جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المحاسبية و المالية

تخصص:دراسات جبائية ومحاسبية معمقة

بعنوان:

إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المـــاليـــــــــــة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية

من إعداد الطالبة: عريـــــف نـــــورة

أمام للجنة المناقشة المكونة من السادة:

- أ. .....

- أ. بضياف احمد.....مقررا

- د. ....

السنة الجامعية:2011/2010

قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المحاسبية و المالية

تخصص:دراسات جبائية ومحاسبية معمقة

بعنوان:

إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية

باستخدام مدخل التكلفة التاريخية

من إعداد الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:

عريـــــــــــف نـــــــــــــــورة

بضيـــــــــــــاف احمـــــــــــد

السنة الجامعية:2011/2010

الإهداء

إلى روح والدي .....رحمة الله عليه

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها ومن أمرغ خدي تحت قدميها.....أمي الحبيبة بارك الله في عمرها

إلى أخواي و قرة عيني.....علي ومحمد

إلى أخواتي لمساعدتي في كل الظروف .....فاطمة وزهراء وسعيدة

إلى حبيبتاي..... لامية ونادية

إلى صديقاتي الوفيات على دعمه.....عائشة ، الهام وعائشة

الى جميع زملاء الدراسة.....وفقهم الله .

الى هؤلاء جميعا اهديي ثمرة عملي المتواضع.

نـــورة عريـــف

شكر وتقدير

الحمد والثناء والشكر لله العلي القدير لتوفيقي لانجاز هذا البحث

ومن باب الاعتراف بالفضل وعرفانا بالجميل أقدم أسمى تحيات الشكر والعرفان إلى:

الأستاذ بضياف احمد لقبوله الإشراف على هذا العمل.

الأستاذ فوزي شعوبي الذي مد لي يد العون

الأستاذ متمات لتقديم المساعدة دون كلل

كما أتوجه بخالص الشكر و التقدير إلى من ساعدني في انجاز هذا العمل من بعيد أو قريب.

ملخص:

تعالج هذه الدراسة موضوع إشكالية القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية والذي يعد احد المبادئ المحاسبية التي قامت عليها المحاسبة ،ويهدف البحث إلى تبيان أهمية معايير المحاسبة الدولية،ومدى أهمية الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الدولة الجزائرية ، وما تمثله مخرجات القوائم المالية من أهمية لأطراف عدة تبني على أساسها قراراتها والتي يتوقف الصواب فيها من عدمه على صدق تلك البيانات المحاسبية ، والمكانة التي يحوزها القياس المحاسبي في القوائم المالية ،و النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي التكلفة التاريخية أم القيمة العادلة وأي نموذج يؤدي إلى نشر قوائم مالية الغاية منها تصوير واقع المؤسسة كما هي عليه دون تمويه ومغالطات من شأنها التأثير على قرارات المتعاملين ، في ظل قيام بورصة الجزائر بالرغم أنها ماتزال ناشئة.

وبعد عرض تاريخ تطور معايير المحاسبة الدولية واهم منظماتها الدولية وعرض نماذج من القياس المحاسبي ،جاءت الدراسة العملية كمحاولة تقييم مدى عمق الأسباب المحاسبية التي أدت إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي ،و المشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية معتمدين في ذلك على أسلوب الاستقصاء باستخدام الاستبانة شمل ممارسي مهنة المحاسبة و المهتمين بالجانب المحاسبي ،أظهرت النتائج أن النظام المحاسبي المالي لم يأتي من فراغ بل كان وراءه أسباب ودوافع عدة ووجود إجماع على أن التكلفة التاريخية التي كانت محور القياس المحاسبي لم تعد كذلك اليوم في خضم تطورات أدت إلى تعقد المشاكل المحاسبية والذي نتج عنه التوجه نحو القيمة العادلة .

الكلمات المفتاح:المحاسبة الدولية،معايير المحاسبة الدولية ، المخطط الوطني المحاسبي ،المخطط الفرنسي العام ،النظام المحاسبي المالي ، القياس و الإفصاح المحاسبي ،التكلفة التاريخية ،القيمة العادلة ،الملاءمة.

Résumé :

Cette étude examine les mesures comptables sujet problématique en utilisant l'entrée au coût historique, qui est l'un des principes comptables sur lesquels la comptabilité, larecherche vise à démontrer l'importance des normes comptables internationales, et l'importance de la réforme de la comptabilité faite par l'Etat algérien, et ce qu'ils représentent des sorties des états financiers de l'importance des diverses parties d'adopter sur la base de ses décisions et qu'il s'arrête juste ou pas sur l'authenticité des données comptables, et la place tenue par les mesures comptables dans les états financiers, et la forme la mieux adaptée à la comptabilisation du coût de mesure de processus historiques ou la juste valeur et tous les modèles conduisant à la publication des états financiers destinés à dépeindre la réalité de l'institution telle qu'elle est sans déguisement et d'erreurs va influencer les décisions des clients, sous la Bourse d'Alger, mais il est encore en émergence.

Après avoir présenté l'histoire de l'élaboration de normes comptables internationales et les organisations les plus importantes du droit international et les modèles d'affichage de la mesure comptable, a été le processus d'étude de travailler évaluer la profondeur de la comptabilisation des raisons qui ont conduit à l'adoption du système de comptabilité financière, et les problèmes rencontrés dans la mesure de la comptabilité à l'aide de l'entrée du coût historique s'appuyant sur la méthode de l'enquête à l'aide résolution incluait des praticiens de la profession comptable et ceux qui s'intéressent au côté de la comptabilité, les résultats ont montré que le système de comptabilité financière ne provient pas d'un vide, mais était derrière les causes et les motivations de beaucoup, et la présence d'un consensus que le coût historique, qui ont fait l'objet de la mesure de la comptabilité n'est plus le cas aujourd'hui dans le milieu de développements ont conduit à la complexité des problèmes comptables, qui conduit à une tendance à la juste valeur.

Mots clés: comptables internationales, les normes comptables internationales, le régime de la comptabilité nationale, le projet de système public français de comptabilité financière, la mesure et la divulgation de la comptabilité du coût historique, la commodité de la juste valeur.

قائمة المصطلحات

AICPA	American Institut of cerfified public Accountants
ASC	Accounting Standards committee
CNC	Conseil National de Comptabilité Général
CNCC	الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات
FARC	Fondation Australienne pour la Recherche Comptable
FASB	Financial Accounting Standard Board
FIFO	First In First Out
GSOEP	مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	Comité internationale des interprétation de la comptabilité financière
IFRS	International Financial Reporting Statement
ISO	International Standards Organisation
LIFO	Last In First Out
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
SAC	Conseil consultative des normes

قائمـــــة المحتويـــــات

الإهداء.....	I
الشكر.....	II
ملخص.....	III
قائمة المحتويات.....	IV
قائمة الجداول.....	V
قائمة الأشكال البيانية.....	VI
قائمة المصطلحات.....	VII
قائمة الملاحق.....	VIII
المقدمة.....	IX
الفصل الأول:توطئة على معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي	**30-2**
المبحث الأول:نظرة على معايير المحاسبة الدولية.....	14-3
المبحث الثاني:مسار الإصلاح المحاسبي.....	29-14
الفصل الثاني:مسار الاصلاح المحاسبي في الجزائر	**77-30**
المبحث الأول:القوائم المالية من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي.	54-31
المبحث الثاني:القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية.....	76-54
الفصل الثالث:من نماذج القياس المحاسبي	**94-75**
المبحث الأول:مدرسة التكلفة التاريخية.....	82-76
المبحث الثاني:مدرسة القيمة العادلة.....	93-82
الفصل الرابع:الدراسة الميدانية	**95**
المبحث الأول:نبذة عن بورصة الجزائر.....	103-97
المبحث الثاني:الدراسة الإحصائية(عرض، معالجة وتحليل نتائج الاستبيان).....	125-103
الخاتمة.....	**129-126**
المراجع.....	137-130
الملاحق.....	156-138
فهرس المحتويات.....	158-157

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل رقم (1-1)	مراحل إصدار معيار محاسبي دولي	12
الشكل رقم(2 -1)	مكونات القوائم المالية	38
الشكل رقم(2-2)	الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير "تروبلود"	51
الشكل رقم(2-3)	المحاسبة كنظام للقياس و الإفصاح المحاسبي	64
الشكل رقم(4-2)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	100
الشكل رقم(4-3)	توزيع العينة حسب العمر	101
الشكل رقم(4-4)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل	102
الشكل رقم(4-5)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	103
الشكل رقم(4-6	توزيع العينة حسب الخبرة	104
الشكل رقم(4-7)	توزيع العينة حسب القطاع الوظيفي	105
الشكل رقم(4-8)	توجه المعلومة المحاسبية حسب PCN	107
الشكل رقم(4-9)	آراء أفراد العينة حول تبني SCF	108
الشكل رقم(4-10)	الأساس السليم في عملية القياس المحاسبي	113

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
الجدول رقم(1-1)	إجراءات إصدار معيار محاسبي دولي	11
الجدول رقم(1-2)	الاختلافات الموجودة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي	27-26
الجدول رقم(2-1)	يبين المستخدمون للقوائم المالية واحتياجاتهم	36
الجدول رقم(2-2)	الأنشطة الرئيسية لقائمة التدفقات النقدية	47
الجدول رقم(2-3)	مقارنة القوائم المالية في PCNوSCF	50
جدول رقم(2- 4)	قياس الأصول و الالتزامات المالية	71
جدول رقم(3-1)	كيفية قياس القيمة العادلة	85
الجدول رقم(3-2)	اثر الملاءمة و الموثوقية على جودة المعلومة المحاسبية	91
الجدول رقم (4-1)	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	98
الجدول رقم(4-2)	توزيع العينة حسب الجنس	99
الجدول رقم(4-3)	توزيع العينة حسب العمر	101
الجدول رقم(4-4)	توزيع ا العينة حسب المؤهل العلمي	101
الجدول رقم (4-5)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	102
الجدول رقم(4-6)	توزيع العينة حسب الخبرة	103
الجدول رقم(4-7)	توزيع العينة حسب القطاع الوظيفي	104
الجدول رقم(4-8)	أوزان الإجابة على أسئلة الاستبيان	105
الجدول رقم(4-9)	معايير تحديد الاتجاه وأوزان الإجابات	106
الجدول رقم(4-10)	اتجاهات أفراد العينة فيما يخص الأسباب التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي	108
الجدول رقم (4-11)	اتجاهات أفراد العينة حول قدرة المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية في المخطط الوطني المحاسبي في التعبير الحقيقي عن وضعية المؤسسة	110
الجدول رقم (4-12)	اتجاهات أفراد العينة حول مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية	112
الجدول رقم (5-12)	اتجاهات العينة حول المشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية	113

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
الملحق رقم(02)	استمارة الاستبيان باللغة العربية	**143-139**
الملحق رقم(03)	مخرجات المعالجة الإحصائية ببرنامج spss	**151-144**
الملحق رقم(04)	نموذج الميزانية (جانب الأصول)-حسبSCF	**152**
الملحق رقم)05)	-نموذج الميزانية (جانب الخصوم)-حسبSCF	**153**
الملحق رقم(06)	نموذج جدول حسابات النتائج(حسب الطبيعة)-حسبSCF	**154**
الملحق رقم(07)	نموذج لجدول سيولة الخزينة(الطريقة المباشرة)-حسبSCF	**155**
الملحق رقم (08)	نموذج لجدول تغير الأموال الخاصة-حسبSCF	**156**

فهرس المحتويات

الفهرس

المحتويات **الصفحة**

الاهداء.....II
الشكر.....III
ملخص.....IV
قائمة المصطلحات.....V
قائمة الأشكال البانية.....VI
قائمة الجداول.....VII
قائمة الملاحق.....VIII
المقدمة العامة.....أ
إشكالية البحث..... ب
فرضيات البحث.....ث
مبررات اختيار الموضوع..... .....ج
أهمية الموضوع.....ج
تحديد إطار الدراسة.....ح
أهداف البحث.....ح
منهجية الدراسة وأدواتها.....ح
الدراسات السابقة في الموضوع.....خ
هيكل وخطة البحث .....ذ

الفصل الأول: توطئة على معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.....**1**

المبحث الأول : نظرة على معايير المحاسبة الدولية **3**

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة الدولية..... 3

المطلب الثاني : هيئات معايير المحاسبة الدولية.....4

المطلب الثالث : كيفية اصدارمعيار محاسبي دولي.....9

المطلب الرابع : خصائص و أهداف معايير المحاسبة الدولية 14

المبحث الثاني : مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر 14

المطلب الأول : المحاسبة الجزائرية من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي 14

المطلب الثاني: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي 21

المطلب الثالث: الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي 24

المطلب الرابع: مقارنة بين المخطط PCN و النظام SCFو معايير المحاسبة الدوليةIAS.....25

الفصل الثاني : القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالي.....29

المبحث الاول : القوائم المالية من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي.....30

المطلب الأول : الخصائص النوعية للبيانات المالية..... 31

المطلب الثاني :مستخدمو القوائم المالية 33

المطلب الثالث:أهداف القوائم المالية 37

المطلب الرابع: القوائم المالية (مقارنة بين PCNوSCF).....51

المبحث الثاني : القياس و الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية 53

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي 53

المطلب الثاني : مفاهيم عامة حول الإفصاح المحاسبي 58

المطلب الثالث : الإفصاح و العرض 64

المطلب الرابع : عناصر القوائم المالية المستهدفة في القياس و الإفصاح المحاسبي 65

الفصل الثالث :من نماذج القياس المحاسبي.....74

المبحث الأول: مدرسة التكلفة التاريخية.....75

المطلب الأول: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية.....76

المطلب الثاني :مبررات التكلفة التاريخية.....77

المطلب الثالث :التكلفة التاريخية ومشكل التضخم.....78

المطلب الرابع:انتقاد مبدأ التكلفة التاريخية.....81

المبحث الثاني :مدرسة القيمة العادلة.....82

المطلب الأول :مفهوم القيمة العادلة 83

المطلب الثاني :مبررات القيمة العادلة.....87

المطلب الثالث :أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة 87

المطلب الرابع :انتقاد القيمة العادلة 92

الفصل الرابع:الدراسة الميدانية 95

المبحث الأول : مفهوم وخصائص السوق الكفء 97

المبحث الثاني :المعالجة الإحصائية (تحليل نتائج الاستبيان).....103

خلاصة واستنتاجات الفصل.....124

الخاتمة.....125

الخلاصة العامة.....126

نتائج اختبار الفرضيات.....127

عرض نتائج الدراسة.....128

التوصيات.....129

آفاق البحث في الموضوع.....129

المراجع 130

الملاحق.....138

الملحق رقم-01 استمارة الاستبيان باللغة العربية.....139

الملحق رقم(02)-مخرجات المعالجة الإحصائية ببرنامج spss.....144

الملحق رقم(03)-نموذج الميزانية (جانب الأصول)-حسبSCF.....152

الملحق رقم(05)-نموذج الميزانية (جانب الخصوم)-حسبSCF.....153

الملحق رقم(06)-نموذج جدول حسابات النتائج(حسب الطبيعة)-حسبSCF.....154

الملحق رقم(07)-نموذج لجدول سيولة الخزينة(الطريقة المباشرة)-حسبSCF.....155

الملحق رقم(08)-نموذج لجدول تغير الاموال الخاصة-حسبSCF.....156

المقدمة العامة

1.طرح إشكالية البحث

إن المحاسبة بشكلها الحالي لم تأتي من فراغ بل هي نتيجة تراكم مساهمات متفاوتة من دول وشعوب مختلفة في أزمنة متلاحقة ،لتصل إلى ما وصلت إليه. حيث أن المحاسبة مستقبلا مرهونة بما وصلت إليه ألان وباعتبارها كغيرها من العلوم فهي تتطور باستمرار نتيجة التعقيد الحاصل و التشابك الحاصل العلاقات مابين الدول نتيجة التطور الهائل في التكنولوجيا التي جعلت العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود و الحواجز ،وجاءت المحاسبة لتزيد من ذلك الترابط ليطلق عليها البعض لغة الأعمال باعتبارها اللغة التي يتقنها العالم اجمع،حيث أن تطور المحاسبة على مر العصور كان في الاتجاه الذي يزيد من فاعلية الخدمات التي تقدمها هذه الأخيرة لمجتمع يتميز بعدم التجانس فكان حري بها أن تشبع حاجات مختلف فئاته ، كل حسب المصلحة التي ببغيها وأهدافه المسطرة.

وسواء كانت هذه الاطراف مالكة ،أو مساهمة ،أو مستثمرة ،أو بنوكا وغيرها، فهي تهتم بالمعلومات المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية التي تعتبر من مخرجات المحاسبة ،حيث تترجم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم .وتعد القوائم المالية الختامية بمثابة المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي ،لان هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج نشاط المؤسسة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها ،ويمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة و الضعف .

ولتنسيق الأعمال المحاسبية مابين الدول حملت مجموعة من الدول على عاتقها مسؤولية إعداد معايير محاسبية دولية لتكون بوتقة تنصهر فيها الاختلافات الموجودة مابين دول العالم سواء كانت ثقافية أو اقتصادية أو تكنولوجية وغيرها من الاختلافات ،ولعل من أهم المنظمات في هذا المجال نجد مجمع المحاسبيين القانونيين في الو م أ AICPAو الذي بادر إلى وضع معايير التدقيق منذ عام 1939،كما تم تشكيل هيئة أو مجلس معايير المحاسبة المالية FASBفي الو م أ كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAPالذي بدأ العمل بها من1932،حيث أثمرت هذه الجهود في النهاية عن قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973.ومع تزايد الالتفاف حول هذه المنظمات وضعت هذه الأخيرة أعمالها في قالب رسمي .

و لم تكن الدولة الجزائرية بمعزل عن هذه التطورات فعملت هذه الأخيرة على مواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة المحاسبة والمضي قدما لولوج الاقتصاد العالمي ،حيث عملت ،ومنذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية ،والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي وذلك بإعادة هيكلة للمخطط المحاسبي الوطني و المعمول به منذ 1975 والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة ،ساهمت في عدم

اعتماده من قبل الشركات الأجنبية إضافة إلى وجود مشاكل في التسيير وعدم مطابقة قوائمه المالية لمعايير المحاسبة الدولية ،لذلك تبنت الجزائر نظاما محاسبي مالي جاء بمجموعة من التغيرات أضفت عليه الصبغة العالمية.

وباعتبار القوائم المالية بطاقة تعريف لأداء المؤسسة فكان من الضروري أن تكون المعلومات التي تحوزها على درجة من الصدق و الواقعية وان تكون القيم التي تظهر بها أصولها أو خصومها تتميز بدرجة من اليقينية،لأنه لا يخفى علينا انه قد تختلف القيم التي يتم المحاسبة عليها طبقا للمبادئ التي تحكم ذلك ،فاختلاف الثقافة و الممارسات الأعمال و النظم السياسية وقيم العملات وأسعار صرف العملات الأجنبية ومعدلات التضخم كلها عوامل من شأنها التأثير على قيم تقييم عناصر القوائم المالية ،وفي هذا الصدد يبرز لدينا مفهوم القياس المحاسبي ونماذجه،و الذي من شأنه أن يترجم المعلومات المحاسبية الصادرة عن المخرجات المحاسبية بشكل لا يشوبه التمويه ولا الاختلاف للوصول بالمعلومة المحاسبية الى الغايات المنشود لها من قبل مستخدميها.

ومن نماذج القياس المحاسبي نجد التكلفة التاريخية التي شكلت على مدى عدة عقود عمود القياس المحاسبي لتميزها بالموضوعية مما جعلها محل ثقة من قبل مستخدموا القوائم المالية ،ولكن مع تزايد التعقيد في الأعمال المحاسبية أصبحت التكلفة التاريخية عاجزة عن حل بعض المشكلات فوجهت لها العديد من الانتقادات من بينها أن هذه الأخيرة تفتقد لخاصية الملاءمة وإنها تتأثر بالتضخم وهذا ما زعزع الثقة فيها وأصبح البحث عن بديل يتميز بالملاءمة هو الحل. ليكون التوجه نحو القيمة العادلة و لم تسلم هذه الأخيرة من الانتقاد ليطرح التساؤل في هل القيمة العادلة هي ملائمة فعلا.

ومن خلال بحثنا هذا ارتأينا أن نسلط الضوء على القياس و الإفصاح المحاسبي لاعتبار ان مفهوم الإفصاح لا يقل أهمية عن مفهوم القياس المحاسبي .و الإشكال الذي يعترضه هذا الأخير باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة .

وعلى ماتم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

هل افتقار التكلفة التاريخية لخاصية الملاءمة بالرغم من تميزها بالموضوعية من شأنه أن يؤثر على سلامة عملية القياس والإفصاح المحاسبي ؟وهل القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس ؟

وتزداد أهمية هذا التساؤل في ظل الأزمات المالية المتكررة وإفلاس العديد من المؤسسات نتيجة الإدلاء بمعلومات مبالغ فيها لا تعكس الوضع الحقيقي لأداء المؤسسة،فتحقق الأرباح الكبيرة وللأسف تكون على الوثائق فقط بينما المؤسسة في الواقع في هوة الإفلاس.

2.فرضيات البحث

ولمعالجة هذه الإشكالية و العمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بتقسيمه في شكل أسئلة فرعية هي:

- ماهي الأسباب الكامنة وراء تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي؟.
- هل القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قادرة على تلبية حاجات مختلف الفئات المحاسبية (الغير متجانسة)وهل المعلومات التي تحتويها هذه القوائم قادرة على التعبير الحقيقي عن وضعية المؤسسة؟ .
- ماهي الأهمية التي يمثلها الإفصاح المحاسبي حتى يحظى باهتمام المنظمات المحاسبية الدولية و المؤسسات الاقتصادية؟.
- هل تميز مبدأ التكلفة التاريخية بالموضوعية يجعله نموذجا سليما لعملية القياس المحاسبي (خاليا من المشاكل)؟ وهل توجه منظمات المحاسبة الدولية لأساس القيمة العادلة كان نتيجة تميز هذه الأخيرة بخاصية الملاءمة؟

وللإجابة على هذه الأسئلة قمنا بعرض الفرضيات الآتية:

- قصور المخطط المحاسبي الوطني إضافة إلى انتقال الجزائر من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق.
- القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي غير قادرة على تلبية حاجات طالبي المعلومة المحاسبية لان توجيهها أحادي الجانب وكذلك مخرجاتها لا تتمتع بدرجة مقبولة من الشفافية و المصداقية.
- للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة كونه يضفي على المعلومات المحاسبية مزيدا من الشفافية والمصداقية.
- خاصية الموضوعية لمبدأ التكلفة التاريخية مهمة جدا في عملية القياس المحاسبي ،ولكن لا يمكن الاعتماد عليها لوحدها بشكل مطلق،والسبب في توجه منظمات المحاسبة الدولية لاعتماد أساس القيمة العادلة هو تميزها بخاصية الملاءمة.

3.مبررات اختيار الموضوع

تتجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال :

أسباب موضوعية تتمثل في :

- الأهمية الكبيرة التي تحوزها القوائم المالية باعتبارها المرآة العاكسة لأداء المؤسسة،

- الأهمية الكبيرة التي يكتسيها القياس المحاسبي لعرض عناصر القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية؛
- الإصلاحات التي جاء بها المشرع الجزائر خاصة في المجال المحاسبي بتبني النظام المحاسبي المالي الذي يحاكي معايير المحاسبة الدولية ؛
- تعدد نماذج القياس المحاسبي وتعدد الاتجاهات المؤيدة و الناقدة لكل نموذج.

أسباب ذاتية تتمثل في :

- ارتباط الموضوع بتخصص الباحث (دراسات محاسبية وجبائية معمقة)،
- رغبة الباحث في توسيع المعارف فيما يخص كل من عمليتي القياس و الإفصاح المحاسبي،خاصة للمكانة التي يحضيان بها من قبل هيئات المحاسبة الدولية؛وسياسة الإصلاح المحاسبي التي تمخض عنها النظام المحاسبي المالي.

4.أهمية الموضوع

تتمثل أهمية الموضوع في كون أن مخرجات المحاسبة موجهة للعديد من الاطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية ،فكان من الضروري أن تتميز هذه الأخيرة بدرجة كبيرة من الثقة و المصداقية وكذلك أصبح المجتمع مجتمعا معلوماتي فيه المعلومة متاحة لطالبيها ويبقى الأهم في ذلك هو جودة المعلومة ،إضافة إلى انهيار العديد من المؤسسات نتيجة التصريحات المبنية على بيانات مغلوطة .

وارتفاع معدلات التضخم وتذبذب أسعار العملات كلها مشاكل يواجهها العالم اليوم وكان لها التأثير المباشر على أعمال المحاسبة وعملياتها.إضافة إلى أن التطور في المجال المحاسبي زاد من تعقيد المشكلات التي كانت بسيطة فيما مضى.

5. تحديد إطار الدراسة

تهتم هذه الدراسة بعملية القياس المحاسبي ،وبالأخص الإشكال الذي يعترض القياس المحاسبي نتيجة استخدام التكلفة التاريخية،والبحث فيما إذا كانت هناك نماذج سليمة من شأنها أن تضفي على عملية القياس المحاسبي الصحة والثقة .

كما عرج الباحث على المحاسبة الدولية دون الخوض في تاريخ تطور المحاسبة ،بالإضافة إلى التطرق للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الدولة الجزائرية ،والذي تمخض عنه تبني النظام المحاسبي المالي.

6. أهداف البحث

الهدف الأساسي للبحث هو الإجابة عن التساؤلات الأساسية المطروحة وذلك من خلال اختبار صحة الفرضيات المطروحة ،فان هذه الدراسة تهدف إلى:

- تبيان سياسة الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الدولة الجزائرية في ظل التحولات الراهنة التي يشهدها العالم؛
- عرض محتويات القوائم المالية وإبراز ماجاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص هذه القوائم؛
- إبراز وتوضيح المفاهيم المتعلقة بكل من القياس و الإفصاح المحاسبي؛
- إبراز العناصر التي يمسها القياس المحاسبي بصفة مباشرة وذلك بتحديد المقياس المناسب لكل عنصر؛
- استعراض بعض نماذج القياس المحاسبي كالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة و المشاكل التي تواجه القياس المحاسبي باعتماد أي من النموذجين.
- واستقصاء آراء عينة من المجتمع الجزائري حول النقائص الموجودة في المخطط الوطني المحاسبي و تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى أهمية الإفصاح عن المعلومة المحاسبية، ومعرفة آرائهم حول عملية القياس المحاسبي و المشاكل التي تواجهه سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.

7. منهج الدراسة وأدواتها

بغية الوصول إلى أهداف البحث المرجوة ،تتم معالجة موضوع البحث بإتباع كل من المنهج الوصفي في التطرق إلى المحاسبة الدولية ومعاييرها واهم المنظمات في هذا المجال و التكلم عن القياس و الإفصاح المحاسبي،وتتبع المنهج التحليلي عند التطرق إلى النقائص التي يعاني منها المخطط الوطني المحاسبي وما جاء به النظام المحاسبي المالي ليضيفه لتكوين مرحلة محاسبية جديدة تمر بها الدولة الجزائرية.

واعتمد منهج دراسة حالة ،في الجزء الخاص بالإشكال الناتج عن استخدام التكلفة التاريخية، لقياس عناصر القوائم المالية مستخدمين في ذلك بعض الأدوات المنهجية كالإحصاءات.

ولقد تم استخدام أسلوب الاستبانة لمعرفة آراء المهتمين حول المخطط الوطني المحاسبي وأفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي والقياس و الإفصاح المحاسبي.كما استخدم الأسلوب المكتبي لتكوين نظرة عن الموضوع،كما استخدم الباحث برامج معلوماتية مختلفة ،استخدم للدراسة الإحصائية كل من برنامج SPSSالاصدار16.0و ms Excel.

8. الدراسات السابقة في الموضوع

1- رولا كاسر لايقة : [القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار]مذكرة ماجستير قدمت في جامعة تشرين-دمشق بسوريا سنة2007،وتمحور الإشكال فيها حول القيود الموضوعة على عملية الإفصاح المحاسبي والمتمثلة في طبيعة العمل المصرفي و التي من شأنها أن تعرقل أهدافه الأساسية،إضافة إلى الإشكال القائم في كون عدم توفر البيانات و المعلومات ألازمة للوصول إلى قرارات استثمارية صائبة ويعود السبب في ذلك إلى عنصر السرية الذي يتميز به النشاط المصرفي وفق مجاله المحدود.حيث تناولت الباحثة الموضوع في ثلاثة فصول:الفصل الأول تكلمت فيه عن نظام المعلومات المحاسبي في المصارف .وعنونت الفصل الثاني بمخرجات النظام المحاسبي المصرفي ،والفصل الأخير تناولت فيه مفهوم القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

لتخلص الباحثة في النهاية إلى انه يجب أن تعرض القوائم المالية للمصارف مع ما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية حتى تكون مخرجاتها ذات مصداقية وموثوقية وانه يجب تحديث القطاع المصرفي من خلال إدخال التكنولوجيا المتوفرة حاليا.

2- حواس صلاح [التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية]أطروحة دكتوراه دولة قدمت في جامع الجزائر –بالجزائر ،سنة 2008/2007 طرح الباحث من خلالها عدة تساؤلات منها فيما إذا كانت جميع الشركات تطبق معايير المحاسبة الدولية وما مدى استجابة المخطط المحاسبي الوطني للعولمة الاقتصادية والأنظمة المحاسبية الدولية كما تسأل الباحث عن مستقبل المحاسبة وأعمال التدقيق في ظل معايير الإبلاغ المالي ،وللإجابة على هذه التساؤلات قسم الباحث الدراسة إلى خمسة(05) فصول .بدأها بنظم المعلومات المحاسبية وتليها معايير المحاسبة الدولية وختمها بالقوائم المالية و النظام المحاسبي المالي.

ليخلص الباحث في النهاية إلى انه من الضروري تبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لاسيما أنها تحظى بالترحيب من قبل المستثمرين و المحللين الماليين ،آملين فيما ستقدمه هذه المعايير من فوائد مستقبلا.

3- سناء الهادي الجعيدي [دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة]مذكرة ماجستير قدمت في الجامعة الإسلامية-غزة بفلسطين ،سنة 2007،حيث تناولت إشكالية البحث الأهمية والدور الذي يلعبه القياس المحاسبي للموارد البشرية ،ولمعالجة هذه الإشكالية قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى أربعة (04)فصول. تناولت في الفصل الأول خطة البحث و الفصل الثاني المحاسبة عن الموارد البشرية والفصل الثالث القياس المحاسبي للموارد البشرية والفصل الأخير درست الموارد البشرية في نطاق الجامعات الفلسطينية .

لتخلص في الأخير إلى أن الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة لا تتوفر على نظام محاسبة الموارد البشرية والذي يعتبر نظام معلومات فرعي له وظيفة دعم للإدارة ويساعد في عملية التخطيط.

4- فايز زهدي الشلتوني [مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية]مذكرة ماجستير قدمت في الجامعة الإسلامية -غزة بفلسطين ،سنة 2005،تمحورت اشكاليتها حول متطلبات الإفصاح اللازمة في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية التي تجعلها ذات دلالة كافية تمكن مستخدميها من اتخاذ قراراتهم بشكل سليم ودقيق.ولمعالجة هذه الإشكالية قام الباحث بتقسيم البحث إلى ستة(06) فصول. وتتمثل الفصول الرئيسية في الفصل الثاني و المتعلق بالقوائم المالية في الفكر المحاسبي ومن وجهة نظر أهم المنظمات المحاسبية العالمية ،والفصل الثالث تناول الجهاز المصرفي الفلسطيني والفصل الرابع و الأخير تناول متطلبات العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف المنصوص عليها في المحاسبة الدولية ووفق المعيار الدولي رقم30.

لينتهي الباحث في الأخير إلى أن مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية بالقياس مع مستوى الإفصاح المطلوب بموجب أصول المحاسبة الدولية هو بشكل مقبول،إلا انه على الجهات المعنية بذل مجهودات اكبر للتعريف والتقريب مع ما هو دولي.

8-1-تعليق على الدراسات السابقة

نلاحظ بأن جميع الدراسات السابقة تطرقت إلى موضوع القياس و الإفصاح المحاسبي سوا فيما يخص قياس الموارد البشرية أو قياس القوائم المالية بالرغم من أنها لم تفرق بين قياس كل منها،وإضافة إلى أن هذه الدراسات اعتبرت أن عملية القياس المحاسبي عملية تخلو من المشاكل وان هذه الدراسات في معظمها قدمت في بيئة موطن الباحث أي الإسقاط على النظام المحاسبي الذي يخص تلك المناطق ،وهو الشيء الذي تختلف عنه البيئة الجزائرية.

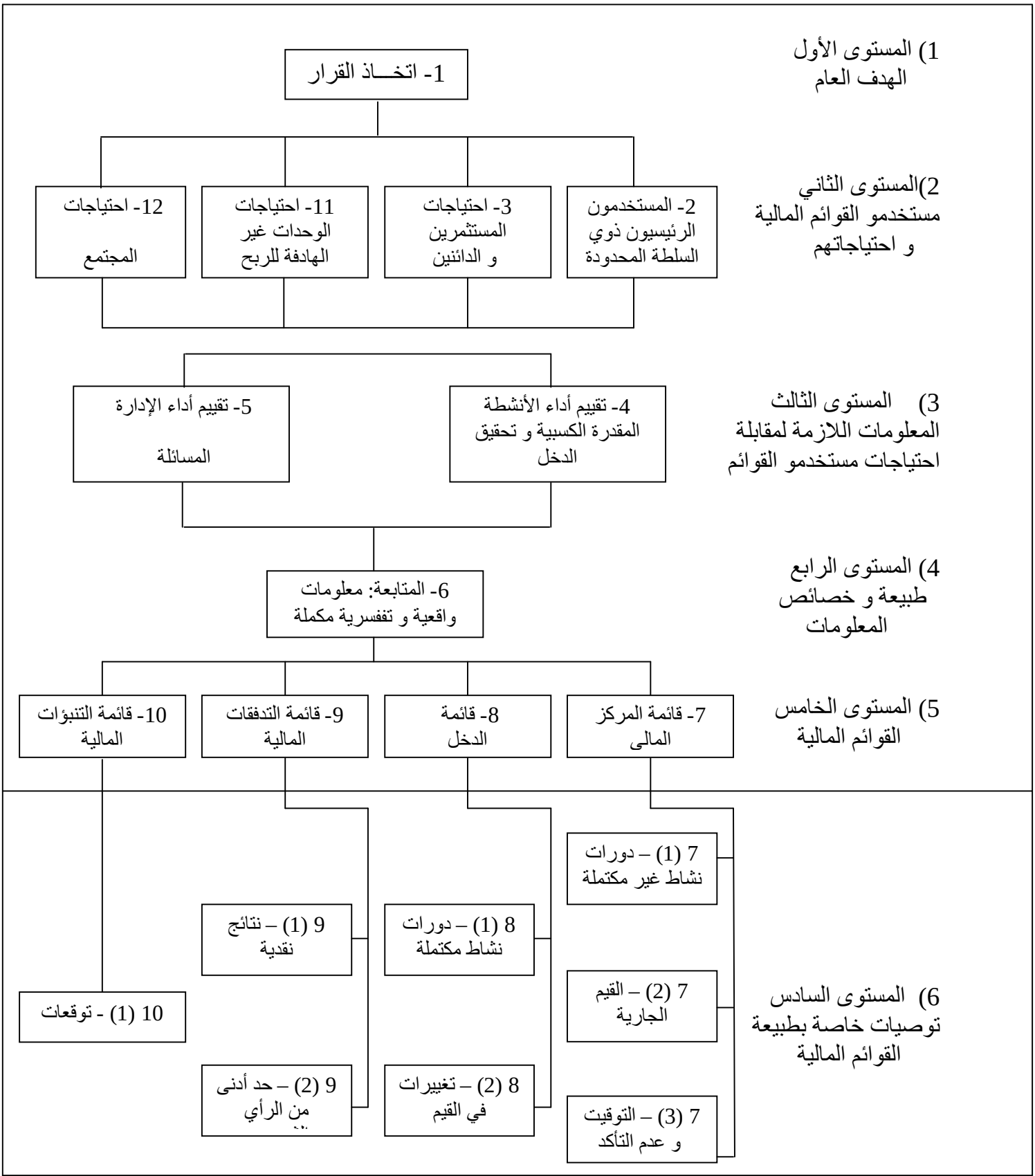
9.خطة وهيكل البحث

لانجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى أربعة فصول ، تسبقها مقدمة و في الأخير خاتمة ،حيث تضمنت هذه الأخيرة تلخيص عام لما جاء في البحث واختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث .ثم كان عرض للنتائج المتوصل إليها ،وفي الأخير قدمنا مجموعة من التوصيات التي رأيناها ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها.

- الفصل الأول: **"مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي"** ،حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى مفهوم المحاسبة الدولي واهم المنظمات القائمة على معايير المحاسبة الدولية وما هي الخصائص التي تميزها حتى تحظى بالقبول العام .وما هي الأهداف المرجوة من وراء إصدار تلك المعايير، بالإضافة إلى التطرق لمسيرة الإصلاح المحاسبي الجزائري بداية بالمخطط الوطني العام الفرنسي، ختاما بتبني النظام المحاسبي المالي وفيما إذ كان هذا الاخير مطابق لما جاءت به معايير المحاسبة الدولية أم هناك بعض الاختلافات.
- الفصل الثاني: **"القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية"**، حاولنا من خلال هذا الفصل أن نعرض أهم الاختلافات فيما يخص القوائم المالية في كل من المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي وما الشيء الذي أضافه هذا الأخير ،وقبل ذلك تطرقنا إلى الخصائص النوعية للبيانات المالية التي تزيد من مصداقيتها وموثوقيتها.ومستخدمو القوائم المالية باعتبارهم الاطراف الذين هم بحاجة لتلك البيانات.كما حاولنا تقديم بعض المفاهيم المتعلقة بكل من القياس و الإفصاح المحاسبي،وفي الأخير تعرضنا لقياس عناصر القوائم المالية.
- الفصل الثالث:**"من نماذج القياس المحاسبي"** حاولنا من خلال هذا الفصل إبراز أهم مايقوم عليه القياس المحاسبي وهو نماذجه كالتكلفة التاريخية التي كانت ركيزة يعول عليها كثيرا في عملية القياس،ثم التعرض إلى المشاكل التي تهدد هذا الأساس،ثم تناولنا أساس القيمة العادلة الذي أصبح توجه المنظمات المحاسبية الدولية اليوم ،نتيجة التعقيد الحاصل في المسائل المحاسبية محاولين إبراز دور القيمة العادلة في القياس المحاسبي ثم التطرق إلى الانتقادات الموجهة لهذه الأخيرة.
- **الفصل الرابع:" الدراسة الميدانية"**خصصنا هذا الفصل لتقييم مدى استيعاب المهتمين بالمحاسبة بتقبل النظام المحاسبي المالي وذلك بذكر النقائص التي احتواها المخطط الوطني المحاسبي إضافة إلى تقييم كل من التكلفة التاريخية

لمعرفة ما إذا كانت النموذج السليم في عملية القياس المحاسبي أم لا للوصول إلى النظرة التي يرى بها المهتمون والمختصون بالمحاسبة فيما يخص عملية القياس المحاسبي سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة ومدى إدراكهم لحاجة هذه الأخيرة إلى أسواق نشطة، ضرورة إنشاء سوق نشط في الجزائر.

الشكل رقم: ***الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير ترويلود***



المصدر: رضوان حلوة حنان «النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 139.»

الفصل الأول:

مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

تمهيد

إن التطورات الحاصلة على المستوى العالمي تسير بوتيرة متسارعة نتيجة العولمة والثورة التكنولوجية التي تغلغلت في جميع الميادين الشيء الذي ساهم في جعل العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحواجز.وبغية تيسير المعاملات الدولية وفتح أبواب الاستثمار على مصرعيها وتجنب العوامل التي تعيق ذلك وعلى سبيل المثال لا الحصر اختلاف الأنظمة المحاسبية واللغة المعمول ،جاء التوجه العالمي بإرساء منظومة محاسبية عالمية توحد الفكر المحاسبي متغاضية عن الاختلافات التي تميز الدول عن بعضها البعض ،سواء كانت تلك الاختلافات ثقافية أو اجتماعية أو اقتصادية.

وبالرغم انه كانت العديد من الدول تسعى إلى توحيد ممارساتها المحاسبية، إلا أن هناك دول أخذت الصدارة في تولي هذه المهمة فبادرت إلى إرساء قاعدة لذلك فجاء ما يصطلح عليه بمعايير المحاسبة الدولية بغرض توحيد الأعمال المحاسبية بين دول العالم،لاعتبار المحاسبة لغة الأعمال في العصر الحالي.لذلك سارعت الدولة الجزائرية إلى إصلاح محاسبي من شأنه تقريب ممارساتها والممارسات العالمية بعد ما أدركت أن سياسة الترقيع للمخطط الوطني المحاسبي أصبحت دون جدوى خاصة بعد التحولات التي أشهدتها البيئة الجزائرية، وكان أهمها الانتقال من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق.و كان عليها أن لا تكون في منأى ومعزل عن مايجري بالعالم وان تسعى إلى الانضمام إلى الركب الدولي،لتكون غرة 2010تجسيدا لمسعى الجزائر على ارض الواقع.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى مفهوم المحاسبة الدولية ومعاييرها من جهة و النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول:توطئة على معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني:مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

المبحث الأول:نظرة على معايير المحاسبة الدولية

إن الأنظمة المحاسبية في اغلب الدول تختلف عن بعضها البعض نتيجة عوامل عديدة قد تكون ثقافية أو اقتصادية أو سياسية وغيرها حيث تختبئ وراءها تحديات فلسفية حقيقية ،فالمحاسبة هي لغة وطنية أو محلية و التي هي انعكاس لهذا المجتمع ،فقد نشأت عن طريق عوامل تاريخية أو نتيجة التأثر بالمحيط الاجتماعي سواء كان ثقافيا أو اقتصاديا خاص لكل دولة ،وإذا كانت التحديات الصغيرة يمكن معالجتها بسهولة مثل مشكل المصطلحات أو عرض الحسابات فهو ليس كذلك بالنسبة للمسائل الحقيقية التي تمتاز بالعمق مثل ما أشار إليه (أ.برلود2002)[1]"فإذا كان من السهل ترجمة الكلمات فهو في غاية الصعوبة ترجمة المبادئ والأفكار" وفي خضم هذه الإشكالات. بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي بغية إعطاء المحاسبة بعدا دولي موحد.

المطلب الأول:مفهوم المحاسبة الدولية

تعرف المحاسبة بصفة عامة بأنها تقنية تهتم بمعالجة المعلومات ،و المقصود بالمعالجة هنا هو تسجيل وتحليل المعلومات[2]،اما مفهوم المحاسبة الدولية و كما قال عنها (1985) " SAMUEL "هي مصطلح عائم (TERM LOSE)،وهذا ليس بالأمر الغريب إذا علم أن للمحاسبة الدولية مجالات عديدة متنوعة وغير متجانسة أحيانا ،فعلى سبيل المثال يستخدم مفهوم المحاسبة الدولية للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة ،وفي أحيانا أخرى تعرف المحاسبة الدولية بأنها المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية في حين أن هناك من اعتبر إن المحاسبة الدولية بأنها مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية .

اختزل "QURESHI" أبعاد المحاسبة الدولية في ثلاثة مفاهيم عامة للمحاسبة الدولية هي:المحاسبة العالمية، ومحاسبة الفروع الأجنبية، و المحاسبة المقارنة.[3]

كما يقصد بالمحاسبة الدولية الإطارات العامة العالمية لتكوين معايير محاسبية دولية تتفق عليها وتنفذها مجموعة من المحاسبين على مستوى العالم وتكون مادة علمية متقدمة تدرس في الكليات المتخصصة على أن يكون سندها ولحمها من مجموعة من المعايير الدولية المحاسبية.[4]

---

[1] -Pascal BARNETO ,**NORMES IFRS(**application aux états financiers) , 2e Édition ,Dunod ,Paris,2006,p3.

[2] -Abdallah BOUCHABA, **COMPTABLITE Général** ,Office Publication universitaire, Alger, P01

[3]-محمد المبروك ابوزيد ،**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** ،طبعة2005،ايتراك للطباعة و النشر ، مصر،2005،ص 13.

[4]- أبو الفتوح علي فضالة ، **المحاسبة الدولية**، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر،1996،ص12.

المطلب الثاني:هيئات معايير المحاسبة الدولية

لقد عقدت عدة مؤتمرات بهدف وضع معايير محاسبية دولية من شأنها تقريب الممارسات المحاسبية فقد كانت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي مع بدايات القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول عام 1904م في "سانت لويس"في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية.[1]و لم يكن هذا المؤتمر الأخير الذي عقد بل تلته عدة مؤتمرات وكانت "أمستردام "مقر المؤتمر الثاني الذي عقد عام 1926ثم المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عقد في نيويورك في عام 1929حيث عولجت به ثلاث أبحاث رئيسة وهي :

الاستهلاك و المستثمر؛ الاستهلاك وإعادة التقويم؛والسنة التجارية والطبيعية.

وانعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933م وقد شاركت فيه 49منظمة محاسبية، بالإضافة إلى حضور 79زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي حضرت المؤتمر 22دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية. وهكذا تلته عدة مؤتمرات أخرى،وقد احتضنت مدينة اسطنبول في تركيا المؤتمر السابع عشر(17)في نوفمبر 2006وكان يهدف إلى تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي العالمي،ومساهمة المحاسبة في تطوير استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم .ودور المحاسبين في عملية التقييم .

وأسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة لمستخدمي الأسواق المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع معايير دولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.[2]

ومن أهم هذه المنظمات نجد:

أولا:لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

هي منظمة خاصة تم انشأؤها عام 1973، لتنظيم مهنة المحاسبة وقد كونتها الجهات المحاسبية المهنية في كل من الدول الآتية:استراليا ،كندا ،فرنسا ،ألمانيا، اليابان ،المكسيك ،بريطانيا،ايرلندا و الو م أ.[3]

---

[1] -حسين القاضي ومأمون حمدان ،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن،2008،ص104.

[2] - حسين القاضي ومأمون حمدان،**مرجع سبق ذكره**،ص104-106.

[3] -Pascal DUMONTIER, Denise DURRE, **PILOTAGE BANCAIRE**(les normes ias et la réglementation Bale 2),Revue Banque édition ,Paris ,2005,P21.

وتهتم لجنة (IASC) بإصدار معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمشاكل معينة، هذه الإصدارات تشبه إلى حد كبير ما يصدره مجلس معايير المحاسبة FASB (سنتعرض له لاحقا) وحتى ألان أصدرت لجنة IASC ثلاثة عشر(13) قائمة لمعايير المحاسبة الدولية كما أصدرت ست(06) مسودات مقترحة.

وتعطي القوائم مجالات معينة مثل المخزون و القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستهلاك، والتكاليف و البحث و التطوير وضرائب الدخل.

أما المسودات المقترحة فتشمل المحاسبة عن ترجمة العملة الأجنبية و التقاعد، وتغيرات الأسعار، والملكيات،والآلات والمعدات ،وعقود الإيجار طويلة الأجل .

وقد تشكلت اللجنة نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من استراليا ،وكندا وفرنسا ،وألمانيا ،واليابان ،و المكسيك،وهولندا والمملكة المتحدة ،وايرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

تضم اللجنة 143عضو من 104 بلدا يمثلون مليوني محاسب وقد أشاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات التي لم تنظم إلى عضوية اللجنة بعد.

وقد حدد دستور اللجنة أهدافها كما يلي[2]:

1- صياغة معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها و التقيد بها في جميع أنحاء العالم؛

2- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

كما أن لها أهدافا أخرى تتمثل في[3]:

3- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على النطاق الدولي؛

4- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها و إصدارها كمعايير دولية تخدم مصلحة العامة؛

5- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية في ما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

---

[1]- ثناء القباني ،**المحاسبة الدولية** ،الدار الجامعية ،مصر ،2005،ص5.

[2]- حسين القاضي ومأمون حمدان،**مرجع سبق ذكره**،ص107.

[3]- حواس صلاح،**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ،أطروحة دكتوراه غير منشورة،جامعة الجزائر ،الجزائر،ص6و54-55.

وقد لقيت اللجنة من الجمعيات المهنية في دول أخرى قبولا واسعا.كما اصدر اتحاد المحاسبين الدوليIFACفي عام 1982 (ويضم في عضويته 143 هيئة من 103 دولة من مختلف أرجاء العالم قرار ينص على اعترافه "بأن لجنة معايير المحاسبية الدولية هي صاحبة الحق في إصدار هذه المعايير" وقد أصدرت اللجنة عام 2001 إحدى وأربعون معيار (41) وهكذا ألحقت مهنة المحاسبة بغيرها من المهن فأصبح لها معايير وقواعد سلوكها المتعارف عليها يمكن الرجوع إليها والاحتكام إلى نصوصها وضرورة التقيد بها.

ثانيا :مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)BOARD

1- النشـــــــــــــــــــــأة

نشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية BOARD(IASB) في 06فيفري 2001،ويتكون من 14عضو:الرئيس ونائب الرئيس و12 عضو دائم يتم تسميتهم من قبل (LES RUSTEES) على أساس خبراتهم المحاسبة ،بشرط أن يكون لخمسة (05)أعضاء على الأقل خبرة الإصدار،وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية ،وواحد من الاكاديميين .

سبعة أعضاء من بين ألاثني عشر(12)مكلفين بالربط و الاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس،وذلك من اجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB.

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) يختار من طرف (LES RUSTEES) من بين الأعضاء ألاثني عشر الدائمين.ونفس الإجراءات بالنسبة لنائب الرئيس أما أعضاء المجلس(IASB) يعينون لمدة 05 سنوات كأقصى حد يمكن تجديدها مرة واحدة.[1]

ويقوم هذا المجلس بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية ويختلف عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (وهي الهيئة السابقة له)في عدة مجالات رئيسة منها[2]:

خلافا للجنة معايير المحاسبة الدولية ،لايربط مجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة من قبل مجموعة من الأعضاء دون خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة ،مستقلين عن مهنة المحاسبة؛

وخلافا للأعضاء فان إدارة لجنة المحاسبة الدولية فان أعضاء مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة هم أفراد يتم تعيينهم على أساس المهارة الفنية و الخبرة أكثر من كونهم ممثلين لهيئات محاسبة محلية محددة أو منظمات أخرى؛

[1]- شناي عبد الكريم ،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولي**ة ،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة باتنة،الجزائر،2009/2008،ص9.

[2]- حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص57-58.

ينعقد عادة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية مرة كل شهر خلافا لمجلس إدارة لجنة معايير الدولية الذي يجتمع قرابة أربع مرات فقط خلال السنة .

2-أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)

لمجلس معايير المحاسبة الدولية عدة أهداف وانجازات يمكن أن نلخصها فيما يلي[1]:

- لديه كل المسؤولية في المسائل التقنية (فيما يخص إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية وكذا مشاريع المعايير بحيث يأخذ بالآراء المختلفة و الموافقة النهائية للترجمة المقدمة من الهيئة النقدية الدائمة للترجمة (IFRIC)؛

- تطوير المعايير حتى تكون المعلومات المحتواة في القوائم المالية ذات نوعية عالية من حيث قابلية الفهم وذات مصداقية ودلالة وقابليتها للمقارنة ،بحيث تسمح للمستثمرين سواء كانوا محليين أم أجانب من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛

- العمل على تقارب المعايير المحاسبة الوطنية مع التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

3-انجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)

في نهاية جوان 2004 مجلس معايير المحاسبة الدولية و لجنة معاير المحاسبة الدولية قاما بإصدار ستة وأربعون (46) معيارا منها 9 معايير تم استبدالها ،وأخرى ألغيت بالإضافة إلى ذلك نشر 33 ترجمة من طرف اللجنة التقنية الدائمة للترجمة(IFRIC)حيث 22 منها أدمجت في معايير جديدة .

*وأصبح يطلق على المعايير التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعايير التقارير المالية للإبلاغ المالي.

ثالثا: منظمات محاسبية أخرى

يوجد منظمات أخرى اهتمت بتقريب الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي إضافة إلى كل من لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية .

[1]- شناي عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره،ص10-11.

ونجد منها :

1-الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)

و هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو و منظمة في 188 دولة ويمثلون أكثر من (2.5) مليون محاسب.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى و التشجيع على اعتمادها لتحقيق مهامه ،فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة و منظمات محاسبة في مختلف دول العالم .

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية[1]:

* المعايير الدولية للمراجعة و خدمات التأكيد؛
* معايير دولية لرقابة الجودة؛
* قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
* معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

2- اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC)

تشكل هذه اللجنة من (12) عضو يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد ،وتهتم هذه اللجنة بتغيير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبة الدولية الموجودة و إعداد و نشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير ، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية.[2]

[1]- حسين القاضي ومأمون حمدان ،**مرجع سبق ذكره**،ص110.

[2]- مداني بن بلغيث ،**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية(بالتطبيق على حالة الجزائر)**،أطروحة دكتوراه غير منشورة،جامعة الجزائر ،الجزائر،2004 ،ص131.

وللجنة التقنية للترجمة عدة مسؤوليات تتمثل في[1]:

- هي هيئة تفسيرية لمؤسسة (IASC)، مكلفة بمراجعة وفي الوقت المناسب، قضايا محاسبية واسعة الانتشار التي ظهرت ضممن سياق التقارير المالية الدولية الحالية، وعمل (IFRIC) يرمي إلى التوصل إلى توافق في الآراء بشان المعالجة المحاسبة المناسبة و توفير التوجيه بشان تلك القضايا،وعند تطوير التفسيرات (IFRIC) تعمل عن كثب مع لجان وطنية مماثلة .

و التفسيرات تشمل كلا من :

- ✓ قضايا التقارير المالية المحددة حديثا التي تعالج على وجه التحديد في معايير التقارير المالية الدولية.
- ✓ قضايا حيثما ظهرت تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو تبدو محتملة للتطوير في غياب التوجيه الموثوق.

كما تقوم (IFRIC) بمهام أخرى بناء على طلب (IASB).

3-المجلس الاستشاري للمعايير(SAC)

المجلس الاستشاري للمعايير يتشكل من ثلاثين (30) عضوا على الأقل ، يمثلون أصولا و كفاءات مختلفة و متنوعة يتم تعينهم من قبل الإداريين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد يرأس (SAC) رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)و يوجه أعمال (IASB) المتعلقة بالقرارات و الأعمال ذات الأولوية كما يشكل فضاء للربط بين (IASB) و هيئات التوحيد الوطنية والإطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية.[2]

المطلب الثالث:كيفية إصدار معايير المحاسبة الدولية

أولا : تعريف المعيار المحاسبي

يعرف المعيار حسب(ISO ; International standards organisation) على انه[3]:" وثيقة أعدت بإجماع، و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها تعطي لاستعمالات مشتركة و متكرر قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم امثل في سياق معين"

[1]- بريش عبد القادر ،**متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم02،المخزونات الكفيلة بتطبيق فعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في scf** ،الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،المركز الجامعي ،سوق أهراس،الجزائر ،25-26ماي 2010.

[2]- مداني بن بلغيث ، **مرجع سبق ذكره** ،ص131.

[3]-حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص58-59.

كما يعرف المعيار (NORME)على انه[1] "كل قاعدة تم إرساؤها من طرف سلطة مؤهلة أو عن طريق الإجماع".

أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين , و كذا توجيه و ترشيد الممارسات العلمية في المحاسبة التدقيق أو مرجعة الحسابات

و المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، وتحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.

ثانيا: كيفية إصدار معيار محاسبي دولي

حسب إجراءات العمل المتفق عليها فانه توجد المجموعة الاستشارية داخل لجنة المحاسبة الدولية ، ولايتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من اجل صنع القرار ،و بناءا على ذلك يتم إعداده مسودة عرض بموضوع أو مشكلة معينة تم إقرارها من طرف ثلثي (2/3) أعضاء المجلس ، يتم إرسالها إلى الهيئات و المنظمات المهتمة ، للتعليق على كل عرض أو مسودة.[2]

وتتلخص إجراءات إصدار معيار عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في[3]:

1-قرار الأجندة،2-حدود المسألة،3-مسودة قائمة المبادئ،4-قائمة المبادئ النهائية،5-المعيار المحاسبي النهائي

ويمكن تفصيل هذه العناصر في الجدول رقم(1-1).

[1]- مداني بن بلغيث ، **مرجع سبق ذكره** ،ص61.

[2]- شعيب شنوف ،**محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبة الدولية)**،الجزء الأول ،،مكتبة الشركة الجزائرية،الجزائر،2008،ص132.

[3]- فريدريك تشوي ،كارل آنفروست ،جاري ميك،تعريب محمد عصام الدين زايد ،ترجمة محمد حجاج ،**المحاسبة الدولية**، دار المريخ ،السعودية ،2004،ص366-367.

الجدول رقم(1-1):إجراءات إصدار معيار محاسبي دولي

قرار الأجندة	حدود المسألة	مسودة قائمة المبادئ	قائمة المبادئ النهائية	المعيار المحاسبي النهائي
تصدره: لجنة التوجيه المعينة من المجلس.	تقوم بـــ: -تحديد نطاق المشروع - تعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس.	تضعها لجنة التوجيه لتلقي التعليقات والملاحظات.	تعدها لجنة التوجيه . - يعتمدها المجلس (بأغلبية تلي الأصوات) - تنشر لتلقي التعليقات والملاحظات دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ. - وأحيانا وفي حالة عمل تغيرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على المسودة الإعلان، ينشر مسودة إعلان معدلة لتلقي التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبي الدولي.	-يعتمد من المجلس (بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات)

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على فريدريك تشوي ،كارل آنفروست ،جاري ميك،تعريب محمد عصام الدين زايد ،ترجمة محمد حجاج ،المحاسبة الدولية ،دار المريخ ،السعودية ،2004،ص366-367.

وهناك من يلخص عملية إصدار معايير محاسبة دولية في المراحل التالية[1]:

المرحلة **1**: يشعر المجلس (IASB) الخبراء التقنين من أجل أخذ رأيهم عند دراسة المشروع المقترح؛

المرحلة **2**: انطلاقا من الاقتراحات المقدمة من قبل الهيئات التقنية يقوم المجلس بإصدار وثيقة مناقشة للتعليق عليها؛

المرحلة **3**: بعد استلام الآراء والحجج والتعليقات يقترح المجلس وثيقة سبر الآراء على المشروع المقدم والذي يجب أن يحصى بموافقة 8 أعضاء على الأقل من المجلس قبل إصداره وطرحه للمناقشة؛

المرحلة **4**: بعد الأخذ بعين الاعتبار لمختلف الآراء والتعليقات يصدر المجلس المعيار (IAS) والمسمى من الآن (IFRS) بشرط أن يحضى بموافقة 8 أعضاء على الأقل من المجلس.

[1]- شناي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص11.

* ولا يجب أن نغيب أنه تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة. أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا.[1]

[1]- طارق عبد العال حماد ،**موسوعة معايير المحاسبة الدولية (شرح معايير المحاسبة الدولية و المقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية)**،الجزء الأول ،الدار الجامعية ،مصر ،2003،ص19-20.

المطلب الرابع:خصائص وأهداف معايير المحاسبة الدولية

أولا :خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز معايير المحاسبة بمجموعة من الخصائص أهمها[1]:

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي تمر بها هيئة معايير المحاسبة الدولية نتج عنها توسيع مجال الاستشارة دون إهمال وجهة نظر الهيئات الدولية؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين (الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية)حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير وهو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بل ما تمنعه؛
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانونية أو التنظيم.

ثانيا :أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية

ويمكن أن نوجز أهداف المعايير فيما يأتي[2]:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم أو البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا؛
- العمل على التحسين و التنسيق بين الأنشطة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة و الذين يعملون على إصدار ونشر معايير المحاسبة الدولية بالدول التي ينتمون إليها وان يبذلوا عنايتهم الخاصة ليحققوا ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية و الإفصاح عن ذلك؛
- إقناع الحكومات و الشركات و الجهات المهنية بوضع معايير المحاسبة بالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛

[1]- شناي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص10.

[2]- حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال و المنظمات التجارية و الصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام؛
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتحضير القوائم و البيانات المالية؛
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني:مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر

مرت المحاسبة الجزائرية بعدة مراحل حتى تصل إلى ماوصلت إليه ألان،بداية بالمخطط المحاسبي الفرنسي الموروث عن الدولة الفرنسية والذي كان تطبيقه بصفة الإجبار لا صفة الاختيار باعتبار أن الجزائر كانت مستعمرة فرنسية،ثم واجه هذا الأخير جملة من الانتقادات أدت إلى إلغاء العمل به منها تطور الأنظمة المحاسبية في العالم إبان تلك الحقبة .لتنتقل الجزائر إلى انتهاج المخطط المحاسبي الوطني والذي كان ملائم للظروف الاقتصادية لتلك الفترة ألا وهي دخول الجزائر ضمن الدول الاشتراكية.وبالرغم من أن المخطط المحاسبي الوطني خدم المحاسبة الجزائرية لأكثر من ثلاثة عقود إلا انه لم يعد ملائم ومتطلبات الحياة الاقتصادية وذلك بانتقال الجزائر من النظام الاشتراكي إلى نظام السوق،وكغيرها من الدول،بادرت الدولة الجزائرية إلى سياسة إصلاح من شأنها الارتقاء بالمحاسبة إلى مستوى العالمية،وجاء النظام المحاسبي المالي كخطوة أولية لتحقيق هذا الهدف.

المطلب الأول:المحاسبة الجزائرية من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي

أولا :المخطط المحاسبي العام PCG

1-ضرورة انتهاج المخطط المحاسبي العام الفرنسي

في مطلع استقلال الجزائر عام 1962،وجدت المؤسسة الجزائرية نفسها مجبرة على إتباع القواعد المحاسبية الخاصة بالنموذج الفرنسي ممثلة في المخطط المحاسبي العام (PCG-Générale plan comptable)لسنة 1957. [1]والذي يرجع تاريخ إعداده إلى سنة 1947،حيث انه قبل هذا التاريخ كانت الاعمال المحاسبية لا قيود

[1]- حمادي نبيل ،مداخلة (**محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام**)، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في إطار معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، 13-15اكتوبر ،جامعة سعد دحلب ،البليدة ،الجزائر،ص7.

لها ولا ضوابط لانها كانت تهدف الى تشجيع التجارة وكانت كل مؤسسة وفق خطط تضعها بنفسها .لتكون سنة47 فاصلا لتوحيد اعمال المؤسسات في الدولة الواحدة خاصة فيما يتعلق بعرض القوائم المالية.[1]

ويهدف هذا المخطط إلى التنسيق بين مختلف المحاسبات ،وهذا لجعل المحاسبة أداة فعالة للتسيير الخاص بالمؤسسات الاقتصادية دون إهمال فائدة التنسيق المحاسبي من اجل تزويد الاقتصاد بالوثائق و المعلومات اللازمة ،وخاصة بالإحصائيات الضرورية من اجل دراسة كيفية توزيع الدخول الوطنية ،وكذلك لمواجهة المنافسة من خلال إطاره المحاسبي الذي يحتوي على عشرة أقسام رئيسة وهي[2]:

* الأقسام من **(1)**إلى **(5)**:خاصة بحسابات الميزانية.

* الأقسام من **(6)** إلى**(7)**:حسابات التسيير (التكاليف، النواتج).

* القسم (8):خاص بحسابات النتائج.

* القسم **(9)**:خاص بالمحاسبة التحليلية.

* القسم **(0)**:حسابات خاصة وموضوعة لتسجيل الالتزامات المتحصل عليها والمعطاة والتي تظهر خارج الميزانية.

إن المخطط المحاسبي العام (PCG) كان الخيار الوحيد المحاسبين الجزائريين في تلك الفترة ، و هذا لتنظيم المؤسسات الوطنية من الجانب المحاسبي،ولكن الواقع الاقتصادي للمؤسسة الجزائرية في إطار الاقتصاد الاشتراكي اظهر صعوبة في مواكبة هذا المخطط لكبر حجمه من جهة و تطور الأنظمة المحاسبة في العالم من جهة أخرى.

2-انتقاد المخطط المحاسبي العام (PCG)

بالرغم من أن المخطط المحاسبي العام الفرنسي خدم المحاسبة الجزائرية لفترة معتبرة إلا انه وجهت له انتقادات عدة ،ومن هذه الانتقادات نجد[3]:

- عدم توافقه مع احتياجات الحياة الاقتصادية في فرنسا فقد خلصت لجنة التوحيد المحاسبي المكلفة بإعداد المخطط المحاسبي إلى ضرورة تعديل هذا المخطط بهدف ضمان تكيفه المستمر مع ضروريات الحياة الاقتصادية وتطور التقنيات المحاسبية وهذا ما يفسر المراجعة التي تمت ستة 1971ونتج عنها وضع المخطط المحاسبي المعدل سنة1982؛

[1] -GOUDAIN ,e .m .FALL ,**COMPTABILITé GéNERA**L ,Librairis Vuibert ,paris ,1987.p18.

[2]- حمادي نبيل ،**مرجع سبق ذكره.ص7.**

[3]- دشاش أم الخير،**متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية**،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة ورقلة، الجزائر، 2010/2009 ،ص53.

- ضعف مضمون المخطط من حيث النصوص والإجراءات التي كانت على شكل توصيات بسيطة لا تحمل اي وضعية إلزامية بالإضافة إلى ذلك فقد كانت نصوصه تولي اهتماما كاملا بالجانب المالي باعتباره الجانب المفضل من طرف المؤسسات الرأسمالية التي تهتم بمتابعة ومراقبة رأس المال الذي يظهر تطوره في الأموال الخاصة على مستوى الميزانية وفي المجموع الجبري للعمليات التجارية على مستوى حسابات النتيجة؛

- يتميز الإطار المحاسبي للمخطط الفرنسي العام 1957بالتقصير في تعريف بعض الحسابات وطريقة استعمالها ،وفي الهيكل الشكلي للمخطط ،فقد القواعد التي عليها في تقسيم المجموعات غير متجانسة مع بعضها البعض حيث يعتمد تارة الجانب الوظيفي وتارة أخرى على أساس آخر بالإضافة إلى غياب التناسق في اتجاه أرصدة بعض الحسابات والتي تحمل تارة رصيد مدينا وتارة أخرى رصيد دائنا وبذلك يفتقد رصيد الحساب لأي معنى ومن ثم فان المجموع الإجمالي للمجموعة يصبح غير متجانس كما هو الحال في المجموعة الرابعة "حسابات المتعاملين" و المجموعة الخامسة "الحسابات المالية".

ثانيا :مسار المخطط الوطني المحاسبي PCN

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني أول خطوة في مجال ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية، و قد جاء ليحل محل النموذج المحاسبي الفرنسي الذي كان سائدا، و الذي كان يتماشى مع الواقع الاقتصادي الليبرالي الذي يعتبر الربح فيه هو الهدف الأساسي الذي يحدد و يوجه السياسات الاقتصادية على المستويين الجزئي و الليبرالي.

وتفاديا كذلك لأوجه القصور التي ميزت المخطط المحاسبي الفرنسي مع بداية الستينات، تدارك المخطط المحاسبي الجزائري تناقضاته و مشاكله و اتجه نحو إتباع مسار آخر مغاير يتفق مع التوجهات السياسية، الاقتصادية و الاجتماعية التي كان النظام الجزائري آنذاك يسعى إلى تجسيدها من خلال المخططات التنموية التي شرع في تطبيقها انطلاقا من نهاية الستينات من القرن الماضي.

ولقد كان منطلق هندسة المخطط المحاسبي الجزائري ـــ بما يعرف بالمخطط المحاسبي الوطني ـــ هو ضمان خلق بنك للمعلومات يسخر لمختلف الاستخدامات في كل المستويات الإدارية و التنظيمية سواء كانت تخص الأجهزة المركزية أو الأجهزة المحلية. و كانت أسسه الهيكلية و التفسيرية متفـــتحة و منسجمة إلى قدر كبير مع الكثير من العوامل و المتـــغيرات البيئية المـــحلية و الـــدولية وقـــتذاك، وكان يهدف على وجه الخصوص لتلبية

الاحتياجات و المتطلبات من المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية من خلال المخططات الوطنية.[1]

وكذلك بانتقال الجزائر إلى النظام الاشتراكي واجهت صعوبات في تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لذلك بدأت في محاولات لتغيره.

وجاءت أول محاولة لتغيره في سنة 1964، حيث اقتصرت على إنشاء بعض الحسابات و تغيير أسماء البعض الأخر، و عليه فلا يمكننا اعتبار هذه العملية محاولة تغيير حقيقية لهذا المخطط.

جاءت بعدها محاولة وزارة المالية لتغييره سنة 1969، حيث اعتبرت بمثابة محاولة أولى بالنظر إلى هدافها،فقد شكل وزير المالية آنذاك لجنة من شانها تحضير و إعداد مخطط المحاسبي جيد في ظرف(06) ستة أشهر.[2]

إلا أن هاته اللجنة لم تقدم شيء و لم تسفر أشغالها على أي مخطط جديد ، إذ لم تكن المهلة المخصصة كافة ،فلم تكن متوافقة مع أهمية و ضخامة المهمة.

ولقد كانت المحاولة الثانية التي انطلقت في 1972 و دائما بقيادة وزارة المالية هي المحاولة الناجحة.
وهذه المرة أو كلت مهمة تغيير المخطط إلى مجلس مكلف لذلك، و هو المجلس الأعلى للمحاسبة الذي تم إنشاؤه بمرسوم مؤرخ في 29 ديسمبر 1971، و أوكلت له مهمة إعداد مخطط محا سبي جديد، بالإضافة إلى مهمة تنظيم ميدان المحاسبة.[3]

PCN لقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبني المخطط الجديد من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع تلاه صدور الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري ,شركات الاقتصاد المختاطة ,الشركات التي تخضع لنظام التكاليف على أساس الحقيقي مهما كان شكلها ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تكييف المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية.[4]

وفي الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة،والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبة قطاعية ،الزراعة ،السياحة ،البناء و التعمير و الإسكان ، ومخطط خاص بالتأمينات.

---

[1]- ايت محمد مراد،ابحري سفيان ،**النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**،الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية،جامعة سعد دحلب البليدة الجزائر، واليات تطبيقه في الجزائر،13-2009/09/15،ص2.

[2]- يوسف حريزي،**تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ،مذكرة ماستر غير منشورة ،جامعة ورقلة ،الجزائر،2010/2009،ص30.

[3]- طارق حمزة ،**المخطط الوطني المحاسبي** ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر،الجزائر ،2004/2003،ص116.

[4]- مداني بن بلغيث ،**مرجع سبق ذكره**،ص148.

ومن سنة 1990-1998 عرف الاقتصاد الجزائري خلال هذه المرحلة تحولا كبيرا حيث دخل مفهوم اقتصاد السوق و استقلالية المؤسسات و تم تحويلها إلى شركات ذات أسهم وذات مسؤولية محدودة مما جر العديد من الهيئات المختصة بالتدخل في معاير المحاسبة الدولية.

و لذلك سعت الدولة الجزائرية إلى تحديث المخطط الحاسبي الوطني،حيث وكلت المهمة لمجموعة خبراء فرنسيين تابعين لـــ [1]:

- المجلس الوطني للمحاسبة CNC
- مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين GSOEP
- الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات C NCC

فشكل المجلس لهذا الغرض لجنة قيادية، تضطلع بمهمة التنيسق ثم توزيع أعمال هذه اللجنة على أربع مراحل:

1-**المرحلة الأولى:**تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛

2-**المرحلة الثانية:** إعداد مشروع نظام محاسبي مالي جديد؛

3-**المرحلة الثالثة:** التكوين لمخطط محاسبي جديد و معايير المحاسبة الدولية؛

4-**المرحلة الرابعة:** المساعدة على تحسين عمل المجلس الوطني للمحاسبة.

ثالثا: النظام المحاسبي الماليscf

وللتطرق إلى النظام المحاسبي المالي علينا المرور بالنقاط التالية :

أ-تعريف النظام المحاسبي المالي scf

من اجل إكساب القوائم لمالية المعروضة حسب السياسة المحاسبة الجزائرية ،المصداقية و الشفافية ،بغية تقليص الفروض و النقائص الموجودة بينها و بين القائم المعروضة حسب معايير المحاسبة الدولية IAS/IFS أي الانتقال من الاهتمام بالنظرة القانونية للمؤسسة إلى الاهتمام بالجانب الاقتصادي لها ،و الاهتمام بالمستخدمين الخارجيين لهذه القوائم بما فيهم المستثمر الأجنبي ،يجب على الجزائر أن تكيف محاسبتها و المعايير الدولية و تتبني هذه الأخيرة.

[0]- **المادة 3**:من قانون رقم07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل25 نوفمبر سنة 2007,و المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية العدد74 المؤرخة في 2007/11/25،الجزائر

[1]- حواس صلاح ،مرجع سبق ذكره،ص197-198

0- شعيب شنوف ،مرجع سبق ذكره،ص27-28.

بدأت عملية إصلاح المخطط الوطني المحاسبي في شهر افريل سنة 2001 و ذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وذلك بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة ، و قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.[1]

وطبقا لهذا القانون فانه عرف المحاسبة المالية بأنها (نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة،وتطبيقها، و تقسيمها،وتسجيلها،عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته ،ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[2]

نشير إلى أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المستمد من النظام الانجلوسكسوني و مدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG).

ب- طبيعة وبنية النظام المحاسبي المالي:

ويمكن تلخيصها فيما يلي[3]:

ب1-: طبيعة النظام المحاسبي الجديد

تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية :

* بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد .
* إعطاء مفاهيم جديدة للأصول, الخصوم،رأس المال ، الأعباء و النواتج
* تحديد طرائق التقييم المحاسبي
* تنظيم مهنة المحاسبة
* إعداد نماط للقوائم المالية الختامية ووضع جداول و إيضاحات خاصة بالمفاهيم و الجداول الملحقة

[1]- ناصر مراد ، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات التطبيق يظل المعايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) ، يومي 13-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب ، البليدة ،ص3.

[2]- **المادة 3**:من قانون رقم07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل25 نوفمبر سنة 2007,و المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية العدد74 المؤرخة في 2007/11/25،الجزائر

[3]- شعيب شنوف ،**مرجع سبق ذكره**،ص27-28.

* تحديد الحسابات و المجموعات

* تحديد قواعد ميكانيزمات سير الحسابات

ب*2: بنية النظام المحاسبي الجديد*

يحتوي الإطار المحا سبي الجديد على سبع مجموعات أساسية وهي كمايلي:

الصنف الأول:حسابات الأموال الخاصة .

الصنف الثاني: حسابات القيم الثانية

الصنف الثالث:حسابات المخزونات، الحسابات الجارية

الصنف الرابع:حسابات الغير

الصنف الخامس :حسابات المالية

الصنف السادس: حسابات الإعياء

الصنف السابع:حسابات الإيرادات

أما الأصناف 9,8,0 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

ج- مجال التطبيق

تطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك الحاسة المالية،مع مراعاة للاحاكم الخاصة بها، يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنيون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.[1]

[1]- **المادة 3:**من قانون رقم07-11 المؤرخ قي 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل25 نوفمبر سنة 2007,و المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية العدد74 المؤرخة في 2007/11/25،الجزائر.

د- من خصائص النظام المالي

* يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي و إعداد معلومات تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

* الإعلان بصفة أكثر وضوحا و شفافية عن المبادئ إلى تحديد التسجيل المحاسبي للمعاملات و تقسيمها و إعداد القوائم المالية ، مما يسمح بالتقليل من التلاعب ، منسجمة و مقرؤة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات؛

* يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة و مقروءة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات.

و يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، و معايير محاسبية، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة.[1]

المطلب الثاني: أسباب تبني نظام محاسبي مالي

أسباب هامة تلك التي آدت إلى تبني نظام محاسبي مالي يهدف إلى موافقة متطلبات المحاسبة الدولية التي أصبحت اللغة التي يتكلم بها العالم اليوم.

و من الأسباب نجد:

1- من اجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق:

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه و كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري ، أن يكون الإطار التصوري المحاسبي يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق ، و ذلك أن تكون التقارير المالية المعدة،تتميز بجملة من الخصائص،أن يكون النظام المحاسبي يسمح بعقلانية المعلومات المحاسبة، وتوحيد القوائم المالية وأولوياتها.

وإلى من توجه هذه التقارير وما هي نوعية القوائم المالية التي يمـــكن إعـــدادها لغرض عرضـــها على المستثمريـــن و المقرضين على وجه الخصوص، وما هو الوقت المناسب لتقديمها من اجل اتخاذ قرارات مناسبة وفي الوقت الضروري.[2]

[1]- ناصر مراد ،**مرجع سبق ذكره**،ص3.

[2]- شعيب شنوف ،**مرجع سبق ذكره**،ص 19.

2- الحاجة إلى المعلومات المحاسبة:

إن البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير معلومات محاسبة جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لكن حتى مستخدمو القوائم المالية ليسوا وحدة متجانسة، و لذا ينبغي مراعاة كل هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية وذلك من حيث :

- طرق التقسيم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية...الخ

- إن مستخدمو القوائم التالية يحتجون إلى بعض العناصر العامة مثل توزيع الأرباح، نتائج المؤسسة، فالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)من خلال جدول الحسابات النتائج نجد فيه فقط نتيجة الاستغلال أو نتيجة خارج الاستغلال وهذا لا يوضح شفافية و طبيعة المؤسسة المالية.

وذلك من خلال الغموض بين الدورة الاستغلال و نتائج خارج الاستغلال.

- المعلومات التقديرية المستقبلية حيث ينبغي على المؤسسة تزويد الغير بالمعلومات حول أنشطتها المستقبلية و التكاليف و الإيرادات المستقبلية.

- ثبات الطرق المحاسبة حتى تكون المعلومات المحاسبة قابلة للمقارنة وذات قيمة ينبغي اعتمادها طرق محاسبة ثابتة،وتكون التقارير المالية قيمة تجانسيه.[1]

3-من اجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية:

ينبغي هنا الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري نسخة 35/ 75 المؤرخة في 29 افريل 1975، وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه و المخطط ولتحقق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل ، الإنتاج و بالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا و ذلك بفتح اقتصادها على السوق و تحرير التجارة الخارجية ، فتح رأس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص ، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة، هذه التحويلات تحتم على الجزائر توفير المعلومات محاسبة و مالية ، ذاتي نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة وكذلك بالنسبة للمقرضين.

كذلك المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلاءم مع الظروف الراهنة للعولمة و معايير المحاسبة الدولية ، فالقوائم الحالية وفقا للمخطط المحاسبي الجزائري ، تعتبر غير مفيدة للمستثمرين و المقرضين، بقدر

[1]-عرابة الحاج وآخرون،**دوافع تطبيق معايير للمحاسبة الدولية في الجزائر** ،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ،يومي17-18جانفي ،المركز الجامعي بالوادي ،الجزائر.

ما هي مفيدة و موجهة إلى مصالح الضرائب و تلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، و في هذا الإطار ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبة التي من المفروض يتم أعدادها على أساس قواعد تجارية ، وبين الميزانية الجبائية.[1]

4-محدودية وقصور المخطط الوطني المحاسبي :

بالرغم من الخدمات الكبيرة التي قدمها المخطط المحاسبي الوطني الأكثر من ثلاثة عقود إلا أن التطورات الحاصلة أبرزت فيه جوانب عدة من القصور حيث جعلته لا يعكس الصورة الحقيقية للمحاسبة و لا يتلاءم مع احتياجات الفئات العديدة من مستخدمي القوائم المالية .

لذلك هناك نقائص عديدة يعاني منها المخطط الوطني نذكر منها[2]:

- يخضع المخطط المحاسبي الوطني الأهداف قانونية و محاسبية فقط لذلك لا يستجيب للميزانية المحاسبة لمتطلبات التحليل المالي؛

- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه، مما أدى إلى العدول عنه في اغلب المؤسسات؛

- غياب المحاسبة التحليلية و الجرد المستمر مما يشكل صعوبات في تقييم بعض عناصر الأصول كالمنتجات؛

- يعتمد ترتيب عناصر الميزانية على مبدأ درجة سيولة الأصول و درجة استحقاقية الخصوم و لا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ السنوية؛

- بعض عنـــاصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية مثل المصاريف الإعـــدادية فهي عبـــارة عن مصاريف و ليست موجودات مادية أو معنوية؛

- تعتمد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط، أي تقييم عناصر الأصول حسب كلفة شرائها و ليست القيمة العادلة لذلك فهي لا تعكس القيم الحقيقة للسوق؛

- يغير المخطط المحاسبي الوطني، أوراق المساهمة المالية من عناصر الحقوق (ح/421) بينما تعتبر حسب المخطط العام من الاستمارات؛

[1]- شعيب شنوف ،**مرجع سبق ذكره**،ص19-20.

[2] - ناصر مراد ، **مرجع سبق ذكره**،ص5-6.

- عدم معالجة العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار "leasing" بحيث يسمح عقد الإيجار للمؤسسة بتمويل شراء تجهيزات و لكن لا تحصل على ملكيته إلا بعد تسديد مبلغه الكلي على شكل دفعات، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني تشترط الملكية لذلك؛

- ضغوطات الهيئات الدولية ، صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي و المنظمة العالمية للتجارة ، قصد الالتزام بالمعايير الدولية؛

- تبني المجتمع الدولي لمعايير محاسبة دولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، و خاصة القياس و التقييم والعرض و الإفصاح؛

- إفرازات العولمة التي تقتضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي،هذه التغيرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، و بالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد.

المطلب الثالث: الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد و يمكن تلخيصها في النقاط التالية[1]:

1- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبة الدولية.

2- تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية.

3- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات

4- جعل القوائم المحاسبة و المالية ، وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.

5- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.

6- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي.

7- المساعدة على نمو مردودية المؤسسة من خـــلال تمكنها من معرفة أحسن آليات الاقتصـــادية و المحـــاسبة التي تشترط نوعيـــة و كفاءة التسيير.

[1]- ايت محمد مراد وأبحري سفيان،م**رجع سبق ذكره** ،ص7.

- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها و شفافيتها كما يمكن إدراج الأهداف التالية[1]:

- جلب المستثمرين الأجانب من خلال توحيد القوائم المالية.

- الانتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم.

- إيجاد حلول محاسبة لعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني المحاسبي.

- تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي ، أو محضري القوائم المالية لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط.

المطلب الرابع: مقارنة بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

صحيح أن الجزائر تبنت النظام المحاسبي المالي خلفا للمخطط المحاسبي الوطني وهذا لموافقة المعاملات المحاسبية الدولية،وهذا لا ينفي وجود بعض الاختلافات بين كل من النظام المحاسبي المالي و معاير المحاسبة الدولية وهذا لخصوصية البيئة الجزائرية،ومن الاختلافات بين كل من المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية نلخصها في الجدول رقم(1-2).

[1] - عمورة جمال ، **(الاهتلاكات و تدهور قيم النبتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي الملي الجديد واليات التطبيق في ظل معايير المحاسبة الدولية، 13-15 أكتوبر ،2009جامعة سعد دحلب البليدة،الجزائر.

الجدول رقم(1-2):الاختلافات الموجودة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي

العناصر	معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS	النظام المحاسبي المالي SCF	المخطط الوطني المحاسبي PCN
الإطار المحاسبي	يهدف إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي وكيفية إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية	يتضمن القواعد والمبادئ ومجال وميكانيزمات تطبيق وسير الحسابات	لا يوجد إطار تصوري للنظام المحاسبي نسخة 75- 35
القوائم المالية	تضم كل من: - الميزانية - حسابات النتائج - جدول تدفقات الخزينة - جدول تغيرات الأموال الخاصة - جداول الملاحق	- الميزانية - جدول حسابات النتائج - جدول سيولة الخزينة - جدول تغيرات الأموال الخاصة - جداول الملاحق	- الميزانية - جدول حسابات النتائج - الملاحق
تقييم العناصر المقيدة والبيانات	أساس التقييم المحاسبي: - التكلفة التاريخية - القيمة المالية - القيمة القابلة للتحقيق - القيمة المالية للتدفقات المستقبلية للخزينة - القيمة العادلة	أساس التقييم: - التكلفة التاريخية وبالاستناد إلى: - القيمة الحقيقية - قيمة الإنجاز - القيمة العادلة	أساس التقييم : - التكلفة التاريخية

عقود الإيجار	خصص لها المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 حيث سجل قيمة في عناصر أصول الميزانية: - عناصر الخصوم المالية للالتزامات - الإيجار المستقبلي ويسجل بالقيمة العادلة أو القيمة المالية	يدرج الأصل المستأجر في: - حسابات أموال الميزانية كذلك التزامات دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم الميزانية	لا توجد أحكام ومبادئ محاسبية تخص: - عقود الإيجار - تمويل
البحث والتطوير	يسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية	يسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر الأصول فيما يسجل تكاليف البحث في حسابات ..... لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية	يسجل ضمن عناصر الأصول
الأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية	موجهة أساسا للمستثمرين والمقرضين بالدرجة الأولى	المستثمرون- هيئات إدارية- إدارة الضرائب- شركاء آخرون- زبائن- موردون- أجراء ...	تتمثل أساسا في: - المحاسبة الوطنية - مصالح الضرائب - البنوك - المصارف الداخلية
الواقع الاقتصادي و القانوني	تغليب الجوهر عن الشكل	يجب تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني	يجب تغليب الجانب القانوني والإداري على الواقع الاقتصادي

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على **الجريدة الرسمية** العدد "19" المؤرخة في 25/ 03/ 2009.

وكتاب محاسبة المؤسسة لصاحبه شعيب شنوف،**مرجع سبق ذكره**، ص132.

ومن خلال الجدول رقم**(1-2)** والذي يعرض لنا بعض الاختلافات بين كل من معايير المحاسبة والنظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني يتبن لنا التوافق الواضح مع وجود بعض الاختلافات الطفيفة بين كل من المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي الشيء الذي يعكس المجهود المبذول من قبل الجهات المحاسبية على المستوى الوطني في التقريب الممارسة المحلية مع ماهو دولي.ومن جهة أخرى نلاحظ الاختلافات الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني مما يعني بعده عن ماهو حاصل من تطورات في الميدان المحاسبي العالمي.

خلاصة الفصل الأول

بعد الوقوف على معايير المحاسبة الدولية والإشارة إلى المخطط المحاسبي الوطني والتطرق إلى النظام المحاسبي المالي ، يتضح أن توحيد الأعمال المحاسبية جار على قدم وساق،وأصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أولويات الدول بغية تحقيق أهدافها المسطرة،والجزائر لا تختلف عن تلك الدول إضافة إلى تموقعها الاستراتيجي ومناخ استثمار ممتاز ،وعليه يمكن القول أن الجزائر قد خطت خطوة ايجابية نحو ماهو عالمي ، بتبنيها لنظام محاسبي يرقى إلى المستوى العالمي وواجهت تحديات كبرى في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني، الذي تغلغل في ذهنيات العديد من مستخدموا المحاسبة. ليبقى عليها أن تكسب التحدي والرهان في كيفية الخروج بنتائج ايجابية من خلال التطبيق الفعال لهذا النظام من قبل ممارسي مهنة المحاسبة خاصة ونحن في خضم العولمة وما هو حاصل في العالم من تطورات اقتصادية وتكتلات ،وقوى عظمى لا تعترف إلا بالأطراف القوية.

الفصل الثاني:

القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

تمهيد

إن المعلومة المحاسبية ذات أهمية كبيرة وذلك لكونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة ،إضافة إلى أنها موجهة للعديد من الاطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة الأمر الذي يقودنا إلى التساؤل حول الشيء الذي يمكننا من تقديم قوائم مالية ذات مصداقية و شفافية ،فيكون الجواب هو القياس والإفصاح المحاسبي،حيث يعد القياس المحاسبي ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع .

وللقياس المحاسبي نماذج عدة من بينها التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ولكل واحدة منها مزايا فالتكلفة التاريخية تعد مبدأ من المبادئ المحاسبية الذي يعد خرقها إلى تعدي عن مقومات المحاسبة إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة لكن وجهت لها انتقادات من جهة أخرى زعزعت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو أساس القيمة العادلة التي تتميز بالملاءمة التي تفتقد لها التكلفة التاريخية بالرغم من هذه الأخيرة كذلك وجهت لها عدة انتقادات ،وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسبي.

المبحث الأول :القوائم المالية من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي

القوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة هي تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأداؤها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين الذين يعبر عنهم بأنهم فئات غير متجانسة ذوي مصالح مختلفة، تساعدهم في اتخاذ القرارات الصائبة التي من تمكنهم من تحقيق غايتهم المنشودة كما تبين البيانات المالية نتائج تولي الإدارة للمصادر الموكلة لها.

المطلب الأول:الخصائص النوعية للبيانات المالية

لكي تكون البيانات المالية شفافة وذات مصداقية يجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص التي تمكنها من كسب ثقة الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية، وهي عديدة ولكن سنذكر بعضها على سبيل المثال لا الحصر.

1 –التعبير الصادق fair présentation

لكي تكون المعلومة صادقة يجب أن تتصف بالتعبير الصادق عن العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها و المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة.

وقد تكون المعلومة لا تعبر بصدق عن العمليات الأمر الذي قد يرجع إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات.

2 -القابلية للفهم intelligibilité

قابلية المعلومات الواردة في القوائم المالية للفهم المباشر من قبل المستخدمين .لهذا الغرض فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية .ويجب عدم استبعاد المعلومات حال المسائل المعقدة التي يجب

إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.[1]

إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطا هاما على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين مهمين هما [2]:

- درجة الوضوح والبساطة.
- مستوى الفهم والإدراك والوعي لدى مستخدمي المعلومات.

3- درجة الوضوح والبساطة:

فالبساطة لا تعني التخلي عن الجواهر والاهتمام بالشكل لان البساطة في التعبير هدف يسهل الفهم للشخص ذي المستوى المتوسط ،ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها ،وبالتالي انعدام فائدتها.وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية بحيث أن تكون موضوعية في وصفها للإحداث والعمليات الاقتصادية للمنشأة يتم الإفصاح عنها للشكل الذي يسهل للمستخدمين تلقيها وفهمها.[3]

4- الملائمة Pertinence

لكي تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات منتدى القرارات ،وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذ كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها ،وذلك عن طريق مساعدتهم في تقيم الإحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعديل ما سبق التواصل إليه من تقيم.

ولأجل تحقيق صفة ملائمة لتلك المعلومات لابد من أن تتوفر لها الصفات التالية:

* التغذية العكسية والتي تساعد مستخدم المعلومات في تقيم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقيم النتائج والقرارات التي بينت على هذه التوقعات؛

* القدرة على التنبؤ بالمستقبل؛

---

[1]- احمد محمد نور،شحاتة السيد شحاتة ،**مبادئ المحاسبة المالية(المبادئ والمفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية)**الدار الجامعية ،مصر ،2008،ص52-54

[2]- ناصر محمد علي المجهلي ،**خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات** ،رسالة ماجستير ،جامعة الحاج لخضر ،جامعة باتنة ،2009/2008،ص59.

[3]- ناصر محمد علي المجهلي،**مرجع سبق ذكره** ،59.

* التزامن: والمقصود به توفير المعلومات في حينها.[1]

5 -قابلية المقارنة Comparabilité

إن توفر المعلومات على هذه الخاصية يجعلها أكثر أهمية وتميز، حيث تسمح تفضيل بين حالتين ماليتين من خلال المقارنة بينهما ،وهي نوعان[2]:

* مقارنة معلومات لعدة سنوات لنفس المؤسسة، في هذه الحالة من الضروري وضع نتائج لعدة سنوات على القوائم المالية وتهدف هذه العملية لمعرفة من تطور وتراجع الحالية المالية للمؤسسة.

* مقارنة بعض المعلومات المالية (الكمية والوصفية) لعدة مؤسسات تتوفر على خصائص متجانسة مثل (نفس النشاط أو نفس القطاع والحجم ورقم الأعمال والإقليم ..... الخ

المطلب الثاني: مستخدموا القوائم المالية

يمكن تقسيم مستخدمي القوام المالية إلى قسمين رئيسيين :القسم الأول يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع وهؤلاء المستخدمين يشملوا الملاك والدائنين و الموردين وإدارة المشروعات و السلطات الضريبية ...أما القسم الثاني من المستخدمين فهم المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة لان مهمتهم هو مساعدة وحماية الاطراف الذين لهم مصلحة مباشرة.[3]

1) - المستخدمون ذوي المصلحة المباشرة في المشروع:

أ)- المساهمين(الحاليون والمحتملون): يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمحاضر والعوائد المتعلقة التي بالأسهم.

ب)- الدائنين**:** المعلومات المتعلقة بآجال الاستحقاق والقدرة على السداد.[4]

[1]- شناي عبد الكريم ،**مرجع سبق ذكره** ،ص31-32.

[2]- فؤاد صديقي ،مرجع سبق ذكره ،ص51

[3]- كمال الدين مصطفى الدهراوي ،**المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية،مصر،2009، ص14.

[4]- فضالى الياس ، **عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،(متطلبات التوافق والتطبيق ، المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي 25-26 ماي 2010..

ج)- الموظفون: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة برتيبة واستقرار المؤسسات التي يعملون بها ،كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقيم قدرة مؤسساتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.[1]

د)- الموردون والعملاء: يهتم هذين القطاعين بالحصول على معلومات تمكينهم من اتخاذ قرار بشأن استمرار أو عدم استمرار تعاملهم مع المنشأة وبالتالي فهم يستخدمون التقارير المالية في دراسة قدرة النشأة على الاستمرار ويركزون على هذه المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأجل بينهم وبين المنشأة ولكن،اغلب الموردون يهتمون بالمنشأة على مدى أقصر من المقرضين .[2]

ه) -الجمهور العام: تؤثرا لمؤسسات على الجمهور العام يطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين ،قد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.3

2- المستخدمون ذوي المصلحة غير المباشرة في المشروع:

وهم كالأتي[4]:

1- المحللين الماليين:

إن المحللين الماليين من الفئات التي يقوم عملها بالأساس على تحليل القوائم المالية ، و ذلك لإرشاد المستمرين الذين يمثلون عملائهم ، فأي خلل في القوائم و إيضاحات ينعكس على صحة التحليل و بالتالي على قرارات العملاء في البيع و الشراء.

* ويرى البعض أن القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على القوائم المالية بأجراء المقارنات و استخراج النسب التي تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب.

2- المدققون:

---

[1]- شعيب شنوف، **مرجع سبق ذكره** ،ص 184 .

[2]- فائز زهدي الشلتوني ، **القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ،فلسطين ،2005،ص33.

[3]- شعيب شنوف ، نفس المرجع ، ص 185.

[4]- مدحت فوزي عليان وادي ،أثر **التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ،فلسطين ،2006،ص143.

المدقق هو و كيل المساهمين فكل الإطراف تعتمد على تقرير المدقق الذي يقوم بدوره بمراجعة هذه القوائم المالية و يبدي فيها رأيه الفني المحايد ،فالقوائم التي هي في أعداد المسؤولية المدقق.

* ووسيلة المدقق في أظهار وجه نظره في آثار التقلبات الظواهر الاقتصادية هي أعداد حسابات نتيجة و قائمة المركز المالي معدلة من أساس التاريخي إلى الأساس الاقتصادي مع أفراد حساب منفصل بهذه القوائم لتحليل الرقم ألأجمالي لتأثير الظواهر الاقتصادية.

3- الهيئات الحكومية و الرقابية:

تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب و الجمارك صاحبة مصلحة في المنشأة و نجاح معدلات أدائها الاقتصادي المرتفع ، الآن ذلك يضمن بهذه الجهات مقدرة المنشأة غلى أساس الضرائب و للجمارك بانتظام كما أن الجهات الرقابية الرسمية ، مثل سوق المال و البنك المركزي و جهاز شؤون البيئية ، أصحاب مصلحة في استقرار المنشأة و لأدائها الاقتصادي المميز و حفاظا على البيئة توزيع الأرباح على الملاك بانتظام و بمعدلات متزايدة.

4- العمال و النقابات العمالية و اتحاد العمال:

تشمل هده الفئة كلا من العاملين و الموظفين و النقابات و الاتحاد المهنية التي تمثلهم ،و غالبا ما يتركز اهتمام الموظف أو العامل باطمئنان على استمراره في و وظيفته ، و حصوله على أجر عادل من هذه الوظيفة ، و من هنا فأنه لا يهتم كثيرا بقراءة التقارير المحاسبة مادامت وظيفة مضمونة و الأجر بصرف له بانتظام ،ألا أن ذلك لا يمنع من تسليم بحقيقة أن العاملين عادة ما يقولون بأنه ممثليهم في النقابات و الاتحادات العمالية بقيام بمهمة تجميع المعلومات ألأزمة للأط منان على مستقبل المشروع الذي يعملون به و مدى قدريه على الاستمرار كمصدر دخل.[1]

[1]- مدحت فوزي عليان وادي ،مرجع سبق ذكره ،ص143.

ومن الملاحظ اختلاف مستخدمي القوائم المالية الشيء الذي ينتج عنه اختلاف احتياجاتهم والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-1):يبين المستخدمون للقوائم المالية واحتياجاتهم

المستخدمون	احتياجات المستخدمين
***المستخدمون ذوي المصلحة المباشرة:** المساهمين(الحاليين والمستقبليين). الدائنين(قصيرة وطويلة الأجل). المديرين. العاملين. المستهلكين. الموردين. المنافسين. *** المستخدمون ذوي المصلحة غير المباشرة:** محللي القوائم المالية وسماسرة البورصة. اتحادات العمال. الوكالات و الهيئات الحكومية. الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية.	**القياس الشامل للأداء:** أ- مقاييس مطلقة. ب- بالمقارنة مع الأهداف و المعايير. ج- بالمقارنة مع شركات أخرى. **(2)تقييم أداء الإدارة:** أ- الأرباح والكفاءة في استخدام الموارد. ب- المسؤولية القانونية. **التوقعات المستقبلية:** أ-الأرباح. ب-التوزيعات و الفوائد. ج- الاستثمارات . د- التوظيف. **(4) الحكم على المركز المالي:** أ- تقييم اليسر المالي . ب- تقييم درجة السيولة. ج- تحديد درجة المخاطرة وعدم التأكد. **(5) تخصيص الموارد.** **(6) تقييم الديون وحقوق الملكية.** **(7) تقييم الالتزام باللوائح و القوانين.** **(8) تقييم مساهمة المشروع الاجتماعية وخدمة البيئة و الاقتصاد القومي.**

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2009، ص ص16

ومن خلال الجدول رقم(**2-1**)نستخلص مايلي:

انه نظرا لوجود العديد من مجموعات المستخدمين الحاليين و المحتملين و الذين يكون لديهم نمـــاذج اتخـــاذ قرارات مختلفة ومتنوعة ،فانه احتياجاتهم من المعلومات ستكون مختلفة ومتنوعة وهو ما يؤثر على طريقة إعـــداد القوائم المحاسبية و الاختبار من بين الطرق والسياسات المحاسبية.

المطلب الثالث :القوائم المالية (مقارنة بين PCN وSCF)

إن نظام اقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو و مردودية المؤسسة،ومن ثم تحسين فعالية اتخاذ القرارات،وهذا ما لاتتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني (لسنة 1975) التي تعطي الأولوية للاستجابة لاهتمامات المصالح الضريبية،وتوفير معلومات لإعداد الحسابات الوطنية،في حين نجد أن احتياجات المقرضين و المستثمرين للمعلومات المالية لا تلبيها هذه القوائم المالية.

ولقد استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي جديد يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية من شأنه تقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية بما هي عليه في العالم، رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى أخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية في إعداده.

وبصدد هذا المطلب فإننا سنتعرض أولا إلى جميع القوائم المالية بغض النظر عن الاختلاف الموجود بينها في كل من المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي ،ثم نستعرض لاحقا لأهم الاختلافات المذكورة في كل من المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي فيما يخص القوائم المالية.

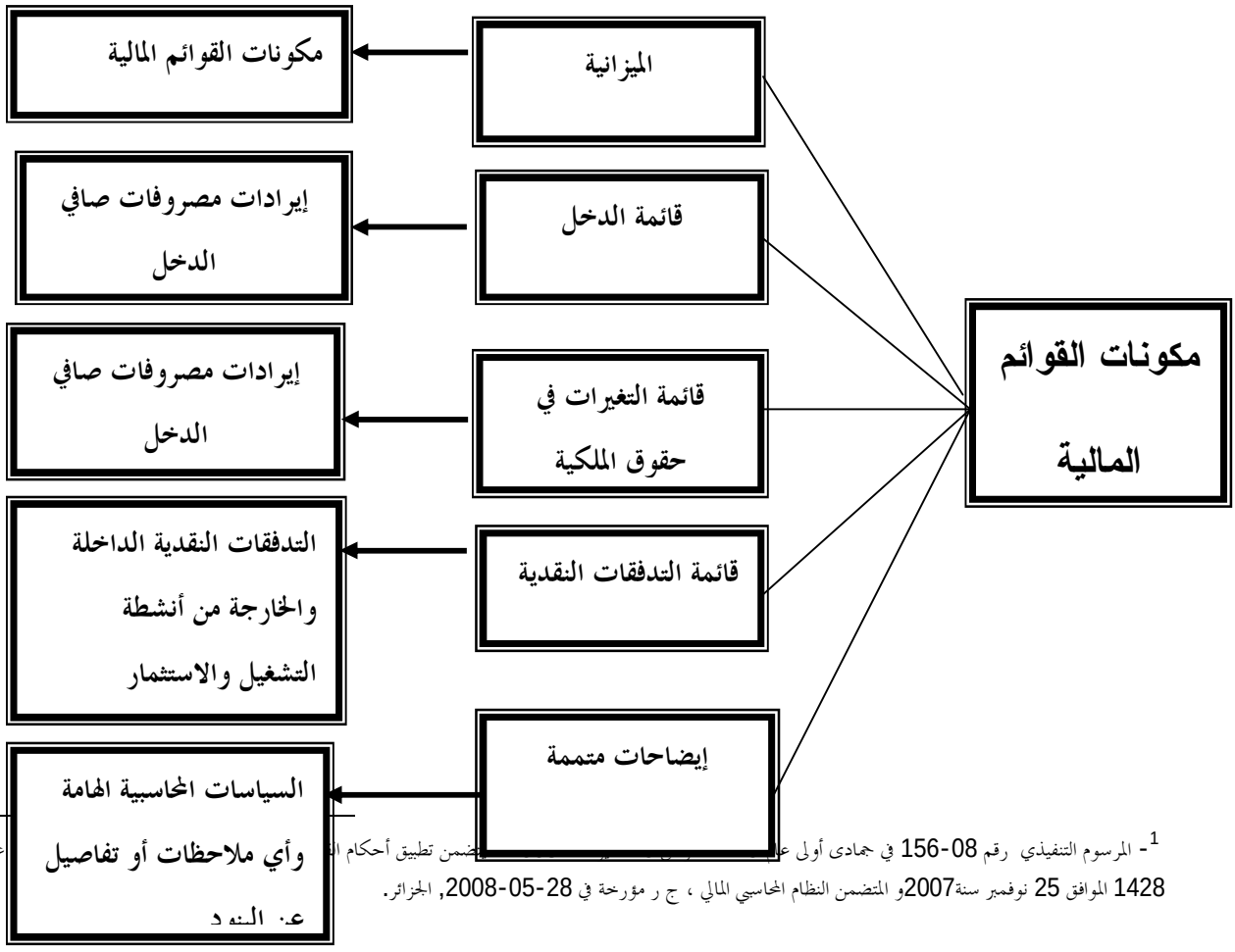
حسب نص المادة: 1-210 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156"كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية.

و الكشوف المالية الخاصة الكيانات غير الصغيرة تشمل على[1]:

- ميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق بين القواعد و الطرق المحاسبة المستعملة و يوفر معلومات مكملة للميزانية و لحساب النتائج.

والشكل التالي يوضح عناصر القوائم

الشكل رقم(2 - 01):مكونات القوائم المالية



[1]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في جمادى أولى عام [illegible] المتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 27 لسنة 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة2007و المتضمن النظام المحاسبي المالي ، ج ر مؤرخة في 28-05-2008, الجزائر.

المصدر : طارق ع العال حماد ،دليل تطبق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها ،الدار الجامعية ،مصدر ،2008 ، ص 53.

و قيل أن نتطرق المقارنة بين القوائم المالية في كل من SCF و PCN ، فكان حري بنا أن نتطرق أولا إلى العناصر المكونة لهذه القوائم المالية التي تعد مخرجات محاسبة مهمة للعديد من الاطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية.

أولا :عرض الكشوف المالية

I. قائمة المركز المالي (الميزانية):

أ- المفهوم:

تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين و يتكون المركز المالي من الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية ، و تعتبر الملاحظات التي تلحق الميزانية العمومية جزء مكمل لها لأنها تفصح عن التعهدات و الالتزامات المحتملة التي لم نتأكد نعد و غيرها من الناصر التي تفيد متخذي القرارات.[1]

ب- تبويب الميزانية في جانبين :

الجانب الأيمن و هو جانب الأصول أو الموجودات و تدرج فيه ممتلكات المنشاة في أبواب فرعية يصم كل منها مجموعة متجانسة من هذه الأصول و الأساس المتعارف عليه لتبويب الأصول هو مدى صعوبة أو سهولة تحويل هذه الأصول إلى أموال سائلة أي معيار سيولة الأصل للتحول إلى نقد Commersion cycle.[2]

فإذا تم إتباع معيار عدم القابلية للتسيل فان التبويب يبدأ بمجموعة :

1- الأصـــول:

[1]- حنفي عبد الفتاح ، **القياس و القويم في المحاسبة المالية** ، دار الكتاب الحديث مصر، 2008 ، ص 197.

[2]- محمد مطر ، مبادئ المحاسبة المالية (**الدورة المحاسبة ، و مشاكل الاعتراف و القياس والإفصاح**)، الطبعة 04، دار وائل ، عمان , الأردن ، 2007، ص 169.

و هي المنافع الاقتصادية المستقبلية التي حصلت عليها الوحدة الاقتصادية أو سيطرت عليها كنتيجة لعماليات و أحداث تمت في الماضي.[1]

تشمل عناصر الأصول المواد التي يمكن مراقبتها في تسيير الكيان، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية التي ينظر منها منافع اقتصادية مستقبلية ، ومراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.[2]

و من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة ما يلي :

* الأصول التي تم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول مثل عقود الإيجار – تمويل و هو اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع أو دفعات عديدة ،ويمكن التمييز بين عقد إيجار تمويل وعقد إيجار بسيط(تشغيلي).

-عقد إيجار –تمويل :هو عقد يترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر و المنافع ذات صلة بملكية اصل الى المستأجر ،مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها .

- عقد الإيجار البسيط :هو كل عقد إيجار آخر غير عقد الإيجار التمويلي ولا تترتب عليه عملية شبه كلي للمخاطر و المنافع ذات صلة بملكية أصل إلى المستأجر.[3]

* تعتبر الأصول لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولا غير جارية (أصول غير متداولة) أما الأصول التي ليس لها هذه بسب وجهتها و طبيعته تعتبر أصولا جارية (متداولة).

1-1-الأصول غير الجارية (غير متداولة)

و تقسم إلى أصول ملموسة مثل الاستثمارات طويلة لأجل و الممتلكات و المعدات و الأراضي و الأصول غير الملموسة مثل حق الاختراع والعلاقة التجارية و حق التأليف.

1-1-1) التثبيتات المعنوية (الأصول غير الملموسة)

[1]- حنفي عبد الفتاح ، مرجع سبق ذكره ، ص 197.

[2]- شعيب شتوف، **المرجع نفسه**، ص 32.

[3]- عبد الرزاق بخلف وآخرون ،**المعاجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي وفقا للنظام المحاسبي المالي scf** ،الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات التطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs،17-18جانفي 2010،بالمركز الجامعي بالوادي .

والمقصود بها تلك الأصول التي لا يكون لها وجود ومادي ملموس و لا يمكن التأكد من منافعها المستقبلية المحتملة عند استخدامها في العماليات التشغيلية.[1]

و تعرف بأنها [2]"الأصول التي ليس لها جوهر مادي أولها قيمة ليست مأخوذة عن الجوهر المادي الخاص بها مثل برامج الكمبيوتر لا تقاس بشكل معقول بالرجوع إلى تكلفة الديسكات التي عليها هذه البرامج "

*** سمات الأصول غير ملموسة**

- خضوع قيمتها للتقلبات الحادة.
- انعدام كيانها المادي الملموس.
- محدودية عمرها الإنتاجي.
- صعوبة تقدير قيمتها السوقية لانعدام و جودها المادي الحقيقي.
- عدم إمكانية التأكد و بدرجات عالية من منافعها المستقبلية المحتملة .

*** تصنيف الأصول غير الملموسة**

1- يمكن الحصول على بعض الأصول غير الملموسة بشكل منفرد أو مع مجموعة من الأصول أو نتيجة اندماج وحدة اقتصادية بأخرى؛

2- يتم تحديد عمرها الإنتاجي للأصول الملموسة بواسطة القانون أو الاتفاق و وفقا لعوامل اقتصادية معينة؛

3- إن الأصول غير الملموسة القابلة لتحقيق تكون قابلة لتحقيق ذاتها بصورة منفصلة عن الوحدة الاقتصادية.[3]

I-2) التثبيتات العينة :

[1]- سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، الطبعة 01 درا الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009، ص197و200.

[2]- طارق عبد العال حماد،**موسوعة معايير المحاسبة الدولية (شرح معايير المحاسبة الدولية و المقارنة مع المعايير الامريكية و المصرية)**،الجزء 05،مكتبة الناسخ جيت للكمبيوتر ،مصر ،2008،ص325-326.

[3] -سيد عطا الله السيد ،المرجع نفسه ،ص200.

"التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج، و تقديم الخدمات، و إيجار، الاستعمال لأغراض إدارية و الذي يفترض إن ت ستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السن المالية "والقيم العينية أو المادية تضم الأراضي، المباني، قيم ثابتة أخرى، قيم ثابتة للتنازل، قيم الجارية.[1]

II- الأصول الجارية (المتداولة)

و تضم كل من[2]:

- المخزونات و الحسابات الجارية؛
- الزبائن و مدينون آخرون؛
- حسابات الخزينة الموجبة و ما يعادلها.

و سنتطرق إلى العناصر التالية منها :

*** المخزون:**

و قد خصص له المعيار المحاسبي الدولي الثاني حيث يهدف هذا النظام إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به، هي القضية الرئيسية في محاسبة المخزونات، ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصاريف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل كما يقدم معيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.[3]

[1] - قرار وزاري بتاريخ 25 مارس 2009، المتضمن للنصوص القانونية و التنظيمية المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430 هـ ، الموافق لـ 25 مارس 2009، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر.

[2]- شعيب شنوف ، **مرجع سبق ذكره**، ص 77.

3 - شعيب شنوف ،**المرجع نفسه**،ص143.

حيث استثنى المعيار العناصر التالية[1]:

- الأشغال قيد الإنجاز الناشئة بموجب عقود الإنشاء بما في ذلك عقود الخدمة المتعلقة مباشرة(انظر المعيار المحاسبي الدولي 11(عقود الإنشاء)، الأدوات المالية(المعيار المحاسبي الدولي 32و المعيار المحاسبي الدولي39)، الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد(المعيار المحاسبي الدولي41: الزراعة).

يمكن تسعير المخزون السلعي من خلال[2]:

1-طريقة التميز المحدد فيها أسعار و حدات المخزون السلعي لآخر المدة حسب انتمائه للمشتريات التي تمت خلال العام .

2- طريقة المتوسط التكلفة ة التي يستخرج منها متوسط تكلفة المخزون السلعي بقيمة إجمالية للتكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع .

3- طريقة الوارد أولا و تستند هذه الطريقة على أساس أن البضاعة التي يتم الحصول عليها أولا تباع أولا.

4- طريقة الوارد أخيرا ، صادر أولا و التي بموجبه بيع البضاعة التي ترد أخيرا إلى الاقتصادية قبل غيرها من البضائع .

*** الاستثمارات قصيرة الأجل:**

إن ما يميز الإدارة المالية الرشيدة هو استخدامها الأمثل للموارد المالية المتاحة، والتي تشمل عدم تعطيل النقدية الفائضة عن الاستثمار . و يعتبر الاستثمار قصيرة الأجل عندما يكون لفترة مالية تقل عن السنة و خلال الدورة التجارية أيهما أطول.

و هناك عدة أنواع من الاستثمارات قصيرة الأجل و هي:

1) الاستثمارات في السندات لفترة تقل عن السنة.

2) إيداع النقدية لدى المصاريف في حسابات التوفير التي تقل مدته عن السنة.

3) الاستثمارات في أهم الشركات لفترة تقل عن السنة.

4) شهادات الاستثمارات لمدة قصيرة لا تتجاوز السنة.

[1] -Odile BARBE-DANDON ,Laurent DIDELOT,**MAITRISER LES IFRS**,3e édition, Group Revue Fiduaire ,Paris ,2007,156.

[2]- سيد عطا الله السيد ،**مرجع سبق ذكره** ،ص197.

2- الخصوم:

ويمكن أن نتطرق إليها من النواحي التالية[1]:

أ -المفهوم

هي منافع اقتصادية متوقعة التضحية بها مستقبلا في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة بتحويل أصول أو تقديم لوحدات أخرى و ذلك نتيجة أحداث أو العمليات تمت في الماضي.

ب - خصائص و مفهوم الالتزامات (الخصوم)وفق FASB

توجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توفرها في الالتزامات.

1- وجود التزام مالي يتحمل تضحية اقتصادية مستقبلا، إما بنقل ملكية بعض أصول الوحدة أو باستخدام هذه الأصول لصالحه ، و ذلك سواء إذا كان الالتزام واجب الأداء في تاريخ محدد أو تاريخ قابل للتحديد أو عند وقوع حدث معين التزام طارئ أو عند الطلب .

2- ارتباط الالتزام بالوحدة المحاسبة بصفة محددة و قطعية ، أي انه لا يمكن لهذه الوحدة تجنب هذا الالتزام بأي حال من الأحوال ، و إن على الوحدة الوفاء بالالتزام دون قيد أو شرط

3- أن تكون الأحداث أو العماليات التي ترتب عليها نشوء الالتزام قد حدثت فعلا في الماضي.

إن توفر الخصائص الثلاث السابقة معا هو شرط ضروري للاعتراف بالبند على انه التزام.

II. جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل):

و هو كشف إجمالي للأعباء و المنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعنية و على سبيل الاختلاف ، تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة و هو يسمح بتحديد مردودية المؤسسة.[2]

لتتطرق إلى قياس الإيرادات لابد ان نتطرق الى:

1 -مفاهيم متعلقة بجدول حسابات النتائج

1-1 الإيرادات Revenues

[1]- رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر** ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن 2003، ص 312-313.

[2]- شناي ع الكريم، **مرجع سابق**، ص215.

تتمثل إيرادات قي التدفقات الداخلة Inflows أو أية زيادة تحدث في أصول المنشاة أو تقص أو تسوية لمطلوباتها أو في كليمها تحدث خلال الفترة المحاسبة و ذلك بسب إنتاج البضاعة أو انجاز خدمة أو تنفيذ أنشطة أخرى تقع في النطاق العمليات الرئيسية أو المركزية للمنشاة.[1]

1-1-1- العناصر التي تدخل في تكوين الإيراد:

هناك مبدأن أساسيان في تحديد مكونات الإيراد، المبدأ الأول يقتضي أن تقتصر الإيرادات على ما ينتج من ممارسة نشاط المنشأة Operating Revenues التجاري أو الصناعي.و المبدأ الثاني لا يقتصر على الإيرادات تنتج من نشاط المشروع العادي ، وإنما يدخل فيها أي مارد أخرى بخلاف تلك التي تؤدي إلى زيادة رأس المال , وطبقا لهذا الأسلوب افن الإيرادات تشمل على لمكاسب الرأسمالية و المكاسب الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية و غيرها من الإيرادات العارضة مثل مزايا سداد الالتزامات.[2]

2-1 المصروفات Expenses:

تتمثل المصروفات في التدفقات الخارجية Out floues أو أية استخدامات أخرى الأصول المنشاة أو زيادة تحدث في مطلوباتها أو في كليهما معا خلال الفترة المحاسبية وذلك بسب إنتاج البضاعة أو انجاز خدمة أو تنفيذ أية أنشطة أخرى تقع في نطاق العمليات الرئيسية المركزية للمنشأة.

3-1 الخسائر Losses:

تتمثل في النقص الذي يحدث في حقوق الملكية (صافي الأصول) للمنشأة خلال الفترة المحاسبية ذلك لسبب أنشطة أو أحداث عرضية (طارئة) تقع خارج نطاق النقص الحادث في نلك الحقوق بسب المصروفات أو أية توزيعات للملاك و من ناحية نظرية بحتة تتشابه الخسارة مع المصروفات في أن كلا منهما يعتبر تكلفة مستنفذة Expirât cost.لكنهما يختلفان من زاوية انه في حين يترتب على حدوث المصروف عائد Returne يكون العائد المحقق من الخسارة صفرا.[3]

III. قائمة التدفقات النقدية:

[1]- محمد مطر،**مرجع سبق ذكره** ، ص434.

[2]- احمد نور ،**المحاسبة المالية** (القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية و المصرية)،الدار الجامعية ،مصر،2004/2003،ص71-72.

[3]- محمد مطر ،**مرجع سبق ذكره**،ص435.

إن الغرض الأساسي من قائمة التدفقات النقد هو معلومات عن المتحصلات و المدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال الفترة و العرض الثاني هو توفير معلومات وفقا الأساس النقدي عن الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية والتمويلية ، و يذكر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أن المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات المالية إذا استخدمت بالإضافة إلى القائم المالية الأخرى متضمنة الإفصاح عن المعلومات الجوهرية سوف تساعد المستثمرين سوا كانوا مساهمين أو مقرضين على ما يلي[1]:

- تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد تدفقات نقدية موجهة في المستقبل.

- تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها و سداد ، التوزيعات ، تمويل توسعها.

- تفسير أسباب الفرق بين صافي الدخل و كل من المحصلات و المدفوعات النقدية.

- تقييم تأثير العمليات النقدية و غير النقدية سواء كانت استثمارية أو تمويلية على المركز المالي للوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية[2].

إن التقرير عن مصادر و استخدامات النقدية ، و كذلك تغيير في النقدية أول و آخر الدورة لمن الأمور المفيدة للأطراف ذات المصالح في المنشأة ، فهؤلاء الأطراف يريدون أن يعرف وضع السيولة في المنشاة و أن يتنبأ بتطوره و بناء عن الأسئلة البسيطة و الهامة التالية :

- من أين جاءت النقدية خلال الدورة (المصادر).

- فيم استخدمت النقدية خلال الدورة (استخدم عمليات جارية أو استثمارية أو تمويلية).

- تقييم قدرة المنشاة على إجراء توزيعات الأرباح و مقابلة متطلبات الاستثمار و التوسع.

- تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل (أساس الاستحقاق) وصافي التدفقات النقدية (أساس النقدية).

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

- التقييم الارتدادي FEEDBACK للتدفقات النقدية الحالية التاريخية.[3]

[1]- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية** ، الطبعة 02، الدار الجامعة الجديدة ، مصر ، 2004 ، ص 527.

[2]- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ،المرجع نفسه،ص527.

[3]- رضوان حلوة ،مرجع سبق ذكره ،ص299.

*** تبويب قائمة التدفقات النقدية (سيولة الخزينة):**

كان أول ظهور لهذه القائمة سنة 1977كم قبل G.DE Maurrard واستخدمت لأول مرة سنة 1980للتحليل المالي في البداية وهذا حسب المقاربة الاقتصادية أي تهدف إلى العمل على الربط بين حساب النتيجة والجدول المالي عند مستويات معينة لرأس مال العامل.[1]

وتبوب إلى[2]:

أ- **أنشطة التشغيلية :** وهي التدفقات النقدية الناتجة من العمليات الرئيسية للمشروع من بيع السلع وكافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمشروع.

ب-الأنشطة الاستثمارية:وهي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من شراء وبيع الأصول الثابتة وكذلك الاستثمارات في الديون و الملكية للشركات الأخرى.

ب- **الأنشطة التمويلية:**وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواء من قروض أو من إصدار أسهم .

والجدول التالي يبين أهم العناصر التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية للمشروع:

الجدول رقم(2-2):الأنشطة الرئيسية لقائمة التدفقات النقدية

التدفق النقدي	أنشطة المشروع		
	التشغيلية	الاستثمارية	التمويلية
التدفقات النقدية الداخلة Cash inflows	*المتحصلات من بيع البضاعة أو تأدية الخدمة. * إيرادات الفوائد والتوزيعات.	*المتحصلات من تحصيل القروض تحصيل القروض للغير وبيع الاستثمارات في الديون والملكية . * المتحصلات من بيع الآلات والأصول الثابتة الأخرى.	* المتحصلات من إصدار الأسهم. *المتحصلات من إصدار السندات و الحصول على

[1] - Annie BELLIER DELIENNE,Sarun KHTH ,**Gestion de trésorerie** ,2e EDITIO N, ,Economica Paris ,2005 ,p26.

[2] -كمال مصطفى الدهراوي،مرجع سبق ذكره،ص 156.

			القروض طويلة الأجل.
التدفقات النقدية الخارجة Cash outflows	*المدفوعات النقدية للدائنين (لشراء المواد والمهمات و المخزون السلعي). *تسديدات للعاملين (أجور ومرتبات)،الضرائب ،الفوائد،المصروفات التشغيلية الأخرى.	*القروض الممنوحة للغير *شراء الاستثمارات في الأسهم و السندات لشركات أخرى. *شراء الآلات و المعدات.	*سداد التوزيعات. * إعادة شراء الأسهم (أسهم الخزانة). *سداد الديون (القروض طويلة الأجل والسندات).

المصدر: كمال مصطفى الدهراوي ،مرجع سبق ذكره ،ص157.

❖ ***قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة**

بالرغم من انه تتوفر طريقتان لإعداد قائمة التدفقات النقدية ،إلا أن المشرع الجزائر أوصى بالطريقة المباشرة والتي تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن ،الموردون ،الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.وكذلك تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

أما الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات ،تغيرات الزبائن ،المخزونات ،تغير الموردين...)؛
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة)وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.[1]

IV. جدول التغيرات الأموال الخاصة (قائمة تغيرات في حقوق الملكية)

يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.[2]

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20جمادي الاولى1429 الموافق ل26مايو2008 والمتضمن أحكام القانون رقم07-11المؤرخ في 15ذي القعدة 1428الموافق ل25نوفمبر 2007والمتضمن لنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخة في 25مارس2009ص 26، الجزائر.

[2]- شعيب شنوف ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 29.

تقدم قائمة التغير في حقوق الملكية معلومات مفيدة عن بعض مصادر التغيرات في العناصر المركز المالي ، تصبح تلك المعلومات أكثر فائدة إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم الأخرى.[1]

كما تعرف بأنها عبارة عن قائمة توضح مختلف التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية ، حيث تضم هذه القائمة مختلف المعلومات المتعلقة بـــ[2]:

* النتيجة الصافية للفترة

*كل عناصر النواتج و الأعباء و الأرباح والخسائر، المتعلقة بالأموال الخاصة.

* اثر التغيرات في طرق المحاسبة للعناصر الأموال الخاصة.

* العمليات الخاصة برفع أو خفض الأموال الخاصة.

* قرارات تخصص النتيجة (توزيعات و مخصصات).

V. ملحقات القوائم المالية

يتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى،وتكون مكملة لها ،بحيث يتم توضيح المعلومات الآتية[3]:

- القواعد و الاطراف المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية ،وإعطاء كل التوضيحات.
- المعلومات الضرورية المكملة من اجل فهم أحسن للميزانية ،حساب النتائج،جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

[1]- رضوان حلوة حنان ، **مرجع سبق ذكره**، ص230.

[2]- فؤاد صديق، **مرجع سبق ذكره** ،ص71.

[3]- بكيحل عبد القادر،**أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبةIFRS/IAS والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوربي**،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة حسيبة بن بوعلي ،الشلف،الجزائر،2009/2008،ص76.

- المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة،الفروع والمؤسسة الأم ،والعمليات التي تتم مع هذه الاطراف أو مسيريها ،بتوضيح طبيعة العلاقات ،نوعية التعاملات ،سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات.

اذا الملاحق جاءت لتفسر وتوضح المعلومات الضرورية التي تمكننا من فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج.[1]

- **مقارنة القوائم المالية بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي(PCN وSCF)**

ويمكن أن نلخص أهم الاختلافات في الجدول الأتي:

الجدول رقم(2-3)مقارنة القوائم المالية في PCNوSCF

القوائم المالية	حسب PCN	حسبSCF

[1] -Béatrice et Francis GRANDGUILLOT ,**ANALYSE FIINANCIERE**,5eedition ,Gualino éditeur,Paris ,2008,P91-92.

1-الميزانية	-تتكون الميزانية من 05اصناف: الأموال الخاصة،الاستثمارات،المخزونات ،الحقوق و الديون. - تعتمد على السيولة المتزايدة في الاصول ودرجة الاستحقاق المتناقص في الخصوم. - تعتمد على اساس الملكية.	-تتكون الميزانية من: الأموال الخاصة،التثبيتات،المخزون،حسابات الغير (حسابات المتعاملين) -الاصول والخصوم(جارية وغير جارية) -تعتمد على اساس المنفعة(قرض الايجار)
جدول حسابات النتائج	-يعد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة. -تسجل النتيجة كنتيجة عامة. -تؤخذ الضريبة على الارباح المستحقة خلال الدورة.	-يعد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة،وحسب الوظيفة(اختياري). -تسجل النتيجة كنتيجة عامة بالاضافة الى النتيجة التحليلية. - تؤخذ الضريبة على الأرباح وعلى اساس نتائج الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.
الخزينة	-تسجل العناصر السائلة فقط	-تسجل العناصر السائلة وشبه السائلة(التوظيفات المالية قصيرة الاجل...).
قائمة التغير في الاموال الخاصة	- غير موجودة (صمن الملاحق)	موجودة وتبين: النتيجة الصافية للدورة،عناصر الايرادات والاعباء والخسائر و الارباح المسجلة في الاموال الخاصة واثر تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الاخطاء.
قائمة سيولة الخزينة	غير موجود	-يتم فيها تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن ،الموردون ،الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.وكذلك تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

المصدر:من اعداد الطالبة بالاعتماد على حواس صلاح ،مرجع سبق ذكره،ص216-221.

المطلب الرابع :أهداف القوائم المالية

تتمثل البيانات المالية عرض منظم للمركز المالي و العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، و تهدف البيانات المالية ذات الأعراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي و نتائج النشاط و التدفقات النقدية التي تفيد قطاعا

عريضا من مستخدمي القائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، كما تساعد أيضا في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة.[1]

- **أهداف القوائم المالية حسب لجنة TRUEBLOOD**

كون المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين للمحاسبين 1971، الأولى عرفت باسم لجنة وايت WHEAT Committee هدفها تحسين عملية وضع معايير و المبادئ المحاسبة و أدى تقريرها إلى تكوين هيئة معايير المحاسبة المالية "FASB" عام 1973، و الثانية عرفت باسم لجنة تروبلود Commutée trublood هدفها دراسة أهداف القوائم المالية ، و قدمت تقريرها عام 1973 و قد كلفت هذه اللجنة الأخيرة بما يلي [2]:

-تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية؛

-تحديد المعلومات التي يحتجون إليها؛

- تحديد المعلومات التي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة؛

- تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجون إليها

[1]- فضالى الياس ، **مرجع سبق ذكره.**

[2]- رضوان حلوة حنان ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 134-135.

وحسب الشكل رقم(2-3) : فإنه يمكن ترتيب الأهداف الأثيني عشر ترتب هرميا في ستة مستويات هي[1]:

1) ويشمل الهدف الأساسي (رقم 1) ،والهدف العام للقوائم والتقارير المالية،وهو اتخاذ القرارات على اختلاف أنواعها؛

[1]- رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره** ،ص 137- 138 .

2) ويشمل أربعة أهداف (الأرقام 12،11،3،2) تحدد للمستخدمين الأساسيين واحتياجاتهم المختلفة للمعلومات المحاسبية؛

3)ويشمل هدفين (الأرقام 4،5) يحددان المقدرة الحسية للمشروع أي القدرة على تحقيق الدخل ومقدرة الإدارة أي المسألة وتقيم الإدارة؛

4) ويشمل هدفا واحدا (رقم 6) يحدد طبيعة وخصائص المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون كمعلومات واقعية أو تفسريه للأحداث الفعلية في القوائم المالية؛

5) ويشمل أهدافا (الأرقام 10،9،8،7) تصف للقوائم المالية المطلوبة تلبية للهدف رقم 6 ،أي القوائم اللازمة لتوفير للمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون الرئيسيون؛

6) لا يشمل أية أهداف وإنما عبارة عن عدد من التوصيات المتعلقة بطبيعة القوائم المالية الواردة في المستوى الخامس للأهداف السابقة (10،9،8،7).

المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي وعلاقتهما بالقوائم المالية

تهدف المحاسبة إلى تقديم المعلومات المفيدة إلى مختلف مستخدمي التقارير المالية ،ويمثل الإفصاح المحاسبي الوسيلة الأساسية من اجل تحقيق هذا الهدف بحيث يتم إيصال المعلومات المناسبة بصورة تضمن منفعتها لهم ،وحتى يتم تحقيق ذلك كان لزاما على الشركات القيام بالاختيار الصحيح للبيانات المالية المراد الإفصاح عنها بصورة تنسجم مع مقدرة المستفيدين منها.

وعلى الصعيد الفكري المحاسبي فقد تم تناول موضوع الإفصاح من قبل العديد من المفكرين والدارسين بغية الوصول إلى مايعرف بالإفصاح الكافي.[1]

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

يعتبر القياس عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن القياس صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

[1]- علي عبد الله وناصر يوسف الزغبي ،**كفاية الإفصاح المحاسبي الإلزامي في ظل الأزمة المالية**،المؤتمر الثاني للعلوم المالية و المحاسبية حول مساهمة العلوم المالية و المحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية ،جامعة اربد ،الأردن ،28-29افريل 2010،ص180.

أولا: مفهوم القياس المحاسبي

يعرف القياس بأنه «مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية أموجب قواعد محددة ،وهي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معنية هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي»[1]

أو هو «تخصص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعرف والتبويب لذلك الحدث » [2]

وعرفه كولر"koler" بقوله[3]:«القياس عبارة عن تحديد نظام بقيمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو والرياضية ».

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) ،وورد في نصه:"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية او جارية وبموجب قواعد محددة."[4]

و من التعريفات السابقة يمكن استخلاص مفهوم شامل للقياس المحاسبي على انه " قيم الإحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين ، والمرتبطة داخل الوحدة المحاسبية ، مع يبان التغييرات في تلك الأحداث وأثارها على قائمتي الدخل و المركز المالي ".

ثانيا : خطوات القياس المحاسبي step Mesurâmes Accounting

و قبل التطرق إلى خطوات القياس علينا أن نعرج على عملية القياس بصفة عامة.

---

[1]- سيد عطا الله ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 181.

[2]- رولا كاسر لايقة ،القياس **والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار** ،مذكرة ماجستير غ منشورة،جامعة تشرين سوريا ،2007،ص 41.

[3]- فضل كمال سالم ، **مدي أهمية ألقاس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة المواد البشرية و أثره علي اتخاذ القرارات المالية** ،مذكرة ماجستير غير منشور ،الجامعة الإسلامية ،غزة فلسطين ،2008 ،ص 93 .

[4]- وليد ناجي الحيالي ،**نضرية المحاسبة** ،منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك،الدنمارك،ص100.

- **عملية القياس المحاسبي :**

و تتمثل في [1]:

1- الخاصية محل ا لقياس حيث ينصب هذا على خاصة لشيء معين ن و الذي قد يكون التعدد النقدي لشيء معين هز حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعات أو ربحه مثلا

2-مقياس مناسب للخاصة محل القياس حيث إذ كان التعدد النقدي للربح مثلا هو الخاصة محل القياس ، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة . أما أذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصة محل القياس ، فالقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا.

3- وحدة القياس المميز ، والتي تكون للخاصة محل القيا لشيء معين و بذلك لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة المقياس المناسب لعملية القياس ،و لا بد من تحديد نوع القياس .

4-الشخص القائم لعملية القياس ،و الذي يعتبر من أهم عناصر القياس في عملية ، ألان نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية .

***خطوات القياس المحاسبي:**

و من اجل أتمام عملية القياس المحاسبي هناك مجموعة خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في [2]:

1- تجميع البيانات عن الإحداث لاقتصادية آلة تنتج عن عمليات المشروع و تعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة ، مثل الإيرادات ة النفقات و الأصول و ا لخصوم.....ومن التبادل السوقي للسلع و الخدمات ، و يتم قياسها بوحدات نقدية علة أساس سعر التبادل المتفق عيه؛

[1]- سيد عطاء الله السيد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 181.

[2]- فضل كال سالم، **مرجع سبق ذكره** ، ص 94 .

2- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا لنظام القيد المزدوج ،و بناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛

3- بمجرد تجميع و تسجيل الإحداث الاقتصادية كما وقعت ، يكون من الضروري تبويب العمليات و الإحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على المعلومات مفيدة؛

4- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشاة في مجموعات ، منة الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة ، تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة ،أو المهتمين بأحوالها المالية ، و تهدف هذه الخطوة إلى أيصاح الأمور و الإحداث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها .

ثالثا: أساليب القيـــاس

تشتمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبة و هي كالأتي[1] :

1-أساليب قياس أساسية ممثلة أو مباشرة : والي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبة ممثلة بقيمة الخاصة محل القياس مباشرة ،و ذلك دون الحاجة غالى ما يعرف بعملية الاحتساب و على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس و تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم الوسائل و أساليب القياس الأساسية أو المباشرة ....

2- أساليب القياس المشتقة : أذا أزداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبة بمدخلاتها و مخرجاتها تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب .أما في مجالات القياس عامة و القياس خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات الأساليب القياس المشتقة أو غير المشتقة أو غير المباشرة .

3- **أساليب التحكمية** :والتي توجد قواعد موضوعية فيها تحكم أساليب القياس غير المباشرة ، حيث تكون أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التميز الناتج عن التقديرات و ألأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس .

رابعا : معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس و ما يقوم عليه من أسس و ما يؤدي اليه من نتائج ، والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس و هذه المقاييس تتخلص في[2]:

[1]- سيد عطاء الله السيد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 182 .

[2]- رولا كاسر لايقة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 43.

1) - معيار الموضوعية

ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحدة للموضوعية ز فيما يلي استعراض لبعض التعريفات التي تناولت الموضوعية.

* تقصد بالموضوعية أو ايجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديريات شخصية بحتة ، و بمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة " التعبير عن الحقائق بدون تحريف و بعيدا عن التحيز الشخصي.

و الهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز .

و في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) عن موضوع معايير المحاسبة ، رأت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة تعني " أن البيانات المحاسبة تعد موضوعية أذا توافر لها القابلية لتحقيق ، عن طريق أدلة الواثبات المتعارف عليها ، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي " و الملاحظ للتعريف الذي جاءت به جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) انه ركز على:

- أدلة الإثبات و ليس على ذات القياس و تكمن الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختبار عليه قد يكون قابلا للتحقق ، إلا إن اختيارها هذا الدليل و تفصيله على غيره من الأدلة قد تعبر في حد ذاته عملا غير لأطنان من أن قاعدة القياس التي يتم اختيارها قد طبقت بعناية و دون إن يتأثر التطبيق بميول و اتجاهات القائم بعملية القياس.[1]

ليظهر لنا مفهوم تحيز القياس المحاسبي الذي يعد عنصر مهدد لخاصية الموضوعية.

- **مصادر تحيز القياس المحاسبي**

قد يكون التحيز ناتجا عن[2]:

1- الشخص الذي تقيد القياس المحاسبي و هو المحاسب.

2-النظام المحاسبي للقياس و هو مجموعة من المفاهيم و المبادئ و القواعد الإحكام إلى عملية القياس المحاسبي.

[1]- فضل كمال سالم ، **مرجع سابق** ، ص 97.

[2]- سيد عطا الله، **مرجع سابق**، ص 184.

3- الإحداث الاقتصادية محل القياس متمثلة في عملية مالية حدثت بين المشروع،و لغيرها في عملية القياس التاريخية.

التي تنفذ في نظام المحاسبة المالية فرض عمليات مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية إلى سواء في نظام المحاسبة للتكاليف أو في نظام المحاسبة الإدارية.

4- البيانات المحاسبية و التي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي .

2) -معيار القابلية للتحقق(القابلية للتطبيق العملي)

يعتبر معيار القابلية لتطبيق العملي من أهم معايير القياس ، فقد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة و تتوافر فيه كل الشروط الموضوعية ، لكن يصطدم بالواقع مما يجعل تطبيقه محاطا بصعوبة لا يمكن تذليلها ، و حتى يكون القياس قابلا للتطبيق العملي يجب إن تتوافر فيه ا لعوامل الآتية:[1]

ا- توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس

ب- إن يصاحب تطبيقا النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة.

ج- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

3) -معيار الفائدة:

من البديهيات المتعارف عليها إن لكل شيء أهمية ،و يتوقف مقدار الأهمية على مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشيء ذاته ، و المحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها بل هي و سيله لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية لذا فلابد و أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها و قد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1966 في تقرير لها بعنوان "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" أربعة معايير وصفات يجب أن تتوفر في المعلومات كي تكون ذات فائدة و هي الملاءمة Relevance ، و القابلية للتحقيق Vérifiabilité ، والبعد عن التحيز FREEDOM FROM BAIS، و القابلية للتغيير الكمي Quantiriability.

4) - معيار الملاءمة:

[1]- فضل كمال سالم ، **المرجع نفسه**، ص98.

يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس و تكون هذه المعلومات ملائمة اذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة و صحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس ، وماطرا عليه من التغيرات على مدار فترة زمنية معينة ،و يرى البعض أن الملاءمة نوعان هما:

* الملائمة" العامة "للمعلومات المحاسبية تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات و ليس لنموذج معين.

* الملائمة "الخاصة" نعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات و ترتبط بما يراه المستخدم.

مما سبق يتضح أن الملائمة العامة تعني مجال عمل المحاسب ، و هو توفير المعلومات التي تفيد كمختلف القرارات ، أما الملائمة الخاصة ترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره.[1]

المطلب الثاني : مفاهيم حول الإفصاح المحاسبي:

أولا:مفهوم الإفصاح المحاسبي

إن المتبع للإفصاح المحاسبي خلال السنوات الأخيرة من تطور الأدب المحاسبي و الممارسة المحاسبية يظهر له مدى التوسع في هذا المجال في اتجاهات مختلفة منها ما نذكر منها[2]:

1- التوسع في كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها؛

2-التوسع في نوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها؛

3- التوسع في توقيت المعلومات التي يتم الإفصاح عنها؛

4-التوسع في توفير القابلية للقراءة و الفهم التي يتم الإفصاح عنها سواء بإضافة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو المعلومات الأخرى الموافقة معها.

و لقد تباينت مفاهيم الإفصاح المحاسبي نتيجة لاختلاف وجهات نظر أصحاب المصلحة للهدف من الإفصاح وحيث يمكن ان نعرف الإفصاح بالتعاريف التالية :[1]

[1]- رولا كاسر لايقة ،**مرجع سبق ذكره** ، 44-45 .

[2]- محمود السيد الناعي ، **الاتجاهات المعاصرة في النظرية المحاسبة** ، المكتبة العصرية ، 2004، ص 282.

- الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن عملية إظهار و تقديم المعلومات الخاصة بالوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح خالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية.
- الإفصاح المحاسبي هو عملية اظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو صفية في القوائم المالية أو الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب ، مما يجعل القوائم المالية غير مظلة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات للشركة.
- " الإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير على جميع المعلومات الأزمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية "

و هناك من يعرف الإفصاح أنه [2]:

" بأنه تلك المعلومات التي ننشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم ا لمالية ،يهدف مقالبه احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بإعمال المنشاة و يشمل الإفصاح أية معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية، تاريخية آو مستقبلية تصرح عهنا الدارة و تضمنها التقارير المالية و عرف " الصبان "الإفصاح المحاسبي بأنه المقياس غير الملموس لقياس مادي كفاية البيانات الإيضاحية و التكميلية في القوائم المالية "

و يرى السيد بان الإفصاح " هو عرض المعلومات الهامة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة

من القوائم و التقارير المالية لمباعدة القارئ الواعي اتخاذ قرارات رشيدة ويتم عرض تلك المعلومات أما في صلب القوائم المالية و الإصدارات المحاسبية الجاري ،قائمة المركز المالي و قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى القائمة الأرباح المحتجزة ، و قائمة التغيرات في حقوق المساهمين "

و يعتبر الإفصاح المحاسبي روح أي سوق مالي و أسس ناجحة ،فهو يحقق في حال توفره جوا من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعينة بمراقبة ميزانيات الشركات في السوق والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي شكلها هذه الشركات و التدخل.

[1]- فؤاد صديقي، **مرجع سبق ذكره** ، ص 77 .

[2]- عبد المنعم عطا العلول ، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة** ،مذكرة ماجستير غير المنشورة ، غزة ، فلسطين ، ص 19.

لإزالة الغش و منع إعطاء المعلومات غير صحيحة المساهمين هذه و تختلف وجهات النظر حول الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة نذلك نتيجة لاختلاف مصالح الإطراف المستفيدة من هذه المعلومات فكل طرف ينظر غالى المعلومات من وجهة نظره الخاصة.

فمثلا يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى مدققي الحسابات كما أن وجهة نظرهما لا ترضي المستثمرين و المساهمين المستخدمين لها، و قد لا تتفق وجهة نظر كل هؤلاء مع رأي الجهات الرقابية و الإشرافية و الرسمية مثل البنوك المركزية و المجامع المهنية المتخصصة.[1]

4- أنواع الإفصاح :

للإفصاح عدة أنواع وتختلف درجة الأهمية من نوع إلى آخر،ومن أنواع الإفصاح المتعارف عليها نجد[2]:

2-1 الإفصاح الكامل :

يشير إلى شمولية التقارير المالية و أهمية تغطيتها لأنهه معلومات ذات اثر محسوس على القارئ و لكن مفهوم الكامل غير ممكن حاليا.

2-2 الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومة الملائمة لا اتخاذ القارئ مثل الإفصاح عن التثبيتات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية و غير العادية في القوائم المالية ، و الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي و المخطط و مصادر تمويله.

2-3 الإفصاح العادل :

[1]- ماجد إسماعيل أبو حمام ، **أثر تطبيق قواعد الحكومة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة ماجيستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2009، ص 47.

[2]- رولا كاسر لايقة ، **مرجع سبق ذكره** ، 55-56.

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياج أتجميع الأطراف المالية ، إذا يتوجب أخراج القوائم الماليـــة و التقارير بشكل الذي يضمن عدم ترجيع مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات و يشكل التوازن.

2-4 الإفصاح الكافي :

يشمل الحد الأدنى الواجب توافر من خلال المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، يكمن ملاحظة أن مفهـــوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات و المالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثير مباشر في اتخاد القرار، غير أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد. [1]

2-5 الإفصاح الوقائي :

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضـــللة لأصـــحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك هو حماية المجتمع المالي (المستمر) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لذا يجيب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامـــل لأنهـــا يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجين. [2]

3-أساليب و طرق الإفصاح:

وجرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات التي تؤثر على قرارات المستخدم المستهدف في صـــلب القوائم المالية في حين تم الإفصاح عن المعلومات الأخرى بخصوص التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضـــاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها.

4-طرق الإفصاح في التقارير المالية :

1-أن يتم عرض المعلومات المالية بطرق تسهيل فهمها

2- أن يتم ترتيب المعلومات المالية بصورة منظمة و مرتبة و منطقية حتى تسهل قراءتها

[1]- ماجد إسماعيل أبو حمام ، **المرجع نفسه** ، ص 49

[2]- ناصر علي المجلي **مرجع سبق ذكره** ، 108.

2- أظهار جميع المعلومات المالية الهامة أو الضرورية و عرضها ف مكان تسهل الوصول إليها حتى يتمكن مستخدمو هذه المعلومات من الاستفادة منها.[1]

5- أهمية الإفصاح المحاسبي

إن زيادة أهمية الإفصاح في البيانات المالية للشركات الصناعية يعود للأسباب التالية [2]:

أ- إصدار تشريعات لضمان حقوق المستثمرين حيث لم يبقى هناك مبررات لإدارات الشركات المساهمة الصناعية تتهرب من الإفصاح المعلومات بحجة الحرص على حماية مصالح المساهمين.

ت- التزام الشركات المساهمة الصناعية.

6- أهداف الإفصاح المحاسبي:

وسنتطرق إلى أهداف الإفصاح المحاسبي من زاوية الاتجاهات المهتمة به.

أ- الاتجاه التقليدي في الإفصاح

هو الذي يهدف و يهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومه للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد و في ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق رأس المال.

ب- الاتجاه المعاصر في الإفصاح : يهدف غالبا إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات ، و في ظل هذا الهدف فان نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية و الخبرة لفهمها و استخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعيين و المحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم.

7-مقومات الإفصاح والعناصر المؤثرة فيه

يمكن القول أن الإفصاح عن أي معلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية ،بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح

[1]- رولا كاسر لايقة ، **مرجع سبق ذكره**، ص 35.

[2]- عبد المنعم عطا العلول، **مرجع سبق ذكره** ،ص 24.

ومن أهم المحددات الرئيسية على نوع وحجم الإفصاح نجد مايلي[1]:

- **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم**

لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسين ،و الذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة ،حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.

- **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح**

وتتمثل في الجهات المنظمة و المسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح ،إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الاطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية و الحكومية.

- **المنظمات و المؤسسات الدولية**

بالإضافة إلى المنظمات و القوانين المحلية فان المنظمات و المؤسسات الدولية من الاطراف المؤثرة على عملية الإفصاح ،ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ،حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها علة المستوى العالمي ، من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.

8-أهمية الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية

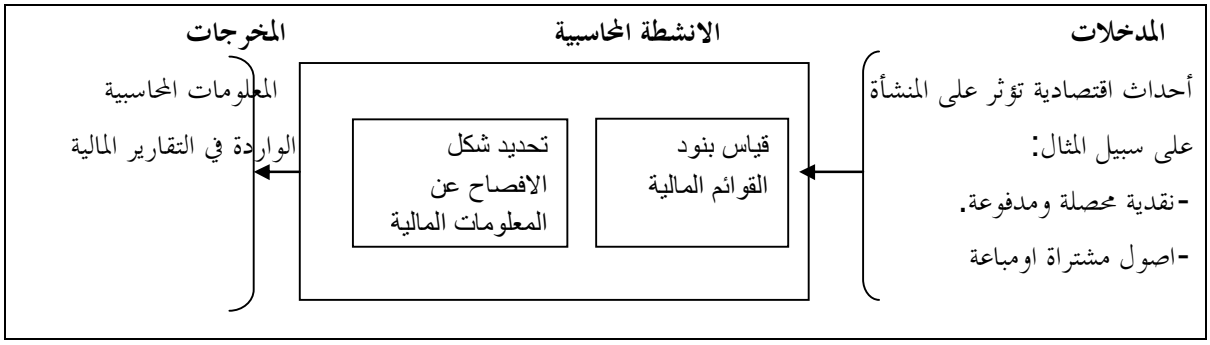
توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان اثر الإحداث المالية و الملحق ،حيث يتوقف استخدام إي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات ،إذ أن هناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية وهناك معلومات أخرى تتطلب الإفصاح عنها في ملحق القوائم المالية ،حيث تعد القدرة على إعداد ونقل ونشر المعلومات وتوصيلها إلى مختلف المستخدمين من أهم الأمور في العصر الحالي ،إذ يعتبر مبدأ الشفافية في الإفصاح من أهم أعمدة الاقتصاد الحر في العصر الحديث ،من خلال قيام الشركة أو الهيئة بتوفير المعلومات و البيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص و المتعاملين في السوق ،وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات ماعدا تلك التي يكون من شأنها الأضرار بصالح الشركة ،فيجوز الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات و البيانات معبرة عن المركز الحقيقي و الواقعي للشركة.[2]

[1]- زغدار احمد واسفير محمد ،**خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)** ،مجلة الباحث ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،العدد2009،07/2010،ص84.

[2]- زغدار احمد واسفير محمد،**مرجع سبق ذكره**،ص84.

ولأهمية كل من القياس و الإفصاح اعتبرت من خلالهما المحاسبة كنظام للقياس و الإفصاح المحاسبي و الشكل التالي يوضح ذلك[1]:

الشكل رقم(2-2):المحاسبة كنظام للقياس و الإفصاح المحاسبي



المصدر:امين السيد احمد لطفي ،مرجع سبق ذكره،ص474.

المطلب الثالث : العرض و الإفصاح

حظي موضوع الإفصاح والعرض باهتمام كبير من قبل الجمعيات المهنية للمحاسبة و أسواق المال العالمية و الدولية و المحلية التي تهتم بشكل خاص بموضوع الشفافية ، لذلك أخذ الاتحاد الدولي لأسواق الأوراق المالية موقعه في المجموعة الاستشارية للجنة معايير المحاسبة الدولية متطلبات الإفصاح الكافي اللازمة للأسواق المالية ، وكذلك الباحثين و المهتمين بالإضافة إلى ذوي المصلحة الأولى و هم مستخدموا القوائم المالية ،كما يعتبر الإفصاح الإعلام المحاسبي الذي يؤدي دوره عن طريق توفير توفير المعلومات المالية و المحاسبة التي تمثل المحتوى لوسائل إعلام فعالة في عمليات التنبؤ و تقدير موقف ووضع الإستراتيجية المناسبة للفترة المستقبلية و بما ينعكس على الأسعار الحالية للأسهم و ارتفاعا و انخفاضا و يقضي هذا المبدأ بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي القوائم صورة واضحة عن الوحدة المحاسبة، هذا و يزداد التركيز على المعلومة والإفصاح عنها كلما ازدادت أهميتها النسبية.

أما مفهوم العرض فيشير إلى الطريقة أو الأسلوب أو الشكل أو ترتيب الذي يتم بيه تنظيم عرض القوائم المالية و أظهار المعلومات المحاسبة المتعلقة بنتائج النشاط و المركز المالي للمنشأة ،و كيفية عرض المعلومات تعتبر قضية مهمة جدا لان البدائل المختلفة من أساليب و طرق عرض المعلومات في القوائم و التقارير المالية تترك آثار مختلفة على متخذي القرارات .

[1]-امين السيد احمد لطفي ،**نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)**،الدار الجامعية ،مصر2006،ص474.

ويكتسي العرض أهمية كبيرة لذلك وضعت له هيئة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الـــدولي الأول"عـــرض القوائم المالية حيث نص على أن القوائم المالية يجب أن تعرض مرة على الأقل في السنة وان تحترم طريقة العـــرض المعايير المحاسبية(IFRS/IAS) الصادرة عن IFRIC [1].

فقد تفصح شركة معينة عن معلومة مهمة جدا في مكان يصعب الاهتداء إليه أو تفصح عن معلومة يجب عرضها في صلب القوائم المالية في الإيضاحات لكي تخفيها عن المستخدم.[2]

- و تجدر الإشارة بالذكر أن الإفصاح المحاسبي يمكن استخدامه للمعلومات عبر الانترنت كـــأداة حديثـــة لتـــوفير المعلومات للأطراف المستخدمة للمعلومات المالية .[3]

المطلب الرابع:عناصر القوائم المالية المستهدفة في القياس و الإفصاح المحاسبي

باعتبار القوائم المالية بطاقة التعريف لأي مؤسسة ،فتعمل هذه الأخيرة أقصى مجهود لها حتى تظهرهـــا علـــى حقيقتها دون تزييف أو تمويه لكسب ثقة طالبي المعلومة المحاسبية و المالية .وفي ظل الضر وف الراهنة التي يمر بهـــا الاقتصاد العالمي في ظل ألازمات المالية وإفلاس العديد من المؤسسات التي كانت تحقق أرباح كبيرة على مستنداتها بينما الواقع خلاف ذلك أي أنها تعاني خسائر فادحة ،وهذا الذي بعث الخوف و الاحتياط لـــدى لعديـــد مـــن الاطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية وخاصة فئة المستثمرين .ولهذه الأسباب وأخرى تعمل العديد من المؤسسات على تقديم معلومات شفافة وذات مصداقية لان المعلومة أصبحت مؤشر من مؤشرات التفوق الاقتصادي بوجود ما يسمى بالمجتمع المعلوماتي.

ولكي تظهر القوائم المالية بصورة واضحة فلابد أن تظهر بتكلفة مناسبة، ونتيجة لذلك ظهر مفهوم القيـــاس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، والذي سنتطرق إليه من خلال:

i. قياس عناصر الميزانية (قائمة المركز المالي)

لقياس قائمة المركز المالي Financiel position للمنشأة أهمية خاصة لدى جميع مستخدمي البيانات المالية خصوصا بالنسبة لفئة المقرضين، وذلك لأن قدرة المنشأة على الاستمرار وبالتالي قدرتها الوفاء بالتزاماتها تجاههم تكون عادة مرهونة بمدى قوة وضعف مركزها المالي.

[1] -Stephan BRUN, L'ESSENTIEL, **NORMES COMPTABLE INTERNATIONALES(IAS/IFRS)**, 3eEdition ,Gualino éditeur,Paris ,2006, P54.

[2]- فائز زهدي الشلتوني ،**مرجع سبق ذكره**،ص77-78.

[3]- رولا كاسر لايقة ،**مرجع سبق ذكره**،ص36.

ولقياس المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة يتطلب الأمر مقابلة أو مقارنة ما لديها من أصول Assets وما على تلك الأصول من إلتزامات سواء تجاه الدائنين وهي المطلوبات Liabilites أواتجاه الملاك وهي حقوق الملكية Omamers Equity.

وذلك تطبيقا لمعادلة الميزانية :

الأصول = المطلوبات + حقوق الملكية[1]

وقبل البدء بالتطرق لقياس عناصر قائمة المركز المالي لابد من التعرف على المبادئ المحاسبية التي تحكم الميزانية:[2]

- تقييم الأصول الثابتة التي يتم الخصوم عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الإنتاج وليس بقصد بيعها على أساس التكلفة التاريخية.
- يتم تقييم الأصول المتداولة على أساس القيمة التي ينتظر تحققها من عملية البيع، ومن اجل ذلك يتم تقييم البضاعة على أساس سعر التكلفة وسعر السوق أيهما اقل.
- يتم تقييم الذمم وفق مبدأ الحيطة و الحذر الذي يقتضي بأخذ الأرباح المحققة و الخسائر المحتملة في الاعتبار دون الأرباح غير المحققة.

ووفقا لمعايير المحاسبة الدولية ،هناك أربعة أسس لقياس الأصول و الالتزامات هي[3]:

1/ التكلفة التاريخية :

وتتمثل التكلفة التاريخية من وجهة نظر المحاسبية ،ما يعادل المقابل النقدي الذي تم التضحية به في سبيل الحصول على الأصل في زمن الحصول عليه ،وتعتبر التكلفة التاريخية مساوية للقيمة الاقتصادية للأصل في وقت الحصول عليه ،ولهذا يقوم القياس المحاسبي في المحاسبة المالية عموما على أساس التكلفة التاريخية في إطار مجموعة من الافتراضات والمبادئ المحاسبة .

[1]- محمد مطر ،**مرجع سبق ذكره** ، ص 461.

[2]- رولا كاسر لايقة،**مرجع سبق ذكره**،47.

[3]- احمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة ،**مرجع سبق ذكره** ، ص 59.

2/ التكلفة الجارية : (قيمة الإحلال)

تكلفة الإحلال للأصل معين هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يلزم أن يتم التضحية به في الحاضر في سبيل الحصول على الأصل ،وتمثل التكلفة الجارية القيمة الاقتصادية للأصل كما تستمد من المنافع الاقتصادية المنتظر الحصول عليها منه في المستقبل وهي في تاريخ إعداد الميزانية العمومية .

3/ القيمة البيعية في التصفية :

قد تكون التصفية إخبارية كما قد تكون إجبارية ،ولا شك أن فروض استمرار الوحدة المحاسبة يتنافي مع قياس القيمة البيعية في التصفية لأصول والوحدة المحاسبية ،والقيمة البيعية في التصفية هي مقدار النقدية التي يمكن مقابلها بيع الأصل في الحاضر في ظروف التصفية .

4/ القيمة المتحققة :

هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يتوقع الحصول عليه من بيع الأصل في ظل استمرار الوحدة المحاسبية بنشاطها مخصوما منه ما قد يلزم لجعل الأصل في حالة صالحة للعمل.[1]

والهيئات المحاسبية العالمية تتجه اليوم نحو مفهوم القيمة العادلة.

ويمكن تعريفها بـــــــــــــــــــــــــ:

5/ القيمة العادلة :

هي القيمة التي يتم من خلالها تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عقد صفقة تتم وفقا لآلية السوق.[2]

1- قياس الأصول

1-1- قياس الأصول طويلة الأجل :

هناك نوعين من عناصر تكاليف الأصول طويلة الأجل [3]:

1) الأصول القابلة للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية التابعة للوحدة الاقتصادية .

---

[1]- رولا كاسر لايقة، **مرجع سبق ذكره** ، ص 48

[2]- هيني قان جريوتنج ، ترجمة طارق حماد ،**معايير التقارير المالية (دليل التطبيق)**،دار الدولية للاستثمارات الثقافية،مصر،2006، ص 322.

[3]- سيد عطا الله السيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 189.

2) الأصول التي عند شرائها ونقلها إلى المكان المناسب للتشغيل يحتاج إلى بعض النفقات الضرورية أو اللازمة لعملية التشغيل .

هناك تكاليف الأصول طويلة الأجل منها [1]:

أ- تكلفة الأراضي : وهي جزءا من تكلفة الأرض المصاريف التي يتكبدها المالك الجديد عن إزالة المباني القديمة الموجودة أصلا على الأرض قبل شرائها .

ب- تكلفة المباني ،وهي تكلفة كل ما ينفق نقدا أو عينا ،وما يعادلها في سبيل الحصول على المباني بقصد الإمتلاك

ج- تكلفة الآلات والتركيبات وتشتمل على مجموعة من العناصر مثل الآلات والمعدات وسائط النقل والأثاث والحاسبات الإلكترونية المكتبية .

د- تكلفة التحسينات : وهي الإضافات الرأسمالية التي يتم إدخالها على أي أصل من الأصول طويلة الأجل أما بهدف زيادة مقدرته الإنتاجية أو بقصد إستكمال غايات إستخدامه مثل إضافة مصعد كهربائي لمبنى مملوك لجهة خارجية مستأجرة للإستفادة من خدماته في أعمال تشغيلية يقوم بها المستأجر.

*** قياس شهرة المحل** Method of Measiring Good Will

عند قياس الشهرة توجد وجهتي نظر، فوقا لوجهة النظر الأولى تعتبر الشهرة موارد غير ملموسة ناتجة عن كفاءة الوحدة الاقتصادية ويمكن قياسها عن طريق إيجاد الفرق بين سعر الشراء الوحدة الاقتصادية القائمة والقيمة السوقة العادلة لصافي أصولها الملموسة وغير الملموسة القابلة للتحقق ذاتيا ،حيث بطلق على هذا التقييم بالتقييم الشامل ،ووفقا لوجهة النظر الثانية تعتبر الشهرة هي الدخل المتوقع الزائد عن مستوى الدخل العادي في الوحدات الاقتصادية المماثلة ،ويمكن قياسها عن طريق تحديد القيمة الحالية للمكاسب الزائدة المتوقعة ،ويطلق على هذا الأسلوب بتقسيم المكاسب الزائدة .[2]

1-2- قياس الأصول قصيرة الأجل :

***قياس المخزون :**

إن المتطلبات الخاصة بقياس المخزون وردت في الباب الأول من النظام المحاسبي المالي تحت القسم الثاني : القواعد العامة للتقييم ،المندرج تحت الفصل الأول : مبادئ عامة.

[1]- سيد عطا الله السيد ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 189.

[2]- حنفي عبد الفتاح ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 654.

وفيما يلي عرض للقواعد الخاصة بقسم المخزونات والمسودات قيد التنفيذ باستثناء ما تم الإشارة إليه بأنه يدخل ضمن القواعد العامة للتقييم:

- عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق .

*يشمل تكلفة المخزون جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزون إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها نجد: - تكاليف الشراء وتسيير القواعد العامة للتقييم إلا أن كلفة شراء أصل تساوي سعر الشراء الناتج عن إتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية ،وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم والشحن .

- تكاليف التمويل.
- المصاريف العامة والمصاريف المالية.
- المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات .

عندما لا يمكن تحديد تكلفة شراء أو الإنتاج فتطبق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بكلفة الشراء أو الإنتاج لأصول مساوية لها ثبت أن قدرت في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.[1]

يمكن تسعير المخزون السلعي كذلك من خلال[2]:

1- طريقة التميز المحدد فيها أسعار وحدات المخزون السلعي لآخر المدة حسب انتمائه للمشتريات التي تمت خلال العام.
2- طريقة متوسط التكلفة والتي يستخرج منها متوسط تكلفة المخزون السلعي بقيمة إجمالية لتكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع.
3- طريقة الوارد أولا وتستند هذه الطريقة على أساس أن البضاعة التي يتم الحصول عليها أولا تباع أولا.
4- طريقة الوارد أخيرا ،الصادر أولا والتي يتم بموجبه بيع البضاعة التي ترد أخيرا إلى الوحدة الاقتصادية قبل غيرها من البضائع .

[1]- بريش عبد القادر ،قادري عبد القادر، **مرجع سبق ذكره**،ص 09.
[2]- سيد عطا الله السيد،**مرجع سبق ذكره**،ص198.

2- قياس الالتزامات (الخصوم)

تختلف المشاكل المحاسبية المرتبطة بالالتزامات عن المشاكل المتعلقة بالأصول ،ويمكن القول بأن عملية قياس و تقييم الخصوم تعتبر عملية سهلة نسبيا مقارنة بعملية قياس وتقييم الخصوم والأصول ،حيث أن قيمة الخصوم بطبيعتها محددة سلفا لوجود أطراف خارجية ذات علاقة بها ،وهي لها حقوق تجاه المشروع يتعين الوفاء بها،إلا أن هذا لا يؤدي إلى أن جميع الالتزامات تكون قيمتها معروفة في نهاية الفترة بشكل قاطع .ومن الوجهة النظرية يتم قياس الالتزامات على أساس القيمة الحالية للمدفوعات النقدية المستقبلية اللازمة لتسوية تلك الالتزامات ،أي أنها القيمة في تاريخ إعداد الميزانية للأصول أو الخدمات الواجبة الاستخدام للوفاء بتلك الالتزامات ،ومغزى ذلك أن قياس الخصوم لا يجب لان يتم على أساس القيمة في تاريخ الاستحقاق أو الالتزام يستحق فورا فان قيمته الحالية تتساوى مع القيمة الاسمية ،أما إذا القيمة الحالية تكون اقل من القيمة في تاريخ الاستحقاق. [1]

تستطيع المنشأة تسديد الالتزامات عن طريق التخلي عن موارد تحوي منافع اقتصادية كامنة من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ويمكن تسديد الالتزام بعدة طرق :

5- الدفع نقداً؛
6- تحويل أصول أخرى؛
7- تقديم خدمات؛
8- استبدال التزام بالتزام آخر؛
9- تحويل التزام إلى حق الملكية.

ويمكن تسديد الالتزام بطرق أخرى مثل التنازل الدائن أو فقدان حقوقه وتعد القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لتسديد الالتزام الأساس الذي يجب إتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند شأنها .

وتحدد طبيعة الخصم وليست الكيفية التي نشأ بموجبها كيفية قياس قيمته بعد نشأتها ،وتصنف الخصوم حسب طبيعتها إلى خصوم نقدية وخصوم غير نقدية.

- ***قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها :***

وتعد القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يتبع في قياس الخصوم النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية وفي حالة الخصوم قصيرة الأجل تمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية غير المخصومة أما

[1]-امين السيد احمد لطفي ،**نظرية المحاسبة** (القياس والإفصاح و التقرير المالي)،الجزء الثاني ،الدار الجامعية ،مصر،ص454-455.

في حالة الخصوم طويلة الأجل تتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة إلى التاريخ الجاري على أساس معدل الخصم.

ويمكن أن نلخص عملية القياس للأصول المالية و الالتزامات المالية في الميزانية على النحو التالي:

جدول رقم(2- 3):قياس الأصول و الالتزامات المالية

أولا :الأصول المالية	
القياس بالقيمة العادلة	**القياس بالتكلفة المستهلكة**
1-الأصول المالية بغرض المتاجرة شملا جميع المشتقات.	1-أدوات حقوق الملكية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.
2-الأصول المالية المتاحة للبيع.	2-الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
3-الأدوات غير المشتقة شاملة الأصول المالية التي تخضع لتحوط القيمة العادلة باستخدام المشتقات .	3-القروض و الحسابات المدينة
ثانيا:الالتزامات المالية	
1-الالتزامات المالية المحتفظ بها بغرض المتاجرة شاملة كل المشتقات.	1-جميع الالتزامات الأخرى
2-الأدوات غير المشتقة متضمنة الالتزامات المالية)والتي تخضع لتحوط القيمة العادلة باستخدام المشتقات)	

المصدر :هيني قان جريوننج ،مرجع سبق ذكره ،ص324-325.

- ***قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها :***

تقاس بالأسعار الأصلية التي يحددها المؤسسة في عملياتها وهذه الأسعار هي التي تظهر بها في القوائم المالية .[1]

3- قياس حقوق الملكية :

المقصود بحقوق الملكية هو ذلك الفائض من قياس الأصول عن قياس الإلتزامات ،وبالتالي فهي تحوي الآثار السلبية والإيجابية لقياس كلاً من الأصول والخصوم.

[1]- رولا كاسر لايقة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 49.

ii. قياس عناصر جدول الحسابات النتائج (قائمة الدخل)

ويكون بـــــــــــ [1]:

1- قياس الإيرادات والمكاسب بالقيمة الأقل ،وتفضيل تأجيلها على الاعتراف بها مبكراً.

2- قياس صافي الدخل بالقيمة الأقل من بين القيم الممكنة

1/تعريف قياس الإيراد:

هو تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبة والتخفيض الحادث في خصومها أو كلاهما في العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير بإستخدام أصولها خلال فترة محاسبة معينة.[2]
ولا يقتصر قياس الإيراد على هدا الجانب فقط وإنما يشمل التبادل العيني الأصول مع وحدات محاسبة أخرى وما تحققه من زيادة في أصولها من خلال هذه العمليات محسوباً على أساس القيمة العادلة لعملية المبادلة التي حققتها الوحدة المحاسبة في عملية خلق الإيراد.[3]

2/ قياس المصروفات :

تعتبر القيمة السوقية للسلع والخدمات المستفيدة في عملية إنتاج الإيرادات في وقت استنفاذها هي أفضل المقاييس التي يمكن استخدامها لقياس المصروفات ،وقد جرى العرف المحاسبي على قياس المصروفات على أساس قيمتها التاريخية أو القيمة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول عليها ،ويعتبر هذا الإيراد تطبيقا لاعتبارات الموضوعية وإمكانية ودقة القياس ،ولا يثير هذا الأجر مشاكل بالنسبة لكثير من عناصر المصروفات وخاصة تلك التي نتحملها المنشأة في نفس السنة المالية مثل:المرتبات والأجور والإيجار وغيرها من عناصر النفقات التي تتحول مباشرة إلى مصروفات ،أما بالنسبة للمصاريف التي تمثل استنفاذا للأصول طويلة الأجل فإن تحميلها على الإيرادات على أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه انعدام دلالتها الاقتصادية وعدم تمثيلها للواقع وعدم دقة المصروفات في مجموعة ،حيث ستشمل على أرقام تمثل تكلفة جارية مثل المرتبات والأجور وغيرها .[4]

ويمكن قياس المصروفات من خلال ما يلي[5]:

---

[1]- رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر ،(من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة)**، الطبعة 02 ، دار وائل عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 239.

[2]- سيد عطا الله السيد ،**مرجع سبق ذكره** ، ص 186.

[3]- رولا كاسر لايقة ،**المرجع نفسه** ، ص 51.

[4]- أحمد نور ،**مرجع سبق ذكره** ، ص 105-106.

[5]- سيد عطا الله السيد ،**مرجع سبق ذكره** ، ص 195.

1/ أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة أو بين المصروفات بين أنشطة معينة وإيرادات معينة، وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصب كل فترة أو كل نشاط في المصروفات ،أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستفيد في موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين ،وهذا تصرف بالطريقة المباشرة.

2/ تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات أو أنشطة الفترة المقبلة ،ويعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية ،وهنا يتم تحديد المصروفات على أساس المعادلة التالية:

أرصدة الموجودات أول المدة + الإنفاق خلال الفترة / المجموع - أرصدة الموجودات آخرة الفقرة = مصروفات الفترة .

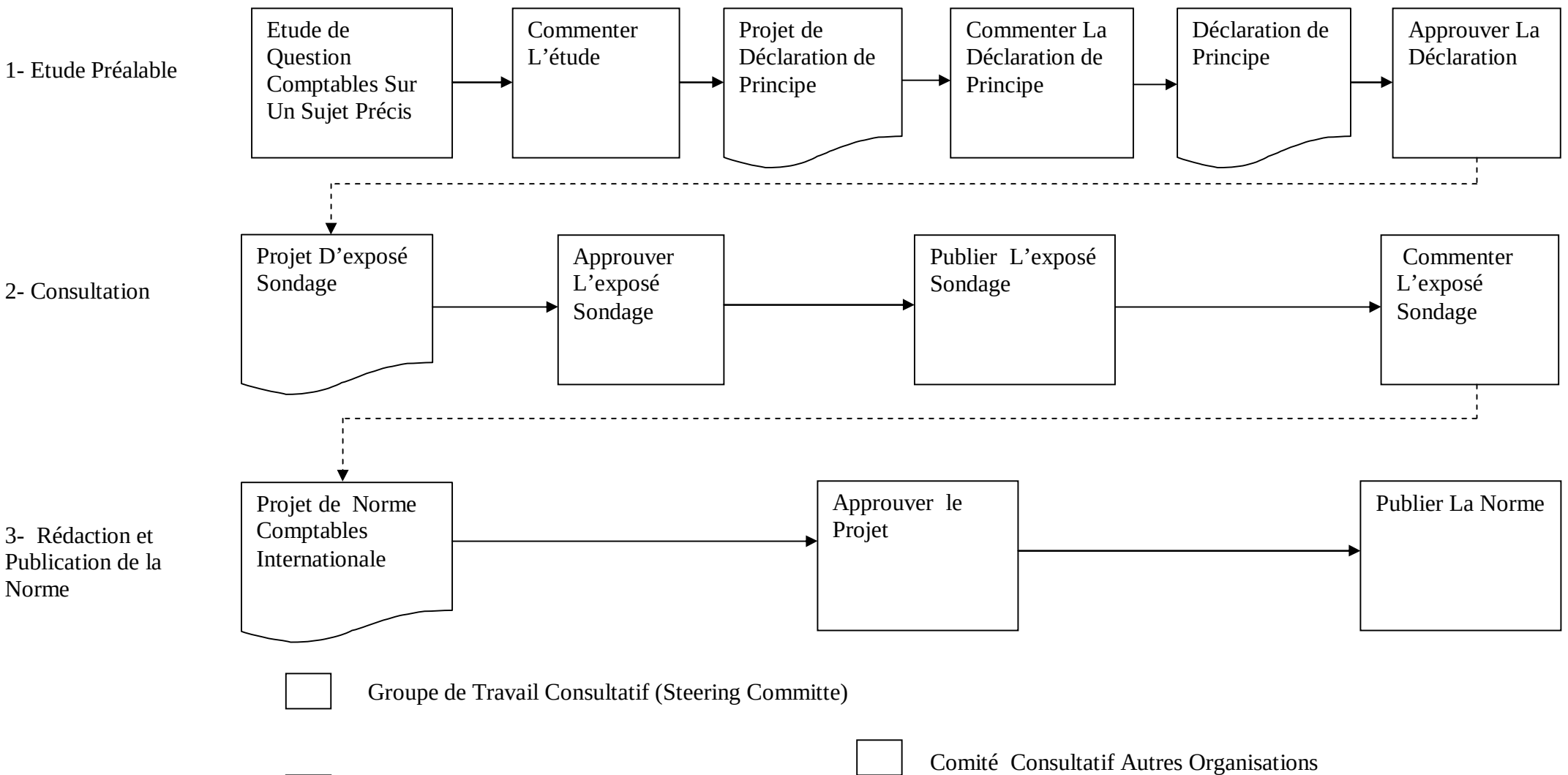
وهذه الطريقة تعرف بالطريقة الغير مباشرة.

خلاصة الفصل الثاني

بعد التعرض إلى القياس المحاسبي في القوائم المالية ،والتطرق إلى القوائم المالية ومحتوياتها نخلص إلى أن القوائم المالية هي بمثابة المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة في فترات معينة ،وهي تلبي احتياجات مستخدميها من الفئات غير المتجانسة لاتخاذ القرارات الصائبة .ليبرز هنا دور كل من القياس و الإفصاح المحاسبي في الإضفاء على القوائم المالية مزيدا من المصداقية و الموثوقية التي على المخرجات المحاسبية حتى تحقق الأهداف المرجوة من ورائها،الأمر الذي يؤدي بالمؤسسات إلى الإفصاح عن بياناتها المالية لبث الثقة في نفوس المتعاملين الذين يشكلون مكانة المؤسسة في الأسواق .

الأمر الذي أدى بالهيئات المختصة بالمحاسبة إلى البحث عن نماذج القياس المناسبة وطرق إفصاح ملائمة لتجنب الغموض و التعقيد،وهذا ماسنتناوله في الفصل التالي.

الشكل رقم0: كيفية إصدار معيار



المصدر: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، الشركة الجزائرية،الجزائر2008،ص133

الفصل الثالث:

من نماذج القياس المحاسبي

تمهيد

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

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل ،ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك ، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئاً من الماضي،الذي ينحرف قليلاً أو كثيراً عن قيمته الحالية . من هنا بدأت انتقادات لم تنتهي لمبدأ التكلفة التاريخية،حيث أن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في الحالات المختلفة ، ومن ثم تم التوجه للقيمة العادلة.ونتيجة لذلك، فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية والمحلية بالبحث عن بديل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، خاصة في معالجة الأدوات المالية ومشتقاتها، حيث تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة الذي أصبح أساساً ومقياساً هاماً للاعتراف وللقياس وللإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية .وظهر ذلك التحول بصورة واضحة في معظم معايير المحاسبة الدولية والتي أطلق عليها بعد ذلك معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

المبحث الأول: مدرسة التكلفة التاريخية

إن المحاسبة التقليدية والتي مازالت تطبق في العديد من دول العالم ،كانت ترتكز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)والتي من بينها مبدأ التكلفة التاريخية والتي اعتبرت لعقود طويلة نموذجا يتميز بدرجة عالية من الموضوعية و الموثوقية في عملية القياس و التقييم إلا أن هذه الخصائص لم تشفع لها في الحفاظ على المكانة التي كانت تحوزها سابقا لسبب أنها غير مطبقة لمواجهة الإخطار عند استخدام أدوات مالية أكثر تعقيد في ظل أسواق مالية غير مستقرة ،لذلك عكف الجهات المهتمة بالمحاسبة إلى البحث عم نماذج أخرى أكثر ملاءمة.

المطلب الأول: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية

يعتبر هذا المبدأ احد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في عملية تقييم عناصر الأصول و الخصوم، فبمقتضاه يتم تقييم كافة الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها ،وجميع المصروفات و الإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وبغض النظر إلى التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود،مما تجعل البيانات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية لفترات مختلفة غير ملاءمة لإجراء المقارنات الزمانية و المكانية.[1]

يكتسي القياس المحاسبي أهمية بالغة كونه يحدد القيم التي تظهر بها موجودات والتزامات المؤسسة في القوائم المالية ولكن الأهم من ذلك ما هو الأساس السليم الذي يستند إليه القياس وذلك لتعدد بدائله، ومن بين تلك البدائل نجد التكلفة التاريخية.

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

[1] -وليد ناجي الحيالي ،**أصول المحاسبة** المالية،الجزء الأول،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك ،الدنمارك،2007،ص54.

الأمر الذي يوفر درجة عالية من الموضوعية، إمكانية للاعتماد على البيانات المحاسبية حتى تكسبها درجة عالية من الموثوقية البعيدة عن التقديرات الشخصية.[1]

وفيما يأتي بعض التعريفات للتكلفة التاريخية:

- عرفها (... Kieso and al 2005)في كتابهما المحاسبة المتوسطة بأنها[2]: « سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو اجتيازه وهي أداة لقياس معظم الأصول والالتزامات»
- وكذلك عرفها (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) التكلفة التاريخية بأنها[3]: « المبالغ المقاسة أو أسهم كرأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوق يتم استلامها».
- كما تعرف التكلفة التاريخية بأنها: « التكلفة التي تقاس بالمدفوعات النقدية الفعلية أو ما يعادلها من التزامات مالية، في الوقت الذي يتم فيه إنفاق المصروفات».

ومما سبق يتضح أن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي ينشأ أصلا عن عملية مبادلة حرة تمت بين طرفين مستقلين، ويؤيده مستند ذو حجة قانونية وهو ما يعبر عنه محاسبيا بالدليل الموضوعي.

المطلب الثاني: مبررات مبدأ التكلفة التاريخية

ونجد من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي كانت بمثابة ركائز استندت عليها[4]:

1) الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة لأنه يزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون ذا فائدة في اتخاذ القرارات، يهدف بالإضافة إلى ذلك إلى المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية، يجب أن تكون هذه البيانات على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

[1] - حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 107.

[2] - بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العرابي حمزة، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17- 18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي الوادي، ص 6.

[3] - فضيل كمال سالم، **مرجع سبق ذكره**، ص 95.

[4] - بوكساني رشيد وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 7.

2) الموثوقية: تعد من أهم المبررات وخاصة ما إذا تم مقارنته مع الأسس الأخرى، مثل مبدأ التكلفة التاريخية.

3) إتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر، وفرض وحدة القياس.

4) يرغب معد والقوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية.

5) يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يضفي عليها موضوعية وموثوقية أكبر.

بالإضافة إلى المبررات فإن التكلفة التاريخية تتميز بعدة مزايا أهمها[1]:

- التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل؛
- تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليس افتراضية، موثوقية بسبب ما يؤيد تلك الأحداث من سندات إثبات؛
- إن مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم والإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما، ولاسيما فرض الموضوعية الذي يتيح إمكانية التحقق عن صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر المحاسبية ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود؛
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات في إتباع النسق بحيث تبقى الأصول والمطلوبات مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى، بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك السنوات.

المطلب الثالث: التضخم وأثره على التكلفة التاريخية

إن القائمين على الفكر المحاسبي والتطبيق العملي له في البلاد المختلفة وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا لم يكونوا غافلين عن ظاهرة التضخم، حيث قد تم ومنذ وقت مبكر من القرن التاسع عشر بيان أثر التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية بشكل خاص وعلى القياس المحاسبي بشكل عام.

وبذلك فإن النظام التقليدي للقياس المحاسبي والمبني على مبدأ التكلفة التاريخية المستند على فرض ثبات وحدة القياس (النقد) يعاني قصورا واضحا تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام (القوائم المالية)، مما يقلل من ملاءمتها في اتخاذ القرارات خاصة في فترات ارتفاع الأسعار، وقد ظهرت معالم الموجة

[1] - حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 108.

التضخمية في الاقتصاد العالمي بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة ولكنها تفاقمت في العقدين السابع والثامن من القرن الماضي.

مما اضطر الباحثون والجهات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات ارتفاع الأسعار.

ففي عام 1961 قدم (مونيتز Moonitz) الدراسة البحثية الأولى إلى مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي باسم (الفروض الأساسية للمحاسبة) حيث تضمن أحد هذه القروض "بأنه يجب إعداد التقارير المالية باستخدام وحدة قياس ثابتة".

وفي عام 1965 قدم (شامبرز Chambers) نموذجا مطورا لتعديل التقارير المالية بأثر التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد يقوم على أساس فكرة التميز تبين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية.[1]

1) مفهوم التضخم:

للتضخم عدة تعريفات سنعرض بعضا منها في مايلي[2]:

يعرف التضخم بأنه" الارتفاع المستمر و الملموس في المستوى العام للأسعار في دولة ما" وكما عرف بأنه"عبارة عن الانخفاض المستمر و المتواصل في القيمة الحقيقية للنقد"

ومن خلال التعريفين يتبين لنا أن التضخم يعبر عن الزيادة في كمية النقود المتداولة إلى درجة تؤدي إلى حدوث انخفاض في قيمتها ،والذي ينعكس في صورة ارتفاع مستويات الأسعار المحلية،مع ثبات مستويات الدخل ،بحيث يؤدي التضخم إلى انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد.

[1] - http://sms.heawhname.co/vb/showthred.php?. P=3234 ،تاريخ التصفح2011/06/12،09:58.

[2] - احمد محمد صالح الجلال ،**دور السياسات النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية**(حالة الجمهورية اليمنية 1990-2003)،مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر ،الجزائر،ص19.

2) أسباب التضخم:

يعد التضخم مشكل كبير يهدد اقتصاديات العالم سواء كانت متطورة أو ضمن الدول النامية لذلك تسعى العديد من الدول في مكافحة هذه الظاهرة و العمل على القضاء عليها ،واسباب عديدة تؤدي الى التضخم.

حيث يمكن أن نعزو التضخم إلى أربعة أسباب[1]:

أ/ تضخم حسب الطلب Demand Pull Inflation

وهو سبب تقليدي يكون الطلب الكلي على السلع والخدمات أكبر من المعروض منها، بحيث يكون تيار النقود أكبر من قيمة السلع المعروضة مما يدفع بالأسعار إلى الزيادة، وذلك بسبب زيادة الإنفاق الكلي بأقسامه الثلاثة: استهلاكي، استثماري، وحكومي.

ب/ تضخم دفع التكاليف Cost Push Inflation

وهذا التضخم بسبب زيادة الأجور نتيجة لوجود نقابات عمال قوية تسبب ارتفاع أسعار المنتجات حيث أن أجور العمال تمثل نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج.

ج/ التضخم المستبرك Joint Inflation

قد ينشأ التضخم نتيجة سحب الطلب ودفع النفقة (الكلفة) سنويا بمعنى أن ينشأ بسبب زيادة حجم النقود المتداولة، بدون تغير في حجم الإنتاج، وأن يتوافق ذلك مع زيادة في تكاليف عناصر الإنتاج من أجور وخلافها.

ولعلاج ذلك لا بد من إتباع توليفية من السياسات تكافح التوسع النقدي وتسعى إلى زيادة الإنتاجية في آن واحد.

د/ التضخم المستورد Imported Inflation

يعرف هذا التضخم المستورد على أنه الزيادة المتسارعة والمستمرة في أسعار السلع والخدمات النهائية كالملابس الجاهزة والأطعمة والأحذية المستوردة من الخارج، أي تستورد الدول وخاصة النامية منها.[2]

[1] - مدحت فوزي عليان وادي، **مرجع سبق ذكره**، ص 36-37.

[2] - مدحت فوزي عليان وادي، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

المطلب الرابع: عيوب التكلفة التاريخية

كان النقاش دائما وباستمرار بين مستخدمي البيانات المالية بتناول القيمة فيما إذا كانت التكلفة التاريخية في الميزانية العامة تعبر عن حقائق اقتصادية تسمح لمستخدمي البيانات المالية من فهم الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية حيث أن أهداف البيانات المالية هي « تقديم معلومات مفيدة ومناسبة»، للفئات العديدة في المجتمع والتي تعتمد على البيانات المالية في اتخاذ قراراتها الاقتصادية ولما كان يفترض في البيانات المالية أن تعبر بصدق عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلاله محاسبة الإدارة عن الأموال الموكولة إليها واتخاذ القرارات المناسبة ، فإنه وفي هذه الحالة لا بد من إظهار الموجودات والمطلوبات بقيمة تعبر بصدق عن البيانات المالية أكثر مما هي عليه بالتكلفة التاريخية.

وبالرغم من أن الكثيرين يرون أن التكلفة التاريخية تعد بمثابة الركيزة الأساسية التي يستند عليها القياس حتى يعطي نتائج ايجابية وسليمة، إلا أن الكثيرين وجهوا لها العديد من الاتهامات الشيء الذي نغص نموذجيتها وأسقطها في دائرة القصور.

***عيوب التكلفة التاريخية:**

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وتحت وقوعه لحظة التبادل، ولا شك في وقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، بأن يصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا عن القيمة الحالية، ومن هنا بدأت الانتقادات و لم تنتهي لمبدأ التكلفة التاريخية، وتعددت معها الطرق والمبادئ والسياسات والبدائل والنماذج المناسبة المستحدثة في الظروف الاقتصادية.

كما أن انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات لم يعد الأمر كما كان عليه، خاصة وأن المعلومات المحاسبة الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وأصبح النموذج المحاسبي يمدنا بصورة عن حقيقة المؤسسة ما دامت عناصر الذمة المالية لها مبنية على أساس أسعارها الأصلية ومع إهمال تطور أسعارها في المستقبل لهذه التكاليف التاريخية توحي للمسيرين، الحكومات وللجمهور أن المؤسسات هي أكثر رخاءا

وازدهارا مما هي عليه في واقع الأمر، وتقضي بالتالي إلى قرارات غير سليمة عند تخصيص المداخيل وتطبيق السياسات الحكومية.[1]

وبالإضافة إلى ذلك فنجد أنها وجهت لها انتقادات أخرى منها:[2]

- ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية حيث تعتبر أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعليه يجب أن تكون هي الأهم في القياس؛
- تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة فارقة (Sunk Cost) وينعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار وهذا ما يؤكده عدم ملاءمتها في العملية المهمة ألا وهي اتخاذ القرار.
- يرغب المستثمر والمقرض في وضع أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية؛
- التضخم: يتم تجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار عامل من شأنه عرض القوائم المالية بشكل غير سليم مقارنة بما هو عليه الواقع الاقتصادي؛
- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتوافقة مع السوق؛
- عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع.

المبحث الثاني: مدرسة القيمة العادلة

لعل أهم تحول وانتقال إلى القيمة السوقية العادلة هو إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 39، الأدوات المالية، الاعتراف والقياس، وكذلك إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية وخصوصا المعيار السابع منها.[3]

حيث أنشأت هذه المدرسة تصحيحا للخلل الموجود في مخرجات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم، معتمدة في واقعها العملي بالإضافة إلى المعيارين السابقين نجد المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 المسمى بـــ: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

[1] - حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 109- 110.
[2] - بوكساني رشيد، **مرجع سبق ذكره** ، ص6.
[3] - بوكساني رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

حيث أدرك المحاسبين والمستخدمين والباحثين في مجال النظرية المحاسبية أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقوم على أساس مفاده ثبات القيمة الشرائية للوحدة النقد بعد مرور الزمن في الثياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية يؤدي إلى تقديم معلومات مظللة ليست ذات صلة بالواقع الفعلي وذلك لاختلاف التكلفة التاريخية كمحل القياس عن القيمة الجارية أو القيمة الناتجة عن ارتفاع الأسعار الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة الاعتماد على ما يمكن أن تفسره القوائم المالية المعدة استنادا لذلك المبدأ.[1]

المطلب الأول: مفهوم مبدأ القيمة العادلة

1- أصل تسمية القيمة العادلة

إن عبارة Faire Value ، المستعملة في اللغة الإنجليزية تثير فينا إحساس عميق والرغبة في المعاملة العادلة والثروة الحقيقية (True Worth) للاعتراف بها وتثمينها .فهي تنقل جوهر الحقيقة والاستقامة فما إمكانية الاعتراض أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية باستعمالها؟ ظاهريا ، تبدو ملائمة كمقياس أولي . لكن المشكل يكمن في استعمالها من قبل واضعيها بطريقة تجعل من القوائم المالية غير مفهومة أي [2]:

- أن المصطلح المستعمل للقيمة العادلة من قبل هيئة المعايير المحاسبية الدولية(IASB)هو أساسا القيمة السوقية (Market Value.) وبالتالي فهي غالبا ما تستعمل مصطلح(Mark-To-Market) كمرادف ل Fair Value ، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من قبل مستخدميها.

بالإضافة ، فان العديد من الأصول والخصوم التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة لا يوجد لها سوق

- لحل هذا المشكل بادر واضعوا المعايير باستخدام حساب رياضي لحساب سعر سوق افتراضي كقيمة عادلة.

[1] - حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 110.

[2] - هوام جمعة ، **مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة،22/21نوفمبر2007.

هذا سيتم عرضه من خلال سلسلة القيمة العادلة التي تم تطويرها من قبل هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB)في الولايات المتحدة وتم اعتناقها من قبل هيئة معايير المحاسبة الدولية IASB والتي تبين لنا العملية التي يجب على الشركات أن تتبعها لتحديد القيمة العادلة.

2- مفهوم القيمة العادلة :

تعرف القيمة العادلة بأنها "القيمة التي يتم من خلالها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عقد صفقة تتم وفقا لآلية السوق.[1]

كما تعرف على انها[2] "المبلغ الذب بمكن بله مبادلة اصل او تسوية التزام بين طرفين متراضيين ولديهما معلومات كافية ولا توجد علاقة بينهما".

أصدرت هيئة المعايير المحاسبية المالية (FASB) مؤخرا المعيار SFAS157 لقياس القيمة العادلة ، يضم تعريف وحيد للقيمة العادلة حيث عرفها [3]" بأنها السعر الممكن استلامه عند بيع أصل أو عند تسوية التزام في عملية منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس."

مقارنة مع تعريف " IFRS هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة ."

يختلف التعريفان السابقين في ثلاثة طرق مهمة :

1- التعريف حسب المعيار 157 فهو يعتبر القيمة العادلة سعر خروج (بيع) ، في حين لا يعتبر لا سعر خروج (بيع) ولا سعر دخول(شراء)حسب معايير التقارير المالية الدولية .

2- حسب التعريف الأول فان مفهوم الالتزام عبارة عن تحويل ، في حين في التعريف الثاني فان الالتزام هو عبارة عن تسوية .

3- حسب المعيار 157الذي ينص صراحة على المتعاملين في السوق ، أما المعايير للتقرير المالي فهي تعزو للأطراف المتعارفة.

---

[1] - هيني ،قان جريونغ ،**مرجع سبق ذكره**،ص233.

[2] - طارق حماد عبد العال ،**معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (**معايير المحاسبة الدولية 32-41**)والمعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة من1-7**، الجزء ،02الدار الجامعية ،مصر،2008،ص94.

[3] - هوام جمعة **مرجع سبق ذكره**.

ولا يوجد تعريف محدد للقيمة السوقية العادلة، فتعرف بأنها:[1] « القيمة التي يتفق عليها البائع والمشتري على عنصر محدد من الأصول والالتزامات».

وعرفت كذلك بأنها: « المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تسديد مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة في المعاملة مباشرة».

وعرفتها المعايير المحاسبية الدولية بأنها: « المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري لتبادل سلعة ما، برغبة مع إطلاع تام على السوق دون وجود ظروف خاصة بأحد الطرفين تؤثر على عملية البيع».

ويقصد بالظروف الخاصة في هذا التعريف أن العملية التبادلية بين الطرفين تكون بحرية تامة ومن دون ضغوط ولا يكون أحد أطرافها من الأشخاص أي ذوي المصلحة.و لقد أصدرت هيئة معايير المحاسبة الدولية(IASB) في ماي 2007 قياس القيمة العادلة والذي يجيب على التساؤل **متى يمكن أن نطبق القيمة.**

[1] - بوكساني رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 8- 9.

و الذي يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم(3-1):كيفية قياس القيمة العادلة

	required	Optional
الاعتراف المبدئي	• الإيجار التمويلي • الأدوات المالية • مجموعة الأعمال • دفعات على أساس السهم (الأساس القيمة العادلة). • نموذج توسيع مجموعة الأعمال ديون التامين المكتسبة في المجموعة	• القيمة العادلة على اعتبارها تكلفة حين الانتقال إلى IFRSs .
العودة إلى القياس	• بعض الأدوات المالية (كالمشتقات ، المتاجرة) • أصول المصنع كالمنح وما بعد التقاعد • التدني (القيمة العادلة الأكبر ناقص التكلفة أو قيمة الاستعمال) • الأصول الزراعية • الأصول غير المتداولة المحتجزة للبيع	• نموذج لإعادة تقييم الأصول المعنويةE&PP . • منح حكومية غير نقدية • الاستثمار في الملكية - اختيار القيمة العادلة للأدوات المالية

المصدر:هوام جمعة،مرجع سبق ذكره.

3- مقومات القيمة العادلة:

للقيمة العادلة عدة مقومات تتمثل في[1]:

1/ تمثل القيمة العادلة أحد القيمتين، قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، أو القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، وتتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي:

[1] - حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 115- 116.

* الحصول على الأصل نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية.

* الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساويا للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.

* إطفاء الالتزام بمقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية لأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة.

* أن تكون عملية المبادلة نصت بناء على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الالتزام متنوعة مثل (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل)، وكذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

2/ قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام، إن وجود عملية تبادل حقيقية أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية معينة قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

المطلب الثاني: الأسباب الموجبة لمحاسبة القيمة العادلة

شهد العالم في نهاية الألفية الثانية مظاهر وأحداث هامة مترابطة تمثلت في نظام العولمة وما انطوى عليه من هيمنة اقتصاد السوق وانتشار اقتصاد المعرفة وإزالة الحواجز عبر الحدود القطرية لتعبر منها السلع والخدمات والاستثمارات بحرية وكذلك تطور الأسواق المالية وترابطها إلى حد أنه إذا ما أصاب أحدها حدث ما تداعت إليه الأسواق المالية الأخرى.

لقد أوجبت هذه المظاهر والمستجدات على مهنة المحاسبة وأن تكون على مستوى يتمكن فيه تلبية حاجات العولمة وما أفرزته من تطورات وقد تزامن ذلك أيضا مع تعاظم المسؤوليات لهيئات الرقابة الحكومية والتي أدت إلى تطوير تنظيم حكومي قوي ومناسب لمهنة المحاسبة القانونية وإلى الإشراف على جودة عمل المدققين وذلك بعد الفيض من المشاكل والفضائح المالية التي أصابت عدد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها، أدت إلى انهيارها بسبب ضعف الحاكمية فيها.

لقد نتج عن هذه التطورات والتغيرات الاقتصادية والمعرفية عن ابتداع منتجات جديدة منها الأدوات المالية من أسهم، شركات، وسندات وشهادات إيداع وبنود أخرى لموجودات ومطلوبات أخرى متنوعة كما تم استخدام المشتقات المالية.[1]

المطلب الثالث: أهمية القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة

وقبل أن نتكلم على أهمية القياس و الإفصاح بالقيمة العادلة صادفنا مفهوم تغطية مخاطر القيمة العادلة،والذي نقصد به تغطية مخاطر التعرض لتغيرات في القيمة العادلة عند الاعتراف بأصل أو التزام.[2]

ويعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جديدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيم العادلة، وذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، مع ذلك فمازال هناك الكثير من العمل ينتظر القيام به قبل أن تخضع تقديرات القيمة العادلة موثوق بها، وقابلة للصحة.

ولقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB المتعلق بالملائمة والموثوقية، استخدام أكبر لمقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية لسبب أنه يرى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.[3]

1- معياري المحاسبة الدولية رقم 32 و 39 الإفصاح والعرض - الاعتراف والقياس

أولا: الأدوات المالية" الإفصاح والعرض "IAS 32

يهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالقوائم المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمؤسسة وأدائها وكذلك تدفقات النقدية، أدوات التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية إلى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في شكل وصورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة، ويقدم المعيار توصيات للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد

[1] - سابا خوري نعيم، **القيمة العادلة والإبلاغ المالي**، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، محاضرة في المركز الثقافي، دمشق، 2007.
[2] - هيني قان جريوننج ،**مرجع سبق ذكره**،ص323.
[3] - حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 113.

المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها مما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها.

وفيما يتعلق بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية يعالج المعيار كيفية تبويب الأدوات المالية إلى التزامات أموال خاصة، وكذلك تبويب ما يتعلق بها من فوائد، أرباح الأسهم، خسائر مكاسب، وكذلك توضيح الأحوال التي يجب فيها عمل مقاصة بين الأصول المالية والخصوم المالية.[1]

ثانيا: الأدوات المالية" الاعتراف والقياس" IAS 39

- **مجال تطبيق المعيار**

ينبغي أن تطبق كافة المؤسسات هذا المعيار على جميع الأدوات المالية باستثناء:[2]

- تلك الحصص في الشركات التابعة أو الحليفة والمؤسسات المتنوعة التي تتم محاسبتها بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون الذي يتناول القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة، والمعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون الذي يتناول محاسبة الاستثمارات في الشركات الحليفة، والمعيار المحاسبي الدولي الواحد والثلاثون الذي يتناول تقديم التقارير المالية حول الحصص في المؤسسات المشتركة؛
- الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار الذي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر عقود الإيجار، تمويل.

وعقد التأجير هو عبارة عن عقد يتم إبرامه بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، يتم بموجبه تقديم أصل مثل معدات أو آلات أو خلافه من قبل المؤجر لاستخدامه من قبل المستأجر لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات نقدية في الغالب، يتم الاتفاق على قيمتها، وتاريخ تسديدها.

وقد انتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وخاصة أمريكا وأوروبا وذلك نظرا للمزايا التي توفرها للمستأجر مقارنة مع تملك الأصل ومن هذه المزايا نجد بأنها توفر مصدر تمويل سهل الحصول عليه.[3]

---

[1]-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/ IFRS**، الجزء 02، المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر،2009، ص 199.

[2] - شعيب شنوف، **مرجع سبق ذكره**، ص 223.

[3] - محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص 281.

- الأصول أو الالتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر منافع الموظفين؛
- الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين كما هي معرفة في المعيار المحاسبي الثاني والثلاثون، إلا أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات المالية المدمجة في عقود التأمين؛
- أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المؤسسة المقدمة للتقارير بما في ذلك الخيارات والضمانات والأدوات المالية الأخرى المصنفة كحقوق مساهمين للمؤسسة المقدمة للتقارير على أنه يتطلب من حامل هذه الأدوات تطبيق هذا المعيار على هذه الأدوات ... الخ.[1]

أهمية المعيار المحاسبة الدولية رقم 39:

تتمثل أهمية المعيار المحاسبي الدولي 39 في:[2]

1- أنه أول معيار شامل للاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها وهو جاء مكملا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 32.

2- يعتمد بشكل كبير على استخدام القيمة العادلة في المحاسبة عن الأدوات المالية وهذا يعتبر تغير كبير على الممارسات القائمة.

3- يلزم المعيار الاعتراف بالعديد من المشتقات المالية في الميزانية العمومية واعتبارها كموجودات مالية وإلزامات مالية بدلا من أن تكون بنودا خارج الميزانية كبنود عرضية.

4- يسمح باستخدام ما يسمى بمحاسبة التحوط وبطرق وأساليب مختلفة تتناسب ونوع الإدارة المالية.

ويعد التطرق غلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 39.

[1] - شعيب شنوف، **مرجع سبق ذكره** ،ص 223.

[2] - عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، وآخرون، **مدى ملائمة بيانات القوائم المالية للمصارف الأردنية لمتطلبات معيار المحاسبي الدولي 39 من وجهة نظر المحاسبة ومدقق الحسابات**، مجلة الكلية المقاربة والبحوث العلمية، المجل رقم 46، العدد 02، جامعة عين شمس، 2009، ص 13- 14.

❖ **أهمية القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة:**

للقياس والإفصاح بالقيمة العادلة أهمية كبيرة نذكر منها:[1]

- إن أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقيم حقوق الملكية بالمقارنة مع التكلفة التاريخية نظرا لوجود علاقة إيجابية قوية بين معلومات القيمة العادلة للاستثمارات المالية (الأسهم والسندات) وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية؛
- إن الإفصاح على أساس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية في قائمة المركز يتسم بأنه أكثر ملائمة وموثوقية مقارنة بأساس التكلفة التاريخية، نظر لوجود ارتباط معنوي بين أسعار وعوائد الأسهم والتقرير عن المعلومة بالقيمة العادلة؛
- إن قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة وذات قوة تغيرية أكبر مقارنة بقياسها بالتكلفة التاريخية؛
- إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة (إدارة أموال المؤسسة)؛
- إن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها؛
- إن القياس على أساس القيمة العادلة يجعل معلومات القوائم المالية أكثر ملائمة وفاعلية للمقارنة مع أساس التكلفة التاريخية؛
- إن القياس على أساس القيمة العادلة يزيد من خصائص جودة المعلومات المحاسبية، حيث توجد علاقة ارتباط معنوي بين كل هذه الخصائص (الملائمة، الثقة، القابلية للمقارنة، الموضوعية، القابلية للفهم، الأهمية التسمية، التوقيت المناسب، صدق التعبير، الشفافية، الواقعية ...) وهو ما يحقق المنفعة من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

أما بخصوص تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية، فإن القيمة العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة وموثوقية.

[1]- مصطفى راشد العبادي، **مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة، السعودية لبني القيمة العادلة أساسا للقياس والإفصاح** والمراجعة في القوائم المالية، محاضرة ،كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.

وذلك كما يتضح من خلال المقارنة في الجدول الآتي :

الجدول رقم(3-1): اثر الملاءمة والموثوقية على جودة المعلومة المحاسبية

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس مقومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحميل الديون وتسديدها	تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء واسع للأصول أو تحميل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات أو قرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحميل الالتزامات.
الموثوقية	يتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول وتقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلة تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.

المصدر: حواس صلاح،مرجع سبق ذكره،114.

المطلب الرابع: انتقاد القيمة العادلة

إن ما تهدف إليه النماذج البديلة هو توفير إصدار قوائم مالية معبرة عن صحة وحقيقة البيانات والمعلومات إلى توفرها المنشاة سنويا.

وقد ترتب على استخدام نموذج التكلفة التاريخية نوعين من الأخطاء المحاسبية:

1- أخطاء في القياس Measurement Errors وينتج عن تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود- فرض ثبات القوة الشرائية للنقد.

2- أخطاء في التوقيت Timing Errors وينتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة حتى تتوفر الدليل الموضوعي على ذلك مبدأ تحقق في صورته التقليدية.[1]

تعد هذه الأخطاء نقطة تحسب على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعد نموذجا تقليديا في القياس، ولكن هذا طبيعي لفقدانها عدة مزايا، ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل أساس القيمة العادلة بخلو من الانتقاد؟

[1]- مدحت فوزي، وادي عليان، مرجع سابق، ص 77.

لتأتي الإجابة مباشرة بأنه بالرغم من تميز أساس القيمة العادلة بعدة مزايا إلا أنها تعاني من بعض العيوب تتمثل في[1]:

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار - وهي السائدة-؛
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة في أغلب الأحيان أي أن هناك تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر وهذا يؤدي إلى اتخاذ قرارات عن معلومات غير ملائمة؛
- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية (Subjeduity) في تقييمها، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها؛
- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية؛
- في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة؛
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادل حقيقية.

وهناك من يرى بأن أساس القيمة العادلة محاط بعدة مشاكل تتمثل في[2]:

- أنه يكشف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة؛
- إن القيمة العادلة هي خطوة راديكالية وخروجا عن المفاهيم التقليدية وليس هناك مبررات محاسبية نظرية تبررها؛
- إن الإيرادات تتحقق من استمرارية المنشاة عبر الزمن وليس من تقلبات الأسعار في مدة قصيرة؛
- إن محاسبة القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الشركة في الاحتفاظ بالاستثمارات منها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة؛

[1]- بوكساني رشيد وآخرون، **مرجع سابق**، ص 10.

[2]- نعيم سابا الخوري، **مرجع سبق ذكره.**

- ليس هناك سببا موضوعيا لإظهار الاستثمارات التي لا أسعار لها بكلفتها التاريخية.

خلاصة الفصل الثالث

بعد التطرق إلى كل من مدرسة محاسبة القيمة العادلة ومدرسة التكلفة التاريخية يتضح لنا أن التكلفة التاريخية اعتمدت عليها عملية القياس المحاسبي لفترة لابأس بها من الزمن وكانت تعد بديهة متفق عليها،وقاعدة لا يجرؤ احد على تعديها ،إلا انه بتعقد المشاكل المحاسبية وانتشار الأسواق المالية وتعقد عملياته وضع التكلفة التاريخية محل انتقاد من قبل بعض المهتمين بالمحاسبة ،فانقسم المجتمع المحاسبي إلى مؤيد ومعارض للتكلفة التاريخية ،وأصبح التكلم عن القيمة العادلة امرا واقعا لا مناص منه ،باعتبارها القيمة التي تمتاز بالملاءمة بخلاف التكلفة التاريخية،واعتمادها على الأسواق النشطة أمر طبيعي للانفتاح الحاصل في العالم .ولكن مع مزاياها العديدة إلا أنها هي الأخرى لم تسلم من الانتقاد.

ومع تعدد نماذج القياس المحاسبي يبقى هذا الأخير جوهر العملية المحاسبية

الفصل الرابع:

الدراســــــــة الميدانية

تمهيد

في ظل التحولات الراهنة في البيئة المحاسبية كانت نشأة بورصة الجزائر خلال التسعينات لبناء سوق مالي ،خاصة لسعي الجزائر لمقاربة ممارساتها و الممارسات المحاسبية العالمية الأمر الذي يقتضي وجود أسواق نشطة نستطيع أن نستخرج منها بيانات محاسبية ذات دلالة تؤدي إلى اتخاذ القرارات الصائبة التي تحقق أهداف مستخدمي القوائم المالية ،لاعتبار القيمة العادلة من مقوماتها وجود أسواق نشطة.

الشيء الذي لا تتوفر عليه البيئة الجزائرية بالرغم من المجهودات المبذولة من قبل الجهات المعنية وعدد المؤسسات التي تنخرط في البورصة فهي تعد على الأصابع ويرجع السبب في ذلك إلى عدم وجود ثقافة مالية نتيجة عدم وجود إعلام وتوعية كافية ،حيث أن هذه المؤسسات المدرجة في البورصة حجم تداولها ضعيف جدا ،ليكون على الدولة الجزائرية أن تدفع ببورصتها الناشئة إلى الأمام ومحاولة بناء ركيزة مالية وتشجيع المؤسسات الراغبة فيها وذلك بتقديم الامتيازات كأداة تشجيعية لذلك.

المبحث الأول:لمحة عن بورصة الجزائر

إن الأسواق المالية تشكل عصب الاقتصاد في كثير من الدول سواءا كانت متطورة او نامية ، باعتبارها مصادر تمويل تغني الاستدانة فيما يتعلق بالدول النامية التي ارهقتها الديون وخدمات الديون ،لذلك هناك رغبة جامحة من قبل هذه الدول في بناء سوق محلي يلبي الاحتياجات المالية اللازمة لهذه الدول ، والجزائر على غرار كثير من الدول التي باشرت إصلاحات اقتصادية بغية التحول من نظام الاقتصاد الموجه نحو تبني آليات اقتصاد السوق وذلك بإنشاء سوق الأوراق المالية " البورصة" ورغم أن سوق الأوراق المالية في الجزائر في مرحلتها الجنينية، فلقد واجهتها مشاكل حالت دون تحقيق الأهداف المنتظرة منها،لذلك تظهر أهمية دراسة سبل تطوير وتنمية هذه السوق كآلية تستهدف خلق روافد مستمرة من التدفقات المالية اللازمة لتلبية احتياجات المشاريع الاستثمارية.وفي هذا الصدد تطرح العديد من التساؤلات منها ماهو مفهوم السوق المالي؟ وماهي خصائص الأسواق الكفؤة؟

1. مفهوم السوق المالي

الأسواق المالية هي " المكان أو نظام الكومبيوتر الآلي الذي تتجمع فيها طلبات بيع وطلبات شراء الأدوات المالية، والتي يؤدي تنفيذها إلى تحريك عمليات التداول في الأسواق المالية" . ويعتبر وجود الأسواق المالية من الشروط الضرورية لإتمام المبادلات المالية بسرعة وبسعر عادل . وتعنى الأسواق المالية بنوعين من الأسواق هما أسواق النقد Money Markets وأسواق الرأسمال Capital Markets، ويكمن جوهر التباين فيما بين السوقين؛ في تاريخ استحقاق الأدوات المالية التي يجري تداولها في كل من السوقين، نوع الأدوات المالية التي يتم تداولها، المؤسسات المالية العاملة في كل من السوقين.

2. أهمية السوق المالي

إن وجود أسواق رأسمال أولية وبورصات أوراق مالية تتميز بالكفاءة العالية له مزايا عديدة، من أهمها المساهمة في تخفيض تكاليف التمويل بالملكية (الرأسمال الخاص - إصدار أسهم) والدين (إصدار سندات)، تخفيض المخاطر، توفير السيولة، تسهيل خلق أدوات مالية تتجه إليها إدخارات الأفراد والمؤسسات في

المجتمع، تحفيز إدارات الشركات على تحسين كفاءتها في الأداء والعمل على زيادة الأرباح ومعدلات نمو الأرباح السنوية، توفير فرص عمل جديدة لتخفض معدلات البطالة، زيادة الإنتاج، توجيه الاستهلاك و ترشيد النفقات، زيادة المداخيل، تقليص نسب التضخم وتسريع معدلات النمو الاقتصادي،..الخ.

3. لمحة عن بورصة الجزائر

3-1-نشأة بورصة الجزائر

تدخل فكرة إنشاء بورصة الأوراق المالية بالجزائر ، في إطار برنامج الإصلاح الاقتصادي ، الذي أعلن عنه عام 1987 و دخل حيز التطبيق عام 1988 أما التحضير الفعلي لإنشاء هذه البورصة ، فكان ابتداء من سنة 1990 ، و منذ ذلك الحين إلى غاية الوقت الحالي ، مرت هذه العملية بعدة مراحل نذكرها فيما يلي :[1]

1- المرحلة التقريرية (1990-1992)

لقد ظهرت فكرة إنشاء بورصة الجزائر عام 1990 و بهذا نص المرسوم رقم 90-101المؤرخ بتاريخ 27 مارس 1990 على إمكانية مفاوضة قيم الخزينة بين المؤسسات العمومية فقط.

كما أوضح المرسوم رقم 90-102 المؤرخ بتاريخ 27 مارس 1990 أنواع شهادات الأسهم التي يمكن أن تقوم بإصدارها الشركات العمومية الاقتصادية و كذا شروط مفاوضتها ، حيث سمح هذا المرسوم للشركات المذكورة باكتساب شهادات الأسهم المكتسبة برؤوس أموال الشركات العمومية الاقتصادية الأخرى ، و في أكتوبر من نفس السنة ، و من خلال هيأة مؤهلة هي الجمعية العامة لصناديق المساهمة ، اتخذت الحكومة قرار إنشاء هذه الهيأة بتسمية مؤقتة " شركة القيم المتداولة " و بتاريخ 09 نوفمبر 1990 فان صناديق المساهمة الثمانية قامت بتأسيس شركة ذات أسهم برأس مال يقدر بمبلغ 320000 دج ، موزع بحصص متساوية بين الصناديق الثمانية ، و يديرها مجلس إدارة متكون من ثمانية أعضاء ، كل عضو يمثل أحد صناديق المساهمة، ويقوم المجلس بتعيين المدير العام الذي يتولى مهمة تسيير الشركة .و لقد نصت القوانين الأساسية لهذه الشركة بأن هدفها الأساسي يكمن في وضع تنظيم يسمح بإنشاء بورصة للأوراق المالية في أفضل الشروط ، و تتوفر لديها جميع الإمكانات للرقي و الازدهار محققة بذلك الأهداف المنوطة بها .و نظرا لبعض الصعوبات التي واجهتها هذه الشركة و الخاصة بالدور غير الواضح الذي يجب أن تلعبه وبضعف رأسمالها فقد تم تعديل

[1] -زيدان محمد ، نورين بومدين،**دور السوق المالي في تمويل التنمية الاقتصادية** بالجزائر،الملتقى الدولي حول سياسات التمويل واثرها على الاقتصاديات ة االمؤسسات –دراسة حالة الجزائر و الدول النامية،بسكرة يومي 22/21نوفمبر2006،الجزائر،ص6-8.

قوانينها و رفع رأسمالها في فبراير 1992 إلى 9.320.000.00 دج كما غير اسمها لتحمل بذلك اسم بورصة الأوراق المالية .و بالرغم من كل المجهودات المبذولة

إلا أن البورصة لم تتمكن من أن تكون عملية بالمرة في هذه المرحلة، حيث اعترضت انطلاقتها العديد من الصعوبات المتعلقة بالمحيط الاقتصادي والاجتماعي للبلاد .

2- المرحلة الابتدائية (1993-1996)

لقد تم في هذه المرحلة تعديل القانون التجاري الذي كان لا يتوافق مع شروط سير البورصة حيث منع قانون 88-04 المؤرخ بتاريخ 12 جانفي 1988 عملية تنازل الشركات العمومية عن أسهمها لغير المؤسسات العمومية ، لهذا الغرض و بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 تم إدخال بعض التعديلات على القانون التجاري يتعلق الأمر بتعديلات خاصة بشركات الأسهم و بالقيم المنقولة ففيما يخص شركات الأسهم فقد نص المرسوم بصفة واضحة على إمكانية تأسيسها و الشروع في العرض العمومي للادخار سواء عند تأسيس الشركة أو عند تقرير رفع رأسمالها ، كما تم رفع المبلغ الأدنى اللازم لتكوين شركة الأسهم من 300.000.00 إلى :

- خمسة ملايين دينار جزائري (500000000) في حالة إجراء العرض العمومي للادخار.
- مليون دينار جزائري (100000000) عند عدم اللجوء إلى العرض العمومي للادخار.

و بهذا أصبحت شركة الأسهم تشكل وسيلة فعالة لتعبئة الادخار ، أما فيما يخص القيم المنقولة فقد نص المرسوم على إمكانية إصدار أنواع جديدة من القيم المنقولة تتمثل في : أسهم التمتع ، شهادات الاستثمار ، شهادات الحق في التصويت ، شهادات المشاركة ، السندات ، السندات القابلة للتحويل إلى أسهم و السندات المرفقة بأذونات الاكتتاب .إن اتخاذ مثل هذا القرار ، أي قرار ادخار قيم منقولة جديدة يعتبر في غاية الأهمية خاصة مع إنشاء بورصة للقيم المنقولة بالجزائر .

في إطار هذا المضمون فان المادة 715 مكررة 30 من المرسوم التشريعي نصت على ما يلي:

القيم المنقولة هي سندات قابلة للتداول تصدرها شركات المساهمة و تكون مسعرة في البورصة أو يمكن أن تسعر و تمنح حقوقا مماثلة حسب الصنف كما تسمح بالدخول مباشرة أو بصورة غير مباشرة في حصة معينة من رأسمال الشركة المصدرة أو حق مديونية عام على أموالها .إذ يظهر جليا مما سبق ذكره أهمية و ضرورة قابلية استهلاك و تداول القيم ، التي تعتبر شرطا أساسيا في السير الحسن للسوق المالي .

أما فيما يتعلق بالهيئات العاملة ببورصة القيم المنقولة فتتمثل في الهيئتين التاليتين :

- لجنة تنظيم و مراقبة العمليات البورصية (COSOB) و هي تشكل سلطة سوق القيم المنقولة .
- شركة تسيير القيم (SGBV) مكلفة بالسهر على ضمان السير الحسن للعمليات المتداولة في البورصة ، و لا يجوز إجراء أية عملية مفاوضات للقيم المنقولة ، إلا داخل مقصورة البورصة ، و عن طريق وسطاء في عمليات البورصة ، بعد اعتمادهم من طرف اللجنة .

3- مرحلة الانطلاق الفعلية : (من 1996 إلى وقتنا الحالي)

مع نهاية سنة 1996 كانت كل الظروف جاهزة من الناحية القانونية و التقنية لإنشاء بورصة القيم المنقولة حيث :

- تم وضع نص قانوني لإنشاء و تنظيم هذه البورصة .
- أصبح للبورصة مكان مادي بغرفة التجارة .
- تم تشكيل لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة (COSOB) في فيفري 1996، إلى جانب شركة تسيير القيم (SGBV) مع تحديد مخطط كل منهما ، و أصبح كل الأفراد العاملين بالهيئتين جاهزين للعمل.

و مع بداية سنة 1997 ، تم اختيار الوسطاء في العمليات البورصية يمثلون مختلف المؤسسات المالية (بنوك و شركات تأمين) ، حيث تولت لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة مهمة تكوين هؤلاء عن طريق الاستعانة بالخبراء الكنديين و تنظيم عدة ملتقيات من بينها ملتقيين أسبوعين في كل من تونس و فرنسا ، بهدف الاستفادة و لو بشكل سطحي من خبرة هذين البلدين ، في مجال التعامل بالسوق المالي .

و قد عملت لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة طوال سنة 1997 ، على تهيئة الجو الملائم ، و تحضير كل الهيئات المعنية للشروع في العمل بالتاريخ المحدد ، و هو نهاية سنة 1997م ، و تم بالفعل إصدار أول قيمة منقولة بالجزائر بتاريخ 2 جانفي 1998، متمثلا في القرض السندي لسوناطراك ، و ذلك فيما يسمى بالسوق الأولي للسوق المالي ، و على هذا الأساس أصبحت شركة سوناطراك أول متعامل اقتصادي يدشن سوق للرساميل في الجزائر ، في الوقت الذي كان ينتظر أن تصبح بورصة الجزائر عملية .

3-2-أسباب ضعف الاستثمار في بورصة الجزائر

تعرف بورصة الجزائر مشاكل كثيرة مما أدى إلى وجود عراقيل تشد من نشاط البورصة وحالت دون انطلاقتها الفعلية أهمها:

1-العراقيل القانونية: وتتمثل في تلك القوانين التي تقف حجر عثرة في تحقيق بعض المبادئ الاقتصادية التي تهيئ الظروف المناسبة لقيام البورصة، كالتسيير الإداري، عدم مواكبة القوانين للتطورات الاقتصادية التباطؤ في سن التشريعات التي تستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق.

2-العراقيل الاقتصادية:

وتتمثل في:

-أن أغلب الشركات ملك الدولة حيث لازالت حتى الآن العديد من المؤسسات العمومية الجزائرية تعاني من اضطرابات مالية وقد تمت لفترات طويلة، أن السبب الأول في الحالة التي آلت إليها يعود إلى سوء التسيير الذي

يتضح في غياب الكفاءات المهنية اللازمة، إهمال وتضييع الطاقات الإنتاجية وعدم الإحساس بالمسؤولية مادامت الأملاك عمومية وليست خاصة.

-معدلات النمو هي معدلات مالية ماعدا البعض منها الذي ينحصر في عدد قليل أو في قطاع وحيد وهو قطاع المحروقات الذي يشكل الركيزة الأولى للاقتصاد الجزائري.

-يفضل العديد من المستثمرين التوجه للمشاريع الاستثمارية غير المالية: كالبناء، الأشغال العمومية، الفلاحة...، وهي ما يطلق عليه السوق الموازية التي باتت تشكل بديل أحسن أو ضمان من سوق البورصة، ذلك أنها تضمن أرباحا سهلة وتجنب المخاطر.

-وإن الضرائب تمثل عبئا ثقيلا على المؤسسات المصرحة بنشاطها ولذلك فإن اللجوء إلى السوق الموازية يخفف منها أو تكون منعدمة.

3- وكذلك انتشار التضخم وعدم ارتفاع عائد الأسهم، ضعف الادخار لدى الأفراد بسبب غلاء المعيشة ن عدم تدفق رأس المال الأجنبي الذي يعود على انعدام الثقة وتدهور الوضع الاقتصادي بسبب الظروف الخاصة التي تعيشها البلاد، ضعف المنافسة في السوق المالية لقلة الشركات المصدرة بسبب تعثر مسار الخوصصة.

4- العراقيل السياسية: يضم الميدان السياسي كذلك عقبات تحول دون قيام البورصة بدورها العام والفعال في التنمية، فأمام الأوضاع الأمنية المتدهورة وغير المستقرة التي مرت بها الجزائر ولازالت لايمكن ضمان فعالية السوق في تحقيق التنمية، حتى أن هذه الأوضاع كانت سببا لامتناع العديد من المستثمرين الأجانب عن الاستثمار في بلادنا.

5- العراقيل الإدارية: تبين في أنماط البيروقراطية التي تسود الإدارة الجزائرية، حيث تعقيد الإجراءات وعدم المرونة في التعامل والسرعة والتفاعل المطلوبين.

6- العراقيل الإعلامية : ضعف الجهاز الإعلامي مع شبه غياب الإعلام الاقتصادي المتخصص الذي يهدف إلى تشجيع ثقافة الادخار والتعريف بالشركات والنهوض بالاستثمار.

4. كفاءة السوق المالي (البورصة)

تعتبر بورصة الأوراق المالية ذات كفاءة عالية إذ تمكننا من توجيه رؤوس الأموال للتوظيف في المشاريع المربحة للاقتصاد. ولأجل دلك يجب توفر المعلومات عن الأصول المالية، وإيصال هذه المعلومات بسرعة وبتكلفة زهيدة إلى كافة المتعاملين في ذات الوقت، حتى يتسنى لكل مستثمر استغلال فرصة الاستثمار التي

تعكس كافة المعلومات المتوفرة في السوق بشكل عادل، ولن يكون باستطاعة أي متعامل الحصول على عوائد استثمارية غير طبيعية بصورة مستمرة طالما أمكن للمستثمرين الحصول على المعلومات دون محابات. [2]

5. خصائص الأسواق المالية الكفؤة

من خصائص الأسواق المالية الكفوءة نجد:

1-السيولة:

تعتبر السيولة في الاسواق المالية أحد أهم المحفزات للمستثمرين. والسيولة تعني امكانية التخلص او بيع أصول مالية بسرعة ودون خسارة . أي المقدرة على بيع أصل مالي بسعر لا يختلف كثيرا عن سعر شراء الأصل، ما لم تظهر أية معلومات جديدة تؤثر على الأسعار المعلنة. والأصول السائلة هي التي تكون قابلة للتسويق بسرعة . فإذا قلت سيولة الأصل انخفضت قابليته للتسويق.

2- استمرارية السعر :

تعتبر استمرارية السعر أحد المكونات الرئيسية للسيولة. وتعني استمرارية السعر أن أسعار الأوراق المالية لا تتغير كثيرا من صفقة إلى أخرى إلا إذا كانت هناك معلومات جديدة تؤدي إلى تغيير في السعر. والسوق المستمرة تتميزبالسيولة طالما لم تحدث تبدلات حادة على مستوى أسعار الصفقات.

3- عمق السوق :

تتطلب الأسواق المالية التي تتميز باستمرارية السعر وجود عمق Depth في السوق . والسوق العميقة هي التي يوجد فيها عدد كبير من البائعين والمشترين المستعدين دائما للتداول بأسعار أعلى وأدنى من سعر السوق الحالي للورقة المالية. فإذا حدث أي اختلال بسيط في التوازن ما بين العرض والطلب (حصل أي تغير بسيط في سعر الورقة المالية) ، دخل هؤلاء البائعين والمشترين المحتملين إلى السوق فورا للتداول ، الأمر الذي يؤدي إلى ضبط التغيير الكبير في السعر، والعكس في الأسواق التي تفتقد إلى خاصية العمق بأسواق

[2] - أحمد بوراس، السعيد بريـــكة، **كفاءة الأسواق العربية وتمويل الاقتصاد**، دراسة استشرافية لواقع الأسواق المالية العربية،ص7-8.

ضحلة Shallow Markets .بما أن عدد أوامر الشراء والبيع قليل وأن فارق السعر بين هذه الأوامر واسعا فان ذلك ينعكس على نشاط التداول في السوق. فالأسواق هده لا تتحرك إلا إذا حدثت تغيرات كبيرة في أسعار الأوراق المالية. أما في الأسواق العميقة فإن أسعار الأوراق المالية لا تختلف إلا قليلا من صفقة إلى أخرى. ينتج عن ذلك أن المتعاملين بالأوراق المالية وصانعي الأسواق يكونون أقل عرضة للخسارة في الأسواق العميقة. ولأنهم يأخذون مخاطرة أقل، فان الفارق ما بين أسعار الطلب والعرض Bid & Ask Prices في الأسواق العميقة يكون ضيقا. ولتأمين خاصية العمق في السوق، يجب أن تتوفر للمشاركين في السوق وسائل اتصال جيدة، وسريعة ، ورخيصة حتى يتمكنوا من العثور بسرعة على كافة أسعار العرض والطلب لإتمام صفقاتهم.

المبحث الثاني:الدراســـة الإحصائية – عرض ومعالجة وتحليل نتائج الاستبيان

للحصول على نتائج ذات أهمية من اجل إيفاء جميع مقومات الدراسة استخدمنا طريقة الاستقصاء لأنها الأنسب لمعرفة آراء فئة لأبأس بها من مجتمع الدراسة.

1- عرض الاستبيان

سنتناول في هذا الجزء من البحث عرضا مفصلا عن الاستبيان و الذي كان بالنوع العادي ،والذي يمكننا من الاتصال المباشر بمجتمع الدراسة للخروج بنتائج أكثر وضوحا و دقة.

1-1- مراحل إعداد الاستبيان

أ- مرحلة بناء الاستمارة

حيث تم إعداد الاستبيان باللغتين العربية و الفرنسية وذلك لتسهيل عملية التجاوب مع الاستبيان ،حيث احتوى الاستبيان على39 سؤالا.

ولاعطاء الاستبيان درجة من الدقة و الشمولية والملاءمة تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة و الذين كانوا غي الأغلب ممن لديهم علاقة بالمحاسبة بغية عملية التحكيم.

ب-مرحلة نشر وإدارة الاستمارة

لقد قمنا بتوزيع ونشر الاستبيان على الفئة المستهدفة للإجابة عليه وكانت الطريقة الغالبة في التوزيع هي الاتصال المباشر بأفراد العينة وهذا فيما يخص ولاية ورقلة أما المناطق الأخرى البعيدة استخدمت قنوات أخرى للتوزيع.لان

من ايجابيات الاتصال المباشر بأفراد العينة هو الحصول على إجابات بشكل سريع ومباشر إضافة إلى ذلك تقديم التوضيحات اللازمة في حالة وجود اللبس وهذا يساهم في دعم نتائج الدراسة.

ت-مرحلة معالجة الاستبيان

تضمنت هذه المرحلة فرز وتحليل الإجابات المتحصل عليه معتمدين في ذلك على برنامج (EXEL2007).

1-2- هيكل الاستبيان وفرضياته

تضمنت قاعدة الاستقصاء 39 سؤالا توزعت على خمسة (05) أقسام رئيسية ،تراوحت مابين الأسئلة المغلقة التي من شأنها وضع تصور أفراد العينة في إطار محدود ،وإضافة مجال مفتوح لإضافة وجهة نظر العينة إن كان لديهم اقتراح فوق الاقتراحات المقدمة،واعتمدت مجموعة من الأسئلة خيارات موافق ومحايد وغير موافق.

وكانت الأقسام الخمسة (05) للأسئلة كالأتي :

- القسم الأول:احتوى على الأسئلة المتعلقة بالصفات الشخصية لأفراد العينية (الجنس ،العمر....)من السؤال رقم01الى رقم04.
- القسم الثاني :والخاص بأسباب التوجه نحو تبني النظام المحاسبي المالي وتضمن الأسئلة من رقم05الى السؤال رقم13.
- القسم الثالث :يتعلق بمدى قدرة المخرجات المحاسبية الناتجة عن المخطط المحاسبي الوطني PCNفي التعبير الصادق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من السؤال رقم 14الى السؤال رقم 18.
- القسم الثالث :ويتعلق بدرجة أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية من السؤال رقم 19الى السؤال رقم 25
- القسم الخامس:وهو القسم الأخير والمتعلق بالمشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية.حيث تضمن الأسئلة من 26الى 39.

ووفقا لهذه الأسئلة قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات التي سيتم اختبارها اعتمادا على الإجابات المقدمة من قبل أفراد العينة.

والفرضيات هي:

- الفرضية الأولى: قصور المخطط المحاسبي الوطني إضافة إلى انتقال الجزائر من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق.

- الفرضية الثانية: القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي غير قادرة على تلبية حاجات طالبي المعلومة المحاسبية لان توجيهها أحادي الجانب وكذلك مخرجاتها لا تتمتع بدرجة مقبولة من الشفافية و المصداقية.
- الفرضية الثالثة: لإفصاح المحاسبي أهمية بالغة كونه يضفي على المعلومات المحاسبية مزيدا من الشفافية والمصداقية.
- الفرضية الرابعة: خاصية الموضوعية لمبدأ التكلفة التاريخية مهم جدا في عملية القياس المحاسبي ولكن لا يمكن الاعتماد عليه لوحده بشكل مطلق،والسبب في توجه منظمات المحاسبة الدولية لاعتماد أساس القيمة العادلة هو تميزها بخاصية الملاءمة.

1-3- مجتمع الدراسة

أ-إطار مجتمع الدراسة

تم اختيار مجتمع الدراسة بناءا على علاقة أفراده بالمجال المحاسبي ممن يحملون شهادة ليسانس فما فوق ولكن أثناء عملية الفرز و التحليل ظهر لنا المستوى الثانوي وكانت هذه الفئة قليلة جدا تشغل منصب محاسب نتيجة خبرتهم العملية.حيث شمل مجتمع الدراسة على أساتذة جامعيين ممن يمتهنون مهنة المحاسبة،والأساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص في المحاسبة فقط وكذلك الأشخاص الممتهنين لمهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية.

ب- عينة الدراسة

لقد تم توزيع 50 استمارة على مجتمع الدراسة الذي تضمن اكاديميين ومهنيين حيث تم التوزيع بالطريقة المباشرة في الغالب بغية ضمان الحصول على الإجابات في الوقت المحدد للدراسة وتوضيح وتبيان الأسئلة بشكل جيد.

الجدول رقم (4-01):الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	50	%100
الاستمارات المسترجعة	43	%86
الاستمارات المفقودة	07	%14
الاستمارات الملغاة	01	%02
الاستمارات الصالحة	**42**	**%84**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم(4-1)وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم،تماعتماد42استمارة للدراسة من مجموع الاستمارات الموزعة و البالغة 50استمارة وذلك بعد فقدان 7استمارات وإلغاء استمارة واحدة لعدم كفاية الإجابة الواردة فيها.

1-4- مشاكل الدراسة

إن الهدف من الاستبيان كأداة استقصاء هو محاولة معرفة وجهات النظر فيما يتعلق بموضوع الدراسة الذي يتطرق إليه أي باحث ،وكغيره من الوسائل المستخدمة للحصول على المعلومات قد تعترض الباحث المنتهج لهذا الأسلوب (الاستقصاء) مشاكل قد تعيق مسار بحثه. ومن المشاكل التي واجهتنا في أثناء القيام بعملية توزيع الاستمارات نجد المماطلة في الإجابة وطرح أسئلة عديدة حول الاستبيان و الغرض منه ومصيره وعدم قبول استمارة الاستبيان من فئة معينة رادين ذلك الى ضيق الوقت و الانشغال التام.

2- معالجة وتحليل الاستبيان

ولمعالجة وتحليل نتائج الاستبيان قمنا باستخدام البرنامج spss الإصدار 16.0 في الحصول على الجداول و التكرارات وبعض المؤشرات .

2-1- الخصائص الديمغرافية للعينة

2-1-1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس

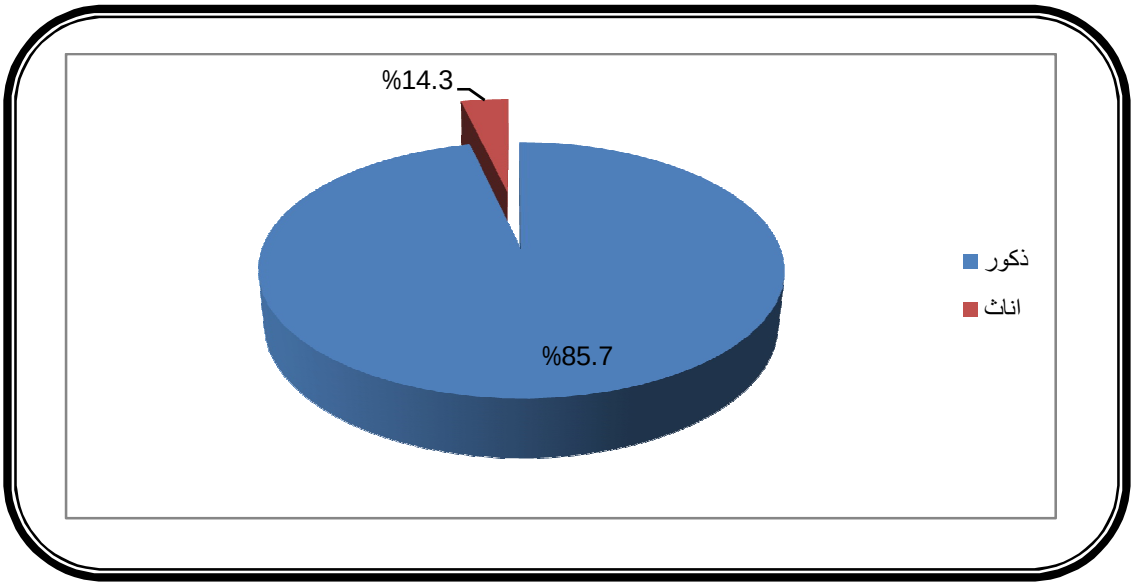
تتكون عينة الدراسة من 42 فردا ،منهم 36ذكرا و06اناث ،ومن الوهلة الأولى نلاحظ أن عدد الذكور يفوق عدد الإناث بكثير والذي كان بنسبة85.7% مما يفسر أن الذكور يتوجهون لتخصصات وميادين العمل المحاسبي أكثر من الإناث البالغ نسبتهم14.3%ويتضح ذلك من خلال كل من الجدول و الشكل رقم(4-02)يبين ذلك.

جدول رقم(4-2):توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكـــــــــــور	36	85.7
إناث	6	14.3
المجموع	**42**	**%100**

المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم(4-02):توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

2-1-2-توزيع العينة حسب العمر

بما أن استمارات الاستقصاء وزعت عشوائيا دون الأخذ بعين الاعتبار سننا معينا ،فنلاحظ من خلال الجدول أدناه رقم(4-3)و الخاص بتوزيع العينة حسب العمر أن الفئة الأكثر تكرار هي الفئة

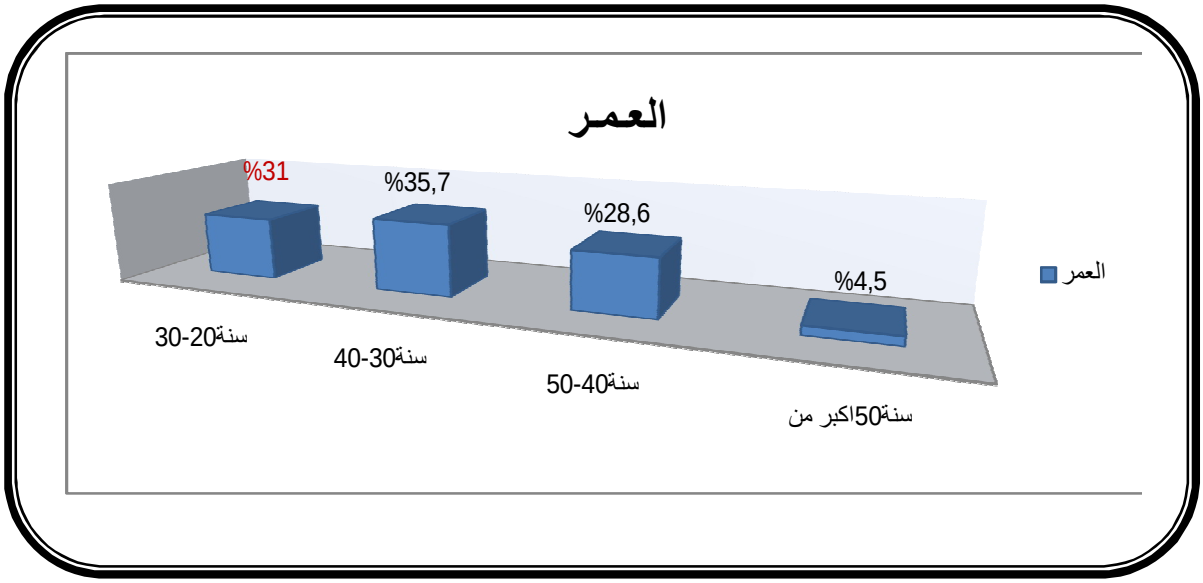
العمرية من 30الى 40 سنةبنسبة35.7% أي فئة شابة وجدت في خضم الإصلاح المحاسبي الذي تقوم به الدولة الجزائرية وهذا يساهم في معرفة أرائهم ونظرتهم حول النظام المحاسبي المالي مما يفيدنا في موضوع البحث ،تليها الفئة العمرية من 20إلى 30سنة وهي فئة شابة في بداية نشاطها وذات خبرة قليلة ،حيث بلغت نسبتها31% وتليها الفئة العمرية من 40الى 50سنة تتميز هذه الفئة بأن لها رصيد لابأس به حول المخطط المحاسبي الوطني الشيء الذي يدعم نتائج الدراسة. وأخيرا الفئة العمرية الأكبر من 50سنة بنسبة 4.8% .وأراء هذه الفئات تنعكس على نتائج الدراسة بالإيجاب.

جدول رقم(4-3):توزيع العينة حسب العمر

العمر	20-30سنة	30-40سنة	40-50سنة	اكبر من50سنة	المجموع
التكرار	13	15	12	2	42
النسبة	%31.0	%35.7	%28.6	%4.8	%100

المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم(4-03): توزيع العينة حسب العمر



المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

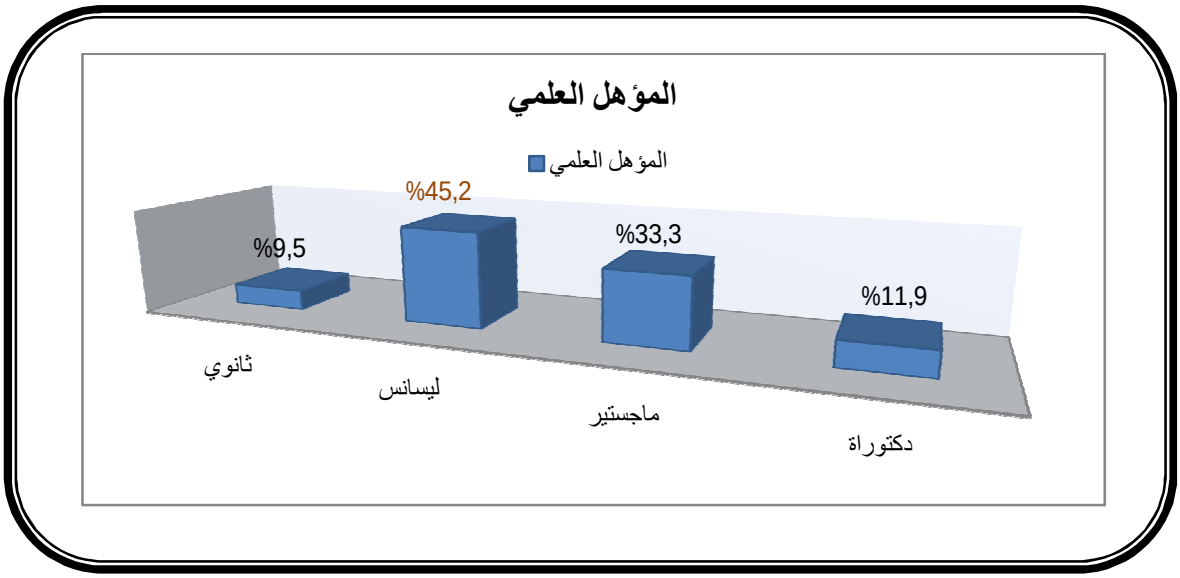
2-1-3-توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم(4-4):توزيع ا العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ثانـــــــــــــــوي	4	%9.5
ليـــــــسانس	19	%45.2
ماجستيـــــــــــــر	14	%33.3
دكتـــــــــــــوراه	5	%11.9
المجموع	42	%100

المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم(4-4):توزيع أفراد العينة حسب المؤهل



المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول **رقم(4-4)** والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي نلاحظ أن أعلى نسبة كانت بين حاملي شهادة ليسانس والبالغ عددهم 19فردا بنسبة 45.2%حيث تشغل هذه الفئة منصب محاسب أي أنها فئة عملية وعلى دراية كبيرة بالمخطط المحاسبي الوطني نتيجة الممارسة المهنية،تليها فئة حاملي شهادة الماجستير وعددهم 14فرداوبلغت نسبتهم 33.3% وهي تضم أساتذة جامعيين أي فئة لديها رصيد معرفي حول المخطط والنظام المحاسبي المالي،والفئة التي تليها

كانت من حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 11.9%وأخيرا المستوى الثانوي كانت قليلة جدا بنسبة 4.8% .واختلاف المستويات العلمية من شأنه أن يساهم في إثراء نتائج البحث.

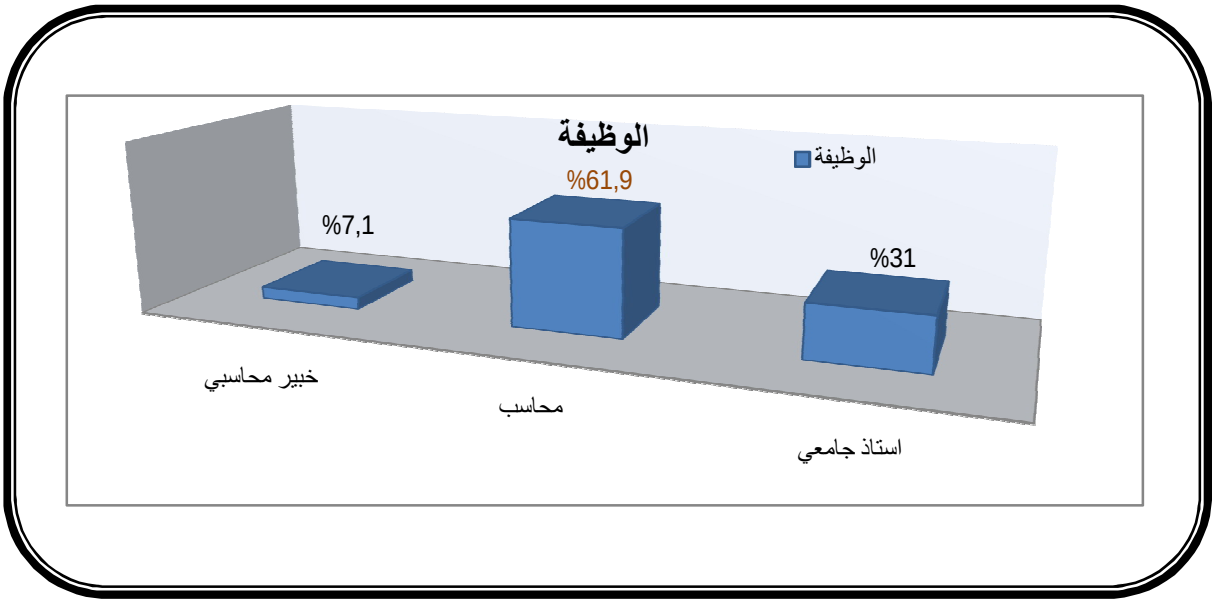
4-1-2توزيع العينة حسب الوظيفة

جدول رقم (4-5):توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
خبير محاسبي	3	%7.1
محاسب	26	%61.9
أستاذ جامعي	13	%31
المجموع	**42**	**%100**

المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم(4-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول **رقم (4-5)**و المتعلق بتوزيع العينة حسب الوظيفة نجد أن اكبر نسبة استحوذت عليها الفئة التي تشغل منصب محاسب وكان عددها 26فردا أي بنسبة 61.9% وهي فئة جد هامة بسبب المسؤولية التي تقع على المحاسب فهو يقوم بقياس وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وبالتالي يكون قد واجه بعض المشاكل نتيجة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني أثناء عملية القياس ،الشيء الذي يمكننا من تحقيق نتائج ايجابية للبحث.أما الفئة التي تليها مباشرة هي فئة الأساتذة

الجامعيين والتي تنشط ضمن الإطار المحاسبي حيث بلغت نسبتها 31%وهي فئة أكاديمية أي لها رصيد نظري كبير فيما يخص المحاسبة وهي تمارس عملها داخل كيان ديناميكي أي يساير الأحداث و التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي من خلال المؤتمرات و الندوات التي يقوم بها هذا الكيان الشيء الذي من شأنه إثراء نتائج البحث.والفئة الأخيرة وهي فئة الخبراء المحاسبيين وبلغت نسبتها 7.3%.

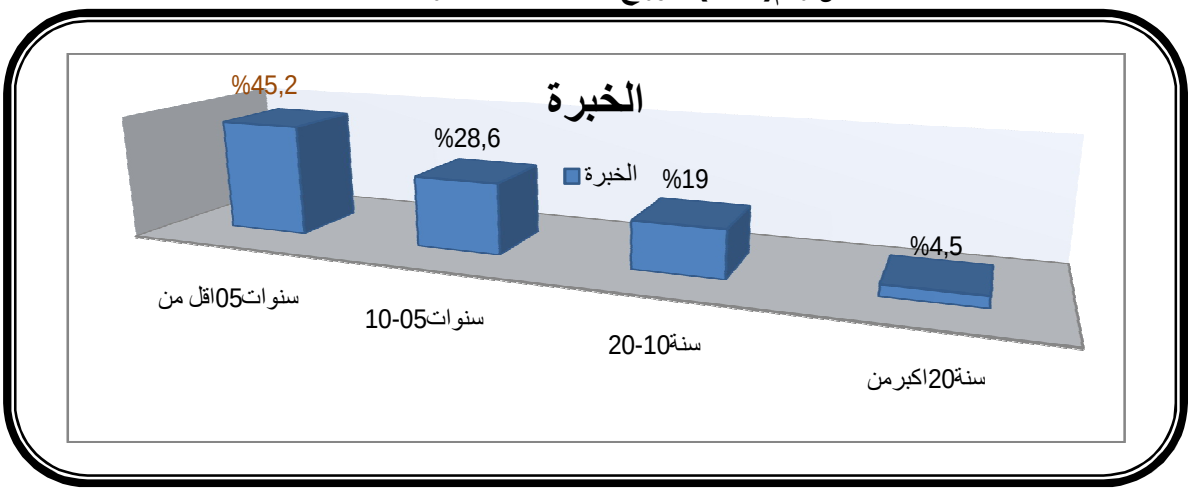
5-1-2 توزيع العينة حسب الخبرة

جدول رقم(4-6):توزيع العينة حسب الخبرة

المدة	التكرار	النسبة
اقل من 05سنوات	19	%45.2
05-10سنوات	12	%28.6
10-20سنة	8	%19.0
اكبر من 20سنة	3	%7.1
المجموع	42	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(4-6): توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

وحسب الجدول رقم**(4-6)** و المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب معيار الخبرة نجد ان العينة التي حازت على اكبر نسبة الفئة هي التي خبرتها اقل من 05سنوات بنسبة 45.2%اما الفئة التي تليها فهي الفئة التي لها خبرة من 05الى 10سنوات والبالغ عددها 12فردا اي بنسبة 28.6%والفئة الأخيرة هي الفئة التي لها خبرة قرابة ربع قرن وكان عددها 03 افراد ويمثلون

نسبة7.1%. وتفاوت الخبرات هذا يمكن أن يساهم في كسب البحث لمزيدا من الدقة والوضوح حيث صادفنا من كانت خبرته 36عاما في المجال المحاسبي وكل هذه الاختلافات تصب في بوتقة واحدة وهي دعم نتائج البحث.

6-1-2 توزيع العينة حسب القطاع الوظيفي

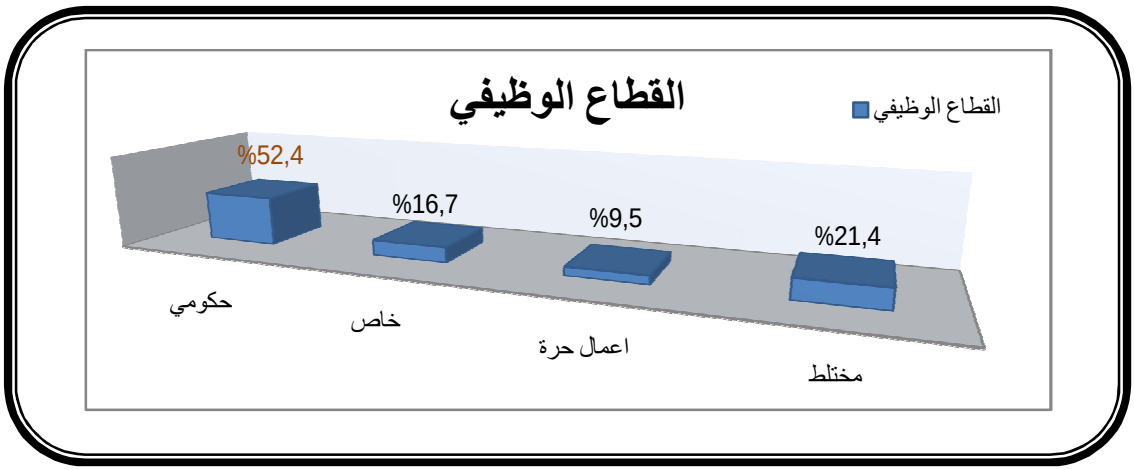
من خلال الجدول رقم (4-7)والخاص بتوزيع أفراد العينة حسب القطاع الوظيفي. نلاحظ أن نسبة 52.4 %من أفراد العينة يعملون لدى القطاع الحكومي،أما القطاع الذي يليه هو القطاع المختلط بنسبة 21.4% و عددهم 09افراد وهم يمثلون الأساتذة الجامعيين الذين يمتهنون مهنة المحاسبة إضافة إلى نشاط التدريس أي أنها فئة تجمع بين ما هو نظري وما هو تطبيقي وهذا ما قد يساعد في تحقيق نتائج ايجابية للبحث. أما القطاع الخاص فلقد بلغت نسبته 16.7%وأخيرا الأعمال الحرة بنسبة9.5%.

الجدول رقم(4-7):توزيع العينة حسب القطاع الوظيفي

القطاع	التكرار	النسبة
حكومي	22	%52.4
خاص	7	%16.7
أعمال حرة	4	%9.5
مختلط	9	%21.4
المجموع	**42**	**%100**

المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم(4-7):توزيع العينة حسب القطاع الوظيفي



المصدر :من اعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

2-2-تحليل نتائج الاستبيان

وفي هذا الجزء سيتم معالجة أسئلة الاستبيان لمعرفة أراء العينة حول الأسئلة المطروحة عليهم ولغرض تبسيط وتسهيل عملية التحليل تم استخدام مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات .

وكانت أوزان الإجابات كالأتي:

الجدول رقم(4-08):أوزان الإجابة على أسئلة الاستبيان

الرأي opinion	الوزن weight
غير موافق disagree	1
محايد nutral	2
موافق agree	3

المصدر: من إعداد الطالبة

والخطوة التالية هي حساب المتوسط الحسابي المرجح والذي على أساس قيمه يتم تحديد الاتجاه على النحو التالي:

الجدول رقم(4-09):معايير تحديد الاتجاه

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق	من1الى1.66
محايد	من1.67الى2.33
موافق	من2.34الى3

المصدر:من إعداد الطالبة

2-2-1- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص الأسباب التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي

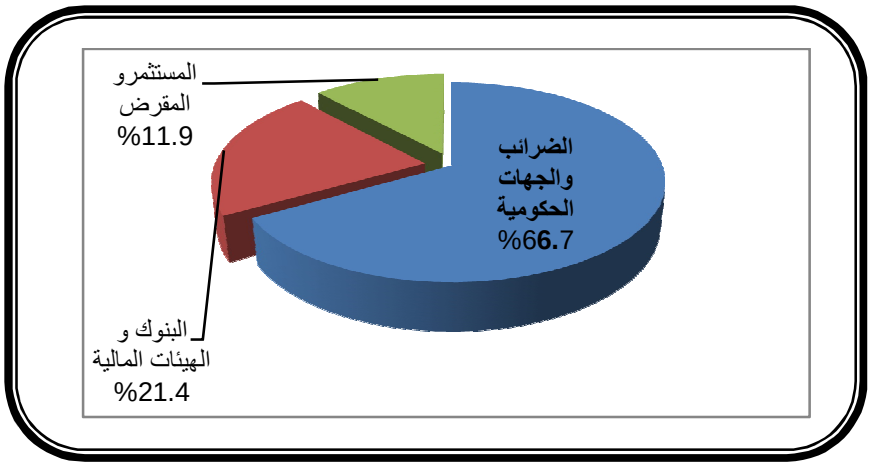
يرتبط هذا العنصر بالقسم الثاني والمتضمن الأسئلة: من السؤال الخامس إلى السؤال الخامس عشر وتخص استطلاع أراء أفراد العينة حول الأسباب التي أدت بالجزائر إلى التخلي عن العمل بالمخطط الوطني المحاسبي إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي وذلك بذكر النقائص التي يعاني منها المخطط الوطني المحاسبي .

أولا:بالنسبة لسؤال الخامس (5) والمتعلق بآراء فراد العينة حول الفئة الموجهة لها القوائم المالية المنشورة حسب المخطط الوطني المحاسبي بصفة خاصة اقترحت 03 اقتراحات حيث أن نسبة 66.7 ترى بأن مخرجات القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي إلى الضرائب و الجهات الحكومية ،بالرغم أن ها لا تعد الجهة الوحيدة التي تهمها المعلومة المحاسبية.

المعلومات المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي موجهة بالدرجة الأولى إلى:	الضرائب و الجهات الحكومية.	البنوك و الهيئات المالية	المستثمرون و المقرضون	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري
العدد	28	9	5	1,45	0,70
النسبة%	66.7	21.4	11.9		

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(4-8):توجه المعلومة المحاسبية حسب PCN



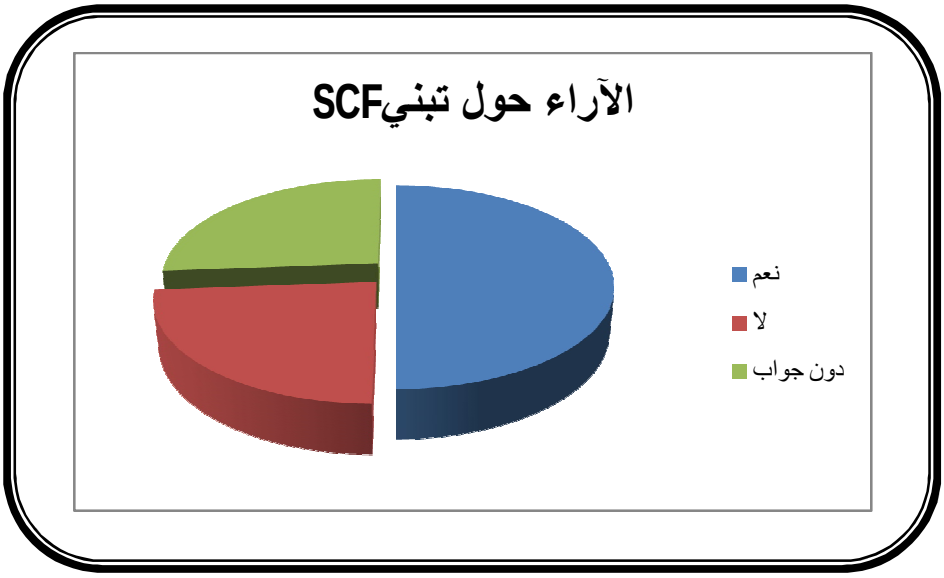
المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

ثانيا :بالنسبة للسؤال السادس(6)و المتعلق بآراء أفراد العينة حول الصواب أو عدمه في تبني نظام محاسبي مالي وكانت نسبة 50 %ترى بأن المشرع كان صائبا سياسة تبني نظام محاسبي مالي ،ونسبة 23.8% أعربت عن عدم ارتياحها في تغيير النظام المحاسبي ،بينما نسبة 26.2% أعربت عن الإجابة .

2- بعد أكثر من سنة انقضت على قرار تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر،هل ترى أن المشرع الجزائري كان صائبا في الإصلاح المحاسبي الذي قام به:	نعم	لا	دون جواب	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري
العدد	21	10	11	1,76	0,85
النسبة%	50	23.8	26.2		

والشكل التالي يبين ذلك

الشكل رقم(4-9):آراء افراد العينة حول تبني SCF



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

ثالثا: يتضمن الجدول الأسئلة من السؤال السابع إلى غية السؤال الخامس عشر حيث يبين الجدول **رقم(4-10)**وجهة نظر أفراد العينة حسب الأسباب التي أدت بالدولة الجزائرية إلى تبني نظام محاسبي مالي يكون محل المخطط الوطني المحاسبي الذي مضى على تطبيقه أكثر من 30عاما،فمن خلال قيمة المتوسط المرجح الذي يساوي الى1.62وانحراف معياري يقدربـــــ0.27 كلتا القيمتان تعكسان أن المشاكل التي عجز عن حلها المخطط الوطني المحاسبي إضافة إلى انتقال الجزائر من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق كانت لها دور كبير في التخلي عن العمل بالمخطط الوطني المحاسبي وانه لم يكن صعبا التخلي عن هذا الأخير رغم ترسخه في

ذهنيات العديد من ممارسي مهنة لان ماأظهره من عجز في حل العديد من المشكلات كان كافيا للتغاضي عن أكثر من ثلاثة عقود من تطبيقه المحاسبة ولكن الداعي الأكبر لذلك هو مواكبة الجزائر لما يجري من أحداث دولية إضافة إلى ظاهرة العولمة المستفحلة في العالم.

الجدول رقم(4-10) :اتجاهات أفراد العينة فيما يخص الأسباب التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
3-لم تصادف مشكلات في معالجة بعض العمليات المحاسبية في ظل المخطط الوطني المحاسبي.	26	9	7	1,45	0,73	غير موافق
	69	16.7	14.3			
-ليس هناك ضرورة للتخلي عن المخطط الوطني المحاسبي.	27	5	10	1,60	0,85	غير موافق
	24	4	14			
يصعب التخلي عن المخطط الوطني المحاسبي لترسخه في ذهنيات الفئات المهتمة بالمحاسبة وممارسيها.	57.1	9.5	33.3	1,76	0,930	محايد
	28	5	9			
يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق.	20	5	17	1,55	0,83	غير موافق
	47.6	11.9	40.5			
يلقى النظام المحاسبي المالي قبولا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة	24	4	14	1,93	0,94	محايد
	57.5	9.5	33.3			
لدى الفئات المهتمة بالمحاسبة في الجزائر معرفة كافية بآليات عمل النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي على الأقل.	28	5	9	1,55	0,73	غير موافق
	66.7	11.9	21.4			
المجهودات التي تقوم بها الدولة للتعريف بالنظام المحاسبي المالي تعتبر كافية مقارنة بالأهمية التي يحوزها هذا الأخير.	20	5	17	1,57	0,83	غير موافق
	47.6	11.9	40.5			
الأسباب التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي.				1,62	0,27	غير موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

2-2-2- اتجاهات أفراد العينة حول قدرة المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية في المخطط الوطني المحاسبي في التعبير الحقيقي عن وضعية المؤسسة

يعرض الجدول رقم(4-11)وجهة ورأي أفراد العينة حول قدرة المعلومة المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية في المخطط الوطني المحاسبي في التعبير الحقيقي عن وضعية المؤسسة،ومن خلال قيمة المتوسط المرجح الذي يساوي **1.60**والانحراف المعياري و البالغ **0.36** أن القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي غير قادرة على إعطاء صورة دقيقة لمستخدميها عن أداء ونشاط المؤسسة وحسب وجهة نظرهم أن مخرجاتها موجهة بالدرجة الأولى إلى إدارة الضرائب والجهات الحكومية بالرغم من أن مستخدمو القوائم المالية عدة فئات غير متجانسة.إضافة إلى أن المعلومة المحاسبية المدرجة فيها تفتقد إلى الجودة و المصداقية حيث نسبة 71%من أفراد العينة ترى بأن إضافة قائمتين إلى القوائم المالية شيء ايجابي من شأنه إعطاء صورة شاملة عن نشاط المؤسسة.

الجدول رقم (4-11):اتجاهات أفراد العينة حول قدرة المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية في المخطط الوطني المحاسبي في التعبير الحقيقي عن وضعية المؤسسة

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
تعتبر القوائم المالية التي يتضمنها المخطط الوطني المحاسبي (الميزانية وجدول حسابات النتائج)كافية لتعكس وضعية المؤسسة	31	5	6	1,45	0,77	غير موافق
	73.8	11.9	14.3			
تتميز الفئات الموجه لها المعلومة المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية وفق المخطط الوطني المحاسبي بالمحدودية(التركيز على إدارة الضرائب)	13	15	14	2,55	0,73	غير موافق
	31	35.7	33.3			
تعطي القوائم المالية المقدمة وفق المخطط الوطني المحاسبي مستخدميها القدرة على تقييم الوضع الحقيقي للمؤسسة .	32	6	4	1,38	0,69	غير موافق
	76.2	14.3	9.5			
تلبي المعلومات المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية للمخطط المحاسبي الوطني احتياجات كافة مستخدميها.	30	8	4	1,38	0,66	غير موافق
	71.4	19	9.5			
المعلومات المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية للمخطط الوطني المحاسبي ذات جودة عالية.	29	7	46	1,45	0,73	غير موافق
	69	16.7	14.3			
تعتقد بأن النظام المحاسبي المالي كان صائبا في نقل كل من قائمتي جدول تغير الأموال الخاصة وجدول سيولة الخزينة من الملاحق إلى قوائم رئيسة.	30	3	9	2,02	1	محايد
	71.4	7.1	21.4			
قدرة المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية في المخطط الوطني المحاسبي في التعبير الحقيقي عن وضعية المؤسسة.				1,60	0,36	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

2-2-3- اتجاهات أفراد العينة حول مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية

يعرض الجدول رقم(4-12) اتجاهات أفراد العينة حول مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية،حيث تعكس كل من قيمة المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري البالغين على التوالي

2.49و0.26 أن الإفصاح له دور وأهمية كبيرة في القوائم المالية لأنه يضفي عليها وهذا حسب رأي أفراد العينة مزيدا من الشفافية و المصداقية مما يجعلها تتميز بدرجة من الموثوقية التي يعول عليها كثيرا مستخدمي القوائم المالية ،وكذلك حسب اراء العينة انه في المؤسسات الجزائرية نادرا ما تؤيد سياسة الإفصاح المحاسبي لاعتبارها خرقا لسرية نشاطها.

الجدول رقم (4-12):اتجاهات أفراد العينة حول مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
القوائم المالية المقدمة وفق المخطط الوطني المحاسبي تتمتع بحد أدنى من الشفافية.	25	12	5	1,52	0,70	غير موافق
	59,5	28,6	11,9			
تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن التغيرات الهامة التي تطرأ على أصولها وخصومها نتيجة العمليات التي تقوم بها.	26	10	6	1,52	0,74	غير موافق
	61,9	23,8	14,3			
للقوائم المالية دلالة هامة كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدميها.	28	6	8	1,52	0,80	غير موافق
	66,7	14,3	19,0			
يضفي الإفصاح المحاسبي على المعلومة المحاسبية في القوائم المالية مزيدا من الموضوعية والمصداقية.	12	18	12	2,00	0,76	محايد
	28,6	42,9	28,6			
الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية يدعم مكانة المؤسسة الاقتصادية في السوق.	14	15	13	1,98	0,81	محايد
	33,3	35,7	31,0			
تؤيد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية .	27	15	0	1,36	,480	غير موافق
	64,3	35,7	0			
مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية .				1,65	0,28	غير موافق
				08		

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا علىى نتائج الاستبيان

2-2-4- اتجاهات العينة حول المشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية

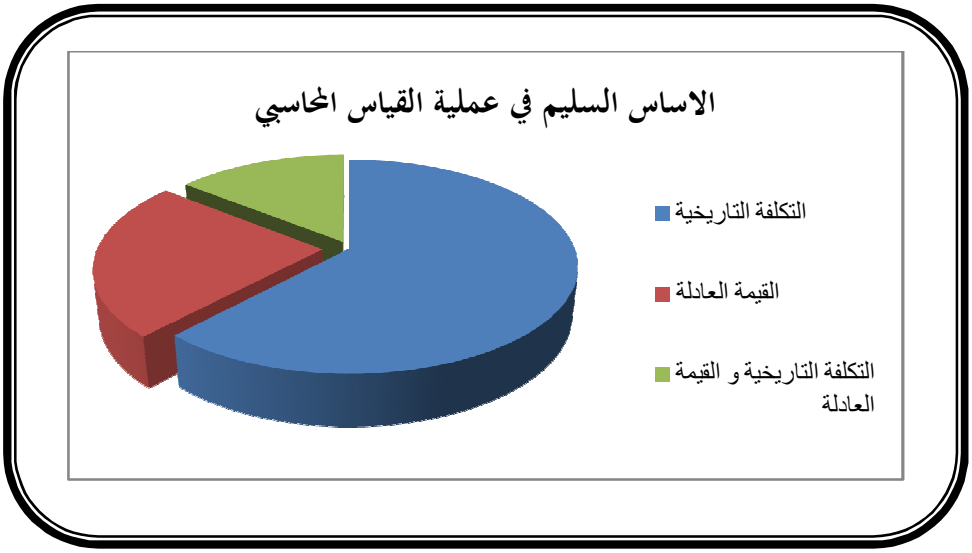
يعرض لنا الجدول رقم(5-12)رأي أفراد العينة حول المشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية ويتبين لنا من خلال قيمة المتوسط الحسابي الذي يساوي 1.65 و الانحراف المعياري المساوي ل0.15 ان التكلفة التاريخية تعتبر القائم الذي تقوم عليه عملية القياس وذلك لتميزها بالموضوعية ،ولكن مع التطورات المتسارعة و التعقيد الحاصل في العمليات المحاسبية ،وتفحل ظاهرة التضخم ، كلها عوامل أدت إلى توجه الفكر المحاسبي لحل المشاكل التي عجزت عن حلها التكلفة التاريخية وذلك بالتوجه نحو اعتماد القيمة العادلة ،ولكن لا يخفى علينا آن هذه الأخيرة وجهت لها انتقادات عدة مما أدى إلى رفضها من قبل الكونغرس الأمريكي.من جهة وتأيدها والمناداة بتطبيقها من قبل هيئات معايير المحاسبة الدولية.

أولا:آراء العينة حول الأساس السليم في عملية القياس المحاسبي

هل ترى بأن الأساس السليم في عملية القياس المحاسبي هو:	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية و القيمة العادلة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري
العدد	26	10	6	1,52	0,81
النسبة%	61,9	23,8	14,3		

ويتضح من خلال الجدول أعلاه أن نسبة 62% ترى بأن الأساس السليم في عملية القياس المحاسبي هو التكلفة التاريخية وهذا نظرا لانها المطبقة في ممارستهم المحاسبية ، بينما نسبة 23.8 ترى بأن النموذج الانسب للقياس المحاسبي هي القيمة العادلة و الفئة الباقية ترى بأنه يجب استخدام كل من التكلفة التريخية و القيمة العادلة فيى القياس المحاسبي .والشكل (4-10)ي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-10):الأساس السليم في عملية القياس المحاسبي



المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

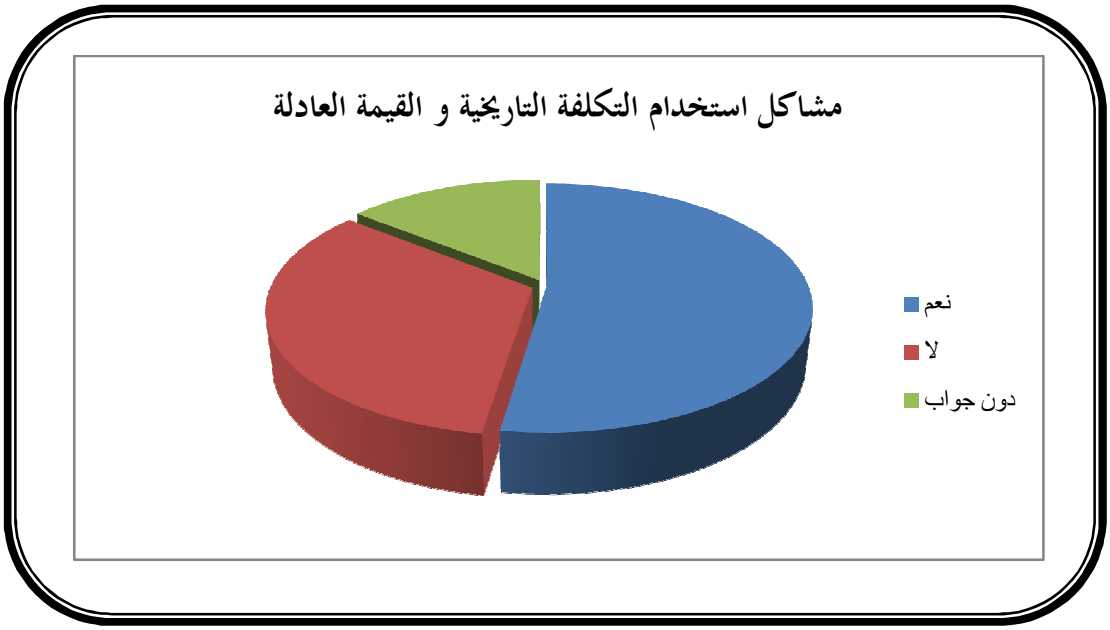
ثانيا :عوائق استخدام كل من التكلفة التاريخية و القيمة

إذا كان جوابكم بـــــــــــــ:كل من "التكلفة التاريخية و القيمة العادلة " هل يؤدي ذلك إلى التشويش على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الصائبة:	نعم	لا	دون جواب	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري
العدد	22	14	6	1,62	0,75
النسبة%	52,4	33,3	14,3		

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة **52.4 %**ترى بأنه يوجد مشاكل تنجم عن استخدام التكلفة التاريخية و القيمة العادلة لان ذلك في نظرهم يؤدي غالى التشويش على مستخدم القوائم المالية ،مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صائبة. بينما نسبة **33.3%**ترى بأن ذلك لا يؤدي إلى تبعات لان مستخدم القوائم المالية شخص واعي ويتميز بقدر لابأس به من المعرفة،ونسبة **14.3** امتنعت عن الإجابة.

و الشكل **(4-10)** يوضح ذلك .

الشكل رقم(4-10):مشاكل استخدام كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا علة نتائج الاستبيان

الجدول رقم (5-12):اتجاهات العينة حول المشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	المرجح	المعياري	
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية.	22	11	9	1,69	,912	محايد
	52,4	26,2	21,4			
تعد التكلفة التاريخية نموذجا سليما في عملية القياس المحاسبي لتميزها بخاصية الموضوعية.	25	7	10	1,64	,968	غير موافق
	59,5	16,7	23,8			
القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.	24	9	9	1,64	,95	غير موافق
	57,1	21,4	21,4			
إهمال مبدأ التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم لم يؤثر على عرض القوائم المالية بصورة مشوهة .	16	14	12	1,88	0,45	محايد
	35,7	40,5	23,8			
يضع المستثمر و المقرض أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في اتخاذ القرار .	21	15	6	1,64	0,78	غير موافق
	50	35,7	14,3			
فقدان التكلفة التاريخية لخاصية الملاءمة وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي .	16	14	12	1,90	0,66	محايد
	38,1	33,3	28,6			
تميز القيمة العادلة بخاصية الملاءمة يجعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي .	21	9	12	1,79	0,950	محايد
	50	21,4	28,6			
تقدير القيمة العادلة يتميز بقدر كبير من الاجتهاد الشخصي.	21	10	7	1,57	,95	غير موافق
	50,0	9,5	28.6			
ارتباط أساس القيمة العادلة بالذاتية في التقييم يفقد القوائم المالية للمصداقية.	12	17	13	2,02	0,79	محايد
	28,6	40,5	31,0			
من مقومات أساس القيمة العادلة وجود أسواق نشطة.	28	12	2	1,38	0,58	غير موافق
	66,7	28,6	4,8			
لا توجد مرجعية سوق نشط في الجزائر.	34	8	0	1,19	0,3	غير موافق
	81	19	0			
هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي نتيجة اعتماد كل من التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.	22	14	6	1,62	0,87	غير موافق
	52,4	33,3	14,3			
المشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية				1,65	0,15	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

خلاصة واستنتاجات الفصل الرابع

ما يمكن استخلاصه من هذه الدراسة الميدانية هو:

-إن تبني النظام المحاسبي المالي لم يأتي صدفة بل كان نتيجة العديد من الأسباب أهمها قصور المخطط المحاسبي الوطني في معالجة العديد من المشاكل التي تواجه المحاسبين في الميدان وان سياسة الترقيع لم تعد تجدي نفعا ، أي أن هناك العديد من يؤيد سياسة تبني نظام محاسبي ويرى انه خطوة ايجابية للرقي بالمحاسبة الجزائرية إلى مستوى ماهو موجود في العالم.

-هناك إجماع على أن مخرجات القوائم المالية المنشورة حسب المخطط الوطني المحاسبي غير قادرة على إعطاء صورة واضحة لمستخدمي القوائم المالية إضافة إلى أنها موجهة لفئة معينة وحسب ،إضافة إلى أن بياناتها المحاسبية لا تتمتع بالمصداقية والشفافية وتفتقد لدرجة من الثقة و الجودة.

- تؤيد نسبة كبيرة أن للإفصاح المحاسبي أهمية معتبرة كونه يضفي على المعلومة المحاسبية مزيدا من الشفافية و المصداقية والموثوقية.

-هناك إجماع على أن التكلفة التاريخية لعبت دورا هاما في عملية القياس و إلى ألان .إلا أن تعقد العمل المحاسبي اظهر لها بعض النقاط التي حسبت عليها بسبب عدم امتيازها بخاصية الملاءمة،بالرغم من التخوف من استخدام القيمة العادلة خاصة بالجزائر حيث أن نسبة 80%من المستجوبين ترى بأنه لاتوجد مرجعية سوق نشط بالجزائر.

الخاتمة

1. الخلاصة العامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع إشكالية القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية،معالجة إشكالية البحث التي تدور حول افتقار التكلفة التاريخية لخاصية الملاءمة وتأثيره على عملية القياس المحاسبي وفيما اذا كانت القيمة العادلة هي الأنسب لعملية القياس المحاسبي لتميزها بخاصية الملاءمة،وذلك من خلال الفصول الأربع لهذا البحث ،ضمن فرضيات أساسية، مستعينين في ذلك على أساليب وأدوات إحصائية ذكرت في مقدمة البحث.

إذا كان الأفراد بحاجة لسن قوانين تقيد تصرفاتهم وتنظم سلوكهم وتدفع حياتهم إلى الاستقرار ،هو نفس الشيئ بالنسبة للأعمال المحاسبية التي كانت على مر سين عديدة لا تحكمها ضوابط ولا اطر معينة نتيجة استقلال كل دولة بمحاسبتها التي تكون وفقا ظروف بيئتها ،و أهدافها السياسية و الاقتصادية التي تسعى لها ،ولكن مع مرور السنوات تغير الوضع نتيجة التطور الهائل الذي مس جميع الميادين دون استثناء. الأمر الذي زاد من تعقيد الممارسات المحاسبية خاصة في ظل تسارع العولمة التي جعلت من العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود و الحواجز وزاد من تداخل الممارسات الدولية ،الأمر الذي اقتضى وضع معايير من شأنها تنظيم الأعمال المحاسبية، ووضعها في سياق معين ينظر له منظار موحد، وكان ذلك بالفعل بتولي مجموعة من المنظمات المهنية في بعض الدول وبادرت إلى إصدار مايصطلح عليه بمعايير المحاسبة الدولية ،التي ساهمت في القضاء على الإشكالات التي كانت قائمة كاختلاف اللغة مابين دول العالم و درجة التقدم واختلاف الظروف الاقتصادية و الاجتماعية .ودخلت العديد من الدول تحت مظلة معايير المحاسبة الدولية سعيا منها لتحقيق مجموعة من أهدافها المسطرة.

و لم تكن الدولة الجزائرية بمنأى عن التغيرات الحاصلة ، فعمدت إلى إجراء مجموعة من الإصلاحات بدأتها بالتخلي عن المخطط الفرنسي العام الموروث عن الاستعمار الفرنسي ،ثم انتهجت النهج الاشتراكي والاعتماد على المخطط الوطني المحاسبي الذي كان ملائم للظروف الاقتصادية الراهنة في تلك الحقبة،وبعد قرابة أكثر من ثلاثة عقود بدأ التوجه نحو ماهو عالمي كضرورة ماسة نظرا لمجموعة من العوامل منها تغير بيئة المحاسبة العالمية وتغير أنماط الاستثمار التي أصبحت ركيزة تعول عليها العديد من الدول،فأصبحت الدول تقدم تنازلات عدة في سبيل جلب الاستثمار وتوطينه، هذا على المستوى الخارجي،أما ماهو حاصل على المستوى الداخلي لم يكن اقل من ذلك فانتقال الجزائر من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق ،اوجب تغيير الأنظمة المحاسبية المعمول بها

لعدم ملاءمتها و التغيرات الحاصلة وأمام سياسة الترقيع التي لم تجدي نفعا حاولت الجزائر العمل على تقريب ممارساتها و الممارسات العالمية وذلك بتبني النظام المحاسبي المالي.

إن المحاسبة الدولية بالرغم من انتشارها في العديد من الدول وتلقى ترحيبا واسعا ،إلا أنها لا تخلو من المشاكل التي تنتهي تظهر من جديد نتيجة تعقد الأعمال المحاسبية والتطور التكنولوجي ،ومن المشكلات التي تواجهها نجد تعدد نماذج القياس وتميز كل نموذج بميزات تختلف عن النموذج الأخر الذي أوقع المنظمات المهنية المحاسبية في حيرة من أمرها أتعتمد التكلفة التاريخية لتميزها بخاصية الموضوعية دون الملائم وان تجعلها كذلك بتعديل القوائم المالية وفق ظاهرة التضخم .أم تعتمد القيمة العادلة لتميزها بالملاءمة دون الموضوعية وتحصل على الموضوعية من الأسواق النشطة.

2. نتائج اختبار الفرضيات

اعتمد الباحث في طريقة المعالجة على الدراسة النظرية من جهة والدراسة العملية الممثلة في أسلوب الاستقصاء من جهة أخرى لمعرفة آراء أفراد عينة مجتمع الدراسة حو المشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية .توصل الباحث خلال اختبار الفروض النتائج التالية:

- فيما يتعلق بالفرض الأول وهو الأسباب التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي تحقق نتيجة اجماع على ان المخطط الوطني المحاسبي لم يعد صالحا للتطبيق في الجزائر نتيجة الانتقال من النظام الاشتراكي الة اقتصاد السوق الذي اظهر عدم مواءمة هذا الأخير للتغير الحاصل.
- فيما يخص الفرض الثاني و المتمحور حول فيما إذ كانت القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي غير قادرة على تلبية حاجات طالبي المعلومة المحاسبية لان توجيهها أحادي الجانب وكذلك مخرجاتها لا تتمتع بدرجة مقبولة من الشفافية و المصداقية.وتحقق الفرض كذلك بأن فئة كبيرة ترى أن القوائم المالية المعدة حسب المخطط الوطني لا تتمتع بحد ادني من الشفافية و الموضوعية ،حيث اجمع المستجوبين كذلك أن هذه القوائم إضافة إلى أن بياناتها تفتقر إلى الجودة فإنها غير كافية ،وأصاب النظام المحاسبي المالي في إضافة قائمتين أو بالأحرى نقلهما من الملاحق إلى قوائم رئيسية.
- وفيما يتعلق بالفرض الثالث و المتعلق بالأهمية التي يحظى بها الإفصاح المحاسبي في كونه يضفي على المعلومات المحاسبية مزيدا من الشفافية والمصداقية.قد تحقق بالفعل حيث ايدت فئة كبيرة من المستجوبين على ان للافصاح

المحاسبي دور فعال في اعطاء القوائم المالية درجة من الموثوقية والمصداقية ،يعول عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم .

- وفيما يخص الفرض الرابع والمتعلق بالمشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ،فانه تحقق كذلك،نتيجة إجماع المستجوبين على أن التكلفة التاريخية بالرغم انها عدت عمود القياس المحاسبي إلا أن الظروف الراهنة وضعت مؤيدي التكلفة التاريخية أمام الواقع ، وهو أن البيئة المحاسبية فيما مضى تختلف عنها اليوم نتيجة التداخل و التشابك في العلاقات الدولية وتطور الأساليب المحاسبية ساهم في إعادة النظر فيما يخص التكلفة التاريخية لان العوامل التي سبق ذكرها أظهرت جوانب القصور في التكلفة التاريخية ،وأصبح التوجه لاعتماد القيمة العادلة هو الأنسب في وجهة نظر مؤيديها بالرغم من أن هذه الأخيرة لا تخلو من النقائص،إضافة إلى أن من مقوماتها أوجود أسواق نشطة وهذا ما لا تتوفر عليه البيئة الجزائرية.

3. عرض نتائج الدراسة

من خلال مراجع نتائج هذه الدراسة يمكن ذكر مايلي:

إن عملية الإصلاح المحاسبي كانت ضرورية للرقي بالممارسة المحاسبية الجزائرية الى ماهو عليه على المستوى العالمي ،لأنه لم تكن لتحقق ذلك من خلال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي ،خاصة في ظل الظروف العالمية الراهنة.

إن القوائم المالية تعد بطاقة تعريف لأداء المؤسسة فكان من الضروري أن تعرض بصورة نموذجية دون استنقاص من بيانات تعد ضرورية أو زيادة يشوبها التمويه من شأنها أن يتخذ على أساسها مستخدموا القوائم قرارات مغلوطة ،وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية المنشورة حسب المخطط الوطني المحاسبي ،لذلك جاء النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على معايير المحاسبة الدولية التي تنص على القوائم المالية يجب أن تحتوي على جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة ،إضافة إلى الميزانية وجدول حسابات النتائج و الملاحق وان تخضع هذه القوائم إلى معايير تخص الإفصاح المحاسبي، لما لهذا الأخير من انعكاس على عرض القوائم المالية.

إن التكلفة التاريخية و القيمة العادلة كلاهما من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي .

البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الأمر الذي يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية دون القيمة العادلة،وعليه يجب النهوض بالبورصة الجزائرية وتفعيل نشاطها.

4. التوصيات

لا يكفي تبني نظام محاسبي مالي بل يجب أن تحرس الجهات المعنية بتطبيقه بفعالية ،وان تقوم بعملية اعلامية وتكوينية بغية تحقيق ذلك .

يجب على المؤسسات الجزائرية أن تقضي على التخوف القائم من عملية الإفصاح المحاسبي بحجة سرية المعلومة المحاسبية أو المالية ،وتنظر إلى الإفصاح المحاسبي من المنظور الايجابي في كونه يدعم مكانة المؤسسة في السوق ويبعث الثقة في نفوس المتعاملين .

إن إعداد القوائم المالية وعرضها لابد أن يكون بطريقة سليمة ومعلومات دقيقة وموثوق بها وان يكون ماهو على الوثائق مطابق لما عليه في الواقع لان عكس ذلك يؤدي إلى نتائج وخيمة من شأنها التأثير على نتائج المؤسسة وربما يقود أو يؤدي حتما إلى الإفلاس.

يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها بتقديم بعض الامتيازات والعمل على دفع المؤسسات الغير مدرجة إلى دخول البورصة ،وتفعيل نشاطها وزيادة حجم التداول فيها والتوجه نحو بناء سوق نشط من شأنه المساهمة في تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وفتح أبواب الاستثمار.

1. آفاق البحث في الموضوع

تناول موضوع البحث إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ،و لم يتناول الموضوع إمكانية تعديل التكلفة التاريخية وفق الأسعار القياسية وماهية الأسواق النشطة التي تعد من مقومات القيمة العادلة ،وإذ كان من الممكن أن نوجد سوق نشط بالجزائر وهل البيئة الجزائرية تتوفر على مقومات قيام أسوق نشطة أم لا.

تم بحمد الله

المراجع

1. المراجع باللغة العربية

أولا- الكتب

1- أبو الفتوح علي فضالة ، **المحاسبة الدولية**، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر،1996.

2- احمد محمد نور،شحاتة السيد شحاتة ،**مبادئ المحاسبة المالية**(المبادئ والمفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية)الدار الجامعية ،مصر ،2008.

3- احمد نور ،**المحاسبة المالية** (القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية و المصرية)،الدار الجامعية ،مصر،2004/2003.

4- أمين السيد احمد لطفي ،نظرية المحاسبة (القياس والإفصاح و التقرير المالي)،الجزء الثاني ،الدار الجامعية ،مصر،2007.

5- أمين السيد احمد لطفي ،**نظرية المحاسبة**(منظور التوافق الدولي)،الدار الجامعية ،مصر2006، ثناء القباني ،**المحاسبة الدولية** ،الدار الجامعية ،مصر ،2005.

6- حسين القاضي ومأمون حمدان ،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن،2008.

7- حنفي عبد الفتاح ، **القياس و التقويم في المحاسبة المالية** ، دار الكتاب الحديث مصر، 2008 ،

8- رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر** ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن 2003.

9- رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر** ،(**من** المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة)، الطبعة 02 ، دار وائل عمان ، الأردن ، 2006 .

10-سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، الطبعة 01 درا الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009.

11-شعيب شنوف ،**محاسبة المؤسسة** (طبقا للمعايير المحاسبة الدولية)،الجزء الأول ،،مكتبة الشركة الجزائرية،الجزائر،2008.

12-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/ IFRS**، الجزء

02، المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر،2009.

13-طارق حماد عبد العال ،**معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (**معايير المحاسبة الدولية 32-41**)والمعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة من1-7**، الجزء ،02الدار الجامعية ،مصر،2008.

14-طارق حماد عبد العال ،**موسوعة معايير المحاسبة الدولية**(شرح معايير المحاسبة و المقارنة مع المعايير الأمريكية و البريطانية و العربية)الجزء الأول ،الدار الجامعية.

15-طارق عبد العال حماد ،**موسوعة معايير المحاسبة الدولية (**شرح معايير المحاسبة الدولية و المقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية)،الجزء الأول ،الدار الجامعية ،مصر ،2003.

16-طارق عبد العال حماد،**موسوعة معايير المحاسبة الدولية (**شرح معايير المحاسبة الدولية و المقارنة مع المعايير الأمريكية و المصرية)ا،الجزء 05،مكتبة الناسخ جيت للكمبيوتر ،مصر ،2008.

17-فريدريك تشوي ،كارل آنفروست ،جاري ميك،تعريب محمد عصام الدين زايد ،ترجمة محمد حجاج ،**المحاسبة الدولية**، دار المريخ ،السعودية ،2004.

18-كمال الدين مصطفى الدهراوي ،**المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية،مصر،2009.

19-محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل، عمان، الأردن، 2008.

20-محمد المبروك ابوزيد ،**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** ،طبعة2005،ايتراك للطباعة و النشر ، مصر،2005.

21-محمد مطر ، **مبادئ المحاسبة المالية** (الدورة المحاسبة ، و مشاكل الاعتراف و القياس والإفصاح)، الطبعة 04، دار وائل ، عمان , الأردن ، 2007.

22-محمود السيد الناعي ، **الاتجاهات المعاصرة في النظرية المحاسبة** ، المكتبة العصرية ، 2004،

23-هيني قان جريوتنج ، ترجمة طارق حماد ،**معايير التقارير المالية (**دليل التطبيق)،دار الدولية للاستثمارات الثقافية،مصر،2006.

24-وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية** ، الطبعة 02، الدار الجامعة الجديدة ، مصر ، 2004 .

25-وليد ناجي الحيالي ،**أصول المحاسبة** المالية،الجزء الأول،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك ،الدنمارك،2007.

26- وليد ناجي الحيالي ،**نظرية المحاسبة** ،منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، بدون سنة نشر،الدنمارك.

ثانيا- المجلات

27-زغدار احمد واسفير محمد ،**خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS /IAS)** ،مجلة الباحث ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،العدد2009،07/2010.

28-عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، وآخرون، **مدى ملائمة بيانات القوائم المالية للمصارف الأردنية لمتطلبات معيار المحاسبي الدولي 39 من وجهة نظر المحاسبة ومدقق الحسابات**، مجلة الكلية المقاربة والبحوث العلمية، المحل رقم 46، العدد 02، جامعة عين شمس، 2009.

ثالثا- الرسائل والأطروحات

29-بن بلغيث مداني ،**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية(بالتطبيق على حالة الجزائر)**،أطروحة دكتوراه غير منشورة،جامعة الجزائر ،الجزائر،2004.

30- حواس صلاح،**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ،أطروحة دكتوراه غير منشورة،جامعة الجزائر ،الجزائر.

31- احمد محمد صالح الجلال ،**دور السياسات النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية**(حالة الجمهورية اليمنية 1990-2003)،مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر ،الجزائر.

32-بكيحل عبد القادر،**أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبةIFRS/IAS والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوربي**،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة حسيبة بن بوعلي ،الشلف،الجزائر،2009/2008.

33-دشاش أم الخير،**متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية**،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة ورقلة، الجزائر، 2010/2009 .

34-رولا كاسر لايقة ،**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في**

ترشيد قرارات الاستثمار ،مذكرة ماجستير غ منشورة،جامعة تشرين سوريا ،2007.

35-شناي عبد الكريم ،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة باتنة،الجزائر،2009/2008.

36-عبد المنعم عطا العلول ، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة** ،مذكرة ماجستير غير المنشورة ، غزة ، فلسطين.

37-فائز زهدي الشلتوني ،**القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ،فلسطين ،2005.

38-فضل كمال سالم ،**مدي أهمية ألقاس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة المواد البشرية وأثره علي اتخاذ القرارات المالية**،مذكرة ماجستير غير منشور ،الجامعة الإسلامية ،غزة فلسطين،2008 .

39-ماجد إسماعيل أبو حمام ، **أثر تطبيق قواعد الحكومة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة ماجيستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2009

40-مدحت فوزي عليان وادي ،**أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ،فلسطين ،2006.

41-ناصر محمد علي المجهلي ،**خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات** ،رسالة ماجستير ،جامعة الحاج لخضر ،جامعة باتنة ،2009/2008.

42-يوسف حريزي،**تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ،مذكرة ماستر غير منشورة ،جامعة ورقلة ،الجزائر،2010/2009.

رابعا –الملتقيات و المحاضرات

43-ايت محمد مراد،ابحري سفيان ،**النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**،الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية،جامعة سعد دحلب البليدة الجزائر، واليات تطبيقه في الجزائر،13-2009/09/15،ص2.

44-بريش عبد القادر ،**متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم02،المخزونات الكفيلة بتطبيق فعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في scf** ،الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،المركز الجامعي ،سوق أهراس،الجزائر ،25-26ماي 2010.

45-بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العرابي حمرة، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في**

ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17- 18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي الوادي، ص 6

46-حمادي نبيل ،مداخلة (**محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام**)، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في إطار معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، 15-13اكتوبر ،جامعة سعد دحلب ،البليدة ،الجزائر،ص7.

47-سابا خوري نعيم، **القيمة العادلة والإبلاغ المالي**، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، محاضرة في المركز الثقافي، دمشق، 2007.

48-عبد الرزاق يخلف وآخرون ،**المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي وفقا للنظام المحاسبي المالي scf** ،الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات التطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs،18-17جانفي2010،بالمركز الجامعي بالوادي .

49-عرابة الحاج وآخرون،**دوافع تطبيق معايير للمحاسبة الدولية في الجزائر** ،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ،يومي17-18جانفي ،المركز الجامعي بالوادي ،الجزائر.

50-علي عبد الله وناصر يوسف الزغبي ،**كفاية الإفصاح المحاسبي الإلزامي في ظل الأزمة المالية**،المؤتمر الثاني للعلوم المالية و المحاسبية حول مساهمة العلوم المالية و المحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية ،جامعة اربد ،الأردن ،28-29افريل 2010،ص180.

51-عمورة جمال ، **(الاهتلاكات و تدهور قيم النبتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي الملي الجديد واليات التطبيق في ظل معايير المحاسبة الدولية، 13-15 أكتوبر ،2009جامعة سعد دحلب البليدة،الجزائر.

51-فضالى الياس ، **عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،(متطلبات التوافق والتطبيق ، المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي 25-26 ماي 2010..

52-مصطفى راشد العبادي، **مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة، السعودية لبني القيمة العادلة أساسا للقياس والإفصاح** والمراجعة في القوائم المالية، محاضرة ،كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.

53-ناصر مراد ، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات التطبيق يظل المعايير المحاسبة الدولية (

IFRS/IAS) ، يومي 13-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب ، البليدة ،ص3.

54-هوام جمعة ، **مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة،22/21نوفمبر2007.

خامسا- قوانين ،مراسيم وقرارات

55-قانون رقم07-11 المؤرخ قي 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل25 نوفمبر سنة 2007,و المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية العدد74 المؤرخة في 2007/11/25،الجزائر.

56-المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ قي 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة2007و المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية رقم ،27 مؤرخة في 28-05-2008, الجزائر.

57-قرار وزاري الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، المتضمن للنصوص القانونية و التنظيمية المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430 هـــ ، الموافق لـــ 25 مارس 2009، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر.

2. المراجع باللغة الأجنبية

58-Abdallah BOUCHABA ; **Comptabaité Général** ,Office Publication universitaire, Alger.

59-Annie BELLIER DELIENNE et Sarun KHTH ;**Gestion de trésorerie** ,2e édition, ,Economica , Paris ,2005 .

60-Béatrice et Francis GRANDGUILLOT ; **Analyse Financiere**,5eedition ,Gualino éditeur,Paris ,2008.

61-GOUDAIN et e .m .FALL ; **Comptabaité Général** ,Librairis Vuibert ,paris ,1987.

62-Odile BARBE-DANDON et Laurent DIDELOT ; **Maitriser Les IFRS**,3e édition, Group Revue Fiduaire ,Paris 2007.

63-Pascal BARNETO ; **Normes IFRS(**application aux états financiers) , 2e édition

,Dunod ,Paris,2006.

64-Pascal DUMONTIER et Denise DURRE ; **Pilotage Bancaire**(les normes ias et la réglementation Bale 2),Revue Banque édition ,Paris ,2005.

65-Stephan BRUN ; **l'essentiel Normes Comptable Internationales (IAS/IFRS)**, 3e édition ,Gualino éditeur,Paris ,2006.

الملاحق

الملحق رقم{01}-استمارة الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جـــــامعـــــة قاصدي مرباح –ورقلة – الجزائـــــر

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

اســـتبيـــــان

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم (انتم اكاديميين أو مهنيين كنتم في المجال المحاسبي)فيما يتعلق بالموضوع و المعنون **" بإشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية"** مع العلم انه لاتوجد إجابات صحيحة أو خاطئة بل تبقى في النهاية وجهة نظر نحترمها ونأخذها بعين الاعتبار .لذا فإننا نأمل تعاونكم معنا في استيفاء جميع بيانات هذا الاستقصاء بصراحة وموضوعية ،وان حرصكم على تقديم المعلومات الكافية و المطلوبة بموضوعية سيساهم في إثراء التقييم لموضوع الدراسة وبالتالي مساعدتنا في تحقيق أهداف الدراسة .كما نحيطكم علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة وإنما ستتحول إلى أرقام وقيم ولن تستخدم إلا من اجل البحث و الإفادة العلمية.

أولا :الصفات الشخصية

يرجى وضع علامة Xعند الإجابة التي ترونها مناسبة.

1-الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐ / العمر: .....سنة

2-الشهادة العلمية :.....الشهادة الإدارية:.....

3-المهنة /الوظيفة:.....الرتبة الإدارية:.....الخبرة.....سنوات(سنة)

4-القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم:أعمال حرة ☐ قطاع حكومي ☐ قطاع خاص ☐ قطاع مختلط ☐

ثانيا: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني

1-المعلومات المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي موجهة بالدرجة الأولى إلى:

- ☐ المستثمرون و المقرضون
- ☐ البنوك و الهيئات المالية
- ☐ الضرائب و الجهات الحكومية.

2- بعد أكثر من سنة انقضت على قرار تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر،هل ترى أن المشرع الجزائري كان صائبا في الإصلاح المحاسبي الذي قام به:

- ☐ نعم
- ☐ لا
- ☐ دون جواب

يرجى وضع علامة Xعند الإجابة التي ترونها مناسبة.

	موافق	محايد	غير موافق
3-لم تصادف مشكلات في معالجة بعض العمليات المحاسبية في ظل المخطط الوطني المحاسبي.			
4-ليس هناك ضرورة للتخلي عن المخطط الوطني المحاسبي.			
5-يصعب التخلي عن المخطط الوطني المحاسبي لترسخه في ذهنيات الفئات المهتمة بالمحاسبة وممارسيها.			
6- يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق.			
7- يلقى النظام المحاسبي المالي قبولا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة.			
8- لدى الفئات المهتمة بالمحاسبة في الجزائر معرفة كافية بآليات عمل النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي على الأقل.			
9- المجهودات التي تقوم بها الدولة للتعريف بالنظام المحاسبي المالي تعتبر كافية مقارنة بالأهمية التي يحوزها هذا الأخير.			

ثالثا: مدى تلبية مخرجات القوائم المالية لحاجات مستخدميها وقدرتها على اعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة.

يرجى وضع علامة Xعند الإجابة التي ترونها مناسبة.

	موافق	محايد	غير موافق
1-تعتبر القوائم المالية التي يتضمنها المخطط الوطني المحاسبي (الميزانية وجدول حسابات النتائج)كافية لتعكس وضعية المؤسسة.			
2-تتميز الفئات الموجه لها المعلومة المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية وفق المخطط الوطني المحاسبي بالمحدودية(التركيز على إدارة الضرائب)			
3- تعطي القوائم المالية المقدمة وفق المخطط الوطني المحاسبي مستخدميها القدرة على تقييم الوضع الحقيقي للمؤسسة .			
4-تلبي المعلومات المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية للمخطط المحاسبي الوطني احتياجات كافة مستخدميها.			
5-المعلومات المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية للمخطط الوطني المحاسبي ذات جودة عالية.			
6-تعتقد بأن النظام المحاسبي المالي كان صائبا في نقل كل من قائمتي جدول تغير الأموال الخاصة وجدول سيولة الخزينة من الملاحق إلى قوائم رئيسة.			

رابعا : الأهمية التي يمثلها الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

	موافق	محايد	غير موافق
1-القوائم المالية المقدمة وفق المخطط الوطني المحاسبي تتمتع الشفافية والمصداقية.			
2- تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن التغيرات الهامة التي تطرأ على أصولها وخصومها نتيجة العمليات التي تقوم بها.			
3- للقوائم المالية دلالة هامة كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدميها.			
4- يضفي الإفصاح المحاسبي على المعلومة المحاسبية في القوائم المالية مزيدا من الموضوعية والمصداقية.			
5- الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية يدعم مكانة المؤسسة الاقتصادية في السوق.			
6- تؤيد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية .			

خامسا: المشكلات التي تعترض القياس المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية

1- هل ترى بأن الأساس السليم في عملية القياس المحاسبي هو:

☐ التكلفة التاريخية

☐ القيمة العادلة

☐ كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة

أخر:----------

2- اذا كان جوابكم بـ:كل من "التكلفة التاريخية و القيمة العادلة "هل يؤدي ذلك في رأيكم الى تشويش على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الصائبة:

☐ نعم

☐ لا

☐ دون جواب

يرجى وضع علامة Xعند الإجابة التي ترونها مناسبة.

	موافق	محايد	غير موافق
3-تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية.			
4-تعد التكلفة التاريخية نموذجا سليما في عملية القياس المحاسبي لتميزها بخاصية الموضوعية.			
5-القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.			
6-إهمال مبدأ التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة .			
7-يضع المستثمر و المقرض أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في اتخاذ القرار .			
8-فقدان التكلفة التاريخية لخاصية الملامة وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي .			
9-تميز القيمة العادلة بخاصية الملاءمة يجعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي .			

10-تقدير القيمة العادلة يتميز بقدر كبير من الاجتهاد الشخصي.			
11-ارتباط أساس القيمة العادلة بالذاتية في التقييم يفقد القوائم المالية للمصداقية.			
12-ليس من مقومات أساس القيمة العادلة وجود أسواق نشطة.			
13- توجد مرجعية سوق نشط في الجزائر.			
14-هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي نتيجة اعتماد كل من التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.			

مشكوريـــــن علـــــى حســـن تعاونكـــم معنـــا

الملحق رقم{02}-مخرجات المعالجة الإحصائية ببرنامج spss

SEXE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	36	85,7	85,7	85,7
	2	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

AGE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	4,8	4,8	4,8
	2	12	28,6	28,6	33,3
	3	15	35,7	35,7	69,0
	4	13	31,0	31,0	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

DIP-UNIV

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	11,9	11,9	11,9
	2	18	42,9	42,9	54,8
	3	14	33,3	33,3	88,1
	4	5	11,9	11,9	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

FONCTION

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	13	31,0	31,0	31,0
	2	26	61,9	61,9	92,9
	3	3	7,1	7,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

EXPERIEN

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	45,2	45,2	45,2
	2	12	28,6	28,6	73,8
	3	8	19,0	19,0	92,9
	4	3	7,1	7,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

SECTEUR

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	52,4	52,4	52,4
	2	8	19,0	19,0	71,4
	3	12	28,6	28,6	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

1-LES QUESTION-B

B1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	28	66,7	66,7	66,7
	2	9	21,4	21,4	88,1
	3	5	11,9	11,9	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

B2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	50,0	50,0	50,0
	2	10	23,8	23,8	73,8
	3	11	26,2	26,2	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

B3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	26	69,0	69,0	69,0
	2	9	16,7	16,7	85,7
	3	7	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

B4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	64,3	64,3	64,3
	2	5	11,9	11,9	76,2
	3	10	23,8	23,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

B5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	24	57,1	57,1	57,1
	2	4	9,5	9,5	66,7
	3	14	33,3	33,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

B6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	28	66,7	66,7	66,7
	2	5	11,9	11,9	78,6
	3	9	21,4	21,4	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

B7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	47,6	47,6	47,6
	2	5	11,9	11,9	59,5
	3	17	40,5	40,5	100,0
	Total	42	42	100,0	

B8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	59,5	59,5	59,5
	2	11	26,2	26,2	85,7
	3	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

B9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	64,3	64,3	64,3
	2	6	14,3	14,3	78,6
	3	9	21,4	21,4	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Sum	Mean	Std. Deviation
b1	42	61	1,45	,705
b2	42	74	1,76	,850
b3	42	61	1,45	,739
b4	42	67	1,60	,857
b5	42	74	1,76	,932
b6	42	65	1,55	,832
e7	42	81	1,93	,947
e8	42	65	1,55	,739
e9	42	66	1,57	,831
X1	42	68,22		
Valid N (listwise)	42			

2-LES QUESTION-C

C1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	73,8	73,8	73,8
	2	5	11,9	11,9	85,7
	3	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

C2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	13	31,0	14,3	31,0
	2	15	35,7	16,7	66,7
	3	14	33,3	69,0	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

C3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	76,2	76,2	76,2
	2	6	14,3	14,3	90,5
	3	4	9,5	9,5	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

C4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	71,4	71,4	71,4
	2	8	19,0	19,0	90,5
	3	4	9,5	9,5	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

C5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	29	69,0	69,0	69,0
	2	7	16,7	16,7	85,7
	3	6	14,3	14,3	100,0

C6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	71,4	71,4	71,4
	2	3	7,1	7,1	78,6
	3	9	21,4	21,4	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Sum	Mean	Std. Deviation
c1	42	61	1,45	,772
c2	42	107	2,55	,739
c3	42	58	1,38	,697
c4	42	58	1,38	,661
c5	42	61	1,45	,739
c6	42	85	2,02	1,000
X2	42	71,67	1,6063	,36219
Valid N (listwise)	42			

3-LES QUESTION-D

D1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	59,5	59,5	59,5
	2	12	28,6	28,6	88,1
	3	5	11,9	11,9	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

D2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	26	61,9	61,9	61,9
	2	10	23,8	23,8	85,7
	3	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	61,9

D3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	28	66,7	66,7	66,7
	2	6	14,3	14,3	81,0
	3	8	19,0	19,0	100,0
	Total	42	100,0	100,0	66,7

D4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	28,6	28,6	28,6
	2	18	42,9	42,9	71,4
	3	12	28,6	28,6	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

D5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	14	33,3	33,3	33,3
	2	15	35,7	35,7	69,0
	3	13	31,0	31,0	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

D6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	64,3	64,3	64,3
	2	15	35,7	35,7	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Sum	Mean	Std. Deviation
d1	42	64	1,52	,707
d2	42	64	1,52	,740
d3	42	64	1,52	,804
d4	42	84	2,00	,765
d5	42	83	1,98	,811
d6	42	57	1,36	,485
X3	42	69,33	1,6508	,28705
Valid N (listwise)	42			

4-LES QUESTION-E

E1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	26	61,9	61,9	61,9
	2	10	23,8	23,8	85,7
	3	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	52,4	52,4	52,4
	2	14	33,3	33,3	85,7
	3	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	52,4	52,4	52,4
	2	11	26,2	26,2	78,6
	3	9	21,4	21,4	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	59,5	59,5	59,5
	2	7	16,7	16,7	76,2
	3	10	23,8	23,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	24	57,1	57,1	57,1
	2	9	21,4	21,4	78,6
	3	9	21,4	21,4	100,0
	Total	42	100,0	100,0	57,1

E6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	16	35,7	35,7	35,7
	3	14	40,5	40,5	76,2
	Total	12	23,8	23,8	100,0
		42	100,0	100,0	

E7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	50,0	50,0	50,0
	2	15	35,7	35,7	85,7
	3	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	16	38,1	38,1	38,1
	2	14	33,3	33,3	71,4
	3	12	28,6	28,6	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	50,0	50,0	50,0
	2	9	21,4	21,4	71,4
	3	12	28,6	28,6	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	50,0	59,5	59,5
	2	10	9,5	23,8	83,3
	3	7	40,5	16,7	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	28,6	28,6	28,6
	2	17	40,5	40,5	69,0
	3	13	31,0	31,0	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	28	66,7	66,7	66,7
	2	12	28,6	28,6	95,2
	3	2	4,8	4,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	34	81,0	81,0	81,0
	2	8	19,0	19,0	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

E14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	52,4	52,4	52,4
	2	14	33,3	33,3	85,7
	3	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Sum	Mean	Std. Deviation
e1	42	64	1,52	,816
e2	42	68	1,62	,759
e3	42	71	1,69	,912
e4	42	69	1,64	,968
e5	42	69	1,64	,950
e6	42	79	1,88	,457
e7	42	69	1,64	,780
e8	42	80	1,90	,665
e9	42	75	1,79	,950
e10	42	66	1,57	,958
e11	42	85	2,02	,791
e12	42	58	1,38	,582
e13	42	50	1,19	,397
e14	42	68	1,62	,872
X4	42	69,36	1,6514	,15938
Valid N (listwise)	42			

الملحق رقم{03}-نموذج الميزانية (جانب الأصول)-حسبSCF

الأصول المالية	Nالإجمالي	Nالاهتلاكات /أرصدة
الاصول المثبتة(غير الجارية)		
فارق الشراء(ou good will)	207	2807و2907
التثبيتات المعنوية	20(خارج207)	280(خارج2807)
		290(خارج2907)
التثبيتات العينية	21و22(خارج229)	281و282و291و292
التثبيتات الجاري انجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة		
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	265	
السندات الأخرى المثبتة		
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	26(خارج265و269)	
مجموع الأصول غير الجارية	271و272و273	
الأصول الجارية	274و275و276	
المخزونات و المنتجات قيد الصنع		
الحسابات الدائنة –الاستخدامات المماثلة		
الزبائن		
المدينون الآخرون		
الضرائب		
الأصول الأخرى الجارية		39
الموجودات وما يماثلها	30الى38	
توضيفات وأصول مالية جارية	41(خارج419)	
أموال الخزينة	409مـــدين{42و43و	491
	44(خارج	495و496
مجموع الاصول الجارية	444الى448)45و46و	
المجموع العام للاصول	486و489}	
	444و445و447	
	مد ـــــن 4	
	50(خارج 509)	
	519وغيرها من المدينيين	
	(51و52و53و54)	

الملحق رقم{05}-نموذج الميزانية (جانب الخصوم)-حسبSCF

الخصـــــــــــوم	N
رؤوس الأموال الخاصـــــــة	
رأس المال الصادر (اوحساب المستغل)	101و108
رأس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)(1)	104و106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة(1)	107
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ،ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة(1)	
حصة ذوي الأقلية(1)	
المجموع1	
الخصوم غير الجارية	
القروض والديون المالية	
الضرائب (المؤجلـــة و المرصودها)	16و17
الديون الأخرى غير الجارية	134و155
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	229
مجموع الخصوم غير الجارية 2	15(خارج155)131و132
الخصوم الجارية	
الموردون ولحسابات الملحقة	
الضرائب	40(خارج 409)
الديون الاخرى	دائن 444و445و447
خزينة الخصوم	419و509دائن{42و43و44(خارج444
مجموع الخصوم الجارية3	الى444الى447)45و46و48}
المجموع العام للخصوم	519وغيرهامن الديون51و52

الملحق رقم{06}-نموذج جدول حسابات النتائج(حسب الطبيعة)-حسبSCF

البيـــان	N
المبيعات والمنتجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1-إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	
2-استهلاك السنة المالية	60
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	62,61
أعباء المستخدمين	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
4-إجمالي فائض الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	63
الأعباء العملياتية الأخرى	64
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	
5-النتيجة العملياتية	75
المنتوجات المالية	65
الأعباء المالية	68
6-النتيجة المالية	78
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)	76
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	66
الضرائب المؤجلة (تغيرات)عن النتائج العادية	
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	698,695
عناصر غير عادية (منتجات)يجب تبيانها	693,692
عناصر غير عادية(اعباء)(يجب تبيانها)	
9-النتيجة غير العادية	
10-صافي نتيجة السنة المالية	
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية(1)	
11-صافي نتيجة المجموع المدمج (1)	77
ومنها نتيجة ذوي الاقلية(1)حصة المجمع(1)	67

الملحق رقم{07}-نموذج لجدول سيولة الخزينة(الطريقة المباشرة)-حسبSCF

	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة **(أ+ب+جـ)**			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقارنة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم{08}-نموذج لجدول تغير الاموال الخاصة-حسبSCF

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الارباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبرN						