

# أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية

## -دراسة مقارنة للمحتوى الإعلامي بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني المحاسبي في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآثار خلال الفترة (2009-2010)-

د. سفيان بن بلقاسم  
جامعة الجزائر3 - الجزائر  
sofiane.ben\_belkacem@hotmail.com

عمر الفاروق زرقون  
طالب دكتوراه بجامعة الجزائر3- الجزائر  
farouk\_30@hotmail.com

Received: 2014 Accepted: 2014 Published: 2014

### ملخص:

تطمح هذه الدراسة إلى بحث موضوع الإصلاح المحاسبي وأثره على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية حيث قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي تماشياً مع المتغيرات الدولية الحاصلة، وهذا ما اعتمده من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) الذي يستمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إجراء إصلاحات جذرية على النظام المحاسبي (PCN) لسنة 1975. وعليه تهدف هذه الدراسة إلى إجراء تحليل مقارنة على مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآثار (ENSP) لمعرفة أثر الإصلاح المحاسبي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية لهذه الأخيرة.

### Résumé:

*Atravers cette étude on a essayé d'étudier l'impact de la réforme comptable sur la divulgation des états financiers à des entreprises économiques Algériennes.*

*Dans le cadre des réformes économiques globalisantes, entamées par l'Etat ; dans le dessein de réformer son système comptable afin de pouvoir se mettre au diapason des changements effectués à l'échelon mondial. Dans ce sens, l'Etat s'est vu appliquer le nouveau système comptable, qui prend source quant à ses principes et à sa philosophie des critères comptables internationaux. Donc, cette étude vise à faire une analyse comparative sur le groupe E.N.S.P, afin de déceler l'impact de la réforme comptable sur la divulgation dans les états financiers de celle-ci.*

### تمهيد:

لقد باشرت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي، بهدف تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر وتقريبها من الممارسات الدولية، من خلال تبني الخيار الثالث المقترح من قبل المجلس الوطني المحاسبي الفرنسي والذي يعتمد على إستراتيجية التوحيد المحاسبي التي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وبصدور القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية)، والذي كان من المنتظر أن يطبق عوض المخطط المحاسبي الوطني ابتداء من 2009/01/01 بموجب القرار رقم 07-11، إلا أنه تم تغيير تاريخ تطبيقه وتأجيله حتى 2010/01/01<sup>1</sup>، والذي يتكيف في ظاهره مع متطلبات والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، ذلك انه يأخذ في الاعتبار متطلبات المعايير الدولية فيما يخص التعاريف، الإطار المفاهيمي، القواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وعرض القوائم المالية.

ومنذ اعتمادها للنظام المحاسبي المالي (SCF) مطلع سنة 2010 سعت أن يشمل هذا النظام المحاسبي جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها، وكون الممارسات المحاسبية والجبائية تشكل دورا كبيرا وفعالا للمؤسسات الاقتصادية من خلال أدائها للالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة عليها، فإن الانتقال من المخطط المحاسبي (PCN) السابق إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) سوف تنجم عنه حتما صعوبات وآثار تتعرض لها الوظيفة المحاسبية والجبائية للمؤسسات الاقتصادية.

وتتجسد آثار الإصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية من خلال اختلاف التنظيمات والقواعد والمبادئ المحاسبية من تسجيل العمليات والتعاملات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية وكذا إعداد الميزانيات المحاسبية والمالية، جداول النتائج وموازن المراجعة... الخ.

وبناء على ما سبق، يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

"ما مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"

ومن خلال هذا التساؤل ارتأينا تقسيم هذا العمل إلى جزأين الجزء الأول الجانب النظري من هذا الورقة البحثية ونتطرق فيه إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائري، والجزء الثاني هو دراسة حالة حيث نقوم بقياس المحتوى الإعلامي للقوائم المالية - في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) - خلال الفترة (2009-2010).

#### أولا: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

إن القانون الصادر في نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، يتطرق للجوانب الأساسية ويتعرض للصورة العامة لهذا النظام من خلال تحديد مجال تطبيقه وكيفية تنظيم المحاسبة إضافة إلى الإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية التي يتوجب العمل على احترامها. حيث سنتطرق لها في العرض التالي بشيء من التوضيح.

1. مفهوم النظام المالي المحاسبي (SCF): عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية<sup>2</sup>:

«المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية».

ويعرف كذلك: «إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية».

2. مجال التطبيق: تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

تلتزم المؤسسات الآتية بمسك محاسبة مالية<sup>3</sup>:

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة في عمليات متكررة؛
- ✓ كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

3. الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية

أدخل هذا القانون فكرة الإطار التصوري والذي يعتبر دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار محاسبي أو تفسير آخر، يعرف الإطار التصوري مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول، الخصوم، الموال الخاصة، المنتجات والأعباء، ويتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي<sup>4</sup>:

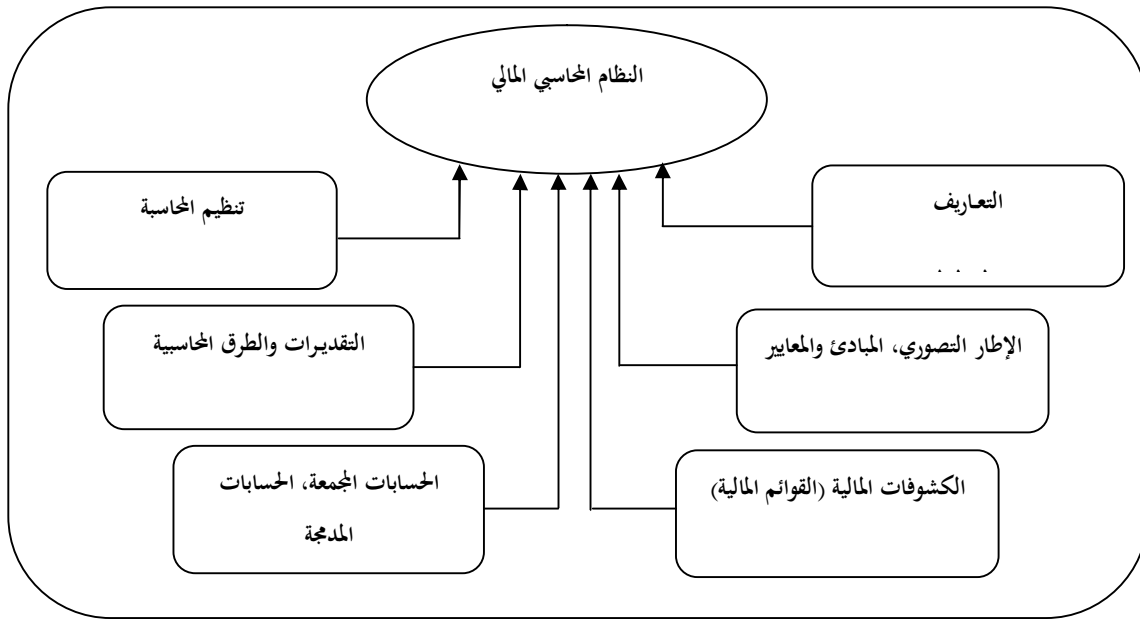
- ✓ يركز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- ✓ يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ولاسيما:

- محاسبة التعهد؛
- استمرارية الاستغلال؛
- قابلية الفهم؛
- الدلالة؛

- المصدقية؛
- قابلية المقارنة؛
- التكلفة التاريخية؛
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.
- وتشمل الكشوف المالية على ما يلي:
- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

الشكل رقم (01): الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.



المصدر: مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد الرابع، ديسمبر 2008، ص: 209.

#### 4. التنظيم المحاسبي:

أما فيما يخص تنظيم المحاسبة فإن النظام المحاسبي المالي يعتبر المحاسبة المالية نظاما لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بحيث تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الهيئة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية<sup>5</sup>.

ويجب أن تستوفي المحاسبة الالتزام بالانتظام والمصدقية والشفافية المرتبطة بعملية المسك المحاسبي ومعالجة المعلومات ورقابتها والإفصاح عنها، حيث تحدد الهيئة (الكيان) الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء، كما يحدد القانون الدفاتر المحاسبية الإجبارية التي يجب

مسكها من قبل المؤسسات الخاضعة لهذا القانون والمتمثلة في دفتر اليومية، الدفتر الكبير، دفتر الجرد والدفاتر المساعدة في حالة وجود تفرعات في الدفتر اليومي والدفتر الكبير، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة، تحفظ الدفاتر المحاسبية لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية كما تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفية التي تحددها المعايير المحاسبية.

أما التسجيل المحاسبي فيجب أن يمسك حسب مبدأ القيد المزدوج، أي كل تسجيل يمس على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والآخر دائن مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، حيث يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وكذا الوثيقة الثبوتية التي تستند إليها ذلك أن كل كتابة محاسبية يجب أن تكون تستند إلى وثيقة مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية.

يؤكد هذا القانون كذلك على أن أصول وخصوم الهيئة تكون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية بحيث يعكس الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

##### 5. قائمة الحسابات وعرض القوائم المالية:

يحتوي النظام المحاسبي المالي على قائمة حسابات جديدة غير التي جاء بها (PCN)، ويلزم المؤسسات على مسك والعمل بتلك القائمة لأنه قد يساعد في إنتاج معلومات مالية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، إذن كل هيئة يجب أن تضع على الأقل مخططا للحسابات يكون ملائما لهيكلها واحتياجاتها من المعلومات للتسيير، والحساب هو اصغر وحدة يمكن بواسطته ضبط التصنيف والتسجيل لحركة الحسابات، والحسابات هي مصنفة في أقسام متشابهة تسمى أصناف (Classe) حيث يحتوي النظام المحاسبي المالي على قسمين للحسابات هما:

- قسم الحسابات الخاص بالوضعية (الحالة):

- قسم الحسابات الخاص بالتسيير.

كل صف مقسم إلى الحسابات التي تحددها أرقام مكونة من رقمين أو أكثر، وذلك في إطار ترقيم عشري، حيث يسمح للمؤسسات فتح حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر وذلك حسب احتياجاتها.

العمليات المتعلقة بالميزانية مقسمة إلى خمسة أصناف وإطار الحسابات الخاصة بالميزانية هو كالتالي:

- الصنف رقم 01: الأموال الخاصة.

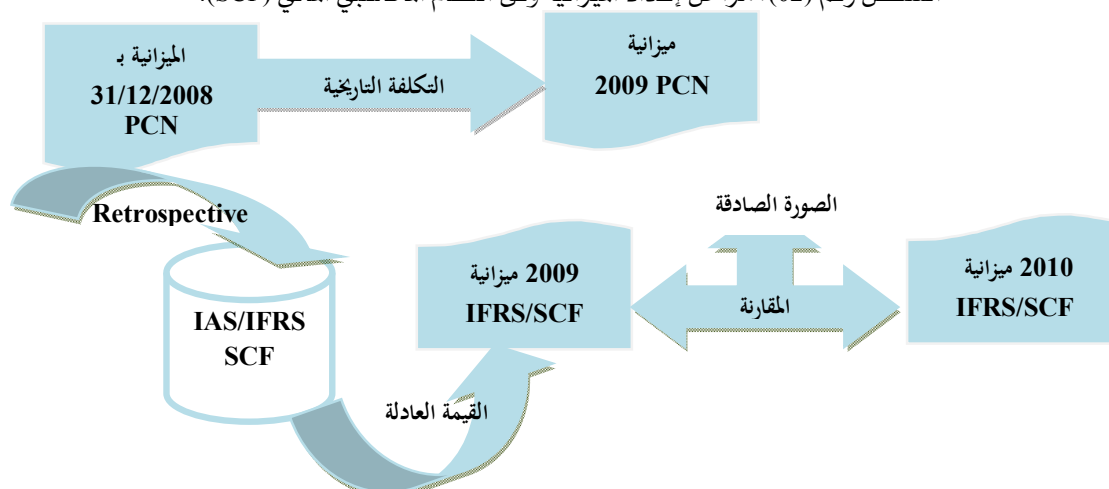
- الصنف رقم 02: الموجودات.
  - الصنف رقم 03: المخزونات وقيد التنفيذ.
  - الصنف رقم 04: الأطراف الأخرى.
  - الصنف رقم 05: الأصول المالية.
- أما الحسابات المتعلقة بجدول حساب النتيجة فهي مقسمة إلى صنفين يتمثل في:
- الصنف رقم 06: الأعباء.
  - الصنف رقم 07: الإيرادات.

6. عرض القوائم المالية:

إن المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي هي ملزمة بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة، وهي<sup>6</sup>: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة تدفقات الخزينة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وقائمة حساب النتيجة.

ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات الهيئة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك بأن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتيجة وجدول التدفقات النقدية إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، حيث تضبط وتعد القوائم المالية في أجل أقصاه ستة (06) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية. ويمكن أن نلخص مرحلة التطبيق الأولي في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): مراحل إعداد الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF).



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدمة من مسؤولي قسم المالية والمحاسبة بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ثانياً: المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة وفق النظامين (SCF) و (PCN).

تعتبر الميزانية أحد مكونات البيانات المحاسبية والمالية وهي تلعب دوراً إعلامياً، فهي تمد مختلف الأطراف بالمعلومات التي تخص المؤسسة وبالتالي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، هؤلاء الأطراف يمكن أن يكونوا داخليين مثل إدارة المؤسسة أو خارجيين مثل البنوك والمستثمرين الماليين وإدارة الضرائب، لكن الشيء الملاحظ حول الدور الإعلامي الذي تمثله الميزانية له علاقة بالشكل والمحتوى الذي تكون عليه، أي أن المبادئ والطرق التي تحكم كيفية عرض الميزانية ومحتوياتها تتأثر برغبات الجهة أو الطرف الذي له أولوية أو أفضلية في المحيط المحاسبي.

وبغية معرفة مدى تأثير المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة عند انتقالها من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) سوف نقوم بدراسة المحتوى الإعلامي لكل من عناصر الميزانية (الأصول والخصوم) للمؤسسة مجال الدراسة سواء بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الفترة (2009) وكذلك بالنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) خلال الفترة (2009-2010).

ولقياس المحتوى الإعلامي للقوائم المالية للمؤسسة سوف نستخدم معادلة Theil وهي معادلة رياضية تقيس لنا المحتوى الإعلامي للقوائم وهذا من خلال ربط المحاسبة بنظرية المعلومات وهذه المعادلة كالتالي<sup>7</sup>:  $H(x_i) = -\sum x_i \log x_i$  حيث:

$H$ : قيمة معلومات التقرير أو المحتوى الإعلامي؛

$X_i$ : قيمة حدث معين في تاريخ معين، وترمز للقيمة المالية لبنود التقرير.

يوضح الجدول الموالي رقم (01) الميزانية المختصرة للمؤسسة مجال الدراسة لسنة 2009 والمعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وكذلك بالنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) خلال الفترة (2009-2010) والتي تشتمل بدورها على عناصر الأصول والخصوم.

عند ملاحظتنا للمعلومات التي تشتمل عليها الميزانية والمعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) نجد أنها تحتوي على: الأموال الخاصة، الديون، الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، وهذا حسب التصنيف الذي نص عليه المخطط المحاسبي الوطني (PCN) فهي لا تخضع في ترتيب معلوماتها إلى معايير المحاسبة الدولية عند إعدادها وهذا ما يجعلها لا تفصح بشكل جيد على المعلومات المحاسبية مما يجعل استعمالها صعباً من طرف المتعاملين مع المؤسسة وكذا جميع مستخدمي هذه القائمة من معرفة المعلومات اللازمة وكذا عدم معرفتهم بالتطور الحاصل بالنسبة لهذه المعلومات ويعود السبب في ذلك لعدم وجود مقارنة مع السنوات السابقة.

كما أننا لا نجد هناك أهمية ما بين المعلومات أي عدم الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية مما أدى إلى عرض المعلومات بنفس الدرجة. بينما نلاحظ أن ميزانية المؤسسة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد لسنتي 2009 و2010 تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية حيث أن ترتيب العناصر وإعداد الميزانية وفق المعيار الدولي الأول. تفصح الميزانيتين لسنتي 2009 و2010 عن جميع المعلومات الضرورية حول المؤسسة مثلما نص عليها المشرع الجزائري وهذا وفق المعايير المحاسبية الدولية كما أنه تم تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية حيث تم تجميع ودمج جميع المعلومات التي لها نفس الأهمية النسبية وترك المعلومات التي تكون أهميتها النسبية مرتفعة ومتفاوتة نوعا ما وهذا سواء للأصول أو للخصوم.

جدول رقم (01): الميزانيات المختصرة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الفترة (2009-2010). الوحدة: دج.

عناصر أصول المؤسسة حسب PCN لسنة 2009		عناصر خصوم المؤسسة حسب PCN لسنة 2009	
إسم الحساب	ق.د.إ	إ.د.	ق.د.ص
الإستثمارات	16 414 079 375,72	7 529 487 974,30	8 884 591 401,42
المخزونات	1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01
الحقوق	12 246 324 322,70	787 027 053,34	11 459 297 269,36
مجموع الأصول	30 122 398 980,47	8 439 253 681,68	21 683 145 298,79
عناصر أصول المؤسسة حسب SCF لسنة 2009		عناصر خصوم المؤسسة حسب SCF لسنة 2009	
إسم الحساب	ق.د.إ	إ.د.	ق.د.ص
الأصول غير الجارية	18 000 270 351,72	7 529 487 974,30	10 470 782 377,42
المخزونات	1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01
الحقوق والإستثمارات المتأجلة	4 795 277 103,53	787 027 053,34	4 008 250 050,19
الخزينة وما يعادها	5 864 856 241,17	-	5 864 856 241,17
الأصول الجارية	12 122 128 626,75	909 765 707,38	11 212 362 919,37
مجموع الأصول	30 122 398 978,47	8 439 253 681,68	21 683 145 296,79
عناصر أصول المؤسسة حسب SCF لسنة 2010		عناصر خصوم المؤسسة حسب SCF لسنة 2010	
إسم الحساب	ق.د.إ	إ.د.	ق.د.ص
الأصول غير الجارية	19 239 685 240,44	8 945 478 605,17	10 294 206 635,27
المخزونات	1 574 072 241,97	156 939 023,36	1 417 133 218,61
الحقوق والإستثمارات المتأجلة	5 447 417 320,32	831 116 697,33	4 616 300 622,99
الخزينة وما يعادها	5 773 825 081,53	-	5 773 825 081,53
الأصول الجارية	12 795 314 643,82	988 055 720,69	11 807 258 923,13
مجموع الأصول	32 034 999 884,26	9 933 534 325,86	22 101 465 558,40

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

### 1. قياس المحتوى الإعلامي لأصول المؤسسة وفق النظامين (SCF) و(PCN).

لقياس المحتوى الإعلامي لعناصر أصول الميزانية سوف نقوم باستخدام معادلة Theil والتي صيغتها كالتالي:

$$H(x_i) = \sum x_i \log x_i$$



- بالنسبة لعناصر أصول سنة 2009 وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN):

$$\begin{aligned} \mathbf{H (Actif)} &= 8\,884\,591\,401,42 \text{ Log } (8\,884\,591\,401,42) \\ &+ 1\,339\,256\,628,01 \text{ Log } (1\,339\,256\,628,01) \\ &+ 11\,459\,297\,269,36 \text{ Log } (11\,459\,297\,269,36) \\ &= 215\,883\,673\,310,34 \end{aligned}$$

- بالنسبة لعناصر أصول سنة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

$$\begin{aligned} \mathbf{H (Actif)} &= 10\,470\,782\,377,42 \text{ Log } (10\,470\,782\,377,42) \\ &+ 11\,212\,362\,919,37 \text{ Log } (11\,212\,362\,919,37) \\ &= 217\,597\,872\,568,05 \end{aligned}$$

- بالنسبة لعناصر أصول سنة 2010 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

$$\begin{aligned} \mathbf{H (Actif)} &= 10\,294\,206\,635,27 \text{ Log } (10\,294\,206\,635,27) \\ &+ 11\,807\,258\,923,13 \text{ Log } (11\,807\,258\,923,13) \\ &= 221\,996\,172\,261,02 \end{aligned}$$

من خلال النتائج المتوصل إليها نجد أن قيمة المحتوى الإعلامي لعناصر أصول المؤسسة تتزايد من سنة إلى أخرى. حيث نسجل أن المحتوى الإعلامي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أفضل من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بالنسبة لسنة 2009.

2. قياس المحتوى الإعلامي لخصوم المؤسسة وفق النظامين (SCF) و (PCN).

لقياس المحتوى الإعلامي لعناصر خصوم الميزانية سوف نقوم باستخدام معادلة Theil.

- بالنسبة لعناصر خصوم سنة 2009 وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN):

$$\begin{aligned} \mathbf{H (Passif)} &= 15\,502\,608\,023,95 \text{ Log } (15\,502\,608\,023,95) \\ &+ 3\,713\,175\,428,94 \text{ Log } (3\,713\,175\,428,94) \\ &+ 2\,467\,361\,845,90 \text{ Log } (2\,467\,361\,845,90) \\ &= 216\,686\,031\,398,15 \end{aligned}$$

- بالنسبة لعناصر خصوم سنة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

$$\begin{aligned} \mathbf{H (Passif)} &= 17\,969\,849\,382,50 \text{ Log } (17\,969\,849\,382,50) \\ &+ 108\,670\,932,64 \text{ Log } (108\,670\,932,64) \\ &+ 3\,604\,624\,983,65 \text{ Log } (3\,604\,624\,983,65) \\ &= 219\,594\,807\,596,69 \end{aligned}$$

- بالنسبة لعناصر خصوم سنة 2010 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

$$\begin{aligned}
 \mathbf{H (Passif)} &= 18\,185\,824\,479,72 \text{ Log } (18\,185\,824\,479,72) \\
 &+ 1\,541\,009\,878,92 \text{ Log } (1\,541\,009\,878,92) \\
 &+ 2\,374\,631\,199,76 \text{ Log } (2\,374\,631\,199,76) \\
 &= 223\,003\,785\,562,09
 \end{aligned}$$

من خلال النتائج المتوصل إليها نجد أن قيمة المحتوى الإعلامي لعناصر خصوم المؤسسة تتزايد من سنة إلى أخرى. كما نلاحظ أن قيمة المحتوى الإعلامي للخصوم أكثر من الأصول. كما نلاحظ أيضا أن المحتوى الإعلامي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أفضل من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بالنسبة لسنة 2009.

### 3. المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة وفق النظامين (SCF) و(PCN).

يعتبر جدول حسابات النتائج المكون الثاني من مكونات البيانات المالية من حيث الأهمية في النظام المحاسبي المالي الجديد. فهو يسمح لمستخدمي البيانات المالية من معرفة أداء المؤسسة بمعرفة قدرتها وفعاليتها في توظيف الموارد المتاحة لديها، وكذلك المساعدة في التوقع والتنبؤ لقدرتها على توليد التدفقات النقدية في المستقبل. وبغية معرفة مدى تأثر المحتوى الإعلامي لجدول حسابات نتائج المؤسسة عند انتقاله من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) سوف نقوم بدراسة المحتوى الإعلامي لكل المجاميع الكلية لجدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة سواء بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الفترة (2009) وكذلك بالنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) خلال الفترة (2009-2010). يوضح الجدول الموالي رقم (02) جدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة لسنة 2009 والمعد وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

جدول رقم (02): جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

رقم	البيان	2009
80	الفائض الإجمالي	106 334 849,21
81	القيمة المضافة	6 631 728 298,19
83	نتيجة الإستغلال	2 665 354 949,66
84	نتيجة خارج الإستغلال	386 359 173,24
880	النتيجة الإجمالية	3 051 714 122,90
88	النتيجة الصافية	2 467 361 845,90

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

نجد أن جدول حسابات النتائج والمعد وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يحوي على معلومات محددة ونستطيع القول أنها تخص دورة الاستغلال فقط مما يجعلها غير واضحة بالنسبة لمستخدمي هذه القائمة وهذا كذلك يؤدي إلى عدم وضوح النتيجة بشكل جيد، وكذلك عدم أخذ جميع الدورات بعين الاعتبار يجعل المعلومات غير دقيقة وواضحة مما يؤدي إلى نقص محتواها الإعلامي.

كما يوضح الجدول الموالي رقم (03) جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة مجال الدراسة لسنتي 2009 و2010 واللذين تم إعدادهما وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

جدول رقم (03): جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) للدورتين (2009) و(2010). الوحدة: دج.

بيان	2009	2010
1- إخراج السنة المالية	10 239 932 658,67	8 988 246 107,44
2- استهلاك السنة المالية	3 820 138 506,83	2 857 495 153,94
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	6 419 794 151,84	6 130 750 953,50
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	2 891 904 916,80	2 418 245 593,85
5- نتيجة العمليات	2 301 893 644,51	901 884 867,15
6- نتيجة المالية	749 820 478,39	484 023 733,79
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	3 051 714 122,90	1 385 908 600,94
8- نتيجة الصافية للأرصطة العادية	2 467 361 845,90	1 196 255 755,36
9- نتيجة غير العادية		
10- نتيجة الصافية للسنة المالية	2 467 361 845,90	1 196 255 755,36

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ومن خلال الجدول نلاحظ أن الإفصاح عن المعلومات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) كان بشكل جيد ويستوفي جميع الجوانب وبمعنى أدق شمل جميع الدورات (استغلال، تمويل، استثمار) كما أنه تم الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية في الإفصاح وترتيب المعلومات مما يجعل المحتوى الإعلامي جيد وفي متناول مستخدم هذه القوائم المالية وذلك من خلال إمكانية المقارنة بالسنة السابقة.

ولقياس المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة سوف نستخدم معادلة Theil،

والمشار إليها سابقا.

• بالنسبة لجدول حسابات النتائج سنة 2009 وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN):

$$\begin{aligned}
 H (\text{Résultat} - 2009) &= 106\,334\,849,21 \text{ Log } (106\,334\,849,21) \\
 &+ 6\,631\,728\,298,19 \text{ Log } (6\,631\,728\,298,19) \\
 &+ 2\,665\,354\,949,66 \text{ Log } (2\,665\,354\,949,66) \\
 &+ 386\,359\,173,24 \text{ Log } (386\,359\,173,24) \\
 &+ 3\,051\,714\,122,90 \text{ Log } (3\,051\,714\,122,90) \\
 &+ 2\,467\,361\,845,90 \text{ Log } (2\,467\,361\,845,90) \\
 &= 146\,546\,674\,321,01
 \end{aligned}$$

- بالنسبة لجدول حسابات النتائج سنة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

$$\begin{aligned}
 \mathbf{H (R\u00e9sultat - 2009)} &= 6\,419\,794\,151,84 \text{ Log } (6\,419\,794\,151,84) \\
 &+ 2\,891\,904\,916,80 \text{ Log } (2\,891\,904\,916,80) \\
 &+ 2\,301\,893\,644,51 \text{ Log } (2\,301\,893\,644,51) \\
 &+ 749\,820\,478,39 \text{ Log } (749\,820\,478,39) \\
 &+ 3\,051\,714\,122,90 \text{ Log } (3\,051\,714\,122,90) \\
 &+ 2\,467\,361\,845,90 \text{ Log } (2\,467\,361\,845,90) \\
 &= 170\,646\,413\,825,37
 \end{aligned}$$

- بالنسبة لجدول حسابات النتائج سنة 2010 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

$$\begin{aligned}
 \mathbf{H (R\u00e9sultat - 2010)} &= 6\,130\,750\,953,50 \text{ Log } (6\,130\,750\,953,50) \\
 &+ 2\,418\,245\,593,85 \text{ Log } (2\,418\,245\,593,85) \\
 &+ 901\,884\,867,15 \text{ Log } (901\,884\,867,15) \\
 &+ 484\,023\,733,79 \text{ Log } (484\,023\,733,79) \\
 &+ 1\,385\,908\,600,94 \text{ Log } (1\,385\,908\,600,94) \\
 &+ 1\,196\,255\,755,36 \text{ Log } (1\,196\,255\,755,36) \\
 &= 118\,505\,621\,998,22
 \end{aligned}$$

من خلال النتائج المتوصل إليها نجد أن قيمة المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة أن المحتوى الإعلامي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أفضل من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بالنسبة لسنة 2009، بينما نجد قيمة المحتوى الإعلامي وفق (SCF) انخفضت سنة 2010 مقارنة بسنة 2009.

#### خلاصة:

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إلى معرفة أثر الإصلاح المحاسبي أو بمفهوم آخر هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية كما قمنا باستخدام معادلة Theil وأيضا دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني المحاسبي من خلال قياس المحتوى الإعلامي للقوائم المالية لمؤسسة ENSP. ومن خلال هذه المقارنة توصلنا إلى ما يلي:

1. نسجل تحسن في المحتوى الإعلامي للقوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) من خلال تأثير الإصلاح المالي المحاسبي على سياسة الإفصاح المحاسبي، وجودة المعلومات المحاسبية المتحصل عليها، وسهولة استخدامها من قبل المتعاملين كونها أصبحت تتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية. كما نسجل أيضا فعالية في طرق تقييم الأصول التي أصبحت أكثر موضوعية.

2. نجد أن المحتوى الإعلامي في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يختلف عن المحتوى الإعلامي في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وذلك من خلال كل طرق الإفصاح عن المعلومات وكذا قياسها وهذا يدل على الفرق الشاسع الموجود بين النظامين من حيث المحتوى الإعلامي لهما، ويعود هذا الاختلاف الأسس والمبادئ التي وضع عليها كل نظام؛

3. نجد بأن المحتوى الإعلامي في النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل بكثير عن النظام المحاسبي السابق، مما يزيد من وضوح هذه القوائم وكذا سهولة استخدامها من قبل المتعاملين مع المؤسسة وكل مستخدم لهذه القوائم وهذا ما يعزز ثقتهم بالمعلومات التي تحويها القوائم وكذلك في المؤسسة، كونه مستتب من المعايير المحاسبية الدولية؛

4. المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لا يفيد مستخدمي هذه القوائم وهذا بسبب بعض الغموض الموجود في المعلومات التي تحويها هذه القوائم، وعلى العكس من ذلك فإن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يوفر معلومات لم تكن متواجدة على مستوى قوائم المخطط المحاسبي الوطني (PCN) مما يزيد من وضوح هذه القوائم وكذا سهولة استخدامها من قبل المتعاملين مع المؤسسة وكل مستخدم لهذه القوائم وهذا ما يعزز ثقتهم بالمعلومات التي تحويها القوائم وكذلك في المؤسسة.

#### توصيات الدراسة:

بناء على ما تقدم من خلال هذه الدراسة، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلاً من أجل إنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وذلك على النحو التالي:

من أجل الارتقاء بكفاءة الممارسات المحاسبية إلى المستوى المطلوب، وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنه لا بد من:

- ✓ ضرورة إعداد إشارات وطنية مؤهلة للنهوض بمهنة المحاسبة في الجزائر؛
- ✓ الاهتمام أكثر بمعايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة منها بالإفصاح؛
- ✓ العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي حتى تتقلص درجة التباعد والتعارض؛
- ✓ ينبغي العمل على التحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي ومواكبة التغيرات التي قد تطرأ في المعايير الدولية، مثل IFRS 9 الجديد الذي حل محل IAS39؛
- ✓ الاهتمام بعقد المؤتمرات والندوات وطرح برامج تكوينية جديدة في الجامعات وغيرها، سواء على المستوى المحلي أو الدولي للتعرف على كل جديد عن معايير المحاسبة الدولية وتبادل الآراء بين الهيئات الوطنية المشرفة على المهنة والهيئات الدولية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال؛
- ✓ تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات والبيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المالي المحاسبي في الجزائر؛

المهامش والإحالات:

- <sup>1</sup>. نصوص وتشريعات، قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية، العدد 42، المادة 62، المؤرخ في 27/07/2008، ص 19.
- <sup>2</sup>. نصوص وتشريعات، الجريدة الرسمية، القانون 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، العدد: 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة: 03، ص. 03.
- <sup>3</sup>. نصوص وتشريعات، القانون رقم 11-07، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 04، المؤرخ في 25/11/2011، ص 03.
- <sup>4</sup>. صلاح حواس، المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي، دار هومة، الجزائر، 2006، ص. 22.
- <sup>5</sup>. نصوص وتشريعات، القانون رقم 07-11، المادة 03، مرجع سبق ذكره، ص 03.
- <sup>6</sup>. نصوص وتشريعات، القانون رقم 11-07، المادة 25، مرجع سبق ذكره، ص 05.
- <sup>7</sup>. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص. 117.