جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ـ الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية و التسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية و محاسبة، تخصص محاسبة و جباية معمقة

بعنوان :

أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية

دراسة حالة عينة من المؤسسات("SNVI"، ALGERIE "TELECOM"،"ECO.S.EST")

للفترة الممتدة بين(2014-2018)

من إعداد الطالبة : أشواق رباعة

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: 20 جوان 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د/ صالح قريشي ..... (أستاذ محاضر "ب" ، جامعة ورقلة) رئيسا
د/ بدر الزمان خمقاني ..... (أستاذ محاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مشرفا و مقررا
د/ خير الدين قريشي ..... (أستاذمحاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ـ الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية و التسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية و محاسبة، تخصص محاسبة و جباية معمقة

بعنوان :

أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية

دراسة حالة عينة من المؤسسات("SNVI"، ALGERIE "TELECOM"،"ECO.S.EST")
للفترة الممتدة بين(2014-2018)

من إعداد الطالبة : أشواق رباعة

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: 20 جوان 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د/ صالح قريشي ..... (أستاذ محاضر "ب" ، جامعة ورقلة) رئيسا

د/ بدر الزمان خمقاني ..... (أستاذ محاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مشرفا و مقررا

د/ خير الدين قريشي ..... (أستاذمحاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك ليرى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد..

*والدي العزيز *

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني .. إلى بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

أمي الحبيبة

إلى من بها أكبر وعليها أعتمد .. إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي..

إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها..

إلى من عرفت معها معنى الحياة

*أختي *

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي .. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت ، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير

صديقاتي

إلى كل من أحب لي الخير و النجاح و إلى من نسيهم قلمي و لم ينساهم قلبي إلى كل أستاذ و أستاذة تحمل عناء تعليمي

أشواق

الشكر و التقدير

ربّ أوزعني أن أشكر نعمتك عليّ بإتمام هذه الدراسة، وعلى ما مننت به عليّ من توفيق وسداد، وعلى ما منحتني إيّاه من صحة وقدرة على تخطّي الصعاب.

يسعدني أن أتقدّم بجزيل الشّكر وخالص التقدير والعرفان إلى :

الأستاذ المشرف : **الدكتور(أستاذ محاضر "أ") بدر الزمان خمقاني** على التفضّل بقبول الإشراف على هذه المذكرة، لما بذله معي من جهد و الذي كان لنصائحه و توجيهاته القيّمة، الأثر الكبير في إخراج هذا العمل في صورته النهائية.

أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم قراءة هذا العمل ومناقشته وإبدائهم ملاحظاتهم القيمة و توجيهاتهم الطيّبة.

أشواق

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية، و لتحقيق هدف الدراسة قامت الطالبة بدراسة حالة في ثلاثة (03) مؤسسات اقتصادية جزائرية خلال الفترة الممتدة بين (2014-2018)، حيث تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في تحليل المقابلات الشخصية التي تم إجراؤها مع عينة من المستجوبين في دائرة المالية و المحاسبة و مسؤولي المخازن، و التي بلغ عددها خمسة عشرة (15) مقابلة تم تقسيمها على هذه المؤسسات ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : إن الثبات في السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة راجع لأسباب قانونية، معظم السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة تتضمن أكثر من بديل قابل للتطبيق، و في ظل النتائج أوصت الدراسة بما يلي :يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة اختيار السياسات المحاسبية التي تتلاءم مع ظروف هذه المؤسسات، ضرورة تغيير السياسات المحاسبية لمواكبة التغير الذي يحدث في الظروف المحيطة للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية : سياسات محاسبية، معلومات مالية، نظام محاسبي مالي(SCF)، مرونة محاسبية، اختيار و تطبيق سياسات محاسبية.

Abstract

The study aimed to highlight the impact of the flexibility of accounting policies on financial information in the Algerian environment, and to achieve the objective of the study, the researcher examined a case study between three (03) Algerian economic institutions during the period (2014-2018), where the case study approach and comparative approach was based on the analysis of interviews conducted with a sample of the respondents in the 15 financial accounting district and treasuries officials. The study recommended that the Algerian economic institutions should choose the accounting policies that suit the circumstances of these institutions, and that the accounting policies should be changed to keep pace with the change in the circumstances surrounding the institution.

Keywords: Accounting policies, financial information, financial accounting system (SCF), accounting flexibility, choice and application of accounting policies.

Résumé

L'étude visait à mettre en évidence l'impact de la flexibilité des méthodes comptables sur l'information financière dans l'environnement algérien, et pour atteindre l'objectif de l'étude, le chercheur a examiné une étude de cas entre trois (03) institutions économiques algériennes au cours de la période (2014- 2018), l'approche de l'étude de cas et l'approche comparative étaient fondées sur l'analyse des entrevues menées auprès d'un échantillon de répondants des 15 responsables du district de comptabilité financière et du Trésor. L'étude recommandait que les institutions économiques algériennes choisissent les méthodes comptables qui conviennent aux circonstances de ces institutions, et que les conventions comptables devraient être modifiées pour suivre l'évolution des circonstances entourant l'institution.

Mots-clés : Politiques comptables, information financière, système de comptabilité financière (SCF), flexibilité comptable, choix et application des méthodes comptables.

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
إهداء	I
الشكر والتقدير	II
ملخص	III
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	XI
قائمة المختصرات والرموز	XII
مقدمة	ب
الفصل الأول : الإطار التصوري للسياسات المحاسبية و المعلومات المالية	
تمهيد	2
المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول السياسات المحاسبية	3
المبحث الثاني : السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي "SCF"	6
المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول المعلومات المالية	21
خلاصة الفصل الأول	31
الفصل الثاني : مرونة السياسات المحاسبية و الدراسات السابقة	
تمهيد	33
المبحث الأول: مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية	34
المبحث الثاني: الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة	48
الفصل الثالث : دراسة حالة لمرونة السياسات المحاسبية و أثرها على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية	
تمهيد	61
المبحث الأول : تقديم المؤسسات محل الدراسة	62
المبحث الثاني : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة	72
المبحث الثالث : النتائج و المناقشة الدراسة	76
خلاصة الفصل الثالث	134
خاتمة	136
قائمة المراجع	140
الملاحق	150
الفهرس	157

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-3	أهداف المؤسسات محل الدراسة	71
2-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	76
3-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	77
4-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	78
5-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	79
6-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة	80
7-3	مختصر المحور الأول حول اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر "ALGERIE TELECOM" ، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "ECO.S.EST")	128-129
8-3	مختصر المحور الثاني حول مدى تغير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر " ALGERIE TELECOM" ، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي"ECO.S.EST") لسياساتها المحاسبية	130-131
9-3	مختصر المحور الثالث حول مدى تأثير المرونة في السياسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر "ALGERIE TELECOM "، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "ECO.S.EST") على المعلومات المالية	132-133

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	هرم الخصائص النوعية للمعلومات المالية	23
1-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة (SNVI)	63
2-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة (ALGERIE TELECOM)	66
3-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة (Eco.S.EST)	69
4-3	متغيرات الدراسة	73
5-3	متغير الجنس للعينة المدرسة	76
6-3	متغير السن للعينة المدروسة	77
7-3	متغير المستوى التعليمي للعينة المدروسة	78
8-3	متغير الوظيفة للعينة المدروسة	79
9-3	متغير المؤهل العلمي للعينة المدروسة	80
10-3	طريقة اهتلاك التثبيتات العينية التي تعتمدها المؤسسات محل الدراسة	81
11-3	طريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات محل الدراسة	82
12-3	امتلاك المؤسسات محل الدراسة تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي أو لا	83
13-3	طريقة التقييم الأولي للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات محل الدراسة	84
14-3	الطريقة التي تستعملها المؤسسات محل الدراسة المتعلقة بالمتابعة المحاسبية للمخزونات	85
15-3	الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسات محل الدراسة في تقييم تكلفة المخزونات	86
16-3	نوعية العقود التي تبرمها المؤسسات محل الدراسة و الاختيار المحاسبي التي تعتمده هذه المؤسسات عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات	87
17-3	توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة اهتلاك التثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	88
18-3	توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	89
19 -3	توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة المتبعة عند اقتناء التثبيتات بعقد إيجار تمويلي من طرف المؤسسات التابعين لها	90
20 -3	توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة التقييم الأولي للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	91

21-3	توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة المتابعة المحاسبية للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	92
22-3	توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة تقييم تكلفة المخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	93
23-3	توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة المتبعة عند الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل من طرف المؤسسات التابعين لها	94
24-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة اهتلاك التثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	95
25-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	96
26-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة اقتناء التثبيتات بعقد إيجار تمويلي أو اقتناؤها بدون بعقد إيجار تمويلي المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	97
27-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة التقييم الأولي للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	98
28-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة المتابعة المحاسبية للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	99
29-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة تقييم تكلفة المخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها	100
30-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة المتبعة عند الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل من طرف المؤسسات التابعين لها	101
31-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسات التابعين لها بالمنفعة أفضل	102
32-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسات التابعين لها بالمنفعة أفضل	103
33-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة تقييم تكلفة المخزونات و التي تعود على المؤسسات التابعين لها بالمنفعة أفضل	104
34-3	توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل و التي تعود على المؤسسات التابعين لها بالمنفعة أفضل	105
35-3	تغيير السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة	106
36-3	عدم تغيير السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة في جانب اهتلاك التثبيتات العينية	107
37-3	العوامل الداخلية أو الخارجية التي تؤثر على قرار الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة	108

3-38	توزيع عينة الدراسة حول تأييد الثبات أو التغير السياسات المحاسبية في المؤسسات التابعين لها	109
3-39	مراعاة أو عدم مراعاة ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية من طرف المؤسسات محل الدراسة	110
3-40	وجود أو عدم وجود مرونة في السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة	111
3-41	توزيع عينة الدراسة حول اختيار السياسات المحاسبية التي تتلاءم مع تحقيق أهداف لكل مؤسسة تتناسب أولا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية	112
3-42	توزيع عينة الدراسة حول تأثير التعدد في نماذج القياس المحاسبي	113
3-43	توزيع عينة الدراسة حول الإفصاح عن المعلومات المالية عند اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قابلية المقارنة	114
3-44	توزيع عينة الدراسة حول الحرية في اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسات محل الدراسة	115

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	استمارة المقابلة	**162-157**

قائمة الاختصارات و الرموز

اسم الاختصارات و الرموز باللغة الأجنبية (الإنجليزية أو الفرنسية)	اسم الاختصارات و الرموز باللغة العربية	الاختصارات و الرموز
La **S**ociété **N**ationale des **V**éhicules **I**ndustriels	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية	**SNVI**
Entreprise de **C**onstruction **S**ud **EST**	مؤسسة البناء للجنوب الشرقي	**Eco.S.EST**
Le **C**onseil **N**ational de la **C**omptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة	**CNC**
Système de **C**omptabilité **F**inancière	النظام المحاسبي المالي	**SCF**
Generally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples	المبادئ و القواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما من أعضاء المهنة	**GAAP**
International **F**inancial **R**eporting **S**tandards	معايير التقارير المالية الدولية	**IFRS**
International **A**ccounting **S**tandards	معايير المحاسبة الدولية	**IAS**
International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية	**IASC**
International **A**ccounting **S**tandard **B**oard	مجلس معايير المحاسبة الدولية	**IASB**
American **A**ccounting **A**ssociation	الجمعية الأمريكية للمحاسبين	**AAA**
International **V**aluation **S**tandards **C**ouncil	مجلس معايير التقييم الدولية	**IVSC**
Financial **A**ccounting **S**tandards **B**oard	هيئة معايير المحاسبة المالية	**FASB**
Le **C**oût **U**nitaire **M**oyen **P**ondéré	التكلفة الوسطية المرجحة	**CUMP**
First **I**n **F**irst **O**ut	الوارد أولا صادر أولا	**FIFO**

المقدمة

تعتبر السياسات المحاسبية في ظل الظروف الراهنة والتحولات التي تعرفها الجزائر منذ جانفي 2010 بتطبيقها للنظام المحاسبي المالي، محورا أساسيا لبناء القوائم المالية وذلك لاعتبار أن قيم البنود التي تتضمنها مكونات القوائم المالية تبنى على تلك السياسات المعمولة بها.

ومن ثم فإن اختيار سياسة محاسبية معينة كبديل من مجموعة السياسات المحاسبية المتاحة لدى مؤسسة ما قد تتعرض للعديد من الانتقادات عبر مختلف مراحل التطور المحاسبي الحاصل، كما أن البدائل المتاحة للسياسات المحاسبية لا تعد عائقا في حد ذاتها، ولكن العائق يتمثل في كيفية انتقاء البديل الأنسب من مجموعة السياسات المحاسبية المتوفرة، ولكون إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن عملية الاختيار الأنسب لهذه البدائل من السياسات المحاسبية نتيجة للتطورات والتغيرات الجوهرية في ظروفها البيئية جعلها تركز على السياسة التي تجنبها تحقيق نتائج مالية غير مرضية.

لذلك تسعى إدارة المؤسسة جاهدة لاختيار سياسة تظهر عملياتها وأرباحها بأحسن ما يمكن وتقييم أدائها واستغلال مواردها الاقتصادية، ولكن من غير المعقول ترك الحرية التي قد تعكس صورة غير صادقة لكفاءة إدارة المؤسسة، وهذا ما يستلزم وضع محددات وضوابط لهذه السياسة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) ترتقي بمستوى الممارسات لخدمة مختلف الأطراف ذات العلاقة.

كما أن مع تطور المؤسسات الاقتصادية وتعدد أدوات الاستثمار فيها ازدادت حاجة المستخدمين للمعلومات المالية، ونظرا للتطورات الحاصلة على الصعيد المحلي والدولي تطورت معه أنظمة المحاسبة المعمول بها في الجزائر للحصول على معلومات ذات جودة عالية، حيث توفر المحاسبة معلومات مالية لجميع الأطراف سواء الداخلي أو الخارجي.

وحرص النظام المحاسبي المالي كل مؤسسة تدخل في مجال التطبيق هذا النظام بأن تتولى سنويا إعداد القوائم المالية و التي تشتمل على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملاحق التي تبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة حيث توفر معلومات مكملة للميزانية .

كما أن إدارة المؤسسة كمعدة لمكونات القوائم المالية يمكنها التحكم فيما تم اختياره من السياسات المحاسبية الملائمة لها في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) ، كما يمكنها تغيير سياستها المحاسبية المطبقة إلى سياسة أخرى تحقق لها أهداف معينة كتعظيم منفعتها الذاتية .

أولا:طرح الإشكالية:

وفي ظل هذا تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، و التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تأثير مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في المؤسسات محل الدراسة ("SNVI"، "ALGERIE TELECOM"، "ECO.S.EST") للفترة الممتدة بين (2014–2018) ؟

الأسئلة الفرعية:

1- هل يتم اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسة وفقا لأساس موضوعي؟

2- هل تقوم المؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية عند الضرورة؟

3- هل المعلومات المالية تتأثر بمرونة السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة؟

ثانيا: الفرضيات:

1- يتم اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسة وفقا لأساس موضوعي؛

2- تقوم المؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية عند الضرورة؛

3- تأثير مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في المؤسسات محل الدراسة.

ثالثا: مبررات اختيار الموضوع:

1- رغبة الطالبة في إثراء رصيدها المعرفي بدرجة أولى و إفادة كل من له اهتمام بهذا النوع من المواضيع؛

2- حداثة الموضوع باعتباره نقطة مهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية؛

3- انتهاج الجزائر لاستراتيجيات شراكة أجنبية ، تفرض عليها لرفع من مستوى الإفصاح فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية المعلومات المالية المستعملة في بناء مكونات القوائم المالية؛

رابعا: أهداف الدراسة :

1- التعرف على مدى تأثير السياسات المحاسبية على المعلومات المالية ؛

2- التعرف على مدى أهمية السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي؛

3- التعرف على مدى كفاية وملاءمة السياسات ا المحاسبية للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

4- التعرف على مدى أهمية المعلومات المالية في كونها جوهر الإفصاح المحاسبي.

خامسا: أهمية الدراسة:

1- تكتسب الدراسة أهميتها من أن المرونة في السياسات المحاسبية تؤثر على المعلومات المالية، كما تؤثر على مستخدمي المعلومات المالية، الأمر الذي يؤدي بالطالبة إلى معرفة تأثير المرونة في السياسات المحاسبية على المعلومات المالية؛

2- تنبع أهمية الدراسة من معرفة و اختيار البديل الأفضل في السياسات المحاسبية من خلال المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية. الأمر الذي يؤدي بالطالبة إلى معرفة مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية في اختيار السياسات المحاسبية المناسبة.

سادسا: حدود الدراسة:

– **حدود مكانية:** تكون الدراسة على مستوى المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)، مؤسسة اتصالات الجزائر و مؤسسة البناء للجنوب الشرقي (Eco.S.EST).

– **حدود زمنية:** تشمل الدراسة الزمنية للفترة الممتدة بين (2014-2018).

سابعا: منهج البحث و أدوات المستخدمة:

❖ **منهج البحث**

تحقيقا لأهداف البحث السابقة الذكر، ووصولا لأفضل الأساليب و الطرق لتوضيح أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية، ومن أجل معالجة مشكلة الدراسة، تعتمد الطالبة على المناهج العلمية التالية :

1- المنهج الوصفي: وهذا لدراسة الجانب النظري لكل من الفصل الأول و الثاني.

2- المنهج الاستقرائي: وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

3- المنهج دراسة الحالة: في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على دراسة الحالة من خلال استخدام المقابلة الشخصية.

❖ **الأدوات المستخدمة**

من أدوات البحث التي سيتم استخدامها المسح المكتبي، بهدف التعرف على مختلف المراجع و البحوث المتناولة لموضوع الدراسة، من أجل بناء نظرة متكاملة عن الموضوع.

ثامنا: .صعوبات الدراسة

خلال إعداد الدراسة تم مصادفة مجموعة من الصعوبات من بينها

1- صعوبة في تجميع المراجع مع قلتها خاصة فيما يتعلق بالمرونة في السياسات المحاسبية، و هذا راجع نوعا ما إلى حداثة موضوع الدراسة؛

2- تزامن وقت المقابلات مع الحراك في الجزائر مما أدى إلى صعوبة التنقل من مؤسسة إلى أخرى.

تاسعا: هيكلة البحث

تم انجاز هذه الدراسة من خلال ثلاثة (03) فصول، اثنين منهما متعلقان بالجوانب النظرية لموضوع الدراسة، و الفصل الثالث متعلق بالجانب التطبيقي لموضوع الدراسة.

تناولت الطالبة في الفصل الأول الإطار التصوري للسياسات المحاسبية و المعلومات المالية، من خلال ثلاثة (03) مباحث رئيسية، المبحث الأول تطرقت فيه إلى المفاهيم الأساسية حول السياسات المحاسبية، أما المبحث الثاني فقد استعرضت فيه السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي "SCF" ،في حين المبحث الثالث تناولت فيه المفاهيم الأساسية حول المعلومات المالية.

أما في الفصل الثاني تطرقت فيه الطالبة إلى مرونة السياسات المحاسبية والدراسات السابقة، من خلال مبحثين رئيسيين، المبحث الأول استعرضت فيه مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية و ما يرتبط بها من قيود و آلية ضبطها، أما المبحث الثاني تناولت فيه ملخصات عن أهم الدراسات السابقة التي تناولت السياسات المحاسبية و أثرها على المعلومات المالية.

أما في الفصل الثالث تعرضت فيه الطالبة إلى دراسة حالة لمرونة السياسات المحاسبية و أثرها على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية من خلال ثلاثة (03) مباحث رئيسية، المبحث الأول استعرضت فيه تقديم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، أما المبحث الثاني تطرقت فيه إلى الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة، في حين المبحث الثالث تناولت فيه النتائج و المناقشة الدراسة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للسياسات المحاسبية و المعلومات المالية

تمهيد

تمت الإشارة في هذا الفصل إلى السياسات المحاسبية التي تعتبر جزءا من الخطة الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية ، و الاهتمام بها هام لضبط الأحداث المحيطة بتلك المؤسسات الاقتصادية.

شهدت الحقبة الماضية تغيرات و تطورات على مستوى الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية وذلك في سنة 2010 حيث قامت الجزائر بتبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وما يتضمنه من قواعد و أساليب و إجراءات محاسبية تشكل مع بعضها البعض ما يسمى بالسياسات المحاسبية التي تعتبر القاعدة الأساسية في الممارسات المحاسبية.

إن التغيير في السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية جاء نتيجة تغير الظروف المحيطة بالمؤسسات، إلا أنه يجب على المحاسب التأكد من أن تغيير السياسات المحاسبية يجب أن يوفر معلومات أكثر دقة في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات.

و تمثل المعلومات المالية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع اقتصادي، كما تعد عنصر ربط و تنسيق بين المؤسسات و فروعها، وكوسيلة اتصال بين الفعاليات و الأحداث الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة و مستخدمي المعلومات المالية عند عملية اتخاذ القرارات، و نتيجة لتزايد الطلب على المعلومات المالية في السنوات الأخيرة بسبب تزايد اهتمام العديد من الجهات سواء كان ذلك من قبل الإدارة في المؤسسات أو الجهات المهنية الرسمية بهدف الحصول على المعلومات المالية المفيدة ولكن مع هذا كله يجب أن تتمتع هذه المعلومات المالية بالمصداقية لتكون أكثر أهمية لمتخذي القرارات.

ولهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

- المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول السياسات المحاسبية؛
- المبحث الثاني : السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي(SCF)؛
- المبحث الثالث : مفاهيم أساسية حول المعلومات المالية.

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول السياسات المحاسبية

المطلب الأول : ماهية السياسات المحاسبية

إن التطورات التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية أوجبت معرفة القواعد والمعايير التي تحدد أسس القياس والإفصاح والعرض وهو ما يعرف بالسياسات المحاسبية .

– الفرع الأول :تعريف السياسات المحاسبية

لقيت السياسة المحاسبية بمفهومها المحاسبي كثيرا من الجدل من قبل الكتاب والباحثين نظرا لاختلاف الفكر من جهة ، و تعدد الممارسات المحاسبية من جهة ثانية، فنجد أن بعض التعاريف تتطابق وأخرى تختلف، ستحاول الطالبة تقريب المفاهيم و إيجاد مفهوم يقرب وجهات النظر.

أولا: أطلق المشرع الجزائري على السياسات المحاسبية تسمية الطرق المحاسبية، التي عرفها من خلال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 ،المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي "SCF" كما يلي: "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على المؤسسة تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية." [1]

ثانيا: تسمي لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) هذه الطرق بالسياسات المحاسبية، طبقا لأحكام الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم (01) "إعداد وعرض القوائم المالية"، الذي يعرفها "بالمبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض المعلومات المالية، على أن يتم الأخذ بمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية."[2]

ثالثا : تعرف السياسات المحاسبية بأنها " تعبر عن اختيارات الإدارة لأي من الطرق المحاسبية المتعارف عليها عند تطبيق الإجراءات المحاسبية لقياس وعرض العمليات المالية. " [3]

رابعا: تعرف السياسات المحاسبية بأنها " مجموعة من الطرق والأساليب و أسس القياس المستخدمة في إعداد المعلومات المالية وكذلك الإجراءات التي تحكم المهنيين في ممارساتهم المهنية. " [4]

مما سبق يمكن للطالبة أن تستنتج بأن السياسات المحاسبية هي مجموعة الطرق والأساليب والتقنيات المحاسبية، و التي يجب على المؤسسة المفاضلة فيما بينها لإعداد و عرض القوائم المالية بصورة واقعية، وكذا يتم وضعها بمراعاة مجموعة من المحددات المحاسبية مثل: الحيطة و الحذر ، الأهمية النسبية، الملاءمة.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 2008/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 : المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادر بتاريخ 2008/05/28، ص13.

[2] سعد براوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IFRS/IAS**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي، 2010، ص 11.

[3] وليد محمد الشباني، **مبادئ المحاسبة والتقرير المالي** ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 282.

[4] محمد مطر، مرسي السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة**، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008، ص 72.

– الفرع الثاني: أهمية السياسات المحاسبية [1]

تعتبر السياسة المحاسبية في المؤسسة حجر الزاوية وذلك لأهميتها بالنسبة للمؤسسة عند إعدادها للقوائم المالية من جهة ، و للأطراف ذات العلاقة من جهة ثانية ، حيث يمكن حصر السياسات المحاسبية في النقاط التالية :

1/ تمكن من اختيار أفضل البدائل المحاسبية الملائمة للظروف والعوامل السائدة سواء على مستوى المؤسسة أو المحيط ككل مما يؤدي إلى التوصل لقوائم مالية ذات معلومات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل وأيضا عدم تفضيل مصالح فئة معينة على فئة أخرى؛

2/ إن قابلية للمقارنة من أهم المقومات الواجب المحافظة عليها عند تحديد السياسات المحاسبية و تطبيقها؛

3/ تحديد السياسة المحاسبية للمؤسسة يعد أمرا ضروريا حيث أن مقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية ضروري للحكم على مدى كفاءة المؤسسة؛

4/ وضع سياسة محاسبية يؤدي إلى تحقيق مبدأ المقارنة الذي يساعد على عدم التحيز والدقة والموضوعية في الإفصاح عن كفاءة وقدرة المؤسسة ومستوى تحقيقها للأهداف المسطرة؛

5/ مرونة السياسة المحاسبية تؤدي إلى استيعاب الاختلافات القائمة بين القطاعات الاقتصادية المختلفة و أيضا انعدام أو انكماش هذه الاختلافات على مستوى القطاع الاقتصادي الواحد وهذا يضمن إمكانية إجراء المقارنات بين نتائج الأنشطة الاقتصادية لمختلف المؤسسات بناء على ما يرد بقوائمها المالية من توضيحات حول طبيعة ونوع السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض القوا م المالية.

المطلب الثاني: مصادر السياسات المحاسبية

1/ المبادئ و القواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما من أعضاء المهنة(GAAP)

يمثل أقدم و أهم مصادر بناء السياسة المحاسبية وما زال هذا المصدر يحتفظ بأهميته في كثير من الدول حيث أن المصدر يلقى قبولا عاما من أعضاء المهنة ، حيث تشكل هذه المبادئ و القواعد المحاسبية وهي بمثابة إطار للغة المحاسبة [2]، كما أنها تعد إطار مرجعي لمدققي الحسابات بحيث تمكنهم من التحقق من مدى توافق المعلومات المالية مع مبادئ المحاسبية المقبولة عموما. [3]

2/ الجهات الحكومية المختصة أو المفوضة بذلك [4]

سيادة الحكومة و سلطة القانون تتيح للجهات الحكومية فرض سياسات محاسبية معينة، وقد تلجأ اللجنة المنظمة عند بناء سياسة محاسبية إلى المبادئ و القواعد المحاسبية لفرض سياسة محاسبية على المؤسسات العاملة في المجتمع.

---

[1] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، الجزائر،2016-2017، ص 5.

[2] Wayne Allan Label, **Accounting for non-accountants**, Sourcebooks, Inc, United States of America, 2006, p14.

[3] STUART A. McCRARY, **Mastering financial accounting essentials : the critical nuts and bolts** , John Wiley&Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America, 2010 ,P19.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادتين11و12، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 ، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية ، العدد 7، الصادر بتاريخ 2011/02/02، ص ص5-6.

وبالنسبة لحالة الجزائر، فإن الجهة الحكومية المعنية بوضع السياسات المحاسبية ، هي وزارة المالية، ومن خلالها المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتمتع بصلاحيات في هذا المجال، ومن بين الصلاحيات التي منحها له القانون هي :

- ✓ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- ✓ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- ✓ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة ؛
- ✓ تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

ما يعاب على هذا المصدر الجمود و مشاكل لتطبيق التي تؤدي إلى بطء في إيجاد حلول، كما تعاني أيضا من التخلف في مسايرة التطورات في المجال المحاسبي.

3/ اجتهاد إدارة المؤسسة [1]

يتمثل في اجتهادات المحاسبين في معالجة العديد من التسويات التي لم يرد بشأنها معايير محاسبية مباشرة توضح آليات معالجتها بشرط عدم تعارضها مع المعيار المحاسبي لهذه التسوية وكذلك مع أي معيار محاسبي آخر.

في هذه الحالة ينبغي على المؤسسة الرجوع إلى المصادر التالية والعمل على تطبيقها:

- ✓ شروط وتفسيرات وإرشادات المعايير المحاسبية الدولية التي تتعامل مع موضوعات أو معاملات أو أحداث مشابهة وذات صلة؛
- ✓ المفاهيم، أسس الاعتراف، و مفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات كما وردت في إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

المطلب الثالث: تصنيف السياسات المحاسبية

يمكن تصنيف السياسات المحاسبية من خلال عدة المعايير على مستوى المؤسسات كما يلي :

أولا : معيار الأدوات المستخدمة في التقدير:

حسب هذا المعيار فإن السياسات المحاسبية تقسم إلى سياستين، الأولى نوعية و الثانية كمية

1/ سياسات نوعية [2]

إن السياسات النوعية ، تكون في شكل مراحل وشروط وإجراءات نصية، بناء عليها تحول العمليات من حساب إلى حساب يتناسب مع طبيعتها الحالية، مثل : شروط ومعايير تحويل الزبائن العاديين إلى زبائن مشكوك فيهم .

[1] محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014 ،ص566.

[2] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**، مرجع سبق ذكره، ص 11.

2/ سياسات كمية

تتضمن السياسات الكمية، أسس قياس وتقييم بعض عناصر القوائم المالية [1] ، حيث تشير إلى السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم و نشرها، كسياسة الإهتلاك المتبعة و طرق توحيد القوائم المالية (إن وجدت) [2] ، فهذا النوع من السياسات عادة ما يأتي في صورة أرقام، معدلات،... الخ.

ثانيا : معيار القوة الإلزامية [3]

حسب هذا المعيار فإن السياسات المحاسبية تقسم إلى سياستين، الأولى إلزامية و الثانية اختيارية

1/ سياسات إلزامية

إن السياسات الإلزامية، تتمثل في كون إدارة المؤسسة مجبرة على تطبيقها بغض النظر على مدى مناسبتها. وفي حقيقة الأمر أن مثل هذه السياسات المحاسبية تكون عادة في حالة عدم وجود بدائل محاسبية أخرى مثل الحالات التي تميل تطبيقاتها المحاسبية إلى توحيد السياسات المحاسبية الجزئي أو الكلي، أي يوجد خيار واحد لكل معالجة محاسبية.

2/ سياسات اختيارية

إن السياسات الاختيارية، تكون في حالة وجود تعدد في السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق، حيث يكون أمام إدارة المؤسسة عدة بدائل محاسبية لنفس العملية تختار الأنسب من بينها بغية إعداد قوائم مالية تكون أكثر ملاءمة وموثوقية لدى مستخدميها، ويعد هذا النوع من السياسات المحاسبية الأكثر انتشارا في الوقت الحالي رغم ما يثار حوله من جدل خصوصا في ما يتعلق باستغلال حرية الاختيار في مآرب أخرى غير مهنية.

المبحث الثاني : السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي "SCF"

المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي "SCF"

عرفته المادة 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 2007/11/25 بأنه: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض قوائم تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية." [4]

تضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تتمثل فيما يلي:

- ❖ تحديد الحسابات؛
- ❖ وضع القوائم المالية؛
- ❖ تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنيمارك، 2007، ص 69.

[2] سامر مظهر قنطقجي، **لغة الإفصاح المالي والمحاسبي**، لطبعة الأولى، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة،حماة، سوريا، 2012، ص 29

[3] عتير سليمان، مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)، مرجع سبق ذكره، ص12

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 11/25/ 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد74، الصادر بتاريخ 11/25/ 2007، ص3

المطلب الثاني: السياسات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي "SCF"

1/ أسس التقييم (القياس)

تم تعريف القياس المحاسبي من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه " القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية ليتم الاعتراف بها وتسجيلها في الميزانية العامة و بيان الدخل، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس ." [1]

كما تم تعريف القياس المحاسبي من طرف بجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 وهو أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة." [2]

ومن خلال هذه التعريفات تستنتج الطالبة تعريفا لعملية القياس المحاسبي " هي ترجمة كمية لأحداث اقتصادية وفق أُطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية."

1-1/ التكلفة التاريخية

أولا : تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالا في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء أو تكلفة الإنجاز[3].

ثانيا : عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها " المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد النفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدرة، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي استلامها أو سوف يتم استلامها ."[4]

ثالثا : يقصد كذلك بالتكلفة التاريخية بأنها " النقد المدفوع أو ما يعادله والذي بموجبه تسجل الموجودات بتاريخ اقتنائها في الحسابات وضمن النشاط العادي للمؤسسة " [5]

رابعا : يقصد بالتكلفة التاريخية بأنها " قيمة النقدية أو النقدية المعادلة المدفوعة لاقتناء أصل معين و التي تم تسجيلها بتاريخ الاقتناء وبالنسبة للالتزامات فإنها تمثل العوائد المستلمة بتاريخ الالتزام أو النقدية العادلة المتوقع دفعها لتسوية الالتزام في المسار العادي للأعمال. " [6]

---

[1] Discussion Paper, International Accounting Standards, November 2005, p18

[2] محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والإفصاح**، دار وائل، عمان الأردن، ط1 ،2004 ،ص115

[3] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، رسالة مقدمة لنيل شهد ة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013 ،ص 73.

[4] رشي بوكسدني وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010 ،ص 6.

[5] أسامة عمر جعارة ،**المعلومات المتعلقة بمعايير القيمة العادلة الملائمة والموثوقية مشكلات التطبيق** ،مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 29،كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العراق ،2012،ص 121.

[6] محمد سليم وهبة ، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية** ،مجلة المحاسب المجاز ،العدد 23، 2005، ص 18

1-2/ القيمة العادلة

أولا : حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرا على غرار المعيار الدولي 39 الذي يعرف القيمة العادلة بأنها " القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة و راغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية. " [1]

ثانيا : طبقا للمعيار(IFRS13) عرفت القيمة العادلة بأنها " السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس." [2]

ثالثا : كما يعرفها البعض الأخر على أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة به أصل أو تسوية التزام صادر بين طرفين وعلى استعداد تام ولديهم كافية المعلومات عن الصفقة. " [3]

رابعا : عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC)في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث تتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة. " [4]

خامسا : التعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليها مصطلح "القيمة الحقيقة" فقد عرفها " هي "هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية. " [5]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على النقاط الأساسية التالية :

- الصفقة تتم بين أطراف مستقلة عن بعضها البعض و لا تربطهم علاقة فيما بينهم؛
- أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة وغير مكرهة ودون تحت أي ضغط؛
- الأطراف المتعاقد مطلعة على كل الحقائق والمعلومات الأساسية والهامة وذات الصلة بالصفقة؛
- الظروف التي تتم فيها الصفقة تكون طبيعية وعادية (لا يكون البائع مثلا مجبرا على البيع أو مثلا في حالة التصفية...).

[1] Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titre bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemag, HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Facult de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010, p 05

[2] 9 IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.p 01

[3] 1 Association d'économie financière 21/03/2015 à 11,45 http://www.aef.asso.fr/parution.jsp?prm=186

[4] هوام جمعة و حديدي آدم، مداخلة بعنوان :**أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، أيام 11/09 سبتمبر 2013 ،اسطنبول، تركيا. ص9

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م. ص87

1-3/ التكلفة الجارية [1]

وهي القيمة السوقية لعنصر من عناصر القوائم المالية وغالبا ما تطبق على تقييم الاستثمارات المالية للمؤسسة الاقتصادية في المؤسسات الأخرى.

1-4/ صافي القيمة القابلة للتحصيل [2]

وهي سعر البيع التقديري للأصول التي سيتم التنازل عنها مقابل خصم التكاليف اللازمة لعملية البيع، أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد التي يجب دفعها للوفاء بالالتزامات.

1-5/ القيمة الحالية [3]

وهي تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل الخصم، وتستخدم هذه الطريقة لتقييم أرصدة المدينين الطويلة الأجل أو أرصدة الدائنين الطويلة الأجل.

2/ اهتلاك التثبيتات (الأصول الثابتة)

تمتلك جميع المؤسسات بعض الموارد ذات الكيان المادي والتي تتوقع استخدامها في عملياتها خلال فترة زمنية طويلة نسبيا ، ويطلق على هذه الموارد الاقتصادية عادة بالأصول الثابتة . [4]

كما أن المقصود بالأصول الثابتة بأنها " تلك الأصول التي يتم اقتنائها من قبل المؤسسة ليس بغرض إعادة البيع وتحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية ولكن للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية. " [5]

و يقصد بالإهتلاك من وجهة النظرة المحاسبية بأنه " تلك العملية التي بمقتضاها يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على الفترات التي يتوقع أن تستفيد من خدمات الأصل وذلك تطبيقا لمبدأ المقابلة ويجب أن يتم هذا التوزيع بطريقة رتيبة ومنطقية." [6]

وفي هذا الإطار تستخدم عدة طرق محاسبية لإهتلاك الأصول الثابتة، أهمها ما يلي :

2-1/ طريقة الإهتلاك الخطي (الثابت)

تطبق هذه الطريقة على الأصول الثابتة (العينية و المعنوية)، ويتمثل الاهتلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي لأقساط الاهتلاك على أساس مدة الاستعمال[7]،كما يجب أخذ العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد

---

[1] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص73.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ،الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ،2010، الفقرة 100.

[3] علي احم أبو الحسن، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص20.

[4] محمد مطر ، **مبادئ المحاسبة المالية : الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح** ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص362.

[5] فريجات، ياسر صالح، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص50.

[6] أحمد حسين علي ، **المحاسبة المتوسطة في الأصول الثابتة والاستثمارات والالتزامات ومشاكل قياس الدخل** ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص80.

[7] مداني بن بلغيث، **استعراض النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي "SCF"**، دروس في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2010، ص 3.

القسط الثابت للإهتلاك : [1]

- ❖ قيمة الأصل الثابت المثبتة في الدفاتر؛
- ❖ سنوات عمر الأصل الثابت الإنتاجية المقدرة؛
- ❖ قيمة الخردة إذا قدر للخردة أن تباع.

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الاقتناء} - \text{الخردة}}{\text{العمر الاقتصادي (عدد السنوات)}}$$

ما إذا لم يقدر قيمة الخردة فيكون قسط الإهلاك كالآتي:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الاقتناء}}{\text{العمر الاقتصادي (عدد السنوات)}}$$

2-2/ طريقة الإهتلاك المتناقص [2]

يحسب قسط الإهتلاك بموجب هذه الطريقة على القيمة المحاسبية الباقية للاستثمار و ليس على القيمة الأصلية للاستثمار، وذلك بضرب معدل الاهتلاك الذي يحصل عليه بطريقة قسط الاهتلاك الخطي، في إحدى المعاملات التالية :

- 1.5 إذا كانت مدة الاهتلاك 3 أو 4 سنوات؛
- 2 إذا كانت مدة الاهتلاك 5 أو 6 سنوات؛
- 2.5 إذا كانت مدة الاهتلاك أكثر من 6 سنوات.

تناسب هذه الطريقة الحالات التي يرتبط فيها الاندثار والتلف بعدد الوحدات الإنتاج المقدمة من الأصل بدلا من مجرد مرور وحدات الزمن. وبصفة خاصة تناسب هذه الطريقة حساب إهتلاكات الأصول في مجال الطَّيران حيث يرتبط الإهتلاك أو يحسب العمر الإنتاجي بعدد ساعات الطَّيران للطائرة، والمسافات المقطوعة لشاحنات النقل الكبيرة، وعلى خلاف طرق الإهتلاك السابقة فإن هذه الطريقة لا تسجل أي إهتلاك حالة عدم حدوث نشاط طالما الإهتلاك يحسب على أساس حجم النشاط المادي (ليس دالة في الزمن). [3]

---

[1] رضا ، عقيلة ، **مدى توافق أسس اهتلاك أصول الثابتة بموجب النظام المحاسبي السوري (287) مع معايير المحاسبة الدولية** ، مجلة اربد للبحوث والدراسات ، المجلد السابع العدد 2، سوريا، 2004، ص 3

[2] سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة منقحة و مزيدة، الجزائر، 2002، ص207.

[3] محمد شريف توفيق، **مقدمة المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، مكتبة المدينة، الزقازيق، مصر، 2001-2002،ص ص44-47

3/ طرق تقييم تكلفة المخزون

هناك عدة تعاريف أعطيت للمخزونات نذكر منها:

أولا : "يعتر المخزون من أكثر الأصول المتداولة في معظم المؤسسات الاقتصادية و ذو وزن نسبي عالي جدا يتطلب قياسه دقة كبيرة نظرا لتأثر على أرباح المؤسسة وعلى مركزها المالي،وكذلك يؤثر على حقوق الملكية، و يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة ." [1]

ثانيا : "يعرف المخزون أنه الأصل احتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمؤسسة، أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلا للبيع، أو احتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات. " [2]

ثالثا : "يشمل المخزون جميع المواد والأجزاء والتجهيزات والأدوات والبضاعة الجاهزة المسجلة في سجلات المؤسسة والمتواجدة ماديا في المخازن أو المستودعات أو الوحدات العائدة لتلك المؤسسة. " [3]

مما تقدم يمكن للطالبة تعريف المخزون بأنه" مجموع المواد والسلع التي تشريها المؤسسة بغرض بيعها على حالتها، أو إدخال عليها إضافات ثم بيعها، أوهي مواد تشريها المؤسسة بغرض استخدامها ي العملية الإنتاجية."

و يؤثر تقييم المخزون على كل من نتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي؛ ولا توجد طريقة واحدة للتقييم يتفق عليها المحاسبون وإنما توجد عدة طرق محاسبية متاحة للمؤسسة أن تختار واحدة منهم لاستخراج تكلفة مخزون آخر المدة [4]، أهمها:

3-1/ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP)

تفترض هذه الطريقة في تسعير المواد المنصرفة أي أمر صرف للمواد يتم من كل المشتريات الموجودة في المخازن لحظة الصرف وبكميات تتناسب مع تلك المشتريات ويتم احتساب متوسط التكلفة المرجح بعد كل إدخال جديد للمواد و يعتبر موزونا لأنه يعطي وزنا للكميات ويراعي الأهمية النسبية لكمية المواد الموجودة في المخازن وكمية المواد المشتراة. [5]

3-2/ طريقة الوحدات المنتجة

و تتماشى هذه الطريقة مع التدفق المادي للمخزون إذا تم صرف المواد من المخازن عشوائيا و كانت دورة المخزون سريعة [6]، وتفترض أن وحدات الصنف الواحد من المواد متماثلة ولا يمكن تمييز مكوناتها وبالتالي فإن الوحدات المنصرفة للإنتاج أو البيع قد تكون من الوحدات القديمة أو الحديثة أو خليطا من النوعين. [7]

3-3/ طريقة الوارد أولاً صادر أولا (FIFO)[8]

تعتبر هذه الطريقة أن المؤسسة تستهلك أو تبيع المواد أو السلع التي دخلت أولا إلى المخزن، أي أن ما دخل أولا يخرج أولا، وبالتالي فالمخزون النهائي سوف يتكون من المواد والسلع المشتراة مؤخرا.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **النظرية المحاسبية**، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008، ص18.

[2] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الجزائر، 2002، ص101.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر حيطالي، 2009، ص47.

[4] أبو فضلي ، **إدارة المخزون**، دار المناهج للنشر والتوزيع والطباعة، السعودية، 2006 ،ص 28.

[5] مجمع العربي للمحاسبين، **المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات**، مطبعة الشمس، عمان، الأردن، 2001، ص96.

[6] عبد الله، **دراسة تحليلية لبيان أثر تكاليف المخزون على السيولة والربحية والهياكل التمويلية (دراسة تطبيقية)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1996، ص44 .

[7] أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولي، جامعة البترا، البترا، الأردن، 2005، ص91.

[8] Philippe. B, "La rotation des stocks", Chocard et associes, France, 1999, p 76.

4/ السياسات المحاسبية المتعلقة بالعملاء [1]

تتمثل في مجموع السياسات المحاسبية الموجهة خصيصا لتصنيف الزبائن وتحديد وضعياتهم المالية وأثرها على قدرتهم على سداد ديونهم ومكانتهم التجارية (زبائن مؤقتين، دائمين، ...) تجاه المؤسسة، حيث توضع مؤشرات اقتصادية ومالية يتم من خلالها تحديد سمعة الزبون الائتمانية ومدى قدرته على الوفاء بالتزاماته في تواريخ الاستحقاق المتفق عليها، و يمكن تصنيف الزبائن إلى ثلاثة أصناف على النحو التالي:

- ❖ زبائن عاديين (وضعيتهم المالية جيدة)، سيسددون ما عليهم في الآجال المتفق عليها؛
- ❖ زبائن مشكوك فيهم (وضعيتهم المالية صعبة)، يحتمل عدم تسديدهم لجزء أو لكل ما عليهم تجاه المؤسسة، و هذا ما يستدعي تكوين مخصصات بمبالغ عدم التسديد المحتملة؛
- ❖ زبائن معدومين (وضعيتهم المالية ميؤوس منها)، لن يسددوا جزء أوكل ما عليهم بصفة نهائية.

5/ السياسات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات

تشكل الالتزامات أحد مصادر التمويل في المؤسسات وهي المصدر الخارجي للتمويل، وتعرف بأنها منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلا في شكل التزام قائم بالفعل على المؤسسة، حيث يتم ذلك بتحويل أصول أو تقديم خدمات لمؤسسة أو مؤسسات أخرى وذلك نتيجة لأحداث وعمليات تمت في الماضي[2]. يتم الاعتراف بها عادة بمبلغ المتحصلات من النقد أو ما يعادل النقد الناشئ عن تلك الالتزامات، أو في بعض الظروف بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع دفعة لسداد الالتزام الناشئ عنها وذلك في سياق النشاط العادي للمؤسسة، تقسم الالتزامات إلى عدة أنواع أهمها: تعاقدية، ضمنية، عرفية، طارئة أو شرطية ومستحقات[3].

أما بالنسبة لتسديد الالتزامات فتتم بأحد أو بعض الطرق التالية: [4]

- ❖ السداد النقدي للالتزام؛
- ❖ تحويل أصول أخرى للوفاء بالالتزام؛
- ❖ تقديم خدمات لمقابلة الالتزام؛
- ❖ استبدال الالتزام بالتزام آخر؛
- ❖ تحويل الالتزام إلى حقوق الملكية، مثل تحويل سندات إلى أسهم.

---

[1] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**، مرجع سبق ذكره، ص 13

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية (مدخل نظري و تطبيقي)**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2009، ص45

[3] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص320.

[4] ناصر نور الدين، عبد اللطيف، **المحاسبة المالية في القياس و الإفصاح عن الأصول و الالتزامات**،دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص ص185-186.

6/ السياسات المحاسبية المتعلقة بالأعباء و الإيرادات

6-1/ أسس الاعتراف بالأعباء

تعبر الأعباء عن تدفقات خارجة أو استخدام للأصول أو حدوث التزام (أو خليط منهما) خلال فترة زمنية معينة نتيجة بيع أو إنتاج السلع أو تقديم الخدمة أو القيام بأنشطة أخرى تمثل العمليات الرئيسية للمشروع[1]، يتم الاعتراف بها بالاسترشاد بما يعرف بواقعة الاستنفاد، أي تحويل الأصل إلى نفقة أو مصروف بربطها بالإيراد المحقق وفقا لمبدأ المقابلة[2].

و بالنسبة لأسس الاعتراف بها، فهي تنقسم إلى :[3]

❖ **الاعتراف بالأعباء على أساس العلاقة السببية**

هي أعباء ترتبط مباشرة بالإيرادات التي تم الاعتراف بها و إثباتها محاسبيا خلال الفترة، و هنا تتم المقابلة بين الأعباء و الإيرادات على أساس افتراض علاقة سببية، و بذلك فإن توقيت الاعتراف بالعبء يرتبط بتوقيت الاعتراف بالإيراد على أساس مبدأ المقابلة.

❖ **الاعتراف بالأعباء على أساس الفترات المحاسبية**

هي أعباء لا ترتبط مباشرة بالإيرادات، ولكن يمكن ربطها بفترة معينة أو فترات محاسبية، أي أن المقابلة هنا تفترض علاقة بين العبء و بين نشاط فترة معينة أو عدة فترات.

6-2/ أسس الاعتراف بالإيرادات

هناك العديد من التعريفات للإيراد وردت يمكن من خلالها استنباط المفاهيم الأساسية للإيرادات ومن هذه التعريفات ما يلي:

أولا : الإيراد يمثل الزيادة في الأصول (التدفق النقدي الداخل)أو الزيادة في الأرصدة القابلة للتحصيل والناتجة عن عمليات المشروع التي تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المقبولة[4]، و يلاحظ على هذا التعريف أنه ينظر إلى الإيراد على أنه تدفق نقدي داخل إلى المؤسسة نتيجة قيامها بأداء أنشطتها خلال الفترة سواء كان هذا التدفق في شكل سداد نقدي أو في شكل دائنيه قائمة على العملاء، وبالتالي يترتب عند تحديد طبيعة الإيراد ضرورة انتقال السلع والخدمات التي تعمل فيها المؤسسة إلى طرف خارجي(تمام عملية المبادلة وان يترتب على ذلك زيادة في صافي أصول المؤسسة).

ثانيا : يمثل الإيراد الجانب الإيجابي في معادلة الربح وعن طريق إجراء المقابلة بين النفقات الإيرادية والإيرادات التي سببتها يمكن الحصول على الربح أو الخسارة[5]. وفي هذا التعريف يتم النظر إلى الإيراد من زاوية قائمة الدخل حيث تتم المقابلة ما بين النفقات الإيرادية والإيرادات التي تسببت فيها للحصول على الربح، ويلاحظ عدم شمول هذا التعريف للإيرادات غير المستمرة التي تأتي عن طريق بيع الأصول ، الحصول على تعويضات مترتبة عن قضايا قانونية ، وغيرها.

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص44.

[2] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص43.

[3] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري– التطبيقات العملية)**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص190.

[4] أحمد نور، **المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية** ، الدولية والعربي والمصرية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 181 .

[5] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص163.

ثالثا : يمثل الإيراد الجانب الإيجابي من معادلة تحديد الربح وذلك بمقابلة الإيرادات مع المصروفات التي تحدد (معادلة)صافي الربح وتقاس الإيرادات بمقدار الزيادة في أصول المؤسسة أو النقصان في خصومها أو الاثنين معا [1].

أيضا ينظر هذا التعريف إلى الإيراد من زاوية قائمة الدخل مع الأخذ في الاعتبار أن تتحقق عنة زيادة في صافي أصول المؤسسة أو النقصان في خصومها أو الاثنين معا.

رابعا : الإيراد هو مقدار الزيادة في الأصول أو مقدار النقص في الخصوم الناتج عن قيام المشروع ببعض أو كل النشاطات التالية :بيع السلع ،تأدية الخدمات للعملاء أو تأجير أصول المؤسسة للغير، بيع أحد بنود الأصول مثل الأراضي، المباني أو الأوراق المالية[2]، ويلاحظ على التعريف أنه ينظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم خارج من المؤسسة متمثل في قيمة السلع والخدمات والأوراق المالية التي يتم تبادلها مع الغير.

خامسا : الإيراد هو عبارة عن المبالغ التي يتم الحصول عليها نقدا مباشرة أو لاحقا من جراء البيع الآجل للسلع والخدمات مقابل مصاريف ساهمت في تحقيق عملية البيع[3]، ويلاحظ أن التعريف ينظر إلى الإيراد على انه تدفق من القيم داخل إلى المؤسسة.

سادسا : الإيراد هو التدفقات الداخلة إلى المؤسسة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها (أو كليهما معا) التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة[4]. ويلاحظ على هذا التعريف أنه ينظر إلى الإيراد على أنه كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة وبالتالي يتمثل الإيراد في ظله في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات أو نظير أي أنشطة أخرى تقدمها المؤسسة للغير وسواء تم تبادلها مع الغير أو لم يتم تبادلها خلال الفترة.

من التعريفات السابقة للإيراد تجد الطالبة أن مفهوم الإيراد يمكن النظر إليه من خلال ثلاث اتجاهات نظر مختلفة هي:

– **الاتجاه الأول** : وفية يتم النظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم داخل إلى المؤسسة نتيجة قيامها بأداء نشاطها خلال الفترة، ويشترط عند تحديد طبيعة الإيراد وفقا لهذا الاتجاه ضرورة انتقال السلع والخدمات إلى طرف خارجي (إتمام عملية المبادلة) وأن يترتب عن ذلك زيادة في صافي أصول المؤسسة.

– **الاتجاه الثاني** : وفية يتم النظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم خارج من المؤسسة متمثل في قيمة السلع والخدمات التي يتم تبادلها مع الغير وتبعا لهذا الاتجاه، ناتج المؤسسة لا يعتبر إيرادا إلا في حالة تبادله مع الغير.

– **الاتجاه الثالث** : وفية يتم النظر إلى الإيراد على أنه كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة، بمعني أن الإيراد طبقا لهذا الاتجاه يتمثل في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادلها أم لم يتم تبادلها خلال الفترة ويلاحظ أن هذا الاتجاه يحدد طبيعة الإيراد من اتجاه فكري بحيث لا علاقة له بمشاكل التطبيق العملي المتعلقة بالقياس والتحقق بحكم معالجته للإيراد دون التقيد بطريقة معينة من طرق القياس أو توقيت معين للاعتراف والإثبات المحاسبي.

---

[1] جربوع يوسف، **دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**, مجلة بحوث و دراسات في تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتطوير المشكلات المعاصرة, المجلد الثاني، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.2001، ص102.

[2] محمد عباس حجازي، **المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة (النظرية– الأساليب– الاستخدامات)**، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1991، ص154.

[3] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص156.

[4] عباس مهدي الشيرازي، **مدخل نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص244.

ومن خلال استعراض الاتجاهات الثلاث ترى الطالبة أن الاتجاه الأخير أفضل الاتجاهات الثلاث في التعبير عن مفهوم الإيراد لأنه ينظر إلى الإيراد على انه كل ما يسفر عنة النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة وبذلك يحتوي على مفهومي تدفق القيم الداخل والخارج.

بينما أسس الاعتراف بالإيرادات تنقسم إلى قسمين على النحو التالي :

أ/ الاعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة

أي بجرد الانتهاء من إنتاجها أو حتى خلال عملية إنتاجها كما يحدث عند البيع بعقود مقدمة، أو في عقود الإنشاءات طويلة الأجل، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين الأسس الثلاثة التالية :

1- أساس البيع و التسليم [1]

يمثل الأساس التقليدي المقبول عموما لتحقق الإيرادات، انطلاقا من أن عند نقطة البيع والتسليم السلعة أو الأداء للخدمة للعميل عادة ما تتحقق عندها الشروط العامة للتحقق الإيراد، ولذلك تحقق عملية إتمام البيع والتسليم أدنى درجات عدم التأكد نظرا للآتي:

- ❖ سعر المنتج قد تم تحديده بصوره نهائية وقاطعة؛
- ❖ انتقلت حيازة المنتج لطرف آخر وحل مكانه أصل جديد؛
- ❖ البيع يمثل الحدث الهام في دورة نشاط كثير من المؤسسات؛
- ❖ معظم التكاليف الخاصة بالمنتج قد تم تحملها بالفعل أو أنه يمكن تحديدها.

يثير أساس البيع تساؤلا هاما فحواه ، متى يتم البيع ؟ والإجابات على هذا السؤال متعددة، مثالا عند انتقال الملكية القانونية،عند شحن البضاعة، عند حجز البضاعة باسم العميل ، عند استلام البضاعة، عند ورود موافقة العميل على البضاعة، عند انتهاء مهلة البضاعة، والقاعدة العامة للإجابة على التساؤل (متى يتم البيع) هي أن يكون البائع قد نقل للمشتري الجزء الأكبر من المخاطر والحقوق المتعلقة بملكية الأصل المباع ، وليس من الضروري نقل كافة المخاطر وكافة الحقوق المتعلقة بالملكية القانونية إلى المشتري.

2- أساس الإنتاج [2]

في ظل أساس الإنتاج يتم الاعتراف بالإيراد كاملا عند نقطة الانتهاء من الإنتاج دون الانتظار إلى حين إجراء التبادل والبيع للغير، وينتشر هذا الأساس في المقاولات حيث يعتبر الانتهاء من الإنتاج هو النشاط الرئيسي الأكثر أهمية في دورة النشاط اللازمة لاكتساب الإيراد، وبالنسبة لتوافر شرط قابلية تحقق الإيراد يجب توافر سوق جاهزة نشطة لتصريف إنتاج المؤسسة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج الذي تطرحه المؤسسة للبيع، أي توافر سوق شبيهه بسوق المنافسة الكاملة.

عموما التطبيق العملي لهذا الأساس يتطلب تقدير التكاليف الإضافية التي ستتحملها المؤسسة حتى إتمام عملية البيع ، ليتسنى استبعادها من ثمن البيع وتحديد صافي القيمة البيعية للإنتاج ، وبالتالي تحديد ربحية المؤسسة كاملا بمجرد إتمام النشاط الإنتاجي، وبالتالي يفترض أن الأنشطة التالية بعد إتمام الإنتاج ليست مهمة ولا تضيف ربحا جوهريا، وتنطبق هذه الشروط في حاله وجود أو توفر سوق نشطه أو بورصة تسمح بتحديد القيمة البيعية بصوره مؤكدة أو شبه مؤكدة، وتبعا هذه الشروط نجد أن أساس الإنتاج لا يمكن تطبيقه في حالات، إنتاج السلع الثمينة مثل الذهب والفضة وفى مجال الصناعات الاستخراجية والمناجم والتي

[1] عباس مهدي الشيرازي، **مدخل نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص295.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن،2003،ص290.

يكون فيها سعر البيع مؤكدا وكذلك المنتجات الزراعية وبعض الاستثمارات في الأوراق المالية التي يتم تداولها في البورصة والتي تكون أسعار بيعها مؤكدة أو شبه مؤكدة.

3- أساس التحصيل النقدي [1]

في بعض الحالات يعتبر تحصيل النقدية الحدث الهام في دورة النشاط، و هذا التحصيل قد يسبق النشاط الإنتاجي وقد يكون لاحقا له.

ب/ الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن

وذلك بالنسبة للإيرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول المؤسسة، وفي هذه الحالة يمكن التمييز بين الأسس التالية:

1- أساس الاستحقاق الدوري [2]

و الذي يطبق في حالة الفوائد الدائنة و الإيجارات الدائنة، وكذلك في حالة الأتعاب التي يتم اكتسابها و تحققا بمرور الزمن.

2- أساس الزيادة الطبيعية في القيمة

يتم تطبيقها عن طريق إعادة التقييم الدوري لأصول المؤسسة، وتستخدم بصفة عامة في مجال الصناعات الإستخراجية و الأنشطة التي يكون فيها عنصر الزمن (مرور الوقت) العامل الرئيسي كما في حالة الزراعة والصيد وتربية الماشية ، ففي مثل هذه الأنشطة تطرأ زيادات بمرور الزمن وبصورة تدريجية على قيمة الأصل بالتالي يلزم إعادة تقدير قيمة الأصول بصفة دورية[3]، يكون مرور الزمن في هذا الأساس شرط الاكتساب ولكن من ناحية ثانية، فانه لتلبية شرط قابلية تحقق الإيراد يجب أن تكون إعادة التقدير موثوقا بها ، أي يجب أن يتوفر للمنتج سعر سوق موثوق به في مراحل نموه المختلفة ، و أن يكون بالإمكان تقدير التكاليف الإضافية اللازمة لوصول المنتج إلى مرحلة النمو المثلى وكذلك تقدير تكاليف أنشطة التسويق الضرورية. [4]

3- أساس نسبة الإتمام [5]

تبعا لهذا الأساس يتم الاعتراف بالإيراد تدريجيا وفق التقدم في الإنجاز والتنفيذ حيث يعتبر ذلك التقدم في التنفيذ اكتسابا للإيراد ولتلبية شرط قابلية تحقيق الإيراد، فان هذا الأساس يطبق في المجالات التالية حيث يكون السعر محددا مسبقا وبالتالي موثوقا به :

- العقود والمقاولات طويلة الآجل؛
- العقود ذات الربحية الثابتة؛

يتم تطبيق هذا الأساس بإحدى طريقتين:

- الطريقة الأولى: طريقة قياس المخرجات، وفيها يعتمد مثال عدد الوحدات المنتجة المتسلمة منسوبا إلى عدد الوحدات الواجب إنتاجها وتسليمها، وتطبق هذه الطريقة عند تجانس الوحدات و إمكانية نسبتها إلى بعضها البعض لتحديد نسبة الإتمام أو الإنجاز بدقة، لهذه الطريقة أساسا موضوعيا للاعتراف بالإيراد حيث يلبي شرطي الاكتساب والتحقق.

---

[1] بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية)**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012، ص ص69-70.

[2] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري- التطبيقات العملية)**، مرجع سبق ذكره، ص178.

[3] عباس مهدي الشيرازي، **مدخل نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص294.

[4] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير (دراسة معمقة في نظرية المحاسبة)**، مرجع سبق ذكره، ص392

[5] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري- التطبيقات العملية)**، مرجع سبق ذكره، ص180.

– الطريقة الثانية: طريقة قياس المدخلات وتعرف أيضا بطريقة نسبة التكلفة إلى التكلفة، وهي نسبة التكلفة الفعلية لمستوى الإنجاز إلى التكلفة الكلية المتوقعة التمام العقد أو المقاولة، وفيها يواجه المحاسب مشكلة تقدير التكاليف المنتظر إنفاقها لإتمام العقد في كل فترة محاسبية ولذلك تعاني هذه الطريقة من ضعف في درجة الموثوقية.

ورغما عن ضعف درجة الموثوقية في هذه الطريقة إلا أنه هنالك بعض الحالات يتحتم فيها استخدام هذه الطريقة وهي الحالات التي تكون وحدات المخرجات غير متجانسة سواء من حيث الوقت المستنفذ في إنتاج كل منها أو من حيث الجهود المبذولة في إنتاجها أو في تكاليف إتمامها.

عموما يلاحظ على أسس المجموعة الأولى أنها جميعها تتفق مع القاعدة العامة لتحقق الإيراد المتمثلة في ضرورة الاعتراف بالإيراد في أقرب نقطه زمنية ممكنة كما أنه عند هذه النقطة تتوافر الشروط التالية:

- ❖ اكتساب الإيراد، أي إتمام النشاط الإنتاجي؛
- ❖ قابلية الإيراد للقياس، أي توافر دليل موضوعي على زيادة القيمة؛
- ❖ قابلية الإيراد للتحصيل أو أنه في الإمكان تقدير احتمالات عدم التحصيل.

7/ السياسات المحاسبية المتعلقة بالعملات الأجنبية [1]

بعض العمليات التي تجريها المؤسسة وخاصة مع الخارج، تتم بعملات أجنبية(عادة عملة صعبة)، ولأن القوائم المالية يتم إعدادها و الإفصاح عنها بالعملة المحلية، حيث : " تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية "، ويتم تحويل مبالغ العمليات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بأحد أنواع سعر الصرف التالية :

- ❖ تحول مبالغ عناصر الأصول و الخصوم بسعر صرف العملية؛
- ❖ تحول مبالغ عناصر كل من الأعباء و الإيرادات بسعر متوسط أسعار الصرف؛
- ❖ تحول مبالغ حسابات رؤوس الأموال الخاصة وفق أسعار الصرف الفعلية.

المطلب الثالث: تغير السياسات المحاسبية و الإفصاح عنها في النظام المحاسبي المالي (SCF)

السياسات المحاسبية هي التعبير عن أسلوب العمل الممكن تطبيقه بغرض التعبير عن الأحداث المالية في المؤسسة، و نظرا لتغير الظروف المحيطة بالمؤسسة إلا أنه يجب على المحاسب التأكد من أن تغيير السياسة المحاسبية يجب أن يوفر معلومات أكثر دقة وجدوى في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات، كما أن الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية يمكن المستخدم من أن يتعرف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال بصورة كاملة وواضحة، و كذا تمكنه من اتخاذ القرارات المناسبة.

– الفرع الأول : مفهوم التغيير في السياسات المحاسبية

أولا : حسب النظام المحاسبي المالي فإن تغيير السياسات المحاسبية هو " تغيير يخص المبادئ والأسس و الاتفاقيات والقواعد و الممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية. " [2]

---

[1] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد 37-40، من القانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد74، الصادرة بتاريخ 2007/11/25، ص6.

ثانيا : ويقول Hendriksen أنه "عند حدوث تغير في المبادئ المحاسبية فإن الموضوعية تتطلب الإفصاح عن أثر هذا التغيير بشكل يوضح لمستخدمي القوائم المالية آثاره وأخذه في الاعتبار عند اتخاذ القرارات." [1]

ترى الطالبة أنه ينشأ التغيير في سياسة محاسبية نتيجة تبني سياسة محاسبية تختلف عن السياسة التي تم استخدامها سابقا لأغراض القوائم المالية ولا يقتصر اصطلاح سياسة محاسبية على المعايير والأسس المحاسبية فقط، ولكنه يشمل أيضا طرق تطبيق هذه المعايير والأسس فالتغيير في سياسة محاسبية يشمل على سبيل المثال، التغيير من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص لحساب الاهتلاك، كما تشمل التغييرات المحاسبية أيضا التغير في المعالجة المحاسبية لأحد بنود القوائم المالية نتيجة إصدار معيار محاسبة جديد يتطلب تفضيل أحد البدائل المحاسبية مثل معيار محاسبة المخزون الذي يتطلب استخدام طريقة المتوسط المرجح في تقويم المخزون، أو يتطلب معالجة محاسبية مختلفة مثل معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية الذي قسم الأوراق المالية إلى أوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق وأوراق مالية للاتجار و أوراق مالية متاحة للبيع، كما يتم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة متسقة مع ما اتبع في العام السابق، ومعالجة أي تغير في السياسات المحاسبية وفق ما تتطلبه معايير المحاسبة والمواد الخاصة في نظام المؤسسات.

حيث أنه يجب على المحاسب التأكد من أن التغيير في السياسة المحاسبية يجب أن يوفر معلومات أكثر دقة و أكثر نفعا في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات أو إذا اقتضى ذلك معيار جديد، ويجب أن يكون مستخدمي المعلومات المالية بإمكانهم مقارنة معلومات المشروع لتحديد الاتجاهات في وضعه المالي لذلك يجب عليه تطبيق نفس السياسة المحاسبية لكل فترة ومن فترة لأخرى ما لم يلبي التغيير في السياسة المحاسبية أحد المعايير لذلك يجب على المؤسسة أن تغير السياسة المحاسبية فقط في حال كان التغيير : [2]

- ضروري بحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- ينشأ في المعلومات المالية مصداقية أكبر وتقديم معلومات موثوقة و أكثر ملاءمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على الوضعية المالية للمؤسسة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

استنادا إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) "IAS8" ، عند اختيار وتطبيق سياسة محاسبية معينة، فإنه لا يجوز تغييرها إلا في حالتين هما : [3]

- عند صدور معيار محاسبي أو تفسير ملزم بسياسة معينة؛
- تؤدي السياسة الجديدة إلى قوائم مالية تقدم معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية أي وجود مبررات قوية ومنطقية لتغيير السياسات المحاسبية.

– الفرع الثاني : شروط تغيير السياسات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

فيما يخص السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة لابد أن تكون متسقة و متماثلة للعمليات المتشابهة، و التغير في سياسة محاسبية معينة تطبقها المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي، يجب أن يكون مبررا وفق الحالات التالية :

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛
- يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر و الحصول عليها؛

[1] Hendriksen , S.E, Accounting Theory, Richard D. Irwin, Inc, London, 1989, P P 122-123.

[2] أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**،الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص68-69.

[3] طارق عبد العال حمادة، **دليل استخدام معايير المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009،ص ص138-139.

- ❖ تغيير الطرق المحاسبية يخص تغير المبادئ و الأسس و الاتفاقيات و القواعد و الممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد القوائم المالية؛

لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية.

– الفرع الثالث : تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

مما سبق أن التغيير في السياسات لمحاسبية يكون لسببين رئيسين :

– في حالة صدور معيار محاسبي يلزم بإتباع سياسة معينة ليكون التغيير إجباريا؛

– إذا وجدت مبررات منطقية لتغيير سياسة محاسبية تؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملاءمة و موثوقية وعندها يكون التغيير اختياريا.

إذا كان التغيير في السياسات المحاسبية ناتج عن تطبيق معيار جديد أو تفسير جديد فإنه يجب مراعاة الترتيب التالي:

أ/ يجب في البداية إتباع الأحكام الانتقالية المحددة الواردة في المعيار أو التفسير الجديد (إن وجدت)؛

ب/ في حالة غياب أي أحكام انتقالية فيجب تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية بنفس طريقة التغيير الاختياري والتي سنوضحها في الفقرة التالية.

يتم تطبيق التغيير الاختياري في السياسات المحاسبية بالترتيب التالي : [1]

- ❖ تطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعي وكأنها هي المطبقة منذ البداية إذا كان الأمر عمليا؛
- ❖ إذا كان من غير العملي * تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي منذ البداية يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية في أقدم سنة سابقة؛
- ❖ تطبق التغيرات المحاسبية على الفترات المستقبلية إذا كان من غير الممكن تعديل الأرصدة الافتتاحية.

– الفرع الرابع : الإفصاح عن السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من مؤسسة لأخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في أي دولة تتضمن سياسات و طرق مختلفة، و قد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية و كذا الأمريكية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليس هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث و الظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدتها. [2]

---

[1] طارق عبد العال حمادة، **دليل استخدام معايير المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص139-140

* يقصد بمصطلح (غير عملي) بأنه " لمتطلبات التي لا تستطيع المؤسسة تطبيقها بعد بذل جهد معقول في سبيل ذلك، وقد يرجع ذلك إلى أسباب عديدة مثل: يكون معرفة التأثيرات غير ممكن ـ يكون وضع افتراضات بشأن نية وقصد الإدارة في الفترة السابقة مطلوبا يكون من المستحيل التفرقة بين المعلومات المتصلة بالظروف في الفترة السابقة والمعلومات التي كانت متاحة في تلك الفترة وبين معلومات أخرى.

[2] جمال شحاتة، **كيف نمنع التلاعب في القوائم المالية**، مقال متاح على شبكة الانترنيت، تاريخ و توقيت الإطلاع: 2019/02/16، 19:30، الرابط :
http://alphabeta.argaam.com/article/detail/14524

كما يؤكد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الاعتبارات بخصوص الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد و عرض القوائم المالية، هذه الاعتبارات تتمثل في : [1]

- ضرورة وجود ملحق كقائمة مالية يتضمن القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج؛
- يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي؛
- عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة؛
- إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة؛
- في الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن المؤسسة، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية؛
- لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى.

كما يجب أن يبين قسم السياسات المحاسبية مجموعة من إيضاحات المعلومات المالية، تتمثل في ما يلي: [2]

- أسس القياس المستخدمة في المعلومات المالية لأن الأساس الذي تقوم المؤسسة وفقا له بإعداد معلوماتها المالية يؤثر بشكل جوهري على تحليل المستخدمين، وعندما تستخدم المؤسسة أكثر من أساس لقياس المعلومات المالية(مثل عند إعادة تقييم فئات معينة من الأصول)، فإنه من الضروري توفير مؤشر لفئات الأصول و الخصوم التي تنطبق على كل منها أساس القياس؛
- كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للمعلومات المالية، مع مراعاة الجوانب التالية :

– يجب على كل مشروع النظر في السياسات التي يتوقع المستخدم أن يتم الإفصاح عنها لذلك النوع من المشروع، فعلى سبيل المثال : يتوقع المستخدمون أن على جميع مؤسسات القطاع الخاص الإفصاح عن سياسة محاسبية لضرائب الدخل بما في ذلك الضرائب المؤجلة القابلة للاستعمال و الخصوم و الأصول الضريبية، وعندما يكون للمشروع عمليات بالعملة الأجنبية فإن المستخدم يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بأرباح و خسائر الصرف الأجنبي؛

---

[1] المزيد من التفصيل انظر :

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد 37-40، من القانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص5-6

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة19من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 2008/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، مرجع سبق ذكره، ص13

[2] سمير الريشاني، **مقدمة في معايير المحاسبة الدولية**، بحث متاح على شبكة الانترنيت، تاريخ و توقيت الإطلاع: 2019/02/17، 20:00، الرابط : http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-9.pdf ، ص19

– من المناسب للمؤسسة الإفصاح عن السياسة المحاسبية التي تختارها و تطبقها وفق المعيار المحاسبة الدولي (IAS8)، و التي لا تكون مطلوبة بشكل محدد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول المعلومات المالية

تمثل المعلومات المالية المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي بعد تغذيته بالبيانات المالية لمعالجتها و إخراجها في شكل تقارير مالية تؤدي إلى زيادة المعرفة العلمية و العملية التي يستند إليها المستخدمون المختلفون عند عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول : ماهية المعلومات المالية

يعتبر مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل، إذ أن هناك لبسا في التمييز بينها و بين مفهوم البيانات، و عادة ما يستخدم هذان المصطلحان في المجال المحاسبي و المالي كمترادفتين لوصف شيء واحد على الرغم من أن بينهما اختلافات جوهرية، لهذا ينبغي في المقام الأول التطرق لمفهوم البيانات المالية بغية الفهم الجيد لمصطلح المعلومات المالية و بعدها ينبغي في المقام الثاني التطرق لمفهوم المعلومات المالية.

أولا : تعرف البيانات المالية بأنها " مجموعة من القيم والرموز والكلمات التي يتم تجميعها من داخل المشروع وخارجه نتيجة للأحداث والعمليات الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة وتمثل المواد الأولية (المدخلات) التي يتم تشغيلها و إدارتها في النظام المحاسبي بهدف استخراج المعلومات. " [1]

ثانيا : تعرف البيانات المالية بأنها " أرقام خام و حقائق مجردة عن أحداث مالية معينة ليس لها دلالة ذات معنى في حد ذاتها ولا تضيف إلى معرفة مستخدميها بما يؤثر في سلوكهم في اتخاذ القرار." [2]

ثالثا : تعرف البيانات المالية بأنها " المادة الخام التي يتم تجميعها و مراجعتها لأجل إنتاج المعلومات، و تمثل المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي، و تعبر عن أحداث و تدفقات مادية للعمليات الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية، و قد يتم التعبير عنها إما في شكل أرقام ، حقائق، أوزان أو أشكال مجتمعة ببعضها أو كلها." [3]

رابعا : تعرف البيانات المالية بأنها " تلك الحقائق التي لو تركت على حالها فلن تضيف شيئا إلى معرفة مستخدميها بما لا يؤثر على سلوكهم في اتخاذ القرار، وقد تكون في شكل فاتورة أو وثيقة ، أو أرقام أو غير ذلك من الوسائل الكفيلة بالوصف و التعبير عن شيء أو حدث معين." [4]

خامسا : تعرف المعلومات المالية بأنها " هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المالية في القوائم المالية المقدمة للجهات المحاسبية في خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا. " [5]

---

[1] أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين)**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 31.

[2] محمود السيد الناغي، **أسس المحاسبة (التأصيل وإطار التطبيق)**، المكتبة العصرية، المنصورة، 2006، ص 21.

[3] ياسر صادق مطيع و آخرون، **نظم المعلومات المحاسبية**، طبعة1، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان ، الأردن، 2007، ص16.

[4] محمد الفيومي محمد، أحمد حسين، **تصميم و تشغيل نظم المعلومات المحاسبية**، مكتبة و مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، مصر، ص 19.

[5] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991، ص 144.

ساسا : تعرف المعلومات المالية بأنها " البيانات التي تمت معالجتها بحيث تصبح لها دلالة معينة من وجهة نظر المستخدمين لها عند اتخاذ القرارات. " [1]

سابعا : تعرف المعلومات المالية بأنها " البيانات التي سبقت معالجتها و اكتسبت قيمة و أصبحت قادرة على تغيير اتجاه القرار المنوي اتخاذه. " [2]

ثامنا: تعرف المعلومات المالية بأنها " البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدميها، بما يمكنهم من استخدامها في العمليات الجارية و المستقبلية. " [3]

من التعاريف السابقة للبيانات المالية و المعلومات المالية فإنه يمكن للطالبة أن تستنتج من خلال هذه التعاريف أن :

– البيانات المالية هي المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية لكونها تعبر عن حقائق في شكل أرقام و رموز تعبيرية يتم تجميعها لمعالجتها و تبويبها حتى تصبح قادرة على شرح و تفسير الأحداث الاقتصادية، مما يسمح بالتأثير في دوافع و سلوك متخذي القرارات ومن ثم توجيهها نحو ما تصبو إليه المؤسسة.

– أما المعلومات المالية هي كافة المعلومات الكمية وغير الكمية والتي ترد في القوائم المالية الأساسية وملحقاتها والتي تهدف إلى وصف وتفصيل الأحداث الاقتصادية في المؤسسة وتحديد وضعيتها المالية، لترشيد قرارات الأطراف المستخدمة لها.

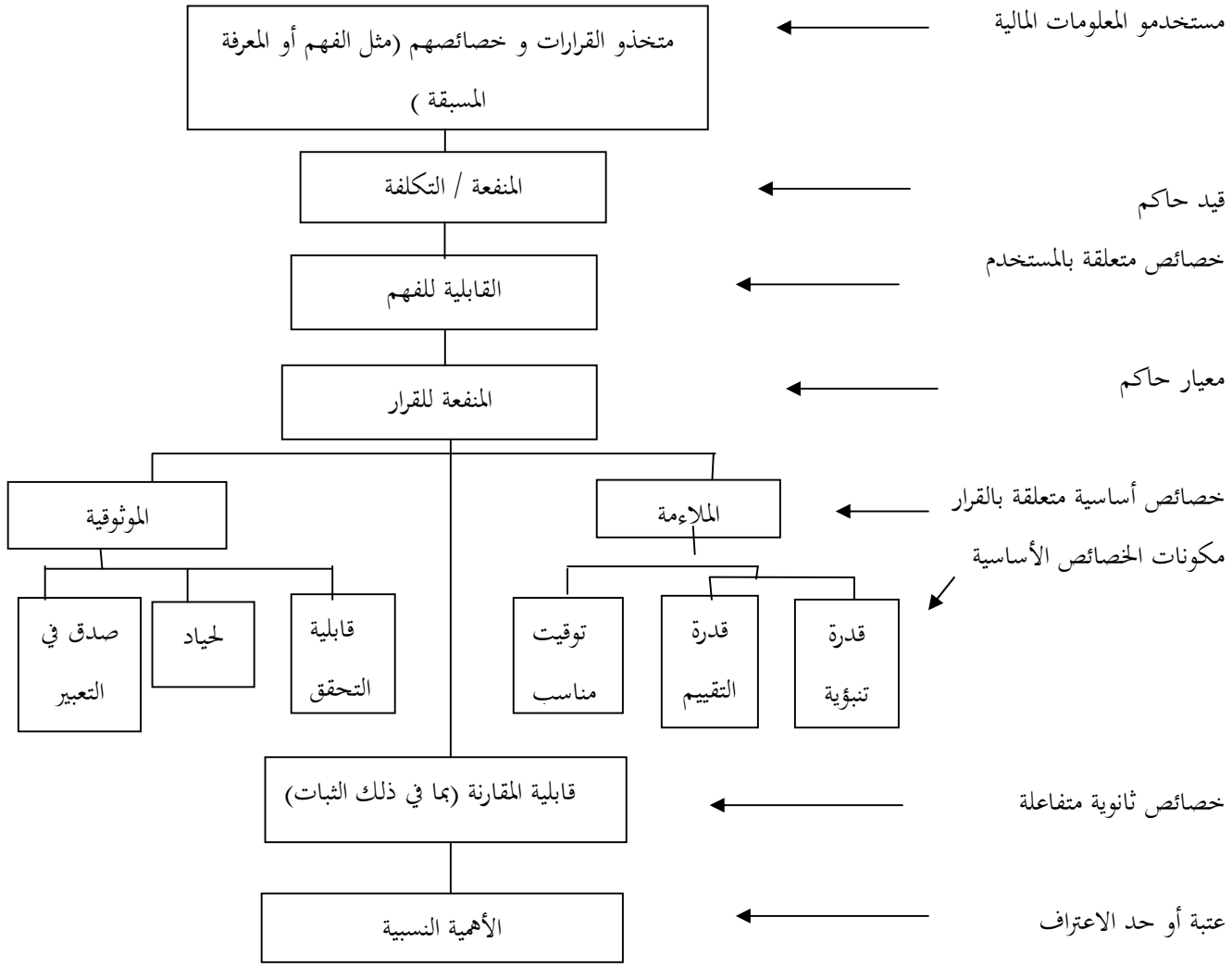
[1] ياسر صادق مطيع و آخرون، **نظم المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[2] Romney & Steinbart, Accounting Information Systems, g th Edition Prentice Hall, 2003,p213 .

[3] عبد الرزاق محمد القاسم، **تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 13.

المطلب الثاني : خصائص المعلومات المالية

الشكل رقم (1-1) : يبين هرم الخصائص النوعية للمعلومات المالية



المصدر: نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي)**، بحث مقدم في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 28-29 نوفمبر، 2011، ص 3.

إن التمعن في الشكل السابق يوضح النقاط التالية:

- خصائص تتعلق بمتخذي القرار، أي مستخدمي المعلومة المالية (مثل القابلية للفهم)؛
- خاصيتان أساسيتان للمعلومة المالية و هما خاصية ملاءمة المعلومات و خاصية موثوقية المعلومات واللتان تنقسمان بدورهما إلى ثلاث خصائص:
  - **مكونات خاصية الملاءمة:** هي التوقيت مناسب، القدرة التنبؤية، قدرة التقييم
  - **مكونات خاصية الموثوقية** : هي قابلية التحقق، الحياد، الصدق في التعبير
- خاصيتان ثانويتان للمعلومة المالية وهما خاصية قابلية المقارنة و الثبات.
- من تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين، الملاءمة و الموثوقية، ينتج أن المعلومات المالية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة، ويتطلب ذلك الثبات في تطبيق الطرق و الأساليب من دورة مالية لأخرى.

– هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة:

- **قيد حاكم** : وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها و توصيلها؛
- **الأهمية النسبية** : حيث تعد نقطة الفصل في الاعتراف المحاسبي ببنود القوائم المالية .

I. قابلية للفهم

إن مستوى فهم و إدراك المستخدم يعد عاملا أساسيا للاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرار، فحتى لو توفرت في المعلومة المالية الصفات الأساسية و الثانوية من ، الملاءمة و الموثوقية و قابلية المقارنة، فلن يستفيد المستخدمون منها ما لم تتوفر فيهم خصائص تساعدهم على فهمها [1]، وعليه فإن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد على الخصائص المعلومات فقط، بل تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المالية، وهذا ما يفسر موقع خاصية قابلية للفهم في الشكل السابق حيث اعتبرت كحلقة وصل بين خصائص المعلومات و خصائص مستخدميها.

كما أن قابلية المعلومات المالية للفهم يعتبر شرطا هاما للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد على مؤشرين منهما :

أ– درجة الوضوح و البساطة

البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر و الاهتمام بالشكل لأن البساطة في التعبير عن الهدف يسهل الفهم للشخص ذو المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها. [2]

وحتى يتم الفهم للمعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية بحيث تكون موضوعية في وصفها للأحداث و العمليات الاقتصادية للمؤسسة بحيث يتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها و فهمها.

ب– مستوى الفهم و الإدراك و الوعي لدى مستخدمي المعلومات

يعكس هذا الشرط إمكانية مستخدم المعلومات المالية من فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة مختصة، و بالمقابل يشترط أن يكون هذا الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات المالية.

وفي هذا الصدد ذكر "الحسني ، 1998" أن المستوى الفهم للمعلومات المالية همزة وصل بين المعلومات المالية التي يجب أن تكون مفيدة، وبين المستخدمين الذين ينبغي أن تتوفر لهم حد أدنى من المعرفة بهذه المعلومة لكي يتمكنوا من فهمها والاستفادة منها. [3]

II. الخصائص النوعية الرئيسية

1/ الملاءمة

أولا : تعرف الملاءمة على أنها قدرة المعلومات المالية على تغيير قرار مستخدم المعلومات و التأثير عليه، وبكلمات أخرى، هي قدرة المعلومات لإيجاد فرق في اتخاذ القرار. [4]

---

[1] أحمد مخلوف، بحث مقدم في الملتقى الدولي الثامن حول: **الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع و رهانات و أفاق)**، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07– 08 ديسمبر،2010، ص 2.

[2] عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي**،الجزء الأول الإطار التاريخي للمحاسبة، طبعة1، عمان، الأردن، 2002، ص 140.

[3] صادق الحسن، **التحليل المالي و المحاسبي**، دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها، دار مجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 27.

[4] نعيم حسين دهمش، **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما**،دار المطبوعات للنشر ودائرة المكاتب الوطنية، عمان، الأردن، 1995، ص 23.

ثانيا : عرفها " عاشور، 1996" إن المقصود بالملاءمة قدرتها على خدمة اتخاذ قرار معين، إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذي القرار او زيادة المعرفة لدى متخذي القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه. [1]

ثالثا : عرفت المعلومات الملاءمة بأنها تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ قرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات. [2]

رابعا : عرفها " FASB" إن المقصود بالملاءمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فروق في القرارات من خلال مساعدة المستخدمين للمعلومات على تكوين تنبؤات عن النتائج المستقبلية أو تغيير التنبؤات السابقة و تصحيحها. [3]

خامسا : عرفها " حيدر محمد بني عطا ، 2007" إن المقصود بالملاءمة هي قدرة المعلومات على التأثير في القرار المتخذ من طرف مستخدمها، أي أن تكون لها القدرة في إحداث تغير في قرار المستخدم عما سيكون عليه في حالة غياب هذه المعلومات. [4]

سادسا : عرفت المعلومة الملاءمة انطلاقا من قدرتها على التأثير في القرار ينسجم مع مفهوم الإفصاح الشامل و قيد الأهمية النسبية، حيث أن كل معلومة مؤثرة هي مهمة نسبيا و يجب الإفصاح عنها و هو ما يظهر علاقة الارتباط بين هذه المفاهيم الثلاث. [5]

وفي ضوء ما تقدم من التعريفات السالفة الذكر فانه يمكن للطالبة أن تستنتج بأن خاصية الملاءمة هي الخاصية التي تؤثر في اتجاه سلوك متخذي القرار و تأثر فيه لتغير القرار نحو الموقف الذي يتخذ بشأنه و إيجاد الفروق بين هذه القرارات (حالة غياب هذه المعلومات و حالة الملاءمة المعلومات لاتخاذ هذا القرار)، كما أن المعلومات الملائمة هي المعلومات التي لها ارتباط بقرار معين ولها تأثير و انعكاس على هذا القرار.

ولكي تكون المعلومات المالية ملائمة يلزم توفر ثلاث خصائص فرعية هي :

1. التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات؛
2. القدرة التنبؤية للمعلومات؛
3. قدرة التقييم للمعلومات.

1.1 التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات

يقصد بخاصية التوقيت المناسب للمعلومات هو توفير المعلومات في حينها. [6]

تعتبر الحاجة إلى المعلومات المالية حاجة جارية وفورية خاصة أن كثيرا من القرارات تتطلب اتخاذها بسرعة نتيجة ارتباطها بالتغيرات السريعة للظروف المحيطة ، و يقصد بخاصية التوقيت الملائم إتاحة المعلومات لمتخذ القرار في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على عملية اتخاذ القرارات [7]، و تتأثر خاصية التوقيت الملائم على أرض الواقع بطول أو قصر الفترة الزمنية التي يلزم إعداد القوائم عنها، و كذا المدة التي تنقضي بين نهاية الدورة المالية التي تعد عنها التقرير و بين تاريخ نشر تلك القوائم.

---

[1] عصفت سيد احمد عاشور، **دراسات في نظم المعلومات المحاسبية**، دار النهضة للطباعة و النشر، بيروت، 1996، ص 11

[2] أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية(الإطار الفكري و النظم التطبيقية)**، القاهرة، مصر، 1997، ص 26

[3] عبد الحميد مانع الصيح، **اثر التضخم على ملاءمة و موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية)**، المجلة العربية للمحاسبين، المجلد الثاني، العدد الأول، 2005، ص 55

[4] حيدر محمد بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، الطبعة الأولى، دار حامد، عمان، الأردن، 2007، ص 96.

[5] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل، حلب، سوريا، 2005، ص 70.

[6] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 201.

[7] OBAIDAT Ahmed N, Accounting information qualitative caracteristics gap: Evidence from Jordan. International Management Review, Vol. 3, No. 2, 2007, p.27.

ولكي تكون المعلومات ملائمة فانه يجب أن تكون متاحة لمتخذي القرارات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم (التوقيت المناسب)، فإذا تأخر تقرير الشركة عن نتائج أعمالها لمدة ستة أشهر بعد نهاية الفترة المالية، فان المعلومات ستكون أقل إفادة لأغراض اتخاذ القرار. [1]

كما تعتبر خاصية التوقيت المناسب للمعلومات أمرا هاما لخاصية الملاءمة ، ويقصد بذلك أن تنشر المعلومات المالية في الوقت الملائم (المناسب) لاستخدامها قبل أن تفقد أهميتها في اتخاذ القرار. [2]

2.1 القدرة التنبؤية للمعلومات

إن المعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف.[3]

كما أن القيمة التنبؤية للمعلومات تساعد مستخدميها على القدرة على عمل التنبؤات حول أثار الماضي و الحاضر و المستقبل، حيث أن المعلومات المالية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها القيام بعملية للتنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي و الحاضر و المستقبل. [4]

1. 3 قدرة التقييم للمعلومات (القيمة الاسترجاعية، التغذية العكسية) [5]

تمتلك المعلومات المالية قيمة استرجاعية عندما يكون لها القدرة على التغيير أو تصحيح توقعات الحالية أو المستقبلية، كما يطلق على خاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات أيضا بالتغذية العكسية(التغذية الاسترجاعية)، وهي لا تقل أهمية عن خاصية القدرة التنبؤية للمعلومات، وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات.

و تتميز المعلومات المالية بالقدرة على التقييم لنتائج القرارات الماضية و القدرة التنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل، و التي يتم عرضها في التقارير المرحلية، و بالتالي لها قيمة مزدوجة فلها قيمة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل وتتميز أيضا بقدرتها على التغذية الاسترجاعية لنتائج القرارات الماضية، كما تؤدي الى تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار الصحيح.

2/ الموثوقية

أولا : تعتبر خاصية الموثوقية احد الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات، وتتوفر هذه الخاصية في المعلومات عندما تكون خالية من الأخطاء و الحيادية وتتصف بأمانة التعبير، أي أنها خاصية تتعلق بأمانة المعلومات المالية و إمكانية الاعتماد عليها. [6]

ثانيا : إن خاصية الموثوقية للمعلومات المالية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في القوائم المالية الخالية من الأخطاء و التحيز في العرض و التصور الصادق للأحداث و العمليات الاقتصادية، وتمثل خاصية الموثوقية للمعلومات المالية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت و الخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية و اختيار المعلومات المفيدة لهم. [7]

---

[1] أمين السيد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، دار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2005، ص 193.

[2] نعيم حسين دهمش، **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما**، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[3] عبد الحميد مانع الصيح، **اثر التضخم على ملاءمة و موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية)**، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[4] نعيم حسين دهمش، **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما**، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[5] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 201 .

[6] نفسه.

[7] دونالد كيسو ، جيري بجانت،، ترجمة احمد حامد حجاج ،**المحاسبة المتوسطة** ، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،2005، ص 70.

ثالثا : الموثوقية حسب البيان رقم 2 الصادر عن(FASB) هي " خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء و التحيز بدرجة معقولة و أنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله. [1]

وفي ضوء ما تقدم من التعريفات السالفة الذكر فانه يمكنني أن استنتج إن خاصية الموثوقية هي تلك الخاصية التي يفضل من خلالها من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة، إذ أن هذه الخاصية هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات باعتبارها تعبر تعبيرا صادقا و حقيقيا عن المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية، وتمثل نتائج أعمال المؤسسة أفضل تمثيل.

ولتحقيق خاصية الموثوقية للمعلومات المالية لابد من توفر ثلاث خصائص فرعية هي :

1. قابلية التحقق؛
2. الحياد؛
3. الصدق في التعبير.

2. 1 قابلية التحقق

يتم اشتقاق خاصية قابلية التحقق من فرض الموضوعية في المحاسبة، التي تقضي أن تكون للبنود الواردة في القوائم المالية قابلة للتحقق، بمعنى أن تكون القوائم المالية قابلة التحقق منها من قبل المحاسب أو من قبل شخص آخر، ويمكن للمحاسب أو غيره من التأكد من الأرقام الواردة في القوائم المالية بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بالعمليات المالية في أي مرحلة، بالإضافة إلى إمكانية التحقق من القوائم المالية بالرجوع إلى نفس القياس الموضوعي الذي ينسجم مع واقع الحياة الاقتصادية. [2]

كما أن خاصية قابلية التحقق هي الخاصية التي تعكس إجماع عدد من المحاسبين على طريقة قياس الأحداث الاقتصادية، بحيث توفر درجة عالية من التأكيد بان المعلومات المالية تمثل الأحداث الاقتصادية، أي أن المعلومات تكون قابلية للتحقق عندما تكون النتائج التي توصل إليها شخص باستخدام أساليب معينة للقياس و الإفصاح يمكن أن يتوصل إليها أشخاص آخرين بشكل مستقل باستخدام نفس الأساليب وفي نفس الوقت. [3]

2. 2 الحياد

يقصد بالحياد أو عدم التحيز، عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف معينة و المهتمة بالمعلومات المالية على حساب جهات أو أطراف أخرى. [4]

و أما "الراوي، سنة 1999" فقد عبر عن خاصية الحياد بأنها يجب أن لا تكون المعلومات المالية متحيزة لمستخدم معين من مستخدمي التقارير المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين. [5]

---

[1] شارف خوجه الطيب، مفاهيم **جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية**، الملتقى الوطني الأول لمستجدات الالفية الثالثة و دور المؤسسة على ضوء التحول لمحاسبين الدول في 21-22 نوفمبر 2007، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2007، ص4.

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار العلمية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 776.

[3] عبد الحميد مانع الصيح، **اثر التضخم على ملاءمة و موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية)**، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[4] نعيم حسين دهمش، **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما**، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[5] حكمة احمد الراوي، **تنظيم المعلومات المحاسبية و المنظمة(نظرية مع الدراسة تطبيقية)**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 210.

كما أن المعلومات المحايدة هي المعلومات التي تخلوا من التحيز و تغليب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى[1] و تعتبر خاصية الحياد مهمة على مستويين[2]:

– **مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير** : حيث أنه يجب عند صياغة و تطبيق المعايير التركيز على ملاءمة المعلومة المالية و إمكانية الاعتماد عليها و ليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية ما على صناعة أو مؤسسة معينة.

– **مستوى المسؤولين عن إعداد القوائم المالية:** يعني الحياد على هذا المستوى عدم اختيار الأسلوب و الإجراءات المحاسبية بصورة انتقائية تمكن من الوصل إلى نتيجة محددة مسبقا، أو تؤثر على فئة ما من فئات المستخدمين في إتجاه معين.

2. 3 الصدق في التعبير [3]

يقصد بالصدق في التعبير أن تكون المعلومات المالية معبرة بصدق و أمانة عن الحقائق و الأحداث الممثلة لها حيث تتطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومات المقدمة عنها ، و العبرة هنا بصدق تمثيل جوهر العملية وليس شكلها (مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني)، أي المقصود من هذا مبدأ أن تكون المعلومات تعبر عن المحتوى الاقتصادي للأحداث لا أن تقتصر عن شكلها القانوني، كما نص عليه النظام المحاسبي المالي"SCF" من خلال المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 و الذي ينص على " تقيد العمليات المحاسبية و تعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي دون التمسك بمظهرها القانوني"

كما أن خاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز هما :

– التحيز في عملية القياس كما في حالة استخدام أساس التكلفة التاريخية و إتباع سياسة الحيطة و الحذر لعرض بعض البنود المحاسبية؛

– التحيز من قبل القائم بعملية القياس.

و يتطلب تحقيق هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية على أكبر قدر من الاكتمال أي يجب التأكد من عدم إهمال أي ظاهرة مهمة عند إعداد القوائم المالية ، وهنا تظهر ضرورة تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في اختيار الظواهر التي يتم التقرير عنها.

بعدما تطرقت للخصائص النوعية الأساسية للملاءمة و الموثوقية يمكن للطالبة التطرق بعدها إلى فهم العلاقة بين خاصيتي الملاءمة و الموثوقية ، حيث تعتبر الملاءمة و الموثوقية خاصيتان أساسيتان في تقييم نوعية المعلومات المقدمة في القوائم المالية بغرض استخدامها في اتخاذ القرار، ذلك أن أي تحسين في أحداهما يؤدي إلى تحسين في الأخرى، لكن للأسف لا يمكن أن يحدث ذلك دوما، و السبب أن هناك كثير من الاختيارات المحاسبية التي تستدعي التضحية بمقدار من الموثوقية في سبيل تحقيق الملاءمة و العكس صحيح.

---

[1] أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين)**، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص 32.

[3] مصطفى عقاري، **مساهمة لتحسين المخطط الوطني**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005، ص 106.

III. الخصائص النوعية الثانوية

1/ قابلية المقارنة

إن تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين، الملاءمة و الموثوقية ، ينتج عنه أن المعلومات المالية يجب ان تتصف بقابليتها للمقارنة، وما يتطلبه ذلك من توافر خاصية الثبات في إتباع السياسات المحاسبية، حيث تكون القوائم المالية ذات منفعة إذا كان بإمكان المستخدم أن يجري مقارنات بين النتائج المالية لمؤسسة معينة من سنة لأخرى أو بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لمؤسستين أو أكثر[1].

ويتطلب تحقيق هذه الخاصية استخدام طرق متماثلة من جانب المؤسسات في معالجة نفس الأحداث و العمليات، فاختلاف الأساليب يعطي نتائج مضللة و يؤدي لسوء تخصيص الموارد الاقتصادية. [2]

و يقصد بخاصية قابلية للمقارنة استخدام نفس طرق القياس السائدة في المؤسسة الأخرى التي تمارس نفس النشاط الاقتصادي حتى يتيح لمستخدميها اتخاذ القرار بعد إجراء مقارنات مع المؤسسات المماثلة الأمر الذي يزيد من فاعلية اتخاذ القرار. [3]

و تواجه المقارنة في التطبيق العملي صعوبات منشؤها الاختلاف في تطبيق الطرق و المبادئ المحاسبية من مؤسسة لأخرى و من مجتمع لآخر، لذا يجب مراعاة الاختلاف في السياسات المحاسبية المتبعة من بلد إلى آخر عند إجراء مقارنات القوائم المالية لمؤسسات البلدان المختلفة. [4]

2/ الثبات

يقصد بمبدأ الثبات أن تطبق المؤسسة نفس الأساليب و الطرق لنفس الأحداث المحاسبية من فترة محاسبية إلى أخرى. [5]

و لتحقيق هذه الخاصية يستوجب الالتزام بإحدى السياسات المهمة في المحاسبة والمتمثلة بسياسات الثبات والاتساق في تطبيق الطرق المحاسبية ما بين سنة وأخرى، وتعتبر هذه السياسة ذاتها أحد المعايير الأساسية الخاصة لإعداد تقارير المراجعة، والتي يجب على مراجع الحسابات الخارجي مراعاتها عند تقديم التقرير النهائي، كما أن التزام المحاسب بسياسة الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية ليس مطلقا إذ يجوز أحيانا أن يغير طريقة تسعير المواد الصادرة من المخازن أو طريقة حساب اهتلاك الأصول الثابتة وغيرها بشرط توفر ما يلي: [6]

- وجود ضرورة مقنعة للتغيير؛
- أن يتم الإفصاح التام عن أثار التغيير في القوائم المالية؛
- أن يستمر في تطبيق الطرق الجديدة.

---

[1] إسماعيل خليل إسماعيل،ريان نعوم، **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية و التطبيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، جامعة بغداد، 2012، ص 296.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 32- 33.

[3] عصفت سيد احمد عاشور، **دراسات في النظم المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، 1996، ص 13.

[4] عبد حميد مانع الصيح، **اثر التضخم على ملاءمة و موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية)**، مرجع سبق ذكره، ص ص 61 – 62.

[5] فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة نظرية و التطبيق في القوائم المالية**، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2002، ص 56.

[6] مليكة زغيب و سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر**، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6و 7 ماي، 2012، ص 6.

IV. قيود استخدام الخصائص النوعية

عند الحديث عن الخصائص النوعية للمعلومات المالية فانه من الضروري الحديث عن توفر عدد من القيود التي يلتزم بها المحاسب عند إعداد أو عرض المعلومات المالية للحكم على منفعة هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

ومن خلال الشكل رقم (1-1) أن هناك قيدين رئيسيين لإنتاج و توصيل المعلومات المالية يتمثلان في المنفعة مقارنة بالتكلفة و الأهمية النسبية، إذ يفترض أن تزيد إجمالي المنفعة المتوقعة عند قياس و عرض المعلومات المالية على إجمالي التكلفة التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الإفصاح عن هذه المعلومات.

1/ قيد المنفعة و التكلفة (العلاقة بين المنفعة و التكلفة)

إن الاختيار بين المنفعة و التكلفة يمثل قيدا رئيسيا عند إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، و القاعدة العامة لإنتاج المعلومات المالية ، بحيث لا يجب إنتاجها و توزيعها إلا إذا ازدادت منفعتها عن تكاليفها. [1]

و يعد قيد المنفعة و التكلفة على إنتاج كتوصيل المعلومات المالية ،حيث ينص على عدم إنتاج أو توصيل المعلومات المالية ما لم تزد منفعتها على تكاليفها،و يواجه تطبيق هذا القيد في الواقع عدة عوائق أهمها عدم القدرة على حصر جميع عناصر التكاليف و المنافع بالإضافة إلى صعوبة القياس الكمي لهذه العناصر بدرجة معقولة من الثقة.[2]

فالمعلومات المالية لا يستفيد منها إلا من يتحمل تكاليف إنتاجها، وبهذا نجد المعلومات المالية كسلعة فإنها تخضع لعوامل العرض و الطلب كما في الأسواق المالية، فمن الناحية الأولى نجد أن المؤسسة تتحمل بصورة مباشرة تكاليف إنتاج وتوزيع القوائم المالية غير أن منافع استخدام هذه التقارير المالية تعود منفعتها إلى المستخدمين الخارجيين. [3]

و لقد كان غالبية المستخدمين للقوائم المالية يفترضون أن المعلومات سلعة بدون تكلفة، ولكن معدو و مقدمو المعلومات المالية يعلمون أن هذا غير صحيح، ويلزم الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات المالية و المنافع التي يمكن الحصول عليها من استخدامها كما يلزم بالطبع أن تزيد المنافع عن التكاليف، ولكن في الآونة الأخيرة بدأت منظمات وضع المعايير المحاسبية و الجهات الحكومية اللجوء لتحليل المنفعة/ التكلفة قبل إصدار متطلباتها من المعلومات بصفة نهائية، ولتبرير المطالبة بأسلوب معين يجب أن تزيد المنافع التي ننتظر الحصول عليها عن التكاليف المرتبكة بهذا الأسلوب. [4]

2/ الأهمية النسبية

تعتبر الأهمية النسبية قيدا حاكما لجميع الخصائص النوعية وعلى الخصوص خاصية الملاءمة و مكوناتها، و يعتبر بند معين في القوائم المالية مهما نسبيا إذا كان إدراجه أو حذفه مؤثرا في اتخاذ القرار لدى المستخدمين المستهدفين، و بالتالي فالبنود التي تتوفر فيها خاصية الأهمية النسبية يجب الإفصاح عنها بصورة منفصلة، لذلك يمكن اعتبار الأهمية النسبية قيد لحجم المعلومات الواردة في القوائم المالية. [5]

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 208.

[2] OBAIDAT Ahmed N, Accounting information qualitative caracteristics gap: Evidence from Jordan. International Management Review, Vol. 3, No. 2, 2007, p29

[3] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 212.

[4] دونالد كيسو ،جيري بجانت، ، ترجمة احمد حامد حجاج ،**المحاسبة المتوسطة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 86 – 87.

[5] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 207.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر السياسات المحاسبية تلك المبادئ و الأسس و القواعد و الممارسات التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية بتطبيقها عند إعداد و تقديم معلومات مالية، و للسياسات المحاسبية مصادر مختلفة حسب الجهة المصدرة لها، كما تصنف السياسات المحاسبية من خلال عدة معايير، مثل : معيار الأدوات المستخدمة في التقدير، معيار القوة الإلزامية.

حيث أخذت السياسات المحاسبية حيزا هاما في البيئة الجزائرية عند تبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من السياسات المحاسبية، مثل : طرق إهتلاك التثبيتات، طرق تقييم المخزون، ... الخ.

إن التغيير هو الانتقال من سياسة محاسبية مقبولة إلى سياسة أخرى مقبولة بسبب تحسين صورة قوائم المالية، كما أن هذا التغيير تحكمه مجموعة من الاعتبارات الداخلية و الخارجية، كما يتم توضيح من قبل المؤسسات الاقتصادية طريقة تطبيق هذا التغيير مع ضرورة الإفصاح عن هذا التغيير ضمن ملاحق تبين الطرق والسياسات المحاسبية .

و تعتبر المعلومات المالية الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأهميتها، حيث تؤثر في قيمة المؤسسات الاقتصادية، ولكن لا بد لها من صفات و خصائص حتى تزيد من قيمة تلك المؤسسات، كما أن توفر المعلومات المالية التي تتضمن الخصائص النوعية من حيث الملاءمة و درجة الاعتماد عليها سيفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

الفصل الثاني : مرونة السياسات المحاسبية و الدراسات السابقة

تمهيد

إن المعلومات المالية لابد أن تكون واضحة و مفهومة، حيث أن هذه المعلومات تبنى على سياسات محاسبية قد تختلف من مؤسسة لأخرى، حيث يمكن القول بأن السياسات المحاسبية تمثل مجال اختيار بديل معين من بين السياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي قد تختلف من مؤسسة لأخرى من نفس الدولة أو تختلف من دولة لأخرى، وهو ما يطلق عليه بمرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية، فالمرونة في السياسات المحاسبية المتاحة مع وجود الحرية الممنوحة لإدارة المؤسسة في اختيار و تطبيق أيا من هذه السياسات المحاسبية وفقا لظروف المؤسسة الاقتصادية و البيئية و دوافع الإدارة التي تبرر هذا الاختيار.

إن تعدد السياسات المحاسبية لا يعد مشكلا في حد ذاته، لكن الإشكال يكمن في كيفية اختيار السياسة المحاسبية الأنسب و الأكثر ملاءمة لإعطاء كشوف مالية ذات مصداقية أكبر.

وعليه تعتبر المرونة المحاسبية المناسبة حجر الأساس في الممارسات المحاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية لارتباطها الوثيق بإعداد و عرض القوائم و التقارير المالية، وما يمكن أن تصاحبه من أهداف و غايات أخرى تلبي احتياجات مستخدمي المعلومات المالية.

ولهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

- المبحث الأول : مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية ؛
- المبحث الثاني : الدراسات السابقة .

المبحث الأول : مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية

المطلب الأول : قيود اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية

1/ القيود العامة لاختيار و تطبيق السياسات المحاسبية

إن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، يعتمد على عدة اعتبارات، أو ما يسمى بالقيود أو المحددات، فعملية اختيار وتطبيق بديل من بين بدائل السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق، لا بد أن تكون في حدود ومجال هذه القيود ، وهذا راجع لمجموعة من المبررات يمكن حصرها في النقاط التالية: [1]

- على المحاسبة أن تراعي اقتصاديات إنتاج المعلومات، وهذا قيد عام تعتمده العلوم الاجتماعية كافة، خصوصا نظرية اتخاذ القرارات؛
- تطبق المحاسبة المبادئ المحاسبية العامة في ظروف عدم التأكد، الأمر الذي يتطلب السماح باستثناءات كحالات خاصة؛
- في ظروف اندماج الشركات وتوحيد المصالح واختراع العديد من أدوات التمويل في اقتصادنا المعاصر يجب على المحاسبة تجاوز الشكل القانوني للعمليات المالية وأخذ الجوهر الاقتصادي لتلك العمليات في الاعتبار.

حيث يتم تقسيم هذه القيود إلى قسمين كما يلي :

1– 1/ قيود على إعداد القوائم المالية

أ– قيد طبيعة ونوع نشاط المؤسسة [2]

يشير هذا القيد الى ضرورة مراعاة الاعتبارات التطبيقية لبعض الأنشطة الاقتصادية، حيث لابد من تكييف الطرق و السياسات المحاسبية بما يتماشى و طبيعة هذا النوع من الأنشطة، التي تتميز بخصوصية تميزها عن باقي الأنشطة الأخرى، و إذا تعذر ذلك يمكن استثناؤها من تطبيق بعض السياسات المحاسبية، على أن يكون الهدف من ذلك هو زيادة منفعة المعلومات المتولدة عن تلك المؤسسات. مثلا المؤسسات المالية كالبنوك و شركات التأمين التي تصنف ضمن الأنشطة ذات الطبيعة الخاصة، و التي تستدعي وجود قيد طبيعة ونوع نشاط المؤسسة على أرض الواقع.

ب– قيد الجدوى الاقتصادية

بمعنى أن للمعلومات المالية كلفة تتطلب مراعاتها لدى إعداد القوائم، ذل يقتضي أن لا تتجاوز تكلفة إعداد التقرير المحاسبي المنفعة المحققة منه[3]، وبالتالي يجب الموازنة بين تكلفة المعلومات، والمنافع التي يمكن الحصول عليها من تلك المعلومات، أي أن المنافع التي يجب أن يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة/المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف .[4]

---

[1] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية(الإطار الفكري– التطبيقات العملية)**، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] أحمد محمد نور، السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص 55-56.

[3] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية(الدورة المحاسبية)**، الجزء الأول، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 49.

[4] وائل محمد عادل جقميري، **أثر تطبيق القيمة العادلةفي تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد،جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص 108.

ج- قيد التحفظ (الحيطة والحذر)

عرف النظام المحاسبي المالي ، الحذر بأنه" مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، بكيفية لا يتم تقييم الأصول أو المنتجات أكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم أو الأعباء اقل من قيمتها[1]،أي عدم تضخيم أرباح المؤسسة إلا بالأرباح حقيقية وفي نفس الوقت الاحتياط لأي خسائر متوقعة[2]، حيث تحمل الدورة بكل التكاليف الفعلية و المحتمل وقوعها، أما الإيرادات فتسجل إذا تحققت فعلا، أما ما يحتمل تحقيقه فلا يسجل حتى يتحقق.[3]

د- قيد الثبات على تطبيق نفس السياسات المحاسبية [4]

إن هذا القيد يقضي أنه عند قيام المؤسسة بتطبيق قاعدة أو إجراء محاسبي فإنه يجب ألا يتغير من فترة لأخرى، أي ضرورة الثبات على المعالجة المحاسبية نفسها للفترات المالية وهذا لا يعني استحالة التغيير أو تعديل المعالجات المحاسبية من فترة لأخرى ولكن إذا كان لا بد من تغيير المعالجة المحاسبية أو إجراء محاسبي فإنه يجب الإفصاح التام عن هذا التعديل أو التغيير وبيان أسبابه وإفهام المستفيدين من المعلومات المالية بأثره على المقارنة بين الفترات.

1- 2/ قيود على عرض القوائم المالية

أ- قيد أسبقية المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني [5]

يجب أن تتم المحاسبة عن العمليات وغيرها من الأحداث وأن تعرض وفقا لجوهرها وحقيقتها المالية وليس لمجرد شكلها القانوني ، وذلك لأنه من الضروري عرض المعلومات وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وليس شكلها القانوني فقط، ولكي تتسم المعلومات التي تحتويها المعلومات المالية بالموثوقية فإنها يجب أن تكون مستقلة أي خالية من أي تحيز ، أي أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، مثل : إذا كان انضمام شركتين يمثل في الواقع الأمر سيطر ة إحدى الشركتين على الأخرى، فإن مثل هذه العملية، من حيث الجوهر الاقتصادي تعتبر عملية شراء وليست عملية توحيد المصالح، وذلك بغض النظر عن الصيغة القانونية أو التنظيمية التي تمت بها عملية الانضمام.

ب- قيد الأهمية النسبية

ينظر إلى الأهمية النسبية على أنها خطوة أولية أساسية للاعتراف في الكشوف المالية، فالأهمية النسبية في حالة تقدير نسبي لما هو مهم، فمن حيث الأساس يجب الأخذ بنظر الاعتبار إذا كان من المحتمل أن يكون لمعلومة تأثير جوهري أو ملموس على القرارات.[6]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26يوليو2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبةو محتوى الكشوف الماليةو عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الملحق3، معجم قائمة التعاريف، الجريدة الرسمية، العدد19، الصادرة بتاريخ2009/03/25، ص 89.

[2] الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **محاسبة مالية1**، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص8.

[3] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص33.

[4] سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ و أساسيات علم المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص23.

[5] جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد السادس، ديسمبر2009، ص78.

[6] Ahmed Riahi-Belkaoui، تعريب : رياض العبد الله، **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009،ص276.

و غالبا ما يجري تطبيق قيد الأهمية النسبية على ارض الواقع، بالنظر أو بالاسترشاد بأحد أو بعض المعايير التالية:[1]

- ❖ حجم العنصر النسبي قياسا بالعناصر المماثلة الأخرى وذلك من حيث حجم قيمته الاقتصادية ، ويعتبر هذا المعيار أكثر المعايير شيوعا بين المحاسبين، حيث يجري تطبيقه بشكل واسع في الحياة العملية؛
- ❖ طبيعة العنصر وإمكانية تغييره، مثل تحويل بعض المصروفات الرأسمالية إلى إيرادات أو العكس؛
- ❖ تأثير العنصر على سلوك مستثمر المعلومات من خلال الظروف المحيطة به من فترة لأخرى؛
- ❖ تؤثر طبيعة النشاط الذي يزاوله المشروع على أهمية فقرات المركز المالي فمثلا في مؤسسات التأمين تكون الأهمية للأبنية والأصول الثابتة أما في مؤسسات البحوث فتكون الأهمية للأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع.

ج- قيد الإفصاح الشامل

زادت الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات المالية بظهور شركات المساهمة، التي أصبحت ملزمة بنشر التقارير والقوائم المالية بصفة دورية لأصحاب المصالح والمهتمين بالوضع المالي لهذا النوع من المؤسسات، حيث يساعدهم ذلك في صياغة واتخاذ القرارات الاقتصادية، ولهذا يجب أن تشمل القوائم المالية كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم، فإذا تبين أن عدم وجود معلومات معينة يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، فإنه يتعين تقديم هذه المعلومات[2] ، أي يجب أن تظهر القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة جميع الحقائق التي تجعل هذه القوائم تعبر بعدالة ووضوح عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة [3] .

و بشكل عام يتضمن الإفصاح الشامل مجموعة من العناصر التي تكون في صلب القوائم المالية أو كمعلومات إضافية و ملاحظات أو في الملاحق: [4]

- ❖ الأسس المحاسبية المطبقة؛
- ❖ الارتباطات المالية الحالية والمستقبلية؛
- ❖ الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة؛
- ❖ أسس التسجيل المحاسبي؛
- ❖ السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض هذه القوائم؛
- ❖ أثر التغير في مستويات الأسعار والبيانات القطاعية؛
- ❖ أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود قد يحتاج فهمها إلى وصف مطول نسبيا لا يتاح إبرازه في صلب القوائم المالية نفسها.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص63.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2007، ص50.

[3] خليل المحمود الرفاعي و آخرون ، **أساسيات المحاسبية المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص33.

[4] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص106.

1– 3/ قيود على إعداد و عرض القوائم المالية

أ– قيد التوقيت المناسب [1]

يعني التوقيت المناسب للمعلومات المالية ، توفيرها لمتخذي القرارات عند الحاجة إليها، ويحتاج متخذو القرارات وخاصة المستثمرين المعلومات المالية بصورة فورية وقبل أن تفقد المعلومات المالية قدرتها في التأثير على القرارات، ويعتبر التوقيت غير المناسب للمعلومات المالية الواردة في المالية السنوية من أهم الانتقادات التي توجه إلى هذه القوائم التي تحد من إمكانية الاعتماد عليها كمصدر رئيسي للمعلومات، والتي يجب أن يعتمد عليها المستثمرين عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ب/ قيد النظام الجبائي [2]

بسب التأثير المباشر للجباية على الممارسة المحاسبية في الجزائر، اقترن دور المحاسب بالبحث الدائم على الحلول المحاسبية الأكثر قدرة على جلب المزايا الجبائية للمؤسسات بشكل كبير، وذلك من خلال ما يسمح به التنظيم الجبائي، خاصة فيما يتعلق بإمكانية قيام المؤسسة بتشكيل المخصصات حتى وإن كان الخطر غير قائم وكذلك حساب الاهتلاكات على فترات ثابتة حتى وإن لم تتعرض عناصر الاستثمارات المعنية للنقص في قيمتها، لذلك فإن المدة التي يتم اعتمادها لاهتلاك معدات النقل والمقدرة خمسة (5)سنوات مثلا، قد لا تعكس فعليا مدة حياة الاستثمار التي تتوقف على طبيعة الاستخدامات التي يوجه لها الاستثمار والتي تختلف بدورها من مؤسسة لأخرى.

2/ القيود الخاصة لاختيار و تطبيق السياسات المحاسبية

عند عملية اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية المناسبة للمعاملة محل المعالجة، يكون أمام محاسب المؤسسة حالتين، الحالة الأولى وجود معيار محاسبي ينص صراحة على تنظيم هذا النوع من المعاملات، وبالتالي تتم المعالجة وفق هذا المعيار بما يتضمنه من خيارات وطرق مسموحة، أما الحالة الثانية فهي غياب أو عدم وجود معيار محاسبي ينطبق كليا على مثل هكذا معاملات، و في ما يلي توضيح لكل حالة على حدى.

2– 1/ الحالة الأولى : وجود معيار محاسبي [3]

– يجب على المؤسسة عندما تنطبق متطلبات أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على معاملة ما أو أحداث أو ظروف أخرى تحدد السياسة المحاسبية التي سيتم تطبيقها لمعالجة هذه المعاملات أو الأحداث أو ظروف الأخرى تطبيق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، حيث إن تطبيق معايير المحاسبية الدولية ومتطلباتها عند إعداد القوائم والتقارير المالية يؤدي إلى زيادة درجة الثقة فيها وقبولها من قبل المستخدمين؛

– الأخذ بعين الاعتبار أية إرشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

---

[1] طارق عبد العال حمادة، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان نظرة حالية و مستقبلية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص79.

[2] بورويسة سعاد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)**، مذكرة ماجستير، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2009–2010، ص 191–192.

[3] محمد عبد الحميد محمد عطية،**موسوعة المعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 565.

2– 2/ الحالة الثانية : عدم وجود معيار محاسبي

أما في حالة عدم توفر معيار أو بند محاسبي ينظم كيفيات وآليات التعامل مع المعاملة المعنية بالمعالجة ، فإنه يتم الاسترشاد بمراعاة النقطتين التاليتين:

أ– الغاية من المعالجة [1]

في حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على إحدى المعاملات ، الأحداث أو الظروف الأخرى، ينبغي على الإدارة أن تقوم بممارسة أحكامها وتقديراتها في وضع وتطبيق سياسة محاسبية معينة تؤدي إلى تقديم معلومات تتميز بأنها:

- ❖ ملاءمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- ❖ موثوقة، وذلك من حيث أن المعلومات المالية:

– تمثل الوضع المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة بصورة صادقة؛

– تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات، الأحداث و الظروف وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد شكلها القانوني فقط؛

– حيادية (خالية من التحيز)؛

– كاملة من كافة جوانبها الهامة.

ب– المصادر التي يتم اللجوء إليها

إذا قامت الشركة باستخدام حكمها وتقديراتها في اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية اللازمة، فإنه ينبغي عليها الرجوع إلى المصادر التالية والعمل على تطبيقها: [2]

- ❖ شروط وتفسرات وإرشادات المعايير المحاسبية الدولية التي تتعامل مع موضوعات أو معاملات أوأحداث مشابهة وذات صلة؛
- ❖ المفاهيم، وأسس الاعتراف، ومفاهيم القياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات كما وردت في إطار إعداد وعرض القوائم المالية؛
- ❖ يجوز للمؤسسة الرجوع إلى أحدث الإصدارات الصادرة عن الهيئات والجهات التي تقوم بوضع المعايير المحاسبية بما لا يتعارض مع إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

المطلب الثاني: التوحيد و التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية

– الفرع الأول : التوحيد في تطبيق السياسات المحاسبية

1/ تعريف التوحيد في تطبيق السياسات المحاسبية

التوحيد هو مصطلح كثير الاستعمال في ميادين متعددة خاصة في المجال الصناعي، و يقصد به توحيد أنواع و أشكال و أحجام منتوج معين يلتزم بها عدد كبير من منتجي نفس المنتوج، أما التوحيد المحاسبي يعني توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم

[1] لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية(دروس و تطبيقات محلولة)**، الصفحات الزرقاء العالمية، البويرة، الجزائر، 2012، ص 353.

[2] محمد عبد الحميد محمد عطية،**موسوعة المعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص566.

و المصطلحات و استعمال تعاريف موحدة و توحيد المبادئ و حتى طرق العمل و إعداد المعلومات و الإفصاح عنها وصولا إلى توحيد أشكال القوائم المالية و تصنيف و ترتيب محتوياتها.[1]

فحسب الجمعية الفرنسية للتوحيد المحاسبي فان التوحيد المحاسبي يتمثل في : [2]

أ– **التحديد**: يتم ضمانه عن طريق توفير أكبر قدر من الدقة؛

ب– **الانتظام**: أي تتبع طرق متماثلة أو نفس الطرق في ذلك الميدان؛

ج– **التبسيط**: يكون ذلك عن طريق الاستغناء عن كل ما هو غير ضروري في ذلك الميدان.

يمثل التوحيد المحاسبي أحد المفاهيم المحاسبية المستخدمة للتعبير عن عملية البحث عن أسس واحدة للقياس وعرض المعلومات، والهادفة إلى إنتاج معلومات فعالة وقابلة للمقارنة. وقابلية المقارنة تشترط بدورها أن تكون المعلومات موضوعية ، بعيدة عن التقديرات والتحيز، والموضوعية تعني بدورها أن المعلومات يجب أن تصور الواقع بتجرد وأن تكون موثوقا بها، وكاملة غير منقوصة، وخالية من الأخطاء، وقابلة للتحقق وأن تقدم وقت احتياجها. [3]

مما سبق يمكن للطالبة أن تستنتج بأن التوحيد في تطبيق السياسات المحاسبية هو عمليةٌ منظمة، مستمرة، تهدف إلى إيجاد ضوابط منطقية موضوعية واحدة وثابتة لعملية القياس والإفصاح المحاسبي، بهدف جعل المعلومات المالية فعالة وقابلة للمقارنة.

2/ دوافع التوحيد في تطبيق السياسات المحاسبية

يكتسي توحيد تطبيق السياسات المحاسبية جملة من الغايات و الأهداف، سواء على المستوى الكلي (الدولة) أو على المستوى الجزئي (المؤسسة)، يمكن تلخيص كل ذلك في النقاط التالية : [4]

- ❖ تخفيض الاستخدام المتنوع للطرق و الإجراءات المحاسبية و كذلك تخفيض التطبيقات المحاسبية غير الضرورية و غير الملائمة؛
- ❖ السماح بمقارنات معقولة للقوائم المالية لمختلف الشركات؛
- ❖ التدخل الحكومي و التوجيه في التطبيقات المحاسبية.

– الفرع الثاني : التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية

1/ تعريف التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية [5]

يعد التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية الأقرب للواقع من الناحية العملية، فالتطور التي شاهدته المؤسسات على اختلاف أنواعها و أحجامها، مع تعدد و تنوع مكونات عناصر بنود قوائمها المالية، كل ذلك أدى إلى الحاجة إلى المزيد من السياسات المحاسبية لمعالجة و تقييم و تسوية العمليات و الأنشطة الاقتصادية، و التعبير عنها في صورة معلومات مالية تعكس وضعية مالية حقيقية، حيث يتيح التعدد لإدارة المؤسسة إمكانية الاختيار من بين عدة خيارات للطرق و القواعد و الإجراءات المحاسبية بما يتماشى ويناسب الوضعية والظروف المحيطة بالمؤسسة، وليس هذا فحسب فالتعدد يوفر للمؤسسة قدر كاف من المرونة لتغيير السياسات المحاسبية التي سبق تطبيقها في وقت سابق، وهذا عند ظهور معطيات وظروف جديدة تتطلب ذلك.

---

[1] B. colasse, comptabilité générale: PCG et IAS, édition Economica, Paris, 2001, p25.

[2] Chardonnet Léo, Comptabilité des sociétés spéciales, J. Delmas et Cie, Paris, 1967, p254.

[3] Robert Jaedicke & Yuji Ijiri:" Reliability and Objectivity of Accounting Measurement" TheAccounting Review, July, 1976, p p 474-483.

[4] Ahmed Riahi-Belkaoui، تعريب : رياض العبد الله، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 349.

[5] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص35.

2/ موقف الفكر المحاسبي من التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية

إن بعض التشريعات والجمعيات المهنية التي قامت بإصدار التوصيات والآراء المحاسبية كانت وراء تكريس فكرة التعددية في المحاسبة بصفة عامة سواء على مستوى المعايير أو السياسات، وأن تعدد السياسات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي بدورها ساعدت على ترسيخ فكرة تعدد البدائل المحاسبية مما أتاح أمام المؤسسة قدرا كبيرا من البدائل للاختيار من بينها،لكن رغم أن تعددية البدائل المحاسبية أصبحت حقيقة لا يمكن إنكارها في الفكر المحاسبي، إلا أن الباحثين اختلفت آراؤهم بشأنها مما خلق نوعا من التباين في المواقف، حيث انقسمت الآراء حولها بين مؤيد ومعارض، وهي كالتالي :

2-1/ معارضو تعدد البدائل [1]

يرى أنصار هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية يمثل أمرا خطرا له آثاره السلبية على القياس والتوصيل المحاسبي، ويعتمد أنصار هذا الرأي على المبررات التالية :

– إن تعدد البدائل سوف يتيح الفرصة لاختيارات مختلفة الأمر الذي يضعف الثقة في المعلومات المالية ومن ثم يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

– إن تعدد البدائل التي يمكن تطبيقها يفقد المعلومات المالية خاصية هامة وهي القابلية للمقارنة بين المؤسسات الاقتصادية بعضها البعض، وقد يؤثر على مقارنة نتائج نفس المؤسسة الاقتصادية عبر فترات زمنية مختلفة؛

– إن تعدد البدائل يسمح للمؤسسة باختيار البدائل التي تحقق مصالحها وتظهر أداءها في صورة أفضل، حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح أطراف أخرى؛

– إن المبادئ المحاسبية مازالت تترك الباب مفتوحا لتعدد البدائل للعملية المحاسبية الواحدة، ومازالت كذلك إدارة المؤسسة الاقتصادية لها الحرية في المفاضلة والاختيار بين البدائل بما يحقق أهدافها ويؤثر سلبيا على القوائم المالية التي تصدرها؛

– إن الاعتماد على بديل واحد وإلغاء فكرة تعدد البدائل، سوف يكون مفيدا للمؤسسة بحيث يمكنها من عملية التجميع المرحلي للمعلومات المالية بما يخدم أغراض القرارات الاقتصادية على المستوى الكلي؛

– إن التوحيد المحاسبي سيكون له اثر ايجابي من حيث قدرته على توجيه الجهود البحثية، نحو البحث عن وسائل جديدة لزيادة منفعة المعلومات المالية بدال من الجدل الأكاديمي حول مزايا وعيوب التعددية.

2-2/ مؤيدو تعدد البدائل[2]

يرى مؤيدو هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في ذاته، وإنما المشكلة الحقيقة هي الاختيار المناسب من بين هذه البدائل، ومن الأسباب التي أدت بهذا الفريق إلى قبول تعدد البدائل المحاسبية نذكر ما يلي:

– إن الاعتماد على بديل محاسبي واحد، يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين، لذا فإن تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه ويحاول الثبات عليه، ومن ثم يتحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة، كما أن الحالات التي تستدعي عمل تغيرات في التطبيق المتبع يتم الإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يحافظ على الثقة في المعلومات المالية؛

– تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، ويجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين، وأن فكرة إلغاء التعددية تجد دعما قليلا لتأييدها؛

[1] ناصر دادي عدون، **الاتصال ودوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية**، بدون دار نشر، ص26

[2] مرجع سبق ذكره، ص27

– التطبيق الدولي يختلف من دولة لأخرى، ومن مؤسسة لأخرى، وأن هذا الاختلاف يستدعي تعدد في البدائل لملاءمة الحالة قيد التطبيق بالإضافة إلى أن هناك صعوبة في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان؛

– فكرة التوحيد المحاسبي ذاتها تؤثر سلبيا على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي، لا سيما أن ذلك يبعد البحث والتطبيق المحاسبي عن ملاحقة التطورات في العلوم الأخرى ذات الصلة بها كالاقتصاد والإحصاء والإدارة؛

– لقد اتضح من خلال مقارنة النظم الموحدة بتلك التي تتميز بالمرونة، فشل النظم الموحدة وتفوق النظم المحاسبية المرنة في مجال خدمة العديد من الاحتياجات لأغراض اتخاذ القرار على المستوى الفردي والجماعي.

المطلب الثالث: المرونة المحاسبية و آليات ضبطها

– الفرع الأول : المرونة المحاسبية

1/تعريف المرونة المحاسبية

يواجه المحاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية، و يختار من بينها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الأوضاع والظروف الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة، حيث تؤدي عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على النتيجة والوضعية المالية، وكذا التدفقات النقدية والمعلومات والقرارات التي تتخذ بمعرفة الأطراف المختلفة المهتمة بالمؤسسة، وبمعنى آخر فإنها تؤدي إلى إعادة توزيع الثروة والمخاطر بين الأطراف المختلفة المرتبطة بالمؤسسة، وللدلالة على ذلك فانه قد أمكن في بعض الحالات سواء الافتراضية أو الواقعية تحويل خسائر المؤسسة إلى أرباح أو العكس من ذلك عن طريق تغيير بعض الطرق المحاسبية أو إتباع طرق بديلة. [1]

وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسئول الوحيد عن التغييرات المحاسبية نظرا لوجود معايير وبدائل محاسبية مقبولة قبولا عاما لنفس الأحداث الاقتصادية، وهذا يعطي لإدارة المؤسسة مرونة كافية لتختار من بينها ما يناسب الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن القول أن المرونة المتاحة لإدارة في الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي ستجعلها تتحكم في نتيجة المؤسسة إلى حد كبير في ضوء أهدافها والخصائص التي تتمتع بها. [2]

2/ استخدامات المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية

هناك جملة من الاستخدامات المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية، و التي تنقسم بدورها إلى استخدام أساسي و استخدامات أخرى.

2–1/ الاستخدام الأساسي: إعداد و عرض القوائم المالية

إن السياسات المحاسبية هي تلك المبادئ والقواعد والاعتراف والتطبيقات العملية التي تعتمدها إدارة المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية [3]، فالمؤسسات بحاجة إلى أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية عند تثبيت الصفقات و إعداد الكشوف المالية.

---

[1] طارق عبد العال حمادة، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 73.

[2] نفسه

[1] يوسف محمود جربوع، **محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي (دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين في فلسطين)**، المؤتمر العلمي الأول حول الاستثمار و التمويل في فلسطين بين آفاق التنمية و التحديات المعاصرة، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 8-9 ماي، 2005، ص 8.

إن هذه الاختيارات وكما هي مفروضة إلزاما من قبل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تمثل ما يسمى بالسياسات المحاسبية للمؤسسة، فلكل مؤسسة الحرية في اختيار سياساتها المحاسبية من بين ما هو متاح لها ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.[1]

2-2/ الاستخدامات الأخرى

أ- التأثير على الأرباح

محاولة الإدارة لاختيار المعلومات المالية بالمؤسسة المالية للتأثر في إدارة الأرباح التي تظهر بالقوائم المالية والتقارير المحاسبية لحجب القيم الأساسية للمؤسسة أو التأثير على تخفيض الموارد والاستخدامات عما يجب أن تكون عليه باستخدام أساليب محاسبية وسياسات إدارية لا تخضع لأسباب اسراتيجية ومصممة خصيصا لذلك، كحالات التقدير الشخصي للبنود الظاهرة بالقوائم المالية وتعديل التقارير المالية عن الأداء المالي والإداري للمؤسسة خلاف الحقيقة و التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية بالقوائم المالية والتقارير المحاسبية بغرض التأثير على الأرباح بالمدى القصير و البعيد و الوصول لرقم ربح محدد مسبقا، وموضوع من قبل الإدارة أو حسب توقعات المحللين الماليين وفق قيم متفق عليها لاستدامة الربحية. [2]

يمكن التأثير على الأرباح من خلال التركيز على الدوافع الاقتصادية بهدف التأثير على الأرباح، والتي منها: [3]

- ❖ تعظيم قيمة المؤسسة أو تعظيم ثروتهم الخاصة؛
- ❖ تحسين الدخل المعلن وتقليل تكلفة رأس المال؛
- ❖ التأثير على أرباح الأسهم و تجنب الإخلال بشرط معين؛
- ❖ زيادة نصيب ومساهمات الإدارة وتجنب التدخل الحكومي.

ب- تحقيق منافع ذاتية [4]

المديرون في الشركات المالية و الاقتصادية التي تربط خطط المزايا و المكافآت بالأرباح سوف يختارون الطرق المحاسبية التي ستزيد الأرباح الظاهرة بالقوائم المالية خلال الفترة الحالية لأن ذلك سيزيد من القيمة الحالية للمزايا الممنوحة، كما أن الإدارات التنفيذية قد تخفض الأرباح عند وصول الحوافز إلى أعلى حد ممكن لأنه في هذه الحالة لن تحقق أي زيادة في الحوافز و المكافآت للإدارة بل يمكن تحقيق الأمن الوظيفي أو ما يسمى بجودة الأرباح و التي تتمثل في تأجيل الأرباح لفترات مستقبلية قادمة وبالتالي ستزيد من حصة الإدارة بالمكافآت مستقبلا.

ج- تخفيض قيم الضرائب و التعاريف المرتبطة بنسب تدريجية بالأرباح [5]

يعتمد اختيار الإدارة التنفيذية بالمؤسسات المالية للطرق المحاسبية التي تقلل من القيمة الحالية المتوقعة لمدفوعات الضرائب المرتبطة بنسب تدريجية، على قيم الأرباح الصافية، ومن إحدى هذه الطرق المستخدمة لتحقيق سياسة تقييم المخزون السلعي.

---

[1] Ahmed Riahi-Belkaoui، تعريب : رياض العبد الله، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص110.

[2] عتير سليمان، مرونة **اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص29.

[3] جمال عبد الكريم الحصان، **خصائص المعلومات المحاسبية المحسوبة و أثرها على توزيع الأرباح**، أطروحة دكتوراه ، تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزعيم الأزهري، السودان، 2013، ص4.

[4] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص29.

[5] المرجع السابق، ص30.

د- شروط سداد الديون و الالتزامات [1]

يوجد تعارض بالمصالح والرغبات بين دائني المؤسسة والمساهمين، لذلك فإن عقود الديون غالبا تتضمن شروطا لتقييد الإدارة للحد من هذا التعارض، والحد من قدرة الإدارة على سداد توزيعات الأرباح على المساهمين فيما يسمى بتحويل الثروة من حملة الديون إلى حملة الأسهم، أو إصدار ديون جديدة أو طلب تأجيل أو تقديم سداد الديون المستحقة ويسمى ذلك بتكلفة الوكالة التي تتحملها الإدارة التنفيذية، والناتجة عن التصرفات المقيدة أو بسب سداد تكلفة الديون والقروض، لذلك تلجأ الإدارة إلى إدراج الأرباح بهدف زيادة الربحية باستخدام التغيرات المحاسبية والتطبيق المبكر أو التأجيل للمعايير المحاسبية الجديدة حسب الحالة للتخلص من قيود عقود الديون ومخالفة الشروط الواردة، مثل نسب عدد مرات الفوائد أو شروط منح القروض بزيادة الطاقة الائتمانية للمؤسسة وانخفاض تكلفة الأموال المقترضة وتجنب الإخلال بشروط اتفاقات الديون السابقة، مما يزيد من أرباح تلك المؤسسات عند مقارنتها بالمؤسسات المماثلة.

هـ- التكاليف الرسمية [2]

الالتزامات التي تتحملها المؤسسات نتيجة القوانين و اللوائح التنظيمية التي تفرضها الجهات الرسمية للرقابة و الإشراف و التراخيص، كمعدلات الضرائب خصوصا إذا كانت مرتبطة بنسب مئوية من شرائح الأرباح المتصاعدة و التعاريف الجمركية المفروضة أو التزامات يفرضها المجتمع في صورة مشاركات و مساهمات و مرتفعة القيمة، لذلك تتوجه الإدارة التنفيذية لإدارة الأرباح باختيار الأساليب المحاسبية و السياسات المالية التي تؤدي لتخفيض الأرباح النهائية وتتجنب معها التكاليف و الالتزامات المفروضة عليها، كإعادة تقييم الأصول الثابتة لتخفيض ربحيتها خصوصا الشركات المعرضة لاضطرابات العمال، كمطالبة العمال بزيادة الأجور أو طلبا للدعم و المعونة من الدولة بحالة انخفاض ربحيتها و خسارتها.

و- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه [3]

غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى تحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا، لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، وإظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، حيث يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات المؤسسة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه، إن إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع دفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة.

---

[1] نفسه

[2] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص30.

[3] حسن الفليح مفلح القطيش ، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية؛ بغداد، العراق، العدد السابع و العشرون، 2011، ص 363.

– الفرع الثاني : آليات ضبط مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية

1/ المعايير المحاسبية

أضحت المعايير المحاسبية الدولية تشكل الإطار العملي للمحاسبة بشكل عام وللسياسات المحاسبية بشكل خاص، ومن المحددات التي تندرج تحت المعايير المحاسبية ، والتي تؤثر بالسلب أو بالإيجاب على مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المحددين التاليين:

أ– مستوى تعدد أو توحيد السياسات المحاسبية [1]

من المتعارف عليه أن زيادة مستوى تعدد السياسات المحاسبية مع ترك الحرية للإدارة في اختيار ما يناسبها من طرق و إجراءات محاسبية دون قيود أو شروط و تعقيدات لتطبيقها، سيؤدي ذلك بدون شك إلى مرونة أكثر في
استغلال وتوظيف للسياسات المحاسبية في إعداد و عرض القوائم المالية على النحو الذي تريد و ترغب فيه إدارة
المؤسسة، بعكس التوحيد الذي يحد عملية الاختيار لعدم وجود بدائل كافية، و تكون إدارة المؤسسة
أمام خيارات محدودة قد لا تكفي حتى لإعداد وعرض قوائم مالية تتوفر على خاصيتي الملاءمة و الموثوقية كحد أدنى، لأن ما هو متاح من سياسات محاسبية قد لا يناسب ظروف و وضع المؤسسة.

ب– نطاق مجال تغيير السياسات المحاسبية [2]

تفرض خاصية الثبات المحاسبي استخدام نفس السياسات و الطرق المحاسبية المتبعة في القياس و الإفصاح عن الأحداث و العمليات و الظروف وذلك لتسهيل عملية إجراء المقارنات بين النتائج المالية لفترات زمنية مختلفة لنفس المؤسسة أو بين النتائج المالية لمجموعة من المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع الصناعي في فترة معينة، وبالرغم من ذلك فقد أتاحت المبادئ والمعايير المحاسبية الحرية للمؤسسات، إجراء تغيرات محاسبية معينة وبشكل اختياري وفقا لظروف المؤسسة وبما تقتضي الضرورة، وبشرط أن يكون هناك مبررات منطقية لإجراء هذه التغيرات، غير أنه ومع تعدد بدائل السياسات المحاسبية بالإضافة إلى حرية الاختيار بين تلك البدائل المحاسبية، يفتح الباب على مصراعيه أمام إدارة الشركات لاستغلال هذه المرونة.

2/ مستوى الوعي لدى مستخدمي المعلومات المالية [3]

يؤثر مستوى وعي مستخدمي المعلومات المالية على مرونة الإدارة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ، من خلال أنه كلما زادت معرفة المستخدمين بمحتوى الكشوف المالية من بنود، طرق قياس، تسجيل وتبويب ...، كلما شكل ذلك آلية رقابية على إدارة المؤسسة في التوظيف غير الملائم للسياسات المحاسبية المتاحة، و بالتالي يحد من قدرة الإدارة على التلاعب بمضمون التقارير والقوائم المالية، أو توجيهه نحو غايات وأهداف معينة لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، أما في حالة جهل أو نقص الوعي المحاسبي لدى مستخدمي المعلومات المالية، فإن ذلك سيترك فرصة و مجال للإدارة لاستغلال المرونة استغلالا سيئا و يلبي أغراض ضيقة تفي باحتياجات فئة معينة على حساب باقي الفئات.

---

[1] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص33

[2] إبراهيم العدي، **مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سوريا، المجلد63، العدد 3، 2014، ص 394-395

[3] عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص35.

3/ كفاءة السوق المالي

يمكن للمحاسب الممارس بخبرته تقديم رقم الأرباح الذي ترغبه الإدارة والذي يمكن كشفه أحيانا، وأحيانا أخرى لا يمكن كشفه إلا عند انهيار المؤسسة، و تعد هذه الممارسات من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية ودون خرق القواعد والمبادئ المحاسبية ، وعند تسليط الضوء أكثر نجد أن المؤسسات المسعرة في البورصة الأكثر لجوء لمثل تلك الممارسات لأنه لابد لها أن تظهر بصورة المؤسسة الجيدة ذات الأرباح الوفيرة ليتم قبولها في البورصة. [1]

ويقصد بالكفاءة في سوق الأوراق المالية على أنها التي يعكس سعر السهم فيها كافة المعلومات المتاحة عنها مهما كانت هذه المعلومات سواء تمثلت في القوائم المالية أو في معلومات تبنيها وسائل الإعلام أو في التسجيل التاريخي لسعر السهم في الأيام والأسابيع والسنوات الماضية [2]، أو قد يكون مصدر المعلومات أيضا في تحليلات أو تقارير عن آثار الحالة الاقتصادية العامة على أداء المؤسسة أو غير ذلك من المعلومات التي تؤثر على القيمة السوقية للسهم. [3]

حيث تتمتع المعلومات بدور هام في سوق الأوراق المالية حيث تساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات بيع أو شراء الأوراق المالية المختلفة، وهذا لأن المعلومة تساعد على تحديد العوامل المؤثرة على القيمة السوقية للورقة المالية [4]، وكما أن لسوق رأس المال الكفء خاصية وهي الأسعار التي تجعل عائد الأسهم يتناسب مع درجة الخطر المرتبطة به ويتوقف ذلك على مدى توافر المعلومات وتماثلها بالنسبة لجميع المستثمرين وكذلك على قدرة المستثمرين على تحليل وتفسير وفهم المعلومات .

إن قرارات الاستثمار في الأوراق المالية من القرارات الاقتصادية التي تتخذ في ضوء المعلومات المالية المنشورة، لذلك فإن المعلومات المتاحة تساعد المتعاملين في سوق الأوراق المالية على تحديد معدل العائد المطلوب على الاستثمارات المتنوعة وفق لدرجة الخطر المرتبطة بها. [5]

كما أن المعلومة تلعب دور مهما كذلك على مستوى الاقتصاد ككل لأن توافرها (المعلومة) يحقق الآلية الخاصة بسوق رأس المال من حيث تحقيق التوازن بين العائد والمخاطرة وتخفيض درجة عدم التأكد فيما يخص الاستثمار مما ينتج عليه زيادة حجم السوق وزيادة عدد المتعاملين وزيادة حجم التعامل. [6]

وخلاصة لذلك ترى الطالبة أن نظام المعلومات المالية السائد له دور كبير في كفاءة سوق رأس المال فهي عامل من عوامل نجاح السوق المالي أي لا وجود للكفاءة الجيدة بعدم وجود معلومات وبيانات بالكم المناسب وفي الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة، كما يمكن القول أن كفاءة سوق المال تعتمد على مدى توافر المعلومات والبيانات للمستثمرين من حيث سرعة تواجدها وعدالة فرص الاستفادة بها وتكاليف الحصول عليها.

---

[1] فداوي أمينة، **قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر**، مجلة التنظيم و العمل، مخبر تحليل و استشراف و تطوير الوظائف و الكفاءات، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة معسكر، الجزائر، العدد 4، أفريل /جوان ، 2013، ص 1.

[2] حسين عبد المطلب الأسرج، **تحليل أداء البورصات العربية خلا ل الفترة(1994– 2003) مع دراسة خاصة للبورصة المصرية**، سلسلة رسائل بنك الكويت الصناعي، العدد 79 ،ديسمبر 2004 ،ص 65.

[3] محمد عثمان مصطفى، **نموذج مقترح لمعلومات العوائد المالية في ظل فرضية السوق الكفء**، مجلة التجارة و التمويل،العدد الثاني، جامعة طنطا، 1995، ص 10.

[4] محمد الحناوي وآخرون، **الاستثمار في الأوراق المالية وإدارة المخاطر**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007 ،ص ص 88-89.

[5] لطفي أمين السيد أحمد، **التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ،ص 190.

[6] محمد الحناوي، نهال فريد مصطفى، **مبادئ وأساسيات الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص90.

4/ فعالية التدقيق المحاسبي

تؤكد الفقرة (68)من المعيار الدولي للتدقيق (240)،على ضرورة قيام المدقق بتقييم اختيار الإدارة وتطبيقها للسياسات المحاسبية خاصة تلك السياسات المتعلقة بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، بالإضافة إلى اختبار ما إذا كان الهدف من اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ناجمة عن انتهازية الإدارة ورغبتها في التلاعب بالأرباح المحاسبية، كما تشير الفقرات (95)، (97)،(101) من نفس المعيار إلى أنه يجب على المدقق إطلاع الجهة المكلفة برقابة المؤسسة بجميع الأمور المتعلقة بالممارسات الاحتيالية التي تم كشفها عند تنفيذ مهمة التدقيق وذلك في أسرع وقت ممكن، خاصة ممارسات الإدارة التي قد تدل على وجود تقارير مالية احتيالية مثل اختيار الإدارة لسياسات محاسبية معينة بغرض تضخيم أو تخفيض الأرباح المحاسبية ، وإذا كان هناك شك في نزاهة المكلفين بالرقابة فإنه يجب على المدقق طلب الاستشارة القانونية لمساعدته في تحديد الإجراء المناسب. [1]

و يقصد بالتدقيق المحاسبي بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني *يستمع* لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

ويشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان و الإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدفعونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العمليات على الحسابات المالية والحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع خاصة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت، مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره. [2]

كما عرف التدقيق المحاسبي من طرف لجنة مفاهيم التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين على أنه " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. " [3]

5/ فعالية التدقيق الجبائي

يعد التدقيق الجبائي من أهم وسائل الإدارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتحققة، إذ أن الدور الذي يقوم به المدقق يكمن في كونه وسيلة، وليست غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي و الامتثال له، وتتجلى أهميتها بالتأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتحقق من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي. [4]

كما أن للتدقيق الجبائي عدة تعاريف، ، سوف تقدم الطالبة بعضا منها لتصل في الأخير إلى تعريف موحد وهي كالأتي:

أولا : عرف التدقيق الجبائي بأنه "الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجباية وهو عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية. [5]

---

[1] بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية)**، مرجع سبق ذكره، ص 147

[2] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء، عمان، 2005 ،ص44.

[3] المرجع السابق، ص45

[4] سليمان الدالي، **دور التدقيق الضريبي في اكتشاف النهرب الضريبي (دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية)**، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، اللاذقية، سوريا، المجلد 37، العدد1، 2015، ص 277

[5] M , colin, « la vérification fiscal » éd, économico ,pars, 1985, p38.

ثانيا : أما بالنسبة للدكتورين P : BONGAN ET J.M.VALLEE "التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة ، وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى." [1]

ثالثا : عرف التدقيق الجبائي بأنه "الفحص الشامل للوضعية الجبائية بغرض مراقبة احترامها القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية." [2]

رابعا : عرف التدقيق الجبائي بأنه " الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم ، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة." [3]

خامسا : عرف التدقيق الجبائي بأنه " مجموع العمليات التي تقوم الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها. [4]

سادسا : عرف التدقيق الجبائي بأنه " فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم. [5]

مما سبق يمكن للطالبة إعطاء تعريف موحد للتدقيق الجبائي على أنه : "فحص شامل للتصريحات الضريبية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مهما كان نمط شخصيته الجبائية، وذلك بقصد التأكد من صحة تلك المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتشريعات المعمول بها.

كما عرفت الفعالية الجبائية (الضريبة المثلى) تعاريف مختلفة من أهمها :

أولا : عرفت الفعالية الجبائية حسب تعريف Jean-Marie Monnier بأنها " التكلم عن الإخضاع الجبائي الأمثل يتعلق بتعظيم وظائف الدولة الهادفة إلى التوفيق بين الفوائد الخاصة والتدخل في توزيع الموارد أي أنه يتعلق بخيارات الدولة من أجل تقديم الأحسن للجماعة [6]، وأن الضريبة المثلى يجب أن تتسم بخاصيتين هما:

- ❖ عدم إمكانية نقل ثقلها، أي أن عبء الضريبة يقع على المكلف القانوني دون إمكانية نقله إذا لم يهدف الإخضاع الضريبي إلى نقله؛
- ❖ لا تشوه خيارات الأعوان الاقتصاديين ولا تغير هيكل الأسعار النسبية ولا تقوم إلا بأثر الدخل وليس بأثر الإخلال. [7]

---

[1] P. Bougna et J. M. Vallée . " audit et gestion fiscal " éd clef atof. Paris 1986, p 53

[2] بوعلام ولهي، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي(حالة الجزائر)**،مذكرة الماجستير،كلية العلوم الاقتصادية ، والتسيير،جامعة الجزائر، 2004، ص 9

[3] عبد الغني كحلة، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة(2000-2010)"**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المدية، المدية، 2012 ، ص 84.

[4] منور أو سرير، محمد حمو، **جباية المؤسسات**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، طبعة الأولى،2009 ،ص2.

[5] عيسى بولخوخ ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي(دراسة حالة ولاية باتنة)** ، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، 2004 ، ص 53.

[6] Jean Marie Monnier «Les prélévements obligatoires », édition economica, France, 1998.p24.

[7] Annie Vallée, « les systèmes fiscaux », édition de seuil, paris, France, 2004, p80.

ثانيا : عرفت الفعالية الجبائية حسب تعريف MICHEL BOUVIE بأنها " إن الضريبة المثلى هي الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة حيث أنها تدفع من طرف الجميع ويصعب تجنبها ولها أثر واضح إلى جانب كونها بسيطة وذات مردودية جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة وبأقل الإجراءات وبإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد." [1]

ومما سبق، يمكن للطالبة بأن تستنتج من هذه تعاريف حول الفعالية الجبائية بأنها تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن،حيث انه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للتدقيق قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي،نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج تدقيقية مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقوف جميع المكلفين أمام عدم المساواة.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة

المطلب الأول : الدراسات السابقة حول السياسات المحاسبية و المعلومات المالية

– الفرع الأول : الدراسات السابقة حول السياسات المحاسبية

1/ دراسة (هبة أحمد علي العطاونة، 2005)، بعنوان: "**السياسات المحاسبية بين الثبات والتغيير**" (دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية) [2]

جاءت هذه الدراسة لمعرفة مدى ميل شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية إلى الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية. وأيضا معرفة أثر بعض العوامل البيئية على الثبات والتغير في السياسات المحاسبية، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين و الإدارة المالية، و لأغراض جمع البيانات حول أراء فئتي الدراسة بالنسبة للثبات والتغير في السياسات المحاسبية أثر العوامل البيئية على الثبات والتغير في السياسات المحاسبية، فقد تم توزيع استبيان على فئتي الدراسة وتم جمع (40) ردا من فئة المدققين الخارجيين و (35) ردا من فئة الإدارة المالية، وقد تم تحليل البيانات المجمعة باستخدام الأساليب الإحصائية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار(T).

وقد أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

- ❖ أن مجمل الشركات السعودية المساهمة تميل إلى تطبيق الثبات في سياستها المحاسبية عند إعدادها لقوائمها المالية؛
- ❖ أن الثبات في السياسات المحاسبية يعزز علاقة المستثمرين بالإدارة؛
- ❖ أن الثبات في السياسات المحاسبية يرشد العملية المحاسبية ؛
- ❖ أن الثبات في السياسات المحاسبية سببه التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة السائدة في المملكة العربية السعودية؛
- ❖ أن التغير في السياسات المحاسبية يتطلب كفاءات مهنية وأكاديمية عالية المملكة العربية السعودية؛
- ❖ أن التغير في السياسات المحاسبية يبنى على قرارات جماعية؛
- ❖ أن التغير في السياسات المحاسبية لا يتسم بالعشوائية وأن هذا التغير يكون مخططا لحدوثه من قبل الإدارة.

[1] Michel Bouvier, « la question de l'impôt idéal », Archives de ph ilosophi de droit tome 46, édition Dalloz, France, 2002, p16.

[2] هبة أحمد علي العطاونة، **السياسات المحاسبية بين الثبات والتغيير" (دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية)**، مذكرة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.

2/ دراسة (منال إبراهيم الشكرى أحمد، 2011) ، بعنوان : " **أثر السياسات المحاسبية على قيمة المؤسسة**" (دراسة تطبيقية لشركة عزة للنقل الجوي) [1]

تناولت هذه الدراسة تأثيرات السياسة المحاسبية على قيمة المؤسسة بالتطبيق على حالة شركة عزة للنقل الجوي، وتتلخص مشكلة هذه الدراسة في أن إدارة الشركات تواجه صعوبة في الاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة للسياسة المحاسبية التي تناسب ظروف المؤسسة والتي يمكن أن تؤثر على قيمتها، تنبع أهمية هذه الدراسة في اختيار وتطبيق أفضل السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة لعرض وضعها المالي ونتائج العمليات بصورة صحيحة في ضوء مقتضيات الحال، هدفت الدراسة إلى إخضاع عناصر القوائم المالية (أثر المعلومات الجيدة، تكلفة الاقتراض، تكلفة الآثار السياسية، الآثار النقدية المباشرة، أسعار الأوراق المالية للقياس العملي) واكتشاف التغيير في السياسات المحاسبية وأثره على قيمة المؤسسة ومعرفة مدى قدرة الإدارة في تشغيل مواردها المالية، استخدمت هذه الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات والبحوث السابقة والمتعلقة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي لتحديد حقيقة مشكلة البحث والمنهج الاستقرائي لاختبار فروض الدراسة والمنهج الوصفي لعمل الاستبيان وتحليلها بموجب الطرق الرياضية والإحصائية.

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي :

- تؤثر السياسة المحاسبية على قيمة المؤسسة ؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية يؤثر على القرارات الاستثمارية؛
- تميل الإدارة إلى استخدام سياسات محاسبية لخدمة مصالحها في المؤسسة؛

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

- إن السياسة المحاسبية لها تأثير على التدفقات النقدية وعلى قيمة المؤسسة؛
- تؤثر السياسة المحاسبية على المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية يؤثر على القرارات الاستثمارية بالمؤسسة.

3/ دراسة (منى يحي عبد السلام إدريس، 2011)، بعنوان : " **أثر السياسات المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط في أداء شركات توزيع منتجات النفط في السودان** " [2]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن السياسات المحاسبية التي تتخذها المؤسسة السودانية للنفط تؤثر علي شركات توزيع منتجات النفط في السودان و مبيعاتها وعلي عملائها ,وقد نشأت مديونيات متراكمة مستحقة السداد علي هذه الشركات خلال عدة سنوات , لذلك قامت المؤسسة السودانية للنفط بتغيير في هذه السياسات، وهدفت الدراسة إلى التعرف علي السياسات المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط ودراسة دور هذه السياسات المحاسبية المتخذة لتنظيم عملية تجارة وتسويق المنتجات النفطية علي شركات التوزيع .

وقد تم اختبار الفروض التالية:

- التغير في السياسات المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط بزيادة هامش الربح (فئة العمولة) للشركات قلل من مديونية شركات توزيع منتجات النفط؛

---

[1] منال إبراهيم الشكرى أحمد، **أثر السياسات المحاسبية على قيمة المؤسسة (دراسة تطبيقية لشركة عزة للنقل الجوي)**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان، 2011.

[2] منى يحي عبد السلام إدريس، **أثر السياسات المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط في أداء شركات توزيع منتجات النفط في السودان** ، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان، 2011.

- ❖ يؤثر التغير في السياسات المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط زيادة هامش الربح(فئة العمولة) وفترة السداد (بيع الآجل)على مبيعات شركات توزيع منتجات النفط؛
- ❖ اتخذت شركات توزيع منتجات النفط إجراءات جديدة نتيجة لتغير لسياسات المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط.

وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج :

- ❖ قلت مديونية شركات توزيع منتجات النفط نتيجة للتغير في السياسة المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط بزيادة هامش الربح (فئة العمولة)؛
- ❖ لم يحدث تغير في مبيعات شركات توزيع النفط نتيجة للتغير في السياسة المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط؛
- ❖ اتخذت شركات التوزيع إجراءات جديدة نتيجة للتغير في السياسة المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط.

من أهم التوصيات :

- ❖ ضرورة أن تتبني شركات توزيع المنتجات سياسة محاسبية تمكنها من الوفاء بالتزاماتها المالية تجاه الأطراف المختلفة وخاصة المؤسسة السودانية للنفط؛
- ❖ لابد من الاهتمام بتدريب وتنمية مهارات العاملين بشركات لتوزيع في المجال المالي والإداري وتحفيزهم وذلك لدفع مسيرة العمل بالشركات.

4/ دراسة (Partenie Dumbravă, Csősz Csongor , 2012)، بعنوان :

"Accounting Policies Applied by Entities and the Value of Fixed Assets "[1]

توصلت هذه الدراسة إلى عرض السياسات المحاسبية المطبقة من طرف دافعي الضرائب في مقاطعة كوفاسنا برومانيا بين سنتي 2008 و2010 ،مع تحليل للعوامل المؤثرة على اختيار السياسات المحاسبية بالنسبة للأصول الثابتة، حيث تضمنت الدراسة تحليلا لإجابات المشاركين في الاستبيان لمجموعة من النقاط أهمها: تقييم القواعد، إعادة تقييم الموجودات الملموسة، مبالغ وطرق الاهتلاك المتبعة، وقد تم توجيه 20 سؤال للمديرين الماليين و المحاسبين في 187 وحدة، فكان نسبة استجابة المشاركين في هذا الاستبيان تقدر ب 90.13%.

أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة كان على النحو التالي:

- ❖ غالبية الوحدات لا تأخذ بعين الاعتبار المعايير الاقتصادية لتقييم الأصول الثابتة، وهناك تقيد بالقيمة والعمر الإنتاجي المنصوص عليهما في قانون الضرائب، فمعظم المكلفين يتبعون طريقة الاهتلاك الخطي في الاهتلاك الأصول الثابتة ؛
- ❖ قواعد تقييم الأصول الثابتة مختلفة، كما أن أغلب عمليات إعادة التقييم (86.4%)يقوم بها خبراء مستقلون، وهو ما يعكس قيم عادلة للأصول الثابتة؛
- ❖ هناك تأثير للقوانين الضريبية والسياسة المالية على المحاسبة، في هذا الإطار لا يمكن الحديث عن عدالة البيانات المالية، إلا بناء على حكم مهني من خبراء مهنيين؛
- ❖ فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على اختيار السياسات المحاسبية بالنسبة الأصول الثابتة، فإن أهم عامل حسب إجابات أفراد العينة هو: عرض قيم الأصول الثابتة ضمن القوائم المالية بصورة حقيقة وعادلة، على خلاف ما كان متوقع أن يكون أهم عامل بالنسبة لهم هو: تخفيض قيمة الضريبة على الأرباح.

[1] Partenie Dumbravă, Csősz Csongor, **Accounting Policies Applied by Entities and the Value of Fixed Assets**, Studia Universitatis "Vasile Goldiş" Arad, Economics Series Vol 22 Issue 1/2012.

5/ دراسة(Zeljko Grubljesic, Dalibor Pavlovic, Ratko garic, Vesna Petrovic, 2016)، بعنوان:

" the Importance of the Adoption and Application of Accounting Policies Transition Countries With Regard to Companies in Serbia" [1]

تعتبر هذه الدراسة، دراسة تحليلية مقارنة لاعتماد وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل الشركات في جمهورية "صربيا"، والتي شرعت في تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IFRS/IAS)في سنة 2002 ،حيث تطلب ذلك إجراء تغيرات على السياسات المحاسبية السابقة، وخصوصا في مجال الاعتراف، فقد تم استبدال مفهوم التكلفة التاريخية كمفهوم يرمز للحذر بمفهوم القيمة العادلة التي ترمز إلى الحياد .

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي:

- ❖ تسمح معايير المحاسبة الدولية باستخدام أساليب مختلفة لحساب وتقييم نفس العناصر في الميزانية العمومية؛
- ❖ يجب على الإدارة أن تختار السياسات المحاسبية تمكن من الحصول على صورة حقيقية وعادلة للعمليات الاقتصادية؛
- ❖ ترتبط هذه الدراسة بالمؤسسات المتوسطة والكبيرة في البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية مثل جهورية "صربيا"، وعليه لا يمكن تعميمها على المؤسسات في باقي الدول الأخر.

– الفرع الثاني : الدراسات السابقة حول المعلومات المالية

1/ دراسة (فايز زهدي الشلتوني،2005)، بعنوان: **" مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية "** (دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية) [2]

يهدف هذا البحث إلى توضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية للمصارف الفلسطينية، والمساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة القوائم المالية، والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الإفصاح عن المعلومات الواجبة النشر في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية وفقاً للمعايير الدولية.

ولقد تم إعداد استبيان من أجل غرض الدراسة الذي تم الوصول إليه من خلال إجابة المجتمع عليها، حيث اتضحت بعض الأمور التي تؤثر على مستوى الإفصاح في القوائم المالية .وكان من أهم الأمور التي تأثر في الإفصاح في القوائم المالية للمصارف أن محاسبي المصارف لا يطلعون بشكل كاف على المعايير المحاسبية الدولية، كما أنه لا يتم تحديث المناهج الدراسية في الجامعات الفلسطينية بما يتوافق مع المناهج العالمية، وأن هناك قصور في تطوير قدرات ومهارات المحاسبين التي يمكن تنميتها من خلال عقد المؤتمرات وإقامة الندوات وتفعيل دور النقابات المهنية، وهذا يؤثر على إعداد وتجهيز القوائم المالية لهذه المصارف.

يهدف هذا البحث إلى:

- ❖ توضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية للمصارف الفلسطينية؛
- ❖ تحديد مدى كفاية مستوى الإفصاح عن المعلومات الموجود في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية وهل يمكن به نيل ثقة مراجعي ومستخدمي هذه القوائم؟

[1] Zeljko Grubljesic, Dalibor Pavlovic, Ratko Garic, Vesna Petrovic, **the Importance of the Adoption and Application of Accounting Policies Transition Countries With Regard to Companies in Serbia**, Annals of the "Constantin Brâncuşi" University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 1/2016.

[2] فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية (دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية)**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، 2005.

- ❖ المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة القوائم المالية، والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الإفصاح عن المعلومات الواجبة النشر في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية، وفقا للمعايير الدولية.

توصل الباحث في الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي:

- ❖ يرى الباحث من خلال نتائج الاستبيان أن مستوى الإطلاع لدى أفراد العينة على معايير المحاسبة الدولية لا بأس به ولكنه ليس بالشكل المطلوب الذي يضمن إعداد القوائم المالية بشكل أكثر شفافية وموضوعية، كما ويؤيد هذا الرأي النسبة المتدنية التي وافقت على أن القوائم المالية للمصارف الفلسطينية تتمتع بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية؛
- ❖ تلتزم المصارف الفلسطينية بمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية حسب قوانين سلطة النقد، وأن هذه القوائم تعطي مستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة الوضع الحقيقي لهذه المصارف، بينما نجد أن نسبة مقبولة من أفراد العينة تقدر ب 51.3 % أيدت أنه بإمكان هؤلاء المستخدمين تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي لهذه المصارف من خلال استخدام هذه القوائم؛
- ❖ إن القوائم المالية التي تنشرها المصارف المحلية بوضعها الحالي تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في هذه المصارف في ظل تعدد بدائل الاستثمار، إلا أنها تحتاج إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر لمحتوياتها؛
- ❖ تحتل قائمة المركز المالي المرتبة الأولى في الأهمية تليها قائمة الدخل، ثم تليها قائمة التدفقات النقدية، تليها في المرتبة الأخيرة قائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما أن أكثر المستخدمين اعتماداً على هذه القوائم هم دائرة الضرائب؛
- ❖ أغلب المحللين الماليين يعتمدون على القوائم المالية للمصارف الفلسطينية بصورة عالية جداً، حيث إن المصارف الفلسطينية تلتزم بإرفاق تقارير توضح فيها الأرباح التي تحققها 142 المصارف من خلال نشاطاتها العادية والأنشطة الاستثمارية الأخرى، كما أنها تلتزم بتوزيعات ثابتة على المستثمرين حسب سياسات التوزيع المعلنة مما يمكن هؤلاء وغيرهم من المستخدمين الآخرين من اتخاذ القرارات؛
- ❖ تلتزم المصارف الفلسطينية بتصنيف الديون المتعثرة حسب قانون سلطة النقد الفلسطينية، كما تقوم بالإفصاح عن نسبة استثماراتها الداخلية الموزعة على القطاعات الاقتصادية المختلفة، كما تبين أنها تفصح أيضا عن نسبة استثماراتها الخارجية والمجالات التي تستثمر بها، وأنها تلتزم بالإفصاح عن كفاية رأس المال حسب المعايير والسمات الأساسية لاتفاقية بازل؛
- ❖ تقوم المصارف الفلسطينية بالإفصاح عن القروض التي تزيد عن 10000 $وأرصدة كل قرض والمبالغ المستحقة خلال عام حسب قوانين سلطة النقد، وتبين أنه لا يتم الإفصاح بشكل كاف عن الديون المشكوك فيها، والخسائر الناتجة عنها وقيمة مخصصاتها؛
- ❖ تقوم المصارف الفلسطينية بالإفصاح عن أرصدة ودائع العملاء وودائع المصارف والمؤسسات المصرفية كل على حدة، وعن الأرصدة الدائنة المقترضة من سلطة النقد أو من المصارف الأخرى.

2/ دراسة (كريمة علي كاظم الجوهر،2011)، بعنوان: " **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة** " (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين) [1]

يهدف البحث بشكل أساسي إلى قياس العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المالية في المؤسسات الصناعية الأردنية و قواعد الحوكمة المرتبطة بتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة ولتحقيق هذا الهدف استخدم منهج التحليل الوصفي من خلال استخدام الاستبيان التي تكون من محورين أساسيين الأول يرتبط بقياس الخصائص النوعية والمحور الثاني يقيس قواعد الحوكمة المرتبطة بمسؤوليات مجلس الإدارة وباستخدام معامل الارتباط بيرسون تم تحديد طبيعة العلاقة بين المحورين ، وكانت من نتائج الدراسة أن هناك علاقة معنوية بين الخصائص النوعية للمعلومات المالية وبين قواعد الحوكمة وأن أكثر الخصائص ارتباطا هي الموثوقية وأن أقل الخصائص ارتباطا هي خاصية الملائمة ثم الفهم وقدمت الطالبة مجموعة من التوصيات منها يمكن الاستفادة من مقاييس جودة المعلومة بشكل عام لتطوير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مما يعزز الترابط بين العلوم المختلفة وكذلك يمكن تطوير القواعد الخاصة بمسؤوليات الإدارة في ضوء متطلبات تلك الخصائص.

أهداف البحث : يهدف البحث بشكل أساسي إلى قياس العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية و قواعد الحوكمة المرتبطة بتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة وذلك من خلال الوصول إلى الأهداف التالية :

- التعريف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ومدى الاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية؛
- التعرف على العلاقة بين جودة المعلومات بشكل عام وبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ؛
- التعرف على أثر جودة المعلومات بشكل عام والمعلومات المحاسبية بشكل خاص في تعزيز قواعد الحوكمة المرتبطة بمسؤولية مجلس الإدارة.

توصلت الطالبة في الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي:

- ليس هناك فروقات كبيرة بين الخصائص الديموغرافية للعينة بين المحاسبين والمدققين، حيث لوحظ التركيز على المؤهل العالي وتخصص المحاسبة والشهادات المهنية لدى المدققين بشكل أكبر من المحاسبين ،والتركيز على الخبرة لدى المحاسبيين بشكل اكبر من المدققين؛
- ليس هناك فروقات بين إجابات المحاسبين والمدققين حيث اظهر اختبار SAMPLE INDEPENDENT Test-T أن الوسط الحسابي لإجابات المجموعتين متقارب حيث بلغ للمحاسبين (3.96)والمدققين (3.82) لذا تمت المعالجة الإحصائية على اعتبارهما مجتمع واحد؛
- أظهرت نتائج الدراسة العملية بأن جميع العلاقات مابين قواعد حوكمة الشركات المرتبطة بمجلس الإدارة وبين خصائص المعلومات المالية علاقات ذات دلالة إحصائية؛
- أن أكثر الخصائص ارتباطا بقواعد مجلس الإدارة هي خاصية الموثوقية ،يلي ذلك خاصية القابلية للمقارنة؛
- إن اقل الخصائص ارتباطا بقواعد مجلس الإدارة هي خاصية الملائمة ثم خاصية الفهم لطبيعة القوائم المالية وترتبط تلك الخواص بالقدرة التنبؤية للمعلومة وبين وضوح المعلومات.

[1] كريمة علي كاظم الجوهر، **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)**، مجلة الإدارة و الاقتصاد، المجلد 34، العدد التسعون، 2011 .

3/ دراسة (حورية بوقندورة،2017)، بعنوان: " **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية"** (دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس– بأم البواقي–) [1]

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة اثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات مستخدمي القوائم المالية، هذه الدراسة تتضمن جانبين، جانب نظري و جانب تطبيقي. في الأول تم تناول مفاهيم عامة تتعلق بجودة المعلومات المالية و القوائم المالية، إضافة إلى علاقة هذه الأخيرة بالمعلومات المالية و جودتها، أما الثاني تم تقديم لمحة عن المؤسسة محل الدراسة التطبيقية و عن التسجيل المحاسبي للمعلومات المالية بمطاحن سيدي أرغيس، كما تم عرض القوائم المالية الخاصة بها .

حيث تستخدم مؤسسة مطاحن سيدي أرغيس قائمتين فقط لمعالجة المعلومات المالية هما :الميزانية و جدول حسابات النتائج و ذلك للحصول على المعلومات المناسبة، و يعود سبب ذلك إلى كون وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

يهدف هذا البحث إلى:

- ❖ توضيح ماهية جودة المعلومات المالية والقوائم المالية؛
- ❖ معالجة المعلومات المالية حسب متطلبات تحليل القوائم المالية؛
- ❖ معرفة عرض القوائم المالية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس.

توصلت الطالبة في الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- ❖ عرض القوائم المالية يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المالية؛
- ❖ إن الشركة تقوم بالإفصاح عن المعلومات المالية من خلال عدة قنوات ، حيث تقوم المؤسسة بنشر قوائمها المالية والتقارير السنوية والنصف سنوية وتقرير محافظ الحسابات، وهذا بدوره ينعكس على جودة المعلومات المالية للمؤسسة بالإيجاب؛
- ❖ غياب الملاحق والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي بإمكانها توضيح العديد من الأمور الغامضة في الميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- ❖ إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية أداة تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدميها من ناحية وتضييق فجوة عدم تماثل المعلومات، وتمكينهم من اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة حول مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية

1/ دراسة (صالح حامد محمد علي آدم، 2009)، بعنوان: " **أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية"** (دراسة ميدانية) [2]

هدفت الدراسة في التعرف على مدي تأثير التعدد في نماذج القياس المحاسبي علي جودة المعلومات المحاسبية وعلي اتخاذ وترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية والتي يتم اتخاذها استناداً علي هذه المعلومات.

---

[1] حورية بوقندورة، **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية" (دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس– بأم البواقي–)**، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017.

[2] صالح حامد محمد على آدم، " **أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية" (دراسة ميدانية)**، أطروحة الدكتوراه، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2009.

لقد اعتمدت الدراسة علي المنهج العلمي الشامل لكي يتم من خلاله جمع الحقائق العلمية التي تتعلق بأهداف وفروض الدراسة ، منها المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة ، والمنهج الاستنباطي في تحديد التصور المنطقي لفرضيات الدراسة والتعرف علي أنماط المشاكل المرتبطة بها وتصور كيفية معالجة هذه المشاكل، والمنهج الاستقرائي المعتمد علي المصادر الميدانية وذلك من خلال استمارة استبيان لعينة الدراسة واختبار الفرضيات ، وكذلك المنهج الوصفي التحليلي في تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- تتأثر جودة المعلومات المالية بآثار التعدد في نماذج القياس المحاسبي؛
- تعتمد كفاءة أداء سوق الخرطوم للأوراق المالية علي النموذج المحاسبي الذي يؤدي إلى مصداقية المعلومات المحاسبية ؛
- عدم تجانس المعلومات المالية الناتج من تباين أثار نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلي اتخاذ قرارات استثمارية غير رشيدة؛
- اعتماد الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية علي نماذج متعددة في القياس المحاسبي يؤدي إلي عدم تجانس المعلومات المالية؛؛
- قابلية المقارنة بين أفضل البدائل الاستثمارية بسوق الخرطوم للأوراق المالية تعد وسيلة لتفضيل نموذج القياس المحاسبي الموحد؛
- تباين أثار نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلى صعوبة المقارنة بين أفضل البدائل الاستثمارية بسوق الخرطوم للأوراق المالية؛
- تعدد نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلى مرونة للإدارة في اختيار وتنظيم السياسات المحاسبية.

2/ دراسة (أحطيبة محمد يونس عبد السلام، 2010)، بعنوان: **"التغير في السياسات المحاسبية وتأثيره على عدالة وصدق القوائم المالية "** (دراسة حالة شركة شل المحدود بالسودان) [1]

تناولت الدراسة أثر التغير في السياسات المحاسبية علي عدالة وصدق القوائم المالية بالتطبيق علي شركة شل المحدودة (السودان)، تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بالرغم من إتباع شركة شل لسياسات محاسبية ثابتة إلا أن ذلك لم ينعكس بصورة واضحة علي القوائم المالية لذلك قد تحدث ظروف تجعل المؤسسة تعدل عن السياسات المطبقة إلى سياسات أخرى تتلاءم مع الظروف المحيطة وهذا العدول يترتب عليه أثر على القوائم المالية، و تكتسب الدراسة أهميتها من أن التغيير في السياسات المحاسبية بصورة واضحة يؤثر على عدالة وصدق القوائم المالية، كما يؤثر على ثقة مستخدمي القوائم المالية،كما اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد طبيعة(Shell) السياسات المحاسبية المستخدمة في شركة شل لمشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة ، وعلى المنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة التطبيقية.

وقد هدفت الدراسة إلى توضيح ما يلي :

- أثر التغيير في السياسات المحاسبية على مصداقية وعدالة القوائم المالية وعلى مستخدمي القوائم المالية؛
- التأكد من أن العدول عن السياسات المحاسبية المستخدمة في شركة شل (Shell) لا يتم إلا بعد التأكد من مبررات وفوائد التغيير.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها :

[1] أحطيبة محمد يونس عبد السلام، **"التغير في السياسات المحاسبية وتأثيره على عدالة وصدق القوائم المالية " (دراسة حالة شركة شل المحدود بالسودان)**، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2010.

- ❖ الثبات في إتباع السياسات المحاسبية في شركة شل المحدود جعل قوائمها المالية عادلة وصادقة؛
- ❖ إتباع سياسة محاسبية ثابتة يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة وسهلة الفهم لمستخدميها وتسهل القيام بعملية المراجعة؛
- ❖ تقويم المخزون السلعي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية غير ملائم لظروف شركة شل السودان.

3/ دراسة (فتاوى هاني حافظ عوض ، 2011 ،)بعنوان: **"السياسات المحاسبية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية لقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال"** (دراسة حالة ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان) [1]

يتناول البحث مدي تأثير السياسات المحاسبية علي جودة المعلومات المالية المقدمة لقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال، تمثلت مشكلة الدراسة في أن السياسات المحاسبية التي تم اختيارها أو تطبيقها من قبل أدارة المؤسسة لها تأثير علي ملاءمة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة لقياس وعاء ضريبة أرباح الإعمال وما لها من آثار من جراء تلك السياسات علي ربحية المؤسسة،كما هدفت الدراسة إلي بيان أهمية المعلومات المالية وأثرها في تحديد وعاء ضريبة أرباح الإعمال والتعرف على بعض السياسات المحاسبية البديلة التي تؤثر علي جودة المعلومات المحاسبية , كما تهدف الدراسة إلى إيجاد وسيلة يمكن أن تساعد علي تقريب الخلاف بين ديوان الضرائب والممولين وحله بطرق علمية .

اعتمد البحث علي المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة

توصلت الدراسة ألي عدد من النتائج من أهمها :

- ❖ الاستمرار في تطبيق أساس نموذج التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار يودي إلي التضليل في عرض القوائم المالية لنتائج الإعمال؛
- ❖ أن أعداد القوائم المالية وفقا لمعايير محاسبية معترف بها يساعد علي مصداقية تلك المعلومات؛
- ❖ هنالك العديد من الأساليب المحاسبية التي تؤثر علي مصداقية وملائمة المعلومات المالية؛
- ❖ اختيار السياسات المحاسبية التي تتلاءم مع تحقيق أهداف القائمين بأعمال المؤسسة الاقتصادية لا يتناسب مع المبادئ والقواعد الضريبية ؛
- ❖ يوجد ارتباط وثيقة بين السياسات المحاسبية وبين المعلومات المالية.

4/ دراسة (علي سليم سلامة الهروط،2015)، بعنوان: **" أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان"** [2]

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم السياسات المحاسبية، وطرق الإفصاح عنها، وتحليل أهم السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وكيفية تنظيمها، والاعتبارات التي يجب مراعاتها في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة ضمن مجموعة بدائل السياسات المحاسبية، وعرض الخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية وصفاتها المتعلقة بمستخدمي المعلومات .

---

[1] فتاوى هاني حافظ عوض، **السياسات المحاسبية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية لقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال" (دراسة حالة ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان)**، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2011.

[2] علي سليم سلامة الهروط ، **أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان"**، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015.

كما حاولت الدراسة بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية التي تعكس الموضوعية، والفائدة، وقدرة الوصول إلى قرارات استثمارية مفيدة لمستخدميها، وتحليل العلاقة بين السياسات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية، وبيان مدى تأثير هذه العلاقة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها :

- ❖ يوجد أثر لسياسات الاعتراف بالإيراد على جودة المعلومات المحاسبية ؛
- ❖ يوجد أثر لسياسات تقييم المخزون السلعي على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ يوجد أثر لسياسات احتساب الاهتلاك للأصول الثابتة الملموسة على جودة المعلومات المحاسبية ؛
- ❖ لا يوجد أثر لسياسات احتساب الذمم المدينة على جودة المعلومات المحاسبية ؛
- ❖ يوجد أثر للسياسات المحاسبية الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية على جودة المعلومات المحاسبية.

5/ دراسة (سليمان عتير،2017)، بعنوان: " **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**" (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية) [1]

- ❖ يهدف هذا البحث إلى التعريف بواقع تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جوانب مختلفة، أولا :من حيث توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية في مجال اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية، ثانيا: اختبار مدى تعدد السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ثالثا : اختبار مدى كفاية وملاءمة السياسات المحاسبية لكل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، رابعا :تشخيص العوائق البيئية والقيود التشريعية التي تحد من حرية إدارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.اعتمد الباحث في دراسته الميدانية على توزيع استبيان على عينة الدراسة المتكونة من (712) فرد مهني وأكاديمي، حيث تم معالجة وتحليل إجابات أفراد العينة باستعمال البرنامج الإحصائي (SPSS).
- ❖ وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها:
- ❖ الممارسات المحاسبية الجزائرية المتعلقة بتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وبمستوى دلالة إحصائية جد قوية أقل من(0.05)؛
- ❖ معظم السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تتضمن أكثر من بديل قابل للتطبيق، بمستوى دلالة إحصائية جد قوية أقل من (0.05)؛
- ❖ السياسات المحاسبية المنبثقة عن النظام المحاسبي المالي، تتماشى مع طبيعة وأنواع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، بمستوى دلالة إحصائية جد قوية أقل من (0.05)،
- ❖ تتضمن البيئة الجزائرية عوائق بيئة وقيود تشريعية تحد من حرية إدارة المؤسسة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، بمستوى دلالة إحصائية جد قوية أقل من (0.05).

[1] سليمان عتير، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)** ، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثالث : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

– الفرع الأول : أهم ما تناولته الدراسات السابقة

إن هناك إجماع من قبل الباحثين في دراستهم السابقة بأهمية كبيرة لأثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية بالرغم من اختلاف متغيرات بحوثهم و دولهم ، حيث هناك دراسات تقع خارج الجزائر تتعلق بالسياسات المحاسبية ، كما توجد دراسات تتعلق بالمعلومات المالية أيضا تقع خارج دولة الجزائر باستثناء دراسة واحدة وهي دراسة (حورية بوقندورة،2016) بعنوان " جودة المعلومات المحاسبية و أثرها على مستخدمي القوائم المالية"، كما هناك دراسات أخرى تتعلق بالمرونة في السياسات المحاسبية على المعلومات المالية تقع كذلك خارج دولة الجزائر باستثناء دراسة واحدة وهي و دراسة (سليمان عتير،2017) بعنوان " مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

وبناءا على ما سبق من الدراسات السابقة المتعلقة بالسياسات المحاسبية يمكن استخلاص ما يلي :

– تتجه بعض الدراسات إلى المفاضلة بين استخدام الثبات في السياسات المحاسبية و بين استخدام التغيير في السياسات المحاسبية، هنا انقسم الباحثين إلى فريقين، الفريق الأول يؤيد استخدام الثبات في السياسات المحاسبية و يتمسك به نظرا لميل مجمل المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق الثبات في سياستها المحاسبية عند ممارساتها المحاسبية التي تقوم بها، أما الفريق الثاني يؤيد استخدام التغيير في السياسات المحاسبية ويتمسك به نظرا لاتخاذ المؤسسات الاقتصادية إجراءات جديدة نتيجة للتغيير في السياسات المحاسبية الذي يودي إلى تحسين الوضعية المالية لهذه المؤسسات الاقتصادية، وتميل الطالبة إلى رأي الفريق الثاني الذي يؤيد استخدام التغيير في السياسات المحاسبية لكن في البيئة الجزائرية لا يوجد التغيير في السياسات المحاسبية ، لأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ملزمة بالثبات نتيجة لارتباطها الوثيق بإدارة الضرائب التي تقرض الثبات عليها؛

– هناك بعض الدراسات تتمحور حول أن هناك تأثير كبير للقوانين الضريبية على السياسات المحاسبية ، و ترى الطالبة أن هذا أيضا موجود في البيئة الجزائرية لأن القوانين الضريبية الجزائرية لديها تأثير بارز على السياسات المحاسبية مما جعل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في خدمة الأهداف الضريبية، وعلى سبيل المثال تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية طريقة الاهتلاك الخطي في اهتلاك التثبيتات؛

وبناءا على ما سبق من الدراسات السابقة المتعلقة بالمعلومات المالية يمكن استخلاص ما يلي :

– هناك بعض الدراسات تتمحور حول الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية و مدى تأثير هذه المعلومات على مستخدمي القوائم المالية، حيث لابد أن يكون هناك مستوى إفصاح مطلوب عن المعلومات الواجبة النشر في القوائم المالية من خلال عدة قنوات حيث تقوم المؤسسات بنشر قوائمها المالية و تقرير محافظ الحسابات وهذا بدوره ينعكس على المعلومات المالية بالإيجاب وبالتالي تؤثر هذه المعلومات على مستخدمي القوائم المالية لهذه المؤسسات ، وترى الطالبة بأن المؤسسات الاقتصادية ملزمة بالإفصاح عن المعلومات الضرورية في قوائمها المالية لتلبية احتياجات مستخدميها، وهذا موجود أيضا في البيئة الجزائرية حيث تقوم المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات المالية من خلال قوائمها المالية الموجهة لمستخدميها لتلبية احتياجاتهم، ولكي تكون المعلومات المالية لديها تأثير على مستخدمي القوائم المالية لابد أن تتسم هذه المعلومات بالمصداقية و الأهمية النسبية؛

– تتجه بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة بين خصائص النوعية للمعلومات المالية و قواعد الحوكمة لمجلس الإدارة ، حيث أن هذه الدراسات أثبتت وجود علاقة معنوية بين الخصائص النوعية للمعلومات المالية و قواعد الحوكمة لمجلس الإدارة و أن أكثر الخصائص ارتباطا هي خاصية الموثوقية و أقل الخصائص ارتباطا هي خاصية الملاءمة ثم خاصية قابلية الفهم، حيث ترى الطالبة أن في واقع المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية لا توجد حوكمة المؤسسات؛

وبناءا على ما سبق من الدراسات السابقة المتعلقة بمرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية يمكن استخلاص ما يلي :

- إن التعدد في نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلى مرونة الإدارة لاختيار و تطبيق السياسات المحاسبية؛
- اثر تعدد نماذج القياس المحاسبي على المعلومات المالية؛
- للعوامل البيئية تأثير على الثبات و التغيير في تطبيق السياسات المحاسبية و اثر كل منهما على صدق و عدالة القوائم المالية؛
- دور السياسات المحاسبية في تحديد وعاء الضريبة على الأرباح؛
- تشخيص العوائق البيئية والقيود التشريعية التي تحد من حرية إدارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.

وترى الطالبة بأن تعدد البدائل في السياسات المحاسبية على المعلومات المالية أدى المؤسسات الاقتصادية إلى اختيار السياسات المحاسبية المناسبة لهذه المعلومات وهذا يتطلب كفاءة مهنية و أكاديمية عالية.

– الفرع الثاني : مميزات الدراسة الحالية

ما تتميز به هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها أخذت متغيرات مختلفة ودراسة مختلفة. وبالرغم أن هناك دراسات أخرى شبيهة بموضوع هذه الدراسة وقد تمت في البيئة الجزائرية غير أن دراستي تختلف عنها من حيث الفترة الزمنية و كذلك من حيث الهدف ومن حيث دراسة الحالة لأن معظم الدراسات السابقة التي تم تناولها في هذه الدراسة اعتمدت على دراسات تطبيقية (استبيان) أما دراستي اعتمدت على دراسة حالة من خلال مقابلة شخصية للمؤسسة لأربع سنوات متتالية مما تعطي الدراسة الحالية بعدا مختلفا عن هذه الدراسات السابقة.

ومن خلال هذه الدراسة حاولت الطالبة إبراز جملة من النقاط التي يمكن حصرها في ما يلي :

- التعرف على مرونة السياسات المحاسبية في تأثيرها على المعلومات المالية من خلال إلقاء الضوء على مفهوم و أهمية كل من السياسات المحاسبية و المعلومات المالية وكذلك إلقاء الضوء على المرونة المحاسبية من خلال التعدد و التوحيد و قيود اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية؛
- أهمية تطبيق السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)؛
- التعرف على مقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المالية و العوامل المؤثرة فيه ، وكذلك التعرف أيضا على الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية؛
- أهمية التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية؛
- دوافع التوحيد في تطبيق السياسات المحاسبية؛
- التعرف على أهمية تحديد طرق السياسات المحاسبية التي على ضوئها يتم إعداد القوائم المالية؛
- التعرف على أهمية الإفصاح في السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية.

الفصل الثالث : دراسة حالة لمرونة السياسات المحاسبية و أثرها على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية

تمهيد

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في الدراسة، تم تدعيم الفصلين النظريين بدراسة حالة من خلال إجراء المقابلة في مديرية المالية و المحاسبة بصفتهم المعنيين الرئيسيين والأكثر إلماما فيما يتعلق بالجانب المحاسبي وكذلك مسؤولي المخازن ، وقد وقع اختياري على المؤسسات الاقتصادية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر " ALGERIE TELECOM"، مؤسسة البناء للجنوب الشرقي"Eco.S.EST")باعتبارهم من أهم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

ولهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

- المبحث الأول : تقديم المؤسسات محل الدراسة ؛
- المبحث الثاني : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة ؛
- المبحث الثالث : النتائج و المناقشة الدراسة.

المبحث الأول : تقديم المؤسسات محل الدراسة

المطلب الأول : بطاقة فنية للمؤسسات محل الدراسة [1]

– الفرع الأول : بطاقة فنية للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بالرويبة (SNVI)

- **الطابع** : مؤسسة ذات أسهم؛
- **النشاط الرئيسي** : مختصة في إنتاج العربات الصناعية من الشاحنات و الحافلات و غيرها؛
- **الاسم الاجتماعي** : تبقى التسمية دائما " المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية"، برمز (SNVI)؛
- **رأس المال الاجتماعي** : مقدر بـ 22 مليار دج حسب المجلس الوطني للتخطيط؛
- **المقر الاجتماعي** : الطريق الوطني رقم 05 ص.ب 153 الرويبة الجزائر.

– الفرع الثاني : بطاقة فنية لمؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)

- **الطابع** : مؤسسة ذات أسهم؛
- **الاسم الاجتماعي** : تبقى التسمية دائما " مؤسسة اتصالات الجزائر"، برمز(**ALGERIE TELECOM)** ؛
- رأس المال الاجتماعي : مقدر بـ 61 مليار دج حسب المجلس الوطني للتخطيط؛
- **المقر الاجتماعي** : الطريق الوطني رقم 05،الديار الخمسة،المحمدية 1630الجزائر.

– الفرع الثالث : بطاقة فنية لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي (Eco.S.EST)

- **الطابع** : مؤسسة ذات أسهم؛
- **الاسم الاجتماعي** : تبقى التسمية دائما " مؤسسة البناء للجنوب الشرقي "، برمز (Eco.S.EST) ؛
- **رأس المال الاجتماعي** : مقدر بـ 1 مليون دج حسب المجلس الوطني للتخطيط؛
- **المقر الاجتماعي** : الطريق الوطني رقم 49، المنطقة الصناعية لغرداية 30000 ورقلة .

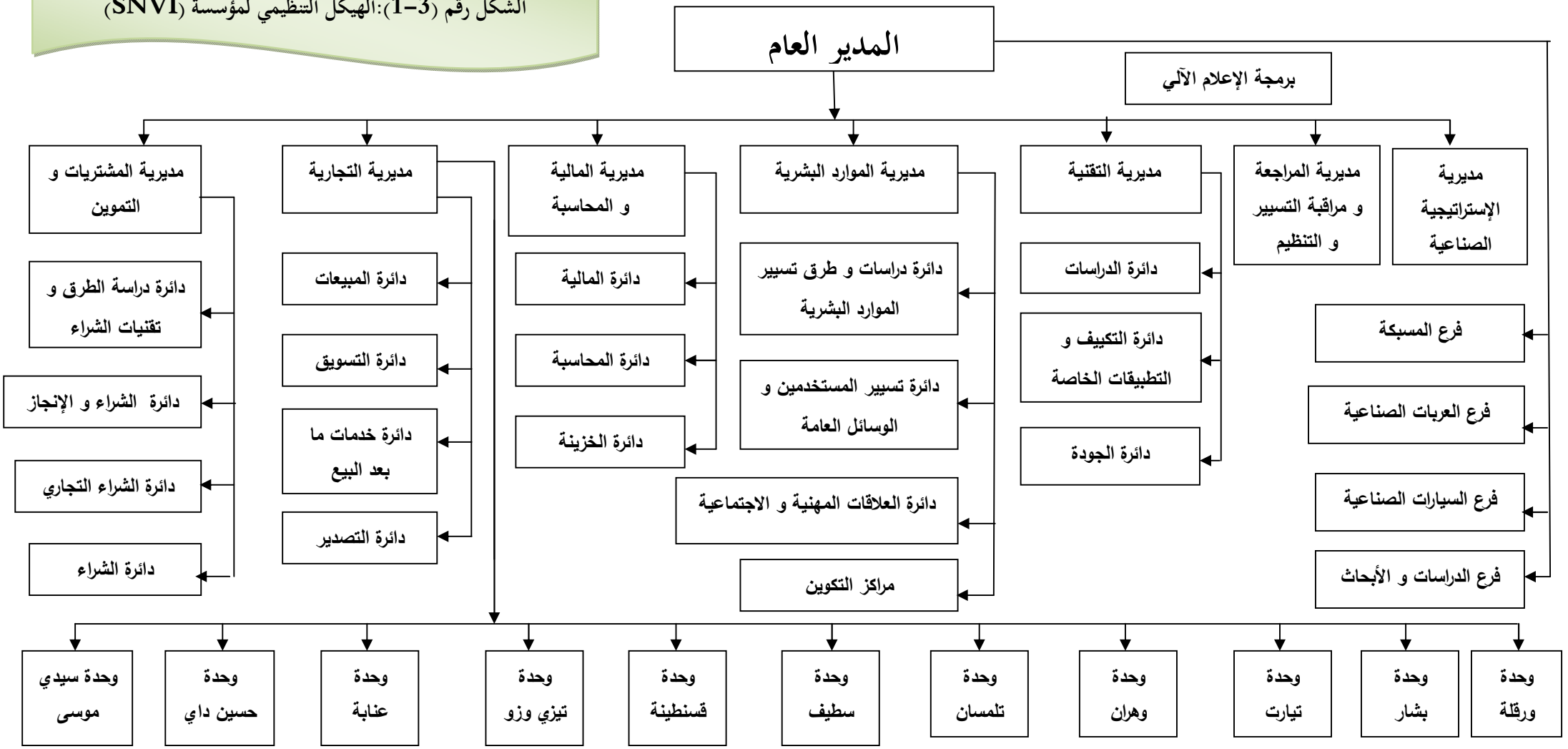
[1] بناءا على المعلومات المقدمة من المؤسسات محل الدراسة

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسات محل الدراسة

– الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)

أولا : عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة (SNVI)

الشكل رقم (3–1):الهيكل التنظيمي لمؤسسة (SNVI)



المصدر:وثائق المؤسسة

ثانيا : تحليل عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI) [1]

1/ مديرية الإستراتيجية الصناعية

تتمثل مهمة هذه المديرية في تحديد إستراتيجية المؤسسة بغية تحقيق الأهداف الإستراتيجية لكل قسم، و متابعة تطوير الإستراتيجية، وكذلك الاهتمام بمشاريع الشراكة و الاندماج، بالإضافة إلى ذلك ضمان اليقظة الصناعية (التكنولوجية) داخليا و خارجيا.

2/ مديرية المراجعة و الرقابة على التسيير و التنظيم

تهتم هذه المديرية بمراقبة مؤشرات الفعالية للمؤسسة، كما أنها تقوم مراقبة مدى فعالية استعمال موارد المؤسسة مقارنة بالأهداف المحتملة الرفع من كفاءة التسيير على مستوى الوحدات العملياتية بالمؤسسة، بالإضافة إلى ذلك تحسين و تطبيق مقاييس التسيير على مستوى المؤسسة.

3/ مديرية التقنية

هي المديرية المسؤولة عن إدارة المؤسسة و تسييرها، وهي تقوم بعدة مهام و المتمثلة في تمثيل المؤسسة عند الهيئات الحكومية و السلطات العمومية، وكذلك اتخاذ القرارات الإستراتيجية، بالإضافة إلى أنها تعمل على تحقيق التنسيق و التكامل بين مختلف نشاطات المؤسسة، كما أن مهمتها هي إعداد البحوث و الدراسات، متابعة البحث التقني، الاختراع التكنولوجي، وتضم المصالح التالية :

- ❖ دائرة الدراسات؛
- ❖ دائرة التكييف والتطبيقات الخاصة؛
- ❖ دائرة الجودة.

4/ مديرية الموارد البشرية

هذه المديرية مكلفة بتنمية و تطوير نظام تسيير الموارد البشرية و تحديد أساليب العمل التي يجب إتباعها، ووضع سياسة خاصة تتعلق بالأجور وهذا لتحقيق السير الجيد لليد العاملة وكل ما يتعلق بمسيرة عملهم، كما تقوم بإعداد تقييم القدرات العمالية وهذا لكي تضمن التناسق الجيد بين الموارد البشرية و الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، و تضم هذه المديرية المصالح التالية :

- ❖ دائرة دراسات و طرق تسيير الموارد البشرية؛
- ❖ دائرة تسيير المستخدمين و الوسائل العامة؛
- ❖ دائرة العلاقات المهنية و الاجتماعية؛
- ❖ مراكز التكوين.

5/ مديرية المالية و المحاسبة

تتكفل هذه المديرية بتجميع العمليات المالية و المحاسبية وتقوم كذلك بوضع الميزانية و تسيير جميع الحسابات و مراقبتها، كما تقوم بحساب الجرد السنوي، كما أنها المسؤولة عن تسيير خزينة المؤسسة، وتضم هذه المديرية المصالح التالية :

- ❖ دائرة المالية؛
- ❖ دائرة المحاسبة؛
- ❖ دائرة الخزينة.

[1] نفس المرجع السابق

6/ مديرية التجارية

تتمثل مهمتها في رسم السياسات التجارية للمؤسسة، تحقيق الأهداف التجارية المسطرة وذلك عن طريق تنشيط الوظيفة التجارية، و تضم هذه المديرية المصالح التالية :

- ❖ دائرة المبيعات؛
- ❖ دائرة التسويق؛
- ❖ دائرة خدمات ما بعد البيع؛
- ❖ دائرة التصدير.

7/ مديرية المشتريات و التموين

تتمثل مهمة هذه المديرية في تحقيق مشتريات من المنتجات و التجهيزات، و ذلك طبقا للبرنامج المحدد من سياسة المؤسسة، و تحقيق هذه المشتريات بالشروط الحسنة و الموضوعية للأسعار النوعية و الكمية،بالإضافة إلى تحديد تقنيات الشراء الداخلي و الخارجي (الاستيراد)، تتكون هذه المديرية من المصالح التالية :

- ❖ دائرة دراسة الطرق و تقنيات الشراء؛
- ❖ دائرة الشراء و الانجاز؛
- ❖ دائرة الشراء التجاري؛
- ❖ دائرة الشراء الاستثماري.

8/ برمجة الإعلام الآلي

تعتبر خلية الإعلام الآلي القلب النابض للمؤسسة حيث تقوم بتسيير جميع أنشطتها.

أما فروع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية تتمثل في أربعة فروع تابعة لها، وهي كالتالي: [1]

1/ فرع المسبكة

مهمته إنتاج الخام و الألمنيوم و الحديد.

2/ فرع العربات الصناعية

يقوم بإنتاج مختلف المواد المحمولة فوق القاعدة CHASSIS

3/ فرع السيارات الصناعية

هو أهم وحدة نظرا لقدرتها الكبيرة على إنتاج و تركيب الشاحنات و الحافلات ذات وزن من 6.6 إلى 26 طن و بيعها و تصديرها، إضافة إلى إنتاج جرارات، حافلات صغيرة و كبيرة و هذا باستعمال أحسن التكنولوجيات.

4/ فرع الدراسات و الأبحاث

من أجل تطوير و تحسين النوعية ، تم إنشاء وحدة للأبحاث و الدراسات بغية تحقيق الأهداف التالية:

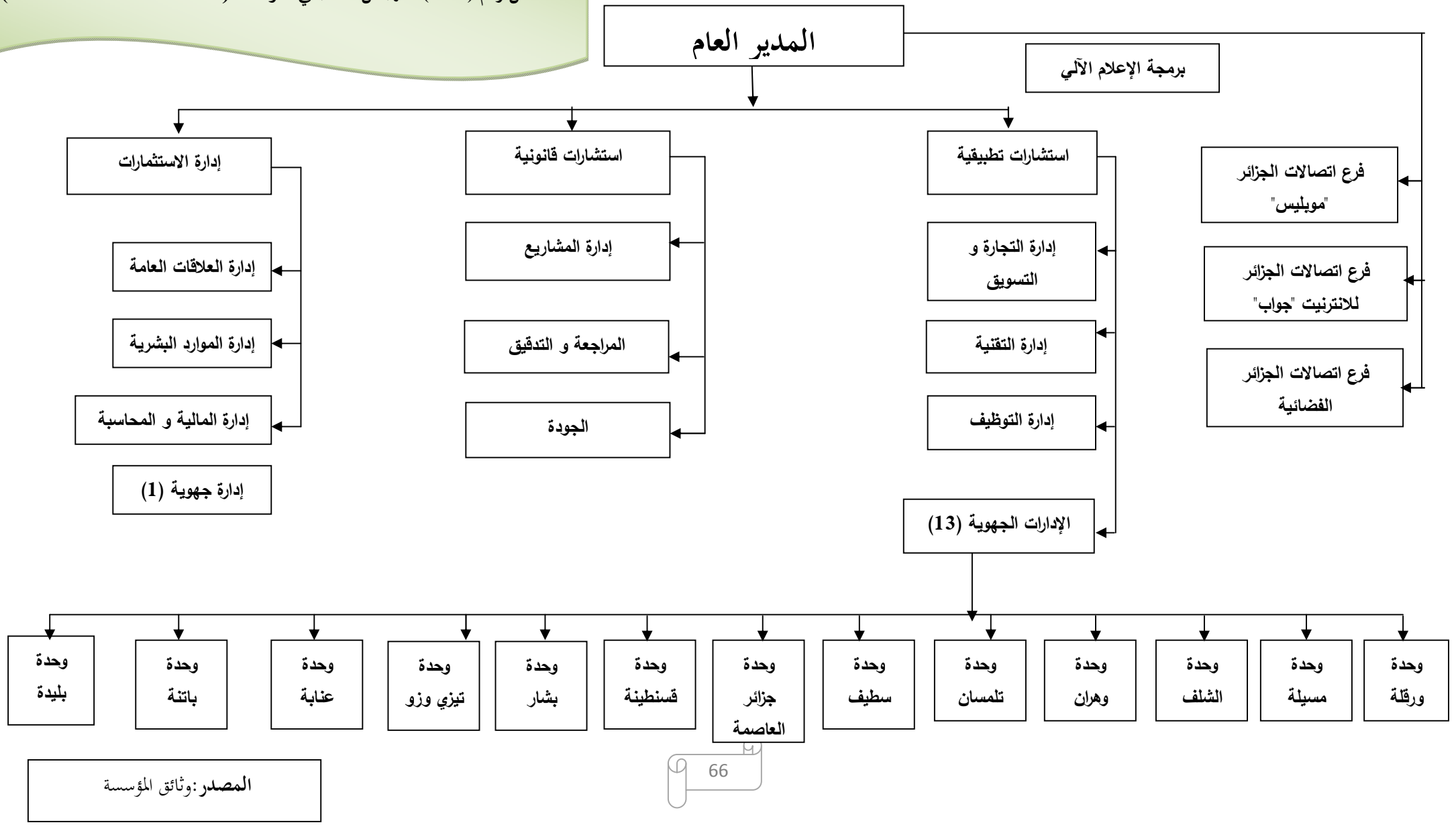
- التجديد و بعث منتوجات جديدة؛
- تحسين النوعية و رفع درجة الثقة في المنتوج ؛
- التحصيل و التحكم في التكنولوجيات الجديدة.

[1] نفس المرجع السابق

– الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)

أولا : عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)

الشكل رقم (3–2) :الهيكل التنظيمي لمؤسسة (ALGERIE TELECOM)



المصدر:وثائق المؤسسة

ثانيا : تحليل عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM) [1]

1/ المدير العام

يعد المسؤول الأول عن الإعمال القائمة حيث يتولى مع مساعديه مهمة تحقيق الاهداف المرسومة من قبل المديريات المختصة، ومن بين مهامه :

- الحفاظ على الحصص في السوق؛
- تطوير ثقافة الشركة في سوق المنافسة؛
- مراقبة تسيير النشاطات المختلفة في المؤسسة من خلال التقارير التي تصل إليه من المصالح المختلفة؛
- السهر على تطبيق البرامج الموافق عليها.

2/ استشارات تطبيقية

هي التي تمثل مختلف نشاطات الإدارة و المسؤولة عنها، و تتكون من :

- **مديرية التجارة و التسويق** : هي المسؤولة عن كل المعاملات التجارية و تسويق الخدمات؛
- **الإدارة التقنية** : هي المسؤولة عن النظام التقني في المؤسسة؛
- **إدارة التوظيف** : : تتكفل بنظام الإعلام في المؤسسة؛
- **الإدارات الجهوية (13)** : تعتبر كإدارة مسؤولة عن مجموعة من الولايات، و توجد ثلاثة عشر إدارات جهوية للاستشارات التطبيقية.

3/ استشارات قانونية

هي التي تتكفل بأمور القانونية للمؤسسة، و تتكون من :

- **إدارة المشاريع** : هي المسؤولة عن تسيير و مراقبة مشاريع المؤسسة؛
- **المراجعة و التدقيق** : تتكفل بمراجعة مختلف أنظمة التسيير؛
- **الجودة** : هي المسؤولة عن جودة الخدمات للمؤسسة.

4/ إدارة الاستثمارات

تتكفل بكامل الاستثمارات التي تخص المؤسسة، و تتكون من :

- **إدارة العلاقات العامة** : هي التي تتكفل بالعلاقات العامة للمؤسسة داخليا و خارجيا؛
- **إدارة الموارد البشرية** : هي المسؤولة عن العمال و تركيب نظام المؤسسة؛
- **إدارة المالية و المحاسبة** : تتكفل بالمشاريع المالية و المحاسبة للمؤسسة؛
- **إدارة جهوية (1)** : تختص بالتسيير في بعض الولايات و توجد إدارة جهوية واحدة خاصة بالاستثمارات.

5/ برمجة الإعلام الآلي

وهي مكلفة بـ :

- العمل على تطوير شبكة الاتصال؛
- إعداد الدراسات قبل البدء في تنفيذ مشاريع البرامج العلمية؛
- متابعة مخططات الاستثمار؛

[1] مرجع سبق ذكره

❖ التخطيط والتصميم والمساعدة في الصيانة وتطوير الأنظمة العامة فيما يخص الإعلام الآلي والتسيير.

أما فروع مؤسسة اتصالات الجزائر تتمثل في ثلاثة فروع تابعة لها، وهي كالتالي:

1/ فرع اتصالات الجزائر "موبليس"

مختص في الهاتف الخلوي، حيث تعتبر موبيليس أهم متعاملي النقال في الجزائر من خلال تغطيتها التي تعدت 98% وكذا عدد زبائنها الذي تعدى 10 ملايين مشترك.

2/ فرع اتصالات الجزائر للانترنيت "جواب"

مختص في تكنولوجية الانترنيت، حيث أوكلت له مهمة تطوير وتوفير الانترنيت ذو السرعة الفائقة.

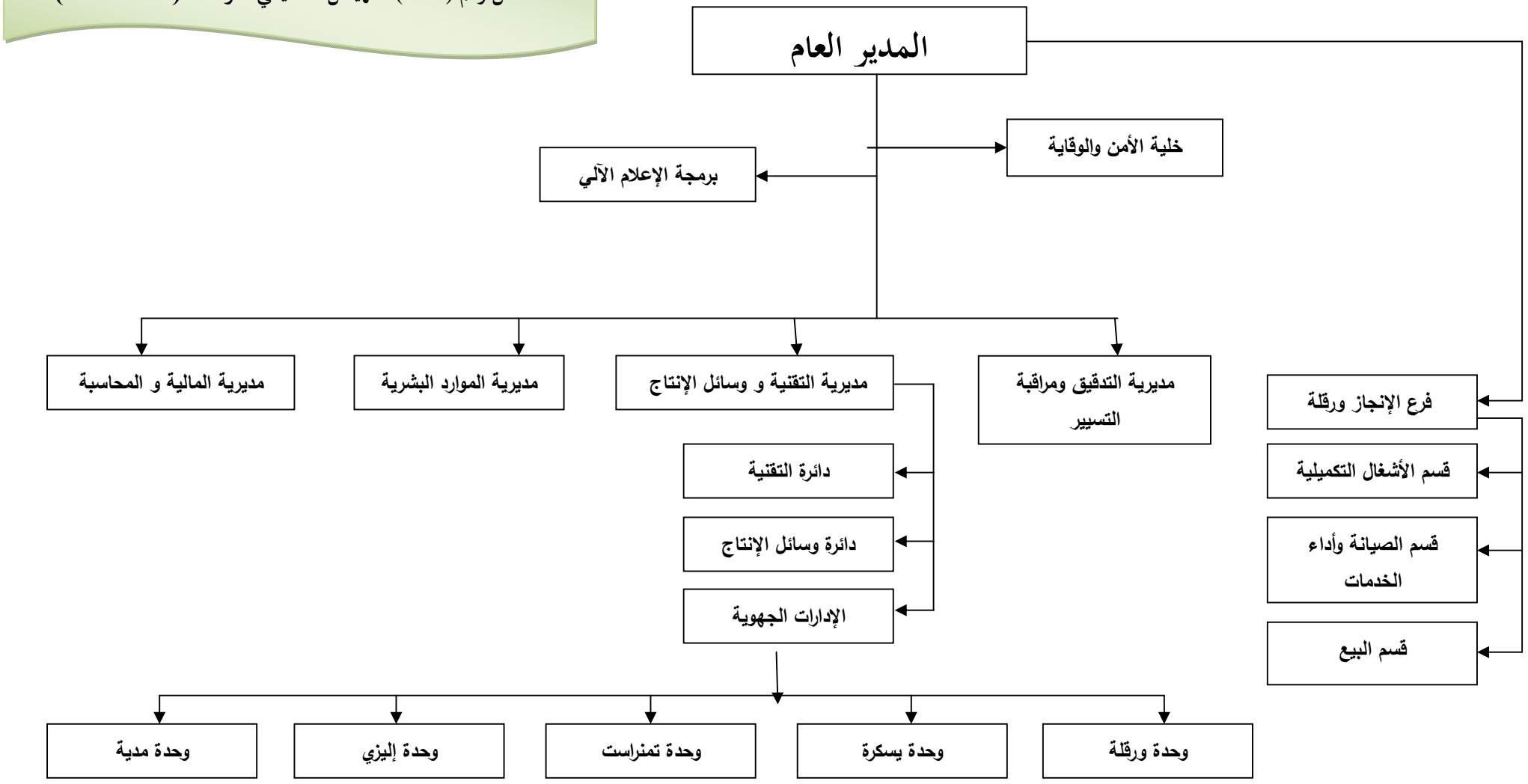
3/ فرع اتصالات الجزائر الفضائية

المختصة في تكنولوجيات الساتليت والأقمار الصناعية.

– الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة البناء للجنوب الشرقي (Eco.S.EST)

أولا : عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة (Eco.S.EST)

الشكل رقم (3–3) :الهيكل التنظيمي لمؤسسة (Eco.S.EST)



المصدر:وثائق المؤسسة

ثانيا : تحليل عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي (Eco.S.EST) [1]

1/ المدير العام

يعد المسؤول الأول عن الإعمال القائمة حيث يتولى مع مساعديه مهمة تحقيق الأهداف المرسومة من قبل المديريات المختصة.

2/ مديرية التدقيق ومراقبة التسيير

هي خلية تابعة للمدير العام مباشرة، وهدفها هو المراقبة والتقييم، باستعمال تقنيات ومعايير المراجعة .

3/ مديرية التقنية و وسائل الإنتاج

و تنقسم إلى دائرتين، هما دائرة التقنية، ودائرة وسائل الإنتاج كما يلي:

أ/ **دائرة التقنية** : تسير من طرف المكلف بالأسعار، والمكلف بالصفقات وهدفها يتمثل في :

- ❖ إعداد دراسة شاملة للسوق؛
- ❖ اختيار المشاريع المناسبة وتولي عملية متابعتها؛
- ❖ البحث عن المناقصات بالبناء، في أمكنة النشاط والحرص على المشاركة فيها، بإحضار دفاتر الشروط وجميع المعلومات المالية و التقنية.

ب/ **دائرة وسائل الإنتاج** : كانت تسمى دائرة الإمداد، وهدفها هو التموين بالمواد والعتاد، وتوفير جميع مستلزمات المشروع.

ج/ **الإدارات الجهوية** : تعتبر كإدارة مسؤولة عن مجموعة من الولايات، و توجد خمسة (05) إدارات جهوية.

4/ مديرية الموارد البشرية

نقسم هذه المديرية إلى ثلاثة فصائل (فصيلة تهتم بتدبير شؤون العمال، فصيلة تحضير الرواتب، فصيلة الشؤون الاجتماعية و تحسينها)، أما أهداف هذه المديرية تتمثل في :

- ❖ الإشراف على العمال و تأطيرهم؛
- ❖ الإشراف على توظيف العمال؛
- ❖ الإشراف على حل مشاكل العمال الإدارية.

5/ مديرية المالية و المحاسبة

وهي تعتبر العصب الرئيسي في المؤسسة، تقوم باستقبال الأعمال اليومية للمديريات الأخرى، ومن مهامها :

- ❖ القيام بالتسجيلات المحاسبية مهما كان نوعها من اجل الحصول على الميزانية الختامية؛
- ❖ القيام بإعداد القوائم المالية من القوائم الأساسية إلى جميع الملاحق بعد المرور بأعمال نهاية السنة؛
- ❖ مراقبة الخزينة المالية للمؤسسة.

6/ خلية الأمن والوقاية

وهي بمثابة همزة الوصل بين مختلف المتعاملين ومديريات المؤسسة، إذ تهدف إلى السهر على أمن المؤسسة وحمايتها من المخاطر، وذلك بالتدخل والاتصال الدوائر المعنية في الوقت المناسب.

7/ برمجة الإعلام الآلي

تعتبر خلية الإعلام الآلي القلب النابض للمؤسسة، حيث تقوم بتسيير جميع أنشطتها.

[1] مرجع سبق ذكره

أما فروع مؤسسة (**Eco.S.EST**) تتمثل في فرع واحد تابعة لها، و المتمثل في فرع الإنجاز، حيث ينقسم إلى:

1/ قسم الأشغال التكميلية : مهمته تكملة البناء، مثل : الماء و الكهرباء ...الخ؛

4/ قسم الصيانة وأداء الخدمات : مهمته صيانة معدات النقل الخاصة بالمؤسسة، وكذلك أذاء الخدمات كغسل السيارات و الشاحنات.

المطلب الثاني : أهداف المؤسسات محل الدراسة

الجدول رقم (3-1): يبين أهداف المؤسسات محل الدراسة

المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)	مؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	مؤسسة البناء للجنوب الشرقي (Eco.S.EST)
1/ إشباع الحاجات الوطنية فيما يخص السيارات الصناعية من خلال بلوغ الحد الأقصى من الإنتاج واكتساب سلسلة من التكنولوجيا ووضع منهجية للعمل باستعمال تقنيات ناجعة وملائمة؛ 2/ تحقيق الشهرة الواسعة والسمعة الجيدة عبر العالم، وبالتالي اختراق السوق الأوروبية؛ 3/ رفع الاقتصاد الوطني والحد من البطالة.	1/ الزيادة في عرض الخدمات الهاتفية و تسهيل عمليات المشاركة في مختلف خدمات الاتصال لأكبر عدد من المستعملين خاصة المناطق الريفية؛ 2/ الزيادة في الجودة ونوعية الخدمات المعروضة و جعلها أكثر منافسة في خدمات الاتصال؛ 3/ تنمية و تطوير الشبكة الوطنية للاتصالات و فعالية توصيلها بمختلف طرق الإعلام؛	1/ الدقة في الإنجاز و احترام المواعيد المحددة للمشاريع؛ 2/ التحكم الجيد في التكاليف لزيادة مردودية المشاريع المنجزة؛ 3/ تطوير الجانب التسييري من أجل الرفع في الأداء؛

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

المبحث الثاني : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة

ستتطرق الطالبة في هذا المبحث بشكل توضيحي إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، حيث تحتوي على أساليب جمع البيانات ومنهجية أداة الدراسة والتعريف بها، ومجتمع الدراسة والعينة المستهدفة.

المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة

– الفرع الأول : منهج الدراسة

يمكن اعتبار أن منهج الدراسة هو الطريقة التي تتبعها الطالبة لتصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بموضوعها، إضافة إلى أنه الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة الدراسة، و استنادا لمتطلبات معالجة هذه الدراسة و للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها، اعتمدت الطالبة في هذا الصدد على منهج دراسة الحالة من خلال إجراء المقابلة في ثلاث مؤسسات اقتصادية جزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر "ALGERIE TELECOM "، مؤسسة البناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST") لفهم الواقع و تحليله و صياغة النتائج.

–الفرع الثاني : بيانات ومتغيرات الدراسة

تعتبر بيانات الدراسة الميدانية مدخلات نظام المعالجة لتوليد معلومات تساعد على الوصول إلى نتائج معينة،كذلك بالنسبة للمتغيرات التي تسمح بمعرفة نقاط التأثير و التأثر الموجودة ضمن الدراسة.

أولا : بيانات الدراسة

من أجل الحصول على بيانات أي دراسة هناك طريقتان، الأولى يطلق عليها طريقة المصادر البيانات الرئيسية و التي تم الحصول عليها بشكل مباشر، و ذلك بقيام الطالبة بجمع تلك البيانات اللازمة عن طريق الاتصال المباشر مع مصادرها،أما الطريقة الثانية فتسمى طريقة المصادر البيانات الثانوية حيث تجمع البيانات بطريقة غير مباشرة، بواسطة أشخاص آخرين و هيئات رسمية متخصصة هذا ما جعلها توفر علينا الوقت عكس سابقتها.

و هذه الدراسة استلزمت على الطالبة إتباع كلتا الطريقتين:

1. طريقة المصادر البيانات الرئيسية

و لقد كانت بإتباع الأداة التي تكفل معالجة أفضل تتمثل في المقابلة الشخصية، حيث أن المقابلات في دراسة الحالة التي أجريت في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة "ALGERIE TELECOM"، مؤسسة "Eco.S.EST") كانت رسمية، فهي تكتسي أهمية بالغة كمصدر هام و رئيسي للحصول على المعلومات ، حيث قامت الطالبة و في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلات محاولتا استخلاص آراء وجهات نظر مختلفة من الأطراف الفاعلة في ميدان المالية و المحاسبة في المؤسسات محل الدراسة .

2. طريقة المصادر البيانات الثانوية

أي الحصول على البيانات من خلال مصادر المعلومات و الوثائق التي تهتم أساسا بمجال المرونة في السياسات المحاسبية و تأثيرها على المعلومات المالية ، باعتبار هذه الخطوة الرئيسية بدأت قبل انطلاق الدراسة، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

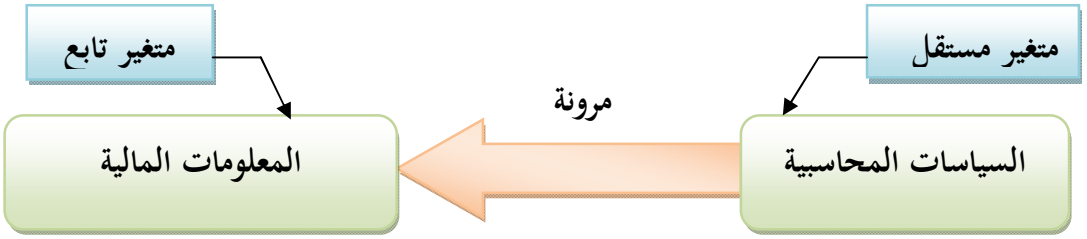
- ❖ كتب و مقالات و بحوث علمية؛
- ❖ بحوث و دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع؛

- التقارير الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية الدولية؛
- النصوص و التشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية الجزائرية.

ثانيا : متغيرات الدراسة

من خلال الجانب النظري لهذه الدراسة و الذي تم إعداده عن طريق الإطلاع على عدة مصادر من الكتب، المذكرات، المجلات و الملتقيات، تم تحديد المتغير المستقل و المتمثل في السياسات المحاسبية أما المتغير التابع فيتمثل في المعلومات المالية، كما يبينه الشكل التالي :

الشكل رقم (3-4) يبين متغيرات الدراسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على متغيرات الدراسة

– الفرع الثالث : مجتمع و عينة الدراسة

أولا : مجتمع الدراسة

بالتطبيق على موضوع و مشكلة الدراسة فقد تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية

ثانيا : عينة الدراسة

تعتبر عينة الدراسة جزء من المجتمع تختار بطريقة علمية محددة للحكم على المجتمع محل الدراسة لتعميم النتائج عليه، و بناءا على هذا فقد اعتمدت الطالبة على الفئات التالية :

– **الفئة الأولى** : رؤساء دوائر المالية و المحاسبة؛

– **الفئة الثانية** : المحاسبين الموظفين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة؛

– **الفئة الثالثة** : مسؤولي المخازن في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة و الأسلوب المتبع في التحليل

– الفرع الأول : أداة جمع بيانات الدراسة

المقابلات

تهدف الطالبة من خلال استعمالها لأداة المقابلة إلى ملاحظة سلوك المبحوث وانفعالاته، أي مدى جديته في الإجابة عن الأسئلة (ارتياح، تجاوب، نفور) تعكسها نبرة الصوت ونغمته، ملامح الوجه وحركة اليدين، حتى وإن كانت الانفعالات مؤشرات غير لفظية، فإنها تعزز الإجابات ودلالتها، وتشتغل على درجة تحفيز الباحث لاستكمال المقابلة أو إنهائها، كما أن المقابلة تفسح فرصة للمستجوب للتحدث بحرية أي "شبكة المقابلة يجب أن تؤدي بالمستجوب إلى التعبير عن المواضيع المختارة بدرجة كبيرة من الحرية" [1]، كما تساعد المقابلة على الحصول على معلومات وفيرة من حيث المعاني والدلالات عن الموضوع، ما يتيح فرصة فهمه جيدا، يقول أنجرس: «تبرز اليوم تقنية مقابلة البحث، من بين أهم التقنيات التي توفر مادة غنية من حيث المعاني والدلالات[2] »، وقد اتخذت المقابلة التي تم إجراؤها شكلين هما:

1/ المقابلة المفتوحة

وهي التي لا يسبقها تحضير وتحديد للأسئلة وإنما تكون كشبه مناقشة للموضوع مع المتخصصين في المجال سواء كانوا مهنيين أو أكاديميين [3] ، وأكثر من تم معهم هذا النوع من المقابلات هم الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة في جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، بالإضافة إلى بعض الباحثين في طور الدكتوراه من نفس التخصص و نفس الجامعة، وقد بلغ عددها إلى ثمانية (08) مقابلات مفتوحة.

2/ المقابلة المصوبة [4]

تسمى كذلك بالمقابلة الموجهة ذات الأسئلة الخاصة ؛ وهي المقابلة التي يقوم بها الباحث بوضع مجموعة من الأسئلة المغلقة ، أعدت من نتائج المقابلات المفتوحة بالطريقة التي تخدم أهداف وفرضيات البحث، وهذا النوع يشبه إلى حد كبير الاستبيان، إلا أن الباحث في ظل هذا النوع من المقابلات يمكنه التدخل وطلب تفسيرات وتوضيحات من المستجوب حول الأجوبة التي تحصل عليها ؛ كما يسمح هذا النوع من المقابلات بالحصول على سلسة من الإجابات القابلة للقياس والمقارنة بينها.

و تشير الطالبة هنا إلى أن عامل المقابلات الشخصية تتخلله في بعض الأحيان بعض الصعوبات مما أثرت على سرعة الحصول على المعلومات، خاصة بإتباع إجراءات رسمية كإصدار إفادة بحث من الجامعة أو طلب مسبق يودع لدى المؤسسة .

وقد تم تصميم استمارة المقابلة بناءا على إشكالية موضوع الدراسة ،من خلال ما تم تناوله في الجانب النظري لموضوع الدراسة، وكذا الإطلاع على الأدب المحاسبي كالدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، بالإضافة إلى ذلك نتائج المقابلات المفتوحة، وتم

[1] Joël Guibert ,Guy Jumel, Armand Colin, méthodologie des pratiques de terrain en sciences humaines et sociales, Paris, 1997, p 139.

[2] Idem

[3] مهاوة أمال، **محاولة التقييم شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016، ص65.

[4] فاطمة حميد ، **أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017، ص115.

من خلال ذلك وضع ثلاث محاور أساسية تغطي فرضيات البحث، وفي هذا الصدد قامت الطالبة بإعداد أسئلة المقابلة بصفة بسيطة بعيدة عن التعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين و حتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها.

و اشتملت استمارة المقابلة على قسمين هما:

- **القسم الأول** : يخص الفقرات من (01 – 06) و تضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة للإلمام بمختلف خصائصها الديموغرافية؛
- **القسم الثاني** : تضمن سبعة عشرة (17) سؤالا وزعت على ثلاثة محاور رئيسية كانت كما يلي:
  - ✓ **المحور الأول**: كانت الفقرات من (01 – 06) تهدف لمعرفة مبررات اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة "ALGERIE TELECOM" و مؤسسة "Eco.S.EST")؛
  - ✓ **المحور الثاني** : كانت الفقرات من (01 – 05) تهدف لمعرفة مدى تغير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة "ALGERIE TELECOM" و مؤسسة "Eco.S.EST") لسياستها المحاسبية ؛
  - ✓ **المحور الثالث** : كانت الفقرات من (01 – 05) تهدف لمعرفة مدى تأثير المرونة في السياسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة "ALGERIE TELECOM" و مؤسسة "Eco.S.EST") على المعلومات المالية.

– الفرع الثاني : أداة التحليل المتبعة في الدراسة

استخدمت الطالبة أسلوب تحليل المحتوى لمعالجة البيانات و هذا تماشيا مع أداة البحث المتبعة المتمثلة في العينة القصدية، حيث تعتبر العينة القصدية في نظر الطالبة الأنسب لطريقة اختيار مجتمع الدراسة، ويعود سبب اعتماد الباحث على العينة القصدية عدة اعتبارات فرضتها المعطيات الميدانية من جهة والمناهج المستخدمة في الدراسة من جهة أخرى، كما تم إجراء خمسة عشرة (15) مقابلة أجريت مع عينة من المحاسبين و رؤساء مصالح المالية و المحاسبة و مسؤولي المخازن في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة البناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST")؛ كما اعتمدت الطالبة عند معالجة البيانات المتحصل عليها جراء هذه المقابلات على برنامج Excel.

المبحث الثالث : نتائج الدراسة و مناقشتها

المطلب الأول : النتائج الدراسة

– الفرع الأول : الخصائص الدميغرافية المتعلقة بعينة الدراسة

يظهر هذا التحليل بعض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة و التي تضمنت خمسة (05) متغيرات بدءا بـ الجنس،السن،...الخ.

1/ متغير الجنس : الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

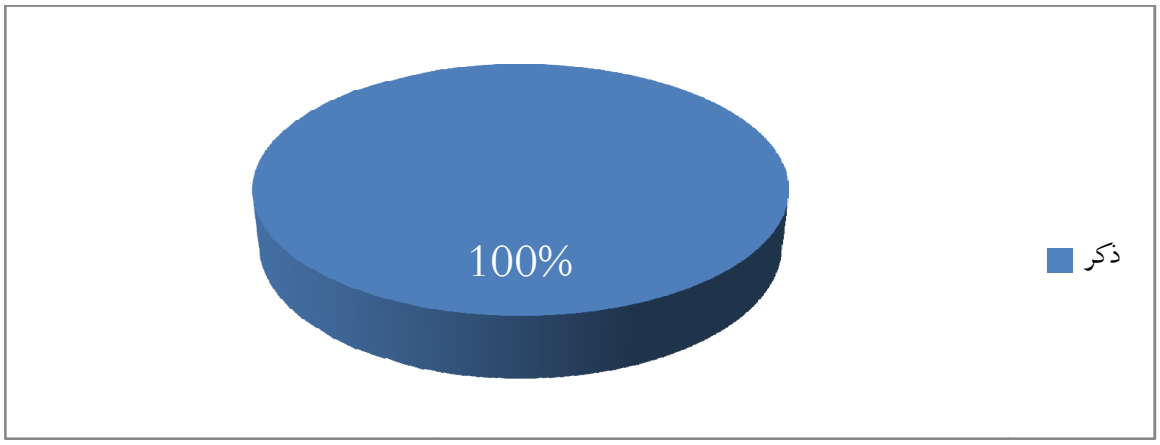
الجدول رقم (3–2) : يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	15	% 100
أنثى	–	–
المجموع	**15**	**% 100**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3–5) : يبين متغير الجنس للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الجدول السابق.

كما هو موضح من الجدول رقم (3–1) تلاحظ الطالبة أن 15 من مفردات العينة هم ذكور بنسبة 100% ، هذا يدل أن كل ما يتعلق بالمحاسبة لا يكون عويص على الذكر عموما.

2/ متغير السن : الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن.

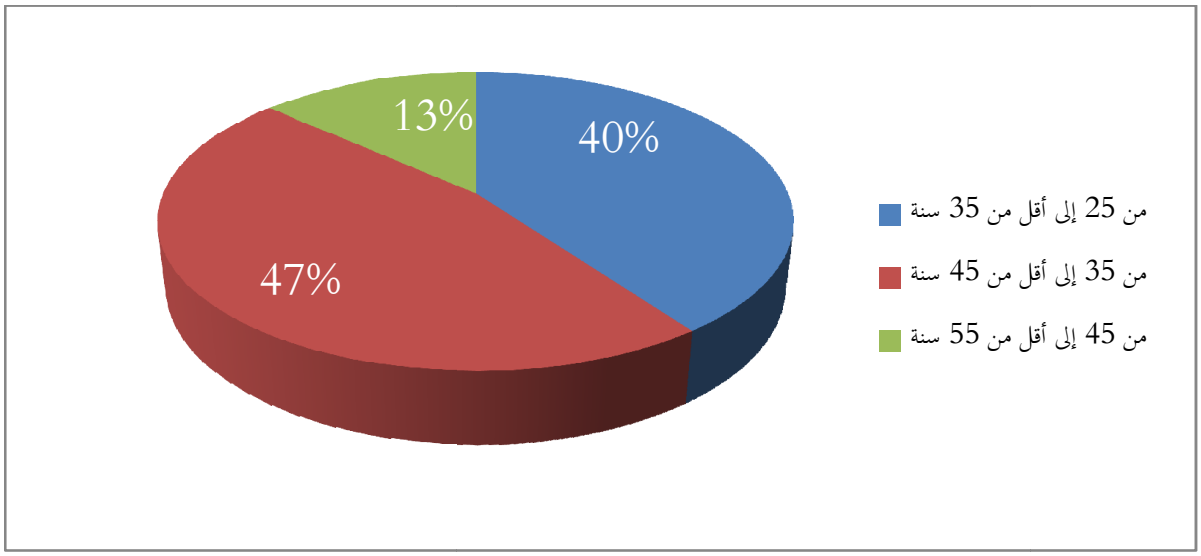
الجدول رقم (3-3) : يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
من 25 إلى أقل من 35 سنة	6	% 40
من 35 إلى أقل من 45 سنة	7	% 47
من 45 إلى أقل من 55 سنة	2	% 13
المجموع	**15**	**% 100**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(3-6): يبين متغير السن للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم(3-2) تلاحظ الطالبة أن سن المستجوبين متباين حسب الفئات العمرية الموضوعة، فنجد أن عدد الأفراد الذين سنهم من 45 إلى أقل من 55 سنة نسبتهم قدرت بـ 13 % و هي الأقلية، في حين تليها نسبة 40 % للأفراد الذين سنهم من 25 إلى أقل من 35 سنة، أما المستجوبين الذين سنهم من 35 إلى أقل من 45 سنة كانت بنسبة 47 % وهي الأغلبية.

3/ متغير المستوى التعليمي : الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي.

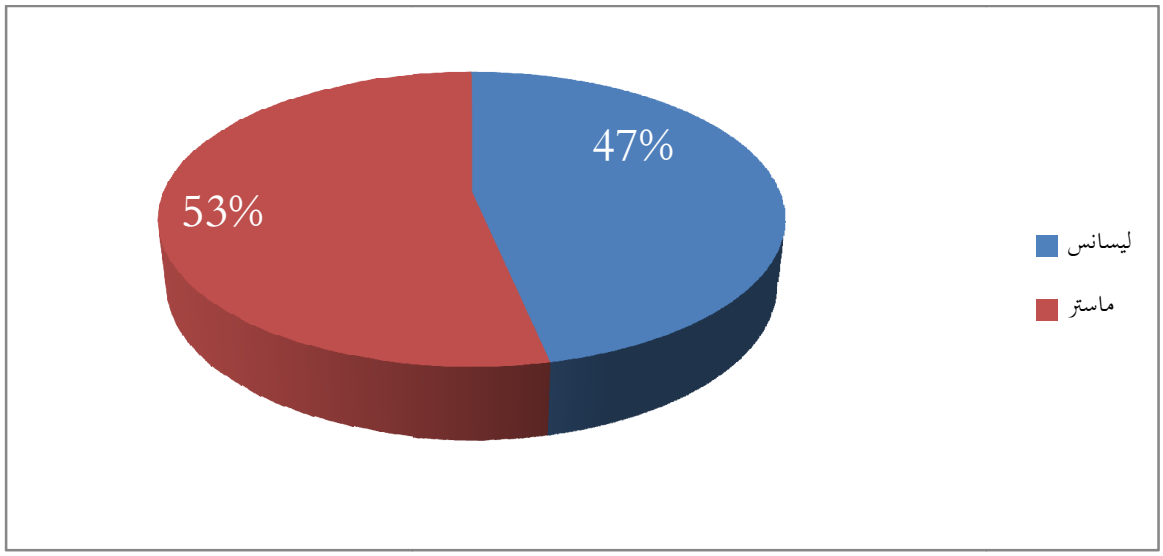
الجدول رقم (3-4) : يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	7	% 47
ماستر	8	% 53
ماجستير	-	-
المجموع	**15**	**% 100**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-7) : يبين متغير المستوى التعليمي للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم(3-3) تلاحظ الطالبة أن نسبة 53 % من أفراد العينة لديهم شهادة الماستر و التي احتلت المرتبة أولى، ثم تليها في المرتبة الثانية شهادة الليسانس بنسبة 47% ، بناء على هذا تستنتج الطالبة أن أفراد عينة الدراسة من ذوي الكفاءة العلمية مما يودي إلى زيادة جودة النتائج المتحصل عليها.

4/ متغير الوظيفة : الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

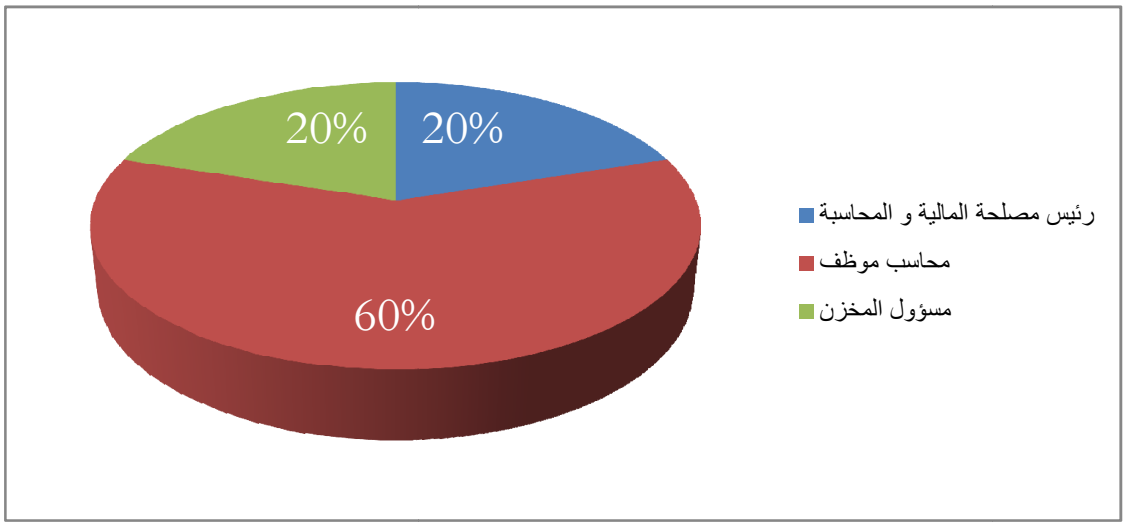
الجدول رقم (3-5) : يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
رئيس دائرة المالية و المحاسبة	3	% 40
محاسب موظف	9	% 47
مسؤول المخزن	3	% 13
المجموع	15	% 100

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-8) : يبين متغير الوظيفة للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم(3-4) تلاحظ الطالبة أن وظيفة المستجوبين متباينة حسب الوظائف الموضوعة، فنجد أن عدد الأفراد الذين وظيفتهم محاسب موظف في المؤسسة نسبتهم بلغت 60 % وهي الأغلبية، في حين تليها نسبة 20 % لكل من الأفراد الذين وظيفتهم رئيس دائرة المالية و المحاسبة و الأفراد الذين وظيفتهم مسؤول المخزن في المؤسسة وهي نسبة الأقلية، حيث أن هذه النسب تبين عينة الدراسة بوضوح.

5/ متغير الخبرة : الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.

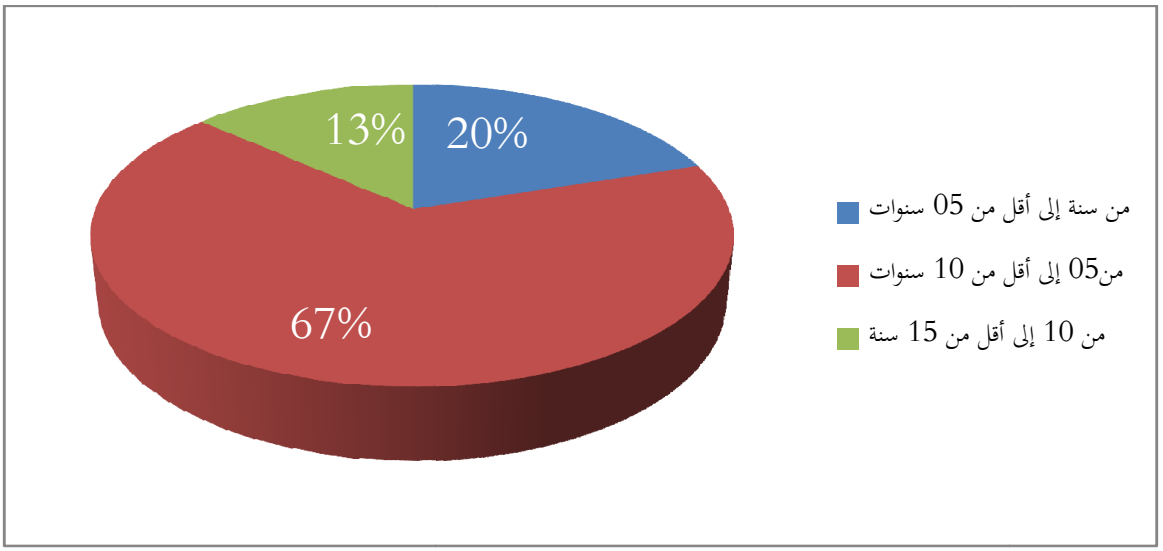
الجدول رقم (3-6) : يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
من سنة إلى أقل من 05 سنوات	3	% 20
من05 إلى أقل من 10 سنوات	10	% 67
من 10 إلى أقل من 15 سنة	2	% 13
المجموع	**15**	**% 100**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-9) : يبين متغير الخبرة للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم(3-5) تلاحظ الطالبة أن نسبة 67 % من العينة تتمتع بالخبرة من05 إلى أقل من 10 سنوات ، في حين ما نسبته 20 % منها تتمتع بالخبرة من سنة إلى أقل من 05 سنوات، ثم تليها نسبة 13 % منها تتمتع بالخبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة، وعلى العموم فإن هذه النسب تبين أن أفراد الدراسة لهم خبرة في ميدان العمل – مجال الدراسة- مما ينعكس إيجابا على نتائج الدراسة .

– الفرع الثاني: النتائج المتعلقة حول محاور المقابلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

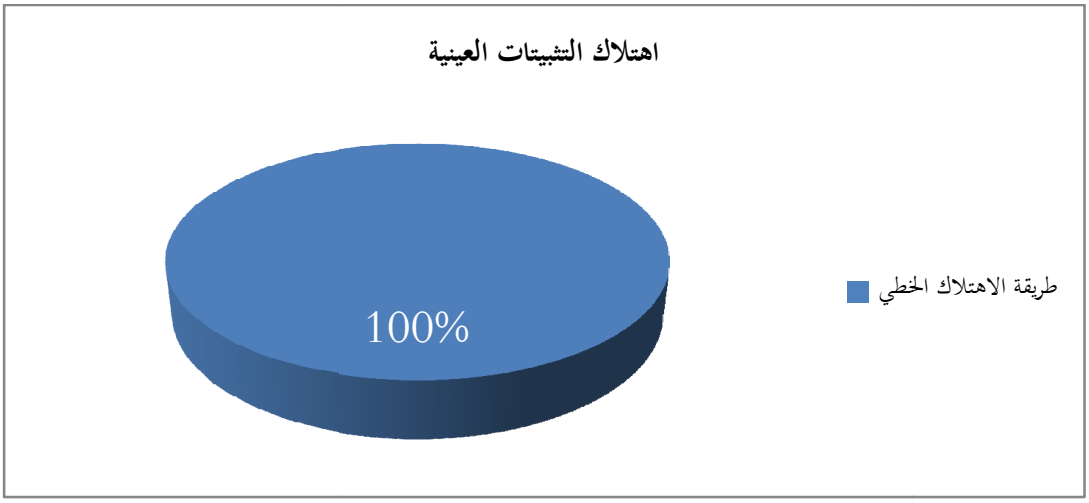
❖ **المحور الأول: دراسة مبررات اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي)**

تنويه : تم تقسيم المحور الأول من طرف الطالبة إلى أربعة (04) عناصر	

✓ **العنصر الأول: السياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسات محل الدراسة**

الشكل (3–10) : يبين طريقة اهتلاك التثبيتات العينية التي تعتمدها المؤسسات محل الدراسة

ما هي طريقة اهتلاك التثبيتات العينية التي تعتمدها المؤسسة ؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من طرف المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار المؤسسة الطريقة الأخرى الخاصة باهتلاك للتثبيتات العينية؟

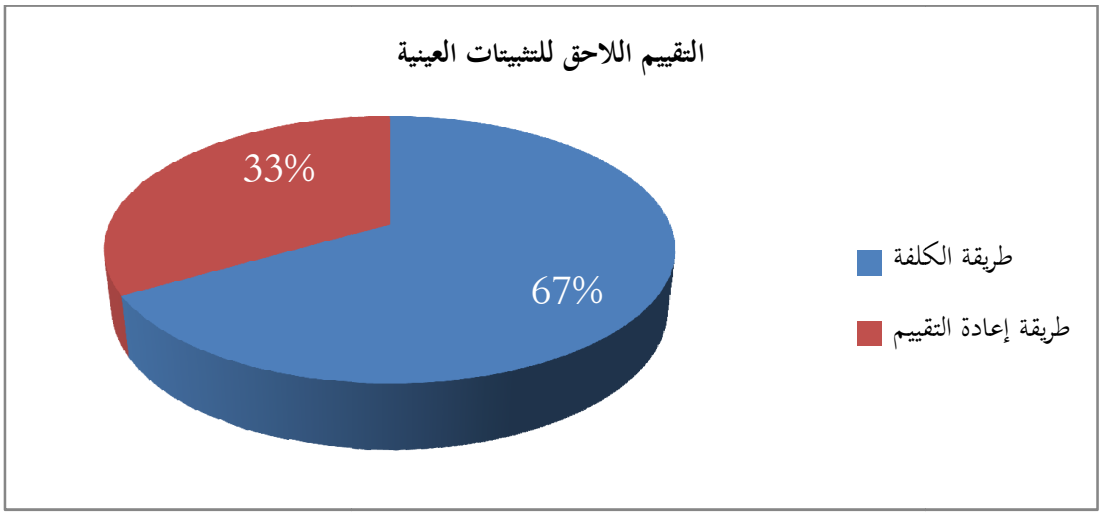


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال المقابلات التي تم إجراؤها مع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فقد اجتمعت المؤسسات (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST") برمتها على أن الطريقة المتبعة لاهتلاك التثبيتات العينية التي يتم الاعتماد عليها هي طريقة الاهتلاك الخطي، لأن هذه الطريقة مسطرة من طرف مجلس المحاسبة الموجود ضمن مجلس الإدارة في كل مؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى ذلك يتم الاعتماد على طريقة الاهتلاك الخطي من طرف هذه المؤسسات لخدمة إدارة الضرائب، كما أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لا تطبق الطريقة البديلة للاهتلاك الخطي و المتمثلة في طريقة الاهتلاك المتناقص لأنها قد لا تعود هذه الطريقة البديلة بالمنفعة عليها ، وكذلك طريقة الاهتلاك المتناقص لا تخدم مصلحة الضرائب.

الشكل (3-11) :يبين طريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات محل الدراسة

ما هي طريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسة ؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من طرف المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار المؤسسة الطريقة الأخرى للتقييم اللاحق للتثبيتات العينية؟

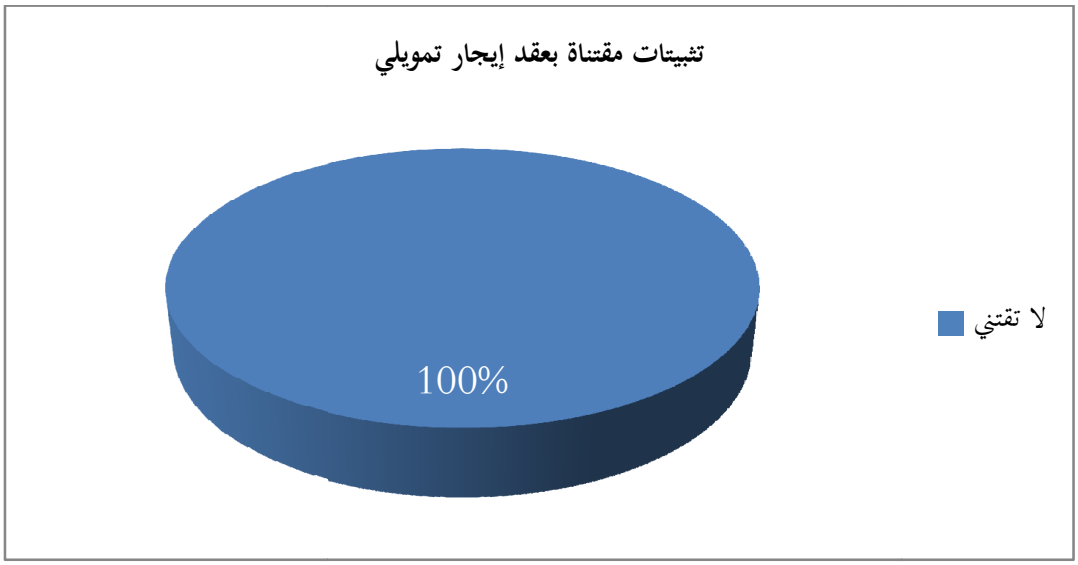


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص التقييم اللاحق للتثبيتات العينية فقد أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أن ما نسبته 67 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI" و مؤسسة اتصالات الجزائر بأنها تقيم تثبيتاتها العينية في التقييم اللاحق وفق طريقة الكلفة، لأن هذه الطريقة مسطرة من طرف مجلس المحاسبة الموجود ضمن مجلس الإدارة في كل مؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الطريقة تعطي منفعة أفضل لهذه المؤسسات، كما أن المستخدم الذي يطلع على القوائم المالية هو إدارة الضرائب و التي لا تقتنع إلا بطريقة الكلفة ، كما أن هذه المؤسسات (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر) لا تطبق الطريقة البديلة لطريقة الكلفة و المتمثلة في طريقة إعادة التقييم بسبب ظروف القيمة العادلة غير ملائمة عند تطبيقها على هذه المؤسسات، في حين أظهرت المقابلات أن ما نسبته 33 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST" تقيم تثبيتاتها العينية في التقييم اللاحق وفق طريقة إعادة التقييم، لأن هذه الطريقة تم استخدامها في المؤسسة بسبب عدم وجود الثقة بين الطاقم الإداري الحالي و بين الطاقم الإداري السابق، كما أن مؤسسة " Eco.S.EST" لا تطبق الطريقة البديلة لطريقة إعادة التقييم و المتمثلة في طريقة الكلفة بسبب وجود القوائم المالية مضللة التي تركها الطاقم الإداري السابق.

الشكل (3–12) : يبين امتلاك المؤسسات محل الدراسة تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي أو لا

هل تمتلك المؤسسة تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي أو لا؟ و إذا كان الجواب نعم ما هو الاختيار المحاسبي التي تستعمله المؤسسة عند التقييم الأولي للتثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من طرف المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار المؤسسة الطريقة الأخرى للتثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي؟ و إذا كان الجواب لا لماذا ؟

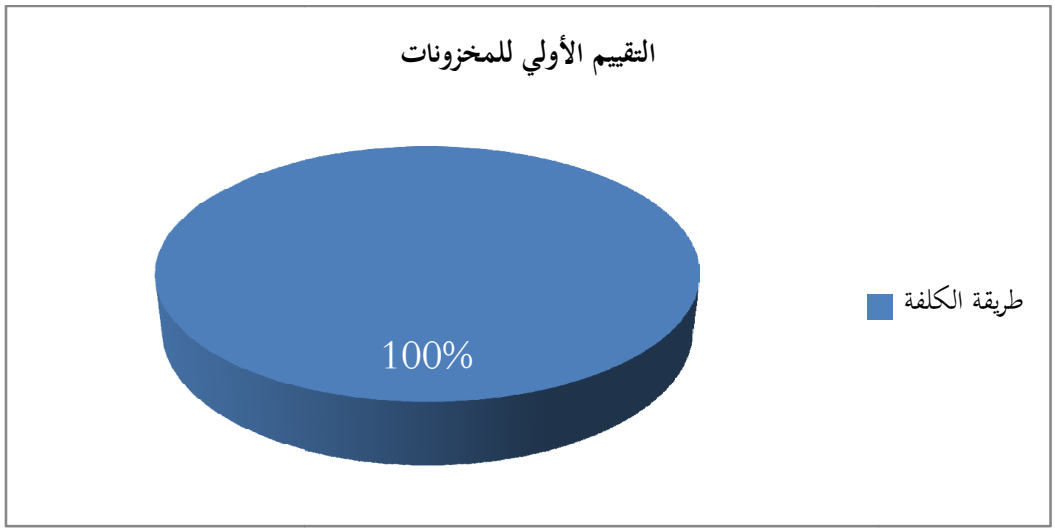


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

فيما يخص التثبيتات المقتناة بعقد الإيجار التمويلي فقد اجتمعت المؤسسات (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST") برمتها بأنها لا تمتلك تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي، لأن المؤسسات محل الدراسة تقوم بإيجار (كراء) التثبيتات حسب احتياجها لها لفترة قصيرة قد تكون ليوم واحد.

الشكل (3-13): يبين طريقة التقييم الأولي للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات محل الدراسة

ما هي طريقة التقييم الأولي للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسة ؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من طرف المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار المؤسسة الطريقة الأخرى للتقييم الأولي للمخزونات؟

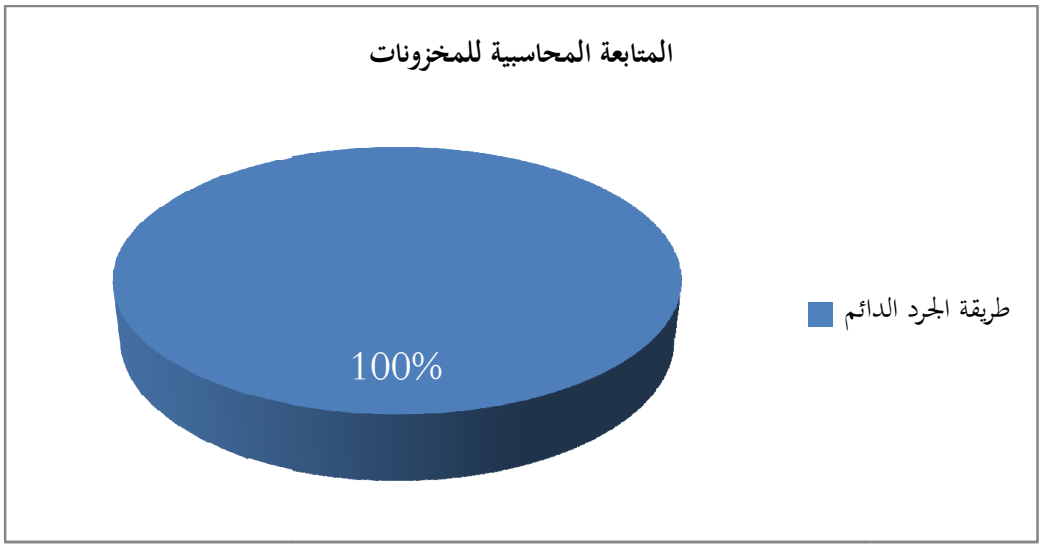


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بالنسبة للتقييم الأولي للمخزونات فقد اجتمعت المؤسسات (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST") برمتها على أن الطريقة المتبعة في التقييم الأولي للمخزونات هي طريقة الكلفة، لأن هذه الطريقة تضمن الصورة الحقيقية و الشفافة عند الإفصاح عن المخزونات، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الطريقة تعتبر الطريقة الوحيدة التي تقيم بها المخزونات بشكل أفضل، كما أن الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لا تطبق الطرق البديلة لطريقة الكلفة و المتمثلة في طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في اقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول المتمثلة في المخزونات، لأنها قد لا تتلاءم مع طبيعة و ميزة هذه المؤسسات محل الدراسة.

الشكل (3-14) :يبين الطريقة التي تستعملها المؤسسات محل الدراسة المتعلقة بالمتابعة المحاسبية للمخزونات

ما هي الطريقة التي تستعملها المؤسسة المتعلقة بالمتابعة المحاسبية للمخزونات؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من طرف مؤسسة ؟ ولماذا لم تختار المؤسسة الطريقة الأخرى للمتابعة المحاسبية للمخزونات؟ ما هي الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في تقييم تكلفة المخزونات؟

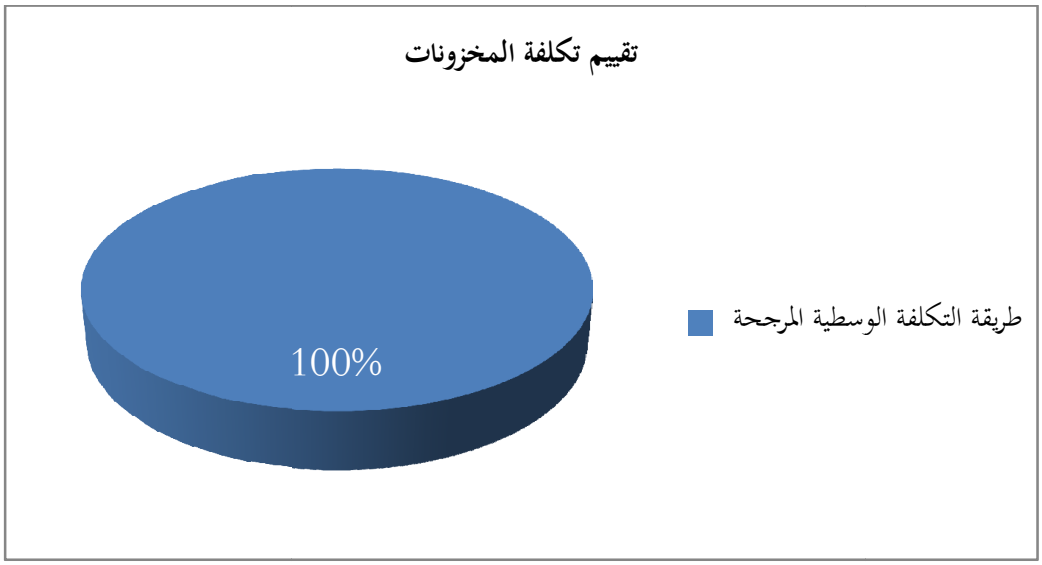


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

فيما يخص المتابعة المحاسبية للمخزونات فقد اجتمعت المؤسسات (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST") برمتها على أن الطريقة المتبعة في المتابعة المحاسبية للمخزونات هي طريقة الجرد الدائم (الجرد المستمر)، لأن هذه الطريقة مسطرة من طرف مجلس المحاسبة الموجود ضمن مجلس الإدارة في كل مؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الطريقة تعطي صورة الحقيقية للمخزونات، كما أنها تعتبر طريقة تفضيلية و جيدة جدا في متابعة حركة المخزونات، كما أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لا تطبق الطريقة البديلة لطريقة الجرد الدائم و المتمثلة في طريقة الجرد المتناوب لأنها قد لا تعطي الصورة الحقيقية عند متابعة حركة المخزونات.

الشكل (3-15) : يبين الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسات محل الدراسة في تقييم تكلفة المخزونات

ما هي الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في تقييم تكلفة المخزونات؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من قبل مؤسسة ؟ ولماذا لم تختار المؤسسة الطريقة الأخرى لتقييم تكلفة المخزونات ؟

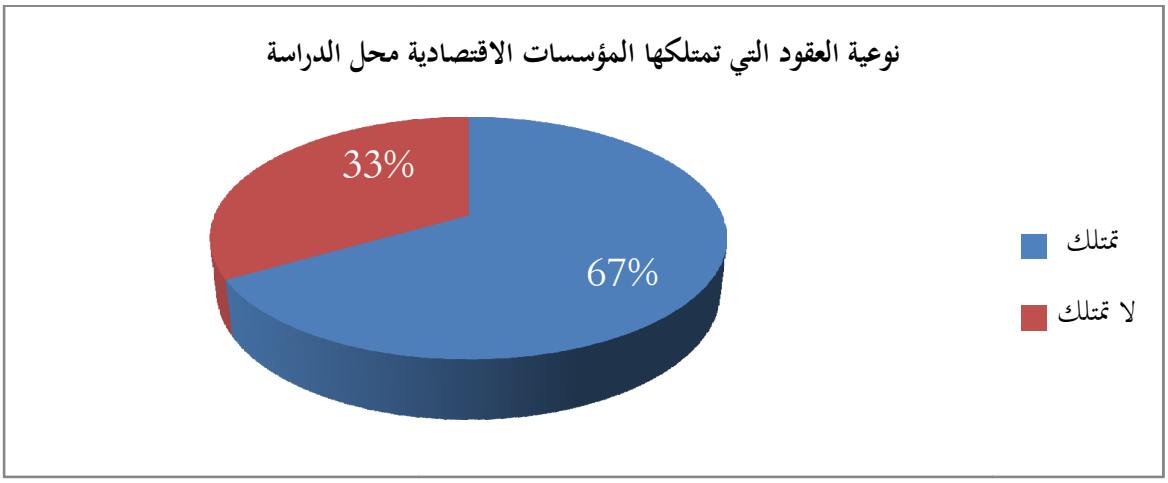


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

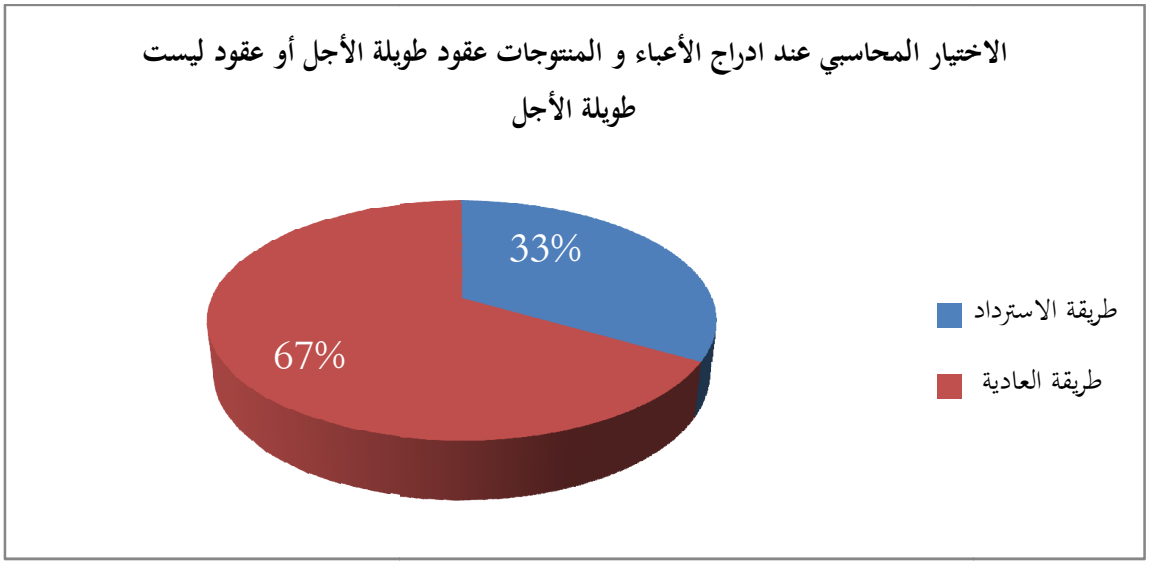
بالنسبة لتقييم تكلفة المخزونات فقد اجتمعت المؤسسات (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST") برمتها على أن الطريقة المتبعة في لتقييم تكلفة المخزونات هي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP"، لأن هذه الطريقة مسطرة من طرف مجلس المحاسبة الموجود ضمن مجلس الإدارة في كل مؤسسة محل الدراسة، و كذلك تم الاعتماد على هذه الطريقة على أساس المخزونات الموجودة في مخازن هذه المؤسسات، كما أن هذه المؤسسات لا تطبق الطريقة البديلة لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" و المتمثلة في طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا " FIFO" لأنها قد لا تتناسب مع المخزونات الموجودة في مخازن هذه المؤسسات.

الشكل (3–16) : يبين نوعية العقود التي تبرمها المؤسسات محل الدراسة و الاختيار المحاسبي التي تعتمده هذه المؤسسات عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات

هل تمتلك المؤسسة عقود طويلة الأجل أو لا؟ و إذا كان الجواب نعم أو لا ما هي نوعية العقود التي تبرمها المؤسسة؟ و إذا كان الجواب نعم ما هو الاختيار المحاسبي التي تستعمله المؤسسة عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من طرف المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار المؤسسة الطريقة الأخرى لإدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات؟ و إذا كان الجواب لا ما هي الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات؟



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel



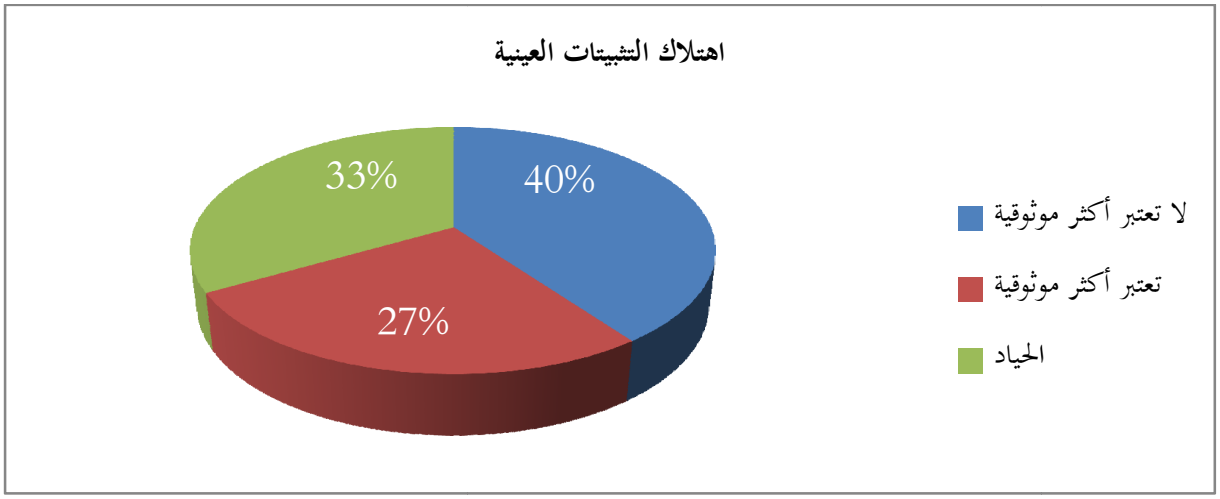
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") أن ما نسبته 67 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة اتصالات الجزائر و مؤسسة " Eco.S.EST" بأنها تمتلك عقود طويلة الأجل (أكبر من سنة)، في حين أظهرت المقابلات أن ما نسبته 33 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة " SNVI" بأنها تمتلك عقود ليست طويلة الأجل (عقود قصيرة الأجل)، كما أظهرت هذه المقابلات أن ما نسبته67 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة " SNVI" و مؤسسة "Eco.S.EST" تقوم بإدراج الأعباء و المنتوجات في الحسابات سواء كانت عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل (عقود قصيرة الأجل) وفق الطريقة العادية أي يتم إدراج الأعباء في الصنف السادس (ح/6) أما المنتوجات فيتم إدراجها في الصنف السابع (ح/7)، في حين أظهرت هذه المقابلات أن ما نسبته 33 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة اتصالات الجزائر بأنها تقوم بإدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات وفق طريقة الاسترداد، لأن هذه الطريقة تعود بالمنفعة على المؤسسة، كما أن مؤسسة اتصالات الجزائر لا تطبق الطريقة البديلة لطريقة الاسترداد و المتمثلة في طريقة التقدم لأنها لا تخدم مصالح المؤسسة.

- ✓ **العنصر الثاني : الطريقة الأكثر موثوقية من وجهة نظر عينة الدراسة في الاختيار الذي اختارته كل مؤسسة محل الدراسة**

الشكل (3–17) : يبين توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة اهتلاك التثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟



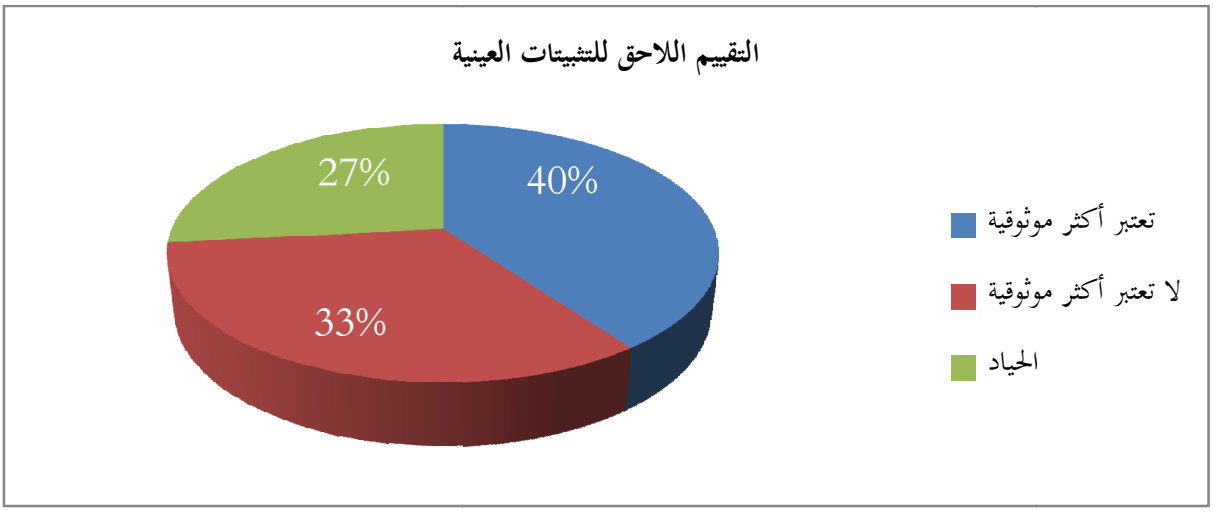
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع عينة الدراسة حول موثوقية الطريقة المتبعة و المعتمد عليها في المؤسسات محل الدراسة التابعين لها بخصوص الطريقة المتبعة في اهتلاك التثبيتات العينية و المتمثلة في طريقة الاهتلاك الخطي، فقد أكد ما نسبته 40 % من المستجوبين في هذه المؤسسات بأن طريقة الاهتلاك الخطي لا تعتبر أكثر موثوقية من طريقة الاهتلاك المتناقص، لأن هناك تثبيتات اهتلكت محاسبيا يجب أن تباع لكنها مازالت في هذه المؤسسات، في حين أكد ما نسبته 33 % من المستجوبين التزموا بالحياد في هذه المؤسسات لأنهم لا يستطيعون الحكم على طريقة الاهتلاك الخطي بأنها أكثر موثوقية من طريقة الاهتلاك المتناقص إلا إذا

قاموا بتجربة الطريقة البديلة " طريقة الاهتلاك المتناقص"، كما أظهرت المقابلات أن ما نسبته 27 % من المستجوبين بأن طريقة الاهتلاك الخطي تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة، لأن الأقساط السنوية للاهتلاك تكون متساوية وعليه تسهل العمل المحاسبي.

الشكل (3-18) : يبين توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟

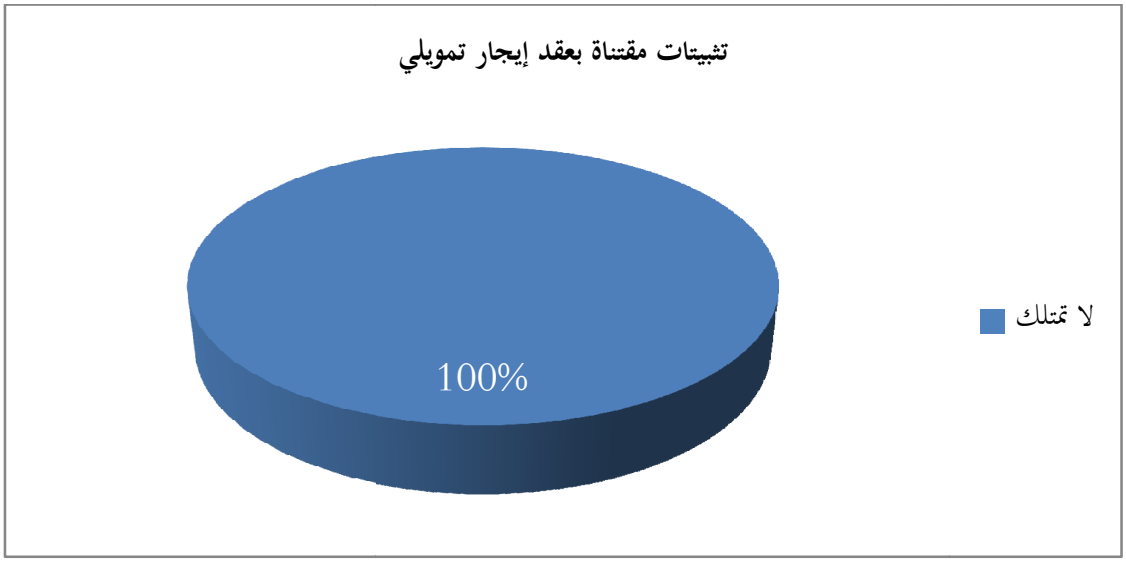


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص التقييم اللاحق للتثبيتات العينية فقد أكدت ما نسبته 40 % من عينة الدراسة في هذه المؤسسات بأن الطريقة المتبعة من طرف مؤسساتهم تعتبر أكثر موثوقية، فطريقة الكلفة تعتبر أكثر موثوقية من طريقة إعادة التقييم، لأن طريقة الكلفة غير معقدة ، كما أن طريقة إعادة التقييم تعتبر أكثر موثوقية من طريقة الكلفة،لأنها أعادت تصحيح القوائم المالية التي كانت مضللة، في حين أظهرت المقابلات أن ما نسبته 33 % من المستجوبين من المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST" بأن طريقة إعادة التقييم لا تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة، لأنها غير ملائمة التطبيق في المؤسسة؛ كما أكد ما نسبته 27 %من المستجوبين بالحياد، لأنهم لا يستطيعون الحكم على طريقة الكلفة بأنها أكثر موثوقية من طريقة إعادة التقييم إلا إذا قاموا بتجربة الطريقة البديلة " طريقة إعادة التقييم ".

الشكل (3–19) : يبين توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة المتبعة عند اقتناء التثبيتات بعقد إيجار تمويلي من طرف المؤسسات التابعين لها

هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟

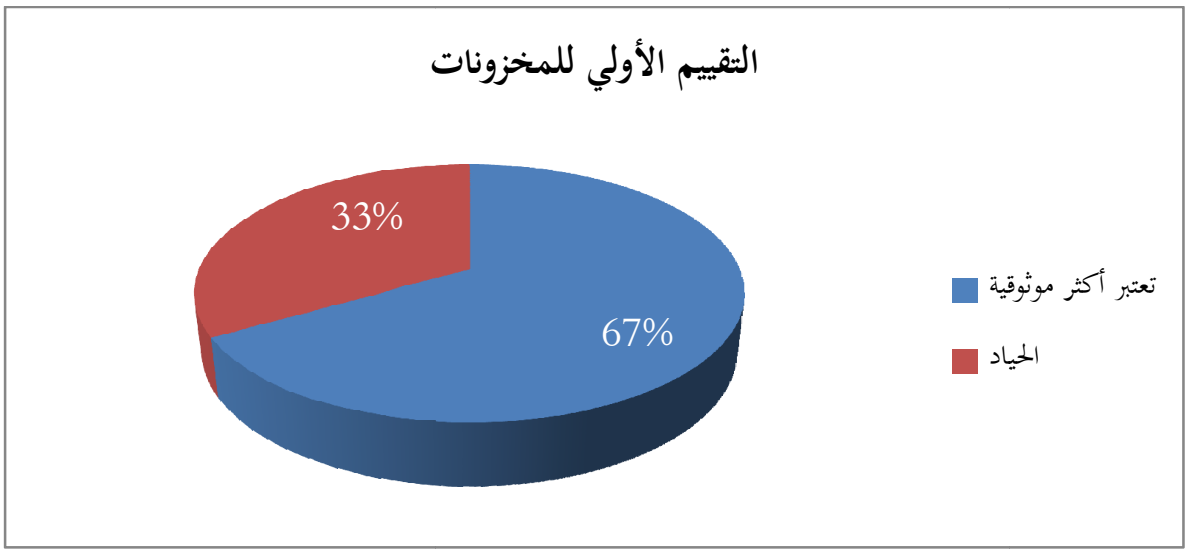


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بالنسبة للتثبيتات المقتناة بعقد الإيجار التمويلي الجزائرية فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها على أن الطريقة المتبعة من طرف كل مؤسسة محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST ") بأنها لا تمتلك تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي لهذا لا توجد طريقة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى.

الشكل (3–20) : يبين توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة التقييم الأولي للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟

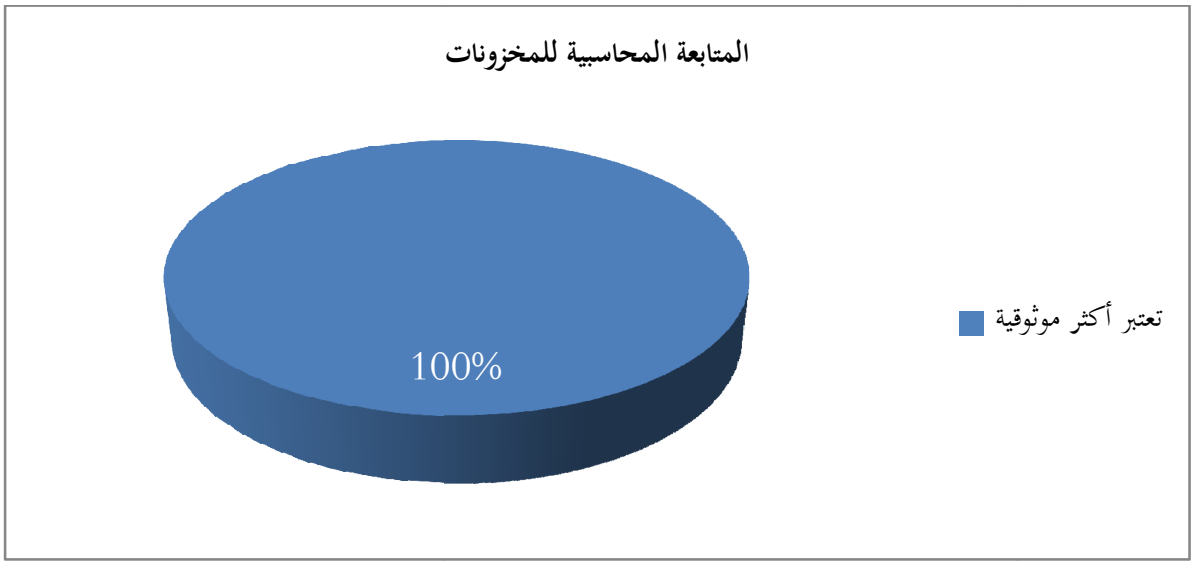


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

فيما يخص التقييم الأولي للمخزونات فقد أكد ما نسبته 67 % من عينة الدراسة في المؤسسات محل الدراسة بأن طريقة الكلفة تعتبر أكثر موثوقية من طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في اقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول المتمثلة في المخزونات ، لأن طريقة الكلفة هي طريقة جيدة عند التقييم الأولي للمخزونات، وقد أظهرت المقابلات أن ما نسبته 33 % من المستجوبين التزموا بالحياد في هذه المؤسسات لأنهم لا يستطيعون الحكم على طريقة الكلفة بأنها أكثر موثوقية من طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في اقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول المتمثلة في المخزونات إلا إذا قاموا بتجربة تلك الطريقتين البديلتين .

الشكل (3–21):يبين توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة المتابعة المحاسبية للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟

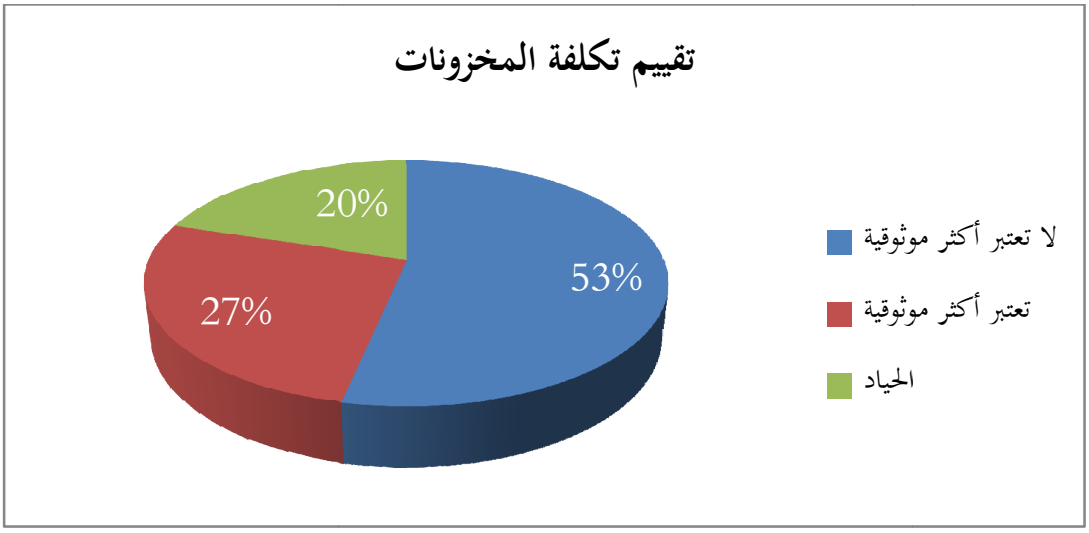


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص المتابعة المحاسبية للمخزونات فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها التابعين لكل مؤسسة محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") بأن طريقة الجرد الدائم (المستمر) تعتبر أكثر موثوقية من طريقة الجرد المتناوب، لأن طريقة الجرد الدائم تعطي صورة واضحة عن المخزونات في هذه المؤسسات.

الشكل (3–22) : يبين توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة تقييم تكلفة المخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟

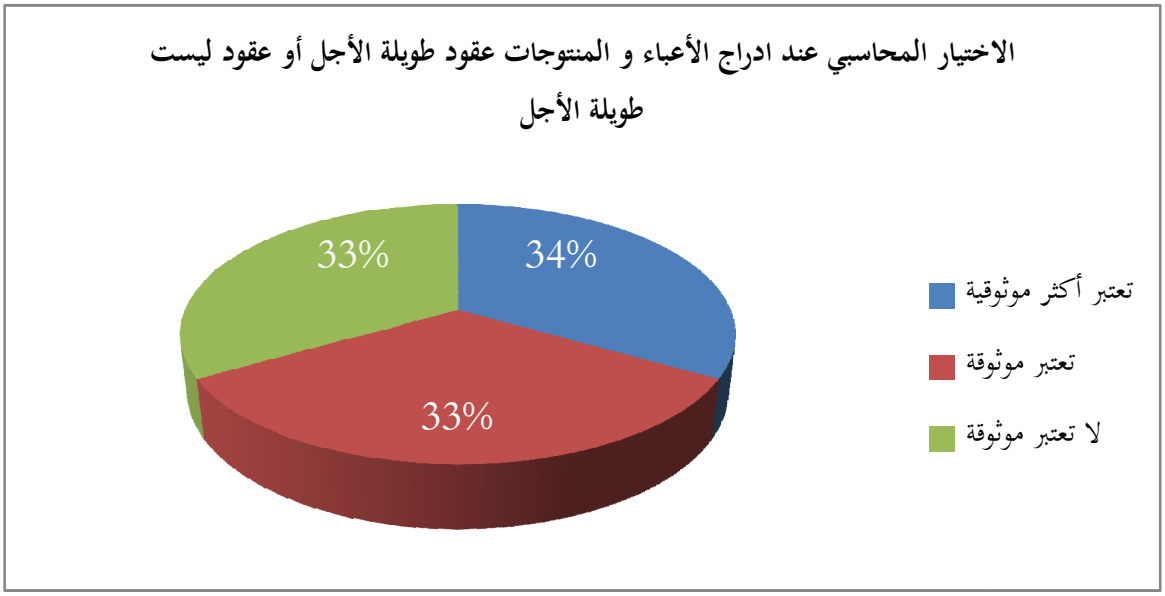


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص تقييم تكلفة المخزونات فقد أكد ما نسبته 53 % من المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة بأن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" لا تعتبر أكثر موثوقية من طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا " FIFO"، لأن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" لا تصلح على بعض المخزونات المتواجدة في مخازن هذه المؤسسات؛ في حين أكد ما نسبته 27 % من عينة الدراسة بأن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة لها، لأنها تتلاءم مع طبيعة المخزونات الموجودة في المخازن، بالإضافة إلى أنها طريقة سهلة التطبيق؛ وقد التزم ما نسبته 20 % من المستجوبين بالحياد في هذه المؤسسات لأنهم لا يستطيعون الحكم على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" بأنها أكثر موثوقية من طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا " FIFO" إلا إذا قاموا بتجربة تلك الطريقة البديلة (طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا " FIFO") .

الشكل (5–23) : يبين توزيع عينة الدراسة حول موثوقية طريقة المتبعة عند الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل من طرف المؤسسات التابعين لها

هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟



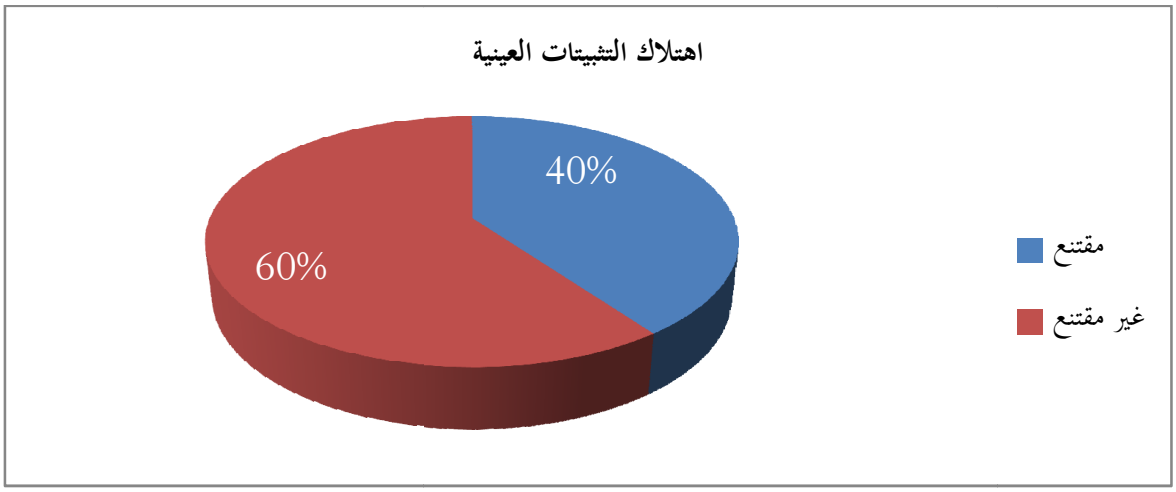
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بالنسبة للاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات فقد أكد ما نسبته 34 % من عينة الدراسة في مؤسسة اتصالات الجزائر بأن طريقة الاسترداد تعتبر أكثر موثوقية من طريقة التقدم، لأنها تعود بفائدة أفضل على المؤسسة؛ في حين أكد ما نسبته 33 % من المستجوبين لمؤسسة " SNVI" التي تمتلك عقود ليست طويلة الأجل بأن الطريقة العادية التي تتبعها المؤسسة عند إدراجها للأعباء و المنتوجات في الحسابات تعتبر موثوقة،لأن الطريقة العادية في ظل الظروف الحالية تعتبر مناسبة للمؤسسة؛ و قد أكد ما نسبته 33 % من المستجوبين لمؤسسة " Eco.S.EST" بأن الطريقة العادية التي تتبعها المؤسسة عند إدراجها للأعباء و المنتوجات في الحسابات لا تعتبر موثوقة،لأن المؤسسة تمتلك عقود طويلة الأجل وعليها أن تدرج أعبائها و منتوجاتها إما بطريقة الاسترداد أو إما بطريقة التقدم.

✓ **العنصر الثالث: الاقتناع الشخصي لأفراد عينة الدراسة في الاختيار الذي اختارته كل مؤسسة محل الدراسة التابعين لها**

الشكل (3-24) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة اهتلاك التثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم أو لا ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع أو لا تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟

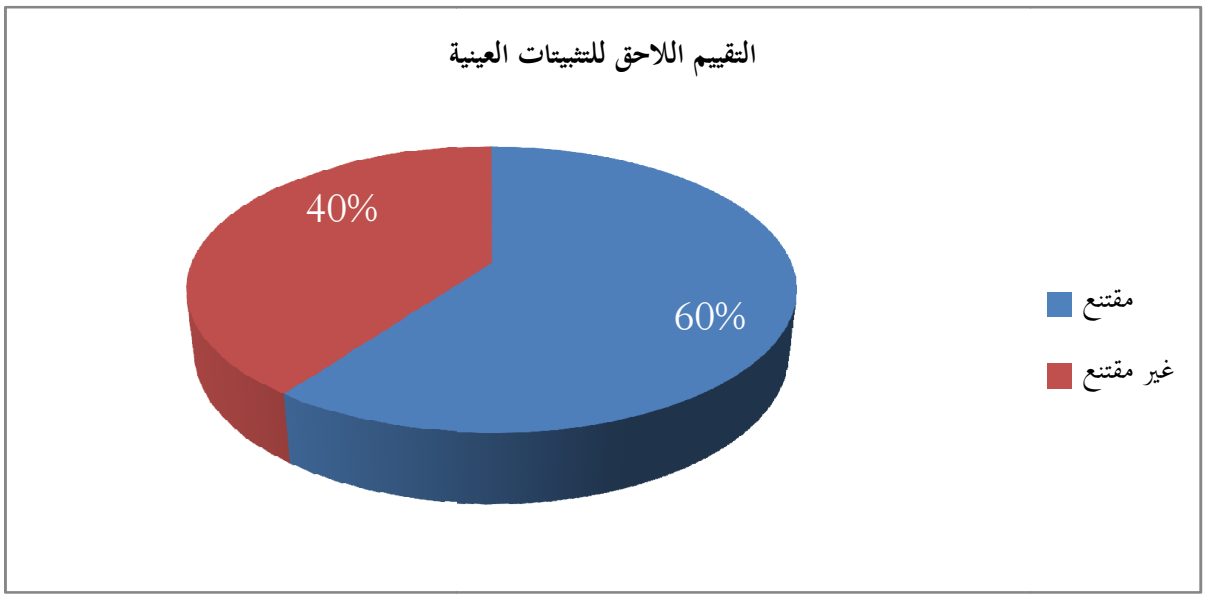


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع عينة الدراسة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") حول الاقتناع الشخصي لهؤلاء المستجوبين بالاختيار الذي اختارته كل مؤسسة التابعين لها، فقد أكد ما نسبته 60 % من عينة الدراسة في هذه المؤسسات بأنهم غير مقتنعين بطريقة الاهتلاك الخطي التي اختارتها مؤسساتهم، لأن هذه الطريقة لا تتناسب مع بعض التثبيتات الموجودة في المؤسسة والتي اهتلكت محاسبيا، في حين أكد ما نسبته 40 % من المستجوبين بأنهم مقتنعين بطريقة الاهتلاك الخطي التي اختارتها مؤسساتهم، لأن هذه الطريقة غير معقدة و سهلة.

الشكل (3–25) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم أو لا ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع أو لا تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟

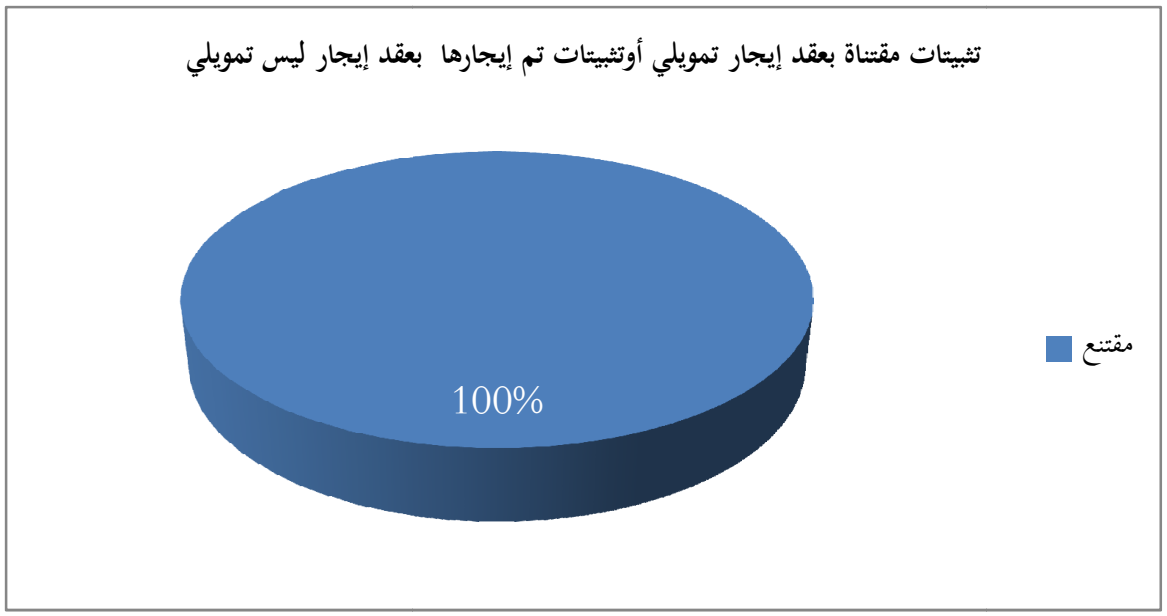


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص الاقتناع الشخصي للمستجوبين حول الاختيار الذي اختارته كل مؤسسة التابعين لها (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST") في التقييم اللاحق للتثبيتات العينية فقد أكد من المستجوبين ما نسبته 60 % من عينة الدراسة بأنهم مقتنعين بالطريقة المتبعة من طرف المؤسسات محل الدراسة، فالمستجوبين لمؤسسة " SNVI" و مؤسسة اتصالات الجزائر مقتنعين بطريقة الكلفة، كما أن هناك بعض المستجوبين من مؤسسة "Eco.S.EST" مقتنعين بطريقة إعادة التقييم، لأن هذه الطرق تعتبر أكثر وضوح في التقييم اللاحق للتثبيتات العينية لهذه المؤسسات، في حين أكد ما نسبته 40 % من باقي المستجوبين لمؤسسة "Eco.S.EST" بأنهم غير مقتنعين بطريقة إعادة التقييم، لأن هناك صعوبات عند تطبيقها.

الشكل (3–26) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة اقتناء التثبيتات بعقد إيجار تمويلي أو اقتناؤها بدون بعقد إيجار تمويلي المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم أو لا ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع أو لا تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟

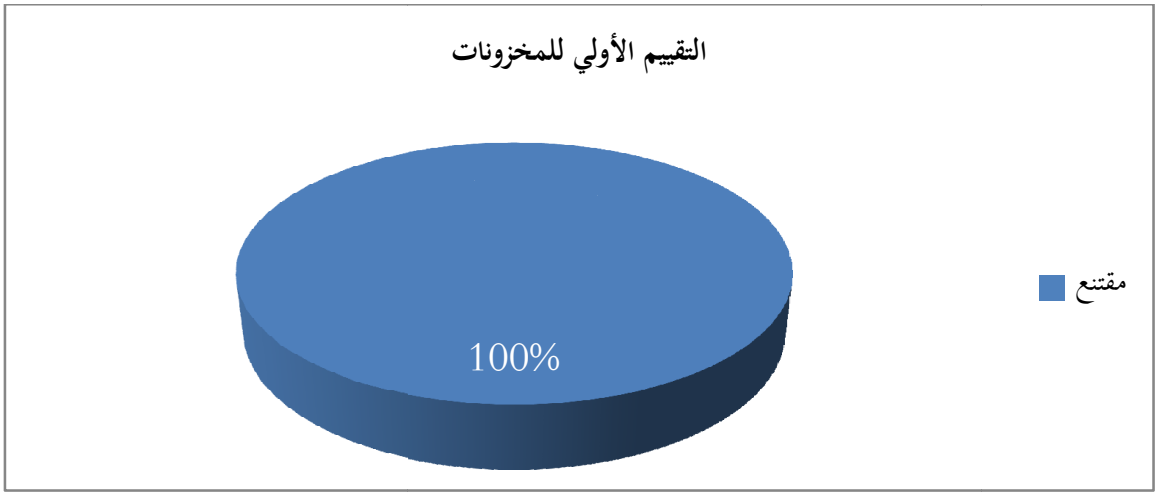


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

فيما يخص تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي أو تثبيتات غير مقتناة بعقد إيجار تمويلي فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها بأن المستجوبين التابعين لكل مؤسسة محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") مقتنعين بالاختيار الذي اختارته مؤسساتهم، لأن هذه المؤسسات تقوم بإيجار التثبيتات لفترة قصيرة و التي تعتبر مناسبة لها.

الشكل (3–27) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة التقييم الأولي للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم أو لا ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع أو لا تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟

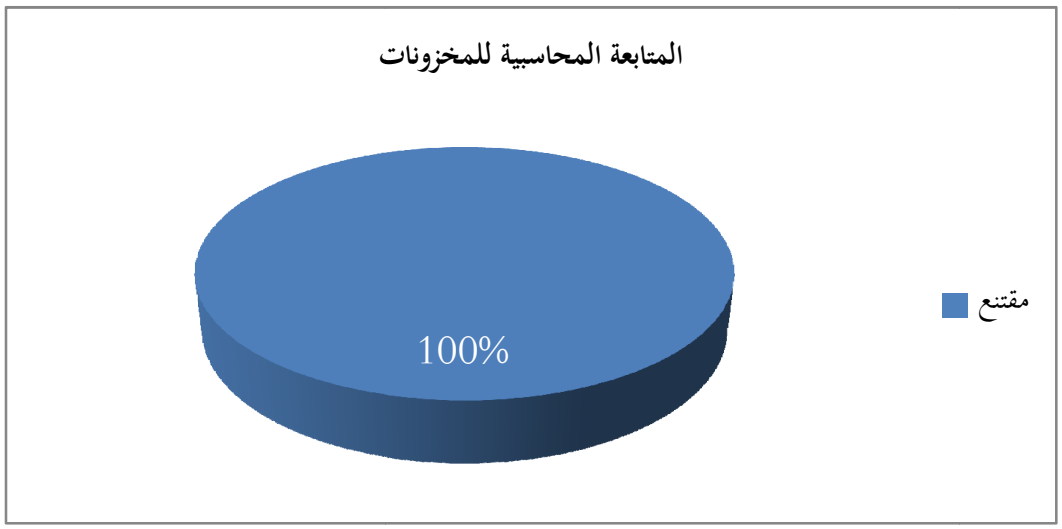


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بالنسبة للتقييم الأولي للمخزونات فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها بأن المستجوبين التابعين لكل مؤسسة محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") مقتنعين بالاختيار الذي اختارته مؤسساتهم و المتمثل في طريقة الكلفة، لأن هذه الطريقة تعطي قيمة المخزونات الحقيقية ، كما تعتبر طريقة سهلة و بسيطة.

الشكل (3-28) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة المتابعة المحاسبية للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم أو لا ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع أو لا تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟

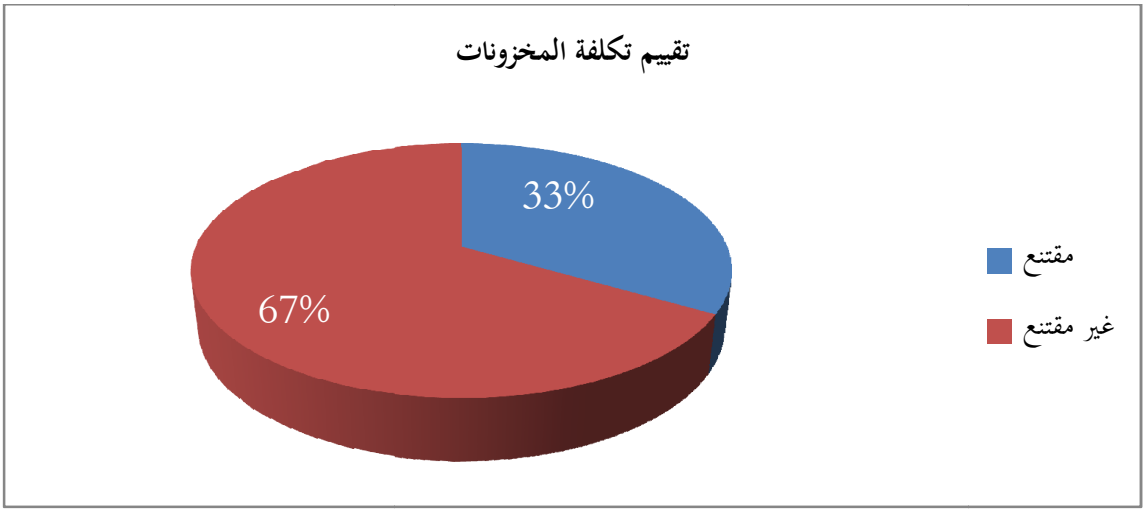


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

فيما يخص المتابعة المحاسبية للمخزونات فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها بأن المستجوبين التابعين لكل مؤسسة محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") مقتنعين بالاختيار الذي اختارته مؤسساتهم و المتمثل في طريقة الجرد الدائم ، لأن هذه الطريقة تعطي الصورة الحقيقية للمخزونات ، كما تعتبر طريقة جيدة لمتابعة حركة المخزونات.

الشكل (3–29) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة تقييم تكلفة المخزونات المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها

هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم أو لا ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع أو لا تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟



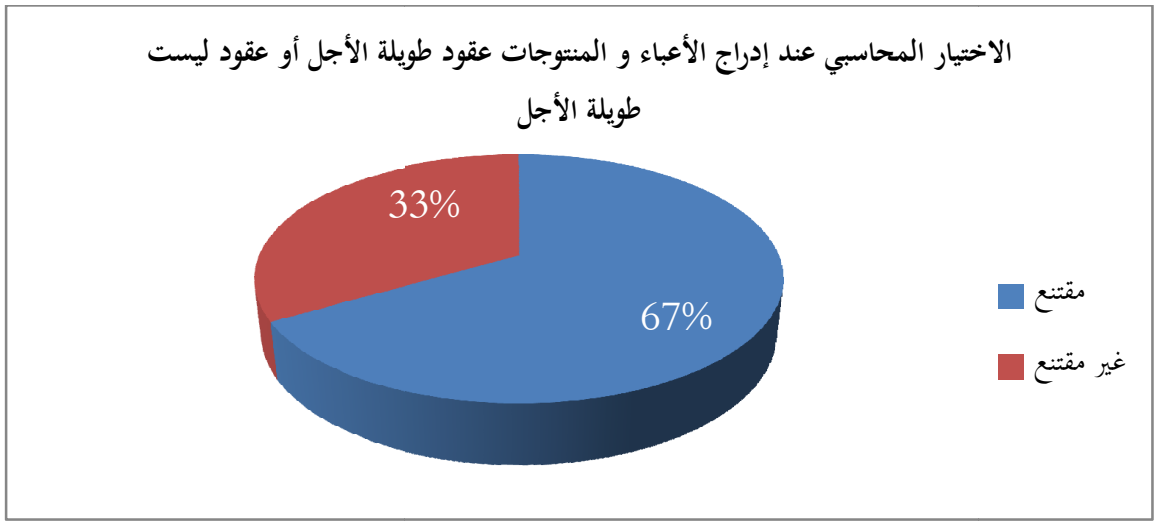
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع عينة الدراسة التابعين لكل محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") حول الاقتناع الشخصي لهؤلاء المستجوبين بالاختيار الذي اختارته مؤسساتهم و المتمثل في طريقة تقييم تكلفة المخزونات ، فقد أكد ما نسبته 67 % من المستجوبين التابعين لهذه المؤسسات بأنهم غير مقتنعين بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" التي اختارتها مؤسساتهم ، لأن هذه الطريقة لا تتلاءم مع بعض المخزونات المتواجدة في مخازن هذه المؤسسات ، في حين أكد ما نسبته 33 % من المستجوبين بأنهم مقتنعين بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة "CUMP" التي اختارتها مؤسساتهم، لأن المخزونات المتواجدة في مخازن المؤسسة تتلاءم مع هذه الطريقة .

الشكل (3–30) يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة المتبعة عند الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل

من طرف المؤسسات التابعين لها

هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم أو لا ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع أو لا تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟



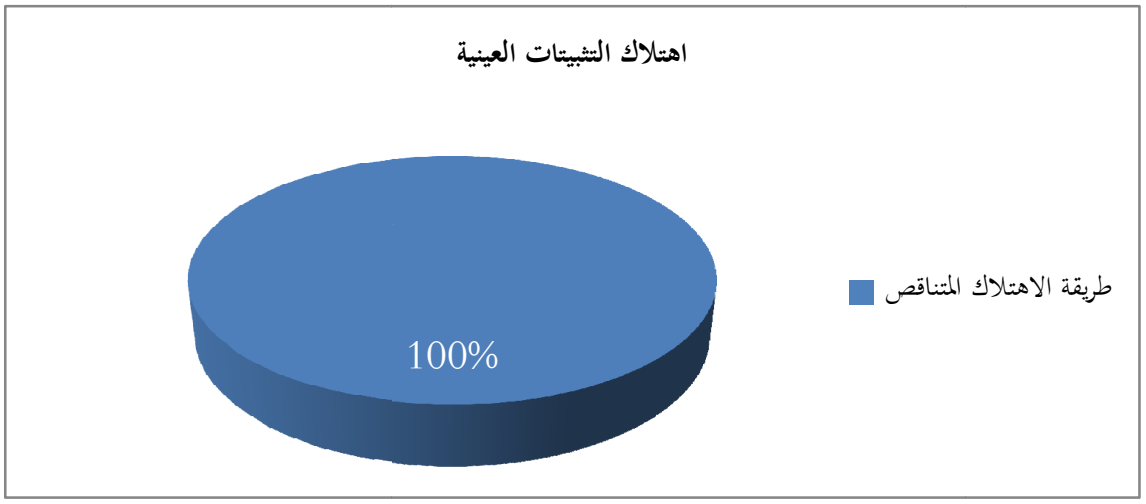
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات فقد أكد ما نسبته 67 % من المستجوبين التابعين لمؤسسة " SNVI" و مؤسسة اتصالات الجزائر بأنهم مقتنعين بالاختيار الذي اختارته مؤسساتهم، لأن الطريقة العادية التي اختارتها مؤسسة " SNVI" و طريقة الاسترداد التي اختارتها مؤسسة اتصالات الجزائر تعتبران مناسبتان لهاتين المؤسستين، وقد أكد ما نسبته 33 % من المستجوبين لمؤسسة " Eco.S.EST" بأنهم غير مقتنعين بالاختيار الذي اختارته المؤسسة، لأن المؤسسة تمتلك عقود طويلة الأجل ومن غير المعقول تستخدم الطريقة العادية لأنها لا تتلاءم مع عقود طويلة الأجل.

✓ **العنصر الرابع : الاقتناع الشخصي لأفراد عينة الدراسة لسياسات محاسبية لو تم اختيارها سوف تعود بالمنفعة (الفائدة) على كل مؤسسة محل الدراسة تابعين لها**

الشكل (3-31) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسات التابعين لها بالمنفعة أفضل

ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

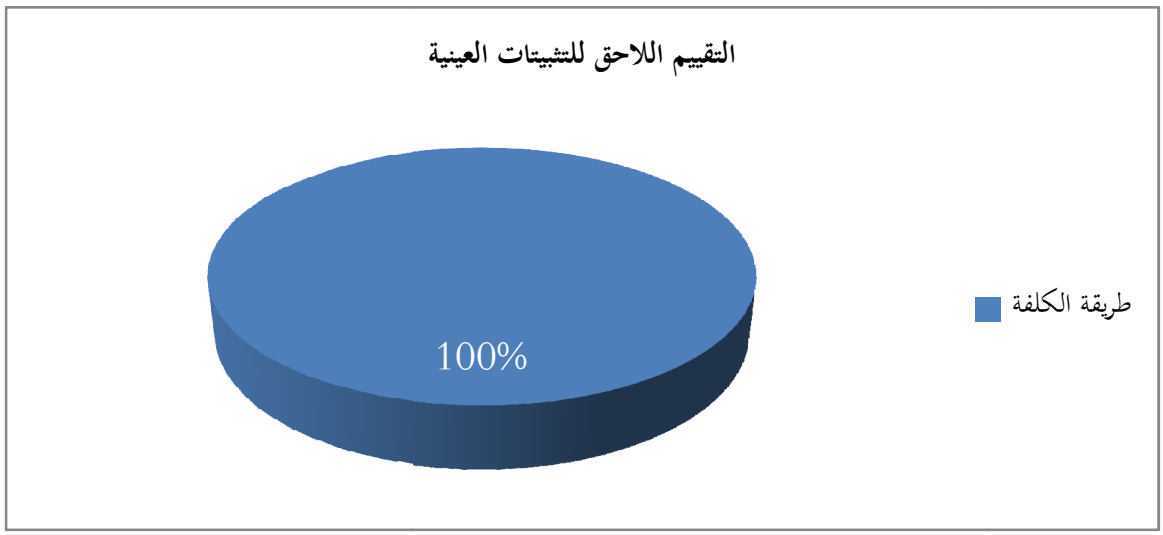


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع المستجوبين الذين لم يقتنعوا بالاختيار الذي اختارته كل مؤسسة التابعين لها بأن يقترحوا سياسة محاسبية عند اهتلاك التثبيتات العينية تعود بمنفعة أفضل على مؤسساتهم عندما يتم اختيارها و تطبيقها من السياسة المحاسبية التي تتبعها مؤسساتهم فقد اجتمع هؤلاء المستجوبين بأن الطريقة المناسبة لاهتلاك التثبيتات العينية هي طريقة الاهتلاك المتناقص، لأنها تعتبر سياسة محاسبية ملائمة جدا للمؤسسة، و كذلك تعطي منفعة أفضل لهذه المؤسسات.

الشكل (3-32) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسات التابعين لها بالمنفعة أفضل

ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند التقييم اللاحق للتثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

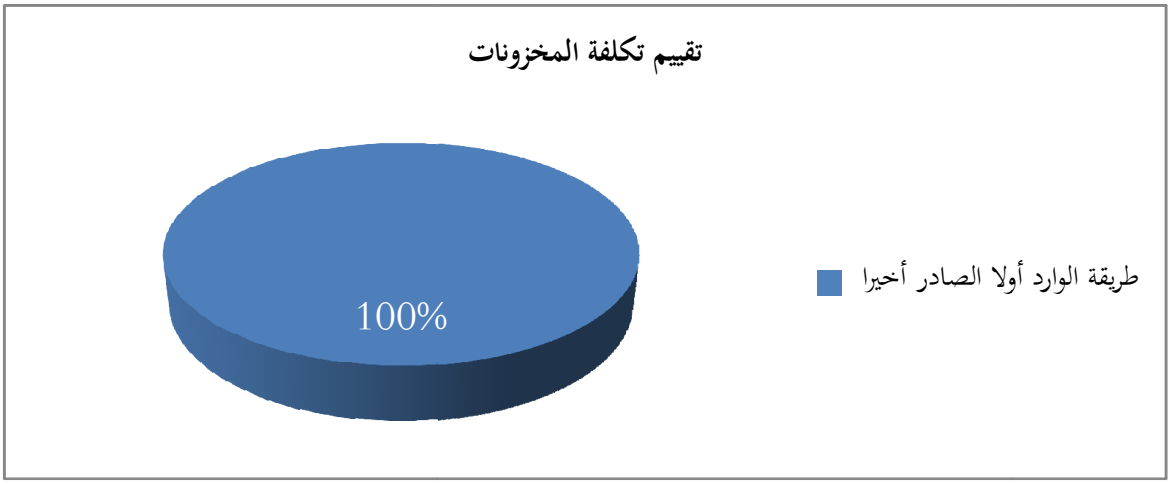


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع المستجوبين الذين لم يقتنعوا بالاختيار الذي اختارته كل مؤسسة التابعين لها بأن يقترحوا سياسة محاسبية عند التقييم اللاحق للتثبيتات العينية تعود بمنفعة أفضل على مؤسساتهم عندما يتم اختيارها و تطبيقها من السياسة المحاسبية التي تتبعها مؤسساتهم فقد اجتمع هؤلاء المستجوبين بأن الطريقة المناسبة للتقييم اللاحق للتثبيتات العينية هي طريقة الكلفة، لأنها تقوم على أحداث فعلية.

الشكل (3–33) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة تقييم تكلفة المخزونات و التي تعود على المؤسسات التابعين لها بالمنفعة أفضل

ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند تقييم تكلفة المخزونات و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

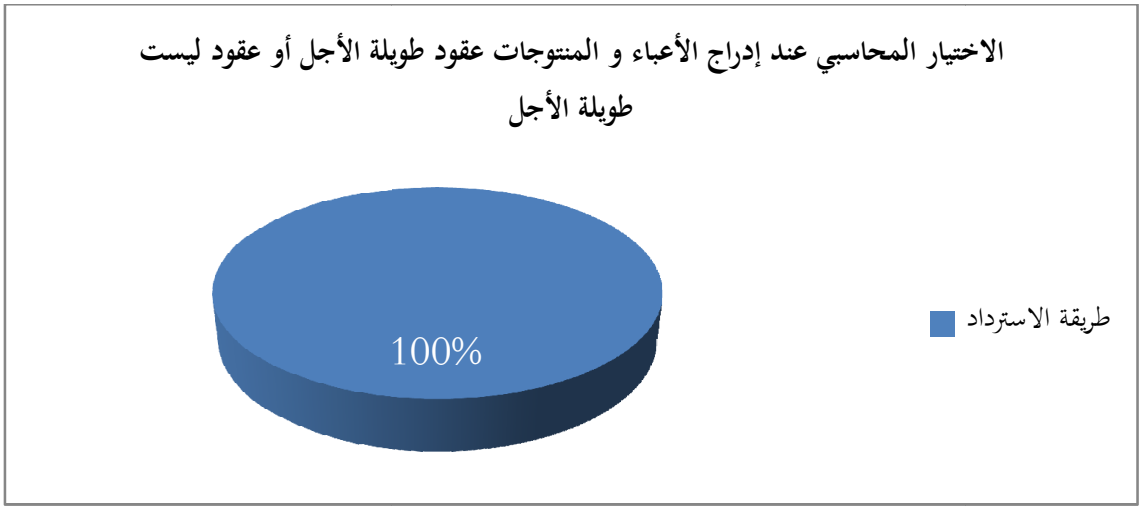


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع المستجوبين الذين لم يقتنعوا بالاختيار الذي اختارته كل مؤسسة التابعين لها بأن يقترحوا سياسة محاسبية عند تقييم تكلفة المخزونات تعود بمنفعة أفضل على مؤسساتهم عندما يتم اختيارها و تطبيقها من السياسة المحاسبية التي تتبعها مؤسساتهم فقد اجتمع هؤلاء المستجوبين بأن الطريقة المناسبة لتقييم تكلفة المخزونات هي طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا " FIFO"، لأنها تعتبر سياسة محاسبية ملائمة جدا للمؤسسة، و كذلك تعطي منفعة أفضل لهذه المؤسسات.

الشكل (3-34) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الاقتناع الشخصي بطريقة الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل و التي تعود على المؤسسات التابعين لها بالمنفعة أفضل

ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟



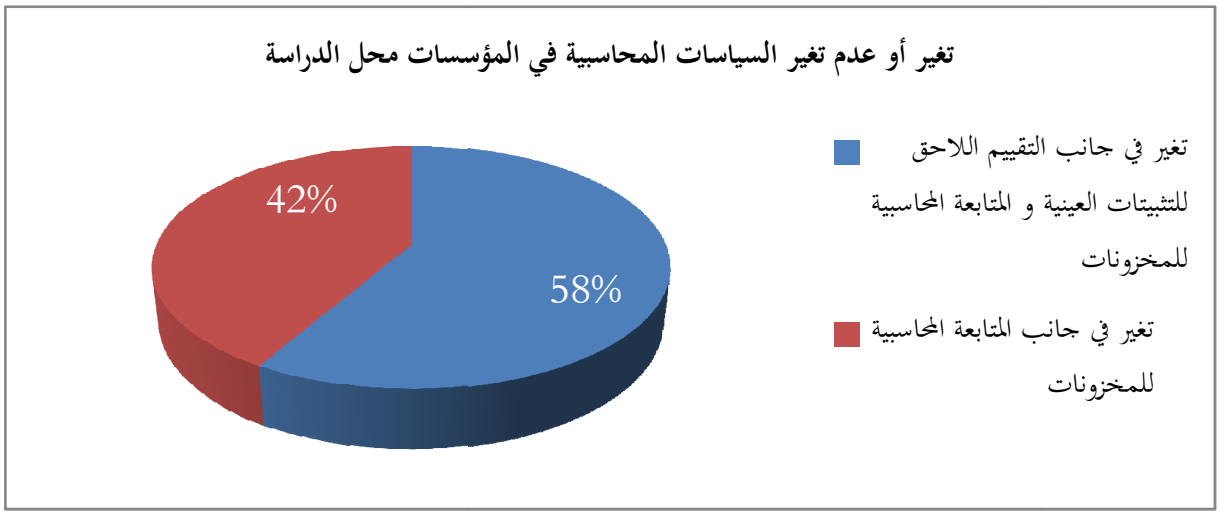
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع المستجوبين لمؤسسة "Eco.S.EST" الذين لم يقتنعوا بالاختيار الذي اختارته هذه المؤسسة مؤسسة بأن يقترحوا سياسة محاسبية عند الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات تعود بمنفعة أفضل على مؤسساتهم عندما يتم اختيارها و تطبيقها من السياسة المحاسبية التي تتبعها مؤسساتهم فقد اجتمع هؤلاء المستجوبين بأن الطريقة المناسبة لاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل هي طريقة الاسترداد، لأنها تعتبر سياسة محاسبية ملائمة جدا للمؤسسة، و كذلك تعطي منفعة أفضل لهذه المؤسسات.

❖ **المحور الثاني: دراسة مدى تغير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي) لسياساتها المحاسبي**

الشكل (3-35) : يبين تغيير السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة

هل المؤسسة تغير سياساتها المحاسبية أو لا؟ و إذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعل المؤسسة تغير في سياساتها المحاسبية؟



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بخصوص تغير السياسات المحاسبية فيها، فقد أظهرت هذه المقابلات ما نسبته 58 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة "Eco.S.EST" التي قامت بتغيير سياستها المحاسبية في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية (غيرت من طريقة الكلفة إلى طريقة إعادة التقييم) و كذلك غيرت في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات (غيرت من طريقة الجرد المتناوب إلى طريقة الجرد الدائم)، وذلك لأن هذا التغيير تم بسبب عدم وجود الثقة بين الطاقم الإداري الحالي و بين الطاقم الإداري السابق، و قد أظهرت كذلك هذه المقابلات أن ما نسبته 42 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة " SNVI" التي قامت بتغيير سياستها المحاسبية في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات (غيرت من طريقة الجرد المتناوب إلى طريقة الجرد الدائم)، كما أن سبب هذا التغير راجع إلى خدمة مصالح المؤسسة.

الشكل (3–36) : يبين عدم تغيير السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة في جانب اهتلاك التثبيتات العينية

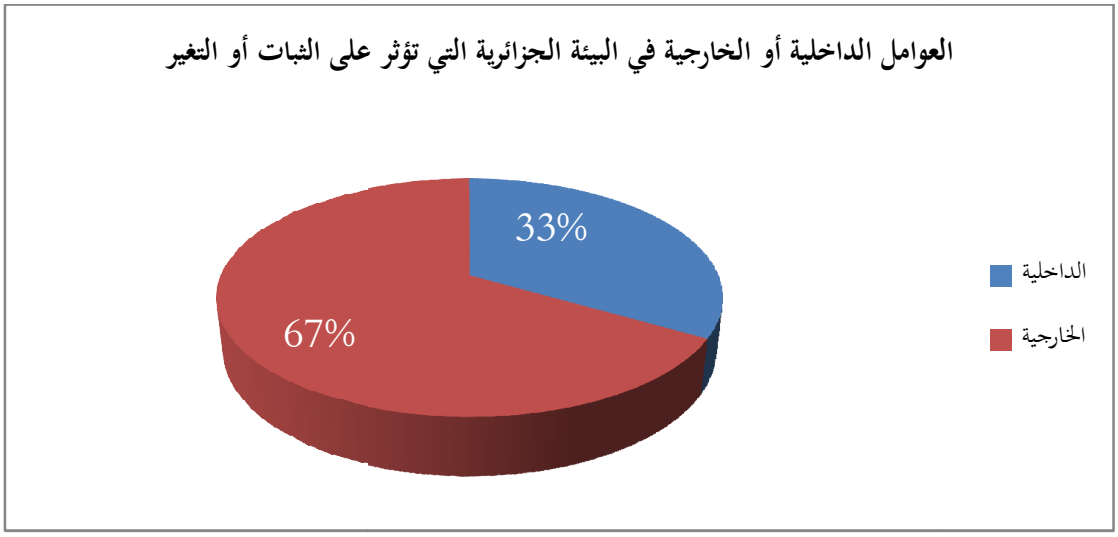
بالرغم من وجود اختيارات محاسبية منحها النظام المحاسبي المالي (SCF) في جانب اهتلاك التثبيتات العينية لماذا المؤسسة لم تغير في سياساتها المحاسبية في هذا الجانب؟

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

فيما يخص عدم تغير طريقة اهتلاك التثبيتات العينية في ظل الاختيارات التي منحها النظام المحاسبي المالي " SCF" فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها بأنها لا تغير طريقة الاهتلاك الخطي عند اهتلاك التثبيتات العينية، و ذلك بسبب خدمة مصلحة (إدارة) الضرائب .

الشكل (3–37) : يبين العوامل الداخلية أو الخارجية التي تؤثر على قرار الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة

هل هناك عوامل داخلية أو خارجية في البيئة الجزائرية تؤثر على قرار الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية للمؤسسة؟ وفيما تتمثل هذه العوامل؟

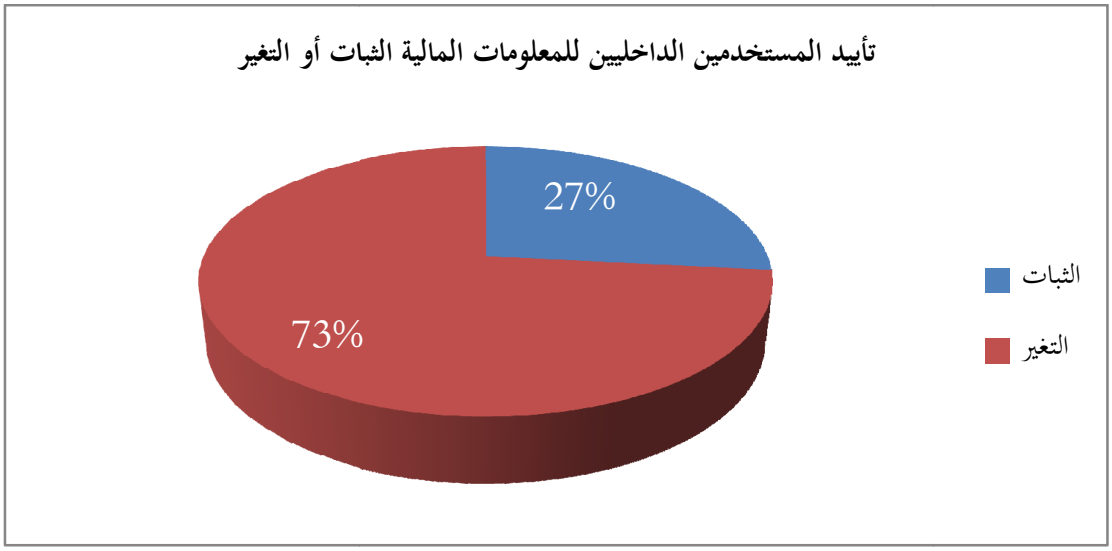


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص العوامل الداخلية و الخارجية في البيئة الجزائرية التي تؤثر على الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") فقد أكد ما نسبته 67 % من المستجوبين في هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة اتصالات الجزائر و مؤسسة "Eco.S.EST" بأن هناك عوامل خارجية و المتمثلة في المنافسين، و التي تؤثر على التغير في السياسات المحاسبية لهذه المؤسسات، لأن المنافسين هم الذين يلزمون هذه المؤسسات (مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") على التغير وذلك من خلال المناقصة؛ في حين أكد ما نسبته 33 % من المستجوبين في هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة " SNVI" بأن هناك عوامل داخلية و المتمثلة في الحيطة و الحذر، و التي تؤثر على الثبات في السياسات المحاسبية لهذه المؤسسة، لأن الحيطة و الحذر تلزم المؤسسة على الثبات.

الشكل (3-38) : يبين توزيع عينة الدراسة حول تأييد الثبات أو التغير السياسات المحاسبية في المؤسسات التابعين لها

هل يؤيد المستخدمون الداخليون للمعلومات المالية في المؤسسة الثبات أو التغير السياسات المحاسبية؟ ولماذا؟

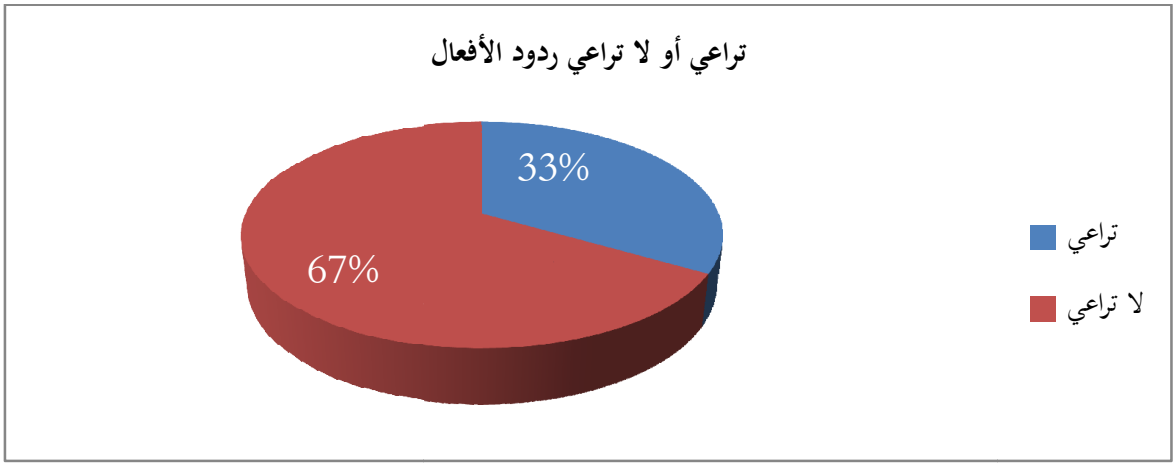


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بالنسبة لتأييد المستخدمين الداخليين للمعلومات المالية على الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية فقد أكد ما نسبته 73 % من المستجوبين الداخليين للمعلومات المالية في كل مؤسسة محل الدراسة التابعين لها بأنهم يؤيدون التغيير، لأن التغيير في السياسات المحاسبية يأتي بالجديد لهذه المؤسسات؛ وقد أكد ما نسبته 27 % من المستجوبين الداخليين للمعلومات المالية لهذه المؤسسات بأنه يؤيدون الثبات، لأن الثبات السياسات المحاسبية في المؤسسة أحسن من التغير في سياستها.

الشكل (3–39) : يبين مراعاة أو عدم مراعاة ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية من طرف المؤسسات محل الدراسة

هل تراعي المؤسسة أثناء تغيير سياسة محاسبية معينة ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية؟ ولماذا؟



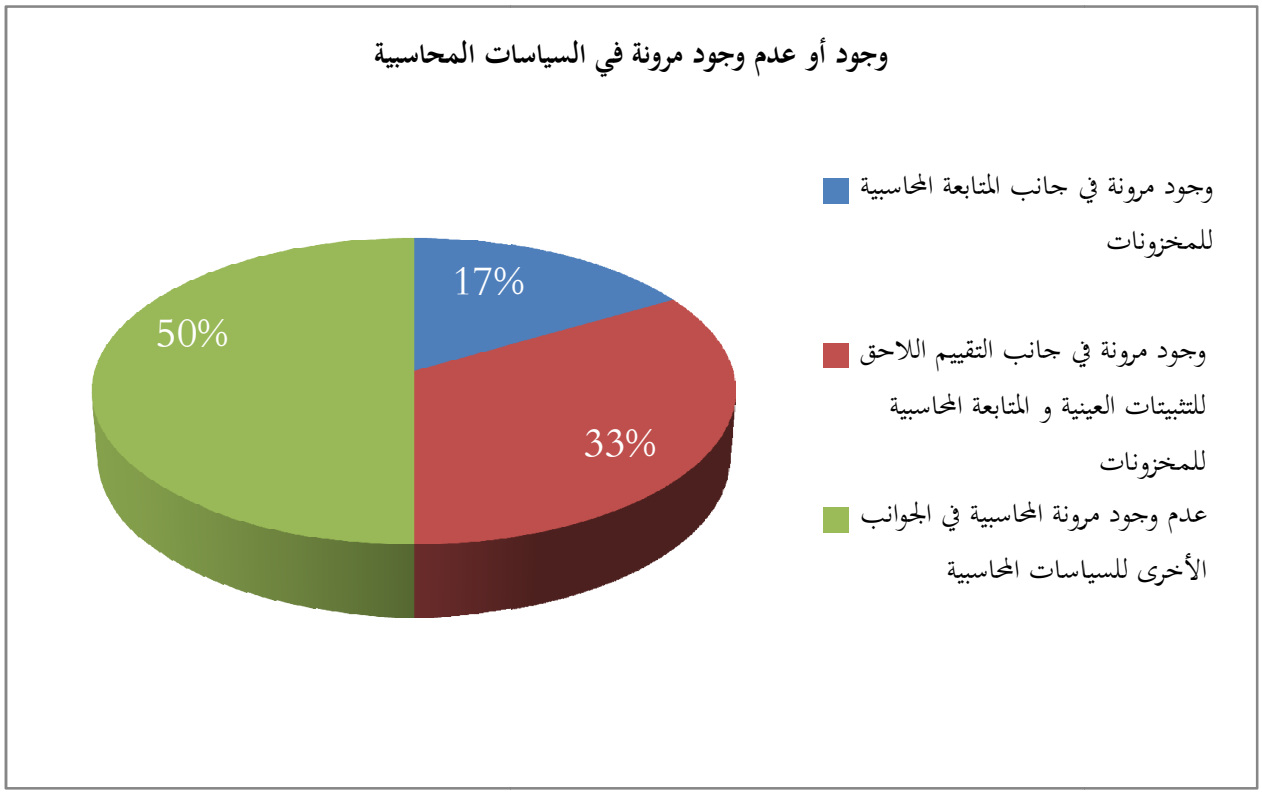
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص مراعاة أو عدم مراعاة ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية أثناء تغير سياسة محاسبية معينة فقد أكد ما نسبته67 % من المستجوبين في هذه المؤسسات بأنها لا تراعي ردود أفعال مستخدمي معلوماتها المالية، لأن هذه المؤسسات تراعي فائدتها، في حين أكد ما نسبته 33 % من المستجوبين في هذه المؤسسات بأنها تراعي ردود أفعال مستخدمي معلوماتها المالية، وذلك من أجل المحافظة على مستخدمي معلوماتها المالية.

❖ **المحور الثالث: دراسة مدى تأثير المرونة في السياسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي) على المعلومات المالية**

الشكل (3-40) : يبين وجود أو عدم وجود مرونة في السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة

هل ترى مرونة في السياسات المحاسبية أو لا في المؤسسة ؟ و إذا كان الجواب لا ما سبب ثبات السياسات المحاسبية في مؤسسة هل لأسباب قانونية أو تشريعية أو إدارية أو شخصية (متعلقة بكفاءة المحاسب)؟ و إذا كان الجواب نعم في أي جانب توجد المرونة في السياسات المحاسبية ؟ و لماذا؟

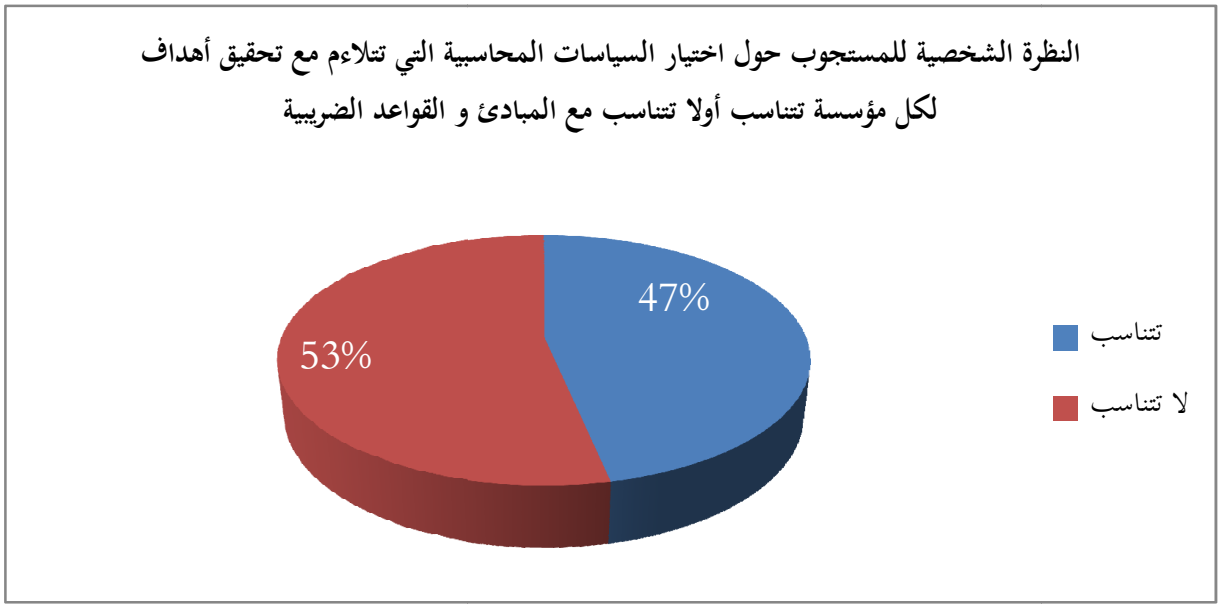


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

أظهرت المقابلات التي تم إجراؤها مع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") بخصوص المرونة في السياسات المحاسبية فيها، فقد أكدت هذه المؤسسات محل الدراسة ما نسبته 50% بأنها لا توجد المرونة في سياستها المحاسبية في الجوانب الأخرى وهذا راجع لأسباب قانونية، كما أكد ما نسبته 33% من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة "Eco.S.EST" بأنها توجد المرونة في سياستها المحاسبية في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية، و كذلك توجد المرونة المحاسبية في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات ، في حين أكد ما نسبته 17 % من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة " SNVI" بأنها توجد المرونة في سياستها المحاسبية في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات .

الشكل (3–41) : يبين توزيع عينة الدراسة حول اختيار السياسات المحاسبية التي تتلاءم مع تحقيق أهداف لكل مؤسسة تتناسب أولا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية

هل ترى اختيار السياسات المحاسبية التي تتلام مع تحقيق أهداف المؤسسة المسطرة من وجهة نظرك تتناسب أو لا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية ؟ ولماذا؟

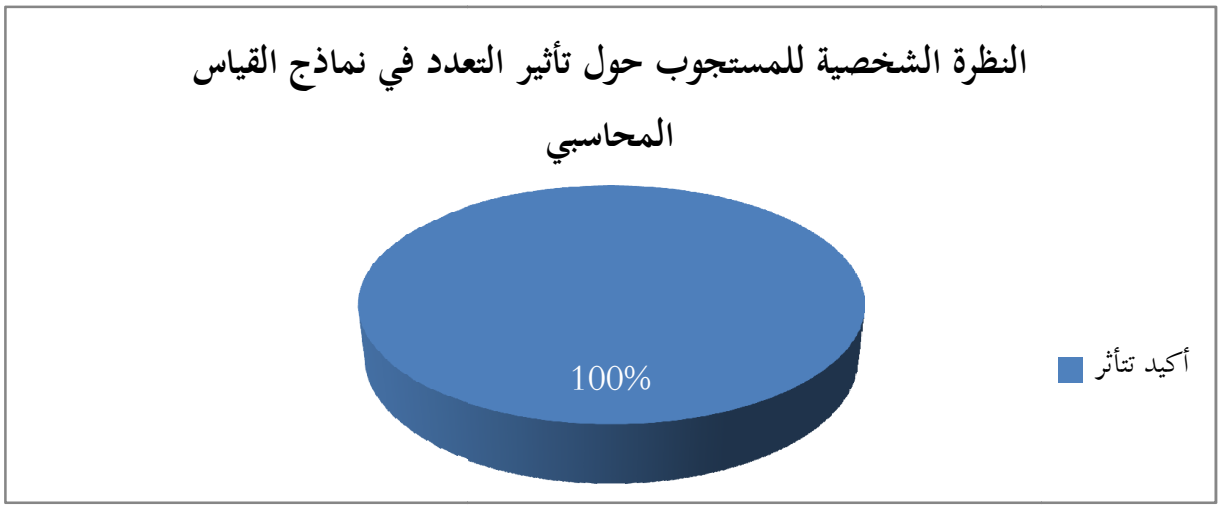


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

فيما يخص النظرة الشخصية للمستجوبين التابعين لكل مؤسسة محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") فقد أكد ما نسبته 53 % من المستجوبين بأن السياسات المحاسبية التي اقتنعوا بها و التي لو تم اختيارها من طرف مؤسساتهم سوف تعود بالمنفعة عليهم بأنها لا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية، لأن من أجل تطبيق هذه السياسات المحاسبية يجب التغيير ولكن إدارة الضرائب تلزم هذه المؤسسات بالثبات لخدمة مصالحها، في حين أكد ما نسبته 47 % من المستجوبين التابعين لهذه المؤسسات بأن السياسات المحاسبية التي اقتنعوا بها تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية.

الشكل (3-42) : يبين توزيع عينة الدراسة حول تأثير التعدد في نماذج القياس المحاسبي

هل تتأثر المعلومات المالية بآثار التعدد في نماذج القياس المحاسبي من وجهة نظرك ؟ ولماذا؟

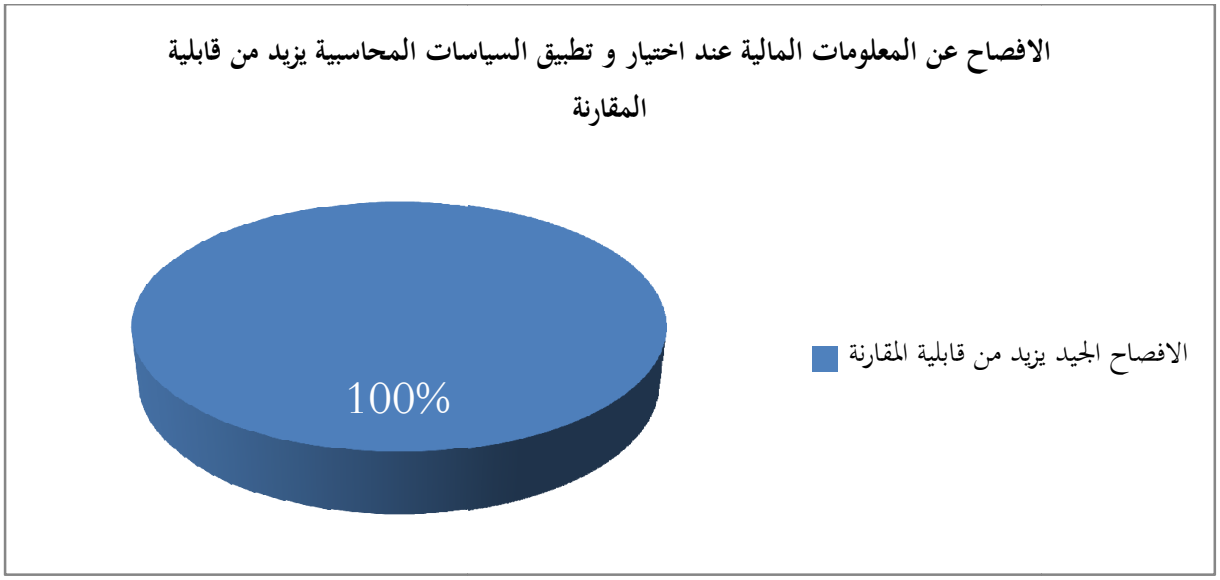


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بالنسبة النظرة الشخصية للمستجوبين حول تأثير المعلومات المالية بآثار التعدد في نماذج القياس المحاسبي فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها في المؤسسات محل الدراسة (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST") بأن المعلومات المالية أكيد تتأثر بالتعدد في نماذج القياس المحاسبي، لأن المعلومات لما تتأثر بالتعدد في نماذج القياس المحاسبي لا توضح الصورة ولا تصبح المعلومات المالية قابلة للمقارنة.

الشكل (3-43) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الإفصاح عن المعلومات المالية عند اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قابلية المقارنة

هل ترى بأن الإفصاح عند اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قابلية المعلومات المالية للمقارنة من وجهة نظرك ؟ ولماذا؟

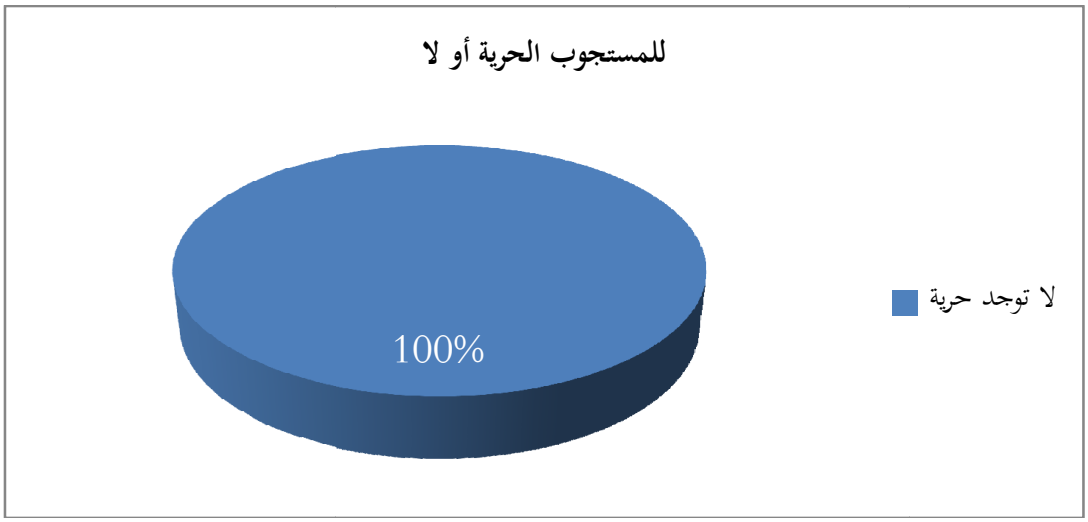


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

بخصوص النظرة الشخصية للمستجوبين حول الإفصاح عند اختيار و تطبيق سياسات محاسبية يزيد من قابلية المعلومات المالية للمقارنة فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها في المؤسسات محل الدراسة (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST") بأن الإفصاح الجيد عن المعلومات المالية عند اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قابليها للمقارنة، لأنه يسمح بإظهار القوائم المالية واضحة وبالتالي يسهل و يزيد من عملية المقارنة.

الشكل (3–44) : يبين توزيع عينة الدراسة حول الحرية في اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسات محل الدراسة

هل للمستجوب الحرية في اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة نعم أو لا؟ ولماذا؟



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

فيما يخص النظرة الشخصية للمستجوبين حول الحرية الممنوحة لهم في المؤسسات التابعين لها عند اختيار و تطبيق سياسات محاسبية فقد اجتمعت عينة الدراسة برمتها في المؤسسات محل الدراسة (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST") بأنه لا توجد حرية لديهم، لأنهم أشخاص مأمورين.

المطلب الثاني: مناقشة و تحليل النتائج

سيتم مناقشة وتحليل النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق والمتعلق بنتائج الدراسة وهذا على أساس المقابلة و المقسمة إلى ثلاثة محاور

❖ **المحور الأول: دراسة مبررات اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي)**

✓ **العنصر الأول : السياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسات محل الدراسة**

من النتائج المتوصل إليها في هذا العنصر نجد أن :

1. كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST") تطبق طريقة الاهتلاك الخطي ، لأنه يوجد استقرار على هذه الطريقة، فهي مسطرة من طرف مجلس المحاسبة الموجود ضمن مجلس إدارة مؤسساتهم، كما أنها تلبي احتياجات المستخدم للمعلومات المالية (إدارة الضرائب)، و أكدوا المستجوبين بأن عدم اختيار و تطبيق مؤسساتهم للطريقة البديلة (طريقة الاهتلاك المتناقص) قد يرجع إلى عدم ملاءمتها مع طبيعة و ميزة مؤسساتهم، فضلا على أنها لا تخدم مستخدم معلوماتهم المالية (إدارة الضرائب)؛
2. أغلب المؤسسات محل الدراسة تطبق طريقة الكلفة عند التقييم اللاحق للتثبيتات العينية، لأنه يوجد استقرار على هذه الطريقة ، كما أنها تعطي منفعة أفضل للمؤسسة، فهي تقدم معلومات موضوعية، فضلا على أنها تقدم معلومات دقيقة و مستندة على حقائق، و أكدوا المستجوبين بأن عدم اختيار و تطبيق مؤسساتهم للطريقة البديلة (طريقة إعادة التقييم) راجع إلى ظروف القيمة العادلة في البيئة الجزائرية التي تعتبر غير ملائمة عند تطبيقها على هذه المؤسسات، و لعل من أبرزها غياب السوق المالي النشط الكفء، و من الناحية الأخرى تطبق مؤسسة " Eco.S.EST" طريقة إعادة التقييم، لأنها جاءت بسبب عدم وجود الثقة بين الطاقمين الحالي و السابق، و أكدوا المستجوبين لنفس المؤسسة بعدم اختيار و تطبيق الطريقة البديلة (طريقة الكلفة) في هذه المؤسسة راجع إلى وجود القوائم المالية مضللة من طرف الطاقم الإداري السابق؛
3. كل المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة"SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") لا تمتلك تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي، لأنها تقوم بإيجار التثبيتات حسب احتياجها لها و بعد الانتهاء من العمل بهذه التثبيتات تقوم هذه المؤسسات بإرجاع تلك التثبيتات إلى أصحابها و تسديدها مباشرة؛
4. كل المؤسسات محل الدراسة تطبق طريقة الكلفة عند التقييم الأولي للمخزونات ، لأنه يوجد استقرار على هذه الطريقة ، كما أنها مسطرة من طرف مجلس المحاسبة الموجود ضمن مجلس إدارة مؤسساتهم، فهي تعطي صورة حقيقية للمخزونات، فضلا على أنها الطريقة المثلى عند تقييم الأولي للمخزونات ، و أكدوا المستجوبين بأن عدم اختيار وتطبيق مؤسساتهم للطريقة البديلة (طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في اقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول المتمثلة في المخزونات)، لأنها لا تتلاءم مع طبيعة و ميزة هذه المؤسسات.
5. كل المؤسسات محل الدراسة تطبق طريقة الجرد الدائم (طريقة الجرد المستمر) عند المتابعة المحاسبية للمخزونات في مؤسساتهم، لأنه يوجد استقرار على هذه الطريقة ، فهي تعطي فكرة مفصلة على التغيرات التي تحدث في المخزونات، فضلا على أنها تحدد رصيد المخزونات بعد كل عملية إدخال أو إخراج وعليه معرفة قيمة المخزونات في أي وقت من الأوقات، و أكدوا المستجوبين بأن عدم

اختيار و تطبيق مؤسساتهم للطريقة البديلة (طريقة الجرد المتناوب)، لأنها لا تتميز بالدقة في متابعة حركة المخزونات، فهي لا تسمح بالمتابعة التفصيلية للمخزونات؛

6. كل المؤسسات محل الدراسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة "CUMP" في مؤسساتهم، لأنه تم الاعتماد عليها على أساس نوعية المخزونات المتواجدة في مخازن مؤسساتهم، فهي تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة،، كما أنها تظهر مخزون آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة، و أكدوا المستجوبين بأن عدم اختيار و تطبيق مؤسساتهم للطريقة البديلة (طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO") قد يكون راجع إلى تقلبات الأسعار وخاصة في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح و بالتالي الضرائب؛
7. أغلب المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تمتلك عقود طويلة الأجل، فبالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر تطبق طريقة الاسترداد عندما تدرج الأعباء و المنتوجات في الحسابات ، لأن طريقة الاسترداد لما يكون العقد مدته سنتين هنا في السنة الأولى المبالغ التي ستسدد بها المؤسسة المقاول في كل سنة سوف تقوم مؤسسة اتصالات الجزائر بتغطية احتياجاتها باستخدام تلك المبالغ التي كانت ستسددها للمقاول، بالإضافة إلى ذلك من الأحسن للمؤسسة أن تسدد المقاول التي تعاقدت معه بعد الانتهاء من الانجاز من أجل مراقبة الشيء الذي تم التعاقد من أجله أي هل يوجد عيوب في المبنى أو لا...الخ ، وكذلك بالنسبة للجانب المحاسبي لطريقة الاسترداد تكون سهلة عند تسجيلها محاسبيا، فضلا على أنها لا يتم إثبات أي جزء من الإيرادات حتى يكتمل العقد، و أكدوا المستجوبين بأن عدم اختيار و تطبيق مؤسساتهم للطريقة البديلة (طريقة التقدم)، لأنها لا تخدم مصالح المؤسسة، أما بالنسبة لمؤسسة "Eco.S.EST " تطبق الطريقة العادية عندما تدرج الأعباء و المنتوجات في الحسابات، لأنها تدرج الأعباء في الصنف السادس (06) و تدرج المنتوجات في الصنف السابع (07)،فضلا على أنها يتم الحصول على النتيجة من خلال الفرق بين المنتوجات و الأعباء، و أكدوا المستجوبين لنفس المؤسسة بعدم اختيار و تطبيق الطريقتين (طريقة الاسترداد ، طريقة التقدم) راجع إلى نقص الخبرة المحاسبية في هذا الجانب و المتعلق بتطبيق هذه الطرق في العقود طويلة الأجل، في حين أن مؤسسة "SNVI" تمتلك عقود ليست طويلة الأجل (عقود قصيرة الأجل)، حيث تطبق الطريقة العادية عندما تدرج الأعباء و المنتوجات في الحسابات، و هذا راجع لسهولة العمل المحاسبي بها وفق هذه الطريقة .

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

– كل المؤسسات محل الدراسة (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي " Eco.S.EST") تطبق طريقة الاهتلاك الخطي عند اهتلاك التثبيتات العينية؛

– طريقة الاهتلاك الخطي تلبي احتياجات المستخدم للمعلومات المالية و المتمثل في إدارة الضرائب؛

– وجود تباين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه السياسات المحاسبية المطبقة في التقييم اللاحق للتثبيتات العينية، حيث أن كل من مؤسسة " SNVI" و مؤسسة اتصالات الجزائر تطبقان طريقة الكلفة، أما مؤسسة " Eco.S.EST" تطبق طريقة إعادة التقييم؛

– تقدم طريقة الكلفة معلومات دقيقة و مستندة على حقائق فعلية؛

– طبقت طريقة إعادة التقييم لغرض حماية الطاقم الإداري الجديد وليس لغرض فائدة مؤسسة " Eco.S.EST"؛

– كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة تقوم بإيجار تثبيتات بحسب احتياجها لها في ظل عدم امتلاكها تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي؛

– كل المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") تطبق طريقة الكلفة عند التقييم الأولي للمخزونات؛

– تعطي طريقة الكلفة الصورة الحقيقية عند التقييم الأولي للمخزونات؛

– كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة تطبق طريقة الجرد الدائم (الجرد المستمر) عند المتابعة المحاسبية للمخزونات الموجودة في مخازنها؛

– تسمح طريقة الجرد الدائم بالمتابعة المحاسبية الجيدة التي تسهل معرفة وضعية المخزونات بشكل مستمر في المؤسسة؛

– تسمح طريقة الجرد الدائم بإعطاء فكرة مفصلة على التغيرات التي تحدث في المخزونات؛

– كل المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة " SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" عند تقييم تكلفة مخزوناتها؛

– وجود تباين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه نوعية العقود التي يملكونها، حيث أن مؤسسة " SNVI" تمتلك عقود ليست طويلة الأجل (عقود قصيرة الأجل)، في حين كل من مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST" يمتلكان عقود طويلة الأجل؛

– وجود تباين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات، حيث أن كل من مؤسسة " SNVI" و مؤسسة " Eco.S.EST" يطبقان الطريقة العادية، أما مؤسسة اتصالات الجزائر تطبق طريقة الاسترداد؛

– تعتمد الطريقة العادية على إدراج الأعباء في الصنف السادس (06) من مدونة الحسابات (صنف حسابات الأعباء) و إدراج المنتوجات في الصنف السابع (07) من مدونة الحسابات (صنف حسابات المنتوجات)؛

– وفق طريقة الاسترداد لا يتم إثبات أي جزء من الإيرادات حتى يكتمل العقد.

✓ **العنصر الثاني : الطريقة الأكثر موثوقية من وجهة نظر المستجوب في الاختيار الذي اختارته كل مؤسسة محل الدراسة**

من النتائج المتوصل إليها في هذا العنصر نجد أن :

1. توجهت أغلب أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة"SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") بأن طريقة الاهتلاك الخطي لا تعتبر أكثر موثوقية من بديلتها و المتمثلة في طريقة الاهتلاك المتناقص، لأنها تقوم على افتراض غير واقعي بالنسبة لكثير من التثبيتات العينية المتواجدة في مؤسساتهم، فضلا على أنها لا تراعي عامل التقادم للتثبيتات العينية، ثم تليها أراء المستجوبين الذين يعتبرون طريقة الاهتلاك الخطي بأنها أكثر موثوقية من طريقة الاهتلاك المتناقص، لأنها طريقة سهلة عند العمل بها محاسبيا، في حين توجت باقي أراء المستجوبين بالحياد، وهذا راجع إلى تجربة الطريقة البديلة " طريقة الاهتلاك المتناقص" لكي يتسنى لهم الحكم على مدى موثوقية طريقة الاهتلاك الخطي؛
2. أغلب أراء المستجوبين في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة (مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") توجهت بأن الطريقة التي اتبعتها مؤسساتهم عند التقييم اللاحق للتثبيتات العينية تعتبر أكثر موثوقية من بديلتها، فبالنسبة لطريقة الكلفة فقد عبروا عنها المستجوبين بأنها تعتبر أكثر موثوقية من بديلتها (طريقة إعادة التقييم)، لأن هناك وثائق تثبت القيمة التاريخية للتثبيتات العينية المسجلة بالقوائم المالية، فضلا على أنها عدم الحاجة إلى إحضار الخبير لتقييم الأصول مما يعني الاستغناء عن جزء من التكاليف الاستغلالية، أما بالنسبة لبعض المستجوبين من مؤسسة "Eco.S.EST" فقد عبروا عن رأيهم بأن طريقة إعادة التقييم تعتبر أكثر موثوقية من طريقة الكلفة، لأنها الطريقة المناسبة للمؤسسة في الوقت الحالي، فضلا على أنها ترجع الثقة للمؤسسة، و تقدم القوائم المالية بطريقة واضحة و غير مضللة عكس ما كانت عليه في السابق، في حين توجهت كذلك بعض أراء المستجوبين لنفس المؤسسة بأن طريقة إعادة التقييم لا تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة، لأنها لا تزال ظروف تطبيقها في المؤسسة غير ملائمة، في حين توجت باقي أراء المستجوبين بالحياد، وهذا راجع إلى تجربة الطريقة البديلة لكي يتسنى لهم الحكم على مدى موثوقية الطريقة المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها ؛

3. توجهت كل أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") بأنها لا توجد طريقة تعتبر أكثر موثوقية من الأخرى، لأن مؤسساتهم لا تمتلك تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي، و حسب أراء هؤلاء المستجوبين على الطريقة التي تتبعها مؤسساتهم و المتمثلة في إيجار (كراء) تثبيتات بحسب احتياجها لها بأنها تعتبر أكثر موثوقية في مؤسساتهم؛
4. أغلب أراء المستجوبين توجهت بأن طريقة الكلفة تعتبر أكثر موثوقية من الطرق البديلة لها (طريقة التكاليف المعيارية ، طريقة يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول المتمثلة في المخزونات) في المؤسسات التابعين لها ، لأنها طريقة سهلة، فهي تعطي قيمة المخزونات الحقيقية، فضلا على أنها تتلاءم مع طبيعة و ميزة مؤسساتهم، في حين توجت باقي أراء المستجوبين بالحياد، وهذا راجع إلى تجربة الطرق البديلة لكي يتسنى لهم الحكم على مدى موثوقية طريقة الكلفة ؛
5. كل أراء المستجوبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") توجهت بأن طريقة الجرد الدائم (طريقة الجرد المستمر) تعتبر أكثر موثوقية من بديلتها (طريقة الجرد المتناوب)، لأنها تتم على مدار السنة، فهي تسمح بمراجعة أرصدة المخزونات أكثر من مرة إن اقتضى الأمر مما يزيد من دقة النتائج، فضلا على أنها الطريقة الأفضل لمتابعة المخزونات؛
6. توجهت أغلب أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") بأن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة "CUMP" لا تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة لها و المتمثلة في طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO"، لأنها هناك مخزونات في مخازن هذه المؤسسات لا تتلاءم مع هذه الطريقة،ثم تليها أراء المستجوبين الذين يعتبرون طريقة التكلفة الوسطية المرجحة "CUMP" بأنها أكثر موثوقية من الطريقة البديلة لها، لأنها تظهر المخزون آخر مدة بقيمة معقولة، في حين توجت باقي أراء المستجوبين بالحياد، وهذا راجع إلى تجربة طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO" لكي يتسنى لهم الحكم على مدى موثوقية طريقة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة "CUMP" ؛
7. توجهت أراء المستجوبين لمؤسسة اتصالات الجزائر بأن الطريقة التي تطبقها المؤسسة و المتمثلة في طريقة الاسترداد تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة لها (طريقة التقدم)، لأنها تتميز بالسهولة عند إدراج الأعباء و المنتوجات في الحسابات، فهي تعطي منفعة أفضل للمؤسسة، في حين توجهت أراء المستجوبين لمؤسسة "SNVI" بأن بالرغم من عدم امتلاك المؤسسة عقود طويلة الأجل أي امتلاكها عقود قصيرة الأجل إلا أن الطريقة التي تتبعها المؤسسة عند إدراجها للأعباء و المنتجات و المتمثلة في الطريقة العادية تعتبر موثوقة، لأنها لا توجد طريقة أخرى بديلة لها في جانب العقود قصيرة الأجل، فهي سهلة التطبيق عند العمل بها، في حين توجهت أراء المستجوبين لمؤسسة "Eco.S.EST" بأن الطريقة العادية التي تعتمدها عند إدراج الأعباء و المنتوجات في الحسابات لا تعتبر موثوقة ، لأنها لا تتلاءم مع العقود طويلة الأجل التي تمتلكها المؤسسة، فضلا على أنها تعتبر طريقة غير مشروعة في جانب العقود طويلة الأجل.

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

– وجود تباين في أراء المستجوبين اتجاه موثوقية طريقة الاهتلاك الخطي المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها، حيث كانت أراء المستجوبين بأن طريقة الاهتلاك الخطي لا تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة (طريقة الاهتلاك المتناقص)، في حين كانت بعض أراء المستجوبين بأن طريقة الاهتلاك الخطي تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة، أما باقي أراء المستجوبين فكانت أرائهم ملتزمة بالحياد بخصوص موثوقية طريقة الاهتلاك الخطي المتبعة من طرف هذه المؤسسات؛

– طريقة الاهتلاك الخطي لا تراعي عامل التقادم للتثبيتات العينية، وهذا ما جعلها لا تعتبر أكثر موثوقية من طريقة الاهتلاك المتناقص؛

– وجود تباين في أراء المستجوبين اتجاه موثوقية الطريقة المتبعة في التقييم اللاحق للتثبيتات العينية من طرف المؤسسات التابعين لها، حيث كانت أراء المستجوبين بأن طريقة الكلفة تعتبر أكثر موثوقية من طريقة إعادة التقييم، في حين كانت الآراء الأخرى للمستجوبين بأن طريقة الكلفة لا تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة، أما باقي أراء المستجوبين فكانت أرائهم ملتزمة بالحياد بخصوص موثوقية الطريقة المتبعة في التقييم اللاحق للتثبيتات العينية من طرف هذه المؤسسات؛

– اعتبار طريقة الكلفة بأنها أكثر موثوقية من طريقة إعادة التقييم راجع إلى وجود وثائق تثبت القيمة التاريخية للتثبيتات العينية المسجلة بالقوائم المالية؛

– اعتبار طريقة إعادة التقييم بأنها أكثر موثوقية من طريقة الكلفة حسب أراء هؤلاء المستجوبين راجع إلى تقديمها قوائم مالية غير مضللة وواضحة؛

– كل المستجوبين يعتبرون أن طريقة إيجار التثبيتات بحسب الحاجة إليها بأنها أكثر موثوقية؛

– كل المستجوبين يعتبرون طريقة الكلفة بأنها أكثر موثوقية من طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة تقييم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه المخزونات؛

– وجود تباين في أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه موثوقية طريقة الجرد المتبعة في المتابعة المحاسبية للمخزونات، حيث كانت أغلب أراء المستجوبين بأن طريقة الجرد الدائم (الجرد المستمر) تعتبر أكثر موثوقية من طريقة الجرد المتناوب، في حين كانت باقي أراء المستجوبين ملتزمة بالحياد بخصوص موثوقية طريقة الجرد الدائم المتبعة من طرف هذه المؤسسات؛

– وجود تباين في أراء المستجوبين اتجاه موثوقية طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها، حيث كانت أغلب أراء المستجوبين بأن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" تعتبر أكثر موثوقية من طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO"، وقد كانت بعض أراء المستجوبين بأن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" لا تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة البديلة لها، أما باقي المستجوبين فكانت أرائهم ملتزمة بالحياد بخصوص موثوقية طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" من طرف هذه المؤسسات؛

– عدم اعتبار طريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" بأنها أكثر موثوقية من طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO" راجع إلى نوعية المخزونات المتواجدة في المخازن لهذه المؤسسات؛

– وجود تباين في أراء المستجوبين اتجاه موثوقية الطريقة المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها عند إدراج الأعباء و المنتوجات في الحسابات ، فكانت أراء المستجوبين لمؤسسة اتصالات الجزائر بأن طريقة الاسترداد تعتبر أكثر موثوقية من طريقة التقدم، في حين كانت أراء المستجوبين لمؤسسة "SNVI" بأن الطريقة العادية تعتبر موثوقة، وقد كانت أراء المستجوبين لمؤسسة " Eco.S.EST" بأن الطريقة العادية لا تعتبر موثوقة باعتبار أن مؤسستهم تمتلك عقود طويلة الأجل.

✓ **العنصر الثالث : الاقتناع الشخصي لأفراد عينة الدراسة في الاختيار الذي اختارته كل مؤسسة محل الدراسة التابعين لها**

من النتائج المتوصل إليها في هذا العنصر نجد أن :

1. توجهت اغلب أراء المستجوبين بأنهم غير مقتنعين بطريقة الاهتلاك الخطي التي اختارتها المؤسسات التابعين لها، لأنها هناك تثبيتات اهتلكت محاسبيا ولكن في الواقع مازالت في هذه المؤسسات، فضلا على أنها لا تعود بالفائدة أكثر على مؤسساتهم، في حين اقتنع باقي المستجوبين بطريقة الاهتلاك الخطي التي اختارتها هذه المؤسسة، لأنها لا توجد مشاكل تواجه هذا النوع من التطبيق ؛

2. توجهت اغلب أراء المستجوبين بأنهم مقتنعين بالطريقة الذي اختارتها المؤسسات التابعين لها ، و المتمثلة في طريقة الكلفة لكل من مؤسسة "SNVI" و مؤسسة اتصالات الجزائر، لأنها سهلة و غير معقدة في التطبيق، فضلا على أنها لا توجد مشاكل تواجه هذا النوع من التطبيق، وطريقة إعادة التقييم التي تتبعها مؤسسة "Eco.S.EST"، لأنها تتلاءم مع ظروف المؤسسة، فضلا على أنها تزيل الشك و توضح القوائم التي كانت مضللة سابقا، أما باقي المستجوبين لمؤسسة "Eco.S.EST" غير مقتنعين بطريقة إعادة التقييم، لأنها غير مناسبة التطبيق في الجزائر؛
3. كل أراء المستجوبين توجهت بأنهم مقتنعين بالطريقة التي اختارتها مؤسساتهم و المتمثلة في إيجار (كراء) تثبيتات بحسب الحاجة إليها لمدة قصيرة، لأنها تخدم مصالح هذه المؤسسات، فضلا على أنها تبقي التثبيتات في المؤسسة لفترة معينة قد تكون ليوم واحد و من ثم إرجاعها إلى أصحابها و تسديدها مباشرة من خلال الفاتورة؛
4. توجهت كل أراء المستجوبين التابعين لمؤسساتهم محل الدراسة بأنهم مقتنعين بطريقة الكلفة عند التقييم الأولي للمخزونات التي اختارتها مؤسساتهم، لأنها سهلة و موثوقة، فضلا على أنها لا توجد مشاكل تواجه هذا النوع من التطبيق، كما أنها تعطي قيمة المخزونات الحقيقية؛
5. جميع أراء المستجوبين في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") توجهت بأنهم مقتنعين بالطريقة التي اختارتها مؤسساتهم و المتمثلة في طريقة الجرد الدائم (طريقة الجرد المستمر)، لأنها تتم المحافظة على سجلات تفصيلية عن تكلفة وكمية المخزونات بشكل مستمر، بالإضافة إلى ذلك تتميز بالدقة في متابعة حركة المخزونات؛
6. توجهت اغلب أراء المستجوبين بأنهم غير مقتنعين بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة "CUMP" عند تقييم تكلفة المخزونات التي اختارتها المؤسسات التابعين لها، لأنها غير ملائمة لبعض المخزونات سريعة التلف، وقد توجهت باقي أراء المستجوبين بأنهم مقتنعين بالاختيار الذي اختارته المؤسسات التابعين لها عند تقييم تكلفة المخزونات ، لأنها تتماشى مع طبيعة المخزونات المتواجدة في المؤسسة التابع لها؛
7. توجهت اغلب أراء المستجوبين بأنهم مقتنعين بالاختيار الذي اختارته مؤسساتهم عند إدراج الأعباء و المنتوجات في الحسابات، فبالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر تستخدم طريقة الاسترداد عند إدراج أعبائها و المنتوجاتها في الحسابات ، لأنها سهلة عند تسجيلها محاسبيا، أما بالنسبة لمؤسسة "SNVI" التي تمتلك عقود قصيرة الأجل تستخدم الطريقة العادية عند إدراج أعبائها و المنتوجاتها في الحسابات، لأنها تتلاءم مع وضعية المؤسسة، فضلا على أنها لا توجد مشاكل تواجه هذا النوع من التطبيق، في حين توجهت أراء المستجوبين لمؤسسة "Eco.S.EST" بأنهم غير مقتنعين بالاختيار الذي اختارته هذه المؤسسة التابعين لها عند إدراج الأعباء و المنتوجات في الحسابات و المتمثل في الطريقة العادية، لأنها لا تتلاءم مع وضعية مؤسسته باعتبارها تمتلك عقود طويلة الأجل.

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

– وجود تباين في أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه اقتناعهم بطريقة الاهتلاك الخطي المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها، حيث كانت أغلب أراء المستجوبين غير مقتنعين بطريقة الاهتلاك الخطي، في حين كانت باقي أراء المستجوبين مقتنعين بطريقة الاهتلاك الخطي؛

– عدم الاقتناع بطريقة الاهتلاك الخطي راجع إلى كونها تقوم على افتراض غير واقعي بالنسبة لكثير من التثبيتات العينية؛

– وجود تباين في أراء المستجوبين اتجاه اقتناعهم الطريقة المتبعة في التقييم اللاحق للتثبيتات العينية من طرف المؤسسات التابعين لها، حيث كانت أغلب أراء المستجوبين مقتنعين بالطريقة التي طبقتها مؤسساتهم و المتمثلة في طريقتين: الأولى طريقة الكلفة

لكل من مؤسسة "SNVI" و مؤسسة اتصالات الجزائر، أما الثانية طريقة إعادة التقييم لمؤسسة " Eco.S.EST" و التي اقتنع بها بعض المستجوبين، في حين كان باقي أراء المستجوبين لمؤسسة " Eco.S.EST" غير مقتنعين بطريقة إعادة التقييم ؛

– كل المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة مقتنعين بطريقة إيجار (كراء) التثبيتات العينية حسب الحاجة إليها؛

– كل المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") مقتنعين بطريقة الكلفة عند التقييم الأولي للمخزونات؛

– إن الاقتناع بطريقة الكلفة راجع إلى كونها سهلة و بسيطة في العمل المحاسبي؛

– كل المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة مقتنعين بطريقة الجرد الدائم (الجرد المستمر) عند المتابعة المحاسبية للمخزونات المتبعة من طرف هذه المؤسسات؛

– إن الاقتناع بطريقة الجرد الدائم راجع إلى كونها تتابع المخزونات بشكل مستمر؛

– وجود تباين في أراء المستجوبين اتجاه اقتناعهم بالطريقة المتبعة عند إدراج الأعباء و المنتوجات في الحسابات ، حيث كانت أغلب أراء المستجوبين مقتنعين بالطريقة المتبعة من طرف المؤسسات التابعين لها، فالمستجوبين لمؤسسة "SNVI"مقتنعين بالطريقة العادية، أما المستجوبين لمؤسسة اتصالات الجزائر مقتنعين بطريقة الاسترداد، في حين كان المستجوبين لمؤسسة " Eco.S.EST" غير مقتنعين بالطريقة العادية.

✓ **العنصر الرابع : الاقتناع الشخصي لأفراد عينة الدراسة لسياسات محاسبية لو تم اختيارها سوف تعود بالمنفعة (الفائدة) على كل مؤسسة محل الدراسة تابعين لها**

من النتائج المتوصل إليها في هذا العنصر نجد أن :

1. توجهت أراء المستجوبين في كل من مؤسسة اتصالات الجزائر و مؤسسة "Eco.S.EST" بأنهم مقتنعين بطريقة الاهتلاك المتناقص عند اهتلاك التثبيتات العينية، لأنها لو يتم اختيارها من طرف مؤسساتهم سوف تعود بالمنفعة عليهم، بالإضافة إلى ذلك هناك تثبيتات أهتلكت محاسبيا و لكنها مازالت تعطي إنتاجية ومنفعة للمؤسسة؛
2. توجهت أراء المستجوبين في مؤسسة "Eco.S.EST" بأنهم مقتنعين بطريقة الكلفة، لأنها تبنى على أحداث فعلية و ليست افتراضية أو متوقعة؛
3. توجهت أراء المستجوبين في كل من مؤسسة اتصالات الجزائر و مؤسسة "Eco.S.EST" بأنهم مقتنعين بطريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO" عند تقييم تكلفة المخزونات، لأنها لو يتم اختيارها من طرف مؤسساتهم سوف تعود بالفائدة عليهم، بالإضافة إلى ذلك يكون التدفق المادي للمخزونات بشكل منطقي و معقول، فهي تتماشى مع المخزونات التي تتميز بسهولة التلف؛
4. توجهت أراء المستجوبين التابعين للمؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST" بأنهم مقتنعين بطريقة الاسترداد عند إدراج الأعباء و المنتوجات في الحسابات عقود طويلة الأجل، لأنها طريقة سهلة و غير معقدة، فهي تتلاءم مع ظروف المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك تعود بفائدة أفضل و أكبر للمؤسسة.

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

– كل المستجوبين الذين لم يقتنعوا بطريقة الاهتلاك الخطي عند اهتلاك التثبيتات العينية اقترحوا طريقة الاهتلاك المتناقص؛

– إن الاقتناع بطريقة الاهتلاك المتناقص راجع إلى كونها تعود بفائدة و منفعة أفضل على المؤسسات التابعين لها؛

– كل المستجوبين الذين لم يقتنعوا بطريقة إعادة التقييم للتثبيتات العينية اقترحوا طريقة الكلفة؛

– إن الاقتناع بطريقة الكلفة راجع إلى كونها تقوم على أحداث فعلية؛

– كل المستجوبين الذين لم يقتنعوا بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة " CUMP" عند المتابعة المحاسبية للمخزونات اقترحوا طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO"؛

– إن الاقتناع بطريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO" راجع إلى كون التدفق المادي للمخزونات يكون بشكل منطقي و معقول؛

– كل المستجوبين لمؤسسة " Eco.S.EST" الذين لم يقتنعوا بالطريقة العادية عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات اقترحوا طريقة الاسترداد؛

– إن الاقتناع بطريقة الاسترداد عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات راجع إلى كونها سهلة و بسيطة في العمل المحاسبي؛

❖ **المحور الثاني: دراسة مدى تغير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي) لسياساتها المحاسبية**

من النتائج المتوصل إليها في هذا المحور نجد أن :

1. أغلب المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي"Eco.S.EST") أحدثت تغيير في السياسات المحاسبية مس جوانب معينة، حيث أن مؤسسة "SNVI" قامت بالتغير في السياسات المحاسبية و الذي مس جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات، هذا معناه أن هذه المؤسسة غيرت من طريقة الجرد المتناوب إلى طريقة الجرد الدائم، حيث كانت في السابق دائرة المالية و المحاسبة التابعة لهذه المؤسسة تستخدم طريقة الجرد المتناوب، و بالتالي لا تستطيع متابعة المخزوناتها بشكل جيد نتيجة عدم تسجل دخول أو خروج المخزونات محاسبيا وفق هذه الطريقة (طريقة الجرد المتناوب)، أما حاليا فإن دائرة المالية و المحاسبة التابعة لنفس المؤسسة تستخدم طريقة الجرد الدائم، لأنها طريقة تفصيلية و جيدة جدا في متابعة حركة المخزونات، لأنها في نهاية السنة تقوم المؤسسة بإجراء مقارنة بين تسيير حركة المخزونات التي تكون على مستوى مخازن المؤسسة و بين محاسبة المخزونات التي تكون على مستوى دائرة المالية و المحاسبة و يجب أن لا تكون هناك اختلافات. في حين قامت مؤسسة "Eco.S.EST" بالتغير في السياسات المحاسبية و الذي مس جانبين، الأول جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية، هذا معناه أن هذه المؤسسة غيرت من طريقة الكلفة إلى طريقة إعادة التقييم، حيث أن في السابق قبل سنة 2015 كانت دائرة المالية والمحاسبة لهذه المؤسسة تستخدم طريقة الكلفة عند التقييم اللاحق لتثبيتاتها العينية، أما حاليا بعد سنة 2015 فإن دائرة المالية والمحاسبة التابعة لنفس المؤسسة تستخدم طريقة إعادة التقييم، لأن بعد سنة 2015 تم تنحي الطاقم الإداري السابق و حل محله للطاقم الإداري الجديد الذي قام بإجراء إعادة التقييم للتثبيتات العينية و هذا بسبب أن الطاقم الإداري السابق الذي كان يستخدم طريقة الكلفة للمؤسسة ترك للطاقم الإداري الجديد قوائم مالية غير واضحة أي مضللة، كذلك هناك سبب آخر جعل المؤسسة تقوم بإعادة تقييم للتثبيتات العينية وهذا السبب هو أن الطاقم الإداري الجديد استخدم طريقة إعادة التقييم لحماية نفسه و ليس لحماية المؤسسة، أما الثاني فقد مس جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات، حيث كانت في السابق تقوم باستخدام الجرد المتناوب أي تقوم بتسجيل الفاتورة محاسبيا فقط دون تسجيل قيد الإدخال أو الإخراج و في آخر السنة يقوم محاسب المؤسسة بترصيد حـ/38 مع حـ/ 30 و جراء استخدام هذه الطريقة أصبحت حركة المخزونات غير واضحة، أما حاليا تقوم دائرة المالية و المحاسبة لهذه المؤسسة باستخدام طريقة الجرد الدائم، وذلك بتسجيل الفاتورة و عمليات دخول و خروج المخزونات، و بالتالي أصبحت حركة المخزونات واضحة؛
2. كل المؤسسات محل الدراسة لا تقوم بتغيير في السياسات المحاسبية في جانب اهتلاك التثبيتات العينية في ظل الاختيارات التي منحها النظام المحاسبي المالي (SCF) و المتمثلة في طريقة الاهتلاك الخطي، لأن مستخدم معلوماتهم المالية هي إدارة الضرائب و

التي تلزم بالثبات، هذا معناه أن هذه المؤسسات لم تقوم بتغيير في السياسات المحاسبية في جانب اهتلاك التثبيتات (طريقة الاهتلاك الخطي) على أساس خدمة مصلحة الضرائب فقط و ليس لخدمة مصالحها التي تعود بالفائدة عليها؛

3. توجهت أغلب أجوبة المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST") بأن هناك عوامل خارجية توثر على التغير في السياسات المحاسبية لهذه المؤسسات، فبالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر فتتمثل العوامل الخارجية لديها في المنافسين لمؤسسة موبليس التابعة لمؤسسة اتصالات الجزائر (سيطرة 100 %)، كما يتمثل المنافسين لمؤسسة موبليس في كل من مؤسسة اوريدو و جيزي، حيث يتحتم على المؤسسة تغيير سياستها بسبب المناقصة عن طريق التحفيز الذي تمنحه مؤسسة موبليس التابعة لمؤسسة اتصالات الجزائر أي تغير سياستها عن طريق التحفيزات التي تمنحها المؤسسة،في حين تتمثل العوامل الخارجية لمؤسسة "Eco.S.EST" في المنافسين لها و الذين يتمثلون في المقاولين، لأنها تنشط في مجال المقاولاتية، حيث كانت مؤسسة "Eco.S.EST" الوحيد التي تمول المؤسسات التربوية بالمعدات (طاولات ، كراسي،...الخ) و في لحظة ما ظهر مقاول جديد أي منافس جديد هنا المؤسسة انتقلت من مجال تمويل المؤسسات بالمعدات إلى مجال البناء هنا المؤسسة غيرت من سياستها من مؤسسة كانت تنشط في تكملة المباني من حيث المعدات (طاولات ، كراسي، ... الخ) إلى مؤسسة تنشط في بناء المباني و بيع الإسمنت، ...الخ، أما حسب جواب المستجوبين لمؤسسة "SNVI" بأن هناك عوامل داخلية تؤثر على الثبات في السياسات المحاسبية، حيث تتمثل العوامل الداخلية لهذه المؤسسة في الحيطة و الحذر و التي تجعل المؤسسة تحافظ على الثبات في سياساتها المحاسبية أما العوامل الخارجية المتمثلة في المنافسين لا يوجد منافسين لمؤسسة (SNVI) لأن منتوج المؤسسة لديه تاريخ يتورث وحتى من زبائن المؤسسة تورث منتوجها لأنه الوقت الذي صنع فيه منتوج (SNVI) سابقا كانت تسمى (SONAKOM) كان ذو جودة عالية وبقي محافظ على هذه الجودة بمعنى كل الزبائن الذين استهلكوا و كسبوا هذا المنتوج (الشاحنات...الخ) لا يستطيعوا الاستغناء عنه لأن منتوج المؤسسة (SNVI) كله مكانيك وليس إلكترونيك أي لا توجد صعوبة فيه بل يتميز بالسهولة في التصليح و يتأقلم مع كل المناخات (الرياح، الانحدارات، ...،الخ) ، كما أن من بين الزبائن التي تتعامل معها هذه المؤسسة هي مؤسسة الجيش الوطني لديها شاحنات من نوع (SNVI) بحيث تقوم مؤسسة الجيش بتجديدها كاملة أي لم يستغنوا عليها لأن مؤسسة الجيش على معرفة و دراية بقوة و تحمل هذه الشاحنات من نوع (SNVI)؛

4. أغلب أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة توجهت بأنهم يؤيدون التغيير في السياسات المحاسبية، لأن التغيير عندما يحصل في المؤسسة يكون لفائدتها أحسن من الثبات الذي لا يناسبها، كما أن التغيير يأتي بالجديد للمؤسسة، وقد توجهت باقي أراء المستجوبين بتأييد الثبات في السياسات المحاسبية، لأن الثبات في البيئة الجزائرية أحسن من التغير الذي لا يستخدم لصالح و فائدة المؤسسة و إنما يستخدم لأغراض أخرى؛

5. توجهت أغلب أجوبة المستجوبين في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة (مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") بأن هذه المؤسسات لا تراعي ردود أفعال مستخدمي معلوماتهم المالية أثناء تغير سياسة محاسبية معينة، لأن هذه المؤسسات تراعي فائدتها و مصلحتها، في حين كانت باقي أجوبة المستجوبين التابعين لمؤسسة "SNVI" بأن هذه المؤسسة تراعي ردود أفعال مستخدمي معلوماتها المالية، لأنه قد يكون التغيير يضر مستخدميها، و بالتالي يجب أن يؤخذ مستخدمي معلوماتها المالية بعين الاعتبار في أي حركة تغيير تتم على مستوى المؤسسة.

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

– وجود تباين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه تغير السياسات المحاسبية المطبقة في هذه المؤسسات، حيث أن مؤسسة "SNVI" غيرت من طريقة الجرد المتناوب إلى طريقة الجرد الدائم في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات، أما مؤسسة " Eco.S.EST"

غيرت من طريقة الكلفة إلى طريقة إعادة التقييم في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية وكذلك غيرت سياستها المحاسبية من طريقة الجرد الدائم في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات؛

– إن التغير في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية جاء من أجل إرجاع الثقة في المؤسسة؛

– إن التغير في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات جاء من أجل المتابعة الجيدة للمخزونات في المؤسسة؛

– بالرغم من الاختيارات التي منحها النظام المحاسبي المالي" SCF" عند اهتلاك التثبيتات العينية ،فإن كل المؤسسات محل الدراسة لا تغير سياستها المحاسبية في هذا الجانب و المتمثلة في طريقة الاهتلاك الخطي؛

– إن عدم تغيير سياسة طريقة الاهتلاك الخطي عند اهتلاك التثبيتات العينية راجع إلى خدمة المستخدم المعلومات المالية (إدارة الضرائب)؛

– وجود تباين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه العوامل التي تؤثر على الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية في البيئة الجزائرية، حيث أن هناك عوامل خارجية تؤثر على التغير في السياسات المحاسبية لكل من مؤسسة اتصالات الجزائر و مؤسسة " Eco.S.EST"، كما أن هناك عوامل داخلية تؤثر على الثبات في السياسات المحاسبية لمؤسسة "SNVI"؛

– إن العوامل الخارجية و المتمثلة في المنافسين هي التي تلزم المؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية؛

– وجود تباين في أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه تأييد الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية من طرف المستخدمين الداخليين للمعلومات المالية في هذه المؤسسات، حيث كانت أغلب أراء المستجوبين يؤيدون التغير في السياسات المحاسبية، أما باقي أراء المستجوبين يؤيدون الثبات في السياسات المحاسبية؛

– إن التغير في السياسات المحاسبية راجع إلى كونه يأتي بالفائدة على المؤسسة أحسن من الثبات الذي قد لا يأتي بالفائدة على المؤسسة؛

– إن الثبات في السياسات المحاسبية راجع إلى كون المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار مبدأ الحيطة و الحذر في العمليات التي تقوم بها؛

– وجود تباين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه مراعاة أو عدم مراعاة ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية أثناء تغير سياسة محاسبية معينة من طرف هذه المؤسسات، حيث أن كل من مؤسسة اتصالات الجزائر و مؤسسة "Eco.S.EST" فهما لا يراعيان ردود أفعال مستخدمي معلوماتهما المالية ، أما مؤسسة "SNVI" فهي تراعي ردود أفعال مستخدمي معلوماتها المالية .

❖ **المحور الثالث: دراسة مدى تأثير المرونة في السياسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي) على المعلومات المالية**

من النتائج المتوصل إليها في هذا المحور نجد أن :

1. أغلب المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة "SNVI" ، مؤسسة "Eco.S.EST") توجد لديها مرونة في السياسات المحاسبية في جوانب معينة بالمقابل هناك جوانب محاسبية أخرى غير موجودة فيها المرونة المحاسبية لهذه المؤسسات، فمؤسسة "SNVI" توجد لديها المرونة المحاسبية في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات، في حين مؤسسة "Eco.S.EST" توجد لديها المرونة المحاسبية في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية و كذلك في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات، كما أن الجوانب المحاسبية الأخرى لجميع هذه المؤسسات لا توجد فيها مرونة في السياسات المحاسبية وذلك لأسباب قانونية؛
2. أغلب أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة توجهت بأن اختيار السياسات المحاسبية التي تتلاءم مع تحقيق أهداف هذه المؤسسات لا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية، لأن هناك سياسات محاسبية تتناسب مع هذه المؤسسات في تحقيق أهدافهم المسطرة و لا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية و المتمثلة في طريقة الاهتلاك المتناقص التي تعطي فائدة لهذه المؤسسات وتضر إدارة الضرائب، في حين توجهت الآراء الأخرى للمستجوبين التابعين لهذه المؤسسات بأن اختيار السياسات المحاسبية التي

تتلاءم مع تحقيق أهداف هذه المؤسسات تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية، لأن الثبات في السياسات المحاسبية هو الطريقة الملائمة و المناسبة للمؤسسة و إدارة الضرائب تلزم المؤسسات بالثبات في السياسات المحاسبية، معناه أن الثبات في السياسات المحاسبية يتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية؛

3. كل أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة "SNVI" ، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") توجهت بأن أكيد المعلومات المالية تتأثر بالتعدد في نماذج القياس المحاسبي (طريقة الاهتلاك الخطي، طريقة الاهتلاك المتناقص، طريقة الكلفة، طريقة إعادة التقييم، ...الخ)، لأن المعلومات المالية لما تتأثر بالتعدد لا تصبح قابلة للمقارنة، و هذا ما حصل لمؤسسة "SNVI"في المتابعة المحاسبية للمخزونات عندما استخدمت طريقة الجرد المتناوب و السنة المقبلة استخدمت طريقة الجرد الدائم، و بالتالي نتيجة لهذا التعدد أصبحت المعلومات المالية غير واضحة و غير قابلة للمقارنة، كما قامت دائرة المالية و المحاسبة لهذه المؤسسة بالرجوع إلى السنة الماضية التي تمت فيها طريقة الجرد المتناوب حيث قامت بتحويل نفس المعلومات المالية التي تم استخدامها في طريقة الجرد المتناوب إلى طريقة الجرد الدائم ؛
4. كل أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة توجهت بأن الإفصاح الذي يتميز بالطابع الشفافية عند اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قابلية المعلومات المالية للمقارنة، لأنه يسمح باتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة ومركزها المالي وذلك من خلال إجراء عملية المقارنة من فترة لأخرى؛
5. توجهت جميع أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة "SNVI" ، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") بأنه لا توجد لديهم الحرية في اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسات التابعين لها، لأنهم أشخاص مأمورين، معناه هذا أي سياسة محاسبية مسطرة من طرف مجلس المحاسبة الموجود ضمن مجلس الإدارة في مؤسساتهم يجب أن تطبق.

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

– وجود تباين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه المرونة في السياسات المحاسبية في هذه المؤسسات، حيث أن مؤسسة "SNVI" لديها مرونة محاسبية في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات، أما مؤسسة"Eco.S.EST" لديها مرونة محاسبية في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية و جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات، كما أن كل المؤسسات محل الدراسة لا توجد لديهم مرونة محاسبية في الجوانب الأخرى الخاصة بالعمل المحاسبي؛

– إن عدم وجود مرونة محاسبية في الجوانب الأخرى في هذه المؤسسات راجع إلى الأسباب القانونية؛

– وجود تباين في أراء المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة اتجاه اختيار السياسات المحاسبية المقتنعين بها التي تتلاءم مع الأهداف المسطرة للمؤسسات التابعين لها و التي تتناسب أو لا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية، حيث كانت أغلب أراء المستجوبين بأن السياسات المحاسبية المقتنعين بها لا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية، في حين كانت باقي أراء المستجوبين بأن السياسات المحاسبية المقتنعين بها تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية؛

– كل المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة " Eco.S.EST") كانت أرائهم بأن المعلومات المالية تتأثر بالتعدد نماذج القياس المحاسبي؛

– إن التعدد نماذج القياس المحاسبي يفقد المعلومات المالية خاصية قابلية المقارنة؛

– إن التعدد نماذج القياس المحاسبي يضعف الثقة في المعلومات المالية ومن ثم يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

– كل المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة كانت أرائهم بأن الإفصاح الذي يتميز بالطابع الشفافية عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قابلية المعلومات المالية للمقارنة؛

– إن الإفصاح الجيد عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الذي يؤدي إلى إظهار المعلومات المالية التي تتميز بالشفافية في القوائم المالية للمؤسسة، و بالتالي يزيد من قابلية هذه المعلومات للمقارنة؛

– إن تحقق قابلية المعلومات المالية للمقارنة راجع إلى توفر عنصرين، الأول عنصر التوحيد، أما الثاني عنصر الاتساق؛

– كل المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") كانت أرائهم بأن لا توجد لديهم الحرية في عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في هذه المؤسسات؛

– إن عدم وجود الحرية في عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية راجع إلى كونهم أشخاص مأمورين، يطبقون الأوامر فقط.

المطلب الثالث : عرض جدول مختصر يوضح ما تم تناوله في المقابلة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

– الفرع الأول : عرض جدول مختصر حول المحور الأول من محاور المقابلة

جدول رقم (3–7) : يبين مختصر المحور الأول حول اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر"ALGERIE TELECOM " ، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "ECO.S.EST")

	البيان	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة		
		المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)	مؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي (ECO.S.EST)
السياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسات محل الدراسة	**اهتلاك التثبيتات العينية**	اهتلاك الخطي	اهتلاك الخطي	اهتلاك الخطي
	التقييم اللاحق للتثبيتات العينية	طريقة الكلفة	طريقة الكلفة	طريقة إعادة التقييم
	تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي	لا تقوم باقتناء تثبيتات بعقد إيجار تمويلي بل تقوم بإيجار(كراء) تثبيتات حسب احتياجاتها لها لفترة قصيرة جدا قد تكون ليوم واحد أو يومين أي حسب الاحتياج	لا تقوم باقتناء تثبيتات بعقد إيجار تمويلي بل تقوم بإيجار(كراء) تثبيتات حسب احتياجاتها لها لفترة قصيرة جدا قد تكون ليوم واحد أو يومين أي حسب الاحتياج	لا تقوم باقتناء تثبيتات بعقد إيجار تمويلي بل تقوم بإيجار(كراء) تثبيتات حسب احتياجاتها لها لفترة قصيرة جدا قد تكون ليوم واحد أو يومين أي حسب الاحتياج
	التقييم الأولي للمخزونات	طريقة الكلفة	طريقة الكلفة	طريقة الكلفة
	المتابعة المحاسبية للمخزونات	الجرد الدائم	الجرد الدائم	الجرد الدائم
	تقييم تكلفة المخزونات	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP)	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP)	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP)

	البيان	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)	مؤسسة اتصالات الجزائر ALGERIE (TELECOM)	المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي (ECO.S.EST)
تابع للسياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسات محل	**الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل أو عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات**	تمتلك عقود ليست طويلة الأجل (لا تتجاوز 6 أشهر) بحيث تدرج الأعباء في الصنف السادس (ح/6) أما المنتوجات تدرج في الصنف السابع (ح/7) أي يتم إدراج الأعباء و المنتوجات بالطريقة العادية	طريقة الاسترداد	تمتلك عقود طويلة الأجل بحيث تدرج الأعباء في الصنف السادس (ح/6) أما المنتوجات تدرج في الصنف السابع (ح/7) أي يتم إدراج الأعباء و المنتوجات بالطريقة العادية.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المقابلة.

تعليق :

- بخصوص التثبيتات العينية، فإن المؤسسات محل الدراسة تمتلكها بطريقة الاهتلاك الخطي، في حين هناك تباين في التقييم اللاحق لهذه التثبيتات العينية حيث أن كل من مؤسسة "SNVI" ومؤسسة "ALGERIE TELECOM " يقيمانها وفق طريقة الكلفة ، أما مؤسسة "ECO.S.EST" تقيمها بطريقة إعادة التقييم؛
- بخصوص التثبيتات المقتناة بعقد إيجار تمويلي، فإن المؤسسات محل الدراسة لا تقوم باقتناء التثبيتات إنما تقوم بإيجارها و ذلك حسب الحاجة إليها قد تكون ليوم واحد؛
- بخصوص المخزونات، فإن المؤسسات محل الدراسة تقوم بالتقييم الأولي لمخزوناتها بطريقة الكلفة، وكذلك تقوم بالمتابعة المحاسبية لمخزوناتها وفق طريقة الجرد الدائم، كما تقوم بتقييم تكلفة مخزوناتها وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP)؛
- بخصوص العقود طويلة الأجل أو ليست عقود طويلة الأجل، فإن هناك تباين حيث أن كل من مؤسسة "SNVI" و مؤسسة "ECO.S.EST" لا يمتلكان عقود طويلة الأجل، أما مؤسسة " ALGERIE TELECOM" تمتلك عقود طويلة الأجل؛
- بخصوص الإدراج المحاسبي للأعباء و المنتوجات فإن كل من مؤسسة مؤسسة "SNVI" و مؤسسة "ECO.S.EST" يقومان بإدراج المنتوجات في الصنف السابع (ح/7) و الأعباء في الصنف السادس (ح/6)، أما مؤسسة "ALGERIE TELECOM " تقوم بإدراج المنتوجات و الأعباء وفق طريقة الاسترداد.

– الفرع الثاني: عرض جدول مختصر حول المحور الثاني من محاور المقابلة

جدول رقم (3–8) : يبين مختصر المحور الثاني حول مدى تغير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر "ALGERIE TELECOM "، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي"ECO.S.EST") لسياساتها المحاسبية

البيان	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة		
	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)	مؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي (ECO.S.EST)
تغير السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة	تغير في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات **سابقا**: الجرد المتناوب **حاليا**: الجرد الدائم	لم تغير في السياسات المحاسبية	تغير في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية، و كذلك يوجد تغير في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات **سابقا**: طريقة الكلفة الجرد المتناوب **حاليا**: طريقة إعادة التقييم الجرد الدائم
تغير السياسات المحاسبية في جانب اهتلاك التثبيتات العينية في ظل الاختيارات المحاسبية التي منحها النظام المحاسبي المالي (SCF) في المؤسسات محل الدراسة	خدمة مصالح الدولة (إدارة الضرائب)	خدمة مصالح الدولة (إدارة الضرائب)	خدمة مصالح الدولة (إدارة الضرائب)

البيان	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)	مؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي (ECO.S.EST)
العوامل التي تؤثر على قرار الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة	داخلية	خارجية	خارجية
المؤسسات محل الدراسة تراعي أو لا تراعي أثناء تغيير سياسة محاسبية معينة ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية	تراعي	لا تراعي	لا تراعي

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المقابلة.

تعليق :

– بخصوص التغيير في السياسات المحاسبية، فإن هناك تباين حيث أن كل من مؤسسة "SNVI" و مؤسسة "ECO.S.EST" قاما بالتغيير في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات (من الجرد المتناوب إلى الجرد الدائم)، بالإضافة إلى ذلك فإن مؤسسة "ECO.S.EST" قامت كذلك بالتغيير في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية (من طريقة الكلفة إلى طريقة إعادة التقييم)؛

– بخصوص عدم تغيير السياسات المحاسبية في جانب اهتلاك التثبيتات العينية، فإن المؤسسات محل الدراسة ينظرون إلى عدم وجود تغيير في هذا الجانب راجع إلى خدمة مصالح الدولة (إدارة الضرائب)؛

– بخصوص العوامل التي تؤثر على قرار الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية، فإن هناك تباين حيث أن مؤسسة "SNVI" تعتبر أن هناك عوامل داخلية تؤثر على قرار الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية، في حين أن كل من مؤسسة "ALGERIE TELECOM " و مؤسسة "ECO.S.EST" يعتبران أن هناك عوامل خارجية تؤثر على قرار الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية؛

– بخصوص مراعاة أو عدم مراعاة ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية أثناء تغيير سياسة محاسبية معينة، فإن هناك تباين حيث أن كل من مؤسسة "ALGERIE TELECOM " و مؤسسة "ECO.S.EST" لا تراعي ردود أفعال مستخدمي معلوماتهما المالية، أما مؤسسة "SNVI" فإنها تراعي ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية.

– الفرع الثالث: عرض جدول مختصر حول المحور الثالث من محاور المقابلة

جدول رقم (3–9): يبين مختصر المحور الثاني حول مدى تأثير المرونة في السياسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI " ، مؤسسة اتصالات الجزائر"ALGERIE TELECOM "، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "ECO.S.EST ") على المعلومات المالية

البيان	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة		
	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)	مؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي (ECO.S.EST)
وجود أو عدم وجود مرونة في السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة	توجد مرونة في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات (تحول من الجرد المتناوب إلى الجرد الدائم) ، كما لا توجد المرونة المحاسبية في الجوانب الأخرى في المؤسسة.	لا توجد مرونة في السياسات المحاسبية	توجد مرونة في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية (تحول من طريقة الكلفة إلى طريقة إعادة التقييم) ، و كذلك توجد مرونة في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات (تحول من الجرد المتناوب إلى الجرد الدائم)، كما لا توجد المرونة المحاسبية في الجوانب الأخرى في المؤسسة.
النظرة الشخصية للمستجوبين حول تأثير المعلومات المالية بالتعدد في نماذج القياس المحاسبي	أكيد تتأثر	أكيد تتأثر	أكيد تتأثر

البيان	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)	مؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي (ECO.S.EST)
النظرة الشخصية للمستجوبين حول الإفصاح عند اختيار و تطبيق سياسات محاسبية يزيد من قابلية المعلومات المالية للمقارنة	أكيد يزيد من قابلية	أكيد يزيد من قابلية	أكيد يزيد من قابلية
النظرة الشخصية للمستجوبين حول الحرية في اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة	لا توجد حرية	لا توجد حرية	لا توجد حرية

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المقابلة.

تعليق حول الجدول مختصر حول المحور الثالث من محاور

– بخصوص وجود أو عدم وجود مرونة في السياسات المحاسبية، فإن هناك مرونة في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات لكل من مؤسسة "SNVI" و مؤسسة "ECO.S.EST"، بالإضافة إلى ذلك فإن مؤسسة "ECO.S.EST" لديها أيضا مرونة في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية؛

– بخصوص النظرة الشخصية للمستجوبين حول تأثير المعلومات المالية بالتعدد في نماذج القياس المحاسبي، فقد أكد المستجوبين التابعين للمؤسسات محل الدراسة أن المعلومات المالية تتأثر بالتعدد في نماذج القياس المحاسبي؛

– بخصوص النظرة الشخصية للمستجوبين حول الإفصاح عند اختيار و تطبيق سياسات محاسبية يزيد من قابلية المعلومات المالية للمقارنة، فقد أكد المستجوبين التابعين للمؤسسات محل الدراسة أن الإفصاح يزيد من قابلية المعلومات المالية للمقارنة؛

– بخصوص النظرة الشخصية حول الحرية في اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية، فقد أكد المستجوبين التابعين للمؤسسات محل الدراسة أنه لا توجد حرية عند اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة.

خلاصة الفصل الثالث

حاولت الطالبة في هذا الفصل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة و هي " أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية للفترة الممتدة بين (2014-2018)"، حيث حاولت الإجابة عنها من خلال الاعتماد على الدراسة الحالة من خلال إجراء المقابلة الشخصية التي أجريت مع ثلاث مؤسسات اقتصادية جزائرية متكونة من خمسة عشر (15) عينة ، وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تعرضت فيه الطالبة إلى تقديم المؤسسات محل الدراسة ، أما المبحث الثاني تعرضت فيه إلى الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة، و المبحث الثالث تناولت فيه نتائج الدراسة و مناقشتها، و خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في ما يلي :

- ترى أغلب عينة الدراسة أن اهتلاك التثبيتات العينية وفق طريقة الاهتلاك المتناقص تتصف بالموثوقية، بينما باقي عينة الدراسة انقسمت إلى قسمين، الأولى اتجهت نحو الحياد حول موثوقية طريقة الاهتلاك الخطي للتثبيتات العينية، و الثانية ترى أن طريقة الاهتلاك الخطي عند اهتلاك التثبيتات العينية تتصف بالموثوقية، و هذا حسب وجهة نظرهم؛

- ترى أغلب عينة الدراسة أن المعلومات المالية المقاسة استنادا لمبدأ التكلفة التاريخية تتصف بالموثوقية العالية، أما باقي عينة الدراسة انقسمت إلى قسمين، الأولى اتجهت نحو الحياد حول موثوقية طريقة التكلفة التاريخية أو طريقة إعادة التقييم عند التقييم اللاحق للتثبيتات العينية، أما الثانية ترى أن المعلومات المالية المقاسة استنادا لأساس القيمة العادلة جاءت نتيجة إرجاع الثقة في المؤسسة، و هذا حسب وجهة نظرهم؛

- ترى جميع عينة الدراسة أن التقييم الأولي للمخزونات وفق طريقة الكلفة يعتبر سهلا و موثوقا، و هذا حسب وجهة نظرهم؛

- حصل تغير في السياسات المحاسبية في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية لمؤسسة (Eco.S.EST)، كما حصل التغير في السياسات المحاسبية لكل من مؤسسة (SNVI) وكذلك مؤسسة (Eco.S.EST) في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات، و هذا حسب وجهة نظرهم؛

- هناك تأييد بنسبة كبيرة للتغير في السياسات المحاسبية من طرف عينة الدراسة، وهذا نتيجة لتحسين وضعية المؤسسة إلى الأفضل، في المقابل هناك تأييد بنسبة قليلة للثبات في السياسات المحاسبية من طرف عينة الدراسة، وهذا راجع إلى الأسباب القانونية؛

- عدم وجود مرونة محاسبية في الجوانب المحاسبية الأخرى لدى مجتمع الدراسة، في المقابل هناك مرونة في السياسات المحاسبية في جانبين، الأولى في جانب التقييم اللاحق للتثبيتات العينية، و الثانية في جانب المتابعة المحاسبية للمخزونات؛

- ترى جميع عينة الدراسة أن المعلومة المالية لما تتأثر بتعدد بنماذج القياس المحاسبي تصبح غير قابلة للمقارنة؛

- ترى جميع عينة الدراسة أنه لا توجد الحرية عند اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة، وهذا راجع إلى كون إي موظف في المؤسسة هو عبد مأمور.

الخاتمة

تمحور موضوع الدراسة حول أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية، حيث حاولت الطالبة الإجابة على الإشكالية المطروحة و المتمحورة حول " ما مدى تأثير مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية للفترة الممتدة بين (2014-2018)؟ " ، ولهذا تم التطرق إلى مختلف الأسس النظرية للسياسات المحاسبية و المعلومات المالية، وتم كذلك التطرق في الجانب النظري إلى السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي "SCF"، وكذلك تناولت الطالبة أيضا في الجانب النظري بالتفصيل مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية؛ وفي الأخير تم إسقاط ما تناولته الطالبة في الجانب النظري لهذه الدراسة على الجانب التطبيقي، من خلال تصميم استمارة مقابلة و توجيهها لعينة في دائرة المالية و المحاسبة و مسؤولي المخازن لثلاثة مؤسسات اقتصادية في الجزائر (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST").

وجهة نظر شخصية للطالبة (بكل تحفظ) :

لم يحظى موضوع أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية بكثير من الاهتمام على الصعيد المحلي، وذلك بسبب القيود القانونية المفروضة، كما أن بالرغم من وجود اختيارات و بدائل في السياسات المحاسبية التي منحها النظام المحاسبي المالي "SCF" إلا أنه هناك تحفظات قانونية تتعلق بالمرونة في السياسات المحاسبية، حيث أن الثبات في السياسات المحاسبية راجع للأسباب القانونية، لأن تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" في الجزائر على إثر قرارات و تأثيرات أجنبية دون وجود أرضية جزائرية جاهزة لاستيعاب هذا النظام المحاسبي المالي المأخوذ من المعايير المحاسبية الدولية، خاصة أن هذا النظام بني على أسس لا يزال الاقتصاد الجزائري يفتقر إليها، كصعوبة الحصول على المعلومات في مختلف الميادين مثل الإحصاءات الصحيحة التي تبنى عليها عملية التقدير، وعدم وجود أسواق تجارية ومالية نشطة تعكس الظروف العادية للمنافسة، لهذا السبب كان تطبيقه صعب، وهذا ما لمسته الطالبة من خلال المقابلة التي تم إجرائها مع عينة الدراسة في دائرة المالية و المحاسبة المعنيين بالدرجة الأولى بتجسيد المبادئ والقواعد وكذا المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي "SCF" على واقع مؤسساتهم و كذا مسؤولي المخازن، فإذا ما نظرت الطالبة إلى واقع البيئة الاقتصادية الحالية التي تعمل فيها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر نجدها لا تتوفر مثلا على مراكز خبرة كافية متخصصة في مجال تقييم التثبيتات العينية ولا وجود لسوق مالي قوي من أجل تطبيق القيمة العادلة ، فما زالت المؤسسات يسود محاسبتها منهج التكلفة التاريخية من خلال التزامها بالفواتير والقيم التاريخية في تسجيلاتها المحاسبية، وبالتالي فإن غالبية هذه المؤسسات لا تعيد تقييم أصولها حسب القيمة العادلة وفق طريقة إعادة التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي "SCF"، لأن السوق فارغة و لا يوجد نص قانوني يلزم بذلك في نهاية كل سنة، لكن تأمل الطالبة أنه مع مرور الوقت وظهور الاحتياج، ستظهر مراكز الخبرة ويتحسن الوضع ويصبح تطبيق النظام المحاسبي المالي يسير وفق قواعد مقبولة وتذهب الذهنية التي تنادي بسرية المعلومات وتصبح كل المعلومات المالية متوفرة للجميع عبر مواقع الانترنيت.

أولا: اختبار الفرضيات

توصلت الدراسة إلى نتائج اختبار الفرضيات التالية :

– الفرضية الأولى: " يتم اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسة وفقا لأساس موضوعي "، ومن خلال تحليل نتائج المقابلة الشخصية الخاصة بهذه الفرضية تستنتج الطالبة أن مجتمع الدراسة تختار سياستها المحاسبية وفق مبررات موضوعية وهذا لفائدة (منفعة) المؤسسة، **و منه قبول الفرضية.**

– **الفرضية الثانية** : " تقوم المؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية عند الضرورة "، ومن خلال تحليل نتائج المقابلة الشخصية الخاصة بهذه الفرضية تستنتج الطالبة أن مجتمع الدراسة تقوم بتغيير السياسات المحاسبية عند الضرورة وهذا لتحسين القوائم المالية للمؤسسة، **و منه قبول الفرضية**.

– **الفرضية الثالثة** : " تأثير مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في المؤسسات محل الدراسة "، ومن خلال تحليل نتائج المقابلة الشخصية الخاصة بهذه الفرضية تستنتج الطالبة أن مجتمع الدراسة أكدت أن المعلومات المالية تتأثر بمرونة السياسات المحاسبية وهذا نتيجة لتعدد بدائل السياسات المحاسبية على نفس المعلومة المالية، **و منه قبول الفرضية**.

ثانيا : نتائج الدراسة

1. الاستنتاجات المتعلقة بالجانب النظري

– السياسات المحاسبية هي القواعد و الأسس التي تقوم بها المؤسسة عند اختيارها لأحد البدائل المحاسبية نتيجة لتحسين الصورة المالية، وذلك في ضوء مجموعة من الاعتبارات الداخلية و الخارجية؛

– المعلومات المالية عبارة عن سلعة ذات قيمة وفائدة لمجموعة من الأطراف، كما أنها تسهل عملية اتخاذ القرار لذلك يجب أن تتميز بمجموعة من الخصائص تجعل منها معلومات ذات جودة؛

– ضرورة قيام المؤسسة بالإفصاح عن هذا التغير في السياسات المحاسبية ضمن الملاحق في شكل ملاحظات لإضفاء مصداقية أكبر على القوائم المالية ؛

– يتجسد التغير في السياسات المحاسبية في الانتقال من سياسة محاسبية معروفة إلى سياسة محاسبية أخرى معروفة و مقبولة، وقد يكون إلزاميا أو اختياريا من طرف المؤسسة؛

– تكمن المرونة المحاسبية في اختيار و تطبيق السياسة المحاسبية من إعداد وعرض القوائم و التقارير المالية أكثر ملاءمة و موثوقية، و إذا تمت عملية الانتقاء بناءا على مبررات موضوعية؛

– يتأثر اختيار السياسات المحاسبية بعوامل داخلية، مثل : الحيطة و الحذر، الأهمية النسبية،...الخ؛

– بالإضافة إلى العوامل الداخلية، هناك عوامل خارجية تؤثر في اختيار السياسات المحاسبية، مثل : كفاءة السوق، ...الخ؛

– يعد التعدد في تطبيق السياسة المحاسبية أكثر ملاءمة و موضوعية من التوحيد، بالنسبة للممارسات المحاسبية التي تتطلب التنوع و المرونة؛

– إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية أداة تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدميها من ناحية و تضييق فجوة عدم تماثل المعلومات، و تمكينهم من اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية.

2. الاستنتاجات المتعلقة بالجانب التطبيقي

– إن ثبات السياسة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة راجع إلى أسباب قانونية؛

– التقييم اللاحق للتثبيتات العينية باستخدام طريقة إعادة التقييم غير ملائم لظروف مؤسسة البناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST"؛

– الاختيار المحاسبي عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات غير ملائم لظروف مؤسسة البناء للجنوب الشرقي "Eco.S.EST"؛

– وفق طريقة الجرد الدائم (الجرد المستمر) تستطيع المؤسسات محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") متابعة حركة المخزونات بدقة شديدة، نظرا لأن المتابعة تتم على مستوى كل حركة للصنف الواحد، وبالتالي يمكن الوصول للربحية على مستوى الحركة الواحدة؛

– تقييم تكلفة المخزونات بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة "CUMP" غير ملائم للمؤسسات محل الدراسة؛

– تؤدي طريقة الاسترداد إلى إثبات كامل الإيرادات و كامل إجمالي الربح المتعلق بالعقد في السنة الأخيرة من تنفيذ العقد، ولهذا السبب فإن طريقة الاسترداد تعد أفضل وذلك كأساس للاعتراف بالإيرادات عقود طويلة الأجل؛

– عدم تجانس المعلومات المالية الناتجة عن تعدد نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة؛

– تراعي المؤسسات محل الدراسة خاصية المعلومات المالية من حيث قابليتها للمقارنة وذلك عند إعدادها للقوائم المالية.

ثالثا : التوصيات

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة تقترح الطالبة التوصيات التالية:

– إلزام المؤسسات الجزائرية محل الدراسة (مؤسسة "SNVI"، مؤسسة اتصالات الجزائر، مؤسسة "Eco.S.EST") الخاضعة للنظام المحاسبي المالي بضرورة نشر قوائمها المالية في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية مع الملاحق التي تبين الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة؛

– ضرورة اهتلاك التثبيتات العينية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة وفقا لطريقة الاهتلاك المتناقص؛

– ضرورة تقييم تكلفة المخزونات في المؤسسات محل الدراسة وفقا لطريقة الوارد أولا الصادر أخيرا "FIFO"؛

– ضرورة إقامة دورات تدريبية و تأهيلية للعاملين في دائرة المالية و المحاسبة لمؤسسة "Eco.S.EST"عن الاستخدام الصحيح للسياسات المحاسبية المتعلقة بالعقود طويلة الأجل؛

– ضرورة إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات في مؤسسة "Eco.S.EST" وفقا لطريقة الاسترداد؛

– ضرورة تكييف نصوص القانون التجاري و الجبائي مع مختلف التحديثات التي جاء بها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛

– يجب أن تتسم إدارة الضرائب بالمرونة المحاسبية ، وذلك من خلال استخدامها لطرق و سياسات محاسبية تتماشى مع طبيعة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على الوجه الخاص، وعلى المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية على الوجه العام؛

– رفع ما يسمى بالسرية على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة .

رابعا : آفاق الدراسة

تناولت هذه الدراسة موضوع أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية، و بعد استخلاص الطالبة للنتائج المذكورة، ترى الطالبة انه مازالت بعض النقاط يمكن التطرق إليها و تكون محور إشكاليات لأبحاث مستقبلية وهي كالآتي :

– دراسة دور النظرية الإيجابية في قرار اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

– دراسة أثر دوافع الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

– دراسة أثر اختلاف طرق السياسات المحاسبية في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية؛

– دراسة العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

– دراسة دور السياسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية في تقييم مخاطر المؤسسة بواسطة مستخدمي المعلومات المالية.

المراجع

أولا– المراجع باللغة العربية

❖ الكتب

1/ Ahmed Riahi-Belkaoui، تعريب : رياض العبد الله، **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009،ص276.

2/ أحمد محمد نور، السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

3/ أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية(لإطار الفكري و النظم التطبيقية)**، القاهرة، مصر، 1997.

4/ أحمد حسين علي ، **المحاسبة المتوسطة في الأصول الثابتة والاستثمارات والالتزامات ومشاكل قياس الدخل** ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، .2011

5/ أحمد نور، **المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية** ، الدولية والعربي والمصرية، الإسكندرية، مصر، 2000.

6/ أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء، عمان، 2005.

7/ أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**،الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

8/ أمين السيد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، دار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، .2005

9/ أبو فضلي ، **إدارة المخزون**، دار المناهج للنشر والتوزيع والطباعة، السعودية، 2006.

10/ أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولي، جامعة البترا، البترا، الأردن، 2005.

11/ إبراهيم هندي، **الفكر الحديث في الاستثمار**، الطبعة الثانية،منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية،مصر، 2004 .

12/ الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **محاسبة مالية1**، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.

13/ بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2010.

14/ حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

15/ حيدر محمد بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، الطبعة الأولى، دار حامد، عمان، الأردن، 2007.

16/ حسين القاضي ، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار العلمية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2001.

17/ حكمة احمد الراوي، **تنظيم المعلومات المحاسبية و المنظمة(نظرية مع الدراسة تطبيقية)**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، .1999

18/ خليل المحمود الرفاعي و آخرون ، **أساسيات المحاسبية المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

19/ دونالد كيسو ، جيري بجانت،، ترجمة احمد حامد حجاج ،**المحاسبة المتوسطة** ، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،.2005

20/ رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري– التطبيقات العملية)**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، .2013

21/ رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن،.2003

22/ رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل، حلب، سوريا، .2005

23/ سامر مظهر قنطقجي، **لغة الإفصاح المالي والمحاسبي**، لطبعة الأولى، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة،حماة، سوريا، 2012.

24/ سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ و أساسيات علم المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.

25/ سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، .2009

26/ سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة منقحة و مزيدة، الجزائر، .2002

27/ صادق الحسن، **التحليل المالي و المحاسبي**، دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها، دار مجد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، .1998

28/ طارق عبد العال حمادة، **دليل استخدام معايير المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، .2009

29/ طارق عبد العال حمادة، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان نظرة حالية و مستقبلية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

30/ / طارق عبد العال حمادة، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، .2000

31/ علي احم أبو الحسن، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، .1998

32/ عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر حيطالي، .2009

33/ عباس مهدي الشيرازي، **مدخل نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، .1990

34/ عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991.

35/ عبد الرزاق محمد القاسم، **تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، .2006

36/ عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي**،الجزء الأول الإطار التاريخي للمحاسبة، طبعة1، عمان، الأردن، .2002

37/ عصفت سيد احمد عاشور، **دراسات في نظم المعلومات المحاسبية**، دار النهضة للطباعة و النشر، بيروت، 1996.

38/ فريجات، ياسر صالح، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،.2013

39/ فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة نظرية و التطبيق في القوائم المالية**، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، .2002

40/ كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.

41/ كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2007.

42/ كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004.

43/ لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية(دروس و تطبيقات محلولة)**، الصفحات الزرقاء العالمية، البويرة، الجزائر، 2012.

44/ لطفي أمين السيد أحمد، **التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 .

45/ محمد مطر، مرسي السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة**، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.

46/ محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والإفصاح**، دار وائل، عمان الأردن، ط1 ،2004.

47/ محمد مطر ، **مبادئ المحاسبة المالية : الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح** ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، .2007

48/ محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007.

49/ محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية(الدورة المحاسبية)**، الجزء الأول، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010.

50/ محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.

51/ محمد شريف توفيق، **مقدمة المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، مكتبة المدينة، الزقازيق، مصر، 2001-2002.

52/ محمد عباس حجازي، **المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة (النظرية– الأساليب– الاستخدامات)**، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1991.

53/ محمود السيد الناغي، **أسس المحاسبة (التأصيل وإطار التطبيق)**، المكتبة العصرية، المنصورة، .2006

54/ محمد الفيومي محمد و أحمد حسين، **تصميم و تشغيل نظم المعلومات المحاسبية**، مكتبة و مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، مصر، .1998

55/ محمد عبد الحميد محمد عطية،**موسوعة المعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.

56/ محمد الحناوي وآخرون، **الاستثمار في الأوراق المالية وإدارة المخاطر**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007 .

57/ محمد الحناوي، نهال فريد مصطفى، **مبادئ وأساسيات الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

58/ منور أو سرير، محمد حمو، **جباية المؤسسات**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، طبعة الأولى،2009 .

59/ ناصر نور الدين، عبد اللطيف، **المحاسبة المالية في القياس و الإفصاح عن الأصول و الالتزامات**،دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، .2014

60/ مداني بن بلغيث، **استعراض النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي "SCF"**، دروس في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2010.

61/ المجمع العربي للمحاسبين، **المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات**، مطبعة الشمس، عمان، الأردن، 2001.

62/ نعيم حسين دهمش، **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما**،دار المطبوعات للنشر ودائرة المكاتب الوطنية، عمان، الأردن، 1995.

63/ ناصر دادي عدون، **الاتصال ودوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية**، بدون دار نشر.

64/ هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الجزائر، 2002.

65/ وليد محمد الشباني، **مبادئ المحاسبة والتقرير المالي** ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014.

66/ وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنيمارك، 2007.

67/ وليد ناجي الحيالي، **النظرية المحاسبية**، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008.

68/ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004.

69/ وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

70/ ياسر صادق مطيع و آخرون، **نظم المعلومات المحاسبية**، طبعة1، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان ، الأردن، 2007.

❖ **البحوث الجامعية**

1/ أحمد عبد الهادي شيبر، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين)**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

2/ أحطيبة محمد يونس عبد السلام، **"التغير في السياسات المحاسبية وتأثيره على عدالة وصدق القوائم المالية " (دراسة حالة شركة شل المحدود بالسودان)**، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2010.

3/ بورويسة سعاد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)**، مذكرة ماجستير، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2009-2010.

4/ بوعلام ولهي، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي(حالة الجزائر)**،مذكرة الماجستير،كلية العلوم الاقتصادية ، والتسيير،جامعة الجزائر، 2004.

5/ بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية)**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012.

6/ جمال عبد الكريم الحصان، **خصائص المعلومات المحاسبية المحسوبة و أثرها على توزيع الأرباح**، أطروحة دكتوراه ، تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزعيم الأزهري، السودان، 2013.

7/ حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013.

8/ حورية بوقندورة، **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية" (دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس– بأم البواقي–)**، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017.

9/ صالح حامد محمد على آدم، " **أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية" (دراسة ميدانية)**، أطروحة الدكتوراه، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، .2009

10/ عتير سليمان، **مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية و أكاديمية)**، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، الجزائر،2016-2017.

11/ عبد الله، **دراسة تحليلية لبيان أثر تكاليف المخزون على السيولة والربحية والهياكل التمويلية (دراسة تطبيقية)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1996.

12/ عبد الغني كحلة، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة(2000– 2010)"**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المدية، المدية، 2012 .

13/ عيسى بولخوخ ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي(دراسة حالة ولاية باتنة)** ، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، 2004 .

14/ علي سليم سلامة الهروط ، **أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان"**، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015.

15/ فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية (دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية)**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، 2005.

16/ فتاوى هاني حافظ عوض، **السياسات المحاسبية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية لقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال" (دراسة حالة ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان)**، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، .2011

17/ فاطمة حميد ، **أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، .2017

18/ مصطفى عقاري، **مساهمة لتحسين المخطط الوطني**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، .2005

19/ منال إبراهيم الشكرى أحمد، **أثر السياسات المحاسبية على قيمة المؤسسة (دراسة تطبيقية لشركة عزة للنقل الجوي)**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان، .2011

20/ منى يحي عبد السلام إدريس، **أثر السياسات المحاسبية للمؤسسة السودانية للنفط في أداء شركات توزيع منتجات النفط في السودان** ، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان، .2011

21/ مهاوة أمال، **محاولة التقييم شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.

22/ هبة أحمد علي العطاونة، **السياسات المحاسبية بين الثبات والتغيير" (دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية)**، مذكرة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.

23/ وائل محمد عادل جقميري، **أثر تطبيق القيمة العادلةفي تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد،جامعة دمشق، سوريا، 2012.

❖ **المؤتمرات و الملتقيات و الأيام الدراسية**

1/ أحمد مخلوف، بحث مقدم في الملتقى الدولي الثامن حول: **الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع و رهانات و أفاق)**، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر،.2010

2/ رشي بوكسدني وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي .2010

3/ سعد براوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IFRS/IAS** ، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي، 2010.

4/ شارف خوجه الطيب، مفاهيم **جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية**، الملتقى الوطني الأول لمستجدات الالفية الثالثة و دور المؤسسة على ضوء التحول لمحاسبين الدول في 21-22 نوفمبر 2007، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، .2007

5/ مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر**، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6و 7 ماي، .2012

6/ نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي)**، بحث مقدم في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 28-29 نوفمبر، .2011

7/ نصيب رجم، عبد الواسع الدقاف، **أثر الإعلان عن التقارير المالية السنوية على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية(دراسة حديثة على سوق عمان للأوراق المالية)**، بحث قدم خلال الملتقى الدولي حول السوق المالي بين النظري و التطبيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، .2008

8/ هوام جمعة و حديدي آدم، مداخلة بعنوان :**أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF Fحول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، أيام 11/09 سبتمبر 2013 ،اسطنبول، تركيا.

9/ يوسف محمود جربوع، **محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي (دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين في فلسطين)**، المؤتمر العلمي الأول حول الاستثمار و التمويل في فلسطين بين آفاق التنمية و التحديات المعاصرة، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 8-9 ماي، 2005.

❖ **القرارات، القوانين ، المراسيم**

1/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 11/25/ 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد74، الصادر بتاريخ 11/25/ 2007.

2/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 2008/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 : المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادر بتاريخ 2008/05/28.

3/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادتين11و12، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 ، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية ، العدد 7، الصادر بتاريخ 2011/02/02.

4/ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 .

5/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد 37-40، من القانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد74، الصادرة بتاريخ 2007./11/25

6/ / الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26يوليو2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبةو محتوى القوائم المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الملحق3، معجم قائمة التعاريف، الجريدة الرسمية، العدد19، الصادرة بتاريخ2009./03/25

7/ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ،الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ،2010، الفقرة 100.

❖ **الجرائد و المجلات**

1/ أسامة عمر جعارة ،**المعلومات المتعلقة بمعايير القيمة العادلة الملائمة والموثوقية مشكلات التطبيق**، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 29،كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العراق ،.2012

2/ إسماعيل خليل إسماعيل،ريان نعوم، **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية و التطبيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، جامعة بغداد، .2012

3/ إبراهيم العدي، **مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سوريا، المجلد63، العدد 3، 2014.

4/ جربوع يوسف، **دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**, مجلة بحوث و دراسات في تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتطوير المشكلات المعاصرة, المجلد الثاني، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين2001.

5/ جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد السادس، ديسمبر2009.

6/ / حسن الفليح مفلح القطيش ، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية؛ بغداد، العراق، العدد السابع و العشرون، .2011

7/ حسين عبد المطلب الأسرج، **تحليل أداء البورصات العربية خلا ل الفترة(1994– 2003) مع دراسة خاصة للبورصة المصرية**، سلسلة رسائل بنك الكويت الصناعي، العدد 79 ،ديسمبر 2004 .

8/ رضا ، عقيلة ، **مدى توافق أسس اهتلاك أصول الثابتة بموجب النظام المحاسبي السوري (287) مع معايير المحاسبة الدولية** ، مجلة اربد للبحوث والدراسات ، المجلد السابع العدد 2، سوريا، 2004.

9/ سليمان الدالي، **دور التدقيق الضريبي في اكتشاف النهرب الضريبي (دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية)**، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، اللاذقية، سوريا، المجلد 37، العدد1، 2015.

10/ عبد الحميد مانع الصيح، **اثر التضخم على ملاءمة و موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية)**، المجلة العربية للمحاسبين، المجلد الثاني، العدد الأول،.2005

11/ فداوي أمينة، **قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر**، مجلة التنظيم و العمل، مخبر تحليل و استشراف و تطوير الوظائف و الكفاءات، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة معسكر، الجزائر، العدد 4، أفريل /جوان ، 2013.

12/ محمد سليم وهبة ، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية** ،مجلة المحاسب المجاز ،العدد 23، 2005.

13/ محمد عثمان مصطفى، **نموذج مقترح لمعلومات العوائد المالية في ظل فرضية السوق الكفء**، مجلة التجارة و التمويل،العدد الثاني، جامعة طنطا، 1995.

❖ **الانترنت**

1/ جمال شحاتة، **كيف نمنع التلاعب في القوائم المالية**، مقال متاح على شبكة الانترنيت، تاريخ و توقيت الإطلاع: 2019/02/16، 19:30، الرابط :

http://alphabeta.argaam.com/article/detail/14524

2/ سمير الريشاني، **مقدمة في معايير المحاسبة الدولية**، بحث متاح على شبكة الانترنيت، تاريخ و توقيت الإطلاع: 2019/02/17، 20:00، الرابط :

http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-9.pdf

ثانيا – المراجع باللغة الأجنبية

1/1Associationd'économiefinancière21/03/2015à11,45
http://www.aef.asso.fr/parution.jsp?prm=186
2/ Annie Vallée, « les systèmes fiscaux », édition de seuil, paris, France, 2004.
3/ B. colasse, comptabilité générale: PCG et IAS, édition Economica, Paris, 2001.
4/ Chardonnet Léo, Comptabilité des sociétés spéciales, J. Delmas et Cie, Paris, 1967.
5/ Discussion Paper, International Accounting Standards, November 2005.
6/ Hendriksen , S.E, Accounting Theory, Richard D. Irwin, Inc, London, 1989.
7/ 9 IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.
8/ Jean Marie Monnier «Les prélévements obligatoires », édition economica, France, 1998.
9/ Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titre bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemag, HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Facult de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010.
10/ M , colin, « la vérification fiscal » éd, economico ,pars, 1985.
11/ Michel Bouvier, « la question de l'impôt idéal », Archives de ph ilosophi de droit tome 46, édition Dalloz, France, 2002.

12/ OBAIDAT Ahmed N, Accounting information qualitative caracteristics gap: Evidence from Jordan. International Management Review, Vol. 3, No. 2, 2007.
13/ OBAIDAT Ahmed N, Accounting information qualitative caracteristics gap: Evidence from Jordan. International Management Review, Vol. 3, No. 2, 2007.
14/ Philippe. B, "La rotation des stocks", Chocard et associes, France, 1999.
15/ P. Bougna et J. M. Vallée . " audit et gestion fiscal " éd clef atof. Paris 1986.
16/ Partenie Dumbravă, Csősz Csongor, **Accounting Policies Applied by Entities and the Value of Fixed Assets**, Studia Universitatis "Vasile Goldiş" Arad, Economics Series Vol 22 Issue 1/2012.
17/ Romney & Steinbart, Accounting Information Systems, g th Edition Prentice Hall, 2003.
18/ Robert Jaedicke & Yuji Ijiri:" Reliability and Objectivity of Accounting Measurement" TheAccounting Review, July, 1976.
19/ STUART A. McCRARY, "Mastering financial accounting essentials : the critical nuts and bolts" , John Wiley&Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America, 2010.
20/ Wayne Allan Label, **Accounting for non-accountants**, Sourcebooks, Inc, United States of America, 2006.
21/ Zeljko Grubljesic, Dalibor Pavlovic, Ratko Garic, Vesna Petrovic, **the Importance of the Adoption and Application of Accounting Policies Transition Countries With Regard to** Annals of the "Constantin Brâncuşi" University of Târgu Jiu, **Companies in Serbia**, Economy Series, Issue 1/2016.

الملاحق

الملحق رقم (1) : استمارة المقابلة

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ـ الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

استمارة مقابلة

الأخ الفاضل/ الأخت الفاضلة

السلام عليكم و رحمة الله و بركاته،،،

تقوم الطالبة بإعداد بحث علمي من متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة – تخصص محاسبة و جباية معمقة– تحت عنوان :

أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية

– دراسة حالة عينة من المؤسسات("ECO.S.EST"،"ALGERIE TELECOM،"SNVI")

للفترة الممتدة بين (2014–2018)–

أرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع بالإجابة على أسئلة المقابلة بدقة وموضوعية، للوصول إلى أهداف هذه الدراسة و تعميم نتائجها، و التي تطمح الطالبة من خلالها في الوقوف على رأيكم الموضوعي لتقييم الأسئلة الواردة في محاور استمارة المقابلة.

و يجدر بي في هذا المقام أن أذكركم بأن إجاباتكم حول أسئلة المقابلة لن تستخدم سوى لأغراض الدراسة.

أشكركم على مساهمتكم القيمة وعلى مشاركتكم الفعّالة في إثراء هذه الدراسة.

الطالبة رباعة أشواق

المعلومات الشخصية

1/ الاسم (اختياري) : .....

2/ الجنس : .....

3/السن : .....

4/ المستوى التعليمي: .....

5/ الوظيفة :.....

6/ الخبرة : .....

المحور الأول: دراسة مبررات اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي)

1/ ما هي طريقة اهتلاك التثبيتات العينية التي تعتمدها المؤسسة ؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من قبل المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار مؤسسة الطريقة الأخرى الخاصة باهتلاك للتثبيتات العينية؟ هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟ و هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟ وإذا كان الجواب لا ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

2/ ما هي طريقة التقييم اللاحق للتثبيتات العينية المتبعة من طرف المؤسسة ؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من قبل المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار مؤسسة الطريقة الأخرى للتقييم اللاحق للتثبيتات العينية؟ هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟ و هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟ وإذا كان الجواب لا ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

3/ هل تمتلك المؤسسة تثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي أو لا؟ و إذا كان الجواب نعم ما هو الاختيار المحاسبي التي تستعمله المؤسسة عند التقييم الأولي للتثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من قبل المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار مؤسسة الطريقة الأخرى للتثبيتات مقتناة بعقد إيجار تمويلي؟ و إذا كان الجواب لا لماذا ؟ هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟ و هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟ وإذا كان الجواب لا ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

4/ ما هي طريقة التقييم الأولي للمخزونات المتبعة من طرف المؤسسة ؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من قبل المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار مؤسسة الطريقة الأخرى للتقييم الأولي للمخزونات؟ هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟ و هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟ وإذا كان الجواب لا ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

5/ ما هي الطريقة التي تستعملها المؤسسة المتعلقة بالمتابعة المحاسبية للمخزونات؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من قبل مؤسسة ؟ ولماذا لم تختار مؤسسة الطريقة الأخرى للمتابعة المحاسبية للمخزونات؟ ما هي الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في تقييم تكلفة المخزونات؟ هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟ و هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟ وإذا كان الجواب لا ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

6/ ما هي الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في تقييم تكلفة المخزونات؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من قبل مؤسسة ؟ ولماذا لم تختار مؤسسة الطريقة الأخرى لتقييم تكلفة المخزونات ؟ هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟ و هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟ وإذا كان الجواب لا ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

7/ هل تمتلك المؤسسة عقود طويلة الأجل أو لا؟ و إذا كان الجواب نعم أو لا ما هي نوعية العقود التي تبرمها المؤسسة؟ و إذا كان الجواب نعم ما هو الاختيار المحاسبي التي تستعمله المؤسسة عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات؟ وعلى أي أساس تم اختيار هذه الطريقة من قبل المؤسسة ؟ ولماذا لم تختار مؤسسة الطريقة الأخرى لإدراج الأعباء و المنتوجات عقود طويلة الأجل في الحسابات؟ و إذا كان الجواب لا ما هي الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة عند إدراج الأعباء و المنتوجات عقود ليست طويلة الأجل في الحسابات؟ هل الطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة تعتبر أكثر موثوقية من الطريقة الأخرى من وجهة نظرك؟ و هل أنت مقتنع بالاختيار الذي اختارته المؤسسة أو لا؟ وإذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعلك تقتنع بالطريقة التي تم اختيارها من طرف المؤسسة ؟ وإذا كان الجواب لا ما هي السياسات المحاسبية التي يقتنع بها المستجوب عند اهتلاك التثبيتات العينية و التي تعود على المؤسسة التابع لها بالمنفعة أفضل؟

المحور الثاني: دراسة مدى تغير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي) لسياساتها المحاسبية

1/ هل المؤسسة تغير سياساتها المحاسبية أو لا؟ و إذا كان الجواب نعم ما هو السبب الذي يجعل المؤسسة تغير في سياساتها المحاسبية؟

2/ بالرغم من وجود اختيارات محاسبية منحها النظام المحاسبي المالي (SCF) في جانب اهتلاك التثبيتات العينية لماذا مؤسسة لم تغير في سياساتها المحاسبية في هذا الجانب؟

3/ هل هناك عوامل داخلية أو خارجية في البيئة الجزائرية تؤثر على قرار الثبات أو التغير في السياسات المحاسبية للمؤسسة؟ وفيما تتمثل هذه العوامل؟

4/ هل يؤيد المستخدمون الداخليون للمعلومات المالية في المؤسسة الثبات أو التغير السياسات المحاسبية؟ ولماذا؟

5/ هل تراعي المؤسسة أثناء تغيير سياسة محاسبية معينة ردود أفعال مستخدمي المعلومات المالية؟ ولماذا؟

المحور الثالث: دراسة مدى تأثير المرونة في السياسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، مؤسسة اتصالات الجزائر، المؤسسة الوطنية للبناء للجنوب الشرقي) على المعلومات المالية

1/ هل ترى مرونة في السياسات المحاسبية أو لا في المؤسسة ؟ و إذا كان الجواب لا ما سبب ثبات السياسات المحاسبية في مؤسسة هل لأسباب قانونية أو تشريعية أو إدارية أو شخصية (متعلقة بكفاءة المحاسب)؟ و إذا كان الجواب نعم في أي جانب توجد المرونة في السياسات المحاسبية ؟ و لماذا؟

2/ هل ترى اختيار السياسات المحاسبية التي تتلام مع تحقيق أهداف المؤسسة المسطرة من وجهة نظرك تتناسب أو لا تتناسب مع المبادئ و القواعد الضريبية ؟

3/ هل تتأثر المعلومات المالية بالتعدد في نماذج القياس المحاسبي من وجهة نظرك ؟ ولماذا؟

4/ هل ترى بأن الإفصاح عند اختيار و تطبيق سياسات محاسبية يزيد من قابلية المعلومات المالية للمقارنة من وجهة نظرك ؟ ولماذا؟

5/ هل للمستجوب الحرية في اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة نعم أو لا؟ ولماذا؟

الفهرس

الفهرس

المحتوى	الصفحة
إهداء	I
الشكر والتقدير	II
ملخص	III
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	XI
قائمة المختصرات والرموز	XII
مقدمة	ب
الفصل الأول : الإطار التصوري للسياسات المحاسبية و المعلومات المالية	
تمهيد	2
المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول السياسات المحاسبية	3
المطلب الأول : ماهية السياسات المحاسبية	3
– الفرع الأول :تعريف السياسات المحاسبية	3
الفرع الثاني: أهمية السياسات المحاسبية	4
المطلب الثاني: مصادر السياسات المحاسبية	4
المطلب الثالث: تصنيف السياسات المحاسبية	5
المبحث الثاني : السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي "SCF"	6
المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي "SCF"	6
المطلب الثاني: السياسات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي "SCF"	7
المطلب الثالث: تغير السياسات المحاسبية و الإفصاح عنها في النظام المحاسبي المالي (SCF)	17
– الفرع الأول : مفهوم التغيير في السياسات المحاسبية	17
– الفرع الثاني : شروط تغيير السياسات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي	18
الفرع الثالث : تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية	19
– الفرع الرابع : الإفصاح عن السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي	19
المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول المعلومات المالية	21
المطلب الأول : ماهية المعلومات المالية	21
المطلب الثاني : خصائص المعلومات المالية	23
خلاصة الفصل الأول	31

الفصل الثاني : مرونة السياسات المحاسبية و الدراسات السابقة	
تمهيد	33
المبحث الأول : مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية	34
المطلب الأول : قيود اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية	34
المطلب الثاني: التوحيد و التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية	38
الفرع الأول : التوحيد في تطبيق السياسات المحاسبية	38
الفرع الثاني : التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية	39
المطلب الثالث: المرونة المحاسبية و آليات ضبطها	41
الفرع الأول : المرونة المحاسبية	41
الفرع الثاني : آليات ضبط مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية	44
المبحث الثاني : الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة	48
المطلب الأول : الدراسات السابقة حول السياسات المحاسبية و المعلومات المالية	48
الفرع الأول : الدراسات السابقة حول السياسات المحاسبية	48
الفرع الثاني : الدراسات السابقة حول المعلومات المالية	51
المطلب الثاني: الدراسات السابقة حول مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية	54
المطلب الثالث : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	58
الفرع الأول : أهم ما تناولته الدراسات السابقة	58
الفرع الثاني : مميزات الدراسة الحالية	59
الفصل الثالث : دراسة حالة لمرونة السياسات المحاسبية و أثرها على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية	
تمهيد	61
المبحث الأول : تقديم المؤسسات محل الدراسة	62
المطلب الأول : بطاقة فنية للمؤسسات محل الدراسة	62
الفرع الأول : بطاقة فنية للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بالرويبة (SNVI)	62
الفرع الثاني : بطاقة فنية لمؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	62
الفرع الثالث : بطاقة فنية لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي (Eco.S.EST)	62
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسات محل الدراسة	63
الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI)	63
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	66
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة البناء للجنوب الشرقي (Eco.S.EST)	69
المطلب الثاني : أهداف المؤسسات محل الدراسة	71
المبحث الثاني : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة	72

المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة	**72**
الفرع الأول : منهج الدراسة	**72**
الفرع الثاني : بيانات ومتغيرات الدراسة	**72**
الفرع الثالث : مجتمع و عينة الدراسة	**73**
المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة و الأسلوب المتبع في التحليل	**74**
الفرع الأول : أداة جمع بيانات الدراسة	**74**
الفرع الثاني : أداة التحليل المتبعة في الدراسة	**75**
المبحث الثالث : النتائج و المناقشة الدراسة	**76**
المطلب الأول : النتائج الدراسة	**76**
الفرع الأول : الخصائص الدميغرافية المتعلقة بعينة الدراسة	**76**
الفرع الثاني: النتائج المتعلقة حول محاور المقابلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة	**81**
المطلب الثاني: مناقشة و تحليل النتائج	**116**
المطلب الثالث : عرض جدول مختصر يوضح ما تم تناوله في المقابلة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	**128**
الفرع الأول : عرض جدول مختصر حول المحور الأول من محاور المقابلة	**128**
الفرع الثاني: عرض جدول مختصر حول المحور الثاني من محاور المقابلة	**130**
الفرع الثالث: عرض جدول مختصر حول المحور الثالث من محاور المقابلة	**132**
خلاصة الفصل الثالث	**134**
خاتمة	**136**
قائمة المراجع	**140**
الملاحق	**150**
الفهرس	**157**