



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق

أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة
في ظل النظام المحاسبي المالي
- دراسة ميدانية -

تحت إشراف الدكتور:
محمد فيصل مايدة

إعداد الطلبة:
فوزي بن ناصر
عماد صبتي
حيدر حر

لجنة المناقشة

رئيسا
مشرفا ومقررا
مناقشا

أستاذ محاضر صنف "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي
أستاذ محاضر صنف "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي
أستاذ محاضر صنف "ب" بجامعة حمه لخضر بالوادي

عدنان محريق
محمد فيصل مايدة
صالح حميداتو

السنة الجامعية: 2018/2017



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق

أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة
في ظل النظام المحاسبي المالي
- دراسة ميدانية -

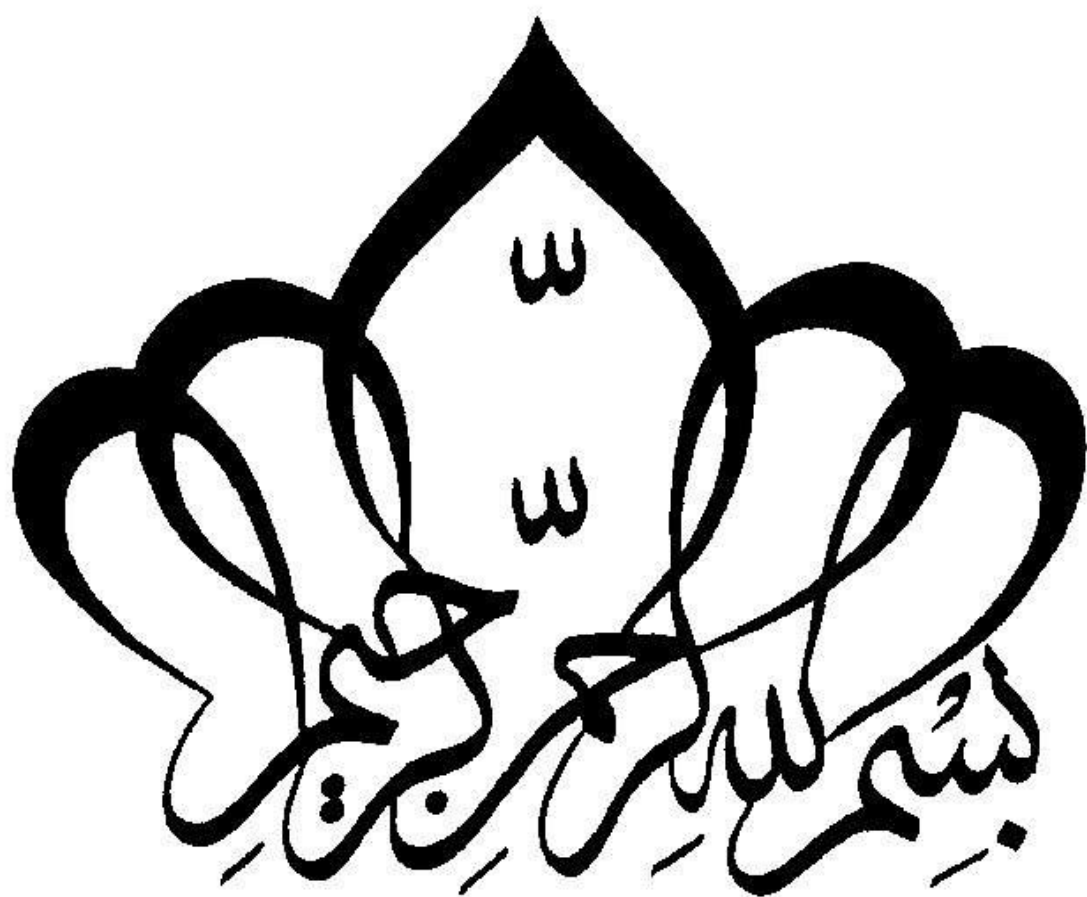
تحت إشراف الدكتور:
محمد فيصل مايدة

إعداد الطلبة:
فوزي بن ناصر
عماد صبتي
حيدر حر

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر صنف "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي	عدنان محريق
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر صنف "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي	محمد فيصل مايدة
مناقشا	أستاذ محاضر صنف "ب" بجامعة حمه لخضر بالوادي	صالح حميداتو

السنة الجامعية: 2018/2017



الإهداء

الحمد لله - مهما حمدناه فلن نستوفي حمده - والصلاة والسلام على رسول الله (صلى الله عليه وسلم).

من ينابيع الإخلاص أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

من أحنينا من أجل استقامتي وهانئ لهما نفسيهما لعزتي

والدي الكريمين حفظهما الله (أمي - أبي)

اللذان لا يزال حبهما وحفظهما مصباحا ينير دربي رعاهما الله وأطال في عمرهما.

الذين عشت معهم أجمل اللحظات إخوتي وأخواتي وعائلاتهم.

روح جدي العزيز "عبد الله" وروح جدتي الغالية "العطرة" رحمهما الله.

روح جدي العزيز "خضر" وروح جدتي الغالية "عائشة" رحمهما الله.

روح الغالي ابن خالي كواشي لخضر بكار.

جميع العائلة كل واحد باسمه.

كل الأصدقاء خاصة محول محمد الطيب.

من قاسماني عناء هذا العمل عماد صبتي وحيدر حر.

كل من يستحق الذكر فإن لم يذكرهم قلبي وسعهم قلبي.

من يقرأ هذا البحث:

لا ما نيل المطالب بالتمني ولكن تؤخذ الدنيا غلابا

فوزي

بسم الله الرحمن الرحيم

"قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

صدق الله العظيم

اللهم صل على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليماً كثيراً

إلى من كنت أنامله ليقدّم لنا لحظة السعادة ، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

أبي العزيز

إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع

أمي الحبيبة

إلى من حبهم يجري في عروقي ويفرح بذكراهم فؤادي

إخوتي الغاليين

إلى الذين بذلو كل جهد وعطاء لكي أصل إلى هذه اللحظة أساتذتي الكرام.

عماد صبتي

بسم الله الرحمن الرحيم

إننا في هذه الحياة على الأغلب ندين لكثير من الناس أقرباء كانوا أو أصدقاء بكثير من الخدمات ولعل أصغر شيء يمكننا فعله من أجلهم هو شكرهم

وأبتدئ بشكر المولى عز وجل الذي رزقني العقل وحسن التوكل عليه سبحانه وتعالى وعلى نعمه الكثيرة التي رزقني إياها

إلى من أنار لي درب العلم والمعرفة وحرصا علي منذ الصغر واجتهدا في تربيتي و الإعتناء بي والدي الحبيبان القريبان إلى قلبي أرجو لكما دوام الصحة والعافية

إلى إخوتي وكل أفراد عائلتي وأصدقائي الأعزاء

وإلى أساتذتي وكل من أشرف على تعليمي منذ الصغر إلى الآن أرجو من المولى عز وجل أن يجمعني وإياكم في جنانه الواسعة

حيدر حر

شكر و عرفان

لك الحمد بعد الرضا و بعد:

الفضل و المنة لك يا ربّي أن وفقّتنا لإتمام هذا العمل، فنحمدك حمدا لا يحصى و نثني على جلال ذاتك وعظيم صفاتك، لما يليق بمقام سلطانك فلك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و نتقدم بحزب الشكر إلى:

كل من قدم لنا يد العون لإنجاز هذا العمل المتواضع ونخص بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور محمد فيصل مايدة الذي لم ييخل علينا بنصائحه و توجيهاته القيمة كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من الأساتذة الأفاضل الدكاترة بن خليفة بالقاسم وسالمى محمد الدينوري اللذان لهما الفضل الكبير في هذا العمل.

وأخيرا نكرر الشكر و الثناء والتقدير للجميع مع أطيب تمنائنا لهم بالصحة و العافية و دوام التوفيق.

فوزي

عماد

حيدر

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، بحيث تطرقنا إلى مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر ثم بعدها إلى محاسبة المؤسسة وأثر الإصلاح المحاسبي عليها في ظل النظام المحاسبي المالي بصفة مندمجة بشقيه النظري والتطبيقي.

بعد استعراض الجانب النظري والمفاهيمي في الفصل الأول للدراسة، حاولنا في الفصل الثاني معرفة أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي عن طريق الدراسة الميدانية بتصميم استبيان يشمل أهم نقاط الموضوع، وبعد توزيع الاستبيان على عينة الدراسة وإعادة تجميع هذه الاستبانة من طرفهم، تمت تحليلها من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS-V21 ونتج عنه أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق، وبعد دراسة كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T للعينة وحساب الارتباط بمعامل برسون وجدنا أن هناك أثر على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي من الإصلاح المحاسبي بعلاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المؤسسة، الإصلاح المحاسبي، النظام المحاسبي المالي.

The summary

This study aims to identify the accounting reform in Algeria and its impact on enterprise accounting under the financial accounting system, and we have tackled the accounting reform path knowledgeably in Algeria and then the impact of accounting reform on enterprise accounting under the financial accounting system with its both parts, Theoretical and applied.

After reviewing the theoretical and conceptual side in the first chapter of the study, we tried in the second chapter to identify the impact of accounting reform on enterprise accounting under financial accounting system through field study by designing a questionnaire which covers the main points of the subject, and after distributing it on the sample And reassembling this questionnaire, it was analysed through statistical analysis program SPSS-V21 and resulted that the questionnaire is characterized by stability and honesty, and after studying all of the arithmetic mean, standard deviation of the sample, the T test, and calculating the correlation coefficient by Persson , it was found that there is an impact on enterprise accounting Under the financial accounting system of accounting reform with a strong correlation of statistical significance.

Key words: Enterprise Accounting ، The Accounting Reform ،The Financial Accounting System .



فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	كلمة شكر عرفان
	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	قائمة الملاحق
VI	قائمة الاختصارات
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره على محاسبة المؤسسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: أساسيات المحاسبة
03	المطلب الأول: ماهية المحاسبة
05	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة
06	المطلب الثالث: وظيفة المحاسبة
08	المبحث الثاني: مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر
08	المطلب الأول: نبذة عن تطور المحاسبة في الجزائر
11	المطلب الثاني: ضرورة الإصلاح المحاسبي
12	المطلب الثالث: أهداف وأهمية الإصلاح في الجزائر
14	المبحث الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب النظري
14	المطلب الأول: أثر الإصلاح المحاسبي على الاطار التصوري
18	المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي
23	المطلب الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية
26	المبحث الرابع: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب التطبيقي
26	المطلب الأول: أثر الإصلاح المحاسبي على عرض القوائم المالية
30	المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي على نتيجة المؤسسة
31	المطلب الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على القواعد الجبائية
36	خلاصة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
39	المطلب الأول: بيانات الدراسة
39	المطلب الثاني: قائمة الاستبيان
41	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده
42	المطلب الرابع: مشاكل الدراسة الميدانية
43	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة
43	المطلب الأول: خصائص العامة للعينة
48	المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان
57	المطلب الثالث: التحليل عن طريق اختبار ستيودنت (T-test) والارتباط بمعامل بيرسون
62	خلاصة
63	الخاتمة
67	قائمة المراجع
71	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
40	مقياس ليكارت الخماسي	01_02
41	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	02_02
43	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	03_02
44	توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	04_02
45	توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي	05_02
46	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	06_02
47	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	07_02
48	توزيع معامل ألفا كرونباخ معدل الصدق	08_02
50	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي	09_02
51	نتائج آراء عينة الدراسة محاسبة المؤسسة	10_02
53	نتائج آراء عينة الدراسة الإصلاح المحاسبي في الجزائر	11_02
55	نتائج آراء عينة الدراسة أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة	12_02
58	اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمحاسبة المؤسسة	13_02
59	اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمحاسبة المؤسسة الإصلاح المحاسبي في الجزائر	14_02
60	اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بأثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة	15_02
61	معامل الارتباط بين المحورين الأول والثاني	16_02

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
42	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	01_02
43	تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	02_02
44	تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	03_02
45	تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص	04_02
46	تمثيل عينة الدراسة حسب المهنة	05_02
47	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	07_02
49	توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ	08_02
49	توزيع معامل الصدق	09_02

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
72	قائمة أسماء محكمي الاستبيان	الملحق رقم 01
73	استمارة الاستبيان	الملحق رقم 02
76	جداول برنامج SPSS	الملحق رقم 03

قائمة الاختصارات

الاختصار	بيانه باللغة الأجنبية	بالعربية
AICPA	American Institut of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين الأمريكي
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
CSTC	Conseil Superieur de la Technique Comptable	المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية
TUGP	Taxe Unique Globale Production	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
TUGPS	Taxe Unique Globale sur les Prestations de Services	الرسم الوحيد الإجمالي على أداء الخدمات
PIB	Produit Intérieurs Brut	الناتج المحلي الإجمالي
FASB	Financial Accounting Standards Board	هيئة المعايير المحاسبية الدولية
IASC	international accounting standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
SIC	Standards Interpretations Committee	اللجنة الدائمة لتفسير المعايير
PCN	Plan Comptable National	المخطط الوطني للمحاسبة



المقدمة العامة

في إطار الإصلاحات الاقتصادية الشاملة ، قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي تماشيا مع المتغيرات الدولية الحاصلة وهذا ما اعتمدته من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يستمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إجراء إصلاحات جذرية على المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) لسنة 1975، وإعادة هيكلة مما يتماشى مع تطورات وتغيرات المحيط الاقتصادي العالمي، ولاشك أن هذا التحول يضعها أمام إشكالية حقيقية وهي ضرورة إيجاد إستراتيجية لتسيير عملية التكيف والتحول ومراجعة توجهاتها الإستراتيجية بإرساء آليات جديدة في أنماط تسييرها وتنظيماتها الداخلية بما يتماشى ومتطلبات اقتصاد السوق.

إن الجزائر ومنذ اعتمادها للنظام المحاسبي المالي (SCF) مطلع سنة 2010 سعت أن يشمل هذا النظام المحاسبي جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها ، وكون الممارسات المحاسبية والجبائية تشكل دورا كبيرا وفعالا للمؤسسات الاقتصادية من خلال أدائها للالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة عليها ، فإن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) السابق إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) سوف تنجم عنه حتما صعوبات وآثار تتعرض لها الوظيفة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية.

وتتجسد آثار الإصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية أو الوظيفة المحاسبية بشكل خاص في المؤسسة الاقتصادية من خلال اختلاف التنظيمات والقواعد والمبادئ المحاسبية من تسجيل العمليات والتعاملات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية وكذا إعداد الميزانية ، جداول حساب النتيجة ، ميزان المراجعة... الخ ، بالإضافة إلى القواعد الجبائية.

1) الإشكالية :

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ، وهذا من خلال طرح الاشكال الرئيسي الآتي :

ما مدى تأثير الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي؟

2) الأسئلة الفرعية :

ولمعالجة هذه الإشكالية نقترح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي مراحل الإصلاح المحاسبي في الجزائر ؟
- ما المقصود بمحاسبة المؤسسة وما هي مبادئها وقواعدها ؟
- ما هو أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات عينة الدراسة ؟

3) فرضيات البحث

ولإجابة على التساؤلات الفرعية نضع الفرضيات التالية:

- لقد مرت عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بعدة مراحل من بعد فترة الاستقلال إلى بداية تطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي فيها.
- يقصد بتطبيق محاسبة المؤسسة عملية تطبيق المبادئ وقواعد التقييم المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية وكافة الالتزامات المحاسبية اتجاه المؤسسة.
- أثر الإصلاح المحاسبي على عدة جوانب منها التأثير على مستوى المسك المحاسبي ، على جودة المعلومة المحاسبية، على عرض القوائم المالية .

4) أهداف الدراسة:

- محاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات.
- التعرف على أهم الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر وإبراز دوافعها.
- تسليط الضوء على أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص محاسبة المؤسسة.

5) أهمية الدراسة:

تكمن الأهمية في دراسة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر على محاسبة المؤسسة فيها.

6) مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة في معرفة الآثار المترتبة من تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص محاسبة المؤسسة.
- الرغبة في إثراء مكتبة كلية العلوم الاقتصادية بالمراجع حول أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المالي.

- أسباب مرتبطة بتخصص الطلبة.

7) حدود الدراسة :

- المجال البشري: تستند هذه الدراسة على إجابة طلبة التخصص والأفراد العاملين والمهنيين للمحاسبة.
- المجال الزمني: تم تطبيق الدراسة خلال مدة دامت قرابة الشهرين من 20 مارس إلى 17 ماي 2018.

8) منهج الدراسة :

- المنهج الوصفي: فيما يتعلق بالجانب النظري من خلال تجميع البيانات.
- المنهج التاريخي: فيما يخص محور الإصلاح المحاسبي ومراحل.
- المنهج التحليلي: يستخدم فيما يتعلق بالإستبانة من خلال تحليل آراء أفراد العينة.

9) صعوبات الدراسة:

- عدم استعاب مجتمع الدراسة لاسئلة الاستبيان.
- نقص الدراسات السابقة في الموضوع.
- نقص المراجع الجزائرية في هذه الدراسة .

10) الدراسات السابقة :

هناك بعض دراسات سابقة في هذا الموضوع تم إعدادها من طرف طلبة الدكتوراه ، والماجستير ، الماستر ،

الليسانس، والتي تعتبر ذات صلة بالموضوع وهي:

- مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه بعنوان: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، جامعة الجزائر، 2004، حيث تمحورت هذه الدراسة من خلال البحث في طبيعة مسار التوحيد المحاسبي ومكانة الإصلاح المحاسبي في إستراتيجية الإصلاح الاقتصادي.
- طارق حمزة، مذكرة ماجستير حول: المخطط الوطني دراسة تحليلية إنتقادية، جامعة الجزائر، 2004، حيث تطرقت إلى الدراسة النظرية للمحاسبة والتقييس المحاسبي وعرض المخططات المحاسبية ثم في الأخير انتقاد المخطط الوطني للمحاسبة باستخراج نقاط الضعف فيه وإظهار أسباب القصور فيه.
- خالد بودبة، رسالة ماجستير بعنوان: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، 2006/2007، تمحورت هذه الدراسة حول الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية ومكوناتها في المؤسسة الاقتصادية.
- أمنية برزوق، التي تناولت في رسالة ماجستير بعنوان: إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2011/2012، بحيث تطرقت إلى دوافع الإصلاح المحاسبي والإطار الفكري والتنظيمي للمعايير المحاسبية ودرجة التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ودرجة استجابة المؤسسات للنظام المحاسبي المالي.

- عمر الفاروق زرقون، مذكرة ماستر بعنوان: إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، حيث درس كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي وإلى أي مدى يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين فعالية الممارسات الجبائية والحلول الملائمة للمشاكل والصعوبات التي تعيق تنفيذ الإصلاح المحاسبي لضمان كفاءة الممارسات المحاسبية والجبائية.

11 أقسام البحث :

من أجل معالجة إشكالية الموضوع قسمنا البحث إلى فصلين:

أ- يتناول الفصل الأول الإصلاح المحاسبي و أثره على محاسبة المؤسسة الذي يتناول في :

✓ المبحث الأول: أساسيات المحاسبة .

✓ المبحث الثاني: مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر .

✓ المبحث الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب النظري .

✓ المبحث الرابع: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب التطبيقي .

ب- يتناول الفصل الثاني الدراسة الميدانية.

✓ المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة .

✓ المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة .

الفصل الأول

الإصلاح المحاسبي وأثره على محاسبة المؤسسة

تمهيد

المبحث الأول: أساسيات المحاسبة

المبحث الثاني: مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المبحث الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب النظري

المبحث الرابع: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب التطبيقي

خلاصة الفصل

تمهيد

في ظل الاتجاه المتزايد نحو عولمة وتبني المعايير المحاسبية الدولية بين الدول، تتفاعل البيئة المحاسبية في الجزائر، تفاعلا إيجابيا ومضطربا مع البيئة المحاسبية الدولية.

وفي سياق تحول الجزائر إلى نظام السوق وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر مع الدول الاتحاد الأوروبي واستمرار المفاوضات بشأن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، باشرت الجزائر في شهر مارس 1998 إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، الذي أصبح يعاني من نقائص كثيرة وأصبح قاصر عن مواجهة احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار لدى مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية وخاصة المستثمرين والمقرضين.

هذا الإصلاح الذي من شأنه تحقيق التوافق بين الممارسة المحاسبية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وإخراجها من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية، وقد توجت جهود الإصلاح هذه بتبني النظام المحاسبي المالي المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل لدراسة العناصر التالية:

المبحث الأول: أساسيات المحاسبة.

المبحث الثاني: مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

المبحث الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب النظري.

المبحث الرابع: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب التطبيقي.

المبحث الأول: أساسيات المحاسبة

المطلب الأول : ماهية المحاسبة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية الأخرى، حيث تعاقبت عليها الكثير من الحضارات التي ساهمت في تطورها وبروز أهميتها، فأصبحت ضرورة حتمية تقتضي على كل مسير أو عون اقتصادي أو باحث أن يكون على دراية بجوانب هذا العلم.

الفرع الأول تعريف المحاسبة: هناك عدة تعاريف التي قدمت للمحاسبة نذكر من بينها:

تعريف 1: يقدم معهد المحاسبين الأمريكي (AICPA) في النشرة المحاسبية رقم 04 الصادرة في شهر أكتوبر عام 1970 التعريف التالي: ¹ المحاسبة نشاط ضمني وظيفته تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا عن مؤسسة معينة، والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

تعريف 2: كما تعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA): ² المحاسبة عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية تختص: تحديد، قياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية _ مالية معبر عنها بوحدة النقد، المتعلقة بالوحدات الاقتصادية لتقديمها إلى المستخدمين المهتمين بتلك المعلومات بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات.

تعريف 3: مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات المحاسبية التي تستخدم في تحديد، تسجيل، تبويب وتلخيص العمليات المالية، وتوصيل المعلومات المالية بهدف التوصل إلى نتائج نشاط المؤسسة عن فترة مالية معينة، وتصوير الوضع المالي لها في نهاية الفترة. ³

تعريف 4: التسجيل اليومي لجميع العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة حسب مخطط محاسبي معين. ⁴

تعريف 5: تقنية من التقنيات الكمية مبنية على أساليب كمية ومبادئ عامة، تهتم بملاحظة جمع، تبويب وتسجيل الأحداث الاقتصادية الناشئة عن العمليات التي يقوم بها الأعوان الاقتصاديون (التدفقات المالية)، وإصدارها في صورة بيانات قابلة للاستعمال من طرف المؤسسة أو محيطها، هذه التقنية المتعارف عليها تستعمل إذن لرصد ومسايرة التدفقات المالية المختلفة وترجمتها في شكل نتائج ومعلومات كحوصلة للوقوف على مردودية النشاط الممارس وكذا فعاليته. ⁵

¹ رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 33.

² رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 19.

³ مكرم عبد المسبح الباسيلي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، 2008، ص 39.

⁴ أمينة برزوق، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجستير التسيير الدولي للمؤسسات في العلوم التجارية تخصص

مالية دولية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011/2012، ص 13.

⁵ نور الدين عياشي، سلسلة محاضرات في: المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني، مطبوعات موجهة لطلبة أولى تجارة جامعة منتوري، قسنطينة،

2003/2004، ص 3.

تعريف 6: مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات المحاسبية التي تستخدم في تحديد، تسجيل، تبويب وتلخيص العمليات المالية، وتوصيل المعلومات المالية بهدف التوصل إلى نتائج نشاط المؤسسة عن فترة مالية معينة، وتصوير الوضع المالي لها في نهاية الفترة.¹

تعريف 7: نظام للمعلومات يعني بجمع وتشغيل البيانات الخاصة بالأحداث الاقتصادية للمؤسسة لغرض إنتاج معلومات مالية مستوفية لخصائصها النوعية وفقا لإطار متكامل من المبادئ المحاسبية والقواعد والفروض والمعتقدات والأعراف المحاسبية.²

تعريف 8: المحاسبة علم ترجمة الأحداث الاقتصادية لمختلف النشاطات بلغة خاصة تستند إلى جملة من المبادئ العامة في التحليل، التسجيل، التصنيف والتلخيص، وإعداد التقارير والتفسير للمعلومات المالية فيما يتعلق بالنتائج، وتخصيص الموارد واتخاذ القرارات.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل للمحاسبة:

المحاسبة علم يشتمل على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات التي تستخدم في تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها وذلك بهدف التعرف في نهاية السنة المالية على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومعرفة مركزها المالي.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة: تهدف المحاسبة إلى تحقيق ما يلي:⁴

- توفير المعلومات المالية لمستخدمي هذه المعلومات.
- قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة.
- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي، بالإضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.
- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط الذي أنشأت من أجله.
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ مكرم عبد المسيح الباسيلي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2008، ص 39.

² أحمد بسيوني شحاته وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 292.

³ عبد الستار الكيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 41.

⁴ بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 12.

- توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عند المؤسسة مثل: المساهمين... إلخ، كذلك يمكن لمعلومات المحاسبة أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في المجالات الاستثمار والتمويل.
- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخليين وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق و تقييم الأداء.

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة:

تكتسي المحاسبة أهمية بالغة في معالجة التدفقات المالية والنقدية التي تحدث بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين، وتحظى باستعمال واسع النطاق على مستوى المؤسسات لقياس مستويات الأداء ومردودية النشاط الممارس.

وتستخدم المحاسبة من خلال مراعاة جملة من المبادئ التي يتوجب على المستعمل مراعاتها عند القيام بعمليات المعالجة المحاسبية، تمكن هذه المبادئ فيما يلي:

الفرع الأول: المبادئ المحاسبية المتعلقة بالملاحظة¹: تتعلق هذه المبادئ بمجال ملاحظة المحاسبة المتمثل في المؤسسة بأبعادها الاقتصادية، الاجتماعية، المالية، الزمنية والمكانية.

أولاً: مبدأ القيد المزدوج: كل عملية يكون لها أثر مزدوج على عمل المؤسسة، حيث تسجل في حسابين تكون في أحدهما دائنة وفي الآخر مدينة، بتطبيق هذا المفهوم ينتج ما يسمى بمعاملة الميزانية.

ثانياً: مبدأ استقلال الدورات: إن نشاط وحياة المؤسسة مستمرين ومقسمين إلى فترات متساوية، فمن الضروري إسناد التدفقات المالية التي تخص عدد من الدورات إلى الدورة التي وقعت فيها، أو الجزء الذي يخص تلك السنة، فكل دورة تتحمل أعباءها وإيراداتها.

ثالثاً: مبدأ استمرارية النشاط: يجب إعداد القوائم المالية باعتبار أن المؤسسة مستمرة في نشاطها، فهذا هو الأساس لقاعدة التقييم، فهي مطالبة بالتطلع إلى المستقبل دون نية التوقف عن الممارسة النشاط أو التصفية.

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس: تتمثل المبادئ المتعلقة في القياس فيما يلي:

أولاً: مبدأ وحدة القياس: بالنظر إلى تعذر استعمال الوحدات الطبيعية في تقييم المبادلات التجارية والاقتصادية، تم اللجوء إلى استعمال وحدة قياس مشتركة، وهي نقدية تقيم على أساسها التبادلات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وتسمى وحدة القياس كالدينار، الدولار... إلخ.²

¹ برزوق أمينة، مرجع سابق، ص 16، 17.

² خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 10، 11.

ثانيا: مبدأ التكلفة التاريخية: يعني أن المؤسسة تسجيل الأصول، الخصوم، التكاليف، الإيرادات التي تحصل بكلفتها الحقيقية (الفعلية) أي أنها تسجلها بالسعر الذي دفع في العملية لإتمامها وليس بسعر آخر. وتمثل التكلفة القيمة التي تم مبادلتها في تاريخ حدوثها، وسبب استخدام هذا المبدأ هو أن هذا المقياس موثوق وموضوعي، وتوجد به مستندات تؤيد العملية.¹

ثالثا: مبدأ الحيطة والحذر: يجب على المؤسسة اتخاذ إجراءات مناسبة لمواجهة حالات عدم التأكد، فإذا توقعت خسائر فإنها تأخذ ذلك بعين الاعتبار وتحتاط لها، أما إذا توقعت أرباح فلا يؤخذ ذلك بعين الاعتبار حتى تتحقق هذه الأخيرة.²

الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية المتعلقة بالاتصال

إضافة إلى المبادئ المحاسبية المذكورة والتي تشكل القاعدة العلمية لنظام المعلومات المحاسبية الذي يتوقف نجاحه كوسيلة للإخبار والإفصاح عن حالة المؤسسة، بالأخذ بالمبادئ الأساسية المتعلقة بوظيفة الاتصال لكي تشكل منظار للحقائق الاقتصادية، المحاسبية والمالية للمؤسسة وقاعدة صلبة للنموذج المحاسبي.³

أولا: مبدأ الثبات والتجانس: يقصد به استخدام نماذج من التقارير المالية بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية، حيث يساعد ذلك على إجراء المقارنات ما بين نتائج أعمال المؤسسة في الفترات المتعاقبة وتقييمها. إن ثبات وتجانس القوائم المالية والحسابات الختامية تتيح الفرصة لتحديد التغيرات الحاصلة في هذه النتائج.⁴

ثانيا: مبدأ الإفصاح: يجب الإفصاح عن كل المعلومات الضرورية لمستخدميها وذلك لفهم القوائم المالية.⁵

ثالثا: مبدأ الصورة الصادقة: يجب أن تعكس وتعبّر الوثائق والمستندات المحاسبية للمؤسسة الصورة الصادقة والحقيقية لوضعيتها خلال فترة معينة.⁶

المطلب الثالث: وظيفة المحاسبة:

للمحاسبة وظائف متعددة هي:⁷

¹ طلال الججاوي وريان نعوم، المحاسبة المالية (1)، مناهج الجامعات العالمية، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 44، 45

² برزوق أمينة، مرجع سابق، ص 18.

³ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 42.

⁴ خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 11.

⁵ طلال الججاوي وريان نعوم، المحاسبة المالية (1)، مرجع سابق، ص 4.

⁶ برزوق أمينة، مرجع سابق، ص 19.

⁷ خالد أمين عبد الله وصايل رمضان، مبادئ المحاسبة (1)، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009، ص 9.

- تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، وذلك بمجرد حدوثها، اعتماداً على المستندات المؤيدة لها، التي يمكن الرجوع إليها لمتابعة عمليات المؤسسة، سواء كان هذا التسجيل يدوياً أو آلياً، بحيث يشمل جميع هذه العمليات مرتبة وفق تاريخ حدوثها.
- تصنيف وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، وذلك بترحيل قيودها إلى الحسابات الخاصة بها بشكل مستقل، يمكن من تبيان:
 - ما للمؤسسة من أصول، وما عليها من التزامات.
 - أعباء وإيرادات المؤسسة.
 - بيان حق صاحب (أو أصحاب) المؤسسة فيها، بمعزل عن شخصيتهم الطبيعية، ويمثل هذا الحق في رأس المال والأرباح... إلخ.
- استخراج نتيجة نشاط المؤسسة عن مدة معينة، وذلك عن طريق إعداد الحسابات الختامية (أو حسابات النتيجة) التي تتضمن ملخص للنشاط، لمعرفة أرباح المؤسسة أو خسائرها، والأسباب التي أدت إلى تحقيق ذلك، بهدف العمل على تنمية أسباب الربح وتجنب أسباب الخسارة.
- تبيان الوضع المالي للمؤسسة عن طريق تصوير الميزانية في تاريخ معين (نهاية الفترة)، من أجل الوقوف على حقيقة هذا الوضع.
- القيام بتزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات والبيانات اللازمة لها التي تطلبها لتمكنها من الإشراف على نشاط المؤسسة، وتوجيه سياساتها، ويتم ذلك بتقارير محاسبية أو قوائم مالية إحصائية دورية وغير دورية.

المبحث الثاني: مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المطلب الأول: نبذة عن تطور المحاسبة في الجزائر:

من أجل تقديم نبذة واضحة ومفهومة عن تطور المحاسبة في الجزائر يجب الحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي، وذلك من خلال الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية وهي :

الفرع الأول: الفترة من 1962 إلى 1975¹:

مثلما هو معروف فإن الجزائر ورثت غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتفاديا لحصول فراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة لو توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 1962/12/31 والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1975 PCG، كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

تميزت هذه الفترة من ناحية التنظيم الاقتصادي بالبدء في عمليات التأمين خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجهات الجديدة في الفلسفة الاقتصادية.

كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو: المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (CSTC Conseil Supérieur de la Technique Comptable) وحددت صلاحياته في النص القانوني المنشئ له كما تم تعديل العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب (الأمر رقم 82/71 الصادر في 1971/12/29).

تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:

- المرسوم رقم 83/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.

- المرسوم رقم 84/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التبرص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

¹ مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، ديسمبر 2008، ص 194.

الفرع الثاني: الفترة من 1975 إلى 2007¹

مثلما اشرنا سابقا، فإن الفترة التي تلت الاستقلال كانت فترة تحولات مست كل جوانب الحياة ومنها الاقتصادية، وبما أن المحاسبة أدت إلى ترجمة العديد من هذه الجوانب، فكان إلزاما عليها مسايرة ذلك. إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:

- القانون المدني، الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.
 - القانون التجاري، الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.
 - القانون الجزائي، الأمر رقم 155/66 المؤرخ 1966/06/08 المعدل والمتمم.
 - القانون الضريبي (الضرائب المباشرة) الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/06 المعدل والمتمم.
- وتكملة لهذه الترسنة القانونية جاء القانون المحاسبي والمتضمن في الأمر رقم 35/75 الصادر في 29 أبريل 1975 والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يسري مفعوله ابتداء من 1976/01/01.

مما لا شك فيه أن صدور القانون الجديد الخاص بالمحاسبة فرضته من جهة اعتبارات سياسية تتعلق بالابتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل مجالات الحياة ومنها الاقتصاد والمحاسبة، ومن جهة أخرى ضرورة تأقلم و مسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية مع التغيير الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الاقتصادي الجديد المتسم بالاشتراكية من جهة أخرى.

من هذا المنطلق، وإذا ما تفحصنا هذا القانون نجده يختلف كثيرا عن التشريع المعمول به سابقا من جوانب كثيرة من حيث :

- **التسمية :** إن إرفاق كلمة-الوطني- في نص التسمية له دلالة خاصة، وهي أن النص خاص بالجزائر، على عكس المخطط الفرنسي الذي يستعمل عبارة-عام- وكثير من الدول تستعمل في قوانينها المحاسبية عبارة عام أو موحد.
- **المصطلحات:** استعمل هذا القانون مصطلحات عديدة تدل على التوجه الوطني للاقتصاد والاهتمام أكثر بإنتاج المعلومات التي يحتاج إليها مصالح الدولة.

¹ علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011، ص ص 71_73.

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

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

استمر العمل بالقانون 35/75 دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، أي أن القانون أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة بداية من 1988، والبدء في التفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة.

في بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي، خاصة على شكل نصوص قانونية لمحاسبات قطاعية، ومن أهمها :

- القطاع الفلاحي سنة 1987
- قطاع السياحة سنة 1989
- قطاع التأمينات سنة 1987
- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992
- قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988
- محاسبة الشركات القابضة سنة 1999

الفرع الثالث: الفترة من 2008 إلى الوقت الحالي:¹

في أواخر سنة 2007، وبعد طول انتظار صدر القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي عوض مرحلة المخطط المحاسبي الوطني.

¹ سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 09 سبتمبر 2013، ص216.

إن أول ملاحظة على هذا النص أنه أعطى للمتعاملين الاقتصاديين ولمهنيي المحاسبة مهلة سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم معه (المادة 41)، وبعد ذلك أضاف قانون المالية لسنة 2009 سنة أخرى، أي بداية العمل به ابتداء من 01 جانفي 2010.

وإذا ما قارنا هذه الفترة الممنوحة للتأقلم مع تلك التي منحت سنة 1975 نجدها طويلة نسبيا، وهذا ربما يعكس رغبة السلطات العمومية في إنجاح هذا القانون الجديد.

المطلب الثاني: ضرورة الإصلاح المحاسبي

منذ أن اعتمدت الجزائر على النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975 بناء على الأمر 75/35، لم تقم بأي تعديلات من شأنها أن تسد بعض العقبات والنقائص مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري، والعمليات على العملة الأجنبية كما أن القوائم المالية التي يعرضها لا تتوافق مع المعايير والمقاييس العالمية ولا تسمح لمختلف المستعملين وخاصة الأجانب، من الحصول على معلومات مالية صادقة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات الصائبة.

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، وقواعد عملها، والطرائق المحاسبية المعتمدة في التقييم، وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية الغير موجودة فيه وتعديل الموجودة منها.¹ ويأتي إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري في ظل التغيرات والإصلاحات التي باشرتها الجزائر منذ التوجه نحو اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي قد تحدث مع انضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وبالتالي فإن المعطيات الجديدة تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية في ظل الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في أبريل من سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني المحاسبي للمحاسبة، وقد صدر القانون بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وبحسب هذا القانون فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، يتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص 18.

ويمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى هذا النظام الجديد والتي تساعد في بناء سوق مالي كفاء وفعال فيما يلي¹:

- يقرب الاختيار الدولي الممارسة المحاسبية بالممارسة العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر .
- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- محاولة تطوير بورصة الجزائر وجعلها ذات كفاءة عالية من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وقوائم مالية تمتاز بالشفافية والوضوح.
- إمكانية الحصول على معلومات مالية محاسبية ومالية تعكس صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة الجزائرية بما يحقق الشفافية في تقديم المعلومات التي تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الصائبة.
- الإعلان يكون أكثر وضوحا من المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد وتسهيل مراجعة الحسابات كما أخذ النظام المحاسبي الجديد على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكنهم من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.
- إمكانية تطبيق نظام معلومات يتعلق بالمؤسسات الصغيرة مبني على محاسبة مبسطة.
- تلاقي بعض النقائص والثغرات التي خلفها النظام الحالي الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي الاشتراكي .
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقيته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية الإصلاح في الجزائر

الفرع الأول: أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر

يتضح لنا من خلال الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى تبني خيار الإصلاح المحاسبي، أنها كانت تهدف من وراء ذلك¹:

¹ كنوش عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06 ، جامعة الشلف ، الجزائر ، 2009، صص 295،296.

- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات توجه الاقتصاد الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر.
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.
- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام.
- تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظرتها الأجنبية.

الفرع الثاني: أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية:²

إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف إلى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، بحيث يعبر هذا التوافق المحاسبي الدولي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال.

وتكمن أهمية هذه الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بالتوافق والمعايير المحاسبية الدولية من خلال مساعدتها في ظل تعدد الارتباطات بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات، على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، للإجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات، خاصة في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي أصبحت تشكل عائقا أما الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، كما يساعد التوافق المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضمن عليها صفة القبول.

¹ براق محمد و قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 4.

² براق محمد و قمان عمر، مرجع سابق، ص 4.

المبحث الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب النظري

المطلب الأول: أثر الإصلاح المحاسبي على الإطار التصوري

يقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلية بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين وآخرين، هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق، والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد حلول محاسبية للمشاكل المشتركة.¹

ومصطلح الإطار التصوري (المفاهيمي) يتعلق أساسا بتاريخ التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني وعلى وجه الخصوص التوحيد المحاسبي الأمريكي، حيث نجد أن أول إطار تصوري أنشأ كان في الو.م.أ من قبل هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) وذلك ما بين سنة 1978-1985، وبعدها قامت (IASB) بإنشاء إطار تصوري خاص بها.²

ويعد الإطار المفاهيمي من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تفسير³، حيث يتكون الإطار المفاهيمي من:

- التعريف ومجال التطبيق.
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
- الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: التعريف بالنظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه:

1_ التعريف بالنظام المحاسبي المالي: عرف المشرع الجزائري المحاسبة المالية في القانون 07/11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 في المادة 03 منه على أنها "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها، ووضعية خزنتها في نهاية السنة المالية."⁴

¹ شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 21.

² بودة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2006/2007، ص 70.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 07، ص 04.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، المادة 03، ص 03.

2_ مجال التطبيق: يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، غير أنه يستثنى من هذا التطبيق الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.¹

ويمكن حصر المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية فيما يلي:²

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- ويمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

الفرع الثاني: المبادئ والفروض المحاسبية

1_المبادئ المحاسبية الأساسية:

تتمثل المبادئ المحاسبية الأساسية فيما يلي:³

- مبدأ السنوية؛
- مبدأ استقلال الدورات؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ الوحدة المحاسبية؛
- مبدأ ثبات وحدة النقد؛
- مبدأ الصورة الصادقة؛
- مبدأ المقاصة: لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من

¹ الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سابق، المادة 02، ص 03.

² الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سابق، المادة 04 و 05، ص 03.

³ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 31، 30.

- الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء بالتتابع أو على أساس صاف.¹
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: تقيد العمليات المحاسبية وتعرض ضمن القوائم المالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.²
- 2_ **الفرضيات:** الفرضيات التي يتم من خلالها إعداد القوائم المالية، وأهمها:³
 - **الاستمرارية في النشاط:** تقوم هذه الفرضية على اعتبار أن المؤسسة مستمرة في العمل وأداء وظائفها التي تم استثمار الأموال من أجلها، فالاستمرارية هي التوقع المقبول إلا إذا اضطر المشروع أن ينهي أعماله، فعندها تصبح القوائم المالية التقليدية غير ممثلة لواقع حال المشروع.
 - **محاسبة الالتزامات (أساس الاستحقاق):** تقوم هذه الفرضية على إتمام المعالجة المحاسبية بمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

الفرع الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية:

للمعلومة المحاسبية نوعان من الخصائص هما:⁴

أولاً: **الخصائص الأساسية:** وتشمل على خاصيتين وهما:

- 1_ **الملائمة:** ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية، وتحتوي على ثلاثة خصائص فرعية هي:
 - أ_ **القيمة التنبؤية:** ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة أو بقوتها الإرادية.
 - ب_ **قيمة التغذية العكسية:** أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة.
 - ج_ **التوقيت المناسب:** أي ربط مدى ملائمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم افتقادها للفائدة المرجوة منها.

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سابق، المادة 15، ص 4.

² الجريدة الرسمية العدد 27 المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156_08 الصادر في 26 ماي 2008، ص 11.

³ أمينة برزوق، مرجع سابق، ص 112.

⁴ نوال صياحي، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، يومي 17 و18 نوفمبر 2013، جامعة الوادي، ص 11-12.

2 _ الموثوقية: ويقصد بها حسب البيان رقم (2) الصادر عن FASB "خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".

إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية هي:

أ _ القابلية للتحقق (الموضوعية): وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.

ب _ الصدق في التعبير: تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها (جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل).

ج _ الحياد: تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين.

إذن فالملائمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان، اللتان يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية، ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الثقة، والعكس فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملائمة للمعلومات.

ثانيا: الخصائص الثانوية: بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي:

1 _ الثبات: يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

2 _ القابلية للمقارنة: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي:

قواعد التقييم وتسمى أيضا "نظام القياس" وعرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية التقييم بأنه "مجموعة القواعد والإجراءات المعتمدة في تحديد القيمة النقدية للعناصر التي تظهر في مختلف القوائم المالية"¹ وتتكون قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي من:

الفرع الأول: قواعد التقييم العامة ومن هذه القواعد:²

- **التكلفة التاريخية:** هي تمثل المقدار النقدي من أجل الحصول على أحد الأصول في تاريخ الحصول عليها.
- **التكلفة الجارية:** وتعتبر عن القيمة النقدية التي تلتزم بها المؤسسة بدفعها للحصول على أحد الأصول، أو ما يعادلها في الوقت الحالي.
- **القيمة الاستردادية:** وهي القيمة القابلة للتحقق وتمثل القيمة النقدية أو ما يعادلها التي يمكن الحصول عليها نتيجة بيع أحد الأصول بالطريقة العادية.
- **القيمة الحالية:** وهي تمثل القيمة الآنية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل نتيجة استخدام الأصل وتكون مخضومة بسعر فائدة.

الفرع الثاني: قواعد التقييم الخاصة: تتضمن القواعد الخاصة للتقييم المحاسبي:

أولا: الأصول الثابتة المادية والمعنوية³

الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع، أو توريد الخدمات، أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية.

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة)، موجهة لنفس الاستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة واستعمال المؤسسة.

وتحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي:

__ تقييم الأصول الثابتة بقيمتها المنسوبة إليها ويضاف إليها مجموع تكاليف الشراء، مصاريف التثبيت،

¹ بلقاسم تويبة، سلسلة محاضرات في مقياس المحاسبة العامة للمؤسسة طبقا للنظام المحاسبي المالي SCF، لطلبة سنة أولى LMD جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2016/2015، ص 29.

² بلقاسم تويبة، مرجع سابق، ص 29.

³ عمر الفاروق زرقون، إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجباية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011/2010، ص 130.

- الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى واستثناء المصاريف العامة والمصاريف الإدارية.
- إن التثبيات المنتجة من طرف المؤسسة تتكون من تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، يضاف إلى تكلفة الإنشاء أو الاقتناء تكلفة التفكيك أو تكلفة تحديد الموقع عند انقضاء مدة الإنتاج.
- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة في الأعباء، وفي حالة ما إذا كانت تلك النفقات تزيد من القيمة المحاسبية للأصل فإنها تضاف إلى حساب الأصول الثابتة.

ثانيا: نفقات التنمية ونفقات البحث¹

- تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية:
- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كانت هذه للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها.
- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة بصورة موثوق فيها.
- كما تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

ثالثا: المخزونات²

- طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.
- تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO) إما بطريقة بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج.

رابعا: عقود الإيجار التمويلية³

- عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر، لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل،

¹ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 131.

² عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 132.

³ رابح يخلف وعبد الرزاق يخلف، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي SCF، مداخل في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 15/13 أكتوبر 2009، جامعة البليدة، ص 17.

المزايا والأخطار المرتبطة بملكيتها بصفة شبه تامة، مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد. وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي، يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ، مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالاتي:

1_ بالنسبة للمستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا مقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا؛
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

2_ بالنسبة للمؤجر:

- سجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار(أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أو موزع)؛
- تسجيل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:
 - الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم عن نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي.
 - تسديد المستحقات الرئيسية.

خامسا: قروض والخصوم المالية الأخرى¹

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

سادسا: الإهلاكات²

- يجب أن تعد الإهلاكات وفق طريقة الإهلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني(مخطط الإهلاك)؛
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة؛
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل؛
- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الإهلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة،

¹ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 134.

² جمال عمورة، الإهلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل المحاسبي المالي الجديد(SCF)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، 15/13 أكتوبر 2009 ، جامعة البليدة ص 25.

ويجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الإهلاك للدورة أو الدورات اللاحقة؛
- يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع الأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

سابعا: مؤونات الأعباء والخسائر¹

- مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجيل المؤونات محاسبيا عندما:
- تكون للوحدة التزام حالي قانوني أو ضمني (ناتج عن حدث ماضي)؛
- يكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام؛
- يمكن تقدير مبلغ الالتزام بصفة موثوق فيها

ثامنا: الإعانات²

تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات، مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة للإهلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهلاك المحسوب.

تاسعا: الأصول الثابتة المالية (غير الجارية)³

- الأصول الثابتة المالية هي جميع الأصول المالية ما عدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية:
- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها.
- سندات المحافظ الاستثمارية طويلة ومتوسطة الاستحقاق، وذات المردودية المعتبرة.
- سندات ثابتة أخرى الممثلة لرأس مال أو لتوظيفات طويلة الأجل وكذا لقيم التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها.
- القروض والحقوق التي تملكها المؤسسة وليست لها نية في بيعها في المدى القصير: حقوق الزبائن، حقوق الاستغلال التي مدتها أكثر من 12 شهر وكذا الديون الممتدة على أكثر من سنة تقسم على جزئين.

¹ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 135.

² عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 135.

³ القانون 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وزارة المالية، دار بلقيس للنشر، الدار البيضاء الجزائر، 2009، المادة 02، ص 8.

عاشرا: تقييم الأعباء والنواتج المالية¹

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعاً لانقضاء الزمن، وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها حصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجيل محاسيباً بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسيباً كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

الحادي عشر: الضرائب المؤجلة²

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة، كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية.

وتسجل في الميزانية وفي حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

- الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع.
- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل، إذا كان منسوباً إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع.
- عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

تم التطرق في النظام المحاسبي المالي إلى الضرائب المؤجلة وهذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، والذي يتناول ضرائب الدخل.

الثاني عشر: عمليات خاصة أخرى³

توجد عمليات خاصة أخرى عاجلها مشروع النظام المحاسبي المالي نذكر منها العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى، ويمكن تلخيص أهم التغيرات فيما يلي:

¹ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 136.

² عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 136.

³ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 137.

- تبني النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية؛
- بالنسبة للنظام المحاسبي المالي نجد تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني بينما في المخطط المحاسبي الوطني نجد تغليب القانوني والإداري على الواقع الاقتصادي؛
- اعتماد النظام المحاسبي المالي على القيمة العادلة في تقييم الأصول أي مراعاة سعر السوق، وبالتالي ضرورة إعادة تقييم بعض أصول المؤسسة كل سنة؛
- إضافة قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛
- يوجد عدة تغيرات على مستوى مدونة الحسابات حيث أصبحت هذه الأخيرة مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي.

المطلب الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية:¹

إن تحديد أهداف نظام المحاسبة المالية وبنائه على أساس معايير دولية وعناصر التكنولوجيا، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق نظم معلومات محاسبية حديثة.

ولقد توجهت مجالس معايير المحاسبة المختصة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB نحو إصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تبنى عليها نظم المعلومات المحاسبية الحديثة لتوفر الخصائص التالية للمعلومات المحاسبية الدولية:

1. **الملائمة:** تعتبر من أهم الخصائص الواجب أن توفرها الأنظمة المحاسبية المبنية على المعايير المحاسبية الدولية في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية. كما تعني مدى كفاءة هذه التقارير ونجاحها في خدمة مستخدميها بقدرتها على توفير المعلومات الكافية

¹ فورين الحاج فويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي SCF على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، 2012، ص 278-281.

والملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة بحيث تتميز هذه المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات وأنها تعرض بالشكل الصحيح وتتوفر بالوقت المناسب.

ولأجل تحقيق صفة الملائمة يجب على نظام المحاسبة المالية أن يوفر الصفات النوعية الفرعية التالية:

أ_ **التوقيت المناسب:** أي توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت الذي يمكنهم من تحقيق أكبر فائدة مرجوة من هذه المعلومات.

ب_ **القدرة على التنبؤ:** عند التكلم عن التنبؤ فإن الذهن والتفكير يذهب للمستقبل وحالات عدم التأكد أي احتمال لا يصل إلى 100% والقدرة على التنبؤ لا يعني وضع احتمال بنسبة 100% ولكن تعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة للواقع فإنها تكون أكثر ملائمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها والقيام بمعالجتها.

ج_ **التغذية العكسية (القدرة على إعادة التقييم):** تعتبر التغذية الراجعة أو العكسية من مكونات أي نظام معلوماتي، فهي من مكونات النظام المحاسبي وذلك لما تمثله من أهمية على استمرار وتطور المؤسسة، وقد رأت المعايير المحاسبية الدولية أنه يجب على مستخدمي المعلومات أن يكونوا قادرين على مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات في المركز المالي.

2. **الموثوقية والشفافية:** تتعلق خاصية الموثوقية والشفافية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية والشفافية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

وهذا ما نصت عليه المادة 10 من القانون رقم 07_11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 47 والتي تنص على " أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقبتها وعرضها وتبليغها." ويمكن أن نقوم بتعريفها بأنها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق ذلك بتوافر العناصر التالية:

أ_ **صدق التمثيل:** ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.

بـ إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات: وتعني توفر شرط الموضوعية في القياس العلمي أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر بشرط استخدام نفس الأساليب في القياس والإفصاح.

جـ الحيادية: وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، إذن المعلومات المتحيزة، لا يمكن اعتبارها معلومات آمنة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

المبحث الرابع: أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب التطبيقي

المطلب الأول: أثر الإصلاح المحاسبي على عرض القوائم المالية

أحدث النظام المحاسبي المالي تعديلات على كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج، أما بالنسبة لجدول تغيرات في الأموال الخاصة وجدول تدفقات النقدية وقائمة الملاحق فقد تم استحداثها وفقا لهذا النظام، ولكن سنتطرق قبل لأهم التغيرات التي طرأت على مدونة الحسابات نتيجة اعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF):¹

- كل حسابات الغير تكون في الصنف الرابع، بحيث يمكن أن تكون مدينة أو دائنة، بعدما كان المخطط الوطني للمحاسبة يخصص الصنف الرابع للحسابات المدينة والصنف الخامس للحسابات الدائنة.
- الأموال الجاهزة (ح/48 في المخطط الوطني للمحاسبة) تحول إلى الصنف الخامس.
- يتم إلغاء التمييز بين مبيعات البضائع والإنتاج المباع، ويسجلان في ح/70 مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة وأداء الخدمات، الذي تسجل فيه كل المبيعات مهما كانت طبيعتها.
- ح/65 و ح/75 يتم تخصيصهما لأعباء عملياتية أخرى، ونواتج عملياتية أخرى على الترتيب.
- الأعباء المالية يتم وضعها في ح/66، والنواتج المالية في ح/76، خارج النتيجة العملياتية (يتم بواسطتها حساب النتيجة المالية).
- الأعباء الاستثنائية والنواتج الاستثنائية، يتم وضعهما في ح/67 و ح/77 على الترتيب.
- المخصصات (الإهلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة) والاسترجاعات (على الخسائر في القيمة والمؤونات)، خصص لهما ح/68 و ح/78 على الترتيب.
- يتم تسجيل الضريبة على أرباح الشركات محاسبيا في ح/69 الضرائب على النتائج وما شابه.
- إلغاء تحويل تكاليف الإنتاج وتحويل تكاليف الاستغلال، بحيث يتم تحميل مباشرة القيود المحاسبية الخاصة بالتحويل في الأطراف المدينة والدائنة للحسابات المعنية.

الفرع الأول : أثر الإصلاح المحاسبي على الميزانية.²

تتكون الميزانية حسب معايير المحاسبة الدولية من خمس مجموعات:

¹ بكيجل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2008/2009، ص 77، 78.

² عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 125، 126.

- في الأصول نجد : الأصول غير الجارية ، الأصول الجارية.
 - في الخصوم نجد : الأموال الخاصة ، الخصوم غير الجارية ، الخصوم الجارية.
- تعتمد الميزانية حسب معايير المحاسبة الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف ، المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتهي إلى أحد الدورات المالية :
- دورة الاستثمار ← الأصول غير الجارية .
 - دورة الاستغلال ← الأصول الجارية ، الخصوم الجارية .
 - دورة التمويل ← الأموال الخاصة ، الخصوم غير الجارية.
- وانطلاقا من ذلك يمكن ذكر أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) كما يلي :
- حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي ، وهو جدول لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة ، وحسب المعيار الدولي رقم (01) فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة.
 - في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق ، أما في النظام الجديد فيتم تصنيف حسب الجاري والغير الجاري ، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهرا بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال ، وكذلك الخصوم الغير الجارية هي الخصوم التي يتم إطفائها في أجل يتجاوز 12 شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفائها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال؛
 - حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم؛
 - المخطط الوطني (PCN) يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه ، بينما النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكيف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات؛

- هناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثلا الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية الحالية.

الفرع الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي على جدول حساب النتائج¹

- تصنف الأعباء والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها (جدول حساب النتائج حسب الطبيعة) وتصنف حسب وظيفتها (جدول حساب النتائج حسب الوظيفة) والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما كان الأمر في المخطط المحاسبي الوطني ، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة ، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة وتحليلية؛
- بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات ، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهر في ح/12؛
- عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال ، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج؛
- تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.
- وانطلاقا من ذلك يمكن ذكر أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) كما يلي :
- تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين: المنظور التقليدي حسب الطبيعة كما هو عليه في (PCN) مع اختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور الحديث حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف شراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباري ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم (PCN).
- من حيث الشكل فجدول حساب النتيجة حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل من ما هو عليه في النظام الحالي حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة ، الفائض الإجمالي للاستغلال ، النتيجة قبل الإهلاك وقبل السياسة المالية ، يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم ، ولم يطرح

¹ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 126، 127.

المصاريف المالية ولم يضيف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الامتلاك كما هو معمول به في النظام القديم .

• المصاريف المالية ولم يضيف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الامتلاك كما هو معمول به في النظام القديم .

• حسب النظام الجديد فإن شكل جدول حساب النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة ، يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على مستوى العالمي ، بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية وتكاليف استثنائية.

الفرع الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على جدول تغيرات الأموال الخاصة

ولقد اعتبر النظام المحاسبي المالي أن جدول تغيير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية ، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتبره جدول من الملاحق ، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال لأنها هي التي تظهر مقدرة المؤسسة على تزويد ملاكها بالأموال، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول المؤسسة.¹

وحسب المعيار الدولي رقم (01)، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي (SCF) أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط الوطني المحاسبي (PCN) الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الأصول، و حسب نص المعيار الدولي رقم (01) المعدل فإن الجدول خصص لتغيرات الأموال الخاصة الناتجة عن العمليات مع المساهمين وأن إظهار الإيرادات والأعباء المسجلة يعني النتيجة الشاملة وهذا الجدول غير مسموح به.²

الفرع الرابع : أثر الإصلاح المحاسبي على جدول التدفقات النقدية

كما اعتبر النظام المحاسبي المالي جدول التدفقات النقدية ذو أهمية كبيرة لأن الميزانية لا تعبر بصدق عن كل ما يحدث في الشركة خلال السنة، بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ محدد (12/31)، وبالتالي يمكن أن يخطئ في تحليله عندما يعتمد على الميزانية فقط، ويأتي جدول تدفقات الخزينة لتوضيح الصورة أكثر لأنه

¹ مختار مسامح، مرجع سابق، ص 99.

² محمد بوتن ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 85.

يهدف إلى تقديم قاعدة مستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة¹، كما يرسم تطور الوضعية المالية للمؤسسة أثناء فترة محاسبية معينة فيقدم المعلومات عن أنشطة الاستغلال والاستثمار والتمويل في المؤسسة وكذلك المعلومات عن تأثير هذه الأنشطة على وضعيتها النقدية.²

الفرع الخامس : تأثير الإصلاح المحاسبي على ملحق الكشوف المالية³

كما قلنا سابقا فهذا العنصر مستحدث في النظام المحاسبي المالي ويتضمن هذا الملحق معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم المعلومات الواردة في هذه الكشوف وتحليل الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية وفي هذا الملحق يتم تدعيم شرح القوائم المالية بمعلومات توضيحية وإضافية تقدم في صيغة إضافات تمكن من فهم أفضل للقوائم المالية وهذه الأخيرة هي جزء لا يتجزأ عن القوائم المالية.

كما يمكننا أن نلخص التغيرات أو التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية :⁴

- تحديد مفاهيم لمختلف المصطلحات التي تشكل أساس القوائم المالية منها الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف.

- إنشاء إطار للمحاسبة المالية يكون مرجعا لإعداد القوائم المالية.
- إدخال فكرة حسابات التجميع وتطوير طرق عرض القوائم المالية.
- إلزامية عرض بيانات الدورة السابقة بالنسبة للميزانية وقائمة الدخل.
- تقليص عدد القوائم المالية إلى خمس قوائم من أصل سبعة عشر قائمة مع إعطاء الأولوية للميزانية مقارنة بمجداول حسابات النتائج.

- إلزامية إعداد قائمتين جديدتين هما قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات الأموال الخاصة، أما الإيضاحات المتممة فقد أصبحت أكثر تعبيرا عن نشاط المؤسسة ولها دور الأساسي في الإفصاح المحاسبي.

المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي على نتيجة المؤسسة

لقد قدم النظام المحاسبي المالي النتيجة المحاسبية على النحو الآتي :

إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على التكاليف النشاط +/- تغيرات الديون

¹ مختار مسامح، مرجع سابق، ص 99.

² بلقاسم تويبة، مرجع سابق، ص 30.

³ بلقاسم تويبة، مرجع سابق، ص 30.

⁴ بلقاسم تويبة، مرجع سابق، ص 8.

وقروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة +/-
التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض = نتيجة الدورة¹.

ويتجلى الأثر أكثر من خلال أن المخطط المحاسبي الوطني كان يتم احتساب مقدار الضريبة على مجمل النتيجة الإجمالية أي بما فيها نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال، أما في النظام المحاسبي المالي فقد أصبحت الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تحسب على أساس النتيجة العادية (أي تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى نتيجة صافية في حساب (ح/12) حسب النظام المحاسبي المالي بدلا من حساب (ح/88) في المخطط المحاسبي الوطني سابقا².

المطلب الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على القواعد الجبائية³:

إن النظام المحاسبي المالي (SCF) يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي، والذي ينتج عنه حتما الفصل بين المحاسبة والجبائية عكس النظام المحاسبي السابق الذي كان مقيدا بإدماج القواعد الجبائية.

إن الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) أدى إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية التي أشرنا إليها سابقا، الذي أدى بدوره إلى التأثير على القواعد الجبائية أيضا، التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي، وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

فحسب النظام المحاسبي المالي (SCF) فإنه يجب على المؤسسات الاقتصادية أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسات إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والقواعد الجبائية الجزائرية تركز عموما في النقاط التالية:

- القواعد والتقنيات الجديدة للإهلاك، والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري؛

¹ جاوحدو رضا وحلمي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 05-06/05/2013، جامعة الوادي، ص 4.

² عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 138.

³ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 139.

- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي؛
 - تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية؛
 - تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛
 - المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبي وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية؛
 - تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج؛
 - فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى؛
 - الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية، ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة؛
 - العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.
- ويمكن توضيح أهم الفروقات بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) في إطار الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يلي:

أولا: على مستوى الضرائب على أرباح الشركات

- فلقد كانت سابقا تسدد الضريبة على أرباح الشركات (IBS) كضريبة مستحقة، حيث اعتبرها المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بمثابة توزيع على الأرباح، أي اعتبر الدولة كشريك له حق، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء، ولكن وجهت لهذا المفهوم أو الطريقة عدة انتقادات أهمها ما يلي:
- أنها لا تعتبر توزيعا للأرباح ذلك لأن الدولة لا تعد شريكا لذلك يجب تسجيل الضريبة حسب طبيعتها وإدراجها كعبء؛
 - أنها تناقض مبدأ استقلالية الدورات وذلك في حالة ظهور فروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لا تسجل ضمن الدورة التي حققت فيها وإنما تسدد في الدورات اللاحقة وهذا ما يناقض المبدأ باعتبار أنه يتم تسجيل الأعباء والإيرادات في الدورة التي تخصها أو العكس؛

- كذلك فهي تعارض مبدأ الحيطة والحذر لأنه إذا كانت نتيجة جبائية أقل من النتيجة المحاسبية فهذا يعني أنه تم الأخذ بعين الاعتبار أعباء لا تخص الدورة وإهمال نواتج تلك الدورة وهذا يؤدي إلى تقليص الضريبة؛

- وكذلك تؤثر الضريبة على أرباح الشركات (IBS) في قيمة الأصول الصافية ولا تؤثر على الأعباء ذلك حسب طبيعتها، ففي حالة عدم استثمار فوائض القيم وإعادة إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات فهذا يؤثر على قيمة الأصول ذلك كون الضريبة دخلت ضمن الاحتياطات، وتحمل أعباء دورات لا تخصها مما يؤدي إلى رفع العبء الضريبي للدورات تلك التي تتعلق بها الأعباء.

وهذا ما يبين أن التقييد المحاسبي للضريبة المستحقة تعريضها بعض النقائص لذلك جاء النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حيث بقيت الضريبة المستحقة وأضيفت لها كل من ضرائب الأصول والخصوم المؤجلة.

حيث كانت تسجل سابقا مبلغ الضريبة المستحقة والفرق يسجل لاحقا، والتسجيل كما يلي:

XX	XX	ح/ضرائب على الرباح	ح/444	ح/695
XX	XX	ح/الدولة_ضرائب على النتائج	ح/444	ح/444
XX	XX	ح/الدولة_ضرائب على النتائج	ح/699	
		ح/ ضرائب(خسائر) مرحلة إلى الخلف		

أما حسب المعالجة المحاسبية لأصول أو الخصوم مؤجلة يكون التسجيل كالاتي:

أولاً: الضرائب لأصول مؤجلة أو ما يعرف بالفروق المؤقتة المستردة				
XX	XX	ح/ ضرائب مؤجلة على الأصول	ح/692	ح/133
		ح/ضرائب مؤجلة على الأصول		
ثانياً: ضرائب لخصوم مؤجلة				
XX	XX	ح/ حصص مؤونات الأعباء والخسائر	ح/155	ح/697
		ح/ مؤونات الضرائب		
ثالثاً: ضرائب مؤجلة على الخصوم				
XX	XX	ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	ح/134	ح/693
		ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم		

فلقد جاءت هذه الطريقة لما تحتويه من امتيازات والتي تتمثل في:

- طريقة الضرائب المؤجلة هي تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي (SCF) على عكس طريقة الضريبة المستحقة.
- كذلك تحترم مبدأ تحمل كل دورة لأعبائها وإيراداتها؛
- توفر المعلومات حول الضرائب المؤجلة حيث تساعد المؤسسة على بناء استراتيجياتها الجبائية؛
- يؤدي التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بأن يكون النتيجة الصافية للدورة مخفضة مقارنة بالضريبة المستحقة وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الأرباح الموزعة بمقدار الضريبة المؤجلة، وهذا يسمح للمؤسسة بالحصول على مصدر تمويل مؤقت يدوم إلى غاية الدفع النهائي للضريبة المؤجلة.

ثانيا: على مستوى الإهلاكات الخاصة بقرض الإيجار

ويتجلى أهم فرق في الإهلاكات بين المخطط الوطني المحاسبي (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) بالضبط في القرض الإيجاري وذلك تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي والمالي على الشكل القانوني (المعيار المحاسبي الدولي رقم 18)، ذلك أنه سابقاً في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كان يغلب الشكل القانوني أي أنه يسجل كاستثمار ويعتبر أصل في المؤسسة بموجب عقد ملكيته لذلك فهو يعتبر أصل أي أنه مملوك للمؤسسة، وعليه يحسب له أقساط الإهلاك ويتم خصمها من النتيجة الجبائية باعتبارها أعباء قابلة للخصم، مما يؤدي إلى انخفاض مقدار الضريبة أما حالياً وحسب النظام المحاسبي المالي (SCF) وتطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي والمالي فأصبح القرض الإيجاري يسجل عند المستأجر وتحسب له أقساط الإهلاك وتكون كأعباء قابلة للخصم من النتيجة الجبائية، ذلك أنه سابقاً حسب المخطط الوطني المحاسبي (PSN) كان يسجل قسط الإهلاك عند المؤجر فقط ولا يسجل عند المستأجر، أما حالياً حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) فأصبح يسجل قسط الإهلاك عند المستأجر ويقبل خصمه، ويكون تسجيله المحاسبي عبر ثلاث مراحل كالآتي:

أولاً: مرحلة دخول الملك تحت مراقبة المستأجر				
ح/ 215	ح/ 167	ح/ ديون مترتبة على عقد الإيجار	XX	XX

ثانيا: مرحلة تسديد أقساط الإيجار (الأتاوى)				
167/ح	ح/ ديون مترتبة على عقد الإيجار	XX	XX	XX
661/ح	ح/ أعباء الفوائد	XX	XX	XX
512/ح	ح/ النقديات	XX	XX	XX
ثالثا: مرحلة تسجيل الإهلاكات، ويسجل مثل بقية الأصول الثابتة				
681/ح	ح/ مخصصات إهلاك	XX	XX	XX
281/ح	ح/ إهلاك الأصول	XX	XX	XX

كما جاء ذلك صراحة في نص المادة 141 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 03 أنه "في إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الإهلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري".

ثالثا: على مستوى خسائر القيم

أي خسائر قيم الأصول الثابتة بحيث لم يكن موجودا هذا الحساب في الأصول الثابتة ولكنه جاء ليحل محل (ح/49) مؤونة تدني قيم الحقوق، بأخذ جزء من هذا النوع من المؤونات والذي يخص جزء مؤونة الأسهم والسندات لتصبح في (ح/29) خسائر القيم للأصول الثابتة، وتكون كأعباء قابلة للخصم، تخفض مبلغ الضريبة وتتم معاملتها مثل معاملة المؤونات من حيث الخصم، الإلغاء، التبرير وعدمه.

رابعا: على مستوى التغيير في المخزون

حيث كان يسجل سابقا في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) قيمة الفرق بين القيمة التحصيلية وقيمة الشراء، أما حاليا في النظام المحاسبي المالي (SCF) فأصبح يدرج التغيير في المخزون في (ح/603) بحيث يتضمن هذا الحساب مبالغ النقص التي يتأثر بها المخزون، ويتمثل أحيانا هذا النقص في خسارة الوزن بسبب التخزين مثلا أو عملية خروج السلع النصف المصنعة لاستكمال تصنيعها أو السلع التامة الصنع عند خروجها للبيع، ويخصم هذا التغيير في المخزون باعتباره عبء يخفض مقدار الضريبة.

خامسا: على مستوى النتيجة الإجمالية والنتيجة العادية للاستغلال

حيث كان سابقا يتم حساب مقدار الضريبة على مجمل النتيجة الإجمالية أي بما فيها نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال حسب المخطط الوطني المحاسبي (PCN)، أما في النظام المحاسبي المالي (SCF) فقد أصبحت الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تحسب على أساس النتيجة العادية (أي تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى نتيجة صافية في (ح/12) حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) بدلا من (ح/88) في النظام السابق.

خلاصة الفصل

لقد تناولنا في هذا الفصل العديد من الجوانب بدءا بعموميات حول المحاسبة كمدخل لموضوع الدراسة، حيث قمنا بالتعريف بالمحاسبة، المبادئ ووظيفة المحاسبة، ثم تطرقنا إلى مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر، من مراحل التي مرت بها المحاسبة في الجزائر إلى ضرورة الإصلاح المحاسبي، وأهداف وأهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

ثم انتقلنا إلى دراسة أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب النظري من خلال دراسة أثر الإصلاح المحاسبي على كل من الإطار التصوري، وقواعد التقييم العامة منها والخاصة، وعلى جودة المعلومات المحاسبية، بعدها أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب التطبيقي بالتطرق إلى أثر الإصلاح على عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات، وعلى نتيجة المؤسسة وأثره على القواعد الجبائية.

دراستنا تقدم التغيرات الحاصلة على مستوى القواعد والممارسات المحاسبية للمؤسسة في الجزائر التي تهدف لتماشي مع القواعد الدولية، حيث تعتبر قفزة نوعية أحدثت تغير جذري مقارنة مع النظام المحاسبي السابق إثر تبني المعايير المحاسبية الدولية، بالرغم من المشاكل التي واجهت تبني هذا النظام المحاسبي المالي إلا يعتبر فائدة للاقتصاد لمسايرة الأحداث وتماشيا مع ما هو واقع في المجال الدولي، وتقليص الفجوة من خلال معالجة الاختلافات الواقعة والمشاكل التي يواجهها أصحاب المهنة وكل الأطراف.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

خلاصة الفصل

تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة إلى التطرق للاستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير إلى أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ، ولقد تم استخدام أسلوب العينة، وذلك لاختبار فرضيات الموضوع من خلال الاستبيان للمهنيين والأكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: بيانات الدراسة

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة

المطلب الرابع: مشاكل الدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: خصائص العامة للعينة

المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

المطلب الثالث: التحليل عن طريق اختبار ستيودنت (T-test) والارتباط بمعامل بيرسون

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق "أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

أولاً: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال الإصلاح المحاسبي والنظام المحاسبي المالي ومحاسبة المؤسسة.

ثانياً: البيانات الأولية

تمثل بيانات الجانب الميداني من الدراسة، وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الفقرات اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel) 2007 وبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم "Statistique Package for Social Scinece" باختصار (SPSS) الإصدار الواحد والعشرون (21).

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

تناول هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان وطرق معالجته.

الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان

تم الاستعانة في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد تم مراعاة في إعدادها أن تكون:

- أن تكون بسيطة وواضحة.

- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة جهات، وذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.

- إيداع الاستثمارات على مستوى مكاتب المحاسبين.

- استخدام البريد الإلكتروني لبعض أفراد العينة .

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي (LIKERT SCALE) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم: (01-02) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

يحتوي الاستبيان على قسمين (2) رئيسيين:

القسم الأول: يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة وتضمنت خمسة (5) أسئلة.

القسم الثاني: فيضم ثلاثة (3) محاور رئيسية، تتضمن ستة وعشرون (26) فقرة.

المحور الأول: محاسبة المؤسسة ويشمل سبعة (07) فقرات.

المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر ويشمل ثمانية (8) فقرات.

المحور الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة ويشمل أحد عشر (11) فقرة.

الفرع الثالث: معالجة الاستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية:

1-الوسط الحسابي: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2-الانحراف المعياري: ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3-اختبار ألفا كرونباخ: وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة.

4-معامل الصدق: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

5-اختبار T-test: لتحليل فقرات الاستبيان.

6-معامل الارتباط برون: يقيس اتجاه وحجم العلاقة بين المتغيرات.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده

الفرع الأول:مجتمع الدراسة:

حدد في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية. وتتكون هذه العينة عشوائيا من مجتمع الدراسة من طلبة جامعيين، أساتذة جامعيين، محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات ومسيري المؤسسات في ولاية الوادي، والقصد من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

الفرع الثاني:عينة الدراسة

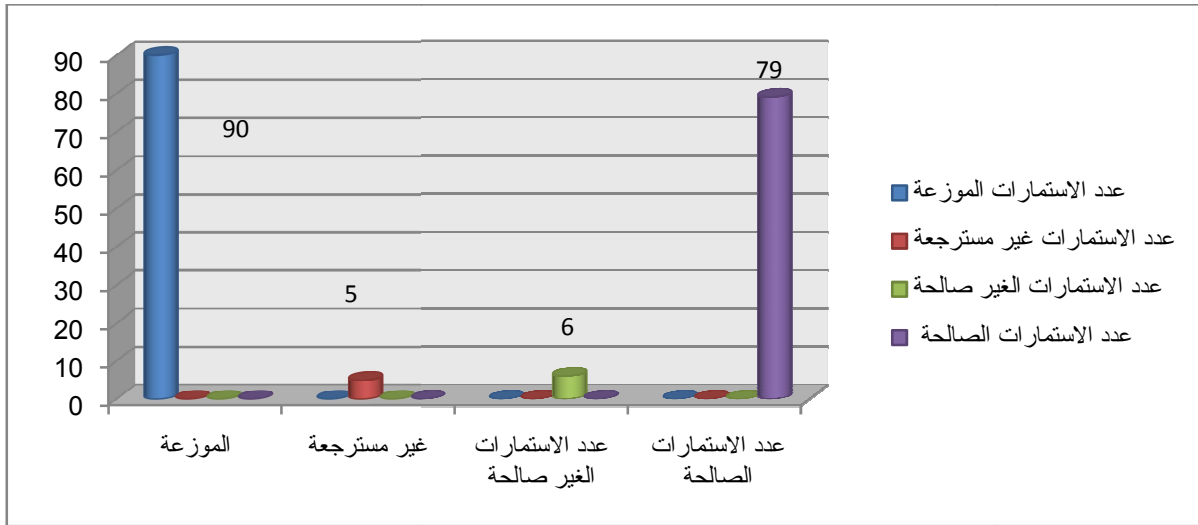
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فإنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 90 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا أنه استرد منها 79 استمارة.

الجدول رقم(02_02) الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان.

الاستبيان		اليان
النسبة	العدد	
100%	90	عدد الاستمارات الموزعة
5.55%	5	عدد الاستمارات غير المسترجعة
6.67%	6	عدد الاستمارات غير صالحة
87.77%	79	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارات الاستبيان

الشكل رقم (01-02) الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

الفرع الثالث: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي :

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.
- **الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من: 2018/01/15 إلى 2018/05/05.
- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والحائزين على شهادة ليسانس فما فوق وشهادات أخرى في التخصص.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالنظام المحاسبي المالي والإصلاح المحاسبي.

المطلب الرابع: مشاكل الدراسة الميدانية:

يعتبر الاستبيان أحد أهم أدوات الإحصائية لاستقصاء وجمع أراء وإجابات أفراد العينة حول بحثنا، بغية إبراز وجهات نظرهم، إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، أهمها ما يلي:

- 1- عدم مساعدة بعض الأساتذة في الدراسة خاصة في جانب الإجابة على الاستبيان.
- 2- عدم تجاوب بعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير الاستبيان الذي قدم لهم.

3- عدم الدراية الكافية فيما يتعلق ببرنامج الإحصائي والاستعانة بمختص فيه للمساعدة في التحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

بعد عملية الفرز وتفرغ الاستبيان تم تحصل على نتائج آراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة

تتمثل خصائص العينة في ما يلي:

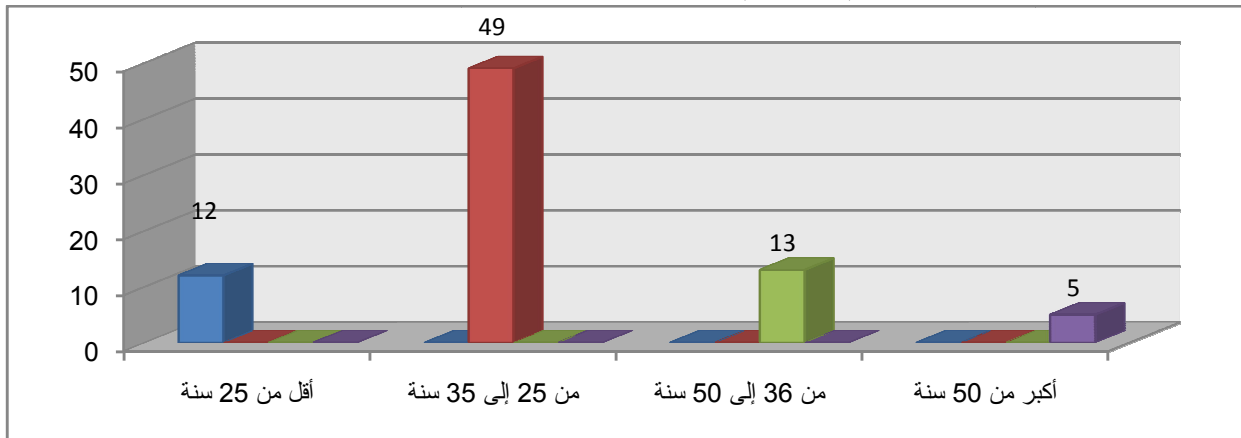
الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية

جدول رقم: (02-03) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من 25 سنة	12	%15.2
من 25 إلى 35 سنة	49	%62
من 36 إلى 50 سنة	13	%16.5
أكبر من 50 سنة	5	%6.3
المجموع	79	%100

المصدر: من إعداد الطلبة.(بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (02-02) تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.



المصدر: من إعداد الطلبة.(بناء على مخرجات SPSS)

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لفئة من 25 إلى 35 سنة بنسبة 62% وتليها نسبة 16.5% لفئة من 36 إلى 50 سنة وتليها نسبة 15.2% للفئة أقل من 25 سنة، في الأخير ما نسبته 6.3% للفئة الأكبر من 50 سنة.

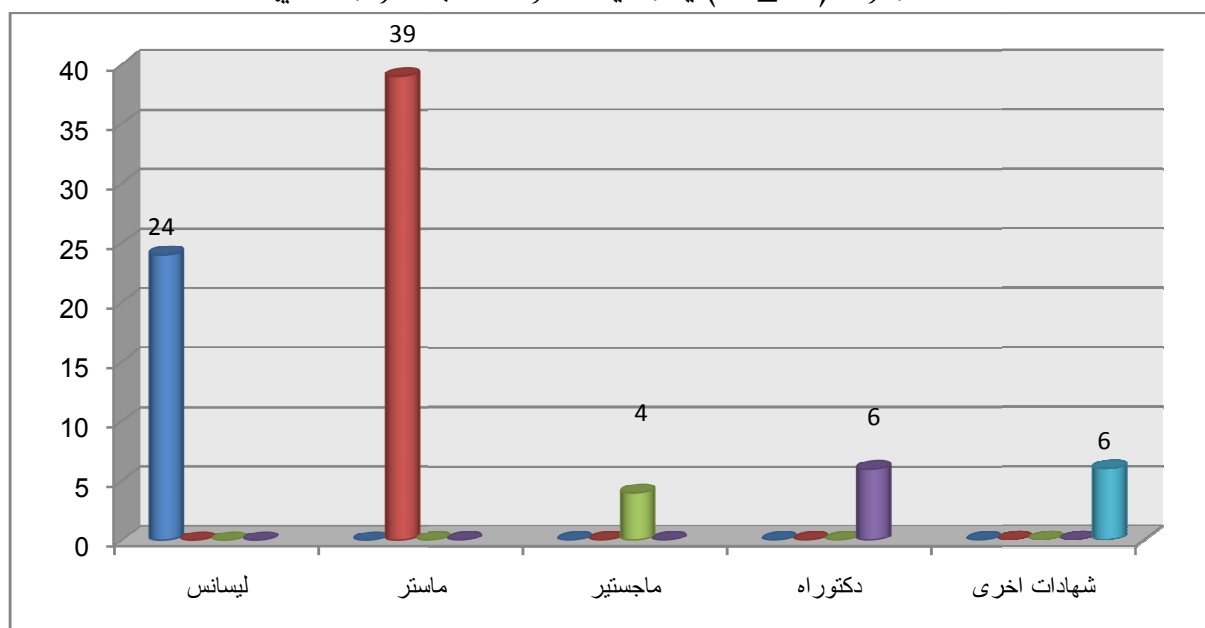
الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

الجدول رقم (04_02): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
30.4%	24	ليسانس
49.4%	39	ماستر
5.1%	4	ماجستير
7.6%	6	دكتوراه
7.6%	6	شهادات أخرى
100%	79	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (04_02) يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ماستر بلغ عددهم 39 بنسبة 49.4%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ليسانس البالغ عددهم 24 بنسبة 30.4%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادة دكتوراه و شهادات أخرى والبالغ عددهم 6 بنسبة 7.6%، وفي الأخير الحاصلين على شهادة ماجستير والبالغ عددهم 4 بنسبة 5.1%.

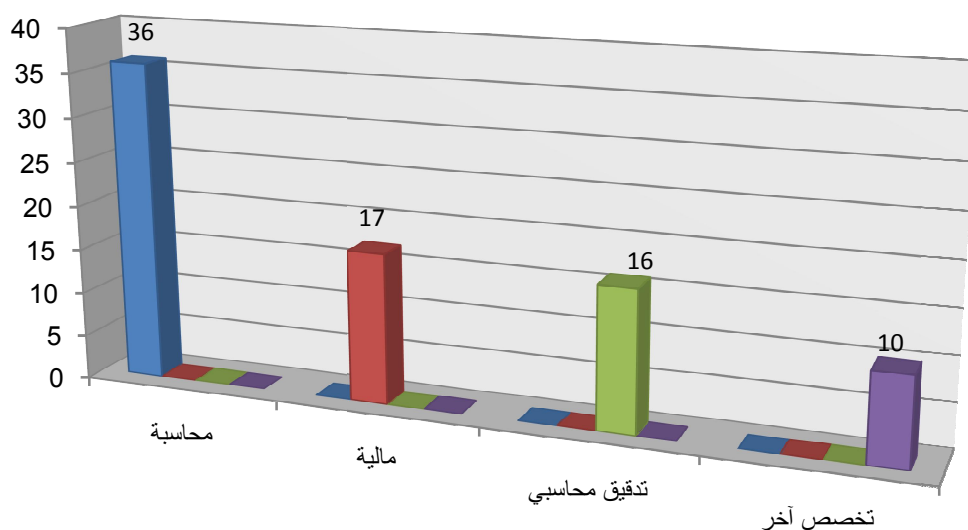
الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث التخصص العلمي

الجدول رقم (02-05): توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي

النسبة	العدد	التخصص
45.6%	36	محاسبة
21.5%	17	مالية
20.3%	16	تدقيق محاسبي
12.7%	10	تخصص آخر
100%	79	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة.(بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (02_04) يمثل عينة الدراسة حسب التخصص.



المصدر: من إعداد الطلبة.(بناء على مخرجات SPSS)

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة تخصص محاسبة من بنسبة %45.6، أما ما نسبته %21.5 فكان للفئة تخصص المالية، وما نسبته %20.3 فكانت للفئة تخصص تدقيق محاسبي تليها تخصصات أخرى بنسبة %12.7.

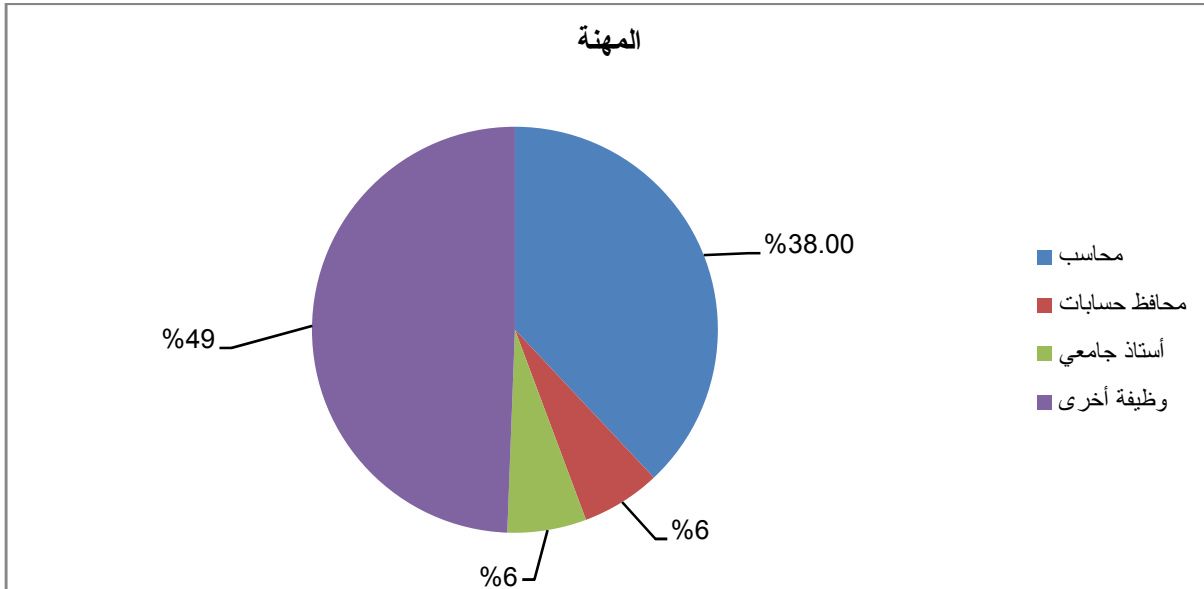
الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث الوظيفة

الجدول رقم (02_06): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

النسبة	العدد	المهنة
%38	30	محاسب معتمد
%6.3	5	محافظ حسابات
0%	0	خبير محاسبي
%6.3	5	أستاذ جامعي
%49.4	39	وظيفة أخرى
%100	79	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (02_05): يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة الوظيفة الأخرى هي الأكبر والبالغ عددها 39 بنسبة 49.4%، أما ما نسبته 38% فتمثلت محاسبين والبالغ عددهم 30 محاسب، وما نسبته 6.3% تمثلت في أساتذة جامعيين بعدد 5، ومحافظي الحسابات بعدد 5 بنسبة 6.3%.

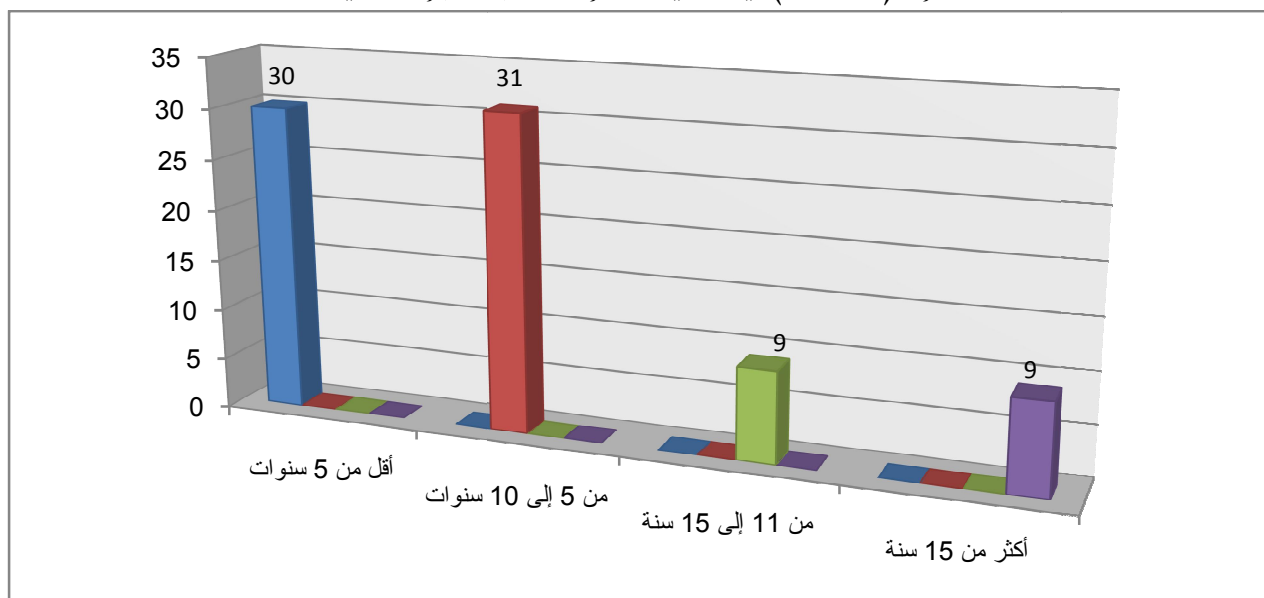
الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

الجدول رقم (02_07): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

النسبة	العدد	السنوات
38%	30	أقل من 5 سنوات
39.2%	31	من 5 إلى 10 سنوات
11.4%	9	من 11 إلى 15 سنة
11.4%	9	أكثر من 15 سنة
100%	79	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة (بناءً على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (03-07): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطلبة. (بناءً على مخرجات SPSS)

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 39.2%، أما ما نسبته 38% فكان للفئة أقل من 5 سنوات، وما نسبته 11.4% فكانت للفئتين من 11 إلى 15 سنة و أكثر من 15 سنة .

المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

الفرع الأول: إختبار ثبات وصدق العينة طريقة ألفا-كرونباخ (Cronbach-Alpha)

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدم معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

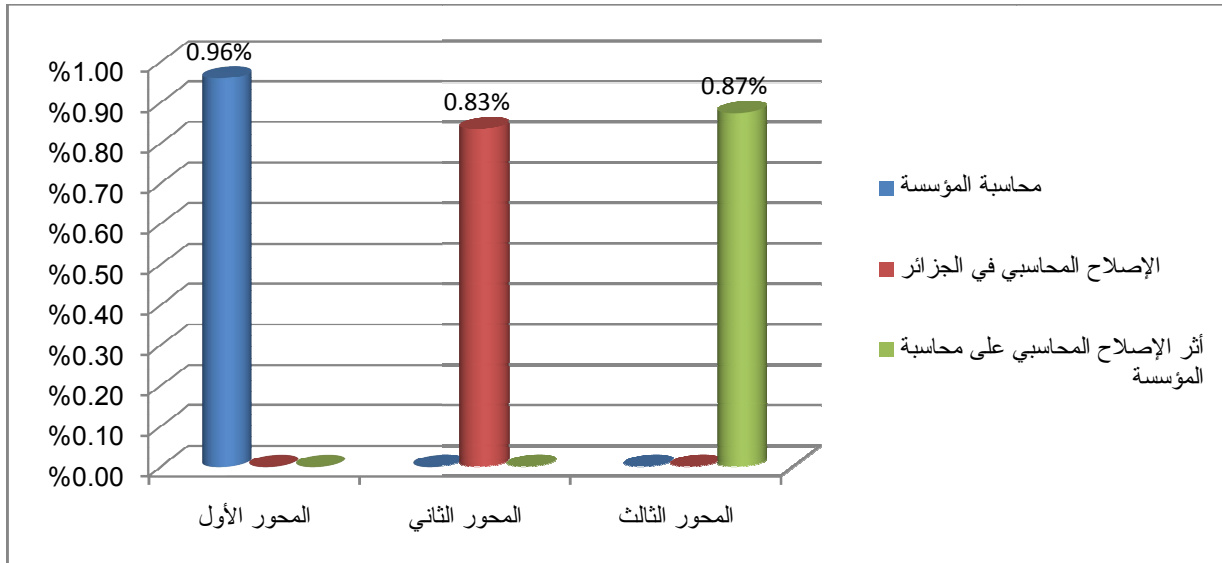
الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

الجدول رقم (02_08): توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

معايير الصدق	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	محتوى المحور	محاور الاستبيان
0.959	0.919	07	محاسبة المؤسسة	المحور الأول
0.913	0.834	08	الإصلاح المحاسبي في الجزائر	المحور الثاني
0.935	0.874	11	أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة	المحور الثالث
0.977	0.954	26	مجموع المحاور	

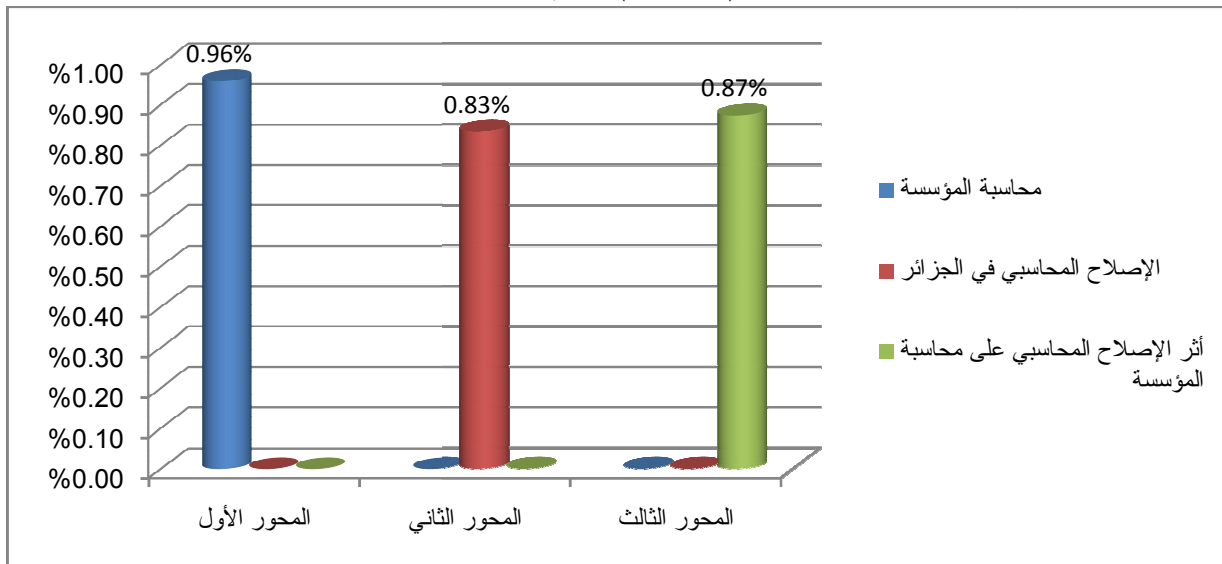
المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (08_02): توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (09_02): توزيع معامل الصدق



المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

يتضح من الجدول رقم (08_02) والشكلين البيانيين السابقين ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين (0.8.43) و (0.919) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0.954) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين (0.913) و (0.959) وهي تقترب من الواحد الصحيح ، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور (0.977) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتماداً على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (معارض بشدة = 1 معارض = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و 5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (02_09): مقياس تحديد الأهمية للمتوسط الحسابي.

الأهمية	الوسط الحسابي
غير موافق تماماً	1 إلى أقل من 1.80
غير موافق	1.8 إلى أقل من 2.60
محايد	2.6 إلى أقل من 3.40
موافق	3.4 إلى أقل من 4.20
موافق بشدة	4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطلبة

أولاً: محاسبة المؤسسة

جدول رقم (02_10): نتائج آراء عينة الدراسة "محاسبة المؤسسة".

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					العبارات
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1.108	3.66	8	4	6	50	11	المحاسبة عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية: تحديد، قياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات.
1.152	3.82	5	8	6	37	23	من بين أهداف المحاسبة تأمين مختلف المعلومات المالية والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة.
1.175	3.48	7	9	16	33	13	يتضمن الإطار النظري في محاسبة المؤسسة من مجال تطبيق ومستعملي المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية.
1.163	3.92	5	5	11	28	30	ينبغي على محاسبة المؤسسة أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصادقية، والشفافية في الإفصاح.
1.131	3.66	4	11	11	35	18	إن قواعد التقييم العامة في المحاسبة تهتم بالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية.
1.356	3.78	11	2	10	26	30	يخضع كل تسجيل محاسبي لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني وتحديد كل مصدر تسجيل.
1.100	3.76	4	8	11	36	20	يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة.
0.961	3.727	المتوسط العام حول محاسبة المؤسسة					

المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة حول محاسبة المؤسسة ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.3.73) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ما أتى في محاسبة المؤسسة ، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.961) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قد تم تحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (3.66 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان عملية المحاسبة تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية: تحديد، قياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات.
- 2- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3.82 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن من بين أهداف المحاسبة تأمين مختلف المعلومات المالية والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة.
- 3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.48 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان الإطار النظري في محاسبة المؤسسة يتضمن مجال تطبيق ومستعملي المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية.
- 4- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (3.92 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن ينبغي على محاسبة المؤسسة أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصادقية، والشفافية في الإفصاح.
- 5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.66 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن قواعد التقييم العامة في المحاسبة تهتم بالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية.
- 6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3.78 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن كل تسجيل محاسبي يخضع لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني وتحديد كل مصدر تسجيل.
- 7- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي (3.76 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ايجابية عرض الكشف المحاسبية الوضعية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما تعكس هذه الكشف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة.

ثانيا: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

جدول رقم (11_02): نتائج آراء عينة الدراسة "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					العبارات
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1.083	3.86	5	5	7	41	21	يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة والمتضمن في الأمر 35_75 الصادر في 1975/04/29 ذو أبعاد مختلفة عن التنظيم الفرنسي.
1.258	3.56	8	9	6	39	16	هناك اختلاف بين المخطط الوطني للمحاسبة والقانون الفرنسي المتخلي عنه من خلال التسمية والمصطلحات وتفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة.
1.106	3.73	6	7	4	47	15	تعتبر الإصلاحات في بداية 1988 والتوجه إلى اقتصاد السوق متأخرة مقارنة بالنسبة للدول الأخرى.
1.158	3.62	7	8	7	43	14	المدة الطويلة الممنوحة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي هي سبب تأخر التطبيق النظام المحاسبي المالي.
1.239	3.47	8	12	4	44	11	تعتقد بأن الاقتصاد والبيئة الجزائرية جاهزان لاستيعاب الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
0.854	3.96	-	8	6	46	19	حسب رأيك عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة والاستعانة بخبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة يعتبر تهميش للخبراء الجزائريين المحليين لعدم الكفاءة أو إلغاء دورهم في عملية الإصلاح رغم خبرتهم بما هو مطلوب في النظام السائد.
0.762	4.22	-	4	4	42	29	ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجزائري الجديد.
878.	4.15	2	2	7	39	29	ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.
0.713	3.82	المتوسط العام حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر					

المصدر : من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.82) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد

العينة على الإصلاح المحاسبي في الجزائر وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.713) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قد تم تحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها المتوسطات الحسابية ، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (3.86 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المخطط الوطني للمحاسبة والمتضمن في الأمر 35_75 الصادر في 1975/04/29 ذو أبعاد مختلفة عن التنظيم الفرنسي.

2- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3.56 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن هناك اختلاف بين المخطط الوطني للمحاسبة والقانون الفرنسي المتخلي عنه من خلال التسمية والمصطلحات وتفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة.

3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.73 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تعتبر الإصلاحات في بداية 1988 والتوجه إلى اقتصاد السوق متأخرة مقارنة بالنسبة للدول الأخرى.

4- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (62 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدة الطويلة الممنوحة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي هي سبب تأخر التطبيق النظام المحاسبي المالي.

5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.47 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الاقتصاد والبيئة الجزائرية جاهزان لاستيعاب الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3.96 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن حسب رأيك عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة والاستعانة بخبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة يعتبر تهميش للخبراء الجزائريين المحليين لعدم الكفاءة أو إلغاء دورهم في عملية الإصلاح رغم خبرتهم بما هو مطلوب في النظام السائد.

7- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي (4.22 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجزائري الجديد

8- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي (4.15 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

ثالثا : أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة

جدول رقم (02_12): نتائج آراء عينة الدراسة "أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة"

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					العبارات
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1.148	3.30	9	11	11	43	5	إن من أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو الإطار المفاهيمي والتصورى.
1.203	3.34	10	6	17	35	11	مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني واضح بما فيه الكفاية.
0.965	3.70	5	4	10	51	9	تعتبر قواعد تقييم عقود الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي واضحة.
1.199	3.85	6	7	6	34	26	المعلومة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ذات موثوقية وتتمتع بمصداقية عالية.
1.073	3.72	4	9	8	42	16	تم استنباط التغيرات الحاصلة على مستوى مدونة الحسابات من النظام المحاسبي الفرنسي.
1.234	3.70	7	8	9	33	22	عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي أفضل من عناصرها وفق المخطط الوطني للمحاسبة في التوب و إدراج العناصر.
1.096	3.66	5	9	8	43	14	جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي أعطى صورة أفضل وأدق بالنسبة للأعباء والإيرادات مقارنة به وفق المخطط الوطني للمحاسبة.
1.094	3.57	5	8	17	35	14	إن جدول التغيرات في الأموال الخاصة له أهمية كبيرة بحيث اعتبره النظام المحاسبي المالي أحد القوائم المالية لا ملحق مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة.
0.700	4.15	-	4	2	51	22	أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية وطريقة حسابها.
0.877	4.00	1	4	12	39	23	الضرائب على أرباح الشركات هي عبء على المؤسسة تسجل في الأعباء وليس توزيع لأرباح كون الدولة شريك له الحق فيها.
0.735	4.15	-	5	1	50	23	أثرت النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي على الضريبة بشكل واضح.
0.695	3.74	المتوسط العام حول أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة					

المصدر : من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.74) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.695) وهي نسبة تعتبر متوسطة وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قد تم تحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3.30$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن إن من أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو الإطار المفاهيمي والتصوري.
- 2- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3.39$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني واضح بما فيه الكفاية.
- 3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3.70$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن قواعد تقييم عقود الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي تعتبر واضحة.
- 4- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3.85$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المعلومة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ذات موثوقية وتتمتع بمصدقية عالية.
- 5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3.72$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تم استنباط التغيرات الحاصلة على مستوى مدونة الحسابات من النظام المحاسبي الفرنسي.
- 6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3.70$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي أفضل من عناصرها وفق المخطط الوطني للمحاسبة في التبويب وإدراج العناصر.
- 7- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3.66$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي أعطى صورة أفضل وأدق بالنسبة للأعباء والإيرادات مقارنة به وفق المخطط الوطني للمحاسبة.

8- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي ($3.57 < 3$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن جدول التغيرات في الأموال الخاصة له أهمية كبيرة بحيث اعتبره النظام المحاسبي المالي أحد القوائم المالية لا ملحق مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة.

9- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي ($4.15 < 3$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن هناك أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية وطريقة حسابها.

10- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي ($4.00 < 3$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الضرائب على أرباح الشركات هي عبء على المؤسسة تسجل في الأعباء وليس توزيع لأرباح كون الدولة شريك له الحق فيها.

11- الفقرة رقم (11) بلغ الوسط الحسابي ($4.15 < 3$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن أثرت النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي على الضريبة بشكل واضح.

المطلب الثالث: التحليل عن طريق اختبار ستودنت (T-test) والارتباط بمعامل برسون

بعدما تم عرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان، اعتمد على اختبار "T" للعينة البسيطة

One Sample T text عند مستوى دلالة 5% وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة

الموضحة من خلال أسئلة الاستبيان.

وكانت قاعدة القرار المتبعة كمايلي:

- قبول الفرضية العدمية إن كانت $\text{Sig}(\alpha) < 5\%$.

- رفض الفرضية العدمية إن كانت $\text{Sig}(\alpha) > 5\%$.

أولاً: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (02_13) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة محاسبة المؤسسة.

العبارة	المحسوبة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
المحاسبة عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية: تحديد، قياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات.	5.280	78	0.000	H1 نقبل
من بين أهداف المحاسبة تأمين مختلف المعلومات المالية والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة.	6.348	78	0.000	H1 نقبل
يتضمن الإطار النظري في محاسبة المؤسسة من مجال تطبيق ومستعملي المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية.	3.638	78	0.000	H1 نقبل
ينبغي على محاسبة المؤسسة أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصداقية، والشفافية في الإفصاح.	7.061	78	0.000	H1 نقبل
إن قواعد التقييم العامة في المحاسبة تحتم بالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية.	5.173	78	0.000	H1 نقبل
يخضع كل تسجيل محاسبي لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني وتحديد كل مصدر تسجيل.	5.146	78	0.000	H1 نقبل
يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة.	6.135	78	0.000	H1 نقبل
جميع الفقرات	6.727	78	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

يتضح من خلال الجدول رقم (02_13) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " محاسبة المؤسسة." من خلال الاتجاه العام بلغت قيمة T المحسوبة 6.727 ومستوى دلالة 0.000 هي أقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

H0 = لا تطبق محاسبة المؤسسة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.

H1 = تطبق محاسبة المؤسسة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.

ثانيا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني

الجدول رقم (02_14) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بالإصلاح المحاسبي في الجزائر

العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة والمتضمن في الأمر 35_75 الصادر في 1975/04/29 ذو أبعاد مختلفة عن التنظيم الفرنسي.	7.065	78	0.000	نقبل H1
هناك اختلاف بين المخطط الوطني للمحاسبة والقانون الفرنسي المتخلي عنه من خلال التسمية والمصطلحات وتفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة.	3.934	78	0.000	نقبل H1
تعتبر الإصلاحات في بداية 1988 والتوجه إلى اقتصاد السوق متأخرة مقارنة بالنسبة للدول الأخرى.	5.900	78	0.000	نقبل H1
المدة الطويلة الممنوحة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي هي سبب تأخر التطبيق النظام المحاسبي المالي.	4.760	78	0.000	نقبل H1
تعتقد بأن الاقتصاد والبيئة الجزائرية جاهزان لاستيعاب الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.	3.361	78	0.000	نقبل H1
حسب رأيك عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة والاستعانة بخبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة يعتبر تهميش للخبراء الجزائريين المحليين لعدم الكفاءة أو إلغاء دورهم في عملية الإصلاح رغم خبرتهم بما هو مطلوب في النظام السائد.	10.013	78	0.000	نقبل H1
ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجزائري الجديد.	14.166	78	0.000	نقبل H1
ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.	11.656	78	0.000	نقبل H1
جميع الفقرات	10.162	78	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

يتضح من خلال الجدول رقم (02_14) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " الإصلاح المحاسبي

في الجزائر " من خلال الاتجاه العام بلغت قيمة T المحسوبة 10.209 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من

0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0 .

H0 = عدم الموافقة على الإصلاح المحاسبي في الجزائر عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.H1 = الموافقة الإصلاح المحاسبي في الجزائر عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.

ثالث: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثالث

الجدول رقم (02_15) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	المحسوبة T	العبارات
H1 نقبل	0.021	78	2.353	إن من أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو الإطار المفاهيمي والتصوري.
H1 نقبل	0.005	78	2.900	مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني واضح بما فيه الكفاية.
H1 نقبل	0.000	78	6.409	تعتبر قواعد تقييم عقود الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي واضحة.
H1 نقبل	0.000	78	6.286	المعلومة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ذات موثوقية وتتمتع بمصداقية عالية.
H1 نقبل	0.000	78	5.974	تم استنباط التغيرات الحاصلة على مستوى مدونة الحسابات من النظام المحاسبي الفرنسي.
H1 نقبل	0.000	78	5.016	عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي أفضل من عناصرها وفق المخطط الوطني للمحاسبة في التبويب وإدراج العناصر.
H1 نقبل	0.000	78	5.336	جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي أعطى صورة أفضل وأدق بالنسبة للأعباء والإيرادات مقارنة به وفق المخطط الوطني للمحاسبة.
H1 نقبل	0.000	78	4.628	إن جدول التغيرات في الأموال الخاصة له أهمية كبيرة بحيث اعتبره النظام المحاسبي المالي أحد القوائم المالية لا ملحق مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة.
H1 نقبل	0.000	78	14.634	أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية وطريقة حسابها.
H1 نقبل	0.000	78	10.134	الضرائب على أرباح الشركات هي عبء على المؤسسة تسجل في الأعباء وليس توزيع لأرباح كون الدولة شريك له الحق فيها.
H1 نقبل	0.000	78	13.923	أثرت النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي على الضريبة بشكل واضح.
نقبل الفرضية H1	0.000	78	9.524	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

يتضح من خلال الجدول رقم (02_15) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة " من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 9.524 ومستوى دلالة 0.000 هي أقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

H0 = ليس هناك أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.

H1 = هناك أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.

رابعاً: الارتباط بمعامل برسون

الجدول رقم (02_16) يوضح معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني

المحور	الإحصاءات	محاسبة المؤسسة
الإصلاح المحاسبي في الجزائر	معامل الارتباط	0.845
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	60

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات برنامج SPSS)

يبين الجدول رقم (02_16) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن

قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.845 مما يدل على وجود علاقة طردية قوية ذات دلالة

إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومحاسبة المؤسسة.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية التي تمت عن طريق توزيع الاستبيان والتي تهدف إلى إبراز أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، وذلك على مجموعة من المهنيين و الأكاديميين المتمثلين في محافظي الحسابات، المحاسبين، وأساتذة وطلبة الجامعة المتخصصين في المجال، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (SPSS 21)، لاحظ وجود أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي يتميز بعلاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية بينهما.

لكن بالرغم من القوانين والمراسيم التنفيذية الشارحة للنظام المحاسبي المالي إلا أن هناك العديد من المشاكل التي تواجه سواء المهنيين في مجال العمل بهذا النظام أو الأكاديميين في مجال تدريس هذا النظام حيث لاحظنا عدم وضوح في بعض الجوانب ومشاكل في معالجة بعض النقاط مما يستدعي دائما لتكوين المستمر والدورات والملتقيات لإيجاد الحلول المطروحة لديهم



الخاتمة العامة

عالج البحث بالدراسة والتحليل أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المالي الجديد (SCF) وبناءاً على الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة، وبالاعتماد على الفرضيات الموضوعة لإشكالية الدراسة، تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث، وهي فصلين (02) فصل نظري وفصل تطبيقي يتضمن الجانب العلمي والميداني للبحث، حيث خصص الفصل الأول لدراسة الجانب النظري لوظيفة المحاسبة في المؤسسة والإصلاح المحاسبي ومراحل تطوره وكذلك درس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

وتم تخصيص الفصل الثاني دراسة تطبيقية لأثر الإصلاح المحاسبي على وظيفة المحاسبة في المؤسسة في ظل النظام المالي، حيث تم استعراض دراسة ميدانية لاستبيان موجه لمحاسبين ومحافظي حسابات وأساتذة وطلبة لمعرفة رغبة وتوجه هؤلاء في استخدام النظام المحاسبي المالي (SCF) ومدى تأثير هذا التطبيق على وظيفة المحاسبة في المؤسسة وانعكاس ذلك على وظائفهم.

فمن خلال دراستنا وتحليلنا لموضوع أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المالي، يتبين لنا أن الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر أصبح ضرورة حتمية من أجل تهيئة الاقتصاد الجزائري لمواكبة التطورات والمستجدات الاقتصادية العالمية، هذا بالإضافة إلى مجارة الاهتمام العالمي المتزايد بمعايير المحاسبة الدولية، ومع دخوله حيز التطبيق يجب العمل على التكيف معه ومسايرة مرحلة التحول من أجل إنجاح الأهداف التي يصبو إليها. وعلى هذا الأساس قمنا بدراسة الأثر الذي نتج عن التحول من المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) خاصةً على محاسبة المؤسسة لنلخص في الأخير جملة بالنتائج التي من خلالها يمكن تأكيد صحة أو خطأ الفرضيات، ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع.

1. اختبار فروضيات الدراسة:

من خلال الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة وضعنا عدة فرضيات، وبعد اختبارها توصلنا إلى:

فيما يخص الفرضية الأولى التي تنص على مسار الإصلاح المحاسبي الذي مر بثلاثة مراحل فقد تم إثباتها وذلك في الفصل الأول تحديداً في المبحث الثاني، فالمرحلة الأولى كانت فترة تمهيدية للانتقال من النظام الفرنسي إلى نظام الوطني وفي المرحلة الثانية صدور القوانين التشريعية الوطنية مرور إلى مرحلة التعديلات التي شملت النظام السائد ومواكبة التطورات العالمية الحاصلة من أجل الانضمام إلى المنظمات العالمية والتوحيد في المجال المحاسبي ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجديد، أما في الفصل الثاني الدراسة الميدانية فقد تم إثبات موافقة مجتمع الدراسة على مراحل الإصلاح المحاسبي في الجزائر تحديداً في المطلب الثالث.

فيما يخص الفرضية الثانية التي تنص على محاسبة المؤسسة ومبادئها وقواعدها، فقد تم إثباتها في الفصل الأول، بحيث يقصد بمحاسبة المؤسسة هي احترام المبادئ وقواعد التقييم المحاسبية في جميع العمليات المحاسبية من بداية التسجيل اليومي للعمليات إلى غاية إعداد القوائم المالية للإظهار الوضعية المالية للمؤسسة، أما بالنسبة للدراسة

الميدانية فقد تم إثبات تطبيق محاسبة المؤسسة في المطلب الثالث في الفصل الثاني.

فيما يخص الفرضية الثالثة التي تنص على أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات عينة الدراسة، فقد تم إثباتها أيضا في الفصل الأول وتحديدًا في المبحث الثالث والرابع، ولقد مس الإصلاح المحاسبي عدة جوانب في محاسبة المؤسسة وأثر فيها من حيث إعطاء إطار تصوري ومفاهيمي للنظام المحاسبي والتعديل الذي طرأ على قواعد التقييم عامة والإضافة التي جاء بها فيما يخص مثلا عقد الإيجار التمويلي والضرائب المؤجلة والنتيجة المحاسبية والجبائية، حيث تم التطرق إلى محاسبة المؤسسة وأثر الإصلاح المحاسبي عليها بصفة مدججة لتفادي التكرار في الجانب النظري، وأيضا في الدراسة الميدانية تم إثباتها في المطلب الثالث من الفصل الثاني.

2. نتائج الدراسة :

- غموض وعدم وضوح لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني مما يجعله مبهم نوعا ما والمطالبة بأكثر شرح له كمبدأ أساسي جاء به النظام المحاسبي المالي.
- تأثر محاسبة المؤسسة بالإصلاح المحاسبي في الشقين النظري والتطبيقي، ففي الشق الأول تمثلت في الإطار التصوري والمفاهيمي والمبادئ والفرضيات المحاسبية وقواعد التقييم المحاسبية، أما بالنسبة لشق الثاني كان الأثر في عرض القوائم المالية ومحتوياتها ونتيجة المؤسسة ولا ننسى الجانب الجبائي الذي كان له الحظ الكبير في التأثير بعملية الإصلاح المحاسبي في عدة بنود من بينها القرض الإيجاري التمويلي والقروض المؤجلة وغيرها.
- خلصت الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان بأغلبية موافقة مجتمع الدراسة بتأثير الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي في مؤسسات عينة الدراسة في أغلب محاور الدراسة.

3. التوصيات:

- بناء على ما تقدم من نتائج، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا من أجل نجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وذلك على النحو التالي:
- على المستوى العام:

من أجل الارتقاء بكفاءة الممارسات المحاسبية وتحسين فعاليتها في المؤسسة الاقتصادية إلى المستوى المطلوب، وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنه لا بد من:

(1) العمل على إجراء الدراسات المستمرة بعد تطبيق النظام المالي المحاسبي لمعرفة مدى المنفعة والجدوى الاقتصادية والمالية المحققة؛

(2) الاهتمام بعقد المؤتمرات والندوات وطرح برامج تكوينية جديدة في الجامعات وغيرها ، سواء على المستوى المحلي أو الدولي للتعرف على كل جديد عن معايير المحاسبة الدولية وتبادل الآراء بين الهيئات الوطنية المشرفة على المهنة والهيئات الدولية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال؛

(3) الاهتمام أكثر بمعايير المحاسبة الدولية لتسهيل وتوحيد وظيفة المحاسبة عالميا؛

(4) تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات والبيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المالي المحاسبي الجديد؛

(5) حل المشاكل المتعلقة في عدم وضوح بعض قواعد التقييم والمبادئ المحاسبية؛

• على مستوى المهني:

1. العمل على تطوير مهنة المحاسبة ومواكبة التطور الحاصل في الدول المتقدمة ؛
2. التطبيق الأمثل لكل ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد على مستوى جميع المؤسسات الاقتصادية ؛
3. ربط علاقات بين المصالح المشتركة في المؤسسة وخاصة المحاسبية والمالية
4. طرح المشاكل التي تواجه المهنيين في الممارسات المحاسبية من أجل إيجاد حل لها وتوحيد الممارسات المحاسبية؛

5. آفاق البحث :

- وفي النهاية نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع ، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا، وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:
- أثر الإصلاح المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي ؛
 - تقييم الانحرافات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ؛
 - أثر الإصلاح المحاسبي على الجانب الجبائي بين المنافع والمشاكل؛

وفي الأخير فإننا لا ندعي الكمال لعملنا ولا ننفي قصورا في جهدنا، و أملنا أن نكون قد وفقنا إلى حد ما في معالجة هذا الموضوع، وأن تكون مساهمتنا مفيدة وأن تشكل لبنة إضافية في حقل المعرفة العلمية، وما توفيقنا إلا بالله رب العالمين.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

✓ الكتب

1. أحمد بسيوني شحاته وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
2. خالد أمين عبد الله وصايل رمضان، مبادئ المحاسبة (1)، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009.
3. رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
4. رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
5. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008.
6. صالح خالص صافي، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
7. طلال الجحاي وريان نعوم، المحاسبة المالية 1، مناهج الجامعات العالمية، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
8. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و(2)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
9. عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة، الطبعة الثالثة، المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
10. محمد بوتن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.
11. مكرم عبد المسيح الباسيلي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، 2008.

✓ مذكرات ورسائل

1. أمينة برزوق، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص مالية دولية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011.
2. بلقاسم تويضة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة للمؤسسة طبقا للنظام المحاسبي المالي SCF، موجهة لطلبة نسة أولى LMD، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، السنة الجامعية، 2016/2015.
3. خالد بودبة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، المدرة العليا للتجارة، 2007/2006.

4. عبد القادر بكيجل، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، رسالة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2009/2008.
5. عمر الفاروق زرقون، إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجباية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010/2011.
6. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
7. نور الدين عياشي، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني، موجهة لطلبة سنة أولى تجارة، مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة، 2004/2003.

✓ دوريات ومقالات

1. جمال عمورة، الإهلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل المحاسبي المالي الجديد (SCF)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أيام 13/15 أكتوبر 2009، جامعة البليدة.
2. الحاج قويدر قورين، اثر تطبيق النظام المحاسبي SCF على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، 2012.
3. رباح يخلف وعبد الرزاق يخلف، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي SCF، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 13/15 أكتوبر 2009، جامعة البليدة.
4. رضا جاوحدو و إيمان حمدي جلييلة، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجباي والجهود المبذولة لتكيفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06/05/2013، جامعة الوادي.
5. عاشور كنوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 2009/06.
6. محمد براق وعمر قمان، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
7. محمد سيد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد، العدد 09 سبتمبر 2013.
8. مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مقال في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، جامعة بسكرة، ديسمبر 2008.

✓ القوانين والأوامر

1. القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر بتاريخ 1962/12/31.
2. الأمر رقم 82/71 الصادر بتاريخ 1971/12/29.
3. المرسوم رقم 83/72 الصادر بتاريخ 1974/04/18.
4. المرسوم رقم 84/72 الصادر بتاريخ 1974/04/18.
5. الأمر رقم 35/75 الصادر بتاريخ 1975/04/29 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 07.
7. القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
8. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن احكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27.



قائمة الملاحق



جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
ماستر تخصص محاسبة وتدقيق



الملحق رقم (01)

قائمة أسماء محكمي الاستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الإمضاء
01	د. سالم محمد الدينوري	أستاذ محاضر (أ)	جامعة حمه لخضر بالوادي	
02	د. بن خليفة بلقاسم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة حمه لخضر بالوادي	
03	د. مايدة محمد فيصل	أستاذ محاضر (أ)	جامعة حمه لخضر بالوادي	



جامعة الشهيد حمه لخضر _ الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق

الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.....

في إطار التحضير لمذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق،
تحت عنوان:

"أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي"

نود مشاركتكم في هذا الاستبيان بهدف الاستفادة من آرائكم والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على ما تضمنه من
تساؤلات، لهذا نأمل تعاونكم عند ملء الاستبانة وتحري الدقة والموضوعية في الإجابة على فقراتها، بحيث أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة
كبيرة على صحة إجابتكم.
كما نخطبكم علما بأن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها منكم ستعامل بسرية تامة ولن يتم اطلاق أي طرف خلافا عليها بهدف
استخدامها لغايات البحث العلمي فقط.
الاحترام والتقدير.

إشراف الدكتور: مايدة محمد فيصل

من إعداد الطلبة:

— بن ناصر فوزي

— صبتي عماد

* email bennaceur3990faouzi@gmail.com *

— حر حيدر

أولا المعلومات الشخصية:

ضع علامة (X) في المكان المناسب:

- 1/ العمر: أقل من 25 سنة ☐ من 25 سنة إلى 35 سنة ☐ من 36 سنة إلى 50 سنة ☐ أكبر من 50 سنة ☐
- 2/ الدرجة العلمية: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐
- 3/ التخصص العلمي: محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق محاسبي ☐ تخصص آخر ☐
- 4/ الوظيفة: محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أستاذ جامعي ☐ وظيفة أخرى ☐
- 5/ الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐ من 11 سنوات إلى 15 سنة ☐ أكبر من 15 سنة ☐

ثانيا: محاور الاستبيان
المحور الأول: محاسبة المؤسسة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المحاسبة عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية: تحديد، قياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات.					
2	من بين أهداف المحاسبة تأمين مختلف المعلومات المالية والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة.					
3	يتضمن الإطار النظري في محاسبة المؤسسة من مجال تطبيق ومستعملي المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية.					
4	ينبغي على محاسبة المؤسسة أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصادقية، والشفافية في الإفصاح.					
5	إن قواعد التقييم العامة في المحاسبة تهتم بالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية.					
6	يخضع كل تسجيل محاسبي لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني وتحديد كل مصدر تسجيل.					
7	يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة.					

المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة والمتضمن في الأمر 35_75 الصادر في 1975/04/29 ذو أبعاد مختلفة عن التنظيم الفرنسي.					
2	هناك اختلاف بين المخطط الوطني للمحاسبة والقانون الفرنسي المتخلي عنه من خلال التسمية والمصطلحات وتفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة.					
3	تعتبر الإصلاحات في بداية 1988 والتوجه إلى اقتصاد السوق متأخرة مقارنة بالنسبة للدول الأخرى.					
4	المدة الطويلة الممنوحة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي هي سبب تأخر التطبيق النظام المحاسبي المالي.					
5	تعتقد بأن الاقتصاد والبيئة الجزائرية جاهزان لاستيعاب الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.					

6	حسب رأيك عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة والاستعانة بخبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة يعتبر تمهيش للخبراء الجزائريين المحليين لعدم الكفاءة أو إلغاء دورهم في عملية الإصلاح رغم خبرتهم بما هو مطلوب في النظام السائد.				
7	ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجزائري الجديد.				
8	ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.				

المحور الثالث: أثر الإصلاح المحاسبي على محاسبة المؤسسة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إن من أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو الإطار المفاهيمي والتصوري.					
2	مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني واضح بما فيه الكفاية.					
3	تعتبر قواعد تقييم عقود الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي واضحة.					
4	المعلومة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ذات موثوقية وتتمتع بمصداقية عالية.					
5	تم استنباط التغيرات الحاصلة على مستوى مدونة الحسابات من النظام المحاسبي الفرنسي.					
6	عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي أفضل من عناصرها وفق المخطط الوطني للمحاسبة في التبويب وإدراج العناصر.					
7	جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي أعطى صورة أفضل وأدق بالنسبة للأعباء والإيرادات مقارنة به وفق المخطط الوطني للمحاسبة.					
8	إن جدول التغيرات في الأموال الخاصة له أهمية كبيرة بحيث اعتبره النظام المحاسبي المالي أحد القوائم المالية لا ملحق مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة.					
9	أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية وطريقة حسابها.					
10	الضرائب على أرباح الشركات هي عبء على المؤسسة تسجل في الأعباء وليس توزيع لأرباح كون الدولة شريك له الحق فيها.					
11	أثرت النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي على الضريبة بشكل واضح.					

نشكركم على حسن تعاونكم معنا.

Frequency Table

العمر				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 25 سنة	12	15.2	15.2	15.2
من 25 الى 35 سنة	49	62.0	62.0	77.2
من 36 الى 50 سنة	13	16.5	16.5	93.7
أكبر من 50 سنة	5	6.3	6.3	100.0
Total	79	100.0	100.0	

الدرجة				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	24	30.4	30.4	30.4
ماستر	39	49.4	49.4	79.7
ماجستير	4	5.1	5.1	84.8
دكتوراه	6	7.6	7.6	92.4
شهادات اخرى	6	7.6	7.6	100.0
Total	79	100.0	100.0	

التخصص				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	36	45.6	45.6	45.6
مالية	17	21.5	21.5	67.1
تدقيق محاسبي	16	20.3	20.3	87.3
تخصص اخر	10	12.7	12.7	100.0
Total	79	100.0	100.0	

الوظيفة				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسب	30	38.0	38.0	38.0
محافظ حسابات	5	6.3	6.3	44.3
استاذ جامعي	5	6.3	6.3	50.6
وظيفة اخر	39	49.4	49.4	100.0
Total	79	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	30	38.0	38.0	38.0
من 5 إلى 10 سنوات	31	39.2	39.2	77.2
من 11 إلى 15 سنة	9	11.4	11.4	88.6
أكثر من 15 سنة	9	11.4	11.4	100.0
Total	79	100.0	100.0	

المحاسبة عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية: تحديد، قياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية للمساعدة في

اتخاذ القرارات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	10.1	10.1	10.1
غير موافق	4	5.1	5.1	15.2
محايد	6	7.6	7.6	22.8
موافق	50	63.3	63.3	86.1
موافق بشدة	11	13.9	13.9	100.0
Total	79	100.0	100.0	

من بين أهداف المحاسبة تأمين مختلف المعلومات المالية والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	6.3	6.3	6.3
غير موافق	8	10.1	10.1	16.5
محايد	6	7.6	7.6	24.1
موافق	37	46.8	46.8	70.9
موافق بشدة	23	29.1	29.1	100.0
Total	79	100.0	100.0	

يتضمن الإطار النظري في محاسبة المؤسسة من مجال تطبيق ومستعملي المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	8.9	8.9	8.9
غير موافق	9	11.4	11.4	20.3
محايد	16	20.3	20.3	40.5
موافق	33	41.8	41.8	82.3
موافق بشدة	14	17.7	17.7	100.0
Total	79	100.0	100.0	

ينبغي على محاسبة المؤسسة أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصادقية، والشفافية في الإفصاح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	5	6.3	6.3	6.3
غير موافق	5	6.3	6.3	12.7
Valid محايد	11	13.9	13.9	26.6
موافق	28	35.4	35.4	62.0
موافق بشدة	30	38.0	38.0	100.0
Total	79	100.0	100.0	

إن قواعد التقييم العامة في المحاسبة تهتم بالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	5.1	5.1	5.1
غير موافق	11	13.9	13.9	19.0
Valid محايد	11	13.9	13.9	32.9
موافق	35	44.3	44.3	77.2
موافق بشدة	18	22.8	22.8	100.0
Total	79	100.0	100.0	

يخضع كل تسجيل محاسبي لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني وتحديد كل مصدر تسجيل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	11	13.9	13.9	13.9
غير موافق	2	2.5	2.5	16.5
Valid محايد	10	12.7	12.7	29.1
موافق	26	32.9	32.9	62.0
موافق بشدة	30	38.0	38.0	100.0
Total	79	100.0	100.0	

يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما تعكس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	5.1	5.1	5.1
غير موافق	8	10.1	10.1	15.2
Valid محايد	11	13.9	13.9	29.1
موافق	36	45.6	45.6	74.7
موافق بشدة	20	25.3	25.3	100.0
Total	79	100.0	100.0	

يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة والمتضمن في الأمر 75_35 الصادر في 1975/04/29 ذو أبعاد مختلفة عن

التنظيم الفرنسي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	5	6.3	6.3	6.3
غير موافق	5	6.3	6.3	12.7
محايد	7	8.9	8.9	21.5
موافق	41	51.9	51.9	73.4
موافق بشدة	21	26.6	26.6	100.0
Total	79	100.0	100.0	

هناك اختلاف بين المخطط الوطني للمحاسبة والقانون الفرنسي المتخلي عنه من خلال التسمية والمصطلحات وتفضيل

المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	9	11.4	11.4	11.4
غير موافق	9	11.4	11.4	22.8
محايد	6	7.6	7.6	30.4
موافق	39	49.4	49.4	79.7
موافق بشدة	16	20.3	20.3	100.0
Total	79	100.0	100.0	

تعتبر الإصلاحات في بداية 1988 والتوجه إلى اقتصاد السوق متأخرة مقارنة بالنسبة للدول الأخرى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	6	7.6	7.6	7.6
غير موافق	7	8.9	8.9	16.5
محايد	4	5.1	5.1	21.5
موافق	47	59.5	59.5	81.0
موافق بشدة	15	19.0	19.0	100.0
Total	79	100.0	100.0	

المدة الطويلة الممنوحة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي هي سبب تأخر التطبيق

النظام المحاسبي المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	7	8.9	8.9	8.9
غير موافق	8	10.1	10.1	19.0
محايد	7	8.9	8.9	27.8
موافق	43	54.4	54.4	82.3
موافق بشدة	14	17.7	17.7	100.0
Total	79	100.0	100.0	

تعتقد بأن الاقتصاد والبيئة الجزائرية جاهزان لاستيعاب الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1.3	1.3	1.3
غير موافق بشدة	7	8.9	8.9	10.1
غير موافق	12	15.2	15.2	25.3
Valid محايد	4	5.1	5.1	30.4
موافق	44	55.7	55.7	86.1
موافق بشدة	11	13.9	13.9	100.0
Total	79	100.0	100.0	

حسب رأيك عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة والاستعانة بخبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني

للمحاسبة يعتبر تهميش للخبراء

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	8	10.1	10.1	10.1
محايد	6	7.6	7.6	17.7
Valid موافق	46	58.2	58.2	75.9
موافق بشدة	19	24.1	24.1	100.0
Total	79	100.0	100.0	

ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجزائري الجديد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	5.1	5.1	5.1
محايد	4	5.1	5.1	10.1
Valid موافق	42	53.2	53.2	63.3
موافق بشدة	29	36.7	36.7	100.0
Total	79	100.0	100.0	

ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	2.5	2.5	2.5
غير موافق	2	2.5	2.5	5.1
Valid محايد	7	8.9	8.9	13.9
موافق	39	49.4	49.4	63.3
موافق بشدة	29	36.7	36.7	100.0
Total	79	100.0	100.0	

إن من أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو الإطار المفاهيمي والتصوري

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	9	11.4	11.4	11.4
غير موافق	11	13.9	13.9	25.3
محايد	11	13.9	13.9	39.2
موافق	43	54.4	54.4	93.7
موافق بشدة	5	6.3	6.3	100.0
Total	79	100.0	100.0	

مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني واضح بما فيه الكفاية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	10	12.7	12.7	12.7
غير موافق	6	7.6	7.6	20.3
محايد	17	21.5	21.5	41.8
موافق	35	44.3	44.3	86.1
موافق بشدة	11	13.9	13.9	100.0
Total	79	100.0	100.0	

تعتبر قواعد تقييم عقود الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي واضحة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	5	6.3	6.3	6.3
غير موافق	4	5.1	5.1	11.4
محايد	10	12.7	12.7	24.1
موافق	51	64.6	64.6	88.6
موافق بشدة	9	11.4	11.4	100.0
Total	79	100.0	100.0	

المعلومة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ذات موثوقية وتتمتع بمصداقية عالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	6	7.6	7.6	7.6
غير موافق	7	8.9	8.9	16.5
محايد	6	7.6	7.6	24.1
موافق	34	43.0	43.0	67.1
موافق بشدة	26	32.9	32.9	100.0
Total	79	100.0	100.0	

تم استنباط التغيرات الحاصلة على مستوى مدونة الحسابات من النظام المحاسبي الفرنسي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	5.1	5.1	5.1
غير موافق	9	11.4	11.4	16.5
Valid محايد	8	10.1	10.1	26.6
موافق	42	53.2	53.2	79.7
موافق بشدة	16	20.3	20.3	100.0
Total	79	100.0	100.0	

عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي أفضل من عناصرها وفق المخطط الوطني للمحاسبة في التبويب وإدراج العناصر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	7	8.9	8.9	8.9
غير موافق	8	10.1	10.1	19.0
Valid محايد	9	11.4	11.4	30.4
موافق	33	41.8	41.8	72.2
موافق بشدة	22	27.8	27.8	100.0
Total	79	100.0	100.0	

جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي أعطى صورة أفضل وأدق بالنسبة للأعباء والإيرادات مقارنة به وفق

المخطط الوطني للمحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	5	6.3	6.3	6.3
غير موافق	9	11.4	11.4	17.7
Valid محايد	8	10.1	10.1	27.8
موافق	43	54.4	54.4	82.3
موافق بشدة	14	17.7	17.7	100.0
Total	79	100.0	100.0	

إن جدول التغيرات في الأموال الخاصة له أهمية كبيرة بحيث اعتبره النظام المحاسبي المالي أحد القوائم المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	5	6.3	6.3	6.3
غير موافق	8	10.1	10.1	16.5
Valid محايد	17	21.5	21.5	38.0
موافق	35	44.3	44.3	82.3
موافق بشدة	14	17.7	17.7	100.0
Total	79	100.0	100.0	

أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية وطريقة حسابها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	5.1	5.1	5.1
محايد	2	2.5	2.5	7.6
Valid موافق	51	64.6	64.6	72.2
موافق بشدة	22	27.8	27.8	100.0
Total	79	100.0	100.0	

الضرائب على أرباح الشركات هي عبء على المؤسسة تسجل في الأعباء وليس توزيع لأرباح كون الدولة شريك له

الحق فيها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.3	1.3	1.3
غير موافق	4	5.1	5.1	6.3
Valid محايد	12	15.2	15.2	21.5
موافق	39	49.4	49.4	70.9
موافق بشدة	23	29.1	29.1	100.0
Total	79	100.0	100.0	

أثرت النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي على الضريبة بشكل واضح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	6.3	6.3	6.3
محايد	1	1.3	1.3	7.6
Valid موافق	50	63.3	63.3	70.9
موافق بشدة	23	29.1	29.1	100.0
Total	79	100.0	100.0	

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحاسبة عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية: تحديد، قياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات	79	3.66	1.108	.125
من بين أهداف المحاسبة تأمين مختلف المعلومات المالية والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة	79	3.82	1.152	.130
يتضمن الإطار النظري في محاسبة المؤسسة من مجال تطبيق ومستعملي المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية	79	3.48	1.175	.132
ينبغي على محاسبة المؤسسة أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصادقية، والشفافية في الإفصاح	79	3.92	1.163	.131
إن قواعد التقييم العامة في المحاسبة تهتم بالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية	79	3.66	1.131	.127
يخضع كل تسجيل محاسبي لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني وتحديد كل مصدر تسجيل	79	3.78	1.356	.153
يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما تعكس	79	3.76	1.100	.124
AA	79	3.7269	.96055	.10807

One-Sample Test

	Test Value = 3				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
المحاسبة عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية: تحديد، قياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات	5.280	78	.000	.658	.41
من بين أهداف المحاسبة تأمين مختلف المعلومات المالية والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة.	6.348	78	.000	.823	.56
يتضمن الإطار النظري في محاسبة المؤسسة من مجال تطبيق ومستعملي المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية	3.638	78	.000	.481	.22
ينبغي على محاسبة المؤسسة أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصداقية، والشفافية في الإفصاح	7.061	78	.000	.924	.66
إن قواعد التقييم العامة في المحاسبة تهتم بالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية	5.173	78	.000	.658	.40
يخضع كل تسجيل محاسبي لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني وتحديد كل مصدر تسجيل	5.146	78	.000	.785	.48
يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما تعكس	6.135	78	.000	.759	.51
AA	6.727	78	.000	.72694	.5118

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة والمتضمن في الأمر 35_75 الصادر في 1975/04/29 ذو أبعاد مختلفة عن التنظيم الفرنسي	79	3.86	1.083	.122
هناك اختلاف بين المخطط الوطني للمحاسبة والقانون الفرنسي المتخلى عنه من خلال التسمية والمصطلحات وتفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة	79	3.56	1.258	.142
تعتبر الإصلاحات في بداية 1988 والتوجه إلى اقتصاد السوق متأخرة مقارنة بالنسبة للدول الأخرى	79	3.73	1.106	.124
المدة الطويلة الممنوحة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي هي سبب تأخر التطبيق النظام المحاسبي المالي	79	3.62	1.158	.130
تعتقد بأن الاقتصاد والبيئة الجزائرية جاهزان لاستيعاب الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي	79	3.47	1.239	.139
حسب رأيك عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة والاستعانة بخبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة يعتبر تهميش للخبراء	79	3.96	.854	.096
ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجزائري الجديد	79	4.22	.762	.086
ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي	79	4.15	.878	.099
BB	79	3.8212	.71826	.08081

One-Sample Test

	Test Value = 3				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة والمتضمن في الأمر 35_75 الصادر في 1975/04/29 ذو أبعاد مختلفة عن التنظيم الفرنسي	7.065	78	.000	.861	.62
هناك اختلاف بين المخطط الوطني للمحاسبة والقانون الفرنسي المتخلي عنه من خلال التسمية والمصطلحات وتفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة	3.934	78	.000	.557	.28
تعتبر الإصلاحات في بداية 1988 والتوجه إلى اقتصاد السوق متأخرة مقارنة بالنسبة للدول الأخرى	5.900	78	.000	.734	.49
المدة الطويلة الممنوحة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي هي سبب تأخر التطبيق النظام المحاسبي المالي	4.760	78	.000	.620	.36
تعتقد بأن الاقتصاد والبيئة الجزائرية جاهزان لاستيعاب الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي	3.361	78	.001	.468	.19
حسب رأيك عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة والاستعانة بخبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة يعتبر تهميش للخبراء	10.013	78	.000	.962	.77
ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجزائري الجديد	14.166	78	.000	1.215	1.04
ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي	11.656	78	.000	1.152	.96
BB	10.162	78	.000	.82120	.6603

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إن من أهم ما جاء به النظام المحاسبي	79	3.30	1.148	.129
المالي هو الإطار المفاهيمي والتصوري	79	3.39	1.203	.135
مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل	79	3.70	.965	.109
القانوني واضح بما فيه الكفاية	79	3.85	1.199	.135
تعتبر قواعد تقييم عقود الإيجار التمويلي	79	3.72	1.073	.121
وفق النظام المحاسبي المالي واضحة	79	3.70	1.234	.139
المعلومة المحاسبية وفق النظام المحاسبي	79	3.66	1.096	.123
المالي ذات موثوقية وتتمتع بمصدقية	79	3.57	1.094	.123
عالية	79	4.15	.700	.079
تم استنباط التغيرات الحاصلة على	79	4.00	.877	.099
مستوى مدونة الحسابات من النظام	79	4.15	.735	.083
المحاسبي الفرنسي	79	3.7445	.69480	.07817
عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي				
المالي أفضل من عناصرها وفق				
المخطط الوطني للمحاسبة في التبويب				
وإدراج العناصر				
جدول حساب النتائج وفق النظام				
المحاسبي المالي أعطى صورة أفضل				
وأدق بالنسبة للأعباء والإيرادات مقارنة				
به وفق المخطط الوطني للمحاسبة				
إن جدول التغيرات في الأموال الخاصة				
له أهمية كبيرة بحيث اعتبره النظام				
المحاسبي المالي أحد القوائم المالية				
أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة				
المحاسبية وطريقة حسابها				
الضرائب على أرباح الشركات هي				
عبء على المؤسسة تسجل في الأعباء				
وليس توزيع لأرباح كون الدولة شريك				
له الحق فيها				
أثرت النتيجة وفق النظام المحاسبي				
المالي على الضريبة بشكل واضح				
CC				

One-Sample Test

	Test Value = 3				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
إن من أهم ما جاء به النظام المحاسبي	2.353	78	.021	.304	.05
المالي هو الإطار المفاهيمي والتصورى					
مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل	2.900	78	.005	.392	.12
القانونى واضح بما فيه الكفاية					
تعتبر قواعد تقييم عقود الإيجار التمويلي	6.409	78	.000	.696	.48
وفق النظام المحاسبي المالي واضحة					
المعلومة المحاسبية وفق النظام المحاسبي	6.286	78	.000	.848	.58
المالي ذات موثوقية وتتمتع بمصدقية					
عالية					
تم استنباط التغيرات الحاصلة على	5.974	78	.000	.722	.48
مستوى مدونة الحسابات من النظام					
المحاسبي الفرنسي					
عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي	5.016	78	.000	.696	.42
المالي أفضل من عناصرها وفق					
المخطط الوطني للمحاسبة في التبويب					
وإدراج العناصر					
جدول حساب النتائج وفق النظام	5.336	78	.000	.658	.41
المحاسبي المالي أعطى صورة أفضل					
وأدق بالنسبة للأعباء والإيرادات مقارنة					
به وفق المخطط الوطني للمحاسبة					
إن جدول التغيرات في الأموال الخاصة	4.628	78	.000	.570	.32
له أهمية كبيرة بحيث اعتبره النظام					
المحاسبي المالي أحد القوائم المالية					
أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة	14.634	78	.000	1.152	1.00
المحاسبية وطريقة حسابها					
الضرائب على أرباح الشركات هي	10.134	78	.000	1.000	.80
عبء على المؤسسة تسجل في الأعباء					
وليس توزيع لأرباح كون الدولة شريك					
له الحق فيها					
أثرت النتيجة وفق النظام المحاسبي	13.923	78	.000	1.152	.99
المالي على الضريبة بشكل واضح					
CC	9.524	78	.000	.74453	.5889

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.954	26

Scale: ALL VARIABLES

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.919	7

Scale: ALL VARIABLES

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.834	8

Scale: ALL VARIABLES

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.874	11

Correlations

		AA	BB	CC
AA	Pearson Correlation	1	.845**	.926**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	79	79	79
BB	Pearson Correlation	.845**	1	.836**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	79	79	79
CC	Pearson Correlation	.926**	.836**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	79	79	79