جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية و المحاسبة

عنوان المذكرة:

أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية

دراسة ميدانية لعينة: مكاتب المحاسبة-محافظي الحسابات- وخبراء محاسبين في ولاية المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في قسم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:
كُتابي إيناس
بلقاسمي هاجر

تحت إشراف:
أ. مولوج كمال

نوقشت علنا يوم الأحد 27 سبتمبر 2020 أمام لجنة المناقشة المشكلة من :

أ محمد.طلحة أستاذ مساعد (أ) جامعة المدية عضوا مناقشا

أ.د مولوج كمال أستاذ محاظر قسم (أ) جامعة المدية مشرفا و مقررا

أ شمس الدين بوعرار أستاذ محاظر قسم (أ) جامعة المدية رئيسا

السنة الجامعية: 2019- 2020

تشكرات

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: ﴿ فاذْكُرُنِّي أذْكُركُم و أُشْكُرُواْ لي وَ لاَ تَكْفُرُون ﴾

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة على أشرف المرسلين

فالحمد و الشكر كما ينبغي لجليل وجهك و عظيم سلطانك.

نتقدم بالشكر الجزيل لمشرفنا الذي أعطنا من وقته و جهده و نصائحه القيمة

الأستاذ: **" كمال مولوج"**

كما نتقدم بالشكر لإدارة قسم المحاسبة

واشكر الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة

وجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي لا يحمد على النعمة سواه، الحمد لله الذي مهد لنا طريق النجاح أهدي عملي هذا إلى:

الذي تحمل مشقة الحياة من أجل أن يوفر لي سبيل العلم، أبي حفظه الله لي و رعاه

أسمى و أغلى و أعز أم في الوجود ، أمي التي زرعت فيا حب العلم و التي رافقتني و آنستني في درب الحياة

أخوتي أغلى ما عندي محمد و عبد الجليل

إلى أختاي التي لم تنجبهم أمي

إلى جدتي الغالية أطال الله في عمرها

إلى كل عماتي و خالاتي و أخوالي و عمي و بناتهم و أولادهم

إلي أحلى و أغلى رفيقة درب هاجر

إلى صديقاتي مريم وعائشة و زينب و لامية و براءة و جميلة و وافية أدامكم الله لي و وفقكم في حياتكم

إلى حبيبات قلبي كريمة و ناريمان .

إلى كل دفعة العلوم التجارية تخصص محاسبة

دفعة 2019/ 2020. ***إيناس***



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي لا يحمد على النعمة سواه، الحمد لله الذي مهد لنا طريق النجاح

أهدي عملي هذا إلى:

الذي تحمل مشقة الحياة من أجل أن يوفر لي سبيل العلم، أبي حفضه الله لي و رعاه

أسمى و أعز أم في الوجود، أمي التي زرعت فيا حب العمل و التي آنستني و رافقتني في درب الحياة

إلى إخوتي الأعزاء مروى و هدى و محمد و سماح

إلى جدتي الغالية و جدي الغالي أطال الله في عمرهما

إلى عماتي و خالاتي و أعمامي و أخوالي و بناتهم و أولادهم

إلى أختي التي لم تنجبها أمي و رفيقة دربي إيناس

إلى صديقاتي كوثر و يسرى و مريم

إلى كل دفعة العلوم التجارية تخصص محاسبة

دفعة 2019/ 2020.

هاجر

الملخص باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية باستخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث قمنا بتحليل 30 استبانة موزعة على المحاسبين و محا فضي الحسابات و الخبراء المحاسبين في مؤسسات ومكاتب المحاسبة.

دلت النتائج على أن إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية يؤثر على جودة المعلومة المالية، حيث كانت حوصلة النتائج أن إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية يؤثر و بصورة كبيرة و جد واضحة على جودة القوائم المالية، و استنتجنا ان دوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول الثابتة المادية هي التعرف على المركز المالي و الحقيقي للمؤسسات و توفير المعلومات القيمة و المفيدة و الدقيقة لها، و كذلك التعرف على القيمة الجارية للأصول الثابتة في الحرص على تقديم صورة حقيقية للمؤسسة بقيمتها المالية في نهاية كل سنة.

Summary:

This study aimed to identify the extent of the impact of the re-evaluation of physical fixed assets on the quality of financial statements using the descriptive analytical approach, where we analyzed 30 questionnaires distributed among accountants, accountants and accountants experts in accounting institutions and offices.

The results indicated that the revaluation of tangible fixed assets affects the quality of financial information.

Where the outcome of the results was that the re-evaluation of physical fixed assets greatly and clearly affects the quality of the financial statements, and we concluded that the motives for the institutions' procedure to re-evaluate the tangible fixed assets are to identify the real and financial position of the institutions and provide valuable, useful and accurate information to them. As well as identifying the current value of fixed assets, by making sure to present a true picture of the institution with its financial value at the end of each year.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
الإهداء	
المستخلص باللغة العربية	
المستخلص باللغة الانجليزية	
فهرس المحتويات	I
قائمة الأشكال والجداول	VI
قائمة الملاحق	IIX
قائمة الرموز و المختصرات	X
مقدمة عامة	أ–ح
الفصل الأول: **الأسس المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الثابتة المادية**	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار ألمفاهيمي للأصول الثابتة المادية	03
المطلب الأول: مفهوم الأصول الثابتة المادية	03
المطلب الثاني: خصائص الأصول الثابتة المادية	05
المطلب الثالث: تصنيف الأصول الثابت	06

المبحث الثاني: تقييم الأصول الثابتة المادية	10
المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة	10
المطلب الثاني : طرق تقييم الأصول الثابتة المادية	12
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لتقييم الأصول الثابتة المادية	15
المبحث الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية	24
المطلب الأول: كيفية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية	24
المطلب الثاني : أهداف إعادة تقييم الأصول المادية الثابتة	26
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول المادية الثابتة	37
خلاصة	30
الفصل الثاني: **الإطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية**	
تمهيد	32
المبحث الأول: الإطار المفاهمي للقوائم المالية	33
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها	33
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية و أهميتها	37
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية	41
المبحث الثاني: أنواع وفروض و مستخدمي القوائم المالية	53
المطلب الأول: فروض القوائم المالية	53

المطلب الثاني :مستخدمو القوائم المالية	54
المطلب الثالث: مسؤولية و شروط إعداد القوائم المالية	58
المبحث الثالث: جودة القوائم المالية	59
المطلب الأول: الإطار العام للجودة	59
المطلب الثاني: معايير جودة القوائم المالية و العوامل المؤثرة عليها	62
المطلب الثالث : المعايير المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية	64
خلاصة	69
الفصل الثالث: **الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية**	
تمهيد	71
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة	72
المطلب الأول: منهج وأداة الدراسة	72
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة و طرق المعالجة الإحصائية المستخدمة	73
المبحث الثاني: عرض نتائج الاستبيان ودراستها	75
المطلب الأول: الاختبارات القابلية للاستبيان	75
المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة	79
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	87
خلاصة	89

خاتمة عامة	**90**
قائمة المراجع	**96**
الملاحق	**103**

قائمة الأشكال والجداول

I. قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	تصنيف الأصول الثابتة المادية إلى جارية وغير جارية	06
(1-2)	الأهداف العامة للقوائم المالية	39
(2-2)	التدفقات الداخلة و الخارجة مصنفة على أساس الأنشطة	49
(3-2)	مفهوم العام للجودة	59
(1-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	79
(2-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية	80
(3-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	81
(4-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	82
(5-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	83

II. قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	نموذج الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي	45
(2-2)	المعلومات الموجودة في الملحق	52
(3-2)	المستخدمون للقوائم المالية و إحتياجتهم	57
(1-3)	سلم ليكارث الخماسي	73
(2-3)	استمارة الاستبانة الموزعة على أفراد العينة	74
(3-3)	نتائج معاملات ثبات الاستبيان" ألفا كروم ياخ"	75
(4-3)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور	76
(5-3)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور	77
(6-3)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور	77
(7-3)	معاملات الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للفقرات الاستبيان	78
(8-3)	أفراد العينة المدروسة حسب الجنس	79
(9-3)	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الفئات العمرية	80
(10-3)	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي	81
(11-3)	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الخبرة المهنية	82
(12-3)	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الوظيفة	83

(13–3)	نتائج أراء عينة الدراسة الخاصة بالمحور الأول من استبيان	84
(14–3)	نتائج أراء عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثاني من استبيان	85
(15–3)	نتائج أراء عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثالث من استبيان	86
(16–3)	نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى	87
(17–3)	نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الثانية	88
(18–3)	نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة	88

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استبيان في صورته النهائية	104
02	نتائج برنامج SPSS	107

قائمة الرموز والمختصرات

الرمز	الدلالة
SCF	نظام المحاسبي المالي Financial Accounting System
LAS	المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standars
VNC	القيمة المحاسبية الصافية Net Book Value
AICPA	لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين Comité de terminologie comptable de l'American Society of Certified Public Accountants
APB	مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي American Council Of accounting Perinciples
FAS	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي American Financial Accounting Standards Board



مقدمة

تحظى مشكلة تقييم الأصول الثابتة باهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي و المهني على حد سواء، حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة البريطانية دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية و قد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة و بالتحديد عند التقييم البعدي للأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية.

و من الواضح أن هنالك إجماع بين المحاسبين و الهيئات المحاسبية المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبية المالية على ضرورة إعادة تقييم الأصول الثابتة و الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول (المؤونات) فقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكية معيار رقم 121 لسنة 1995 انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل ، كما اصدر مجلس معايير المحاسبية الدولية IAS معيار رقم36 لسنة 1999 انخفاض قيمة الموجودات، إلا أن إعادة تقييم الأول الثابتة بالزيادة (فائض القيمة) مزال محل خلاف بين المحاسبين في دول مختلفة ، فعلى سبيل المثال تعتبر عملية إعادة التقييم الأصول الثابتة بالزيادة من الممارسات المحاسبية المسموح بها في دول عديدة مثل بريطانيا، بلجيكا، استراليا، و فرنسا كما لا تعتبر هذه الممارسات مسموح بها في دول أخرى كالولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، المملكة العربية السعودية و غيرها من الدول.

أما في الجزائر فقد سمح النظام المحاسبي المالي SCF للوحدة الاقتصادية إمكانية تقييم التثبيتات المادية (المحددة مسبقا) بعد إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفتها التاريخية بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة juste valeur) في تاريخ إعادة التقييم، و رغم ان النظام المحاسبي المالي سمح بإمكانية التقييم وفق القيمة العادلة إلا ان هذه العملية غير ملزمة، و تعتبر عملية إعادة التقييم عملية دورية تتم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن قيمتها السوقية بتاريخ الإقفال، كما تصحح مجموع الإهلاك بتاريخ إعادة التقييم مما يتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للتثبيت بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه، و تهدف العملية غلى الحصول على معلومات مالية أكثر شفافية تعطي صورة أقرب للواقع، و من ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون و المقرضون و المحللون الماليون و غيرهم من الأطراف الخارجية المهتمة بالمؤسسة إذ تعتبر مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، بحيث يقوم نظام المعلومات بجمع البيانات الناتجة عن العمليات المستمرة و اليومية المتعلقة بنشاطها و يقوم بتسجيلها و معالجتها و عرضها في حسابات تتضمنها الوثائق المحاسبية المساعدة في إعداد القوائم المالية.

من خلال هذه المقدمة يمكن طرح الإشكالية التالية:

التساؤل الرئيسي (الإشكالية الرئيسية):

مما سبق يمكن صياغة السؤال الجوهري الذي سنحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث كما يلي:

" كيف تؤثر عملية إعادة تقيم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية"؟

التساؤلات الفرعية:

و في محاولة للإجابة على التساؤل الرئيسي يتطلب الأمر الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية المتمثلة أساسا في:

1. فيما يكمن مفهوم إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية ؟
2. هل أعادة تقييم الأصول الثابتة المادية تعكس صورة صادقة عن تثبيتات المؤسسة؟
3. ماذا نقصد بجودة القوائم المالية ؟

الفرضيات:

بغرض الإلمام بحيثيات الموضوع و محاولة الإجابة عن الأسئلة الفرعية تم الإستعانة بمجموعة من الفرضيات حاولنا إثبات صحتها من خطئها و هي كالتالي:

1. يكمن مفهوم إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية الحرص على تقديم صورة حقيقية للمؤسسة بقيمتها المالية في نهاية كل سنة.

2. إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية.

3. نقصد بجودة القوائم المالية ان تكون صادقة و دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات.

أسباب إختيار الموضوع:

لاشك أن الرغبة في إنجاز العمل له عدة أسباب معينة منها:

1) التعرف على الصعوبات التي يواجهها تطبيق إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية في الجزائر.

2) الاهتمام الخاص بهذا المجال و هذا راجع إلى تخصص المحاسبة.

3)باعتبار موضوع البحث يخدم التخصص.

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على أراء المحاسبين و الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات حول اثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية.

2. توضيح الدور الفعال الذي يلعبه إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على موثوقية و مصداقية القوائم المالية.

3. اكتشاف الكيفية التي تتم بها التسجيل و التقييم المحاسبي لإعادة تقييم التثبيتات في ظل SCF.

أهمية البحث:

جاءت أهمية هذا البحث لإلقاء الضوء على كيفية قيام المؤسسات بالتسجيل و التقييم المحاسبي للأصول الثابتة المادية و مدى قدرة المؤسسات على تطبيق ذلك وفق النظام المحاسبي المالي SCF بخصوص ذلك للوصول إلى إعداد تقارير و قوائم مالية أكثر موضوعية و مصداقية من قبل مستخدميها.

منهج الدراسة:

تم الاعتماد في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي والتحليلي، فقد تم إتباع المنهج الوصفي في الفصلين الأول والثاني،حيث تم عرض ماهية الأصول الثابتة المادية و تقييمها و إعادة تقييمها في الفصل الأول، و ماهية القوائم المالية و أنواعها و جودتها و معاييرها في الفصل الثاني ,أما الفصل الثالث و هو الجانب التطبيقي الذي يحتوي على دراسة ميدانية الأمر الذي أوجب إتباع المنهج التحليلي لتبيان كيفية تسجيل وتقييم و إعادة تقييم التثبيتات على أرض الواقع.

هيكل عام للبحث:

يتضمن هذا الأخير مقدمة عامة تليها ثلاثة فصول كل فصل قسمناه تقريبا إلى ثلاثة مباحث

الفصل الأول: يتناول الأسس العلمية لإعادة تقييم الأصول الثابتة المادية في ثلاثة مباحث، حيث خصص المبحث الأول للإطار ألمفاهيمي للأصول الثابتة المادية ، كما خصص المبحث الثاني لتقييم الأصول الثابتة المادية حيث سلطنا الضوء على القيمة العادلة، أما المبحث الثالث قد تطرقنا فيه إلى إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية.

الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل الإطار ألمفاهيمي لجودة القوائم المالية و هو يحتوي على ثلاثة مباحث، حيث خصص المبحث الأول لماهية القوائم المالية أما المبحث الثاني إلى انواع و فروض و مستخدمي القوائم المالية و المبحث الثالث جودة القوائم المالية.

الفصل الثالث: سيكون عبارة عن مبحثين فتطرقنا في المبحث الأول إلى منهجية و مجتمع عينة الدراسة و أدوات الدراسة أما المبحث الثاني فسيكون عبارة عن إعداد الاستبيان و تحليل و مناقشة لنتائج الدراسة الميدانية و ذلك من خلال التحليل الإحصائي لمفردات العينة ، اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج.

و في الأخير وضع خاتمة:

نبين فيها أهم النتائج و التوصيات و اتجاهات البحث مستقبلا.

الدراسات السابقة:

لم يتم الوقوف على أي دراسات أو أبحاث سابقة تناولت موضوع أثر أعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية بشكل مباشر و بصورة كافية ، لكن تم التوقف على بعض الدراسات و الأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة و غير مباشرة و التي يمكن توضيحها فيما يلي :

1. دراسة جبرإبراهيم الداعر،محمد نواف عابد2007 ، بعنوان **"إعادة تقيم الأصول الثابتة في فلسطين –دراسة ميدانية":** ناقش هذا البحث مشكلة إعادة تقييم الأصول الثابتة و أعتبرها من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي ، و استهدفت هذه الدراسة معرفة أراء مجموعة من الأكاديميين، المهنيين، المدراء الماليين و الإئتمان المصرفي في فلسطين حول موقفهم من عملية إعادة التقييم و أهم الدوافع وراء ذلك، كما استهدفت الدراسة استطلاع أراء العينة حول دور المحاسبين و المراجعين في عملية إعادة التقييم، و لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان وزع على عيينة عشوائية من المجموعات الأربعة، توصلت الدراسة الى ان 79% من المشاركين مع عملية إعادة التقييم، و عدم وجود اختلاف آراءهم حول دوافع إعادة التقييم (و لتحقيق أهمها إظهار قوائم مالية أكثر عدالة و واقعية) و كذلك عدم اتفاق أراء المشاركين غير المؤيدين لعملية إعادة التقييم على أهم دوافع ذلك، و أن كان أهمها فان مبدأ التكلفة التاريخية هي الأفضل في ظل عدم التوافق عند تحديد القيمة العادلة، و بينت الدراسة كذلك اتفاق أراء المشاركين حول أهمية دور المحاسبين و المراجعين في عملية إعادة التقييم .

2. دارسة بلال كموش 2011، بعنوان: **"التقييم الدوري للعناصر المادية و دوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي":** حاول الباحث إبراز اهمية التقييم الدوري للعناصر المادية مع التركيز على طريقة انخفاض القيمة التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي و حسب معيار المحاسبة الدولي IAS36 من بين بدائل تقييم التثبيتات، و توصل الباحث الى ان المحافظة على قيمة المؤسسة تتطلب القيام بعملية تقييم أصولها بصفة دورية، و يمكن لطريقة انخفاض القيمة ان تعكس التدهور المستمر في قيمة الأصول و خاصة الآلات و التجهيزات، و بالتالي اخذ الخسائر الناجمة عن هذا التدهور بعين الاعتبار، و وضع السياسات ألازمة من اجل تجديد أصول المؤسسة و

بهذا تسمع بمراعاة العوامل المؤدية الى تناقص المنافع الاقتصادية والتي لم تؤذ بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاكات.

3. دراسة خالد حسين لنجاتي حسين (2014) بعنوان **"اثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة":** يتناول البحث اثر المعايير المحاسبية على إعادة تقييم الأصول الثابتة، مبينا عدد من المفاهيم الأساسية من حيث تعريف الأصول و أنواعها و خصائص كل نوع و عناصر تكلفة الأصول و اهمية طرق معالجتها محاسبيا بالإضافة الى دراسة تطبيقية على مؤسسة من المؤسسات السعودية التي تعمل في مجال المخابز حيث حاول الباحث تحديد ملامح تطبيق إعادة تقييم الأصول الثابتة. توصل الباحث الى ان الاتزان بتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 16 يؤدي الى بيانات مالية سليمة تحقق درجة من الشفافية و الإفصاح و العرض المالي للأصول الثابتة، كما أوصى الباحث باهتمام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم IAS16 لما له من اهمية في تسجيل الأصول الثابتة و المصروفات اللاحقة لها بصورة سليمة و احتساب الاهتلاك السنوي بصورة منتظمة بحيث تؤثر نتائج ذلك على تغيرات في حجم الأصول .

4. دراسة بوركاب مصطفى، لافي إبراهيم تحت عنوان **"نظام المعلومات المحاسبي و اثره على جودة القوائم المالية":** قدمت ضمن نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة تخصص مالية و تدقيق، جامعة اكلي محمد اولحاج البويرة سنة 2014 حيث هدفت هذه الدراسة الى معرفة اثر نظام المعلومات المحاسبي على تقييم جودة القوائم المالية، و كيفية إعداد القوائم المالية و المعايير المحاسبية المتعلقة بعرضها و الإفصاح عن كل ما يتعلق بها.



الفصل الأول:

الأسس المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الثابتة المادية

تمهيـــد:

. تتطلب الإحاطة بموضوع أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية والتعرف عليه، تحليله إلى عناصره الأساسية، حيث يشمل عنصرين مهمين:

يتمثل العنصر الأول في موضوع " تقييم الأصول الثابتة المادية"، الذي يرتبط بدوره بموضوع أشمل منه وهو "إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية".

لذا يمكن توضيح "إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية" من خلال الإحاطة بمفاهيم التقييم المحاسبي للتثبيتات المادية وسيكون موضع الاهتمام في الفصل الأول، أما العنصر الثاني فيتمثل في موضوع "جودة القوائم المالية"، الذي سيكون محور اهتمام الفصل الثاني.

لذا سوف يتناول الفصل الأول المفاهيم المتعلقة بالأصول الثابتة المادية، حيث يهدف إلى توضيح وإبراز أهم جوانب ومكونات التقييم المحاسبي، وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: يتناول الإطار المفاهيمي للأصول الثابتة المادية حيث يتضمن مفاهيم متعددة للأصول الثابتة المادية ، و كذا التطرق لأهم الخصائص و الأنواع حيث يعتبر المنطلق الأول لدراسة تقييم الأول الثابتة المادية.

المبحث الثاني: يتناول هذا المبحث كيفية تقييم الأصول الثابتة المادية حيث نتحدث فيه عن نماذج و طرق و كذا حالات تقييم الأصول الثابتة المادية و هذا للتعرف على كيفية التعامل مع تقييم التثبيتات محاسبيا.

المبحث الثالث: في هذا المبحث سنتعمق في الدراسة و ندخل أهم عنصر ألا و هو إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية حيث سنتعرف على كيفية القيام بذلك و دوافعها و كيف تكون المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الثابتة المادية.

المبحث الأول: الإطار ألمفاهيمي للأصول الثابتة المادية

بما أننا بصدد تقييم الأصول الثابتة المادية فإن الأمر يتطلب في البداية تحديد العناصر المادية، باعتبارها موضوعا لتقييم الأصول الثابتة المادية من خلال تحديد مفاهيمها وخصائصها الأساسية.

المطلب الأول: مفهوم الأصول الثابتة المادية

تعتبر العناصر المادية إحدى البنود المكونة لهيكل الأصول في أي مؤسسة، لذلك وقبل التطرق للعناصر المادية ينبغي إلقاء نظرة موجزة على مفاهيم الأصول بما يساعد على ترسيخ مفاهيم العناصر المادية، وكباقي المفاهيم المحاسبية الأخرى لم يستقر مفهوم الأصول الثابتة المادية عند مفهوم محدد يحظى بإجماع الأكاديميين و المهنيين، بل عرفو تطورا مستمرا ليعكس التطورات التي تعرفها المحاسبة ، و من أهم مفاهيم المحاسبة نجد:

أولا- مفهوم لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

برز هذا المفهوم عام 1953، فالأصول حسبه كل ما يمثل رصيدا مدينا يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و ذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة[1].

يبرز هذا المفهوم الاهتمام الكبير بمدخل العمليات لتحديد الدخل، من خلال المقابلة بين الإيرادات والمصاريف، مما يتطلب التمييز بين مصروفات الفترة والمصروفات المؤجلة كما يركز على جانب الملكية القانونية، ويضع قيدا للاعتراف بالأصل، وهو أن يتم العمل المحاسبي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

[1] يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، ،2002، ص 8.

ثانيا- مفهوم مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي(APB):

يعود هذا المفهوم لعام 1930م، ويرى أن الأصول تتمثل في أي موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها و الاعتراف بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. [1]

من هذا المفهوم يمكن أن نلاحظ التحول من اعتبار الأصول ممتلكات تمثل جزءا من ثروة المؤسسة (وهنا يعتبر مدخل التكلفة هو الأسلوب المناسب في التقييم)، إلى اعتبارها موارد اقتصادية تسمح بتقديم خدمة أو منفعة للمؤسسة (وهنا يعتبر مدخل الدخل هو الأسلوب المناسب في التقييم)، لذا فالممتلكات التي لا تقدم أي منفعة للمؤسسة لا تعتبر أصولا. لكن يحافظ هذا المفهوم على شرط توافق الاعتراف بالأصول وتقييمها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثالثا- مفهوم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FAS)

اعتمد هذا المفهوم عام 1985م, ويعتبر أن الأصول "**منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي**"[2]. لم يضع هذا المفهوم أي قيود للاعتراف بالأصول و إدراجها و يتفق مع التقييم وفق مدخل القيمة الحالية المخصومة.

كما يعطي اهتماما أكبر للجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني فليس كل شيء ملك للمؤسسة يعتبر أصلا والعكس، والمشكل هنا يكمن في درجة التأكد من المنافع الاقتصادية. مما سبق يمكن القول أن الأصول تمثل موارد اقتصادية خاضعة لرقابة المؤسسة، نتيجة تضحيات ماضية أو حاضرة ، و تتضمن منافع اقتصادية يتوقع الحصول عليها في المستقبل

[1] يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، ،2002ص، 89.

[2] مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نقلا عن: مصطفى عقاري، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية)غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، 2004ص150.

في شكل تدفقات نقدية داخلة أو تخفيض للتدفقات النقدية الخارجة، و تتميز هذه المنافع بقدر معقول من التأكد والقابلية للتقييم حتى يمكن الاعتراف بها.

المطلب الثاني: خصائص الأصول الثابتة المادية

العناصر المادية عبارة عن موارد اقتصادية تخضع لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية، وتتضمن موارد اقتصادية مستقبلية ، يمكن تحصيلها بالاستخدام في نشاطات المؤسسة أو بيعها أو تأجيرها للغير أو استخدامها في العمليات الإدارية، وتختلف العناصر المادية عن العناصر المعنوية في أن لها كيانا ماديا ملموسا.

وتعتبر المنافع الاقتصادية المنتظرة منها أكثر تأكدا، وبالتالي يكون حصر خصائصها وتقييمها أسهل؛ كما تختلف عن العناصر المالية في كونها أصولا حقيقية، ولا تأخذ شكلا ماليا إلا بعد استخدامها. وتعتبر العناصر المادية أصولا غير نقدية "**لها قيمة ذاتية كامنة فيها**".[1] هذه القيمة ليست ثابتة ،وإنما تتغير بمرور الوقت نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية، أما من السيولة وسداد الالتزامات، فإنها تعتبر من أقل الأصول سيولة وبالتالي قدرتها على سداد الالتزامات ضعيفة، إذ لا يمكن تحويلها إلى سيولة إلا من خلال بيعها أو استخدامها، وهذا ما يستغرق فترة طويلة، لذا باعتبار العناصر المادية أصولا فإنها تتميز بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن باقي الأصول، أهمها:

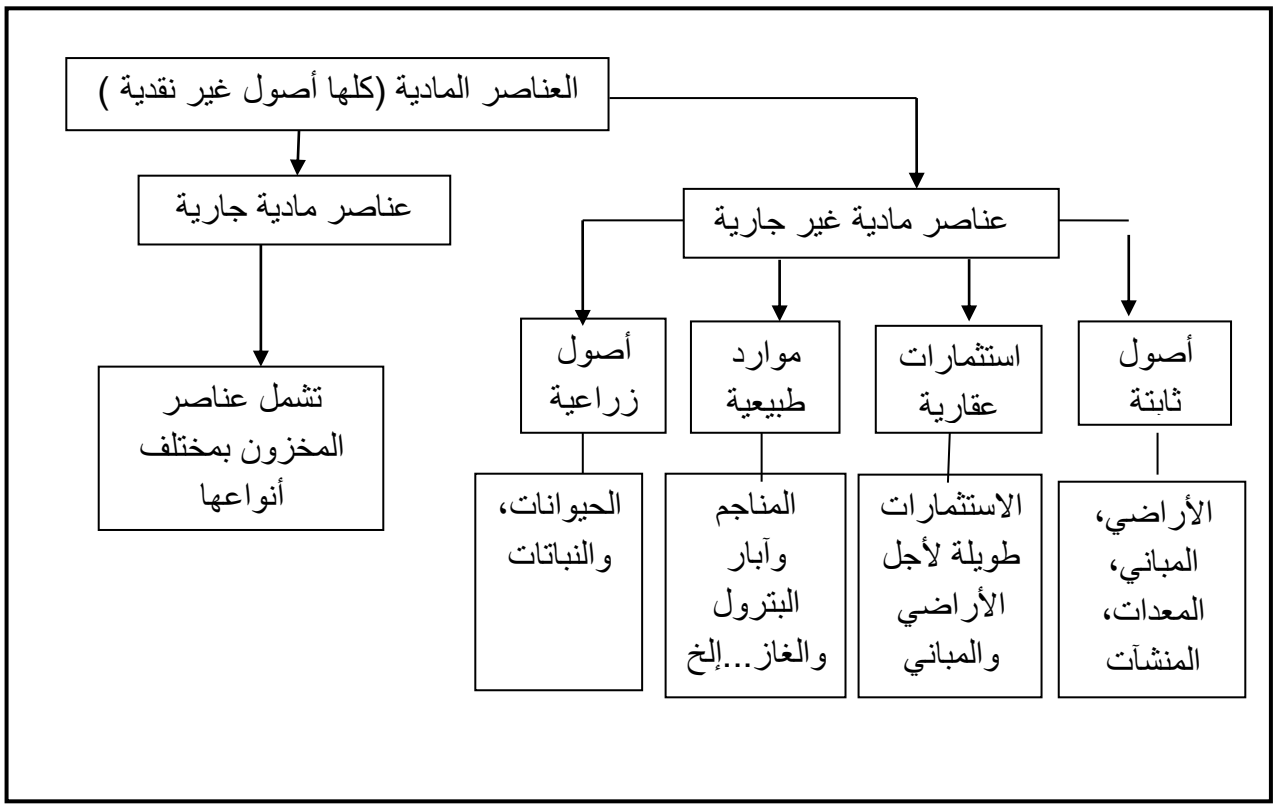
- ✓ لها كيان مادي ملموس وجميعها أصول غير نقدية.
- ✓ عمرها الإنتاجي محدد باستثناء الأراضي، وبالتالي فهي تخضع للاستنفاد التدريجي.
- ✓ قيمتها تتناقص بالاستخدام في نشاط المؤسسة، ويتم استنفادها في دورة واحدة أو خلال عدة دورات.
- ✓ يمكن أن تخلق ثروة من خلال استخدامها في نشاطات المؤسسة أو تأجيرها أو إعادة بيعها. يمكن أن تكون جارية تتعلق بالاستغلال (قصيرة الأجل) أو غير جارية تتعلق بالاستثمار.

[1] عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ،2002ص 135.

المطلب الثالث: تصنيف الأصول الثابتة

بالإعتماد على هذا التصنيف يمكن أن تكون العناصر المادية أصولا جارية أو أصولا غير جارية حسب الوظيفة التي ترتبط بها، حسب غرض المؤسسة من الاحتفاظ بها، وحسب المنافع الاقتصادية المتوقعة منها، والتي يمكن أن تستنفذ في دورة واحدة ، وبالتالي تعتبر أصولا جارية، أما إذا كانت تستنفذ خلال عدة دورات، فتعتبر أصولا غير جارية؛ والشكل الآتي يوضح هذا التصنيف:

الشكل(1-1): تصنيف الأصول الثابتة المادية إلى جارية وغير جارية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على دونالد كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة** ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض.

أولا- الأصول الثابتة: الأصول الثابتة هي أصول ملموسة طويلة الأجل، تمثل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، يتم اقتناؤها بغرض الاستفادة منها خلال عدة دورات، وتسمى "الأصول غير الجارية" المعايير الأمريكية أو "الأصول الثابتة" المعايير البريطانية [1] كما يطلق عليها "الأراضي، الممتلكات والمعدات"معايير المحاسبة الدولية. ويعرفها المعيار الدولي IAS1 بأنها أصول مادية خاضعة لرقابة المؤسسة، تتميز بأنه تم اقتناءها بغرض إنتاج السلع ، تقديم الخدمات و الاستخدام في العمليات الإدارية أو تأجيرها، كما ينتظر استخدامها لأكثر من دورة محاسبية.[2]

ويعتمد هذا المفهوم على فكرة الموارد الخاضعة لرقابة المؤسسة أكثر من اعتماده على فكرة الثروة التي تمتلكها. وهذا ما يتوافق مع مبدأ تغليب الجوهر على الشكل، فالأصل المحصل عليه وفق عقد إيجار تمويلي ليس ملكا للمؤسسة من الناحية القانونية لغياب أي وثائق تثبت ذلك، لكن من الناحية الاقتصادية فإنه يخضع لسيطرتها لأنها تستفيد من منافعه الاقتصادية ، أي أنها قامت بإقتناء المنافع الإقتصادية المتوقعة منه لفترة تمثل أغلب عمره الإنتاجي.

من جهة أخرى يرى معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز أن : " **الأصول الثابتة مهما كانت طبيعتها ومهما كان نوع المؤسسة التي تستخدمها تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل في أنه يتم الاحتفاظ بها قصد الحصول على إيراد وليس قصد إعادة بيعها أثناء النشاط العادي للمؤسسة" [3]**

لذا يجب تخصيص تكلفتها على الدورات المستفيدة منها باستثناء الأراضي كمصاريف لمقابلة الإيرادات المحققة من استخدامها ،خلال نفس الدورة تطبيقا لمبدأ المقابلة. ويتوقف تصنيف البند ضمن الأصول الثابتة على نية المؤسسة من الاحتفاظ به، فإذا تم الاحتفاظ به لغرض الاستخدام يعتبر أصلا ثابتا، وإذا تم الاحتفاظ به لغرض إعادة بيعه في الأجل الطويل يعتبر استثمارا، أما إذا تم الاحتفاظ به لغرض إعادة بيعه في الأجل القصير يعتبر أصلا جاريا.

---

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية ،2007الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ،2008ص3 .

[2] Jean-Jacques JULIAN, Op.Cit., p. 46

[3] مالك عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، ،2004، ص 215.

ثانيا- المخزون: تعتبر المخزونات من العناصر المادية الجارية، حيث يتوقع أن تتحقق أو يحتفظ للاستخدام أو البيع ضمن دورة النشاط العادي أو سنة أيهما أطول، ويتم الاحتفاظ ا عادة لفترة لا تتجاوز اثنتي عشر شهرا؛ كما تعتبر من العناصر غير النقدية فتحويلها إلى نقدية يتطلب فترة زمنية، إذ يتطلب الأمر عملية البيع ثم تحصيل النقدية، أما إذا كانت في شكل مواد خام فإن ذلك يتطلب عملية التحويل أولا ثم البيع فالتحصيل.[1]

حسب المعيار الدولي(IAS 2) المتعلق بالمخزون، فإن المخزونات هي الأصول التي تحوزها المؤسسة بغرض البيع ضمن النشاط العادي (بضاعة ومنتجات تامة)، منتجات قيد التصنيع بغرض البيع أو في شكل مواد وتوريدات لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو إنتاج أصول أخرى[2].

و ينتج منتوج قيد الإنتاج لوجود وحدات لم تكتمل بصورة نهائية عند أي نقطة من عملية الإنتاج المستمرة، كما يمكن اعتبار الفضلات والمهملات الناتجة عن عملية الإنتاج من عناصر المخزون، لأنه قد يمكن إعادة استخدامها أو بيعها.

للمخزون أهمية كبيرة، فالاستثمارات في المخزون عادة ما تمثل نسبة معتبرة من أصول المؤسسة كونه ضروريا لنشاطها[3]، فنفاده يؤدي إلى توقف هذا النشاط، وبالتالي زيادة التكاليف الثابتة للإنتاج، كما أن للمخزون تأثير مزدوج على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، من خلال توزيع تكلفة المخزون المتاح للبيع أو الاستخدام بين مخزون آخر المدة الذي يظهر في قائمة المركز المالي، والمخزون المباع أو المستخدم الذي يظهر في قائمة الدخل.

---

[1] وسف عوض العادلي وآخرون، مقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1986، ص516 .

[2] Véronique WEETS & Damien CHARLIER, IAS/IFRS Stocks et contrats à long terme, *Bulletin d'information*, IRE No 4/2003, Disponible sur le lien : http://www.ibrire.be/fra/periodiekeberichten/berichten003402.aspx, [Consulter le : 24/11/2009]

[3] حمد محمد نور، المحاسبة المالية في القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص93.

1. العناصر المادية الأخرى: تتمثل في الاستثمارات العقارية، الموارد الطبيعية والأصول الزراعية.

2. الاستثمارات العقارية: هي استثمارات طويلة الأجل في الأراضي والمباني، هذه الاستثمارات غير مؤقتة بهدف المضاربة، وهي أصول ثابتة تراقبها المؤسسة لكن ليس بغرض استعمالها في نشاط ويعرفها المعيار الدولي(IAS40) الخاص بالاستثمارات العقارية، بأنها أصول ثابتة (أرض أو مبنى أو الاثنين معا، أو جزء من أرض أو مبنى أو الاثنين) تم حيازته من طرف المالك أو المستأجر وفق عقد إيجار تمويلي من أجل الحصول على عوائد الإيجار، أو بغرض تحسين رأس المال أو الاثنين، وليس بغرض استخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو تقديم الخدمات أو لأغراض إدارية، أو من أجل بيعها في إطار النشاط العادي للمؤسسة.[1]

ويقترح المعيار الدولي *IAS 40* الأصول الآتية كأمثلة عن الاستثمارات العقارية:[2]

✓ أرض محتفظ بها للزيادة في قيمة رأس المال في الأجل الطويل وليس بغرض البيع في الأجل القصير.

✓ أرض محتفظ بها للاستخدام المستقبلي لم يحدد ، و يعتبر الإحتفاظ بها في هذه الحالة بغرض تثمين رأس المال.

✓ مبنى تحوزه المؤسسة أو محصل عليه وفق عقد إيجار تمويلي ومؤجر وفق عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

✓ مبنى شاغر ولكن محتفظ به بغرض التأجير وفق عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

3. الثروات الطبيعية: هي ثروات تحت سطح الأرض مثل المناجم وآبار البترول...إلخ، أو على سطح الأرض، مثل الغابات والمحاجر، وتعتبر أصولا ملموسة طويلة الأجل ذات طابع خاص، تكون قابلة للنفاذ التدريجي نتيجة الإستغلال، و تعتبر بأنها تتحول تدريجيا إلى مخزون من المواد

[1] Stéphan BRUN, *IFRS/IAS les normes internationales d'information financière*, GUALINO Editeur EJA, Paris, 2006, p. 139

[2] Jean-Jacques JULIAN, Op.Cit., p. 65

المستخرجة منها، و تدرج المواد الطبيعية في مجموعة مستقلة في قائمة المركز المالي.[1] الأصول البيولوجية، (IAS41) و يطلق عليها المعيار الدولي.

4. الأصول الزراعية: و هي الكائنات الحية الحيوانية و النباتية و التي يمكن الحصول منها على منتجات زراعية ، و بالتالي فالحيوانات و النباتات تعتبر أصولا بيولوجية ، أما المحاصيل الزراعية كالفواكه و الحليب تعتبر مخزونات بغرض البيع.

المبحث الثاني: تقييم الأصول الثابتة المادية

تخضع التثبيتات المادية إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة الى غاية خروجها و قد تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 إلى التثبيتات المادية حث يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية لها.

المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة

يعتبر مفهوم القيمة العادلة أفضل أداة للمقارنة فإذا كانت مؤسستان تملكان نفس الأصل مع إختلاف تاريخ الحيازة ، تظهر تكلفة الأصل بشكل مختلف و عليه لا يمكن إجراء مقارنة سليمة إذا ما تم إستخدام طريقة التكلفة التاريخية، في حين أن إستخدام طريقة القيمة العادلة ستعطي أساسا معقولا للتقييم الموضوعي و المقارنة.

أولا– تعريف القيمة العادلة:

تعرف القيمة العادلة على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع او شراء الأصل خلال عملية تبادلية حقيقية ، و في المقابل فالقيمة العادلة للمطلوبات (الخصوم) تعرف بأنها تلك القيمة التي تستحق او المبلغ الذي يتم سداده خلال عملية تبادل حقيقية بين الأطراف. و يتم تقدير القيمة العادلة

[1] حمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص200.

لأي بند من خلال الأسعار المعروضة او المطلوبة. و في حالة عدم توفرها يتم تحديد القيمة العادلة بشكل تقديري.[1]

مما سبق يمكن القول ان القيمة العادلة تتطلب ما يلي:

✓ رغبة الاطراف المشتركة في تحديد القيمة بإجراء قياس بعيد عن الإكراه. الاستغلال و التحيز.

✓ معرفة الأطراف المشتركة بالقيمة بأن تحديدها تم بناءا على معلومات كاملة، موثوقة صادقة، و بعيدة عن الغش و التضليل.

✓ أن تكون هنالك عملية تبادلية حقيقية في سوق نشط.

ثانيا– أساليب قياس القيمة العادلة:

حدد المعيار الأمريكي رقم 157 ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة. و هي على التوالي:[2]

1. مدخل السوق: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأشياء الممكن مشاهدتها و تحديد سعرها في السوق، بما في ذلك الأصول المماثلة أو المقارنة.

2. مدخل الدخل: و يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية إعتمادا على إفتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغة المستقبلية.

3. مدخل التكلفة: يعتمد مدخل التكلفة على المبلغ المطلوب حاليا لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما محل التكلفة.

[1] رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني المجلد رقم42، جامعة الإسكندرية، 2009 ص 23.

[2] رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني المجلد رقم42، جامعة الإسكندرية، 2009 ص 24.

و طبقا للمعيار رقم 157 فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسبا في بعض المواقف باستخدام أسعار إرشادية في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة. كما يمكن ان يكون استعمال المداخل المختلفة أنسب لتحديد القيمة العادلة.

المطلب الثاني : طرق تقييم الأصول الثابتة المادية

تتمثل الأصول الثابتة المادية إجمالا في كل من الأراضي، المباني، و المعدات الأخرى، و يتم تحديد قيمتها السوقية و تقييمها كما يلي:

أولا- الأراضي: هنالك عدة طرق لتقييم الأراضي إلا انه يمكن حصرهما في طريقتين أساسيتين مع ضرورة التمييز بين الأراضي المبنية و غير المبنية: [1]

1. **الطريقة المباشرة:** عن طريق المقارنة مع أرض لها نفس الخصائص من حيث النوعية و الموقع و المساحة، فالأراضي الغير المبنية تتحدد قيمتها بضرب سعر المتر في المساحة، أما الأراضي المبنية فقيمتها تساوي قيمة أرض غير مبنية ناقص التخفيض المطبق(و هو تخفيض جزافي لوجود مبنى على الأرض) و عادة ما يقارب30%.

2. **الطريقة غير المباشرة:** بواسطة التكلفة العقارية التي تستعمل عادة في تقييم الأراضي المبنية، و تضم التكلفة العقارية للمبنى، سعر الأرض، أتعاب أخصائي مسح الأرض، نفقات التهيئة و الرسوم الأخرى.

ثانيا- المباني: تصنف المباني حسب النظام المحاسبي المالي إلى مباني إدارية، مباني تجارية، مباني صناعية، إلا أنه على العموم يمكن تقييمها بطريقتين هما: [2]

1. **طريقة المقارنة:** وفق هذه الطريقة فقيمة المباني تتحدد من خلال مقارنتها مع مباني أخرى لها نفس المواصفات. و رغم أن هذه الطريقة تعتبر أنسب طريقة للتقييم إلا أنها صعبة للغاية خصوصا إذا كنت أمام سوق غير نشط، لذا يمكننا تقييم المباني من خلال مقارنتها مع مباني جديدة لها نفس

[1] بكاري بالخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2010/2009 ص 56.

[2] Direction General des impôts . OP cit. P40.

المميزات و المردودية و النشاط ، و عليه من منظور قيمة إعادة البناء يمكن تحديد تكلفة المتر المربع و من ثم إيجاد قيمة المبنى مع الأخذ في الحسبان القدم و مدة الإمتلاك . و عليه تتحدد قيمة المبنى انطلاقا من العلاقة التالية :

قيمة المبنى =القيمة الجديدة (المساحة* سعر المتر المربع) * معامل التقادم

حيث ان معامل التقادم = مدة الحيازة المتبقية / مدة الحيازة الكلية (عادة ما تكون بين 25 و 30 سنة).

2. طريقة الحيازة: يتطلب إنجاز مبنى القيام بعدة أشغال و اسستثمارات خلال عدة سنوات، و عليه حسب هذه الطريقة تتحدد قيمة المبنى من خلال تحيين التكاليف الخاصة بكل سنة و تصحيحها بتطبيق معامل التقادم و جمعها للوصول غلى القيمة الحالية للمبنى من منظور قيمة الحيازة.

ثالثا- المعدات و التثبيتات الأخرى: عادة ما تتجاوز مدة الحياة الاقتصادية لمثل هذه الأصول مدة الحياة المحاسبية (الضريبة) و عليه يمكن أن تهلك محاسبيا تماما و تبقى لها قيمة اقتصادية. و هذا ما يتطلب القيام بإعادة تقييمها كل فترة مع الأخذ في الحسبان مصاريف الصيانة المتعلقة بها و التي من المفروض أن تزيد في عمرها الاقتصادي. و على العموم تتحدد قيمة المعدات عن طريق إحدى الطرق الثلاثة: [1]

1. القيمة الإستعمالية: تعتمد هذه الطريقة على تقييم المعدات من خلال قيمة معدات جديدة مماثلة لها مع تطبيق معدل يأخذ في الحسبان مدة الحياة المتبقية ، و تتحدد القيمة الإستعمالية من خلال العلاقة التالية:

VCN القيمة المحاسبية الصافية VG القيمة الإجمالية	قيمة الاستعمال=القيمة الجديدة في المعامل/المعامل $\frac{VCN}{\text{VG}}$ =

[1] Lpid.p41

2. القيمة عن طريق المقارنة: أي تحديد القيمة من خلال القيمة السوقية لمعدات مماثلة. و رغم ان هذه الطريقة صعبة للغاية من حيث صعوبة إيجاد نفس المميزات إلا أنها الأكثر موضوعية و علية يجب القيام بدراسة دقيقة و واقعية لتحديد قيمة المعدات.

3. الطريقة غير المباشرة: تقيم الآلات وفق هذه الطريقة انطلاقا من تكلفة الحيازة . مع الأخذ في الحسبان عمرها الافتراضي و تطور مؤشر السعر . و تحسب كما يلي :

قيمة الآلة = تكلفة الحيازة (1+مؤشر السعر) * المدة المتبقية/ المدة الإجمالية

كما يمكن استعمال طريقة إعادة التقييم بواسطة تحين تكاليف الاستثمارات المنجزة في عدة سنوات، باستخدام معدل إعادة التقييم و معدل القدم.

رابعا– المعدات المحصل عليها بعقد إيجار تمويل: عقد إيجار التمويل هو عقد بين طرفين مستأجر و مؤجر ، يتم بموجبه تحويل شبه كلي للمخاطر و المنافع المرتبطة بالأصل المستأجر مقابل إتاوة عادة ما تكون سنوية. مع إمكانية تحويل الملكية في نهاية فترة التعاقد. و عليه فعقد إيجار التمويل يعتبر وسيلة للتمويل الاستثماري. [1]

و تتحدد تكلفة الأصل بتاريخ التعاقد من خلال تحين الدفعات وفق العلاقة التالية: [2]

$$V = L\frac{1-(1+i)^{-n}}{i} + OP(1+i)^{-n}$$

L الدفعات السنوية

i معدل الفائدة الضمني

n مدة العقد

OP مبلغ رفع خيار الشراء

[1] Georges Legros. Manuel De Finance D'entreprise. Dunod. Paris 2010.p167.

[2] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات و تطبيقها، الصفحة الزرقاء، البويرة 2011 ص 134.

و تقييم الأصول المتحصل عليها بعقد إيجار تمويل بنفس طرق تقييم باقي الأصول، إلا أنه يعمد إلى استبعاد مجموع الدفعات الغير مسددة المحينة في تاريخ التقييم.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لتقييم الأصول الثابتة المادية

تتميز الأصول الثابتة بأنها تستخدم في نشاطات المؤسسة، كما يتم استنفاد منافعها خلال عدة دورات، لذا فالتقييم المبدئي لها جد مهم لأنه يتطلب التمييز بين المصاريف التي تعتبر جزءا من تكلفة الأصل الثابت، وبالتالي توزع على الدورات المستفيدة من خدماته، والمصاريف التي ترصد مباشرة في قائمة الدخل.

أولا- التقييم الأولي للتثبيتات المادية: تقيم التثبيتات المادية مبدئيا بتكلفتها: يتم التقييم المبدئي للأصول الثابتة بالتكلفة والتي تتضمن جميع النفقات العادية والمعقولة والضرورية للحصول على الأصل وجعله جاهزا للاستخدام المرغوب فيه[1]، هذه النفقات يتم رسملتها جميعا بشرط ألا تزيد تكلفة الأصل عن مبلغه القابل للاسترداد[2]،أما المصاريف الإضافية غير المعقولة وغير الضرورية لحيازة الأصل وتهيئته فلا تعتبر جزءا من تكلفته، بل تعتبر مصاريفا ترتبط بالفترة التي حدثت فيها.

1. حالة الشراء: تسجل التثبيتات المادية بتكلفة اقتنائها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعيار IAS16على الآتي:[3]

- ✓ سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع، والصافي من التخفيضات التجارية.
- ✓ تكاليف مباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل،مثل: (مصاريف النقل) بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك(التسليم، المناولة، الجمركة، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير و تهيئة الموقع ...الخ).

---

[1] يوسف عوض العادلي وآخرون، مرجع سابق، ص562.

[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية،2003 ص222

[3] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ،AIS/IFRSدار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010ص 267.

✓ مصاريف الموقع لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند إنتهاء فترة الاستعمال المتوقعة.

✓ تجارب التشغيل.

✓ بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة، كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة أرض أو مبنى.
وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجل:

✓ مصاريف إدارية وأعباء عامة.

✓ مصاريف الانطلاق ومصاريف سابقة للاستغلال.

✓خسائر التشغيل الأولي.

✓ تكلفة القرض الممول لاقتناء التثبيتات المادية باستثناء تبني الخيار المرخص به في النظام المحاسبي الماليSCF حسب ما نص عليه المعيارIAS23(تكلفة القرض).

وعند إقتناء التثبيتات المادية يمكن أن نميز بين حالتين:

أ. **حالة الشراء نقدا (التسديد المباشر):** يمكن المؤسسة أن تشتري أحد عناصر التثبيتات مع التسديد المباشر دون انتظار مهلة لذلك، يمكن أن تستفيد من خصم تعجيل الدفع

ويتم التسجيل وفق القيد الآتي:

21 x		تثبيتات مادية	XX	
	512	البنك		XX
	او 530	الصندوق		XX
		شراء تثبيتات مادية		

ب. حالة الشراء على الحساب: في حالة الشراء على الحساب (شراء الأصل، الدفع بعد أجل) ينبغي تحديد تكلفة الأصل و ذلك أخذ في الحسبان عنصر الزمن، و الهدف من ذلك حياد(عدم تأثر) تكلفة الدين على تقييم الأصل و تسجل هذه الحالة وفق القيد الأتي:

X21		تثبيتات مادية	XX	
	404	موردو التثبيتات		XX
		شراء تثبيتات مادية على الحساب		

2. حالة الإنتاج: في هذه الحالة يسجل التثبيت المادي بتكلفة إنتاجه حسب النظام المحاسبي المالي،فان تكلفة الإنتاج لأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية:[1]

- ✓ سعر شراء المواد الأولية.
- ✓ التكاليف المباشرة للإنتاج.
- ✓ التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة والمتغيرة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى عناصر تكلفة الإنتاج بالتفصيل،لكن حسب المعيار الدولي 16 فإن عناصر التكلفة هي:

أ. **الأعباء المباشرة للإنتاج:** الأعباء المباشرة للإنتاج هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة.

ب. الأعباء غير المباشرة للإنتاج:

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية،-2010 AIS/IFRS،2009 ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر،،2010ص ص: 49 52.

• **التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج:** هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل حصة استهلاك المباني والتجهيزات الصناعية، يضاف عند الاقتضاء ،استهلاك تكاليف التفكيك وحصة استهلاك التجهيزات المعنوية مثل: مصاريف التطوير والبرمجيات.

• **التكاليف غير المباشرة المتغيرة للإنتاج:** هي التي تتغير مباشرة أو تقريبا بشكل مباشر، وفقا لحجم الإنتاج،مثل المواد الأولية غير المباشرة واليد العاملة غير المباشرة، ويتم توزيع التكاليف المتغيرة للإنتاج لكل وحدة منتجة على أساس الاستخدام الفعلي لإنشاءات الإنتاج كما أن تكاليف الاقتراض (أعباء الفوائد، اهتلاك علاوات التسديد ومصاريف الإصدار) لتمويل شراء أو إنتاج تجهيز مادي، معنوي يمكن أن تدرج في تكلفة الأصل إذا تحققت جملة من الشروط:

✓ يتطلب إنجاز الأصل مدة طويلة (حسب SCF12 شهرا) قبل استعماله وبيعه.
✓ يخص فترة إنتاج هذا الأصل،حتى الشراء أو الاستلام النهائي.

3. حالة التبادل:[1] يحدث أن تتبادل المؤسسة الأصل الثابت المادي مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ماعدا حالة كون التبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية أو أنه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء كان ذلك بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيم العادلة المعطى في إطار التبادل.

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ ا هي القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.

4. حالة الحصول على تثبيتات عن طريق مساهمات عينية: عند تأسيس المؤسسة أو في حالة زيادة رأس مالها بمختلف الطرق ،إذا تقدم مالك المشروع أو المساهمين الجدد برأس مال على شكل أصل عيني وليس نقدي، وإذا كان هذا الأصل العيني من عناصر التثبيتات المادية فإنه يقيم بالقيمة العادلة، والغالب أن تكون القيمة السوقية لتلك الأصول ،وتسجل على النحو الآتي:

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ،AIS/IFRSدار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010ص 291.292.

21X		تثبيتات مادية	XX	
	10	رأس المال الصادر		XX
		الحصول على مساهمات عينية		

5. حالة الحصول على تثبيتات مادية عن طريق عقود إيجار تمويل: في حالة حيازة تثبيت عيني عن طريق عقود إيجار تمويل يسجل قد إيجار التمويل في الأصول بحيث يجعل أحد حسابات القيم الثابتة مدينا (حساب 21) ويقابله حساب الديون الخاص ذا العقد حساب الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويل(حساب 167) في الجانب الدائن ويسجل كما يلي :

21X		تثبيتات مادية	XX	
	167	الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل		XX
		الحصول على تثبيتات عن طريق عقود إيجار التمويل		

وعندما يتم تسديد الدفعات حسب الاتفاق يجعل حساب 167مدينا بمبلغ السداد وكذلك المصاريف المالية حساب 66 يجعل مدينا ،وفي الدائن يكون أحد حسابات الخزينة، كما يلي :

167		الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل	XX	
66		المصاريف المالية	XX	
	5X	الحسابات المالية		XX
		تسديد الدفعات المتفق عليها		

كما ينجر عن هذه الحالة معالجة محاسبية لدى المؤجر سوف يتم دراستها في المبحث الخاص بالتثبيتات المالية لأن قروض و ديون على عقود إيجار الدين المشكل من الإستثمار الصافي يسجل في حساب التمويل 274 ، كما سيتم توضح عقود إيجار التمويل.

6. حالة الحصول على التثبيتات عن طريق القروض: يمكن أن ترتبط بتكلفة التثبيت إذا اختارت المؤسسة ذللك حسب المعيار IAS23 و ذللك بإحترام الشروط التالية:[1]

✓ إذا تطلب الأصل مدة طويلة (حسب SCF أكثر من 12 شهرا) (لم تحدد المدة في المعيار) قبل ان يستعمل او يباع

✓ في حالة اقتراض الاموال خصيصا للحصول على هذا التثبيت.

✓ في حالة القروض العامة ، التي استعملت في الحصول على التثبيت.

و تسجل محاسبيا كما يلي :

661		الحسابات المالية	XX	
	5X	دفع الفوائد		XX
X2		التثبيت المعني	XX	
	661	تحميل تكاليف القرض بتكلفة التثبيت		XX

7. حالة الحصول على التثبيتات عن طريق الإعانات: إعانات عمومية تعالج بطريقتين: IAS20 حسب:

[1] حواس صلاح، المحاسبة العامة،دروس مواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر.ص33.

✓ إما ان تعتبر الإعانة كإيرادات للمؤسسة و هذه الطريقة التي اعتمد عليها SCF.

✓ إما ان تطرح من تكلفة الأصل, وهذا ما يخفض تكاليف الامتلاك لاحقا.

وبالتالي الطريقتين لهما نفس الأثر على النتيجة، وذلك برفع الإيرادات في الأولى وتخفض الأعباء في الثانية.

وتخضع المعالجة المحاسبية للإجراءات التالية:

✓ تسجل الإعانات سواء إعانات الاستغلال أو إعانات الاستثمار كإيراد لدورة أو عدة دورات مالية بنفس وتيرة.

✓ ظهر الإعانة المرتبطة بالتثبيت في الميزانية كإيرادات مؤجلة، إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات قابلة للاهتلاك فإنها تسجل في الإيرادات تناسبا مع الاهتلاك.

أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات غير قابلة للاهتلاك فان الإعانة تحول إلى إيراد في اجل أقصاه 10 سنوات بطريقة خطية، أما إذا كانت إعانات الاستغلال فإنها تحول إلى النتيجة مباشرة بتاريخ استلامها، وإذا لم تلتزم المؤسسة ببعض بنود العقد او الاتفاق تطالب الحكومة باسترجاع تلك الإعانة جزئيا او كليا.

و مراحل المعالجة تكون كالأتي :

131		إعانات التجهيز	XX	
	2X	تثبيتات		XX
		الحصول على إعانات		

131		إعانات التجهيز	XX	
	446	السيولة		XX

		تمويل منتظر		

446		السيولة	XX	
	512	البنك		XX
		تحصيل الإعانة		
512		البنك	XX	
	2X	التثبيتات		XX
		اقتناء التثبيتات		
131		إعانات التجهيز	XX	
	754	أقساط إعانات الاستثمار		XX
		الحصول على إعانات الاستغلال		

512		البنك	XX	
	74	إعانات الاستغلال		XX
		الحصول على إعانات الاستغلال		

ثانيا– النفقات اللاحقة للأصول الثابتة: [1]

يتم إضافة النفقات اللاحقة للأصول الثابتة إلى القيمة الدفترية للأصل إذا ما أدت هذه النفقات إلى إدخال تحسينات على أداء الأصل، ومن ثم زيادة المنافع المستقبلية له عن ما كانت محدد أصلا طبقا لمعايير الأداء المقدرة للأصل، وبشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية، ومن أمثلة التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصل:

• إدخال تعديل أو تطوير على الأصل يؤدي إلى زيادة طاقته الإنتاجية أو لإطالة عمره الإنتاجي أو تحسين جودة الإنتاج بصورة ملموسة، أو إتباع طرق جديدة للإنتاج تؤدي الى تخفيض تكاليف التشغيل بشكل ملحوظ عما كان محددا لها مسبقا.

• يتم تحميل نفقات الإصلاح وصيانة الأصول الثابتة كمصروف على الفترة التي أجريت فيها حيث إن الغرض من هذه النفقات هو المحافظة على استعادة قدرة الأصل على تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتوقعها المؤسسة طبقا لمعايير الأداء المقدرة مسبقا للأصل.

• عندما يتم تخفيض القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة أي هناك خسارة طرأت على المنافع المستقبلية المقدرة له ، فان أي نفقات استعادة هذه المنافع المستقبلية المتوقعة يمكن رسملتها بشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الإستردادية، وينطبق هذا أصلا على الأصل الذي تقتنيه المؤسسة ويكون عليها تحمل النفقات الضرورية لجعله صالح للتشغيل.

ثالثا– التقييم الاحق للأصول الثابتة المادية:

تقييم الأصول الثابتة المادية بطريقتين رئيسيتين هما: [2]

طريقة التكلفة: تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الاهتلاك– خسائر القيمة طريقة إعادة التقييم

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 296.

[2] محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر،2010، ص 109.

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية

المبحث الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية

من خلال المبحث السابق أتضح أن للمؤسسة الخيار في اتخاذ احد الطريقتين نموذج أو طريقة إعادة التقييم، مادام أن شروط تطبيق هذا النموذج بالنسبة للتثبيتات المعنوية هي تشابه الشروط بالنسبة للتثبيتات المادية، لذلك خصص لها هذا المبحث لتوضيحها أكثر من خلال التثبيتات المادية .

المطلب الأول: كيفية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية

أولا– تعريف إعادة التقييم:

إن إعادة تقييم تثبيت ما هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية، والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل الوزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.[1]

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشتمل عناصر كل فئة من التثبيتات ،وأن لا تقتصر(عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد وفي حالة إختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة(أي سنويا).

ثانيا– عمليات إعادة التقييم: و هي نوعان:

1. عمليات إعادة تقييم منظمة: أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفى حاليا، فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير الواردة في قانون الضرائب المباشرة، وكانت آخر عملية "إعادة تقييم منظمة للتثبيتات" تمت بموجب المرسوم التنفيذي 07–210 الصادر بتاريخ 2007/07/04 و المحدد لشروط إعادة

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2011، ص ص:218 .2019.

تقييم الاستثمارات (التثبيتات) المادية القابلة للإهتلاك، و كذا التثبيتات غير قابلة للإهتلاك ،و قد حدد أخر أجل لإجراء عمليات إعادة التقييم بنهاية السنة 2007.

2- عمليات إعادة تقييم حرة: أي تقوم ا المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، وحاليا عمليات إعادة التقييم هي حرة، وفوائضها خاضعة للضريبة.

ثالثا-التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم:

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل، وفي المقابل حساب الأموال الخاصة ح 105فرق إعادة التقييم لكن، إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء.[1]

رابعا- أساس إعادة تقييم التثبيتات المادية: هنالك حالتين هما: [2]

1. إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت: في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية).

أي أن: **(معامل إعادة التقييم= القيمة العادلة للأصل÷ قيمته المحاسبية الصافية)**

حيث أن القيمة المحاسبية الصافية: هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الإهتلاكات المتراكمة خسائر القيمة المسجلة.

إن فرق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى، والتسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم يكون كالآتي:

2X		التثبيتات المادية (زيادة قيمة الأصل)	XXX	
	28X	اهتلاك الثابت (زيادة اهتلاك مجمع)		XXX
	105	راس المال الصادر		XXX
		إعادة تقييم التثبيت		

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت.

2. إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت: وتتم وفق المراحل الآتية:

✓ ترصيد الإهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقيمه مع ساب الأصل المعنى للحصول على قيمته المحاسبية الصافية.

✓ تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية ،و ذا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية ،كما في القيد الآتي:

2XX		تثبيتات مادية(زيادة قيمة الأصل)	XXX	
	105	فارق إعادة التقييم		XXX
		إعادة تقييم التثبيت		

وفي اية السنة يحسب قسط الاهتلاك السنوي بقسمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها للتثبيت على فترة استخدامه المتبقية .

المطلب الثاني : أهداف إعادة تقييم الأصول المادية الثابتة [1]

أولا– الهدف الإعلامي: أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية، ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق.

ثانيا– الهدف المالي: أي جعل الإهتلاكات مصدرا حقيقيا و كافيا لتمويل التجهيزات التي تم إهتلاكها بصفة كاملة.

ثالثا– أهداف اقتصادية: ونعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

[1] المرجع السابق، ص،228.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الأصول المادية الثابتة

أعطى النظام المحاسبي المالي للكيان إمكانية تقييم التثبيتات المادية ، بعد إدراجها الأولي في الحسابات بكلفتها منقوص منها ما يتجمع من إهتلاك و خسائر القيمة بقيمها الحقيقية (القيمة العادلة)، في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها الإهتلاكات و خسائر القيمة اللاحقة و تتم هذه العملية بإنتظام، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية إختلاف كبيرا عن قيمها السوقي في تاريخ الإقفال، و يصحح مجموع الإهتلاك بتاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للتثبيت ،بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه، و تعالج عملية إعادة التقييم محاسبيا كما يلي :

أولا– إعادة التقييم السلبي للأصول الثابتة المادية :

نقول أننا أمام تدهور في قيمة التثبيتات إذا كانت قيمها الحالية (القيم القابلة للتحصيل) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (القيمة الدفترية) و منه يتم إثبات خسائر القيمة محاسبيا كما يلي:[1]

681		مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة أصول غير جارية	XXX	
	29	خسائر القيمة عن التثبيتات		
		إثبات خسائر القيمة		XXX

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بمراجعة تدني القيمة المسجل في السنوات السابقة ، فتدني القيمة ليس نهائيا يمكن رفعه ، تخفيضه أو إلغاؤه فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية تقوم المؤسسة بإسترجاع خسارة القيمة إلا أن هذا الإسترجاع مقيد بشرطين هما:

- **الشرط الأول:** لا يمكن أن يتعدى مبلغ الإسترجاع مبلغ المؤونة المسجلة سابقا.

[1] رفيق يوسفي، المحاسبة المعمقة محتضرات مدعمة بأمثلة مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي تبسي تبسة 2007، ص 86.

• **الشرط الثاني:** لا يمكن في أي حال من الأحوال ان يؤدي الإسترجاع إلى قيمة محاسبية صافية أكبر من القيمة المحاسبية الصافية الواجب الحصول عليها في حالة الإهتلاك العادي.

و تعالج محاسبيا عملية المراجعة الدورية السنوية للمؤونة كما يلي:

1. رفع مبلغ خسائر القيمة:

681		مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة أصول غير جارية	XXX	
	29	خسائر القيمة عن التثبيتات		XXX
		إثبات خسائر القيمة		

2. تخفيض أو إلغاء المؤونة:

29		خسائر القيمة من التثبيتات	XXX	
	781	إسترجاع خسائر القيمة أموال غير جارية		XXX
		تخفيض او إلغاء المؤونة		

ثانيا– إعادة التقييم الإيجابي للأصول الثابتة:

عند قيام المؤسسة بتقدير القيمة السوقية للتثبيت المعني وجب عليها تصحيح العمليات المحاسبية السابقة المعلقة بهذا التثبيت و تسجيلها محاسبيا كما يلي:[1]

معدل إعادة التقييم = القيمة السوقية / القيمة المحاسبية الصافية (بتاريخ إعادة التقييم)

القيمة الإجمالية للتثبيت بعد إعادة التقييم = تكلفة الإقتناء * معدل إعادة التقييم

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره ص 57.

2x		التثبيت المعني	XXX	
	x28	إهتلاك التثبيت المعني		XXX
	105	فارق إعادة التقييم		XXX
		تصحيح الإهتلاك و تسجيل الفارق		

ثالثا– حالات خاصة لإعادة التقييم:

وفق النظام المحاسبي المالي تتم عملية إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيت المعني اختلافا كبيرا عن قيمتها الحقيقية (العادلة)، و عليه يمكن ان تظهر بعض الحالات الخاصة عند إعادة التقييم يمكن تلخيصها فيما يلي:

✓ تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كنواتج إذا كانت تعوض أعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق إدراجها في الحسابات كأعباء في حدود خسارة القيمة المسجلة.

✓ إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة . فإن هذه الخسارة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة لنفس الأصل.

خلاصة:

بعد دراسة التثبيتات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي اتضح أنه اهتم بالتثبيتات من لحظة دخولها للمؤسسة سواء عن طريق الحيازة أو الإنتاج أو اندماج مؤسسات أو أي طريقة أخرى، مرورا بتصنيفها و خصائصها كما تم توضيحها في هذا الفصل، حيث بين كل ما يتعلق بالأصول المادية الثابتة من تقييمها و طرق ذلك ، وكذا كيفية تسجيل ذلك محاسبيا.

حيث أصبح تقييم التثبيتات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية وهو المبدأ السابق، ونموذج القيمة العادلة وهو من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، الذي سمح بإعطاء صورة آنية وحقيقية عن قيمة التثبيتات للمؤسسة، مما يسهل إتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة وحتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين، وصولا إلى كيفية معالجة تثبيتات المؤسسة و إعادة تقييمها بالطريقتين الحرة و المنظمة إلى غاية الوصول إلى الأهداف المنشودة .



الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية

تمهيد:

تعد القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة، و هي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها و حتى تكون هذه القوائم مفهومة و واضحة لكل الأطراف المستخدمة لها لابد أن تعد وفق مبادئ و أسس متعارف عليها دوليا ، و بما أن القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسي إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين لتقديم معلومات محاسبية كمية للعديد من الأطراف، فإن فهم هذه القواعد و معرفة القواعد المحاسبية التي تحكم إعداد البيانات و التقارير من قبل المستخدمين أصبح أمرا ضروريا، إذ من المتوقع ألا يكون هناك تحليل مفيد للقوائم المالية بدون فم كاف للمعايير و الطرق المحاسبية المتبناة في إعداد هذه القوائم.

وعليه سنتناول في ها الفصل الإطار النظري للقوائم المالية و قسمناه إلى ثلاث مباحث رئيسية:

المبحث الأول: تطرقنا فيه إلى ماهية القوائم المالية حيث يتضمن مفهوم القوائم المالية و خصائصها و أهدافها و أهميتها و عرضها.

المبحث الثاني : يتناول أنواع و فروض و مستخدمي القوائم المالية.

المبحث الثالث: سوف نتطرق إلى جودة القوائم المالية و المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بعرضها و إعدادها، حيث يتضمن الإطار العام للجودة و معايير جودة القوائم المالية و العوامل المؤثرة عليها و المعايير المتعلقة بعرض القوائم المالية.

المبحث الأول:الإطار المفاهمي للقوائم المالية

القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، و التي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة و ما حققته من نتائج.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها

أولا: تعريف القوائم المالية

• هي الوسائل التي بموجبها تنقل للإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح و المركز المالي للوحدة الاقتصادية.[1]

• إن القوائم المالية هي الناتج النهائي للمحاسبة حيث يتم في النهاية تلخيص جميع البيانات التي يتم تسجيلها في الدفاتر و التي تظهر في دفتر الأستاذ *على* شكل مجموعة من التقارير، و التقارير ليست هدفا في حد ذاتها و إنما وسيلة للحصول على المعلومات و النتائج للاستفادة منها في اتخاذ القرارات،والحكم على نتائج عمليات الوحدة و تقييم مركزها المالي. [2]

• تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات المالية و تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعدادها و تزودهم بالمعلومات الضرورية، و هنا تتجلى أهمية المسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن التظليل و الغش في القوائم المالية و بالتالي يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا من الناحية القانونية تجاه المؤسسة أو العميل للحكم على صحة القوائم المالية وخلوها من التحريف و الغش، و من هنا يتم تعريف القوائم المالية كما يلي :

• تعرف القوائم المالية على أنها: " تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان و نجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية تحت مسؤولية المسيرين و تعد في أجل

[1] مشري حسناء، دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات' مذكرة ماجستير، غير منشورة ، كلية العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2008/2007 ،ص10.

[2] محمد عباس بدوي،المحاسبة و تحليل القوائم المالية، دار الهناء ، مصر،2009، ص 262.

أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة ، مع ضرورة عرض البيانات المالية بالعملة الوطنية".

• تعرف القوائم المالية على أنها :" المصدر الأساسي للمعلومات المالية، إذ يعتمد عليها الكثير من المستخدمين، و تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعدادها، فيجب أن تراعي احتياجات هؤلاء المستخدمين حيث تقوم الإدارة بقياس و تلخيص و تصنيف و عرض المعلومات المالية التي توضح نتيجة العمليات المالية التي قامت بها خلال فترة معنية و مركزها المالي في نهاية الفترة في صورة قوائم مالية".

• تعرف القوائم المالية على أنها :" الناتج النهائي و الأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء معلومة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث و الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية و ملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن يستفاد منها في اتخاذ القرارات المختلفة".

ويتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على أنها تمثل سنة مالية تبدأ في 1\1 و تنتهي في 12\31 وهي تقدم إلى مجموعة من الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية ،سواء كانت من داخل الوحدة الاقتصادية مثل :(المالكين،الإدارة بمختلف مستوياتها، العاملين في الوحدة الاقتصادية) أو من خارج الوحدة الاقتصادية مثل :(المساهمين، المستثمرين، المصاريف و المؤسسات المالية الأخرى ،الدائنين والمقرضين ،أجهزة الدولة المختلفة مثل الوزارة المختصة، وزارة التخطيط ، الهيئة العامة للضرائب)، حيث يتم اتخاذ العديد من القرارات في ضوء البيانات التي تحتويها القوائم المالية.[1]

ثانيا:خصائص القوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالبا بأن تظهر بصورة صادقة و عادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة.

[1] الجريدة الرسمية، القانون 11.07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 27.26، العدد 74 الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص5.

مع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية و معايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة و عادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الأتي:

1. القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين.لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية و المحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسات المعلومات بالقدر المعقول من العناية. وعلى كل حال فغنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

2. الملائمة: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. و تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

إن الدورين التنبؤي و التأكيدي للمعلومات متداخلين على سبيل المثال المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة و هيكلها يعتبر ذا قيمة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة على استغلال الفرص و على التصدي للأوضاع المعاكسة و تلعب نفس المعلومات الدور التأكيدي فيما بتعلق بالتنبؤات الماضية حول طريقة هيكلة المنشاة و نتائج العملات المخططة مثلا.[1]

أ/ المصداقية: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها و يعتمد عليها، و تتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

يمكن أن تكون المعلومات ملائمة و لكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا فعلى سبيل المثال إذا كانت مشروعية مبلغ التعويضات

[1] أمين السيد أحمد لطفين، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية،الطبعة الأولى، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 2008، ص 50.

المطالب بها موضع نزاع قانوني فان اعتراف المنشاة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب في حين أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة.

وتتعرض غالبية المعلومات المالية إلى بعض المخاطر في كونها لا ترقى إلى التعبير الصادق الذي يفهم أنها تصوره و هذا ليس بسبب التحيز فيها و لكن إلى الصعوبات الملازمة و المتأصلة في التعرف على العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تصميم و استخدام وسائل قياس و عرض المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات المالية و الأحداث.[1]

ب/ الجوهر قبل الشكل: إن جوهر العمليات المالية و الأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك التي تظهر في الشكل القانوني.فعلى سبيل المثال يمكن أن تتخلص المنشأة من أصل ما إلى طرف أخر بطريقة يفهم من وثائقها أنها نقل لملكية الأصل إلى *الطرف* الأخر إلا أن هناك اتفاقيات تضمن استمرارية تمنع المنشأة من الاستفادة بالفوائد المستقبلية للأصل. و في مثل هذه الظروف فان إتباع العملية عملية بيع لا تمثل بصدق العملية التي تمت {إذا كان هناك عملية أصلا}.

ج/ الحياد: يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد و الخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية . ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيقي نتيجة محددة سلفا.

الحيطة و الحذر: يقصد بالحيطة و الحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول و الدخل أو تقليل للالتزامات و المصروفات.و لا تعني ممارسة الحيطة و الحذر خلق احتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها أو تقليل معتمد للأصول و الدخل أو مبالغة معتمدة للالتزامات و التصرفات حيث عندها لا تكون القوائم محايدة و عليه فلن تتوفر فيها خاصية المصداقية. من المتوقع أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة و الملازمة لكثير من الأحداث و الظروف التي يمكن تجنبها مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل و تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة و مطالبات الضمان التي يمكن أن تحدث. [2]

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،مرجع سابق، ص ص 52 53.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 54 56.

ج/ الاكتمال: من اجل أن تتصف بالمصداقية يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة. أي أن حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة و بهذا تصبح غير صادقة و غير ملائمة.

4. القابلية للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشئات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية و أدائها و التغيرات في مركزها المالي. و عليه فإن عملية قياس و عرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة عبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشأة المختلفة.

يجب أن لا تخلط الحاجة إلى القابلية للمقارنة مع التوحيد كما يجب أن لا تعيق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة.إن من غير المناسب للمنشأة أن تستمر في عملية محاسبية بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملائمة و المصداقية كما أنه من غير المناسب للمنشاة أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعليل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملائمة و مصداقية .

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية و أهميتها

أولا: أهداف القوائم المالية

يشير إطار العمل إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع و أدائه المالي و التغير في مركزه المالي. بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية، كما يشير كذلك إلى أن القوائم المالية معدة لهذا الغرض، تفي باحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات التي قد تكون هناك حاجة لها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، لأنها تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية ، ولا تعرض معلومات غير مالية.

قد أشار إطار عمل القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى ما يلي:

1. حاجة المستخدمين إلى تقييم قدرة المشروع على توليد التدفقات النقدية.

2. إن المركز المالي للمشروع يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابته و هيكله المالي.

3. الحاجة للمعلومات المتعلقة بالربحية لتقييم التغيرات في الموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة المشروع في المستقبل.

4. فائدة معلومات المركز المالي للمشروع في تقييم أنشطته الاستثمارية و التمويلية و التشغيلية.

5. إن معلومات المركز المالي تحتويها الميزانية ، ومعلومات الأداء تحتويها قائمة الدخل.

ما أشار إطار العمل لإعداد و عرض القوائم المالية أن هناك فرضيتين أساسيتين تقوم عليها القوائم المالية هما أساس الاستحقاق و فرض الاستمرارية.[1]

كما ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية.

كذلك فقد ورد في نفس الإطار ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية ،و لكنها توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من لأجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة و لا توفر معلومات غير مالية.

لكن القوائم المالية تظهر نتائج عمل الإدارة و تساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدتها مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قرارتهم حول لاستمرارية في الاستثمار في المنشأة أو التنازل عنها و بيعها و الاتجاه نحو منشأة أخرى و التصويت على الإبقاء على الإدارة و عزلها .[2]

وكل هذا يوضحه الشكل رقم (2-1) كما يلي:

[1] سليم عباسي، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك التجارية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 2014، ص 13.

[2] حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2000، ص 16.

الشكل رقم(2-1) : الأهداف العامة للقوائم المالية



المصدر: بوركاب، لافي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 34.

ثانيا:أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية و الغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي:[1] أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

1. أداة اتصال: فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال لرسالة واضحة و مفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة و النتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة و المستثمرين فيها و وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة و الموردين العملاء، البنوك.... ، و أيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.

2. وسيلة في تقييم الأداء: تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة و مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة و كذا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة و الحكم على كفاءتها و استعمال الموارد الموضوعة تحت كيفية استخدام موارد المؤسسة.

3. وسيلة في اتخاذ القرارات المناسبة: حيث تساعد الإدارة و مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل و مساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة، مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

[1] مشري حسناء، دور و أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرار، مرجع سابق،ص 68.

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم المصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين و المقرضين و المحللين الماليين و غيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها، و تقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي، أو نصف سنوي، أو الربع سنوي.[1]

نص قانون 07\11حسب المادة 25 ما يلي: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية و حسابات النتائج.

1. قائمة المركز المالي (الميزانية): تعرف كذلك بالميزانية العمومية بأنها مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة،[2] توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشاة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات و ما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير،[3] تظهر أثر لنتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية .[4]

تعرف كذلك على أنها عبارة عن الكشف الإجمالي للأصول و الخصوم (الخصوم = الديون) و رؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات .

---

[1] أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان: دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي و إيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13 .15 أكتوبر 2009، ص 16.

[2] خديجة لدرع و ليلى عبد الرحيم، مداخلة بعنوان: قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد LAS1ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التفوق و التطبيق، معهد العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و 26 ماي 2010، ص 5.

[3] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، الأردن، ص 169.

[4] كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص13.

أهمية الميزانية: أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة و مقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، تبرز و التزامات المؤسسة لدائنها و حق الملاك على صافي أصول المؤسسة، ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي:

- ✓ تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة.
- ✓ تقدير درجة السيولة و المرونة المالية في المؤسسة.
- ✓ حساب معدلات الإهتلاك.

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية: فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية و هي:

- **جانب الأصول:** يعرف الأصل وفق المادة 1 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي كالآتي:"تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية و الموجهة لأن توفر له أحداث اقتصادية و مستقبلية."

و الأصول هي الموارد الاقتصادية المملوكة للمنشأة و التي يمكن قياسها محاسبيا ، و هي تعبر عن منافع اقتصادية محتملة في المستقبل تمتلكها المنشأة ، و تسيطر عليها ، و تكون عادة الأصول ملموسة بطبيعتها بمعنى أن لها كيان مادي ملموس و مثال على ذلك : الأراضي والمباني ، المعدات و الأدوات ، البضاعة ، و النقدية مع ذلك فإن هناك بعض الأصول مثل حسابات المدينين و حقوق الاختراع تكون غير ملموسة ، و تنشأ قيمة الأصول الغير ملموسة من حقوق قانونية للمنشأة للحصول على مبالغ نقدية معينة من المدينين في المستقبل أو من استغلال اختراع معين. [1]

[1] وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر، الإسكندرية، 2011، ص 7.

➢ **الأصول الغير جارية:** هي مجموعة الموارد الاقتصادية التي لها وجود مادي ملموس تتحصل عليها المؤسسة من خلال استخدامها في نشاطها للمؤسسة لعدة سنوات أي هي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة)، و هذه الأصول تشمل:[1]

✓ الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة و هي الأصول المعنوية (برامج الإعلام الآلي و المحل التجاري) و الأصول العينية (المباني و المعدات).

✓ الأصول المالية التي تتم حيازتها بغرض توظيفها على المدى طويل الأجل أو غر موجهة لتم بيعها خلال 12 شهر ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.

و تتمثل أهم الأصول الغير جارية فيما يلي:

• **التثبيتات الغير مادية:** التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، فارق الاقتناء ...

• **التثبيتات المادية:** و تشمل كل من المباني و الأراضي، التركيبات التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية، بالإضافة إلى القيم الثابتة المادية الأخرى.

• **التثبيتات المالية:** و يقصد بها أساسا تلك السندات المثبتة، فهي تتعدى مدة بقاءها في المحفظة المالية للمؤسسة ل 12 شهر و منها سندات المساهمة: و الحسابات الدائنة الملحقة، السندات المثبتة، القروض و الديون.

➢ **الأصول الجارية** :هي الأصول التي تتوقع المؤسسة بيعها و استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية و التي تعتمد من تاريخ شراء المواد الأولية و تاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي يتم شرائها بد بيعها خلال 12 شهر و كذا على العملاء النقديات.[2]

[1] بن خروف جليلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في علوم التسيي، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008، ص 62.

[2] مؤيد راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الطبعة الثالثة، 2001، ص 38.

و تتمثل أهم الأصول الجارية في:

- **المخزونات:** و تتضمن البضائع و المواد و اللوازم المشتراة أو المنتجة لهدف إعادة بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع و الاستغلال .

- **الديون الدائنة و الاستخدامات المماثلة:** و هي ما لا للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو كان نتيجة لأنشطة أخرى، مثل سلف الموظفين أو القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة و يجب عند تقويم تلك الأصول عمل مخصصات احتياطية في حالة و جود خسارة محتملة أو انخفاض في القيمة.

- **الموجودات و ما يماثلها:** و هي تخص القيم القابلة للتوظيف و النقدية بالخزينة و الودائع تحت الطلب، بالإضافة إلى أشباه الخزينة التي تتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد و معروف من النقدية و لتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغير في قيمتها.

➢ **جانب الخصوم:** لقد عرفتها المادة 1 من النظام المحاسبي المالي كالآتي:" تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية و التي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية."

و الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة، و هذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء و قد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها و هي تشمل:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر مع رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر.

- الخصوم غير جارية التي تتضمن فائدة.

- الموردون و الدائنون الأخرون.

- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).

– خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية.

و فيما يلي يوضح الجدول نموذج الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم (2–1): نموذج الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

الأصول	الخصوم
الأصول الغير متداولة: . القيم الثابتة المالية. . القيم الثابتة المادية. . القيم الثابتة المعنوية. . القيم الثابتة الجارية. . الأصول الضريبية المؤجلة.	**الأموال الدائمة:** . رأس المال المطلوب. . الاحتياطات. . فارق إعادة التقييم. . نتيجة الدورة. . الخصوم الغير متداولة. . قروض و ديون مالية. . ضرائب مؤجلة.
الأصول المتداولة: . المخزونات و الحسابات الجارية. . الزبائن و الحسابات الملحقة. . حسابات الخزينة الموجبة.	**الخصوم المتداولة:** . الموردون و الحسابات الملحقة. . الضرائب. . حسابات الخزينة السالبة.

المصدر: بوركاب مصطفى، لافي إبراهيم، مرجع سبق ذكره ص 45.

2. قائمة الدخل(جدول حساب النتائج): يصف عمليات المنشأة أو الوحدة الاقتصادية على فترة زمنية و هذا غالبا ما تكون فترة سنة مالية، الإيرادات و التكاليف يتم الاعتراف بها عند حدوث المبيعات و ليس عند تحصيل النقد عند الزبائن.[1]

في تعريف آخر فانه يسمى كذلك بقائمة الدخل، تبين نتيجة أعمال إدارة المنشأة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول و المطلوبات و حقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين { ميزانية أول مدة و آخرها}، و يبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح.

كما يعتبر كوثيقة محاسبية تلخص نشاط المؤسسة خلال دورة معينة، كما أنه يساعد على تحديد مجاميع المحاسبة الوطنية على مستوى الاقتصاد الوطني ،وهو مجزأ إلى ستة مستويات و هي: الهامش الإجمالي و القيمة المضافة و نتيجة خارج الاستغلال ونتيجة الدورة الإجمالية ثم نتيجة الدورة الصافية .[2]

أهمية إعداد جدول حسابات النتائج: إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن:

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في حسابات النتائج: يتكون حسابات النتائج من عنصرين أساسيين هما النتائج و الأعباء، ولقد عرفها النظام المحاسبي المالي كما يلي:

---

[1] منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الخامسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 56.

[2] عزة الأزهر، بلقاسم بن خليفة، نجية صالحي، مقارنة و تكييف القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري وفق المعايير المحاسبية الدولية، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 13 و 14 جانفي 2013، ص 4.

1. النواتج: تتمثل نواتج السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم ،كما تمثل نواتج استعادة خسارة في القيم و الاحتياطات المحددة موجب قرار من الوزير المكلف بالمالية و هي تتكون من:

أ/ **نواتج الاستغلال:** تمثل مبيعات البضائع التجارية و المختلطة للإنتاج المباع في المؤسسة الصناعية و الاقتصادية و المختلطة و الإنتاج المخزن الذي يشمل على تغيرات عناصر المخزون من المنتجات التامة و النصف مصنعة بالإضافة إلى الأداءات و تحويل أعباء الإنتاج.

ب/ نواتج خارج الاستغلال: تتمثل في المنتجات الاستثنائية عن عملية التسيير للدورة و الدورات السابقة.

2. الأعباء: تتمثل أعباء السنة لمالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول ، أو فشكل ظهور خصوم ، و تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات و الاحتياطات و خسارة القيمة و تتكون من:

أ/ **أعباء النشاط العادي:** تمثل الأعباء التي تم استعمالها في النشاط العادي للمؤسسة كاستهلاك البضائع و المواد و الخدمات خلال العملية الإنتاجية.

ب/ أعباء النشاط الغير عادي :وهي الأعباء التي تخص دورات سابقة و مؤونات استثنائية.

3. قائمة تدفقات الخزينة (جدول سيولة الخزينة): هو حالة من التوليفة الكاملة و النهائية لشرح الاختلافات في المؤسسة، و بالتالي يحدد مقبوضات {مصادر السيولة } و المصروفات {المخصصات النقدية} التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية خلال الفترة المحاسبية، تهدف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلية و الخارجية للأغراض المختلفة سواء كانت تمويلية أو تشغيلية أو استثمارية.[1]

[1] منير إبراهيم هندي، مرجع سابق، ص 56.

– يضمن التغيرات التي تحدث في الميزانية جدول حسابات النتائج، و يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من التحكم في تسيير الخزينة و ما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية و هي تتضمن :[1]

- ✓ تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية.
- ✓ تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية.
- ✓ تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة التمويلية.

تعتبر المعلومات عن التدفقات النقدية لأي مؤسسة مفيدة في تزود مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية و توقيت و مدى تأكيد توليدها، و بهدف المعيار الدولي السابع إلى تقديم معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية و ما في حكمها و ذلك عن طريق قائمة التدفقات و التي تبوب التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية و الأنشطة الاستثماري و الأنشطة التمويلية .

حيث يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين :

أ/ الطريقة الغير مباشرة: هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية و على جدول تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

ب/ الطريقة المباشرة: هي نفس المضمون في الطريقة الغير مباشرة لكن تنطبق من التحصيلات و التسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن و الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل ، اقتراض ، تسديد القروض ، الرفع من رأس المال ....الخ.[2]

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الدولية بودواو، الجزائر، 2009، ص 25.

[2] صلاح حواس، التوجه الجديد لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، الجزائر، 2008، ص 189.

أهمية عرض معلومات جدول تدفقات الخزينة:

تتمثل أهمية عرض معلومات جدول تدفقات النقدية فيما يلي:[1]

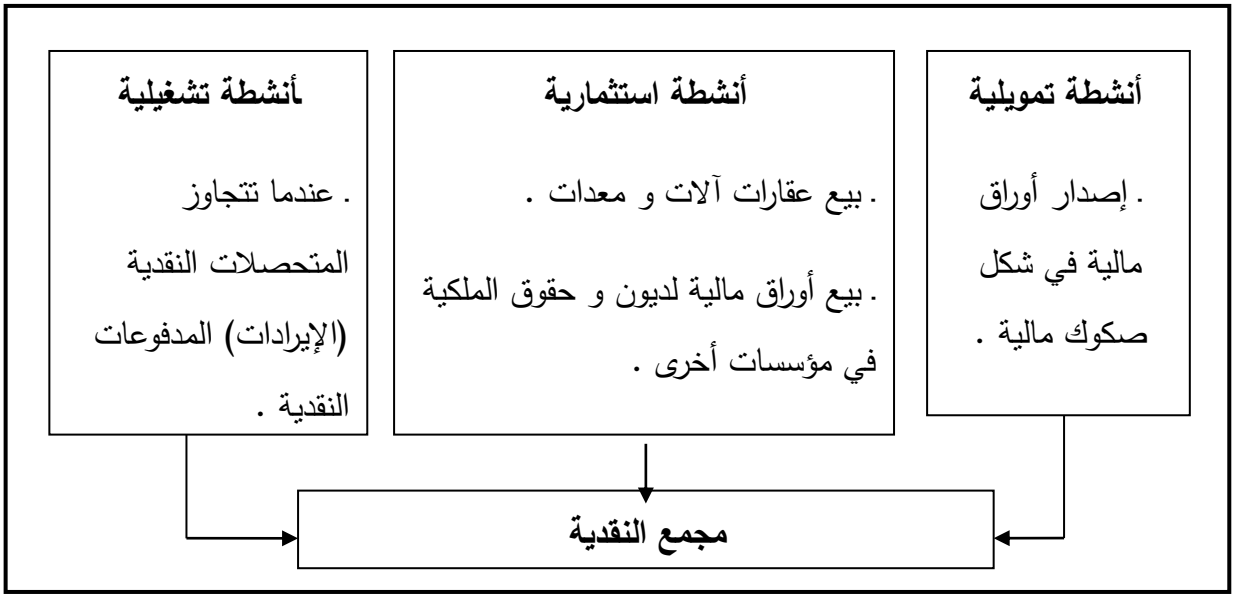
✓ تعتبر معلومات التدفق النقدي مهمة لمستخدمي البيانات المالية كونها تستبعد تأثيرات المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات و الأحداث ، و بالتالي زيادة درجة قابيلة مقارنة المعلومات المالية بين الشركات المختلفة.

✓ تعد معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم مقدرة الشركة على توليد النقدية وما في حكمها.

✓ تمكن معلومات التدفق النقدي المستخدمين من تقييم و مقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية لشركات مختلفة.

و يوضح الشكل التالي التدفقات الداخلة و الخارجة مصنفة على أساس الأنشطة :

الشكل رقم (2-2): التدفقات الداخلة و الخارجة مصنفة على أساس الأنشطة



المصدر : لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ص 57.

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الشارني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، عرض البيانات المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 177.

4. قائمة تغيرات حقوق الملكية(قائمة تغيرات الأموال الخاصة): تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة و بداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.[1]

و قد عرف نظام المعلومات المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها:" تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السن المالية."

- أهمية قائمة تغيرات حقوق الملكية:

تتبع أهمية قائمة تغيرات حقوق الملكية من ربطها لحسابات النتائج و الميزانية ، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية و ما ينجم عنه في تغير الأرباح المحتجزة ، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة .

- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات حقوق الملكية:

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:[2]

✓ النتيجة الصافية للسنة المالية.

✓ تغيرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

✓ المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء.

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة و النشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 213.

[2] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

✓ عمليات الرسملة (الارتفاع ،الانخفاض، التسديد).

✓ توزيع النتيجة و التخصصات المقررة خلال السنة المالية.

5. قائمة الإضاحات المتممة للقوائم المالية (الملاحق): يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية و ملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية و إضافة لإفصاحات عن الالتزامات و الأصول طارئة و أي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي و نتيجة الأعمال.[1]

– المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الاضاحات المتممة للقوائم المالية:

✓ أساس إعداد القوائم المالية.

✓ السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة.

✓ المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان آخر في القوائم المالية.

✓ معلومات إضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية و لكنها تعتبر ضرورية لأغراض العرض العادل.

و في تعريف آخر الملحق وثيقة تلخيص بعد جزءا من الكشوف المالية، فهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل لميزانية و حساب النتائج فهما أفضل و يتم كلما اقتضت الحاجة حيث انه ما يسجل في الملاحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية.

[1] منور أوسرير محمد مجبر، مداخلة بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية " تجارب تطبيقات و أفاق "، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

محتوى الإضاحات المتممة للقوائم المالية: يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

✓ القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد القوائم المالية.

✓ مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة.

✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصيلة مع هذه الكيانات أو مسيريها.

✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

و الجدول التالي يمثل المعلومات الموجودة في الملاحق :

الجدول رقم(2-2): المعلومات الموجودة في الملحق

اقتصادية	قانونية	جبائية	اجتماعية
– طرق التقييم – تطور بعض البنود – طرق حساب الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة. – جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف.	– مبلغ الالتزامات المالية هيكل رأس المال الإجتماعي للمؤسسة. – القروض المضمونة.	توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية و النتيجة الاستثنائية .	– عدد العمال – مبلغ الأجور الإجمالية المدفوعة. – المبالغ المسددة كالامتيازات الجامعية.

المصدر : بن معمر يمينة ، أثر حوكمة الشركات في جودة القوائم المالية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2014 ، ص 67 .

المبحث الثاني: أنواع وفروض و مستخدمي القوائم المالية

تختلف طريقة إعداد القوائم المالية من بلد لأخر و قد يرجع هذا الاختلاف لاختلاف الظروف الاجتماعية، الاقتصادية و القانونية لكل بلد كما قد ترجع إلى أن كل بلد يأخذ في اعتباره احتياطات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات إعداد القوائم المالية محليا.

المطلب الأول: فروض القوائم المالية

1. فرضية استمرار المؤسسة: تعتبر فرضية استمرار المؤسسة من أهم الفرضيات التي يتعامل معها حيث يفترض بالمؤسسة التي تعد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS إلى أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المؤسسة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة و التي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفقا لمفهوم التصفية إلي يعني عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية و بذلك فيجب على المؤسسة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار و الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال الملاحظات وذلك عن الظروف و الأسباب التي تجعل المؤسسة قادرة عن الاستمرار.[1]

2 . فرض الاستحقاق المحاسبي: ينص المعيار على وجوب أن تقوم الوحدة بإعداد القوائم استثناء التدفقات النقدية مستعملة أساس الاستحقاق المحاسبي. [2]

3. فرض وحدة القياس النقدي: تستخدم المحاسبة المالية الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كقاسم مشترك لقياس الأثر الناتج عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة ، أي أن المحاسبة المالية تعرف و تثبت في سجلات الوحدة الاقتصادية فقط ، تلك العمليات التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد و هكذا فإن وحدة القياس النقدي تضع قيدين أساسين لقياس أنشطة الوحدة الاقتصادية.[3]

---

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية IASS2007 و IFRS الطبعة الأولى، إسراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 99.

[2] عقاري مصطفى المعيار المحاسبي رقم (1)، عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الأول، الجزائر، 2007، ص 15.

[3] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص ص 28-29.

4. فرض الفترة الزمنية: بما أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها، و أن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة، و لأن الأطراف المعنية بأمر الوحدة المحاسبية يحتاجون لمتابعة عملياتها و نتائج مركزها المالي ، فهم يحتاجون لمعلومات محاسبية تقدم لهم مدى فترات زمنية قصيرة نسبيا، متساوية و تشكل حلقات في عمر الوحدة ، يتم نهاية كل فترة منها توقف افتراضي لنشاطها بقصد القيام بالجرد الدوري تحديد الإهتلاك و حساب النتيجة و إعداد القوائم المالية، و تسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة و نهايتها بالدورة المحاسبية، و عدد الفترة المختارة هي السنة الكاملة لتتالى فصولها الأربع، وكذا لأن الضرائب تفرض على الأرباح المحققة سنويا، و هذا ما اعتمده النظام المحاسبي المالي الذي يفرض في الحالات الاستثنائية عندما تقل الفتة عن سنة أو تزيد عنها بسبب تمديد فترة الإقفال عند إنشاء المؤسسة خلال السنة. [1]

المطلب الثاني :مستخدمو القوائم المالية

أولا– تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات و ذلك وفقا تنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة و لتنوع قراراتهم المبنية بناءا على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى، و يمكن تصنيف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى : مستخدمون داخليون و خارجيون. [2]

1. المستخدمون الداخليون: و نذكر منهم:

أ/ **مجلس الإدارة:** يحتاج مجلس الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاستخدامها في التخطيط و الرقابة على أنشطة المؤسسة، واتخاذ قرارات لتوزيع الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة.[3]

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، مرجع سابق، ص30.

[2] محمد عباس بدوي، المحاسبة و تحليل القوائم المالية، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009، ص 15.

[3] علي أحمد أبو الحسن و محمد سمير صبان، المحاسبة المتوسطة، المفاهيم و معايير القياس و الإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 10.

ب/ العاملون (الأجراء و الموظفون): هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار و ربحية المؤسسة على دفع التعويضات، المكافآت، منافع التقاعد وفرص العمل.[1]

2. المستخدمون الخارجيون: و نذكر منهم:

أ/ المستثمرون: يحتاج المستثمرون إلى معلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو بالبيع ، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح.

ب/ المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضهم و الفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

ج/ الموردون و الدائنون الآخرون: يهتم الموردون و الدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق و بالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني للوحدة الاقتصادية.

د/ العملاء: يهتمون العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم.

هـ/ الحكومات و وكالاتها و مؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد و بالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، و تحديد السياسات الضريبية، وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات أخرى.

و/ الجمهور: تؤثر الوحدات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في نمو المؤسسة و تنوع أنشطتها.

[1] صالح مرازقة، مداخلة بعنوان، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الإسلامية، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي" الواقع و رهنات المستقبل "، معهد العلوم الاقتصادية و الجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية، ص 08.

ثانيا – كما يمكن تقسيم مستخدمين القوائم المالية إلى قسمين رئيسين:

1 . القسم الأول: يشمل المستخدمين من ذوي المصلحة المباشرة في المشروع و هؤلاء المستخدمين يشملون الملاك الحاليين و المستقبليين و كذلك الدائنين و الموردين وإدارة المشروعات و السلطات الضريبية و العاملين وكذلك المستهلكين.

2. القسم الثاني: فهم المستخدمين ذوي المصلحة الغير مباشرة لأن مهمتهم هم مساعدة أو حماية الأطراف الذين هم مصلحة مباشرة لأسباب عديدة مثل عدم خبرتهم بالمحاسبة أو لعدم توفر عنصر الوقت لإدارة استثماراتهم، ويشمل هذا القسم المستخدمين المحللين الماليين، بورصة الأوراق المالية، مصدري المعايير، الناشرين للمعلومات المالية، اتحادات العمال و غيرهم.

و نظرا لوجود عديد من مجموعات المستخدمين الحاليين و المحتملين و الذين يكون لديهم نماذج اتخاذ قرارات مختلفة و متنوعة، فإن احتياجاتهم من المعلومات ستكون مختلفة و متنوعة و هم ما يؤثر على طريقة إعداد القوائم المحاسبية الاختيار من بين الطرق و السياسات المحاسبية كما يوضحه الجدول رقم (2–3)، ولهذا السبب فإن القوائم المالية تعد على أساس أنها قوائم ذات أغراض عامة بحيث يمكن تلبية احتياجات العديد من المستخدمين مع التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرين و الذين ليس لديهم السلطة للحصول على المعلومات المحاسبية و هم المستثمرين والدائنين .[1]

و الجدول التالي يبين أهم المستخدمين للقوائم المالية و احتياجاتهم.

[1] كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم لأغراض الاستثمار، مرجع سابق، ص – ص 14 . 17.

الجدول رقم (2-3): المستخدمون للقوائم المالية و إحتياجتهم

المستخدمون	احتياجات المستخدمين
المستخدمون ذوي المصلحة المباشرة: 1. المساهمين (الحاليين و المحتملين) . 2. الدائنين (الطويلة و القصيرة الاجل). 3. المديرين. 4. العاملين. 5. المستهلكين . 6. الموردين . 7. المنافسين. **المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة:** 1. محللي القوائم المالية و سماسرة البورصة. 2. اتحادات العمال. 3. الوكالات و الهيئات العمومية. 4. الجهات المهنية و مصدري المعايير المحاسبية.	**1) القياس الشامل للأداء:** أ. مقاييس مطلقة. ب . بالمقارنة مع الأهداف و المعايير. ت . بالمقارنة مع شركات أخرى. **2) تقييم آداء الإدارة:** أ . الأرباح و الكفاءة في إستخدام الموارد. ب . المسؤولية القانونية . **3) التوقعات المستقبيلة:** أ . الارباح. ب . التوزيعات و الفوائد. ت . الإستثمارات. ث . التوظيف. **4) الحكم على المركز المالي:** أ . تقييم اليسر المالي . ب . تقييم درجة المسؤولية . ت . تحديد درجة المخاطرة و عدم التأكد . **5) تخصيص الموارد.** **6) تقييم الديون و حقوق الملكية.** **7) تقييم الإلتزام باللوائح و القوانين.** **8) تقييم مساهمة المشاريع الإجتماعية و خدمة البيئة و الإقتصاد القومي.**

المصدر: كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم لاغراض الإستثمار، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية 2006 ص 15 .

المطلب الثالث: مسؤولية و شروط إعداد القوائم المالية

أولا- مسؤولية إعداد القوائم المالية:

إن مسؤولية إعداد و تجهيز القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، وعليها بيان أنها قد مارست الدقة و الاكتمال في إعدادها ، أما حدوث أخطاء جوهرية أو غير جوهرية بها فإن إدارة المؤسسة تتحمل المسؤولية الكاملة ، حتى و لو استعانت بمدقق خارجي لإعدادها فذلك لا يعفيها من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها ، و بذلك تستخدم القوائم المالية كوسيلة لتقييم وظيفة الوصاية التي أسندها الملاك للإدارة بتسيير أعمال لمؤسسة و استخدام مواردها.

ثانيا- شروط إعداد القوائم المالية:

عند إعداد و تقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة و ذات منفعة ، الأمر الذي تطلب الأخذ عين الاعتبار التوفيق بين التكلفة و العائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها . [1] و من الشروط نجد:

1 . القوائم المالية تضبط وتعد في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، و باستخدام الوحدة النقدية الوطنية.

2 . كل عنصر من مكونات القوائم المالية لابد أن يكون معرف بصورة واضحة و أن تظهر المعلومات المالية بصفة دقيقة.

- ✓ التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم التسجيل للوحدة التي تقدم القوائم المالية.
- ✓ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية ، حسابات مجمعة).
- ✓ تاريخ الإقفال.
- ✓ العملة المستعملة.
- ✓ كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها.

[1] القرار المؤرخ في 2 جويلية 2000، الجريدة الرسمية، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2000 ص 22.

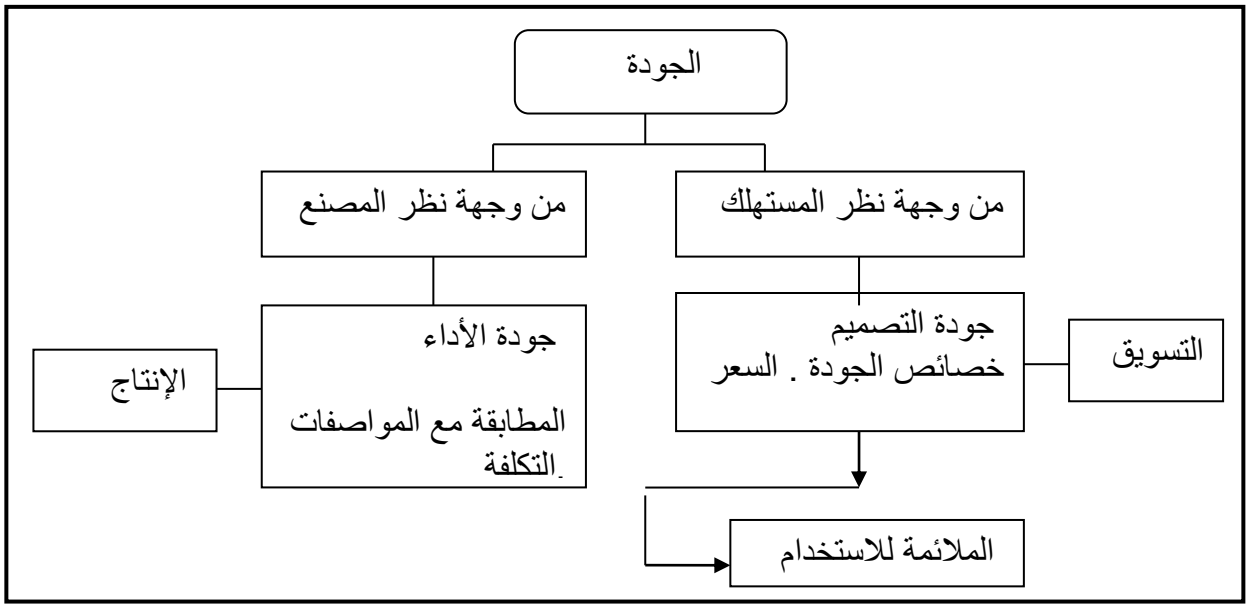
- ✓ عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط، و الدول المتواجدة فيها.
- ✓ الأنشطة الأساسية و طبيعة العمليات المنجزة .
- ✓ اسم الشركة الأم و بالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة .
- ✓ العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة.
- ✓ القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن تقريب المبالغ إلى ألف وحدة.

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية

المطلب الأول: الإطار العام للجودة

الجودة هي الالتزام بمتطلبات و توقعات العملاء بصفة دائمة هدفها هو تحقق أو اجتياز توقعات العملاء في جميع الأوقات بحيث هي تقاس بمدى رضا العملاء و تتحقق من خلال الوقاية و منع حدوث العيوب و الأخطاء، و معنى الجودة في المفهوم العام يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): مفهوم العام للجودة



المصدر: محمد عيشوني، مفاهيم أساسية عن الضبط الشامل للجودة وإدارة الجودة الشاملة، الباب الثامن، قسم التقنية الميكانكية، الكلية التقنية بحائل، 2005، ص 3، منشورة على البريد الإلكتروني http : //ichouni.tripod.com تاريخ الاطلاع 2020/06/15، الساعة 17:20.

و الجودة في هذا المجال تعني مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير و القوائم المالية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التظليل و التحريف و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية، بما يحقق الهدف من إستخدامها.

ويقصد ذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة و المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق و الأساليب المحاسبية البديلة و أهم هذه الخصائص التي حددها مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي هي: ملائمة المعلومات، إمكانية الإعتماد على المعلومات أو درجة الثقة بها، ومن الأمور المهمة أن مستوى جودة المعلومات لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية للمعلومات بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات.[1]

يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنها تعبر بصورة حقيقية و وافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء و التحريف و التزوير و الغش و معدة دون تضخيم و بواقعية صادقة لبنود حسابات بهذه القوائم، إذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة ، و هناك الكثير من المفاهيم و المصطلحات المرادفة لجودة القوائم المالية منها حوكمة الشركات و منها غش الإدارة ومنها إدارة الربح و كلها تصب في معنى واحد ألا وهو مصداقية القوائم المالية و خلوها من التلاعب لصالح إدارة الشركة .[2]

ويلعب النظام المحاسبي دور في تقييم جودة القوائم المالية باعتبارها هي مخرجاته الأساسية و ذلك من خلال الخصائص التي تتصف بها المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم و كلما كان نظام المعلومات المحاسبي فعال و بسيط سوف يسهل له تقييم جودة القوائم المالية و إذا كان تقييم نظام المعلومات المحاسبي إيجابي سوف يعطي لنا تقييم صحيح لجودة القوائم المالية، و العكس إذا كانت هناك أخطاء

[1] بلقاسم تويزة، رشيد هولي، جودة المعلومة المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية ومحددات استخداماتها في عملية إتخاذ القرار– مداخلة ضمن ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر و علاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 14.13 جانفي 2013، ص6.

[2] عدي صفاء الدين، فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف ثانوية تصدر عن كلية الإدارة و الاقتصاد، العدد الرابع عشر، المجلد السابع، 2015،ص 14.

في نظام المعلومات المحاسبي سواء في مرحلة إدخال البيانات أو تشغيلها أو تجهيز المخرجات و توزيعها و حفظها هذا سوف يؤثر على جودة القوائم المالية و يمكن تبيان بعض الأخطاء التي قد تحدث في مراحل نظام المعلومات المحاسبي:

1. مرحلة المدخلات: من بين الأخطاء:

- ✓ البيانات لا علاقة أو لا تخص الفترة أو المعاملة و التي يمكن إكتشافها طبقا لخبرة المحاسب.
- ✓ البيانات الغير صحيحة حسابيا في المستند.
- ✓ البيانات الغير معتمدة من السلطة المختصة.
- ✓ البيانات الغير صحيحة محاسبيا من ناحية التبويب.
- ✓ أخطاء الكمية و القيمة في عملية الإدخال.

2. مرحلة التشغيل و المعالجة: ومن بين الأخطاء:

- ✓ أخطاء العمليات الحسابية و التي يكتشفها المراجع.
- ✓ أخطاء نسيان بعض العمليات و التسويات.
- ✓ أخطاء التشغيل دون إكتمال البيانات.

3. مرحلة المخرجات : ومن بيم الأخطاء:

- ✓ أخطاء شكل و محتوى التقارير المالية ففي هذه المرحلة لا ظهر الأخطاء إلا إذا كان البرنامج يتم تصميمه بالشكل و المحتوى المطلوب.
- ✓ أخطاء عدم اعتماد المخرجات من السلطة المختصة.

و بالتالي تظهر جودة القوائم المالية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية إذ أن جودة المعلومات المحاسبية تقاس على أساس توافر الخصائص معينة لها بصورة

أكبر من نظام المعلومات المحاسبي وهذا ما يبرز أهمية قياس جودة المعلومات و الإهتمام بتوافر الخصائص التي توفر لها الجودة المطلوبة لما لذلك من أثر على القوائم المالية .

المطلب الثاني: معايير جودة القوائم المالية و العوامل المؤثرة عليها

أولا- معايير جودة القوائم المالية

من المعروف أن إدارات الشركات جميعها و بلا استثناء تعمل كوكيل لإدارة أعمال الشركة و ذلك بالنيابة على أصحابها ، و لضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم الشركات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد و أصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد.

واستنادا إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار و التي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملائمة و الوقتية ، و الإفصاح الكافي أو الأمثل و الأهمية النسبية و قابلية المعلومات للمقارنة ، و إمكانية الثقة بها و الاعتماد عليها ، و تتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر العناصر التالية:[1]

1. معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير و القوائم المالية و تحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة و منظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2. معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة و المستثمرين ، و يتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة و أجهزة الرقابة المالية و الإدارية في تنظيم المعالجة المالية و كذلك دور المساهمين و الأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن

[1] بن معمر يمينة، أثر حوكمة الشركات في جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014 ، ص 80.

سياستها و إجراءاتها تنفد بفاعلية و أن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة و تقييم للمخاطر و تحليل للعمليات و تقييم الأداء الإداري و مدى الالتزام بالقواعد و الوانين المطبقة .

3. معايير مهنية: تهتم الهيئات و المجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة و المراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية ، مما أبرز معه مفهوم مسائلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، و التي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير و قوائم مالية تتمتع بالأمانة و النزاهة.

4. معايير فنية: إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم الجودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية و يزيد ثقة المساهمين و المستثمرين و أصحاب المصالح بالشركة و يؤدي إلى رفع و زيادة الاستثمار.

ثانيا- العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

خلال السنوات العشرة الأخيرة اعتبر الباحثون موضوع جودة التقارير المالية من القضايا الحيوية في البحث المحاسبي، دراسات جودة التقارير المالية تهتم بقياس المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير، كما تهتم أيضا بالعوامل المؤثرة في الجودة.

فالبحث المحاسبي اقترح العديد من المتغيرات المحاسبية التي تعتبر من مؤشرات على الجودة ، من هذه المتغيرات ، مقدار الاستحقاق الاختياري في القوائم المالية ،إتباع الإدارة سياسات هجومية في الاعتراف بالأرباح ، درجة الشفافية في القوائم المالية ، وخاصية وقتية الربح المحاسبي ، تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المنشأة لتحقيقه ، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات و توصيلها و توفير مقومات النظام المحاسبي يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- **المقومات المادية:** وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات و الأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.

[1] بن معمر يمينة، مرجع سابق، ص 80.

• **المقومات البشرية:** وتتمثل في مجموعة من الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

• **المقومات المالية:** و تشمل كافة الأموال المتاحة للنظام و التي يستخدمها للقيام بمهامه و وظائفه.

• **قاعدة البيانات:** و تحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية و البيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام و تحقيق أهدافه .

وبالتالي تعد جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي فضلا عن عوامل أخرى مثل كفاءة تشغيل و جودة تصميم نظام المعلومات المحاسبي، كما و إن جودة المعلومات المحاسبية تكمن في قدرتها على إضافة قيمة لمتخذي القرارات الاقتصادية و ذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف تلك الجهات و تخفض من احتمالات عدم التأكد المصاحبة لاتخاذ مثل تلك القرارات، و لكي تمتاز تلك المعلومات بالجودة فإنها يجب أن تتصف بالخصائص التالية:

الفعالية و الكفاءة و السرية و الكمال و الوفرة و الالتزام و الاعتماد على المعلومات (الموثوقية و الموضوعية و الحيادية) و تمثيلها بصدق للأحداث المستقبلية .

المطلب الثالث : المعايير المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية

أولا– المعيار المحاسبي الدولي "IA 01"

1. تعريف المعيار: يعتبر من أهم المعايير المحاسبية الدولية المتبناة من طرف النظام المحاسبي المالي الجديد و ذلك لأهمية هذا المعيار في تحسين نوعية و أداء القوائم المالية و التي تمثل ناتج فكر محاسبي، و هو متعلق بعرض القوائم المالية المعدل 1997، و الذي أصبح ساري المفعول على القوائم المالية ابتداء من 1 ماي 1998، و قد عدل ليفرض تطبيقه ابتداء من 1 جانفي 2005، و الذي وضع لتوضيح كيفية تقديم وعرض القوائم المالية بطريقة نموذجية ، فيقوم بتحديث المتطلبات في المعايير التي حل مجالها في إعداد و عرض البيانات المالية المعروضة باستخدام معايير محاسبية دولية.

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض القوائم المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة و القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، و لتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية و الإرشادات الخاصة بهيكلها و الحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية.[1]

كما يهدف هذا المعيار إلى احترام مجموعة من الاعتبارات و الترتيبات الضرورية عن إعداد و عرض القوائم المالية:

– يجب القوائم المالية بصفة موثوقة للوضعية المالية و أداء المؤسسة، و كل تغير يطرأ على حالتها المالية كما يجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات و الأحداث الناتجة عن معاملات للمؤسسة و آثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

– تضبط القوائم تحت مسؤولية المسيرين، و تعد في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية و المحاسبية ، و تعرض بالعملة الوطنية.

– يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، جدول حسابات النتائج و جدول تغيرات الأموال الخاصة، مع الإشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، و عندما تصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام من أحد القوائم المالية السابقة بسبب تغير طرق التقييم أو العرض يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، و يتم في الملحق شرح كل الترتيبات و التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة، كما يجب أن يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي أو عددي .

2. محتوى المعيار: إضافة إلى تحديد هدف المعيار نجد هذا المعيار يتطرق إلى ما يلي:

– مسؤولية إعداد القوائم المالية و التي تقع على عاتق إدارة الشركة ذات العلاقة.

– القواعد المتعلقة بعرض القوائم المالية، و أساليب عرض القوائم المالية.

– مكونات القوائم المالية و السياسات المحاسبية المستعملة في إعداد القوائم المالية.

[1] عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي(عرض القوائم المالية)، مرجع سابق، ص 13.

– تحديد المعلومات الواجب عرضها في كل قائمة،و تتمثل عموما المعومات الواجب عرضها في القوائم المالية ما يلي:

✓ **معلومات عن المركز المالي:** تقدم المعلومات عن المركز المالي بصفة أساسية في الميزانية، و يتأثر المركز المالي للشركة بالموارد الاقتصادية التي تؤثر عليها، هيكلها المالي، درجة يسرها المالي و قدرتها على التكيف مع المتغيرات في البيئة التي تعمل فيها.

كما تفيد المعلومات المتعلقة بالمركز المالي في التنبؤ بإمكانية نجاح الشركة في الحصول على تمويل مستقبلي.

✓ **معلومات عن الأداء:** تقدم المعلومات عن الأداء بصفة أساسية في قائمة الدخل، فالمعلومات عن أداء الشركة و المتعلقة خاصة بربحيتها ،تكون مطلوبة لتقدير التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يكون من المحتمل أن تسيطر عليها الشركة في المستقبل، و تكون المعلومات عن الأداء ذات فائدة كبيرة للتنبؤ بمقدرة الشركة على توليد التدفقات انطلاقا من مواردها الحالية، و تساعد أيضا في تكوين الأحكام عن مدى الفاعلية التي قد توظف بها الموارد الإضافية.

✓ **معلومات عن التغيرات في المركز المالي :** تقدم المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي في قوائم منفصلة ، و التي تتمثل في قائمة التدفقات النقدية و قائمة تغير الأموال الخاصة، و تستخدم المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للشركة في تقييم الأنشطة التشغيلية و الأنشطة الاستثمارية و التمويلية للشركة أثناء الفترة المحاسبية، و هذه المعلومات تكون مفيدة خاصة لمستخدمي القوائم المالية في تزويدهم بأساس لتقييم مقدرة الشركة على توليد السيولة أي النقدية و ما يعادلها.

ثانيا : المعيار المحاسبي السابع " IA 07"

1. تعريف المعيار: يتناول هذا المعيار متطلبات بناء جدول تدفقات الخزينة الذي يعرض قائمة التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة إلى و من الخزينة المشتركة تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها، دورة

الاستغلال، دورة الاستثمار، دورة التمويل خلال دورة محاسبية محددة عادة سنة ، و قد عرف المعيار المحاسبي الدولي السابع النشاطات كما يلي :[1]

✓ **النشاطات التشغيلية:** و هي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المؤسسات و النشاطات الأخرى التي لا تعتر من النشاطات التمويلية و الاستثمارية.

✓ **النشاطات الاستثمارية:** و هي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل و التخلص منها، و غيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

✓ **النشاطات التمويلية:** و هي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم و مكونات ملكية رأس المال و عمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسات.

و إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي مؤسسة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المؤسسة على توليد نقدية أو ما يعادلها و احتياجات المؤسسة لاستخدام و الانتفاع من تلك التدفقات النقدية، و تتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية و ما يعادلها كذلك و كذلك توقيت و درجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

و يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات ن التغيرات الفعلية في النقدية و ما يعادلها و ذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية، و إمداد المستخدمين بحاجتهم المتزايدة على المعلومات المالية و خاصة عن التغيرات الحاصلة في الوضعين النقدي و المالي، كما يهدف هذا الجدول إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية في وضع قاعدة لتقييم قدرة الشركة على تمويل السيولة.[2]

[1] بوركاب مصطفى لا في إبراهيم، نظام المعلومات المحاسبي و أثره على جودة القوائم المالية، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة آكلي محمد أولحاح، البويرة، 2014، ص 41.

[2] مغاري عبد الرحمان، فكير سامية، مرجع سبق ذكره، ص 5.

2. محتوى المعيار: لقد جاء هذا المعيار بما لي:

✓ تحديد أهمية جدول تدفقات الخزينة في مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل ، تشخيص القدرة على مواجهة الالتزامات و ساد التوزيعات و تفسير التباعد الزمني بين الربح المحاسبي و الربح النقدي.

✓ التعريف بالمصطلحات الرئيسية.

✓ عرض قائمة التدفقات النقدية حيث نجد أن هذه القائمة تظهر خلال الفترة المالية المبوبة من حيث طبيعة الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية و التمويلية، إذ يجب على كل شركة أن تعرض تدفقاتها النقدية من الأنشطة السابقة بالأسلوب مناسب لطبيعة العمليات التي تمارسها.

✓ الإفصاح و التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية و التمويلية.

✓ يجب تبويب التدفقات النقدية المتعلقة بالعناصر الاستثنائية حسب الأنشطة المسببة إلى تشغيلية استثمارية أو تمويلية كما يجب الإفصاح عنها في جزء منفصل من القائمة و ذلك لمساعدة مستخدمي القائمة في فهم طبيعة هذه العناصر و تأثيرها على التدفقات الحالية و المستقبلية للشركة.

خلاصة:

يتحدد الهدف العام للقوائم المالية من خلال اجتماع الأهداف الفرعية الخاصة بكل قائمة، حيث بإمكاننا معرفة الوضعية المالية من خلال الميزانية ،في حين جدول حسابات النتائج قدم معلومة حول الأداء أما بالنسبة للتغيرات في الوضعية المالية فيمكن استخراجها في جدول تدفقات الخزينة، و يمكن اعتبار جدول تغيرات الأموال الخاصة كاستكمال للجهود الرامية إلى تعزيز محتوى القوائم المالية تحقق اكبر فائدة ممكنة للمستخدمين و من المفروض إلحاق كل من القوائم المالية بملحق يتضمن المعلومات التي تكتسي نوعا من الأهمية و لم تتناولها البيانات المالية، خاصة تلك المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال السنة المالية، و يجب أن تعرض القوائم بأسلوب مالي منتم ذات قابلية للفهم المتسلسل للأحداث المالية للمنشأة، و تتمثل معايير أداء النظام المحاسبي المالي في قدرته على مد الإدارة بالمعلومات المطلوبة بالدقة المناسبة و في الوقت الملائم و بالتكلفة المقبولة، إذ تعتبر المعلومات التي توفرها القوائم المالية الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة إذ لابد أن تتميز هذه المعلومات و القوائم بجودة لخدمة الغرض التي نشرت من أجله هذا ما يتطلب أن تتوفر في هذه المعلومات مجموعة من الخصائص و المتمثلة في القابلية للفهم و الملائمة و القابلية للمقارنة، و لتوفير هذه الخصائص لابد من الالتزام بمجموعة من المعايير المحاسبية الدولية.



الفصل الثالث:

الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية

تمهيد:

لقد تم التطرق في الفصلين النظريين السابقين إلى كل من متغيري الدراسة المتمثلين في القوائم المالية و أعادة تقييم التثبيتات المادية، وكمحاولة من الطالبتان سيتم إسقاط هذه الدراسة النظرية تطبيقها وتجسيدها ميدانيا وعلى أرض الواقع، وذلك بتوزيع استبيانات على مهنيين (مكاتب المحاسبة، محافظي الحسابات، وخبراء محاسبين) بغية معرفة أرائهم حول مدى أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية في تحسين أدائهم، وعليه سنتناول في هذا العمل ما يلي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الاستبيان ودراستها

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية أين سنعرض مجموعة من العناصر المختلفة منها المنهج المستخدم في الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك الأداة المستخدمة وأهم الأساليب المعتمدة في هده الدراسة.

المطلب الأول: منهج وأداة الدراسة

أولا- منهج الدراسة:

المنهج الملائم لدراستنا هو المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد مناسبا لطبيعة هذه الدراسة، لتحقيق أهدافها وإجابة عن تساؤلاتها، وهذا المنهج يعبر عن الظاهرة المراد دراستها كما توجد في الواقع، وتحليل كافة بيانات مجتمع الدراسة من خلال الإجابة عن الاستمارة باستخدام الطرق الإحصائية المناسبة.

ثانيا- أدوات الدراسة:

أما أداة فقد قمنا بتحليل الإجابات والمتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة المعطيات والتي تتم اعدادها بالاعتماد على برنامج SPSS تم تفريغ الإجابات من الاستمارات، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزئيين:

الجزء الأول: يشمل البيانات الشخصية والمهنية لعينة الدراسة والمتمثلة في العناصر التالية: الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، والوظيفة.

الجزء الثاني: ويشمل بيانات الدراسة وتم تقسيمها إلى ثلاث محاور:

المحور الأول: أهمية ودوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية.

المحور الثاني: مساهمة إعادة تقييم الأصول المادية في جودة الفوائم المالية .

المحور الثالث: يواجه تطبيق الأصول المادية في الجزائر صعوبات.

وقد كانت الإجابة على العبارات وفق مقياس لكارت الخماسي حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): سلم ليكارت الخماسي

خيارات الإجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الأوزان	5	4	3	2	1
المجال	5.00-4.20	4.19-3.40	3.39-2.60	2.59-1.80	1.79-1.00

المصدر: عز الدين عبد الفتاح، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي**، خوارزمية العلمية للنشر والتوزيع، جدة، السعودية، 2007.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة و الطرق المعالجة الإحصائية المستخدمة

أولا- مجتمع الدراسة

لإجراء الدراسة الميدانية يجب على الباحث وضع تعريف محدد وواضح لمجتمع الدراسة والأصل في ذلك أن تجرى هذه الدراسة على جميع أفراد مجتمع الدراسة لأن ذلك يظهر نتائج دقيقة وأقرب إلى الواقع إذ تتميز بالصحة والصدق في نفس الوقت.

ومجتمع الدراسة في هذا البحث يتمثل في مهنيين (محافظي الحسابات، والمحاسبين، الخبراء المحاسبين).

ثانيا-عينة الدراسة

قمنا باختيار عينة ملائمة وهي من عينات الغير العشوائية لذلك لا يمكن تعميم نتائج الدراسة على المجتمع المدروس.

تتمثل عينة الدراسة في هذا البحث في مجموعة من المهنيين (محافظي الحسابات، المحاسبين، الخبراء المحاسبين) بالمدية، أين تم توزيع 32 استبيان، وقد تم استرجاع 30 استبيان وتم الإجابة على 30استبيان بطريقة نموذجية وصحيحة كليا، لذا سنعتمد على 30 استبيان كنموذج للدراسة.

وقد اعتمدت الدراسة على العينة العشوائية في توزيع الاستبيانات.

الجدول رقم (3-2): استمارة الاستبانة الموزعة على أفراد العينة

الاستبيانات	التكرار	النسبة المئوية %
الاستبيانات الموزعة	32	%100
الاستبيانات المحصلة (المسترجعة)	30	%93.75
الاستبيانات الغير معتمدة	00	%0
الاستبيانات الصالحة للتحليل	30	%93.75

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الاستبيان

ثانيا- المعالجة الإحصائية المستخدمة

1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحاور وذلك لتحديد استجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه محاور الاستبيان.

2. التكرارات المئوية والنسب من أجل تحليل المتغيرات الشخصية.

3. معامل الارتباط سيبرمان ومستوى الدلالة من أجل معرفة الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

4. معامل ألفاكرونباخ Alpha–cronbach وذلك من أجل قياس الثبات.

5. اختبار .Test Tمن اجل إثبات أو نفي الفرضيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الاستبيان ودراستها

تطرقنا في هذا المبحث إلى عرض بيانات دراسة الميدانية استنادا للمعطيات المتحصل عليها من الاستبيانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة وقد تم تبويب الإجابات في شكل جداول تحمل تكرارات ونسب مئوية تم التعليق عليها وإيجاد تفسيرات ذات دلالات لأجوبة أفراد عينة الدراسة.

المطلب الأول: الاختبارات القابلية للاستبيان

أولا- اختيار ثبات الاستبيان

الجدول رقم (3-3): نتائج معاملات ثبات الاستبيان" ألفا كروم نباخ"

الرقم	المحور	ألفا كروم نباخ
1	أهمية ودوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية	0.851
2	مساهمة إعادة تقييم الأصول المادية على جودة القوائم المالية	0.926
3	يواجه تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في الجزائر صعوبات	0.781

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من جدول رقم (3-3): أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع وبذلك نكون قد تأكدنا من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يدل على هناك ثقة أكبر على نتائج الدراسة.

ثانيا- صدق الاتساق الداخلي والاتساق البنائي للاستبيان

1- صدق الاتساق الداخلي:

المحور الأول: أهمية ودوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية

الجدول رقم (3-4): معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
1	عملية إعادة تقييم الأصول المادية ضرورية للتعرف على المركز المالي الحقيقي للمؤسسات	0.682	0,000
2	إعادة تقييم الأصول المادية يوفر معلومات قيمة ومفيدة للمؤسسات	0.573	0,000
3	تؤدي عملية إعادة التقييم إلى التعرف على القيمة الجارية للأصول الثابتة لتعكس الواقع الفعلي لتلك الأصول	0.745	0,000
4	عملية إعادة تقييم الأصول المادية يحل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإداريين	0.700	0,000
5	تساعد عملية إعادة تقييم الأصول المادية على التحديد الدقيق للخسائر والأرباح المتحققة.	0.624	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامجSPSS

يتضح من الجدول رقم (3-4): أن جميع فقرات المحور الأول مرتبطة ارتباطا ذات دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للمحور، كما أن كل قيم الدلالة كانت أقل من **0,05** وهذا ما يدل على صدق الأداة.

المحور الثاني: مساهمة إعادة تقييم الأصول المادية على جودة الفوائم المالية:

الجدول رقم (3-5): معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
1	ثقة أصحاب المصلحة في القوائم المالية	0,864	0.000
2	موثوقية ومصداقية القوائم المالية	0,896	0,000
3	ملاءمة القوائم المالية لمتخذي القرارات	0.867	0,000
4	سهولة مقارنة القوائم المالية بين مختلف المؤسسات التي تعمل في نفس النشاط	0.803	0,000
5	جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية	0.595	0,001

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (3-5): أن جميع فقرات المحور الثاني مرتبطة ارتباطا ذات دلالة إحصائية مع درجة الكلية للمحور، كما أن كل قيم الدلالة كانت أقل من **0,05** وهذا ما يدل على صدق الأداة.

المحور الثالث: يواجه تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في الجزائر صعوبات

الجدول رقم (3-6): معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
1	صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة	0.731	0.000
2	تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي	0.757	0.000
3	غياب سوق مالي كفء في الجزائر	0.715	0.000
4	نقص الكفاءات البشرية المؤهلة لإجراء إعادة التقييم	0.416	0.022

5	عدم اقتناع بعض المؤسسات بجد وبإعادة تقييم الأصول المادية	0.481	0.008
6	الانخفاض المستمر للقدرة الشرائية للدينار الجزائري	0.492	0.006

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (3-6): أن جميع فقرات المحور الثاني مرتبطة ارتباطا ذات دلالة إحصائية مع درجة الكلية للمحور، كما أن كل قيم الدلالة كانت أقل من **0,05** وهذا ما يدل على صدق الأداة.

2- صدق الاتساق البنائي: يتم حسابه لإيجاد معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للفقرات الاستبانة.

الجدول رقم (3-7): معاملات الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للفقرات الاستبيان

الرقم	المحور	عدد الفقرات	Corrélation Spearman	sig
1	أهمية ودوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية	5	0.802	0,000
2	مساهمة إعادة تقييم الأصول المادية على جودة القوائم المالية	5	0.807	0,000
3	يواجه تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في الجزائر صعوبات	6	0.644	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (3-7): يتضح أن جميع معاملات الارتباط في محاور الاستبيان ذات دلالة إحصائية عند مستوى **0,005** وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبيان صادقة لما وضعت من أجله.

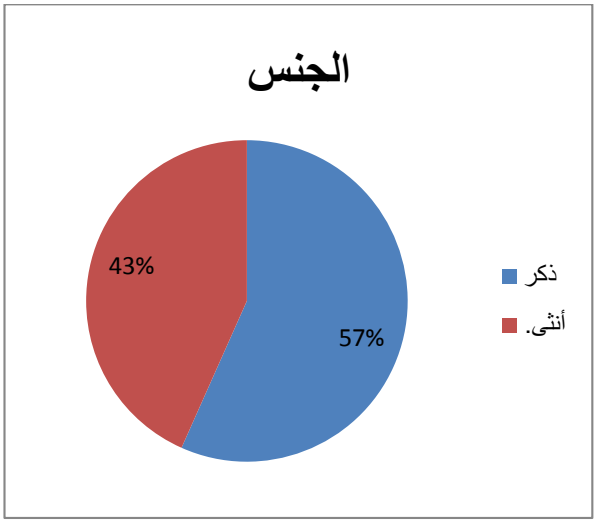
المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

أولا- تحليل الوصفي للخصائص الشخصية (الديموغرافية) لعينة الدراسة

الجدول رقم (3-8): أفراد العينة المدروسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	17	%56.7
أنثى	13	%43.3
المجموع	**30**	**%100**

الشكل رقم (3-1): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

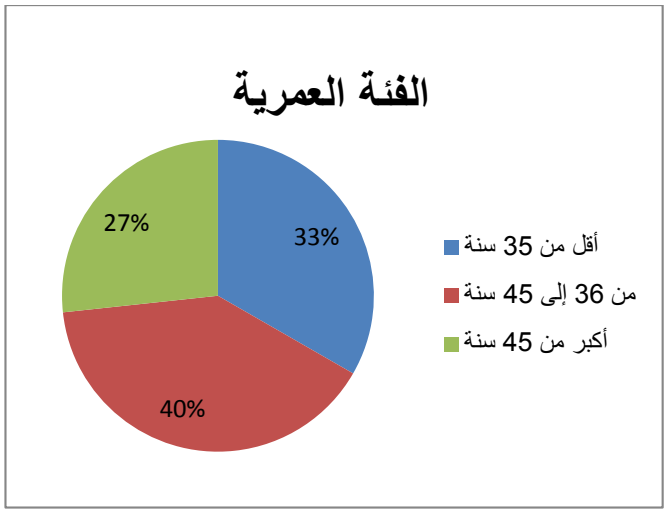
من خلال الجدول (3-8): نلاحظ أن عينة الدراسة **30** فرد مقسمة إلى**17** ذكور، و**13**إناث، ويظهر هذا من خلال الجدول نسبة الذكور مرتفعة مقارنة بنسبة الاناث حيث بلغت نسبتين **56.7 %** و **43.3 %** على التوالي.

الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الفئات العمرية

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من35سنة	10	%33,3
من 36 إلى45 سنة	12	%40
أكبر 45 سنة	8	%26.7
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (3-2): تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

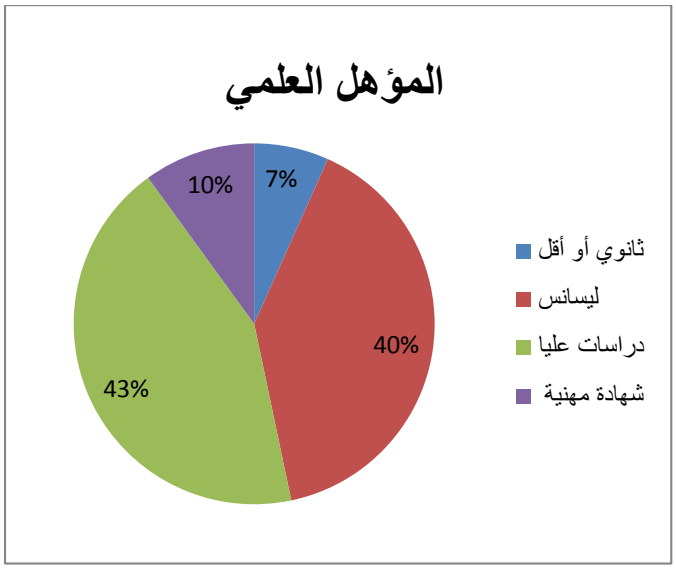


من خلال الجدول (3-9): نلاحظ أن أصغر نسبة هي نسبة الأفراد أكبر من **45** سنة، بلغت **26.7%**، ونسبة **33.3%** قدرت للأفراد الذين تتراوح أعمارهم أقل من 35 سنة، كما أن نسبة **40 %** هي الأخرى تمثل الأفراد الذين يتراوح متوسط عمرهم **36**إلى**45** سنة وهي أعلى نسبة مقارنة بالنسب السابقة، وبالتالي فإن الأفراد الذين تتراوح أعمارهم من **36**إلى **45** سنة هم أكثر فئة تمثل الأغلبية بالنسبة لعينة الدراسة.

الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي أو أقل	2	%6.7
ليسانس	12	%40
دراسات عليا	13	%43.3
شهادة مهنية	3	%10
المجموع	**30**	**%100**

الشكل رقم (3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب مؤهل العلمي



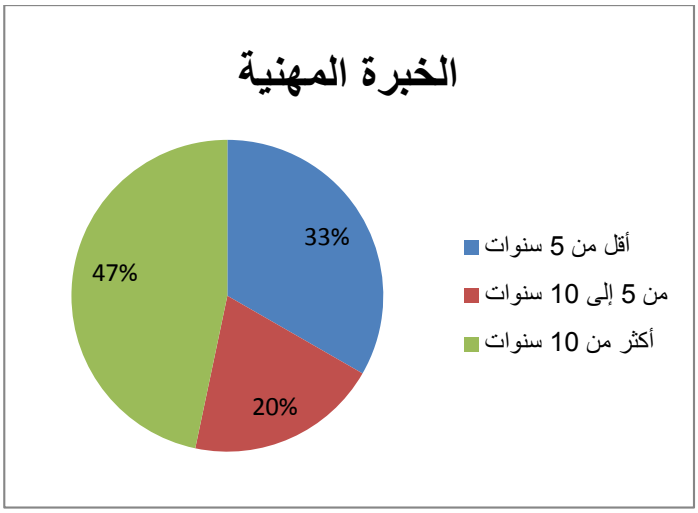
المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ (3-10): أن نسبة **40%** من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي حاملون شهادة ليسانس، ثم تليها أعلى نسبة هي **43.3%** من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دراسات عليا، وأما بالنسبة شهادة المهنية فقد بلغت **10%** وتليها أدنى نسبة **6.7%** الذين مؤهلهم العلمي ثانوي أو أقل، وعليه فإن أعلى نسبة تمثلت في الأشخاص الذين لديهم دراسات عليا.

الجدول رقم (3-11): توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	10	%33,3
من 5 إلى 10 سنوات	6	%20
أكثر من 10 سنوات	14	%46.7
المجموع	**30**	**%100**

الشكل رقم (3-4): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



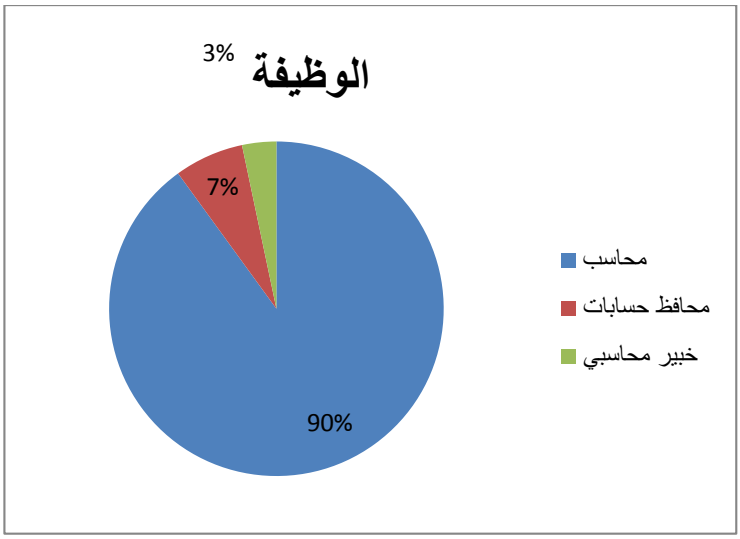
المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (3-11): نلاحظ أن الأفراد الذين تتراوح سنوات الخبرة لديهم أقل من **5** سنوات كانت نسبتهم **33.3%**، اما للذين لديهم خبرة تفوق **5** سنوات واقل من **10** سنوات بلغت نسبتهم **20%** وهي نسبة ضئيلة بالنسبة لعينة الدراسة، أما الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم أكثر من**10** سنوات فقدرت نسبتهم ب **46.7%**، وعليه فإن الأفراد الذين يمثلون خبرة أكثر من **10** سنوات هم الذين يمثلون الأغلبية بالنسبة لعينة الدراسة.

الجدول رقم (3-12): توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	27	%90
محافظ حسابات	2	%6,7
خبير محاسبي	1	%3.3
المجموع	**30**	**%100**

الشكل رقم (3-5): تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (3-12): أن نسبة خبير محاسبي في عينة الدراسة بلغت **3.3%**، فهي نسبة ضئيلة بالنسبة لعينة الدراسة، أما بالنسبة لمحافظ الحسابات في عينة الدراسة فنسبتها بلغت **6.7%**، وأخيرا بالنسبة لمحاسبين بلغت نسبهم **90%** وهذه الأخيرة قد بلغت أعلى نسبة مقارنة بالنسب الأخرى. وعليه فإن أغلب الأفراد في عينة الدراسة يمثلون في المحاسبين من عينة الدراسة.

ثانيا- تحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة

1. تحليل نتائج المحور الأول: أهمية ودوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية(A)

جدول رقم (3-13): نتائج أراء عينة الدراسة الخاصة بالمحور الأول من استبيان

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	عملية إعادة تقييم الأصول المادية ضرورية للتعرف على المركز المالي الحقيقي للمؤسسات	4.00	1.11	موافق
2	إعادة تقييم الأصول المادية يوفر معلومات قيمة ومفيدة للمؤسسات	4.16	1.01	موافق
3	تؤدي عملية إعادة التقييم إلى التعرف على القيمة الجارية للأصول الثابتة لتعكس الواقع الفعلي لتلك الأصول	4.06	1.14	موافق
4	عملية إعادة تقييم الأصول المادية يحل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإداريين	3.40	1.16	موافق
5	تساعد عملية إعادة تقييم الأصول المادية على التحديد الدقيق للخسائر والأرباح المتحققة.	3.26	1.22	محايد
-	المتوسط المرجح والانحراف المعياري العام	3.766	0.935	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (3-13): تبين أن المتوسط المرجح العام بلغ 3.766 والانحراف المعياري قدره 0.935 وهذا ما يدل على أن إجابات مفردات العينة حول أهمية ودوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية حول الاتجاه الموافق.

يأتي في مقدمة المحور (A) العبارات الأربعة الأولى تراوح متوسطها الحسابي ما بين **3.40-4.19** وهذا ما يعني أن هناك أهمية ودوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية، بإنحراف معياري قدر ما بين **1.01-1.16** مما يدل على وجود تشتت لدى مفردات عينة الدراسة.

تليه العبارة الخامسة لهذا المحور الذي قدر متوسطها حسابي **3.26** فكانت إجابات مفردات العينة ذات اتجاه محايد، وبانحراف معياري قدره **1.22** وهذا ما يدل على تشتت لدى مفردة عينة الدراسة.

2. تحليل نتائج المحور الثاني: مساهمة إعادة تقييم الأصول المادية على جودة القوائم المالية (B):

الجدول رقم (3-14): نتائج أراء عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثاني من استبيان

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	ثقة أصحاب المصلحة في القوائم المالية	4.03	1.09	موافق
2	موثوقية ومصداقية القوائم المالية	3.39	1.11	محايد
3	ملاءمة القوائم المالية لمتخذي القرارات	3.38	1.16	محايد
4	سهولة مقارنة القوائم المالية بين مختلف المؤسسات التي تعمل في نفس النشاط	3.56	1.07	موافق
5	جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية	3.73	1.11	موافق
-	المتوسط المرجح والانحراف المعياري العام	3.78	1.04	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (3-14): تبين أن المتوسط المرجح العام بلغ **3.78**و الانحراف المعياري قدره **1.04** وهذا ما يدل على إجابات مفردات العينة حول مساهم إعادة تقييم الأصول الثابتة حول الاتجاه الموافق.

يأتي في المحور (B)العبارة الأولى و الرابعة والخامسة تراوح متوسطها الحسابي مابين**3.56- 3.73** وهذا ما يعني أن إعادة تقييم الأصول الثابتة تساهم في الزيادة، بإنحراف معياري قدر ب **1.07- 1.11** مما يدل على وجود تشتت في إجابات مفردات عينة الدراسة.

تليه العبارة الثانية والثالثة لهذا المحور الذي قدر متوسطها حسابي**3.39** فكانت إجابات مفردات العينة ذات اتجاه محايد، وبانحراف معيار يقدره **1.16** وهذا ما يدل على موثوقية ومصداقية القوائم المالية وملاءمتها لمتخذي القرارات لا تساهم بشكل كبير في زيادة إعادة تقييم الأصول الثابتة.

3. تحليل نتائج المحور الثالث: يواجه تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في الجزائر صعوبات (C)

الجدول رقم: (3-15): نتائج أراء عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثالث من استبيان

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة	3.96	0.29	موافق
2	تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي	3.36	1.15	محايد
3	غياب سوق مالي كفء في الجزائر	4.00	1.25	موافق
4	نقص الكفاءات البشرية المؤهلة لإجراء إعادة التقييم	3.60	1.24	موافق
5	عندما اقتناع بعض المؤسسات بجدوى إعادة تقييم الأصول المادية	3.51	0.98	موافق
6	الانخفاض المستمر للقدرة الشرائية للدينار الجزائري	3.90	1.21	موافق
-	المتوسط المرجح والانحراف المعياري العام	3.70	0.91	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (3-15): تبين أن المتوسط المرجح العام بلغ**3.70** والانحراف المعيار يقدره **0.91** وهذا ما يدل على هناك صعوبات تواجهها الجزائر في إعادة تقييم الأصول المادية.

يأتي في المحور (C) العبارة الأولى، والثالثة والرابعة و الخامسة والسادسة تراوح متوسطه الحسابي ما بين **3.60-3.96** وهذا ما يعني أن تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في الجزائر يواجه صعوبات

منها صعوبة تحديد القيمة العادلة وغياب سوق مالي كفء ونقص الكفاءات البشرية والانخفاض في القدرة الشرائية، بإنحراف معيار يقدرب**0.29-1.25**مما يدل على وجود تشتتفي إجابات مفردات عينة الدراسة.

تليه العبارة الثانية لهذا المحور الذي قدر متوسطها الحسابي **3.36** فكانت إجابات مفردات العينة ذات اتجاه محايد، وبانحراف معيار يقدره **1.15** وهذا ما يدل هناك تعارض في تطبيق القيمة العادلة التي تعد من الصعوبات التي تواجهها الجزائر في تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

أولا- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

H01: لا تعتبر عملية إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية ذات أهمية بالغة من وجهة نظر المستجوبين .

الجدول رقم (3-16): نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى

الرقم	T	مستوى الدلالة Sig	النتيجة: قبول/ رفض
A	4.490	0.00	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

وفقا لقاعدة القرار المستخدمة في إختبار (T) الواحدة التي تنص على ما يلي:

قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig) المحسوبة أكبر من 0.05.

فمن خلال الجدول (3-16): بلغت قيمة t=4.490 في حين بلغ مستوى الدلالة sig=0.00 وهو يقل عن 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " **تعتبر عملية إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية ذات أهمية بالغة من وجهة نظر المستجوبين** " و من أهم الأسباب كونها تحفز المؤسسات المتحصلة على قروض بنكية للقيام عملية إعادة التقييم لكل سنة مالية

بقيمة أكبر لأنه ليس في صالحها التقييم الأقل لتقديم نوع من المصداقية لمقرضيها بنية الحصول على قررض أخرى أو تمديد مدة استرجاع القرض .إضافة إلى كسب ثقة الزبائن و كسب صفقات أخرى .

ثانيا-اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

H02: لا تساهم إعادة تقييم الأصول الثابتة

الجدول رقم (3-17): نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الثانية

الرقم	T	مستوى الدلالة Sig	النتيجة: قبول/ رفض
B	4.086	0.00	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

فمن خلال الجدول (3-17): بلغت قيمة t=4.086 فيحين بلغ مستوى الدلالة sig=0.00 وهو يقلعن 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " **تساهم إعادة تقييم الأصول المادية على جودة القوائم المالية** . "لإظهار عناصرها بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية ، و منه نتائج الدلراسة و التحليل التي تم إعادة تقييمها ستتم بشكل أدق .

ثالثا-اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

H03: لا يواجه تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في الجزائر صعوبات

الجدول رقم (3-18): نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة

الرقم	T	مستوى الدلالة Sig	النتيجة: قبول/ رفض
c	4.188	0.00	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

فمن خلال الجدول (3-18): بلغت قيمة t=4.188 فيحين بلغ مستوى الدلالة0.00=sig وهو يقل عن 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " **يواجه تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في الجزائر صعوبات** " وهي نقص الكفاءات البشرية المؤهلة لأجراء إعادة التقييم و

كذلك غياب سوق مالي كفء في الجزائر و عدم اقتناع بعض المؤسسات بجدوى إعادة تقييم الأصول المادية .

خلاصة:

بعد السرد المنهجي على الفصلين السابقين و إسقاطنا الجانب النظري في أرض الواقع المتمثل في المهنيين (المحاسبين، محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين) من خلال معرفة أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية و ذلك باستخدامنا أداة الاستبانة، لذا ذلت نتائج الاستبانة على وجود تأثير عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية، كما توصلت الدراسة إلى أن التثبيتات المادية لها أهمية ودوافع في إجراءات المؤسسة عند إعادة تقييمها، كما أن إعادة تقييم الأصول الثابتة تساهم في زيادة ثقة أصحاب المصلحة في القوائم المالية و جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، كما توصلت الدراسة بأن هناك صعوبات تواجهها الجزائر في تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية.

خاتمة عامة



من خلال تناولنا لموضوع اثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية و استنتجنا ان دوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول الثابتة المادية هي التعرف على المركز المالي و الحقيقي للمؤسسات و توفير المعلومات القيمة و المفيدة و الدقيقة لها، و كذلك التعرف على القيمة الجارية للأصول الثابتة في الحرص على تقديم صورة حقيقية للمؤسسة بقيمتها المالية في نهاية كل سنة.

إعادة تقييم الأصول الثابتة تحفز المؤسسات المحصلة على قروض بنكية و لها رهنات على إعادة تقييم أصولها في كل سنة مالية لقيمة اكبر و ليس لقيمة اصغر لأنه ليس في صالحها التقييم الأقل، لتقديم نوعا ما مصداقية لمقرضيها بنية الحصول على قروض أخرى او تمديد مدة استرجاع القرض من جهة، و من جهة أخرى كسب زبائن و صفقات كبرى بثقل أصولها الثابتة التي تقوم بإعادة تقييمها كل سنة بقيمة اكبر.

أما فيما يخص الدراسة الميدانية فقد توجهنا إلى مكاتب محافظي الحسابات و المحاسبين و الخبراء المحاسبين من اجل الاستفادة من خبرتهم المهنية في مجال موضوعنا و ذلك بالإجابة على الاستبانة المقدمة لهم.

و قد حاولنا من خلال موضوعنا معالجة إشكالية البحث و المتمثلة في كيف تؤثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية ؟ من خلال الفصلين باستخدام المنهج و الأدوات المشار إليها في المقدمة انطلاقا من الفرضيات و بهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث و اختبار الفرضيات و التوصيات و الاقتراحات.

أولا- اختبار الفرضيات:

بعد عرض مختلف النتائج المتوصل إليها ومناقشتها سنقوم فيما يلي باختبار مدى صحة الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة والمتمثلة في:

✓ **الفرضية الأولى:" يكمن مفهوم إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية في تحديد القيمة الحالية للتثبيت اعتمادا على الأسعار الحالية و إعادة تقييمها وفق طريقة منتظمة و سنوية".**

و قد تم تأكيد هذه النظرية من خلال الجزء النظري ، حيث ان أعادة تقييم الأصول الثابتة المادية تشتمل عناصر كل فئة من التثبيتات ،وأن لا تقتصر(عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد وفي حالة إختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة(أي سنويا).

✓ **الفرضية الثانية: "إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية".**

و هذه الفرضية صحيحة حسب ما أكدته الدراسة النظرية حيث ان عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية للعمليات و الأصول المحاسبية تهدف الى إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية، ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق و واضح و يساهم في إعطاء صورة حقيقية و اكثر شفافية لأصول المؤسسة .

✓ **الفرضية الثالثة: " نقصد بجودة القوائم المالية ان تكون صادقة و دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات".**

و هذه الفرضية مؤكدة و صحيحة بالاستناد على الدراسة النظرية حيث ان جودة القوائم المالية يقصد بها إعطاء صورة حقيقية و وافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء و التحريف و التزوير و الغش و التزوير، و بواقعية صادقة لبنود حسابات القوائم المالية، إذ تعتبر الجودة الضوء الأخضر لمتخذي القرارات لما لها من اثر في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة.

ثانيا- نتائج الدراسة:

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج الآتية:

1. تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد انخفاض قيمة التثبيت دف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة.

2. تهدف القوائم المالية الى تقديم معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة.

3. جودة القوائم المالية تتمثل في مدى صدق هذه القوائم المالية و مدى سلامتها و خلوها من الأخطاء الجوهرية و مدى سلامة عرض بنود تلك القوائم المالية و مدى اعتمادها على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4. عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للتطور الاقتصادي يظهر في اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على التكلفة التاريخية في عملية تقييم التثبيتات، في حين هذا المشكل لا يظهر في النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على القيمة العادلة وفحص خسائر قيمة الأصول سنويا من خلال عملية إعادة التقييم بما يتماشى مع السوق.

5. يواجه تطبيق إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية في الجزائر صعوبات منها نقص الكفاءات البشرية المؤهلة لإجراء عملية إعادة التقييم و عدم اقتناع بعض المؤسسات بجدوى إعادة تقييم الأصول المادية.

6. العلاقة بين إعادة تقييم الأصول و الأداء المستقبلي للشركة تكون ضعيفة عندما ترتفع نسبة الديون الى حقوق الملكية في الشركات.

7. تعطي القيمة العادلة صورة اقرب للواقع من خلال خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس أخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية، توفر أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة لتسيير الأموال.

8. تواجه عملية التقييم وفق القيمة السوقية في الجزائر عدة عراقيل تتعلق أساسا بالذاتية عند تقديرها و افتقارها الى المصداقية و الموضوعية لعدم وجود سوق منظم و فعال يمكن من خلاله تحديد القيمة السوقية بكل موضوعية.

9. لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة تأثيرات مباشرة على نتائج الدورات ألاحقة لذا لابد من توفير جميع المتطلبات الضرورية للعملية و تأهيل المهنيين (مؤسسات استشارية او مكاتب تقييم) حتى لا تخضع عملية التقييم للحكم الشخصي.

ثالثا- التوصيات:

بناءا على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

1. تتميز عملية إعادة التقييم بتأثيرها المباشر على نتائج الدورات، و بالتالي نوصي بضرورة توفير جميع المتطلبات الضرورية للعملية و ذلك باعتماد مكاتب خبرة متخصصة في مجال التقييم وفق معايير و أسس عالية حتى لا تخضع العملية للحكم الشخصي.

2. تشجيع المؤسسات و الباحثين و المدرسين على الاهتمام بالأصول الثابتة المادية لما تتسم به من تغيرات و تطورات التي من خلالها تعكس صورة المؤسسة.

3. يجب على المؤسسة إعادة تقييم عناصر القوائم المالية في نهاية السنة المالية.

4. يجب ان تقوم المؤسسة بإعداد الملاحق التي توضح فيه مختلف المعلومات التي لم تذكر في تلك القوائم و تقديم التبريرات الأزمة، لكي يتم فهم الميزانية و جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغير رؤوس الأموال.

5. نشر ثقافة التحليل المالي للقوائم المالية للقوائم المالية داخل المؤسسات الاقتصادية.

6. رفع ما يسمى بالسرية على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

7. الحرص على إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة و مصداقية عالية.

رابعا- الأفاق:

بعد دراسة موضوع البحث، تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب من خلال اعتباره أساسا لإعداد بحوث مستقبلية و التوسع فيها بحيث تشمل قطاعات اقتصادية أخرى و بنود أخرى للقوائم المالية مثل المخزنات، الخزينة .....الخ.

1. ما مدى ملائمة تطبيق نموذج إعادة التقييم في المؤسسات الجزائرية ؟

2. ما هو الأثر الجبائي لفارق إعادة التقييم في المؤسسات الجزائرية ؟

3. ما مصير فارق إعادة تقييم التثبيتات في شكل امتياز في المؤسسات الجزائرية؟

.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I: الكتب:

1. أمين السيد احمد لطفين، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، الطبعة الأولى الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
2. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر 2010.
3. حسين القاضي و مؤمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2000.
4. حسين يوسف القاضي، سمير المغري الشاربي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، معايير إعداد التقارير المالية الدولية، عرض البيانات المالية، الجزء الأول دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
5. حمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
6. حواس صلاح، المحاسبة العامة،دروس مواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر.

   شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2009.
7. خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية IAS 2007، IFRS، الطبعة الأولى، إسراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
8. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2008.
9. عباس مهدي التسيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990.

10. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
11. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج ،2010.
12. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2011.
13. علي احمد أبو الحسن و محمد سمير صبان، المحاسبة المتوسطة، المفاهيم و معايير القياس و الإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.
14. كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر،2001.
15. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
16. مالك عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004.
17. محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.
18. محمد عباس بدوي، المحاسبة و تحليل القوائم المالية، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009.
19. محمد عباس بدوي، المحاسبة و تحليل القوائم المالية، دار الهناء، مصر 2009.
20. محمد عيشوني، مفاهيم أساسية عن الضبط الشامل للجودة، و إدارة الجودة الشاملة، الباب الثامن، قسم التقنية الميكانكية، الكلية التقنية بحائل، 2005.
21. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل عمان الأردن.
22. منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية ، مدخل تحليل معاصر ، الطبعة الخامسة ، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر ، 2003.
23. مؤيد راضي جعفر، غسان فلاح المطارقة، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري و تطبيقي، دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الطبعة الثالثة، 2001.

24. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، AIS/IFRS،2010-2009 ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر،2010.
25. وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر، الإسكندرية، 2011.

II: المذكرات و الأطروحات:

1. بكاري بالخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2010/2009.
2. بن خروف جليلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2008.
3. بن معمر يمينة، اثر حوكمة الشركات في جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2014.
4. بوركاب مصطفى، لافي إبراهيم، نظام المعلومات المحاسبي، و أثره على جودة القوائم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة اكلي محمد اولحاج، البويرة، 2014.
5. سليم عباسي، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علو التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2014/2013.
6. صلاح حواس، التوجه الجديد لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، الجزائر 2008.
7. مشري حسناء، دور و أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم التجارية، جامعة سطيف،2008-2007.

8. مصطفى عقاري مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مصطفى عقاري، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، 2004.

III: الملتقيات:

1. أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي و إيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد حلب البليدة، 13- 15 أكتوبر 2009 .

2. بلقاسم تويزة، رشيد هولي، جودة المعلومة المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية ومحددات استخداماتها في عملية إتخاذ القرار، مداخلة ضمن ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر و علاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 13- 14 جانفي 2013.

3. خديجة لدرع و ليلى عبد الرحيم، مداخلة بعنوان، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد LAS1 ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التفوق و التطبيق، معهد العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و 26 ماي 2010 .

4. صالح مرازقة، مداخلة بعنوان، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الإسلامية، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي"الواقع و رهنات المستقبل"، معهد العلوم الاقتصادية و الجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية.

5. عزة الأزهر، بلقاسم بن خليفة، نجية صالحي، مقارنة و تكييف القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري وفق المعايير المحاسبية الدولية، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 13 و 14 جانفي 2013.

6. منور أوسرير محمد مجبر، مداخلة بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعاير المحاسبية الدولية " تجارب تطبيقات و أفاق "، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

IV: المجلات:

1. رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني المجلد رقم42، جامعة الإسكندرية،2009.

2. عدي صفاء الدين ،فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف ثانوية تصدر عن كلية الإدارة و الاقتصاد، العدد الرابع عشر، المجلد السابع، 2015.

3. عقاري مصطفى المعيار المحاسبي رقم (1)، عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، العدد الأول، الجزائر، 2007.

V: القوانين و المراسيم :

1. الجريدة الرسمية، العدد، 47 المؤرخ في 25نوفمبر2007.

2. القانون رقم، 07-11الصادر بتاريخ، 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد5-4-2.

النظام المحاسبي المالي الجزائر.

VI: مراجع باللغة الأجنبية:

1. Direction General des impôts . OP cit. P40.
2. Georges Legros. Manuel De Finance D'entreprise. Dunod. Paris 2010.
3. Lpid.p41.
4. Stéphan BRUN, ***IFRS/IAS les normes internationales d'information financière***, GUALINO Editeur EJA, Paris, 2006, p139. Véronique WEETS & Damien CHARLIER, IAS/IFRS Stocks et contrats à long terme, ***Bulletin d'information***, IRE N :4/2003, Disponible sur le lien http://www.ibrire.be/fra/periodiekeberichten/berichten003402.aspx, [Consulter le 24/11/2009].

الملاحق



الملحق رقم (01): استبيان في صورته النهائية



جامعة الدكتور يحي فارس _ المدية
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية
تخصص : محاسبة



الموضوع: استبيان مذكرة ماستر

أخي الفاضل / أختي الفاضلة

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

تحية طيبة و بعد :

في إطار الإعداد لنيل شهادة الماستر في المحاسبة بعنوان " أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية على جودة القوائم المالية " ، نرجو من سيادتكم أن تمدوا لنا يد المساعدة بالإجابة على أسئلة هذا الإستبيان بدقة و موضوعية مما يعزز الثقة في نتائج هذه الدراسة التي نأمل أن تعود على الجميع بالنفع و الفائدة ، و نِكد لكم أن الآراء التي ستدلون بها سوف تتسم بالسرية التامة، و تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي .

و شكرا على تعاونكم

من إعداد الطالبتين:
* إيناس كتابي
* هاجر بلقاسمي

تحت إشراف الأستاذ:
كمال مولوج

الجزء الأول: معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة

يرجى وضع العلامة (X) في الخانة المناسبة :

1. الجنس: أ. ذكر ☐ ب . أنثى ☐

2. العمر: أ. أقل من 35 سنة ☐ ب . من 36 إلى 45 ☐ ج . أكبر من 45 سنة ☐

3. المؤهل العلمي: أ . ثانوي و أقل ☐ ب . ليسانس ☐ ج . دراسات عليا ☐ د . شهادة مهنية ☐

4. الخبرة المهنية: أ . أقل من 5 سنوات ☐ ب . من 5 إلى 10 سنوات ☐ ج . أكثر من 10 سنوات ☐

5. الوظيفة: أ . محاسب ☐ ب . محافظ الحسابات ☐ ج . خبير محاسبي ☐

الجزء الثاني: بيانات الدراسة

المحور الأول: أهمية ودوافع إجراء المؤسسات لإعادة تقييم الأصول المادية

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	رأي محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	عملية إعادة تقييم الأصول المادية ضرورية للتعرف على المركز المالي الحقيقي للمؤسسات.					
02	إعادة تقييم الأصول المادية يوفر معلومات قيمة ومفيدة للمؤسات.					
03	تؤدي عملية إعادة التقييم إلى التعرف على القيمة الجارية للأصول الثابتة لتعكس الواقع الفعلي لتلك الأصول.					
04	عملية إعادة تقييم الأصول المادية يحل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإداريين					
05	تساعد عملية إعادة تقييم الأصول المادية على التحديد الدقيق للخسائر والأرباح المتحققة.					

المحور الثاني: تساهم إعادة تقييم الأصول الثابتة في:

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	رأي محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	ثقة أصحاب المصلحة في القوائم المالية					
02	موثوقية ومصداقية القوائم المالية					
03	ملاءمة القوائم المالية لمتخذي القرارات					
04	سهولة مقارنة القوائم المالية بين مختلف المؤسسات التي تعمل في نفس النشاط					
05	جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية					

المحور الثالث: يواجه تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في الجزائر الصعوبات التالية:

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	رأي محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة					
02	تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي					
03	غياب سوق مالي كفء في الجزائر					
04	نقص الكفاءات البشرية المؤهلة لإجراء إعادة التقييم					
05	عدم قتناع بعض المؤسسات بجدوى إعادة تقييم الأصول المادية					
06	الانخفاض المستمر للقدرة الشرائية للدينار الجزائري					

الملحق رقم (02): نتائج برنامج SPSS

FREQUENCIES VARIABLES=الوظيفة الخبرة المؤهل العمر الجنس

/ORDER=ANALYSIS.

Fréquences

Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهل	الخبرة	الوظيفة
N	Valide	30	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0	0

Table de fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	17	56,7	56,7	56,7
	أنثى	13	43,3	43,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 35سنة	10	33,3	33,3	33,3
	من 36 إلى 45 سنة	12	40,0	40,0	73,3
	أكبر من 45 سنة	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي و أقل	2	6,7	6,7	6,7
	ليسانس	12	40,0	40,0	46,7
	ذراسات عليا	13	43,3	43,3	90,0
	شهادة مهنية	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	10	33,3	33,3	33,3
	من 5 إلى 10 سنوات	6	20,0	20,0	53,3
	أكثر من 10 سنوات	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	27	90,0	90,0	90,0
	محافظ الحسابات	2	6,7	6,7	96,7
	خبير محاسبي	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=Q1A Q2A Q3A Q4A Q5A Q1B Q2B Q3B Q4B Q5B Q1C Q2C Q3C Q4C
Q5C Q6C
  /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MAXIMUM MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Statistiques

		Q1A	Q2A	Q3A	Q4A	Q5A	Q1B	Q2B
N	Valide	30	30	30	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,0000	4,1667	4,0667	3,4000	3,2667	4,0333	3,9333
Ecart type		1,11417	1,01992	1,14269	1,16264	1,22990	1,09807	1,11211
Minimum		1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00

Statistiques

		Q3B	Q4B	Q5B	Q1C	Q2C	Q3C	Q4C
N	Valide	30	30	30	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,8667	3,5667	3,7333	3,9667	3,3667	4,0000	3,6000
Ecart type		1,16658	1,07265	1,11211	,92786	1,15917	1,25945	1,24845
Minimum		1,00	1,00	1,00	2,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00

Statistique

		Q5C	Q6C
N	Valide	29	30
	Manquant	1	0
Moyenne		3,5172	3,9000
Ecart type		,98636	1,21343
Minimum		2,00	1,00
Maximum		5,00	5,00

FREQUENCIES VARIABLES=A B C

/STATISTICS=STDDEV MINIMUM MAXIMUM MEAN

/ORDER=ANALYSIS.

Statistiques

		A	B	C
N	Valide	30	30	30
	Manquant	0	0	0
Moyenne		3,7667	3,7800	3,7000
Ecart type		,93526	1,04565	,91539
Minimum		1,00	1,00	2,00
Maximum		5,00	5,00	5,00

Table de fréquences

A

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	3,3	3,3	3,3
	2,00	3	10,0	10,0	13,3
	3,00	2	6,7	6,7	20,0

	4,00	20	66,7	66,7	86,7
	5,00	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	3,3	3,3	3,3
	2,00	3	10,0	10,0	13,3
	3,00	5	16,7	16,7	30,0
	4,00	13	43,3	43,3	73,3
	4,40	1	3,3	3,3	76,7
	5,00	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

C

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	4	13,3	13,3	13,3
	3,00	6	20,0	20,0	33,3
	4,00	15	50,0	50,0	83,3
	5,00	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

RELIABILITY

/VARIABLES=Q1A Q2A Q3A Q4A Q5A

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,851	5

RELIABILITY

/VARIABLES=Q1B Q2B Q3B Q4B Q5B

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0

	Exclue[a]	0	,0
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,926	5

```
RELIABILITY
 /VARIABLES=Q1C Q2C Q3C Q4C Q5C Q6C
 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
 /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	29	96,7
	Exclue[a]	1	3,3
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,781	6

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1A Q2A Q3A Q4A Q5A Q1B Q2B Q3B Q4B Q5B Q1C Q2C Q3C Q4C Q5C Q6C
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	29	96,7
	Exclue[a]	1	3,3
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,922	16

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=A B C
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,728	3

```
T-TEST
 /TESTVAL=3
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=A B C
 /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A	30	3,7667	,93526	,17075
B	30	3,7800	1,04565	,19091

C	30	3,7000	,91539	,16713

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
A	4,490	29	,000	,76667	,4174	1,1159
B	4,086	29	,000	,78000	,3895	1,1705
C	4,188	29	,000	,70000	,3582	1,0418

```
NONPAR CORR
  /VARIABLES=A B C Z
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			A	B	C	Z
Rho de Spearman	A	Coefficient de corrélation	1,000	,670**	,383*	,802**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,037	,000
		N	30	30	30	30
	B	Coefficient de corrélation	,670**	1,000	,292	,807**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,117	,000
		N	30	30	30	30
	C	Coefficient de corrélation	,383*	,292	1,000	,644**

		Sig. (bilatéral)	,037	,117	.	,000
		N	30	30	30	30
	Z	Coefficient de corrélation	,802**	,807**	,644**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	.
		N	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
  /VARIABLES=Q1A Q2A Q3A Q4A Q5A A
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			Q1A	Q2A	Q3A	Q4A
Rho de Spearman	Q1A	Coefficient de corrélation	1,000	,786**	,724**	,480**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,007
		N	30	30	30	30
	Q2A	Coefficient de corrélation	,786**	1,000	,652**	,417*
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,022
		N	30	30	30	30
	Q3A	Coefficient de corrélation	,724**	,652**	1,000	,503**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,005
		N	30	30	30	30
	Q4A	Coefficient de corrélation	,480**	,417*	,503**	1,000

		Sig. (bilatéral)	,007	,022	,005	.
		N	30	30	30	30
	Q5A	Coefficient de corrélation	,164	,038	,373*	,241
		Sig. (bilatéral)	,386	,842	,043	,200
		N	30	30	30	30
	A	Coefficient de corrélation	,682**	,573**	,745**	,700**
		Sig. (bilatéral)	,000	,001	,000	,000
		N	30	30	30	30

Corrélations

			Q5A	A
Rho de Spearman	Q1A	Coefficient de corrélation	,164	,682**
		Sig. (bilatéral)	,386	,000
		N	30	30
	Q2A	Coefficient de corrélation	,038	,573**
		Sig. (bilatéral)	,842	,001
		N	30	30
	Q3A	Coefficient de corrélation	,373*	,745**
		Sig. (bilatéral)	,043	,000
		N	30	30
	Q4A	Coefficient de corrélation	,241	,700**
		Sig. (bilatéral)	,200	,000
		N	30	30
	Q5A	Coefficient de corrélation	1,000	,624**
		Sig. (bilatéral)	.	,000

		N	30	30
	A	Coefficient de corrélation	,624**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	.
		N	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
 /VARIABLES=Q1B Q2B Q3B Q4B Q5B B
 /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
 /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			Q1B	Q2B	Q3B	Q4B
Rho de Spearman	Q1B	Coefficient de corrélation	1,000	,895**	,742**	,652**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000
		N	30	30	30	30
	Q2B	Coefficient de corrélation	,895**	1,000	,746**	,649**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,000
		N	30	30	30	30
	Q3B	Coefficient de corrélation	,742**	,746**	1,000	,748**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000
		N	30	30	30	30
	Q4B	Coefficient de corrélation	,652**	,649**	,748**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	.

		N	30	30	30	30
	Q5B	Coefficient de corrélation	,477**	,438*	,552**	,426*
		Sig. (bilatéral)	,008	,015	,002	,019
		N	30	30	30	30
	B	Coefficient de corrélation	,864**	,896**	,867**	,803**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000
		N	30	30	30	30

Corrélations

			Q5B	B
Rho de Spearman	Q1B	Coefficient de corrélation	,477**	,864**
		Sig. (bilatéral)	,008	,000
		N	30	30
	Q2B	Coefficient de corrélation	,438*	,896**
		Sig. (bilatéral)	,015	,000
		N	30	30
	Q3B	Coefficient de corrélation	,552**	,867**
		Sig. (bilatéral)	,002	,000
		N	30	30
	Q4B	Coefficient de corrélation	,426*	,803**
		Sig. (bilatéral)	,019	,000
		N	30	30
	Q5B	Coefficient de corrélation	1,000	,595**
		Sig. (bilatéral)	.	,001
		N	30	30

	B	Coefficient de corrélation	,595**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,001	.
		N	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
 /VARIABLES=Q1C Q2C Q3C Q4C Q5C Q6C C
 /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
 /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			Q1C	Q2C	Q3C	Q4C
Rho de Spearman	Q1C	Coefficient de corrélation	1,000	,453*	,697**	,244
		Sig. (bilatéral)	.	,012	,000	,194
		N	30	30	30	30
	Q2C	Coefficient de corrélation	,453*	1,000	,507**	,366*
		Sig. (bilatéral)	,012	.	,004	,047
		N	30	30	30	30
	Q3C	Coefficient de corrélation	,697**	,507**	1,000	,183
		Sig. (bilatéral)	,000	,004	.	,333
		N	30	30	30	30
	Q4C	Coefficient de corrélation	,244	,366*	,183	1,000
		Sig. (bilatéral)	,194	,047	,333	.
		N	30	30	30	30

	Q5C	Coefficient de corrélation	,498**	,237	,195	,601**
		Sig. (bilatéral)	,005	,206	,303	,000
		N	30	30	30	30
	Q6C	Coefficient de corrélation	,400*	,492**	,472**	,198
		Sig. (bilatéral)	,028	,006	,008	,294
		N	30	30	30	30
	C	Coefficient de corrélation	,731**	,757**	,715**	,416*
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,022
		N	30	30	30	30

Corrélations

			Q5C	Q6C	C
Rho de Spearman	Q1C	Coefficient de corrélation	,498**	,400*	,731**
		Sig. (bilatéral)	,005	,028	,000
		N	30	30	30
	Q2C	Coefficient de corrélation	,237	,492**	,757**
		Sig. (bilatéral)	,206	,006	,000
		N	30	30	30
	Q3C	Coefficient de corrélation	,195	,472**	,715**
		Sig. (bilatéral)	,303	,008	,000
		N	30	30	30
	Q4C	Coefficient de corrélation	,601**	,198	,416*
		Sig. (bilatéral)	,000	,294	,022
		N	30	30	30
	Q5C	Coefficient de corrélation	1,000	-,023	,425*

	Sig. (bilatéral)	.	,902	,019
	N	30	30	30
Q6C	Coefficient de corrélation	-,023	1,000	,492**
	Sig. (bilatéral)	,902	.	,006
	N	30	30	30
C	Coefficient de corrélation	,425*	,492**	1,000
	Sig. (bilatéral)	,019	,006	.
	N	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).