



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

شعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام

المحاسبي المالي SCF

دراسة ميدانية

إشراف الدكتور

أحمد بن خليفة

إعداد الطلبة :

- غولي طه
- عسكري عادل
- حماميد مسعود

لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الجامعة	الصفة
عزة الأزهر	أ.محاضر - أ- بجامعة الشهيد حمه لخضر	رئيسا
بن خليفة أحمد	أ.محاضر - أ- بجامعة الشهيد حمه لخضر	مشرفا ومقررا
بن موسى بشير	أ.مساعد - أ- بجامعة الشهيد حمه لخضر	مناقشا

السنة الجامعية: 2016 - 2017 م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية

شعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام

المحاسبي المالي SCF

دراسة ميدانية

إشراف الدكتور

أحمد بن خليفة

إعداد الطلبة :

- غولي طه
- عسكري عادل
- حماميد مسعود

لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الجامعة	الصفة
عزة الأزهر	أ.محاضر - أ- بجامعة الشهيد حمه لخضر	رئيسا
بن خليفة أحمد	أ.محاضر - أ- بجامعة الشهيد حمه لخضر	مشرفا ومقررا
بن موسى بشير	أ.مساعد - أ- بجامعة الشهيد حمه لخضر	مناقشا

السنة الجامعية: 2016 - 2017 م



أهدي جهدي المتواضع إلى.....

نبع الحنان.... والدتي.... وإلى رفد العطاء والكرم.... والذي

إخوتي الأعزاء

أصدقاء ورفقاء دربي

كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذا العمل

غولي طه



إلى روح أبي رحمه الله برحمته

إلى أمي حفظها الله ورعاها

إلى زوجتي الغالية "الوقوفها معي في السراء والضراء"

إلى إخوتي وأبنائي العزاء "لمساعدتهم لي في كل الظروف"

إلى أساتذتي وكل من علمني حرفا "ردا لبعض الجميل"

عسكري عادل



إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من كلت أنامله
ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب
الكبير والدي العزيز

إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحسب وبلسم الشفاء
إلى القلب الناصع بالبياض والدي الحبيبة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي
إلى جميع زملاء الدراسة وفقهم الله

إلى جميع هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع

ظحماميد مسعود

شكر وعرفان

الحمد لله على فضله وإحسانه، أشبع علينا نعمة ظاهرة وباطنة، فله الحمد والشكر والثناء

الحسن، والصلاة والسلام على سيدنا ونبينا محمد وعلى آله وصحبه وسلم وبعد...

نتوجه بعميق الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور بن خليفة أحمد الذي تفضل بالإشراف على

هذه المذكرة

كما أتقدم بالشكر إلى كل من قدم لي يد المساعدة في إتمام هذه المذكرة فجزاهم الله عنا كل

خير

ملخص البحث:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتباين طرق القياس لعناصر القوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال إبراز أهمية عملية القياس وتبيان مدى إسهامها في إعطاء صورة واضحة حول أداء ووضعية المؤسسة.

لتحقيق هذه الأهداف تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والذي يتناسب مع طبيعة الدراسة كما تم استعمال منهج الدراسة الميدانية في الجانب التطبيقي، وقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث يعالج الفصل الأول تطبيق النظام المحاسبي المالي، أما الفصل الثاني فيعالج قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وفيما يخص الفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي فيتناول دراسة ميدانية.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالقياس ومن بينها أن النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل لقياس عناصر القوائم المالية والتي من شأنها إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية، ولكن من خلال واقع الممارسة المحاسبية نلاحظ عدم وجود بيئة اقتصادية لتطبيق كل هذه البدائل وهو ما يجعل القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتميز بالقصور في مصداقية المعلومات المالية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي (ن م م)، القياس، القوائم المالية

Résumé de l'Exposé:

L'étude que nous avons fait vise la réforme de la comptabilité en Algérie et la comptabilité de mesure de la variation des éléments des états financiers dans l'adoption du system des comptabilité financière, en mettant en évidence l'importance du procédure de mesure et de la variation de l'entendre de sa contribution pour donner une image significative et crédible à la situation d'entreprise.

Pour atteindre ces objectifs nous avons utilisé la méthode analytique descriptive dans la partie théorique et la mature de l'étude sur terrain dans la partie pratique. Le 1^{er} chapitre traite les déclarations comptables sous le system de comptabilité financier. Le 2^{ème} chapitre traite la mesure des éléments des états financiers. En fin, le 3^{ème} chapitre était réservé a la partie pratique qui porte d'une étude sur la terrain.

En fin nous avons arrivé par cette étude a plusieurs résultats concernant la mesure. Parmi alternative pour mesurer les éléments de états financier a apporté plusieurs alternative pour mesurer les éléments de états financiers qui donneraient une information financière crédible mais a partir de la réalité de la pratique comptabilité, nous marquons l'absence de l'application de toutes ces alternatives à un environnement économique cela qui rend le états financiers des entreprises économique Algériennes se caractérise par un faible crédible des informations financières.

Les mots clés: le système comptabilité financier, mesure les états financiers

فهرس المحتويات

فهرس محتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي
5	تمهيد:
6	المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي
6	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
7	المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي
9	المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي
11	المبحث الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.
11	المطلب الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي
13	المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية
15	المبحث الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية
16	المطلب الأول: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية المحاسبية
18	المطلب الثاني: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على قواعد التقييم المحاسبي

22	خلاصة الفصل
23	الفصل الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
24	تمهيد:
25	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي
25	المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي
30	المطلب الثاني: الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي
33	المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي.
35	المبحث الثاني: قياس عناصر قائمة الميزانية وحساب النتيجة
35	المطلب الأول: قياس عناصر قائمة الميزانية
39	المطلب الثاني: قياس عناصر حساب النتيجة
42	المبحث الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي في تحسين القياس المحاسبي
42	المطلب الأول: بدائل القياس المحاسبي
42	الفرع الأول: التكلفة التاريخية
44	الفرع الثاني: القيمة العادلة
45	المطلب الثاني: جودة المعلومة المحاسبية
47	خلاصة الفصل
48	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
49	تمهيد
50	المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة
50	المطلب الأول: الطريقة المنهجية المتبعة
51	المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة للقياس والتحليل
5	المبحث الثاني: دراسة وتحليل متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات.
53	المطلب الأول: نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
57	المطلب الثاني: إجراء اختبارات الثبات والاختبارات الإحصائية

61	المطلب الثالث: حساب المتوسط الحسابي ومعادلة خط الانحدار لإجابات العينة
61	الفرع الأول: حساب المتوسط الحسابي في شكل مشابه لمقياس لكارت
63	الفرع الثاني: دراسة بعض العوامل التي تؤثر على عمليات القياس المحاسبي
67	خلاصة الفصل
68	الخاتمة
72	قائمة المصادر والمراجع
79	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	المقارنة بين SCF و IAS/IFRS	16
02	عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة	51
03	يبن فئات الإجابات والدرجات المقابلة لها	51
04	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	53
05	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	54
06	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	55
07	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	56
08	يبن معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	57
09	يبن معامل الثبات لكل محور بمفرده	58
10	الجدول المزدوج يعرض قرارات مزدوجة بين الخبرة والمؤهل العلمي	59
11	يبن قيمة كاي ودرجة الحرية وقيمة المعنوية	59
12	الجدول المزدوج يعرض قرارات مزدوجة بين المستوى الوظيفي والخبرة المهنية	60
13	يبن قيمة كاي و درجة الحرية وقيمة المعنوية	60
14	بيانات إحصائية عن درجة الاستجابة لانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية	61
15	بيانات إحصائية عن درجة الاستجابة لعمليات القياس المحاسبي تساهم في إعداد قوائم مالية ذات جودة	62
16	بيانات إحصائية عن درجة الاستجابة للنظام المحاسبي المالي ودوره في تحسين مصداقية القوائم المالية	63
17	معامل الارتباط الخطي	64
18	يبن تحليل بين انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية وعمليات القياس المحاسبي ANOVA	64
19	معادلة خط الانحدار لمتغيرات الدراسة	65

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	54
02	دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	55
03	دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	56
04	دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	56

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	80
02	نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	83
03	نتائج معامل ألفا كرونباخ	83
04	النتائج الإحصائية لكارت الثلاثي	83
05	نتائج معادلة الانحدار الخطي	85

مقدمة

إن المحاسبة بشكلها الحالي لم تأتي من فراغ بل هي نتيجة تراكم مساهمات متفاوتة من دول وشعوب مختلفة في أزمنة متلاحقة، لتصل إلى ما وصلت إليه، حيث أن المحاسبة مستقبلا مرهونة بما وصلت إليه الآن وباعتبارها كغيرها من العلوم فهي تتطور باستمرار نتيجة التعقيد الحاصل والتشابك الحاصل للعلاقات ما بين الدول، نتيجة التطور الهائل في التكنولوجيا التي جعلت العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحوجز.

ولنسيق الأعمال المحاسبية ما بين الدول حملت مجموعة من الدول على عاتقها مسؤولية إعداد معايير محاسبية دولية، لتكون بوثيقة تظهر فيها الاختلافات الموجودة ما بين الدول سواء كانت ثقافية أو اقتصادية أو تكنولوجية وغيرها من الاختلافات.

وفي هذا المسعى برزت عدة جهود ومحاولات وضع أسس وقواعد ومعايير محاسبية متفق عليها مكن طرف الممارسين تخص عملية القياس وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية، وذلك لإزالة العوائق من خلال تقليل الفجوة الموجودة من بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توافق محاسبي عالمي.

وفي إطار تبني الجزائر لاقتصاد السوق والشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات الاقتصادية والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي والذي شرع في 28 مارس 1998 وانتهى بالتخلي عن المخطط المحاسبي الويني واعتماد النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير لإبلاغ المالي.

إشكالية الدراسة:

وعلى هذا الأساس تظهر معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها والمتمثلة في التساؤل التالي:

كيف يقيم القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

فقصدهم الإحاطة بكل جوانب الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على بيئة المؤسسات الجزائرية من خلال القوائم المالية؟

- هل عملية القياس المحاسبي تساهم في جودة القوائم المالية ؟

- هل للقياس المحاسبي دور في تحسين مصداقية القوائم المالية ؟

فرضيات الدراسة:

وكإجابة أولية للإشكالية يمكن وضع الفرضيات التالية:

- ✓ يعتبر القياس المحاسبي العلمية الأساسية في إعطاء عناصر القوائم المالية قيمتها الحقيقية، لهذا جاء النظام المحاسبي المالي بعدة بدائل والتي من شأنها أن تجعل قيمة هذه العناصر قريبة من الواقع.
- ✓ يساهم القياس المحاسبي في إعداد القوائم المالية بحيث تتميز بخصائص الجودة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .
- ✓ للنظام المحاسبي المالي دور فعال في تحسين مصداقية القوائم المالية .

مبررات اختيار الموضوع:

- هناك عدة أسباب دفعتنا إلى البحث في هذا الموضوع من أهمها:
- ✓ الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع: النظام المحاسبي المالي SCF: إضافة إلى ارتباطه الوثيق بتخصص المحاسبة المالية.
 - ✓ الدور الذي يلعبه القياس المحاسبي من خلال إعطاء قوائم مالية ذات دلالة وشفافية بما تحتويه من المعلومات.
 - ✓ تعد نماذج القياس المحاسبي وتعدد الاتجاهات المؤيدة لكل نموذج.

أهمية الدراسة:

- تتمثل أهمية الموضوع في كون ان مخرجات المحاسبة موجهة للعديد من الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية.
- الدور الأساسي الذي يلعبه القياس المحاسبي لإعطاء معلومات محاسبية مالية صحيحة.
- التأثير المباشر على أعمال المحاسبة وعملياتها.

أهداف الدراسة:

- ✓ تحديد الآثار والصعوبات التي تواجهها البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي.
- ✓ تبين سياسة الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الدول الجزائرية في ظل التحولات الراهنة التي يشهدها العالم.
- ✓ إبراز وتوضيح كل المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي.
- ✓ إبراز العناصر التي يمسها القياس المحاسبي بصفة مباشرة وغير مباشرة وذلك بتحديد المقياس المناسب لكل عنصر.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود الموضوعية: تهتم الدراسة بتوضيح متطلبات القياس المحاسبي عن عناصر القوائم المالية في سن النظام المحاسبي المالي.

الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء الأكاديميين في ولاية الوادي .

الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة افريل 2017 .

منهج الدراسة:

من اجل بلورة عناصر الإجابة عن الأسئلة المطروحة، تم انتهاج الأسلوب الوصفي التحليلي قصد إبراز كل العناصر التي لها أهمية بالبحث من خلال التعاريف ودراسة طرق القياس في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

تقسيم الدراسة: من اجل الإجابة على إشكالية البحث واختيار بعض الفرضيات، تم تقسيم هذه الدراسة إلى لحظة التالية:

الفصل الأول: تم تخصيصه للإطار النظري للنظام المحاسبي المالي وينقسم إلى 03 مباحث

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.

المبحث الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

الفصل الثاني: تم تخصيصه إلى قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

المبحث الثاني: قياس عناصر قائمة الميزانية وحساب النتيجة

المبحث الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي في تحسين القياس المحاسبي

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الفصل الأول

الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

إن الجزائر كواحدة من الدول الساعية لمسايرة التطورات الاقتصادية، حيث شرعت في عملية إصلاح المنظومة المحاسبية بداية من التسعينيات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالية المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

وتبني الجزائر لها النظام والشروع في تطبيقه بداية سنة 2010، أصبحت المؤسسات المنطوية تحت مجال تطبيقه ملزمة بالإعداد عن القوائم المالية خلافا لما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني، وذلك وفق لمبادئ وأسس وخصائص جاء بها هذا النظام، وبالتالي سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.

المبحث الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

من أجل تحسين النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف المؤسسات، والذي أحدث تغيرات جذرية على نظامها المحاسبي، وهو أفضل خيار كما يعتبره مجلس المحاسبة الوطني.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

1- تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد عرف القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 من القانون وقد عرفها القانون بالمحاسبة المالية.

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوفات تعكس الصورة الصادرة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.

ويعرف أيضا النظام المحاسبي أو المحاسبة المالية بأنه نظام لتنظيم المعلومة المالية ويطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثني الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.¹

يمكن القول أنه حسب صيغة النظام المحاسبي الجديد من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري، يمكن ان يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.²

2- أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا أعداد القوائم المالية.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 11-07 المادة 03، صفحة 03.

² - بورزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 108.

- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محدد بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني.¹

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

يمكن القول بان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي مجموعة قواعد عريضة تم تبنيتها نتيجة للتطبيق المهني للفكر المحاسبي وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي، وعملية تسجيل العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية.²

1- مبدأ الدورة المحاسبية

عادة ما تكون الدورة المحاسبية لسنة، حيث تبدأ في: N/01/02 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة ان تصنع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالفا لتاريخ: N/12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف وفي هذه الحالة تحديد المدة المقررة وتبريرها.³

فالدورة المحاسبية هي تقسيم العمر الزمني للمؤسسة إلى فترات زمنية متساوية تسهل عملية القياس المحاسبي وبالتالي تحديد نتيجة أعمال الفترة المالية من ربح أو خسارة وكذلك إعطاء صورة عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة.⁴

2- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية

يرتبط هذا المبدأ لفرضية الاستمرار لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة.⁵

¹ - بن بلغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة البحث، العدد الأول، 2002، مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، ص 57.

² - رضواني محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقها، الجزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة السادسة، عمان الأردن، بدون سنة نشر، ص 42

³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة: 30، ص 06.

⁴ - رضواني محمد العناني، مرجع سبق ذكره، ص 40-41

⁵ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة: 12، ص 04.

3- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:

وفيه يجب مراعاة استقلالية الدولة المالية من خلال احترام الدورة المالية المغفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية لأن ذلك يتناقض مع مصداقية المحاسبة المالية.¹

4- مبدأ الأهمية النسبية:

تكون معلومة ذات أهمية إذا كان غيابها من القوائم المالية يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف مستعملي هذه القوائم.²

5- مبدأ استمرارية الطرق:

أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية خلال الفترات المتعاقبة، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضى بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتنظيم العناصر وعرض المعلومات.³

6- مبدأ الحيطة والحذر:

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول لواقع في ظروف الشك تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها، لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات حقيقية أو مؤونات مبالغ فيها.⁴

7- مبدأ التكلفة التاريخية:

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول، الخصوم، المنتوجات، الأعباء، وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة بالمقابل يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقم الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) في حالات خاصة مثل الأدوية المالية والأصول البيولوجية.⁵

¹ - شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات، مجلة جديد الاقتصاد، العدد الافتتاحي، الجزائر، 2006، ص14.

² - إبراهيم بورنان، الطاهر مخلوف، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2009 ص4-6.

³ - المرجع نفسه، ص4-6.

⁴ - عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الإفصاح عن المعلومات المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أكلي محمد ولحاج، الجزائر، سنة 2014، 2015، ص17.

⁵ - الطاهر مخلوف، دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، سنة 2009، 2010، ص103.

8- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:

أي أن التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تخضع لحسابات الاقتصادية أكثر منها للمتطلبات القانونية.¹

9- مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في لميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في الإفلاس.²

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي، وتكمن أهدافه فيما يلي:³

- السماح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء مقارنة.
- تسهيل عملية مراجعة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
- ضمان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا.
- السماح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه، أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- نشر المعلومات وافية، صحيحة، موثوق بها وتسمح بشفافية أكبر لتساعد في فهم المعلومات لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.⁴
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضع المالي.

¹ حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، مذكرة شهادة الدكتوراه، تخصص المنظمات، جامعة أحمد بوقرة يومرداس، الجزائر، سنة 2013/2012م، ص141.

² الطاهر مخلوفي، مرجع سبق ذكره، ص102.

³ ناصر مراد، النظام المحاسبي والمخطط المحاسبي الوطني، دراسة مقارنة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي 17-18 جانفي 2010، ص: 8-9.

⁴ أو عمران وردة، التحليل المالي في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محمد أوالحاج، البويرة، الجزائر، سنة 2014/2015م، ص11.

- توفير معلومات مالية مفهوم وموثوق بها.
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني.¹
- عرض في الحسابان تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارساتنا المحاسبية.
- السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومات مالية ذات نوعية كاملة، أكثر شفافية أكثر سهولة للتحقيق منها بفعل أفضل للقواعد المحاسبية.
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

¹ - الجريدة الرسمية للمداوالت الخريفية 2007، العدد 02، ص 04.

المبحث الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.

المطلب الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

جاء في المادة الثالثة من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي يدعي في صلب هذا القانون المحاسبة المالية كالتالي:

- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقسيمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.¹
 - فالمحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي هي طريقة لجمع، تفسير، ومعالجة المعلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية تخضع للقياس النقدي، والتي تدخل وتخرج وتبقى في الوحدة الاقتصادية هذه التدفقات الناتجة أساسا عن أحداث اقتصادية، سيكون لها أثر على الأموال، داخل هذه الوحدة الاقتصادية (المؤسسة).²
 - المرسوم التنفيذي 156/08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي: تضمن هذا المرسوم تحديد المحتوى والمضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والتنحية، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة ب:³
 - الأصول.
 - الخصوم.
 - قواعد التقييم المحاسبية.
 - معايير ذات صبغة خاصة.
- اشترك هذا المرسوم التنفيذي مع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي في تضمنه لستة عشر إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي:
- المادة رقم 04: حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03، صفحة 03.

² - سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة، سنة 2014-2015، ص: 114.

³ - المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26/08/2008، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008، ص: 13.

- المادة رقم 16: حول تقييم الأصول وتسجيلها.
- المادة رقم 18: حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.
- المادة رقم 25: حول الإيرادات
- المادة رقم 26: حول الأعباء
- المادة رقم 30: حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 11/07
- المادة رقم 31: حول مدونة الحسابات
- المادة رقم 33: حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية.
- المادة رقم 34: حول محتوى ونموذج وعرض حسابات النتائج
- المادة رقم 35: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول سيولة الخزينة
- المادة رقم 36: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول تقيد الأحوال الخاصة
- المادة رقم 37: حول ملحق القوائم (الكشوف المالية)
- المادة رقم 38: حول إقفال السنة المالية في تاريخ غير 12/31/
- المادة رقم 41: جدول الحسابات المدجة والحسابات المركبة
- المادة رقم 42: حول أخذ القوائم المالية بالاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبة
- المادة رقم 43: حول الكشف المالية للكيانات الخاضعة للمحاسبة.

المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

لقد نص القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على ان تلتزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:¹

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري

- التعاونيات

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

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام محاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشائها الحد المعين ان تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2- دوافع الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي:

غن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ 1976 وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المتعددة منذ الثمانينات من القرن العشرين، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة مع قطاع المحروقات، لذلك أصبح المخطط الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية، ويمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية:²

✓ انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد سوق.

✓ ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي والمنظمة العلمية للتجارة) قصد إبرام الالتزام بالمعايير الدولي.

✓ عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني لاحتياجات الشركات الأجنبية المستثمرة في الجزائر.

✓ النقائص والعيوب المتضمنة في المخطط المحاسبي الوطني.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، تحتوي القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 04-05، ص 03.

² - ناصر مراد، الانتقال من مخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية: IAS/IFRS، جامعة البليدة، 17/16 نوفمبر 2009، ص 05.

- ✓ ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لنسب هذا الانتقال والتعرف على مختلف معالمة.¹
- ✓ التوضيح الجديد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.
- ✓ تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية.
- ✓ ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة المرتبطة بهذا النظام.

¹ - قورين الحاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث العدد 10، 2012، ص 274

المبحث الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

ما يلاحظ تطبيق هذا المرجع المحاسبي المالي في الجزائر جاء على إثر قرارات وتأثيرات أجنبية دون وجود أرضية جزائرية جاهزة لاستيعاب هذا النظام المحاسبي المالي المأخوذ من المعايير المحاسبية والمالية الدولية خاصة أن هذا النظام بني على أسس لا يزال يفتقر إليها كصعوبة الحصول على المعلومة في مختلف الميادين مثل الإحصاءات الصحيحة التي تبني عليها عملية التقدير وعدم وجود أسواق تجارية ومالية نشطة التي تعكس الظروف العادية للمنافسة، ولهذا السبب كان صعب التطبيق.

فعلى سبيل المثال لا تزال المؤسسات في محاسبتها تنتهج منهج التكلفة التاريخية، من خلال التزامها بالفواتير والقيم التاريخية في تسجيلاتها المحاسبية، وبالتالي فهي لا تعد تقييم أصولها حسب القيام العادلة السوقية وفق طريقة إعادة التقييم، التي نص عليها النظام المحاسبي المالي لأن السوق فارغة ولا يوجد نص قانوني نلزم بذلك في نهاية كل سنة. وهذا راجع لغياب مراكز خبرة كافية متخصصة في مجال تقييم التثبيتات المادية ولا وجود لسوق مالية قوية لإعطاء القيم العادلة للتثبيتات المالية، لكن مع مرور الوقت، هناك أمل أن يتحسن الوضع مع ظهور مراكز الخبرة ويصبح تطبيق النظام المحاسبي المالي يسيرا وفق قواعد مقبولة وتلاشي ذهنية سرية المعلومات وتصبح كل المعلومات المالية متوفرة للجميع عبر مواقع الانترنت.¹

¹ - سعيد عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص 366

المطلب الأول: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية المحاسبية
لمعرفة مدى مطابقة النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار المفاهيمي.

1- المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي:

الجدول رقم 01 المقارنة بين SCF و IAS/IFRS¹

الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي الدولي SCF	الإطار الفكري حسب المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS
1- مبدأ استقلالية السنوات	
وفق لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية منفصلة عن السنة السابقة لها وعن السنة الموالية لها. يتم ربط حدث بالسنة المالية المغفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجعية مع وضعية قائمة عند تاريخ أقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حساب هذه السنة المالية	يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة، والتقدير عنها بالبيانات المالية للفترة التي تخصها استقلالية السنوات
2- مبدأ الحيطة والحذر	
أشارت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 العدد 27 من الجريدة الرسمية الجزائرية الصادرة في 28 ماي 2008 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجها، ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها	حسب المعيار (IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقديم قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات) أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للمطلوبات والمصروفات.

¹ - دراوسي مسعود، ضيف الله محمد الهادي ، وآخرون ، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، مداخل، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص: 12، 13، ص 14.

3- مبدأ الثبات (مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية)¹ يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات ويزر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، بالإضافة إلى أسباب ذلك. (المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08، العدد 27 الجريدة الرسمية الجزائرية الصادرة في 28 ماي 2008)	حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة إلى أخرى ويمكن الخروج من هذا المبدأ وحالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية.
4- مبدأ التكلفة التاريخية يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها وأساس قيمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية، والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية (ملحق 16 مكن المرسوم ت 156/08) الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 27، في 28/05/2008	يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من قبل المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية وعادة ما يتم دمج ذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، كما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة
5- مبدأ المطابقة الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية² حسب المادة 17 من الرسوم التنفيذية 156/08 يجب ان تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية ويتمشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07 يجب القيام بإجراء قفا موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان دعم المساس بالتسجيلات.	لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ

¹ - دراوسي مسعود ، ضيف الله محمد الهادي ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص: 12، 13، ص 14.

² - المرجع نفسه، ص: 12، 13، ص 14.

6- مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني

ويعرف بتغليب الجوهر على الشكل ولكي تمثل المعلومة بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فغنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون تمسك فقط بمظهرها القانوني (المادة 12 من المرسوم التنفيذي 156/08) الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 27/ في 28 ماي 2008.
--	---

2- المقارنة من حيث مجال التطبيق:¹

يطبق النظام المحاسبي المالي (SCF) في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني (مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات) وذلك بصفة إجبارية، بينما تطبق معايير المحاسبة الدولية وبصفة إجبارية في المؤسسات والشركات المدججة في البورصة، أما الشركات الأخرى فهي مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير المحاسبة الدولية، وبها يتضح خضوع النظام لمحاسبي المالي إلى القانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة.

3- المقارنة من حيث مستخدمي المعلومات المحاسبية:²

تتمثل الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية حسب معايير المحاسبة الدولية فيما يلي: المستثمرين الحاليين، الموظفين، الموردون، ولدائنون، العملاء، المقرضين، والحكومة ودوائها المختلفة، الجمهور.

المطلب الثاني: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على قواعد التقييم المحاسبي

حتى تتمكن من معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على قواعد التقييم المحاسبي يجب معرفة ما هو التقييم المحاسبي؟ وله عدة مفاهيم ودلالات تختلف حسب طبيعة المجال موضوع البحث كما تجد العديد من المصطلحات التي يتفق محتواها أو يتقارب مع مصطلح التقييم، لذا يجب توضيح طبيعة التقييم والفرق بينه وبين المفاهيم التي تتفق أو تتقارب معه، حتى يتم تحديد المفهوم الذي يتلائم موضوع الدراسة بالعودة إلى المفهوم العام للقياس الذي يرجع إلى أعمال والآراء العلماء وفي مقدمتهم عالم الفيزياء "غاليليو (Galileo)"، حيث بدأ هؤلاء في وضع المفاهيم الأولى للقياس نظرا لحاجتهم إلى ذلك، من أجل تحديد فعل الظواهر الطبيعية وتأثيرها وفهم العلاقات الموجودة بينها، وهذا المر لا

¹ - رقابية فاطمة الزهراء، إصلاح وتكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مداخل، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كمتطلبات التوافق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010.

² - محمد أبو أنصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ الدالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 06

يمكن تحقيقه إلا من خلال اللجوء إلى عملية القياس لذلك فقد تم تحديد العناصر الأساسية لعملية القياس في نظام عددي وقواعد حسابية.¹

وكان يقصد بالقياس في مفهومه العام مقابلة خصائص مجال معين بخصائص مجال آخر باستخدام الأرقام والرموز طبقاً لقواعد محددة، ويفضل استخدام المقاييس الكمية لزيادة دقة التعاريف المحصل عليها²، فإن مفهوم القياس بالمفهوم الطبيعي التقليدي يركز على قياس الخواص والصفات الكمية للأشياء والظواهر كالطول، والوزن أو المساحة، مع تجاهل كلي للخواص أو الصفات النوعية.

أما في الاقتصاد فقد ظهر علم القياس الاقتصادي في عام 1930 حيث تم استخدام القياس بمفهومه، ولتأثير العلوم الاقتصادية بالعلوم الطبية، واتجاهها لاستخدام القياس الكمي بشكل واسع بالاعتماد على مبادئ القياس في العلوم الطبيعية ويجسد المفهوم الذي جاء به الباحث البولوني "لانغ (O.LANGE)" توجه القياس الاقتصادي إلى استخدام الكمي بشكل واسع حيث اعتبر ان القياس الاقتصادي هو العلم الذي يستعين بالطرق الإحصائية لتحديد فعل القوانين الاقتصادية الموضوعية تحديد كمي.³

وبما ان المحاسبة كانت أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة فقد اهتمت عملية التقييم المحاسبي بالخصائص الكمية للظواهر والأحداث الاقتصادية، وأهملت الخصائص النوعية لها، وبالتالي ركزت على الظواهر والأحداث الاقتصادية وأهملت الخصائص النوعية لها، وبالتالي ركزت على الظواهر والأحداث الاقتصادية، الكمية التي يمكن التعبير عنها كميًا بوحدة النقد.

ومن أهم مفاهيم التقييم في الفكر المحاسبي، المفهوم الذي قدمته الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) 1966، الذي ترى فيه ان للتقييم المحاسبي يتمثل في قرن العداد بأحداث المؤسسات الماضية، الجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة ويتفق هذا المفهوم مع المفهوم السابق، ويضيف شيئاً مهماً، وهو ان الأحداث والعمليات الاقتصادية للمؤسسة هي المعينة بالتقييم المحاسبي أي أنه يعتبر ان التقييم المحاسبي هو التعبير عن الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة باستخدام الأرقام بناءً على قواعد محددة ومتفق عليها.

¹ - كمال عبد العزيز النقيب (مقدمة في نظرية المحاسبة) الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004، ص 325.

² - عباس مهدي الشيرازي نظرية المحاسبة- الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 62.

³ - أموري هادي كاظم الحسناوي، طرق القياس الاقتصادي، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2002، ص 04.

1- معايير وقواعد التقييم المحاسبي:

وتتطلب عملية التقييم وجود نظام يحكمها، وتعتبر المعايير التي قدمتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة، من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي وتمثل فيما يلي:

أ- الصلاحية للغرض المستهدف:¹

يقتضي هذا المعيار ان تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية، ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومة المحاسبية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستخدمين تتباين احتياجاتهم تباينا كبيرا، فإن الأمر يتطلب افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها وهذا ما يحصل في الواقع، إذ يفترض أن الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.

ب- القابلية للتحقق:²

تعتبر المعلومات المحاسبية الأساسية لاتخاذ القرارات لذا ينبغي ان تكون لها دلالات محددة وموحدة، ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن شخصية معدها، والمستفيد منها فتعدد الدلالات يعني انحرافا عن هذا المعيار، غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استناد المعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق يتمثل في توفير مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، مع وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق وإجراءات التقييم المحاسبي.

ج- الالتزام بالموضوعية:³

يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة معينة من أصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى، أن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية كما يجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية.

¹ - عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 29-30.

² - المرجع نفسه، ص 29-30.

³ - المرجع نفسه، ص 29-30.

د- القابلية للقياس الكمي:¹

ويستخدم التقييم المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن الأحداث الاقتصادية التي لا يمكن التعبير عنها كمياً بوحدة النقد، يتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي لن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي إلى عدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم المالية.

2- مبادئ التقييم المحاسبي:

هناك عدة مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية التقييم بشكل خاص هي:²

– مبدأ القياس النقدي.

– مبدأ الحيطة والحذر.

– مبدأ التكلفة التاريخية.

– مبدأ المقاصة.

– مبدأ مقابلة المصروفات مع الإيرادات.

وبالرغم من وجود هذه المبادئ ودورها في تحسين التقييم المحاسبي ومصادقيتهن إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب والانتقادات، وخاصة مبدأ التكلفة التاريخية أصبح عرضة لمجموعة من الانتقادات يعد ظهور مشاكل في عملية التقييم المحاسبي، ما أدى إلى ظهور طرق بديلة في التقييم عن مبدأ التكلفة التاريخية مثل القيمة العادلة.

¹ – عبد الحى مرعي ومحمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 29-30.

² – هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، تخصص: محاسبة ومالية، جامعة حسينية بوعلي، الشلف، الجزائر، سنة 2012-2013، ص 29.

خلاصة الفصل

- توصلنا من خلال هذا الفصل ان النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية بين المؤسسات الوطنية والأجنبية باعتباره متقارب إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، كما يساعد المؤسسات على تقييم وضعيتها المالية بكل شفافية وكذا إمكانية مقارنة نفسها مع المؤسسات الأجنبية.
- توجد العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المحاسبي المالي منها تعلق بالمرجعية الفكرية لهذا النظام، ومنها تعلق بالمخطط وبنية الحسابات ومنها ما تعلق بالفروض والمبادئ.
 - رغم الإيجابيات التي حققها هذا النظام في الميدان، إلا أن هناك العديد من العقبات التي تصعب من تحقيق كل الأهداف المرجوة منه.
 - من الصعب الحكم على فعالية أي نظام حديث

الفصل الثاني

قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تعد عملية القياس المحاسبي عملية أساسية في مجال التطبيق المحاسبي، والتي تساعدنا في وجود معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تطرأ عليها، وتظهر أهمية القياس كمن خلال وجود أهمية بالغة له في أي عمل محاسبي، حيث يعتبر من أكبر المؤثرات التي تؤثر بدورها على المعلومة الكمالية والمحاسبية، التي تبنيها القوائم المالية حيث تتمكن من التأثير على القرارات الاقتصادية التي تصدر من طرف المستخدمين لها.

إضافة إلى ما سبق، وفي سياق الإصلاح المحاسبي الذي أجرى من طرف الجزائر والذي استنتج منه صدور نظام محاسبي مالي، وذلك نتيجة الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية ويعود هذا إلى التغيرات الداخلية والخارجية التي عرفتھا البيئة الاقتصادية في الجزائر وبالتالي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

المبحث الثاني: قياس عناصر قائمة الميزانية وحساب النتيجة

المبحث الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي في تحسين القياس المحاسبي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

يعد القياس المحاسبي من أبرز الوظائف المحاسبية الأساسية، والذي يعد أكبر مؤثر على المعلومة المحاسبية المالية التي تبنيها القوائم المالية، حتى بدأ المحاسبون في الآونة الأخيرة بالتقدي لمشكلات القياس المحاسبي، وذلك نتج لإهماله لفترة زمنية.

ومن خلال ما سبق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كما يلي:

المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

المطلب الثاني: الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي.

المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى عدة تعاريف التي جاء بها الباحثون في هذا المجال، بالإضافة إلى الأركان الأساسية لعملية القياس ومذلك المبادئ والأساليب.

1- مفهوم عملية القياس المحاسبي:

لقد قدم الباحثون تعاريف متعددة لعملية القياس في مجالات القياس المختلفة، ورغم اختلافها في الشكل إلا أنها لها نفس المضمون، وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى Campell الذي عرفها بما يلي¹:

"يتمثل القياس بشكل عام في قرن العداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها أما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة".

- ويرى آخر ان القياس كما يلي²: "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية العدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي".
- لكن Steven إضافة بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس حيث عرفها كما يلي³: "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

¹ - مطر محمد وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2008، ص130.

² - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009، ص181.

³ - كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2004، ص327.

• وتحديدًا لعملية القياس المحاسبية صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 ما يلي¹:
"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة".

• تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB²: "القياس هو عبارة عن تخصيص أرقام لأشياء أو الأحداث وفقًا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر من حالة اتخاذ القرار".

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي "ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات والتي بدورها تسهل في عملية اتخاذه القرارات الاقتصادية".

2- الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي:

وبوجه عام تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية وهي³:

1-2- الخاصية محل القياس:

إن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون العدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلاً، وقد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعداد النقدي كان يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2-2- المقياس المناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعداد النقدي هي خاصية محل القياس فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، وأما إذا كانت الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية مثلاً فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلاً.

3-2- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لا بد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار....

¹ - مطر محمد وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² - ريتشارد شرويد، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي احمد كأجيحي، وآخرون، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2006، ص 185.

³ - مطر محمد وموسى السويطي، الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض والإفصاح، دار وائل، عمان، الأردن، ط 2، 2008، ص 131.

2-4- الشخص القائم بعملية القياس:

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.

3- مبادئ القياس المحاسبي:

هناك مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية القياس بشكل خاص وهي¹:

3-1- مبدأ الوحدة النقدية:

تعتبر النقود وحدة القياس الوحيدة في المحاسبة، لن هذه الخيرة تقوم على أساس التقييم النقدي للتبادلات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، مما يسمح بتجميع العمليات المتجانسة لكن رغم ذلك، فإن استخدام النقود كأداة قياس وحيدة ينتج عنه إهمال كل الأحداث والتعاملات التي قد تجري خارج استعمال النقد كالمقايضة مثلا، ولا يمكنها قياس بعض العناصر غير السوقية ولا تتمتع بالثبات وتتغير مع الزمن، وتختلف من بلد إلى آخر مما يطرح مشكلة تحويلها.

3-2- مبدأ التكلفة التاريخية:

التكلفة التاريخية هي طريقة للتقييم تقتضي بان تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على قيمة الشراء أو الحيازة، أي تكلفة الشراء إذا تعلق الأمر بالسلع المشتراة وتكلفة الإنتاج في حالة السلع المنتجة من قبل المؤسسة نفسها، مع إمكانية تصحيح هذه القيمة بإعادة التقييم، لتظهر في آخر الدورة المحاسبية عناصر الأصول مسجلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية، بعد أن يتم تخفيض المجموع المتراكم للإهلاك والمؤنات من قيمتها التاريخية.

3-3- مبدأ الحيطة والحذر:

قاعدة هذا المبدأ تنص على أن يتم الأخذ في الحسبان، درجة من الحيطة خلال الدورة في إعداد التقديرات في ظروف عدم التأكد، ليتم التأكد من ان الأصول والإيرادات لم يتم المبالغ في تقديرها، وأن كل من الخصوم والتكاليف لم تقدر بأقل مما يلزم، وبالتالي لا تسجل الإيرادات إلا إذا تحققت، وتسجل كل نفقة محتملة الحدوث حيث ان كل نقص في القيمة يمكن ان يلحق بذمة المؤسسة ينبغي أن يحتاط له ويتم تسجيله، حتى وإن كان حدوثه ليس أكيد وبالمقابل لا يتم تسجيل الإيرادات إلا إذا تمت فعلا.

¹ – Jean- François DES ROBERT-François Mechain Hervé pu TEAUX, Normes IFRSET PME, DUNOD, Paris, 2004, p:23.

3-4- مبدأ عدم المقاصة:

كل من عناصر الميزانية الممتثلة في الأصول والخصوم، وعناصر حساب النتائج الممتثلة في الأعباء والنواتج، يجب أن تسجل بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدا وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج من جهة أخرى.

- وبالرغم من وجود هذه المبادئ ودورها في تحسين القياس المحاسبي ومصداقيته، إلا أن هناك عيوب لا تخلو منها وانتقادات أيضاً، وخاصة مبدأ التكلفة التاريخية أصبح عرضة لمجموعة من الانتقادات بعد ظهور مشاكل في عملية القياس المحاسبي، مما أدى إلى ظهور بديلة في القياس عند مبدأ التكلفة التاريخية مثل القيمة العادلة.
- وهناك عدة وجهات نظر بخصوص إمكانية إدخال التقديرات المحاسبية على التقييم المحاسبي،¹ الأولى تعارض مع هذه الفكرة وتشترط حدوث عملية تبادل فعلية أو وقوع حدث للحدث عن عملية تقييم محاسبي، وبالتالي لا يجوز اعتبار عملية لتقدير التي تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة كجزء من عملية التقييم المحاسبي.

أما وجهة النظر الثانية فتعتبر عملية التقدير جزءاً من عملية التقييم المحاسبي ولا تشترط حدوث عملية تبادل فعلية كشرط لصحة عملية التقييم، وليس من الضروري دائماً أن يكون التقييم المحاسبي أقل دقة في مثل هذه الحالة، فعملية التبادل لا تكون القيمة وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم.

أما وجهة النظر الثالثة فتبنتها جمعية المحاسبي الأمريكية (AAA) واعتبرت عملية التقدير في المحاسبة جزءاً من عملية التقييم ولكن بشرط توافر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات وفق وجهة النظر هذه يمكن الفرق الأساسي بين عملية التقييم وعملية التقدير من الناحية حيث العملية في درجة خطأ المقياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتين، لأن التقدير هو قياس يتبع فيه نسبياً مدى الخطأ عكس عملية التقييم التاريخية.

¹ - محمد قوادي، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2010، ص 23.

4- أساليب القياس المحاسبي:

يتوقف اختيار أسلوب القياس المحاسبي المتبع في عملية القياس المحاسبي على أعراض هذه العملية وتنحصر هذه الأساليب في ثلاثة أنواع بوجه عام هي¹:

4-1- أساليب قياس أساسية (مباشرة):

ويتبع أسلوب القياس المباشرة طريقة تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، حيث بموجبه يتم تسجيل الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية كأن ييؤب أصل في فئة الأصول الدائمة، أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

4-2- أساليب القياس المشتقة (غير المباشرة):

ويعتمد هذا الأسلوب في استخدامه على الأسلوب المباشر، حيث تعد القياسات الأولية بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، فإذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لبندين (عنصرين) من الموجدات مثلاً أو قياس النسبة بين قيمتهما، فإنه لن يتمكن من ذلك إلا بإتباع أسلوب القياس الغير مباشر، وذلك بعد تحديد قيمة كل منهما على إنفراد بأسلوب القياس المباشر.

4-3- أساليب القياس التحكيمية:

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما انه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة بينما تفتقر أساليب القياس التحكيمية إلى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

ويمكن ان يندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس في حالة غياب معايير محاسبية تكون هي الحكم في وضع هذه الأساليب وفق أسس محددة، مما يسمح باختلاف بدائل القياس من محاسب لآخر فقد يختار محاسب معين بقياس قيمة أصل معين وفقاً لتكلفته التاريخية، بينما يختار آخر تقييم نفس الأصل وفقاً لتكلفته الاستبدالية، مما يؤدي ذلك إلى اختلاف نتيجة القياس من بديل لآخر، والتالي فإن البيانات المالية المنشورة عن نتائج أعمال المؤسسة في حالة تعدد الخيارات على هذا النحو تصبح مفتقرة إلى التماثل والثبات والقابلية للمقارنة بسبب اختلاف نتائج القياس.

¹ - محمد قوادري، مرجع سبق ذكره، ص 24.

المطلب الثاني: الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي

تتمثل عملية القياس المحاسبي في إعطاء قيمة نقدية لأحداث الاعتيادية، من أجل تسجيلها بهدف نشرها أو عرضها بمختلف مستخدمي القوائم بغية اتخاذ القرار المناسب، وتحكم هذه الطرق معايير والتي من خلالها يتم الربط بين عملية القياس وما يقدم عليه، وبالتالي سنتطرق في هذا المطلب إلى مستويات وبدائل عملية القياس، بالإضافة إلى المعايير التي تحكمه.

1- مستويات وبدائل عملية القياس:

تتمثل أسس قياس المحاسبي في الطريقة المتبعة لقياس عناصر القوائم المالية ويكون ذلك بالاختيار على مستويين¹:

1-1- مستوى وحدة القياس النقدية لقياس خاصية القيمة:

حيث توجد هناك وحدتان للقياس هما:

- وحدة القياس النقدية الاسمية أو القانونية، والتي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لتلك الوحدات الاسمية، وهو افتراض مقبول عموماً في النموذج المحاسبي المعاصر نموذج التكلفة التاريخية.
- وحدة قياس القوة الشرائية للنقود، وتعتمد على الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع والخدمات، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.

2-1- مستوى قياس قيمة عناصر القوائم المالية:

وتوجد عدة بدائل لقياس قيمة عناصر القوائم المالية:

1-2-1- التكلفة التاريخية:

تسجل الموجودات بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت في تاريخ شرائها، وتسجل المطلوبات بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعدلة للوفاء بالالتزام تبعاً لمجريات العمل العادية². كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها: "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المتفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدرة، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي استلامها أو سوق يتم استلامها"³.

¹ - رضوان حنان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر (مشكلات محاسبية معاصرة)، دار وائل، عمان، الأردن، 2003، ص 52.

² - قرادي عبد القادر، إصلاح القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الميزانية نموذجاً، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2010، ص 66.

³ - زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013، ص 52.

ومن أهم مآخذ استخدام التكلفة التاريخية ما يلي¹:

- غياب المصدقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق.
- تخلق صعوبة في عملية تأمين المقارنة بين المعلومات المحاسبية.
- انخفاض رأس المال وحقوق الملكية من خلال توزيع الأرباح الوهمية.

1-2-2- التكلفة الجارية:

تمثل التكلفة الجارية القيمة الاقتصادية للأصل كما تستمد من المنافع الاقتصادية المنتظرة الحصول عليها منه في المستقبل، وهي في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.²

1-2-3- القيمة البيعية في التصفية:

قد تكون التصفية اختيارية كما قد تكون إجبارية، ولا شك ان افتراض استمرار الوحدة المحاسبية بتنافي مع قياس القيمة البيعية في التصفية لأصول الوحدة المحاسبية، والقيمة البيعية في التصفية هي مقدار النقدية التي يمكن مقابلتها بيع الأصل في الحاضر في ظروف التصفية.³

1-2-4- القيمة الحالية:

وهي تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخضومة بمعدل الخصم ويستخدم هذا الطريقة لقيم أرصدة المدينين الطويلة الأجل وأرصدة الدائنين الطويلة الأجل.⁴

1-2-5- القيمة العادلة:

يعرف البعض القيمة السوقية العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية يتم مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية.⁵

2- معايير القياس المحاسبي:

لقد حاولت مختلف الاتحادات والهيئات والجمعيات المهنية بوضع معايير للقياس المحاسبي، لتحقيق اهدام القوائم المالية بما يتناسب مع خصائصها النوعية، وهذه المعايير تتلخص فيما يلي:

¹ - سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص53.

² - رولا كاسرلايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص: 48.

³ - المرجع نفسه، ص48.

⁴ - علي احمد أبو الحسن، وآخرون، المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998 ص50

⁵ - هوارى معراج، حديدي آدم، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية لمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 14/13 ديسمبر 2011، ص: 09.

2-1- الصلاحية للغرض المستهدف منها:

ينقضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهداف متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً.¹

2-2- القابلية للتحقق منها:

يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر.²

2-3- الالتزام الموضوعية:

يتم اشتقاق هذا المعيار من فرض الموضوعية الذي يعد شرط أساسياً للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة، ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يفضي عليها التحيز الشخصي، وعدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق العناصر الآتية:³

- ✓ قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، ثم يكونون قد توصلوا إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلاً على حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج.
- ✓ اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

2-4- القابلية للقياس الكمي:

يستخدم القياس أساليب القياس الكمية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لكن اختلاف طبيعة العناصر المكونة للتغيرات المحاسبية وعدم تماثلها، هذا ما يفرض استخدام الأساس النقدي كمعيار وحيد للقياس المحاسبي الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية.⁴

¹ - بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية- القيمة العادلة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص10.

² - المرجع نفسه، ص10.

³ - حسين قاضي، ومأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة، الأردن، ط1، 2004، ص251.

⁴ - عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص32.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي.

لقد تم اعتماد مبدأ الكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس بما له من إيجابيات تتمثل في توافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية، كما أنه يعتبر مصدر موثوقة وموضوعية لأهم العمليات المحاسبية، وستتطرق في هذا المطلب إلى مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه وكذلك قيود ومحددات عملية القياس المحاسبي.

1- مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه:

(القدوة الشرائية لرأس المال) هي تلك الموال المستثمرة أو القدرة الشرائية المستثمرة، فرأس المال يمثل قيمة الأصول الصافية أو الأموال الخاصة للمؤسسة والتي ستتغير قيمتها في نهاية الفترة عما كانت عليه في البداية مما يترتب عنه تحقيق نتيجة، والتي يمثل ربحا إذا كانت الأصول الصافية في نهاية الفترة تزيد عن تلك التي كانت في البداية والعكس يمثل خسارة وذلك بعد استبعاد المبالغ الموزعة على المالكين، وأيضا كل المساهمات التي تمت من قبل المالكين خلال الفترة، فالاحتفاظ برأس المال المالي يمكن تقديره أما بوحدات نقدية أو بالقدرة الشرائية الثابتة.

✓ فالمفهوم المادي لرأس المال المالي: يوضح بأنه الطاقة الإنتاجية للمؤسسة معبرا عنها مثلا بالوحدات المنتجة يوميا.

✓ الاحتفاظ برأس المال النقدي: هذه الصيغة تربط بين المفهومين لرأس المال من ناحية ومفهوم النتيجة من ناحية أخرى.

ويرجع الاختلاف بين مفهومي الاحتفاظ برأس المال إلى معالجة تأثيرات التغيرات في أسعار الأصول والخصوم.¹

2- قيود ومحددات القياس المحاسبي:

أوضحت كثير من كتابات المحاسبين ضرورة الأخذ في الاعتبار ببعض القيود وعلى دقة ومدى الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها اتخاذ القرارات وتتلخص هذه القيود فيما يلي:²

1-2- عدم التأكد:

من الافتراضات الأساسية في المحاسبة أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لفترة زمنية تكفي لإنجاز التعهدات الموكلة إليها أو أن حياتها غير محددة بفترة زمنية معينة وحتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرات منها: تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير

¹ - شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2009م، ص 39-40.

² - بالرقعي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهية وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2008، ص 63، 64، 65، 66.

العمر الإنتاجي لأصول طويلة الأجل القابلة للإهلاك مع اختيار الأسلوب الملائم لامتلاكها وهذا يعني أن القياس المحاسبي لما في الدخل والمركز المالي هو أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل.

2-2- الموضوعية والقابلية للتحقق:

يتم اشتقاق هذا المبدأ من فرض الموضوعية الذي يعد شرطاً أساسياً للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يمنع عليها التحيز الشخصي، مما يبعده عن العلم ويدخله في مجالات الفنون وبهذا فإن الموضوعية هي الصفة المرادفة للعملية والمناقضة للذاتية، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة منها التفسيرات الذاتية التالية:

- ✓ أن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي القائم لعملية القياس.
- ✓ أن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة.
- ✓ أن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة الملاحظين والقائمين بالقياس.
- ✓ تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس إذ يعتمد على القياس ذي التوزيع الأقل تشتتاً.

2-3- وحدة النقد كأساس للقياس:

تحتاج المؤسسة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين جميع العمليات المتعلقة بالمؤسسة تسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنة، وتستعمل عادة وحدة النقد الوطني وهي لدينار الجزائري كأساس لقياس مختلف الأحداث المالية وفي حالات عديدة، تعتبر وحدة النقد أفضل وحدة للقياس وخاصة في عمليات تجميع البيانات، فعملية إنتاج السلع والخدمات ورأس مال المقدم من قبل الشركاء والمال المقترض من الغير يتم التعبير عنها أي قياسها بوحدة قياس واحدة.

2-4- الحيطة والحذر:

ويرى البعض أن هذا المبدأ يعد من أقدم المبادئ المحاسبية وأكثرها شمولية في التقييم وعند إعداد البيانات المحاسبية، وقد نشأ هذا المبدأ كما سبقت الإشارة إليه سابقاً بفعل حوادث الإفلاس المتلاحقة التي واكبت الأزمة الاقتصادية في الثلاثينيات من القرن الماضي، ويفهم من هذا المبدأ أنه يعتبر كدليل للمحاسب يطبق في الظروف الغير عادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال.

المبحث الثاني: قياس عناصر قائمة الميزانية وحساب النتيجة

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، ولإجراء عملية تحديد الوضعية المالية وقياس الأداء المالي للمؤسسة أهمية خاصة لدى جميع مستخدمي القوائم المالية، ولإظهار ذلك يتطلب تحديد كل الأسس التي بناء عليهم يتم الاعتراف بكل عناصر الميزانية وحساب النتيجة، حيث تختلف مميزات هذه العناصر ولكن يتم إدراجها على أساس رئيسي هو أساس الأساس الاستحقاق، وسنتطرق في هذا المبحث إلى قياس عناصر قائمة الميزانية وعناصر حساب النتيجة.

المطلب الأول: قياس عناصر قائمة الميزانية

تعتبر الميزانية من ضمن القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة المالية، والتي من خلالها يتم اتخاذ القرارات المناسبة.

1- مفهوم الأصول:

هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع ان تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المؤسسة.¹

2- أنواع الأصول:

تنقسم الأصول إلى نوعين أصول متداولة وغير متداولة:²

2-1- أصول متداولة:

هي العناصر التي يتوقع تحويلها إلى نقدية خلال سنة من تاريخ (قائمة المركز المالي) أو خلال دورة غير متداولة، تشمل الأصول المتداولة العناصر الآتية:

- المخزون- الذمة التجارية المدنية والذمة المدنية الأخرى.
- الأوراق المالية- الدفعات الآجلة - النقدية والنقدية المعادلة.

2-2- أصول غير متداولة (أو الأصول الثابتة):

هي الممتلكات التي تحوّلها المؤسسة من أجل نشاطها ولعرض استخدامها في الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدمها المؤسسة خلال أكثر من فترة واحدة ولا يمكن تحويلها إلى نقد خلال فترة قصيرة، ولا يعتبر الوجود المادي ضروريا لكي تمتلك المؤسسة اهتماما.

¹ - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، 2001، الفقرة 49.

² - هني محمد فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص 23، 24.

3- قياس الأصول:

3-1- الأصول المعنوية:

3-1-1- القياس الأولي للأصول المعنوية:

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

✓ الاقتناء كجزء من اندماج العمال (المؤسسات):

يسجل فارق الاقتناء ايجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية الاقتناء أو انصهار أو اندماج ويحدد فارق الاندماج الولي لدى دخول مؤسسة ما في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة اقتناء السندات كما تظهر في الأصل التابع للمؤسسة المملوكة لهذه السندات والحصة غير المعاد تقسيمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المؤسسة والتي إلى الشركة المملوكة (المؤسسة) بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول المؤسسة في محيط الإدماج.²

✓ الاقتناء بموجب إعانة حكومية.

✓ الاقتناء بالمبادلة مع أصول أخرى.

✓ الإنجاز الداخلي: ويتضمن تكلفة المواد، تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى.

3-1-2- اهتلاك (إطفاء) الأصول المعنوية:

إن طريقة اهتلاك الأصل المعنوي هي انعكاسات تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا الأصل، وفي حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة فإنه يجب تطبيق طريقة الاهتلاك الخطين ومن خلال هذا نميز نوعين من الأصول المعنوية:³

✓ أصول معنوية محددة المدة النفعية، حيث تحتلك حسب وتيرة الاستفادة من منافعها الاقتصادية طيلة العمر الإنتاجي.

✓ أصول معنوية غير محددة الاستفادة من منافعها الاقتصادية، كالشهرة مثلا، حيث يجب أن لا تحتلك.

¹ - بن ربيع حنيقة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1، بدون دار نشر، الجزائر، 2010، ص329.

² - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في

2009/03/25، العدد19، الفقرة 13-13.

³ - بن ربيع حنيقة، مرجع سبق ذكره، ص330.

3-1-3- القياس اللاحق للأصول المعنوية:

وفق النظام المحاسبي المالي يعد التسجيل الولي للأصول المعنوية، يجب أن تسجل هذه الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم ناقص الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة.¹

3-1-4- الخسائر في قيمة الأصول المعنوية:

يجب على كل مؤسسة مقارنة قيمة الأصول المعنوية بين القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المحاسبية الصافية بعد الاستهلاكات في نهاية كل دورة، وإذا كان هناك نقص في قيمة الأصل يجب إثبات الخسارة في القيمة.²

3-2- الأصول العينية:

3-2-1- القياس الولي للأصول العينية:

تحتل الأصول العينية مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسات، حيث تخضع هذه الأصول إلى لتقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة، ولذلك فإن النظام المحاسبي المالي اعتمد عدة طرق لتسجيل الأصول ضمن الميزانية حيث تحدد قيمة الأصول وتسجل محاسبيا ب:³

- ✓ تكلفة الشراء، إذا كان الأصل المشتري، ويدخل في هذه التكلفة كل من ثمن الشراء والمصارف الملحقه (الرسوم الجمركية، الرسوم غير القابلة للاسترجاع) مع استبعاد التنزيلات والتخفيضات.
- ✓ إذا كان تسديد قيمة الأصل عن فترات فإن قيمة الأقسام سوف تحين، وكذلك الأمر إذا كان هناك مصاريف تتعلق بتحويل أو تفكيك أو تحديد أحد قيم الأصول العينية.
- ✓ تكلفة الإنتاج إذا كان الأصل منتج من طرف المؤسسة نفسها.

3-2-2- إهلاك الأصول العينية:

في نهاية السنة المحاسبية المالية وعند غلق الحسابات يتم رصد الانخفاض في قيمة الأصل نتيجة لاستعماله وذلك وفقا للشروط التالية:⁴

- ✓ بالنسبة للأصول ذات الاستخدام المحدد زمنيا ولأسباب مادية، تقنية أو قانونية، فإذا المؤسسة تعد مخطط اهتلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الماضية لهذه الأصول.

¹ - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 121-21.

² - المرجع نفسه، الفقرة 10-121.

³ - Amar Kadouri, Ahmed nineche, cours de comptabilité selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ZNAG édition, Alger, 2009, p:145-148.

⁴ - هوام جمع، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص53.

✓ بالنسبة للأصول المالية والتي لها قيمة حالية أقل، سواء من القيمة المحاسبية السافية أو قيمتها الإجمالية، يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل.

3-2-3- القياس الأحق للأصول العينية:

- بعد الاعتراف والقياس المبدئي للأصل يسمح النظام المحاسبي المالي بطريقتين فعادة التقييم وهي:¹
- نموذج التكلفة: بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل عد إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها جميع الاهتلاك المتراكم ومجمع خسائر انخفاض القيمة للأصل.
- نموذج إعادة التقييم: إما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة.

3-2-4- الخسارة في قيمة الأصول:

يجب على كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية ان تخضع أصولها إلى فحص للقيمة وهذا الضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحويل، وذلك بإجراء العمليات التالية:²

4- قياس عناصر الخصوم:

تنقسم الخصوم حسب درجة استحقاقها إلى ثلاث مجموعات أساسية وهي الأموال الخاصة، الخصوم الغير جارية، الخصوم الجارية.

4-1- الأموال الخاصة:

هي ما تبقى من الأصول بعد تغطية الخصوم الجارية وغير جارية وتتضمن العناصر التالية: رأس المال أو الحساب المستغل، فرق إعادة التقييم، والاحتياطات والعلاوات النتيجة الصافية فرق المعادلة، أموال خاصة أخرى.

4-2- الخصوم الغير جارية:

وهي تعهدات على المؤسسة للغير وتسحق بعد أكثر من سنة من تاريخ الميزانية، وتضم العناصر التالية: قروض سنديّة وقروض مالية طويلة الأجل، خصوم الضرائب، قروض أخرى طويلة الجل والمؤونات والإعانات.³

¹ - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 121-20 الفقرة

121-21.

² - هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص59.

³ - قرادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص130.

4-3- الخصوم الجارية:

تتمثل الخصوم الجارية في باقي الخصوم التي من المنتظر لتلزم المؤسسة الوفاء بها في إطار الدورة التشغيلية العادية أو خلال فترة زمنية لا تزيد عن 12 شهرا، وحسب النظام الآلي فإن الخصوم الجارية تضم ما يلي:¹

- الموردون والحسابات المتعلقة بهم، المصروفات المستحقة، السحب على المكشوف، الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل، الدائنون الآخرون.

المطلب الثاني: قياس عناصر حساب النتيجة

تعتبر قائمة حساب النتيجة من القوائم المالية التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي، حيث تساعد مستخدمي القوائم المالية من معرفة نتيجة أداء المؤسسة.

1-1- عناصر قائمة حساب النتيجة:

تحتوي هذه القائمة على عناصر أساسية يجب إظهارها وهي:²

1-1- الإيرادات:

يعرف الإيراد بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والنتائج من العمليات التشغيلية العادية للمؤسسة، ويؤدي حدوث الإيراد إلى تدفقات داخلية للأصول أو تعزيز وزيادة في قيمة الأصول أو الانخفاض في قيمة الالتزامات على المؤسسة.

1-2- الأعباء:

هي نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية على شكل نقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم التي تنشأ الأموال الخاصة بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على مالك رأس المال.

ومن ناحية بحثية تتشابه الخسائر مع المصروفات في أن كلاهما يعتبر تكلفة مستنفذة، لكنها تختلفان من زاوية أنه في حين يترتب على المصروفات إيراد، يكون المحقق من الخسائر معدوما.³

2- الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتيجة (حسب الطبيعة):

تحتسب العناصر التفصيلية لحساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:⁴

¹ - عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالية، دار هومة، الجزائر، ط1، 2011، ص40-41.

² - قرادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص110.

³ - مطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل، عمان، الأردن، ط4، 2007، ص289.

⁴ - أوسرير منور، محبر محمد، دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتيجة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة

البليدة، الجزائر، 2009/11/17، ص5-10

1-2- إنتاج السنة المالية:

ويدخل في حسابه أربعة حسابات وهي:

✓ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة.

✓ الإنتاج المخزن.

✓ إعانات الاستغلال.

✓ الإنتاج المثبت.

ومما سبق فإن إنتاج السنة المالية يحسب كما يلي:

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع أو المنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة + الإنتاج المخزن

الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال

2-2- استهلاك السنة المالية:

ويدخل ضمن استهلاكات السنة المالية ثلاث حسابات وهي:

✓ المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة والماد الولية المستهلكة والتموينات الأخرى المستهلكة.

✓ الخدمات الخارجية.

✓ الخدمات الخارجية الأخرى.

ومما سبق فإن استهلاك السنة المالية يتمثل فيما يلي:

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجة الأخرى.

2-3- القيمة المضافة للاستغلال:

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالي - استهلاك السنة المالية

2-4- إجمالي فائض الاستغلال:

وهو عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها ما يلي:

✓ أعباء المستخدمين.

✓ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة ويستثنى منها الضرائب على الأرباح.

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - أعباء المستخدمين - الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

2-5- النتيجة العملياتية:

وهي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى ومطروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة، مضافا إليها استرجاع خسائر القيمة.

2-6- النتيجة المالية:

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

2-7- النتيجة العادية قبل الضريبة:

هي عبارة عن إجمالي النتيجة التي حققتها المؤسسة خلال نشاطات الاستغلال أو النشطة المالية. النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية × النتيجة المالية

2-8- النتيجة الصافية للنشطة العادية:

والتي تتمثل في النتيجة بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة.

2-9- النتيجة غير العادية:

هي الفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية.

2-10- صافي نتيجة السنة المالية:

وهي عبارة عن جمع أو طرح النتيجة الصافية لأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

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

3- الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتيجة (حسي الوظائف):

تصنف الأعباء حسب الوظيفة، وذلك وفقا لخصائص كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرائق وصور في تنصفي الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي:¹

✓ تنصف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط.

✓ التصنيف حسب وسائل الاستغلال.

✓ التصنيف حسب المنتج أو نوعية الخدمات.

✓ التصنيف حسب المناطق الجغرافية.

✓ التصنيف حسب مراكز التكلفة.

¹ - شبيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، دار زهران، عمان، الأردن، ط1، 2012، ص:160.

المبحث الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي في تحسين القياس المحاسبي

تعتبر أهمية النظام المحاسبي المالي ذو أهمية كبيرة في تحسين القياس المحاسبي الذي يعتبر أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة.

وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى بدائل القياس المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: بدائل القياس المحاسبي

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ للقياس المحاسبي، ثم برز من ينادي باستخدام القيمة العادلة من خلال كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية وذلك بإصدار وتعديل من معايير المحاسبة والتي تركز في مضمونها على القيمة العادلة.

الفرع الأول: التكلفة التاريخية

1- تعريف التكلفة التاريخية:

إن التكلفة التاريخية تعتبر النموذج الكلاسيكي للتوثيق الذي يقوم على إثبات جميع المواد والحقوق والمخزونات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية أثبات التكلفة ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية بوحدة النقد.¹

وكذلك عرفها (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) التكلفة التاريخية بأنها²: "المبالغ المقاسة أو أسهم كراس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوق يتم استلامها".

2- مبررات الاعتماد على التكلفة التاريخية:

هناك العديد من العوامل والأسباب الموضوعية التي تبرر استخدام مبدأ التكلفة التاريخية ومن أهمها:

- الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة لأنه يزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثقة بما لتكون ذا فائدة في اتخاذ القرارات، يهدف بالإضافة إلى ذلك إلى المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية.

¹ - وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك، 2007، ص54.

² - فضيل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثر على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين 2008، ص95.

- الموثوقية: تعد من أهم المبررات وخاصة ما إذا تم مقارنته مع الأسس الأخرى، مثل مبدأ التكلفة التاريخية.¹
- من خلال هذه المبررات التي يستند إليها أساس التكلفة التاريخية يتضح لنا ان الاعتماد عليها في القياس المحاسبي يوفر معلومة موضوعية وموثوقة لمستخدمي القوائم المالية وبالتالي مفيدة في اتخاذ القرارات الرشيدة.²

3- مزايا تطبيق التكلفة التاريخية:

- يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة، ولا تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية إلا لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبدا برأس المال الاقتصادي حيث يعتبر رأس المال النقدي الضمان الوحيد للدائنين الماليين للمؤسسة.
- ✓ ويعتبر Ijiri المدافع الأول عن نموذج التكلفة التاريخية، وملاءمتها لعملية القياس المحاسبي.
- ✓ فحسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجيين المصدر الوحيد للملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة.
- ✓ التكلفة التاريخية نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لاحتفاظه بسجلات عن جميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية (رقابة نقدية) وكذلك سجلات عن المدينون والدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريه استحقاقها... إلخ.³

4- الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية:

- بالرغم من المبررات الكثيرة التي يسند إليها مبدأ التكلفة التاريخية إلا انه أصبح يواجه انتقادات كثيرة نذكر منها:
- ✓ تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة، على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية.⁴
- ✓ تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة فارقة وينعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار وهذا ما يؤكد عدم ملائم في اتخاذ القرار.
- ✓ مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجدد ومتوافقة مع السوق.⁵

¹ - بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي، الوادي ص7.

² - يامن خليل الزعيمي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهمية للشركات المساهمة الصناعية الأردنية في بورصة عمان (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، 2005، ص42.

³ - فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2009، ص126.

⁴ - محمد بلقايد حملول، قياس مكونات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبة وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مبراح ورقلة، الجزائر، سنة 2011، ص15.

⁵ - نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، 2010/2011، ص79.

✓ مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجدد ومتوافقة مع السوق.¹

الفرع الثاني: القيمة العادلة

1- مفهوم القيمة العادلة:

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فقد عرفت القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به أو تسديد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحث أو في إطار متوازن أو في ظل ظروف طبيعية بين طرفين مستقلين".¹ وأيضاً عرفت في المعيار المحاسبي الدولي (IAS39) بأنها "القيمة التي بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة، والتي تعمل في ظل ظروف السوق العادية".²

2- مزايا تطبيق القيمة العادلة:

- ✓ معيار القيمة العادلة سوف يساهم بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل.
- ✓ بما أن حقيقة قيمة الشركة لا تنحصر بقيمة ما في أصولها الملموسة، حيث أن سمعة الشركة وأدائها لهما قيمة قد تكون وفي كثيرة من الأحيان كبيراً جداً.
- ✓ إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقاً للقيمة العادلة، ستعكس المنفعة الاقتصادية بها بشكل منقطع النظير.
- ✓ يستطيع المهتمون بالقوائم المالية متابعة التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول من فترة لأخرى بشكل ممتاز مما يمكنهم وبشكل جيد معرفة وقياس أداء المنشأة بشكل أفضل.³

3- مقومات القيمة العادلة:

- القيمة العادلة بما تحويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من مقومات ويمكننا أن نحصيها في إحدى القيمتين:⁴
- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها:

¹ - فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 03 نوفمبر 2015، ص 08.

² - المرجع نفسه، ص 08.

³ - بسمه سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)، تخصص دراسة محاسبية وجبائية معمقة، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 17/06/2012، ص 37-38.

⁴ - فارس بن يدير، مرجع سبق ذكره، ص 12.

وتمثل القيمة التي يمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، وتتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي:

- ✓ الحصول على الأصل نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه نقدية.
- ✓ الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت متماثلة أو غير متماثلة.
- ✓ أن تكون عملية المبادلة تمت بناء على إلزام المؤسسة.

● قيمة سداد الالتزام:

وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

المطلب الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

تحدد مفاهيم جودة المعلومة الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومة المحاسبية.

1- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

عرفت الجودة بأنها ترتبط ببرنامج يتضمن التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء المراد تحقيقه.¹

- وفي مجال مهنة المحاسبة نجد ان مصطلح المعلومات المحاسبية أصبح متداولاً بشكل واسع في كثير من الأدبيات والأبحاث التي ترى انه من الضروري النظر إلى المحاسبة من أبعاد متنوعة ومجالات مختلفة بشكل متكامل فالمعلومة ذات المصادر المختلفة هي التي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلاً وتفسيراً وشرحاً ووصفاً، لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات.²

2- الخصائص الفرعية للمعلومات المحاسبية

2-1- الخصائص الفرعية الأساسية:

- **الملائمة:** يقصد بالملائمة وجود ارتباط كنفقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، أي بمعنى آخر قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار.³

¹ - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: (2003) المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، المطابع المركزية، عمان، الأردن، ص152.

² - المرجع نفسه، ص153.

³ - عباس محمود الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص200.

- أو هي تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ قرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات.¹

• **الموثوقية:** حسب البيان رقم 2 الصادر (FASB) هي: "خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".²

2-2- الخصائص الفرعية الثانوية:

وتتضمن الخصائص التالية:

• **القابلية للفهم:**³

إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطاً هاماً للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين هما:

✓ درجة الوضوح والبساطة.

✓ مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات.

• **الثبات في إتباع النسق الواحد:**⁴

يعني الثبات في إتباع النسق الواحد أن تسجل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى دورة.

• **خاصية التماثل وقابلية المقارنة:**⁵

بقصد بالتماثل استخدام نفس الإجراءات بين المنشآت المختلفة.

• **الشمول (الإفصاح الكامل):**⁶

يقصد بالإفصاح الكامل أن تكون المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدمين.

¹ - أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003، ص 26.

² - قرادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

¹ - ناصر محمد علي المجهلي (2009)، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، ص 59.

⁴ - رضوان حنان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 216-217.

⁵ - المرجع نفسه، ص: 218-219.

⁶⁶⁶ - ناصر محمد علي المجهلي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن القياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة، فالقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالي الخاصة بنشاط المؤسسة، ويحتوي هذا القياس على كل من التسجيل والتبويب والترحيل وتلخيص تلك العمليات والأحداث في صورتها النهائية والتي تمثل عناصر القوائم المالية، فالقياس عدة قيود ومحددات تؤثر بدورها على مخرجاته كما وله عدة بدائل وأركان وأساليب.

ونستنتج أيضا من خلال هذا الفصل أن قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، يتطلب استخدام عدة بدائل للقياس، منها مبدأ التكلفة التاريخية، والقيمة العادلة، كما أن القيمة العادلة هي النسب في عملية القياس المحاسبي لتسييرها بخاصية الملائمة.

بالرغم من انتشار المحاسبة الدولية في العديد من الدول، إلا أنها لا تخلو من المشاكل التي تنتهي وتظهر من جديد نتيجة تعقد الأعمال المحاسبية والتطور التكنولوجي، ومن المشكلات التي تواجهها نجد تعدد نماذج القياس ونميز كل نموذج بمميزات مختلفة عن النموذج الآخر الذي أوقع المنظمات المهنية المحاسبية في حيرة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد استفتائنا للجزء النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من المسيرين الماليين ومدققي الحسابات، وهذا لتقضي وجهات النظر حول القياس المحاسبي عن لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن في محاورها القياس المحاسبي والنظام المحاسبي المالي والتي على ضوءها نقوم بالحكم على مدى تأثير القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث بشكل توضيحي إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، حيث تحتوي على أساليب جمع البيانات ومنهجية أداة الدراسة والتعريف بها بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة المستهدفة واستجاباتها الفعلية، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات فضلا عن تحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة.

المطلب الأول: الطريقة المنهجية المتبعة

أولا: المنهج المتبع

يتمثل المنهج المتبع في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، وباعتبار البحث يدور حول متغيري الدراسة المتمثل في المتغير المستقل وهو تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي والمتغير التابع المتمثل على عمليات القياس المحاسبي بمعنى أوضح تحديد ما إذا كان هناك تأثير لتطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية وعمليات القياس المحاسبي، لذلك سوف نعتمد في على المنهج الوصفي في تحليل البيانات والمعلومات ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

ثانيا: عينة ومجتمع الدراسة

1.: مجتمع الدراسة: تم حصر مجتمع الدراسة في ثلاث فئات كما يلي:

الفئة الأولى: شملت العاملين في مجال المحاسبة والإداريين بالمؤسسات الاقتصادية.

الفئة الثانية: الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة.

الفئة الثالثة: الخبراء المحاسبين.

كل هذا من أجل إثراء وتركيز مجتمع الدراسة

2.: عينة الدراسة:

تم حصر عينة الدراسة في 30 مفردة من مجتمع الدراسة تم اختيارها وفقا لمجتمع الدراسة، حيث شملت توزيع

50 استمارة على عينة شملت مجتمع الدراسة.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 02: عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة

البيان	العدد
الاستثمارات الموزعة	50
الاستثمارات المستلمة	45
الاستثمارات الملغاة	15
الاستثمارات المعتمدة	30

المصدر: إعداد الطلبة بناء على استمارات الاستبيان

بعد فرز وتنظيم الاستثمارات المستلمة قررنا الإبقاء على 30 استثماراً من مجموع الاستثمارات المستلمة لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا باستبعاد 15 استثماراً بسبب نقص المعلومات فيها.

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة للقياس والتحليل

لقد تم الاعتماد على العديد من الأساليب والمقاييس الإحصائية المستخدمة لتحليل بيانات الدراسة الميدانية ومن أجل تحليل ودراسة نتائج الاستبيان تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية ومن أهمها برنامج

SPSS:

1. **الوسط الحسابي:** الوسط الحسابي أو ما يسميه البعض الوسيط أو المعدل الحسابي، هو أحد مقاييس الترتية المركزية بحيث يكون اتجاه هذه الترتية المركزية إيجابية إذا تعدى الوسط الحسابي نقطة المنتصف وذلك بهدف تحديد تركز قيم الوسط الحسابي حول فقرات الدراسة بحسب مقياس ليكارت الخماسي، وتجدر الإشارة إلى أنه تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لإجابات عينة الدراسة وفقاً لما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (03): يبين فئات الإجابات والدرجات المقابلة لها

الفئات	درجة المقياس	الجزء الأول
من 68 % - 100 %	3	موافق
من 34 % - 67.33 %	2	محايد
من 0 % - 33.33 %	1	غير موافق

وفي ظل غياب توزيع معياري فقد تم تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاث فئات (1-1.66) تعني غير موافق و(1.67-2.33) وتعني محايد، و(2.34-3) وتعني موافق.

2. الانحراف المعياري: هو احد مقاييس التشتت الذي يؤكد صحة تركز الوسط الحسابي لفقرات الاستبانة، وذلك بهدف معرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي لإجابة أفراد عينة مجتمع الدراسة حول أسئلة ومحاور الاستبيان.
3. تحليل التباين ANOVA: تم تحليل التباين لاختبار ومعرفة التباين والاختلاف في أراء فئات عينة الدراسة.
4. النسب المئوية: تم الاعتماد على النسب المئوية لتحليل ووصف وتلخيص الصفات المتعلقة بالجوانب الشخصية وكذا متغيرا الدراسة لأفراد فئات العينة.
5. اختبار التوزيع الطبيعي: تم استخدام هذا المقياس لتحليل مدى ارتباط بيانات الدراسة الميدانية لتوزيعاتها الطبيعية
6. اختبار كاي: يستخدم لاختبار الفروض حيث يبنى على أساس توضيح الفرق المعنوي بين البيانات الحقيقية والبيانات المتوقعة، ولقد تم اختبار الفرضيات بحيث تقبل الفرضيات إذا زادت قيمة كاي المحسوبة عن قيمة كاي الجدولة بمستوى معنوية 0.05 و 0.01.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات.

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائي SPSS وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجدول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، وذلك تماشياً مع النتائج المراد الوصول إليها.

المطلب الأول: نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

1- توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

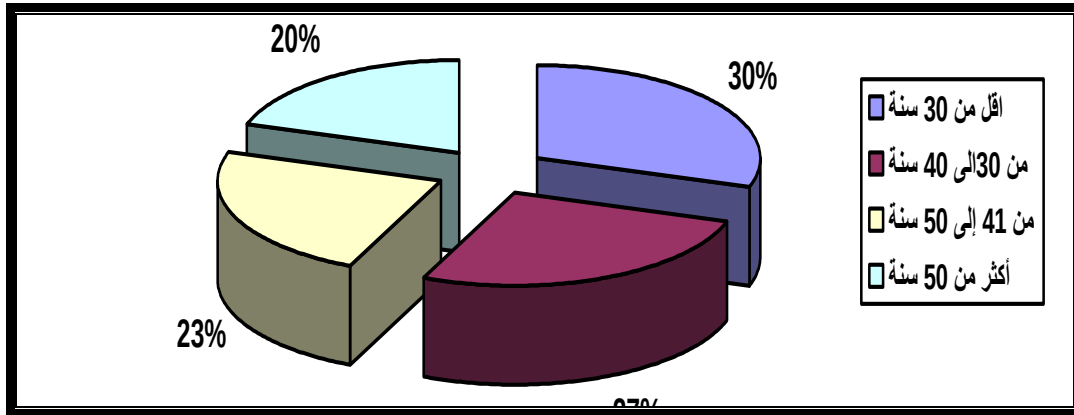
النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية الباطلة	النسبة المئوية	التكرار	الفئة
30	30	30	09	أقل من 30 سنة
56.7	26.7	26.7	08	من 30 إلى 40
80	23.3	23.3	07	سنة من 41 إلى 50 سنة
100	20	20	06	أكثر من 50 سنة
100	100	100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج العينة المدروسة واعتماداً على برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (04) أن ما نسبته (30%) أقل من 30 سنة، (26.7%) هي من 30 إلى 40 سنة و(23.3%) تمثل من 41 إلى 50 سنة ، و (20%) تمثل العمر أكثر من 50 سنة.

والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الشكل رقم (01): دائرة نسببة توضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج العينة المدروسة واعتمادا على برنامج SPSS

2- توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

جدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

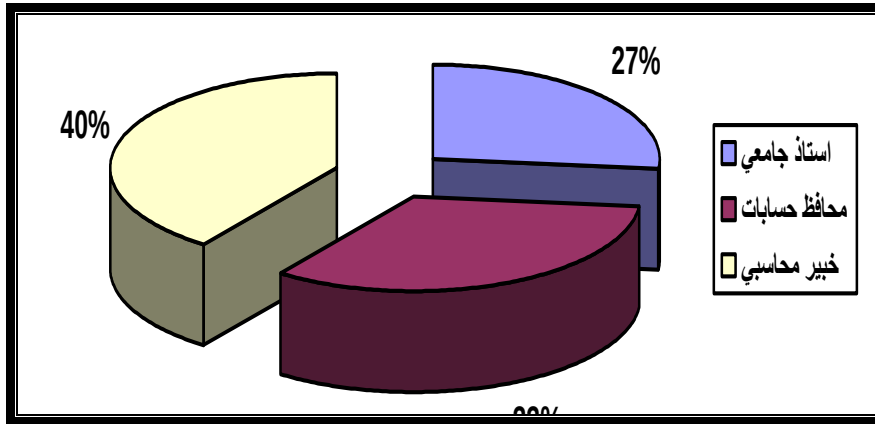
الفئة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية الباطلة	النسبة المئوية التراكمية
أستاذ جامعي	08	26.7	26.7	26.7
محافظ حسابات	10	33.3	33.3	60
خبير محاسبي	12	40	40	100
المجموع	30	100	100	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج العينة المدروسة واعتمادا على برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (05) أن ما نسبته (26.7%) من عينة الدراسة هي أستاذ جامعي، (33.3%) هي محافظ حسابات، و(40%) هي خبير محاسبي، مما يدل على تنوع مجتمع وعينة الدراسة الأمر الذي يعكس ايجابيا على النتائج وإمكانية تعميمها.

والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة :

الشكل رقم (02): دائرة نسبية توضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج العينة المدروسة واعتمادا على برنامج spss

3 - توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

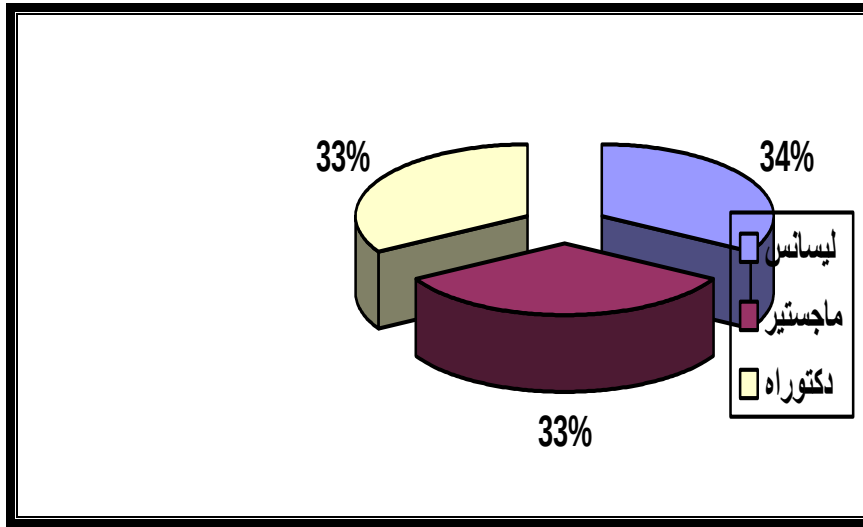
الفئة	أرقام	النسبة المئوية	النسبة المئوية الباطلة	النسبة المئوية التراكمية
ليسانس	10	33.3	33.3	33.3
ماجستير	10	33.3	33.3	66.7
دكتوراه	10	33.3	33.3	
المجموع	30	100.0	100.0	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج العينة المدروسة واعتمادا على برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (06) أن ما نسبته (33.3%) من عينة الدراسة ليسانس، (33.3%) هي ماجستير، بينما (33.3%) تمثل دكتوراه .

والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب القطاع الوظيفي:

الشكل رقم (03): دائرة نسببة توضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج العينة المدروسة واعتمادا على برنامج spss

4 - توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

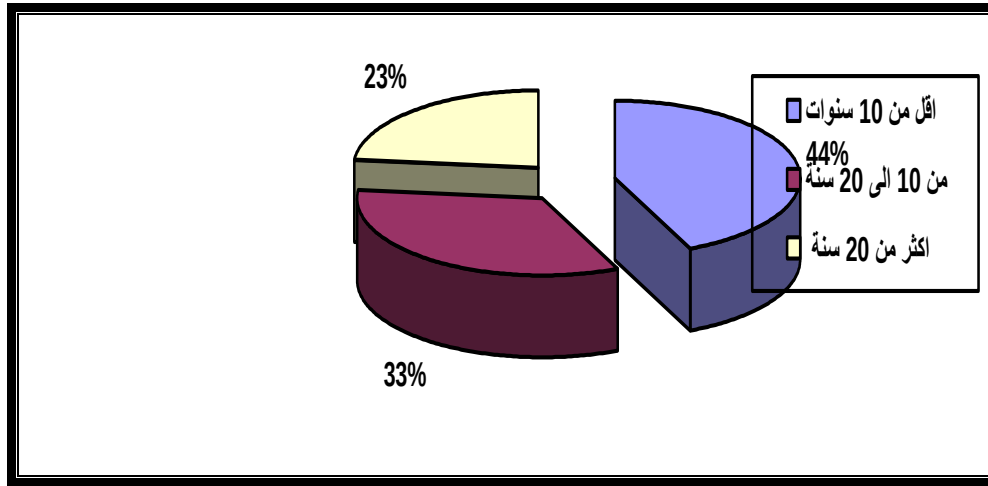
الفئة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية الباطلة	النسبة المئوية التراكمية
أقل من 10 سنوات	13	43.3	43.3	43.3
من 10 إلى 20 سنوات	10	33.3	33.3	76.7
أكثر من 20 سنة	7	23.3	23.3	100.0
المجموع	30	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج العينة المدروسة واعتمادا على برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (07) أن ما نسبته (43.3%) من عينة الدراسة هي خبرة مهنية أقل من 10 سنوات (33.3%) خبرة مهنية من 10 إلى 20 سنوات، بينما (23.3%) تمثل خبرة مهنية أكثر من 20، فنجد أن الفئة الأكبر التي قامت بتعبئة الاستمارة هي أقل من 10 سنوات.

والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

الشكل رقم (04): دائرة نسببة توضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج العينة المدروسة واعتمادا على برنامج SPSS

المطلب الثاني: إجراء اختبارات الثبات والاختبارات الإحصائية

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل خاصية من الخصائص النوعية المدروسة، ثم استنتاج لاتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لقياس ليكرت الخماسي حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات

1- قياس ثبات الاستبيان (ثبات أداة الدراسة)

للتحقق من ثبات أداة الدراسة تم استخدام ألفا كرونباخ لاختبار الاتساق الداخلي لفقرات الأداة .

الجدول رقم (08) : يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

عدد العناصر	قيمة الفا كرونباخ
16	0.748

المصدر : إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

التحليل: هذا الجدول يوضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.748 وهي مرتفعة كثيرا وان عدد العناصر هو 16 عنصرا.

وهي موجة الإشارة حيث في بعض الأحيان يمكن أن تكون سالبة القيمة نظرا لوجود متغير سالب في البيانات ففي هذه الحالة يجب مراجعة البيانات وإعادة النظر فيها.

ويمكننا أيضا دراسة معامل الثبات لكل محور بمفرده كالتالي:

الجدول رقم (09) : يبين معامل الثبات لكل محور بمفرده

المحور	عدد العبارات	الثبات	الصدق
01	06	0.815	0.902
02	06	0.715	0.845
03	04	0.742	0.681
الإجمالي	16	0.748	0.864

ملاحظة: تم حساب صدق المحك عن طريق جذر معامل الثبات

التحليل: من خلال الجدول نلاحظ أن هناك ثبات في البيانات بقيمة 0.748 لجميع المحاور لان قيمة المعامل التي بلغت في مجموعها 0.864 أكبر من الصفر، لان معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح.

2- الاختبارات الإحصائية

1. - إجراء اختبار khi-deux بين متغيرات الدراسة الوصفية

أ- الخبرة والمؤهل العلمي :

سيتم إجراء اختبار كاي 2 للاستقلالية لمتغيري الخبرة والمؤهل العلمي
نضع الفرضية الصفرية:

لا توجد علاقة بين الخبرة والمؤهل العلمي $H_0 =$

توجد علاقة بين الخبرة والمؤهل العلمي $H_1 =$

مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$

ومن مخرجات SPSS تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم 10: الجدول المزدوج يعرض قرارات مزدوجة بين الخبرة والمؤهل العلمي

المؤهل العلمي * الخبرة المهنية						
			الخبرة المهنية			المجموع
			اقل من 10 سنوات	من 10 الى 20 سنة	اكثر من 20 سنة	
المؤهل العلمي	ليسانس	الحساب	8	0	2	10
		الحساب المتوقع	4.3	3.3	2.3	10.0
	ماجستير	الحساب	3	5	2	10
		الحساب المتوقع	4.3	3.3	2.3	10.0
	دكتوراه	الحساب	2	5	3	10
		الحساب المتوقع	4.3	3.3	2.3	10.0
المجموع		الحساب	13	10	7	30
		الحساب المتوقع	13.0	10.0	7.0	30.0

الجدول رقم (11): يبين قيمة كاي ودرجة الحرية وقيمة المعنوية

اختبارات المربع			
الانجازات	المدافع	القيمة	
0.040	4	10.055 ^a	معامل بيرسون
0.012	4	12.895	النسبة الاحتمالية
0.052	1	3.779	الخطي من قبل جمعية الخطي
		30	الحالات الصالحة
أ. ويتوقع 9 خلايا (100.0٪) عدد أقل من 5. الحد الأدنى العد المتوقع هو 2.33			

التحليل: الجدول السابق يوضح قيمة كاي وهي تساوي 10.055، واحتمال المعنوية وقيمته 0.04 وهي أقل من 0.05، مما يعني وجود دلالة إحصائية أي انه توجد علاقة بين المؤهل العلمي والخبرة لأفراد العينة.

ب- المستوى الوظيفي والخبرة المهنية:

سيتم إجراء اختبار كاي للاستقلالية لمتغيري المستوى الوظيفي والخبرة المهنية
نضع الفرضية الصفرية:

لا توجد علاقة المستوى الوظيفي والخبرة المهنية = H0

توجد علاقة بين المستوى الوظيفي والخبرة المهنية = H1

مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$

ومن مخرجات SPSS تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (12): الجدول المزدوج يعرض قرارات مزدوجة بين المستوى الوظيفي والخبرة المهنية

الوظيفة * الخبرة المهنية						
			الخبرة المهنية			المجموع
			اقل من 10 سنوات	من 10 الى 20 سنة	اكثر من 20 سنة	
الوظيفة	أستاذ جامعي	الحساب	4	3	1	8
		الحساب المتوقع	3.5	2.7	1.9	8.0
	محافظ حسابات	الحساب	3	6	1	10
		الحساب المتوقع	4.3	3.3	2.3	10.0
	خبي رمحاسبي	الحساب	6	1	5	12
		الحساب المتوقع	5.2	4.0	2.8	12.0
المجموع		الحساب	13	10	7	30
		الحساب المتوقع	13.0	10.0	7.0	30.0

الجدول رقم (13): يبين قيمة كاي و درجة الحرية وقيمة المعنوية

اختبارات المربع			
	القيمة	المدافع	الانجازات
معامل بيرسون	7.933 ^a	4	.094
النسبة الاحتمالية	8.498	4	.075
الخطي من قبل جمعية الخطي	.621	1	.431
الحالات الصالحة	30		
أ. ويتوقع 8 خلايا (88.9%) عدد أقل من 5. الحد الأدنى العدد المتوقع هو 1.87.			

المصدر: إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

التحليل: الجدول السابق يوضح قيمة كاي 2 وهي تساوي 7.933، واحتمال المعنوية وقيمته 0.094 وهي أكبر

من 0.05، مما يعني لاوجود دلالة إحصائية أي أنه لا توجد علاقة بين المستوى الوظيفي والخبرة المهنية لإفراد العينة.

المطلب الثالث: حساب المتوسط الحسابي ومعادلة خط الانحدار لإجابات العينة

الفرع الأول: حساب المتوسط الحسابي في شكل مشابه لمقياس لكارت

بالاستعانة بجدول ليكارت الثلاثي نتحصل على جدول الاتجاهات الحديثة للمحاور الثلاثة في صورة نهائية

المحور الأول : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على بيئة المؤسسات الجزائرية من خلال القوائم المالية.

الجدول رقم(14): بيانات إحصائية عن درجة الاستجابة لإنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على بيئة

المؤسسات الجزائرية من خلال القوائم المالية

الرقم	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	20	6	4	1.4667	0.73030	غير موافق
	66.7	20	13.3			
02	19	7	4	1.5	0.73108	غير موافق
	63.3	23.3	13.3			
03	21	4	5	1.4667	0.77608	غير موافق
	70	13.3	16.7			
04	22	3	5	1.4333	0.77385	غير موافق
	73.3	10	16.7			
05	21	8	4	1.5333	0.73030	غير موافق
	70	23.3	6.7			
06	21	7	2	1.3667	0.61495	غير موافق
	70	23.3	6.7			
إجمالي المحور	3	13	42	1.4611	0.52465	غير موافق
	1.01	4.37	14.14			

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج العينة المدروسة واعتمادا على برنامج SPSS

التحليل: من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الإجمالي للمحور 1.4611، في حين كان الانحراف المعياري

0.52465، باتجاه غير موافق وهذا دليل على الاتساق الداخلي بين فقرات المحور الأول.

المحور الثاني: هل عملية القياس المحاسبي تساهم في اعداد قوائم مالية ذات جودة
الجدول رقم: (15) بيانات إحصائية عن درجة الاستجابة لعمليات القياس المحاسبي تساهم في اعداد قوائم مالية ذات
جودة

الرقم	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	14	11	5	1.7	0.74971	محايد
	46.7	36.7	16.7			
02	15	9	6	1.7	0.79438	محايد
	50	30	20			
03	16	11	3	1.5667	0.67891	غير موافق
	53.3	36.7	10			
04	18	10	2	1.4667	0.62881	غير موافق
	60	33.3	6.7			
05	22	8	0	1.2667	0.44978	غير موافق
	73.3	26.7	0			
06	21	8	1	1.3333	0.54667	غير موافق
	70	26.7	3.3			
اجمالي المحور	106	57	17	1.5056	0.41864	غير موافق
	58.88	31.66	9.44			

التحليل: من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الإجمالي للمحور هو 1.5056، في حين كان الانحراف المعياري
0.41864، باتجاه غير موافق وهذا دليل على الاتساق الداخلي بين فقرات المحور الثاني.

المحور الثالث: هل للنظام المحاسبي المالي دور في تحسين مصداقية القوائم المالية
الجدول رقم(16): بيانات إحصائية عن درجة الاستجابة للنظام المحاسبي المالي ودوره في تحسين مصداقية

القوائم المالية

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق	محايد	موافق	الرقم
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
غير موافق	0.53498	1.3	1	7	22	01
			3.3	23.3	73.3	
غير موافق	0.46113	1.1667	1	3	26	02
			3.3	10	86.7	
غير موافق	0.43018	1.2333	0	7	23	03
			0	23.3	76.7	
غير موافق	0.58329	1.2667	2	4	24	04
			6.7	13.3	80	
غير موافق	0.37990	1.2417	4	21	95	اجمالي المحور
			3.33	17.5	79.16	

التحليل: من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الإجمالي للمحور هو 1.2417، في حين كان الانحراف المعياري 0.37990، باتجاه غير موافق وهذا دليل على الاتساق الداخلي بين فقرات المحور الثالث.

الفرع الثاني: دراسة بعض العوامل التي تؤثر على عمليات القياس المحاسبي

- فروض الدراسة :

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95 % بين إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على بيئة المؤسسات الجزائرية و مساهمة القياس المحاسبي في إعداد قوائم مالية ذات جودة.

H1: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95 % بين إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على بيئة المؤسسات الجزائرية و مساهمة القياس المحاسبي في إعداد قوائم مالية ذات جودة.

Y: المتغير التابع مساهمة القياس المحاسبي في إعداد قوائم مالية ذات جودة.

X: المتغير المستقل إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على بيئة المؤسسات الجزائرية.

الجدول رقم (17) : معامل الارتباط الخطي

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
1	^a 219.	048.	014.	1570.4

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

الجدول السابق يبين نتيجة حساب معامل الارتباط R ومعامل التحديد مربع قيمة معامل الارتباط الخطي R Square ، ومعامل الارتباط الخطي بين إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية وعمليات القياس المحاسبي هو 0.219 وإن مدى الدقة في تقدير المتغير التابع (عمليات القياس المحاسبي) هي : 48%

جدول رقم(18) : يبين تحليل بين انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية وعمليات

القياس المحاسبي ANOVA

نموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة	مستوى المعنوية
تراجع	0.244	1	0.244	1.412	^b 0.245
المتبقي	4.838	28	0.173		
المجموع	5.082	29			

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

يدرس مدى ملائمة خط انحدار البيانات وفرضيته الصفرية التي تنص على "خط الانحدار لا يلائم البيانات المعطاة" ويبين الجدول التالي ما يلي:

1- مجموع مربعات الانحدار 0.244 ومجموع مربعات البواقي هو 4.838 ومجموع المربعات الكلي 5.082

2- درجة حرية الانحدار (df degree of freedom) هي 1 ودرجة حرية البواقي 28 .

3- معدل مربعات الانحدار هو 0.244 ومعدل مربعات البواقي هو 0.173 .

4- قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو 1.412.

5- مستوى دلالة الاختبار 0.245 أكبر من مستوى دلالة الفرضية الصفرية

الجدول رقم 19 : معادلة خط الانحدار لمتغيرات الدراسة :

نماذج	معاملات غير موحدة		معاملات موحدة	T المحسوبة	مستوى المعنوية
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	2501.	822.		5.484	0.000
1 إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية	175.	7.14	219.	1.188	0.245

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

يبين لنا عدة نتائج أولها قيم الميل ومقطع خط الانحدار، بالإضافة أنه يجيب على الفرضيات المتعلقة بميل خط الانحدار.

حيث أن مقطع خط الانحدار 1.250 الذي يمثل حرف a من معادلة الخط المستقيم $y=a+bx$ ، أما ميل الانحدار b في الجدول هو 0.175 وبذلك تصبح معادلة الانحدار $Y=1.250+0.175X$

نتيجة اختبار t على فرضيات ميل خط الانحدار للمتغير المستقل (إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية) هو 1.188

وعند دراسة قيمة sig نجد أن القيمة 0.245 غير مقبولة لأنها لا تحقق الفرضية البديلة فتصبح معادلة الانحدار هي: $Y=1.250+0.175X$

ملخص الدراسة: استخدمت الدراسة الحالية أسلوب تحليل الانحدار المتعدد بهدف اختبار فروض الدراسة وقد كشف تحليل النتائج الإحصائية عن أن نموذج تحليل الانحدار والذي يتضمن كل المتغيرات المستقلة يفسر تغير 48% من التغير في عمليات القياس المحاسبي (معامل التحديد = 48 %) وذلك عند درجة ثقة 95 % وبمستوى دلالة إحصائية يبلغ (0.245).

نتائج اختبار الفروض:

1- تشير نتائج الدراسة إلى قبول فرض عدم القائل (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين (إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية) و(عمليات القياس المحاسبي) ورفض الفرض البديل (بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95 % بين إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية وعمليات القياس المحاسبي ، حيث بلغ مستوى المعنوية 0.245).

$$Y=1.250+0.175X$$

2- بدراسة العلاقة بين تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية وعمليات القياس المحاسبي باستخدام تحليل الانحدار البسيط تبين أن هذا المتغير يفسر 48% من عمليات القياس المحاسبي، وتظهر معادلة الانحدار كما يلي:

خلاصة النتائج: كشفت النتائج بأنه يمكن من خلال النتائج السابقة الإجابة على تساؤل الدراسة الأساسي (ما هي العوامل المؤثرة على عمليات القياس المحاسبي) حيث يتضح أن إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية من خلال القوائم المالية من بين متغيرات الدراسة لا يمثل متغيرا هاما في التأثير على عمليات القياس المحاسبي.

خلاصة الفصل:

ما يمكن إستخلاصه من هذه الدراسة الميدانية هو:

- ان القوائم المالية الصادرة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوفر على نسبة كبيرة من المصدقية .
- إن عملية المقياس تفيد الإدارة في المؤسسات الاقتصادية وهذا يستوجب تحديث القوانين والتشريعات دائما لمسايرة النظام المحاسبي المالي .
- كلما زادت نسبة القياس عن عناصر القوائم المالية زادت نسبة توافق المحاسبي .
- كلما زاد القياس عن عناصر القوائم المالية زادت فعاليتها في ترشيد القرارات.
- النظام المحاسبي المالي إطار ضروري لضمان شفافية المعلومات المحاسبية وقابلية المقارنة للقوائم المالية .

الخاتمة

خاتمة

عاجلت هذه الدراسة موضوع من المواضيع المهمة في مجال المحاسبة المالية، ويتعلق الأمر ب: القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي حيث تم من خلالها طرح الإشكالية التالية: "كيف يقيم القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؟"

تناولت الدراسة ثلاث فصول، عالج الفصل الأول أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال هذا الفصل اتضح لنا أن عملية الإصلاح التي قامت بها الجزائر أدت إلى وضع نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بهدف تجاوز نقائص المخطط المحاسبي الوطني من جهة، ومن جهة أخرى مسايرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي، حيث جاء هذا النظام بخصائص ومميزات جديدة لم تكن في النظام السابق ومن بين هذه الخصائص التركيز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي وأن المحاسبة المالية وهي عبارة عن معلومات يمكن قياسها بناء على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي ومن أهم المميزات التي تميز بها النظام المحاسبي المالي اختياره للبعد الدولي للممارسة المحاسبية واحتوائه لنصوص واضحة وصريحة لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق القياس وهذا للحد من التأويلات والأخطاء التي قد تقع خلال إعداد القوائم المالية، ولقد أجبر النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تقع تحت مجال تطبيقه عرض خمسة قوائم مالية وذلك وفق النماذج التي جاء بها قصد تسهيل عملية مقارنة المعلومات واتخاذ القرارات.

أما في ما يخص الفصل الثاني فقد توقف على قياس عناصر القوائم المالية، الذي يعتبر النقطة المحورية في العمليات المحاسبية من أجل إعداد القوائم المالية، ويعتبر القياس المحاسبي كنظام متكامل الأركان له مدخلاته التي ترتبط بموضوع القياس، وله نظام تشغيل الخاص به والمتمثل في أساليب وأدوات وطرق وإجراءات القياس، وله مخرجاته التي تتمثل في القوائم المالية، حيث تبين لنا أن متطلبات القياس وفق النظام المحاسبي المالي تتوافق بدرجة كبيرة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

بعد دراسة الجانب النظري تم مباشرة القيام في الفصل الثالث بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان حيث تم توزيع استمارات الاستبيان على فئات مختلفة منهم الأساتذة الجامعيين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، ومن خلال الدراسة اتضح لنا العديد من النقاط تخص واقع القياس في المؤسسات الجزائرية.

اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث، وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

- أما فيما يخص الفرضية الاولى والتي نصت على أن القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية هي العملية الأساسية لهذا جاء النظام بعدت بدائل والتي من شأنها أن تجعل قيمة هذه العناصر قريبا من الواقع ، وإنطلاقا من الجانب التطبيقي فهي غير مؤكده حيث نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم متطلبات وبدائل القياس والتي من شأنها أن تزيد من مصداقية نتائجه؛

- أما بالنسبة للفرضية الثانية والتي نصت على أن عملية القياس المحاسبي يساهم في إعداد القوائم المالية ، وإنطلاقا من الجانب التطبيقي فهي غير مؤكدة .

- أما بالنسبة للفرضية الثالثة والتي نصت على أن للنظام المحاسبي المالي دور في تحسين القوائم المالية ، وإنطلاقا من الجانب التطبيقي في غير مؤكدة.

- نتائج الدراسة:

بعد التطرق لمختلف عناصر هذه الدراسة ، تم الخروج بمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية

- قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي المالي والذي نتج عنه اعتماد النظام المحاسبي، وذلك بهدف مساهمة الممارسة المحاسبية العالمية.

-القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي هي ذات نظرة مالية حيث اصبحت تهتم بالأحداث الماضية والمستقبلية للمؤسسة

الاقتراحات: بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة نقترح التوصيات التالية:

- العمل على توفير البيئة الاقتصادية والمالية والقانونية ،

- العمل على مساعدة المؤسسات في توفير الإطارات لتطبيق النظام المحاسبي المالي

- يجب على المؤسسات مواكبة التطورات التكنولوجية والاقتصادية

آفاق البحث: من خلال هذه الدراسة يمكن اقتراح مواضيع ذات صلة بموضوع القياس المحاسبي مثل:

- دور القياس المحاسبي في

- ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- مدي تأثير طرق القياس المحاسبي الجديدة على قيمة المؤسسة.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003.
2. أموري هادي كاظم الحسناوي، طرق القياس الاقتصادي، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2002.
3. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1، بدون دار نشر، الجزائر، 2010.
4. حسين قاضي، ومأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة، الأردن، ط1، 2004.
5. رضوان حنان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006.
6. رضوان حنان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر (مشكلات محاسبية معاصرة)، دار وائل، عمان، الأردن 2003.
7. رضواني محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة السادسة، عمان الأردن، بدون سنة نشر.
8. ريتشارد شرويد، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي احمد كأجيحي، وآخرون، دار المريخ، الرياض السعودية، 2006.
9. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.
10. شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، دار زهران، عمان، الأردن، ط1 2012.
11. عباس مهدي الشيرازي (نظرية المحاسبة) الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
12. عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية 2003.
13. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالية، دار هومة، الجزائر، ط1، 2011.
14. علي احمد أبو الحسن، وآخرون، المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1998.
15. كمال عبد العزيز النقيب (مقدمة في نظرية المحاسبة) الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004.

16. الجمع العربي للمحاسبين القانونيين: (2003) المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، المطابع المركزية، عمان الأردن.
 17. محمد أبو أنصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ الدالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
 18. مطر محمد وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2008.
 19. مطر محمد وموسى السويطي، الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض والإفصاح، دار وائل، عمان، الأردن ط2، 2008.
 20. مطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل، عمان، الأردن، ط4 2007.
 21. وليد ناجي الحيايلى، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك الدنمارك، 2007.
 22. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الملى والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- ثانيا: الرسائل الأطروحات
23. أو عمران وردة، التحليل المالي في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة، الجزائر، سنة 2015/2014م.
 24. بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية- القيمة العادلة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
 25. بورزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
 26. حمزة العراقي، المعايير المحاسبة الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، مذكرة شهادة الدكتوراه تخصص المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، سنة 2013/2012م.
 27. رولا كاسرلايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

28. زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013.
29. سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة، سنة 2014-.
30. شناي عبد الكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008م.
31. الطاهر مخلوفي، دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، سنة 2009، 2010.
32. عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الإفصاح عن المعلومات المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محمد ولحاج، الجزائر، سنة 2014، 2015.
33. فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 03 نوفمبر 2015.
34. فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، .
35. فضيل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثر على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2008.
36. قرادي عبد القادر، إصلاح القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الميزانية نموذجاً، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2010.
37. محمد بلقايد حملول، قياس مكونات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبة وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2011.

38. محمد قوادي، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2010.
39. ناصر محمد علي المجهلي (2009)، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة.
40. نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2011.
41. هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بوعلي، الشلف، الجزائر، سنة 2012-2013.
42. يامن خليل الزعمي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهمية للشركات المساهمة الصناعية الأردنية في بورصة عمان (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، 2005.
- ثالثا: المجلات والدوريات**
43. بالرقى تيجاني، القياس في المحاسبة ماهية وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2008.
44. بن بلغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة البحث، العدد الأول، 2002، مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة.
45. شعيب شونوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات، مجلة جديد الاقتصاد، العدد الافتتاحي الجزائر، 2006.
46. قورين الحاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث العدد 10، 2012.

رابعاً: النصوص التشريعية والتنظيمية

47. الجريدة الرسمية للمداولات الخريفية 2007، العدد 02.
48. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، تحتوي القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 04-05.
49. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 11-07 المادة 03.
50. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03.
51. القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 2009/03/25، العدد 19، الفقرة 13-132.
52. القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 121-20، الفقرة 121-21.
53. المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/08/26، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.

خامساً: المؤتمرات والملتقيات

54. إبراهيم بورنان، الطاهر مخلوف، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالية الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009 .
55. أوسري منور، مجبر محمد، دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتيجة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، الجزائر، 2009/11/17.
56. بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العربي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي، الوادي.

57. دراوسي مسعود، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

58. رقايقية فاطمة الزهراء، إصلاح وتكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كمتطلبات التوافق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010.

59. ناصر مراد، الانتقال من لمخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية: IAS/IFRS، جامعة البليدة، 16/17 نوفمبر 2009.

60. ناصر مراد، النظام المحاسبي والمخطط المحاسبي الوطني، دراسة مقارنة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي 17-18 جانفي 2010.

61. هوارى معراج، حديدي آدم، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية لمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13/14 ديسمبر 2011.

سادسا: مراجع أخرى

62. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework) 2001 الفقرة 49.

سابعا: المراجع باللغة الفرنسية

63. Jean- François DES ROBERT-François Mechain Hervé pu TEAUX, Normes IFRSET PME, DUNOD, Paris, 2004.

64. Amar Kadouri, Ahmed nineche, cours de comptabilité selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ZNAG édition, Alger, 2009.

الملاحق

الملحق رقم : (01)

جامعة الشهيد حمه لخضر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : مالية ومحاسبة

تخصص : محاسبة

استمارة بحث

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يقوم الطلبة بإجراء دراسة بعنوان، القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك كبحث أكاديمي لاستكمال نيل شهادة الماستر في المحاسبة، ولهذا يأمل الطلبة في تعاونكم عند ملء الإستبانة وتحري الدقة والموضوعية في الإجابة على فقراتها. كما نخططكم علما أن نتائج صحة هذا الاستبيان تعتمد على مدى صحة إجاباتكم. طلبة البحث:

إشراف الدكتور:

أحمد بن خليفة

- غولي طه

- عسكري عادل

- حمامية مسعود

أولا : البيانات الشخصية والوظيفية

الرجاء وضع علامة (X) في المكان المناسب

العمر :	أقل من 30 سنة	☐	من 30 إلى 40 سنة	☐	من 41 إلى 50 سنة	☐	أكثر من 50 سنة	☐
المؤهل العلمي :	ليسانس	☐	ماجستير	☐	دكتوراه	☐		
الوظيفة الحالية :	أستاذ جامعي	☐	محافظ حسابات	☐	خبير محاسبي	☐		
الخبرة المهنية :	أقل من 10 سنوات	☐	من 10 إلى 20 سنة	☐	أكثر من 20 سنة	☐		

ثانيا : معلومات حول الدراسة

المحور الأول: ما هي انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على بيئة المؤسسات الجزائرية من خلال القوائم المالية

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	يفرض على المؤسسات النشطة في الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي			
02	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق			
03	تبني النظام المحاسبي المالي وتطبيقه داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يكون له مجموعة من الآثار على القوائم المالية التي تصدرها			
04	ما يميز النظام المحاسبي المالي أنه يركز كثيرا على الموصفات النوعية للمعلومات المالية (الملائمة، الموثوقية، الوضوح، قابلية المقارنة)			
05	لا تختلف المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي عن المبادئ الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني			
06	يقدم النظام المحاسبي المالي معلومات أعلى جودة وأكثر فائدة وفق حاجة مستخدمي المعلومات			

المحور الثاني : هل عملية القياس المحاسبي تساهم في إعداد قوائم مالية ذات جودة

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	يعرف القياس المحاسبي بأنه عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي يقوم بها			
02	تختلف نتائج القياس باختلاف المعارف والخبرات الشخصية			
03	لا ضرورة لتقديم معلومات إضافية تفسر اختلاف القيم الدفترية عن السوقية عند استخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي			
04	يعرف القياس المحاسبي أهم المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية			
05	يستطيع المستخدم للقوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن القوة والضعف في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم			
06	عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية			

المحور الثالث: هل للنظام المحاسبي المالي دور في تحسين مصداقية القوائم المالية .

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	تتمتع مقومات النظام المحاسبي المالي المعمول بها في المؤسسة بالخصائص النوعية للقياس			
02	للنظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة في تحسين عملية القياس المحاسبي			
03	يتمثل الدور الفعال للقياس المحاسبي في إعطاء صورة واضحة للمستفيدين من القوائم المالية وإعطاء مصداقية أكثر			
04	ينعكس الدور الفعال للقياس بشكل إيجابي على تطور المؤسسات الجزائرية وزيادة مستوى الشفافية في مخرجات النظام المحاسبي المالي			

الملحق رقم (02): نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 10 اقل من	13	43.3	43.3	43.3
سنة 20 الى 10 من	10	33.3	33.3	76.7
سنة 20 اكثر من	7	23.3	23.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	10	33.3	33.3	33.3
ماجستير	10	33.3	33.3	66.7
دكتوراه	10	33.3	33.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid استاذ جامعي	8	26.7	26.7	26.7
محافظ حسابات	10	33.3	33.3	60.0
خبير محاسبي	12	40.0	40.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنة 30 اقل من	9	30.0	30.0	30.0
سنة 40 الى 30 من	8	26.7	26.7	56.7
سنة 50 الى 41 من	7	23.3	23.3	80.0
سنة 50 اكثر من	6	20.0	20.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الملحق رقم (03): نتائج معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.748	16

الملحق رقم (04): النتائج الإحصائية لكارت الثلاثي

يفرض على المؤسسات النشطة في الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	20	66.7	66.7	66.7
محايد	6	20.0	20.0	86.7
غير موافق	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	19	63.3	63.3	63.3
محايد	7	23.3	23.3	86.7
غير موافق	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تبنى النظام المحاسبي المالي وتطبيقه داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يكون له مجموعة من الآثار على القوائم المالية التي

تصدرها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	21	70.0	70.0	70.0
محايد	4	13.3	13.3	83.3
غير موافق	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

يعرف القياس المحاسبي بأنه عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي يقوم بها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	14	46.7	46.7	46.7
محايد	11	36.7	36.7	83.3
غير موافق	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تختلف نتائج القياس باختلاف المعارف والخبرات الشخصية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	15	50.0	50.0	50.0
محايد	9	30.0	30.0	80.0
غير موافق	6	20.0	20.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

لا ضرورة لتقديم معلومات إضافية تفسر اختلاف القيم الدفترية عن السوقية عند استخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	16	53.3	53.3	53.3
محايد	11	36.7	36.7	90.0
غير موافق	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تتمتع مقومات النظام المحاسبي المالي المعمول بها في المؤسسة بالخصائص النوعية للقياس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	22	73.3	73.3	73.3
محايد	7	23.3	23.3	96.7
غير موافق	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

للنظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة في تحسين عملية القياس المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	26	86.7	86.7	86.7
محايد	3	10.0	10.0	96.7
غير موافق	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

يتمثل الدور الفعال للقياس المحاسبي في إعطاء صورة واضحة للمستفيدين من القوائم المالية وإعطاء مصداقية أكثر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	23	76.7	76.7	76.7
محايد	7	23.3	23.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ينعكس الدور الفعال للقياس بشكل ايجابي على تطور المؤسسات الجزائرية وزيادة مستوى الشفافية في مخرجات النظام المحاسبي

المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	24	80.0	80.0	80.0
محايد	4	13.3	13.3	93.3
غير موافق	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الملحق رقم (05): نتائج معادلة الانحدار الخطي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.219 ^a	.048	.014	.41570

a. Predictors: (Constant), واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.244	1	.244	1.412	.245 ^b
Residual	4.838	28	.173		
Total	5.082	29			

a. Dependent Variable: عملية القياس المحاسبي

b. Predictors: (Constant), واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.250	.228		5.484	.000
واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية	.175	.147	.219	1.188	.245

a. Dependent Variable: عملية القياس المحاسبي