جامعة قاصدي مرباح، ورقلة –الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
قسم علوم تجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية
فرع علوم مالية و محاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البترولية بولاية ورقلة لسنة 2018

من إعداد الطالب : يوسف راشدي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :.....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/..عبد القادر دشاش.....(..أ–محاضر.. – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
الدكتور/.عبد الله مايو.....(أ–محاضر – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا
الدكتور/..نور الدين بعليش.....(..أ–محاضر.... – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة –الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
قسم علوم تجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان :علوم اقتصادية ،علوم التسيير و علوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص : محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البترولية بولاية ورقلة لسنة 2018

من إعداد الطالب : يوسف راشدي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :.....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/..عبد القادر دشاش.....(..أ–محاضر.. – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
الدكتور/.عبد الله مايو.....(أ–محاضر – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا
الدكتور/..نور الدين بعليش..... (..أ–محاضر..... – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

الإهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك.

إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا املك أغلى منها أن اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

الذي يخفق له قلبي باستمرار، ضياء قلبي ونور بصري:

"محمد صلى الله عليه وسلم

الوالدين الكريمين اللذان ضحى من أجلي بكل ما يملكون

أسال الله العظيم أن يرحمهما ويجعلهما من أهل الجنة.

الأعمدة التي أظل أرتكز عليها للصمود: إخوتي و أخواتي.

الزوجة والأبناء حفظهما الله وبارك فيهم.

الذين أحاطوني بمساعدتهم وبحبهم: أهلي وأقاربي.

المعادلة التي ترسم منحنى حياتي: أصدقائي.

من قضى زهرة شبابه في محراب العلم المقدس.

يوسف راشدي

الشكر

ما زالت الكتابة تسجل بألفاظها خلجات النفوس ونبضات القلوب، لذلك كان لا بد من كتابة هاته العبارات التي أبدؤها بالشكر وعظيم الامتنان لربنا وحده، الذي نصرنا وأيدنا بقدرته

ثم نتقدم بشكرنا الجزيل، وتقديرنا الكبير إلى من كانت نصائحه نورا ساطعا في ظلمات الحياة، ووقوفه إلى جنبي، قدرا واحتراما ودفعا للأمام الأستاذ المشرف مايو عبد الله

كما نتوجه بخالص شكرنا و تقديرنا إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل

كما نشكر كل

الأساتذة الذين تابعونا طيلة مشوارنا الدراسي ابتداء من المستوى الابتدائي وصولا إلى الجامعة

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد، ولو بكلمة لإتمام هذا العمل القيم.

و الحمد لله الذي تمت بنعمته الصالحات

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الإستبانة لهذا الغرض. إضافة إلى الأساليب الإحصائية ومن أهمها الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية. وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى المؤسسات البترولية الجزائرية تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أن هذا الأخير ساهم في إعطاء قوائم وتقارير مالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لهذه المؤسسات، في حين تشير النتائج إلى وجود توافق كبير مابين الممارسات المحاسبية المحلية والدولية باعتبار النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبة الدولية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي (SCF)، ممارسة محاسبية، – شركات بترولية –

ABSTRACT:

This study aims to identify the reality of accounting practices in Algerian petroleum companies under the financial accounting system SCF. In order to achieve the desired objectives of this study, the researcher adopted the theoretical framework related to the subject in order to diagnose the variables of the study. The empirical framework used the questionnaire for this purpose. In addition to the statistical methods, the most important descriptive statistics such as arithmetic averages and standard deviations. In this study, the researcher concluded that the Algerian petroleum institutions abide by the rules of recognition, measurement, registration and accounting disclosure provided for in the financial accounting system. The latter also contributed to giving financial statements and reports that reflect the true financial position of these institutions. Local and international accounting practices the accounting system is derived from international accounting standards.

***Keywords**:* Accounting and Finances System (SCF), Accounting practice, - companies Petroleum.

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء.....	III
الشكر.....	IV
الملخص.....	V
قائمة المحتويات.....	VI
قائمة الجداول.....	X- IX
قائمة الأشكال البيانية.....	XI
قائمة الملاحق.....	XII
قائمة الاختصارات والرموز.....	XIII
المقدمة.....	أ – ج
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية	
المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة والممارسات المحاسبية ومتغيراتها	3
المطلب الأول : ماهية المحاسبة	3
المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة وأهدافها	4
المطلب الثالث : الإفصاح المحاسبي ونظم المعلومات المحاسبية بين المفهوم و المواصفات	11
المطلب الرابع : تسجيل الأصول والخصوم و الأعباء والإيرادات في الحسابات	20
المطلب الخامس : قواعد التقييم العامة و الخاصة في النظام المحاسبي المالي الجزائري	24
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	27
المطلب الأول : الدراسة الوطنية	27
المطلب الثاني : الدراسات العربية	31
المطلب الثالث : الدراسات الاجنبية	33
المطلب الرابع: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسات الحالية	
الفصل الثاني : دراسة ميدانية	
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	40
المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها	40
المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة	40
المطلب الثاني : أدوات وبرامج الدراسة	47

المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشتها	50
المطلب الاول : عرض نتائج الاستبيان	50
المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان	55
الخاتمة	**69**
قائمة المراجع	**76–73**
الملاحق	**83–77**
الفهرس	**84**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1-1)	يوضح طرق الإفصاح العامة	14
الجدول (1-2)	يوضح أهم المتطلبات الإفصاح لكل من لجنة المبادئ المحاسبية ولجنة المعايير المحاسبة المالية	17
الجدول (2-1)	يوضح نسبة مساهمة شركة ENSP في الشركات التابعة	46
الجدول(2-2)	يوضح توزيع الاستبيان على أفراد العينة	48
الجدول (2-3)	يوضح قيمة معامل ألفا لكرونباخ لكل بعد وللمقياس وقيمة الصدق الذاتي	50
الجدول (2-4)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس	51
الجدول(2-5)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن	52
الجدول (2-6)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	53
الجدول (2-7)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب المركز	54
الجدول(2-8)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	55
الجدول(2-9)	يبين اختبار لعينة واحدة لمقياس الاعتراف المحاسبي	56
الجدول(2-10)	يبين اختبارات لعينة واحدة لمقياس التسجيل المحاسبي	57
الجدول(2-11)	يبين اختبارات لعينة واحدة لمقياس الإفصاح المحاسبي	57
الجدول(2-12)	يوضح مجال المتوسط الحسابي المرجح	58
الجدول(2-13)	يبين المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري والدرجة و الرتبة لبعد الاعتراف المحاسبي	59-58
الجدول(2-14)	يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة و الرتبة لبعد التسجيل المحاسبي	62-61
الجدول(2-15)	يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعد الإفصاح المحاسبي	64-63
الجدول(2-16)	يبين نتيجة تحليل التباين بين متوسطات رأي العاملين في الاعتراف و التسجيل والإفصاح المحاسبي للممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية تبعا لمتغير العمر	66

الجدول(2-17)	يبين نتيجة تحليل التباين بين متوسطات رأي العاملين في الاعتراف والتسجيل والإفصاح المحاسبي للممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة	67-68

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (2-1)	يوضح توزيع العينة حسب الجنس	52
الشكل (2 -2)	يوضح توزيع العينة حسب السن	53
الشكل (2-3)	يوضح توزيع العينة حسب الشهادة	54
الشكل (2-4)	يوضح توزيع العينة حسب المركز	55
الشكل (2 -5)	يوضح توزيع العينة حسب الخبرة المهنة	56

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة		الرمز
معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية	Financial International reporting standards	**IFRS**
المعايير المحاسبة الدولية	International accounting standards	**IAS**
النظام المحاسبي المالي	Système de comptabilité financière	**SCF**
المخطط المحاسبي الوطني	Plan comptable national	**PCN**
برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإحصائية	package for social Statistical sciences	**SPSS**
جمعية المحاسبة الأمريكية	American accounting association	**AAA**
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standard Committee	**IASC**
هيئة معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standard Board	**FASB**

أ- توطئة:

شهد العالم انفتاحا اقتصاديا كبيرا خلال مطلع القرن العشرين وهذا من خلال التطور التجاري واتساع رقعته، والانتشار الكبير للشركات الدولية.

وبما أن المحاسبة تعد الركيزة الأساسية في النظام الاقتصادي فقد عرفت تساير كبير مع هذه التطورات، إلا أن الاختلاف في التطبيقات والأسس في الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وأمام تنامي وشمولية الأنشطة التجارية والاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف الدول أدى إلى بروز بعض الجهود والمحاولات الرامية لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم، من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات وفي مختلف البلدان.

وفيما يخص الوضع الوطني أو المحلي نجد أن الجزائر قامت بعدة إصلاحات في الجانب النظام المحاسبي بغية توحيد الممارسات المحاسبية وتماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا تجسد في الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وهذا تماشيا مع متطلبات نظام اقتصاد السوق وبما أن النظام المحاسبي هو العمود الفقري للأنظمة الاقتصادية وبناءا على ما سبق سنحاول معالجة الموضوع من خلال طرح الإشكالية الرئيسية التالي:

ب- إشكالية الدراسة:

على غرار ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي؟

ولحل الإشكالية المطروحة يتم الاستعانة بالتساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى التزام المؤسسات البترولية بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ؟
- ما مدى التزام المؤسسات البترولية بقواعد التسجيل المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي؟
- ما مدى التزام المؤسسات البترولية بقواعد الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي؟

ت - فرضيات البحث: للإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة نعتمد على الفرضيات التالية:

1. تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي.
2. تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد تسجيل المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي.

3. تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.

ث- مبررات اختيار الموضوع:

هناك عدة دوافع لاختيار هذا الموضوع نذكر منها:

- للإطلاع على مدى التزام المؤسسات البترولية الجزائرية بالنظام المحاسبي المالي و مدى وقوفها على واقع الممارسات المحاسبية لديها.

-من أجل فتح مجال البحث للمهتمين بالممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية للوقوف على نقاط القوة و تعزيزها , ونقاط الضعف لتصحيحها.

ج- أهداف الدراسة وأهميتها:

- التعرف على طبيعة الممارسات المحاسبية في هذا القطاع.
- التمكن من معرفة صحة القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي في قطاع البترولي في البيئة الجزائرية.

ح- حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: تنحصر الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية من 10مارس2018 إلى 10أفريل2018.

الحدود المكانية: الاعتماد على الاستبيان كأسلوب لدراسة من خلال توزيعه على عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية على مستوى مدينة صناعية لحاسي مسعود ولاية ورقلة.

- **منهج البحث والأدوات المستخدمة:**

لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة يتم إتباع المنهجية التالية:

منهجية البحث من الناحية النظرية:

استخدمنا المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري للدراسة.

منهجية البحث من الناحية التطبيقية:

الجانب التطبيقي يتضمن الاستبيان لعينة من المؤسسات البترولية الجزائرية.

د- مرجعية الدراسة:

تعتمد الدراسة على جملة من المراجع كالمجلات، البحوث العلمية، المذكرات والكتب.

ذ- صعوبات البحث:

- صعوبة تطبيق الجانب النظري على أرض الواقع.
- قصر مدة إجراء التربص.
- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان بسبب عدم القدرة على الدخول إلى بعض المؤسسات و الوصول إلى العاملين في مصالحهم.
- رفض بعض الموظفين التعاون في ملئ استمارة الاستبيان أو التحفظ في الإجابة.

ر- هيكل البحث: لمعالجة دراستنا في شقها النظري و التطبيقي قمنا بتقسيمها إلى فصلين بعد المقدمة كما يلي:

الفصل الأول: يتناول الأدبيات النظرية و التطبيقية للممارسات المحاسبية ،حيث قسم الفصل إلى مبحثين خصص الأول لعموميات حول المحاسبة والممارسات المحاسبية ومتغيراتها أما الثاني خصص للدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

الفصل الثاني: يتناول الدراسة الميدانية من خلال إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع للتعرف على تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين؛ الأول للتعرف على الطريقة و أدوات الدراسة، أما الثاني خصص لعرض نتائج الدراسة و تفسيرها و مناقشة مدى صحة الفرضيات الموضوعة.

وفي الأخير توصلنا إلى خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج والتوصيات.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة نظام معلومات يقوم بتجميع وتوصيل المعلومات المالية عن مؤسسة معينة إلى أطراف مختلفة منهم المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين لهم علاقة بنشاط هذه المؤسسة من مستثمرين وموردين الادارة الجبائية و غيرهم، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام حيث يقدم المعلومات الضرورية لمستخدميها فيجب على المؤسسة أن تعطي قوائم مالية تمتاز بشفافية وموضوعية لجعلها غير مضللة وأن تحترم الممارسات المحاسبية من أجل الوصول الى الأهداف المسطرة.

و في هذا الفصل سوف نتناول في المبحث الأول عموميات حول المحاسبة والممارسات المحاسبية ومتغيراتها أما في المبحث الثاني نتناول الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة والممارسات المحاسبية ومتغيراتها.

تعتمد المؤسسات على أنظمة محاسبية من أجل الوصول إلى الوضع المالي للمؤسسة لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على ماهية المحاسبة ، و على الممارسات المحاسبية ومتغيراتها في ظل النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة.

المحاسبة هي عبارة عن تقنية كمية لمعالجة (المعلومات) البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما. ونظرا للتطور الوظيفي للمحاسبة فمن الطبيعي أن يكون هناك تطورا موازيا في تعريفها ولهذا هناك عدة تعاريف للمحاسبة نذكر منها.

أولا: تعريف المحاسبة.

1. المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من وقائع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن تم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة في فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة. [1]

2. "المحاسبة هي نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستعملي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات.[2]

ومنه يمكن أن نعرف المحاسبة بشكل عام على أنها هي مجموعةٌ من العمليّات اليدويّة والحاسوبيّة التي تهدفُ إلى إنشاء السجلات المُحاسبيّة، ومن ثم وضع الضّوابط والطُّرق التي تُساعدُ على تحليلها وتلخيصها؛ من أجل الحصول على المعلومات الماليّة التي تُساعدُ في تقييم الأعمال الخاصّة بها بطريقةٍ صحيحةٍ، عن طريق الاعتماد على مَجموعةٍ من الأساليب التي تُساعد في إنشاء، وحفظ، واستعادة هذه المعلومات سواءً من خلال تخزينها ورقيّاً أو حاسوبيّا، حتى يسهل التّعامل معها والاستفادة منها في اتّخاذ القرارات ضمن بيئة المُؤسّسة.

---

[1]. هوام جمعة ، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني** – الجزء الأول– ، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة ، 2007 ، ص9.

[2]. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأول، 2004، ص 13

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة وأهدافها.

تضبط المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم العمليات المتبعة في إثبات العمليات المالية و إعداد القوائم والبيانات المالية ونتطرق إلى هذه المبادئ وفقا لما يلي:[1]

اولا: المبادئ الأساسية للمحاسبة.

1. **مبدأ التكلفة التاريخية:**

تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات،. الخ وطبقا لمبدأ التكلفة فإن العمليات الكاملة هي الوقائع التي يعترف بها المحاسبون والتي تخضع للقيد المحاسبي.

2. **مبدأ التحقيق (تحقيق الإيراد):**

يعني هذا المبدأ بتوقيت وجود النواتج أو الاعتراف بها ولابد من وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقيق النواتج، مثلا كوجود عملية تبادل خارجي تنتقل بمقتضاه السلعة أو الخدمة للغير.

3. **مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج:**

يعني مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد نواتج الفترة المحاسبية، فإن المصاريف المرتبطة بتلك النواتج لابد أن تخصم منها للوصول إلى صافي الدخل (النتيجة الصافية للدورة) بهذه الفترة.

4. **مبدأ التجانس:**

إن الاستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المؤسسة يعتبر مطلبا أساسيا لإمكانية إجراء مقارنة بين القوائم المالية الخاصة بفترات محاسبية مختلفة.

5. **مبدأ الإفصاح (المعلومات الكاملة):**

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشتمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق. ولا يسري مبدأ الإفصاح على العمليات التي تحدث خلال السنة المالية فقط وإنما تمتد إلى العمليات الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية.

[1]. هوام جمعة، نفس المرجع، ص14

6. مبدأ الموضوعية:

ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا، فالتكلفة التاريخية مثلا تمثل بيانا موضوعيا يمكن التحقق منه بسهولة. فالتمسك بهذا المبدأ يساعد على خلو القوائم المالية من أي انحياز.

7. مبدأ الأهمية النسبية:

يرتبط هذا المبدأ بشكل كبير مع مبدأ الإفصاح وبناءا على هذا المبدأ فإن العناصر قليلة القيمة لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الجهد، وإنما معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة اقتصادا.

8. مبدأ الحيطة والحذر:

يعني هذا المبدأ أنه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمؤسسة في السنة الجارية ويقضي هذا المبدأ بمراعاة الحيطة لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو تحسين المركز المالي.

9. مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:[1]

يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث يقر مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، انه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس الظاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

ثانيا : أهداف المحاسبة[2].

المحاسبة عبارة عن نظام متكامل من الإجراءات والوثائق والمستندات الموجهة لحساب وقياس الذمة المالية للمؤسسة وتهدف المحاسبة إلى:

- تتبع جميع العمليات التي تحدث خلال الدورة المالية للمؤسسة، وقياس التغيرات التي تطرأ على ممتلكاتها وحقوقها.

[1]. شعيب شنوف ، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2016 ، ص22.

[2]. شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي** ، 2002، ص149.

– مراقبة مصروفات المشاريع وإيراداتها، لإجراء الدراسة عليها من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.

– تحديد الربح الخاضع للضريبة (الوعاء الضريبي) وبالتالي تحديد حق الخزينة العمومية في الأرباح.

– توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب.

– التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية.

ثالثا: الممارسات المحاسبية.

3-1- : تعريف الممارسات المحاسبية.

أ- هي تلك العمليات اليومية التي يقوم بها المحاسب أو مجموعة من المحاسبين بناءا على مبادئ وقواعد وطرق محاسبية وقوانين تم وضعها من اجل الوصول إلى نتائج معبرة عن تلك الوضعية في فترة من الزمن أو هي ذلك العمل المحاسبي الذي يكون بشكل متواصل ويكون فيه التسجيل والتبويب والتلخيص بناءا على المبادئ والقواعد والطرق المحاسبية التي نص عليها القانون وحددها[1].

ب- هي الطريقة الروتينية التي يتم جمعها من يوم إلى يوم والأنشطة المالية لكيان تجاري وتسجيلها ,والممارسات المحاسبية للشركة تشير إلى الطريقة التي يتم من خلالها تنفيذ سياستها المحاسبية و الالتزام بها على أساس روتيني، وعادة من قبل محاسب أو مدقق حسابات أو فريق من المهنيين في المحاسبة".[2]

3-2- الاعتراف والقياس والتسجيل المحاسبي بين المفهوم والمواصفات

أ- **مفهوم الاعتراف المحاسبي:**

---

[1]. رشيد قريرة، "**تقيم الممارسات الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي" مذكرة ماجستير** –جامعة ورقلة قاصدي مرباح، 2012، ص12.

[2] .عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي** والنظام المحاسبي المالي الجدي **الدولي SCF**، مذكرة ماجستير –جامعة باجي مختار، 2012 ص 33.

- الاعتراف المحاسبي حسب ما جاء في الإطار ألمفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) "بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات ....)، وبذات الوقت ينبغي أن تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية:

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والي المؤسسة، وتعني احتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والي المؤسسة.

- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية.

- الملائمة : أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبطة به.

- الموثوقية: أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة وخالية من الخطأ، وتتميز بالدقة والصحة.

- اهتم كذلك البيان رقم (5) المتعلق بالإطار ألمفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1974 بمعايير الاعتراف بالبند ليتم إثباته في القوائم المالية، حيث جاء فيه أن الاعتراف والإثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم المالية يجب أن يكون شاملا لتاريخ هذه العملية مند نشأتها، وتتبع أي تغيير يحدث لاحقا إلى أن يتم استبعاد هذا البند نهائيا من السجلات والقوائم المالية .

ب-مواصفات الاعتراف المحاسبي:

ولقد حدد البيان السالف أربع مواصفات أو معايير ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند ويكون قابلا للإثبات المحاسبي، وهي[1]:

-انطباع تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛

- القياس والتعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة؛

- توافر خاصية الملائمة، أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات؛

- توافر خاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

[1]. محمد مطر و موسى السويطي، التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الاردن، ط2 2008 ص 130

1- القياس المحاسبي

- **مفهوم القياس المحاسبي:**

في كتاب Compell يعود أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى التعريف الذي قدمه سنة 1957 الذي عرفها كما يلي:

- يتمثل القياس بشكل عام "في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءا لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".[1]

- كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)" القياس المحاسبي يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة".[2]

- كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولي(ISAC) القياس بأنه"عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية ,و هذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية والمتمثلة في(التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية.[3]"

- يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي "للتعبير عن العمليات المالية المتبادلة أو القابلة للتبادل و التي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال الفترة معينة، وذلك في صور أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود ".[4]

---

[1]. سيد عطاالله سيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الاردن،ط1، 2009 ص 181

[2]. . محمد مطر و موسى السويطي، المرجع السابق، ص 130.

[3]. بالرقي التجاني القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 8 لسنة 2008 ص 62

[4].مستمد من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، الجزائر .

- **مواصفات القياس المحاسبي:**[1]

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية، إذ توجد أربع معايير يمكن أربع معايير يمكن الاعتماد عليها في عملية القياس وتتمثل فيما يلي :

أ- الصلاحية للغرض المستهدف(الملائمة):

يعتبر قياس الربح، من الأهداف الأساسية في عملية القياس المحاسبي وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة، ويمكن الاعتماد عليها لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفدين منها. ولابدا من وجود التكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن هذه الأهداف المحاسبية وبين الأحداث، أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الاعتماد عليها و عرضها عرضا صادقا وأمينا. وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

ب-القابلية للتحقق:

تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظل ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة.وبالتالي فان البيانات و المعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون لها دلالة محددة,وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات و الإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها.

ج- الالتزام بالموضوعية:

يقصد بالموضوعية أو بالايجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحته,وبمعنى أخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيد عن التحيز الشخصي.

د- قابلية القياس الكمي: جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه للتعبير عن الأحداث الاقتصادية في المؤسسة، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها.

[1]- عوادي نعمان ، نفس المرجع ص 37-38

- **خطوات القياس المحاسبي:**

من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك أربع خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في:

- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المؤسسة، حيث تكون هذه العمليات معبرة عن أشياء مختلفة مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه.

- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا لنضام القيد المزدوج، وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق.

- بمجرد تجميع الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات و الأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة.

- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات، حيث من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة، تقدم.

2- التسجيل المحاسبي:

أ- **مفهوم التسجيل المحاسبي:** هو طريقة إثبات لنشاطات تقوم بها الشركة مع أطراف أخرى عن طريق قيود تثبت ما عليها وما لها والقيد هو "عملية تسجيل بيان معين، بطريقة معينة في سجل يعد لهذا الغرض. "أي أن الشركة تقوم بعدة أنشطة وكان لزاما عليها ترتيبها وتصنيفها ومن ثم تعمل على تسجيلها في سجلات ودفاتر محاسبية، وتسجل يدويا أو أليا وفقا لمبدأ القيد المزدوج[1].

ب- مواصفات التسجيل المحاسبي:

- يستند التسجيل المحاسبي لمبدأ القيد المزدوج؛
- يحتوي كل تسجيل على حسابين على الأقل أحدهما مدين والأخر دائن؛

[1]. جورج تومان بيداويد، **الافصاح المحاسبي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا** ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ،2012 ص2.

- احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات؛
- يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع وثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي ونظم المعلومات المحاسبية بين المفهوم والمواصفات

يعتبر الافصاح وسيلة لنقل المعلومات المالية من خلال القوائم و التقارير المالية من داخل المؤسسة الى خارجها وله أهمية كبيرة في اعطاء صورة أو وضعية معينة عن هذه المؤسسة للمساهمين أو الشركاء

سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم الافصاح ومواصفاته اضافة الى أنواعه

أولا : ماهية الإفصاح المحاسبي

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي:

أ- هو شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات والبيانات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية وعن فعالياتها ونشاطاتها ".

ب-يعرف إفصاح الشركات على أنه "نقل المعلومات من قبل أشخاص داخل الشركة تجاه أشخاص خارج الشركة."

2. مواصفات الإفصاح المحاسبي[1]

- الشمولية: يجب أن تشمل القوائم المالية البيانات والمعلومات بشكل كامل.

-الدقة: لابد أن تتصف البيانات والمعلومات المالية المفصح عنها بالدقة.

[1]. جورج تومان بيداويد، **مرجع سبق ذكره**، ص24-26

-الملائمة: هذه الخاصية تعتبر مهمة جدا لكونها الأساس الذي تعتمده الجهة المستفيدة والمستخدمة لمثل هذه البيانات والمعلومات لاتخاذ قرارها أو السعي لتحقيق هدفها من هذه المعلومات المتوفرة لها عن طريق الإفصاح.

-الشفافية: تعتبر هذه الصفة من أهم الصفات التي يجب على المعلومة أن تتصف بها إذ من خلالها يمكن اعتماد المخرجات المقدمة ضمن عملية الإفصاح كمصادر دقيقة في الوصول إلى الهدف المنشود من وراء الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية.

-التوقيت الزمني: لابد أن تتميز عملية الإفصاح عن البيانات والمعلومات بتوقيت زمني محدد حتى يكمن أصحاب القرار والمستفيدون الآخرون من الاستفادة القصوى من هذه المعلومات والبيانات.

-الوضوح وعدم الغموض: لا يتوقع أن تكون البيانات والمعلومات التي يشملها الإفصاح عديمة الوضوح أو يشوبها أي غموض أو التباس.

-الحيادية: باعتبار هذه الصفة لها مكانة مهمة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على البيانات و المعلومات التي تتمتع بالحيادية وعدم الانحياز إلى طرف دون الأطراف الأخرى.

-المقارنة: إن قابلية مقارنة المعلومة المعروضة للإفصاح تمثل إحدى الصفات المهمة التي يجب أن تتميز بها البيانات والمعلومات المفصح عنها أيضا ,حتى تزداد قابلية الاستفادة منها بشكل يخدم حاجات المستفيدين وبالتالي يسهل عملية متابعة التغيرات الحاصلة في فقرة أو جانب من جوانب القوائم المالية .

3. أنواع الإفصاح المحاسبي[1]:

يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو الإدارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى ويمكننا أن نلخص أنواع الإفصاح كما يلي:

أ- الإفصاح الكامل[2]:

[1] .لطفي زيود وأخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 العدد رقم2007،01، سوريا ص180.

[2] . رضوان حلوة حنان، "**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**"، دار وائل للنشر، الأردن ،2006، ص471.

تعطى للإفصاح صفات عدة لتحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها(الإفصاح الكامل، الإفصاح الكافي، الإفصاح العادل، الإفصاح التفاضلي)

هناك إجماع عام في المحاسبة بأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ينبغي أن يكون كاملا(يسمى أيضا شاملا) ومناسبا وعادلا. يتطلب الإفصاح الكامل أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة.

ب-الإفصاح العادل[1]:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخر ى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

ج-الإفصاح الكافي :

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية,ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

د-الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها .إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

هـ-الإفصاح الوقائي:

و يقصد به الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مظللة لمستخدميها وخاصة المستثمرين منهم، حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي ويسمى بالإفصاح الوقائي ويتطلب الكشف عن الأمور الآتية:

-السياسة المحاسبية؛

[1]. لطفي زيود و آخرون ، **مرجع سابق الذكر**، ص181

-التغير في السياسة المحاسبية؛

-تصحيح الأخطاء في القوائم المالية؛

-المكاسب والخسائر المحتملة؛

-الارتباطات المالية؛

-الأحداث اللاحقة .

و –الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لإغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله ,ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى، سوف نتناول في جدول بعض متطلبات الإفصاح؛

جدول رقم (1–1) يوضح طرق الإفصاح العامة:

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
1– القوائم المالية	وتشمل على القوائم أساسية وهي: –قائمة الدخل أو حسابات ختامية. –قائمة المركز المالي. وكذلك قوائم إضافية وهي: –قائمة التغيير في المركز المالي –قائمة الأرباح الموزعة. –قائمة التدفق النقدي.	تعتبر القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح ويراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة وأيضا ما يتعلق بالتبويب,التوحيد و الأرقام المقارنة عن سنتين ماليتين.

2-مذكرات	و تكون أسفل القوائم المالية وتشمل على : -طرق تقويم المخزون. -طريقة الاهتلاك المطبقة. -الالتزامات المحتملة. -أحداث وقعت بعد إعداد الميزانية. -اثر التحويلات للعملات الأجنبية. -التغير في السياسات المحاسبية.	و هذه المذكرات تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية,وتشمل على بيانات مالية غير واردة فيها.
3- تقرير مراجع الحسابات الخارجي	أهم ما ستضمه: -مدى تطبيق المبادئ المحاسبية. -مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية. -أحداث مهمة وقعت بعد إعداد القوائم المالية. -نتيجة الفحص ألمستندي والفني للعمليات المالية	-يزيد من ثقة المستفيدين في المعلومات الواردة بالقوائم المالية. - على ضوء التقرير تتحدد مسؤولية المراجع تجاه الغير.
4- الإيضاحات	توضح مايلي : -أي ضمانات على أحد الأصول. -سعر السوق و سعر الشراء للأوراق المالية و التكلفة للأوراق المالية. -سعر السوق وسعر التكلفة للبضاعة الباقية.	تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية أو المذكرات المكملة لها و الأوراق المالية بقصد المتاجرة أو بغرض الاحتفاظ بها أو الجاهزة للبيع.
5-جداول إحصائية	أهم هذه الجداول: -تحليل الأصول,الاهتلاك -تحليل المصروفات إلى ثابت و متغير. -بيان المبيعات، تكلفة المبيعات	توضح للقارئ نتيجة نشاط المشروع بصورة مختصرة

6- تقرير الإدارة	-معلومات عن أهداف المشروع. -النشاط الحالي والمستقبلي له.	يتضمن كل معلومات غير مالية قد تؤثر على المشروع مستقبلا و تفيد في التنبؤ.
7- هيئة الأوراق المالية	-الإفصاح عن الأمور الجوهرية والأحداث الهامة -الإدراج عن إفصاح اسم المؤسسات المساهمة العامة . -الإفصاح المتعلق بشركات الوساطة المالية . -تعامل الأشخاص المطلعين بالأوراق المالية. -المعايير المحاسبية . -معايير التدقيق والشروط الواجب توفرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة اللجنة .	يتضمن كل معلومات مالية قد تؤثر على الشركة وعلى مستخدمي التقارير المالية حاليا وفي المستقبل و تفيد في التنبؤ لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة .

المصدر: د.ناصر دادي عدون و د. معراج هواري، دراسة حول "دور الإفصاح في التقارير المالية في ضل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "، جامعة الأغواط عمار تلجي، الجزائر ، بدون سنة .

يتضح من الجدول السابق أن طرق الإفصاح ومتطلباته العامة من معلومات مالية أو غير مالية تعتبر كنموذج للإفصاح يمكن الاسترشاد به للحكم على مدى كفاءة المعلومات الواردة بالتقارير المالية،كما إن استخدام إي طريقة مناسبة من الطرق السابقة يتوقف على درجة الإفصاح المرغوب فيها وأهميتها.

جدول رقم (1-2) يوضح أهم المتطلبات الإفصاح لكل من لجنة المبادئ المحاسبية ولجنة المعايير المحاسبة المالية:

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح
1- لجنة المبادئ المحاسبية **APB Opinions**	يتعين الإفصاح عن: أ- -مكافأة تهيئة الخدمة للعاملين . ب--ضريبة الدخل و المدفوع منها. ت--اهتلاك الأصول، طرق الامتلاك والاهتلاكات المتجمعة. ث--عائد السهم. ج- -معلومات عن الاندماج والطريقة التي تم بها. ح- -معلومات عن الاستثمارات وطريقة معالجتها محاسبيا. خ- -وصف لأهم السياسات المحاسبية
2- لجنة معايير المحاسبة المالية **FASB Statement**	واهم ما جاء منها: أ- الإفصاح عن مصروفات البحوث والتطوير. ب-اثر التغيرات المحاسبية على صافي الدخل. ت-متوسط دخل السهم. ث-اثر الديون المعدومة كبيرة القيمة .

المصدر : د.ناصر دادي عدون و د. معراج هواري، مرجع سابق

.

ثانيا : نظام المعلومات المحاسبية:[1]

1- مفهوم نظام المعلومات المحاسبية"هو أحد أنظمة المعلومات التي تعمل على توليد معلومات محاسبية عبر عملية تجهيز البيانات المالية، في ظل إطار محدد من الطرق و الأنماط والأساليب المحاسبية".

أو هو "أحد مكونات تنظيم الإداري يختص بجمع ومعالجة و تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية".[2]

2- صفات نظام المعلومات المحاسبية: لكي يكون نظام المعلومات المحاسبية ذو موثوقية في الشركة لابد من أن تتوفر فيه هذه الشروط:[3]

- يجب أن يؤمن التنظيم المحاسبي سهولة التأكد من صحة المعطيات المحاسبية وإتباع طرق سهلة وسليمة في معالجتها؛

- يجب أن تسجل المعطيات الرقمية الأساسية على العمليات المتعلقة بالمؤسسة وأن تعالج بدقة وسرعة، بحيث يمكن الحصول عليها في شكل معلومات محاسبية عند الحاجة؛

- يجب أن تقدم المعلومات المحاسبية والمالية وصفا أمينا، واضحا، دقيقا وكاملا للوقائع والأوضاع المالية في المؤسسة.

ثالثا: النظام المالي المحاسبي SCF.

1- ماهية النظام المحاسبي المالي:

يسمى بالنظام المحاسبي المالي، وهو نظام لتنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية,يتم تصنيفها، تقيمها، تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان(شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية، كما يتضمن:تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات، تحديد الحسابات وضع القوائم المالية، تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

---

[1]. مسعود صديقي وآخرون، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري (IAS/IFRS)**، دار الهدى، 2014، ص8.

[2].حسين مصطفى هلالي ، **تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، ندوة الدعم المؤسسي والمعلوماتي لعمل المراكز الإستراتيجية في الحكومة**،-10 فبراير 2004، ص15.

[3].مسعود صديقي و آخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص13-12.

ومن خلال الملاحظات الميدانية نجد الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرف على إعداد المعايير المحاسبية، بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي.

طبيعة النظام المحاسبي المالي للمؤسسات تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية :

أ- بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي .

ب-إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج.

ت-تحديد طرائق التقييم المحاسبي.

ث-تنظيم مهنة المحاسبة.

ج- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول وإيضاحات خاص بالمفاهيم و الجداول الملحقة.

ح- تحديد الحسابات والمجموعات.

خ- تحديد قواعد ومكانيزمات سير الحسابات.

يمكن القول انه حسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.

2- بنية النظام المحاسبي المالي للمؤسسات: يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي:

الصنف الأول:حسابات الأموال الخاصة.

الصنف الثاني:حسابات القيم الثابتة.

الصنف الثالث:حسابات المخزونات، الحسابات الجارية.

الصنف الرابع:حسابات الغير.

الصنف الخامس: الحسابات المالية.

الصنف السادس: حسابات الأعباء.

الصنف السابع : حسابات الايرادات.

أما الأصناف8،9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

3- عناصر الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية:

أ- الميزانية : تحتوي على عمودين الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على أرصدة فقط) وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

ب-حسابات النتائج: ترتب فيها الأعباء حسب طبيعتها أو حسبة الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الاداء.

ت-جدول التدفقات النقدية أو سيولة الخزينة: يمكن إعداده باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة الغير المباشرة ويتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (أ,ب) ويهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها,وكذلك معلومات حول استعمال السيولة.

ث-جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.

ج-الجداول الملحقة: ملحقات تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية وحسابات النتائج.

المطلب الرابع: تسجيل الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على كل من الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات والحالات التي يتم فيها إثباتها.

أولا: التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم:

1.التسجيل المحاسبي للأصول:

1-1 تعريف الأصول:

وردت عدة تعار يف للأصول نأخذ أهمها:

"ورد تعريف عناصر الأصول في النظام المحاسبي المالي باعتبارها موارد مراقبة بسبب أحداث وقعت ومرتبطة بجني مزايا اقتصادية مستقبلية".[1]

وهي أيضا" عبارة عن منافع اقتصادية، (زيادة في خزينة المؤسسة أو إرباحها) مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها أو السيطرة عليها من قبل المؤسسة كنتيجة لإحداث أو عمليات حدثت في الماضي"[2]

ميز النظام المحاسبي في عرض الأصول من خلال الجداول المالية لاسيما الميزانية بين عناصر جارية وعناصر غير جارية وهما كما يلي:[3]

: ACTIF COURANT)– أصول جارية (

هي أصول تترقب المؤسسة إمكانية انجازها أو بيعها آو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي

– أصول غير جارية (ACTIF NON COURANT):

هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة، مثل التثبيتات العينية والمعنوية إي كل ما يتم حيازته لغرض التوظيف على المدى البعيد.

1-2- التسجيل المحاسبي:

ندرج محاسبيا أصل ما ضمن الميزانية حينما يكون من المحتمل إن تعود منه أو إليه إي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان ويكون لهذا الأصل كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.[4]

2. التسجيل المحاسبي للخصوم:

---

[1]-علاوي لخضر ، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF**، السنة 2014، الصفحات الزرقاء، ص 14

[2] بن ربيع حنيفة ، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)** ، منشورات كليك ، ح1 ، ط2 ، 2015، ص 43

[3]علاوي لخضر، نفس المرجع ، ص15

[4].الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات ووقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009 ، ص6.

2-1- تعريف الخصوم:

وردت عدة تعار يف للخصوم نأخذ أهمها:

"هي عبارة عن التزام حالي للمؤسسة، ناتجة عن إحداث ماضية، يجب تسويته بخروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. "[1]

"تعني الخصوم الالتزام الراهن للمؤسسة المترتب عن إحداث وقعت سابقا والعناصر التي يجب أن يترتب على انقضائها خروج موارد تمثل منافع اقتصادية."[2]

ميز النظام المحاسبي المالي بين:[3]

- خصوم جارية (PASSIF COURANT):

هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب أن تتم تسويتها في غضون الأشهر ألاثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

-خصوم جارية (NON COURANT PASSIF):

تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية.

2-2- التسجيل المحاسبي: [4]

"يتم تسجيل الخصوم محاسبيا عندما يترتب من المحتمل خروج موارد تمثل منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان ولابد أن يكون لهذا العنصر كلفة أو قيمة يمكن تقيميها بطريقة صادقة".

"وتنشأ عموما نتيجة التزام أو عقود قابلة للتنفيذ قانونا بواسطة الدائن مثل حسابات الدفع و أوراق الدفع والأجور والفوائد ..الخ وتنشأ بعض الالتزامات بنص القانون مثل الضرائب".[5]

<u>ثانيا : التسجيل المحاسبي للأعباء والإيرادات.</u>

---

[1].بن ربيع حنيفة، نفس المرجع، ص 44.

[2]. علاوي لخضر، **<u>نفس المرجع</u>**، ص15

[3].نفس المرجع، ص 16

[4].الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، نفس المرجع، ص6

[5].عاشور كتوش، نفس المرجع، ص 39.

1-1-تعريف الأعباء:

وردت عدة تعار يف للأعباء نأخذ أهمها:

-**التعريف العام للأعباء:** هي المبالغ المالية التي سددتها أو ستسددها المؤسسة خلال السنة المالية، مقابل المواد و المنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر[1].

تعريف الأعباء: تمثل الأعباء التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال ممارسة نشاطها ومن خلال النظام المحاسبي المالي تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة واحتياجات المؤسسة [2].

-**تعريف الأعباء في النظام المحاسبي المالي:** تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم[3].

1-2-التسجيل المحاسبي :[4]

هناك قواعد متعلقة بتسجيل الأعباء وجب تطبيقها، فالمبدأ العام هنا عدم تسجيل أي أعباء غلا إذا كانت هذه الأعباء ستحقق رقم أعمال للدولة، وهذا المبدأ يسمى " مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف " مع العلم أن هناك العديد من الأعباء الضرورية لتحقيق هذه الإيرادات وهي بصفة تقدم وتصنف وفق طريقتين:

الطريقة الأولى: وتعتمد هذه الطريقة على تصنيف الأعباء حسب الطبيعة مثل مواد مستهلكه ضرائب ورسوم، أعباء العمال...الخ.

الطريقة الثانية: وتعتمد على تصنيف الأعباء حسب الوظيفة أي حسب وظيفتها ضمن نشاط المؤسسة فنجد مثلا: أعباء الإدارة، أعباء الإنتاج، أعباء التوزيع ..الخ.

2-1-تعريف الإيرادات:

---

[1].عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ، دار النشر جيطلي، 2009 ، ص81.

[2]. علاوي لخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص 302.

[3].عبد الرحمان عطية، **نفس المرجع**، ص81.

[4]، بن ربيع حنيفة، **نفس المرجع** ص 254. .

وردت عدة تعار يف للإيرادات نأخذ أهمها:

- **في مفهومها العام هي** "التدفق الداخل للموارد والناتج عن بيع السلع أو ادعاء الخدامات بهدف تحقيق الربح"[1].

-"يعرف الإيراد بانه زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلية أو الزيادة في قيمة الأصول، أو النقص في قيمة الخصوم التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء"[2].

2-2- التسجيل المحاسبي للإيرادات:[3]

- يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع.

- أن يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.

-أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة.

-أن يكون من المحتمل أولولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان.

-أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعامل بشكل صادق.

-فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل.

-إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقات المبرمة.

-حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.

المطلب الخامس: قواعد التقييم العامة والخاصة في النظام المحاسبي المالي الجزائري

وضع المشرع الجزائري أسس وقواعد لتقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي نختصرها في ما يلي:

<u>أولا: قواعد التقييم العامة:</u>

---

[1]. عاشور كتوش، نفس المرجع، ص204

[2]. بن ربيع حنيفة، نفس المرجع، ص 6.

[3].الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، نفس المرجع، ص6

وردت طرق التقييم العامة في المادة 112- الفقرة 1 "ترتكز طريقة العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اتفاقية التكلفة التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم و بالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى[1]:

-القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة).

-قيمة الانجاز.

-القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

ونقصد بالقيمة المتحينة"هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل".

وورد في النظام المحاسبي المالي في المادة 112- الفقرة 2 حول التكلفة التاريخية "تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة [2].

من جهة أخرى جاء في النظام المحاسبي المالي المادة 112- الفقرة 3 "تساوي تكلفة شراء أصل ,سعر الشراء الناتج عن اتفاق بين الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، ورفع زيادة الحقوق الجمركية و الرسوم الجبائية الأخرى التي تعتبر غير قابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل و وضعه في حالة الاستخدام[3].

وجاء في النظام المحاسبي المالي في المادة 112- الفقرة 4"تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها من خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة و غير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة. وجاء في النظام المحاسبي المالي في المادة 112- الفقرة 5 "يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فان الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل".[4]

---

1 .مستمد من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، **الجريدة الرسمية رقم 74**، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الجزائر

2 علاوي لخضر ، مرجع سبق ذكره ، ص 93.

3 .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **نفس المرجع** ، ص 7

4 - **نفس المرجع السابق**، بتصرف، ص7

ثانيا: قواعد التقييم الخاصة

1- حالات خاصة لتقييم الأصول المادية والمعنوية[1]

إن تقييم الأصول المادية والمعنوية يطرح عدة مشاكل عملية مرتبطة حسب تنوع الحالات المقابلة.

على سبيل المثال:

-ما هو سعر تكلفة تجهيز يكون سعره مفهرس؟

- كيف يمكن توزيع سعر اقتناء مجموعة عقار بين سعر تكلفة الأرض وذلك الخاص بالمبنى ؟

- هل يمكننا خرق مبدأ التوحيد من اجل إعادة تقييم التجهيزات المادية والمعنوية ؟

بعد دراستنا لتعريف، معايير المحاسبة والقواعد العامة لتقييم التجهيزات المادية والمعنوية نسردها فيما يلي:

3- الأصول المدونة بالعملة الصعبة

- المبدأ العام:

تكلفة التجهيزات يتم تحويلها إلى العملة الوطنية بالسعر الجاري لإتمام عملية (النظام المحاسبي المالي المادة 137-الفقرة1) وتطبيقا للمبدأ المحاسبي للتكلفة التاريخية، فان هذه القيمة يجب تعديلها، فهي تصلح كأساس لحساب الاستهلاكات والخسارة في القيمة.

الفرق بين السعر الجاري والسعر الفعلي للسداد يشكل عبء أو ناتج مالي (النظام المحاسبي المالي المادة137-الفقرة3).

- أصول مقتناة بسعر إجمالي:

الأصول المقتناة بشكل متصل أو المنتجة بشكل متصل بتكلفة اقتناء أو إنتاج إجمالية لا يمكن تفكيكها، فان تكلفة الدخول لكل أصل من الأصول توزع وفقا للقيمة المعزاة لكل واحد منها، وفقا للقواعد المطبقة من اجل تحديد تكلفة الاقتناء أو الإنتاج للتجهيز.

[1].هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص75-76

وفي حالة تعذر إمكانية التقييم المباشرة لكل واحد منها، فان تكلفة أصل أو عدة أصول مقتناة أو منتجة تقييم بالرجوع إلى سعر السوق أو تقييم جزافيا في حالة عدم وجود سوق، ويتم تحديد تكلفة الأصول الأخرى بالفرق بين تكلفة الدخول الإجمالية والتكلفة المخصصة على الأصل.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

من خلال تتبعنا لموضوع الدراسة المتمثلة في تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي واجهنا نقصا في ايجاد دراسات مماثلة ، ولكن تما ايجاد عدد من الدراسات السابقة التي تتوافق مع موضوع الدراسة ، سنحاول من خلال هذا المبحث الاطلاع على أهم الدراسات الوطنية و العربية و الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

أولا: شعيب شنوف، "الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي " أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2008.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول مدى تلبية المحاسبة الكلاسيكية لحاجات الشركات متعددة الجنسيات، ومدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة التطرق إلى الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في شقه النظري و المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبانة والمقابلة ليقوما بهذا الغرض من دراسة ميدانية و قد تم التوصل إلى أن الممارسات المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني أصبحت لا تتماشى مع الظروف والتحولات الحالية التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، بحيث أصبح كل ما هو محلي يخضع لواقع عالمي صارم تسيطر عليه الشركات متعددة الجنسيات.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه أصبح من اللازم ضبط الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات، من خلال وضع معايير دولية موحدة تساهم في تجانس القوائم والتقارير المالية.

ثانيا: دراسة (رشيد قريرة، 2016)

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان "**تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)**"

تدور إشكالياتها حول: ما هو واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين ظل النظام المحاسبي المالي

ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبانة والمقابلة.

ليقوم بهذا الغرض؛ فقد استعمل الباحث الأساليب الإحصائية بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية. وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن شركات التأمين تلتزم بقواعد القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أن هذا الأخير ساهم في تحسين نظام المعلومات المحاسبية لهذه الشركات في حين تشير النتائج إلى وجود تحديات ومشكلات تواجه الممارسات المحاسبية لشركات التأمين، ومن أهمها غياب السوق المالي النشط وارتفاع تكاليف التقييم والإفصاح المحاسبي.

ثالثا: دراسة (علاء بوقفة، 2012)

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان "**الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثرها في تفعيل الممارسة المحاسبية)**".

تدور إشكاليتها حول: ما مدى فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وما مدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية.

تهدف هذه الدراسة لمعالجة موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، والتي حاول الباحث من خلالها تحليل و تقييم واقع هذا الإصلاح ورصد الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد سنتين من تطبيق النظام المحاسبي المالي، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التاريخي في وصف التطور التاريخي إضافة إلى المنهج المقارن في تحديد مدى توافق بين النظام المحاسبي الجديد و المعايير المحاسبية أما في الجانب التطبيقي فقد استخدم استمارة الاستبيان على عينة الدراسة.

وقد جاءت هذه الدراسة لمعالجة موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، والتي حاولنا من خلالها تحليل و تقييم واقع هذا الإصلاح ورصد الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد سنتين من تطبيق النظام

المحاسبي المالي، وتخليها عن المخطط المحاسبي الوطني وهذا تجاوبا مع الجهود الدولية التي تسعى الى تقليص أو القضاء على الفروق و الاختلافات في الأنظمة المحاسبية وهذا من أجل تحقيق التوافق الدولي المحاسبي.

رابعا: دراسة (عبد الوهاب نعام، 2017) الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر قدمت بعنوان "**تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق النظام المحاسبي المالي**".

تدور اشكاليتها حول: ما مدى التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بممارسات المحاسبية للنظام المبسط.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة و تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق النظام المحاسبي المالي وهذا من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات ومكاتب المحاسبة و إدارة الضرائب بولاية ورقلة ومتطلبات تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية، بالإضافة إلى معرفة مدى التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية المبسطة ومدى احترام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للشكل القانوني للقوائم المالية المبسطة، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 40 فرد واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تلتزم بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية المبسطة وفق النظام المحاسبي المالي كما أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحترم الشكل القانوني للقوائم المالية البسطة وفق النظام المحاسبي المالي.

خامسا: دراسة محمد الهاشمي حجاج وحسام مسعودي بعنوان **دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بعين التوتة (باتنة) ملتقى وطني لجامعة الوادي يومي 05-2013/05/06.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين بأن نظام المعلومات المحاسبية المعدل وفق النظام المحاسبي المالي له أهمية بالغة، في توفير الوقت والجهد والمال وبالإضافة إلى هذه المزايا، يعطينا هذا التطوير مزيدا من الشفافية والإفصاح عن المعلومات، وبالتالي تحسين أداء الشركة، حيث اعتمد الباحثان من خلال هذه الورقة البحثية على جانب نظري حول الموضوع، للإحاطة بتكنولوجية المعلومات، كما تطرق إلى الممارسة المحاسبية في المؤسسات أي أنه اعتمد على الجانب النظري من اجل استعماله في تحليل النتائج التي يتوصل إليها، وأخذت دراسة حالة على شركة الاسمنت بعين التوتة باتنة.

توصلت الدراسة إلى أن تحديث نظام معلومات المحاسبية وفق نظام محاسبي مالي مهم وضروري وتبرز هذه الأهمية في إتاحة الفرصة لمحاسبي شركة من مزاولة المهام بكل سهولة وأرياحية ليتيح لهم القدرة على إصدار البيانات والتقارير بصورة دقيقة وفي الوقت المحدد وبالتكلفة المقبولة.

سادسا : دراسة.د ناصر دادي عدون و د.معراج هواري.دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط–الجزائر.

هدفت الدراسة إلى:

*الوقوف على مدى توفر الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المستفيدين منها.

*معرفة مدى انسجام بيانات التقارير المالية للشركات الاقتصادية مع التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح.

*بيان مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم "5"، ومن ثم الحكم على مدى مصداقية التشريعات الجزائرية لمتطلبات هذا المعيار.

مجتمع الدراسة:

الدراسة التطبيقية في شكل استبيان شملت موظفي الوزارة المالية المتمثلة في موظفي مديرية الضرائب – ضريبة الدخل– وديوان المحاسبة، وقد تم الحصول على إحدى وثلاثين استبيان من موظفي الدولة ويبين التحليل وجهة نظر المحاسبين في الدوائر الحكومية.

النتائج المتحصل عليها:

*موظفو الدولة، أظهرت العينة والبالغ عددها واحدا وثلاثين موظفا أهمية الإفصاح لديهم وقد كانت أهمية الإفصاح لديهم 78% حيث حصلت هذه الفئة على الترتيب الخامس بالنسبة لفئات الدراسة الخامسة أي أن هذه الفئة هي اقل الفئات التي تهتم بالإفصاح طبقا للمعايير المحاسبي رقم "5"، وهذا يستدعي الدورات والبرامج التدريبية لموظفي الدولة بخصوص معايير المحاسبة الدولية، وكذلك تدريبهم على القوانين و التشريعات المالية الجديدة.

*موظفو البنوك، أظهرت عينة الدراسة والبالغ عدد مفردها ثلاثين موظفا أن درجة الإفصاح لديهم تبلغ84% وهو معدل مهم ويقارب من متوسط نسبة الإفصاح لجميع الفئات والبالغ85%.

ونجد ترتيب هذه الفئة هو الثالث، حيث أن البنوك تهتم بالإفصاح في القوائم و التقارير المالية، وذلك لمنح القروض والائتمان، كذلك فان البنوك هي شركات مساهمة و يقيدها قانون البنك المركزي وكذلك الأصل المحاسبي الدولي رقم "30" والأصل المحاسبي رقم "10".

*المؤسسات الصناعية المساهمة العامة، أظهرت عينة الدراسة و البالغ عددها ستة وثلاثين موظفا بان إدارات هذه المؤسسات تهتم بقواعد الإفصاح الدولية وكانت نسبة الإفصاح أعلى من المعدل العام للإفصاح وقد بلغت درجة الإفصاح لديهم 86% أي بمعدل يزيد عن متوسط الإفصاح العام لجميع الفئات بمقدار 1%، وهذا يبين مدى اهتمام إدارات هذه المؤسسة بقواعد المحاسبة الدولية للإفصاح ونجد أن ترتيب هذه الفئة هو الثاني.

المطلب الثاني: الدراسات العربية

أولا: دراسة موفق عبد الحسين محمد بعنوان **مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية– دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية – مجلة دراسات محاسبية و مالية**، المجلد 7، الإصدار 18، جامعة بغداد، 2012، ص1–37 تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مدى كفاية ودقة الإفصاح في القوائم المالية من وجهة نظر الجهات المستفيدة ولتسليط الضوء على مدى التزام الشركات العامة في العراق للقواعد والمعايير التي تعني بالإفصاح في البيانات المالية.

وقد افترض الباحث بأن الشركات العامة تلتزم بالإفصاح الكافي و الدقيق وفق متطلبات الصادرة والقواعد المحاسبية ذات الصلة في جمهور العراق، وقد استخدم الباحث القوائم المالية للشركة العامة للصناعات الجلدية في بغداد الصادرة في 2007 و2008 و2009 وعمد تحليلها بطريقة الملاحظة المباشرة.

و لقد خلصت الدراسة إلى عدة استنتاجات من أهمها عدم التزام معظم الشركات العامة بتقديم إفصاح مكتمل وفق المتطلبات القانونية ولا يوجد إلزام قانوني للشركات بالإفصاح الدقيق عن جميع الأحداث الجوهرية. وكذلك طول الفترة الزمنية بين تقديم البيانات المالية من الجهات الخاضعة لتدقيق ديوان الرقابة المالية وإصدار البيانات المالية، مما يفقد التقرير أهم سمة من سماته ألا و هي التوقيت المناسب وأيضا صعوبة فهم وتفسير متطلبات الإفصاح بسبب قلة الإدراك بمفاهيم المحاسبة المالية وأهدافها.

اقتصرت هذه الدراسة على تبين واقع الإفصاح المحاسبي في الشركات العامة للصناعات الجلدية في العراق و عمد على تحليل القوائم المالية ومن تم الكشف على هذه الشركات لا تلتزم بتقديم إفصاح مكتمل وفق المتطلبات القانونية الموجودة في العراق ولا يوجد إلزام قانوني للشركات بالإفصاح الدقيق عن جميع الأحداث الجوهرية. وبجدر الإشارة هنا أن الباحث وجد الكثير من الاختلافات في الأرقام

والتسميات ولم يعرف السبب وبالتالي لم يحصل على الإفصاح الدقيق ورأى أنه لو قام إعداد مقابلة مع إطارات المحاسبة والمالية فقد تمكنه من معرفة هذه الأسباب.

ثانيا: دراسة رولا كاسر لايقة بعنوان **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات الاستثمار**.دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف الخارجي السوري، جامعة التشرين كلية الاقتصاد قسم المحاسبة سوريا 2007 م.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى:

-توضيح أهمية التقارير المالية في اتخاذ القرارات على مستوى الداخلي و الخارجي للمصرف.

- دراسة مستوى التزام المصارف بنشر القوائم الإلزامية والحكم على درجة الإفصاح فيها من خلال الاعتماد على ما جاء في المعيار المحاسبي رقم 30 الخاص بالمصارف و المؤسسات المالية المشابهة.

-بيان قصور القوائم المالية المنشورة حاليا من قبل المصرف وعدم فاعليتها وضرورة إعدادها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 30.

كما تم إجراء الدراسة على المصرف التجاري السوري بغية تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة من البحث وتما التوصل إلى النتائج التالية:

- عدم كفاية المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمصرف لتلبية احتياجات المستخدمين.
- لم يلتزم المصرف بإعداد القوائم المالية للمصرف وفقا للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبة الدولية و خاصة المعيار الدولي رقم 30.
- دمج الفوائد المقبوضة مع العمولات المقبوضة.

المطلب الثالث : الدراسات الأجنبية

دراسة Emmanuel N.Emenyonu and Ajay Adhikari

بعنوان: Measuring the Degree of International Harmony in Selected

الجامعة الامريكية 1998 **Accounting Measurmente Practices**

تهدف هذه الدراسات إلى تقييم ممارسات القياس المحاسبي للشركات الموجودة في كل من فرنسا وألمانيا واليابان والمملكة المتحدة والولايات المتحدة وهذا كله في إطار الجهود الدولية من اجل الوصول إلى إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للشركات.

استخدم في هذه الدراسة فهارس متطورة التي وضعت من قبل فان دير تاس (1998) واختبارات مربع كاي للقياس وتقيم درجة الانسجام في ممارسات القياس المحاسبي للشركات الكبرى من فرنسا،ألمانيا، اليابان، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة.

نتائج الدراسة تشير إلى اختلافات كبيرة في قوائم الجرد المحاسبية للمخزون والأصول الثابتة و الاستثمارات بين الدول الخمس التي تم فحصها مما يشير إلى أن مستوى الانسجام الدولي في ممارسات القياس المحاسبي الأساسية منخفضة إلى حد ما، ويرجع ذلك إلى العديد من خيارات المحاسبة المسموح بها في الأنظمة المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، كما أشارت النتائج إلى وجود عينة صغيرة من الشركات التابعة للاتحاد الأوروبي اقلهم انسجاما في القياس المحاسبي مقارنة بالعينة الإجمالية.

ما أشير إليه في هذه الدراسة أن الباحث استعمل نوع من الفهارس التي وضعت قبل فان دير تاس سنة 1988 ولذا أشير أن هناك تغير في وجهة النظر حول موضوع الممارسات المحاسبية بشكل عام، بعد هذه الفترة أشار الباحث إلى دراسات سابقة في سنة 1992 وهذا ليس مبررا على أن الفهارس جديدة وصالحة لاستعمالها في نفس البيئة مع اختلاف في الفترة الزمنية لذا مراعاة حداثة البيانات يكون لها اثر على نتائج الدراسة.

المطلب الرابع: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحولة استخراج كل من أوجه التشابه و أوجه الاختلاف.

1-أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:

جاءت الدراسة متممة لما سبق من الدراسات، بحيث تناولت العديد من الدراسات موضوع تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات ,ولكن في بيئات مختلفة (قطاع المصرفي ,قطاع التأمين ,قطاع الصناعي ...الخ) فقد أجريت دراسات و بحوث عديدة تناولت متغيرات هذه الدراسة و أبعادها المختلفة ,وتفاوتت في أهدافها و متغيراتها ,و الفئات المستهدفة.

فنجد أن هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات الوطنية والعربية والأجنبية و معظمها تطرقت إلى مفهوم الممارسات المحاسبية ومواصفاتها ومن بين هذه الدراسات الوطنية دراسة رشيد قريرة -عبد الوهاب نعام- وهناك دراسات أخرى جاءت في نفس سياق الموضوع كالقياس و الإفصاح المحاسبي ومن بين

هذه الدراسات الوطنية دراسة ناصر دادي عدون، و معراج هواري والدراسات العربية نجد دراسة موفق عبد الحسين محمد و دراسة رولا كاسر لايقة.

وسعت أغلب الدراسات الوصول إلى نفس الهدف و هو معرفة وتقيم واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

2- أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:

2-1- من حيث المكان والزمان: تمت الدراسة الحالية في ورقلة سنة 2018 م واختلفت مع دراسة علاء بوقفة 2012 م من ناحية الزمان .بينما أغلب الدراسات السابقة تمت في بيئات وطنية و عربية و أجنبية وأزمنة مختلفة كدراسة – رشيد قريرة – عبد الوهاب نعام – ناصر دادي عدون ومعراج هواري – موفق عبد الحسين محمد – رولا كاسر لايقة.

2-2- من حيث حدود الدراسة: تناولت الدراسة الحالية دراسة ميدانية في الجانب التطبيقي ,كذلك أغلب الدراسات السابقة تناولت دراسات ميدانية (استبيان) كدراسة – رشيد قريرة – عبد الوهاب نعام – ناصر دادي عدون و معراج هواري – موفق عبد الحسين محمد – رولا كاسر لايقة.

2-3- من حيث الإشكالية: هدفت الدراسة الحالية إلى تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها:

- الإصلاح المحاسبي و أثره في تفعيل الممارسات المحاسبية.

-دور وتحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسات المحاسبية وفق**SCF**.

-دور الإفصاح في التقارير المالية.

-مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل بما تناولته الدراسات السابقة يمكن القول بأن الممارسات المحاسبية في البيئات المختلفة باعتبارها ذلك العمل الروتيني من خلالها يتم إعداد القوائم المالية و الممارسات المحاسبية لها علاقة كبيرة مترابطة مع أنظمة المحاسبية المالية بحيث كلما كانت هذه الممارسات صحيحة من خلال صحة القياس ،التسجيل و الإفصاح المحاسبي كلما ساهمت في إعطاء مخرجات صادقة تتمثل في قوائم وتقارير مالية تعبر عن واقع المؤسسة بصورة صادقة تساعد في تسهيل عملية اتخاذ القرارات من قبل المسؤولين في المؤسسة.

الفصل الثاني
دراسة ميدانية

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية، وهذا لتقيم الممارسات المحاسبية.

سنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية في ظل النظام المحاسبي المالي؟ ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها مدى التزام المؤسسات البترولية بقواعد الاعتراف و القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومدى التزامها بقواعد التسجيل والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

وفي خضم هذه المتغيرات، لجئنا إلى العديد من الدراسات السابقة التي أجريت في بيئات مختلفة، ثم قمنا بمختلف الإجراءات المناسبة لإتمام الدراسة، ونتناول من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** الطريقة والأدوات والبرامج المستخدمة.
- **المبحث الثاني:** تحليل النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

سنقوم من خلال هذا الدراسة بعرض عينة وحدود الدراسة متبوعة بتوضيح استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإحصائية. وهذا بتناول مراحل إعدادها ومختلف الظروف المحيطة بها والمنهجية المتبعة في هذه الدراسة وذلك بالتطرق إلى:

المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة.

أولا: مصادر جمع البيانات:

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين للبيانات أساسية حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والمصادر الثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة و تمثلت فيما يلي:

1-البيانات الأولية: لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد في عملية جمع البيانات الأولية من خلال أداة قياسية ألا و هي الاستبيان، والتي صممت للاستطلاع أراء عينة الدراسة، حيث تم صياغة فقراتها بالاستناد على الأدبيات النظرية للدراسة.

2- البيانات الثانوية: تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية و المنشورات و البحوث الجامعية، إضافة إلى الرسائل الجامعية المنشورة وغير المنشورة و كذا القوانين و المراسيم التنظيمية و إلى جميع المصادر المتاحة على الشبكة العنكبوتية.

ثانيا: عينة الدراسة.

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية وقد شملت المؤسسات البترولية التالية:

- **المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO.**
- **المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENTP.**
- **المؤسسة الوطنية لخدمات الآبارENSP.**
- **مؤسسة هليبرتن لخدمات الآبار HESP.**

لمحة عامة حول هذه المؤسسات البترولية

أ- لمحة عن المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO:

هي مؤسسة ذات أسهم يبلغ رأس مالها 7.000.000.000دج، وهي مؤسسة خدمات في المجال البترولي (من مجموعة سوناطراك) يقع مقرها الرئيسي في حاسي مسعود ولها فرعين (بومرداس، وأولاد فايت).

أنشأت في عام 1981 م وفق مرسوم تنفيذي رقم 81-172 سنة 1981/08/10 والتي استطاعت أن تحتل مكانة اقتصادية كانت سابقا تحت إشراف وزارة الطاقة و الصناعات البتروكيمياوية وحاليا وزارة الطاقة.

*** نشاط المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء:**

1-نشاطها الأساسي هو انجاز الدراسات الجيوفيزيائية لطبقات الأرض والدراسات ذات الثلاث أبعاد(D3) ولديها كذلك نشاطات ثانوية تتمثل في:

2-الحفر الهيدروليكي، الأشغال الطبوغرافية.

3-الأشغال الجيوتقنية والجيوفيزياء العامة.

تهدف المؤسسة إلى تقديم خدمات ودراسات للتنقيب عن البترول باستخدام الانعكاس الزلزالي، حيث تتكون هذه الأخيرة عن طريق تسجيل وتفسير لذبذبات تحت سطح الأرض مصطنعة بواسطة المتفجرات أو الاهتزاز.

يبلغ عدد عمالها حوالي 7500 عامل من إطارات مسيرة وإطارات وعمال تنفذين، كما ينقسم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء إلى قسمين ومديريات هما كالتالي:

-**مديرية الإدارة العامة والموارد البشرية:** تختص بالشؤون الإدارية و القانونية إضافة إلى تسير الموارد البشرية المالية.

-**مديرية المالية والمحاسبة:** وتختص متابعة السياسة المالية وتسير الخزينة والتدفقات المالية وإعداد القوائم المالية وتقديم الاستشارات المالية والجبائية.

-**مديرية الأعمال:** تختص في متابعة المعاملات الخارجية التي تتم مع الموردين الأجانب.

-**مديرية التدقيق:** يتمثل مهامها في متابعة تجسيد السياسات المبرمجة وتتبع نقاط الضعف وتصحيحها وتدعيم نقاط القوة وإعداد تقرير مراجعة الداخلية.

-**مديرية الصحة والأمن والبيئة:** تختص في السهر وحماية ممتلكات المؤسسة و سلامة العنصر البشري و الحفاظ على البيئة.

-**مديرية الخدمات:** يتمثل دورها في متابعة ومراقبة الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة للزبون.

- **مديرية الإعلام الآلي والاتصالات:** تشرف على تسير برامج وتطبيقات الآلية وصيانة أجهزة الإعلام الآلي وتصليح أجهزة الاتصال.

- **مديرية التخطيط والتنفيذ:** تشرف على وضع الموازنات والسهر على تنفيذها.

- **مديرية الري و الطبوغرافية:** والتي تختص في حفر أبار المياه إضافة دراسات التقنية لشبكات الأنابيب

كما تحتوي المؤسسة على قسمين أساسيين هما:

- **قسم الإمداد:** والذي يتمثل دوره في الإسناد لمشاريع المؤسسة وينقسم إلى 03 مديريات كما يلي:

1-مديرية التموين. 2-مديرية الصيانة و النقل. 3-مديرية الفندقة والوسائل العامة.

- **قسم الاستغلال الزلزالي:** يتمثل دوره في عملية الكشف والتنقيب عن الموارد الطاقوية والمائية وينقسم إلى 03 مديريات وهي كالتالي:

1-مديرية التقنية 2- مديرية العمليات. 3-مديرية العمليات الخاصة.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من المؤسسة

2- التعريف بالمؤسسة الوطنية لأشغال الأبار ENTP

لمحة عن المؤسسة الوطنية لأشغال الأبار ENTP :

أنشأت المؤسسة الوطنية لأشغال في الآبار " ENTP"بموجب المرسوم رقم 81-171 الصادر بتاريخ 1981/08/01 والمتعلق بإعادة هيكلة قطاع الطاقة والصناعات البرتوكيماوية في الجزائر، وقد باشرت المؤسسة أشغالها في الفاتح جانفي 1983، أما عن الصيغة القانونية للمؤسسة فهي تعتبر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات شكل قانوني يتمثل في "مؤسسة ذات أسهم"، يقدر رأسمالها الاجتماعي بـ: 14 800.000.000 دج . وتعتبر المؤسسة تابعة لسوناطراك بنسبة 100 %. يبلغ عدد عمالها الاجمالي ما يقارب 9000 عامل من بينهم 3923 عامل دائم، و5077 عامل بعقد محدود المدة، يقع مقرها الاجتماعي بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.

تعتبر مؤسسة الـ ENTP أول متعامل مختص في حفر الآبار في الجزائر، إذ تسيطر على 50 % من السوق، يتمثل زبائنها في: سوناطراك، والمتعاملين الأجانب ومختلف شركاء سوناطراك.

أما عن نشاطاتها فهي تقوم بالنشاطات التالية: حفر وصيانة آبار المحروقات، حفر آبار المياه العميقة؛ نقل آلات الحفر ووسائل الحفر وتصليح الناقلات، الصيانة البترولية؛ بالإضافة إلى خدمات الفندقة.

يتشكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأشغال في الابار كالأتي:

- **المديرية العامة:** وهي السلطة العليا للمؤسسة يديرها الرئيس المدير العام ويساعده مستشارين هذا وتشتمل المديرية العامة للمؤسسة على ما يلي: الأمانة؛ مديرية المراجعة ومراقبة التسيير؛ مديرية الجودة والوقاية والأمن والبيئة.

- **المديريات الوظيفية:** وتشتمل على المديريات التالية:

- **المديرية الجهوية التقنية:** وتشتمل على: مديرية الحفر؛ مديرية التجهيزات الأنبوبية؛ مديرية الصيانة البترولية؛ مديرية هندسة الحفر.

-**المديرية الجهوية للإمداد اللوجستيكي:** وتشتمل على: مديرية النقل؛ مديرية الخدمات العامة؛ مديرية الفندقة والوسائل العامة.

– **المديرية الجهوية للتنمية:** وتشتمل على: مديرية التسويق؛ مديرية الهندسة؛ مديرية تكنولوجيا المعلومات؛ خلية الاتصال.

–**المديرية الجهوية لإدارة والمالية:** وتشتمل على: مديرية المالية و المحاسبة؛ مديرية الإدارة والعامة؛ مديرية الموارد البشرية؛ مديرية القانونية؛ مديرية التكوين.

3– التعريف بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP:

لمحة عن المؤسسة الوطنية لخدمات الابار ENSP:

هي شركة مساهمة من أحد فروع شركة سوناطراك الجزائرية والتي تملكها بنسبة **100%**، حيث تأسست بموجب قانون المحروقات الذي صدر بتاريخ 01 أوت 1981 في إطار تطوير الصناعة البترولية التي اعتمدتها الدولة في ذلك الوقت، و تعمل هذه الشركة على تلبية رغبات زبائنها في جميع الخدمات الخاصة بآبار النفط والغاز عدا عمليات البحث والحفر و نقل المحروقات.

يقدر رأسمالها بـ. **8** مليار دينار جزائري، و يتواجد مقرها الاجتماعي بالطريق الوطني رقم 3 بالمنطقة الصناعية بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.

يشغل بالمؤسسة ما يقارب 986 2 عاملا مقسمون على المديريات كما يلي:

تقسيم عمال المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار **ENSP** حسب المديريات التالية:

–المديرية العامة يشتغل بها 168 عامل؛

- مديرية التموين والإمداد **DAL** يشتغل بها 131عامل؛
- مديرية الحماية والبيئة **DPE** يشتغل بها 608 عامل؛
- مديرية **Wire line & Well Testig** يشتغل بها 684 عامل؛
- مديرية **Snubbing** يشتغل بها 548 عامل؛
- مديرية الصناعة **Fabrication** يشتغل بها 134 عامل؛
- مديرية **Mud logging** يشتغل بها **271** عامل؛
- مديرية خدمات الآبار **Well services** يشتغل بها 442 عامل.

كما تتميز المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بالخبرات الواسعة في المجال البترولي هذا راجع إلى سياسة الشراكة مع مختلف المستثمرين الأجانب كما سمحت هذه الأخيرة بالاستفادة من مختلف التكنولوجيات المستخدمة في المجال الطاقوي و تعتبر من أحسن الشركات الوطنية البترولية.

أهم شركاء المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار و نسب المساهمة:

الجدول (2-1): نسب مساهمة شركة **ENSP** في الشركات التابعة

الشركة	نسبة المساهمة
BJSP	**%80**
HESP	**%51**
MESP	**%49**
WESP	**%49**
BASP	**%40**
ALBARYTE	**%20**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات من وثائق المؤسسة

4-التعريف بالمؤسسة هليبرتن لخدمات الآبار HESP:

- هليبرتن هي شركة مساهمة **SPA** " مؤسسة خدمات الآبار HESP " تأسست وفقا القانون الأساسي الصادر بتاريخ 10 جويلية 1998، و ذلك بمقتضى العقد المبرم بين المؤسسة لوطنية لخدمات الآبار ENSP أحد فروع شركة سوناطراك بنسبة ملكية تقدر بـ 51 % والشركة الأمريكية هليبرتن لخدمات الطاقة Halliburton Energy Services بنسبة ملكية تقدر بـ49%.

يقدر رأسمال الشركة بـ 1.2 مليار دينار موزعة بالنسب بين شركاء المساهمة كالتالي:

الشريك الأول: يتمثل في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP والتي تستحود على نسبة مساهمة **51%** في رأسمال الشركة بامتلاك 000 622 **سهم بقيمة اسمية** 000.00 1 دج للسهم أي القيمة الإجمالية للمساهمة 000.00 000 688 دج.

الشريك الثاني: يتمثل في شركة هيلبرتن Halliburton والتي تستحود على نسبة مساهمة 49% في رأسمال الشركة بامتلاك 000 588 **سهم بقيمة اسمية** 000.00 1 دج للسهم أي القيمة الإجمالية للمساهمة 000.00 000 588 دج.

حيث يقع مقرها الاجتماعي بالطريق الوطني رقم 3 بالمنطقة الصناعية المتواجدة في مدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.

يسير الشركة رئيس مدير عام يتم انتخابه من طرف مجلس الإدارة المتكون من 5 أعضاء ثلاثة منهم يمثلون شركة ENSP صاحبة الأغلبية واثنان من شركة HALLIBURTON، او منتامنن، /ننيةمنمسجمو 47قمسنةؤكسةننن\ننو 47

وينقسم هيكلها التنظيمي إلى مديرتين أساسيتين هما:

- **مديرية في تسير الإدارة و المالية:** تختص بالشؤون الإدارية و المالية للمؤسسة و يتفرع عنها خمس دوائر أساسية هي (دائرة المالية و المحاسبة، دائرة الموارد البشرية؛ دائرة التموين؛ دائرة الإمداد و الوسائل العامة؛ دائرة الإعلام الآلي والاتصالات).

- **مديرية العمليات:** وتختص في انجاز العمليات وتلبية طلبات الزبائن ويتفرع عنها: (قسم العمليات الخارجية؛ قسم التسويق والعلاقات مع الزبائن؛ قسم التحاليل والنسخ؛ قسم الصيانة الالكترونية والمخابر؛ قسم الصيانة الميكانيكية).

أما فيما يخص كل من مصلحة الصحة والأمن والبيئة ومصلحة الرقابة الداخلية والتدقيق فهما تابعتين مباشرة إلى المديرية العامة للشركة.

ويشغل بالشركة 294 عاملا منهم 11 امرأة و 4 أجانب، و يتوزعون كالأتي:

- إطارات الشركة يتمثل عددهم بـ181 عامل أي بالنسبة المئوية **62** %.
- المختصون يتمثل عددهم بـ **53** عامل أي بالنسبة المئوية **18**%.
- المنفذون يتمثل عددهم بـ **60** عامل أي بالنسبة المئوية **20**%.

أما نشاط الشركة يتمثل في مجال القياس والتحاليل الكهربائية الخاصة بآبار النفط و الغاز، حيث تقوم المؤسسة بتزويد عملائها بجميع معلومات خاصة بحالة الآبار البترولية سواء كان ذلك أثناء عملية الحفر، أو خلال عملية الاستغلال.

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في مجموعة من المؤسسات البترولية الجزائرية، حيث تم توزيع الاستبيان على 43 فرد من أفراد العينة، وتم استرجاع 40 استبيان كما هو موضح بالجدول أدناه:

الجدول (2-2): يوضح توزيع الاستبيان على أفراد العينة

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	43	100
عدد الاستمارات الواردة	40	93.02
عدد الاستمارات الملغاة	03	06.98
المجموع	43	100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان.

ثالثا – حدود الدراسة: تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي:

– **الحدود المكانية** : تحاول هذه الدراسة استقصاء أراء المؤسسات البترولية الجزائرية في ولاية ورقلة.

– **الحدود الزمنية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام أخر استمارة (من شهر مارس إلى شهر أفريل 2018).

المطلب الثاني: أدوات وبرامج الدراسة

اعتمدنا في هذا المطلب على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان والتي تعد من بين أهم

الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.

أولا : الاستبيان

1 .تصميم الاستمارة

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد استعنا ببعض المراجع والملتقيات التي تناولت مواضيع الممارسات المحاسبية لإعداد هذا الاستبيان، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضم سبعة وعشرون سؤالا، وتم صياغتها باللغة العربية، وتم التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث (دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة).

قمنا بوضعه في اختبار أولي قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد، التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل، مما يقودهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، تم ضبط استمارة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي.[1]

ثانيا : نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

– **المقابلة الشخصية:** وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها كما ألحينا على ضرورة ملء الاستمارة في أقل وقت ممكن.

– **الاستعانة بالغير:** وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء الموظفين في المؤسسات البترولية التي تمت فيها الدراسة.

ثالثا: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان سبعة و عشرون سؤالا، بوبت في ثلاثة محاور رئيسية، ولقد تم صياغة الأسئلة والاعتماد في تحديد مقاييس الإجابات باستخدام مقياس لكرت الثلاثي، (LIKERTSCALE) وهذا للوصول بدقة إلى أراء المستجوبين حول المحاور المحددة. ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

– **المحور الأول:** تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بشخصية المستجوب من خبرة ومجال العمل...الخ ويحتوي على 5 أسئلة.

[1] توجد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي في قائمة الملاحق، انظر الملحق رقم (01)

– **المحور الثاني** : تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بمدى صحة الاعتراف و القياس المحاسبي في المؤسسات البترولية الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي .ويحتوي على 09 أسئلة.

– **المحور الثالث:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بمدى التزام المؤسسات البترولية الجزائرية بقواعد التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي. ويحتوي على 09 أسئلة.

– **المحور الرابع:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بالإفصاح المحاسبي في المؤسسات البترولية الجزائرية وفق نظام محاسبي مالي ويحتوي على 09 أسئلة.

رابعا:الصدق وثبات المحتوى

1– صدق المحكمين: وهذا تم من خلال ملاحظات الأساتذة على الاستبيان.

2– الصدق الذاتي: يتم حسابه من خلال حساب الجذر التربيعي لمعامل الثبات لألفا لكرونباخ، والنتائج ممثلة في الجدول اللاحق.

3– الثبات: تم حساب الثبات من خلال ألفا لكرونباخ، والنتائج ممثلة في الجدول التالي:

جدول رقم (2–3) : يوضح قيمة معامل ألفا لكرونباخ لكل بعد وللمقياس وقيمة الصدق الذاتي

المقياس	عدد العبارات	قيمة ألفا لكرونباخ	الصدق الذاتي
الاعتراف المحاسبي	9	0.796	0.892
التسجيل المحاسبي	9	0.716	0.846
الإفصاح المحاسبي	9	0.784	0.885
المقياس كامل	27	0.835	0.914

فمن خلال الجدول يمكن أن نلاحظ أن قيمة الصدق عالية جدا إذ فاقت في كل الحالات نسبة 84%، كما أن قيمة ألفا كرونباخ في كل الحالات أكبر من 0.71، وهو ما يشير إلى ثبات النتائج في حالة إعادة تطبيق الاستبيان مرة أخرى، أو بصفة أخرى فإن عينة الدراسة ستكون ثابتة في إجابتها في حالة ما إذا قمنا باستجوابهم من جديد وفي الظروف نفسها، وهي نسبة توضح المصداقية العالية للنتائج التي يمكن استخلاصها.

ثانيا- البرامج المستخدمة:

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تتم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel 2013 تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) حيث تم استخدام الوسائل التالية:

- **المتوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

- **الانحراف المعياري:** لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

-**تحليل التباين الأحادي One Way Anover** لاختبار المتغيرات المستقلة عن المتغير التابع.

المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشتها

سنقوم في هذا المبحث باستعراض أهم النتائج التي توصلت اليها دراستنا مع تحليل هذه النتائج و مناقشتها.

المطلب الأول : عرض نتائج الاستبيان

- **خصائص عينة الدراسة:**

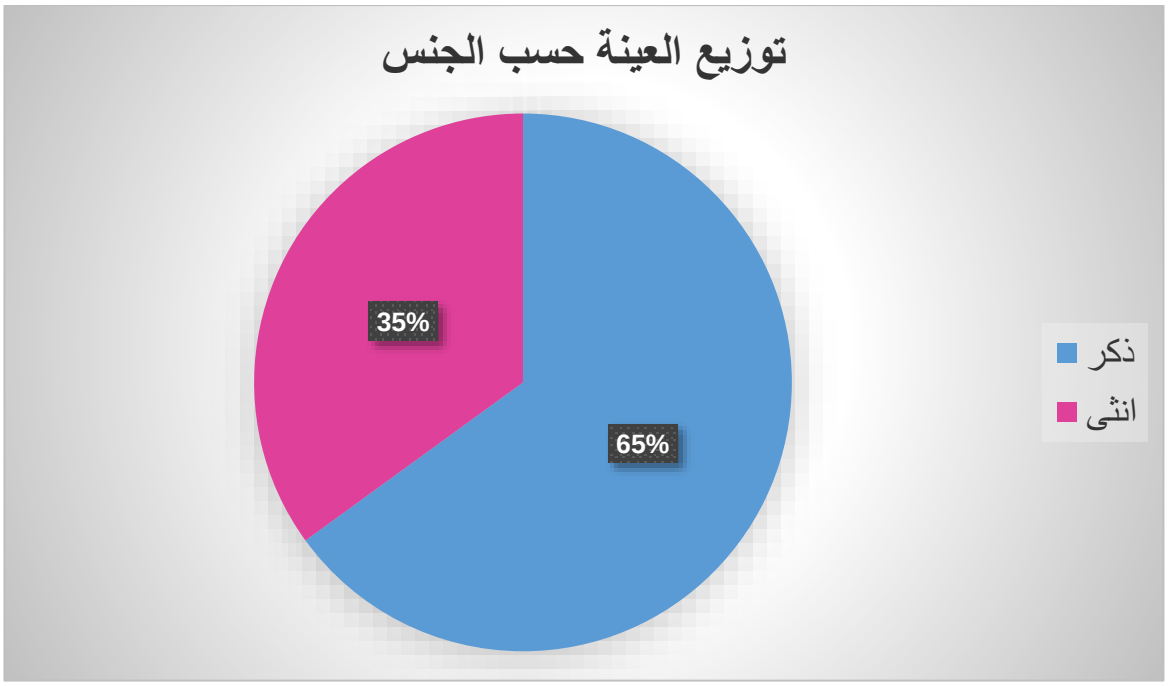
من خلال البيانات الظاهرة في الجدول (2-3) الذي يوضح وصف متغير الجنس إذ أن نسبة 65% من أفراد العينة تمثل جنس ذكور وأن ما نسبته 35% من أفراد العينة تمثل جنس إناث، حيث نلاحظ أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث وهذا ما يفسر أن مهنة المحاسبة في المؤسسات البترولية محتكرة من قبل الذكور.

جدول رقم (2-4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	26	65.0
أنثى	14	35.0
المجموع	40	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-1) : يوضح توزيع العينة حسب الجنس



- **توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر:**

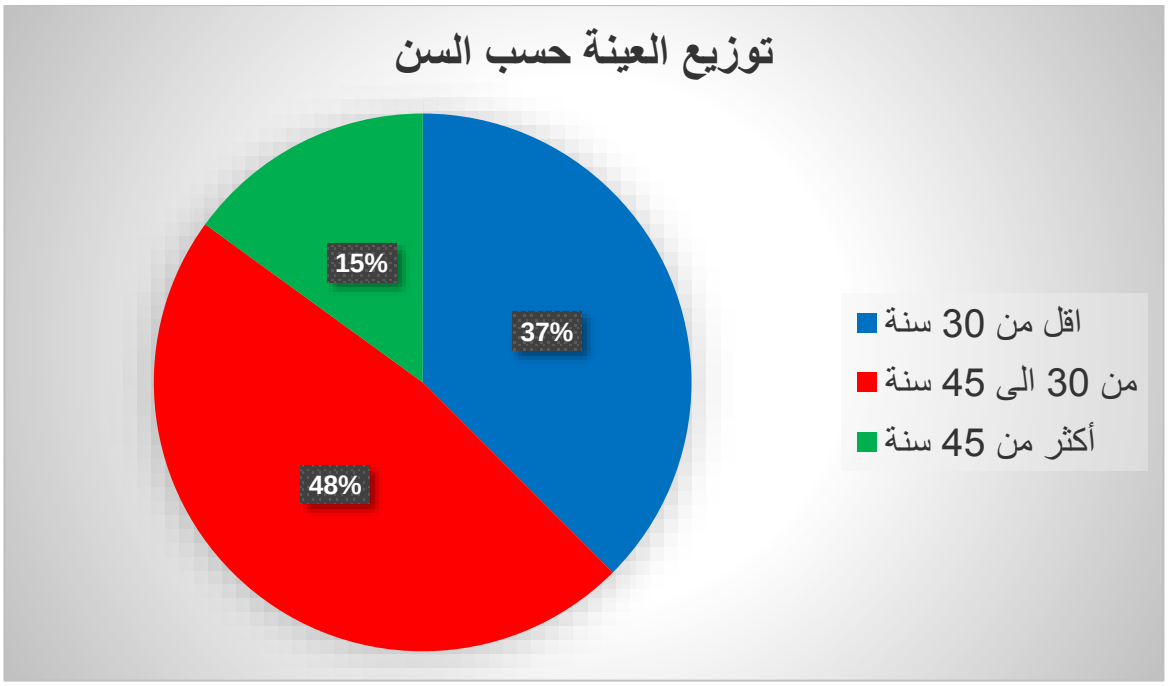
من خلال البيانات الظاهرة في الجدول (2-4) التي تبين وصف لمتغير السن أن ما نسبته 37.5% من أفراد العينة هم أقل من (30) سنة، وأن نسبة 47.5% من أفراد العينة سنهم ما بين(30إلى45) سنة، وأما نسبة (15%) من أفراد العينة أعمارهم أكبر من (45)، هذا ما يفسر اعتماد المؤسسات البترولية على عنصر الشباب والخبرة المهنية وهذا ما يعكس بالإيجاب على نتائج الدراسة.

جدول رقم (2-5) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	15	37.5
من 30 إلى 45 سنة	19	47.5
أكثر من 45 سنة	6	15.0
المجموع	40	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-2) : يوضح توزيع العينة حسب السن



- **توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادة :**

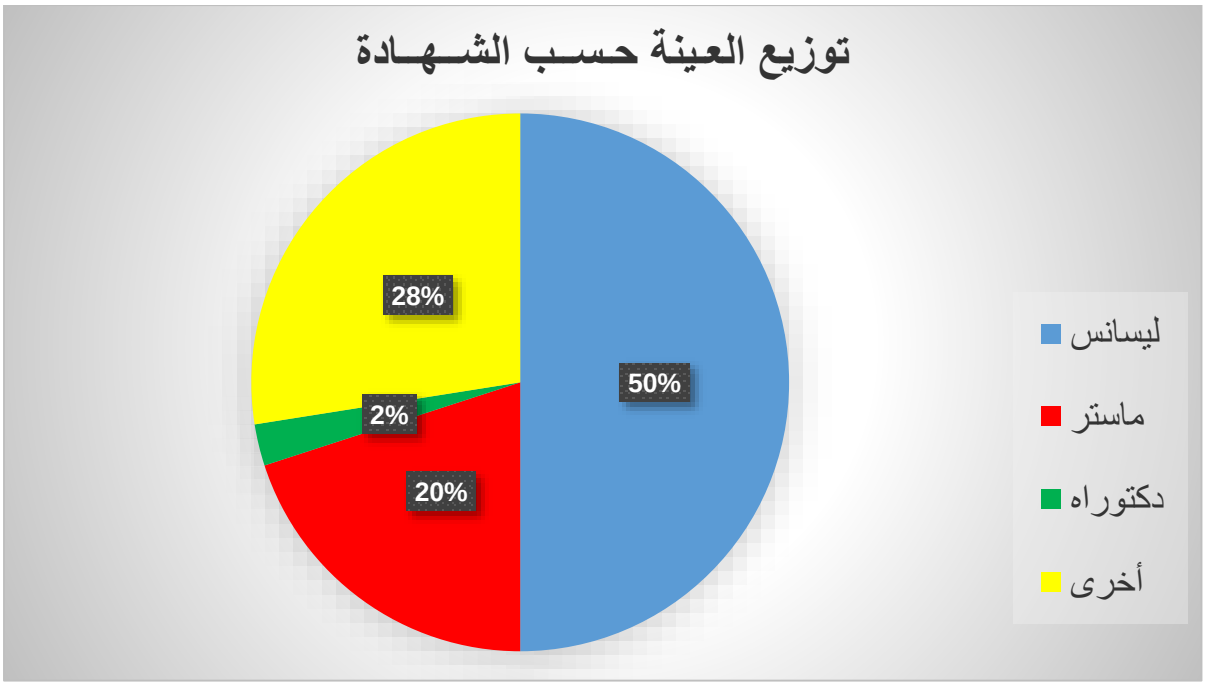
من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (2-5) الذي يوصف متغير عنصر الشهادة العلمية المتحصل عليها من أفراد العينة فنجد نسبة 50% من أفراد العينة حاصلين على شهادة ليسانس، بينما نسبة 20 % حاصلين على شهادة ماستر ونسبة 2.5% من العينة حاصلة على شهادة الدكتوراه تليه نسبة27.5% تمثل شهادات أخرى، مما يبين أن غالبية العاملين حاصلين على شهادة ليسانس وهذا ما يدل على كفاءة العينة.

جدول رقم (2-6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

الشهادة	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	20	50.0
ماستر	8	20.0
دكتوراه	1	2.5
أخرى	11	27.5
المجموع	40	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-3): يوضح توزيع العينة حسب الشهادة

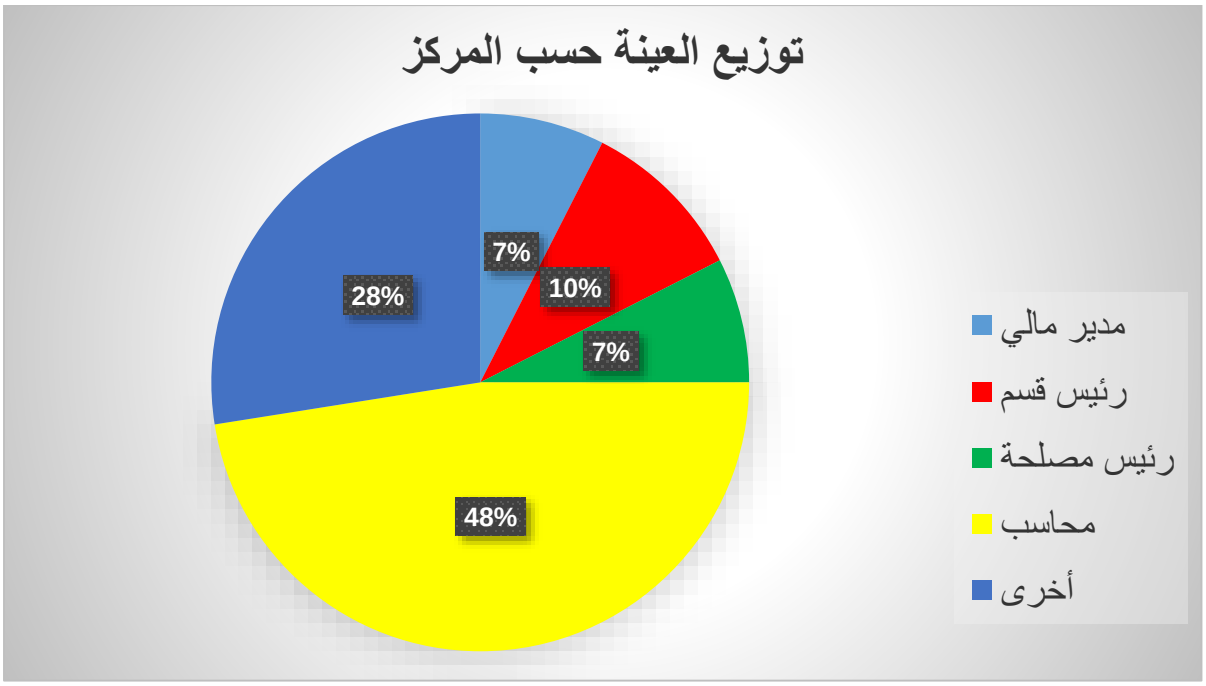


جدول رقم (2-7) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب المركز

المركز	التكرار	النسبة المئوية
مدير مالي	3	7.5
رئيس قسم	4	10.0
رئيس مصلحة	3	7.5
محاسب	19	47.5
أخرى	11	27.5
المجموع	40	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-4) : يوضح توزيع العينة حسب المركز



- **توزيع أفراد العينة حسب متغير الأقدمية :**

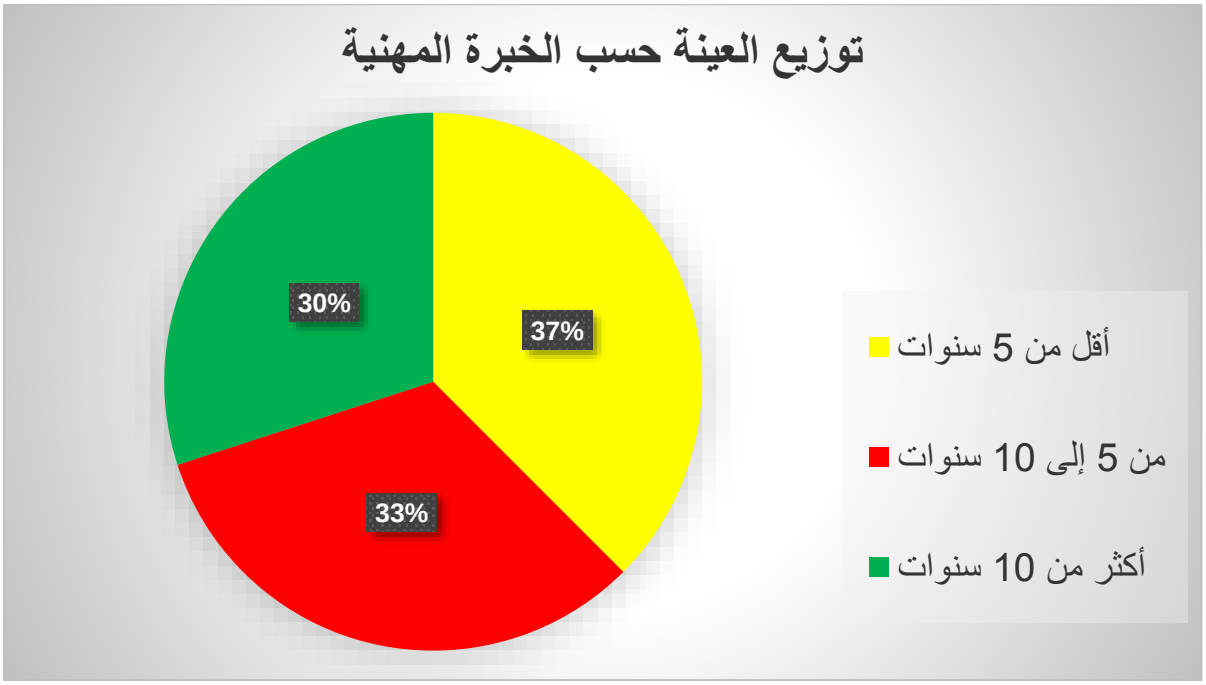
من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (2-7) والذي يبين متغير الأقدمية أن نسبة 37.5% من أفراد العينة هم الفئة التي لديهم خبرة أقل من 5سنوات ونسبة32% من أفراد العينة هم فئة تتراوح سنوات الخبرة لديهم من5إلى10سنوات وأن نسبة 30% من العينة لديهم أكثر من10سنوات، هذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة ذو خبرة ومعرفة على مستوى المؤسسات البترولية.

جدول رقم (2- 8) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	15	37.5
من 5 إلى 10 سنوات	13	32.5
أكثر من 10 سنوات	12	30.0
المجموع	40	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم(2-5) : يوضح توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الإستبيان

للتعرف على نتائج الفرضية تم توجيه أسئلة تتعلق بالدراسة، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في ثلاثة بدائل تتدرج من موافق إلى غير موافق حيث الفقرات من (1 إلى 9) تتعلق بالفرضية الأولى والفقرات من (01 إلى 09) تتعلق بالفرضية الثانية.ومن من (01 إلى 09) تتعلق بالفرضية الثالثة.

نتائج الفرضيات:

الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي

لاختبار هذه الفرضية قمنا بإجراء اختبار ت لعينة واحدة، وكانت النتائج مبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-9) : يبين اختبارا ت لعينة واحدة لمقياس الاعتراف المحاسبي

المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	قيمة ت	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
2	2.758	21.326	39	0.000

من خلال الجدول نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية أقل من 0.05 مما يعني وجود فروق دالة إحصائيا في درجة الاعتراف المحاسبي مقارنة بالمتوسط الفرضي وهو 2، وهذا لصالح متوسط العينة والذي

قدر بـ 2.75 وهو فرق دال إحصائيا والذي يدل على درجة إيجابية للاعتراف المحاسبي لعينة الدراسة، وهو ما يثبت فرضية الدراسة القائلة بالتزام المؤسسات البترولية بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي.

الفرضية الثانية : تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد التسجيل المحاسبي

لاختبار هذه الفرضية قمنا بإجراء اختبار ت لعينة واحدة، وكانت النتائج مبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-10) : يبين اختبارا ت لعينة واحدة لمقياس التسجيل المحاسبي.

المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	قيمة ت	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
2	2.855	24.635	39	0.000

من خلال الجدول نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية أقل من 0.05 مما يعني وجود فروق دالة إحصائيا في درجة التسجيل المحاسبي مقارنة بالمتوسط الفرضي وهو 2، وهذا لصالح متوسط العينة والذي قدر بـ 2.85 وهو فرق دال إحصائيا والذي يدل على درجة إيجابية للتسجيل المحاسبي لعينة الدراسة، وهو ما يثبت فرضية الدراسة القائلة بالتزام المؤسسات البترولية بقواعد التسجيل المحاسبي.

الفرضية الثالثة: تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد الإفصاح المحاسبي

لاختبار هذه الفرضية قمنا بإجراء اختبار ت لعينة واحدة، وكانت النتائج مبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-11) : يبين اختبارا ت لعينة واحدة لمقياس الإفصاح المحاسبي.

المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	قيمة ت	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
2	2.800	20.189	39	0.000

من خلال الجدول نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية أقل من 0.05 مما يعني وجود فروق دالة إحصائيا في درجة الإفصاح المحاسبي مقارنة بالمتوسط الفرضي وهو 2، وهذا لصالح متوسط العينة والذي قدر بـ 2.75 وهو فرق دال إحصائيا والذي يدل على درجة إيجابية للإفصاح المحاسبي لعينة الدراسة، وهو ما يثبت فرضية الدراسة القائلة بالتزام المؤسسات البترولية بقواعد الإفصاح المحاسبي.

اتجاه المقياس:

من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول المقياس تم تحديد المستوى المرجح له بناء على قيمة المتوسط الحسابي كما يوضحه الجدول الموالي.

حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على 3 للحصول على طول الخلية (3/2=0.66) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا ودرجتها كما يلي:

جدول رقم (2-12) : يوضح مجال المتوسط الحسابي المرجح

مجال المتوسط الحسابي	الدرجة
1 – 1.66	منخفض
1.67- 2.33	متوسط
2.34 – 3	مرتفع

وعليه قمنا بتقييم كل فقرة لمتوسطها الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والترتيب لها، وهذا ما توضحه الجداول التالية:

جدول رقم (2-13): يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعد الاعتراف المحاسبي

العبارة أو البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
1-تطبق المؤسسات البترولية النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية .	3.00	0.00	مرتفع	1
2-يتم الاعتراف المحاسبي في المؤسسات البترولية وفق النظام المحاسبي المالي.	2.90	0.38	مرتفع	3
3-يستخدم الدينار الجزائري في عملية القياس المحاسبي بالنسبة للتعاملات اليومية	2.88	0.46	مرتفع	4
4-يتم تقيم أصول المؤسسة وفق التكلفة التاريخية	2.78	0.48	مرتفع	5
5-يعتمد في قياس أصول المؤسسة عند استلامها بالتكلفة التاريخية وعند البيع بالقيمة السوقية و حين التجديد بتكلفة الاستبدال	2.95	0.32	مرتفع	2

6–تعتمد المؤسسة عند عملية إعادة التقييم لأصولها على القيمة العادلة في تحين قوائمها المالية.	2.60	0.67	مرتفع	9
7–عناصر أصول وخصوم المؤسسة يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة واحدة في السنة.	2.78	0.58	مرتفع	6
8–تعتمد المؤسسة على توفر شرط موثوقية القياس للاعتراف بالأصل قي القوائم المالية .	2.70	0.61	مرتفع	8
9–خلو القوائم المالية من كل أشكال التحيز في القياس المحاسبي لجهة معينة.	2.25	0.67	متوسط	9
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.76	0.22	مرتفع	

يتضح من خلال تفحص البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية للمحور الأول والمتعلق بالاعتراف و القياس المحاسبي قد تراوحت مابين (2.25– 3.00) مقارنة بمتوسطها الحسابي العام الذي بلغ (2.76) أما فيما يخص الانحرافات المعيارية فقد تراوحت مابين (0–0.67) مقارنة بانحرافها المعياري العام الذي بلغ (0.22).

و أن الفقرة رقم (1) و التي تنص على أن" المؤسسات البترولية تطبق النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية " و الفقرة رقم (5) و التي تنص على "يعتمد في قياس أصول المؤسسة عند استلامها بالتكلفة التاريخية وعند البيع بالقيمة السوقية و حين التجديد بتكلفة الاستبدال" وكذا الفقرة رقم (2) و التي تنص على' يتم الاعتراف المحاسبي في المؤسسات البترولية وفق النظام المحاسبي المالي"

هم الفقرات الأعلى بين متوسطات الإجابات لهذا المحور وبمتوسط حسابي يتراوح بين (2.90 – 3.00) و انحراف معياري على التوالي (0.00– 2.95– 2.90).

بينما الفقرة رقم (3) التي تنص على" يستخدم الدينار الجزائري في عملية القياس المحاسبي بالنسبة للتعاملات اليومية" هي الفقرة اقل بدرجة و بمتوسط حسابي 2.88 و انحراف معياري يقدر بـ 0.46 و تتساوى الفقرتين (4) و (7) والتي تنص الأولى على" يتم تقيم أصول المؤسسة وفق التكلفة التاريخية" و الثانية تنص على" عناصر أصول وخصوم المؤسسة يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة واحدة في السنة. " بمتوسط حسابي اقل من من الفقرة (3) يقدر بـ 2.78 و انحراف معياري على التوالي(0.48 – 0.58).

أما الفقرة رقم (8) التي تنص على" تعتمد المؤسسة على توفر شرط موثوقية القياس للاعتراف بالأصل قي القوائم المالية" و الفقرة رقم (6) التي تنص على" تعتمد المؤسسة عند عملية إعادة التقييم لأصولها على القيمة العادلة في تحين قوائمها المالية." بمتوسطات حسابية تتراوح بين (2.70 – 2.60) بدرجة اقل من سابقيها.

بينما الفقرة رقم (9)) و التي تنص على أن" خلو القوائم المالية من كل أشكال التحيز في القياس المحاسبي لجهة معينة"هي الأقل بين متوسطات الإجابات لهذا المحور وبمتوسط حسابي بلغ (2.25) و الانحراف المعياري بلغ (0.67)

يتضح لنا أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات الجدول جاءت بدرجة مرتفعة مما يدل على أن المؤسسات البترولية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة تلتزم لبعد الاعتراف المحاسبي تبعا لنظام المحاسبي المالي.

جدول رقم (2–14): يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعد التسجيل المحاسبي.

العبارة أو البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
1–تتم عملية التسجيل المحاسبي في المؤسسة وفق التكلفة التاريخية	2.80	0.52	مرتفع	8
2–تعتمد المؤسسة على اثباتات و شروط في تقيد ممتلكاتها ضمن القوائم المالية	2.93	0.27	مرتفع	3

3-كل التسجيلات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ القيد المزدوج	2.83	0.55	مرتفع	7
4-تتم عملية التسجيل المحاسبي في المؤسسة وفق العملة الوطنية(الدينار الجزائري) بالنسبة للتعاملات.	2.88	0.46	مرتفع	5
5-تسجل المؤسسة الأصول و الخصوم والإيرادات و المصاريف ضمن دفتر اليومية.	2.90	0.44	مرتفع	4
6-تسجل التثبيتات بتكلفتها المنسوبة اليها مباشرة و متمثلة في تكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة و الأعباء الأخرى كما يمكن اضافة تكلفة التفكيك أو تجديد الموقع في المؤسسة.	2.63	0.59	مرتفع	9
7-تلتزم المؤسسة بالمبادئ المحاسبية في عملية التسجيل المحاسبي	2.83	0.50	مرتفع	6
8-تحرص المؤسسة على سلامة كل تسجيلات و المعالجات المحاسبية.	2.95	0.32	مرتفع	2
9-استخدام البرامج المحاسبية في عملية التسجيل يساعد المؤسسة في تقليل الأخطاء و سهولة تصحيحها.	2.98	0.16	مرتفع	1
التسجيل المحاسبي	2.86	0.22	مرتفع	

- يتضح من خلال تفحص المعلومات الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية للمحور الثاني تراوحت بين (2.80 و 2.98) مقارنة بمتوسطها الحسابي العام الذي بلغ (2.98) أما فيما يخص الانحرافات المعيارية لها تراوحت ما بين (0.16 و 0.52) مقارنة بانحرافها العام الذي بلغ (0.22).

الفقرة رقم (9) التي تنص على:" استخدام البرامج المحاسبية في عملية التسجيل يساعد المؤسسة في تقليل الأخطاء و سهولة تصحيحها " وكذا الفقرة رقم (8) التي تنص على:" تحرص المؤسسة على سلامة كل تسجيلات و المعالجات المحاسبية " وكذا الفقرة رقم (2) التي تنص على:" تعتمد المؤسسة على اثباتات و شروط في تقيد ممتلكاتها ضمن القوائم المالي" وكذا الفقرة رقم (5) التي تنص على: " تسجل المؤسسة الأصول و الخصوم والإيرادات و المصاريف ضمن دفتر اليومية." هم العبارات الأعلى بين المتوسطات الحسابية بلغ (مابين 2.90 إلى 2.98) والانحراف المعياري لهم كالتالي بالترتيب: (2.27 –0.44 –0.32 – 0.16).

بينما العبارة رقم (4)التي تنص على:" تتم عملية التسجيل المحاسبي في المؤسسة وفق العملة الوطنية(الدينار الجزائري) بالنسبة للتعاملات" وكذا الفقرة رقم (7) التي تنص على:" تلتزم المؤسسة بالمبادئ المحاسبية في عملية التسجيل المحاسبي" وكذا الفقرة رقم (3) التي تنص على:" كل التسجيلات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ القيد المزدوج" والفقرة رقم (1) التي تنص على:" تتم عملية التسجيل المحاسبي في المؤسسة وفق التكلفة التاريخية." هم العبارات الأقل درجة بين المتوسطات الإجابات وبمتوسطات حسابية تنحصر بين (2.8 إلى 2.88) وانحرافات معيارية كالتالي بالترتيب:

(0.52– 0.55 –0.46 – 0.50).

و ما تبقى من العبارات رقم (6) التي تنص "على تسجل التثبيتات بتكلفتها المنسوبة اليها مباشرة و متمثلة في تكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة و الأعباء الأخرى كما يمكن اضافة تكلفة التفكيك أو تجديد الموقع في المؤسسة" هي الأدنى بمتوسط حسابي 2.63 وانحراف معياري 0.59 .

يتضح لنا أن المتوسطات الحسابية لأغلب عبارات هذا الجدول جاءت بدرجة مرتفعة مما يدل على أن المؤسسات البترولية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة تلتزم بالتسجيل و التقييد في المعالجة المحاسبية.

جدول رقم (2–15): يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعد الإفصاح المحاسبي

العبارة أو البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
1-تتميز القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بالشفافية	2.85	0.43	مرتفع	4
2-تستجيب القوائم المالية للمؤسسة لبنود الإفصاح	2.73	0.51	مرتفع	8
3-يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر الميزانية بشكل واضح ومفهوم.	2.75	0.59	مرتفع	7
4-مصداقية وشفافية القوائم المالية راجع إلى تطبيق نظام المحاسبي المالي.	2.85	0.36	مرتفع	3
5-إن القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة بوضعها الحالي تتمتع بالحد الأدنى من الشفافية و الموضوعية	2.53	0.64	مرتفع	9
6-الإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة	2.83	0.50	مرتفع	5
7-تعبر القوائم المالية بصدق عن مختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية	2.75	0.59	مرتفع	6
8-من خلال الإفصاح الكافي يدعم الثقة بين المؤسسة ومختلف الشركاء والمتعاملين معها.	2.98	0.16	مرتفع	1

9-يساهم الإفصاح في تدعيم الثقة بين المؤسسة ومختلف شركائها	2.95	0.22	مرتفع	2
الإفصاح المحاسبي	2.80	0.25	مرتفع	

- يتضح من خلال تفحص المعلومات الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية للمحور الثالث تراوحت بين (2.98 و 2.53) مقارنة بمتوسطها الحسابي العام الذي بلغ (2.8) أما فيما يخص الانحرافات المعيارية لها تراوحت ما بين (0.16 و 0.64) مقارنة بانحرافها العام الذي بلغ (0.25)

- وان الفقرة رقم (8)التي تنص على:" من خلال الإفصاح الكافي يدعم الثقة بين المؤسسة ومختلف الشركاء والمتعاملين معها" و العبارة رقم (9)التي تنص على:" يساهم الإفصاح في تقليل من المخاطر الجبائية المحتملة على المؤسسة" هما العبارتين الأعلى بين متوسطات الإجابات وبمتوسط حسابي بلغ (2.98 – 2.95) على التوالي وبانحراف معياري بلغ (0.16– 0.22) على التوالي.

الفقرة رقم (4) التي تنص على:" مصداقية وشفافية القوائم المالية راجع إلى تطبيق نظام المحاسبي المالي" والفقرة رقم (1) التي تنص على:" تتميز القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بالشفافية" و التي تساوى متوسطها الحسابي الذي بلغ 2.85 وانحراف معياري (0.43 – 0.36) مما يؤكد أن المؤسسات الجزائرية قوائمها المالية تتميز بالشفافية و المصداقية راجع إلى تطبيقه النظام المحاسبي المالي بشكل جيد.مقارنة بالفقرة رقم (6) التي تنص على: " الإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة " التي ينخفض متوسطها الحسابي إلى 2.83 و انحراف معياري 0.50.

أما الفقرة رقم (7) التي تنص على:" تعبر القوائم المالية بصدق عن مختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية" و الفقرة رقم (3) التي تنص على:" يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر الميزانية بشكل واضح ومفهوم" التي تساوى كذلك متوسطهما الحسابي الذي بلغ 2.75 و انحرافهما معياري 0.59، بينما ينخفض المتوسط الحسابي للفقرة رقم (2) التي تنص على:" تستجيب القوائم المالية للمؤسسة لبنود الإفصاح" بمتوسط حسابي يقدر بـ2.73 وانحراف معياري بـ0.64 .

أما الفقرة رقم (5) التي تنص على:" أن القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة بوضعها الحالي تتمتع بالحد الأدنى من الشفافية و الموضوعية " هي الأدنى درجة بمتوسط حسابي يقدر بـ2.53 وانحراف معياري بـ0.51.

يتضح لنا أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات هذا الجدول جاءت بدرجة مرتفعة مما يدل على أن المؤسسات البترولية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة تلتزم بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بدرجة مرتفعة.

اختبار نتائج الفرضيات:

أولا: بالنسبة لمتغير السن:

- الفرضية العدمية (H0): لا توجد علاقة بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية تبعا لمتغير العمر.
- الفرضية البديلة (H1): توجد علاقة بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية تبعا لمتغير العمر.

الجدول رقم (2-16) يبين نتيجة تحليل التباين بين متوسطات رأي العاملين في الاعتراف والتسجيل والإفصاح المحاسبي للممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية تبعا لمتغير العمر.

المتغير	السن	التكرار	المتوسط	اختبار فيشر	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
الاعتراف المحاسبي	أقل من 30 سنة	15	**2.72**	0.365	2	0.696
	من 31 إلى 45 سنة	**19**	**2.78**			
	أكثر من 45 سنة	6	**2.78**			
التسجيل المحاسبي	أقل من 30 سنة	15	**2.77**	**1.922**	2	**0.161**
	من 31 إلى 45 سنة	**19**	**2.90**			

	أكثر من 45 سنة	6	2.93			
الإفصاح المحاسبي	أقل من 30 سنة	15	**2.75**	**0.681**	2	**0.512**
	من 31 إلى 45 سنة	**19**	**2.85**			
	أكثر من 45 سنة	6	2.78			

من خلال الجدول السابق نجد أن اختبار فيشر غير دال إحصائيا لأن قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق دالة إحصائيا في الاعتراف والتسجيل والإفصاح المحاسبي حسب السن.

أولا: بالنسبة لمتغير الخبرة (الاقدمية المهنية):

- الفرضية العدمية (H0): لا توجد علاقة بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية تبعا لمتغير الاقدمية المهنية.
- الفرضية البديلة (H1): توجد علاقة بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية تبعا لمتغير الاقدمية المهنية.

الجدول رقم (2-17) يبين نتيجة تحليل التباين بين متوسطات رأي العاملين في الاعتراف والتسجيل والإفصاح المحاسبي للممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة.

المتغير	**الخبرة**	**التكرار**	**المتوسط**	**اختبار فيشر**	**درجة الحرية**	**الدلالة الإحصائية**
الاعتراف المحاسبي	أقل من 5 سنوات	**15**	**2.74**	0.368	2	**0.695**
	من 5 إلى 10 سنوات	13	**2.73**			

	أكثر من 10 سنوات	**12**	**2.81**			
التسجيل المحاسبي	أقل من 5 سنوات	**15**	**2.82**	**1.444**	2	**0.249**
	من 5 إلى 10 سنوات	13	**2.81**			
	أكثر من 10 سنوات	**12**	2.94			
الإفصاح المحاسبي	أقل من 5 سنوات	**15**	**2.77**	**0.162**	2	0.851
	من 5 إلى 10 سنوات	13	**2.82**			
	أكثر من 10 سنوات	**12**	**2.81**			

من خلال الجدول السابق نجد أن اختبار فيشر غير دال إحصائيا لأن قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق دالة إحصائيا في الاعتراف والتسجيل والإفصاح المحاسبي حسب الخبرة.

نتائج اختبار نتائج الفرضيات:

يشير الجدولان إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.72 و2.94)، كما يظهره اختبار فيشر حيث بلغت الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05 يبين انه غير دال إحصائيا، مما يدل على عدم وجود فروق دالة إحصائيا، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية (الصفرية) و نقبل الفرضية البديلة التي مفادها التزام العاملين رغم التباين العمري والخبرة (الاقدمية المهنية) بالاعتراف والتسجيل والإفصاح المحاسبي في الممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية الجزائرية.

خلاصة الفصل :

بعد ما تعرضنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري حاولنا ومن خلال إسقاطه على الجانب التطبيقي و ذلك من خلال اخذ عينات من المؤسسات البترولية الجزائرية بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة و قصد الاطلاع أكثر على العمل المحاسبي لها تم الاستعانة بالاستبيان كأداة أساسية خصصناها لمعرفة أراء أفراد العينة حول أثر مدى فعالية الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية و متغيراتها وفق النظام المحاسبي المالي.

وقد توصل الطالب من خلال الدراسة الميدانية و نتائج التحليل الدلالات الإحصائية إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن:

- جل المؤسسات البترولية الجزائرية تطبق ممارستها المحاسبية وفقا لـSCF، و هذا ما يفسر فعالية هذا النظام حسب رأي أفراد عينة الدراسة و هذا راجع إلى سهولته و مرونة المحيط المحاسبي.

تتفق أغلبية عينة الدراسة أن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، إضافة إلى أن النظام المالي المحاسبي يتلاءم مع الإمكانيات والاحتياجات المادية و المالية.

الخاتـمة

حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات البترولية الجزائرية لذا أردنا معرفة ما مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لاحتياجات الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية ؟ وما الإضافة التي ستحملها المؤشرات المستوحاة منها في توضيح ملائمة وإمكانية المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال فصلي الدراسة وانطلاقا من الفرضيات الأساسية و باستخدام الأساليب والمناهج المشار إليها سابقا.

في الواقع فان الجزائر اعتمدت تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات، لكنها عانت من مشاكل وصعوبات جراء تطبيق هذا النظام الذي لم يأخذ خصوصيتها بعين الاعتبار فضلا عن العديد من الإجراءات وقواعد التقييم التي جاء بها النظام لم تطبق أساسا حتى في المؤسسات الكبرى.

تلعب المؤسسات البترولية الجزائرية دورا كبيرا في تحقيق التنمية الاقتصادية ولعل أبرزها خلق مناصب الشغل و القضاء على البطالة؛ فكانت الحاجة إلى معلومات مالية و محاسبية خاصة بهذه المؤسسات لمختلف الفئات والأطراف المستخدمة لها، فكان المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات البترولية IFRS الدور في هذا، باعتباره لغة المعيار موحدة لتزويد الأطراف المعنية بالمعلومات المالية و المحاسبية، والجزائر كغيرها من الدول ظهرت الحاجة إلى تبسيط نظامها المحاسبي المالي وتحيينه مع المعايير المحاسبية الدولية الخاص بالمؤسسات البترولية لاستفادة من ألمزاياه.

اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية و الميدانية وقصد الإجابة على الاشكال المطروح تم اختبار الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى: " تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي".

من تحاليل الدراسة و مناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بان المؤسسات البترولية الجزائرية يحترمون قواعد الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي.

- بالنسبة للفرضية الثانية: " تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد تسجيل المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي ".

و كذا من تحاليل الدراسة و مناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بان المؤسسات البترولية الجزائرية يتقيدون قواعد تسجيل المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي ".

- بالنسبة للفرضية الثالثة: " تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي".

و كذا من تحاليل الدراسة و مناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بان المؤسسات البترولية الجزائرية يلتزمون بقواعد الإفصاح المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي ".

الاستنتاجات:

هناك إجماع بين أطراف المجتمع المحاسبي على أن المؤسسات البترولية الجزائرية تلتزم بقواعد الاعتراف و القياس المحاسبي وكذا قواعد التسجيل و الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، واحترامها للشكل القانوني للقوائم المالية المبسطة حسب الـSCF .

يتمتع النظام المحاسبي المالي بفعالية من جانب الممارسات المحاسبية حسب رأي أفراد العينة وهذا راجع إلى سهولته و مرونة المحيط المحاسبي.

يتميز النظام المحاسبي المالي بخاصية الشفافية في قوائمها المالية والمبسطة والسهلة.

تكمن بعض المشاكل في عدم القدرة على قياس والإفصاح المحاسبي والاعتراف ببعض البنود في القوائم المالية إما في المحاسبي والاعتراف ببعض البنود في القوائم المالية والغموض الذي يميز بعض نصوص النظام المحاسبي المالي وتأثري القواعد الجبائية على الممارسات المحاسبية.

التوصيات:

الاستفادة من تجارب و خبرات الدول في تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات البترولية و المؤسسات الكبرى.

تبين و تطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يملي ضرورة التواصل مع التطورات و المستجدات التي تأتي بها المعايير و الشروحات الجديدة و تكييف النظام المحاسبي المالي معها.

الأخذ بعني الاعتبار التنظيم والحجم والطبيعة ونشاط المؤسسة من أجل قدرة هذه الأخيرة على تقديم الصورة الصادقة عن وضعها المالي ومعرفة التغيير في وضعيتها المالية.

أفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات البترولية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البترولية، كما يمكن مواصلة الدراسة في هذا الموضوع من

عدة جوانب يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية مع توسيع الدراسة التطبيقية لتشمل: تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الدولي في المؤسسات البترولية الأجنبية المتواجدة في الجزائر.

اجرء دراسات تطبيقية على المؤسسات البترولية من خلال تحليل القوائم المالية و إجراء مقارنة بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية من أجل معرفة درجة توافق و التزام المؤسسات البترولية بالممارسات المحاسبية بشكل يعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

إجراء دراسات تهتم بالبحث عن أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال الممارسات المحاسبية للمؤسسات البترولية.

المـــراجع

أولا– المراجع باللغة العربية:

الكتب الجامعية:

1. هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني** – الجزء الأول– ، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة.
2. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأول، 2004.
3. شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي** ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016.
4. شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي** ، 2002.
5. لطفي زيود وأخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 العدد رقم2007،01، سوريا.
6. رضوان حلوة حنان، "**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**"، دار وائل للنشر، الأردن،2006.
7. مسعود صديقي وآخرون، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري.** دار الهدى 2014
8. علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد.** السنة 2014، الصفحات الزرقاء
9. (بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS)**، منشورات كليك، ح1، ط2، 2015.
10. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، 2009 .

الرسائل الجامعية:

1. رشيد قريرة، "**تقيم الممارسات الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي" مذكرة ماجستير** –جامعة ورقلة قاصدي مرباح، 2012.
2. عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي SCF** والنظام المحاسبي المالي الجديد مذكرة ماجستير –جامعة باجي مختار، 2012

الوثائق و المراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009.
2. القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية رقم 74**، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الجزائر.
3. مستمد من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

واقع تظاهرات علمية (ملتقيات):

2-1-1. حسين مصطفى هلالي، **تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، ندوة الدعم المؤسسي والمعلوماتي لعمل المراكز الإستراتجية في الحكومة**،-10 فبراير 2004.

المجلات:

1. لطفي زيود وأخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 العدد رقم2007،01، سوريا.

2. . بالرقي التجاني القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 8 لسنة 2008.

المراجع الاجنبية:

1. جورج تومان بيداويد، **الافصاح المحاسبي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا** ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ،2012

الملاحق

الملحق01 : إستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة قاصدي مرباح– ورقلة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

إستبيان حول موضوع

تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية

الطالب: يوسف راشدي

تحية طيبة وبعد:

في إطار إنجاز مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق قسم العلوم التجارية بكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.ومن خلال الموضوع المعنون ب " **تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية**" يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى الحصول على آراء ومقترحا ت مؤسساتكم المتعلقة بموضوع البحث، حول ما تضمنه من تساؤلات.

لذا ندعو سيادتكم إلى الإجابة عن أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم. ونشكركم سلفا على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم لملأ بيانات هذا الاستبيان، بما يخدم البحث العلمي.

المحور الأول :البيانات الشخصية

(وضع علامة √ أمام الإجابة التي تختارها)

1/ **الجنس** : ذكر ☐ أنثى ☐

2/**العمر** : أقل من 30 سنة ☐ من31-45 سنة ☐ فوق 45 سنة ☐

3/ **الشهادات المحصلة** : لسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ شهادات أخرى ☐

4/ **المركز الوظيفي**: مدير مالي ☐ رئيس قسم ☐ رئيس مصلحة محاسب ☐ أخرى ☐

5/:**الخبرة المهنية**: أقل من 5 سنوات ☐ بين 5 و 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

الجزء الثاني : يضم ثلاث محاور وهي كالتالي:

المحور الأول: مدى صحة الاعتراف والقياس المحاسبي في المؤسسات البترولية الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	البيان	غير موافق	محايد	موافق
01	-تطبق المؤسسات البترولية النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية .			
02	-يتم الاعتراف المحاسبي في المؤسسات البترولية وفق النظام المحاسبي المالي.			
03	-يستخدم الدينار الجزائري في عملية القياس المحاسبي بالنسبة للتعاملات اليومية			
04	-يتم تقيم أصول المؤسسة وفق التكلفة التاريخية			
05	-يعتمد في قياس أصول المؤسسة عند استلامها بالتكلفة التاريخية وعند البيع بالقيمة السوقية و حين التجديد بتكلفة الاستبدال			
06	-تعتمد المؤسسة عند عملية إعادة التقييم لأصولها على القيمة العادلة في تحين قوائمها المالية.			
07	-عناصر أصول وخصوم المؤسسة يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة واحدة في السنة.			

08	-تعتمد المؤسسة على توفر شرط موثوقية القياس للاعتراف بالأصل قي القوائم المالية .			
09	-خلو القوائم المالية من كل أشكال التحيز في القياس المحاسبي لجهة معينة.			

المحور الثاني : مدى التزام المؤسسات البترولية الجزائرية بقواعد التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسب المالي

الرقم	البيان	غير موافق	محايد	موافق
1	-تتم عملية التسجيل المحاسبي في المؤسسة وفق التكلفة التاريخية			
2	-تعتمد المؤسسة على إثباتات و شروط في تقيد ممتلكاتها ضمن القوائم المالية			
3	-كل التسجيلات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ القيد المزدوج			
4	-تتم عملية التسجيل المحاسبي في المؤسسة وفق العملة الوطنية(الدينار الجزائري) بالنسبة للتعاملات.			
5	-تسجل المؤسسة الأصول و الخصوم والإيرادات و المصاريف ضمن دفتر اليومية.			
6	-تسجل التثبيتات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة و متمثلة في تكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة و الأعباء الأخرى كما يمكن إضافة تكلفة التفكيك أو تجديد الموقع في المؤسسة.			
7	-تلتزم المؤسسة بالمبادئ المحاسبية في عملية التسجيل المحاسبي			
8	-تحرص المؤسسة على سلامة كل تسجيلات و المعالجات المحاسبية.			
9	-استخدام البرامج المحاسبية في عملية التسجيل يساعد المؤسسة في تقليل الأخطاء و سهولة تصحيحها.			

المحور الثالث الإفصاح المحاسبي في المؤسسات البترولية الجزائرية.

الرقم	البيان	غير موافق	محايد	موافق
1	-تتميز القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بالشفافية			
2	-تستجيب القوائم المالية للمؤسسة لبنود الإفصاح			
3	-يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر الميزانية بشكل واضح ومفهوم.			
4	-مصداقية وشفافية القوائم المالية راجع إلى تطبيق نظام المحاسبي المالي.			
5	-أن القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة بوضعها الحالي تتمتع بالحد الأدنى من الشفافية و الموضوعية			
6	-الإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة			
7	-تعبر القوائم المالية بصدق عن مختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية			
8	-من خلال الإفصاح الكافي يدعم الثقة بين المؤسسة ومختلف الشركاء والمتعاملين معها.			
9	-يساهم الإفصاح في تدعيم الثقة بين المؤسسة ومختلف شركائها			

تم تحكيم الاستبيان من طرف الأساتذة الأفاضل :

-علاء بوقفة

-حكيم بن جروة

مع فائق الاحترام والتقدير

الملحق رقم 02 : نتائج البرنامج الإحصائي SPSS

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
الاعتراف_المحاسبي	40	2.7583	.22489	.03556

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
الاعتراف_المحاسبي	21.326	39	.000	.75833	.6864	.8303

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
التسجيل_المحاسبي	40	2.8556	.21964	.03473

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
التسجيل_المحاسبي	24.635	39	.000	.85556	.7853	.9258

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
الافصاح_المحاسبي	40	2.8000	.25061	.03962

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
الافصاح_المحاسبي	20.189	39	.000	.80000	.7199	.8801

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.796	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.716	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.784	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.835	27

المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء.....	III
الشكر.....	IV
الملخص.....	V
قائمة المحتويات.....	VI
قائمة الجداول.....	X-IX
قائمة الأشكال البيانية.....	XI
قائمة الملاحق.....	XII
قائمة الاختصارات والرموز.....	XIII
المقدمة.....	أ – ج
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية	
المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة والممارسات المحاسبية ومتغيراتها	5
المطلب الأول : ماهية المحاسبة	5
اولا : تعريف المحاسبة	5
ثانيا: المبادئ الأساسية للمحاسبة و اهدافها	7
المطلب الثاني: الممارسات المحاسبية و اهدافها	9
اولا: المبادئ المحاسبية للمحاسبة	9
ثانيا: اهداف المحاسبة	9
ثالثا: الممارسة المحاسبية	9
المطلب الثالث : الإفصاح المحاسبي ونظم المعلومات المحاسبية بين المفهوم و المواصفات	14
اولا : ماهية الإفصاح المحاسبي	14
ثانيا: نظام المعلومات المحاسبية	21
ثالثا: النظام المالي المحاسبي الجديد SCF	22
المطلب الرابع : تسجيل الأصول والخصوم و الأعباء والإيرادات في الحسابات	23
اولا: التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم	23
ثانيا : التسجيل المحاسبي للأعباء والإيرادات	26
المطلب الخامس: قواعد التقييم العامة و الخاصة في النظام المحاسبي المالي الجزائري	28

اولا : قواعد التقييم العامة	28
ثانيا : قواعد التقييم الخاصة	29
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	30
المطلب الأول : الدراسة الوطنية	30
اولا: دراسة شعيب شنوف 2008	30
ثانيا: دراسة رشيد قريرة 2016	31
ثالثا : دراسة علاء بوقفة 2016	31
رابعا : دراسة عبد الوهاب نعام 2017	32
خامسا : دراسة محمد الهاشمي حجاج و حسام مسعودي	33
سادسا : دراسة أ.د ناصر دادي عدون و.د معراج هواري	33
المطلب الثاني : الدراسات العربية	34
اولا : دراسة موفق عبد الحسين محمد	34
ثانيا : دراسة رولا كاسر لايقة	34
المطلب الثالث : الدراسات الاجنبية	35
المطلب الرابع: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسات الحالية	36
الفصل الثاني : دراسة ميدانية	
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	42
المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها	
المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة	42
اولا: مصادر جمع البايانات	42
ثانيا: عينة الدراسة	40
ثالثا: حدود الدراسة	47
المطلب الثاني : أدوات وبرامج الدراسة	49
اولا : الاستبيان	47
ثانيا : نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة	48
ثالثا: هيكل الاستبيان	48
المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشتها	52

المطلب الاول : عرض نتائج الاستبيان	52
المطلب الثاني : عرض نتائج الاستبيان خصائص عينة الدراسة	57
الخاتمة	**70**
قائمة المراجع	**75-74**
الملاحق	**84-77**
الفهرس	**88-86**

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق (01)	استمارة الاستبيان	**79-77**
الملحق (02)	نتائج البرنامج الإحصائي SPSS	**81-80**