تباين الالتزام بالقواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الجزائرية

Variation in adherence to accounting rulesof the SCF financial accounting system in Algerian institutions

Malika **SLIMANI** [1] **سليمانيمليكة**[1]

[1] كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر

slimanimk05@gmail.com،(الجزائر)

تاريخ الاستلام:11 /10/ 2023تاريخ القبول:26 /02/ 2024تاريخ النشر:21 /3/ 2024

ملخص:سنعرض في هذه الورقة البحثية مشكلة تباين الالتزام بالقواعد والمبادئ التي جاء بها النظام المالي المحاسبي والتطبيق الفعلي لها من طرف الممارسين المحاسبين و الماليين في المؤسسات الجزائرية ،حيث نعتبر أن صعوبة تطبيق بعض مبادئ SCF ومعايير المحاسبة الدولية ناتج عن عدم توفر قاعدة موثوقة للبيانات والمعلومات المالية خاصة في مجال التقييم و هي من بين العوامل المفسرة للتباين والاختلاف في التطبيق SCF وهذا التعقيد ناتج أيضا عن التفاعل بين مكونات قواعد مجلس معايير المحاسبة الدولية والبيئة التي يطبق فيها، ومن ثم فإننا نعتبر أن معايير المحاسبة الدولية هي نظام مفتوح تتأثر مكوناته مع بيئة الأعمال.

في الجزء الأول من مقالنا ، تظهر نتائج الاستبيان الذي تم إجراؤه مع 30 مسؤول ماليأن تطبيق SCF لم يتم الاستجابة لكل قواعده، وفي الجزء الثاني من المقال قمنا بتحليل تفسيري لتأثير عامل التعلم والتدريب الذيؤثر على درجة الكفاءة في التحكم المالي والمحاسبي والقدرة على التسجيل والتقييم الصحيح ووفقا لـ SCF .

كلمات مفتاحية: النظام المحاسبي المالي – بيئة الأعمال – معايير المحاسبة الدولية

تصنيفاتJEL : M41; Q56 ; M48)

Abstract: In this research paper, we will present the problem of the discrepancy in adherence to the rules and principles of the financial accounting system and their actual application by accounting practitioners and financial managers in Algerian institutions.We consider that the difficulty of applying some SCF principles and international accounting standards results from the lack of a reliable base for financial data and information, especially in the field of evaluation.It is among the factors that explain the variation and difference in the application of SCF, and this complexity results from the interaction between the components of the rules of the International Accounting Standards Board and the environment in which it is applied.Hence, we consider that international accounting standards are an open system whose components are affected by the business environment.In the second part of the article, we interpreted the impact of the learning and training factor that affects the degree of efficiency of financial and accounting mastery and the ability to record and evaluate correctly, according to the SCF.

Keywords: financial accounting system - business environment - International Accounting Standards

JEL classification codes: M 41 ; Q56 ; M48

[1] **المؤلف المرسل:**سليماني مليكة، **الإيميل:**slimaniml05@gmail.com

1 - مقدمة:

التغيرات والتطورات السياسية و الاقتصادية والاجتماعية التيشهدها العالم في العقود الأخيرة من انتشار شركات متعددة الجنسيات وزوال الحواجز أمام تنقل السلع والخدمات، أثرت على دول العالم وأصبح أكثر تداخلا في علاقاته الاقتصادية مما ساعد على التوسع في الأسواق المالية وازدهار التجارة الخارجية، ونتج عن ذلك ظهور مشاكل ومستجدات في البيئة المحاسبية المتمثلة في عدم تجانس عناصر القوائم المالية، والتباين الواضح في الأنظمة المحاسبية بين الدول، كل هذا أدى إلى ظهور المعايير المحاسبة الدولية كنتيجة لجهود المنظمات المهنية التي كانت تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي بين الدول، وأصبحت هذه المعايير أهم وسيلة لتنظيم العمل المحاسبي على مستوى الدولي .

تفاعلت البيئة الجزائرية بشكل عام مع هذه التحولات والتطورات فظهرت الحاجة إلى ضرورة مراجعة وإصلاح المنظومة المحاسبية الجزائرية، وإيجاد نظام محاسبي يستجيب لأهداف ومتطلبات البلاد ويتوافق مع توجهاتها الاقتصادية الجديدة، و كان ذلك بإصدار قانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي كبديل للمخطط المحاسبي الوطني، وبموجب هذا القانون أصبحت المؤسسات الجزائرية ملزمة بتغيير نظامها المحاسبي والذي أصبح ساري المفعول ودخل حيز التنفيذ ابتداء من الفاتح جانفي 2010 ، وهو مبني أساسا على إستراتيجية توحيد القوائم المالية والمحاسبية دوليا لتسهيل قراءتها وإعدادها ضمن متطلبات الاقتصاد الدولي وجلب الاستثمار الأجنبي، حيث أحكام وقوانين النظام المالي المحاسبي الجزائري الصادر في 2007 مستمدة من معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS) ، وسعت الجزائر من خلال هذه الخطوة المهمة على إعادة النظر في أنظمتها المحاسبية من أجل تكييفها مع ما هو معمول به دوليا، لكن مشكل عدم وجود مرافقة محاسبية للمؤسسات شكل لها عائق في إعداد قوائمها المالية حسب النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يطرح الإشكالية التالية : **ما مدى التزام المؤسسات الجزائرية بجميع أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي ؟وهل تواجه صعوبات ومشاكل في تطبيقها؟**

لمعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بصياغة مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- هل النظام المحاسبي المالي يتلائم مع البيئة المحاسبية للمؤسسات الجزائرية ؟
- هل تلتزم المؤسسات الجزائرية بتطبيق قواعد المحاسبية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي ؟

- ماهي التحديات والصعوبات التي تواجه المؤسسات الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

الفرضيات : للإجابة عن إشكالية المطروحةاقتراحناالفرضيات التالية، والتي سنقوم بالتأكد من صحتها أو عدمها من خلال إجراء دراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الجزائرية:

الفرضيةالأولى: تلتزم المؤسسات الجزائرية بتطبيق جميع قوانين وقواعد النظام المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي (من حيث أساليب التقييم و عرض القوائم المالية).

الفرضية الصفرية :عدم التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق جميع قوانين و قواعد النظام المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

الفرضية البديلة: تلتزم المؤسسات الجزائرية بتطبيق جميع قوانين و قواعد النظام المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الثانية:تواجه المؤسسات الجزائرية مشاكل وصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الصفرية: لا تواجه المؤسسات الجزائرية مشاكل وصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرضية البديلة: تواجه المؤسسات الجزائرية مشاكل وصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الثالثة : توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد النظام المالي المحاسبي و القضاء على نقائص المحاسبية

فرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد النظام المالي المحاسبي و القضاء على نقائص المحاسبية

فرضية البديلة H1: توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد النظام المالي المحاسبي و القضاء على نقائص المحاسبية

الفرضية الرابعة: وجود علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين تكوين المحاسبين ودرجة التحكم في التسجيل والتقييم حسب SCF(المتغير المستقل "تكوين المحاسبين"، المتغير التابع "التحكم في التسجيل والتقييم المحاسبي")

فرضية الصفرية H0: لا وجود علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين تكوين المحاسبين ودرجة التحكم في التسجيل والتقييم حسب SCF

فرضية البديلة H1: وجود علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين تكوين المحاسبين ودرجة التحكم في التسجيل والتقييم حسبSCF

أهداف الدراسة

- دراسة مدى انسجام طريقة إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات الجزائريةمع القواعد والأحكام التي حددها القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي.
- دراسة مدى قدرة المؤسسات الجزائرية على تطبيق أساليب التقييم وإعادة التقييم التي جاء بها النظام المالي المحاسبي .
- التعرف على الإجراءات التي اتخذتها المؤسسات الجزائرية لفهم النظام المالي المحاسبي وضمان التطبيق الفعال له.
- التعرف على مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع احتياجات المؤسسات الجزائرية .

منهج الدراسة والأدوات المستعملة

لدراسة موضوع البحث و تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الجانب النظري للنظام المحاسبي المالي والمفاهيم الخاصة به ومحاولة الربط بينهما من خلال التعرف على النظام المحاسبي المالي ، بالاعتماد على الكتب والمراجع المتخصصة ، أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء والتحليل الإحصائي للبيانات عن طريق استجواب مجموعة من المؤسسات الجزائرية من خلال تصميم استمارة لاستجواب ودراسة المتغيرات المستهدفة واختبار الفرضيات الموضوعة باستعمال الأدوات الإحصائية المناسبة بالاعتماد على برنامج SPSS .

2 - المفاهيم النظرية للنظام المحاسبي المالي

قررت الجزائر إصدار واعتماد النظام المحاسبي المالي كبديل للمخطط المحاسبي الوطني من اجل مسايرة التغيرات والتوجهات الدولية في مجال المحاسبة والمالية حيث اغلب الدول تحاول اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية ومن بينها الجزائر لجلب الاستثمار الأجنبي ، فاغلب الشركات الأجنبية تجد مشكل عرض وإعداد القوائم المالية وفق متطلبات الدولة المستضيفة مقر نشاطا وإعداد قوائم المالية اخرى وفق نظام الدولة مقر النشأة، ولهذا اغلب الشركات الأجنبية تتوجه إلى الدول التي تطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك و استجابة لمتطلبات الشراكة مع الدول الأجنبية ومشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و مشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ومشاريع اقتصادية مختلفة قررت الجزائر اعتماد المعايير الدولية

للمحاسبة من خلال إصدار النظام المالي المحاسبي بهدف تبسيط المعاملات المالية والمحاسبية وتوحيدها مع المعايير الدولية للمحاسبة ومسايرة التطورات والتغيرات الدولية في مجال المحاسبي والمالي، مما أدى إلى ظهور تغيرات في أساليب المعالجة المحاسبية لبعض عناصر القوائم المالية، وكذا قواعد التقييم و طرق عرض القوائم المالية ، ومن بين أهم هذه التغيرات مسك محاسبة مبسطة من طرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، حيث وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار خاص بها نتيجة الدور الذي تلعبه هذه المؤسسات في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية لأي بلد ، كما ركز النظام المحاسبي المالي على القاعدة التصورية التي تحدد بوضوح المفاهيم والمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم المستعملة في جرد المخزونات أو حساب الاهتلاكات وشكل القوائم المالية والمحاسبة الواجب احترامها سواء تعلق الأمر بضبط الحسابات أو بنشر المعلومات المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع الاقتصادي والمالي للمؤسسات، وتساعد كل مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات .

1 2 مفهوم النظام المحاسبي المالي

مفهوم النظام المحاسبي المالي تم تحديده من خلال الجريدة الرسمية الصادرة في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 من خلال المادة الثالثة من القانون رقم 07-11 التي عرفت النظام المالي المحاسبي كالتالي " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها،وتقييمها،وتسجيلها، وعرض كشوف مالية ومحاسبية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" (joa، 2007، صفحة 03)[1] وهذا المفهوم لا يختلف عن المفهوم القديم للمحاسبة وفق المخطط المحاسبي الوطني .

وحسب المرسوم التنفيذي 08-156 الصادر في 26 جويلة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 عرف النظام المالي المحاسبي قانونيا حسب المادة 06 و 07 و 19 بأنه " نظام يسمح بتسجيل أثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث الأحداث مع وجوب توفر شرط الاستمرارية في الاستغلال بهدف إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة[2]"(joa، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008، صفحة 11و 13)

ويمكن تعريف النظام المحاسبي المالي على أنه "مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات الملزمةبتطبيقه وفقا لأحكام القانون الصادرة ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها "[3](عاشور، 2009، صفحة 291)

فالنظام المالي المحاسبي الصادر من خلال القانون 07/11 لسنة 2007 المتضمن النظام المالي المحاسبي والقانون 156/08 الصادر في 26 ماي 2008 الموضح لحكام النظام المالي المحاسبي و القانون الصادر في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم قانون المحاسبة والقانون الصادر في مارس 2009 الذي يعرض مدونة الحسابات وعرض القوائم المالية تعتبر كمرجع يحدد مفهوم النظام المالي والمحاسبي وطريقة تسجيل وعرض القوائم المالية وشروط وكيفيات تطبيقه لضمان مرحلة انتقالية صحيحة والتطبيق الصحيح له.

وعليه فالنظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الطرق والوسائل لجمع وتفسير وتسجيل العمليات المالية، وكذا معالجة المعلومات المتعلقة بالتدفقات المالية التي تحصل في الوحدة الاقتصادية في شكل نقدي، هذه التدفقات ناشئة عن معاملات اقتصادية .

2 2 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

حدد مجال تطبيق النظام المالي الحاسبي من خلال المادة 04 الصادرة في القانون 07/11 الخاص بالنظام المحاسبي والمالي حيث نصت المادة على الالتزام بتطبيق هذا النظام كل شخص طبيعي أو معنوي منتج للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ويستثنى من تطبيق هذا النظام المؤسسات العمومية الخاضعة للمحاسبة العمومية ، ويمكن استعمال وتداول المعلومة المالية المصرح بها من طرف المؤسسات من طرف المسيرين والمساهمين ، وإدارة الضرائب ومصالح الهيئات الاجتماعية وكل الأطراف ذات العلاقة مثل: البنوك، الموردون، الزبائن .....إلخ .

وبالتالي يطبق النظام المحاسبي المالي على كل من[4](شنوف، 2008، صفحة 29):

- الشركات بكل أنواعها الخاضعة لأحكام القانون التجاري ماعدا الشركات الخاضعة للمحاسبة العمومية.
- يطبق المخطط المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي .
- التعاونيات التي لها طابع تجاري ولا تخضع للمحاسبة العمومية
- الأشخاص المنتجون للسلع أو الخدمات أي المؤسسات الصناعية أو المؤسسات الخدماتية سواء كانوا أشخاص طبيعيون أو معنويون وكذا المؤسسات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية ويمسكون محاسبة حقيقية .

كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها ب 200 مليون دج ، وعدد مستخدميها لا يزيد عن 49 عامل دائم يعملون ضمن الوقت الكامل،أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[5](joa، 2007، صفحة 03).

أي أن النظام المالي المحاسبي أعطى الحرية للمؤسسات الصغيرة والمصغرة من مسك محاسبة حقيقة أو محاسبة مبسطة، حيث نقصد بالمحاسبة المبسطة تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية "عمليات الشراء، البيع، الأجور.....الخ " بطريقة مبسطة وسهلة ومباشرة من طرف شخص ملم بجوانب المحاسبة أو من طرف محاسب خارجي، وذلك يرجع للمعاملات المحدودة خلال السنة المالية وهذا بهدف توفير الجهد والوقت والتكاليف على هذه المؤسسات. [6](JOA، 2009، صفحة 61)

حيث أن تطبيق نظام المحاسبة المالية المبسطة من طرف هذه المؤسسات ليس إجباري وإنما هو خياري حسب طبيعة النظام الجبائي الذي تنتمي إليه.

بالنسبة للمؤسسات الصغيرة التي تخضع للمحاسبة المبسطة فهي ملزمة بإعداد القوائم المالية التالية حسب المادة 43 من المرسوم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008[7] :

- إعداد الميزانية الختامية
- إعداد جدول النتائج
- إعداد جدول تغيرات الخزينة

أهداف النظام المحاسبي المالي

يسمح النظام المحاسبي المالي الجديد بالتلائم مع متطلبات الحياة الإقتصادية الراهنة، وذلك من خلال إعطاء معلومات مالية أكثر جودة ومصداقية، حيث يسعى بدوره إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي تتمثل فيما يلي :

- يسمح للمؤسسات الإقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وبأكثر شفافية ومصداقية .
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة.

- عرض القوائم المالية بما يوافق مع مستلزمات المعايير الدولية من حيث عرض : الأصول،الخصوم، حسابات النتائج، حالات تغيير الخزينة، حالات تغيير الأموال الخاصة، الملاحق .

- التسجيل بصورة موضوعية وصادقة لكل التعاقدات الإقتصادية من أجل إعداد تصريحات ضريبية موضوعية[8](الصديق، 2009، صفحة 93).
- السماح بتسجيل كل المعاملات الاقتصادية للمؤسسة التي تسمح بإعداد تصريحات جبائية صحيحة وموضوعية .

- يسمح النظام المالي المحاسبي بتسهيل المعاملات والتصريحات المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات من خلال تناسق و تقارب التقارير المصرح بها داخليا وخارجيا بفضل الإجراءات المحاسبية المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة (merouani, [9] 2008, p. 94).

3 - قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي :

3 1 تقييم التثبيتات

تتمثل التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتيا (اشترتها) المؤسسة أوأنتجتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنما لاستعمالها كوسيلةاستغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة في شكل استثمارات طويلة المدىموجهة لتحقيق منافع اقتصادية على المدى الطويل، وقد صنفت حسابات التثبيتات في الصنف الثانيطبقا للمادة (30) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، يتم تسجيل التثبيت المادي و المعنويفي حسابات الميزانية كأصل حسب المادة (3.121) [10](JOA، 2009، صفحة 8)

ا - التقييم على أساس التكلفة التاريخية[11](جمعة، 2010، صفحة 86):

تسجل التثبيتات في الحسابات الخاصة بها حسب نوعها بتكلفةشرائهاالمباشرة، وتندرج فيها مجموع مصاريف الشراء حسب الحالة إذ كانت التكاليف مندرجة ضمن فاتورة الشراء ما عدا الرسم على القيمة المضافة فتسجل في الحساب الخاص به، أما إذا كانت التكاليف في فاتورة

مستقلة فيتم وضعها في الحسابات المخصصة لها، ما عدا الرسم على القيمة المضافة فهي لا تعتبر كمصاريف وإنما تسجل في الحساب الخاص بها .

وكل سنة يتم تحديد القيمة الصافية المحاسبية VNC بعد طرح الاهتلاك الذي عرف حسب المادة (121-07) من القرار المؤرخ في 26جويلية 2008 بأنه"استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي أي القيمة التي يفقدها التثبيت مع مرور الزمن" أي انخفاض قيمة التثبيتات نتيجة القدم أو الاستخدام أو التآكل مع العلم أن الأراضي لا تهتلك، ويتم حساب الاهتلاك كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأ حد الأصول التيأنتجتهاالمؤسسةبنفسها، ولقد اقتصر النظام المحاسبي المالي في حساب أقساط الاهتلاك على ثلاث طرق فقط والمتمثلة في[12](JOA، 2009، صفحة 09) :

- طريقة الاهتلاك الخطي الثابت : الذي يعطي أقساط ثابتة ومتساوية طول مدة حياة الاستعمال وهو الأكثر استعمالا

- طريقة وحدات الإنتاج : يكون القسط حسب حجم الإنتاج عن طريق تقدير عدد الوحدات المنتجة ، أي الاهتلاك يكون حسب الاستعمال وهو أسلوب جديد جاء به النظام المالي المحاسبي

- طريقة الاهتلاك المتناقص : وهو أسلوب يعتمد على الحساب باستعمال معاملات محددة حسب المدة النفعية للتثبيت وهو يعطي أقساط متناقصة .

وبالتالي تم إلغاء طريقة الاهتلاك المتزايد التي كانت معتمدة سابقا والمحددة في قانون الضرائب المباشرة .

مع الإشارة إلى أن الأراضي لا تهتلك، و لا يطبق الاهتلاك على المعدات المستأجرةأو قيد الانجاز

يجب اعتماد نفس طريقة الاهتلاك لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات أي احترام مبدأ الثبات في أسلوب التقييم مع إعادة النظر في القيمة المتبقية ومقارنتها بالقيمة السوقية ،كما أنه لايجب أن تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما ، وهذا وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد[13](بودهان، 2010، الصفحات 63-64)لان براءة الاختراع تسقط بعد مدة 20 سنة كأقصى حد حسب المنظمة الوطنية لحقوق الملكية الفكرية.

ب- **التقييم اللاحق**: يتم تسجيل أي تثبيت عيني أو معنوي أو مالي في الحسابات الخاصة به بتكلفة اقتنائه ،ثم يتم إنقاص "طرح"كل من الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة في السنوات الموالية حسب المدة النفعية وحسب من خلال مقارنة القيمة المحاسبية مع القيمة السوقية لتحديد فوائض أو نواقص القيمة .

ت - تقييم التثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة :

نقصد بلقيمة العادلة التغيرات التي تطرأ على قيمة الأصل المتمثلة في الربح أو الخسارة نتيجة وجود فوارق بين القيمة المقيدة محاسبيا والقيمة السوقية،أي القيمة العادلة لتثبيت معين هي القيمة الممكن الحصول عليها عند بيع الأصل أي هي قيمة سعر خروج الأصل في السوق بتاريخ التقييم [14](الموسوي، 2016، صفحة 15)، حيث تعكس القيمة العادلة القيمة الحقيقة للتثبيت في السوق حسب تقديرات الخبراءبتاريخ القياسخلال فترة معينة بشرط أن لا تكون هناك فرق كبيرة بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية .

القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح "نشط" الذي تتوفر فيه معلومات سعرية صحيحة وبصفة مستمرة وهي متاحة لكل الأفراد والمؤسسات والإدارات من خلال تقارير الخبراء وتتميز بالشفافية والمصداقية وتعكس فعلا الحقائق الاقتصادية ، وذلك لتفادي التقييم العشوائي من طرف المؤسسات [15](الحواس، 2009، صفحة 113) .

حيث حدد النظام المحاسبي المالي طريقة إعادة التقييم في المادة(121-23) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 كالتالي[16](JOA، 2009، صفحة 23) .:

- في حالة ارتفاع القيمة السوقية عن القيمة المحاسبية يتم تعديل القيمة المحاسبية للأصل وتعويضها بالقيمة السوقية و الفارق في الزيادة يسجل مباشرة في عنصر رؤوس أموال خاصة جهة الخصوم في حساب105 "فارق إعادة التقييم"، على أساس إعادة التقييم الإيجابية

- أمافي حالة انخفاض القيمة السوقية عن القيمة المحاسبية يتم تعديل القيمة المحاسبية للأصل وتعويضها بالقيمة السوقية و الفارق في الخسارةيسجل مباشرة في عنصر رؤوس أموال خاصة جهة الخصوم في حساب105 "فارق إعادة التقييم"، على أساس إعادة التقييم سلبية

- أما في حالة أمافي حالة ارتفاع القيمة السوقية عن القيمة المحاسبية وقد سبق تسجيل تقييم سلبي يتم اقتطاع الفارق الايجابي من الخسارة المقيدة وهو ما يعرف باسترجاع خسائر القيمة ويكون الاسترجاع جزئي أو كلي حسب القيمة والعكس صحيح .

مع الإشارة انه بعد التقييم وتغيير القيمة المحاسبية التي تعتبر القيمة الصافية بعد الاهتلاك يجب إدخال تعديل على أقساط الاهتلاك نتيجة تغير القيمة الصافية إما بالزيادة أو النقصان حسب الحالة.

ث)التقييم على أساسالقيمةالمحينة(قيمة المنفعة):

القيمة النفعية لأي تثبيت هي القيمة المحينة (حسب القيمة الحالية للنقود) لتقدير التدفقات النقدية المتوقعة من خلال استخدام الأصل بشكل متواصل طول المدة النفعية له وكذا قيمة التنازل عنه (أي خروج التثبيت) في نهاية مدة الانتفاع به [17](بودهان، 2010، صفحة 58)

2 3 نفقات التنمية ونفقات البحث(فريد، 2011، صفحة 109)[18]:

قبل التطرق للمعالجة المحاسبية لنفقات البحث والتنمية نقدم المفاهيم الخاصة بهما

مفهوم البحث: عرف المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS 09 مصطلح البحث كالتالي هو الدراسة والاستقصاء المنهجي والمنظم من اجل اكتساب معرفة جديدة أوالاستيعاب والفهم والإدراك للحصول على معلومات علمية أو تقنية حديثة.

أما المعيار المحاسبي IAS 38 الخاص بالصول المعنوية والذي صدر عن هيئة معايير المحاسبة الدولية IASC عرف البحث بأنه عملة مخططة تقوم بها المؤسسة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديد سواء من الناحية العلمية أو الفنية .

مفهوم التنمية(التطوير) : عرف المعيار المحاسبي IAS 38 التنميةبأنهاتوظيف المعارف المكتسبة وتطبيق نتائج البح وث المتوصل إليهابهدف تصميم نموذج جديد أو مستحدثلإ نتاج مواد أو تجهيزاتأو معدات أو منتوجات مادية أو معنوية أو خدمات جديدة حديثة ومطورة ، أو ابتكار طرق حديثة للتسيير .

مصاريف البحث والتطوير وهي تخص استخدام المؤسسة لكفاءات ذاتية بهدف إنتاجأو تطوير وسائل الإنتاج من خلال البحوث التي تقوم بها المؤسسة ثم تطبيق نتائج البحث لإنتاجأجهزةأو برامج أو تطوير منتجات أو عمليات ويتم تسجيلها حسب الجهة التي قامت بالانجاز، ويمكن أن تكون هذه الجهة داخلية حيث يتم البحث والتطوير من طرف عمال المؤسسة أو خارجية من طرف مؤسسة أخرىأو مكتب خارجي للبحث والتطوير

خلال مرحلة البحث لا تستطيع المنشاة أن تثبت وجود الأصل من شانه تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلا ووفق المعيار الدولي 38 لا يمكن تسجيل أيأصل خلال مرحلة البحث وتكاليف البحث النفقة تسجل كأعباء .

أما خلال مرحلة التطوير لأصل معين يمكن تسجيلها محاسبيا واثبات الأصل لان مرحلة التطوير تعتبر أكثر تقدما من مرحلة البحث .

3 2 تقييم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ :

يعرف النظام المحاسبي المالي الخزونات حسب المادة (123-01) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 على أنها احد عناصر الأصول الجارية التي يقل استعمالها عن سنة يمتلكها الكيان من اجل استعمالها في نشاط الاستغلال الذي يمارسه وتكون :

- موجهة للبيع في إطار دورة الاستغلال وتتمثل في البضائع الموجهة للبيع مباشرةفي إطار النشاط التجاري المنتوجات التامة في إطار النشاط الصناعي
- موجهة للاستهلاك لثلمواد الأولية التي تستعملها المؤسسة خلال عملية الإنتاج
- شكل مواد مستهلكة داعمة لنشاط الاستغلالكالتموينات الأخرى أو المواد غير مخزنة من المواد والتوريدات[19](JOA، 2009، صفحة 12)

تقيم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بالتكلفة التي تشمل :

- تكاليف الشراء:تتمثل في قيمة م شتريات المواد القابلة الاستهلاك، مضافا إليها المصاريف المرتبطة بالشراء عدا الرسم على القيمة المضافة .
- تكاليف التحويل(التصنيع):تشمل كل التكاليف الخاصة بعملية الإنتاج سواء التكاليف المباشرة و غير المباشرة أوالمتغيرةوالثابتةوتحسب وتوزع حسب إحدى الطرق المعتمدة في المحاسبة التحليلية.
- المصاريف العامة: المصاريف المالية، المصاريف الإدارية المنسوبة مباشرة إلى المخزونات.

وطبقا لمبدأ النظام المالي المحاسبي يتم تقيم المخزونات في نهاية الدورة من خلال مقارنة قيمتها الحقيقية أو العادلة أو القابلة للتحقيق في السوق مع قيمتها المحاسبية، وهنا يمكن أن تظهر خسارة القيمة أو فائض القيمة يتم تسجيلها حسب الحالة ،كما يمكن أن تتعرض المخزونات

إلى التلف ما يفقدها قيمتها الحقيقية القابلة للتحصيل وهنا أيضا يتم تقييم المخزونات وتحديد الفوارق بين القيمة الحقيقة والقيمة المحاسبية وتسجيلها.

تسجل خسارة القيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن تقيم المخزونات بطريقتين فقط حسب ما جاء في SCF إما بطريقة أول داخل أول صادر (FIFO) وإما بطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة للشراء أو الإنتاج (CUMP) والتي تعتبر أكثر عقلانية في تحديد تكلفة المخزونات [20](شنوف، 2008، صفحة 197).

3 4 الإعانات :

نصت المادة (124-01) من القرار المؤرخ في 26 جويلية2008 على أن الإعانات العمومية هي عبارة عن أموال عمومية تم تحويلها إلى المؤسسة لدعم أو تعويض مصاريف تحملها أو سيتحملها الكيانفي إطار دعم بعض النشاطات الاقتصادية أو الإنتاجية أو مساعدة بعض المؤسسات لتغطية الخسائر التي لحقت بها كليا أو جزئياأو تجهيز المؤسسة بممتلكات معينة، ويعود ذلك إلى سياسة الدولة اتجاه أنشطة معينة، بحيث تكون الاستفادة بموجبتوفر شروط معينةمرتبطة بأنشطة المؤسسةفي الحاضر أو المستقبل .

تسجلالإعانة كمنتوجات ضمن حساب 74 الخاص بإعانات الاستغلال الذي يدخل ضمن إنتاج السنة المالية في جدول النتائج سواء في سنة مالية واحدة أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويض، كما أشار نفس القرار إلى أنه لا يمكن الإعتراف بالإعانات العمومية إلا بتوفر شرطين :

- أن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات.
- أن الإعانات سيتم استلامها .

ركز النظام المحاسبي المالي على تسجيل الإعانات كنواتج وذلك بوجوب توفر الشرطين ، وهي نفس الشروط التي تطرق لها المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 20[21](أبو النصار و حميدات، 2008، صفحة 351) .

نجد حالات أخرى ولكن لا تعتبر إعانات إنما تتخذ شكل آخر كنوع من التحفيز منها الحالات التالية [22](علاوي، 2011، صفحة 92) :

- مساهمة الدولة في رأس مال المؤسسة .

- المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسس اتفي إطار تحفيز أنشطة معينة أو لخفض مستوى تكاليف الإنتاج للتحكم في الأسعار فهي لا تعتبر إعانة وإنما تحفيز لأنشطة معينة، مثل بعض الإعفاءات الضريبة الخاصةبالأرباح المعاد استثمارها أو الإعفاءات الضريبية الخاصة بالأنشطة المدعمة من طرف الدولة كتربية الدواجن أو إنتاج الحليب ...الخ.

4 - الدراسة الميدانية

تتمثل هذه الدراسة في إعداد إستمارة استبيان موجهة لرؤساء المصالح المحاسبية والمالية لعينة من المؤسسات الجزائرية بالإضافة إلى خبراء محاسبيين ومحافظي الحسابات و محاسبين معتمدين كونهم على اطلاع مباشر لحالة بعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال مسك محاسبتها أو تدقيق حساباتها، ونظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة تم اختيار إجراء دراسة ميدانية و عدم إجراء دراسة تطبيقية بغية الوصول إلى نتائج عامة و أكثر شمولية .

4 1 أسلوب جمع البيانات و أدوات الإحصائية المستعملة

4-1-1 مجتمع وعينة الدراسة : لقد تم انتقاء عينة قصدية من مجتمع الدراسة والمتمثل في مجموعة من المحاسبين الداخليين لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومجموعة من المحاسبين الخارجيين في مكاتب خاصة" خبير محاسبي – محافظ حسابات – محاسب معتمد) من ولايات مختلفة في الغرب الجزائري " ولاية تلمسان ، سيدي بلعباس ، معسكر، وهران"، وتمت الدراسة خلال سنة 2022 .

لقد تم توزيع 40 استمارة على النحو التالي :

- 30 استمارة موجهة لرؤساء المصالح المحاسبية والمالية و المحاسبين
- 10 استمارات موجهة لخبراء في المحاسبة ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين .

تم إسترجاع 33 إستمارة وبعد دراستها تقرر الإعتماد على 30 إستمارة لإجراء الدراسة، وذلك بعد إلغاء 03 إستمارات لنقص الإجابات من طرف المستجوبين، أما 07 إستمارات المتبقية فلم يتم استرجاعها من طرف المستجوبين .

4-1-2 قاعدة القرارات لتحديد الإجابات المتعلقة بمحاور الدراسة :

لاختبار متغيرات الدراسة تم تصميم استبانة والتي كانت في شكل مجموعة أسئلة لتقييم مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، ويشمل هذا الجزء على25 سؤالا في شكل ثلاث محاور رئيسية هي :

المحور الأول : تخص أسئلة هذا الجزء حول تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية وإحتوى على 13 سؤالا .

المحور الثاني : تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بتطبيق أدوات التقييم حسب النظام المحاسبي المالي و إحتوى على 7 أسئلة .

المحور الثالث: تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي و إحتوى على 5 أسئلة .

من اجل الإجابة على محاور الاستبيان تم الإعتماد على سلم ليكرت الثلاثي (Likert Scale) والذي يحمل ثلاث إجابات ، كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم 01 : مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	نعم	محايد	لا
الوزن	1	2	3

المصدر: من إعداد الباحثة

وعلى أساس ذلك يتم تحديد قاعدة القرار كما يلي :

حساب طول الفئة: طول الفئة = المدى/عدد الفئات، تقسيم المدى على عدد الفئات 2/3 = 0.66 الهدف منه هو تحديد المجال الفعلي لكل الإجابة، حيث قدر طول الفئة بـ 0.66 .

مجال الإجابة الأولى"نعم" : يضاف هذا الطول لوزن الإجابة الأولى 1+0,66= 1.66 ، وبالتالي يحدد مجال الإجابة الأولى [1 - 1,66] أي أن كل متوسط حسابي يقع في حدود هذا المجال فالإجابة تكون نعم .

مجال الإجابة الثانية" محايد" : فيبدأ من 1,67 وينتهي عند 2,33 والمحسوبة كما يلي 1,67+0,66= 2,33، فكل وسط حسابي يقع ضمن المجال [1,67-2,33] يدل على أن الإجابة محايدة .

مجال الإجابة "لا": عند إضافة المدى 0,66 إلى القيمة 2,34 نكون أمام المجال الثالث [2,34-3]وكل متوسط حسابي يقع في المجال يدل على أن الإجابة بـ لا .

2 4 اختبار صدق وثبات الاستبيان

-1-2-4 ثبات الاستبيان :

باستخدام برنامج SPSS تم حساب معامل ألفا كرونباخ (**Cronbach's Alpha Coefficient**) لقياس ثبات استبيان الدراسة ، حيث حدد معامل الثبات بقيمة 0,68 وتعتبر قيمة مقبولة، لأنها تفوق 0,60 وهي القيمة المعيارية المعتمدة في العلوم الاجتماعية، مما يدعم اعتماد الاستمارة كأداة لجمع المعلومات الضرورية لتحليل واختبار الفرضيات الموضوعة.

4 2 2 صدق الاستبيان :

يعبر صدق الاستبيان على مدى إمكانية اعتمادها كأداة في الدراسة ولقياس ما هو مطلوب قياسه ، وإنطلاقا من معطيات الجدول رقم 02 قيمة معامل الصدق بالنسبة لأسئلة الاستبيان تساوي . 0,824 وهي نسبة في المستوى مقبولة تسمح بقياس المتغيرات المحددة في الدراسة وشموليتها لمختلف جوانب موضوع الدراسة .

جدول رقم 02 : معامل ثبات وصدق أسئلة الإستبيان

عدد الاستمارات الصالحة للدراسة	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	معامل الصدق
30	0,68	0,824

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

3 3 النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة لعينة الدراسة

الجنس: يمكن توضيح توزيع المستجوبين حسب متغير الجنس وفقا للتكرارات المطلقة والتكرارات النسبية وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم 03 : متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية %
ذكر	25	%83,30
أنثى	5	%16,70
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال معطيات الجدول السابق نلاحظ أن نسبة المستجوبين من الذكور بلغت نسبة **83,3**% من إجمالي المستجوبين، في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث **16,7**%، وهذا بسبب احتكار الذكور لمهنة المحاسبة في الجزائر واعتبارها مهنة حساسة جدا.

العمر: يعتبر متغير العمر خاصية أساسية لمحاسبي ن داخل المؤسسة أو خارجها ، حيث أن اغلب المؤسسات تتعامل مع المحاسبين الأكبر سنا بحجة الخبرة ، كما أن اغلب مكاتب المحاسبة الخارجية تكون مستغلة من طرف متقاعدين كانوا موظفين في القطاعات المالية كمديرية الضرائب أو مفتشية المالية أو قطاع التأمينات أو البنوك ، ويمكن توزيع المستجوبين وفقا لمتغير العمر من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 04: متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من 35 سنة	7	%23,3
من 36 إلى 45 سنة	8	%26,7
من 46إلى 55 سنة	3	%10
أكثر من 55	12	%40
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ تباين بين أعمار أفراد هذه العينة على العموم، بحيث أن أغلب المحاسبين الذين شملتهم الدراسة يفوق سنهم 55 سنة وذلك بنسبة **40** %، تليها الفئة (من 36إلى45 سنة) بنسبة **26,7**% ، وثالثا نجد الفئة (أقل من 35 سنة) بنسبة **23,3**% ، وأخيرا نجد فئة (من 46إلى 55سنة) بنسبة **10** % .

الشهادة : يعتبر متغير الشهادة ميزة رئيسية يتمتع بها المحاسبين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة او في مكاتب المحاسبة التي تعبر عن مؤهلهم العلمي، ويمكن توضيح من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم05 : متغير الشهادة

الشهادة العلمية	التكرارات	النسبة المئوية%
ليسانس	8	%26,7
ماستر	4	%13,3

ماجستير	2	%6,7
دكتوراه	2	%6,7
شهادة أخرى	14	%46,7
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول السابق توزيع النسب حسب الشهادة العلمية لأفراد عينة الدراسة، فنلاحظ أغلبية المستجوبين هم من الحاصلين على شهادات أخرى مثل : الشهادات المهنية (CMFC-CDE) بنسبة **46,7%**وهذا راجع إلى طبيعة الفئة العمرية الكبيرة في السن نظرا لقدم هذه الشهادات، ثم تليها العينة الحاصلة على شهادة ليسانس بنسبة **26,7**% لأن رتبة محاسب في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة او في مكاتب المحاسبة تشترط شهادة ليسانس كحد أدنى للحصول على الوظيفة، وبالنسبة لشهادة ماستر فتمثل نسبة **13,3**% ، وأخيرا بالنسبة لشهادة ماجستير والدكتوراه فتمثل نسبة **6,7**% لكل منها .

الوظيفة : في هذا السياق يمكن توضيح توزيع عينة محل الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة إلى أربعة وظائف وهي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 06 : متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية%
خبير حسابات	1	%3,3
محافظ حسابات	5	%16,7
محاسب معتمد	1	%3,3
موظف في قسم المحاسبة	23	%76,7
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول توزيع النسب حسب المستوى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة، ونلاحظ أن ما نسبته **76,7**% من عينة الدراسة موظفين في قسم المحاسبة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وهذا يدل على أن هذه المؤسسات تعتمد بدرجة كبيرة على محاسب داخلي في إعداد قوائمها

المالية، تليها نسبة **16,7**%من عينة الدراسة تشمل محافظي الحسابات، وأخيرا فنسبة **3,3**% تمثل كل من مهنة خبير محاسبي ومحاسب معتمد.

الخبرة: يعتبر متغير الخبرة الذي يحدد بعدد سنوات العمل عنصرا هاما ل لمحاسبين في المؤسسات أو في مكاتب المحاسبة والجدول التالي يوضح خبرة العينة المدروسة:

الجدول رقم 07 : متغير الخبرة المهنية

عدد سنوات العمل	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	**2**	**%6,7**
من 5 إلى 10سنوات	**11**	**%36,7**
من11 إلى 15 سنة	**4**	**%13,3**
أكثر من 15 سنة	**13**	**%43,3**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن ما نسبته **43,3**% من أفراد العينة لهم خبرة مهنية تفوق 15 سنة، وهذه النتائج تدل على أن أغلبية أفراد العينة متمرسين وملمين بكل جوانب المحاسبية في ممارستهم المهنية، و أن ما نسبته **36,7**% من أفراد العينة فتتراوح خبرتهم المهنية ما بين 5 إلى 10 سنوات وهم من الحاصلين على شهادة الماجستير أو الدكتوراه، في حين أن ما نسبته **13,3**% خبرتهم المهنية ما بين 11 و15 سنة ، ونسبة **6,7**% أفراد العينة تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات .

4 4 إختبار وتحليل نتائج فرضيات الدراسة

4-4-1 اختبار الفرضية الأولى :

تنص الفرضية الأولى على إلتزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق جميع أحكام وقواعد النظام المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، ولاختبار صحة هذه الفرضية تم وضع مجموعة من الأسئلة تتمثل في اسئلة المحور الثاني والتي تتعلق بأدوات التقييم و اسئلة المحور الثالث المتعلقة بعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ، وعليه سيتم اختبار علاقة

الارتباط بين تطبيق النظام المحاسبي والمالي مع محور استعمال أدوات التقييم حسب SCF ثم مع محور عرض القوائم المالية حسب SCF

الجدول رقم 08 : نتائج اختبار الفرضية الأولى (علاقةالالتزام باستعمال أدوات التقييم مع تطبيق SCF)

البيان	هل تطبق مؤسستكم النظام المحاسبي المالي	استعمال أدوات تقييم حسب النظام المحاسبي المالي
معامل الإرتباط بيرسون R	1	-0,245
مستوى الدلالة Sig		0,192

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال هذا الجدول وجود علاقة عكسية بين الالتزام بتطبيق أدوات التقييم التي نص عليها SCF وتطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الجزائرية ، ومستوى الدلالة المحسوب (0,192) أكبر من مستوى دلالة الدراسة (0,05) فنقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول أن المؤسسات محل الدراسة لا تلتزم بتطبيق جميع أحكام وقواعد التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF .

الجدول رقم09 : نتائج اختبار الفرضية الأولى (علاقة عرض القوائم المالية مع تطبيق SCF)

البيان	هل تطبق مؤسستكم النظام المحاسبي المالي	عرض القوائم المالية
معامل الإرتباط بيرسون R	1	0,543
مستوى الدلالة Sig		0,198

المصدر: المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح وجود علاقة إرتباط متوسطة بين عرض القوائم المالية وتطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ومستوى الدلالة المحسوب (0,198) أكبر من مستوى دلالة الدراسة(0,05) فنقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول أن المؤسسات محل الدراسة تلتزم بعرض قوائمها المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي .

4-4-2 اختبار الفرضية الثانية :

تم اختبار الفرضية الثانية باستخدام معامل الارتباط PEARSON لتوضيح مدى وجود علاقة خطية (درجة الارتباط الخطي) بين المتغيرين واتجاه هذه العلاقة الذي يكون بين (1) و (- 1)

والإشارة الموجبة تعني أن العلاقة طردية أما الإشارة السالبة تعني أن العلاقة سلبية بين المتغيرين.

تنص الفرضية الثانية على أن المؤسسات الجزائرية تواجه مشاكل وصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولاختبار صحة الفرضية تم وضع مجموعة من الأسئلة التي تشكل استبيان الدراسة والمتضمنة لأسئلة المحور الأول .

الجدول رقم 10: نتائج اختبار الفرضية الأولى

البيان	هل تطبق مؤسستكم النظام المحاسبي المالي	هل واجهتم صعوبات أو مشاكل عند تطبيق SCF
معامل الإرتباط بيرسون R	1	0,348
مستوى الدلالة Sig		0,060

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال هذا الجدول نستنتج وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين المشاكل والصعوبات التي تواجه المؤسسات و تطبيقها للنظام المحاسبي المالي عند مستوى الدلالة المحسوب (0,060) وهو أكبر من (0,05) وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول أن المؤسسات الجزائرية محل الدراسة لا تواجه مشاكل وصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي .

4-4-3 اختبار الفرضية الثالثة: قياس اثر تطبيق النظام المالي و المحاسبي في القضاء على النقائص المحاسبية.

سيتم قياس اثر تطبيق النظام المالي و المحاسبي في القضاء على النقائص المحاسبية باستخدم تحليل نموذج الانحدار البسيط ،أيضا سيتم استخدام معامل التفسير R^2 الذي يستخدم لقياس مقدار اثر تطبيق النظام المالي و المحاسبي في التحكم والقضاء على النقائص المحاسبية

من اجل اختبار معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط استخدمنا قيمة احصاءة الاختبار (t) ومستوى الدلالة لها ومقارنته بمستوى الدلالة 0.05 كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 11 : نتائج اختبار الفرضية الثالثة علاقة التأثير

تطبيق النظام المالي و المحاسبي X	(Constant)	X	R	R^2	t	sig
	β_0	β_1				

القضاء على النقائص المحاسبية Y	1.426	0.356	0.347	0.120	1.958	0.060

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح لنا وجود علاقة ارتباط ضعيفة (R = 0.347) بين تطبيق النظام المالي المحاسبي و القضاء على النقائص المحاسبية النظام ولكن بما أن مستوى دلالة المحسوبة يساوي (0.060) وهو أكبر من مستوى دلالة الدراسة (0,05)وهذا يعني عدم وجود علاقة ارتباط بين تطبيق النظام المالي المحاسبي و القضاء على النقائص المحاسبية.

من معطيات الجدول السابق يمكن كتابة صيغة المعادلة كالتالي:**Y=1.426+ 0.356 X**

حيث Y تمثل المتغير المعتمد أي التابع (القضاء على النقائص النظام المحاسبي PCN)

X تمثل المتغير المستقل (تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF)

يتضح من خلال الجدول أن قيمة t وهي قيمة احصاءة الاختبار تساوي 1.958ومستوى الدلالة لها يساوي 0.060 وهو اكبر من 0.05 لهذا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية أي عدم وجود انحدار خطي و عليه تطبيق النظام المالي والمحاسبي الجديد ليس له تأثير في القضاء على نقائص المحاسبية.

من خلال الجدول يتضح وجود علاقة إرتباط متوسطة بقيمة 0.347 بين تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات و القضاء على النقائص في النظام المحاسبي الجزائري ، ويتضح أيضا أن معامل التفسير R^2 بلغت قيمته 0.120، أي أن تطبيق SCF يؤدي إلى 12%من التغيرات التي تطرأ على تحسين النظام المحاسبي في المؤسسة الجزائرية وهي نسبة ضئيلة جدا أما النسبة المتبقية 88 %فتعود إلى تأثيرات متغيرات أخرى خارج نموذج الدراسة
وبالتالي النظام المحاسبي المالي الجديد لم يستطع تحسين النظام المحاسبي في الجزائر والقضاء على النقائص التي كانت موجودة إما انه لا يتوافق مع بيئة الأعمال الجزائرية أو لعدم القدرة على تطبيقه من طرف الممارسين بسبب عدم الدراية والمعرفة الكافية للتطبيق الصحيح لهذا النظام وهذا ما سنختبره في الفقرة الموالية .

4-4-4 اختبار الفرضية الرابعة : قياس اثر تكوين المحاسبين على وضوح قواعد التسجيل و التقييم حسب SCF

سيتم قياس اثر إجراء دورات تكوينية للأفرادأو المحاسبين على وضوح قواعد التسجيل والتقييم حسب SCF الذي تضمنته الفرضية الرابعة وقد استخدم الباحثان لهذا الغرض تحليل نموذج الانحدار البسيط والذي عن طريقه سيتم تحديد الأثر.

أيضا سيتم استخدام معامل التفسير R^2 الذي يستخدم لقياس مقدار مساهمة التكوين في التطبيق الجيد للنظام المالي و المحاسبي الجديد و كذلك لتفسير التغيرات التي تطرأ على تحسين كفاءة الأفراد من خلال وضوح قواعد التسجيل و التقييم حسب SCFكما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: نتائج اختبار الفرضية الرابعة علاقة التأثير

X تكوين المحاسبين	(Constant)	X	R	R^2	t	sig
	β_0	β_1				
Yوضوح قواعد التسجيل و التقييم حسب SCF	1.667	0.250	0.259	0.067	1.420	0.167

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح لنا وجود علاقة ارتباط ضعيفة (R = 0.259) بين التكوين و وضوح قواعد التسجيل والتقييم حسب النظام المحاسبي المالي ولكن بما أن مستوى دلالة المحسوب (0,163) أكبر من مستوى دلالة الدراسة (0,05) وهذا يعني عدم وجود علاقة ارتباط بين تكوين المحاسبين ودرجة التحكم في التسجيل والتقييم حسب SCF وربما هذا راجع لطبيعة نوع التكوين والمكونين في حد ذاتهم ، فبما أن النظام المالي المحاسبي مقتبس من المعايير المالية و المحاسبية الدولية كان من المفروض أما بعث المحاسبين للتكوين في الخارج أو استدعاء مكونين أجنبيين .

ومن معطيات الجدول السابق يمكن كتابة صيغة المعادلة كالتالي:**Y=1.667+ 0.250 X**

حيث Y تمثل المتغير المعتمد أي التابع (وضوح قواعد التسجيل و التقييم حسب SCF)

X تمثل المتغير المستقل(إجراء دورات تكوينية للمحاسبين)

يتضح من خلال الجدول أن قيمة t وهي قيمة احصاءة الاختبار تساوي 1.420 ومستوى الدلالة لها يساوي 0.167 وهو اكبر من 0.05 لهذا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية أي عدم وجود انحدار خطي و عليه لهذا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية أيأن تكوين المحاسبين لم يكن له تأثير على وضوح قواعد التسجيل والتقييم وفق النظام المالي المحاسبي والمستمدة من معايير المحاسبة الدولية وهذا يمكن أن يرجع لسببين أما عدم جودة أسلوب التكوين ومستوى كفاءة المكونين او لعدم القدرة على تطبيق أساليب التقييم بسبب عدم توفر المعلومات المالية كمرجع للتقييم .

من الجدول يتضح أيضا أن معامل التفسير R^2 بلغت قيمته 0.067، أي أن إجراء دورات تكوينية للمحاسبين يؤدي إلى 6.7 %من التغيرات التي تطرأ على تحسين كفاءة الأفراد وتحكمهم في التطبيق الصحيح لل SCF من حيث التسجيل والتقييم المحاسبي، أما النسبة المتبقية 93.3%فتعود إلى تأثيرات متغيرات أخرى خارج نموذج الدراسة .

5- خلاصة :

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية التركيز على واقع تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الجزائرية الخاضعة لأحكام القانون التجاري دون استثناء، وقد شكل مجال التطبيق ظهور الكثير من الفوارق في إمكانية تطبيقه وتحقيق خصائص المعلومة المالية التي جاء بها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ، وذلك بسبب أن أغلبية المؤسسات الجزائرية ليس لها القدرة المالية الكافية والإدارة الفعالة تمكنها من تطبيق SCF مباشرة بمجرد صدور القانون ، وهذا ما جعل المختصين والخبراء في المحاسبة والمالية يرون أنه من المفترض تطبيق النظام المحاسبي المالي في بادئ الأمر على الشركات المسعرة في البورصة كونها قادرة على تحمل تكاليف الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ، ثم تقوم بتعميمه تدريجيا على باقي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

5-1 نتائج الدراسة

- عدم الوضوح التام في قواعد التقييم المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي .
- المؤسسات لا تطبق قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس والإفصاح عنها ضمن الملاحق المتممة للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .
- أغلبية المؤسسات لا تقوم باختبار تدني قيمة التثبيتات على أساس مؤشرات داخلية وخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة في إعادة التقييم .

- التوافق الكبير بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية في الإطار التصوري مما اجبر المؤسسات محل الدراسة بإجراء تكوين لمحاسبيها حول هذا النظام ولكن رغم هذا يعاني المحاسبين من مشاكل وصعوبات في تطبيق قواعد هذا النظام المحاسبي الجديد.

- وجود نقص في النصوص التشريعية الخاصة بالمحاسبة مما يؤثر سلبا على الصورة الصادقة للقوائم المالية .
- عدم وجود بيئة ملائمة لتطبيق قواعد التقييم المحاسبي كالقيمة العادلة التي نص عليها SCF .
- تتركز مبادئ النظام المحاسبي والمالي على الجانب الاقتصادي والمالي بدل الجانب الجبائي .

5-2 نتائج اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات يتضح لنا :

- عدم التزام المؤسسات محل الدراسة بتطبيق جميع قواعد وأحكام النظام المالي والمحاسبي وهذا ما يعيق الأهداف التي جاء من اجلها هذا النظام
- أما فيما يخص عرض القوائم المالية فيتضح لنا أن المؤسسات محل الدراسة تلتزم بعرض جميع القوائم المالية وهذا بقوة القانون الجبائي ولكن بما أن قواعد التقييم غير مطبقة فتبقى هذه القوائم ناقصة وغير متلائمة مع النظام المالي المحاسبي .
- أما من خلال اختبار الفرضية الثالثة فنجد أن النظام المالي المحاسبي لم يستطع القضاء على النقائص المحاسبية وهذا ربما يرجع إما لعدم ملائمة النظام المالي المحاسبي مع بيئة الأعمال الجزائرية حيث كان من المفروض توفير نظام معلوماتي فعال يتماشى معه،أو عدم الفهم أو الغموض لدى المحاسبين في بعض عناصر النظام المالي المحاسبي، أو صعوبة الالتزام ببعض المفاهيم و القواعد المحاسبية
- أما بالنسبة للفرضية الرابعة التي كانت حول اثر التكوين على فهم ووضوح القواعد المحاسبية فنلاحظ حسب أفراد العينة المدروسة أنتكوين المحاسبين لم يكن له تأثير على وضوح قواعد التسجيل والتقييم وفق النظام المالي المحاسبي والمستمدة من معايير المحاسبة الدولية وهذا يمكن أن يرجع للأسبابإمانقص جودة أسلوب التكوين أو مستوى كفاءة المكونين أو مستوى كفاءة المحاسبين ،أو لعدم القدرة على تطبيق أساليب التقييم بسبب عدم توفر المعلومات المالية كمرجع للتقييم .

5-3 الاقتراحات

- توفير نظام معلومات في الجزائر كمصدر للتقييم وإعادة التقييم لتفادي التلاعب بالقيم المحاسبية .
- إدخال تعديلات على النظام المحاسبي المالي للحالات التي واجهت فيها المؤسسات الجزائرية مشاكل وصعوبات في التطبيق .
- التكوين المستمر للمحاسبين لتدارك النقص ومسايرة المستجدات المحاسبية .
- إصدار قوانين داعمة للنظام المالي المحاسبي لكشف الغموض لبعض الحالات المالية حيث أن عيوب ونقائص أي نظام تظهر من خلال التطبيق الفعلي له .
- إدخال تعديلات على بيئة الأعمال الجزائرية لمواكبة بيئة الأعمال الدولية، لان النظام المالي المحاسبي مقتبس من المعايير الدولية للمحاسبة التي تتماشى مع البيئة الملائمة لها.
- استحداث هيئة تقوم بالمرافقة المحاسبية المستمرة للمؤسسات ومكاتب المحاسبة .

المراجع

[1]- قانون 07-11، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، الجريدة الرسمية العدد74بتاريخ 25نوفمبر 2007 ،ص3 .

المرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر في 26 جويلية 2008 المتعلق بأحكام تطبيق المرسوم 07/1 الصادر في 2007/11/25[2] ، الجريدة الرسمية العدد 27 لسنة 2008 ، ص 11 و 13

[3]- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009 ، ص291 .

[4]- شعيب شنوف،محاسبة المؤسسة(طبقا للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS)،مكتبة الشركة الجزائرية بوداوود، الجزائر،طبعة الأولى 2008،ص29 .

[5]- قانون 07-11،المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 05، الجريدة الرسمية العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص3 .

[6]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008، المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 ص 61.

لمرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر في 26 جويلية 2008 المتعلق بأحكام تطبيق المرسوم 07/1 الصادر في 2007/11/25[7] ، الجريدة الرسمية العدد 27 لسنة 2008، ص 15

[8]- الفضيل محمد الصديق،المعالجة المحاسبية لنشاطات المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي،مذكرة الماجيستر،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر،2009/2008 ص93 .

[9]- Samir Merouani,Le Project du nouveau system comptable financier algérienne « anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS ,mémoire de magistère,ESC,année 2008/2007, page 94 .

[10]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008، المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص08 .

[11]- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010 ،ص86 .

[12]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19،مرجع سبق ذكره الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008، المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 ، المادة(121-07)،ص09 .

[13]- موسى بودهان، الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى، الجزائر 2010، ص63-64 .

حسن الموسوي، القيمة العادلة: مفاهيم السوق، مستويات القياس، ومداخيل التقييم، مجلة المحاسب المجاز العدد54، الجامعة اللبنانية، 2016، ص15[14]

[15]- صالح الحواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر،2009، ص 113.

[16]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008، المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، المادة(121-23)،ص23 .

[17]- موسى بودهان، مرجع سبق ذكره، ص 58 .

[18]- عوينات فريد،دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، رسالة ماجستير،تخصص مجاسبة ونظم المعلومات، المركز الجامعي بالوادي،2011/2010 ، ص 109

[19]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008، المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، المادة(123-01)،ص12.

[20]- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسات طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص197 .

[21]- محمد أبو النصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2008 ، ص351 .

[22]- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، PAGES BLEUES،الجزائر 2011 ، ص 92 .