جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان:علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

فرع مالية ومحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبتين: حفصية قرميط وهالة طيبي

بعنوان:

دراسة العوامل المؤثرة على السياسات المحاسبية في المؤسسة

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

السنة الجامعيــة: 2020/2019

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان:علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

فرع مالية ومحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبتين: حفصية قرميط وهالة طيبي

بعنوان:

دراسة العوامل المؤثرة على السياسات المحاسبية في المؤسسة

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

السنة الجامعيــة: 2020/2019

إهـــــــــــــــداء:

أهدي هدا العمل المتواضع إلى الولدين الكريمين أطال الله في عمرهما وحفظهما.

إلى أغلى شيء في الوجود إلى نبع الحنان والحب والعطاء، إلى التي زادتني حب وإرادة

في العمل والنجاح إلى ست الحبايب . **أمي الغالية**

أمي .....أمي.....أمي

إلى عمود البيت إلى المثل الأعلى إلى من بذل كل الجهد وضحى بالغالي والنفيس من أجل أن نعيش

إلى من تحمل متاعب الحياة من أجل أن نرتاح إلى أعز الناس. **أبي الغلي.**

أبي.....أبي.....أبي

إلى من كانوا وسوف يظلون سندي في الحياة ونور دربي إلى من عشت معهم أجمل اللحظات

حفظهم الله من كل مكروه. **إخوتي وأخواتي.**

كما أهدي تحياتي إلى كل عائلتي وإلى كل من يحمل لقب طيبي ،وإلى من عشت معهم أجمل الأوقات

في مشواري الدراسي من الابتدائي إلى الجامعي . **أصدقائي وزملائي.**

كما أهدي هذا العمل إلى من لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محفور .

هالة

إهـــــــــــــــداء:

أهدي عملي هذا إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم, إلى من تملك جنة تحت القدم، إلى من ثابرت وجاهدت بكل ما لديها إلى من صبرت وتحملت من أجلي إلى مصدر قوتي وثقتي عوضك الله بمراتب عليا في جنة.

أمي الغالية

أسأل الله تعالى أن يرحمه ويجزيه بكل ما عمله من أجلي أجرا ومقاما محمودا إن شاء الله

والدي رحمه الله

الذين هم سندي بعد والدي، الذين شجعوني وساعدوني أتمنى لكم كل خير . **إخواني وأخواتي**

إلى أصدقاء الثانوي بالأخص الذين هم سندي حتى هذه اللحظة، إلى من كسبتهم في الحرم الجامعي

إلى كل الذين تعرفت عليهم في مسيرتي الدراسية. **أصدقائي وزملائي**

إلى كل من علمني حرف أو آية ،إلى من صنعتم لي المجد، إلى من استقيت منكم العلوم والمعارف

معلمين وأساتذة

حفصية

الشكر والتقدير:

الحمد لله رب العالمين والصلاة وسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد

فإني أشكر الله تعالي على فضلة حيث أتاح لي إنجاز هذا العمل بفضله، فله الحمد أولا وآخرا ثم أشكر أولئك الأخيار الذين مدوا لي يد المساعدة خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم أستاذي المشرف على رسالة فضيلة الأستاذ / خمقاني بدر الزمان الذي لم يدخر جهدا في مساعدتنا وتقديم التوجيهات والنصائح فله من الله أجرا ومني كل التقدير حفظه الله ومتعه بالصحة والعافية ونفع بعلومه . كما أشكر كل القائمين على جامعه قاصدي مرباح ورقلة وعلى رأسهم مدير الجامعة .

كما نتقدم بالشكر إلى كل عمال مؤسسة أعمال الكهرباء –كهريف–تقرت

وإلى كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد جزآهم الله كل خير .

ملخـص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسات الجزائرية في ظل التغيرات الاقتصادية الدائمة، وكذا طريقة التي تتبعها هذه المؤسسات في اختيار السياسة المحاسبية المناسبة من بين البدائل المتاحة لها لأن هذا الاختيار له تأتير على إعداد القوائم المالية ومستخدمي هذه القوائم سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. وفي ظل المرونة الممنوحة لهذه المؤسسات في تفضيل بين هذه السياسات يتطلب الأمر معرفة العوامل المؤثرة على اختيار بين تلك البدائل، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية لمؤسسة أشغال الكهرباء – كهريف – تقرت خلال الفترة 2015-2019 وذلك من خلال إجراء مقابلة شخصية .وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة تختار طريقة الإهتلاك الخطي لأصولها وكذا تتبع في تقييم مخزوناتها طريقة تكلفة الوسطية المرجحة CMP كما تقوم بتقييم أصولها بكل من تكلفة التاريخية والقيمة القابلة للتحصيل، وأن أهم العوامل المؤثرة في اختيارها هذه الطرق هيا : التكاليف السياسية، تكاليف تعاقدية (عقود المديونية، عقود نظم حوافز ومكافأة الإدارة)، قيد درجة التحفظ (حيطة والحذر)، الأهمية النسبة ،قيود نظام الجبائي(ضرائب)، غياب المنافسة، غياب أسواق مالية كفئ، نوع القطاع كل هذه العوامل تأثر في اختيار المؤسسة لسياستها المحاسبية .

كلمات المفتاحية : السياسات المحاسبية ،قوائم المالية، العوامل المؤثرة، تكاليف السياسية، التكاليف التعاقدية .

Abstract

This study aims to know the accounting policies followed by Algerian institutions in light of the permanent economic changes, as well as the method followed by these institutions in choosing the appropriate accounting policy from among the alternatives available to them because this choice has an impact on preparing the financial statements and the users of these lists, either directly. Or indirect. In light of the flexibility granted to these institutions in favoring between these policies, it is necessary to know the factors affecting the choice between those alternatives, and in order to achieve the objectives of the study, an applied study was conducted for the Electricity Works Corporation - Kharif - which was approved during the period 2015-2019 through a personal interview. The study indicates that the corporation chooses the method of linear depreciation of its assets, as well as follows in the evaluation of its inventories the method of weighted average cost (CMP). It also evaluates its assets with both the historical cost and the collectible value, and that the most important factors affecting the choice of these methods are: political costs, contractual costs (debt contracts) Management incentive and reward systems contracts), restricting the degree of conservatism (caution and caution), relative importance, restrictions of the tax system (taxes), absence of competition, absence of efficient financial markets, type of sector, all of these factors affect the institution's choice of its accounting policy.

Key words: accounting policies, financial statements, influencing factors, policy costs, contractual costs.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

إهـــــداء: II
ملخص V
قائمة المحتويات VII
قائمة الجداول: VIII
قائمة الأشكال: VIII
قائمة الملاحق: VIII
قائمة المختصرات المستعملة في البحث IX
مقدمـــة ..... ب

الفصل: الأول: الإطار النظري للسياسات المحاسبية

تمهيد الفصل الأول: 2
المبحث الأول :الإطار النظري للسياسات المحاسبية 3
المبحث الثاني :الدراسات السابقة 20
خلاصة الفصل الأول : 31

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة أشغال الكهرباء –كهريف– تقرت

تمهيد الفصل الثاني : 33
المبحث الأول : تقديم عام حول مؤسسة الوطنية لأشغال الكهرباء –الكهريف– تقرت 34
المبحث الثاني :الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة 39
المبحث الثالث :عرض نتائج المقابلة وتحليلها 41
الخاتمة 50
قائمة المراجع 52
قائمة الملاحق 56
الفهرس: 61

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	أساس القياس مزياها وعيوبها	09
2	خصائص الإهتلاك وأثره على القوائم المالية	13
3	خصائص تقييم المخزون وأثرها على القوائم المالية	14
4	مقارنة بين الدارسة الحالية والدراسات السابقة	30
5	مدى توافق السياسات المحاسبية وفق من منظور المؤسسةSCF	43

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	مخطط إدارة العامة للمؤسسة أشغال كهرباء –كهريف –	37
2	مخطط الإدارة الجهوية لمؤسسة أشغال الكهرباء –كهريف–تقرت	38
3	متغيرات الدراسة	40

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	بيان الدخل حسب الطبيعة 2015-2016
2	بيان الدخل حسب الطبيعة 2017-2018
3	بيان الدخل حسب الطبيعة 2018-2019

قائمة المختصرات المستعملة في البحث

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية (إنجليزية أو الفرنسية)	تفسير الاختصار باللغة العربية
GAAP	**G**enerally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciple	المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما من أعضاء المهنة
FASB	**F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard	هيئة معايير المحاسبة المالية
SEC	**E**xchange **C**ommittee&**S**ecurities	هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية
IASB	**I**ntemational **A**ccounting **S**tandards **B**oard	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SCF	**S**ystème de **C**omptabilité **F**inancière	النظام المحاسبي المالي
LIFO	**L**ast **I**n **F**irst **O**ut	الوارد أولا صادر أخيرا
CMP	**C**out Unitaire **M**oyem **P**ondéré	تكلفة الوسطية المرجحة
FIFO	**F**irst **I**n **F**irst **O**ut	الوارد أولا صادر أولا

مقدمـــة

مقدمـــــة

تعتبر السياسات المحاسبية في ظل التحولات والظروف الراهنة والوتائر العالية للتقدم التقني التي تعرفها المؤسسة مند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي والتغيرات بيئة الاقتصادية الدائمة ،محورا أساسيا لبناء القوائم المالية حيث تعتبر هذه القوائم المصدر الرئيسي للبيانات التي تساعد أطراف ذات المصلحة كما تساعد في تقييم أداء المؤسسات، وهذا التقييم من شأنه أن يساهم في اتخاذ قرارات اقتصادية عديدة.

وبالتالي فإن السياسات المحاسبية المختارة من طرف المؤسسة من مجموع بدائل المتاحة لها لإعدادها لقوائمها المالية ستؤثر سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على مستخدمين الذين يعتمدون على تلك القوائم، لذلك تسعى إدارة المؤسسة في اجتهاد لاختيار السياسة المحاسبية المناسبة لتعظيم منفعتها التي تتلاءم مع مصالحها.

لقد تحول الفكر المحاسبي من مجرد تقديم اقتراحات وتوصيات لما يجب إتباعه في الممارسات المحاسبية إلى محاولة تفسير اختلاف الطرائق والسياسات المحاسبية المطبقة في المشاريع الاقتصادية، وتحليل العلاقة بين هذا الاختلاف وبعض العوامل والمتغيرات الاقتصادية وهي ما تسمي بالنظرية الإيجابية أي أن الفكر المحاسبي اتجه إلى تحليل الممارسات المحاسبية القائمة وتوقع ما سيكون اعتمادا على الآثار الاقتصادية لهذه الممارسات .و بالتالي فقد تبني المدخل الإيجابي في النظرية المحاسبية بقصد التركيز على تفسير الواقع الحالي الحقيقي للممارسات المحاسبية، حيث اهتم هذا المدخل بتفسير وشرح ما تقوم بيه الإدارة بحيث يمكن إجراء تنبؤات عن ممارستها وتحديد دوافعها باختيار الطرائق المحاسبية البديلة، فالتفسير يوفر الأسباب والمبررات التي تؤيد التطبيق العملي للمبادئ والسياسات المحاسبية.

طرح الإشكالية: ومن خلال ما سبق الإشكال الذي نطرحه ونعمل على معالجته من خلال دراستنا كالآتي: **ما مدى تأثير العوامل على السياسات المحاسبية في المؤسسة؟**

ومن خلال الإشكالية الرئيسية تتفرع إشكاليات فرعية تتمثل في ما يلي:

- هل تتلاءم السياسات المحاسبية المتاحة حسب مع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

- هل هناك عوامل اقتصادية تؤثر في اختيار المؤسسة لسياستها المحاسبية ؟

- هل هناك قيود تأثر وتحد من حرية الإدارة في اختيار للسياسات المحاسبية ؟

الفرضيات:

1- تتلاءم السياسات المحاسبية المتاحة مع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

2- هناك عوامل اقتصادية تؤثر في اختيار المؤسسة لسياستها المحاسبية وتتمثل في تكاليف السياسية وعقود المديونية.

3- في البيئة الجزائرية هناك قيود تحد من حرية الإدارة في اختيارها للسياسة المحاسبية وتكمن في القيود البيئية والقيود التشريعية.

أهمية الدراسة: تكمن أهميتها في القدرة على التنبؤ بالسياسات المحاسبية نتيجة لتغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية وفي ظل المرونة المتاحة لديها في اختيار بديل للسياسات المحاسبية فان الأمر يتطلب التعرف على المحددات والعوامل التي تؤثر في قرار اختيار الإدارة لذلك البديل وذلك من خلال دارستها وتحليلها .

حدود الدراسة :

يم تحديد إطارين زماني ومكاني .

- الإطار الزمني : ركزنا على ثلاثة سنوات من 2015 إلى2019.

- الإطار المكاني : سترتكز الدراسة على البيئة المحاسبية للمؤسسة الجزائرية، حيث تم دراستنا في مؤسسة أشغال الكهرباء – كهريف – تقرت كما ركزنا دراسة على أهم السياسات المحاسبية متعارف عليها والمتمثلة في : طرق الإهتلاك، طرق تقييم المخزون، والقياس المحاسبي .

مبررات اختيار الموضوع :

1- رغبه الباحثتين في إثراء رصيدهما المعرفي ومساهمة في إفادة كل من له إهتمام بهذا الموضوع؛

2- إضفاء شرعية عند إعداد القوائم المالية بإتباع أرقي السياسات المحاسبية لإزالة تعارض المصالح بين الأطراف ذات العلاقة؛

3 – المساهمة في إصلاح أو معالجة إن أمكن ذلك من خلال معرفة العوامل المؤثرة ووجود حلول لها .

أهداف الدراسة :

- دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسة؛

- تعرف على السياسات المتبعة في المؤسسات الجزائرية وتقييم ما يترتب عليها من أثار في قرارات الاقتصادية للأطراف ذات العلاقة.

منهج الدراسة :

- منهج الوصفي : وهو المنهج الذي الموافق للدراسة النظرية؛

- منهج دراسة حالة : وذلك من خلال اعتماده في جانب التطبيقي باستخدام المقابلة الشخصية .

هيكل الدراسة :

تم إنجاز هذه الدراسة في فصلين , فصل متعلق بالجانب النظري لموضوع البحث والفصل الآخر متعلق بالجانب التطبيقي لموضوع البحث. تناولنا نحن الباحثتين في الفصل الأول من خلال مبحثين، المبحث الأول تطرقنا فيه إلي الإطار النظري للسياسات المحاسبية , أما المبحث الثاني استعرضنا فيه الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع دارساتنا . أما الفصل الثاني تطرقنا فيه من خلال ثلاثة مباحث , المبحث الأول استعرضنا فيه تقديم العام للمؤسسة أما المبحث الثاني عرضنا فيه طرق والأدوات المستخدمة في دراستنا كما تطرقنا في المبحث الثالث إلى نتائج الدراسة وتحليلها.

الفصل: الأول: الإطار النظري للسياسات

تمهيد الفصل الأول:

تعتبر السياسات المحاسبية من الطرق التي تقوم بتنظيم وتسهيل العمل دخل المؤسسات ولدى وجب على المؤسسات توضيح الطرق المستخدمة لدى الأطراف منهم المستخدمين والأشخاص الذين لهم علاقة بنشاط المؤسسة ،كما تعد السياسات المحاسبية الركيزة الأساسية من الناحية النظرية والتطبيقية حيث تم التطرق إلى أساسيات حول السياسات المحاسبية ومصادرها وتصنيفها وكذا الأسباب والمحددات المتعلقة بها . وتعد دراسة العوامل المؤثرة على السياسات المحاسبية الموضوع الرئيسي لبحثنا، ونظرا لتعدد السياسات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها قمنا بالتركيز في بحثنا على ثلاثة سياسات محاسبية من بين السياسات المتعددة المتبعة في المؤسسات الاقتصادية وهي طرق الاهتلاك وتقييم المخزون والقياس المحاسبي

ونظرا لتحولات والتغيرات التي شاهدتها البيئة الجزائرية في الآونة الأخيرة على مستوى الممارسات المحاسبية ،حيث قامت الجزائر بتبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي (scf) سنة 2010 وما يتضمنه من قواعد وأساليب وإجراءات محاسبية مرتبطة فيما بينها ما يسمى بالسياسات المحاسبية المطبقة في النظام المحاسبي المالي .وفي هدا الفصل سوف نتطرق في المبحث الأول حول الإطار النظري للسياسات المحاسبية، أما المبحث الثاني سوف نتطرق إلى الدارسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة.

المبحث الأول :الإطار النظري للسياسات المحاسبية

المطلب الأول :أساسيات حول السياسات المحاسبية

نظرا لتطورات المستمرة التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى تحديد أسسا لإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة والتي هي أساس ومحور دراستنا .

الفرع الأول : تعريف السياسات المحاسبية

إن للسياسة المحاسبية عدة تعارف تختلف من تعريف لأخر وكما يوجد تعارف تتشابه فيما بينها ،هي التي تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس التي تساعد المحاسب في ممارسة العماليات المحاسبية للوصول للأهداف المسطرة ،سنحاول في بحثنا تقريب المفاهيم وإيجاد مفهوم يقرب وجهة النظر للقارئ والباحث

ومنه قبل التطرق للتعريف السياسات المحاسبية نعرف السياسة كمصطلح :

السياسة بمعناها العام: "هي منهاج للعمل أو خطة أو حسن تدبير للتصرفات" [1]

كما تعرف السياسة بأنها" مجموعة من الأعمال أو التطبيقات يعقد عليها بإجماع على أنها مفيدة ومناسبة "[2]

أولا : هي مجموعة أدوات التطبيق العلمي التي تستخدمها الإدارة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ،ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد. [3]

ثانيا: هي مجموعة المعايير والقواعد المحاسبية التي تحدد أسسا لقياس والإفصاح وعرض للبيانات المالية الواردة بالتقارير المالية للمنشأة ويتم اختيار هده المعايير والقواعد من بين جميع المعايير والقواعد المحاسبية العامة والمقبولة في المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، وتقع مسؤولية هدا الاختيار على إدارة المؤسسة ،وعلى مدقق الحسابات الخارجي المستقل.

---

[1] Al MughniAlakbar, A Dictionary Of Classical And Contemparary English, Liberirin Du libnan,1987, P10 نقلا عن سليمان عتير " **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراء في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017.

[2] فاروق عبد الباقي عبد الحميد العقدة، **سياسةالحيطة والحذر من وجهتي المحاسبة والضرائب**، رسالة ماجستيرغير منشورة، كلية القاهرة، 1975، ص 33.

[3] حسن توفيق مصطفي، **العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية**، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، جامعة الزرقاء – الأردن – العدد الثاني، ديسمبر 2017، ص756 .

التأكد من مدى صحة وملائمة المعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة .[1]

ثالثا : 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 الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية"؛ [2]

رابعا :وحسب المعايير الدولية فالسياسات المحاسبية هي : "المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي تطبقها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك في إجراء المعالجات للعمليات المحاسبية .[3]

خامسا :وتعبر السياسات المحاسبية عن اختيارات الإدارة لأي من الطرق المحاسبية المتعارف عليها عند تطبيق الإجراءات المحاسبية لي قياس وعرض العمليات المالية . فالسياسات المحاسبية تتمثل في كل الإجراءات والأدوات والتقنيات المحاسبية المتبعة والمستخدمة في عملية التقييم (القياس) المحاسبي لمختلف عناصر بنود الأصول والخصوم من جهة، والأعباء والإرادات من جهة ثانية، بحيث تسمح في نهاية بإعداد وعرض القوائم المالية . وبالتالي فالسياسات المحاسبية هي جزء من المبادئ المحاسبية، ويتم

تطبيقها تحت ظل هذه الأخيرة، فهيا بمثابة الإطار العام لها ومن أمثلتها : طرق تقييم وإهتلاك التثبيتات، طرق جرد وتقييم المخزونات .....إلخ .[4]

و مما سبق وكاستنتاج لنا نحن الباحثتين نستخلص من مجموعه التعارف المذكورة سابقا أن السياسات المحاسبية " هي تلك المعايير والقواعد والمبادئ المحاسبية والممارسات التي تختارها المؤسسة من أجل تقديم رؤية حقيقة وعادلة عن أنشطتها، وهيا أساس لتفسير وصياغة ببناتها ومركزها المالي " .

الفرع الثاني : أهمية السياسات المحاسبية

تعد السياسات المحاسبية الركيزة الأساسية في المؤسسة وللأطراف ذات العلاقة بها، حيث تكمن أهميتها في تيسير عمل هذه المؤسسات من خلال البدائل المتاحة ونختصر هذه الأهمية في نقاط التالي:

1/ تساعد السياسات المحاسبية في توضيح العلاقة ومدلولات الأرقام الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة ؛

---

[1] عثمان، الأميرة إبراهيم، **تقييم منهجية العلمية للإطار الفكري للنظرية الإجابية**، مجلة الإدارة العامة، مملكة العربية السعودية – الرياض – معهد الإدارة العامة، العدد الرابع، يناير 2000

[2] المجلس الوطني للمحاسبة، **النظام المحاسبي المالي**، موفم للنشر، الجزائر 2009، ص 18 .

[3] خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، مطبوعة جامعية، مطبعة جامعة قصدي مرباح، ورقلة، جزائر، 2014،ص57

[4] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره ص 4 .

2/ تمكن من اختيار أفضل البدائل المحاسبية الملائمة للظروف والعوامل السائدة سواء على مستوي المؤسسة أو المجتمع مما يؤدي إلى التوصل لقوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل مع ضرورة التزام الحياد؛

3/ تحديد السياسات المحاسبية للمؤسسة يعد أمر ضروريا حيث أن مقارنة البيانات الواردة للقوائم المالية ضروري للحكم على مدى كفاءة المؤسسة؛

4/ من أهم المقومات الواجب المحافظة عليها عند تحديد السياسات المحاسبية وتطبيقها هي قابليتها للمقارنة حيث أن مرونتها تؤدي إلى استيعاب الاختلافات القائمة بين القطاعات الاقتصادية المختلفة مما يضمن إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج الناشط للمؤسسات ؛

5/ وضع سياسة محاسبية يؤدي إلى تحقيق مبدأ مقارنة الذي يساعد على عدم التحيز ودقة والموضوعية في الإفصاح عن كفاءة وقدرة المؤسسة ومستوي تحقيقها للأهداف المسطرة . [1]

المطلب الثاني :مصادر وتصنيفات السياسات المحاسبية:

الفرع الأول : مصادر السياسات المحاسبية:

تتنوع مصادر إنشاء السياسات المحاسبية من بلد إلى آخر وهذا باختلاف النشاط الاقتصادي في كل بلد ويمكن حصر أهم هذه المصادر في :

1/ المبادئ والقواعد المقبولة قبولا عاما من أعضاء المهنة(GAAP) *

حيث يعد هذا المصدر من أقدم وأهم مصادر بناء السياسات المحاسبية، ومازال هذا المصدر محتفظ

بأهميته في كثير من الدول حيث أن هذه المصادر يلقي قبولا عاما من أعضاء المهنة .

لقد طورت مهنة المحاسبة معايير مقبولة قبولا عاما (GAAP)، وهذه المعايير تبين كيفية الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية ولقد ساهم في تطور هذه المعايير هيئة المحاسبة المالية (FASB) ** وهيئة تضم تداول الأوراق المالية (SEC) ***، في الولايات المتحدة الأمريكية [2]

[1] أدريس دحمان، **تأثير تغير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار**، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستيير في العلوم التجارية، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2015 ،ص 18

[2] ، " مبادئ المحاسبة "، دار المريخ للنشر، الرياض، ويجانت، كيسو، كميل، ترجمة : مصطفي محمد جمعية ابو عماره، نزار بن صالح الشويمان مملكة العربية السعودية، 2015/2014، ص46

2/ الجهات الحكومية المختصة أو المفوضة بذلك [1]

سيادة الحكومة وسلطة القانون تتيح للجهات الحكومية فرض سياسات محاسبية معينة، وقد تلجأ اللجنة المنظمة ببناء سياسة محاسبية إلى المبادئ والقواعد المحاسبية لفرض سياسة محاسبية على المؤسسات العاملة في المجتمع.

وبالنسبة لحالة الجزائر، فإن الجهة الحكومية المعنية بوضع السياسات محاسبية، 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 ومشاكل لتطبيق التي تؤدي إلى بطء في إيجاد حلول، كما تعاني أيضا من التخلف في مسايرة التطورات في المجال المحاسبي.

3/ اجتهاد إدارة المؤسسة:

من داخل المؤسسات يوجد مصدر ثالث من مصادر السياسات المحاسبية، يتمثل في اجتهادات المحاسبين في معالجة العديد من التسويات التي لم يرد مبادئ أو معايير محاسبية مباشرة توضح آليات وبدائل معالجتها، بشرط عدم تعرضها مع مبدأ أو معيار المحاسبي العام لهذه التسويات، ومع أي مبدأ أو معيار محاسبي آخر . لأنه في حالة عدم تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية واجبة التطبيق ومتعلقة ببند معين، فيجب على المؤسسة استخدام حكمها في وضع وتطبيق السياسة المحاسبية يؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة وموثوقية، وفي هذه الحالة ينبغي على المؤسسة الرجوع إلى المصادر والعمل على تطبيقها:

* شروط وتفسيرات وإرشادات المعايير المحاسبية الدولية التي تتعامل مع موضوعات أو معاملات أو أحداث مشابهة وذات الصلة ؛
* المفاهيم وأسس الاعتراف، مفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإرادات والمصروفات كما وردت في إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

الفرع الثاني : تصنيفات السياسات المحاسبية[2]

يتجسد تصنيف السياسات محاسبية من خلال عدة معايير على مستوى المؤسسات كما يلي

[1] 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، ص5-6

[2] سلمان عتير، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**، مرجع سبق ذكره، ص 10-12

أولا :معيار الأدوات المستخدمة في التقدير حسب هذا المعيار فإن السياسات المحاسبية تنقسم إلى سياستين نوعية وكمية

1-**سياسات نوعية** :

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 تحول الزبائن العاديين إلى زبائن مشكوك فيهم .[1]

1-**سياسات كمية** :

تتضمن السياسات الكمية، أسس قياس وتقييم بعض عناصر القوائم المالية، حيث تشير إلى سياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم ونشرها كسياسة الإهلاك المتبعة وطرق توحيد القوائم المالية (إن وجدت)، فهذا النوع من السياسات عادتا ما يأتي في صورة أرقام معدلات ...إلخ .

ثانيا : معيار القوة الإلزامية

حسب هذا المعيار فإن السياسة المحاسبية تقسم إلى سياستين إلزامية واختيارية

1- **السياسات الإلزامية** :

إن السياسات الإلزامية تتمثل في كون إدارة المؤسسة مجبرة على تطبيقها بغض نظر على مدى مناسبتها . وفي حقيقة الأمر أن مثل هذه السياسات المحاسبية تكون عادتا 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- **السياسات الاختيارية** :

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

[1] سلمان عتير، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**، مرجع سبق ذكره، ص 10-12

المطلب الثالث : السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي .

فرع الأول : السياسات المحاسبية الهامة في نظام المحاسبي المالي :

تعبر السياسات المحاسبية عن اختيارات الإدارة لأي من الطرق المحاسبية المتعارف عليها عند تطبيق الإجراءات المحاسبية لقياس وعرض العمليات المالية. فإن النظام المحاسبي المالي تطرق للعديد من السياسات المحاسبية التي تساعد مؤسسات الاقتصادية، وذلك مع التركيز على الأحداث والعمليات والعناصر خاصة بكل مؤسسة .

أولا : أسس القياس [1]

تعد وظيفة القياس من الوظايف الأساسية للسياسات المحاسبية ويكمن هدفه في ترجمة الوقائع الاقتصادية إلى أرقام، وعليه سنتطرق إلى مفهوم القياس وأهميته والأسس المتعلقة بيه .

1– مفهوم القياس

بتعريف مبسط لعملية القياس المحاسبي هو أن " عملية القياس المحاسبي هي عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي ".

2– أهمية القياس

عندما يتم تجريد الأمور الأحداث من صفتها الحقيقية إلى لغة الأرقام فإن هذا الأمر يقود المستخدمين معلومات النظام المحاسبي (والذي هو عبارة عن أداة محاسبة في ترجمة الأنشطة والعمليات التي تتم في مشروع إلى معلومات رقمية) والذين يختلفون في فهمهم وتفسيرهم للوقائع بشكلها الحالي إلى توحيد رأيهم للأعمال التي قامت بها المؤسسة، وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أدائها أكثر وضوحا ومنه تتحقق الاستفادة المرجوة من المحاسبة في مسعدتهم على اتخاذ قرارات المستقبلية وتصبح المعلومات أكثر ملائمة في الحكم على أداء المؤسسة وإدارتها، وبالتالي قدرة أكبر على إصدار أحكام متطابقة من قبل جميع الأطراف على اختلاف درجة المعرفة والثقافة لكل منهم لمعنى الأهداف والعمليات التي تتم في المؤسسة .كما أن ضرورة القياس المحاسبي في مظهره النقدي يظهر بوضوح عندما تكون هناك رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، والتي تكون عادتا مختلفة حسب طبيعة النشاط ولكن عندما تكون جميعها معبرا عنها بالصورة العددية، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وضوحا وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة إلى حد ما لنفس المؤسسة ولكن في أوقات مختلفة، وذلك لأنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لآخر إلى أن إمكانية المقارنة موجودة لكون جميع العمليات على تعددها يعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهيا

[1] هشام شلغام، " **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق نظام المحاسبي المالي** " **(دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين خلال الفترة – مارس . ماي 2015)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، كلية علوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة ،2015، ص 3–5 .

الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس تنبع من أنها لغة التخاطب المشتركة التي يتم التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات .

3- أسس القياس :

من أهم تلك الأسس : التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحصيل، القيمة الحالية، وسوف نلخصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : أسس القياس مزياها وعيوبها

الأسس	التعريف	المزايا	العيوب
التكلفة التاريخية	حسب التعريف الذي جاء بيه نظام المحاسبي المالي حيث عرفة التكلفة التاريخية ب " مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها / إنتاجها	1- أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل؛ 2- تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا ،وليست افتراضية؛ 3- إن العمليات التي وقعت عند امتلاك الأصل أو نشوء الالتزام هيا أكثر موثوقية بسبب وجود ما يؤيد تلك الأحداث من سندات إثبات ؛ 4- تماشي مبدأ تكلفة التاريخية مع فرض الاستمرارية، الذي يفترض أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود .	1- عدم قدرته على الوفاء باحتياجات مستخدم البيانات المحاسبية من المعلومات حيث أن هذا النظام لا يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات طويلة الأجل وقياس وتحليل أداء الربح مركز المالي ؛ 2- تجاهل معلومات هامة عن تغيرات في القوة الشرائية للوحدة النقدية في مستويات الأسعار ؛ 3- تجاهل معلومات هامة عن تغيرات في أسعار السوقية لأصول المشروع .
القيمة العادلة	التعريف الذي جاء بيه النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليه مصطلح " القيمة الحقيقية " فقد عرفها ب" هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط منافسة الاعتيادية .	1-إذا تم تقييم الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخد الأسعار السوقية بعين الاعتبار ؛ 2- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال، 3- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة ؛ 4- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة .	1-يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق معيار القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلي مستخدمي البيانات المالية؛ 2- إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قيمة الدخل أو في قيمة التغير في حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادل فعالية بين المؤسسة وأطراف خارجية عنها، قد يفتح باب للتلاعب في الإرادات؛ 3- القيمة العادلة تتميز بزيادة التكاليف للحصول على المعلومات وسببا في زيادة التكلفة عن المنفعة .
التكلفة	إن جوهرها هو اعتماد أسس للقياس يتمثل	1-تعتبر حديثة نسبيا في القياس المحاسبي ؛	1-صعوبة إيجاد أصول مشابهة في السوق

الجارية	في الأسعار الجارية المبنية على أسعار السوق أو الصافي القيمة البيعية القابلة للتحقق أو تكلفة الإحلال.	2- تأخذ جميع التغيرات الجارية التي تطرأ على عناصر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل؛ 3- تمثل هذه الطريقة مؤشرا جيدا لقياس الكفاءة ووسيلة للحفاظ على رأس المال ؛ 4- تستخدم كأداة لتقديرالتدفقات النقدية المستقبلية.	لي تلك التي تحوزها المؤسسة ؛ 2- غياب الموضوعية والقابلية للتحقيق، لأن تحديدها يعتمد غالبا على تقدير مما يجعلها عرضتا للتحيز وذاتية في التقدير ؛ 3- تتجاهل التغير مستوي العام للأسعار
صافيالقيمة القابلة للتحصيل	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 .		
القيمة الحالية	تعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية المنتظرة من استخدام الأصل في نشاطات المؤسسة إلى غاية الاستغناء عنه .	1-يأخذ بعين الاعتبار عند تقويم المشاريع الاستثمارية جميع الإرادات والتكاليف الرأس مالية لدي يعد أفضل معايير لدراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع والمفاضلة بينها ؛ 2- يمكن تعديل هذه الطريقة بسهولة وينتج من استخدام هذه الطريقة قيمة حالية للمشروع وهذا يسهل من مهمة المؤسسة بمقابلة نتج النقدي بالمداخلات النقدية الخاصة لمشروع الاستثمار	1-إن هذا المعيار لا يعطي ترتيبا سليما للمشاريع الاستثمارية في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لكل مشروع عن الأخر ؛ 2- إن تطبيق هذا المعيار يثير مشكلة تحديد المعدل المناسب لخصم التدفقات النقدية، وإن استخدام تكلفة رأس المال معدلا للخصم إلا إذا افترضنا أن سوق رأس المال هو سوق كامل وهذا غير واقعي، فمعدل الخصم يخضع للكثير من الاعتبارات تحكمية ووالتقدير الشخصي 3-يحدد التدفقات النقدية كما لو كان متأكدا من الظروف التي سوف تحدث.

المصدر : من إعداد الباحثتين اعتمادا على: هشام شلغام" تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "، مرجع سبق ذكره / موازين عبد المجيد، بربري " القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي "، الأكاديمية للدارسات الاجتماعية والإنسانية، قسم علوم الاقتصادية والقانون العدد 19 ،2018، ص 57-67 / سعدان ابتسام، عربي سهام ،"اتخاذ القرار المالي التمويلي للمشاريع الاستثمارية في ظل مؤسسة اقتصادية (دراسة حالة – مؤسسة عمر بن عمر – الفجوج) " مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2013، ص 57-58 / مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ،الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ،2010، الفقرة 100.

ثانيا: إهتلاك التثبيتات (الأصول الثابتة) :

إن المقصود بالأصول الثابتة (تعريفها) وفقا لما ورد بمعايير المحاسبة الدولية هي :" أنها مجموعة الأصول المالية الملموسة التي يتم شرائها واقتناؤها بغرض استخدامها لفترات طويلة نسبيا "[1] .

أما الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي ،ويتم تسجيلها ضمن الأعباء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها، حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل الاهتلاك على مدة منفعته ،مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهدا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة .

إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس لتصور استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل ،حيث نجد الاهتلاك الخطي ،الاهتلاك المتناقص ،طريقة وحدات الإنتاج والاهتلاك المتزايد[2]على النحو التالي :

1) طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت)[3] :

تطبق هده الطريقة على الأصول الثابتة (العينية والمعنوية)، ويتمثل الاهتلاك وفق هده الطرقة في التوزيع المتساوي لأقساط الاهتلاك على أساس مدة الاهتلاك الثابت .

– عيوب ومزايا طريقة الاهتلاك الخطي :

مزايا	عيوب
–سهولة وبساطة حساب القسط الثابت –تحقيق العدالة في توزيع الاهتلاك لبعض الأصول الثابتة مثل المباني .	–إن هده الطريقة لا تمثل الاستخدام الأمثل للأصل؛ –إن معظم الأصول الثابتة لا تحتاج إلى كثير من مصاريف الصيانة في بداية عمرها الإنتاجي .

2) طريقة الاهتلاك المتناقص:

يحسب قسط الاهتلاك بموجب هده الطريقة على القيمة المحاسبية الباقية للاستثمار وليس على القيمة الأصلية للاستثمار، وذلك بضرب معدل الاهتلاك، الذي يحصل عليه بطريقة القسط الثابت .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 .

[1] سليمان عتير، مرجع سبق دكره، ص 47 .

[2] صالح بوعلام ،"**أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهاد الماجستير في العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2010ن ص 85 .

[3] اسماء هيمة ،**اعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي "(دراسة حالة شركة الزغبيات بالوادي)**،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر آكاديمي ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الوادي،2015،ص ص38-41.

– عيوب ومزايا الاهتلاك المتناقص :

مزايا	العيوب
–لا يوجد حاجة لحسابات جديدة في حالة وجود إضافات للأصول ما لم تكن هذه الإضافات تم عملها في وسط السنة ؛ –أيضا تعتبر طريقة سهلة الاستخدام .	–القيمة الدفترية للأصل لن تصبح أبدا صفر؛ –صعوبة التأكد من تصحيح معل الاهتلاك .

3) طريقة الاهتلاك المتزايد : تخضع لهده الطريقة الاستثمارات التي تتآكل وتتناقص بصفة متزايدة مع الزمن، ويتم إعداد جدول الاهتلاك المتزايد بعد تحديد عناصر الاهتلاك كمايلي :

$$\text{معدل الاهتلاك المتزايد لكل السنة} = \frac{\text{رقم السنة}}{\text{مجموع أرقام سنوات مدة المنفعة } [\text{ن}\times(\text{ن}+1)]/2}$$

معدل الاهتلاك السنوي = معدل الاهتلاك المتزايد x المبلغ القابل للاهتلاك

عادتا ما تستخدم هده الطريقة عندما :

–يتطلب الاستثمار مدة معينة كي يصل إلى طاقته الكبرى ؛

–عندما نتوقع إن التضخم في السنوات القادمة يؤثر بشكل كبير على مخصصات الاهتلاك ؛

–عندما يشتري الاستثمار بقروض تسدد بأقساط متزايدة .

ملاحظة : رغم سهولة تطبيق هده الطريقة إلا إن استعمالها في الميدان العملي نادرا جدا على مستوى الأنظمة المحاسبية والجبائية في العالم، كما إن هده الطريقة هي أكثر الطرق التي لها تأثير سلبي على البنية المالية للمؤسسة .

4) طريقة الوحدات المنتجة :

في هذه الطريقة يقدر العمر الإنتاجي بعدد وحدات الإنتاج أو الاستخدام المتوقع للأصل الثابت، فالإهتلاك هنا يرتبط بالاستخدام الفعلي وليس بمرور الزمن، كما هو الحال في طريقة القسط الثابت .

الجدول رقم (02) : خصائص الإهتلاك وأثره في القوائم المالية

خصائص الطرق	الأثر في قائمة الدخل	الأثر في الميزانية
الإهتلاك الخطي	-إن إهمال عامل الفائدة يؤدي إلى أن صافي الدخل يظهر معدلا متزايدا للعائد على مجموع رأس المال المستثمر، ولكنه يتراجع في نهاية عمر الأصل وإحلاله بنفس التكلفة . - تتحمل قائمة الدخل مبالغ متساوية من تكلفة الأصل لكل فترة مالية	صافي القيمة الدفترية = القيمة الأصلية – الإهتلاك المتراكم . تنخفض القيمة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم تحدث إضافات أو تخلص من بعض الأصول .
الوحدات المنتجة	- تتحمل قائمة الدخل بعبء استهلاك متغير من سنة لأخرى بسبب طريقة وحدات الإنتاج أو على أساس الإيرادات .	صافي القيمة الدفترية = القيمة الأصلية – الإهتلاك المتراكم . تنخفض القيمة من فترة لأخرى بشكل متغير .
الإهتلاك المتزايد	-تتزايد أعباء الاستهلاك من فترة لأخرى . إذا تحققت الشروط الخاصة بها فإن التدفق النقدي أو الصافي المساهمة في إيرادات كل فترة ستتم بالثبات .	تعبر قيمة الأصل في كل فترة مالية عن القيمة المخصومة للمساهمات الباقية (الخاصة بالسنوات التالية)
الإهتلاك المتناقص	-تتحمل السنوات الأولى من استخدام الأصل بعبء استهلاك أكبر من السنوات الأخيرة مما يظهر أرقاما ربحية أقل من السنوات الأولى	تتناقص قيمة الأصل بدرجة كبيرة في السنوات الأولى وبدرجة أقل في السنوات الأخيرة .

المصدر : حسن توفيق مصطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 764-765

ثالثا: طرق تقييم المخزون :

مفهوم المخزون حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي Scf[1]

المخزونات هي الأصول المحازة لبيعها بحسب السعر العادي للنشاط ،أو التي هي قيد الإنتاج لمثل هذا البيع ،أو في شكل مواد أولية أو لوازم من المقرر استهلاكها ضمن مسار الإنتاج أو تقديم الخدمات .

وتشمل المخزونات السلع المقتنية لغرض بيعها ،بما في دالك على سبيل المثال البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويحوزها لبيعها أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تم حيازتها لغرض بيعها، كما تشمل المنتجات التامة الصنع أو الأشغال قيد الانجاز كمنتجات من المؤسسة وتشمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج .ويتمثل تقييم المخزون في الطرق التالية الموضحة في الجدول التالي :

[1] سليمان بلعور، عبد القادر قطيب ،"**العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون "(دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية /الجزائر)**،مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، العدد10، الوادي، الجزائر، جوان 2016، ص344 .

الجدول رقم (03) : خصائص تقييم المخزون وأثرها على القوائم المالية

طرق التقييم	الخصائص			
	المفهوم والسمات الأساسية	الأثر في قائمة الدخل	الأثر في قائمة المركز المالي	شروط خاصة
طريقة المتوسط المرجح	-يتم تقدير المخزون على أساس المتوسط المرجح للوحدة على مدى الفترة بما يدني أثر تقلبات الأسعار -تتقد أساسا في أن تكلفة الوحدة المستخدمة في تحديد تكلفة المبيعات لا تحقق مفهوم المقابلة .	1 لا تعكس مقابلة التكاليف الجارية بالإرادات الجارية . 2 تعتبر محايدة بالنسبة لتحديد الدخل حيث أن مجمل الربح الناتج عنها يقع في المدى بين الطريقتين التاليتين .	- يظهر المخزون بقيمة متوسطة لا تنعكس قيمة المركز المالي بمقاييس التكلفة التاريخية الجارية .	-يفضل إتباعها حالة تذبذب الأسعار هبوطا وصعودا .
طريقة الوارد أولا صادر أولا	-تعتبر تقريبا لطريقة التعيين العيني وواسعة الانتشار لبساطتها . -رقابة الإدارة محدودة على اختيار الواردات –صعوبة فصل المكاسب والخسائر التي تنتج عن تغييرات الأسعار عن الدخل الناتج من قرارات الإدارة في نظام العماليات العادية .	1 لا تعكس مقابلة التكاليف الجارية بالإيرادات الجارية . 2 الربح الناتج لا يعبر عن حقيقة الأرباح سواء عند ارتفاع أو انخفاض الأسعار .	-يظهر المخزون أخر المدة بتكلفة أحدث التكاليف ويفترض أنها تقريب لتكلفة الإحلال .	ترض إن تباع ع على أساس د أولا الصادر .
طريقة التمييز العيني (المادي)	يتم تسعير وتقييم هذه الطريقة على أساس التكلفة الفعلية لشراء الوحدة من الصنف، وتستخدم هذه الطريقة في المنشأة التي تتعامل في عدد محدد من الأصناف ذات القيمة العالية . – مشكلة الأساسية في استخدامها في صعوبة تحديد فئة سعر تكلفة الشراء التي تنتمي إليها الوحدات المخزنة	تعد محايدة بالنسبة للمخزون وتكلفة البضاعة المباعة وتكون القيم في المدى بين القيمتين الناتجتين من " طريقة الوارد أولا صادر أولا " و" طريقة الوارد أخيرا صادر أولا "		

المصادر: من إعداد الطلبة اعتمادا على حسن توفيق مصطفي، مرجع سبق ذكره ص 763/عمر الشيخ محمد عبد الله وآخرون ،" طرق تقييم المخزون وأثره على جودة القوائم المالية "، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، ص 42.

فرع الثاني : محددات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

عند اختيار المؤسسة لسياسة محاسبية لأول مرة أو تغييرها نظرا لعدم توافق سياسة معتمدة في تلك الفترة فهناك عديد من المحددات أو القيود التي يجب مراعاتها وأخدها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى قيود عامة وخاصة .

أولا : المحددات (القيود) العامة لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية .

يستوجب على المؤسسة عند تطبيقها واختيارها للسياسات المحاسبية التزام بهذه المحددات وعدم خروج من حدودها حيث تمثل هذه المحددات إرشادات تطبيقية للمحاسب عند إعداد المعلومات المحاسبية وتنقسم على نحو التالي :

1- قيود على إعداد القوائم المالية :[1]

أ- قيد طبيعة ونوع النشاط المؤسسة :

يشير هذا القيد إلى ضرورة مراعاة الاعتبارات التطبيقية لبعض الأنشطة الاقتصادية، حيث لابد من تكييف الطرق والسياسات المحاسبية بما يتماشى وطبيعة هذا النوع من الأنشطة، التي تتميز بخصوصية تميزها عن باقي الأنشطة الأخرى، وإذا 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 وشركات التأمين التي تصنف ضمن الأنشطة ذات الطبيعة الخاصة، والتي تستدعي وجود قيد طبيعة ونوع نشاط المؤسسة على أرض الواقع.

ب- قيد الجدوى الاقتصادية :

وتعني أن كلفة إنتاج المعلومات المحاسبية التي يقوم المحاسب بإعدادها من خلال القوائم المالية يجب أن تزيد عن المنافع المتوقعة من استخدام هذه المعلومات، بمعنى أن للمعلومات المحاسبية كلفة تتطلب رعايتها لدى إعداد التقارير، ذلك يقتضي أن لا تتجاوز تكلفة إعداد التقرير المحاسبي المنفعة المحققة منه . 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 .

[1] أحمد محمد نور، السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 55-56؛ نقلا عن:عتير سليمان، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**، مرجع سبق ذكره، ص 13 .

ج- قيد التحفظ (الحيطة والحذر) :[1]

يطبق في الممارسات المهنية عن طريق السعي لاختيار السياسات المحاسبية من بين البدائل المختلفة ما يؤدي منها إلى عدم المبالغة في قيمة دخل الفترة المحاسبية أي ما يؤدي منها إلى عدم الاعتراف بالأرباح المتوقعة والأخذ بعين الاعتبار الخسائر المتوقعة، واختيار السياسات التي تؤدي إلى عدم المغالاة في قيم الأصول وتعظيم قيم المطلوبات، وذلك بمراعاة التخطيط في قياس نتيجة المعلومات لدي إعداد البيانات المالية، حيث يمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبين عند المفاضلة بين السياسات المحاسبية البديلة ولكن يجب عدم المغالاة في تطبيق واستخدام هذا الاعتبار بشكل عام .

د- قيد الثبات على تطبيق نفس السياسات المحاسبية :[2]

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 المحاسبية بأثره على المقارنة بين الفترات .

2- قيود على عرض القوائم المالية :

أ- قيد أسبقية المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني :[3]

يجب أن تعرض الأحداث والعمليات وفقا لحقيقتها المالية وليس لمجرد شكلها القانوني فقط فإذا قامت المؤسسة بالحصول على أصل عن طريق التأجير فواقع العملية مثل عملية الشراء، فإذا كان من شروط العقد أن المؤسسة تستغل الأصل المؤجر لمدة معينة، فإنه بعد نهاية هذه الفترة تمتلك المؤسسة الأصل، فالجوهر الاقتصادي للعملية مشتريات فضلا عن تأجير الأصل لذلك يسجل ضمن الأصول ويحسب له اهتلاك كما تسجل مصاريف الإيجار كأعباء .

ب- قيد الأهمية النسبية :[4]

هذا القيد مهم في تحديد معالم السياسة المحاسبية المتبعة، ويعد تطبيق لمبدأ اقتصاديات المعلومات، أي اختيار سياسة محاسبية معينة على أساس أن فوائدها والعائد من المعلومات المحاسبية الناتجة منها يزيد عن التكاليف إنتاج وتوصيل هذه المعلومات

---

[1] حسن توفيق مصطفي ،" **العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية** " ،مرجع سابق ذكره، ص 757

[2] سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ وأساسيات علم المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص23؛نقلا عن:عتير سليمان، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص 16

[3] إدريس دحمان، " **تأثير تغيير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار (دراسة استطلاعية للمحاسبين ومحافظي الحسابات)**، مرجع سبق ذكره، ص 44

[4] حسن توفيق مصطفي ،" **العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية** " ،مرجع سابق ذكره، ص 757

بمعني آخر يتم مراعاة الأهمية النسبية من خلال الإفصاح عن كافة البنود التي يكون لها تأثير مادي في عملية اتخاذ القرارات، ومن الممكن أن تؤثر في قرارات أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة، ومما لا شك في أن هذه الاعتبارات الثلاثة تترك للإدارة مجالا واسعا للتأثير في معالم السياسات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، ومن ناحية أخرى نجد أن تدخل الإدارة قد يأتي متعا رضا مع مصالح كثير من الفئات والجهات التي تعتمد على التقارير المالية المنشورة .وعليه فإن تحقيق المرونة في تحديد واختيار السياسة المحاسبية يعد أمرا ضروريا ومهما، وإلا لا أتت هذه السياسة بصورة جامدة وغير على مواكبة التغيير المستمر في الظروف والاحتياجات – المستقبلية .

ج– قيد الإفصاح الشامل :[1]

زادت الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية 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، أي يجب أن تظهر القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة جميع الحقائق التي تجعل هذه القوائم تعبر بعدالة ووضوح عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة .

وبشكل عام يتضمن الإفصاح الشامل مجموعة من العناصر التي تكون في صلب القوائم المالية أو كمعلومات إضافية وملاحظات أو في الملاحق :

- ✓ الأسس المحاسبية المطبقة ؛
- ✓ الارتباطات المالية الحالية والمستقبلية ؛
- ✓ الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة ؛
- ✓ أسس التسجيل المحاسبي ؛
- ✓ السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض هذه القوائم ؛
- ✓ أثر التغيير 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] عتير سليمان، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص 19.

3- قيود على إعداد وعرض القوائم المالية :

أ-قيد التوقيت الملائم (المناسب):[1]

يعني أن حدوث أي تأخير في إيصال المعلومة المحاسبية يفقد قيمتها .

تشير إلى أنه على المؤسسة الموازنة بين مصداقية المعلومات والتوقيت المناسب بحيث أن المعلومة الصادقة تتميز بالدقة والوضوح وذلك قد يتطلب وقتا أطول بينما التوقيت المناسب يعني وصول المعلومة في وقتها لكن بأقل دقة، وفي هذا الصدد يري بعض الكتاب أن وصول المعلومة بصورة تقريبية وفي وقت مناسب أفضل من معلومة دقيقة ولكنها متأخرة .

ب- قيد النظام الجبائي: [2]

بسبب 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 بيه 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 .

✓ **ثانيا : القيود الخاصة لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية** [3]

من الملاحظ بأن جميع السياسات المحاسبية أنشأت وطورت للتعامل مع البيئة التجارية التقليدية، وسعى دوما المشرع لتلك السياسات إلى تمكين النظام الجبائي من الخروج بمعلومات تتمتع بما اتفق على تسميته الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتوفير خاصيتي الملائمة والثقة لتلك المعلومات كي تحوز على رضا أصحاب المصالح وبالتالي اعتمادها أساسا موثوقا بيه لبناء واتخاذ قراراتهم المستقبلية متعددة الأغراض .

وعند اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية مناسبة للمعاملة محل المعالجة، يكون أمام محاسب المؤسسة حالتين :

---

[1] إدريس دحمان،" **تأثير تغيير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار (دراسة استطلاعية للمحاسبين ومحافظي الحسابات)**، مرجع سبق ذكره، ص 47 .

[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 وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص 191-192؛ نقلا عن عتير سليمان، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص21

[3] محمد عبد الحميد محمد عطية،**موسوعة المعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 565؛نقلا عن:عتير سليمان، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص21

أ– الحالة الأولي : وجود معيار محاسبي

في هذه الحالة التي تتوافق فيها المعاملة محل المعالجة مع المعيار المحاسبي معين ساري التطبيق، يجب مراعاة النقطتين التاليتين:

يجب على الشركة عندما تنطبق متطلبات أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على معاملة ما أو أحداث أو ظروف أخرى تحديد السياسة المحاسبية التي سيتم تطبيقها لمعالجة هذه المعاملات أو الأحداث أو الظروف 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 الدولية (IASB)

ب– الحالة الثانية : عدم وجود معيار محاسبي

ب–1 الغاية من المعالجة :[1]

في هذه الحالة على الإدارة أن تستخدم أحكامها وتقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات توصف بأنها:

– ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية .

– موثوقية، وذلك من حيث أن البيانات المالية :

- تمثل الوضع المالي والأداء والتدفقات النقدية بصدق .
- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني .
- حيادية (خالية من التحيز)
- حكيمة

*كاملة من كافة جوانبها الهامة .

ب–2 المصادر التي يتم اللجوء إليها : [2]

إذا المؤسسة باستخدام حكمها وتقديراتها في اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية اللازمة، ينبغي عليها الرجوع إلى المصادر التالية والعمل على تطبيقها :

✓ شروط وتفسيرات وإرشادات المعايير الدولية التي تتعامل مع الموضوعات أو المعاملات أو الأحداث مشابهة وذات صلة ؛

✓ المفاهيم، وأسس الاعتراف، ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات كما وردت في إطار إعداد وعرض القوائم المالية ؛

✓ يجوز للمؤسسة الرجوع إلى أحداث الإصدارات الصادرة عن الهيئات والجهات التي تقوم بوضع المعايير المحاسبية بما لا يتعارض مع إطار إعداد وعرض القوائم المالية .

---

[1] المعيار محاسبي الدولي رقم 8، " **السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء** "، ص 7

[2] محمد عبد الحميد محمد عطية،**موسوعة المعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص566؛ نقلا عن:عتير سليمان، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص22

فرع الثالث : شروط تغيير السياسات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

عند تغيير المؤسسة لسياسة محاسبية معينة وفق نظام المحاسبي المالي يجب أن يكون وفق الشروط التالية :

- ✓ يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية ؛
- ✓ يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساساها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها ؛
- ✓ تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات التي يطبقها بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية ؛
- ✓ لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني .1

كما لا يعتبر ما يلي تغييرات في السياسات المحاسبية :2

- ✓ انتهاج سياسة محاسبية فيما يتصل بالأحداث أو المعاملات المختلفة جوهريا عن الأحداث أو المعاملات الحادثة في السابق ؛
- ✓ انتهاج سياسة محاسبية جديدة لمحاسبة الأحداث أو المعاملات التي لم تحدث في السابق أو التي كانت غير هامة .

المبحث الثاني :الدراسات السابقة

المطلب الأول :الدراسات العربية

1) دراسة (تركي راجي موسى الحمود ،منذر طلال المومني ،1996)، بعنوان :"دراسة تحليلية للسياسات والطرق المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون السلعي في شركات المساهمة العامة الصناعة الأردنية "[3] :

يهدف هذا البحث إلى التعرف على مدى الإفصاح عن السياسات والطرق المتبعة في تقييم بنود المخزون السلعي (البضاعة) في الشركات المساهمة العامة الصناعة الأردنية وكذلك التعرف على العوامل التي تدعو الشركات الأردنية الاستخدام طريقة معنية في تقييم بضاعتها. ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم دراسة عدد من التقارير السنوية لهذه الشركات بلغت نسبتها

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد37-39، من القانون 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص6

[2] عتير سليمان، **مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**،مرجع سبق ذكره، ص 55

[3] تركي راجي موسى الحمود ،منذر طلال المومني ،"**دراسة تحليلية للسياسات والطرق المحاسبية المتبقية في تقييم المخزون السلعي في الشريكات المساهمة العامة الصناعة الأردنية** "،المجلة العالمية لكلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة قطر ،قطر،العدد السابع (07)،1996،ص ص 175 - 199

55.6%، كما تم إرسال استبانة إليها للاستفسار عن عوامل اختبار طرق التقييم، حيث بلغت نسبة الردود 51.1% وقد تبين خلال النتائج إن نسبة الإفصاح عن السياسات المحاسبية وطرق المستعملة لتقييم البضاعة لازالت غير كافية، حيث بلغت نسبة الإفصاح لطرق تقييم البضاعة 64% في حالة مواد الخام . ورغم ما يذكر عن الفوائد الضريبية لطريقة الوارد تاليا صادر أولا إلا انه لم يتم تبني هذه الطريقة من قبل الشركات الأردنية , حيث اقتصرت الطرق المستعملة على طريقه الوارد أولا صادر أولا وطريقة المعدل المرجح، أما عوامل اختيار هذه الطريقة فقد كان أكثرها أهمية برأي المستجيبين :أنها تعطى صورة أقرب إلى الحقيقة عن قيمة المخزون السلعي،أنها تتماشي مع شركات من نفس الصناعة ،إن طريقة وتصا معقدة جدا بالمقارنة مع طرق متبناة، الاستمرار على نفس الطريقة التي تم تبنيها عند بداية التشغيل. وقد اختتم البحث بعدة توصيات حول وسائل تطوير الإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية.

2)دراسة (نور هاني العشي2006)،بعنوان :"دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العامة في قطاع غزة)[1]:

تهدف هذه الدراسة إلى الاهتمام بإحدى المشاكل المحاسبية وهي اختيار بديل من بين البدائل قياس تقييم المخزون السلعي –الذي يمثل عنصرا هاما في معظم الأنشطة – حيث يوجد أكثر من طريقة لتقييمه، ومن أهم هذه طرق طريقة الوارد أولا صادر أولا، وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وطريقة المتوسط المرجح وهناك عوامل تؤثر على قرار المؤسسة في اختيار إحدى هذه الطرق لتطبيقها وهي تختلف باختلاف بيئية وطبيعة المؤسسة .

وللوصول إلى العوامل المؤثرة على اختيار طريقة من هذه الطرق في المؤسسات الصناعية في قطاع غزة قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية هدفت من خلالها إلى التعرف على أكثر الطرق المستخدمة في تقييم المخزون والأسباب التي أدت إلى ذلك حيث تم جمع البيانات من خلال الاستبانة التي وزعت علي (208) مؤسسة صناعية . وأوضحت نتائج الدراسة أن هناك مجموعتين من المؤسسات: مؤسسات لا تقوم بتطبيق أي من الطرق المحاسبية؛ مؤسسات تقوم بتطبيق إحدى هذه الطرق.

وبناء على النتائج الدراسة أهم التوصيات التي وصت بها الباحثة : ضرورة ظهور دور الجمعيات المهنية في عقد دورات وورشات عمل توضح فيها مزايا وعيوب كل طريقة من طرق تقييم المخزون السلعي ومساعدة أصحاب المنشآت على اعتماد الطريقة المثلى التي تناسب نوع صناعتها وتناسب الوضع الاقتصادي ؛ عمل نشرات توعية لأصحاب المنشآت توضح فيها أهمية تطبيق أي من طرق المحاسبية عند تقييم المخزون السلعي .

[1] نور هاني العشي ،**"دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي (دراسة تطبيقية على الشريكات الصناعية العامة في قطاع غزة)**،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة، الجامعة الاسلامية –غزة ،غزة ،2006 .

3)دراسة (مؤيد محمد علي الفضل 2006)، بعنوان :"محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الايجابية (دراسة اختيارية في الشركات المساهمة العامة في الأردن) [1]:

تنطلق الدراسة الحالية من تصور الباحث بأن لاختلاف العوامل البيئية التي تميز فكر وسلوك واتجاهات وثقافة مجتمع معين عن مجتمع أخر ،أثرا واضحا في اختلاف دوافع الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية ،وعلى هدا التصور بني الباحث مشكلة دراسته الحالية ،وتمثلت في سؤالين هما :

1-هل تصح فرضيات نظرية المحاسبة الايجابية في شرح وتفسير الدوافع الاقتصادية لعملية اختيار الطرق والسياسات المحاسبية في الشركات المساهمة العامة الأردنية ؟

2-هل تختلف تلك الدوافع بين الشركات باختلاف نسبة تركيز الأسهم في مجلس إدارة الشركة ؟

ودرس الباحث هده المشكلة من خلال أربعة فرضيات أساسية تتعلق الأولى بالحوافز والمكافآت الإدارية . والثانية بالتكاليف السياسية ،والثالثة بعقود المديونية أما الرابعة فتخص أثر نسبة تركيز الأسهم ،و باستخدام بيانات سنة 2004م من (74) شركة .وقد جاءت نتائج الدراسة غير مدعمة لفرضيات الدراسة ولنتائج الدراسات السابقة .وقد وصي الباحث بضرورة متابعة ظاهرة إدارة الأرباح ورصدها ودراستها مرة ثانية، ولكن بطريقة الاستطلاع وليس بطريقة استخدام المعلومات المحاسبية .

4)دراسة (جبر إبراهيم الداعور 2008)، بعنوان "العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية (دراسة ميدانية) [2]:

تتعلق طرق تقييم المخزون السلعي وكذلك تتعدد العوامل المؤثرة في اختيار هذه الطرق .لذلك استهدفت هذه الدراسة معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية والعوامل المؤثرة في اختيار تلك الطرق وأهميتها .

و لحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء وزعت عل عينة عشوائية من الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ،حيث بلغت نسبة المستجيبين 55%، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات .

وقد توصلت الدراسة إلى صغر حجم الوحدات الاقتصادية الفلسطينية وبالتالي صغر حجم مخزونها كما يغلب عليها الطابع العائلي. وكذلك بينت الدراسة أن الوحدات الاقتصادية الفلسطينية تتبع طرق مختلفة لتقييم مخزونها السلعي وأكثرها استخداما طريقة التكلفة المباشرة وطريقة الوارد أولا صادر أولا ولدلك لعوامل مختلفة من أهمها "تطبيق الطريقة من السياسات المتبعة مند التأسيس" و" الطريقة توفر الوقت والجهد عند التطبيق "و "الطريقة تتلاءم مع طبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة ". وبينت الدراسة أيضاأن عمر الشركة والمؤهل والخبرة لدى المستقصي منه من أهم المتغيرات المؤثرة على العوامل المؤثرة في اختيار طريقة التقييم .

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها محاولة الاستفادة من مزايا إتباع هذه الطرق وكذلك الحد من الطابع العائلي للوحدات الاقتصادية الفلسطينية والتوجه نحو شكل المساهمة.

---

[1] مؤيد محمد علي الفضل،**"محددات السلوك الاداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الايجابية (دراسة اختبارية في الشركات المساهمة العامة في الأردن)"**،مجلة دورية الادارة العامة ،المجلد السادس والاربعون (46)، العددالأول، فبراير 2006 ،ص ص 51 - 99.

[2] جبر ابراهيم الداعور،**"العوامل المؤثرة في اختبار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية (دراسة ميدانية)"**،مجلة جامعة الازهر (سلسلة العلوم الانسانية)، المجلد 10، العدد1، غزة ،2008، ص ص 279- 324 .

5)دراسة (جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد 2009)، بعنوان : " أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعارأسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية "[1]:

استهدفت هذه الدراسة قياس مدى تأثير تبني الإدارة لإستراتيجية إدارة المكاسب على أسعار الأسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية .

ولتحقيق هذه الدراسة ؛تم اختيار جميع الوحدات الاقتصادية التي يتم تداول أسهمها في سوق فلسطين للأوراق المالية في الفترة مابين 2004م حتى 2006م . وكذالك تم تقسيم تلك الوحدات إلى قسمين :أو لهما الوحدات الاقتصادية (مسح شامل)التي ارتفعت أسعار أسهمها عن سعر إصدارها حيث بلغت 14 وحدة والأخرى : الوحدات الاقتصادية التي انخفضت أسعار أسهمها عن سعر إصدارها حيث بلغت 8 وحدات وقد تم استخدامها الأساليب الإحصائية (التحليل الأحادي والتحليل المتعدد باستخدام تحليل التمايز)؛ لتحليل البيانات واختبار الفرضيات .

وقد توصلت الدراسة إلى أن تبني إدارة الوحدة الاقتصادية الإستراتيجية إدارة المكاسب له تأثير على أسعار الأسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية ؛ وذلك لان التحليل بين وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين صافي أرباح الوحدات الاقتصادية والعائد على حقوق الملكية وبين أسعارا لأسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، ومن المعروف تأثير دينك المؤشرين بتبني الإدارة لإستراتيجية إدارة المكاسب بإتباع سياسات محاسبية لها تأثير على استقرار الدخل وذلك للعديد من الدوافع التي أهمها مصلحة الإدارة،بالإضافة إلى دوافع التي أهمها مصلحة الإدارة، بالإضافة إلى دوافع المصالح الضريبية وتفادي التكاليف السياسية وتكاليف عقود الدين .

6) دراسة (أحمد قايد نور الدين، سعيدي عبد الحكيم 2015)، بعنوان : " مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي " (دراسة عينة من المؤسسات)[2]:

الهدف من هذا البحث هو تقييم واقع العمل المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال دراسة استكشافية لثمانية وثلاثون مؤسسة حول مدى التزامها بتطبيق متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد قوائمها المالية .

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن ما نسبته (81.93%) من المؤسسات متفقة على إعداد قوائمها المالية والإفصاح عن السياسات المحاسبية المطلوبة وفق (scf) , بالإضافة انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين هذه المؤسسات في التزامها بمتطلبات الإفصاح عن هذه المؤسسات والتي تؤذي إلى اختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية , شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة , شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات).

---

[1] جبر ابراهيم الداعور، محمد نوافل عابد ،"**أثر السياسات المحاسبية لادارة المكاسب على اسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة ،في سوق فلسطين للأوراق المالية** "،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد السابع عشر، العدد الاول، غزة، فلسطين، يناير 2009، ص ص 809- 845

[2] احمد قايد نور الدين، سعيدي عبد الحكيم ،"**مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الافصائح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "(دراسة عينة من المؤسسات)**،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد13، بسكرة، 2015، ص ص 197- 215 .

7) دراسة (إدريس دحمان 2015)، بعنوان :"تأثير تغيير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار" (دراسة استطلاعية للمحاسبين ومحافظي الحسابات)[1] :

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل لاختيار السياسة المحاسبية التي من شأنها تحقيق استقرار الربح المحاسبي مما ينعكس وبصورة ايجابية على معدي القوائم المالية وكل الأطراف ذات العلاقة . ودراسة أثر تغيير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية وعلى اتخاذ القرار .

كما تعد البيانات المحاسبية باعتبارها حقائق يتم تسجيلها الأحداث معينة في مكونات القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها- على جانب كبير من الأهمية ،كما تعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها لتمثيلها لمخرجات نظام المعلومات وتأثيرها في اتخاذ القرارات، ونظرا لاعتماد مختلف الأطراف عليها في اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية ؛ لذلك فان أهمية الدارسات تتضح في :تحقيق النمو في الأرباح السنوية يزيد في ثقة واطمئنان مختلف الأطراف ذات العلاقة ؛الإفصاح عن المعلومات المستخدمة، وزيادة قدرتها التنبؤية وتحقيق خاصيتها النوعية مما يسهم في عملية ترشيد القرارات .

من أهم النتائج المتواصل إليها : يتم الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية ضمن ملاحق تبعا لما تنص عليه النظام المحاسبي المالي ؛ يؤثر الإفصاح عن تغيير في السياسات المحاسبية على قراري الاقتراض والاستثمار .

ويوصي الباحث إلى : فرض قوانين تلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية برسكلة الإطارات العاملة في مجالي المالية والمحاسبة تتضمن برامج تكوين حول مضامين وأهداف النظام المحاسبي المالي ؛ إلزام كل المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي بضرورة نشر قوائمها المالية في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية مع الملاحق التي تبين الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة .

8) دراسة (هشام شلغام 2015)، بعنوان :"تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين خلال فترة"مارس–ماي2015")[2]

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وتسليط الضوء على (التكلفة التاريخية –القيمة العادلة)كأحد بدائل القياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من اجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ،بالإضافة إلى معرفة أهم المقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هده البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق ،حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسات التطبيقية على عينة تتكون من 70 فرد بين مهنيين وأكاديميين وتم الإبقاء على 62 مستجوب واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج (spss v20)ومعالج البيانات Excel وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة

---

[1] ادريس دحمان ،**"تأثير تغيير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار" (دراسة استطلاعية للمحاسبين ومحافظي الحسابات**)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، المسيلة، 2015 .

[2] هشام شلغام ،**"تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين خلال فترة "مارس–ماي2015")**،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة 2015 .

المحاسبية الجزائرية تتلاءم وتتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ،كما أوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي من النظام المحاسبي المالي وهدا من اجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل . وكانت من أهم التوصيات التي وصي بها الباحث : ضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي .

9)دراسة (سلمى عبد القادر البرهان عبد الرحمان 2016)، بعنوان : "أثر السياسات المحاسبية على التقارير المالية " (دراسة ميدانية على البنك الإسلامي السوداني "فرع شندي "وبنك الادخار والتنمية الاجتماعية "فرع شندي") [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في إن إثبات السياسات المحاسبية لا ينعكس بصورة واضحة على التقارير المالية لدالك قد حدثت ظروف تجعل المنشئة تعدل من السياسات المطبقة إلى سياسات أخرى تتلاءم مع الظروف المحيطة وهدا العدول يترتب عليه أثار على التقارير المالية .

تتبع أهمية الدراسة في قلت البحوث والدراسات التي تناولت السياسات المحاسبية وبدالك يمكن اعتبارها مساهمة في إثراء المكتبة العربية بدراسات حول السياسات المحاسبية كما أوضحت الدراسة نتائج وتوصيات ستؤدي إلى ترقيت الأداء في البنوك السودانية .

تنص الدراسة على ثلاثة فرضيات تم اختبار صحتها واتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمهج الاستنباطي ومنهج دراسة حالة والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام برامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) لإدخال بيانات الدراسة ثم استخدام النسب المئوية والانحراف المعياري واختبار كاي تربيع لإجابات المجتمع الدراسة وثم جمع بيانات الدراسة بواسطة استبانة .

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها : تأثر السياسات المحاسبية على التقارير المالية إيجابا؛ السياسات المحاسبية تؤثر على مستخدمي القوائم المالية ؛ الافصاحات عن السياسات المحاسبية يؤثر على القرارات الاستثمارية .

من أهم ما وصت بيه الباحثة : الاهتمام بالسياسات المحاسبية لأنها تؤثر على التقارير المالية وعلى مستخدمي القوائم المالية ؛ على الإدارة استخدام سياسات المحاسبية لخدمة مصالحها في المنشأة .

10)دراسة (سليمان عتير ،محمد زرقون 2016)، بعنوان :"تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد"(دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)[2]:

تهدف هده الدراسة إلى التعرف على مدى تعدد السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،واهم العوائق البيئية والقيود التشريعية التي تؤثر على حرية إدارة المؤسسة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة ،وفي سبيل ذلك قام الباحثان بتصميم وتوزيع استبانة على عينة الدراسة البالغ عددها 34 فرد والمتكونة من متخصصين أكاديميين ومهنيين . ويعد تحليل الإحصائي لأجوبة أفراد العينة ،توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتوافق إلى حد كبير

[1] سلمى عبد القادر البرهان عبد الرحمان، **"أثر السياسات المحاسبية على التقارير المالية (دراسة ميداية على البنك الاسلامي السوداني "فرع شندي "وبنك الادخار والتنمية الاجتماعية "فرع شندي"**،بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،كلية الدارسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي ،السودان ،2016 .

[2] سليمان عتير ،محمد زرقون ،**"تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد"(دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)**،مجلة الدارسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر –الوادي، الجزائر ن العدد7، السنة السابعة ،2016،ص ص 114 130

مع الممارسات الدولية في ما يخص تطبيق السياسات المحاسبية، كما أن وجود تعدد في السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق مع وجود عوائق بيئية وأخرى تشريعية حال دون استغلال وظيفي مناسب لهدا التعدد .

من أهم توصياتهما : لابد إحداث تغييرات وتعديلات تشريعية وهيكلية على المستويين الاقتصادي والمالي بما يتوافق والمعايير الدولية للمحاسبة وفي عدة مجالات .

11) دراسة (فارس بن يدير واخرون 2016)، بعنوان :"واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر "(دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر) [1]:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع التزام الشركات البترولية في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير الدولية والمتضمنة في النظام المحاسبي المالي scf , وأيضا دراسة أثر ذلك الالتزام على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وذلك من خلال توزيع استبيان على مجموعة من الشركات البترولية الجزائرية .

وتبين من نتائج الدراسة التزام شركات محل الدراسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد قوائمها المالية من وجهة نظر مدراء الماليين ومحاسبين لتلك الشركات، وتوصلت أيضا الدراسة إلى وجود أثر ايجابي بين الالتزام بمتطلبات الإفصاح وجودة المعلومات المدرجة في القوائم المالية .

من أهم توصيات الباحثين : ضرورة الثبات في تطبيق القواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى والإفصاح عن التغيرات التي تطرأ عليها حتى لا تؤدي عدمها إلى إنتاج معلومات مضللة لأصحاب الشأن ؛ ضرورة قيام الجهات المعنية التنسيق الكامل مابين المعايير والتطبيقات المحاسبية الدولية المعمول بها، وملاءمتها مع الواقع الجزائري .

12) دراسة (سليمان بلمور ،عبد القادر قطيب 2016)،بعنوان :العوامل المؤثرة في سياسة تقييم المخزون" (دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية /الجزائر)[2]:

تتعدد طرق تقييم المخزون وكذلك تتعدد العوامل المؤثرة في اختيار هده الطرق، لذلك استهدفت هده الدراسة معرفة الطرق المتبعة في تقييم المخزون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية واهم العوامل المؤثرة في اختيار تلك الطرق ،ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ،حيت تم جمع البيانات من القوائم المالية ل20 مؤسسة في مختلف القطاعات خلال الفترة 2010-2014 وذلك لإنشاء نموذج إحصائي يبلور أهم العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية لتقييم المخزون . وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى إن المؤسسات الاقتصادية تختار بين طريقتي FIFO وCMP في تقييم مخزوناتها ،وأكثرها استعمالا هي طريقة FIFO ،وان أهم العوامل المؤثرة في اختيار هده الطرق هي : نسبة المديونية ونوع القطاع وحجم المؤسسة والتي لها دلالة إحصائية ويعود دلك للمقدار الضئيل من الضرائب التي تخضع لها المؤسسات بالإضافة إلى إن هيكل الملكية الممركزة

---

[1] فارس بن يدير واخرون ،"**واقع الالتزام بمتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر" (دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر**)،مجلة الدارسات الاقتصادية الكمية ،العدد الثاني ،2016،ص ص 221 – 239 .

[2] سليمان بلمور ،عبد القادر قطيب ،"**العوامل المؤثرة في تقييم المخزون "(دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية /الجزائر**)،مجلة رؤى اقتصادية ،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر ،العدد10، جوان 2016، ص ص 344 362 .

ليس له تأثير على التحكم في قرارات الإدارة باختيار الطرق المحاسبية التي تحقق مصالحهم الذاتية .ومن أهم التوصيات التي وصي بيها الباحثين : تحليل العوامل المؤثرة في اختيار السياسة المحاسبية لتقييم المخزون سواء كان التأثير ايجابيا أم سلبيا للاستفادة من فرص وتجنب التهديدات ؛ يجب على المحاسب أن يختار الطريقة التي تتفق مع طبيعة المواد المخزنة وظروف المؤسسة .

13) دراسة (حسن توفيق مصطفى 2017)، بعنوان :" العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية " [1]:

تكمل أهمية الدراسة في مساهماتها في القدرة على لتنبئ بالممارسات المحاسبية نتيجة المتغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية وتعميق الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية واحتمال القيام الإدارة بإتباع سياسات محاسبية تخدم مصالحها بالدرجة الأولى . وفي ضل المرونة المتاحة لديها في اختيار بدائل السياسات المحاسبية فإن الأمر يتطلب التعرف على المحددات والعوامل التي تأثر في اختيار الإدارة لتلك البدائل ..كما تساهم في تحليل وتفسير سلوك الأطراف التي يتكون منها المنشأة ومنها سلوك الإدارة حول اختيارها من بدائل لسياسات محاسبية .حيث يكمن هدف الدراسة في التعرف على أهم السياسات المحاسبية المتبعة بين المؤسسات وتقييم ما يترتب عليها من أثار في القرارات الاقتصادية للأطرف ذات العلاقة .

وقد توصل الباحث إلى جملة من الاستنتاجات : تبين أن العوامل المؤثرة في قرار اختيار السياسات المحاسبية في الأردن (حجم المنشأة، ونسبة الملكية الحكومية، والتغيير فالأرباح)، كما أن للعوامل البيئية (درجة التحفظ، العرف المحاسبي) تأثيرا مماثلا على اختيار تلك السياسات ؛تباين أساليب المعالجة المحاسبية لبعض السياسات المحاسبية محل الدراسة والبحث، وهما سياسة تقييم المخزون السلعي وسياسة تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل .

ومن أهم توصياته : تقليص عدد البدائل المتاحة لاختيار من بين السياسات المحاسبية، وبما يتماشي مع الاتجاه الحديث الذي تتبناه حاليا معايير المحاسبة الدولية ؛ ضرورة التعمق في دراسة وتقييم الآثار الاقتصادية للسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها .

14) دراسة (سليمان عتير 2017)، بعنوان : "مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية) [2]:

يهدف هدا البحث إلى التعرف براقع تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جوانب مختلفة، أولا :من حيث توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية في مجال اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مع المعايير المحاسبة الدولية، ثانيا : اختبار مدى تعدد السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية، ثالثا : اختبار مدى كفاية وملائمة 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 الباعث في دراسته الميدانية على توزيع استبانه على عينة

[1] حسن توفيق مصطفى ،"**العوامل المؤثرة في اختيار الادارة للسياسات المحاسبية** "،مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ،المجلد الرابع، العدد الثاني ،ديسمبر ،2017، ص ص 747 -780 .

[2] عتير سليمان ،"**مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية**)،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة، 2017، .

الدراسة المتكونة من (217) فرد مهني وأكاديمي، حيث تم معالجة وتحليل إجابات أفراد العينة باستعمال البرنامج الإحصائي (spss) .

وقد تم التواصل إلى جملة من نتائج أهمها : الممارسات المحاسبية الجزائرية المتعلقة بتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية ،تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ،وبمستوى دلالة إحصائية جد قوة اقل من (0.05)، معظم السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،تتضمن أكثر من بديل قابل للتطبيق، بمستوى دلالة إحصائية جد قوية اقل من(0.05)، السياسات المحاسبية المنبثقة عن النظام المحاسبي المالي، تتماشى مع طبيعة وأنواع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ،بمستوى دلالة إحصائية جد قوية اقل من (0.05)، تتضمن البيئة الجزائرية عوائق بيئية وقيود تشريعية تحد من حرية إدارة المؤسسة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، بمستوى دلالة إحصائية جد قوية اقل من (0.05).

وكانت أهم توصياته : ضرورة إنشاء معايير محاسبية محلية حول اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ؛ ضرورة تنويع مصادر السياسات المحاسبية في الجزائر، وفتح المجال للاجتهاد من طرف إدارة المؤسسات الاقتصادية في حدود ما تسمح بيه المبادئ والمعايير المحاسبية .

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

1- دراسة (Nelson M Waweru(،Ponsian،Musi 2011 بعنوان [1]:

Detrminants of différent AccountingMethodsChoice in Tanzania .

يدرس هذا البحث محددات إختيار أساليب المحاسبية للمديرين لـ15 شركة تنزانيا مدرجة في سوق دبي للأوراق المالية من 2005 إلى 2008 .نستمد من نظرية المحاسبية الإيجابية وفحصنا ما إذا كان موكل شركة والرافعة المالية والتمويل الداخلي وتخفيف الملكية وكثافة القوى العاملة على اختيار المدير للسياسة المحاسبية .

فكانت نتائج هذا البحث أنه لا توجد علاقة بين الرافعة المالية واختيار السياسة المحاسبية وخلافا لفرضية التكلفة السياسية، أن هناك علاقة إيجابية بين إستراتيجية الدخل وحجم الشركة، مما يشير إلى أن الشركات الكبرى أكثر ميلا إلى اعتماد أساليب محاسبية لزيادة الدخل . تم العثور على كثافة القوى العاملة مرتبطة سلبا بإستراتيجية الدخل، مما يشير إلى أن الشركات كثيفة العمالة تختار سياسات محاسبية لتأخير الدخل . وأخيرا نجد أن الشركات التي تعتمد على التمويل الداخلي تختار طرقا لزيادة الدخل حتى تتمكن من الاحتفاظ بالمزيد وإظهار مساهميها أنها مربحة .

تقدم هذه الدراسة عددا من المساهمات .أولا،إنها الدراسة الأولى لفحص العوامل التي تؤثر على اختيار طرق المحاسبة في إفريقيا وفي تنزانيا على وجه الخصوص . ثانيا، تقدم الورقة تأثير تكوين مجلس الإدارة كعامل جديد يؤثر على اختيار السياسات المحاسبية . ثالثا، توضح دراستنا أنه قد تكون هناك اختلافات سلوكية بين مديري البلدان المتقدمة وأقرانهم في الدول النامية .

[1] Nelson M Waweru ،ponsian،Musi (Detrminants of différent AccountingMethodsChoice in Tanzania،)Jounal of accunting in emergingeconomies 2011

2-دراسة (okpala,kenneth Enoch 2016) بعنوان[1] :

Factors influencing accounting policy choices under IFRS in Airline –GSA companies

ساهمت هذه الدراسة بشكل ايجابي حيث قدمت عدسة نظرية مفيدة من خلالها يتم عرض اختيار السياسات المحاسبية في شركة GAS، حيث يهدف هذا البحث إلى تقييم العوامل التي تؤثر على اختيار السياسات المحاسبية في شركات وكلاء المبيعات العامة للخطوط الجوية تم استخدام تصميم البحث الترابطي . تم استخدام 201 من كبار الموظفين من 10 شركات في نيجيريا كمجتمع GSA مسجلة في رابطة الشركات GSA .

النتائج التي تم الحصول عليها من البيانات التي تم جمعها وتحليلها أشارت إلى أن حجم الشركة ليس حجما إحصائيا وعامل مهم لاختيار السياسة المحاسبية في حين وجدت أن دافع أرباح الشركة وأهداف المسؤولية الضريبية لها علاقة كبيرة باختيار السياسات المحاسبية في شركة GSA في نيجيريا ؛ كما تقدم النتيجة دعما قويا لنظرية الإيجابية .

وقد جاءت توصيات الدراسة على النحو التالي : أولا، يجب تطبيق السياسة المحاسبية المتبعة من قبل شركات الهيئة العامة للخدمة بشكل واضح ؛ ثانيا، بغض النظر عن الدوافع وراء اختيار السياسة المحاسبية يجب على إدارة GSA أن تضع في اعتبارها وجهة نظر البيانات المالية الحقيقية والعادلة ؛ تؤخذ أهداف الإدارة والمسؤولية الضريبية في عين الاعتبار عند اختيار السياسة المحاسبية ؛ يجب أن تنظر اللجان المناسبة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB أيضا في بنود معينة في البيانات المالية نعتبر سياسات مهمة ولكنها ذاتية، هذا من شأنه أن يحد من حرية الاختيار والمرونة غير ضرورية .

[1]Okpala، Kenneth Enoch (Factorsinfluencingaccountingpolicychoicesunder IFRS in Airline –GSA companies،)ilorin journal of accounting،Department of Financial Studies(Accounting،)Redeemers Université ،Ede , State of Osun,Nigeria، vol 2,Number،2016

المطلب الثالث : مقارنه بين الدراسة الحالية والدارسات السابقة

سوف نقوم في هذا المطلب بالتعليق على الدراسات السابقة وذلك من خلال مقارنتها بدراستنا الحالية

جدول رقم 04 : جدول يوضح مقارنة بين الدراسات الحالية في الدراسات السابقة

	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
من حيث المكان	أجريت دراستنا في دولة (الجزائر) وذلك في شركة أشغال الكهرباء –كهريف – تقرت	أجريت بعض الدراسات في دولة الجزائر في جامعة (مسيلة، بسكرة، ورقلة، غرداية، الوادي) وفي دول العربية (أردن، فلسطين، سودان) والدول أجنبية (تنزانيا، نيجيريا)
الهدف	تهدف دراستنا إلى معرفة العوامل المؤثرة على السياسات المحاسبية في المؤسسة	كانت بعض الدراسات تهدف إلى تعرف على مدى الإفصاح ومرونة تطبيق واختيار السياسات المحاسبية، وكذا دراسة وتحليل عوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون والبعض يهدف إلى دراسة المحددات إختيار السياسات محاسبية وأثرها على القوائم المالية والبعض الآخر يدرس تقيم بدائل القياس
الطريقة والأدوات	اعتمدنا على المقابلة والكتب والمذكرات والمقالات علمية ووثائق المؤسسة	تم الاعتماد على الاستبيان في أغلب الدراسات بالإضافة أيضا للكتب والمذكرات ..... إلخ
المتغيرات	المتغير المستقل : السياسات المحاسبية المتغير التابع : العوامل المؤثرة في إختيار السياسة	المتغير المستقل : السياسات المحاسبية، تغير في السياسات المحاسبية، مرونة إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، إفصاح عن السياسات المحاسبية، سياسة تقيم المخزون المتغير التابع : تعدد وتوحيد السياسات المحاسبية، التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، جودة المعلومات لمتخذي القرار، العوامل مؤثرة في اختيار السياسة، عوامل مؤثرة في اختيار سياسة تقييم المخزون، محددات اختيار سياسة محاسبية .
المنهج المستخدم	المنهج الوصفي والتحليلي، منهج دراسة حالة (مقابلة)	المنهج الوصفي، المنهج الاستنباطي، نموذج logit ،منهج المعياري، المنهج الإيجابي، منهج الاستدلالي، منهج دراسة حالة (استبيان)

خلاصة الفصل الأول :

تعبر السياسات المحاسبية على أنها تلك المعايير والقواعد والمبادئ والممارسات التي تختارها المؤسسة لتفسير وصياغة بياناتها ومركزها المالي . حيث تعد الركيزة الأساسية في المؤسسة وكذا لأصحاب المصالح، وتختلف مصادر إنشاء السياسات المحاسبية حسب الجهة المصدرة لها ،كما يتم تصنيفها أيضا عن طريق مجموعة من المعايير مثل معيار القوة الإلزامية ...إلخ .

إن النظام المحاسبي المالي SCF تطرق للعديد من السياسات المحاسبية التي تساعد المؤسسات الاقتصادية فاعند تبني الجزائر لهذا النظام اعتمدت مجموعة من السياسات مثل : طرق تقيم المخزون، أساس القياس، وطرق الإهتلاك ...إلخ . كما أن هذه السياسات المحاسبية عند تطبيقها واختيارها يستوجب التزام بمجموعة من المحددات حيث تنقسم إلى محددات عامة وخاصة .

حيث تطرقنا في هذا الفصل أيضا إلى جملة من الدارسات السابقة التي تناولت موضوع بحثنا سواء عربية كانت أو أجنبية، بحيث استعرضنا بالإيجاز لهدف كل دراسة والنتائج المتوصل إليها وأهم توصيات التي وصي بيها الباحثون في ما يخص تطبيق واختيار السياسات المحاسبية . وكذا أهم ما توصلت إليه الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية .

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة أشغال الكهرباء –كهريف– تقرت

تمهيد الفصل الثاني :

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى مفاهيم السياسات المحاسبية والمبادئ والمعايير المتبعة في ذلك بالإضافة الدارسات السابقة للموضوع، سنحاول في هذا الفصل اختبار مدى تطابق الجانب النظري مع الواقع العملي وقد وقع الاختيار على مؤسسة أشغال الكهرباء –(كهريف) – تقرت

وللإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة ارتأينا أن نتناول من خلال هذا الفصل كل من مجتمع العينة وطريقة جمع وتلخيص المعطيات، والتعريف بمتغيرات الدراسة وكذا الطريقة والأدوات المتبعة، كما سيتم عرض ومناقشة نتائج الدراسة لذا تم تقسيم هذا إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : تقديم عام حول المؤسسة .

المبحث الثاني : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة .

المبحث الثالث : عرض نتائج المقابلة وتحليلها .

المبحث الأول : تقديم عام حول مؤسسة الوطنية لأشغال الكهرباء –الكهريف- تقرت

الفرع الأول : تعريف بالمؤسسة الأم ووحدة تقرت .

أولا :تعريف بالمؤسسة الأم

انبثقت المؤسسة الوطنية لأشغال الكهرباء باختصار**<كهريف>** عن مجمع المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز **<SONALGAZ>** أكتوبر سنة 1982 إذ تعتبر من أكبر مؤسسة وطنية لإنجاز مشاريع الكهرباء والغاز.

وفي سنة 1989 حدث تطور مهم بالنسبة لهذه المؤسسة وذلك بتغير وضعيتها القانونية إلى مؤسسة ذات أسهم (SPA) برأسمال يقدر بـ 100 مليار جزائري. وفي الفترة الممتدة مابين سنة 1996-2005 شهدت المؤسسة منافسين كثيرين في إطار السوق المفتوحة حيث فكرت خلالها المؤسسة مواكبة التطور انطلاقا من تحسين ظروف ونوعية العمل، حيث توجت المجهدات المبذولة في الحصول على شهادة معايير التسيير الجودة العالمية(ISO 9001/2000) وذلك في يوم 23 نوفمبر 2002 يتم تجديدها كل ثلاث سنوات لتتحصل عليها مرة أخرى في يوم 2005/12/08 والتي سلمت من طرف مكتب أجنبي فرنسي معتمد AFAQ، حيث تسمح هذه الشهادة للمؤسسة بأولوية الحيازة على المشاريع سواء كانت داخل القطر الوطني أو خارجه، وحاليا المؤسسة حاصلة على شهادة الجودة العالمية في مجال التسيير والأمن من خلال معيار ISO 9001 version) (2008 والتي تدوم إلى غاية الآن.

تقع المديرية العامة لمؤسسة كهريف بولاية المدية حيث قسمت التراب الوطني إلى خمس مقاطعات تترأسها مديريات جهوية بمختلف هياكلها (المديرية الجهوية الوسط، الغرب، الشرق، الشرق الوسط ,الجنوب الشرقي) وذلك من أجل ضمان تواجدها على جميع أقطار التراب الوطني مما يمكنها من حسن متابعة الدراسات والإنجاز وكذا اقترابها أكثر من الزبائن. [1]

ثانيا : تعريف بالمديرية الجنوب الشرقي DRSE(وحدة تقرت)

إن المقر الرسمي لمديرية الجنوب الشرقي لمؤسسة كهريف هو المنطقة الصناعية ص .ب 135 تقرت حيث ينحصر مجال عمل المديرية الجهوية للجنوب الشرقي في الولايات التالية: الأغواط – غرداية – ورقلة – اليزي – تمنراست – الوادي – بسكرة .

وفي كل ولاية لها ورشة عمل, تعمل بصفة دائمة من أجل الاستجابة إلى متطلبات الزبائن في الآجال المطلوبة.

أهدافها :

- تحصل على شهادة النوعية ؛
- تحقيق الجودة في الأشغال ؛
- تحقيق أكبر رضا للزبون ؛

[1] اعتمادا على مستندات المؤسسة

- تطوير المستمر .

مؤشرات المالية الخاصة بـــ– كهريف –تقرت(أنظر الملاحق من 1 إلى 3)

السنة / البيان	2015	2016	2017	2018	2019
رقم الأعمال	2329523409.74	2083883902.23	2083908825.09	2437768789.82	2793948178.87
قيمة الصافية	1227450693.08	1091308175.16	891921000.09	838000597.76	1202022512.23
النتيجة الصافية	428903900.77	260077078.16	1103390331.35	50205388.71	-93905967.02

الفرع الثاني :الوظائف الأساسية والهيكل التنظيمي للمؤسسة .

أولا : الوظائف الأساسية للمؤسسة

تحتوي المدرية الجهوية للجنوب الشرقي كغيرها من المديريات – الكهريف – على مصالح ودوائر خاصة بالدراسات ؛ والإمداد ؛ الإنجاز ؛ المحاسبة ... إلخ، تسمح لها بالاستجابة إلى كل متطلبات الخاصة بانجاز شبكات توزيع الطاقة الكهربائية، ولها قدرة إنتاج شبكات كهرباء سنوية تتعدي :

- إنجاز 3000 كلم من خطوط الكهرباء العالية، متوسطة ومنخفضة التوتر .

- تركيب 1000 وحدة من المحولات الكهربائية صغيرة وكبيرة الحجم .

ثانيا : نشاطات المؤسسة

1- انجاز شبكات الكهربائية الهوائية منخفضة التوترligneBasse Tension

2- إنجاز شبكات الكهربائية الهوائية متوسطة التوتر ligne Moyenne Tension

3- إنجاز شبكات الكهربائية الهوائية العالية التوتر ligne Haute Tension

4- إنجاز شبكات الكهربائية تحت الأرضية منخفضة التوتر(BTS) ligne Basse Tension

5 – إنجاز شبكات الكهرباء تحت الأرضية متوسطة التوتر(MTS)ligne Moyenne Tension

6- تركيب محولات الكهربائية ذات التوتر المتوسط والمنخفض Poste Moyenne et Basse Tension

7 – تركيب محولات الكهربائية ذات التوتر العالي poste Haute Tension

ثالثا : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن الهيكل التنظيمي للشركة يحدد وينظم وظائفها للسير العمل بدقة وإتقان وهذا التنظيم يبدأ من أول طرح فكرة وإنشاء الشركة ويخضع الهيكل لتعديلات حسب متطلبات الشركة حيث سنتطرق للهيكل العام للكهريف والهيكل وحدة كهريف – تقرت .

هيكل التنظيمي لكهريف تقرت يتكون من مجموعة من الدوائر ومصالح ومن بين أهم الدوائر دائرة المالية والمحاسبة والتي هي محور دراستنا

دائرة المالية والمحاسبة كهريف (تقرت)

مهامها :

- متابعة حسابات الوحدة
- توفير السيولة اللازمة لإنجاز المشاريع

وتكون من مصلحتين :

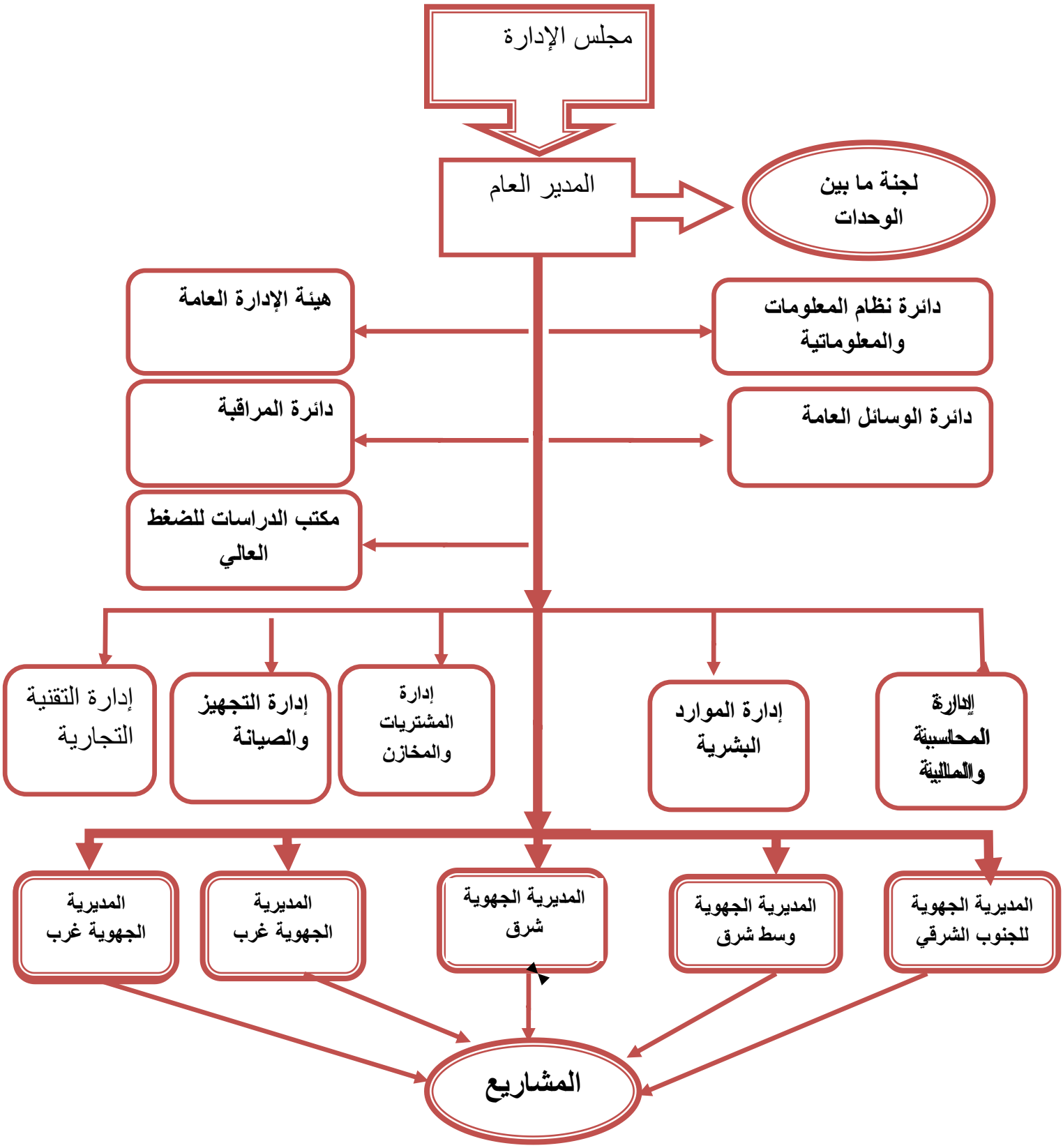
مصلحة المحاسبة : تقوم بتسجيل كل العمليات المحاسبية وتتكون :

- فرع خاص بتسجيلات المحاسبة
- فرغ خاص بالأعمال نهاية السنة

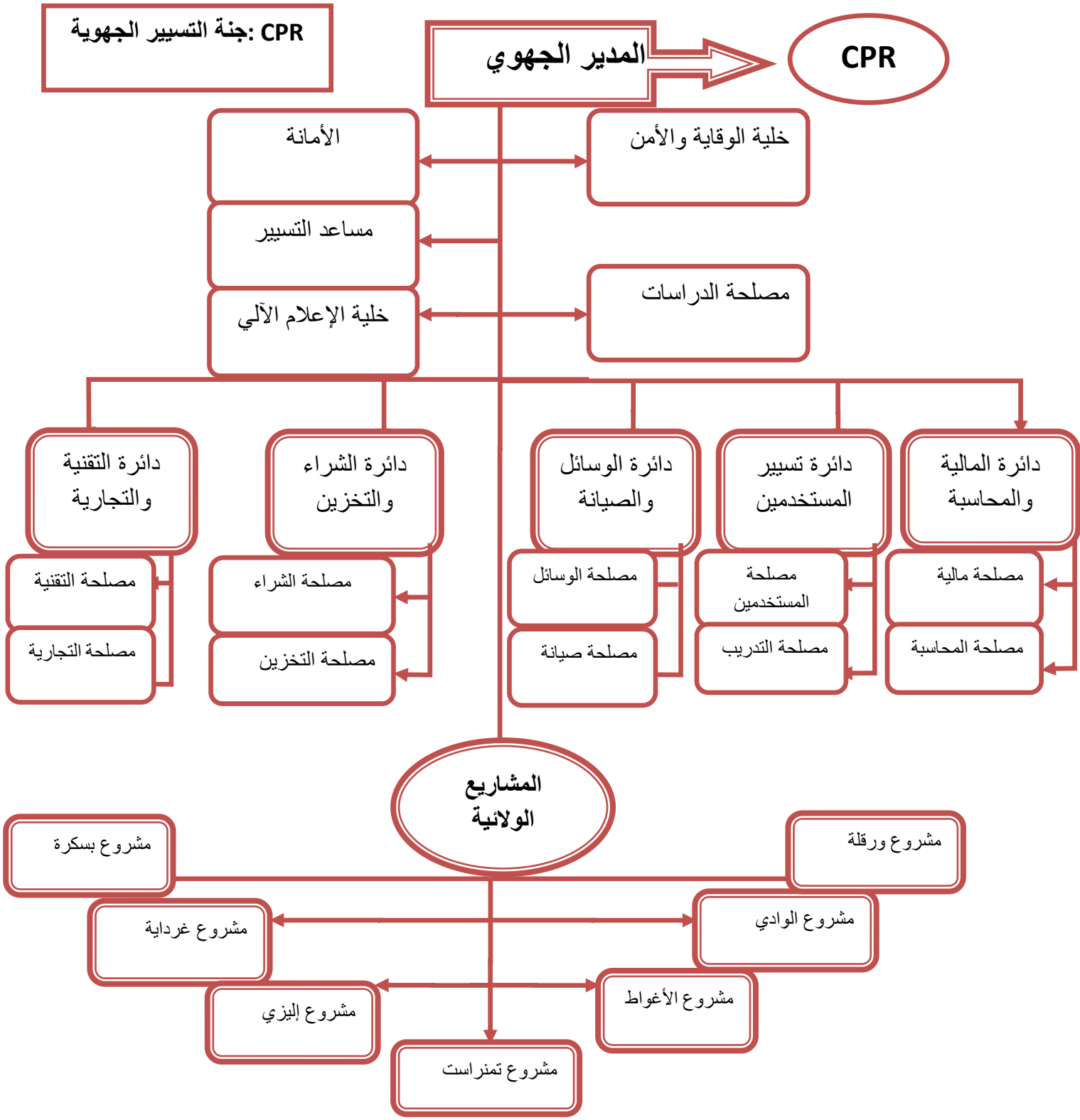
مصلحة المالية : تقوم بمتابعة كل العمليات مالية خاصة بالشركة :

- تسوية المصاريف العامة
- دفع الأجور
- إصدار الصكوك واستقبال الصكوك

الشكل رقم 01 : مخطط إدارة العام



الشكل رقم 02 : مخطط الإدارة الجهوية –تقرت –



المبحث الثاني :الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

سنتطرق 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 : طريقة المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول : منهج الدراسة

يعد منهج الدراسة إحدى الأدوات التي يمكن عن طريقها الحصول على المعلومات دقيقة، وبشكل متكامل في قضية أو مشكلة معينة، والغرض من ذلك هو حل تلك المشكلة من خلال التطرق لجميع العوامل المحيطة بها، سواء داخلية أو خارجية، عن طريق اللجوء إلى الأساليب العلمية الحديثة؛ من أجل الحصول على المعلومات من مصادر متعددة، ومن ثم دراستها وتحليلها للوصول إلى نتائج .

وبغرض الوصول للنتائج مراد تحقيقها اعتمدنا المنهج الوصفي الذي يعتمد على وصف الخاص بالظواهر ويستخدم في الدارسات التي تعتمد على وصف وتفسير الوضع على أرض الواقع، كما اعتمدنا أيضا على المنهج المقارن والذي يعتمد على الظاهرة حيث يبرز أوجه التشابه ولاختلاف فيما بين الظاهرتين أو أكثر، ولقد طبقنا هذين منهجين على مؤسسة أشغال الكهرباء –(كهريف) – تقرت

الفرع الثاني :أساليب جمع البيانات ومتغيرات الدراسة

1– أساليب جمع البيانات

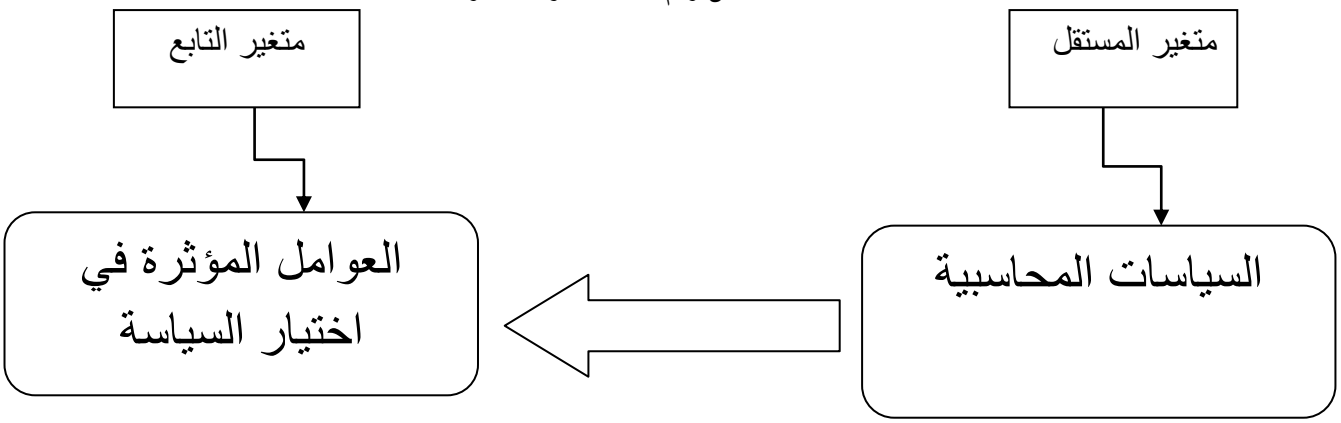
حيث نجد نوعان أولا هناك أساليب جمع البيانات الرئيسة حيث أجرينا دراسة ميدانية من خلال مقابلة مع مسؤول قسم المالية والمحاسبة لمؤسسة الاقتصادية الجزائرية التي أجرينا عليها الدراسة (مؤسسة أشغال الكهرباء –كهريف– تقرت) بالنظر لأهمية هذا النوع من الأساليب في تواصل المباشر مع عينة الدراسة وقيمة المعلومات متحصل عليها عن طريقها .

نوع الثاني هو أساليب جمع البيانات الثانوية وهذا من خلال البحوث والدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، الكتب والمقالات العلمية، تقارير صادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية الدولية، لجرائد الرسمية الجزائرية التي تتضمن نصوص والتشريعات متعلقة بالدراسة، الأنترنات وبريد لإلكتروني .

2- متغيرات الدراسة

من خلال الدراسة التي قمنا بها واعتمادا على الجانب النظري تم تحديد المتغير المستقل متمثل في السياسات المحاسبية كما هو معروف فإن المتغير المستقل هو الذي يؤثر في المتغير التابع وعكس غير صحيح، كما تم تحديد المتغير التابع متمثل في العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية، نوضحه في المخطط التالي :

الشكل رقم03 : متغيرات الدراسة



مصدر : من إعداد الباحثتان وبمساعدة مشرف

الفرع الثالث : مجتمع وعينة الدراسة

أولا : مجمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة , حيث مجتمع خاص بدراستنا فيها هو قسم المالية والمحاسبة حيث يمثل المجموعة الكلية من العناصر التي نسعى إليها .

ثانيا : عينة الدراسة

حيث تتمثل عينة في جزء معين من المجتمع الدراسة، حيث استهدفنا كل منمسؤول المحاسبة ومسؤول المخزونات .

المبحث الثالث :عرض نتائج المقابلة وتحليلها .

الفرع الأول : عرض نتائج المقابلة

بعد محاولتنا لتغطيت الجوانب النظرية للبحث حولنا إن نحيط بالموضوع من الجانب التطبيقي بالقيام بدراسة ميدانية استطلاعية عن طريق اجراء مقابلة في مؤسسة أشغال الكهرباء (كهريف) (تقرت) مع المسؤول على المحاسبة ومسؤول على المخزونات الدين حاولوا الإجابة على معظم الأسئلة المقدمة :

اولا :نموذج الاسئلة المطروحة

لقد قسمنا الأسئلة إلى ثلاثة محاور وكانت كالآتي :

المحور الأول : أسئلة خاصة بمدى توافق السياسات المحاسبية وفق SCF مع منظور المؤسسة .

– هل تتوافق القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟

–هل تتوافق التكلفة التاريخية وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟

–هل تتوافق القيمة القابلة للتحصيل وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟

–هل تتوافق الاهتلاك الخطي وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟

–هل تتوافق الاهتلاك المتناقص وفق النظام المحاسبي مع المنظور المؤسسة ؟

–هل تتوافق الاهتلاك المتزايد وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟

–هل تتوافق طريقة المتوسطة المرجحة وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟

–هل تتوافق طريقة الوارد اولا الصادر اولا وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟

–لمادا لم يتم ادراج طريقة الوارد اولا الصادر اخرا في المؤسسة ؟

–هل يتوافق تشكيل محتوى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟

المحور الثاني :أسئلة تتعلق بالسياسات المتبعة من طرف المؤسسة

اولا :طرق الاهتلاك

-كيف يتم تصنيف أصول المؤسسة حسب العمر :

من 5 سنوات إلى 10 سنوات ؛ من 10 سنوات إلى 20 سنة ؛ أكثر من 20 سنة

-ماهي الأصول المؤسسة التي تهتلك خطيا ؟ ولماذا ؟

-ماهي الأصول التي تهتلك اهتلاك متناقص وإهتلاك متزايد ؟ ولماذا ؟

- من المسؤول عن تحديد عمر إهتلاك الأصول ؟

- هل سبق لكم تغيير طريقة الإهتلاك لنفس الأصل ؟ ولماذا ؟

-ماهي سياسة المؤسسة في التنازل عن الأصول ؟

ثانيا : طرق تقييم المخزون

- كيف يتم تصنيف المخزونات على أساس مدة حياتها

أقل من سنة ؛ من سنة إلى 3 سنوات ؛ من 3سنوات إلى 5 سنوات ؛ 5 سنوات فأكثر .

- ماهي طبيعة المخزونات التي تطبق فيها طريقة الوسطية المرجحة CMP ؟ ولماذا ؟

- ما هي طبيعة المخزونات التي تطبق فيها طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO ؟ ولماذا ؟

- هل سبق لكم تغيير طرق تقييم المخزون ؟

ثالثا : بدائل القياس

-ما هي الأصول التي تقييم بالتكلفة التاريخية ولماذا ؟

-ما هي الأصول التي تقييم بالقيمة العادلة ولماذا ؟

-ما هي الأصول التي تقييم بالقيمة القابلة للتحصيل ولماذا ؟

-هل سبق لكم تغير طريقة تقييم لنفس الأصل ؟

المحور الثالث :الأسئلة الموجهة للمحاسب

-هل هناك عوامل داخلية أو خارجية في بيئة المؤسسة تأثر على قرار اختيار سياساتها المحاسبية ؟ فما هي هذه العوامل ؟

- هل لك الحرية في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة نعم أو لا ؟ ولماذا ؟

- هل أنت مقتنع باختيار الذي تختاره المؤسسة فيما يخص سياساتها المستخدمة ؟ ولماذا ؟

ثانيا :نموذج إجابات المقابلة

من خلال طرح الأسئلة قدمت لنا الإجابات التالية :

المحور الأول : الإجابات الخاصة بمدي توافق السياسات المحاسبية وفق SCFمع منظور المؤسسة

حيث نلخص الأسئلة والإجابات في الجدول التالي : (مع وضع إشارة × في الإجابة المناسبة) .

الجدول رقم 05 : مدى توافق السياسات المحاسبية وفق SCF مع منظور المؤسسة

المحور الثاني :

السياسات المحاسبية	موافق	غير موافق	محايد
هل تتوافق القيمة العادلة وفق نظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟		×	
هل تتوافق التكلفة التاريخية وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟	×		
هل تتوافق القيمة القابلة للتحصيل وفق نظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟	×		
هل يتوافق الإهتلاك الخطي وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟	×		
هل يتوافق الإهتلاك المتناقص وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟			×
هل يتوافق الإهتلاك المتزايد وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟			×
هل تتوافق طريقة الوسطية المرجحة وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟	×		
هل تتوافق طريقة الوارد أولا الصادر أولا وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟			×
لماذا لم يتم إدراج طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا في المؤسسة ؟			×
هل يتوافق تشكيل محتوى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي مع منظور المؤسسة ؟	×		

أولا : طرق الاهتلاك

السؤال الأول :كيف يتم تصنيف أصول المؤسسة حسب العمر

الإجابة :

من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 20 سنة	أكثر من 20 سنة
– سيارات السياحية – أجهزةالإعلامالآلي –أجهزة التبريد والثلاجات	–شاحنات نصف مسطحة –السيارات النفعية –الجرار	–المباني

ملاحظة : من خلال الإجابة نلاحظ أن للمؤسسة معيار في تصنيف الأصول، حيث يتم تحديد عمر الأصل بمقدار ساعات العمل والظروف المناخية وذلك استنادا على جهة الحكومية (وزارة المالية) .

السؤل الثاني :ما هي الأصول التي تهتلك اهتلاكا خطيا ؟ ولماذا ؟

الإجابة: كل أصول المؤسسة تهتلك اهتلاك خطيا ؛ لان مقيدين بقرار المؤسسة

ملاحظة :من خلال الإجابة نلاحظ أن طريقة الإهتلاك محددة من طرف المؤسسة الأم رغما أن SCF أعطي مجال لاستخدام بدائل أخرى قد تعود على المؤسسة بنتائج أفضل .

السؤال الثالث: ماهي الأصول التي تهتلك اهتلاكا متناقصا واهتلاكا متزايدا ؟ ولماذا ؟

الإجابة :لا يوجد مثل هده الأصول لي أن المؤسسة تتبع الاهتلاك الخطي

ملاحظة :نلاحظ من خلال الإجابة أن المؤسسة لاتعتمد على الاهتلاك المتناقص والمتزايد وتتبع الاهتلاك الخطي لي أنه الأكثر وضوحا وسهولة في التطبيق .

السؤال الرابع : هل سبق لكم تغير طريقة الاهتلاك لنفس الأصل ؟ ولماذا ؟

الإجابة: لم يسبق لنا تغير طريقة الاهتلاك لنفس الأصل لأن تم الاعتماد على الاهتلاك الخطي من طرف المؤسسة الأم كطريقة سهلة وسريعة في الحساب .

ملاحظة : من خلال الإجابة نلاحظ أن المؤسسة لا تأخذ بعين الاعتبار الطرق التي تعود عليها بعائد أفضل بالتعتمد على الطرق السهلة والسريعة .

السؤال الخامس :ماهي سياسة المؤسسة في التنازل عن الأصول؟

الإجابة : يتم الاستغناء عن التثبيت غالبا بعد دموره أي أصبح غير صالح للاستعمال، تقوم المؤسسة بالاستغناء عنه عن طريق البيع في المزاد العلني بعد ما يتم مراقبة التثبيت من طرف لجنة خاصة وتسمح بدخوله للمزاد كطريقة أولى والطريقة الثانية هي التنازل بين الوحدات .

الملاحظة :من خلال الإجابة نلاحظ أن المؤسسة تطبق ما هو منصوص عليه في نظام المحاسبي المالي SCF .

ثانيا : طرق تقييم المخزون

السؤال الأول : كيف يتم تصنيف المخزونات على أساس مدة حياتها ؟

الإجابة :

أقل من سنة
-محولات الكهربائية
-العتاد الأمني (نظارات، ألبسة الواقية ،أحذية .. إلخ)
-لفائف أسلاك الكهربائية الكبيرة
- لحديد وأعمدة الكهربائية

ملاحظة :من خلال إجابة نلاحظ أن مؤسسة لا تقوم بإبقاء المخزون أكثر من سنة لأنه إما بسبب سنة الضمان أو تلف كما هو الحال مع أسلاك الكهربائية النحاسية .

السؤال الثاني :ما هي المخزونات التي تطبق فيها قيمة الوسطية المرجحة ؟ ولماذا؟

الإجابة :يتم تقيم كل المخزونات بالقيمة الوسطية المرجحةCMP بالاعتماد على برنامج العتاد مبرمج من طرف المؤسسة لأن المؤسسة الأم تتبعها لي تفادي تكاليف التنظيم الإضافية والضرائب المرتفعة .

ملاحظة : من خلال الإجابة نلاحظ أن تقييم المؤسسة بالقيمة الوسطية المرجحة CMPلمخزوناتها فقط لخفض التكاليف السياسية وليس لغرض إظهار مستوى مرتفع للأرباح لأنه لو كان كذالك لتبعت طريقة الوارد أولا صادر أولاFIFO .

السؤال الثالث: ما هي طبيعة المخزونات التي تطبق عليها طريقة الوارد أولا صادر أولاFIFO ؟ ولماذا ؟

الإجابة :لا يوجد مخزونات تقيم بطريقة الوارد أولا صادر أولاFIFO لأن كما ذكرنا سابقا المؤسسة لا تسعي لإظهار مستوى مرتفع للأرباح .

ملاحظة : من خلال الإجابة نلاحظ أن مؤسسة هي التي تحدد الطريقة ولا يوجد أي اجتهاد لها في معرفة الطريقة الأنسب بالرغم من أن ميدانيا يتم تعامل مع مخزونات بطريقة FIFO وLIFO وهذا ما صرح لنا بيه مسؤول عن المخزونات .

السؤال الرابع : هل سبق لكم تغيير طرق تقييم المخزون ؟ ولماذا ؟

الإجابة: لم يسبق لنا تغيير أي طريقة لأننا ملزمين بتباع سياسة المقررة من جهة معنية

ملاحظة : من خلال الإجابة نلاحظ أن المؤسسة لا تملك حرية في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية لأن المؤسسة الأم لا تقدم أي مكافأة أو حوافز للإدارة والموظفين وكذا عدم وجود تكوين عند ظهور سياسة جديدة .

ثالثا : بدائل القياس

السؤال الأول : ماهي الأصول التي تقيم بالتكلفة التاريخية ؟ ولماذا ؟

الإجابة :كل الأصول المقتناة للمؤسسة تقيم بالتكلفة التاريخية لأن هذه الطريقة مسطرة من طرف الإدارة المؤسسة الأم .

الملاحظة :من خلال الإجابة نلاحظ أن تقييم بالتكلفة التاريخية يساعده المؤسسة في تقييم أصولها العينية الثابتة

السؤال الثاني : ماهي الأصول التي تقييم بالقيمة العادلة ؟ ولماذا ؟

الإجابة :لا يوجد أصول تقييم بالقيمة العادلة لأن أصول المؤسسة قيمتها لا تتغير بشكل مستمر وهذا التقييم يخص الأسهم والسندات .

الملاحظة :من خلال الإجابة نلاحظ أن تقييم بالقيمة العادلة يستوجب معاملة بين طرفين مشركين في سوق وفي معاملة منتظمة وهيا غالبا ما تخص الأوراق المالية .

السؤال الثالث :ماهي الأصول التي تقييم بالقيمة القابلة للتحصيل ؟ ولماذا ؟

الإجابة : غالبا ما يتم تقيم بالقيمة القابلة للتحصيل الأصول التي أهتلكت وقابلة للتنازل لأن طريقة التنازل تكون إما عن طريق المزاد العلني أو تنازل بين الوحدات وكلتا الطريقتين يتم تحديد القيمة من طرف لجنة خاصة تكونها المؤسسة وكذالك المشاريع التي تتحصل عليها المؤسسة عن طريق مناقضة .

الملاحظة :من خلال الإجابة نلاحظ أن تقييم بالقيمة القابلة للتحصيل مرتبط بالموردين المتعاملين مع المؤسسة .

السؤال الرابع :هل سبق لكم تغيير تقييم لنفس الأصل ؟

الإجابة : لم يسبق لنا تغيير تقييم لنفس الأصل

الملاحظة : من خلال الإجابة نلاحظ أنه هناك جمود في المؤسسة وثباتها شبه الدائم في مختلف السياسات .

المحور الثالث : أسئلة مخصصة لرأي المحاسب الشخصي

السؤال الأول : هل هناك عوامل داخلية أو خارجية في بيئة المؤسسة تؤثر على قرار اختيار سياستها المحاسبية ؟ وما هي هذه العوامل ؟

الإجابة : نعم هناك عوامل داخلية وخارجية تؤثر على قرار اختيار المؤسسة لسياستها المحاسبية فمثلا من العوامل الداخلية درجة التحفظ (حيطة والحذر) وهذا العامل يلزم المؤسسة على ثبات في نفس السياسة ومن العوامل الخارجية المنافسين فهذه الأخيرة إن وجدت تسمح للمؤسسة باللجوء إلى تغيير ونظر في بدائل المتاحة .

السؤال الثاني : هل لك حرية في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة ؟ ولماذا ؟
الإجابة : ليس لدي أي حرية في اختيار ما يتم تقييدي بيه أقوم بتطبيقه لأن المؤسسات الجزائرية بعيد كل البعد على ثقافة المحاسبية وهي تحميل مسؤولية اختيار أحسن طرق حتى ولو كانت هذه الطريقة تعود على المؤسسة بنتائج أفضل .

السؤال الثالث : هل أنت مقتنع بخيارات المؤسسة فيما يخص السياسات المستخدمة ؟ ولماذا ؟
الإجابة : لست مقتنع بهذه الخيارات لأن هناك خيارات أفضل يمكن تطبيقها .

الفرع الثاني :تحليل نتائج المقابلة .

نلاحظ من خلال إجابات المقابلة أن المؤسسة محل الدراسة تتوافق سياسات المحاسبية وفق SCF مع منظورها وذلك من خلال وجود سياسات تمكن من عرض وإبراز عناصر أساسية في القوائم المالية برغم من أن النظام المحاسبي المالي لم يتبني مند مدة طويلة إلا أنه يواكب التطورات الاقتصادية والقانونية والمالية ويحقق كفاية لتلبية احتياجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكمثال على هذه السياسات : طرق تقييم المخزونات، طرق الإهتلاك، أسس القياس ....إلخ .

ومنه نستنتج أنه المؤسسة تسعى إلى احترام النظام المحاسبي المالي ومواكبة كل تطوراته مع ما يتلاءم مع بيئتها وطبيعتها وما يلبي احتياجاتها .

أما المحور الثاني ومن خلال إجابة المستجوبين أوضحت أن المؤسسة تتم تصنيف أصول حسب عمر استنادا على ما ينص عليه إدارة المحاسبة والمالية خاص بالمؤسسة الأم اعتمادا على وزارة المالية كما هو الحل أيضا بالنسبة لطريقة الإهلاك فالمؤسسة تعمل بالإهتلاك الخطي لسهولة استعماله وأكدوا أن المؤسسة لم تلجئ لأي طرق بديلة مثل الإهتلاك المتناقص أو المتزايد لأنها لا تخدم مستخدمين (إدارة الضرائب) .

ومنه نستنتج أن إتباع المؤسسة لطريقة الإهتلاك الخطي فقط من أجل طرق التقنية (طريقة الحساب)وكذا التزام بقيود النظام الجبائي وتشريعاته .

أما بالنسبة لتصنيف المؤسسة لمخزوناتها حسب مدة حياتها فالمؤسسة حددت مدة أقل من سنة بالنظر إلى طبيعة مخزوناتها، كما أن المؤسسة تستعمل طريقة الوسطية المرجحة CMPفي طريقة تقيمها كما هو مسطر أيضا من طرف إدارة المؤسسة الأم ولم تحاول تغيير طريقة تقييمها بغض النظر على وجود طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO والتي قد تكون أحسن للمؤسسة في إظهار مستوى مرتفع للأرباح وكذالك يتماشي مع طبيعة مخزوناتها لأنه ميدانيا يتم تعامل مع مخزونات بطريقة FIFO.

وبالتالي نستنتج أن استخدام المؤسسة لطريقة الوسطية المرجحة CMP لا تأخذ بعين الاعتبار طبيعة ونوع القطاع والذي له تكاليف أكبر مقارنتا بالقطاعات الأخرى فباستعمال هذه الطريقة لا تسعي لإظهار مستوي مرتفع للأرباح وذلك من أجل تدنيه

التكاليف السياسية(تكاليف التي تصدر نتيجة قرارات سيادية أو الإجراءات تنظيمية التي تقوم بها الدولة) المترتبة على المؤسسة كما تسعى أيضا إلى خفض تكاليف تعاقدية (عقود المديونية، عقود ونظم حوافز الإدارة) .

كما أن المؤسسة تتم تقيم أصولها المقتنية بالتكلفة التاريخية حسب ما أفادنا بيه المستجوب وذلك لأن المؤسسة الأم هي مسطرة لي هذه الطريقة أيضا كما يتم تقييم بالقيمة القابلة للتحصيل الأصول المهتلكة والتي يتم تنازل عنها من طرف المؤسسة بالطريقة من الطريقتين التي ذكرناها سابقا كما أنه لا يتم تقييم أي أصل بالقيمة العادلة لسبب أن طبيعة أصول المؤسسة لا تتغير قيمتها بشكل مستمر .

ومنه نستنتج أن لا يوجد أي اجتهاد من طرف الموظفين ولا يوجد نظم حوافز أو مكافأة مخصصة لهم فكل القرارات تقتصر على الإدارة فقط .

وفيما يخص المحور الثالث ورأي الشخصي للمستجوب أوضح أن هناك عوامل تأثر في اختيار السياسة المحاسبية كما ذكر أن درجة التحفظ كعامل داخلي والمنافسة كعامل خارجي وكذالك أوضح أنه لا يوجد حرية في اختيار وتطبيق أي سياسة كما أنه غير مقتنع باختيار المؤسسة لأي من سياساتها كما أوضح أنه تدهور أوضاع المؤسسة على سابق أي لم تعد بنفس أهمية وفي نفس مستوى تحقيق مستوي الأرباح .

ومنه نستنتج أن درجة تحفظ المؤسسة وغياب المنافسة وكذا غياب سوق تمكن المؤسسة من ممارسة القيمة العادلة وقيود الإدارية التي تلزم الموظفين في ثبات على نفس السياسات المحاسبية كلها عوامل تأثر في اختيار المؤسسة لسياستها محاسبية .

فرع الثالث : اختبار الفرضيات الدراسة

الفرضية1: تتلاءم السياسات المحاسبية المتاحة حسب SCFمع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبين لنا من خلال الجانب النظري أن المدلول الواسع وشمولية السياسات المحاسبية من خلال المجالات التي تطرق إليها (أسس التقييم، طرق الإهتلاك، طرق تقييم المخزون ..إلخ) وكذا الأسئلة المطروحة على المستجوب في ما يخص توافق السياسات المحاسبية مع منظور المؤسسة اتضح لنا أنها تتلاءم مع طبيعة ونوع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية .

الفرضية2 : توجد عوامل اقتصادية تأثر في اختيار المؤسسة لسياسة المحاسبية من خلال ما تطرقني إليه في الجانب التطبيقي وما توصلني إليه من استنتاجات يمكننا من إثبات صحة الفرضية الثانية

الفرضية3: هناك قيود تأثر وتحد من حرية الإدارة من اختيار السياسات المحاسبية فمن خلال الدراسة الميدانية تبين لنا أنه هناك قيود بيئية كغياب سوق كفئ والمنافسة وكذا صعوبات تقنية، كما هناك أيضا قيود تشريعية كقيد النظام الجبائي وقيود أخرى كقيد التحفظ (الحيطة والحذر) وقيد الأهمية النسبية ..إلخ وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

الخاتمة

الخاتمة

تمحورت هذه الدراسة حول العوامل المؤثرة على السياسات المحاسبية في المؤسسة , حيث حاولنا نحن الباحثتان الإجابة على التساؤل المطروح والمتمحورة حول " ما مدي تأتير العوامل على السياسات المحاسبية في المؤسسة ؟ " ولهذا تم التطرق إلى مختلف الأسس النظرية التي تساهم في إثراء موضوع الدراسة من خلال تطرق إلى الأساسيات حول السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي SCF ،و في الأخير أسقطنا ما تم تناولة في الجانب النظري على الدراسة التطبيقية لهذه الدراسة من خلال المقابلة التي قمنا بيها مع شركة أشغال الكهرباء- كهريف -تقرت .

وجهة نظر الشخصية للباحثتين (بكل تحفظ) :

لم يحظ هذا الموضوع في البيئة الجزائرية بالاهتمام الكافي وهذا ما نلاحظه من خلال قلة تناول هذا الموضوع من طرف الباحثين على الصعيد المحلي، كما نلاحظ أيضا وبالرغم من البدائل المتاحة أمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلا أنها تلتزم بالثبات , لأن تطبيقها للنظام المحاسبي المالي SCF جاء إثر قرارات وتأثيرات أجنبية بالرغم من عدم وجود بيئة ملائمة في الجزائر لتطبيقه فعدم وجود سوق كفؤ وغياب المنافسة كل منها تعتبر عوامل تأثر في السياسات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية .

نتائج الدراسة :

من خلال الدراسة التي تطرقنا إليها توصلنا إلى النتائج التالية :

النتائج الدراسة النظرية :

1- تعبر السياسات المحاسبية عن اختيارات الإدارة لأي من الطرق المحاسبية المتعارف عليها عند تطبيق الإجراءات المحاسبية لقياس وعرض العمليات المالية ؛

2- يتأثر اختيار السياسات المحاسبية بعوامل داخلية مثل : الحيطة والحذر , الأهمية النسبية كما هناك عوامل خارجية أيضا مثل : مستخدمين المعلومات المالية، التكاليف السياسية ؛

3-عند اختيار المؤسسة لسياسة محاسبية لأول مرة أو تغييرها نظرا لعدم توافق سياسة معتمدة في تلك الفترة فهناك عديد من المحددات أو القيود التي يجب مراعاتها وأخدها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى قيود عامة وخاصة ؛

النتائج الدراسة التطبيقية :

من خلال المقابلة التي قمنا بيها وتحليل نتائجها توصلنا إلى :

1- المؤسسة أشغال الكهرباء –كهريف – تقرت تسعى إلى احترام النظام المحاسبي المالي SCF ومواكبة كل تطوراته مع ما يتلاءم مع بيئتها وطبيعتها وما يلبي احتياجاتها ؛

2- تطبق شركة – الكهريف – تقرت التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخزوناتها وتتبع الإهتلاك الخطي لأصولها وتقيم أصولها بالتكلفة التاريخية والتكلفة القابلة للتحصيل بالرغم من وجود بدائل متاحة لها ؛

3- هناك قيود تأثر وتحد من حرية الإدارة من اختيار السياسات مثل : قيود بيئية كغياب سوق كفئ والمنافسة وكذا صعوبات تقنية، كما هناك أيضا قيود تشريعية كقيد النظام الجبائي وقيود أخرى كقيد التحفظ (الحيطة والحذر) وقيد الأهمية النسبية ؛

4- هناك عوامل اقتصادية تؤثر في اختيار الإدارة لسياستها المحاسبية ومن هذه العوامل التكاليف السياسية وتكاليف تعاقدية (عقود المديونية، عقود ونظم حوافز الإدارة) ؛

التوصيات :

- تحليل العوامل المؤثرة في السياسات المحاسبية للاستفادة من فرص وتجنب التهديدات ؛
- إنشاء بيئة جزائرية اقتصادية مثل سوق مالي كفئ لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCFبصورة أفضل تعود على المؤسسات بنتائج إيجابية وتعكس صورة الصادقة لقوائمها المالية ؛
- منح الحرية نسبية للمحاسبين مؤسسات في عملية اختيار البديل المناسب لأنهم على خبرة بواقع مؤسساتهم وما هو مناسب لهم؛
- إزالة الغموض الذي يكتنف كيفية اختيار السياسات المحاسبية من طرف المؤسسات الجزائرية ؛
- تكوين وتأطير المحاسبين بكل قوانين والمواد النظام المحاسبي المالي ومستجدات المحاسبة العالمية

قائمة المراجع

المراجع :

المراجع العربية :

1. " مبادئ المحاسبة "، دار المريخ للنشر، الرياض، ويجانت، كيسو، كميل، ترجمة : مصطفي محمد جمعية ابو عماره، نزار بن صالح الشويمان مملكة العربية السعودية، 2015/2014 .

2. احمد قايد نور الدين، سعيدي عبد الحكيم ،"مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "(دراسة عينة من المؤسسات)،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد13، بسكرة، 2015.

3. ادريس دحمان ،"تأثير تغيير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار" (دراسة استطلاعية للمحاسبين ومحافظي الحسابات)،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، المسيلة ،2015 .

4. أسماء هيمة ،إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي "(دراسة حالة شركة الزغبيات بالوادي)،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الوادي،2015.

5. تركي راجي موسى الحمود ،منذر طلال المومني ،"دراسة تحليلية للسياسات والطرق المحاسبية المتبقية في تقييم المخزون السلعي في الشريكات المساهمة العامة الصناعة الأردنية "،المجلة العالمية لكلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة قطر ،قطر،العدد السابع (07)،1996 .

6. جبر إبراهيم الداعور، محمد نوافل عابد ،"أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة ،في سوق فلسطين للأوراق المالية "،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السابع عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، يناير 2009 .

7. جبر إبراهيم الداعور،"العوامل المؤثرة في اختبار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية (دراسة ميدانية)"،مجلة جامعة الأزهر (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد 10، العدد1، غزة ،2008 .

8. حسن توفيق مصطفى ،"العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية "،مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ،المجلد الرابع، العدد الثاني ،ديسمبر ،2017.

9. خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، مطبوعة جامعية، مطبعة جامعة قصدي مرباح، ورقلة، جزائر، 2014 .

10. سلمى عبد القادر البرهان عبد الرحمان، "أثر السياسات المحاسبية على التقارير المالية (دراسة ميداية على البنك الإسلامي السوداني "فرع شندي "وبنك الادخار والتنمية الاجتماعية "فرع شندي"،بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،كلية الدارسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي ،السودان ،2016 .

11. سليمان بلمور ،عبد القادر قطيب ،"العوامل المؤثرة في تقييم المخزون "(دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية /الجزائر)،مجلة رؤى اقتصادية ،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر ،العدد10، جوان 2016 .

12. سليمان عتير ،محمد زرقون ،"تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد"(دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)،مجلة الدارسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر –الوادي، الجزائر ن العدد7، السنة السابعة ،2016 .

13. صالح بوعلام ،"أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهاد الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2010 .

14. عتير سليمان ،"مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية)،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة ،2017 .

15. عثمان، الأميرة إبراهيم، تقييم منهجية العلمية للإطار الفكري للنظرية الإيجابية، مجلة الإدارة العامة، مملكة العربية السعودية – الرياض – معهد الإدارة العامة، العدد الرابع، يناير 2000 .

16. فارس بن يدير وآخرون ،"واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر" (دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر)،مجلة الدارسات الاقتصادية الكمية ،العدد الثاني ،2016.

17. فاروق عبد الباقي عبد الحميد العقدة، سياسة الحيطة والحذر من وجهتي المحاسبة والضرائب، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية القاهرة، 1975 .

18. المعيار محاسبي الدولي رقم 8، " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

19. مؤيد محمد علي الفضل،"محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الايجابية (دراسة اختبارية في الشركات المساهمة العامة في الأردن)"،مجلة دورية الإدارة العامة ،المجلد السادس والأربعون (46)، العدد الأول، فبراير 2006.

20. نور هاني العشي،"دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي (دراسة تطبيقية على الشريكات الصناعية العامة في قطاع غزة)،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة، الجامعة الاسلامية –غزة ،غزة ،2006.

21.هشام شلغام ،"تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين خلال فترة "مارس–ماي2015")،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة 2015 .

المراجع الأجنبية :

1. Nelson MWaweru .ponsian.Musi (Detrminants ofdifferent policy choices under IFRS in Airline –GSA companies). Ilorin Accounting Methods Choice in Tanzania) journal of accenting in emerging economies 2011

2. Okpala .Kenneth Enoch (Factors influencing accounting journal ofaccounting . Department of Financial Studies (accounting) .Redeemers Université. Ede . State of Osun . Nigeria. Vol2 . Number .2016

قائمة الملاحق

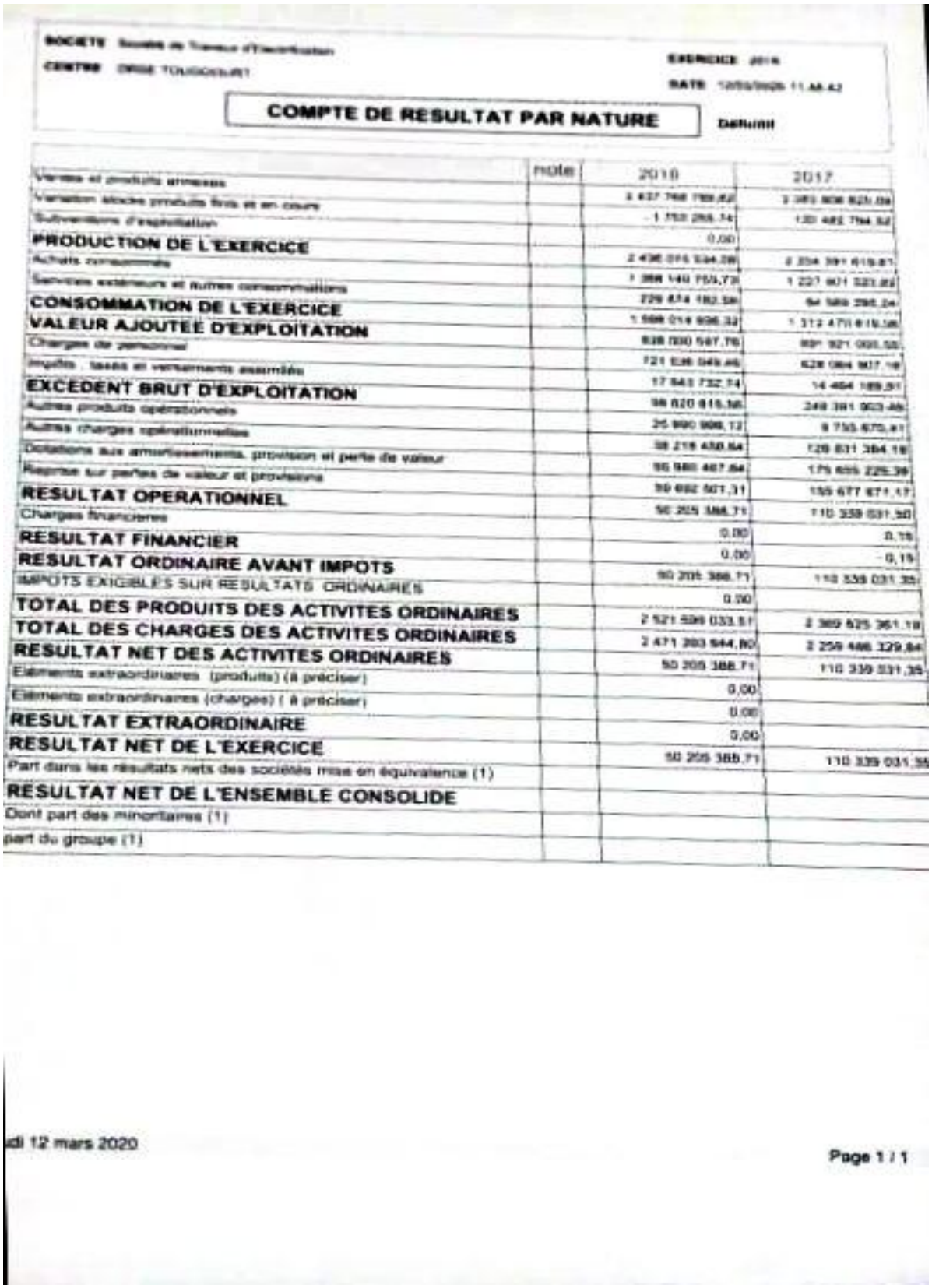
SOCIETE Société de Travaux d'Electrification **EXERCICE** 2016

CENTRE DRSE TOUGGOURT **DATE** 18/02/2018 09.27.03

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2016	2015
Ventes et produits annexes		2 083 883 902,23	2 329 523 409,74
Variation stocks produits finis et en cours		- 98 593 043,28	44 897 150,59
Subventions d'exploitation		0,00	
PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 985 290 858,95	2 374 420 560,33
Achats consommés		798 958 928,84	1 063 208 095,94
Services extérieurs et autres consommations		95 023 755,09	83 761 771,31
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		893 982 683,93	1 146 969 867,25
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		1 091 308 175,02	1 227 450 693,08
Charges de personnel		507 054 499,90	503 121 497,36
Impôts , taxes et versements assimilés		8 598 757,49	40 108 958,84
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		575 654 917,63	684 220 236,88
Autres produits opérationnels		4 493 756,96	3 725 783,00
Autres charges opérationnelles		238 052 114,39	149 997 143,19
Dotations aux amortissements, provision et perte de valeur		157 839 410,67	136 230 228,10
Reprise sur pertes de valeur et provisions		75 819 928,63	27 185 252,18
RESULTAT OPERATIONNEL		260 077 078,16	428 903 900,77
Charges financieres		0,00	0,00
RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		260 077 078,16	428 903 900,77
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 065 604 544,54	2 405 331 595,51
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 805 527 466,38	1 976 427 694,74
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		260 077 078,16	428 903 900,77
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		260 077 078,16	428 903 900,77
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaires (1)			
part du groupe (1)			



SOCIETE [illegible]

CENTRE [illegible]

EXERCICE [illegible]

DATE [illegible]

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

DeNuMI

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		[illegible]	[illegible]
Variation stocks produits finis et en cours		- 1 753 265,74	130 482 764,52
Subventions d'exploitation		0,00	
PRODUCTION DE L'EXERCICE		[illegible]	[illegible]
Achats consommés		[illegible]	[illegible]
Services extérieurs et autres consommations		[illegible]	[illegible]
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		[illegible]	[illegible]
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		[illegible]	[illegible]
Charges de personnel		[illegible]	[illegible]
Impôts , taxes et versements assimilés		[illegible]	[illegible]
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		[illegible]	[illegible]
Autres produits opérationnels		[illegible]	[illegible]
Autres charges opérationnelles		[illegible]	[illegible]
Dotations aux amortissements, provision et perte de valeur		[illegible]	[illegible]
Reprise sur pertes de valeur et provisions		[illegible]	[illegible]
RESULTAT OPERATIONNEL		[illegible]	[illegible]
Charges financières		[illegible]	[illegible]
RESULTAT FINANCIER		0,00	0,19
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		0,00	- 0,19
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		50 205 388,71	110 339 031,35
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		0,00	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 521 599 033,51	2 369 625 361,19
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 471 393 644,80	2 259 486 329,84
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		50 205 388,71	110 339 031,35
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		0,00	
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence (1)		50 205 388,71	110 339 031,35
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaires (1)			
part du groupe (1)			

di 12 mars 2020

Page 1 / 1

SOCIETE Société de Travaux d'Electrification **EXERCICE** 2019

CENTRE DRSE TOUGGOURT **DATE**

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		2 793 948 178,87	2 437 768 789,82
Variation stocks produits finis et en cours		- 95 321 408,37	- 1 753 255,74
Subventions d'exploitation		0,00	
PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 698 626 770,50	2 436 015 534,08
Achats consommés		1 347 065 794,90	1 368 140 753,73
Services extérieurs et autres consommations		149 538 463,37	229 874 182,59
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		1 496 604 258,27	1 598 014 936,32
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		1 202 022 512,23	838 000 597,76
Charges de personnel		991 967 938,35	721 536 049,46
Impôts , taxes et versements assimilés		22 809 213,61	17 643 732,74
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		187 245 360,27	98 820 815,56
Autres produits opérationnels		1 150 506,10	25 890 998,12
Autres charges opérationnelles		141 682 870,99	38 218 458,64
Dotations aux amortissements, provision et perte de valeur		165 132 414,98	95 980 467,64
Reprise sur pertes de valeur et provisions		24 513 452,58	59 692 501,31
RESULTAT OPERATIONNEL		- 93 905 967,02	50 205 388,71
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		- 93 905 967,02	50 205 388,71
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		2 724 290 729,18	2 521 599 033,51
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		2 818 196 696,20	2 471 393 644,80
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 93 905 967,02	50 205 388,71
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 93 905 967,02	50 205 388,71
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaires (1)			
part du groupe (1)			

1

الفهرس

الفهرس:

إهـــــداء:..... II
ملخص V
قائمة المحتويات VII
قائمة الجداول: VIII
قائمة الأشكال: VIII
قائمة الملاحق: VIII
قائمة المختصرات المستعملة في البحث IX
مقدمـــة .....ب

الفصل: الأول: الإطار النظري للسياسات المحاسبية

تمهيد الفصل الأول:..... 2
المبحث الأول :الإطار النظري للسياسات المحاسبية 3
المطلب الأول :أساسيات حول السياسات المحاسبية 3
الفرع الأول : تعريف السياسات المحاسبية 3
الفرع الثاني : أهمية السياسات المحاسبية 4
المطلب الثاني :مصادر وتصنيفات السياسات المحاسبية:..... 5
الفرع الأول : مصادر السياسات المحاسبية:..... 5
الفرع الثاني : تصنيفات السياسات المحاسبية 6
المطلب الثالث : السياسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي 8
فرع الأول : السياسات المحاسبية الهامة في نظام المحاسبي المالي : 8
فرع الثاني : محددات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية 15
فرع الثالث : شروط تغيير السياسات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي 20
المبحث الثاني :الدراسات السابقة.....20
المطلب الأول :الدراسات العربية 20

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية.....28
المطلب الثالث : مقارنه بين الدراسة الحالية والدارسات السابقة 30
خلاصة الفصل الأول : 31

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة أشغال الكهرباء –كهريف– تقرت

تمهيد الفصل الثاني : 33
المبحث الأول : تقديم عام حول مؤسسة الوطنية لأشغال الكهرباء –الكهريف– تقرت 34
الفرع الأول : تعريف بالمؤسسة الأم ووحدة تقرت 34
الفرع الثاني :الوظائف الأساسية والهيكل التنظيمي للمؤسسة 35
المبحث الثاني :الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....39
المطلب الأول : طريقة المستخدمة في الدراسة.....39
الفرع الأول : منهج الدراسة.....39
الفرع الثاني :أساليب جمع البيانات ومتغيرات الدراسة.....39
الفرع الثالث : مجتمع وعينة الدراسة 40
المبحث الثالث :عرض نتائج المقابلة وتحليلها 41
الفرع الأول : عرض نتائج المقابلة 41
الفرع الثاني :تحليل نتائج المقابلة 47
الخاتمة 50
قائمة المراجع 52
قائمة الملاحق 56
الفهرس:.....61