الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشعبيـة
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعـة غردايـة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسـم علـوم التسييـر

مخبر التنمية الإدارية للإرتقـاء بالمؤسسات
الإقتصادية بولاية غرداية

العوامل المؤثرة على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسـات الاقتصادية الجـزائريـة

دراسة حالة عينة من مؤسسات ولاية غرداية

أطروحة دكتوراه في **العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير**، تخصص: **دراسـات ماليـة**

إعداد الطالب:

قطيـــب عبد القـــادر

لجنة المناقشة:

رقم	اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
01	مصيطفـى عبد اللطيف	أستـــاذ	غردايـــة	رئيســـا
02	بلعـــــور سليمـــان	أستـــاذ	غردايـــة	مشرفا ومقررا
03	عـــــزاوي عمـــــر	أستـــاذ	ورقلـــة	مناقشـــا
04	سويســي هـــــواري	أستـــاذ	المركز الجامعي إليزي	مناقشـــا
05	عجيلـــــة محمـــــد	أستاذ محاضر أ	غردايـــة	مناقشـــا

السنة الجامعية: 2017/2016

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــداء

الحمد لله الذي خول لنا هذا ولولاه ما كنا بالغيه.

إلى روح والدي الطاهرة طيب الله ثراه وجعل مثواه الجنة إن شاء الله
اللهم أغفر له وأرحمه وأعف عنه وعافه وأسكنه فسيح جنانك
مع اللذين أنعمت عليهم من النبيئين والصديقين والشهداء
والصالحين وحسن أولئك رفيقا
أمين أمين أمين.

إلى التي أهدتها الحياة التعب والحرمان، فأهدتني الدفء والحنان، إلى التي خصها الله بالشرف
الرفيع والعز المنيع، إلى التي يحرقها الشوق لنجاحنا، إلى التي يؤرقها الخوف من فشلي،
إلى التي ضحت وفتحت لي أبواب النجاح وكانت بدعائها في الليل والنهار
سر نجاحنا، إلى التي تحمل أحلى الكلمات في الوجود إليك يا
أغلى شيء في الوجود، إليك يا حبيبتي أمي حفظك الله.

إلى زوجتي و إلى هبة الله أبنائي بشرى، عبد الرحمان ، سليمـان
، إلى إخواتي و أخواتي، إلى جميع الأهل والأقارب

إلى من تقاسمت معهم العمل، إلى زملائي في الدراسة

إلى الأصدقاء، إلى كل من يعرفني .

إلى كل هؤلاء أقف وقفة اعتزاز وفخر وأهدي هذا البحث لهم ثمرة سنين الدراسة.

عبد القـادر.

كلمة شكر و تقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل.

إعترافا بالفضل و تقديرا للجميل، لا يسعني في نهاية هذا العمل إلا أن نتوجه بجزيل الشكر الخالص إلى أستاذي الفاضل:الأستاذ /الدكتور سليمان بلعـــور على الإشراف على المذكرة و على ملاحظاته القيمة و توجيهاته السديدة و تصويباته الدقيقة و تساؤله المستمر عن المذكرة التي كان له الفضل في إخراجها كاملة.

فاللهم جازه عنا خير الجزاء و أطل في عمره و بارك في أعماله و أنفع به الأمة،

كما لا أنسى الأستاذ /الدكتور : مصيطفى عبد اللطيف رئيس أول مشروع دكتورة في الطور الثالث بجامعة غرداية وكذا الأساتذة أعضاء لجنة المشروع .

كما أخلص الشكر لأعضاء لجنة مناقشة الأطروحة لقبولهم تقييم عملي وتقديم النصح والتوجيه

إلى كل الزملاء والأصدقاء الذين ساهموا وساعدوني في تقديم هذا العمل من بدايته إلى إتمامه

كما أتوجه بخالص شكري و تقديري إلى كل الدكاترة و الأساتذة الذين تناوبوا على تأطيرنا خلال مسارنا التعليمي بجامعة غرداية .

كما أتقدم بجزيل الشكر و خالص الإمتنان إلى إدارة كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة غرداية.

عبد القادر.

ملخص

يتوقف اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية على مدى دقة وسلامة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية، بإختيارها وتطبيقها لسياسات محاسبية مختلفة، نتيجة لتعدد العوامل المؤثرة في إختيار هذه السياسات ،مما يؤدي إلى نتائج مختلفة ، لذلك استهدفت هذه الدراسة معرفة العوامل المؤثرة في إختيار السياسات المحاسبية من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وإنشاء نموذج إحصائي يبلور أهم العوامل المؤثرة في إختيار السياسات المحاسبية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل وتفسير العوامل المؤثرة في اختيار أهم السياسات المحاسبية من قبل إدارة المؤسسة من خلال مجموعة من المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على هذا الإختيار، وتمثلت تلك العوامل، في عوامل تعاقدية تضم : هيكل الملكية وصفة المسير وعقود المديونية، وعوامل تنظيمية شملت حجم المؤسسات للتعبير عن التكاليف السياسية وعامل الضرائب، بالإضافة إلى عوامل بيئية مرتبطة بالممارسة المحاسبية ،أما السياسات المحاسبية المختارة تمثلت في: تقييم المخزون و تقدير العمر الإنتاجي وسياسة الرفع في رأس المال بالإضافة إلى مؤونة المخزونات وسياسة مصاريف البرمجة، وتم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الإقتصادية ، حيث تم جمع البيانات من القوائم المالية ل 20 مؤسسة في مختلف القطاعات خلال الفترة 2010- 2014 باستخدام أساليب الإحصائية لتحليل البيانات وتقدير النماذج واختبار الفرضيات، تمثلت في نموذج الإنحدار اللوجستي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الإقتصادية تفاضل ما بين سياسات محاسبية تزيد من الربح وأخرى تخفض منه ، ولكن وجدنا ميولها أكثر للسياسات التي تزيد من الربح ، وأن أهم العوامل تأثيرا في إختيار السياسات المحاسبية كانت العوامل التعاقدية وهي هيكل الملكية ونوع المسير وكذا عقود المديونية ، تليها العوامل المرتبطة بالبيئة المحاسبية وخاصة عامل نوع القطاع والذي كان مقبول في جميع السياسات، وفي الأخير نجد العوامل التنظيمية حيث تم قبول فرضية واحدة من بين الفرضيات التسعة .

الكلمات المفتاحية: إختيار السياسات المحاسبية ، مناهج الإختيار، العوامل التعاقدية ، العوامل التنظيمية ، العوامل البيئية.

Abstract *:*

Most of the economic decisions depends on the accuracy and integrity of accounting information in the financial statements prepared by the economic institutions, that had been selected and applied for different accounting practices due to the multiplicity of factors that affect the selection of these policies, which leads to different results, that is why, this study aimed to find out the factors that affect the selection of accounting policies by the algerian economic institutions, and the creation of a statistical model crystallizes the most important factors that affect the selection of accounting policies.

In order to achieve the objectives of the study of the factors affecting the choice of significant accounting policies by the enterprise manager have been analyzed and interpreted, through a set of variables that can affect this choice, these factors consisted of the contractual factors including: ownership structure and state of the manager and contracts of debt, and regulatory factors including the size institutions to express political costs and taxes factor, in addition to the accounting practice related to environmental factors. As for the selected accounting policies , it is consisted : the assessment of the inventory and the estimation of production life and the policy of the lifting of capital. In addition to provision stocks and the policy of the expenses programming.

An empirical study was conducted on a sample of economic institutions, where data from financial statements for the 20 institutions in various sectors during the period from 2010 to 2014 were collected, using statistical methods to analyze the data and estimating models and testing hypotheses, which was consisted in the logistic regression model.

The study came up with the result that the economic institutions are distinct as far as accounting policies are concerned where some take profit from the gain and others lower it. But their tendencies in profit policy is seen more applied than the lowering of it and that the most influential factor in the selection of accounting policies were contractual ones namely the ownership structure and the type of the manager, as well as debt contracts, followed by factors associated with the environmental accounting and namely the type of the sector factor, which was accepted in all policies. At the end, we find that organizational factors , where only one of the nine hypotheses is accepted.

Key Words: Choice Of Accounting Policies, The Selection Methods, Contractual Factors, Regulatory Factors, And Environmental Factors.

قائمة المحتـــويات

العنـــــوان **الصفحة**

الإهداء.....III
شكر وتقدير.....IV
الملخص.....V
قائمة المحتويات.....VI
قائمة الجداول.....X
قائمة الأشكال.....XI
قائمة الملاحق.....XII
قائمة الرموز و الاختصارات.....XIII
المقدمة العامة.....أ -ص

الفصل الأول: الفكر المحاسبي _مفاهيم وأسس_

تمهيد **02**
المبحث الأول: تطور الفكر المحاسبي.....**03**
المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي.....**03**
المطلب الثاني: طبيعة ودور المحاسبة **07**
المطلب الثالث: مدارس الفكر المحاسبي.....**09**
المبحث الثاني:المحاسبة مفاهيم واسس **11**
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة.....**11**
المطلب الثاني: وظائف وفروع المحاسبية **15**
المطلب الثالث: المحاسبة كنظام معلومات.....**17**
المبحث الثالث: التنظير المحاسبي **22**
المطلب الأول: مداخل التنظير المحاسبي **22**
المطلب الثاني: مفهوم الفروض المحاسبية ومضمونها **25**
المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة.....**27**
خلاصة الفصل **33**

الفصل الثاني :السياسات المحاسبية ومناهج إختيارها

تمهيد **35**

المبحث الأول: السياسات المحاسبية –مفاهيم وأسس – **36**

المطلب الأول: مفهوم السياسة المحاسبية **36**

المطلب الثاني: إختيار وتغيير السياسات المحاسبية والإفصاح عنها **40**

المطلب الثالث: طبيعة الإختيار المحاسبي **45**

المبحث الثاني: مناهج إختيار السياسات المحاسبية **50**

المطلب الأول : المنهج المعياري والإختيار المحاسبي **50**

المطلب الثاني: المنهج الإيجابي والإختيار المحاسبي **55**

المطلب الثالث: تقييم مناهج اختيار السياسات المحاسبية **63**

المبحث الثالث: إستراتجيات وأساليب إختيار السياسات المحاسبية **66**

المطلب الأول : تفسيرات وأبعاد اختيار السياسات المحاسبية **66**

المطلب الثاني: إستراتجيات اختيار السياسات المحاسبية **69**

المطلب الثالث: أساليب اختيار السياسات المحاسبية **72**

خلاصة الفصل **75**

الفصل الثالث : محددات إختيار السياسات المحاسبية

تمهيد **77**

المبحث الأول: المحددات التعاقدية لإختيار السياسات المحاسبية **78**

المطلب الأول: مكافآت و حوافز الإدارة **78**

المطلب الثاني: عقود المديونية **84**

المطلب الثالث: الإلتزامات الضمنية **88**

المبحث الثاني: المحددات التنظيمية لاختيار السياسات المحاسبية **90**

المطلب الأول : تفادي التكاليف السياسية **90**

المطلب الثاني: تفادي المدفوعات الضريبية أو تخفيضها **94**

المبحث الثالث: المحددات البيئية المرتبطة بالممارسة المحاسبية.....**96**

المطلب الأول : درجة التحفظ المحاسبي.....**96**

المطلب الثاني: محددات السوق المالي.....**101**

المطلب الثالث: تطبيق آليات الحوكمة.....**104**

خلاصة الفصل.....**110**

الفصل الرابع :السياسات المحاسبية في الجزائر

تمهيد **112**

المبحث الأول: التطور التاريخي للتشريع المحاسبي في الجزائر.....**113**

المطلب الأول: فترة ما بعد الإستقلال 1962-1975 .....**113**

المطلب الثاني: فترة الإقتصاد الموجه 1975-2001 .....**114**

المطلب الثالث: فترة إقتصاد السوق 2001-2010 .....**117**

المبحث الثاني: البيئة المحاسبية الجزائرية.....**119**

المطلب الأول : المحيط الاقتصادي للمؤسسات.....**119**

المطلب الثاني: مهنة المحاسبة في الجزائر **124**

المطلب الثالث: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر.....**128**

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي.....**132**

المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي.....**132**

المطلب الثاني: الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.....**134**

المطلب الثالث: مبادئ وأهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي.....**137**

خلاصة الفصل.....**139**

الفصل الخامس :الدراسة التطبيقية.

تمهيد **141**

المبحث الأول: تقديم الدراسة التطبيقية..... **142**

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة **142**

المطلب الثاني: متغيرات الدراسة..... **145**

المطلب الثالث: نموذج الدراسة **151**

المبحث الثاني: أساليب التحليل الإحصائي **153**

المطلب الأول : نموذج الإنحدار اللوجستي **153**

المطلب الثاني: تقدير وتفسير معاملات الانحدار اللوجستي..... **156**

المطلب الثالث:إختبارات الدراسة التطبيقية **158**

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض..... **163**

المطلب الأول : التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة..... **163**

المطلب الثاني: إختبار كفاءة النماذج **169**

المطلب الثالث: إختبار وتفسير معالم النماذج المقدرة..... **174**

المطلب الرابع: تفسير النتائج واختبار الفرضيات..... **183**

خلاصة الفصل..... **187**

الخاتمة العامة **189**

المراجع..... **197**

الملاحق **210**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	المبادئ المحاسبية	32
1-2	المعايير المحاسبية والسياسات البديلة لتطبيقها	47
2-2	أوجه الإختلاف بين المنهجين المعياري والإيجابي	65
1-5	مجتمع الدراسة	142
2-5	عينة الدراسة	143
3-5	متغيرات الدراسة وعلاقتها المتوقعة باختيار السياسات المحاسبية	150-149
4-5	التحليل الإحصائي الوصفي للمتغيرات التابعة	163
5-5	التحليل الإحصائي للمتغيرات المستقلة المتصلة	165
6-5	التحليل الإحصائي للمتغيرات المستقلة المنفصلة	166
7-5	معاملات الإرتباط بين المتغيرات المستقلة	168
8-5	اختبار الدلالة الإحصائية للنماذج ككل	169
9-5	تفسير المتغيرات الداخلة في النموذج	170
10-5	نتائج كفاءة التصنيف	171
11-5	نتائج اختبار هوسمر ولومشوا	172
12-5	نتائج معاملات نموذج سياسة تقييم المخزون	174
13-5	نتائج معاملات نموذج سياسة تقدير العمر الإنتاجي	176
14-5	نتائج معاملات نموذج سياسة الرفع في رأس المال	178
15-5	نتائج معاملات نموذج سياسة مؤونة المخزونات	180
16-5	نتائج معاملات نموذج سياسة مصاريف البرمجة	182
17-5	إشارة ومعنوية العوامل وقرار قبول أو رفض الفرضيات	184-183

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	النظام المحاسبي	18
2-1	هيكل نظرية المحاسبة	23
1-2	السياسات المحاسبية ضمن المجالات المرتبطة بها	39
2-2	إختيار السياسات المحاسبية في إطار المعايير المحاسبية	41
3-2	علاقة الوحدة الإقتصادية بالأطراف ذات العلاقة	59
1-5	نموذج الدراسة	152
2-5	دالة الإنحدار اللوجستي	155

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	مؤسسات عينة الدراسة	210
01	ترميز البيانات المستعملة في الدراسة التطبيقية	211
01	البيانات المستعملة في الدراسة التطبيقية	213-212
02	مصفوفة معاملات الإرتباط للمتغيرات	214
03	نتائج نموذج سياسة تقييم المخزون	216-215
04	نتائج نموذج سياسة تقدير العمر الإنتاجي	218-217
05	نتائج نموذج سياسة الرفع في رأس المال	220-219
06	نتائج نموذج سياسة تشكيل مؤونة للمخزونات	222-221
07	نتائج نموذج سياسة مصاريف البرمجة	224-223
08	جدول توزيع كاي تربيع	225

قائمة الإختصارات والرموز

الإختصار أو الرمز	الدلالة
AAA	جمعية المحاسبة الأمريكية
AAPA	جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين
AIA	المعهد الأمريكي للمحاسبين
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
APB	مجلس مبادئ المحاسبة
$\hat{b}_0$	ثابت المعادلة
$\hat{b}_i$	معاملات الإنحدار اللوجستي
BOAL	النشرة الرسمية للإعلانات القانونية
CMP	التكلفة الوسطية المرجحة
CNC	المجلس الوطني المحاسبة
CNRC	المركز الوطني السجل التجاري
COSOB	لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة
CSTC	المجلس العالي لتقنيات المحاسبة
DF	درجة الحرية
E()	الأمل الرياضي
FASB	مجلس المحاسبة المالية الموحدة
FIFO	الوارد أولا الصادر أولا
GAAP	مبادئ المحاسبة المقبولة عموما
H&L	إختبار Hosmer – Lemshow
H_0	الفرضية الصفرية
H_1	الفرضية البديلة
IAS	معيار المحاسبة الدولي

IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
$\log\left(\frac{b_i}{1-b_i}\right)$	اللوغاريتم الطبيعي لنسبة الترجيح
In	اللوغاريتم النيبري
L_0	قيمة دالة المعقولية المقيدة
L_1	قيمة دالة المعقولية غير المقيدة
log likelihood	تعظيم لوغاريتم الاحتمال
log likelihood Ratio	إختبار نسبة المعقولية العظمى
log odds	لوغاريتم معامل الترجيح
Logit	نموذج الإنحدار اللوجستي
Maximum Likelihood	دالة الترجيح الأعظم
Maximum Likelihood Method	طريقة الاحتمال الأعظم
n	حجم العينة
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية
PCG	المخطط المحاسبي العام
PCN	المخطط المحاسبي الوطني
$R^2 Cox\ \&\ Snell$	معامل التحديد إختبار القوة التفسيرية لنموذج الإنحدار اللوجستي
$R^2 Nagelkerke$	معامل التحديد إختبار القوة التفسيرية لنموذج الإنحدار اللوجستي
S.E	الإنحراف المعياري
SCF	النظام المحاسبي المالي
SGBV	شركة تسيير القيم

Sig	مستوى المعنوية
wald	الدلالة الاحصائية لكل متغير مستقل
X_j	المتغيرات المستقلة
Y	المتغير التابع
$\hat{Y}$	قيم Y المتوقعة
(p)	إحتمال وقوع الحدث
(1-p)	إحتمال عدم وقوع الحدث
$\propto$	قيمة مستوى المعنوية
x^2	توزيع كاي تربيع
$\varepsilon = Y - \hat{Y}$	الخطأ العشوائي

المقدمة العامة

1. توطئـــة

إن التطـــور الحاصـــل في الميـــادين الاقتصـــادية، الاجتماعيـــة و القانونيـــة أدى إلى تنـــامي الحاجـــة إلى المحاسـبة ، والـتي تطـورت نتيجـة لعوامـل الميـادين السـابقة ، حـتى أصـبحت فرعـا مـن فـروع المعرفـة الـذي يتميـز بمفاهيمـه الخاصـة و مبادئـه المتفـق عليهـا وأهدافـه المتعـددة ، وهـذا لخدمـة مـزيج مـن الأغـراض المتباينـة، لا بإعتبارهـا وسـيلة للتسـجيل و قيـاس العمليـات فقـط، و لكـن بإعتبارهـا أيضـا وسـيلة فعالـة لخدمـة الإدارة عـن طريـق مـدها بالبيانـات اللازمـة الـتي تسـاعد علـى رسـم السياسـات و تنفيـذها و الرقابـة عليهـا، ثم قيـاس مـدى الكفايـة في تحقيـق الأهـداف المطلوبـة مـن قيـام المشـروع، ولهـذا أصـبحت المحاسـبة كنظـام للمعلومـات لـه مـدخلات تتمثـل في البيانـات ومخرجـات ممثلـة في القـوائم والتقـارير المالية ، و هـي في هـذا الصـدد تقـوم أساسـا علـى تـوفير المعلومـات اللازمـة لإتخـاذ العديـد مـن القـرارات الإقتصـادية المختلفـة في الوقت المناسب و بالصورة الملائمة.

يتوقـف اتخـاذ العديـد مـن القـرارات الاقتصـادية علـى مـدى دقـة وسـلامة المعلومـات المحاسـبية الـتي تتضـمنها القـوائم الماليـة المعـدة مـن قبـل المؤسسـات الاقتصـادية ، هـذه المعلومـات المحاسـبية الـتي تسـتخدمها الأطـراف المهتمـة بالمؤسسـة هـي المنـتج النهـائي لإختيـار وتطبيـق السياسـات المحاسـبية ، وعلـى هـذا فـإن العـاملين علـى الوحـدات المحاسـبية مـن إداريـين وماليين ومحاسـبين يسعـون إلى تطبيـق السياسـات المحاسبية التي يستطيعون من خلالها إظهار نتائج المؤسسة ومركزها المالي بأفضل صورة ممكنة.

و نتجـة لعـدة عوامـل منهـا انفصـال الملكيـة عـن الادارة ، والمرونـة المتاحـة لـلإدارة في اختيـار البـدائل المحاسـبية ، واختيـار مـا يتناسـب مـع رؤيـة الإدارة للسياسـات المحاسـبية و امكانيـة تغييرهـا ، وعـدم الإتسـاق بـين الأعـراف المحاسـبية، أصـبحت المحاسـبة تضـم العديـد مـن البـدائل المختلفـة للقيـاس والتقيـيم المحاسـبي ، ممـا يـؤدي إلى نتـائج مختلفـة ، وذلـك باختيـار طريقـة أو سياسـة محاسـبية معينـة وتـرك الاخـرى ، فقـد يسـتخدم المحاسـبون في سـبيل إتمـام العمليـة المحاسـبية بـدائل محاسـبية مختلفـة لتقيـيم المخـزون السـلعي وطـرق مختلفـة لتقيـيم الأصـول الثابتـة بالإضـافة إلى طـرق متعـددة لإحتسـاب مخصصـات الإهـتلاك ، و طـرق متعـددة لمعالجـة تكلفـة الإقـتراض ، وكـذلك تفسـير أفضـل السياسـات المحاسـبية الـتي تحقـق أفضـل مقابلـة ممكنـة بـين المصـاريف والإيـرادات ومسـتوى الإفصـاح الـذي يجـب ان يتبـع في إطـار إعـداد القـوائم المالية ، كل ذلك أدى إلى النظر للقوائم المالية بنوع من الشك .

مما سبق تتضح مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتعددة ، ومن تم تبدوا الحاجة إلى معرفة العوامل الكامنة وراء اختيار الإدارة لسياسة محاسبية معينة دون أخرى ، لذا إهتمت العديد من البحوث المحاسبية بتحديد العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية وذلك لتعدد وتشابك العوامل التي تحكم هذا الإختيار ، واستعملت مناهج مختلفة لتفسير عملية الإختيار منها المنهج المعياري والمنهج الإيجابي .

2. إشكاليـة البحث :

توصلت نتائج البحوث في مجال العوامل المؤثرة في إختيار السياسات المحاسبية إلى صحة فرضياتها في دول لها بيئة محاسبية تختلف من عدة نواحي سواء على مستوى الممارسات المحاسبية أو على المستوى الأكاديمي عن الجزائر التي إعتمدت سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي، ترمي إلى تبني نظام محاسبي يتوافق والمتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية و المحاسبية الدولية، وتسعى إلى مواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية.

لذا جاءات هذه الدراسة لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر، حيث ينتظر أن تلعب عوامل بيئية واقتصادية دورا يمكن أن يكون مؤثرا في اختيار السياسات المحاسبية، بغية إعداد كشوفات مالية مفيدة لمستخدميها، وتضييق مجال عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الأخرى، الذي قد تستغله الإدارة في تحويل الثروة من طرف لآخر من خلال إختيار السياسات المحاسبية.

ومنه يمكن طرح إشكالية هذه الأطروحة كالتالي :

إلى أي مدى تؤثر العوامل الإقتصادية والبيئية على اختيار السياسات المحاسبية لذى المؤسسات الإقتصادية بالجزائر ؟.

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ كيف تطبق المؤسسات الإقتصادية الجزائرية سياساتها المحاسبية ؟.
- ✓ هل لهيكل الملكية تأثير على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.

- ✓ هل لصفة المسير تأثير على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.
- ✓ هل تؤثر عقود المديونية على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.
- ✓ هل لحجم المؤسسات تأثير على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.
- ✓ هل لإتجاه الربح تأثير على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.
- ✓ هل تؤثر الضرائب على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.
- ✓ هل للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسات تأثير على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.
- ✓ هل تؤثر درجة التحفظ في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.
- ✓ هل للعرف المحاسبي تأثير على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟.

3. فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى**: تفاضل إدارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند تطبيقها للسياسات محاسبية بين سياسات محاسبية تزيد في الربح ، وأخرى تخفض منه.
- **الفرضية الثانية**: يميل مديري المؤسسات ذات الملكية المشتتة لإختيار السياسات المحاسبية التي تزيد من الربح المحاسبي.
- **الفرضية الثالثة**: المؤسسات المدارة بواسطة مديرين أجراء تكون أكثر احتمالاً للاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية التي تؤدى إلى زيادة الأرباح المقرر عنها من المؤسسات التي يديرها ملاكها.
- **الفرضية الرابعة**: المؤسسات ذات المديونية المرتفعة تختار الطرق والسياسات المحاسبية التي تؤدي لزيادة الربح.
- **الفرضية الخامسة**: كلما كبر حجم المؤسسة كلما زاد احتمال أن تختار الشركة سياسات محاسبية من شأنها تقليل أرباح الفترة الحالية .

- **الفرضية السادسة:** كلما كان اتجاه الربحية تصاعديا كلما زاد احتمال أن تختار المؤسسات سياسات محاسبية من شأنها زيادة الأرباح المعلنة في الفترة الحالية.

- **الفرضية السابعة:** كلما كانت الضرائب المستحقة على المؤسسة كبيرة كلما زاد احتمال إختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الربح

- **الفرضية الثامنة:** مؤسسات القطاع الصناعي والإنتاجي تميل إلى اختيار السياسات المحاسبية المؤدية لزيادة الربح مقارنة مع مؤسسات القطاع الخدمي والتجاري .

- **الفرضية التاسعة:** كلما زادت درجة التحفظ المحاسبي كلما زاد احتمال أن تختار الإدارة السياسات المحاسبية المتحفظة والتي تؤدي إلى تخفيض أرباح الفترة الحالية .

- **الفرضية العاشرة:** تفضل إدارة المؤسسات اختيار السياسات المحاسبية الأكثر شيوعا بإعتبار أن تطبيق هذه السياسة يعد دليلا على قبولها.

4. مبررات اختيار الموضوع:

لقد تم اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اعتبارات موضوعية وذاتية أهمها :

- ارتباط الموضوع بتخصصي في الدكتورة .
- حداثة الموضوع وارتباطه بالتغيرات الإقتصادية الراهنة.
- نقص المواضيع العملية المطبقة في البيئة المحاسبية الجزائرية، ومحاولة معرفة الواقع المحاسبي أكثر.

5. أهمية البحث:

بعد تزايد الاعتماد على المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية باعتبارها أداة لاتخاذ القرارات نتيجة تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، والتزام المؤسسات بتطبيقه منذ سنة 2010 من شأنه أن يفرض عليها التعبير غير السليم عن عملياتها نتيجة الظروف والتحديات التي تواجهها مع حرية المؤسسات في اختيار بدائل محاسبية لتحقيق أهدافها ، فإن الأمر يتطلب التعرف على العوامل التي تؤثر على الإدارة لإختيار تلك البدائل وتحليل الدوافع والمحددات لمساعدة الإدارة على الإختيار السليم والتنبؤ بها مستقبلا وإعطاء رؤية أوضح لمتخذي القرارات عند تفسير المعلومات المحاسبية والتقييم السليم للمؤسسة ،كما أن تحديد تلك العوامل يمكن أن يساعد الجهات المسؤولة في اختيار السياسات المحاسبية المناسبة في ظل الظروف البيئية والاقتصادية.

كما تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع اختيار السياسات المحاسبية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات ، هذه الدراسة تخدم عدة فئات كالمستثمرين، والمحللين والمدققين وغيرهم من فئات المجتمع الأخرى المهتمة بالمؤسسة الإقتصادية.

وتكمن أهمية هذه الدراسة في اسقاطها (تطبيقها) على مؤسسات ولاية غرداية ، بالإضافة إلى أن تناولها على المستوى النظري ناقص ومعالجتها في الجزائر جد نادرة.

6. أهداف البحث.

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، يسعى الطالب إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مسار تطور المحاسبة والتمييز بين مواضيعها منها السياسات المحاسبية .
- تحليل وتفسير العوامل المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسة من خلال اختبار مجموعة من المتغيرات التي يمكن ان تؤثر على اختيار الادارة بين بدائل السياسات المحاسبية .
- التعرف على مساهمة أبرز المناهج المحاسبية في اختيار السياسات المحاسبية.
- التعرف عن بدائل اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المعتمدة في ضوء العوامل والظروف المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية .
- التعرف على كيفية تحديد وتحليل العوامل التي تؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية .
- التنبؤ بالدوافع المختلفة التي تتحكم في سلوك الإدارة عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- الخروج بنتائج يمكن للمؤسسات الإقتصادية الإعتماد عليها عند اختيارها للسياسات المحاسبية حسب موقعها.
- أن يكون البحث بداية لدراسة وإنشاء معايير محاسبية تتوافق مع بيئة المؤسسات الجزائرية

7. حدود الدراسة :

جاءت الدراسة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر والذي شرع في تطبيقه بداية من سنة 2010 ، وذلك بإختيار عينة من المؤسسات الإقتصادية تنشط في تراب ولاية غردية وتحليل نتائج قوائمها المالية خلال 05 سنوات في الفترة الممتدة بين سنة 2010 وسنة 2014.

8. صعوبات الدراسة:

كان البحث عرضة لبعض الصعوبات و التي عملنا على تذليلها بهدف تجاوزها و إنهاء عملنا في الوقت المحدد له، و لعل من أهم الصعوبات نذكر قلة الدراسات السابقة في الجزائر التي عالجت موضوعنا في الحدود التي يمكن الوصول إليها ، بالإضافة إلى صعوبة الحصول على معطيات الدراسة وخاصة القوائم المالية للمؤسسات وهذا للطابع الخاص الذي يميز حال المؤسسات الجزائرية من سرية المعلومات وعدم الثقة ، بالإضافة إلى نقص المراجع التطبيقية منها أساليب التحليل الإحصائي للنماذج الخاصة بالمتغيرات الثنائية في المجال المحاسبي .

9. منهج البحث:

تحقيقا لأهداف البحث السابقة ووصولا لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على الأسئلة المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فقد اعتمدنا على بعض المناهج العلمية منها :

استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالإعتماد على الكتب والمجلات والمقالات العربية والأجنبية بالإضافة إلى شبكة الأنترنات .

الدراسة الإختبارية من خلال اختيار عينة من المؤسسات الإقتصادية لتحليل قوائمها المالية وتشكيل نموذج الدراسة لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في اختيار السياسة المحاسبية المتبعة

أما فيما يخص تحليل البيانات سيتم الإستعانة بالإختبارات الإحصائية المناسبة ، مثل تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة وهي العوامل الإقتصادية والبيئية على المتغيرات التابعة وهي السياسات المحاسبية ، وقد استخدمنا نموذج الإنحدار اللوجستي الذي يعتمد في تقدير النماذج ذات المتغيرات التابعة الثنائية.

10. الدراسات السابقة:

في حدود علم الطالب، فإن الدراسات السابقة حول موضوع هذا البحث تتمثل فيما يلي:

✓ **دراسة : Saada Toufik 1995 م بعنـوان [1]:**

« Les déterminants des choix comptables. Étude des pratiques françaises et comparaison franco-américaine ».

تهـدف هـذه الدراسـة إلى انجـاز بحـث تجـريبي لاختبـار النظريـة المحاسـبية الايجابيـة في السـياق الفرنسـي مـع المقارنـة بالسـياق الأمريكـي، مـن خـلال دراسـة و تفسـير دوافـع سـلوك تحديـد الخيـارات المحاسـبية عنـد صياغة إستراتجية السياسات المحاسبية.

حـاول الباحـث الإجابـة علـى إشـكالية الدراسـة مـن خـلال عينـة شملـت74 شـركة فرنسـية مدرجـة في البورصـة، تتنـوع نشـاطاتها، كانـت المعالجـة باسـتخدام معطيـات ماليـة للفـترة 1989-1991، حيـث كانت الخيارات المحاسبية متعلقة بالاهتلاكات، المخزونات، تعهدات التقاعد.

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- في السـياق الأمريكـي الخيـارات المحاسـبية المتعلقـة بالاهتلاكـات تتـأثر سـلبا مـع حجـم الكيانـات، أمـا سـياق الكيانـات الفرنسـية فكـان التـأثير ايجـابي بـين حجـم الكيـان وخيـارات طـرق الاهتلاك.

- في السـياق الأمريكـي الخيـارات المحاسـبية المتعلقـة بتقـيم المخزونـات تتـأثر سـلبا مـع حجـم الكيانات، أما في السياق الفرنسي فلا يوجد تأثير ذو دلالة على خيارات تقيم المخزونات.

- الخيـارات المحاسـبية المتعلقـة بتعهـدات التقاعـد تتـأثر إيجابـا مـع حجـم الكيانـات في السـياق الأمريكـي، أمـا في السـياق الفرنسـي فكـان التـأثير سـلبي بـين حجـم الكيـان وخيـارات طـرق تحديـد تعهـدات التقاعد.

- بصـفة عامـة الشـركات الكـبرى الفرنسـية تسـعى في اتجـاه رفـع النتيجـة عنـد تحديـد الخيـارات المحاسبية لصياغة إستراتجية السياسات المحاسبية.

- كـان التـأثير ايجابيـا لعوامـل: تركيبـة المسـاهمين و نسـبة الاسـتدانة ، حيـث كانـت نتيجـة إختبـار الفرضية متفقة مع فرضية النظرية الايجابية في المحاسبة.

- نتيجة اختبار فرضية الحجم جاءت عكس فرضية النظرية الايجابية.

[1] SAADA TOUFIK, « **Les déterminants des choix comptables. Étude des pratiques françaises et comparaison franco-américaine** », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1995.

✓ **دراسة : طارق عبد العال حماد 1997م بعنوان: نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية بالسودان[2].**

هـدفت الدارسـة إلى تحديـد المعـايير الـتي تسترشـد بهـا المنشـأة عنـد الاختيـار بـين بـدائل القيـاس والتقيـيم المحاسـبي عنـدما لا يوجـد إلـزام قـانوني بطريقـة معينـة وذلـك بوضـع نمـوذج يبلـور المتغـيرات المـؤثرة في قـرار الاختيـار بـين بـدائل القيـاس والتقيـيم المحاسـبي في صـورة قابلـة للاختيـار، وبمـا يحقـق أهـداف الوحـدة الاقتصادية وما تتمتع به من خصائص، واختبرت الدراسة ثلاث فرضيات .

- الفرضـية الأولى: تفضـيل الوحـدات الاقتصـادية الـتي يوجـد بهـا خطـط حـوافز تعتمـد علـى الـربح اختيار بدائل القياس والتقييم المحاسبي التي من شأنها زيادة صافي الربح .
- الفرضـية الثانيـة: تفضـيل الوحـدات الاقتصـادية الـتي تزيـد فيهـا نسـبة الـديون إلى حـق الملكيـة اختيار بدائل القياس والتقييم المحاسبي التي من شأنها زيادة صافي الربح.
- الفرضـية الثالثـة: تفضـل الوحـدات الاقتصـادية كبـيرة الحجـم اتبـاع بـدائل القيـاس والتقيـيم المحاسبي التي من شأنها تخفيض صافي الربح.

كمـا قامـت الدراسـة بعمـل دراسـة ميدانيـة تقـوم علـى قائمـة استقصـاء لتحديـد وترتيـب المتغـيرات المؤثرة على قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي.

من أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- عدم تأييد فرض حجم المنشأة ، فقد أظهرت نتائج التحليل عدم معنوية هذا المتغير.
- قبول الفرضيتين الأولى والثانية: خطط الحوافز وفرض نسبة الديون إلى حقوق الملكية .

[2] طارق عبد العال حماد ، نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية ، رسالة دكتورة في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة، 1997م.

✓ **دراسة رضا إبراهيم صالح 2003 م بعنوان : محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المدخل الايجابي، دراسة اختبارية على الشركات السعودية[3].**

هـدفت هـذه الدراسـة إلى اختبـار مجموعـة مـن المتغـيرات الـتي يمكـن أن تـؤثر علـى اختيـار الإدارة لسياسـة محاسـبية معينـة دون غيرهـا ، بالإضـافة إلى دراسـة دور مفـاهيم وأدوات النظريـة الايجابيـة في تفسير سلوك الإدارة عند اختيار وتطبيق سياسة محاسبية معينة في الشركات المساهمة السعودية.

وقـد أظهـرت نتـائج البحـث أهميـة بعـض العوامـل الإقتصـادية مثـل معـدل العمالـة الأجنبيـة ونسـبية المديونيـة في التـأثير علـى اختيـار الإدارة للسياسـات المحاسـبية بالشـركات السـعودية تـأثيرا يتفـق مـع الإتجـاه المتوقـع وفقـا للمـدخل الإيجـابي ، في حـين جـاء تـأثير العوامـل الأخـرى متضـاربا ، حيـث كـان عامـل الحجـم ضـعيفا في اختيـار الإدارة للسياسـات المحاسـبية ولم يكـن لمعامـل الـديون والمسـاعدات الحكوميـة أي تـأثير معنـوي في الإختيـار للسياسـات المحاسـبية ، وقـد أرجـع ذلـك لعـدم دقـة وقيـاس بعض العوامل فضلا عن غياب وعدم وضوح المعايير التي تنظم بعض الممارسات المحاسبية .

✓ **دراسـة (أبـو ليلـى) 2006 م بعنـوان: دور النظريـة الإيجابيـة في قـرار اختيـار السياسـات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية [4].**

هـدفت الدراسـة إلى التعـرف علـى دور النظريـة الإيجابيـة في قـرار اختيـار السياسـات المحاسـبية وتقيـيم دور هـذه النظريـة في تحليـل دواعـي وآثـار قـرار اختيـار تلـك السياسـات ، وقـام الباحـث بدراسـة تـأثير بعـض العوامـل البيئـة والاقتصـادية علـى إختيـار السياسـات المحاسـبية في الشـركات الصـناعية الأردنيـة الـتي بلغـت 76 شـركة مـن خـلال جمـع بيانـات للتقـارير الماليـة والإيضـاحات المرفقـة مـن 1998 م إلى 2003 م وإجـراء إختبـار سـتودنت لعـدد مـن الفرضـيات وتحليـل المتوسـطات والإنحرفـات المعياريـة ، وقـد قسم الباحث العوامل المؤثرة إلى عوامل إقتصادية وأخرى بيئية.

---

[3] رضا إبراهيم صالح، المدخل الإيجابي لتحليل محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية ،دراسة إختبارية على الشركات المساهمة السعودية ،مجلة الإدارة العامة ، العدد الثالث ، السعودية،2003،ص ص :483-536 .

[4] أبو ليلي ماهر ذياب ،دور النظرية الإيجابية في قرار اختيار السياسات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، أطروحة دكتورة غير منشورة ،كلية الدراسات الإدارية المالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان ، الأردن ، 2006.

وقـد توصـل الباحـث إلى أن اخـتلاف أسـاليب المعالجـة لـبعض السياسـات المحاسـبية في العينـة محـل الدراسـة ، وأن العوامـل الإقتصـادية (حجـم المؤسسـة ، نسـبة الملكيـة الحكوميـة والتغيـير في الأربـاح) والعوامـل البيئيـة (درجـة الـتحفظ ، العـرف المحاسـبي) ذات علاقـة بالنظريـة الإيجابيـة تـؤثر في قـرار اختيـار السياسات المحاسبية في الأردن.

✓ **دراسـة مـدكور جمـال عبـد الغـني 2008 م: بعنـوان " المحـددات الإقتصـادية والسـلوكية للإختيـار مـن بـين الطـرق المحاسـبية البديلـة كأسـاس للقيـاس المحاسـبي مـع التطبيـق علـى عينـة مـن الشـركات العاملة بجمهورية مصر العربية[5] ".**

هـدفت الدراسـة إلى تحليـل وتقـيم مجموعـة مـن الدراسـات الـتي تناولـت مشـكلة الإختيـار مـن بـين الطـرق المحاسـبية البديلـة وذلـك بغيـة وضـع إطـار فكـري متكامـل يحـدد الـدوافع الإقتصـادية والسـلوكية وراء تفضـيل الإدارة في بعـض الوحـدات الإقتصـادية لأسـاس محاسـبي معـين علـى بقيـة الأسـس المقبولـة مهنيـا وتطوير نموذج إحصائي يبلور هذه الدوافع في صورة قابلة للإختيار، واختبرت الدراسة فرضيتين :

الفرضـية الأولى" تميـل الإدارة العليـا في المنشـأة إلى اختيـار أو التحـول إلى الطـرق أو السياسـات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح.

الفرضـية الثانيـة: تميـل الإدارة العليـا في المنشـأة كبـيرة الحجـم إلى اتبـاع الطـرق والسياسـات المحاسـبية التي تؤدي إلى تخفيض صافي الربح المقرر عنه ، وذلك لتحقيق وفورات ضريبية.

اتبعـت الدراسـة المـنهج الاسـتقرائي والاسـتنباطي، ويتمثـل الشـق الأول مـن الدراسـة في عـرض وتحليـل وتقيـيم الدراسـات السـابقة الـتي اهتمـت بدراسـة واختيـار المحـددات الاقتصـادية والسـلوكية الـتي تحكـم الاختيـار المحاسـبي، أمـا الشـق الثـاني مـن الدراسـة فيركـز علـى صـياغة الفـروض المتعلقـة بالمحـددات الاقتصـادية والسـلوكية الـتي تحكـم عمليـة الاختيـار المحاسـبي، والـتي سـبق التوصـل إليهـا في الاطـار النظـري المقترح.

وقد توصل الباحث إلى تحديد أهم محددات اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح المقرر عنه مثل (مكافئات الإدارة العليا، اتفاقيات القروض، الالتزامات الضمنية مع العملاء والموردين وكذا الموظفين، وكذلك أهم المحددات التي تؤدي إلى نقص صافي الربح المقر عنه مثل (الضغوطات السياسية، تحقيق الوفرات الضريبية ، تكوين احتياطات).

[5] جمال عبد الغني أحمد عفيفي، المحددات الاقتصادية والسلوكية للاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة كأساس للقياس المحاسبي، رسالة دكتورة في المحاسبة غير منشورة ،كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، القاهرة ، 2008.

✓ **دراسة إسماعيل عبد الله موسى 2009 م بعنوان :إطار محاسبي لترشيد الإختيار بين بدائل القياس والتقويم المحاسبي وفقا للمدخلين المعياري والإيجابي**[6].

تناولت الدراسة وضع إطار محاسبي لترشيد الاختيار المحاسبي، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في إختلاف تطبيق بدائل القياس المحاسبي بالشركات نتيجة لتأثر الإدارة بالعوامل الإقتصادية والبيئية عند إختيارها لتلك البدائل من جهة وعدم وجود إطار محاسبي يرشد الإختيار المحاسبي من جهة أخرى.

هدفت الدراسة لتحديد العوامل التي تؤثر على قرارات إختيار البدائل المحاسبية وتحديد مدى التجانس والتباين في تطبيق تلك البدائل، للإعتماد عليها في صياغة إطار محاسبي لترشيد الإختيار بين القياس والتقويم المحاسبي، إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات رئيسية:

الفرضية الأولى والثانية: تؤثر العوامل الإقتصادية (تكاليف التعاقد، التكاليف السياسية) على إختيار بدائل القياس والتقويم المحاسبي المطبقة بالشركات السودانية في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

الفرضية الثانية: تؤثر العوامل البيئية (النشاط، العرف المحاسبي، رأي المراجع، هيكل الملكية) على إختيار بدائل القياس والتقويم المحاسبي المطبقة بالشركات السودانية المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية .

اعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي لبلورة مشكلة الدراسة وصياغة فرضياته، بجانب اتباع المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، كما تم الإستناد على المدخل المعياري والمدخل الإيجابي لصياغة الإطار المحاسبي المقترح، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها:

- هناك تباين في تطبيق بدائل القياس والتقويم المحاسبي بالشركات المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
- للعوامل الإقتصادية والمتمثلة في التكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية أثر على الإختبار المحاسبي في الشركات المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
- يؤثر نوع النشاط، العرف المحاسبي، رأي المراجع وهيكل الملكية على الإختيار المحاسبي بالشركات السودانية المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

[6] إسماعيل عبد الله موسى، إطار محاسبي لترشيد الإختيار بين بدائل القياس والتقويم المحاسبي وفقا للمدخلين المعياري والإيجابي، رسالة دكتورة غير منشورة، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين، الخرطوم، 2009 م.

✓ **دراسة:Musa Mangena وآخرون 2011 م بعنوان[7]:**

« Determinants of Different Accounting Methods Choice in Tanzania , A Positive Accounting Theory Approach »

هـدفت هـذه الدراسـة إلى البحـث عـن العوامـل الـتي تحـدد اختيـار السياسـات المحاسـبية مـن طـرف مـديري الشـركات في تنزانيـا، وقـد تم إجـراء الدراسـة علـى 15 شـركة لمـدة أربـع سـنوات وذلـك بجمـع البيانات المالية لهذه الشركات من سنة 2005 م إلى سنة 2008 م .

وأسـتعملت كـل مـن : حجـم الشـركة، الرافعـة الماليـة، التمويـل الـداخلي، نسـبة المـديرين غـير التنفيـذيين، ، وكثافـة القـوى العاملـة، كمـا إسـتخدمت الدراسـة الإنحـدار المتعـدد لتحديـد العوامـل الهامـة التي تؤثر على اختيار المديرين للسياسات المحاسبية .

وجاءت نتائج الدراسة كالتالي:

- هنـاك عوامـل هامـة هـي حجـم الشـركة، والتمويـل الـداخلي، نسـبة المـدراء غـير التنفيـذيين والقـوى العاملة لها تأثير معنوي على إختيار السياسات المحاسبية من طرف المديرين.
- حجم الشركة والتمويل الداخلي ترتبط بشكل إيجابي مع استراتيجية الدخل.
- تثبت الدراسة الإحصائية أن هناك علاقة قوية بين إختيار طرق المحاسبة واستراتيجية الدخل.
- لا توجد علاقة بين الرافعة المالية واختيار السياسات المحاسبية.
- كمـا تظهـر النتـائج، عـدم قبـول فرضـية التكلفـة السياسـية،حيث أن هنـاك علاقـة ايجابيـة بـين اسـتراتيجية الـدخل وحجـم الشـركة، مشـيرة إلى أن الشـركات كبـيرة الحجـم هـي أكثـر عرضـة لتبـني الأسـاليب المحاسبة التي تزيد في دخل الشركات.
- تـؤثر كثافـة القـوى العاملـة سـلبا علـى اسـتراتيجية الـدخل، ممـا يشـير إلى أن الشـركات كثيفـة العمالـة تختـار السياسـات المؤجلـة للـربح ، ربمـا لتجنـب الضـغط مـن العمـال والنقابـات العماليـة الـتي تطالـب الرواتب والأجور المرتفعة.

[7] NELSON M. WAWERU, PONSIAN PROT NTUI, MUSA MANGENA, "**Determinants of different accounting methods choice in Tanzania**: A positive accounting theory approach", J*ournal of Accounting in Emerging Economies,2011*, Vol. 1 Iss: 2, pp.144 – 159, From:**:** **http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/20421161111138503**

- العلاقـة بـين نسـبة الإعضـاء غـير التنفيـذين واسـتراتيجية الـدخل سـلبية ، ممـا يشـير إلى أن المديرين غير التنفيذيين يسعون للحد من استخدام السياسات المحاسبية ذات الدخل المتزايد.

- الشـركات الـتي تعتمـد علـى التمويـل الـداخلي تختـار طـرق زيـادة الـدخل، بحيـث يمكـن الاحتفاظ به أكثر، واظهارها للمساهمين بأنها مربحة.

✓ **دراسة : محمد أحمد شاهين 2012 م بعنوان :**

« **The Choice of Accounting Policy in Developing Countries: Case of the State of Kuwait (An Empirical Investigation of the Validity of the Positive Theory)[8]"**

الغـرض الرئيسـي مـن هـذه الدراسـة هـو دراسـة بعـض العوامـل الـتي يحتمـل أن تـؤثر علـى قـرارات المـديرين الكويتيـة المتعلقـة بإختيـار السياسـات المحاسـبية فيمـا يتعلـق بالشـركات المدرجـة في بورصـة الكويـت، و التحقـق مـن صـحة أفكـار النظريـة الإيجابيـة المتعلقـة بالعوامـل الرئيسـية الـتي يحتمـل أن تـؤثر علـى خيـارات المـديرين الكـويتيين للسياسـات المحاسـبية وذلـك بـإجراء دراسـة إحصـائية علـى غـرار النظريـة الإيجابيـة لشـرح قـرار اختيـار السياسـات المحاسـبية في واحـدة مـن البلـدان الناميـة، ودراسـة العوامـل والمحـددات لإختيـار السياسة المحاسبية على عينة مكونة من (38) شركة مدرجة في السوق المالي بالكويت.

وتم فحـص خمـس متغـيرات تـؤثر علـى اختيـارات المـديرين الكـويتيين وهـي : حجـم الشـركة، وعقـد الخصـم، ونسـبة الربحيـة والتـدخل الحكـومي، كثافـة رأس المـال: للسياسـات المحاسـبية المتمثلـة في: تقيـيم المخزون، إهتلاك الأصول، تكاليف البحث والتطوير، الأوراق المالية القابلة للتسويق.

وجـاءت نتـائج النظريـة المحاسـبية الإيجابيـة في البيئـة الكويتيـة تشـير إلى أن العوامـل البحثيـة بمـا في ذلـك حجـم الشـركة، وعقـد الخصـم، ونسـبة الربحيـة والتـدخل الحكـومي، كثافـة رأس المـال لهـا تـأثير طفيـف على قرار المديرين في الشركات الكويتية عند إختيار السياسات المحاسبية، حيث:

[8] MOHAMED AHMED SHAHEEN **, The Choice of Accounting Policy in Developing Countries: Case of the State of Kuwait** (An Empirical Investigation of the Validity of the Positive Theory, Ain Shams University - *Faculty of Commerce January* 11, 2012, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1983417

في إختيـار سياسـة تقيـيم المخـزون فـإن كـل مـن العوامـل الخمسـة لم يكـن لهـا تـأثير علـى قـرارات تقييم المخزون ما عدا عامل كثافة رأس المال الذي يؤثر على قرار مديري الشركات الكويتية .

أمـا السياسـة الثانيـة والخاصـة بـإهتلاك الأصـول فلـم يكـن للعوامـل الخمسـة سـوى نسـبة 10% مـن التأثير على قرارات هذه السياسة .

وهكـذا بالنسـبة لبقيـة السياسـات فلـم نجـد سـوى عامـل وحيـد يفسـر الإختيـار مـن بـين العوامـل الخمسة ولم تتعدى نسبة التفسير أكثر من 20 % في كل السياسات المختارة .

وأرجـع الباحـث تفسـير هـذه النتـائج إلى الحقـائق الـتي تركـز علـى الممارسـات المحاسـبية الكويتيـة ووضـع المعـايير الـتي هـي في مراحـل النمـو ، وعـدم وجـود الأسـواق الرأسماليـة المنظمـة، قلـة الـوعي لـدى الإدارة بالعواقب الاقتصادية للإختيار المحاسبي.

- ✓ **دراسة: مجدي مليجي عبد الحكيم 2012 م بعنوان: أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية بالشركات المسجلة في البورصة المصرية[9] .**

هـدفت الدراسـة إلى اختبـار أثـر كـل مـن هيكـل الملكيـة وخصـائص مجلـس الإدارة علـى مسـتوى الـتحفظ المحاسـبي في التقـارير الماليـة للشـركات المسـجلة بالبورصـة المصـرية خـلال الفـترة مـن عـام 2010 م حتى عام 2012 م.

ولتحقيـق هـذا الهـدف اعتمـدت الدراسـة علـى بنـاء نمـوذجين لقيـاس هـذا الأثـر حيـث تضـمنا الـتحفظ المحاسـبي كمتغـير تـابع والمتغـيرات المتعلقـة بهيكـل الملكيـة (الملكيـة الإداريـة، والملكيـة المؤسسـية، وملكيـة كبـار المسـتثمرين، والملكيـة العائليـة، وتشـتت الملكيـة) وكـذلك المتغـيرات المتعلقـة بخصـائص مجلـس الإدارة (حجـم مجلـس الإدارة، وعـدد مـرات اجتماعـه، واسـتقلال أعضـاءه ، والفصـل بـين رئـيس مجلـس الإدارة والعضـو المنتـدب) كمتغـيرات مسـتقلة ، بالإضـافة إلى بعـض المتغـيرات الأخـرى المـؤثرة علـى هـذه العلاقة مثل حجم الشركة والرافعة المالية وكذا نوع القطاع .

وقد توصلت الدراسة إلى:

- ضعف مستوى التحفظ في الشركات المسجلة بالبيئة المصرية .

[9] مجدي مليجي عبد الحكيم ،أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية بالشركات المسجلة في البورصة المصرية، 2012 متوفرة على الموقع: www.bu.edu.eg

- كمـــا أن للملكيـــة المؤسســـية والملكيـــة المشـــتتة واســـتقلال مجلـــس الإدارة وإزدوجيـــة دور المـــدير التنفيذي لهما تأثيرا معنويا على مستوى التحفظ المحاسبي.

- بينمـا لا يوجـد تـأثيرا معنويـا لكـل مـن الملكيـة الإداريـة والعائليـة وملكيـة كبـار المسـتثمرين وحجـم مجلس الإدارة وعدد مرات اجتماعهم.

- هنـاك علاقـة ارتبـاط طرديـة وذات دلالـة معنويـة بـين كـل مـن حجـم الشـركة ونسـبة الرفع المالي ومستوى التحفظ المحاسبي .

✓ **دراسة : Ahmed Chabchoub& Abdelfettah Bouri2011 م بعنـوان:**

« Etude empirique des determinants des choix de comptabilisation des investissements immat_eriels : cas des entreprises tunisiennes[10] »

تهـدف هـذه الدراسـة إلى البحـث علـى العوامـل المحـددة لاختيـار السياسـات المحاسـبية للاسـتثمارات غـير الملموسـة في الشـركات التونسـية المدرجـة وغـير المدرجـة ، وتم إختبـار كـل مـن عامـل عقـود المديونيـة وجودة التدقيق وحجم الشركة على إختيار مصاريف الإستثمارات غير المادية .

وقـد أجريـت الدراسـة علـى 72 شـركة تونسـية، خـلال الفـترة 2002 – 2005، وتم تقسـيم العينـة إلى عينتـين فـرعيتين: الأولى تضـم 21 شـركة مدرجـة بورصـة تـونس لـلأوراق الماليـة، والثانيـة بهـا 51 شركة غير مدرجة في البورصة ، وتمثلت فرضيات الدراسة في:

- إظهـار مصـاريف الإسـتثمارات غـير الملموسـة يختلـف بـإختلاف طبيعـة الشـركات المدروسـة (المدرجة وغير المدرجة) .

- زيادة مديونية الشركات تؤدي إلى إظهار مصاريف الإستثمارات غير الملموسة.

- تؤثر نوعية شركات التدقيق تأثير سلبي على قرار إظهار مصاريف الإستثمارات غير الملموسة

و أشارات أهم النتائج إلى أن:

- عامـل المديونيـة يـؤثر سـلبا علـى إختيـار مصـاريف الإسـتثمارات غـير الملموسـة ، وهـو مـا يؤكـد عدم تحقق فرضية المديونية

[10] AHMED CHABCHOUB, ABDELFETTAH BOURI. E**tude empirique des d´eterminants des choix de comptabilisation des investissements immatériels : cas des entreprises tunisiennes**. *Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom*. From : https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00646824

- حجـم الشـركات غـير المدرجـة يـؤثر سـلبا علـى إختيـار مصـاريف الإسـتثمارات غـير الملموسـة ، مما يؤكد تحقق فرضية التكاليف السياسية.

- نوعيـة شـركات التـدقيق تـؤثر سـلبا علـى إختيـار مصـاريف الإسـتثمارات غـير الملموسـة ، حيـث ان التعاقـد مـع شـركات تـدقيق ذات جـودة يقلـل مـن إظهـار مصـاريف الإسـتثمارات غـير الملموسـة لأغراض غير قانونية وبالتالي قبول هذه الفرضية .

✓ **دراسة : علي سليم سلامة الهروط 2015 م بعنوان : أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية[11] .**

هـدفت الدراسـة إلى التعـرف علـى مفهـوم السياسـات المحاسـبية،وطرق الإفصـاح عنهـا، وتحليـل أهـم السياسـات المحاسـبية المسـتخدمة في إعـداد القـوائم الماليـة وكيفيـة تنظيمهـا، والاعتبـارات الـتي يجـب مراعاتهـا في الاختيـار بـين السياسـات المحاسـبية المتاحـة ضـمن مجموعـة بـدائل السياسـات المحاسـبية، وعـرض الخصاص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية وصفاتها المتعلقة بمستخدمي المعلومات.

حاولـت الدراسـة تحليـل العلاقـة بـين السياسـات المحاسـبية وجـودة المعلومـات المحاسـبية، وبيـان مـدى تأثير هذه العلاقة، والنتائج المبنية التي تبنى على ذلك فيما يخص فائدة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

وقـد تم اسـتخدام الاسـتبانة كـأداة لهـذه الدراسـة، وقـد توصـلت الدراسـة إلى وجـود أثـر للسياسـات المحاسـبية علـى جـودة المعلومـات المحاسـبية، وعلـى ضـوء ذلـك يوصـى الباحـث بـإجراء المزيـد مـن الدراسـات، والأبحـاث المتعلقـة في مجـال السياسـات المحاسـبية، والعنايـة باختيـار السياسـات المحاسـبية في المنشـآت لدورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

[11] علي سليم سلامة الهروط ، أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الزرقاء الأردن ، 2015م.

11. إختلاف الدراسة عن سوابقها

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في عدة أوجه نذكر منها ما يلي:

- أهـم شـيء وهـو الإخـتلاف في بيئـة التطبيـق حيـث أن لإخـتلاف البيئـة مثـل طبيعـة النظـام المحاسبي ، النظام السياسي ، الأنظمة الضريبية ..الخ
- اغلـب الدراسـات السـابقة أجريـت علـى الشـركات المدرجـة في البورصـة وهـو مـا يجعلهـا أكثـر تنظيمـا وأكثـر وضـوحا بالنسـبة للبيانـات الماليـة ، أمـا دراسـتنا الحاليـة فإختيـار الشـركات لم تكـن مدرجـة في البورصة وهذا لعدم وجود شركات من الولاية وحتى في الوطن تفي بغرض الدراسة مدرجة في البورصة
- تركيز بعض الدراسات على عوامل محددة وإختيار عامل واحد فقط .
- الإخـتلاف في السياسـات المحاسـبية المختـبرة ، فبعضـها إختـارة سياسـة واحـدة وبعضـها سياستين ...الخ
- الإخـتلاف في طريقـة التحليـل وهـو مـا يـؤدي إلى إخـتلاف النتـائج ، فمـثلا نجـد بعـض الدراسات استعملت الإستقصاء في إختبار فرضياتها وبعضها نماذج مختلفة
- نجـد بعـض الدراسـات أسـتعملت السياسـات المحاسـبية كمتغـير مـؤثر أي متغـير مسـتقل عكـس الدراسة الحالية، حيث ركزت على تحديد المعايير التي تسترشد بها المنشأة عند الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي ، بينما الدراسة السابقة تناولت بدائل القياس المحاسبي ومدى تأثيره على نتيجة أعمال المنشأة.

12.خطة وهيكل البحث:

لتحقيـق أهـداف البحـث ومعالجـة مشـكلته بصـورة علميـة، فقـد تم تقسـيم البحـث إلى خمسـة فصـول، تسـبقهم مقدمـة وتعقـبهم خاتمـة، تضـمنت تلخـيص عـام واختبـار للفرضـيات الـتي جـاءت في مقدمـة البحـث، ثم عـرض للنتـائج الـتي توصـلنا إليهـا، وفي الأخـير قـدمنا بعـض الإقتراحـات بنـاء علـى النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى آفاق البحث في الموضوع.

- الفصـل الأول**"الفكـر المحاسـبي _مفـاهيم وأسـس_"**، خصصـنا هـذا الفصـل لدراسـة مفـاهيم وأسـس للفكـر المحاسـبي مـن خـلال لمحـة تاريخيـة عـن تطـور المحاسـبة و طبيعـة ودور المحاسـبة وكـذا مـدارس الفكـر المحاسـبي في المبحـث الأول ، لنقـدم مفـاهيم عـن المحاسـبة مـن خـلال تعريفهـا وأهـدافها وكـذا انواعهـا في المبحـث الثـاني لنختـتم الفصـل بمبحـث ثالـث بضـم مـداخل ومسـتويات التنظـير المحاسـبي بالإضـافة إلى مبادئ وفروض النظريات المحاسبية

- الفصـل الثـاني **"السياسـات المحاسـبية ومنـاهج إختيارهـا"** تناولنـا في بدايـة هـذا الفصـل مفـاهيم السياسـات المحاسـبية وركزنـا علـى طبيعـة الإختيـار المحاسـبي وبعـدها تطرقنـا إلى منـاهج إختيـار السياسـات المحاسـبية وتبـين دورهـا في إختيـار السياسـات المحاسـبية وشـرح وتفسـير مـبررات الاختيـار تم عرجنـا علـى أساليب واستراتجيات إختيار السياسات المحاسبية من طرف إدارة المؤسسة.

- الفصـل الثالـث **: " محـددات إختيـار السياسـات المحاسـبية"** ضـم هـذا الفصـل مـن الدراسـة أنـواع المحـددات الـتي تـتحكم في إختيـار السياسـات المحاسـبية وقسـمناها إلى ثـلاث محـددات رئيسـة مسـاوية لـثلاث مباحـث ، المبحـث الأول خصصـناه لدراسـة المحـددات التعاقديـة والمبحـث الثـاني يتنـاول محـددات تنظيمية وفي الأخير مبحث يخص محددات بيئية مرتبطة بالممارسات المحاسبية.

- الفصـل الرابـع: **" السياسـات المحاسـبية في الجزائـر"** حاولنـا مـن خـلال هـذا الفصـل ابـراز السياسـات المحاسـبية خـلال التطـور التـاريخي للمحاسـبة في الجزائـر ومـن تم التطـرق للبيئـة المحاسـبية الجزائريـة ومـا تظمـه مـن مؤسسـات وأنظمـة لهـا دور كبـير في التـأثير علـى الممارسـات المحاسـبية ، وبعـدها تعرضـنا إلى النظـام المحاسـبي المـالي المطبـق مـن طـرف المؤسسـات الجزائريـة ، والـذي يعـد أسـاس للسياسـات المحاسـبية في الجزائر حاليا .

- الفصـل الخـامس**"الدراسـة التطبيقيـة"** أسـقطنا مـا تناولنـاه نظريـا في الفصـول السـابقة علـى عينـة مـن مؤسسـات ولايـة غرديـة خـلال فـترة 05 سـنوات إبتـداء مـن بدايـة تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي الجديـد سـنة 2010 وذلـك لمعرفـة أهـم العوامـل المـؤثرة في إختيـار هـذه المؤسسـات للسياسـات المحاسـبية ، وإنشـاء نمـوذج إحصـائي يمكننـا مـن تحليـل وتفسـير عمليـة الإختيـار ومـن تم التنبـؤ بمـا يناسـب البيئـة الجزائرية.

الفصل الأول

الفكر المحاسبي

مفاهيم وأسس

تمهيـــد

تعتبر المحاسبة أحد فروع العلوم الاجتماعية التي تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه في المؤسسة الاقتصادية على اختلاف أنواعها ومجالات نشاطها، و تنحصر وظيفتها الأساسية في تسجيل العمليات المالية في صورة نقدية وتبويبها وتلخيصها، بهدف إعداد تقارير دورية عن نشاط المؤسسة وتقديم معلومات ذات قيمة لمستعمليها، لذا نجد المحاسبة تعبر عن عملية تحديد وقياس النشاط الاقتصادي على مستوى الوحدات الاقتصادية و على المستوى الوطني، بما يتيح توصيل أفضل المعلومات المستخدمة في مجال إتخاذ القرارات وهي بذلك مثل غيرها من العلوم تقوم على مجموعة من المبادئ نشأت وتطورت نتيجة لجهود العديد من الهيئات الأكاديمية والمنظمات المهنية عبر مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي.

وعليه تطور مفهوم المحاسبة بحسب الحاجة إليها، فكان مفهومها في بداية ظهورها لا يتعدى العد والقياس ثم أصبحت تعرف على أنها فن تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة لغرض المتابعة والرقابة ووصولا لكونها أحد أفضل نظم المعلومات الإدارية، ترشد مستخدميها لإختيار البدائل والمساهمة في إثراء قاعدة البيانات لأجل إتخاذ القرارات وفق معايير التسيير الملائمة، لذا يجمع جل المهتمين بالبحث في موضوع المحاسبة على ضرورة الإهتمام بالإيضاح التاريخي لتطور المحاسبة، ليس فقط بهدف اكتشاف الماضي والوقوف على الحقائق، بل لفهم وإدراك الحاضر واكتشاف القدرة على إدراك المستقبل من منطلق ضرورة التعرف على تاريخ العلوم.

وبالنظر للمحاسبة على أنها علم منفصل بذاته أو أنها حقل من حقول المعرفة فهي كأي علم آخر يقتضي الأمر لتطويره أن يستند التطبيق العملي على أسس نظرية تدعمه ، وبدأت الحاجة ملحة لوجود نظرية محاسبية تكون الرافد الأساسي للتطبيق ، سواء لتفسيره أو التنبؤ بالظواهر المتعددة المحيطة به وهذا لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة والمتمثل في عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي

و من أجل الإحاطة بأهم مراحل تطور الفكر المحاسبي والمدارس التي أهتمت بذلك من أجل وضع إطار عام للممارسات المحاسبية والمثمثل في النظرية المحاسبية وما تحتويه من مبادئ وفروض وكذا التحولات التي عرفتها المحاسبة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية فيها جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: تطور الفكر المحاسبي.

المبحث الثاني: المحاسبة_مفاهيم وأسس_.

المبحث الثالث: التنظير المحاسبي.

المبحث الأول : تطور الفكر المحاسبي

تطـور الفكـر المحاسـبي مـن مفهـوم العـد والقيـاس إلى أن أصـبح مـا هـو عليـه الآن كنظـام للمعلومـات المحاسـبي ، و سـنبرز في هـذا المبحـث تطـور الفكـر المحاسـبي مـن خـلال العصـور و الأحـداث الهامـة، تم مـن حيث طبيعة ودور المحاسبة وفي الأخير إبراز تطورها عبر مدارس الفكر المحاسبي .

المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي .

نشـأت المحاسـبة منـذ القـدم، وتطـورت نتيجـة للجهـود المبذولـة في المجـال النظـري والعملـي، ملبيـة للحاجـة المسـتمرة و الدائمـة لمعلومـات محاسـبية ملائمـة وفعالـة، خدمـة لمسـتعمليها داخـل وخـارج المؤسسـة للاسـتفادة منهـا لأغـراض التسـيير وإتخـاذ القـرار، فـالفكر المحاسـبي يعتـبر نتـاج عمليـة تراكميـة عـبر الـزمن، تأثر بالأوضاع الإجتماعية والاقتصادية السائدة في كل مرحلة من مراحل تطوره.

الفرع الأول: المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى

تعـود نشـأت المحاسـبة الـتي كـان مرادفهـا العـد و القيـاس إلى بدايـة الحضـارة الإنسـانية منـذ أن استطاع الإنسان أن يعبر عن أفكاره بالكتابة و بالأرقام [1] .

ويرجـع الـبعض أن تـاريخ المحاسـبة الأول يعـود لعهـد الأشـوريين منـذ حـوالي 3500 سـنة قبـل المـيلاد، إضـافة إلى شـرائع حمـورابي في بابـل والـتي شملـت ضـمن موادهـا علـى ثلاثـة مـواد (100،104،105) ترجمـت مـن قبـل عـدة مـؤرخين، تتضـمن إجـراءات تنظـيم وسـير الممارسـات المحاسبية[2] .

و يجمـع جـل البـاحثين في تـاريخ المحاسـبة أن أكثـر الأنظمـة المحاسـبية القديمـة تطـورا بعـد النظـام الـذي خلفـه المصـريون القـدامى، حيـث كـان المحاسـب يسـتخدم سـجلات كميـة لإحصـاء ثـروات الملـوك والقياصرة والفراعنة.

وكـان النظـام المحاسـبي الـذي اسـتخدمه اليونـانيون في أثينـا، بمـا يعـرف بمحاسـبة المعابـد في ذلـك الوقـت الـتي كانـت تمثـل دور البنـوك مـن خـلال اسـتعمال الصـكوك ورسـائل التحويـل والاقـتراض والحسـاب المـالي ، كمـا عرفـت الفـترة ظهـور محكمـة المحاسـبين ، المشـكلة مـن عشـرة أعضـاء مهمـتهم الأساسـية مراجعة الحسابات العامة للدولة .

---

[1] خليل الدليمي وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005 ، ص 09.

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ،2007 ،ص 12.

وفي العهـد الرومـاني أدى تطـور الإدارة المركزيـة، إلى ظهـور نظـام محاسـبي متطـور أوكلـت لـه مهـام تسـجيل إيـرادات ونفقـات الإمبراطوريـة وكـذا تسـجيل الـديون والإلتزمـات للنشـاطات الحرفيـة الـتي كانـت منتشرة في عهدهم [1].

وقـد شـهدت العصـور الوسـطى بـدايات نظـم محاسـبية لحصـر موجـودات المـزارع الـتي يمتلكهـا الإقطـاعيون في إنكلـترا وتسـجيل نفقـات تلـك المـزارع وإيراداتهـا، وحـتى بدايـة القـرن العاشـر الميلادي كانـت السـجلات المحاسـبية بدائيـة لا تزيـد عـن كونهـا مـذكرات يثبـت فيـه التجـار ومقرضـو الأمـوال معـاملاتهم الماليـة الآجلـة مـع الغـير بقصـد إظهـار مـا يترتـب علـى هـذه المعـاملات مـن حقـوق والتزامـات، أمـا العمليـات النقديـة فكـان التـاجر يخضـعها لرقابتـه الشخصـية دون الحاجـة لتسـجيلها وقـد أطلـق فيمـا بعـدد علـى هـذا الأسـلوب في تسـجيل المعـاملات الماليـة مصـطلح القيـد المفـرد، وخـلال هـذه الحقبـة التاريخيـة خطـت المحاسبة خطوات كبيرة إلى الأمام بفضل عاملين رئيسين هما[2]:

- البـدء في اسـتخدام وحـدة النقـد وسـيلة لعمليـات التبـادل التجـاري بـدء مـن القـرن السـادس قبـل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي.
- ظهـور بعـض الأنظمـة العدديـة المتطـورة نسـبيا بـدءا بنظـام العـد اليونـاني ثم الرومـاني وأخـير النظـام العددي الهندي و العربي.

الفرع الثاني: المحاسبة في العهد الإسلامي.

أخـذت المحاسـبة نصـيبها مـن التطـور مـع ظهـور الإسـلام ونشـوء وتطـور الدولـة الإسـلامية (مـا بعـد عام 600 ميلادي) ، فتطورت التطبيقات المحاسبة في العهد الإسلامي حيث :

ظهـرت أهميـة التسـجيل مـن خـلال حـث القـرآن الكـريم المـؤمنين علـى كتابـة الـدين ، وقـد نزلـت في هـذا الشـأن أطـول أيـة في القـرآن الكـريم وهـي: قـول الله عـز وجـل بعـد بسـم الله الرحمـان الـرحيم : " يأيهـا الـذين آمنـوا إذا تـداينتم بـدين إلى أجـل مسـمى فـاكتبوه " إلى قولـه تعـالى " ولا تكتمـوا الشـهادة ومـن يكتمها فإنه آتم قلبه والله بما تعملون عليم " [3].

وكان رسول الله صلى الله عليه وسلم ، يستوفي الحساب على العمال الذين يرسلهم لجمع الزكاة ويحاسبهم على المستخرج والمصروف، وفي عهـد الخلفـاء الراشـدين نشـأت الـدواوين والأجهـزة الـتي تهـتم بالمـال العـام ولعـل

[1] نفس المرجع ، ص12.

[2] وليد ناجي الحيالي،نظرية المحاسبة ، الجزء الأول ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2007، ص 20.

[3] سورة البقرة : الأية 282-283.

أشهرها بيت المال الذي أنشأه الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه بعد التوسع في مناطق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة و إيراداتها[1].

الفرع الثالث: المحاسبة في عصر التجارة

مـع تطـور التجـارة واتسـاعها وتعـدد وتنـوع العمليـات الماليـة، تصـاعد الإهتمـام بالمحاسـبة منـذ القـرن الحـادي عشـر وأفـردت لهـا عـدة كتابـات خاصـة في القـرن الثالـث والرابـع عشـر مـيلادي، وكـان ذلـك مؤشـرا على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى المجال النظري.

و مع نهاية القرن الرابع عشر صدرت موسوعة لوقا باشولو Luca Paciolo ، استعرضت لأول مرة مبادئ القيد المزدوج التي عرفت انتشرا واسعا في أوربا، واعتبرت شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي بستحداث ولأول مرة ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي[2] :

- المذكرة : تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحليل طبيعة هذه العمليات.
- اليوميـة: تسـجل فيهـا العمليـات حسـب طبيعتهـا، مدينـة أو دائنـة، وحسـب الحسـابات المرادفـة لكل عنصر من عناصر العمليات وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها.
- دفتر الأستاذ : ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية ، لاستخراج الرصيد.

توالـت الأبحـاث اسـتجابة للتطـورات الاقتصـادية إلى أن توصـل كلـود إيرسـون (Clude Irson) إلى تحديـد مفهـوم للميزانيـة، وظهـرت قائمـة الـربح و الخسـائر وقائمـة الأرصـدة إلى الوجـود حـوالي سـنة 1600ميلادي، وكان الدافع آنذاك الحصول على معلومات بخصوص رأس المال[3] .

اسـتمرت المحاسـبة خـلال القـرنين السـادس عشـر و السـابع عشـر في تأديـة نفـس الخـدمات الـتي كانـت تؤديهـا في المراحـل التاريخيـة السـابقة، وبقيـت الحـال كـذلك إلى النصـف الثـاني مـن القـرن الثـامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية الذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا.

الفرع الرابع: المحاسبة أثناء وبعد الثورة الصناعية

مثلت الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، ولم تقتصر نتائجها على تسريع وتيرة الاقتصاد فحسب، بل كان لها بالغ الأثر في تطور الفكر المحاسبي.

---

[1] فؤاد عبد الله العمر ، مقدمة في تاريخ الإقتصاد الإسلامي وتطوره ،مكتبة الملك فهد الوطنية ، السعودية ، 2003،ص: 168.

[2] عبد الحي مرعي ، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، بيروت،1990 ، ص ص 130-131..

[3] ريتشارد شرويدر وآخرون ، نظرية المحاسبة ، تعريب خالد على أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد الفال، دار المريخ للنشر ، الرياض المملكة العربية ، السعودية ،2006 ، ص 26.

حيث أن خلال هذه الفترة تبنت الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين (AAPA) في سنة 1887 توصية تقضي بأن يكون نظام عرض عناصر الميزانية على أساس البدء بالعناصر الأيسر سيولة، مما يوحي بجلاء الأهمية التي أضحت تولى للدائنين عند إعداد القوائم المالية، و تزايد الإهتمام بالدائنين نظرا للتوسع و التطور في مجال القروض و الإئتمان، كما قامت لجنة منبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإعداد مذكرة تتضمن بعض الإجراءات المعيارية التي يجب إتباعها حين إعداد القوائم المالية، و بعد أن تم إعداد هذه المذكرة أصبحت تأخذ عنوان المحاسبة الموحدة[1].

و كذلك كان لإنتشار شركات المساهمة تأثيرا واضحا على المحاسبة مهنيا، ففي معظم دول العالم تدخلت الحكومات بتشريعات تضمن حدا أدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها للأطراف الخارجية و بصفة خاصة المساهمين و المقرضين، و أصبح من الضروري مراجعة القوائم المالية التي تنشرها الشركات المساهمة من قبل المراجع الخارجي و ذلك لتقدير مدى الإعتماد على ما تقدمه الإدارة من معلومات في هذه القوائم، و من هنا كانت نشأة مهنة المحاسبة و ما يتطلبه ذلك من تحديد لأصول المراجعة و أخلاقيات المهنة، كما أظهرت الكتابات و الدراسات في أواخر العشرينات و أوائل الثلاثينات من القرن الماضي أن التغير في هدف المحاسبة يعتبر أول التحولات في الإتجاه الرئيسي للفكر المحاسبي خلال تلك الفترة ، فقد كان هدف المحاسبة قاصرا على عرض المعلومات للإدارة و الدائنين، ثم اتجه إلى تقديم المعلومات المالية للمستثمرين و المساهمين و كان ذلك نتيجة ضغط القطاعات المالية و الهيئات المشرفة على مبادلات الأسهم و لم يكن نتيجة ضغط المحاسبين[2].

و لقد كان لخاصية– انفصال الملكية عن الإدارة– أثر كبير على المحاسبة، فقد ظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم الإدارة و ما يتطلبه ذلك من ضرورة مقابلة المجهودات بالمنجزات، و لعل من أهم النتائج التي ترتبت على ذلك أن برزت الأهمية القصوى لقائمة الدخل و استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال المملوكة إليها، و نتيجة لذلك أصبحت الميزانية في درجة أقل من حيث الأهمية، و تحدد دورها في مجرد كشف بالأرصدة المتبقية بعد عمل قائمة الدخل، و طبقا لهذا الإتجاه الجديد أصبحت الميزانية حلقة وصل بين قائمة الدخل للفترات المتعاقبة[3].

[1] عقاري مصطفى، هل أخفقت المحاسبة في تلبية احتياجات مستخدميها؟ الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، المركز الجامعي الوادي، ا2010، ص ص 3-5.

[2] أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة ، منظور التوافق المحاسبي الدولي ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر،الجزء الأول ،2006 ، ص ص 109-111.

[3] عقاري مصطفى ، مرجع سابق ، ص ص 5-3.

المطلب الثاني: طبيعة ودور المحاسبة .

بإعتبـار المحاسـبة أحـد العلـوم الإجتماعيـة أثـير حـول طبيعتهـا ودورهـا جـدل كبـير وبصـفة مسـتمرة مـن طـرف علمـاء المحاسـبة، أدي هـذا الجـدل إلى تشـعب علمـاء المحاسـبة في تحديـد طبيعـة ودور المحاسـبة ، وفيما يلي نبذة عن آراء علماء المحاسبة حول طبيعة ودور المحاسبة[1] :

الفرع الأول: المحاسبة سجل تاريخي .

ينظـر إلى المحاسـبة في هـذا الإطـار بكونهـا أداة تعطـي مالـك الوحـدة المحاسـبية حصـرا تاريخيـا للأحداث المالية لتلك الوحدة ، وذلك لغرض حماية أصولها وتحديد مسؤولية مديريها .

وتتمثـل طبيعـة ودور المحاسـبة في تزويـد الأصـيل ببيانـات تاريخيـة ، الـتي مـن خلالهـا يتأكـد مـن قيـام الوكيـل بإنجـاز كامـل بنـود اتفاقيـة الوكالـة ، فلقـد بـدأت الوكالـة المناطـة بالوكيـل في المحافظـة علـى أصـول الوحـدة المحاسـبية وإرجاعهـا إلى الأصـيل بحالتهـا الـتي اسـتلمها ، ولـذا فـإن قائمـة المركـز المـالي تكفـي كـدليل لإثبـات إنجـاز هـذه المهمـة ، تلاهـا مسـؤولية تنميـة صـافي الأصـول لتتطـور معـه دور المحاسـبة وطبيعتهـا لتشـمل المحافظـة علـى الأصـول وكـذا تنميتهـا ، لـذا بـرزت قائمـة الـدخل كمخـرج جديـد، لتغيـير طبيعـة ودور المحاسـبة لتعطـي سـجلا تاريخيـا عـن أصـول الوحـدة المحاسـبية وكـذا تحليـلا للتغـيرات الـتي طـرأت علـى صافي الأصول خلال الفترة المحددة في عقد الوكالة .

الفرع الثاني : المحاسبة كلغة

تعتـبر المحاسـبة لغـة الأعمـال الـتي مـن خلالهـا يـتم ترجمـة الأحـداث الماليـة لوحـدة محاسـبية محـددة إلى لغـة المحاسـبين ، ومـن تم إعـادة ترجمتهـا إلى لغـة المسـتفيدين ، ومـن هنـا فـإن طبيعـة ودور المحاسـبة يتمثـل كلغـة أخـرى في تحديـد مـدخلاتها (الأحـداث الماليـة لوحـدة محاسـبة محـددة) وترجمتهـا إلى لغـة المحاسـبين (القياس المحاسبي) ومن تم إعادة ترجمتها إلى لغة المستفيدين (الإيصال المحاسبي).

الفرع الثالث: المحاسبة عاكس للواقع الإقتصادي

يـرى أصـحاب هـذا الـرأي أن طبيعـة المحاسـبة ودورهـا يجـب أن ينصـب علـى عكـس الواقـع الإقتصـادي للوحـدة المحاسـبية ، ويجـب أن يكـون تركيزهـا علـى الحاضـر والمسـتقبل ولـيس فقـط الإهتمـام

[1] عبد الرحمان بن إبراهيم الحمَيد ، نظرية المحاسبة ،مكتبة الملك فهد ، الطبعة الأولى ، السعودية ، 2009، ص39-42

بالماضي ، وبناء على هذا فإن طبيعة ودور المحاسبة بتمثل في إيجاد الوسائل التي من خلالها يتم إعادة تقييم صافي الأصول ، لتعكس الحاضر والمستقبل ومن تم عكس التغيير في ثروة الوحدة الإقتصادية بين فترتين بالمفهوم الإقتصادي البحت .

الفرع الرابع: المحاسبة كسلعة

ومن منظور أن المحاسبة سلعة إقتصادية ، فهي كأي سلعة تخضع لعوامل العرض والطلب، لذا ينصب التركيز على معرفة حاجيات المستفيدين وكأي منتج لسلعة إقتصادية يتم تحسينها وتعديلها لتلائم حاجيات المستفيدين ، ومن هنا تبرز دور وطبيعة المحاسبة في تلبية حاجيات المستفيدين من المعلومات الإقتصادية للوحدة المحاسبية ، فالقياس والإيصال المحاسبي هنا يبنى على أساس حاجيات المستفيدين وليس عاكسا لواقع إقتصادي أو لغة أو سجل تاريخي.

الفرع الخامس : المحاسبة كنظام معلومات.

تكمن النظرة الشمولية لطبيعة المحاسبة ودورها في كونها نظام معلومات متكامل ، وتتحدد مدخلات النظام وكذا إجراءاته على دراسة سلوك المستفيدين من اتجاه مخرجاته ، فالتركيز هنا على سلوك المستفيدين ومدى استفادتهم من مخرجات النظام ، وبناء على ما سبق فإن هناك ارتباطا مباشرا بين طبيعة ودور المحاسبة وسلوك المستفيدين ، إذا لابد أن يعدل المرسل (المحاسب) رسالته(القوائم المالية) لتلاءم حاجة المستفيد (المستقبل) لاستخدامها كأداة لإتخاذ القرار الإقتصادي الرشيد .

المطلب الثالث: مدارس الفكر المحاسبي .

ظهـرت مـدارس محاسـبية مختلفـة تسـتخدم منـاهج علميـة متعـددة ومـع دراسـة وتحليـل آراء مفكـري المحاسـبة مـن خـلال تطورهـا ، وعلـى الأخـص منـذ بـدايات القـرن العشـرين فقـد صـنفت مـدارس الفكـر المحاسبي إلى ثلاثة مستويات ويتم تناول تلك المدارس بشيء من التفصيل كما يأتي[1]:

الفرع الأول: المدرسة التقليدية (التحليل الإجرائي).

تهـتم هـذه المدرسـة بوصـف التطبيـق العملـي وإيجـاد مـبررات منطقيـة لهـذا التطبيـق ومحاولـة تطـويره مـن خـلال وضـع مفـاهيم أساسـية تحكمـه ، ومـن تم إيجـاد قواعـد أساسـية اسـتناد علـى الواقـع العملـي يـتم مـن خلالهـا التنبـؤ بالمعالجـات المحاسـبية المسـتقبلية ، ويركـز دعـاة هـذا الفكـر علـى الإجـراءات المحاسـبية دون النظـر إلى ارتبـاط تلـك الإجـراءات بـالواقع ، وتـتلخص تلـك الإجـراءات طبقـا للفكـر المحاسـبي في تحديـد مـدخلات النظـام والمتمثلـة بكونهـا أحـداث ماليـة محـددة (فـرض الوحـدة المحاسـبية) ، وأن تكـون هـده الوحـدة مسـتمرة (فـرض الإسـتمرار) وأن تنـتج تقـارير دوريـة (فـرض الدوريـة) ، وتركـز إجـراءات النظـام حسـب هـذا الفكـر علـى القيـاس المحاسـبي ، أي ترجمـة الأحـداث الماليـة للوحـدة الماليـة المحاسـبية المسـتمرة إلى لغـة الأرقـام باسـتخدام إجـراءات محـددة ، وتلـزم هـذه الإجـراءات بضـرورة تـوفير دليـل موضـوعي علـى وقـوع الحـدث ، وتركـز مخرجـات النظـام حسـب أفكـار هـذه المدرسـة علـى شـكل القـوائم الماليـة وكميـة ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها اعتمادا على نتائج القياس المحاسبي[2] .

وبنـاء علـى مـا سـبق ، فـإن المدرسـة الكلاسـيكية ينصـب تركيزهـا علـى بنـاء النظريـة مـن خـلال الإجـراءات المحاسـبية الخاضـعة لقواعـد محـددة أهمهـا التمسـك بموضـوعية القيـاس أو تـوافر الـدليل الموضـوعي للحدث المالي بغض النظر عن نتائج القياس [3] .

الفرع الثاني: المدرسة التفسيرية .

تركـز هـذه المدرسـة علـى إيجـاد علاقـة مباشـرة بـين قيـاس الحـدث والواقـع ، فـالإختلاف في الإجـراء المحاسـبي يـؤدي إلى الإخـتلاف في نتائجـه ، ولا يمكـن تفسـير تلـك النتـائج أو ربطهـا بـالواقع الاقتصـادي إلا مـن خـلال تلـك الإجـراءات ، ويـرى دعـاة المدرسـة التفسـيرية أنـه لا معـنى لنتـائج القيـاس ولا يمكـن ربطهـا بـالواقع العملـي بمعـزل عـن السياسـة المحاسـبية المختـارة ، و تركـز هـذه المدرسـة علـى العلاقـة بـين

[1] إلدون س، هندريكسن،نظرية المحاسبة ،ترجمة، كمال أبو زيد ،الطبعة الرابعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي،الحديث، 2005 ، ص:3 .

[2] عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد ، مرجع سابق ص :51.

[3] نفس المرجع ،ص: 52.

ظـاهرة مـا والرمـوز الـتي تعـبر عنهـا، ويمكـن تحقيـق هـذه النظريـة بـإجراء البحـوث الـتي تهـدف إلى تحديـد مـا إذا كان مستخدموا المعلومات المحاسبية يفهمون المعنى الذي يقصده منتجوا المعلومات[1].

و منـه فـإن المدرسـة التفسـيرية تهـتم بتفسـير و تحليـل الممارسـات المحاسـبية باعتبارهـا موضـوع بحـث أو تنظـير، ويشـدد دعـاة هـذا الفكـر علـى ضـرورة بنـاء نظريـة محاسـبية تعطـي للقيـاس المحاسـبي معـنى واقعيـا وعمليـا، وتنقسـم الى النظريـة الموجبـة الـتي تسـعى لوصـف وتفسـير سـلوك وممارسـات الأطـراف الـتي تلعـب دورا في موضـوع المحاسـبة، وذلـك مـن أجـل وضـع افتراضـات لتصـرفاتهم، والنظريـات التاريخيـة الـتي تتعامـل مع الممارسات الاجتماعية والتنظيمية التي تدعم عملية العد[2].

الفرع الثالث: المدرسة السلوكية .

يركـز رواد هـذا الإتجـاه والـذين أطلـق علـيهم المدرسـة السـلوكية علـى دراسـة سـلوك المسـتفيدين مـن القـوائم الماليـة وذلـك بدراسـة أنمـاط القـرارات الـتي يسـتخدمونها لاتخـاذ القـرارات الاقتصـادية الرشـيدة ، ومـن تم محاولـة تحديـد مـدخلات تلـك القـرارات لأغـراض إنتاجهـا بمـا يـتلاءم مـع تلـك القـرارات ، وعليـه فـإن التركيـز لـيس علـى الإجـراءات المحاسـبية أو النظـام المحاسـبي وإنمـا علـى فائـدة مخرجاتهـا للمسـتفيدين ، ومـن تم تطـوير المخرجـات بمـا يـتلاءم مـع تلـك الحاجـات ، وهـذا يعـني أن أصـحاب هـذا الإتجـاه قـد يقبلـون القيـاس الموضـوعي أحيانـا وقـد يقبلـون القيـاس الـواقعي أحيانـا أخـرى ، حسـب مـا تقتضـيه احتياجـات المستفيدين والتأثير في سلوكهم[3] ، ويسعى أصحاب هذه المدرسة على الإجابة على الأسئلة التالية [4]:

- من هم المستفيدون من القوائم المالية ؟
- هل يوجد تجانس بين احتياجات المستفيدين أم أن احتياجاتهم متعددة؟
- هل تلبي القوائم المالية الحالية حاجيات المستفيدين أم لا بد من تطويرها ؟
- ما هو أثر القوائم المالية على السوق المالي ؟
- ما هي نماذج اتخاذ القرارات المالية لدى المستفيدين ؟
- هل نحتاج إلى إعداد قوائم مالية متعددة لتلبي حاجات المستفيدين بكل طبقاتهم ؟
- ما هو أثر تغيير السياسات المحاسبية على قرارات المستفيدين ؟

1 إلدون س، هندريكسن، مرجع سابق، ص ص :7-8.

2 COLASSE BERNARD**, théories comptable, dans, encyclopédie de comptabilité de contrôle de gestion et d'audit**,*2éd (paris:economica*,2000), p :1238.

3 عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد ، مرجع سابق ص :55

4إلدون س، هندريكسن،مرجع سابق، ص:10.

المبحث الثاني: المحاسبة مفاهيم وأسس .

تعـد المحاسـبة بصـفة عامـة أحـد فـروع المعرفـة الإنسـانية الـتي تولـدت عـن حاجـة الإنسـان إلى معلومـات عمـا يحـيط بـه مـن أوجـه النشـاط الإقتصـادي المتعـددة ، وقـد شـهدت المحاسـبة تطـورا كبـيرا منـذ نشـأتها اسـتجابة لتطـور العوامـل الإقتصـادية و القانونيـة، و قـد صـاحب هـذا التطـور تفـرع المحاسـبة إلى عـدد مـن الفـروع يعمـل كـل منهـا في مجـال قيـاس و تجميـع البيانـات و إعـداد و توصـيل المعلومـات الماليـة المتخصصة لخدمة مزيج من الأغراض المتباينة الخاصة و العامة.

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة

لتوضـيح مفهـوم المحاسـبة، سنسـرد بعـض التعـاريف المقدمـة مـن الكتـاب و البـاحثين في مجـال المحاسـبة و كـذلك مـن الجمعيـات و المعاهـد المتخصصـة في المحاسـبة، مـع ذكـر الأهـداف الـتي تحققهـا المحاسبة من خلال وظائفها.

الفرع الأول : تعريف المحاسبة

بدايـة نقـدم التعريـف الصـادر عـن جمعيـة المحاسـبة الأمريكيـة (AAA) عـام 1941 الـذي أشـار إلى أن المحاسـبة «هـي عمليـة تحديـد و قيـاس و توصـيل معلومـات إقتصـادية يمكـن إسـتخدامها في عمليـة التقييم و إتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات»[1].

و في عـام 1966 قـد أصـدرت لجنـة المصـطلحات التابعـة للمعهـد الأمريكـي للمحاسـبين (AIA) و الـذي أصـبح أسمـه فيمـا بعـد المعهـد الأمريكـي للمحاسـبين القـانونيين (AICPA)، التعريـف التـالي لتحديـد مفهـوم المحاسـبة: « المحاسـبة هـي عبـارة عـن عمليـات تحديـد و قيـاس و توصـيل المعلومـات الإقتصادية للإستفادة منها في إتخاذ قرارات أفضل باستخدام تلك المعلومات»[2].

كمـا صـدر في عـام 1970 تعريفـا آخـرا للمحاسـبة مـن قبـل مجلـس العمـوم المحاسـبية (APB) التـابع للمعهـد الأمريكـي للمحاسـبين القـانونيين، جـاء فيـه: أن:« المحاسـبة هـي عبـارة عـن نشـاط خـدمي،

[1] .يوسف محمود جربوع ، نظرية المحاسبة ، الفروض ،المبادئ،المعايير،مؤسسة الوراق، ط01 ، الأردن، 2001 ، ص:16.

[2] أحمد نور، المحاسبة المالية ، القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000 ، ص:12.

تكـون وظيفتهـا تزويـد المعلومـات الكميـة و الـتي تكـون طبيعتهـا ماليـة أساسـا و ذلـك لوحـدة إقتصـادية معينة، و التي يستوجب أن تكون مفيدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية»[1].

وهنـاك تعـاريف أخـرى لبـاحثين علـى غـرار المنظمـات المهنيـة حيـث هنـاك مـن اعتـبر المحاسـبة "مجموعـة مـن الحسـابات متبعـة وممسـوكة وفـق قواعـد، فهـي نظـام للمعلومـات خاضـع لإجـراءات و معـايير معرفـة اجتماعيـة ،بحيـث نسـتطيع العمـل بهـا، و تطويرهـا داخـل المؤسسـة لبلـوغ كفـاءة عاليـة مـن درجـة التنظيم[2] "

كمـا يمكـن أن تعـرف المحاسـبة علـى أنهـا " عمليـات منظمـة للقيـاس و التقريـر عـن المعلومـات الماليـة الملائمة لمختلف مستخدمي الحسابات، و الذين يهتمون بالنشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية .[3] "

أمـا في سـنة 2001 فقـد عـرف Needles المحاسـبة كالتـالي: «المحاسـبة ليسـت نهايـة في حـد ذاتهـا، إنمـا هـي نظـام للمعلومـات الماليـة عـن المؤسسـة للأطـراف ذات المصـلحة حـتى تسـتفيد مـن تلـك المعلومـات في اتخاذ قرارات رشيدة».[4]

[1] طلال محمد الجحاوي وآخرون ، أساسيات المعرفة المحاسبية ،دار اليازوري للنشر،الأردن ،2009 ،ص:31.

[2] CAPRON, M, **la comptabilité en perspective**,(*paris: édition la découverts*, 1993), p: 3.

[3] عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، عمان ، دار وائل، 2002، ص7.

[4] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية و فق المعايير الدوليةIAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 5.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة .

من خلال استعمال معلومات المحاسبة يمكن تحقيق الأهداف التالية:[1]

1. تنظـيم علاقـة المؤسسـة مـع كافـة الأطـراف الداخليـة و الخارجيـة بالمحافظـة علـى حقوقهـا و تحديد إلتزاماتها بدقة على أساس موضوعي.

2. قياس نتيجة النشاط الإقتصادي من ربح أو خسارة، و تحديد المركز المالي للمؤسسة.

3. تحقيق رقابة و ضبط داخلي على استخدام الموارد الإقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة.

4. رفـع كفـاءة الإدارة في القيـام بوظائفهـا: التخطـيط، التوجيـه، الرقابـة و تقيـيم الأداء و ذلـك بمـا للمعلومات المحاسبية من دور في اتخاذ القرارات.

5. خدمـة الهيئـات الحكوميـة في تحديـد الأوعيـة الضـريبية و تقـدير المبـالغ الضـريبية المسـتحقة علـى المؤسسة، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوى الدولة.

6. مسـاعدة المسـتثمرين الحـاليين و المحتملـين، المؤسسـات الماليـة و المقرضـين بصـفة عامـة و كـذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع مؤسسة معينة و اتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثالث: وظائف المحاسبة .

مـن أجـل تحقيـق الغايـة مـن المحاسـبة والمتمثلـة في أهـدافها لابـدا مـن القيـام بمجموعـة مـن الأعمـال والمتمثلة في وظائف المحاسبة وتتجلى وظائف المحاسبة في[2].

أولا: التحديد

يمثـل الجـزء الأول مـن العمليـة المحاسـبية، ويتضـمن انتقـاء أو اختيـار تلـك الأحـداث الاقتصـادية الـتي ينظـر إليهـا كإثبـات للنشـاط الاقتصـادي الـتي تقـوم بـه مؤسسـة معينـة ، فيـتم الاعـتراف بهـا لإثباتهـا في السـجلات المحاسـبية للمؤسسـة، أمـا الأحـداث الـتي لاتهـم المؤسسـة بصـورة مباشـرة فيـتم تجاهلهـا محاسـبيا لأنها لا تـؤثر علـى بنـود قوائمهـا الماليـة، إذن نشـاط التحديـد هـو عمليـة انتقـاء العمليـات الماليـة، الـتي تـؤثر على القوائم المالية للمؤسسة المعنية واستبعاد العمليات الأخرى غير المؤثرة.

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص ص 9- 10.

[2] رضوان حلوة حنان ،مدخل النظرية المحاسبية ، الإطار الفكري ،التطبيقات العملية ،دار وائل للنشر ، عمان، الأردن ،ط2 ،2009 ،ص:13.

ثانيا: القياس والتسجيل.

بعد تحديد الأحداث الاقتصادية و العمليات المالية، يتم قياسها، ويعني "ترجمة المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، إلى قيم نقدية باستخدام عملة معينة"، ويشمل القياس المحاسبي كل ممتلكات المشروع (الأصول)، وديونه المستحقة للغير (الالتزامات)، والمصروفات والإيرادات...الخ، ويتبع هذا القياس النقدي التسجيل في الدفاتر المحاسبية أو الحاسوب لتقديم توثيق تاريخي مستمر للأحداث المالية التي تم تحديدها لمؤسسة معينة.

ثالثا: التوصيل

تبدأ وظيفة التوصيل عندما تنتهي وظيفة القياس، حيث تقوم المحاسبة بتوصيل المعلومات إلى المستخدمين بالطريقة المناسبة،حيث تهدف نقل نتيجة الأحداث الاقتصادية السابقة إلى المستخدمين أو الأطراف ذوي المصالح لمساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة ، ويتم توصيل المعلومات الناتجة من عملية القياس عبر التقارير المحاسبية.

هذا بالإضافة إلى وظائف أخرى ثانوية نذكر منها ما يلي[1] :

رابعا: وظيفة رقابية

تحقق المحاسبة رقابة جيدة على استخدام الموارد في الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال التسجيل وآلية الضبط والحماية التي توفرها، ومن خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء الفعلي والمعياري، وبيان أسباب الانحرافات مما يسمح بتحقيق رقابة على كفاءة الأداء واتخاذ إجراءات إدارية مناسبة .

خامسا: وظيفة إخبارية أو استشارية

وذلك من خلال تقارير الأداء المتعددة التي تقدمها للإدارة والجهات المعنية والرقابية المهتمة بأداء المشروع، مما يسمح بالاطلاع على أسباب الخلل وعدم الكفاية وتقييم النتائج، وتكريس الأسباب والعوامل التي أدت إلى نتائج ايجابية، وبالتالي اتخاذ الإجراءات الفنية والاقتصادية المناسبة.

[1] خليل الدليمي، وآخرون، مرجع سابق، ص :14.

المطلب الثاني: فروع المحاسبة.

أتسع نطاق المحاسبة في الوقت الحاضر ليشمل على مجموعة عديدة من الفروع، و كل فرع من الفروع يختص بجهة معينة لها علاقة البيانات المحاسبية، و لعل أهم فروع المحاسبة في الوقت الحاضر هي[1]:

الفرع الأول: المحاسبة المالية.

المحاسبة المالية هي، نظام للقياس و الاتصال يعمل على تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات المالية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية، و تتم هذه الوظائف بصورة تمكن من تحديد نتيجة تلك العمليات من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، و تحديد الموارد المملوكة لتلك الوحدة في نهاية تلك الفترة، و ما عليها من التزامات في نفس التاريخ، و تستهدف المحاسبة المالية من ممارسة تلك المهام إلى توفير التقارير المالية الخارجية، أي التي تستخدمها الجهات الخارجية عن المشروع.

الفرع الثاني: المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير.

تستهدف المحاسبة الإدارية توفير المعلومات التي تساعد إدارة المشروع على رسم سياستها المستقبلية و بناء الخطط، و اتخاذ القرارات و متابعة تنفيذ تلك الخطط و مقارنة الأداء الفعلي عما هو مخطط، و تتوقف جودة القرارات على دقة البيانات التي توفرها المحاسبة الإدارية، و يلاحظ بهذا الصدد أن المحاسبة الإدارية توفر كمية هائلة و تفصيلية من المعلومات تستخدم في كثير من الأغراض عكس المحاسبة المالية التي توفر معلومات مجمعة وتاريخية و معروضة في إطار و في ظل مجموعة من المبادئ و الفروض و المعتقدات المحددة.

الفرع الثالث :محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات المتعلقة بتكلفة الإنتاج، و تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة، و قد كان الإهتمام في بادئ الأمر ينصب على تحديد التكاليف في المنشآت الصناعية، ثم توسع ليشمل المشروعات التجارية و الخدمية، و تقوم محاسبة التحليلية بتجميع و تحليل و تبويب عناصر التكاليف و تخصيصها على المنتجات و الأنشطة التي يتم إنتاجها، و لم يعد الأمر قاصرا في الوقت الحاضر على حصر و تجميع و تحليل عناصر تكاليف الإنتاج الفعلية بل امتد الأمر إلى تقدير التكاليف المستقبلية، و بناء عليه ظهرت أنظمة التكاليف المعيارية أو النمطية، و التي تستهدف تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف.

و ترتبط محاسبة التكاليف بصورة كبيرة بالمحاسبة المالية إذ تعتبر هذه الأخيرة المصدر الأهم للمعلومات التي تستعملها المحاسبة التحليلية كما أن هذه الأخيرة تزود المحاسبة المالية بالبيانات الهامة عند إعداد القوائم المالية، مثل

[1] أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1986، ص ص 23-26

تكلفة المخزون، كما ترتبط محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية لدرجة أن كثير من الكتاب يعالجونها على أنهما فرع واحد، نظرا لأن محاسبة التكاليف توفر كثير من البيانات التي تستخدم في مجال إتخاذ القرار.

الفرع الرابع: المحاسبة الضريبية

يستهدف هذا الفرع من فروع المحاسبة تطبيق أحكام القانون الضريبي لتحديد الربح الخاضع للضريبة (الوعاء الضريبي)، تمهيدا لتحديد قيمة الضريبة المستحقة ، إن القانون الضريبي يحدد الأحكام و القواعد التي ينبغي مراعاتها عند قياس الربح الضريبي، و هذه الأحكام و القواعد لا تتفق في بعض الحالات مع القياس المحاسبي للربح، و إنما تختلف معها، و بالتالي ينبغي الإلمام بأحكام تحديد الربح الضريبي و تطبيقها و ذلك حتى يمكن إعداد الإقرار الضريبي، و البيانات الضريبية الأخرى التي تلتزم المنشأة بإعدادها و فقا لأحكام القانون الضريبي، تجنبا للغرامات و العقوبات الضريبية.

الفرع الخامس :المحاسبة الحكومية أو العمومية

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية في إطار محدد يحكمه القانون و اللوائح المالية، و ذلك بغية التحقق من تطبيق القوانين و اللوائح و الميزانيات التي تلتزم بها تلك الوحدات الحكومية، وتقوم المحاسبة الحكومية على مبدأ الإعتمادات أو المخصصات، بمعنى تخصيص إعتماد معين لغرض معين، و يهدف التسجيل في المحاسبة الحكومية إلى الكشف عن مدى إلتزام الوحدات الحكومية بالصرف في حدود الإعتمادات، و لا يتعداه إلى قياس نتيجة الأعمال أو تحديد المركز المالي أو قياس التكلفة كما هو الحال في المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف.

الفرع السادس: المحاسبة القومية أو الوطنية

تهدف المحاسبة القومية إلى توفير البيانات التي تعكس أداء الإقتصاد على المستوى الكلي خلال فترة زمنية معينة، و تقوم المحاسبة القومية على المبادئ و القوانين الإقتصادية التي تحكم تحديد المعلومات التي تقوم بتوفيرها، تساعد المحاسبة القومية على تحليل الظواهر الإقتصادية و دراستها، و بالتالي فهي تمكن من التخطيط الإقتصادي على المستوى الوطني أو القومي.

الفرع السابع: مراجعة الحسابات

تعتبر مراجعة الحسابات فرعا مستقلا من فروع المعرفة المحاسبية و تنطوي على المبادئ و المعايير الخاصة بفحص القوائم المالية بقصد إعداد تقرير عنها يوضح نتائج ذلك الفحص، تساعد مراجعة البيانات المالية على دعم الثقة في تلك البيانات، كما تؤدي إلى تحسين الدور الذي تقوم به تلك البيانات في عملية الإدارة الإقتصادية.

المطلب الثالث: المحاسبة كنظام معلومات.

إن دور المحاسبة لم يعد قاصرا على القياس المحاسبي في المؤسسة وتداول وتجهيز البيانات المحاسبية التاريخية اللازمة لتصوير القوائم المالية، بل امتد لتشمل تزويد إدارة المؤسسة الاقتصادية ومختلف الأطراف المهتمة بها بالمعلومات المالية وغير المالية، من خلال نظام للمعلومات له خصائص معينة تسمع بتقييم أداء المؤسسة لإتخاذ قرارات مختلفة ، ومنه سنبين خصائص المعلومات المحاسبية التي تنشأ عن نظام المعلومات المحاسبية ودوره في تقييم الأداء وترشيد اتخاذ القرارات .

الفرع الأول :مفهوم النظام المحاسبي

سنوضح مفهوم النظام المحاسبي من خلال تعريف النظام ومن تم نظام المعلومات المحاسبي

بصفة عامة " النظام هو مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات ،الأموال، السجلات...الخ) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدفا ومجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة "[1].

أما فالنظام المحاسبي فهو يتضمن إجراءات تشغيل تهدف إلى تحويل مدخلات معينة إلى مخرجات من نوعية أخرى مع استخدام إجراءات للرقابة الداخلية تتحكم فيه وتحد من التأثيرات الناتجة عن المتغيرات البيئية المحيطة بالنظام [2].

وتتمثل مدخلات هذا النظام في الأحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها ماليا لتصبح أحداثا مالية يهتم النظام لتسجيلها وتبويبها والتقرير عنها، وتشمل هذه الأحداث المبيعات النقدية و الآجلة أو تحقق الإيرادات الأخرى أو المصروفات، وتتولى إجراءات تشغيل النظام المحاسبي تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية بوضعها أحداثا مالية في شكل قيود لليومية، وتدوين تلك الأحداث في صورة حسابات وتلخيصها في شكل ميزان أو موازين للمراجعة، ثم التقرير عنها في تقارير مالية متباينة، وتتمثل مخرجات هذا النظام في التقارير المحاسبية و المالية التي يمكن أن تتمثل في القوائم المالية[3] .

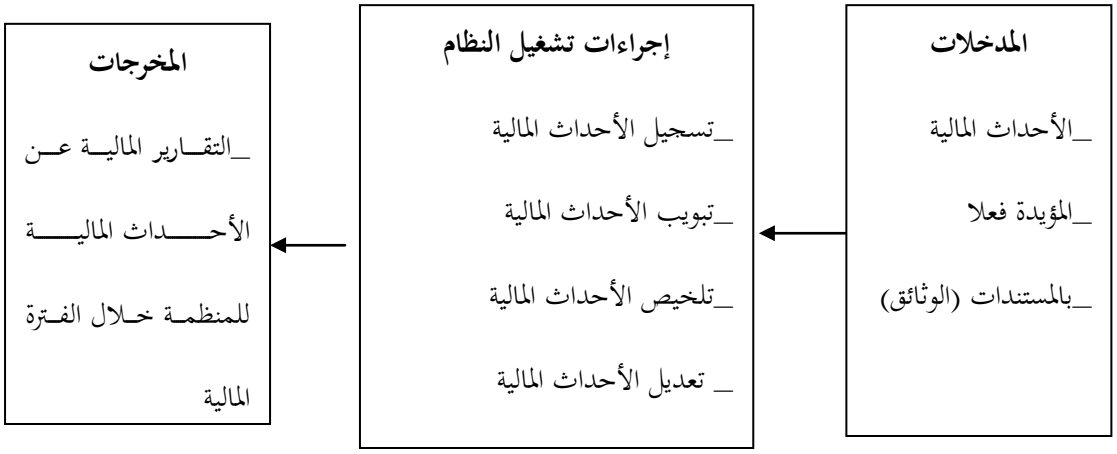
[1] أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997، ص13

[2] كمال الدين الدهراوي، سمير محمد، نظم المعلومات المحاسبية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص: 55.

[3] محمد الفيومي محمد وآخرون ، ،نظم معلومات المحاسبة ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،مصر 2002، ص 103_104

ومنه سنوضح النظام المحاسبي في الشكل التالي:

شكل رقم (1-1) : النظام المحاسبي.



المصـــدر : محمد الفيومي محمد وآخرون،،نظم معلومات المحاسبة ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،مصر 2002، ص: 104.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

لكي تكون المعلومات التي هي مخرجات النظام المحاسبي ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهدافها، فإن هناك جملة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، لتكون ذات جودة بالنسبة لمستخدميها، حيث يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة منها ، والتي يمكن عرضها من خلال تقسيمها إلى خصائص رئيسية وثانوية.

أولا: الخصائص الرئيسية وتتعلق بخاصيتين هما:

1. **الملائمـة** : ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسبية، والتقليل من البدائل المتاحة أمامه ولها ثلاثة خواص هي[1] :

- أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية وذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.

[1] رضوان حلوة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان ،2006، ص197.

- أن تتميـز المعلومـات بإمكانيـة التحقـق مـن التوقعـات وذلـك عـن طريـق الرقابـة والتقيـيم مـن خلال التغذية العكسية.

- أن تأتي في الوقت المناسب فآجل الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها.

2. **الموثوقيـــة** : وتتعلـق بمـدى إمكانيـة خلـق حالـة الاطمئنـان لـدى مسـتخدم المعلومـات المحاسـبية لكي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتي يجب أن تتمتع بالخصائص التالية[1]:

- صـدق التعبـير بحيـث تكـون المعلومـات المحاسـبية معـبرة عـن الأحـداث الخاصـة بهـا بصـورة سليمة وأمينة وخالية من أي تلاعب، أي تطابق طبيعة العملية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها.

- الحيـاد وعـدم التحيـز لفئـة معينـة مـن المسـتخدمين أي لا تغلـب مصـالح فئـة علـى مصـالح فئـة أخرى.

- قابليـة التحقـق أو الموضـوعية، أي القـدرة علـى الوصـول إلى نفـس النتـائج مـن قبـل أكثـر مـن شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة.

ثانيا: الخصائص الثانوية : وتتكون من الخاصيتين التاليتين:[2]

1. **الثبـــات**: وتعـني اسـتخدام نفـس الطـرق والأسـاليب المعتمـدة في قيـاس وتوصـيل المعلومـات المحاسـبية مـن فـترة لأخـرى، وإذا مـا دعـت الحاجـة إلى التغيـير فيجـب الإفصـاح عـن ذلـك لكـي يـتم أخـذها بعين الاعتبار في القيام بالمقارنة.

2. **قابليـة المقارنـة** : يجـب أن تكـون المعلومـات المحاسـبية صـالحة لإجـراء المقارنـات بـين فـترة ماليـة وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة مع مؤسسات أخرى ضمن نفس النشاط.

[1] كمال الدين مصطفى ، وآخرون ، محاسبة الشركات ، تحليل النظم والمشاكل المحاسبية ،دار الكتاب الحديث، مصر ،2008،ص ص 19-20.
[2] نفس المرجع، ص 21.

الفرع الثالث: دور النظام المحاسبي في تقييم الأداء وترشيد اتخاذ القرارات.

للنظام المحاسبي أدوار متعددة منها تقييم أداء المؤسسات وكذا المساهمة في ترشيد إتخاذ القرارات.

أولا:دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء.

إن للمعلومـات المحاسـبية دورا أساسـيا في نظـام تقيـيم الأداء، فـأداء أي مؤسسـة لا يمكـن أن يـتم إلا مـن خـلال تـوافر معلومـات ذات جـودة عاليـة تحـدد كيفيـة أو قيمـة الانجـاز المطلـوب تحقيقـه، وتعتـبر المعلومـات إحـدى الركـائز الأساسـية في عمليـات الرقابـة وتقيـيم الأداء واتخـاذ القـرارات مـن وجهـة نظـر المسـتخدم الـداخلي والخـارجي، حيـث أن مخرجـات عمليـة تقيـيم الأداء والرقابـة تشـكل مـدخلات لعمليـات اتخـاذ القـرار سـواء داخليـا أو خارجيـا وتكـون القـرارات مفيـدة وايجابيـة إذا اعتمـدت علـى معلومات ذات جودة عالية، فاتخاذ قرار جيد يتطلب معلومات دقيقة وحيدة[1].

ثانيا: دور نظام المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات.

إن نظـام المعلومـات المحاسـبي، كجـزء مـن نظـام المعلومـات الرئيسـي في المؤسسـة، يجـب أن يـؤدي واجبـه في دعـم العمليـة الإداريـة، و في هـذا المجال فـإن عملـه يتركـز علـى الحصـول علـى البيانـات وتشـغيلها وتحويلهـا إلى معلومـات صـالحة ونافعـة للاسـتخدام في عمليـات اتخـاذ القـرارات، وبنـاءا عليـه فـان المنـتج النهـائي (المخرجـات) لنظـام المعلومـات المحاسـبي (القـوائم الماليـة) تعتـبر أداة لترشـيد القـرار الإداري والاقتصادي.

ويمكـن الإشـارة إلى أن هنـاك فـرق بـين البيانـات والمعلومـات، فالبيانـات هـي عبـارة عـن المـادة الخـام (المـدخلات) لأي نظـام مهمـا كـان نوعـه ومجـال اسـتخدامه ودرجـة آليتـه، أمـا المعلومـات فهـي المنـتج النهـائي للبيانـات أي مخرجـات النظـام، فتعـبر عـن قـيم جديـدة ذات مقـاييس كميـة وقيميـة ونوعيـة مضـافة وزائـدة عمـا احتوتـه البيانـات، وذلـك لكـي تسـاعد متخـذي القـرارات علـى صـناعة قـراراتهم علـى أسـس مـن المعرفة المعلوماتية الجيدة[2].

كما أن تأثير المعلومات المحاسبية على القرارات الإدارية ينقسم إلى درجتين:

[1] صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتورة منشورة ، في العلوم الإقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2008، ص ص 32،33.

[2] كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الأردن،2004،ص 303.

- ✓ الأولى تقـوم علـى أن المعلومـات المحاسـبية تسـهل عمليـة اتخـاذ القـرار مـن خـلال تزويـد متخـذ القرار بقدر كبير من المعلومات المفيدة حول موضوع القرار الذي سوف يقوم باتخاذه.
- ✓ أما الثانية فتعتمد على قيام متخذ القرار باستخدام المعلومات المتاحة.

ومـن هنـا يمكـن القـول بـان الـدور الـذي تلعبـه المعلومـات المحاسـبية في ترشـيد اتخـاذ القـرارات ينبـع مـن صـلاحية ومنفعـة وفائـدة هـذه المعلومـات، ودرجـة الصـلاحية هنـا تعتمـد علـى عوامـل كثـيرة، منهـا الهـدف مـن اسـتخدام المعلومـات، والطـرف الموجهـة إليـه المعلومـات وإلى أي حـد تشـبع هـذه المعلومـات احتياجاتـه المعلوماتية، وما هي البدائل المتاحة لهذه المعلومات، و توقيت إصدار المعلومات[1].

وأخـيرا يمكـن القـول أن: «المحاسـبة هـي عبـارة عـن علـم تحكمـه مفـاهيم و فـروض و مبـادئ و أهـداف و وظـائف و معـايير يـتم الإسترشـاد بهـا لتطبيـق مراحـل الـدورة المحاسـبية عـن طريـق تحليـل المعـاملات و قيـاس الأحـداث الإقتصـادية و الإجتماعيـة، و يـتم ذلـك تجسـيدا لممارسـة مراحـل النظـام المحاسـبي مـن إدخـال البيانـات و تشـغيلها و اسـتخلاص نتائجهـا علـى شـكل معلومـات محاسـبية تصـاغ في قـوائم ماليـة تقـدم إلى مسـتخدمي تلـك المعلومـات لأجـل التخطـيط و الرقابـة و تقـويم الأداء و إتخـاذ القرارات».

[1] صلاح حواس، مرجع سابق ، ص ص3-11.

المبحث الثالث: التنظير المحاسبي.

إن عمليـة التنظـير المحاسـبي جـاءت لتعـالج القصـور في الممارسـات المهنيـة نتيجـة تطـور هـذه الأخـيرة، وهـذا بوضـع إطـار متكامـل للمحاسـبة يسـتند إليـه كمـنهج لتبريـر الممارسـات وإيجـاد الحلـول للمشـاكل الـتي قـد تعترضـها، وهـو مـا يسـمى بالنظريـة المحاسـبية لـذا سـوف نعـالج مفهـوم النظريـة المحاسـبة وكـذا المصـادر المتأتيـة منهـا المعرفـة المحاسـبية بالإضـافة إلى أهـم مكونـات النظريـة المحاسـبية والمتمثلـة في المبـادئ والفـروض المحاسبية.

المطلب الأول: مداخل التنظير المحاسبي:

مـن أجـل بنـاء النظريـة المحاسـبية لابـد مـن الإسـتناد إلى منهجيـة معينـة وقـد تنوعـت منـاهج بنـاء النظريـة المحاسـبية منهـا مـا هـو تقليـدي ومنهـا مـا هـو حـديث بالإضـافة إلى مصـادر المعرفـة المحاسـبية ، وقبـل ذا وذاك سنتطرق إلى مفهوم النظرية المحاسبية .

الفرع الأول : مفهوم نظرية المحاسبة

تبـدأ النظريـة المحاسـبية انطلاقـا مـن التطبيـق العملـي لتفسـير إجراءاتـه ومخرجاتـه نظريـا ، ولكـن الاختبـار الرئيسـي للنظريـة يكمـن في قـدرتها علـى التفسـير والتنبـؤ بالسـلوك المحاسـبي والأحـداث المسـتقبلية بأسـلوب ومنهجيـة علميـة ، وباسـتعراض أدبيـات المحاسـبة نجـد أن هنـاك اجتهـادات متعـددة للتعـاريف الـتي قدمت للنظرية المحاسبية بصفة عامة، وذلك حسب آراء المختصين في مجال التنظير .

فقـد قـدم (Littleton) مفهـوم نظريـة المحاسـبة كونهـا "تفكـير للقواعـد المحاسـبية ، فـالتطبيق حقيقـة وواقع والنظرية تحتوي على التفسيرات والأسباب والمبررات "[1]

وعرفهـا: (hendriksen) بأنهـا " مجموعـة مـن المبـادئ الـتي تعطـي مرجعيـة ، يمكـن مـن خلالهـا تقييم التطبيق العملي ، وتكون مرشدة لتطويره "[2] .

وأشـــار (Watts&Zimmerman) في أن هـــدف النظريـــة أســـاس يكمـــن في القـــدرة علـــى التفسـير والتنبـؤ ، ويقصـد بـالأولى إعطـاء الأسـاليب المنطقيـة والعلميـة للتطبيـق العملـي ويقصـد بالثانيـة القـدرة علـى التنبـؤ وحـل المشـكلات والظـواهر المحاسـبية المسـتحيلة ، ولقـد سميـت الأولى بالنظريـة الإيجابيـة

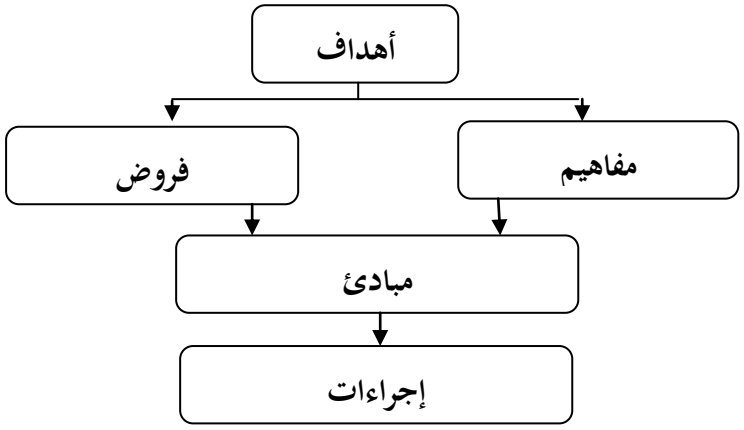
[1] وليد الحيالي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007 ، ص 44.

[2] عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد ، مرجع سابق، ص43 .

والأخرى التنبؤية[1]، كما عرفت بأنها « مجموعة من أفكار ومفاهيم مجردة أكثر أو اقل تنظيم مطبقة في الممارسات المحاسبية .[2]".

ومنه فالنظرية المحاسبية تعتبر مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ والإجراءات التي تشكل في مجموعها إطارا عاما لحقل من حقول المعرفة ، وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): هيكل نظرية المحاسبة



المصدر: وليد الحيالي، مرجع سابق ، ص 38 .

ويتبين من التعاريف السابقة وغيرها كثير، أن التطبيق العملي لا يكفي للمحاسبة ، بل يلزم لبناء علم المحاسبية إيجاد النظرية التي من خلالها يتم تفسير تطبيقاته المختلفة وتبريرها علميا ، وكذا التنبؤ مستقبلا بظواهره بأسلوب ومنهجية علمية ، ولا يمكن إتمام هذا الغرض إلا من خلال بناء نظرية المحاسبة

وللنظرية المحاسبية دور ثلاثي، فهي تسمح بشرح وتعليم مختلف الجوانب للتطبيق العملي المحاسبي ، أي أنها تلعب دور تفسيري، وتقوم كذلك بتقييم نوعية هذا التطبيق ويسمى الدور المعياري، وفي الأخير تسمح بالتنبؤ بحلول المشاكل التي قد تعترض التطبيقات السابقة وهو الدور التنبؤي، فهي مصدر للإطار المفاهيمي للمحاسبة، والذي يسمح للمحاسب بتعلم وممارسة مهنته ، ويسمح كذلك للمستعملين بفهم وتكوين رأيهم على مصداقية و موثوقية الوثائق المحاسبية ، وللقائمين على أعمال

[1] نفس المرجع ، ص:43.

[2] COLASSE ,B, **comptabilité générale:PCG 1999 et IAS**, *7éd (paris:economica*,2001),p:61.

التوحيـد بحـل المشـاكل المحاسـبية، حـتى تلعـب الأدوار السـابقة لهـا، والنظريـة المحاسـبية يجـب أن تضـم الأهداف التي على أساسها نستنبط المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية[1].

الفرع الثاني: مصادر المعرفة المحاسبية.

تتمثل مصادر المعرفة المحاسبية في كل من الممارسات العملية والمعرفة النظرية

أولا : الممارسات العملية.

وفقـا لهـذا المصـدر فـان المعرفـة المحاسـبية هـي معرفـة خاصـة، حيـث نشـأت نتيجـة الحاجـة إليهـا، فهـي تعكـس وجهـة نظـر ، أو مصـلحة صـاحب الحاجـة، حيـث أن المعرفـة وفقـا لهـذا المصـدر لا يجمعهـا فكـر واحـد بـل تتكـون مـن عناصـر متفرقـة غـير متناسـقة، وتطـورت الممارسـات العمليـة بالاسـتجابة لمتطلبـات عمليـة، ولمتغـيرات بيئيـة تختلـف بـاختلاف المكـان والزمـان، إذ لم تنشـأ كفكـرة في أذهـان المحاسـبين بـل كانـت وليـدة الحاجـة إليهـا، كمـا أن اخـتلاف المحاسـبين وعـدم اتفـاقهم علـى مبـادئ محاسـبية عامـة، يرجـع أساسـا إلى طبيعـة المعرفـة المحاسـبية الـتي كانـت سـائدة، حيـث كانـت تسـتند في جانـب منهـا علـى اجتهـادات ووجهـات نظـر شخصـية، وتسـتند في الجانـب الآخـر علـى ممارسـات تعتمـد علـى التجربـة والخطـأ، ولـذلك جـاءت بعـض المبـادئ الـتي كانـت مقبولـة مـن طـرف بعـض الممارسـين تقنينـا للواقـع العملي، أو ما يسمى بالعادات الاتفاقية[2].

ثانيا : المعرفة النظرية.

يعتـبر هـذا المصـدر احـدث نسـبيا مـن المصـدر الأول، باعتبـار أن المعرفـة المحاسـبية أصـبحت موضـوعا للعمـل الـذهني و ذلـك بالاسـتناد إلى المنطـق العملـي، حيـث يجمـع المحاسـبون علـى أهميـة تـوافر إطـار نظـري للمحاسـبة، باعتبـار انـه يمكـن الوفـاء بالمعلومـات اللازمـة إذا تـوافرت مجموعـة مـن المبـادئ والقواعـد المحاسـبية الملائمـة، الـتي تحقـق فهمـا مشـتركا لمسـتخدمي القـوائم الماليـة، كمـا أن هـذا الإطـار يعـد مرشـدا للممارسـات المحاسـبية ويقضـي علـى التبـاين والتنـاقض بـين القواعـد المحاسـبية، حيـث بـدأ الاتجـاه نحـو

[1] Ibide, p:62.

[2] سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبية الدولية–دراسة حالة– الجزائر، مذكرة ماجستير منشورة ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحى فارس بالمدية،2009،ص:9.

تـوفير إطـار أو أسـاس نظـري للمعرفـة المحاسـبية لتلبيـة احتياجـات المسـتخدمين ومواكبـة التطـورات في البيئـة المحيطة[1] .

وسـواء كانـت مصـادر المعرفـة المحاسـبية نابعـة مـن الممارسـات العمليـة المرتبطـة بمهنـة المحاسـبة، أو مـن خـلال النظريـات العلميـة المتعلقـة بالجانـب الأكـاديمي، فإنهـا تـرتبط بعنصـرين همـا الاسـتمرارية والتغيـير ، فالمحاسـبة بأفكارهـا الأساسـية مـا زالـت مسـتمرة والـذي يحـدث هـو تطـوير هـذه الأفكـار كلمـا دعـت الظروف إلى ذلك[2] .

المطلب الثاني: مفهوم الفروض المحاسبة ومضمونها.

تعتـبر الفـروض المحاسـبية مـن أهـم ركـائز علـم المحاسـبة الـتي تعتمـد عليهـا في معالجـة المشـاكل المتعلقـة بالعمليـات الماليـة المختلفـة الـتي تحـدث داخـل الوحـدة الإقتصـادية ، وهـذا يـبرر إظهـار مفهـوم هـذه الفـروض وما تتضمنه .

الفرع الأول: تعريف الفروض المحاسبية

تعـرف الفـروض المحاسـبية علـى أنهـا مجموعـة مـن المسـلمات مستخلصـة مـن البيئـة الإقتصـادية، الإجتماعيـة و السياسـية المحيطـة بالمؤسسـة و هـي الأسـاس الـذي تشـتق منـه المبـادئ المحاسـبية و يسـاعد على تفسيرها و تطويرها.[3]

و تعـرف علـى أنهـا عبـارة عـن طـرح افتراضـات منطقيـة تتخيـل حلـولا معينـة لقضـايا محـددة يجـري عليهـا إختيـار الفـروض للتحقـق مـن صـحة تلـك التخـيلات الإفتراضـية مـن خـلال اسـتخدام أسـاليب منهـا: التجربـة، الملاحظـة و الإسـتبيان، و في حالـة التأكـد مـن صـحتها تعمـم للتطبيـق و يسترشـد بهـا في صـياغة المبادئ العلمية. [4]

الفرع الثاني: مضمون الفروض المحاسبية

سـواء نظرنـا للمحاسـبة كعلـم أو كفـن فـإن هنـاك بعـض الفـروض الرئيسـية الـتي تـؤثر علـى المبـادئ العلميـة أو العمليـة للمحاسـبة، و الفـرض يعـبر عـن فكـرة منطقيـة متفـق عليهـا بـين المحاسـبين، و لاشـك أن

[1] وصفي أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2004 ، ص،16 .
[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق ، ص15 .
[3] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 28.
[4] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 31.

أي تغـير في هـذه الفـروض يسـتدعي تغيـيرا في المبـادئ المحاسـبية، و تـتلخص أهـم الفـروض المحاسـبية في الآتي: [1]

أولا: فرض الشخصية المعنوية .

الوحـدة المحاسـبية- حسـب هـذا الفـرض- لهـا وجودهـا المسـتقل عـن وجـود الأفـراد الطبيعيـين المكـونين لهـا، أي لهـا شخصـية معنويـة مسـتقلة عـن شخصـية أصـحاب المشـروع، و قـد اعـترف القـانون للشـركة بذمـة ماليـة مسـتقلة عـن الذمـة الماليـة للشـركاء أو المسـاهمين، و للشـركة الحـق في التقاضـي بإسمهـا، و للغـير الحـق في مقاضـاة الشـركة عـن تصـرفات الشـركاء، و لقـد أدى هـذا الفـرض إلى آثـار بعيـدة المـدى علـى المبـادئ و المشـاكل المحاسـبية، فقـد اسـتلزم هـذا الفـرض ضـرورة فصـل العمليـات الماليـة المتعلقـة بأصـحاب المشـروع عـن تلـك المتعلقـة بالمنظمـة نفسـها، و الإقتصـار علـى تسـجيل العمليـات الماليـة المتعلقـة بالمنظمـة فقـط في المجموعـة الدفتريـة، كمـا أن مـن القواعـد الهامـة المترتبـة علـى وجـود الشخصـية المعنويـة للوحـدة المحاسـبية هـي عـدم ذكـر أسـم صـاحب المشـروع في الـدفاتر إطلاقـا، و يجـب أن يحـل محلـه أسـم حساب يدل عليه في حالة العمليات المتبادلة بين الوحدة و أصحاب المشروع.

ثانيا: فرض إستمرار الوحدة المحاسبية .

حيـاة المشـروع مسـتمرة أو لا نهائيـة، و هـذا مـا يطلـق عليـة فـرض الإسـتمرار، و يتفـق هـذا الفـرض مـع التوقـع الطبيعـي لأصـحاب المشـروع و الإدارة، و احتمـال التصـفية يعتـبر حالـة اسـتثنائية، و لا شـك أن ظهـور شـركات المسـاهمة قـد عضـد صـحة هـذا الفـرض المنطقـي لمـا تتصـف بـه هـذه الشـركات مـن خصـائص أهمهـا المسـؤولية المحـدودة للمسـاهمين، فحيـاة الشـركة لا تتوقـف علـى حيـاة المسـاهمين، إذ يسـتطيع المسـاهم بيـع أو رهـن أو التنـازل عـن حصـته في رأس المـال دون أن يـؤثر ذلـك علـى اسـتمرارية الشركة.

ثالثا: فرض القياس النقدي .

تهـتم المحاسـبة فقـط بالعمليـات الـتي يمكـن أن تقـاس بـالنقود، و هنـاك شـبه أتفـاق بـين المحاسـبين علـى افـتراض ثبـات قيمـة العملـة عنـد تحديـد نتيجـة أعمـال المشـروع و مركـزه المـالي في خـلال حياتـه المسـتمرة، و لقـد تعـرض هـذا الفـرض لكثـير مـن الإنتقـاد و الجـدل و خاصـة مـن الإقتصـاديين نتيجـة التغـير

[1] حلمي محمود نمر، مدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1982، ص ص 24-26.

في قيمة النقود المترتبة على التقلبات في الأسعار، و مع ذلك فلازال المحاسبون يؤمنون بفرض القياس النقدي و ثبات قيمة العملة لصعوبة وجود طريقة عملية لأخذ تقلبات الأسعار في الحسبان.

رابعا: فرض إيجابية أو موضوعية القياس.

يقصد بالإيجابية أو الموضوعية في القياس عدم التحيز في القياس أو خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، و الإيجابية أو الموضوعية ذات أهمية كبرى حيث أن المحاسبة تقوم أصلا على ضرورة وجود الأدلة الواضحة المحددة بالنسبة للعملية المراد قياسها و تسجيلها في الدفاتر، و صحة البيانات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ التحقق عن طريق المستندات المختلفة أو قد تخضع لتقديرات الخبراء الفنيين.

المطلب الثالث : المبادئ المحاسبة .

يقصد بالمبادئ المحاسبية تلك القوانين و القواعد العامة التي لاقت قبولا عاما في الإطار النظري و استعدادا مهنيا في التطبيق العملي بإعتبارها مرشدا و دليلا للعمل يلجأ إليها المحاسبون في مواجهة المشاكل المحاسبية و تقديم الحلول لها و إتباع الإجراءات و السياسات المحاسبية التي تمثل التطبيق المهم للفكر المحاسبي، ويمكن المبادئ المحاسبية إلى ثلاثة أقسام وهي:

الفرع الأول: المبادئ المتعلقة بالملاحظة

تتمثل المبادئ المتعلقة بالملاحظة في: [1]

أولا: مبدأ الدورة المحاسبية.

إن فرض الإستمرارية في نشاطات المؤسسة لفترة طويلة غير محددة، هو مبرر لتحديد مدة زمنية معينة يمكن على ضوئها معرفة نواتج و أعباء المؤسسة و نتيجة نشاطها في هذه الفترة، ليسمح لها في الأخير من تحديد مواطن الأعباء و النواتج بالدقة اللازمة و معرفة مدى جدوى هذا النشاط.

و جرى العرف المحاسبي على أن تقوم الوحدة المحاسبية في نهاية كل سنة بجرد مفصل لكل عناصر ذمتها و إحصاء شامل و كامل لكل الأعباء و النواتج و ذلك من أجل إعداد و تقديم القوائم

[1] صديقي مسعود و محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزور، الوادي، الجزائر، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 50- 65.

المالية الشاملة و الملحة لمن يهمه الأمر، و في أغلب المؤسسات تتوافق السنة الإجتماعية مع السنة المدنية، بمعنى أنها تبدأ من أول جانفي وتنتهي في الواحد و الثلاثين ديسمبر.

ثانيا: مبدأ إستقلالية الدورات.

بما أن المبدأ السابق و المتعلق بالدورة المحاسبية، نص على ضرورة تحديد الفترة المحاسبية تبعا للسنة المدنية، فإنه ينبغي التعرف في ظل مبدأ إستقلالية الدورات على النواتج و الأعباء و نتيجة نشاط كل دورة محاسبية، و على الوضعيات المختلفة لأجزاء و عناصر الميزانية، بما في ذلك عناصر المخزونات و الحقوق و التحصيلات المتعلقة بها و كل التسديدات المرتبطة بالديون سواء كانت جبائية أو شبه جبائية أو ديون ناتجة عن عمليات الشراء المختلفة، و من هذا المنطلق فأن كل دورة محاسبية تستفيد من نواتجها و تتحمل أعبائها. إن هذه المعالجة تضفي على المعلومات المحاسبية الملاءمة، المصداقية و التعبير الصادق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إذ أن الملاك و الدائنون و حتى المدراء و غيرهم ممن يهمهم أمر الوحدة المحاسبية يرغبون في معرفة نشاطها المستمر على فترات متقاربة، حتى يستطيعون إتخاذ الموقف الملائم منها و في الوقت المناسب.

ثالثا:مبدأ الصدق (الصورة الصادقة).

يسعى نظام المعلومات المحاسبية إلى توليد معلومات تلقى القبول لدى الأطراف المستعملة للمعلومات و قراء القوائم المالية الناتجة عن النظام المولد لها، إذ يفترض أن يعمل هذا النظام وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و على رأسها مبدأ الصورة الصادقة ، و ما تجدر الإشارة إليه أن الصورة الصادقة تعتبر هدفا يرجى بلوغه من نظام المعلومات المحاسبية بإعتبار مخرجاته تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و يتخذ على أساسها قرارات تعكس الرغبة في الإستثمار من طرف المساهمين الجدد أو المحتملين أو قرارات داخلية تتخذ من طرف الإدارة المسيرة.

الفرع الثاني: المبادئ المتعلقة بالقياس

تخص هذه المبادئ كل ما له علاقة بالقياس وهي:[1]

أولا: مبدأ وحدة القياس.

إن قياس الأحداث الإقتصادية في المؤسسات يكون حتما وفق مبدأ ثبات وحدة القياس، و تبعا لهذا المعيار نص، مثلا: المشرع الجزائري على استعمال الدينار كوحدة قياس لكل التعاملات الإقتصادية، و ركز على ضرورة التسجيل المحاسبي بالنسبة للتدفقات بالعملة الوطنية ألا وهي الدينار الجزائري "دج".

ثانيا:مبدأ التكلفة التاريخية.

يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصروفات تقليديا بقاعدة التكلفة التاريخية، و هذا يعني أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الإقتصادية لأصول المشروع أو إلتزاماته، أو في القيمة الإقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات، فإنها تظهر في السجلات و القوائم و التقارير المحاسبية دوما بتكلفتها الأصلية تاريخيا، و رغم تعرض هذه القاعدة إلى النقد الشديد حيث تمثل حجر عثرة في سبيل توفير الدلالة الإقتصادية للمعلومات المحاسبية، إلا أنها مازالت تحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية.

و تختلف هذه القاعدة من حيث المضمون عن إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التي تمثل وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية، و لا يعني تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود بإسقاط إفتراض ثباتها خروجا على قاعدة التكلفة التاريخية، و إنما يعني قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة، أما الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية فيقتضي قياس القيم الإقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة.

ثالثا:مبدأ الحيطة و الحذر أو التحفظ.

يعتبر هذا المبدأ من بين أهم المبادئ التي تعطي ضمانا و أمانا للمعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كونه يقضي بعدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في

[1] نفس المرجع، ص ص 50-65.

المستقبل، مع الإحتياط و الأخذ في الحسبان للخسائر التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقا من الإعداد و إمكانية مواجهتها.

و رغم بعض الإنتقادات التي تعرض إليها مبدأ الحيطة و الحذر، إلا أنه لقي قبولا واسعا في الممارسة العملية من قبل المحاسبين، و من قبل قراء القوائم المالية الختامية و مستعملي المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، و ذلك استنادا إلى أن المبالغة تؤدي إلى زيادة الخطر أو المخاطر، بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها و تجنبها في المعالجة المحاسبة.

رابعا:مبدأ عدم التعويض أو عدم المقاصة.

إن العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة تجعل هذه الأخيرة في علاقة دائمة مع مورديها و زبائنها، إن هذه العلاقة التشابكية من شأنها أن تخلق أرصدة دائنة و مدينة تجاه الموردين أو الزبائن، لذلك جاء هذا المبدأ و منع المقاصة بين الديون و الحقوق التي هي تجاه شخص واحد، و فرض توضيح قيمة الدين و قيمة الحق في القوائم المالية الختامية على حد سواء على أساس أن كل عملية لها إثبات و براهين مادية.

الفرع الثالث: مبادئ أخرى.

بخلاف التصنيفين السابقين فهناك مبادئ أخرى يرتكز عليها علم المحاسبة:[1]

أولا: مبدأ ثبات الطرق المحاسبية.

إن فرض استمرار المؤسسة في نشاطها بمختلف أوجهه من شأنه أن يعكس ضرورة الإستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المتبناة من طرف نظام المعلومات المحاسبية، بغية إجراء مقارنات على مستوى النتائج المحققة من سنة إلى أخرى أو على مستوى العناصر التي تكون القوائم المالية الختامية للمؤسسة، إذ يفترض أن رصيد أي عنصر في نهاية السنة المالية هو رصيد في بداية السنة المالية الجديدة، كما يجب الإستمرار و الإبقاء على نفس الطرق التي عولج بها آنفا.

[1] نفس المرجع ، ص ص 50-65.

ثانيا: مبدأ صراحة البراهين.

يسعى نظام المعلومات المحاسبية، من خلال مخرجاته، إلى تلبية إحتياجات الأطراف المستعملة، بمعلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك يجب على المحاسب أن يقوم بمعالجة و تسجيل الأحداث الإقتصادية في إطار النموذج المحاسبي الذي يملي مبدأه على أن يتم التسجيل المحاسبي على أساس برهان صريح يحتوي على كل المعطيات اللازمة للتسجيل: من مبلغ، تاريخ، تحديد طبيعة الحدث و إلى غير ذلك من المعطيات الضرورية، بصرف النظر عن مصدر البرهان سواء كان داخليا أو خارجيا.

ثالثا: مبدأ الأهمية النسبية.

إن تنوع العمليات التي ينبغي معالجتها و تسجيلها يوميا، تتفاوت في درجة أهميتها عند المحاسب إنطلاقا من صغر و كبر المبالغ التي تقيم بها العملية، لذلك جاء هذا المبدأ و نص على ضرورة الأخذ و بجدية لكل المبالغ، بل يجب الإهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أم كبيرة حتى لا تخل زيادة أو نقصان مبلغ معين بالقوائم المالية الختامية و بقاعدة التوازن الأساسية بين عناصر المركز المالي و قائمة الربح، لذلك فإنه من باب أولى الإهتمام بكل بند في معالجة العمليات المتعلقة بالمؤسسة.

رابعا: مبدأ الإفصاح

يعتبر الإفصاح في الوقت الراهن من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تسهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم و التقارير المالية في ظل المبادئ المحاسبية القائمة، إن هذا المبدأ يقضي على أن تظهر التقارير و القوائم المالية لكل البيانات التي عولجت في شكل معلومات محاسبية تستفيد منها الأطراف المستعملة للقوائم المالية في اتخاذ قرارات تتعلق بالوحدة المحاسبية.

خامسا: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

تسعى المؤسسة ذات الطابع الإقتصادي إلى تحقيق الربح من نشاطها المستمر، بغية المحافظة على نفسها في السوق و العمل على إمكانية تحقيق النمو في نشاطها، إذ أن النفقات التي تقوم بها المؤسسة يراد من ورائها تحقيق عائد يكمن في الإيرادات، و يقاس بلوغ أهدافها بقياس تجميعات

الإيـرادات بتجميعـات النفقـات، و يفـترض هـذا المبـدأ أن يـتم توجيـه أعمـال المؤسسـة لصـالح تحقيـق أهدافها المسطرة مسبقا.

سادسا: مبدأ القيد المزدوج.

إن الأرضـية الأولى لهـذا المبـدأ طرحهـا الإيطـالي " لوقـا باشـيلو" لأول مـرة في أواخـر القـرن الخـامس عشـر المـيلادي و ربـط طريقـة القيـد المـزدوج بالإمسـاك الجيـد للـدفاتر المحاسـبية، ثم بـدأ تركيـز اهتمـام المفكـرين علـى تبريـر منطـق القيـد المـزدوج عـن طريـق إضـفاء صـفة الشخصـية المعنويـة المسـتقلة لكـل حسـاب مـن الحسـابات المشـكلة للقيـد المـزدوج، و عـن طريـق التركيـز علـى القواعـد و الإجـراءات التفصـيلية الـتي تهتم بتفاصيل تطبيق القيد المزدوج.

و يمكن تلخيص المبادئ المحاسبية المذكورة أعلاه في الجدول التالي:

جدول رقم (1-1): المبادئ المحاسبية

المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة	المبادئ المتعلقة بالقياس	مبادئ أخرى
– مبدأ الدورة المحاسبية – مبدأ الوحدة المحاسبية – مبدأ الصدق (الصورة الصادقة)	– مبدأ وحدة القياس – مبدأ التكلفة التاريخية – مبدأ الحيطة و الحذر – مبدأ عدم التعويض	– مبدأ ثبات الطرق المحاسبية – مبدأ صراحة البراهين – مبدأ الأهمية النسبية – مبدأ الإفصاح – مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات – مبدأ القيد المزدوج

المصدر: صديقي مسعود و محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 69 (بتصرف).

ومما سبق نستنتج ان تطور الممارسات المحاسبية جعلها بحاجة إلى وضع إطار متكامل للمحاسبة يستند إليه كمنهج لتبرير الممارسات وإيجاد الحلول للمشاكل التي قد تعترضها، ويتمثل هذا الإطار في النظرية المحاسبية التي هي مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة ، أو المشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم من خـلال مجموعـة مفـاهيم خاصـة يسترشـد بهـا في التطبيـق العملـي لمختلـف الممارسـات المحاسـبية .

خلاصة الفصل

من خلال عرضنا لهذا الفصل، والذي كان يتمحور حول محاولة الإلمام بعناصر الفكر المحاسبي وتطوره التاريخي الذي له أثر على السياسات والممارسات المحاسبية فتبين لنا ما يلي:

- نشأت المحاسبة مع ظهور الإنسان وتطورت نتيجة للجهود الفكرية والعملية، متأثرة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة خلال كل فترة مستجيبة لتطورات المحيط الذي كانت تستعمل فيه .
- تتجدد طبيعة ودور المحاسبة كلما تجددت حاجات المستفيذين والتي هي في تطور دائم ، فقد بدأت كنظام لخدمة مالك الوحدة الإقتصادية في المحافظة على أمواله ، ووصلت إلى نظام معلومات متطور يهدف إلى تقديم معلومات ذات فائدة لمستخدمي القرارات الإقتصادية .
- يمكن تصنيف مدارس الفكر المحاسبي إلى ثلاث مستويات ، الأول أطلق عليه مدرسة التفكير والتحليل الإجرائي ، الذي يهتم بالإجراءات المحاسبية المطبقة ومحاولة تبريرها بدليل موضوعي أما الثاني والذي يهتم بتفسير الحدث وربطه مباشرة بالواقع تسمى المدرسة التفسيرية بينما المستوى الثالث فهي للمدرسة السلوكية التي تركز على سلوكات المستفيذين من القوائم المالية
- إن المحاسبة نشاط يقوم على وظيفتي القياس و الاتصال ، من خلال حصر ، تجميع ، تشغيل وتحليل البيانات الإقتصادية و تكييف الأدوات المحاسبية مع متطلبات التحول الذي يعرفها محيط المؤسسة و إيجاد تقنيات وأساليب جديدة وفعالة، ومن هذه الأساليب نجد "نظام المعلومات المحاسبي "، والذي هو عبارة عن مجموعة من المكونات أو العناصر البشرية والآلية التي تعمل معا داخل المؤسسة، وفقا لإجراءات وقواعد معينة بهدف توفير معلومات تفيد مستعمليها في التخطيط والرقابة، وكذلك اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة .
- بوجود نظرية بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية يؤدي إلى خلق كيان ملموس للمحاسبة ، ويصنفها في مصاف العلوم الإجتماعية المتقدمة ، بدلا من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل والتبويب والعرض ، وبالتالي يساعد ذلك على وضع المحاسبين في المكانة اللائقة بهم .

الفصل الثاني

السياسات المحاسبية ومناهج إختيارها

تمهيد:

من الضروري التمييز بين السياسات المحاسبية الواجبة التطبيق وبين النظرية المحاسبية ، حيث أن السياسة المحاسبية ترتبط و تطبق عادة في بيئة معينة أو مجتمع معين ، أما نظرية المحاسبة فلا ترتبط عادة ببيئة معينة حيث أنها تعبر عن الإطار الفلسفي لعلم المحاسبة ، وفلسفة العلم لا تخضع لوطن معين، إما الوسائل التطبيقية قد تخضع لمحددات و عوامل يجب أن تؤخذ في الاعتبار ، إلا أن السياسة المحاسبية لا تبنى بمعزل عن نظريات المحاسبة بل تعتبر النظرية هي الإطار المرجعي لبناء السياسة المحاسبية ، لذلك تتباين السياسات المحاسبية وفقا للمجتمعات المطبقة فيها

هذه السياسات المحاسبية والتي يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية والمفروض أن تكون بها معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية ، ليكون في مقدور المستخدمين لها مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن من اجل تحديد اتجاهات المركز المالي للمؤسسة وأدائها، وقابلية مقارنتها بالقوائم المالية للمؤسسات المختلفة ، ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المختارة و المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأية تغيرات في هذه السياسات وأثار هذه التغيرات، ليتسنى للمستخدمين تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المؤسسات المختلفة.

إلا أن تعدد بدائل القياس المحاسبي أدى إلى ظهور مشكلة الاختيار المحاسبي الملائم فيما بين مجموعة البدائل المتاحة ، الأمر الذي جعل الفكر المحاسبي ينتهج مداخل مختلفة لاختيار الطرق المحاسبية ، إما استناد للمدخل المعياري أو المدخل الإيجابي، ونظرا لأن اختيار وإقرار الطرق والسياسات المحاسبية التي تحافظ على نظام ملائم وفعال للمحاسبة ، يقع في نطاق مسؤوليات الإدارة ، فإنها تتبع استراتجيات وأساليب معينة تراها مناسبة لتحقيق أهداف كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ، وفي هذا الصدد ارتأينا أن نتطرق في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: السياسات المحاسبية مفاهيم وأسس.

المبحث الثاني: مناهج اختيار السياسات المحاسبية.

المبحث الثالث: استراتجيات وأساليب اختيار السياسات المحاسبية .

المبحث الأول: السياسات المحاسبية مفاهيم وأسس.

تعد السياسات المحاسبية التي تعتمدها المؤسسات في إعداد بياناتها المالية ذات أهمية بالغة في الحكم على أداء المؤسسة من قبل المساهمين والمجتمع المالي والهيئات التنظيمية والأطراف الأخرى ، وأن إختيار سياسة محاسبية معينة يجعل أداء المؤسسة أفضل أو أسوء من سياسة أخرى، وسنتناول في هذا الجانب السياسات المحاسبية من حيث مفهومها وأسس إختيارها وتطبيقها والإفصاح عنها ، ودور المعايير المحاسبية في إختيار السياسات المحاسبية وأسباب تعددها بالإضافة إلى موقف الفكر المحاسبي من تعدد البدائل المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم السياسة المحاسبية.

تشير كلمة سياسة إلى مجموعة معايير ونظم وقواعد حاكمة للنظام طبقا للظروف والعوامل المحيطة به سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية أو بيئية وذلك بهدف الوصول للمستوى المرجو منها، بالإضافة إلى أنها مبادئ وقواعد إدارة المجتمع كالسياسة الإقتصادية، السياسة التجارية، السياسة المالية، السياسة النقدية، السياسة المحاسبية[1].

ويتضح مفهوم السياسة المحاسبية أكثر من خلال تقديم بعض التعاريف والضوابط التي تخضع لها السياسات المحاسبية عند إختيارها من طرف إدارة المؤسسة .

الفرع الأول: تعريف السياسة المحاسبية .

جاء مفهوم السياسات أو الطرق المحاسبية بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 08: (IAS08) أن السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية [2].

وجاء أيضا في المادة 19 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن السياسات أو الطرق المحاسبية تخص المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية[3].

وكان تعريف مجلس المبادئ المحاسبية من خلال رأيه المرقم 22 الإفصاح عن السياسات المحاسبية : إن السياسات المحاسبية لوحدة الإبلاغ المالي هي المبادئ المحاسبية الخاصة بها والطرق لتطبيق هذه المبادئ التي يحكم عليها من قبل إدارة الكيان المحاسبي بأنها الأكثر ملائمة في ظل الظروف السائدة مما

---

[1] السيّد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، التوزيع العادي للدخول، التنمية الإجتماعية، ضبط النظم، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993 ، ص ص 15-16.

[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة ، الجزء الأول، الدار الجامعية ، ط:02، الإسكندرية ،مصر ،2008 ،ص:598.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد 74 ، القانون رقم:11 -07 ،الصادر في 25 نوفمبر2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص:06.

يـؤدي بهـا أن تعـرض بإنصـاف الموقـف المـالي ونتـائج العمليـات بـالتوافق مـع المبـادئ المحاسـبية المقبولـة عمومـا واستنادا إلى ذلك فقد تم اختيارها لأغراض إعداد الكشوفات المالية[1]

ويوجـد تعريـف آخـر للسياسـة المحاسـبية يوصـفها بأنهـا : مبـادئ محـددة واتفاقيـات وقواعـد وممارسـات يطبقها المشروع عند إعداد وعرض بياناته المالية [2].

كمـا تعـرف بأنهـا : مجموعـة أدوات التطبيـق الـتي تسـتخدمها المنشـأة في إنتـاج وتوصـيل المعلومـات الماليـة، وأدوات التطبيـق العملـي هـي القواعـد والأسـس والطـرق والإجـراءات الـتي يسـتعين بهـا المحاسـب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث[3]

وعليـه فـان السياسـة المحاسـبية تمثـل سـلوكا أو تصـرفا يسـلكه المحاسـب عنـد قيامـه بالعمـل المحاسـبي مـن قيـاس وإفصـاح، وأن تطبيـق سياسـة دون أخـرى إنمـا يعتمـد علـى مـدى ملائمـة تلـك السياسـات للظـروف المحيطـة المختلفـة ومـدى قناعـة المحاسـب بتوظيفهـا بمـا يخـدم مصـلحة الوحـدة الاقتصـادية والمسـتفيدين مـن مخرجات النظام المحاسبي فيها .

وبالتالي فلسياسة المحاسبية أهمية كبيرة تتمثل فيما يلي[4] :

1. تساعد السياسات المحاسبية على توضيح مدلولات الأرقام الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة

2. تساعد في اختيار أفضل البدائل المحاسبية الملائمة للظروف والعوامل السائدة سواء على مستوى المؤسسة أو المجتمع مما يؤدى إلى التوصل لقوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل وأيضا عدم تفضيل مصالح فئة معينة على فئة أخرى.

3. تحديد السياسة المحاسبية للمؤسسة يعد أمر ضروريا حيث إن مقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية ضروري للحكم على مدى كفاءة المؤسسة.

4. مرونة السياسة المحاسبية تؤدى إلى إمكانية إجراء المقارنات بين نتائج الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات بناء على ما يرد بقوائمها المالية .

5. وضع سياسة محاسبية يؤدى إلى تحقيق مبدأ المقارنة الذي يساعد على عدم التحيز والدقة والموضوعية في الإفصاح عن كفاءة وقدرة المؤسسة ومستوى تحقيقها للأهداف التي قامت من اجلها.

6. وضع سياسة محاسبية سليمة يحقق التمتع بالموضوعية والدقة وعدم التحيز.

---

[1] أحمد ريحي بلكاوي تعريب رياض عبد الله ، نظرية المحاسبة ، الطبعة العربية 2009 ،عمان الأردن ، ص 110

[2] أحمد حلمي جمعة ، نظرية المحاسبة المالية ، الطبعة 01،دار صفاء النشر والتوزيع ، عمان ،2010 ص : 66.

[3] مؤيد محمد على الفضل ، محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية ، دراسة اختبارية في الشركات المساهمة العامة في الأردن ، دورية الإدارة العامة ، العدد الأول ، فيفري 2006 ص: 51.

[4] ماهر محمود رسلان، العوامل المؤثرة في بناء السياسة المحاسبية ، مجلة التجارة والتمويل ،كلية التجارة جامعة طنطا ، عدد 02 ، 1992 ، ص :58

الفرع الثاني : ضوابط السياسات المحاسبية

إن تحديد السياسة المحاسبية يجب أن تخضع لضوابط عدة ، لتأتي أدوات التطبيق العملي ملائمة بقدر الإمكان لظروف الحال وطبيعة نشاط المؤسسة ، وذلك بالاسترشاد بمجموعة من الاعتبارات التي تحكم عملية وضع السياسة المحاسبية أهمها [1]:

1. **الحيطة والحذر (الحرص)** .

يعتبر أهم المبادئ التي تعطي ضمانا و أمانا للمعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كونه يقضي بعدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، مع الاحتياط و الأخذ في الحسبان للخسائر التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقا من الإعداد و إمكانية مواجهتها، و ذلك استنادا إلى أن المبالغة تؤدي إلى زيادة الخطر أو المخاطر، بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها و تجنبها في المعالجة المحاسبة.

2. **تغليب الجوهر على الشكل** .

يجب اختيار القواعد المحاسبية التي تتفق مع الجوهر وليس مجرد الشكل القانوني أو التنظيمي، فمثلاً إذا كانت عملية انضمام شركتين تمثل في واقع الأمر سيطرة إحداهما على الأخرى، فإن هذه العملية تعتبر عملية شراء وليس توحيداً للمصالح بصرف النظر عن الطبيعة القانونية أو التنظيمية التي تمت بها عملية الانضمام.

3. **الأهمية النسبية** .

إن تنوع العمليات التي ينبغي معالجتها و تسجيلها يوميا، تتفاوت في درجة أهميتها عند المحاسب إنطلاقا من صغر و كبر المبالغ التي تقيم بها العملية، لذلك يجب الإهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أم كبيرة حتى لا تخل زيادة أو نقصان مبلغ معين بالقوائم المالية الختامية و بقاعدة التوازن الأساسية بين عناصر المركز المالي و قائمة الربح، ومنه فالأولى الاهتمام بكل بند في معالجة العمليات المتعلقة بالمؤسسة.

4. **ثبات واتساق السياسات المحاسبية**

يجب أن تقوم المؤسسة باختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات واتساق وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يشترط أي معيار أو تفسير يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة، وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب فيجب اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل صنف[2] .

[1] وليد ناجي الحيالي ، مرجع سابق ، ص 382.

[2] احمد حلمي ، مرجع سابق ، ص :68.

الفرع الثالث: أنواع السياسات المحاسبية.

تبنى القوائم المالية على سياسات محاسبية تختلف من مؤسسة لأخرى ، وهنا تظهر أهمية الإفصاح عن السياسات المحاسبية المختلفة لتفسير بياناتها المالية ، لأن السياسات المحاسبية المختلفة يمكن أن تعطي مجموعات متباينة بشكل جوهري من البيانات المحاسبية، نتيجة المرونة وعدم الإتساق في الأعراف المحاسبية الموجودة والمتطلبات القانونية سمح بتوفير ممارسات بديلة متعددة لتلك السياسات والتي يمكن تصنيفها ضمن المجلات المرتبطة بها على النحو التالي [1]:

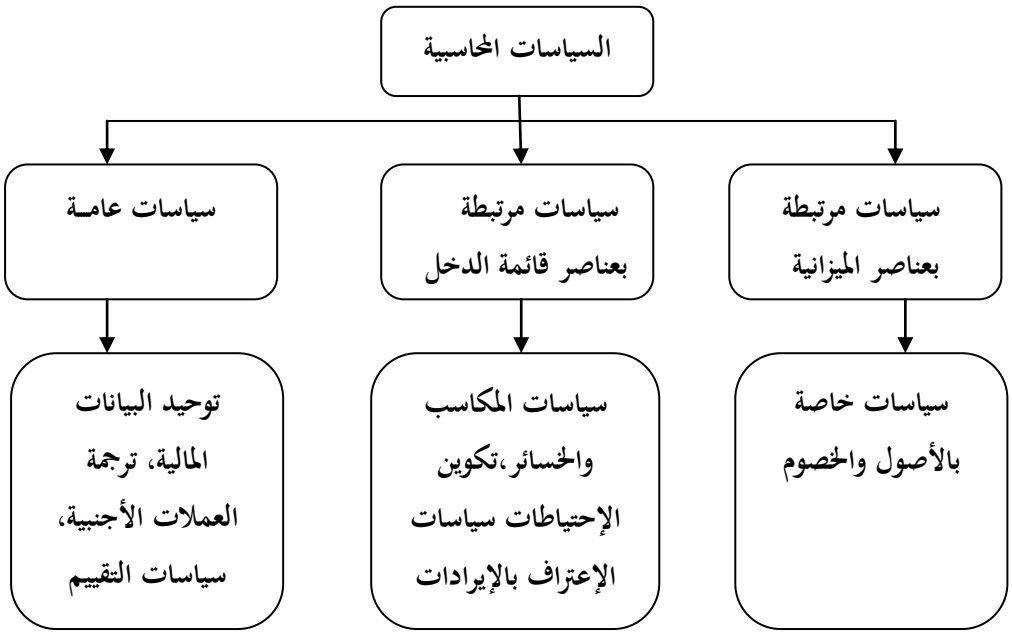
1. سياسات مرتبطة بعناصر الميزانية: وتتمثل في سياسات خاصة بالأصول وسياسات خاصة بالخصوم.

2. سياسات مرتبطة بعناصر قائمة الدخل : وتخص سياسة الإعتراف بالإيرادات ، سياسات تكوين الإحتياطات ، سياسات المكاسب والخسائر المرتبطة بالتخلص من الأصول .

3. سياسات عامة ومنها :سياسة توحيد البيانات المالية ، سياسة ترجمة القوائم المالية، سياسات التقييم.

والشكل التالي يوضح تصنيف السياسات المحاسبية ضمن المجالات المرتبطة بها :

الشكل رقم (2-1) : السياسات المحاسبية ضمن المجالات المرتبطة بها.



المصدر : أحمد محمود يوسف أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، العدد 10 ، قطر ،1999 ، ص: 183 ، بتصرف .

[1] أحمد محمود يوسف أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، العدد 10 ، قطر ،1999 ، ص: 183 .

المطلب الثاني:إختيار وتغيير السياسات المحاسبية والإفصاح عنها.

من أجل تقديم قوائم مالية تحتوي على معلومات محاسبية ذات جودة يستفيد منها جميع الأطراف المهتمة بالمؤسسة، لابد من إختيار سياسات محاسبية تناسب ظروف وطبيعة هذه المؤسسة ، ويمكن تغييرها إذا كان هذا التغير يؤدي إلى نتائج أفضل، ومن تم الإفصاح عنها للأطراف المستفيدة منها.

الفرع الأول: اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها.

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه عندما يطبق أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على وجه التحديد على المعاملة أو الأحداث أو الظروف الأخرى فإنه يتم تحديد السياسات المحاسبية المطبقة على تلك البنود عن طريق تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والنظر في أي من إرشادات التنفيذ ذات الصلة لينتج عنها معلومات ملائمة و موثوقة عن المعاملات وعن الأحداث والظروف الأخرى التي تطبق عليها، وسنوضح إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في النقاط التالية [1]:

أولا: تحدد السياسات المحاسبية المطبقة على البنود عن طريق:

1. تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (نصوص المعايير) .

2. الإرشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تبين تلك الإرشادات ما إذا كانت إلزامية أم لا، فالإرشادات التي تشكل جزء أساسي من معايير المحاسبة الدولية تعتبر إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزء أساسي من المعايير فلا تعتبر إلزامية.

ثانيا : في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي أو تفسير للتطبيق على الإدارة أن تستخدم أحكامها وتقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات توصف بأنها:

1. ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

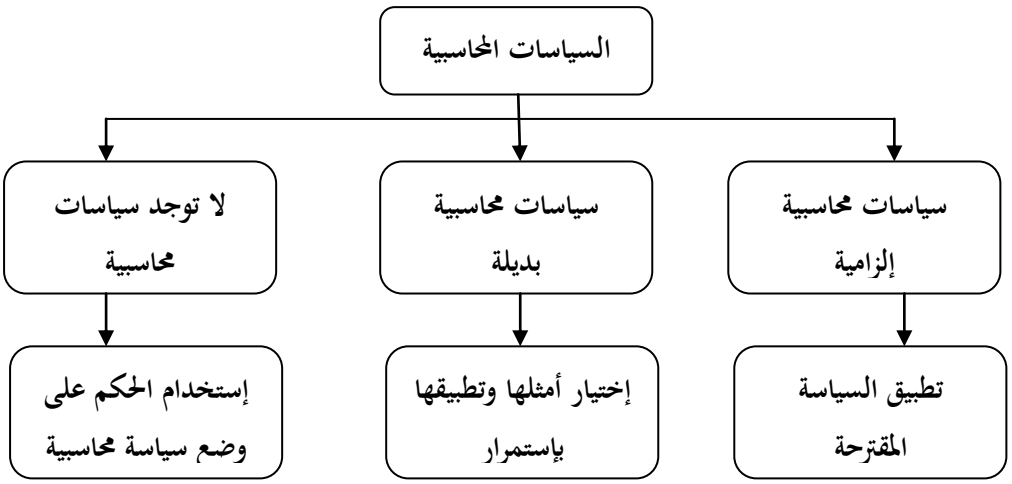
2. موثوقة : وذلك من حيث أن البيانات المالية ، حيث تكون :تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بصدق ، تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه المعاملات ، حيادية (خالية من التحيز) ، حكيمة، كاملة من كافة جوانبها الهامة.

ثالثا: يمكن للإدارة أن تطبق سياسة محاسبية من أحدث الإصدارات الصادرة من هيئة مهنية تصدر معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل عند إصدارها لمعاييرها ، وإذا تم حدوث تعديل في هذا الإصدار واختارت المؤسسة تغيير سياستها المحاسبية فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية.

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 67-68.

ويمكن توضيح اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في إطار المعايير المحاسبية حسب التوزيع التالي:

الشكل رقم (2-2): إختيار السياسات المحاسبية في إطار المعايير المحاسبية.



Source: Oğuzhan BAHADIR and Büke TOLGA, ACCOUNTING POLICY OPTIONS UNDER IFRS:EVIDENCE FROM TURKEY, Accounting and Management Information Systems,2013,Vol. 12, No. 3, pp. 388–404،

الفرع الثاني: التغيير في السياسات المحاسبية.

من الطبيعي أن الثبات في السياسة المحاسبية ليس مطلقا بسبب تغير الظروف المحيطة بالمؤسسة إلا أنه يجب على المحاسب أن يتأكد من أن التغير في السياسة المحاسبية يجب أن يوفر معلومات أكثر دقة وأكثر نفعا في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات، أو إذا اقتضى ذلك معيار جديد ، وجاء في المعيار الدولي رقم **"08"** (IAS08) متى يسمح للمؤسسة بتغيير سياساتها المحاسبية وكيفية تطبيق هذا التغيير [1].

أولا: شروط تغيير السياسات المحاسبية.

يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمؤسسة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية ، من ثم يكون من الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة ما لم يستوفى التغيير في السياسات المحاسبية الاشتراطات والأسس التالية :

1. إذا طلب أي معيار أو تفسير إجراء هذا التغيير.

[1] طارق حماد عبد العال ،موسوعة معايير المحاسبة ، مرجع سابق ، ص: 608.

2. إذا كان مثل هذا التغيير يفضي إلى قوائم مالية تقدم معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمؤسسة.

ثانيا: مالا يعتبر تغييرا في السياسات المحاسبية.

لا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم **"08"** (IAS08) ما يلي تغييرا في السياسة المحاسبية:

1. تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك المعاملات السابقة.

2. تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

ثالثا: تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم**"08"** (IAS08) تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، مع الأخذ بالحسبان ما يلي[1]:

أولا: مصادر التغيرات في السياسات المحاسبية.

يحدد المعيار التغييرات في السياسات المحاسبية التي تنشأ من ثلاثة مصادر، وهي:

1. تغيير في السياسة المحاسبية نتيجة التطبيق الأولي لأي معيار محاسبي دولي أو تفسير.

2. تغيير سياسة محاسبية عند التطبيق الأولى لأي معيار أو تفسير لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تطبق على هذا التغيير.

3. تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي.

و في الحالتين الأخيرتين من الضروري أن يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، أي يطبق على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كان مطبق دائما.

ثانيا: في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي.

حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي، ولجوء الإدارة إلى طريقة أخرى محددة بموجب هذا المعيار ، فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية .

[1] نفس المرجع ، ص: 609

ثالثا: التطبيق بأثر رجعي.

عند تطبيق الأثر الرجعي على التغيير في السياسات المحاسبية، يجب إجراء التسويات التالية:

✓ يتم إعادة بيان المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة بحيث تعكس التغيير الحاصل في السياسات المحاسبية، ويحسب هذا التغيير كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة بشكل مستمر.

✓ يتم بيان الأثر التراكمي للتغيير صافيا من ضرائب الدخل ، إن وجدت كتسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

✓ أية معلومات تتعلق بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية يعاد بيانها أيضا.

الفرع الثالث : الإفصاح عن السياسات المحاسبية.

تكمن أهمية الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في التعرف على المركز المالي ونتائج الأعمال بصور كاملة وواضحة ، حيث يتمكن مستخدم القوائم المالية من مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمؤسسة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ومن تم اتخاذ القرارات المناسبة بشكل سليم [1].

ويهدف الافصاح عن السياسات المحاسبية إلى إزالة الغموض في المعلومات المحاسبية حول الوضع القائم للمؤسسة ، وتجنب التضليل في عرض هذه المعلومات من قبل معدي القوائم المالية ، وذلك ليكون لدى المستخدمين قاعدة بيانات واضحة ، ما يمكنهم من الاستناد إليها في عملية اتخاذ القرارات.

و لنجاح السياسة المحاسبية يجب الإفصاح عنها و الإفصاح عن أي تغير يحدث في هذه السياسة وأثره على القوائم المالية للمؤسسة وقد ورد في المعيار الدولي رقم**"01"** (IAS01) أنه يجب أن تفصح المؤسسة في ملخص السياسات المحاسبية المهمة عما يأتي[2]:

أولا: أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

يؤثر أساس القياس الذي تعد عليه المؤسسة قوائمها المالية بشكل جوهري على تحليل المستخدمين لهذه القوائم المالية ، لذا من المهم أن تفصح الإدارة عن أساس القياس المستخدم (التكلفة

[1] علي يوسف ، دورة ضمن الفعاليات العلمية لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 ، هيئة الأوراق والأواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السوريين ، 2009 ، ص: 07.

[2] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، ص: 379.

التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة العادلة أو القيمة الحالية)، لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية بكاملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية.

ثانيا: السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة (المهمة لفهم القوائم المالية)

يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة لعناصر محددة ، مثل معالجة حسابات الشركات التابعة والشقيقة ، سياسة الإعتراف بالإيراد ، معالجة العقود طويلة الأجل ، تكاليف تمويل الأصول والهبات الحكومية ، وتكاليف صناديق التقاعد ومكافآت الإدارة ، بالإضافة إلى أساليب تقييم الأصول واستهلاكاتها وعمرها الإنتاجي .

ثالثا: الإفصاح عن التغيرات في السياسة المحاسبية

يجب الإفصاح عن التغير في السياسة المحاسبية إذا كان لها تأثير على القوائم المالية ، بحيث تشمل أثر التغيير والأثر المالي للتغير الحالي ولكل فترة معروضة وكذا الأثر المالي الماضي للتغير المالي ، والإفصاح عن أنه تم تعديل القوائم المالية بسبب تعديل في السياسة المحاسبية .

وعند الإفصاح عن السياسات المحاسبية يجب على الإدارة مراعات بعض الاعتبارات أهمها[1]:

✓ الإلتزام بإتباع السياسات المحاسبية ، وكذلك العرض والإفصاح لعناصر القوائم المالية بثبات من فترة مالية لأخرى ، إلا إذا تطلب ذلك تغيرا في نشاط المؤسسة أو تعديل في المعايير المحاسبية ، ويلزم الإفصاح عن ذلك بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

✓ مدى المساعدة المقدمة للمستخدمين في فهم كيفية إنعكاس العمليات والإحداث والضروف الأخرى على أداء المؤسسة.

✓ ان يكون الإفصاح عن السياسة المحاسبية المحددة مفيدا بشكل خاص للمستخدمين عند إختيار تلك السياسات من ضمن البدائل المسموح بها.

✓ الأخد بعين الاعتبار طبيعة عمليات المؤسسة ، والسياسات المحاسبية المناسبة لها ، والتي يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يفصح عنها

[1] نفس المرجع ،ص : 379.

المطلب الثالث: طبيعة الاختيار المحاسبي.

يـرتبط الاختيـار المحاسـبي بالمعـايير المحاسـبية والسياسـات البديلـة لكـل معيـار، لـذا سـوف نحـاول التعـرف علـى دور المعـايير المحاسـبية في إختيـار السياسـات المحاسـبية وأسـباب تعـددها وكـذا وموقـف الفكـر المحاسبي من تعدد السياسات المحاسبية من مؤيد ومعارض.

الفرع الأول: دور المعايير المحاسبية في اختيار السياسات المحاسبية.

تعـرف المعـايير المحاسـبية بأنهـا نمـاذج أو إرشـادات عامـة تـؤدي إلى توجيـه و ترشـيد الممارسـة العمليـة في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات[1] .

وأشـار (Paton وLittleton) إلى أن المعـايير المحاسـبية هـي ليسـت بـذاتها إجـراءات ، لكنهـا تبـين الإجـراءات المحاسـبية والقواعـد الـتي تغطـي تفاصـيل حـالات معينـة ، كمـا أكـد علـى ضـرورة أن تكـون المعـايير المحاسبية متماسكة ومنظمة ومنضبطة[2].

ويقصـد بالمعيـار المحاسـبي المرشـد الأساسـي لقيـاس العمليـات و الأحـداث و الظـروف الـتي تـؤثر علـى المركـز المـالي للمؤسسـة و نتـائج أعمالهـا و إيصـال المعلومـات إلى المسـتفيدين، و يـرتبط المعيـار المحاسـبي عـادة بعنصـر محـدد مـن عناصـر القـوائم الماليـة مثـل معيـار الأصـول الثابتـة أو نتـائج أعمالهـا مثـل معيـار الإيـرادات أو بنـوع مـن أنـواع العمليـات مثـل معيـار الإسـتثمار في الأوراق الماليـة أو الأحـداث أو الظـروف الـتي تـؤثر علـى المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها مثل معيار الأمور الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية[3].

و قـدم البـاحثون الكثـير مـن المـبررات الـتي تؤكـد علـى أهميـة المعـايير المحاسـبية ودورهـا في إختيـار وتطبيـق السياسات المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية[4]:

أولا: تسـاهم المعـايير في عمليـة ضـبط وتنظـيم الممارسـة المحاسـبية ، إذ يـؤدي غيـاب المعـايير المحاسـبية إلى اللجـوء إلى الاجتهـاد الشخصـي ومـا قـد يصـاحب ذلـك مـن عـدم الموضـوعية في اختيـار السياسـات المحاسبية المستخدمة.

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 103.

[2] PATON W. A , LITTLETON A. C,**An Introduction to Corporate Accounting Standards**, *Monograph No.3, American Accounting Association*, 1940, pp5-6.

[3] لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء، البيورة، الجزائر، 2008، ص 8.

[4] ممدوح صادق محمد الرشيد ، الأثار الاقتصادية للإختيار بين البدائل المحاسبية ، رسالة دكتورة غير منشورة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، جامعة القاهرة ،1985 ص : 6-7

ثانيـا: وجـود إطـار موضـوعي مـن المعـايير المحاسـبية الـتي تحكـم القيـاس والتوصـيل يضـمن تحقيـق التـوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية ، والمصلحة العامة من ناحية أخرى.

ثالثـا: إن الاعتمـاد علـى المعـايير المحاسـبية لـه أهميـة كبـيرة وضـرورية في ظـل قصـور النظريـات الحاليـة للمحاسبة بشان معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية .

رابعـا: إن وجـود معـايير محاسـبية تسـاعد المهنيـين وتحـدد ردود أفعـالهم في ظـروف معينـة وتعتـبر كـذلك خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشراف من جهات خارجية.

الفرع الثاني: أسباب تعدد السياسات المحاسبية

مـن الصـعب تحديـد سـبب وحيـد يكـون مسـؤولا عـن تعـدد السياسـات المحاسـبية، لأن التعدديـة هـي محصـلة لعـدة عوامـل اقتصـادية واجتماعيـة وتكنولوجيـة وسياسـية واكبـت التطـور المهـني والأكـاديمي للمحاسبة ، ويمكن الإشارة إلى أهمها فيما يلي [1]:

أولا: تعتـبر المحاسـبة أداة لخدمـة أطـراف متعـددة وذات احتياجـات متباينـة ومصـالح متنوعـة، ممـا يجعـل الوحـدة الاقتصـادية تبحـث عـن إتبـاع طـرق محاسـبية مختلفـة بهـدف إشـباع تلـك الاحتياجـات المتنوعـة للإطراف المهتمة.

ثانيـا: إن ظهـور الاتجـاه المعيـاري كاتجـاه جديـد للتنظـير يبحـث عـن أفضـل الطـرق المحاسـبية الواجبـة التطبيـق، وقـد كـان لاخـتلاف تصـور المهنيـين و الأكـاديميين لمعيـار الأفضـلية دور في تعـدد السياسـات المحاسبية.

ثالثـا: سـاعدت بعـض التشـريعات علـى ترسـيخ فكـرة تعـدد السياسـات المحاسـبية، فمـثلا نجـد أن قـانون الضـرائب الأمريكـي يسـمح للشـركات عنـد تقيـيم المخـزون بإتبـاع طريقـة "الـوارد أخـيرا الصـادر أولا" في تقيـيم لمخـزون عنـد إعـداد التقـارير الماليـة المعـدة لأغـراض الضـريبية، بينمـا تطبـق أسـلوب"الوارد أولا الصـادر أولا" عند إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

[1] حسين القاضي ، نظرية المحاسبة، مطبعة الدوادي ،جامعة دمشق ،1988، ص ص: 16-17.

رابعـا: تعتـبر الجمعيـات المهنيـة القائمـة بإصـدار التوصـيات والآراء المحاسـبية أحـد الأسـباب الرئيسـية وراء تعـدد السياسـات، وذلـك مـن خـلال مـا تسـمح بـه التوصـيات والآراء باسـتخدام سياسـات بديلـة لمعالجة نفس الحدث.

خامسـا: إن المبـادئ المحاسـبية المتعـارف عليهـا هـي الـتي سـاعدت علـى تكـريس فكـرة التعدديـة في المحاسـبة بصـفة عامـة سـواء علـى مسـتوى المعـايير أو السياسـات، حيـث أن التطبيـق العملـي للمبـادئ المحاسبية يتيح قدرا كبيرا من البدائل المتاحة أمام الوحدة للاختيار من بينها.

ومـن خـلال مـا سـبق يمكـن القـول أن لكـل معيـار محاسـبي مجموعـة مـن السياسـات المحاسـبية المتاحـة لإدارة الوحدة الإقتصادية لتطبيقها نتيجة الظروف والأحداث المحيطة بها.

والجدول التالي يبين بعض المعايير المحاسبية والسياسات البديلة لتطبيقها :

جدول رقم (1-2): المعايير المحاسبية والسياسات البديلة لتطبيقها

المعيـــار	بدائل التطبيـــق
المخزون : تقييم المخزون	- الوارد أولا الصادر أولا - الوارد أخرا الصادر أولا - المتوسط المرجح - التكلفة والسوق أيهما أقل
الإهتلاك: حساب الإهتلاك	- طريقة القسط الثابت - طريقة القسط المتناقص - طريقة القسط المتزايد
تكاليف الاقتراض	- اعتبارها مصاريف رأسمالية - إعتبارها مصاريف إيرداية
تقييم الأصول الثابتة	- التكلفة التاريخية - التكلفة الجارية - القيمة العادلة

المصدر: زكرياء محمد الصادق ، تطور بحوث المحاسبة المالية في علاقتها بمناهج البحث العلمي،مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد 01 ، 1989 ص ص 44، 46

الفرع الثالث: موقف الفكر المحاسبي من تعدد البدائل المحاسبية.

إن تعـدد السياسـات والمبـادئ المحاسـبية المتعـارف عليهـا ساعدت علـى ترسـيخ فكـرة تعـدد البـدائل المحاسـبية ممـا أتـاح أمـام المؤسسـة قـدرا كبـيرا مـن البـدائل للاختيـار مـن بينهـا ، لكـن رغـم أن تعددية البـدائل المحاسـبية أصـبحت حقيقـة لا يمكـن إنكارهـا في الفكـر المحاسـبي إلا أن البـاحثين اختلفـت أرآؤهـم بشـأنها، ممـا خلـق نوعـا مـن التبـاين في المواقـف، حيـث انقسـمت الآراء حولهـا بـين مؤيـد ومعـارض، وسـوف نتطـرق إلى أهم الآراء في مما يلي :

أولا: معارضو تعدد البدائل.

يـرى أنصـار هـذا الـرأي أن تعـدد البـدائل المحاسـبية يمثـل أمـرا خطـيرا لـه آثـاره السـلبية علـى القيـاس والتوصيل المحاسبي، و يعتمد أنصار هذا الرأي على المبررات التالية [1]:

1. إن تعـدد البـدائل سـوف يتـيح الفرصـة لاختيـارات مختلفـة الأمـر الـذي يضـعف الثقـة في البيانـات المحاسبية ومن ثم يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

2. إن تعـدد البـدائل الـتي يمكـن تطبيقهـا يفقـد البيانـات المحاسـبية خاصـية هامـة وهـي القابليـة للمقارنـة بـين الوحـدات الاقتصـادية بعضـها الـبعض، وقـد يـؤثر علـى مقارنـة نتـائج نفـس الوحـدة الاقتصـادية عـبر فترات زمنية مختلفة.

3. إن تعـدد البـدائل يسـمح للمؤسسـة باختيـار البـدائل الـتي تحقـق مصـالحها وتظهـر أداءهـا في صـورة أفضل، حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح أطراف أخرى.

4. إن المبـادئ المحاسـبية مازالـت تـترك البـاب مفتوحـا لتعـدد البـدائل للعمليـة المحاسـبية الواحـدة، ومازالـت كـذلك إدارة الوحـدة الاقتصـادية لهـا الحريـة في المفاضـلة والاختيـار بـين البـدائل بمـا يحقـق أهـدافها و يؤثر سلبيا على القوائم المالية التي تصدرها.

5. إن الاعتمـاد علـى بـديل واحـد وإلغـاء فكـرة تعـدد البـدائل، سـوف يكـون مفيـدا للمؤسسـة بحيـث يمكنهـا مـن عمليـة التجميـع المرحـل للبيانـات المحاسـبية بمـا يخـدم أغـراض القـرارات الاقتصـادية علـى المسـتوى الكلي.

6. إن التوحيـد المحاسـبي سـيكون لـه أثـر إيجـابي مـن حيـث قدرتـه علـى توجيـه الجهـود البحثيـة، نحـو البحـث عـن وسـائل جديـدة لزيـادة منفعـة البيانـات المحاسـبية بـدلا مـن الجـدل الأكـاديمي حـول مزايـا وعيـوب التعددية.

[1] ماهر محمود رسلان، مرجع سابق ، ص :67.

ثانيا: مؤيدو تعدد البدائل.

يرى مؤيدو هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في ذاته ، وإنما المشكلة الحقيقية هي الاختيار المناسب من بين هذه البدائل، ومن الأسباب التي أدت إلى قبول تعدد البدائل المحاسبية نذكر ما يلي[1] :

1. إن الاعتماد على بديل محاسبي واحد، يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين، لذا فإن تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه و يحاول الثبات عليه، ومن ثم يحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة،كما أن الحالات التي تستدعي عملية تغيرات في التطبيق المتبع يتم الإفصاح عنها لمستخدم القوائم المالية، الأمر الذي يحافظ على الثقة في البيانات المحاسبية.

2. تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، و يجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين، وأن فكرة إلغاء التعددية تجد دعما قليلا لتأيدها.

3. التطبيق الدولي يختلف من دولة لأخرى ، ومن وحدة اقتصادية لأخرى ، وأن هذا الاختلاف يستدعي تعدد في البدائل الملائمة الحالة قيد التطبيق بالإضافة إلى أن هناك صعوبة في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان.

4. فكرة التوحيد المحاسبي ذاتها تؤثر سلبيا على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي لاسيما أن ذلك يبعد البحث والتطبيق المحاسبي عن ملاحقة التطورات في العلوم الأخرى ذات الصلة بها كالاقتصاد والإحصاء والإدارة.

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

[1] نفس المرجع : ص 67.

المبحث الثاني : مناهج اختيار السياسات المحاسبية

بنـاءا علـى اسـتعراض أهـم الآراء المؤيـدة والمعارضـة للتعدديـة في مجـال اختيـار البـدائل المحاسـبية، وبغيـة نفـي أو إثبـات التعدديـة نقـدم في المبحـث التـالي تحلـيلا للجـدل حـول مشـكلة الاختيـار المحاسـبي في ظـل الاتجاهين في الفكر المحاسبي وهما الاتجاه المعياري والاتجاه الإيجابي.

المطلب الأول: المنهج المعياري.

إن الاتجـاه المعيـاري يعـد مـن ابـرز الاتجاهـات الـتي سـيطرت علـى الفكـر المحاسـبي لفـترة طويلـة مـن الـزمن، لـذلك فـان هـذا الجـزء يهـدف إلى التعـرف علـى هـذا الاتجـاه ومـداخل التنظـير المسـتعملة في حـل مشكلة الاحتيار المحاسبي وارتباطها الوثيق بطبيعته ، لذلك سنتناول النقاط الرئيسية التالية:

الفرع الأول : نشأة المنهج المعياري.

لمعرفة نشأت المنهج المعياري لابد من التطرق إلى النقاط التالية[1]:

أولا: في المرحـل الأولى لنشـأة المحاسـبة تحـدد دور الفكـر المحاسـبي في وصـف مـا يقـوم المحاسـب بعملـه في الواقـع ومحاولـة اسـتقراء وتلخـيص مـا اسـتقرت عليـه الممارسـة المحاسـبية مـن مبـادئ لقيـت قبـولا مـن جانـب المحاسـبين المهنيـين ، والإعتمـاد علـى قواعـد عرفيـة لتـوفير معلومـات ماليـة للفئـات المسـتفيدة مـن نشـاط معـين ، ومـن ثم ركـزت غالبيـة الدراسـات المحاسـبية علـى المسـتويين المهـني والأكـاديمي جهودهـا في تطـوير الممارسـة العملية والمبادئ والقواعد التي يستند إليها التطبيق المحاسبي.

ثانيـا: مـع تغيـير الظـروف البيئيـة ومـا واكـب ذلـك مـن تطـور في شـتى العلـوم وتزايـد حاجـة الإدارة إلى معلومـات كميـة وماليـة تسـاعدها في اتخـاذ قراراتهـا ظهـر قصـور الممارسـة المهنيـة في تصـور نطـاق المحاسـبة مـن مجـرد فـن عمـل لتسـجيل العمليـات الماليـة للمشـروع إلى علـم لـه أصـوله وفلسـفته ونطاقـه حيـث أنعكـس ذلـك علـى معظـم الكتابـات المحاسـبية الـتي تمثلـت في دراسـات نظريـة تحـاول تحديـد إطـار نظـري لمبـادئ كليـة، يفـترض أنهـا قابلـة للتطبيـق في كـل مكـان وزمـان إذا مـا تـوافرت فـروض معينـة وأهـداف واسـتخدامات محـددة، وقـد اعتمـدت هـذه الدراسـات علـى الاتجـاه المعيـاري، والـذي يسـتند علـى فرضـيات مسـبقة، ويحـاول في

[1] بالراقي تيجاني ، موقف المنهج المعياري والإيجابي من تعدد البدائل القياس المحاسبي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ، العدد 05 ، 2005 ص: 86.

مضـمونه تحقيـق التناسـق المنطقـي فيمـا بينهـا بالبحـث في طبيعـة المحاسـبة كمـا يجـب أن تكـون عليـه، ولـيس كما هي كائنة فعلا.

ثالثـا: يرجـع ظهـور هـذا الاتجـاه في الفكـر المحاسـبي في بدايـة الثلاثينيـات مـن القـرن الماضـي مـن قبـل مدرسـة Rochester ، وقـد شـاع اسـتخدام هـذا المصـطلح ، خاصـة بعـد أن قامـت بعـض الـدول بتنظـيم مهنـة المحاسـبة، واسـتخدام الاتجـاه المعيـاري للبحـث عمـا يجـب أن يكـون عليـه الـدخل، وفي هـذا الوقـت بـدأ استخدام اصطلاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثاني: مفهوم المنهج المعياري .

ويقصـد بهـذا المـدخل صـياغة المبـادئ العلميـة لفـروع المعرفـة بإسـتخدام الفـرض الخـاص بمـا يجـب أن يكـون موجـودا في ضـوء تـوافر حالـة معينـة ، ويـرى (Christenson) أن العلـم المعيـاري هـو حجـم معـين مـن المعرفـة والـتي تنتمـي إلى معيـار محـدد وهـو : مـا هـو الـذي يجـب أن يكـون، ونتيجـة لـذلك فـإن العلـم المعيـاري يتعلـق بالحالـة المثاليـة مقارنـا بالحالـة الفعليـة ، أي"أن الاتجـاه المعيـاري هـو ذلـك الاتجـاه الـذي يقـدم اقتراحات عن الطرق التي ينبغي إتباعها لمعالجة أي مشكلة[1]".

و أشـار(Zimmerman& Watts)إلى "أن الاتجـاه المعيـاري هـو الـذي يهـتم بالبحـث عـن مـا هو أفضل من بين مجموعة من الاختيارات البديلة [2]".

ولقـد أكـد (Revisine) علـى ذلـك المعـنى بقولـه: "أن النظريـة المعياريـة تبحـث في دراسـة العلاقـات والأحـداث وفقـا لمـا يجـب أن تكـون عليـه والأسـاس في النظريـات المعياريـة أنهـا لا تعتمـد علـى التجريب [3] ".

وفي ضـوء التعريفـات السـابقة، يمكـن القـول أن الاتجـاه المعيـاري يبـدأ بتحديـد هـدف مفـترض ليسـعى إلى تحديـد الأفضـل لتحقيقـه، أي أنـه يوضـح مـا يجـب أن تحتويـه التقـارير المحاسـبية مـن سياسـات محاسـبية

[1] CHRISTENSON, C. **« the methodology of accounting theory »**, *the accounting review*, 1983, p 4 ,from: http://marriottschool.net/emp/tc259/accframework/files/1983%20christenson.pdf . browsing history(17-10-2015)
[2] WATTS, L. ROSS & ZIMMERMAN L. JEROLD, **"positive accounting theory**", *prentice-hall inc, englewood, new jersey*, 1986, pp 244-248.from: http://faculty.etsu.edu/pointer/watts%26zimmerman2.pdf browsing history(19-10-2015).
[3] REVISINE, L. **«replacement cost accounting », contemporary topics in accounting series**, *prentice-hall, inc, englewood cliffs*, 1973, p3.

واجبة التطبيق من خلال إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

ومنه فيمكن تلخيص أهم أفكار فالمنهج المعياري كما يلي [1]:

1. وضع أهداف افتراضية يراد تحقيقها كنقطة بداية عن الواقع الذي ستطبق فيه النظرية.

2. استنباط مجموعة من القواعد والسياسات المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق والتي تحقق الهدف المنشود.

3. إن الدراسات المعيارية تبدأ بدراسة النتائج التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات المحاسبية ثم تحاول بعد ذلك تصميم العمليات التي يمكن أن تحقق هذه النتائج .

4. إن الاتجاه المعياري في الفكر المحاسبي ركز على صياغة المفاهيم والفروض العلمية ووضع القواعد والمعايير الواجب إتباعها، أي انه ينصب أساسا على الإجابة عن السؤال المعياري ، ماذا يجب أن يكون؟.

5. بما أن الاتجاه المعياري يقوم بتحديد ما يجب إن تكون عليه الممارسات المحاسبية بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة للمحاسبة، لذا فان عملية الاختيار من بين السياسات المحاسبية والمفاضلة بين السياسات البديلة يجب أن تتم على ضوء مدى تحقيقها للأهداف المفترضة للمحاسبة.

6. أن الهدف النهائي للاتجاه المعياري هو البحث عن أفضل الحلول، على أن يكون هذا الأفضل منسوبا إلى رقم قياسي للأفضلية وأن الأفضل يتطلب وجود عدة بدائل يتم الاختيار من بينها.

7. أن أهم مقياس لصلاحية البيانات المحاسبية في الدراسات المعيارية هي أن تكون مفيدة لمختلف أصحاب المصلحة ، فيجب أن تكون هذه البيانات صالحة لثلاثة مجالات أساسية هي :

- ✓ تحديد الأهداف.
- ✓ اتخاذ القرارات.
- ✓ حسن استخدام الموارد المتاحة والرقابة عليها.

[1] بالراقي تيجاني ، مرجع سابق ، ص: 88

ويعتـبر المـنهج الاسـتنباطي الأداة الرئيسـية المسـتعملة في البحـوث والدراسـات المحاسـبية الـتي تتبـع الاتجـاه المعيـاري ،حيـث أن المـنهج الاسـتنباطي للاسـتدلال في المحاسـبة يبـدأ بالأهـداف والمسـلمات ومنهـا يتم اشتقاق مبادئ منطقية تكون أساسا للتطبيق العملي.

الفرع الثالث: مداخل التنظير المحاسبي المستعملة في المنهج المعياري.

تتمثل مداخل التنظير المحاسبي التي يتبعها المنهج المعياري في:

أولا: مدخل نموذج القرار:

نقطـة البدايـة في تطبيـق هـذا المـدخل هـي افـتراض نمـاذج للقـرارات ثم تحديـد المعلومـات الواجـب توافرهـا لـتلائم احتياجـات هـذه النمـاذج، وبالتـالي تعتـبر مخرجـات النظـام المحاسـبي مـدخلات لنمـاذج القـرارات، أي أن مـدخل نمـوذج القـرار ينطلـق مـن فرضـية أن المعلومـات المحاسـبية حـتى تكـون مفيـدة لمسـتخدمها يجـب أن تكـون صـالحة ومفيـدة كمـدخلات لنمـاذج قـرارات هـؤلاء المسـتخدمين ، لـذا فـإن معظـم الدراسـات النظريـة المعياريـة الـتي اتبعـت هـذا المـدخل، قـد اهتمـت بصـفة أساسـية بنمـاذج قـرار الإنفـاق الاسـتثماري ومحاولـة تحديـد خصـائص المعلومـات المحاسـبية اللازمـة كمـدخلات في تلـك النمـاذج والـتي علـى أساسـها يـتم قيـاس وإيصـال المعلومـات المحاسـبية، وقـد اعتمـدت هـذه الدراسـات علـى تحديـد إطـار نظـري معياري لخصائص القرارات التي تفيد المعلومات المحاسبية في اتخاذها[1].

إلا أن هناك مجموعة من الانتقادات الموجهة لنماذج القرار نعرضها في النقاط التالية[2]:

- ✓ إن اتخـاذ القـرارات الاقتصـادية تحتـاج للعديـد مـن التنبـؤات الـتي لا يمكـن الإحاطـة بهـا إحاطـة شاملة عند استخدام نماذج القرار.
- ✓ في بعـض الأحيـان قـد تكـون نمـاذج القـرار غـير كافيـة للتعبـير عـن بعـض المواقـف المرتبطـة باتخـاذ القرار أو قد تكون غير قابلة للتطبيق على بعض المشكلات التي تواجه اتخاذ القرار.
- ✓ ركـزت الدراسـات المحاسـبية في ظـل هـذا المـدخل علـى نمـاذج قـرارات المسـتثمرين ونمـاذج قـرارات الإداريـة فقـط، في حـين أن هنـاك طوائـف أخـرى لهـا احتياجـات مـن المعلومـات المحاسـبية يجـب أخـذها في الحسبان عند وضع المعايير المحاسبية.

[1] بالراقي تيجاني ، مرجع سابق ، ص:90.
[2] نفس المرجع ،ص:91.

✓ صـعوبة الوفـاء بجميـع بيانـات كـل النمـاذج، خاصـة أن بعـض هـذه البيانـات غـير محاسـبية في بعض الأحيان.

في ضـوء مـا سـبق ، يمكـن القـول إلى أن مـدخل نمـاذج القـرارات لا يصـلح بمفـرده كأسـاس للاختيـار علـى مسـتوى المؤسسـة ، فصـياغة المعـايير في ظلـه لصـالح فئـات معينـة سـيكون علـى حسـاب بـاقي الأطـراف المهتمـة بالمحاسـبة، بالإضـافة إلى بعـده عـن الواقـع ، لـذا فـان هنـاك حاجـة لمزيـد مـن الدراسـات الـتي تهـتم بـالأطراف الأخـرى ومـن ثم محاولـة تحديـد مـا تحتاجـه مـن معلومـات حـتى يتسـنى تـدعيم دوره في عمليـة الاختيار على مستوى المؤسسة.

ثانيا: مدخل قيمة المعلومات.

إن مـدخل قيمـة المعلومـات يعتمـد علـى أن المعلومـات المحاسـبية حـتى تكـون مفيـدة لمسـتعمليها، يجـب أن تكـون لهـا القـدرة علـى تخفـيض درجـة عـدم التأكـد المصـاحبة للمسـتقبل ويقـوم هـذا المـدخل علـى الفرضيتين التاليتين[1]:

✓ إن المعلومات الكاملة موجودة بوفرة ولا توجد مشكلة في الحصول عليها.

✓ تقاس قيمة المعلومات عن طريق استعمال النماذج الإحصائية.

ومـن القيـود الـتي تواجـه اسـتخدام مـدخل قيمـة المعلومـات مشـكلة إمكانيـة تضـمين نمـاذج تحديـد قيمـة المعلومـات، بعـض الخصـائص النوعيـة للمعلومـات كالملائمـة والتوقيـت اللائـم والقابليـة للفهـم، حيـث يمكـن الحكـم علـى ارتفـاع قيمـة المعلومـات مـن خـلال ارتفـاع درجـة ملاءمتهـا أو اسـتجابتها للتوقيـت الملائـم أو قابليتها للفهم.

إلى جانـب ذلـك، أثبتـت كثـير مـن الدراسـات أن المعلومـات المحاسـبية ليسـت سـلعة حـرة متاحـة لمـن يشاء بدون مقابل، إذ أن الحصول على المعلومات يتطلب تكلفة بالإضافة إلى تكاليف إنتاجها.

وخلاصـة القـول أن مـدخل قيمـة المعلومـات يصـعب تطبيقـه عمليـا نظـرا لعـدم واقعيـة بعـض فروضـه وعدم إمكانية تطبيق البعض الأخر، بالإضافة إلى أنه يتطلب تطبيقه تكاليف لا تجد ما يبررها .

[1] محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان ، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة ، دار المعارف، الإسكندرية،مصر،2000،ص 22،23.

المطلب الثاني: المنهج الإيجابي والإختيار المحاسبي.

بعـد فشـل المـنهج المعيـاري في تحقيـق الهـدف المرجـوا منـه ، ظهـر تحـول في الفكـر المحاسـبي يوضـح ضـرورة الـربط بـين مـا يجـب أن يؤديـه المحاسـب ومـا يقـوم بتأديتـه فعـلا في الواقـع العملـي ، وهـذا مـا يقـوم عليـه المـدخل الإيجـابي في الدراسـات المحاسـبية ، ونظـرا لان مـا انتهـى إليـه هـذا الاتجـاه مـن حلـول لمشـكلة الاختيـار المحاسبي الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعته، لذلك فان هذا المطلب يتناول ما يلي:

الفرع الأول: نشأة المنهج الايجابي.

يمكن تلخيص ظهور المنهج الإيجابي وفلسفته فيما يلي[1]:

ارتـبط مفهـوم المـنهج الايجـابي بالمدرسـة الفلسـفية المسـماة بالمدرسـة الإيجابيـة في الاقتصـاد الـتي تبناهـا فريـدمان الـتي ظهـرت في مطلـع القـرن 19، فالاقتصـاد الإيجـابي يهـتم بتحليـل مـا هـو قـائم في الاقتصـاد معتمدا في ذلك على الحقائق والمعطيات الثابتة.

أمـا في الجانـب المحاسـبي فقـد تـأثرت مدرسـة روشيسـتر بالمدرسـة الإيجابيـة ، حيـث نـادت بضـرورة تطـوير نظريـة إيجابيـة للمحاسـبة ، منتقـدةً النظريـة التقليديـة مـن خـلال الأبحـاث الـتي أعـدها Jensen و Zimmerman و Watts في أواخر عقد السبعينات وبداية الثمانينات من القرن العشرين.

لقـد انتقـد هـؤلاء الـرواد أطـر نظريـة المحاسـبة السـابقة و وصـفوها باللاعمليـة لأنهـا معياريـة ، فـالبحوث المحاسـبية في مجـال المـنهج الايجـابي تشـرح وتفسـر التطبيـق العملـي، كمـا هـو كـائن فعـلا، فهـي لا تقـرر مـا يجـب أن تكـون عليـه المحاسـبة، بـل تفسـر الأسـباب الـتي دعـت إلى مـا هـي عليـه المعرفـة المتاحـة في البحـوث المحاسبية والتنبؤ بكيفية التعديل فيها.

ومـع بدايـة السـبعينات، لـوحظ أن الأبحـاث المقدمـة لم تحـاول تفسـير اخـتلاف الطـرق والسياسـات المحاسـبية المطبقـة بـين الشـركات المختلفـة وبـين السـنوات المختلفـة كمـا لـوحظ سـلوك مـنظم لـبعض الشـركات فيمـا يتعلـق بـالطرق والسياسـات المحاسـبية المسـتخدمة حيـث قامـت صـناعات بأكملهـا بـالتحول مـن طريقـة محاسبية إلى طريقة أخرى في لحظة زمنية معينة.

[1] محمد عبد الله المومني ، حسين القاضي، دور الفكر المحاسبي في الإعصار المالي، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان: القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة ، 2008 ، الأردن ، ص:17.

وتأسيسا على ما سبق ذكره ، قام الباحثون بمحاولات لبناء النظرية التي تفسر الممارسة المحاسبية وتتنبأ بالمتغيرات والعوامل التي تحدد وتبرر إتباع المؤسسات لسياسة أو طريقة محاسبية معينة دون غيرها ، هذه النظرية تسمى النظرية الايجابية .

الفرع الثاني: طبيعة المنهج الإيجابي.

يهدف المنهج الإيجابي ، بصفة عامة إلى تطوير التقرير المالي داخل نطاق المحاسبية المالية عن طريق توضيح ماهية الظروف التي تنتج من اختيار معين لإحدى السياسات المحاسبية من خلال الأبعاد الكلية للأنشطة الفعلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية، وذلك بالرجوع إلى الواقع العملي وتحليل المعاملات الفعلية للمؤسسة، تمهيدا للأستدلال على العوامل الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة التي تقود إلى اختيار سياسة محاسبية معينة والتنبؤ بآثارها في أداء المؤسسة.

ووفقا لهذا المنهج فإن الوظيفة المحاسبية تعكس من خلال البعد التجريبي ، بأداء المهام المتعلقة بالاختيار بين الطرق المحاسبية البديلة التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، وبهذا تحاول النظرية الايجابية الإجابة عن التساؤلات التي تظهر من الممارسة العملية[1] .

وتتمثل طبيعة المنهج الإيجابي فيما قدمه كل من (Watts وZimmerman) ، في دراستهما سنة 1978 م ، وذلك بمحاولة لشرح مكونات هذا المنهج، حيث جاء فيها أن المنهج الإيجابي أنه يتكون من جزئين [2]:

1. الجزء الأول يتمثل في التحليل النظري للظاهرة محل البحث من خلال تحديد التعاريف والتغيرات الخاصة بالظاهرة والمنطق الذي يربط هذه المتغيرات معا لتنظيم وتحليل وفهم الظاهرة محل البحث .

2. الجزء الثاني يتمثل في الفروض الإحصائية التي يستخلصها الباحث من التحليل النظري والتي تساعد على التنبؤ بالظاهرة محل البحث من خلال استخدام الأساليب الإحصائية.

[1] مؤيد محمد على الفضل ،مرجع سابق، ص: 56.

[2] WATTS, L. ROSS & ZIMMERMAN L. JEROLD, **towards a positive theory of the determination of accounting standards**, *the accounting review*, vol. 01, january 1978,p. 112. http://jpkc.sysu.edu.cn/kjll/wenxian/12.pdf . browsing history(25-10-2015)

وفي ضـوء مـا سـبق يمكـن القـول أن مضـمون المـنهج الإيجـابي يـدول حـول الممارسـة والتجريـب لاكتشـاف تفضـيلات الإدارة لإحـدى الطـرق والسياسـات المحاسـبية، وتوضـيح الأسـباب الكامنـة وراء هـذا التفضـيل والتنبـؤ بكيفيـة مواءمتهـا طبقـا لمتطلبـات الممارسـة العملـي، حيـث اهـتم البـاحثون وفـق هـذا المـنهج بتفسير وشرح ما تقوم به الإدارة، للتنبؤ بممارساتها وتحديد دوافعها بأختيار الطرائق المحاسبية البديلة.

ويقوم المنهج الإيجابي على النقاط التالية [1]:

1. ملاحظة الظاهرة.

2. وضـع الفـروض العلميـة الـتي تفسـر هـذه الظـاهرة مـع التأكيـد علـى ضـرورة أن تكـون الفـروض الموضـوعة لتفسـير الظـاهرة قابلـة للاختبـار أي يمكـن إثباتهـا أو تكـذيبها بالـدليل التجـريبي الـذي يعتمـد علـى الخبرة والملاحظة.

3. اختبـار صـحة الفـروض الموضـوعة لتفسـير الظـاهرة فـإذا ثبـت صـحتها اسـتخدمت في تفسـير الظاهرة ومن خلال التفسير يتم استنباط قوانين عامة تستخدم في تفسير الظواهر المتشابهة.

ومما سبق نستخلص أهم أفكار المنهج الايجابي في ما يلي [2] :

- ✓ يركـز المـنهج الايجـابي علـى تفسـير كيـف يعمـل المحاسـب، ولاشـك أن ذلـك دليـل كـاف علـى ضرورة ارتباط هذا الاتجاه بالتطبيق.
- ✓ الهـدف مـن المـنهج الايجـابي هـو تفسـير التطبيـق المحاسـبي والتنبـؤ بـه ، فهـو يخـتص بدراسـة مـا هـو كائن فعلا في الواقع .
- ✓ يعتـبر التحـرر مـن أمـور القيمـة مـن أساسـيات الـتي يقـوم عليهـا المـنهج الايجـابي فهـو لا يعتمـد علـى أحكـام قيميـة وقـد دعـم ذلـك قـول (Watts وZimmerman) ، عنـدما أشـارا إلى أن" النظريـة الايجابية تكون علمية لأنها تتجنب أسئلة القيمة والتي تستخدم أسئلة القيمة تكون غير علمية[3].
- ✓ إن الفـروض الايجابيـة مـن خـلال تركيزهـا علـى لمـاذا يكـون؟ ومـاذا يكـون؟ تمتلـك معـنى إمكانيـة الاختبار ومن ثم يمكن دحضها أو تكذيبها بالدليل التجريبي الذي يعتمد على الخبرة والملاحظة.

[1] أحمد فرغي محمد حسن، أستخدام الأسلوب الإيجابي في إعداد الإطار الفكري لفروع المحاسبة، مجلة آفاق جديدة، العدد02،كلية التجارة، جامعة المنوفية،جوان،1985،ص:133.

[2] بالراقي تيجاني، مرجع سابق ص: 96

[3] WATTS, R. & ZIMMERMANN, J. l., « **Positive Accounting theory** » op cit , p 8.

- ✓ تسعى الدراسات الإيجابية نحو تفسير أسباب اختيار المؤسسات تطبيق واستخدام طريقة محاسبية معينة دون الأخرى.

ويعتبر المنهج الاستقرائي هو الأداة الرئيسية في البحوث والدراسات المحاسبية التي تتبع المنهج الإيجابي ، ويعتمد المنهج الاستقرائي على دراسة وفحص وتحليل الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة ثم الفروض التي تفسر هذه الظواهر معتمدا في ذلك على الخبرة العملية السابقة وسعة الاطلاع، ثم اختبار صحة هذه الفروض، فإذا ثبتت صحتها تصبح بمثابة القوانين العلمية، أما إذا لم تتحقق صحتها أو ثبت مخالفتها للحقائق الملموسة، فإنها تفقد قيمتها العلمية.

الفرع الثالث: مداخل التنظير المحاسبي المستعملة في المنهج الإيجابي.

نظرا لتعدد وتنوع الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية ، يصعب تقييم تفضيلات كل فئة تتأثر بقرار السياسات المحاسبية ، مما أدى لظهور ثلاث مداخل يتبعها المنهج الإيجابي لتفسير هذه التفضيلات هي:

أولا: مدخل نظرية الوكالة.

تستعمل نظرية الوكالة في تفسير العلاقات بين الأطراف المعنية بالوحدة الاقتصادية باعتبارها تنطوي على مجموعة من العلاقات التعاقدية سواء كانت صريحة أو ضمنية ، وتقوم نظرية الوكالة على نموذج أساسي هو العلاقة بين "الموكل" و"الوكيل"، ويحاول البحث المحاسبي الإيجابي تفسير القيود والمحددات المفروضة على الإدارة من جانب الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية بصدد اختيارها لسياسات وطرق إعداد القوائم المالية ، والكشف عن مدى تأثر عملية اختيار البدائل المحاسبية في الممارسة العملية بمصالح الإدارة التي يجب تحفيزها باستمرار لتحقيق مصلحة الوحدة الاقتصادية ككل [1].

و بالرغم من أن هذه النظرية تفترض أن كل يسعى إلى تحقيق مصلحته الذاتية إلا أن هذه المصلحة لا تتحقق إلا مع المصلحة العامة التي يدركها جميع الأطراف وهي "الحرص على استمرار ونمو الوحدة الإقتصادية" وفي هذا الصدد يجب تحالف عدة أطراف داخل وخارج هذه الوحدة مثل المالك والدائنين والعمال والحكومة وغيرهم"[2].

1محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق ، ص:55.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية ، دار الجامعة الجديدة ،الطبعة الأولى، الإسكندرية ،2002، ص:196.

ويعتمد مدخل نظرية الوكالة على عدة افتراضات يستمد منها أفكاره الأساسية من أهمها[1]:

1. أن العلاقة القائمة بين الموكل والوكيل تتصف بالرشد الاقتصادي، ويهدف كل منهما إلى تعظيم منفعته وثروته الحالية والمتوقعة، مع مراعاة تحقيق قدر من المنفعة للطرف الآخر، بما يضمن استمرار العلاقة بينهما.

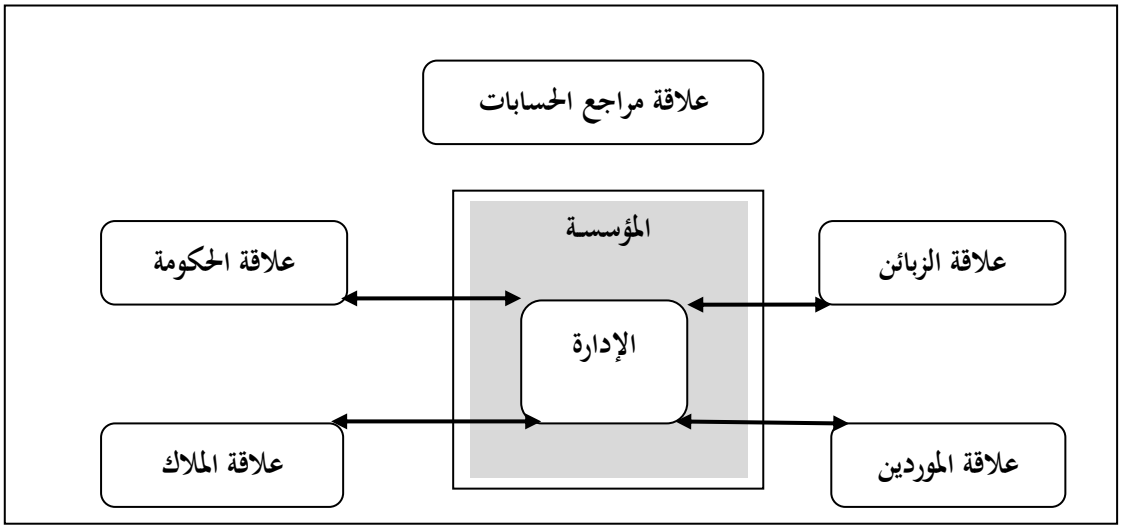
2. يفترض أن الموكل لديه القدرة على حفز الوكيل وبطرق مختلفة، سواء كانت مادية أو معنوية ،كمحاولة للتغلب على تعارض المصالح أو لضمان تصرف الوكيل لصالح الأصيل.

3. يفترض أن هناك تعارضا جزئيا بين أهداف و تفضيلات طرفي العلاقة الوكالية، حيث يهدف الموكل بشكل عام إلى ضمان قيام الوكيل باتخاذ القرارات التي تعظم منفعته، بينما يهدف الوكيل إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من المنافع المادية والمعنوية بأقل جهد مبذول كلما أمكن.

4. إذا فُرض وجود ثمة تعارض في المصالح بين طرف علاقة الوكالة، فمن المتوقع أن يعمل الوكلاء من أجل تحقيق أهدافهم الشخصية حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل، لذلك يلزم هذه العلاقة وضع شروط تعاقدية للحد من التعارض المحتمل بين أطراف الوكالة.

5. يفترض أن موقف كل طرفي علاقة الوكالة يعتبر متماثلا اتجاه المخاطرة، وإن كان القدر الذي يتحمله الموكل قد لا يكون مساويا للقدر الذي يتحمله الوكيل ويرجع ذلك إلى عدة أسباب من أهمها إمكانية حصول الوكيل على المعلومات وصعوبة ملاحظة وتقييم تصرفاته من جانب الموكل.

شكل رقم (3.2) :علاقة الوحدة الإقتصادية بالأطراف ذات العلاقة



المصدر: وصفي أبو المكارم ،دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2002، ص:168.

[1] نفس المرجع، ص:196.

يتضح من الشكل أعلاه أن الإدارة هي محور كل العلاقات الخاصة التي تتم بين الأطراف الخارجية والوحدة الاقتصادية، حيث يفترض أن تلتزم الإدارة الحياد وأن تحقق التوازن والعدالة بين هذه الأطراف سواء كان ذلك من الناحية الاقتصادية أو السلوكية أو المحاسبية، وبناءا على ذلك، واعتمادا على نموذج العلاقات في الشكل أعلاه، يكمن استخلاص النتائج التالية[1]:

1. إن الإدارة هي محور كل العلاقات سواء مع المالك أو الدائنين أو الحكومة أو العمال أو أي أطراف أخرى.

2. أن هناك علاقة مميزة ومباشرة بين الوحدة الاقتصادية و الإدارة ومصدر تميز هذه العلاقة ما تتمتع هذه الأخيرة من سلطة في اتخاذ قرارات تؤثر إيجابيا أو سلبا على هذه الوحدة، وأن استمرار ونمو الوحدة يحقق مصالح كل الأطراف المعنية بما فيهم الإدارة.

3. يجب التمييز بين نوعين من القرارات التي تتخذها لتسوية الأرباح خلال الفترات المحاسبية هما:

- ✓ القرارات بدافع تحقيق منفعة ذاتية للإدارة.
- ✓ القرارات بدافع استمرار ونمو الوحدة الاقتصادية.

وبناء على ما سبق، فإن نتائج الدراسات التجريبية للفروض المشتقة من هذا المدخل جاءت متباينة بين المؤيد والمعارض، كما أن التركيز على العلاقة الثنائية لطرفي الوكالة أدى إلى إهمال الكثير من الأطراف الأخرى ذات الاهتمام المشترك مما يجعل الاعتماد على هذا المدخل كأساس الاختبار المحاسبي غير فعال.

ثانيا: مدخل القيمة الاقتصادية للمعلومات.

في ظل مدخل اقتصاديات المعلومات يتم النظر إلى المعلومة المحاسبية على أنها سلعة اقتصادية لها تكلفة وعائد، حيث يبحث في دراسة التكاليف والمنافع التي تتولد عن إنتاج واستخدام المعلومات، ويراعي ضرورة احتساب تكلفة وعائد ما ينتج ويقدمه هذا المدخل من بيانات، وإذا لم تكن المنافع أو الفوائد المستمدة من المعلومات المحاسبية أكبر من تكاليف إنتاجها والحصول عليها فلا جدوى اقتصادية لهذه المعلومات[2].

[1] ممدوح صادق محمد الرشيد ، الأثار الإقتصادية للإختيار بين البدائل المحاسبية، مرجع سابق ، ص 170.

[2] رضا إبراهيم صالح، المدخل الإيجابي لتحليل محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية ،دراسة إختبارية على الشركات المساهمة السعودية ،مجلة الإدارة العامة ، العدد الثالث ، السعودية،2003،ص:494 .

ومنـه فـإن رواد هـذا المـدخل يهتمـون بدراسـة القيـود والبواعـث الإقتصـادية المـؤثرة علـى النشـاط المتعلـق بـأداء مهـام القـوائم الماليـة ، وذلـك مـن منطلـق أن المعلومـات كمـورد لـه تكاليفـه الـتي تـرتبط بإنتاجهـا ومنافعـه الـتي تنـتج مـن إسـتخدامها ، ومـن تم عـدم تجاهـل تـأثير قـرارات السياسـات المحاسـبية علـى المحـددات والبواعـث الإقتصـادية المـؤثرة علـى أداء الوظيفـة المحاسـبية ، ويعـنى ذلـك انـه يمكـن الحكـم علـى قيمـة المعلومـات الإضـافية مـن خـلال تضـمين نمـاذج تحديـد قيمـة المعلومـات بـبعض الخصـائص النوعيـة للمعلومـات التي تعكس درجة إستجابتها للدوافع الإقتصادية [1]

ومـا سـبق فـإن أنصـار هـذا المـدخل يـرون ضـرورة الإهتمـام بتفسـير الـدوافع الإقتصـادية الـتي مـن أجلهـا تقـوم الإدارة بإختيـار الطـرق والسياسـات المحاسـبية، وذلـك علـى إعتبـار أن الإدارة هـي الجهـة الـتي تقـوم بالـدور الرئيسـي في التـأثير علـى الإختيـار المحاسـبي، ومـن تم ينبغـي إستقصـاء دوافعهـا في تـدعيم أو مقاومـة سياسـات معينـة وتفسـير الضـغوط الـتي أدت إلى إيجـاد السياسـات المحاسـبية الحاليـة وأهـم آثارهـا في مستخدمي المعلومات المحاسبية[2]

ثالثا: مدخل اتخاذ القرار.

يسـتند إلى فرضـية مؤدوهـا أن كـل المعلومـات الـتي تتـوافر لمتخـذي القـرارات تـؤثر علـى سـلوكهم بطريقـة أو بـأخرى، ولقـد اعتمـدت دراسـات هـذا المـدخل علـى النظريـة الإيجابيـة لصـياغة مقـدمات تجريبيـة تصـف خصـائص المعلومـات في الممارسـة العمليـة الـتي تـؤدي إلى اختبـار معـين للطريقـة أو السياسـة المحاسـبية، حيـث يـتم تضـمين المعرفـة المحاسـبية بـالفروض المفسـرة لسـلوك مسـتخدمي المعلومـات المحاسـبية بحيـث تعكـس المعلومـات الظـاهرة في القـوائم الماليـة تفضـيلاتهم ، أي انـه يركـز علـى كيفيـة اسـتخدام الطوائـف المختلفـة للمعلومات المحاسبية وتأثيرها على سلوكهم بهدف التعرف على احتياجات هؤلاء المهتمين[3].

ومـن هنـا تـأتي أهميـة العلاقـة بـين المعلومـات المحاسـبية باعتبارهـا مـدخلات للعمليـة القراريـة وبـين القـرار نفسـه باعتبـاره مـن المخرجـات لهـذا النظـام ، وبصـفة عامـة يلاحـظ أن الفكـر المحاسـبي قـد وجـد مجـالا خصـبا لاكتشـاف التفضـيلات الفرديـة بظهـور مـدخل متخـذي القـرارات وهنـاك العديـد مـن الدراسـات الـتي تهـتم بهـذا المـدخل ويطلـق عليهـا في الفكـر المحاسـبي، دراسـات المحاسـبة السـلوكية والـتي تهـدف إلى الفهـم

[1] مؤيد محمد على الفضل ،مرجع سابق، ص: 61.
[2] رضا إبراهيم صالح ،مرجع سابق ،ص : 494.
[3] نفس المرجع، ص: 493.

والتفسير والتنبؤ بأشكال السلوك الإنساني لهذا تتضح أهمية هذا المدخل في دراسة سلوك المديرين حول الاختيار المحاسبي ، ولاسيما في مرحلة الوصف التي تسبق مرحلة التفسير والتي تعتبر من الأساس الذي يركز عليه الإتجاه الإيجابي[1].

وباستقراء نتائج غالبية الدراسات التي اعتمدت على مداخل التنظير الثالثة المستعملة من قبل الإتجاه الإيجابي فنجدها أنها تسعى إلى الإختبار التجريبي للنظريات الذي يهتم بالتفسير والتحليل والتنبؤ وفقا لما يلي [2]:

- التعبير عن الظواهر المحاسبية بمجموعة من الرموز الرياضية.
- التعويض والإحلال والتجميع لتلك الرموز طبقا لنظريات محددة .
- إعادة ترجمة تلك الرموز مرة أخرى إلى تعبيرات حقيقية.

ومنه يمكن تلخيص مجال نظرية إيجابية للمحاسبة في منهجية بنائها النظري ومدى ملاءمته للتطبيق على الواقع العملي.

[1] ألدون س هندريكسن ، مرجع سابق، ص:195-199.

[2] رضا إبراهيم صالح ،مرجع سابق ،ص :495.

المطلب الثالث: تقييم مناهج اختيار السياسات المحاسبية.

يهدف المنهج المعياري إلى الإجابة على التساؤلات التي تظهر من الممارسة المحاسبية العملية من منظور البحث عن الأفضلية ، لكن في ظل المدخل الايجابي فإنه يحاول الإجابة على تلك التساؤلات بالتركيز على تفسير وتحليل والتنبؤ بسلوك الإدارة نحو تلك الممارسات الاختيارية من بين البدائل وليس من منظور الأفضلية ، وسنقييم إسهامات كلا المنهجين في مجال إختيار السياسات المحاسبية ، من خلال التطرق إلى الربط بين المنهجين ونقاط الإختلاف بينهما.

الفرع الأول: إسهامات مناهج إختيار السياسات المحاسبية في الفكر المحاسبي.

يختص المنهج المعياري باقتراح ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي معتمدا في ذلك على أسلوب التحليل المنطقي، ولكن نتيجة للتطورات التي حدثت خاصة منذ الثورة الصناعية وحتى الآن لوحظ اختلاف الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المحاسبية، مما أدى إلى تحول اهتمام الفكر المحاسبي من المنهج المعياري، إلى البحث عن الأسباب والدوافع التي تنعكس على متخذي القرارات عند اختيارهم السياسات المحاسبية، ومن ثم بدأ الفكر المحاسب يتجه نحو البحث عما هو موجود وكائن فعالا وذلك بظهور المنهج الإيجابي ، حيث تسعى البحوث الإيجابية إلى تطوير نظرية محاسبية تفسر السبب الذي أدى بالقوائم المالية إلى أن تؤخذ شكلها القائم في الوقت الحاضر وتحديد ما إذا كانت المعايير والإرشادات النموذجية يمكن تطبيقها في الواقع، وكيف يمكن مواءمتها تمشيا مع متطلبات التطبيق والممارسة المحاسبية[1].

ومما سبق يلاحظ أن الاتجاه المعياري يتبنى ما يجب أن يكون أما الاتجاه الإيجابي فإنه يتبنى فلسفة ما هو كائن فعلا.

الفرع الثاني : نقط الإلتقاء بين المنهج المعياري والمنهج الإيجابي.

يمكن حصر الإلتقاء بين المنهجين في النقاط التالية [2]:

✓ في حقيقة الأمر، فإن إعداد نظرية معيارية يعتبر أحد مراحل النظرية الإيجابية، إذ إن الفلسفة الايجابية تبدأ من حيث انتهت الفلسفة المعيارية التي تهتم بتقديم التعليل والشرح لما هو موجود وقائم بالفعل، فهي تستهدف التحديث والتطوير بدلا من إعادة صياغة الأفكار.

[1] محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان ، مرجع سابق، ص: 23.

[2] بالراقي تيجاني ،مرجع سابق ص: 104

✓ لا يمكـن تطبيـق كـل مـن المنهجـين علـى الانفـراد، فحينمـا يكـون أحـدهما المـنهج المطبـق بصـفة رئيسـية يسـتخدم الآخـر لتـدعيم بعـض الأفكـار أو الآراء أو اشـتقاق بعـض الفـروض حـتى يمكـن إكمـال البحث.

✓ إن الأداة الرئيسـية في البحـوث المعياريـة هـي المـنهج الاسـتنباطي بينمـا الأداة الرئيسـية في البحـوث الايجابيـة هـي المـنهج الاسـتقرائية وفي الحيـاة العمليـة مـن النـادر أن يسـتخدم أي مـن المنهجـين منفـردا عـن الآخـر، فالتفرقـة بـين الاسـتنباط والاسـتقراء ليسـت حاسمـة فكـل اسـتنباط في حاجـة لاسـتقراء ، كما أن كل استقراء يحتاج إلى الاستنباط في بعض مراحله.

✓ إن مـا يؤكـد شـدة الارتبـاط بـين المنهجـين، هـو أن المـنهج الايجـابي يبحـث دائمـا في الإجابـة عـن سـؤال لمـاذا تختـار مؤسسـة مـا طريقـة معينـة دون الأخـرى، وللإجابـة عـن هـذا السـؤال فـان ذلـك يتطلـب معرفـة دالـة الهـدف هـذه المؤسسـة كنقطـة بدايـة و يلاحـظ أن تحديـد دالـة الهـدف أمـر معيـاري، ثم تلـي الأسئلة الايجابية.

تأسيسـا علـى مـا تقـدم، فـإن محـاولات التنظـير المحاسـبي ينبغـي أن تعتمـد علـى الجمـع والتنسـيق بـين المـنهج المعيـاري لاقـتراح الإطـار والفـروض النظريـة الـتي يتسـم بناؤهـا بالاتسـاق والمواءمـة، وبـين المـنهج الايجـابي لاختبار هذه الفروض من حيث قابليتها للتعميم على المستوى الواقعي.

ومنـه يمكـن القـول أن ملامـح الارتبـاط والتكامـل بـين الاتجـاهين ضـرورة لتحقيـق أهـم أهـداف النظريـة وهـي التفسـير والتنبـؤ بكفـاءة عاليـة ، فجـوهر التفسـير بوصـفه أهـداف الاتجـاه الايجـابي يتجـه دائمـا نحـو الأفضـل أي انـه يحتـوي علـى بعـض المتضـمنات المعياريـة بالإضـافة إلى التنبـؤ والـذي يعـني توقـع شـيء مـا في ظروف الواقع يرتبط بسلوك القائم بعملية التنبؤ ومن ثم فهو يتضمن بعض الأحكام القيمية [1].

الفرع الثالث: نقط الإختلاف بين المنهج المعياري والمنهج الإيجابي.

أما نقاط الاختلاف بين المنهجين الايجابي والمعياري سنوضحها كما يلي [2]:

✓ تتطلـب الإجابـة عـن الأسـئلة المعياريـة مقترحـات بالسياسـات الـتي ينبغـي إتباعهـا، بينمـا تتطلـب الإجابة عن الأسئلة الإيجابية تعيين حقائق، أي سياسات قائمة وموجودة فعلا.

✓ إن الفـروض الايجابيـة مـن خـلال تركيزهـا علـى لمـاذا ، تمتلـك إمكانيـة الاختبـار ومـن ثم يمكـن دحضـها أو تكـذيبها بالـدليل التجـريبي الـذي يعتمـد علـى الخـبرة و الملاحظـة، أمـا الفـروض المعياريـة فهـي غـير قابلة للاختبار .

[1] محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق ، ص:36.

[2] بالراقي تيجاني ،مرجع سابق ص: 105.

✓ يركز المنهج الايجابي أساسا على ماذا يكون في الواقع محاولا تفسيره ولا يهتم إطلاقا بما يجب أن يكون عليها التطبيق أي يبتعد عن الأحكام القيمية، أي لم يركز على توفير أحكام أو معايير للحكم على مدى القبول بالإجراءات والطرق المحاسبية السائدة ، أما في المنهج المعياري وبتركيزه على ما يجب يكون، فانه يجب أن يتضمن أحكاما قيمية.

✓ يمكن التمييز بين المنهجين طبقا لهدف كل منهما، فالمنهج الإيجابي يهتم بالتفسير والتنبؤ بالتطبيق المحاسبي وبذلك لا ينتج عنه أي توصيفات علاجية، أما المنهج المعياري فهو يهتم بتقديم توصيفات علاجية وذلك من خلال تركيزه على وضع قواعد وإجراءات تحدد ما يجب أن يكون عليها التطبيق العملي .

ويمكن التفريق بين المنهجين من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2-2): أوجه الإختلاف بين المنهجين المعياري والإيجابي.

عناصر المقارنة	المنهج المعياري	المنهج الإيجابي
الفلسفة	ما هو موجود في الواقع من ظواهر أو أحداث ليس بالضرورة هو الأفضل.	ماهو موجود في الواقع من ظواهر أو أحداث غير مفهوم أو غير مفسر
الهدف	البحث عن الأفضلية اى البحث عن أفضل نظرية وأفضل بدائل وأفضل سياسات	تحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك الإدارة العليا في الاختيار من بين السياسات المحاسبية ، وبالتالي تطوير نظرية لوضع واختيار السياسات المحاسبية
منهجية البناء النظري	منهجية تحليلية تتكون من عدة مستويات مترابطة منطقيا تعكس أهدافا كلية مفترضة للعلم وتكوين هذه المستويات يسود فيه المنهج الإستنباطي	منهجية تركيبية تتكون من عدة مستويات تربطها علاقات مستمرة من مشاهدات الواقع ،تكوين هذه المستويات يسود فيه المنهج الإستقرائي
مداخل التنظير المحاسبي	– مدخل نموذج القرار – مدخل قيمة المعلومة	– مدخل اقتصاديات المعلومات – مدخل نظرية الوكالة – مدخل اتخاذ القرارات

المصدر: بالراقي تيجاني ،مرجع سابق ص: 105، بتصرف

المبحث الثالث: استراتجيات وأساليب اختيار السياسات المحاسبية .

عند اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية من أجل إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها للمستفيدين منها ، فإنها تتبع استراتجيات وأساليب معينة تراها الإدارة مناسبة لتحقيق أهداف كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ، هذه الإستراتجيات والأساليب مبنية على عدة أبعاد منها ما هو اقتصادي ومنها وما هو سلوكي بالإضافة إلى الأبعاد المحاسبية والقانونية وهو ما سنبينه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تفسيرات وأبعاد اختيار السياسات المحاسبية.

وفقا لنظرية الوكالة المؤسسة عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة والضمنية والإدارة هي محور العلاقات سواء مع الملاك أو الدائنين أو السوق المالي ، هذه العلاقات التعاقدية حسب نظرية الوكالة لها أبعاد واتجاهات مختلفة وهي[1]:

الفرع الأول: أبعاد العلاقات التعاقدية.

1. البعد الإقتصادي : يركز على المنافع الاقتصادية التي ستؤول لكل طرف من أطراف التعاقد ، ويعكس هذا البعد نوعا من التعارض في المصالح بين الأطراف ذات المصلحة ، حيث تفترض نظرية الوكالة أن كل طرف يسعى إلى تحقيق منفعته الذاتية على حساب مصلحة الأطراف الأخرى .

ويمكن توضيح بعض أوجه التعارض بين أطراف علاقات التعاقد داخل المؤسسة كما يلي [2]:

✓ يتمثل هدف الإدارة عادة في اتباع السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح وبالتالي زيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية وتحقيق سمعة شخصية لأعضائها ، في حين أن ذلك يتعارض مع دالة هدف المساهمين لأنه يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية للأطراف الأخرى.

✓ يمكن أن تتعارض مصلحة الدائنين مع مصلحة المساهمين ويتجلى ذلك في تخوف الدائنين من قيام المؤسسة بانتهاك شروط عقد الدين أو إجراء توزيعات كبيرة للأرباح على المساهمين .

✓ يمكن أن يحدث تعارض في المصالح بين الإدارة ومدقق الحسابات ، وقد يظهر هذا التعارض نتيجة قيام المدقق بكشف استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية الهادفة للتلاعب بالأرقام المحاسبية أو إخفاء بعض المعلومات الهامة عن المساهمين.

2. البعد السلوكي: يركز على سلوك كل طرف من أطراف التعاقد عند إبرام عقد الوكالة حيث يحاول كل طرف تأمين مصلحة الذاتية عن طريق الرقابة على ممارسات الطرف الآخر مما ينعكس بدوره

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، مرجع سابق،ص161-164.

[2] طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات، المفاهيم ، المبادئ ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الطبعة 1 ، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر ،2005،ص ص51-52.

على التكاليف التي يتحملها كل طرف من اطراف العلاقة ، ويزداد الأمر تعقيدا عندما تتغير الظروف بعد التعاقد مما يؤثر سلبا على مصالح كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة .

وحسب Jensen & Meckling يترتب على عقد الوكالة تكاليف تتحملها المؤسسة تمكن من تخفيض التعارض في المصالح القائم بين الأطراف المختلفة ، ويمكن تقسيم التكاليف المترتبة عن عقد الوكالة إلى[1]:

-تكاليف رقابة تهدف إلى رصد وتقييد تصرفات الإدارة التي تصب في مصلحة الملاك ، إضافة إلى التكاليف المترتبة عن عقود المكافآت التي تهدف إلى تشجيع الإدارة على العمل لمصلحة المساهمين

-تكاليف لتأكيد نية الإدارة في خدمة مصالح المساهمين وتعظيم قيمة المؤسسة مثل تكاليف تطبيق الإدارة لنظام رقابة داخلية فعال والتأمين على ممتلكات المؤسسة ...الخ.

-تكاليف ناتجة عن اتخاذ الإدارة لقرارات غير مثلى يطلق عليها الخسارة المتبقية ، وتعبر عن الأثر الذي يحدث على ثروة المساهمين فيما لو قاموا بأنفسهم باتخاذ القرارات في المؤسسة .

3. البعد المحاسبي: من أهم مظاهر هذا البعد أن الإدارة وباعتبارها أحد أطراف العلاقة يمكنها التحكم في كمية ونوعية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية ، وكنتيجة لعدم تماثل المعلومات تنشأ مشكلة الاختيار العكسي والتي تظهر في الحالات التي لا يمكن فيها للمساهمين ملاحظة أداء الإدارة بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراتها ، وبالتالي لا يمكن للمساهمين تحديد ما إذا كانت الإدارة تختار البديل المناسب أم لا عند اتخاذ القرارات المختلفة ، وتظهر مشكلة الإختيار العكسي بوضوح عند اختيار الإدارة بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي ، حيث تلجأ إدارة المؤسسة إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تتفق مع مصلحتها الذاتية[2].

4. أما البعد القانوني: فيكمن في القرارات و الإتفاقيات القانونية للتعاقدات بين الأطراف المختلفة من إدارة ، دائنين ، مساهمين ، لحل المشاكل الناجمة عن التعارض بين أهداف الأطراف السابقة أو بنقل الثروة بين الطراف المعنية لتحقيق العدالة الإجتماعية ،حيث تقوم الدولة بإصدار التشريعات التي تؤدي لإعادة توزيع الثروة لتحقيق رفاهية المجتمع[3].

---

[1]MICHAEL C. JENSEN, WILLIAM H. MECKLING, **theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure**, *journal of financial economics*, vol:4, may 1976, p:308.
from: http://papers.ssrn.com/abstract=94043. historique de navigation(05-11-2015)

[2] طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات، المفاهيم ، المبادئ ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف ،مرجع سابق، ص ص 68_69

[3] محمد شريف توفيق ، تقييم استخدام المنهج المعياري والإيجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية ، مصر ،2006.
متوفر على الموقع: http://mstawfik.tripod.com/pn.pdf تاريخ التصفح (05-11-2015)

الفرع الثاني: اتجاهات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية

إن سلوك الإدارة عند إعدادها للقوائم المالية حسب نظرة الوكالة ينشأ نتيجة العلاقات التعاقدية القائمة بين الأطراف ذات العلاقة ، هذا ما أدى إلى ظهور ثلاث اتجاهات تعاقدية بالإضافة إلى إتجاه تنظيمي وذلك بتدخل الدولة لتوزيع الثروة بين الأطراف ذات العلاقة لتحقيق العدالة الإجتماعية ، هذه الاتجاهات تفسير اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية في مجال المحاسبية، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :[1]

1. الإتجاه الأول : يشير أن اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية يتم بدافع عقود الحوافز والمكافآت الإدارية ، فعندما تكون الحوافز الإدارية مبنية على أساس الأرقام المحاسبية المحققة فإن الإدارة تتجه إلى تبني السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح في الفترة الحالية .

2. الإتجاه الثاني: يشير إلى أن اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية يتم بهدف تحقيق واستيفاء شروط عقد الدين ، والإفتراض الضمني الذي يقوم عليه هذا الإتجاه هو أن مصلحة الإدارة تتماشى مع مصلحة الملاك.

3. الإتجاه الثالث: يشير إلى أن اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية يكون بهدف جذب المشاركين في سوق رأس المال وزيادة رأس مال المؤسسة ، ويتم ذلك عن طريق تحقيق الأرقام القياسية للأرباح مثل توقعات المحللين الماليين بشأن الأرباح المستقبلية.

4. بينما الإتجاه الرابع :فيتمثل في اختيار السياسات المحاسبية المخفضة للربح من أجل تفادي التكاليف السياسية والناتجة عن نقل الثروة بين الأطراف المعنية لتحقيق العدالة الإجتماعية ، فالدولة تقود بإصدار التشريعات التي تؤدي لإعادة توزيع الثروة لتحقيق رفاهية المجتمع ، وتعتبر القوائم المالية أحد المصادر الرئيسية لإتخاذ قرارات نقل الثروة كالحد من الإحتكارات وفرض الضرائب أو التأميم ، وتقوم المؤسسات كبيرة الحجم بإنفاق تكاليف لتجنب مثل هذه التشريعات بما يطلق عليه التكاليف السياسية[2].

[1] JOSEPH BEN OMONUK, **rate regulation and earnings management: evidence from the u.s. electric utility industry,doctorat of philosophy in accounting, the department of accounting**, *louisiana state university*, 2007, p 21- 22.from: http://etd.lsu.edu/docs/available/etd-07032007-113109/unrestricted/omonuk_dissertn.pdf. historique de navigation(08-11-2015).

[2] WATTS, L. ROSS & ZIMMERMAN L. JEROLD, **towards a positive theory of the determination of accounting standards, op.cit**, p 115

المطلب الثاني: إستراتجيات اختيار السياسات المحاسبية.

قـدمت النظريـة الإيجابيـة للمحاسـبة تفسـيرات تسـاعد فهـم سـلوك الإدارة عنـد الاختيـار بـين الطـرق والسياسـات المحاسـبية والـتي تنسـجم مـع إسـتراتجياتها وتتغـير بتغـير هـذه الإسـتراتجيات ، لأن إسـتراتجيات المؤسسـة لـن تكـون ثابتـة خـلال جميـع فـترات نشـاط المؤسسـة ، نظـرا لأن أداء المؤسسـة سـيتأثر بـالظروف المحيطـة بهـا والعوامـل الإقتصـادية والإجتماعيـة والسياسـية ، لـذا تسـعى إدارة المؤسسـة لإختيـار الإسـتراتجية الـتي تراهـا مناسـبة لتحقيـق أهـدافها ، وبالتـالي سـنتعرف علـى أنـواع الإسـتراتجيات المحاسـبية الـتي يمكـن أن تختارها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة لها.

الفرع الأول : مفهوم الإستراتجية المحاسبية

يمكـن تعريـف الإسـتراتجية المحاسـبية علـى أنهـا فلسـفة ونوايـا الإدارة فيمـا يتعلـق بتحديـد المسـارات أو المنـاهج البديلـة للفكـر وتقييمهـا والتطبيـق المحاسـبي، وإختيـار البـديل المناسـب تم تطبيقـه بمـا يحقـق أهـداف التنظيم المرسوم ، وبناء على ذلك يمكن تقسيم الإستراتجية المحاسبية إلى مستويين[1] :

- ✓ مسـتوى تخطيطـي يتكـون مـن السياسـات و الإجـراءات وقواعـد القيـاس والتقيـيم والإفصـاح المحاسبي
- ✓ مسـتوى تطبيقـي تقـني ، مـن حيـث تصـميم نظـم المعلومـات المحاسـبية ، وتصـميم السـجلات والـدفاتر ، وأنظمـة الإدخـال وقواعـدها والمعالجـة والتخـزين ، وأنظمـة اسـتخراج البيانـات والمعلومـات المحاسـبية واسترجاعها .

ويتوجـب علـى الإدارة وضـع الإسـتراتجية المحاسـبية المناسـبة الـتي تتفـق مـع أهـداف المؤسسـة ، لـذا فـإن الإدارة تحتـاج إلى تنظـيم السياسـات المحاسـبية والإجـراءات والطـرق الـتي تتـابع مـن خلالهـا ممارسـة أنشـطتها لتحقيق أهدافها، ويعني ذلك أن السياسات المحاسبية تمثل عناصر بناء الإستراتجية المحاسبية وأساساتها .

ومنـه فالإسـتراتجية المحاسـبية تمثـل الإطـار العـام الـذي تضـعه الإدارة لتنظـيم خطـة العمـل المحاسـبي وتنسـيقها ، الـتي تتضـمن تفضـيلاتها السياسـات والإجـراءات والطـرق والأسـاليب الـتي سـيتم ممارسـتها وتطبيقها ، وما تتضمنه هذه الممارسات من نتائج تمثل الأهداف المنشودة.

[1] علي سليم سلامة الهروط ، أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الزرقاء الأردن ، 2015 ، ص: 74.

الفرع الثاني: أنواع الإستراتجيات المحاسبية.

هنـاك عـدة إسـتراتجيات محاسـبية تتخـذها الإدارة عنـد اختيارهـا للسياسـات المحاسـبية مـن إجـل إنشـاء قوائم مالية تراها مناسبة ، وتتمثل هذه الإستراتجيات في ما يلي :[1]

أولا: الإستراتجية العشوائية:

تـتم بانتهـاج اسـلوبا عمليـا وتطبيقيـا مبنيـا علـى مـا تـراه الإدارة وموظفيهـا ، فيـتم تطبيـق السياسـات والطـرق و الإجـراءات المحاسـبية الـتي لا تسـتند إلى إرشـادات وضـوابط محـددة أو خطـة متسلسـلة تقـود إلى تحقيق أهداف معينة ، ويعني ذلك إستراتجية عدم وجود إستراتجية .

ثانيا: إستراتجية أفضل السياسات :

تبـنى هـذه الإسـتراتجية علـى إختيـار أفضـل السياسـات مـن بـين البـدائل المتاحـة ، ويـتم تحديـد الأفضـلية بالإعتمـاد علـى الناحيـة النظريـة أو مـن خـلال إنتشـار تطبيـق هـذه البـدائل مـن قبـل المؤسسـات المشابهة ، لكن هذه الإستراتجية ليس لها أهداف محاسبية تنسجم مع إستراتجية الإدارة وأهدافها .

ثالثا: إستراتجية تعظيم أرباح الفترة الجارية:

تعتمـد هـذه الإسـتراتجية علـى تعظـيم الأربـاح الحاليـة ، ولغايـة الوصـول إلى أكـبر ربـح يمكـن الإفصـاح عنـه في القـوائم الماليـة ، فإنهـا تقـوم علـى إختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدي إلى تعظـيم ربـح السـنة الحاليـة علـى حسـاب أربـاح السـنوات القادمـة ، كـأن يـتم تأجيـل الإعـتراف بالمصـاريف وتعجيـل الإعـتراف بـالإيرادات ، أو زيـادة تقـدير العمـر الإنتـاجي للأصـول المسـتهلكة ، أو تخفـيض تقـدير المخصصـات ، أو تخفـيض تقيـيم المخـزون السـلعي ، وغيرهـا مـن الأسـاليب والطـرق الـتي تـؤدي إلى زيـادة أربـاح الفـترة الحاليـة في شكلها أكثر من مضمونها الفعلي.

رابعا: إستراتجية تخفيض الفترة الحالية:

تعتمـد هـذه الإسـتراتجية علـى أسـلوب تخفـيض أربـاح الفـترة الحاليـة ، ولغايـة الوصـول إلى أقـل ربـح يمكـن الإفصـاح عنـه في القـوائم الماليـة ، فإنهـا تقـوم بإختيـار السياسـات المحاسـبية والإجـراءات الـتي تـؤدي إلى تخفـيض ربـح السـنة الحاليـة لصـالح أربـاح السـنوات اللاحقـة ، عكـس مـا تقـوم بـه الإدارة في الإسـتراتجية السـابقة ، إي إختيـار الأسـاليب والطـرق الـتي تـؤدي إلى تخفـيض أربـاح الفـترة الحاليـة في الشـكل أكثـر مـن المضمون.

[1] نفس المرجع ، ص: 75.

خامسا: إستراتجية تقليل درجة التذبذب أو التباين في الأرباح المفصح عنها.

تعتمـد إسـتراتجية تقليـل التذبـذب في الأربـاح أسـاليب متعمـدة للـتحكم بزيـادة الأربـاح المفصـح عنهـا وتخفيضـها في القـوائم الماليـة لتصـبح في مسـتوى محـدد يمثـل المسـتوى العـادي أو الطبيعـي للأربـاح ، وذلـك تماشـيا مـع هـدف الإدارة في تقليـل التبـاين غـير العـادي في الأربـاح ، ووضـع الأربـاح في المسـتوى الـذي تسـمح بـه المعـايير المحاسـبية المتعـارف عليهـا ، ويعـني ذلـك أن تكـون الإدارة في إجراءاتهـا تطبـق المبـادئ الإدارية الصحيحة ، وتعرض البنود والنتائج في قوائمها بشكل متناسق .

سادسا: الاستراتجية المثلى.

تهـتم هـذه الإسـتراتجية بجميـع الأطـراف ذات العلاقـة مـع المؤسسـة ، ولكـي تحقـق الإدارة أهـداف المؤسسـة الـتي تلـبي مصـالح ذوي العلاقـة علـى وجـه العمـوم بطريقـة مثلـى ، يجـب أن تعتمـد إسـتراتجية مثلـى تراعـي جميـع المصـالح ، وتعمـل علـى تحقيـق التـوازن بينهـا إلى أعلـى قـدر مـن التسـاوي ، ولتحقيـق ذلـك يتطلـب الأمـر العنايـة باختيـار السياسـات المحاسـبية ومراعـاة جميـع الجوانـب الـتي تـرتبط بنتـائج هـذه السياسات وممارساتها .

قـد تكـون الطريقـة أو السياسـة المتبعـة تحقـق أعلـى قـدر مـن المثاليـة بالنسـبة لجهـة معينـة ، ولكنهـا بالنسـبة لجهـة أخـرى لا تحقـق ذلـك ، لـذا ينبغـي علـى الإدارة الـتي تسـعى للوصـول إلى الإسـتراتجية المثلـى أن تعتمـد أسـلوب المثاليـة في تـوفير خاصـية العدالـة والحياديـة للمقـاييس المحاسـبية الـتي تطبقهـا ، ولتطبيـق الإسـتراتجية المثلـى يجـب أن تراعـى مصـالح الأطـراف المختلفـة ، وتهـتم بتـوفير الفـرص المتسـاوية لجميـع الأطـراف للحصـول علـى البيانـات ، والمعلومـات المحاسـبية بصـورة كافيـة ، وعادلـة ومنتظمـة ، ولأن هـذا التوافق من الصعب تحقيقه تكون هذه الإستراتجية أيضا صعبة التحقيق .

نلاحـظ مـن دراسـة الإسـتراتجيات المحاسـبية أن كـل إسـتراتجية تكـون مبنيـة علـى مجموعـة مـن السياسـات المحاسـبية الـتي تحقـق أهـداف المؤسسـة مـن اعتمـاد هـذه الاسـتراتجية ، أو قـد يكـون الأمـر بشـكل أكثـر تفصـيلا للعلاقـة بـين السياسـات المحاسـبية ، وإسـتراتجية المحاسـبية ، وإذا نظرنـا إليهـا بشـكل معـاكس أي مـن الأسـفل إلى الأعلـى ، حيـث يمكـن اعتبـار كـل سياسـة محاسـبية معينـة تقودنـا إلى اسـتراتجية معينـة ، مثلما تؤدي سياسة تعظيم مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها إلى إستراتجية تخفيض الأرباح الحالية.

ومـن هـذا المنطلـق قـد تعـبر الاسـتراتجية عـن مجموعـة مـن السياسـات ، وفي الوقـت نفسـه تعـبر مجموعـة السياسات في شكلها العام عن الإستراتجية المتبعة .

المطلب الثالث: أساليب اختيار السياسات المحاسبية.

تلجأ إدارة المؤسسة تحت ظروف معينة إلى اتباع ممارسات من شأنها التأثير على الأرقام المحاسبية المعلنة ، حيث تؤدي هذه الممارسات بشكل لا يتنافى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وبطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي للمؤسسة بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والتساؤلات حول نية الإدارة ، باغتنام بالحرية المتاحة لها في الإختيار للبدائل المحاسبية ، وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب المحاسبية وهي:

الفرع الأول : إدارة المستحقات

تقوم الإدارة بتغيير احتمالات وتقديرات تحقيق الإيرادات والمصاريف المستحقة وذلك بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصاريف التي تظهر في فترة مالية معينة ، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على نتائج القوائم المالية في اتجاه أو في آخر ما يلي [1]:

أولا: تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفة هذا الإنجاز ، وهنا يمكن للإدارة استخدام تقديرات متفائلة للتعبير عن التقدم في انجاز الأعمال بغرض تضخيم الأرباح

ثانيا: يتطلب احتساب الإهتلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهتلاك ، وهنا يمكن للإدارة استخدام تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة بهدف تدنئة مصروف الإهتلاك وتضخيم الأرباح

ثالثا: يجب اعتبار مصروف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضع الصيانة ، ويمكن للإدارة تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف صيانة غير عادية .

رابعا: يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقيق ، وبالتالي يمكن لإدارة المؤسسة استخدام تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها .

خامسا: يتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترة ، وبالتالي يمكن للإدارة أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلا من تكاليف فترية مما يؤدي إلى تخفيض المصاريف ومن تم تضخيم الأرباح .

سادسا: يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل ، وبالتالي يمكن للإدارة استخدام قيم سوقية متفائلة.

[1] سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، الإسكندرية ، مصر ، العدد :02 المجلد:45،2008، ص16.

ســـابعا: تعتـبر المخصصـات إحـدى المفـردات الهامـة الـتي تظهـر بـالقوائم الماليـة ويخضـع تقـديرها للحكـم الشخصـي لـلإدارة، حيـث تلجـأ الإدارة إلى تقليـل قيمـة المخصصـات في الفـترات الـتي يكـون فيهـا أداء المؤسسـة ضـعيفا وتعمـل علـى زيادتهـا في فـترات الأداء الجيـد ، ومـن أمثلـة المخصصـات نجـد: مخصـص الـديون المشـكوك في تحصـيلها ، مخصـص إعـادة الهيكلـة ، مخصـص الصـيانة وقطـع الغيـار ،مخصـص ضـمانات ...الخ.

الفرع الثاني: التغيرات المحاسبية الإختيارية.

تفـرض خاصـية الثبـات اسـتخدام نفـس السياسـات والطـرق المحاسـبية المتبعـة ، وذلـك لتسـهيل عمليـة المقارنـة بـين النتـائج الماليـة لفـترات زمنيـة مختلفـة ، لكـن أحيانـا قـد تجـد المؤسسـة أن عمليـة التقريـر ربمـا تصـبح أفضـل إذا مـا تم تغيـير الطـرق والإجـراءات المحاسـبية المسـتخدمة سـابقا ، وبالتـالي فـإن تبـني هـذه التغيـيرات المحاسـبية مـن طـرف الإدارة يكـون بعـد دراسـة مـدى تأثيرهـا علـى الأربـاح وبالأسـلوب والتوقيـت المناسـب الذي تحدده الإدارة لتحقيق هدفها.

وتوجود ثلاثة أنواع للتغييرات المحاسبية نوضحهاكما يلي[1]:

أولا: التغييرات في السياسات المحاسبية

يحـدث هـذا التغيـير عنـدما تتبـنى الإدارة سياسـة محاسـبية مقبولـة تختلـف عـن سياسـة محاسـبية سـابقة كانت تستخدمها المؤسسة لأغراض التقرير ومثال ذلك:

- التغيير في طرق تسعير المخزون كالتحول من طريقة CMP إلى FIFO .
- التغيير في طرق اهتلاك الأصول كالتحول من طريقة القسط الثابت إلى الإهتلاك المتزايد.
- تغييرات في طرق معالجة المكاسب والخسائر الناجمة عن عمليات صرف العملات الأجنبية.

ثانيا: التغييرات في التقديرات المحاسبية :

يتعلـق التقـدير المحاسـبي بالأحـداث المسـتقبلية ، ويعتمـد التقـدير المحاسـبي علـى الأدلـة الـتي يمكـن حصـرها حاضـرا أو مسـتقبلا ، فكلمـا كـان التقـدير مبنيـا علـى أسـس دراسـة سـليمة للعنصـر محـل التقـدير مـع معرفـة العوامـل المـؤثرة عليـه كلمـا كـان هـذا التقـدير ذا مصـداقية ، ويشـمل هـذا النـوع مـن التغيـيرات تقـديرات سـبق وأن وضـعت مـن طـرف الإدارة وهـي ضـرورية للفـترات اللاحقـة ولا تـؤدي إلى تغـير مبـدأ محاسـبي قـائم ، ومن أمثلة التغييرات التي تطرأ على التقديرات المحاسبية ما يلي[2]:

- تقدير العمر الإقتصادي للأصول الثابتة.
- تقدير قيمة الأصل كخردة في نهاية العمر الإقتصادي.

---

[1] محمد عبد الله المومني ، دور الأبعاد السلوكية لإدارت الوحدات الإقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية: دراسة نظرية ،كتاب الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، جامعة دالي إبراهيم ،08-09 ديسمبر 2009 ، ص 52.

[2] فواز سفير القثامي ، توفيق بن عبد الحسن الخيال ، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية : دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد 47 ، العدد الأول، جانفي 2010، ص 252.

- تقدير الإلتزمات المحتملة والضمانات والدعاوي القضائية.
- تقدير مخصص الديون المشكوك فيها.
- تقدير نسبة إنجاز عقود الإنشاء طويلة الأجل.

ثالثا: تغييرات في الوحدة المحاسبية

هـذه التغيـيرات تحـدث نتيجـة التغـير في أعمـال المؤسسـة كقيـام بعمليـات الإنـدماج ، أو تغيـيرات في المؤسسـات التابعـة ، أو تغيـير في عـدد الوحـدات المندمجـة ، أو شـراء مؤسسـة لأخـرى ممـا يتطلـب إعـداد تقارير مالية موحدة لهذه المؤسسات.

الفرع الثالث: اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية

عنـد إصـدار معيـار محاسـبي جديـد فإنـه يـتم تحديـد وقـت بدايـة تطبيقـه ، ومـع ذلـك فإنـه عـادة مـا تسـمح المعـايير المحاسـبية للمؤسسـات بـالتطبيق المبكـر لأي معيـار جديـد عـن الوقـت المحـدد لـه ممـا يتـيح لـلإدارة اختيـار التوقيـت المناسـب بتطبيـق المعيـار الجديـد ، ويتـأثر قـرار التطبيـق بـدوافع الإدارة للتـأثير علـى نتائج المؤسسة وما تراه مناسبا لتحقيق أهدافها[1].

وفي ضـوء مـا سـبق يمكـن تحديـد الخصـائص الواجـب توفرهـا في الأسـاليب المحاسـبية المسـتخدمة مـن قبل الإدارة للتأثير على الأرقام المحاسبية كما يلي[2] :

- أن يحقـق الأسـلوب المسـتخدم تعـديلا في رقـم الـربح دون أن يترتـب علـى المؤسسـة أي التزمات في المستقبل
- أن تعتمد على أحكام الخبراء المهنيين وتتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- أن لا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بمعاملات حقيقية مع الأطراف الأخرى.
- أن تسـتخدم الأسـاليب منفـردة أو بـالترابط مـع أسـاليب أخـرى علـى مـدار الفـترات الزمنيـة المتتالية.

إلا أن هـذه الإسـتراتجيات والأسـاليب عنـد تطبيقهـا مـن طـرف الإدارة تكـون في ظـل مجموعـة مـن المحددات والتي سنوضحها في الفصل الموالي.

[1] طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات، المفاهيم ، المبادئ ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سابق ، ص 56.

[2] جبر إبراهيم الداعور ، محمد نواف عابد ، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية : دراسة تطبيقية ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 17 ، العدد الأول ، جانفي 2009 ، ص 823.

خلاصة الفصل

تهتم الكثير من الدول بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال اصدار معايير محاسبية بهدف تنظيم الممارسات المحاسبية لتوفير الأداة المناسبة لقياس نتائج أنشطة المؤسسة تم عدالة إيصالها للأطراف المعنية بها لإتخاذ قرارات سليمة، ويكون ذلك باختيار إدارة المؤسسة وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات واتساق وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى للمؤسسة لتحقيق فائدة المعلومات المحاسبية والإعتماد عليها في المقارنات الزمانية ، كما تراعي بعض الإعتبارات عند اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية مثل : الحيطة والحذر وتغليب الجوهر على الشكل بالإضافة إلى الأهمية النسبية .

إلا أن تعدد البدئل والطرق المحاسبة نظرا لإختلاف الظروف الإجتماعية والإقتصادية والبيئية للمؤسسة لقى جدلا واسعا بين مؤيد ومعرض حيث يرى هذا الأخير أن تعدد البدائل المحاسبية يمثل أمرا خطيرا له آثاره السلبية على القياس والتوصيل المحاسبي، ويضعف الثقة في البيانات المحاسبية ومن ثم يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وقابلية مقارنتها ، أما مؤيدو فكرة التعدد فيرون أن تعدد البدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في ذاته ، وإنما المشكلة الحقيقية هي الاختيار المناسب من بين هذه البدائل.

ومنه انتهج الفكر المحاسبي مناهج مختلفة لاختيار الطرق المحاسبية، إما استناد للمنهج المعياري أو المنهج الإيجابي، فالمنهج المعياري ركز على صياغة المفاهيم والفروض العلمية ووضع القواعد والمعايير الواجب إتباعها، أي انه ينصب أساسا على الإجابة عن السؤال المعياري ، ماذا يجب أن يكون؟ ، كما أن الهدف النهائي للاتجاه المعياري هو البحث عن أفضل الحلول، وأن الأفضل يتطلب وجود عدة بدائل يتم الاختيار من بينها .

أما المنهج الايجابي فهو يحاول تفسير الظواهر المحاسبية والتنبؤ بها لذلك فهو يركز على دراسة الواقع وما يرتبط به من خلال التركيز على جوانب التطبيق الفعلي .

وبما أن مسؤولية إختيار البدائل المحاسبية يكون من طرف إدارة المؤسسة فهي تستخدم عدة إستراتجيات وأساليب تراها مناسبة تحث ظروف وعوامل متعددة ، وهو ما ستنطرق إليه في الفصل القادم في صورة محددات إختيار السياسات المحاسبية .

الفصل الثالث

محددات إختيار السياسات المحاسبية

تمهيــد

إن لكـل ممارسـة مـن ممارسـات الحيـاة العمليـة محـددات تحـد دون تحقيـق بعـض الأهـداف المنشـودة لتلـك الممارسـة وهـذا ينطبـق تمامـا علـى إدارة المؤسسـة عنـد اختيارهـا للطـرق والسياسـات المحاسـبية لإعـداد القـوائم الماليـة، نتيجـة للتطـور والتنـوع في الأنشـطة الاقتصـادية ، و الإخـتلاف في الأنظمـة والتشـريعات في المجتمعـات ، بالإضـافة إلى الأهـداف ، والقيـود الإداريـة في المؤسسـة الاقتصـادية، كمـا إن قـرار الإدارة في الاختيـار بـين البـدائل المحاسـبية ليسـت مطلقـة ، وإنمـا يفـرض علـى الإدارة أن تراعـي مصـالح كـل الأطـراف المهتمة بها ، من مقرضين ومستثمرين وكذا الجهات الحكومية .

وتقـدم النظريـة المحاسـبية الإيجابيـة تفسـيرات لهـذه المحـددات ، حيـث تفـترض أن المـديرين يتمتعـون بالرشـد ومـن المتوقـع أن يتخـذوا إجـراءات واختيـار بـدائل وسياسـات محاسـبية معينـة تعظـم منفعـتهم الخاصـة ، وخاصـة في ظـل عـدم تماثـل المعلومـات وحريـة الإختيـار بـين السياسـات المحاسـبية الـتي تحقـق لهـم أقصـى منفعـة شخصـية ، وذلـك باتبـاع مجموعـة مـن الإسـتراتجيات والأسـاليب تراهـا الإدارة مناسـبة لإختيـار وتطبيـق الطـرق والبـدائل المحاسـبية وعرضـها للمسـتفيدين منهـا ، إلا أن اتخـاد قـرار الإختيـار يتـأثر بمجموعـة مـن المحـددات والعوامـل والمتمثلـة في: تكلفـة التعاقـدات والتكـاليف السياسـية بالإضـافة إلى أثـر البيئـة المحاسبية وهذا ما سنبينه في هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: المحددات التعاقدية لإختيار السياسات المحاسبية.

المبحث الثاني: المحددات التنظيمية لإختيار السياسات المحاسبية

المبحث الثالث: المحددات البيئية المرتبطة بالممارسة المحاسبية

المبحث الأول: المحددات التعاقدية لاختيار السياسات المحاسبية.

حسب نظرية الوكالة المؤسسة عبارة عن سلسلة العقود التي تتم بين الأطراف ذات المصلحة و التي تسعى إلى تعظيم منافعها الخاصة، و قد استخدمت هذه النظرية الأرقام المحاسبية و نتيجة النشاط لإدارة و تفسير العلاقات التعاقدية القائمة بالمؤسسة ، و منه فعندما يكون التعاقد بين المؤسسة و الأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية فإنه يتولد لدى الإدارة الحافز باختيار الطرق والسياسات المحاسبية المؤثرة على البيانات المحاسبية التي تحقق أهدافها، في ظل مجموعة من المحددات التعاقدية والمتمثلة في:

مكافآت وحوافز الإدارة ، عقود المديونية ، الالتزامات الضمنية ، وسنقوم بشرح هذه المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

المطلب الأول: مكافآت و حوافز الإدارة.

لقد أثبتت العديد من الدراسات أن إدارة المؤسسة تعمل على تعظيم منفعتها الشخصية على حساب مصلحة المساهمين و بالتالي تحويل جزء من الثروة من المساهمين إلى الإدارة، ووفقا لنظرية الوكالة فإن كافة الأطراف ذات المصلحة تتميز بالرشد الاقتصادي لذا فإن المساهمين يحتاطون لمثل هذا النوع من التعارض في المصالح، و يكون ذلك بوضع أساليب تحد من قدرة الإدارة على تعظيم منفعتها الشخصية ، و من بين هذه الأساليب نجد " عقود الحوافز " التي تعد من أهم العقود المالية القائمة بالمؤسسة وهي عبارة عن اتفاقيات يبرمها المساهمون مع الإدارة تتضمن تحقيق مقاييس أداء معينة كصافي الدخل أو معدل العائد على حقوق الملكية مقابل الحصول على حوافز معينة[1].

وفي ظل وجود عقود للحوافز تعتمد على ما تحققه الإدارة من أرباح ، يكون اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية التي تسهم في إظهار الأرباح أعلى وذلك للحصول على حوافز أكبر ، وتتكون مكافآت الإدارة من المرتبات والحوافز النقدية والعينية كالأسهم الإختيارية ، وعائد أسهم الملكية ، بالإضافة إلى تحقيق الأمن الوظيفي[2].

الفرع الأول: المرتبات والحوافز:

أثبتت الدراسات السابقة (Watts&Zimmerman1978&Jensen1993) أن استخدام رقم الربح المحاسبي بديلا عن قيمة المؤسسة لتحديد حوافز الإدارة، إنما نتج عن صعوبة ملاحظة وتحديد قيمة المؤسسة الناتج عن عدم قابلية معظم الديون والالتزامات للتداول في السوق،

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص97-98.

[2] رضا إبراهيم صالح ، مرجع سابق،ص 504.

وبفـرض إمكانيـة تحديـد القيمـة الكليـة للمؤسسـة، فإنـه مـن الصـعوبة تحديـد القـيم الخاصـة بالوحـدات المختلفـة المكونـة للمؤسسـة، أمـا رقـم الـربح فإنـه يمكـن تحديـده علـى مسـتوى المؤسسـة ككـل وعلـى مسـتوى كـل وحـدة مـن وحـدات المؤسسـة وباسـتخدام رقـم الـربح كأسـاس لتحديـد الحـوافز فـإن اختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدي إلى زيـادة رقـم الـربح المحاسـبي سـوف يـؤدي إلى زيـادة حـوافز الإدارة ، إلا أنـه سـوف يـؤدي في نفـس الوقـت إلى خفـض صـافي التـدفق النقـدي النـاتج عـن زيـادة الضـرائب ، ممـا يـؤدي إلى انخفـاض أسـعار الأسـهم وبالتـالي يتعـارض مـع مصـالح حملـة الأسـهم ومنفعـة الإدارة مـن الأسـهم الاختياريـة في نفس الوقت[1].

و بمـا أن ربـط الحـوافز بـالأداء المحقـق يتطلـب ضـرورة وجـود مقيـاس موضـوعي لقيـاس هـذا الأداء فـإن المسـاهمين يتخـذون النتـائج المحاسـبية الـتي تحتويهـا القـوائم الماليـة كمقيـاس لتقيـيم أداء الإدارة، و حسـب فرضـية التعويضـات الـتي جـاءت بهـا النظريـة الإيجابيـة فـإن المؤسسـة الـتي تحتـوي علـى عقـود الحـوافز تكـون أكثـر عرضـة لاختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدي إلى تقـديم أربـاح الفـترات اللاحقـة للفـترة الحاليـة بغـرض تضـخيم الأربـاح، إلا أن سـلوك الإدارة في الاختيـار بـين السياسـات المحاسـبية يتوقـف علـى مـا إذا كـان الـربح المحقـق أقـل مـن الـربح المسـتهدف أو يزيـد عـن الحـد الأقصـى المحـدد في خطـط الحـوافز و المكافـآت، و بالتـالي فـإن الإدارة لـديها حريـة الاختيـار بـين السياسـات المحاسـبية و الـتي مـن شـأنها التقريـر عن رقم الربح المرغوب فيه بما يضمن حصولها على مكافآت أعلى[2] .

ولقـد حظيـت دراسـة عقـود الحـوافز ، بأنظمتهـا المختلفـة ، باهتمـام كبـير مـن البـاحثين باعتبارهـا أحـد أهـم الأسـباب الـتى قـد تـدفع الإدارة للقيـام بإختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدي إلى زيـادة الأربـاح والـتي مـن خلالهـا تزيـد منفعتهـا بالحصـول علـى الحـوافز والمكافـآت ، و أهـم الدراسـات الـتي أجريـت لتوضـيح تأثير عقود الحوافز على سلوك الإدارة عند الاختيار بين السياسات المحاسبية هي :

دراسـة (Hagerman&Zwijewski) سـنة 1981 م الـتي اسـتهدفت التنبـؤ بالإختيـار الإداري للسياسـات المحاسـبية عـن طريـق دراسـة الإسـتراتجية الـتي تسـتخدمها الإدارة العليـا في اختيـار طريقـة تسـعير المخـزون واحتسـاب إهـتلاك الموجـودات الثابتـة، حيـث بينـت هـذه الدراسـة أن اتجـاه الإدارة يكـون نحـو البدائل التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح عندما ترتبط خطط حوافزها برقم صافي الربح [3].

[1] رضا إبراهيم صالح ، مرجع سابق ص 505.

[2] GEORGE IATRIDIS, GEORGE KADORINIS, **earnings management and firm financial motives: a financial investigation of uk listed firms**, *international review of financial analysis*, 18, 2009, p 165. from: http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/s1057521909000374 . historique de navigation(08-11-2015)

[3] ZWIJEWSKI,M & HAGERMAN,R, **"an lncome strategy approach to the positive theory of accounting standard setting choice** "*journal of accounting and economies , august*,(1981) , p129-149.

كمـــا أوضـــحت دراســـة (Healy) ســـنة 1985م: دور الإدارة في تعظـــيم منفعتهـــا المتمثلـــة في الحـوافز والمكافـآت الـتي تحصـل عليهـا أو المحافظـة عليهـا دون تخفـيض، والـتي تعتمـد علـى رقـم صـافي الـربح ، مـن خـلال التغيـير في اسـتخدام طـريقتين همـا التحـول مـن طريقـة القسـط المتنـاقص إلى طريقـة القسـط الثابـت ، في حسـاب الإهـتلاك ، والتحـول مـن طريقـة الـوارد أولا صـادر أخـر إلى طريقـة الـوارد أولا صـادر أولا في تسعير المخزون وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية [1]:

- ✓ وجـود تغيـيرات في الجـزء الثابـت والمتغـير مـن خطـط الحـوافز، وذلـك بعـد تغـير الطريقـة المحاسـبية، ممـا يعـني محاولـة الإدارة تجنـب تـأثير تغـير الطريقـة المحاسـبية في تخفـيض مـا تحصـل عليـه مـن حـوافز ومكافآت، وذلك عن طريق تعديل الجزء الثابت والمتغير في تلك الخطط.
- ✓ الثبـات في خطـط احتسـاب الحـوافز والمكافـآت المرتبطـة بـرقم صـافي الـربح في حالـة ثبـات الطريقة المحاسبية .

و لقـد أيـدت دراسـة (Holthausen) سـنة 1995م مـا جـاء بدراسـة " Healy" في أن الإدارة قـد تلجـأ إلى تخفـيض الأربـاح عنـد وصـول الحـوافز الـتي تحصـل عليهـا إلى أقصـى حـد ممكـن، وذلـك لأن أي زيـادة في الأربـاح الحاليـة لـن يحقـق أي زيـادة في المكافـآت، كمـا أكـدت الدراسـة أن الإدارة تسـعى إلى تطبيـق أسـاليب محاسـبية مـن شـأنها زيـادة الأربـاح في الحـالات الـتي تكـون فيهـا الأربـاح المحققـة أقـل مـن الحـد الأدنى اللازم للحصول على المكافآت[2] .

الفرع الثاني: عائد أسهم الملكية

بالإضـافة إلى آليـة المكافـآت و الحـوافز الماليـة تقـوم المؤسسـات الحديثـة بتشـجيع و زيـادة مسـتوى الملكيـة الإداريـة لمعالجـة الآثـار السـلبية الناجمـة عـن انفصـال الملكيـة عـن الإدارة، و الـتي تسـتند إلى حصـول الإدارة علـى أسـهم مجانيـة أو حـق تملـك الأسـهم، للحـد مـن التعـارض بـين مصـالح الإدارة وحملـة الأسـهم وذلـك بلجـوء حملـة الأسـهم إلى إشـراك الإدارة في ملكيـة المؤسسـة عـن طريـق تخصـيص جـزء مـن الأسـهم لـلإدارة، مـا يمكـن لـلإدارة زيـادة منفعتهـا عـن طريـق زيـادة العائـد علـى تلـك الأسـهم ، وذلـك باختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدي إلى زيـادة الـربح المحاسـبي بمـا لا يتعـارض في نفـس الوقـت مـع قيمـة الأسـهم في السـوق، فنظريـا كلمـا اتجـه المـدير إلى تملـك المزيـد مـن أسـهم المؤسسـة كلمـا زاد احتمـال عملـه لمصلحة المساهمين[3]. ويمكن التعبير عن هذا النوع من المحددات بـ:

[1] PAUL M. HEALY , **the effect of bonus schemes on accounting**, *journal of accounting and economies, No :07, north-holland*, 1985,p 85-107 . http://adf.ly/1eunfl . historique de navigation-(11-11-2015)

[2] جبر إبراهيم الداعور ، محمد نواف عابد ، مرجع سابق، ص 825.

[3] رضا إبراهيم صالح ، مرجع سابق ص 505.

أولا: هيكـل الملكية.

هيكـل الملكيـة هـو توزيـع رأس مـال المؤسسـة بـين المسـاهمين ، وفي هـذا الإطـار يوجـد نـوعين شـائعين لنظـام هيكـل الملكيـة وهمـا : نظـام الملكيـة المركـزة ويسـمى نظـام الـداخليين ونظـام الملكيـة المشـتتة وهو نظام الخارجيين ، ويشير تركز وتشتت الملكية إلى توزع الملكية بين مجموعات المستثمرين[1].

فعنـدما تكـون الملكيـة مشـتتة تتجـه رقابـة المسـاهمين لأن تكـون ضـعيفة ، نتيجـة الإشـراف الضـعيف لهـم، فلـن يهـتم المسـاهمين بالإشـراف نتيجـة تحملهـم تكـاليف تفـوق المنـافع الـتي يحصـلون عليهـا، وعنـدما تكـون الملكيـة مركـزة ، يمكـن أن يـؤدي الـدور المهـم لكبـار المسـاهمين في الإشـراف علـى الإدارة ، لـذلك يعـد تشـتت الملكيـة وتركزهـا أحـد المظـاهر الـتي تـدرس ضـمن مجـال إختيـار السياسـات المحاسـبية، ولضـمان حمايـة حقـوق الأقليـة مـن المسـاهمين بمـا يـبرز ذلـك في تقييـد السـلوك النفعـي لـلإدارة الـتي يتولهـا عادة كبار المساهمين والمستثمرين والذين يمثلوا إحدى الضغوطات التي تؤثر على تعدد البدائل والطرق المحاسبية في المؤسسة بسبب رغبتهم في اجتذاب أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال للاستثمار داخل مؤسستهم وتحقيق مصالحهم الذاتية حلى حساب أصحاب الأقلية من المساهمين[2]

ثانيا: إنفصال الإدارة عن الملكية

لتسـيير نشـاطات المؤسسـة قـد يلجـأ بعـض المـالكين للتعاقـد مـع مسـيرين خـارجين وذلـك للإسـتفادة مـن خـبرتهم في التسـيير لتحقيـق أهـداف المؤسسـة والمتمثلـة تحقيـق النمـو والاسـتمرار ومزايـا أخـرى ، مقابـل مزايـا ومكافئـات يتحصـلون عليهـا في حالـة تحقيـق أهـداف المؤسسـة ومـن بينهـا زيـادة الـربح ، وقـد يكـون المسير داخلي أي ضمن مالكي المؤسسة .

ونقـلا عـن (مـدكور، جمـال عبـد الغـنى،2008 م) أنـه في حالـة المؤسسـات الـتي تـدار بواسـطة ملاكهـا، فـإن المـدير سـوف يتخـذ جميـع القـرارات الـتي تعظـم منفعتـه وأرباحـه، ولكـن في حالـة إذا مـا امتلـك المـدير أقـل مـن 100% مـن رأس المـال (انفصـال الملكيـة عـن الإدارة بدرجـة مـا)، فإنـه سـوف يميـل إلى بـذل مجهـود أقـل مقارنـة بالمـدير المالـك ، وسـوف يميـل إلى الحصـول علـى المزيـد مـن المزايـا الإضـافية لأن جـزءاً مـن تكلفتهـا سـوف يتحملـه المـلاك الآخـرين، وتتنبـأ النظريـة الإيجابيـة للمحاسـبة، بـأن الشـركات

[1] يوسف علي، أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد الأول، 2012،ص: 252.

2 نفس المرجع.

المـدارة بواسـطة مـديرين أجـراء تكـون أكثـر احتمـالاً للاختيـار مـن بـين الطـرق والسياسـات المحاسـبية الـتي تؤدى إلى زيادة الأرباح المقرر عنها من الشركات التي يديرها ملاكها [1].

وفي هـــذا الإطـــار تنظـــر دراســـة (Bartov&Mohnavam) ســـنة 2004 م إلى عقـــود حـــق شـراء الأسـهم هـي البنـد الأكثـر أهميـة في المكافـآت الإداريـة، وهـي آليـة فعالـة لتحقيـق التوافـق بـين أهـداف الإدارة والمـلاك ، وبـالرغم مـن ذلـك فـإن الإدارة تقـوم بممارسـات إدارة الأربـاح بشـكل إنتهـازي بهـدف ضـمان الوصـول إلى أفضـل النتـائج الـتي تحقـق مصـلحتها الذاتيـة عنـد ممارسـة حـق شـراء الأسـهم ، أي القيـام بممارسـات إدارة الأربـاح بشـكل يـؤدي إلى تخفـيض الأربـاح غـير الحقيقيـة والـذي يـنجم عنـه انخفـاض مؤقت في سعر السهم في السوق المالي، وبالتالي ممارسة حق شراء الأسهم بسعر منخفض2 .

أمـا دراسـة (علـي يوسـف 2012 م) : بعنـوان أثـر محـددات هيكـل ملكيـة المنشـأة في تحفـظ التقـارير الماليـة، مـن خـلال التطبيـق علـى عينـة مكونـة مـن 24 شـركة مـن الشـركات النشـطة في سـوق الأوراق الماليـة المصـري، وأظهـرت النتـائج اتسـاقاً مـع الفرضـية القائلـة: أن زيـادة نسـبة الملكيـة الإداريـة تتوافـق مـع تقـارب المصـالح بـين الإدارة وحملـة الأسـهم مـن خـارج الإدارة، فكلمـا ازدادت نسـبة الملكيـة الإداريـة ازداد عـدم التماثـل في الاعـتراف بـين الأنبـاء السـارة والأنبـاء غـير السـارة، كمـا أن لتشـتت الملكيـة تـأثيراً إيجابيـاً في اختيار السياسات المحاسبية المتحفظة، ولكن هذا التأثير هو أقل من تأثر نسبة الملكية الإدارية [3].

وهـــدفت دراســـة: (Lafond&Roychowdhury) 2008 م: إلى اختبـــار هـــل يكـــون الطلـــب علـى الـتحفظ المحاسـبي أكـبر إذا كـان الانفصـال بـين الملكيـة والرقابـة أكثـر وضـوحاً، حيـث تكـون الملكيـة الإداريـة منخفضـة؟، ولاختبـار تـأثير هيكـل الملكيـة الإداريـة في تحفـظ التقـارير الماليـة، وقيـاس الـتحفظ المحاسـبي علـى أسـاس عـدم تماثـل التوقيـت الملائـم للاعـتراف بكـل مـن الإيـرادات والخسـائر، وأظهـرت نتـائج الدراسـة وجـود علاقـة ارتبـاط سـالبة قويـة بـين الملكيـة الإداريـة وعـدم تماثـل التوقيـت الملائـم للأربـاح، و مـن نتائجها أيضا هو أن حملة الأسهم يطلبون ممارسات محاسبية أكثر تحفظاً[4].

---

[1] محمد محسن عوض مقلد ، النظرية الإيجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة تجاه بدائل الإختيار المحاسبي ، كلية التجارة ،2010 ، ص 14 ، تم الإطلاع على النسخة على الموقع: https://fr.scribd.com/doc/80505473، يوم : 2015/02/15.

[2] أيمن أحمد شتيوي ، دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الإقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل،جامعة طنطا ، العدد الأول ،2009 ، ص:11.

[3] علي يوسف ، أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية، مرجع سابق ، ص: 235.

4 نفس المرجع : ص: 239.

الفرع الثالث : تحقيق الأمن الوظيفي:

في بعض الأحيان قد يكون سعي الإدارة من وراء القيام باختيار السياسات المحاسبية البديلة ليس الحصول على الحوافز المالية فقط ، وإنما قد يمتد لمجموعة اخرى من الحوافز غير المباشرة والتي تحاول الإدارة الحصول على أكبر قدر منها وهي: الأمن الوظيفي ، السمعة المهنية الحسنة ، المكانة المرموقة ، حيث تؤثر الأرقام المحاسبية تأثيرا مباشرا على مقدار ما تحصل عليه الإدارة من حوافز غير مالية وهذا ما يحفزها على إختيار السياسات المحاسبية مستهدفة الحصول على ثقة الملاك بما يكفل لها الاحتفاظ بمركزها الوظيفي [1].

وتناولت دراسة: (Fudenberg&Tirole) سنة 1995م : الحوافز الإدارية من ناحية المكاسب المعنوية وليس المادية للإدارة، حيث اعتبرت الإستقرار الوظيفي للإدارة وضمان استمرار المديرين في وظائفهم بالشركة من الدوافع الأساسية وراء اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المؤدية إلى زيادة الأرباح ، حيث وجدت هذه الدراسة علاقة إيجابية قوية بين طول مدة بقاء المديرين في وظائفهم وتغيير الطرق المحاسبية [2].

وهذا ما أكدته دراسة : (Graham) سنة 2005 م التي توصلت إلى أن المخاوف المتعلقة بالمستقبل المهني وسمعة الإدارة لدى الغير تعتبر من العوامل التي تدفع الإدارة لإختيار السياسات المحاسبية المناسبة ، بالرغم من ذلك وعلى خلاف الدراسات السابقة ، فقد ادعى هؤلاء المديرون بأن عقود المكافآت ذاتها لا تعد محدد رئيسي لإختيار السياسات المحاسبية ، وهذا ما أثبتته نتائج المسح حيث جاء دافع تحقيق الأمن الوظيفي والسمعة المهنية الخارجية في المرتبة الثالثة في حين احتل دافع تعظيم الحوافز والمكافآت المرتبة السابعة من بين دوافع لجوء الإدارة لإختيار السياسات المحاسبية لتحقيق الأمن الوظيفي [3].

ولقد توصلت الدراسات إلى أن اختيار الإدارة لإستراتيجية إختيار السياسات المحاسبية ، سواء بالزيادة أو النقص الذي يتحدد على أساس مستوى الأرباح الفعلية التي تحققها الشركة، وذلك بما يتفق

1 BIAO XIE, WALLACE N. DAVIDSON, PETER J. DADALT, **earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee**,*working paper, july* 2001, p 5, available from: https://www.researchgate.net/publication/222691810

2 FUDENBERG ,K ,& J.TIROLE,"**a theory of income and dividend smoothing based on incumbency rents**" *journal of political economy*,*N° 103*,1995, p 75-93

3 JOHN R. GRAHAM, CAMPBELL R. HARVEY, SHIVA RAJGOPAL, **the economic implications of corporate financial reporting**,*journal of accounting and economics*, 2005, p 27- 28.

مـع نظـام الحـوافز المتبـع ، لهـذا فإنـه مـن المتوقـع أن تختـار الإدارة السياسـات المحاسـبية الـتي تـؤثر علـى رقـم الـربح المحاسـبي الـذي يحقـق لهـا زيـادة في الحـوافز النقديـة وعائـد أسـهم الملكيـة ، أو زيـادة العائـد علـى الأسهم الإختيارية ومن قيمة أسهم المؤسسة أيهما أكبر.

ومما سـبق وبوجـود الحـوافز الإقتصـادية لـدى مـديري المؤسسـات والمتمثلـة في الحـوافز والمكافـآت الإداريـة تـدفعهم لإختيـار الطـرق والسياسـات المحاسـبية يترتـب عليهـا زيـادة الأربـاح المؤسسـة وذلـك بـربط الحوافز والمكافآت بالأرباح المعلنة.

المطلب الثاني: عقـود المديونية .

يلجـأ المقرضـون في معظـم الحـالات إلى إبـرام عقـود بيـنهم وبـين إدارة الشـركة الـتي بمقتضـاها توضـع قيـود تحـد مـن حريـة الإدارة في اتخـاذ قـرارات التمويـل و الإسـتثمار الـتي تقلـل مـن قـدرة الشـركة علـى الإيفـاء بالتزاماتهـا ، حيـث تخلـق هـذه العقـود حـافزاً للمـديرين لإختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تحـد مـن التكـاليف الناتجـة عـن القيـود المفروضـة أو الإخـلال بشـروط العقـد بالإضـافة إلى الحصـول علـى قـروض جديـدة، لـذا مـن المحتمـل أن تميـل الإدارة إلى تفضـيل الطـرق والسياسـات الـتي تسـاعد علـى التخفـيض مـن حـدة الشروط المقيدة لحريتها ، وفي الوقت نفسه تجنبها الوقوع في المسألة الناتجة عن تجاوز شروط العقد[1].

ووفقـاً للنظريـة المحاسـبية الإيجابيـة، فمـن المتوقـع أن يختـار المـديرون السياسـات المحاسـبية الـتي تزيـد مـن قـيم الـربح المفصـح عنهـا للسـنة الحاليـة أو بعبـارة أخـرى لنقـل الأربـاح مـن الفـترات المسـتقبلية إلى الفـترة الحاليـة بهـدف تخفـيض احتمـالات مخالفـة الشـروط التعاقديـة للـديون المعتمـدة علـى الأرقـام المحاسـبية، وذلـك في للشركات التي تكون في وضع يقترب من مخالفة الشروط التعاقدية للدين[2].

وتأسيسا لما سبق يمكن توضيح محدد عقود المديونية في شقين هما:

- ✓ شروط المديونية و المتمثلة في (إتفاقيات القروض ، الإخلال بشروط العقد)
- ✓ دور هيكل التمويل في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية

[1] مؤيد محمد على الفضل ، مرجع سابق، ص: 78.

[2] WATTS R. et ZIMMERMAN J.L. "**Positive accounting theory : a ten year perspective**", *The accounting review* , 1990,pp: 131-156

الفرع الأول: شروط المديونية .

عند إبرام عقد مديونية فإن الدائنون يضعون شروط معينة ، كما يمكن أن يكون إخلال بهذه الشروط :

أولا: شروط عقد الدين

حسب نظرية الوكالة هناك علاقة تعاقدية تربط بين الدائنين والمؤسسة وهذا يجعل الأطراف الدائنة تهتم بمؤشر الأرباح خاصة التقلبات في هذا المؤشر التي تشير إلى زيادة مخاطر عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين ، كما تنشأ تكاليف الوكالة المصاحبة لإصدار الدين نتيجة توقع حاملي السندات بأن المساهمين قد يحاولون التأثير على قرارات الإدارة فيما يخص حقوق حاملي الأسهم ، ويتجلى ذلك في احتمال تخلف المؤسسة عن سداد التزاماتها نتيجة توزيع الأرباح الكبيرة على حاملي الأسهم أو إصدار صكوك دين ممتازة أو القيام بمشروعات ذات مخاطرة مرتفعة [1].

لذا فإن عقد الدين غالبا ما يتضمن شروطا صارمة تبنى على أساس مؤشرات في شكل أرقام محاسبية أو مشتقات الأرقام المحاسبية مثل رأس المال العامل أو عدد مرات تغطية الفوائد ...الخ ، هذه المؤشرات والتي تعمل على رصد أداء المؤسسة وتقييد التصرفات المالية و الإستثمارية التي تخفض من قيمة ديونها الخارجية ، لأن مخالفة هذه الشروط ينتج عنه إرتفاع تكلفة الإقتراض أو فرض شروط تقييدية جديدة على المؤسسة[2] .

ثانيا: الإخلال بشروط عقد الديون.

إن انتهاك شروط عقد الدين يعني ضمنيا عدم وجود استقرار في المؤشرات المالية الرئيسية للمؤسسة مثل انخفاض مؤشرات الربحية والسيولة فضلا عن وجود مخاطر الإفلاس ، هذا ما يعطي إشارة سلبية عن أداء المؤسسة والتي تؤثر بدورها على أسعار أسهمها في السوق المالي وسمعة ومصداقية الإدارة، ولتجنب الآثار المترتبة عن الإخلال بشروط عقد الدين تقوم الإدارة باختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تعطى استقرار للمؤشرات المالية[3] .

وقد رأى (طاحون:2001 م) في دراسته بعنوان: "إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع في مصر" انه عند وضع المقرضين شروط معينة عند منح القروض، والتي قد يكون من

[1] طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات ، مرجع سابق ، ص 74-75.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد ، سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 110-113.

[3] GEORGE IATRIDIS, GEORGE KADORINIS, Op.Cit., p p 164- 165.

أهمها مثلاً وجود نسبة معينة للديون إلى إجمالي الأصول الملموسة، أو إلي حقوق الملكية كمقياس للرفع المالي، فإن ذلك قد يدفع الوحدات الاقتصادية إلي إعادة تقييم أصولها الثابتة بالزيادة بما يؤدي إلي زيادة حقوق الملكية، وقد تحسن تلك الزيادة من أوضاع الوحدات الاقتصادية حيث يصبح الرفع المالي أقل مما كان علية قبل إعادة التقييم، ويتولد عن الانخفاض في الرفع المالي زيادة أو دعم للطاقة الإقتراضية للوحدة الاقتصادية وتخفيض لتكلفة الأموال، بالإضافة إلي تجنب الوحدات الاقتصادية الإخلال بشروط اتفاقيات الديون التي غالباً ما تتضمن أهم بنودها توافر نسبة معينة كحد أقصي للديون إلي إجمالي الأصول الملموسة أو إلي حقوق الملكية[1].

وفي دراسة أخرى لـ (Saleh&Ahmed) سنة 2005 م: الاستحقاقات الاختيارية في الوحدات التي أخلت بعقود الدين بعد التعهد بإعادة التفاوض مع المقرضين، حيث كشفت الدراسة أن تلك الوحدات غالباً تطبق خيارات الاستحقاقات، لخفض الدخل أثناء السنة المحيطة بإعادة التفاوض مع المقرضين [2].

وبالتالي يمكن القول: إن مديري الوحدات الإقتصادية لديهم الدوافع للتأثير على خياراتهم المحاسبية في سبيل تحسين شروط أو قيود عقود الدين.

الفرع الثاني: دور هيكل التمويل في إختيار السياسات المحاسبية .

يمكن القول أن نسبة المديونية تعد من أهم المحددات التي تؤثر في عملية الاختيار المحاسبي ، حيث تميل إدارة المؤسسة التي تزيد فيها الأموال المقترضة عن الأموال المملوكة إلى اختيار تلك الطرق والسياسات المحاسبية التي يترتب عليها زيادة صافى الربح ومن ثم زيادة حقوق الملكية ، وذلك تخفيفاً لحدة القيود أو الشروط التي تفرضها اتفاقيات القروض على أنشطة تلك المؤسسات وغالباً ما تتعلق هذه القيود والشروط بحجم حقوق الملكية .

وحسب فرضية اتفاقية الدين يؤكد مل من (Watts&Zimmerman) سنة 1990 م : أن المؤسسات التي تكون فيها نسبة المديونية مرتفعة والتي تكون عرضة لعدم تحقيق الشروط الخاصة بعقد الدين سوف تميل إلى استخدام السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقديم أرباح الفترات اللاحقة إلى الفترة الحالية بغرض تضخيم الأرباح الحالية [3] .

[1] جبر إبراهيم الداعور ، محمد نواف عابد ، مرجع سابق ، ص828.

2 نفس المرجع

[3]. WATTS & ZIMMERMAN,(1990), Op.cit

وقـد أشـار (مؤيـد محمـد علـي الفضـل 2006 م) إلى عـدة دراسـات فحصـت أثـر قيـود عقـد المديونية في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية منها[1]:

1. دراسـة (1982Dhliwai م) : بحثـت هـذه الدراسـة في أثـر هيكـل التمويـل في اختيـار طريقـة اسـتهلاك الموجـودات الثابتـة وخلصـت إلى نتيجـة مفادهـا أنـه كلمـا زادت عقـود المديونيـة زادت دوافـع الإدارة نحـو اختيـار طريقـة الإهـتلاك الـتي تـؤدي إلى زيـادة الأربـاح ، وذلـك لتجنـب تجـاوز عقـود المديونية .

2. دراسـة (1995Warfield م) : أظهـرت علاقـة ارتبـاط موجبـة بـين نسـبة المديونيـة وسـلوك الإدارة نحـو تغيـير طريقـة احتسـاب الإهـتلاك ، حيـث وجـدت أن الشـركات المرتبطـة بعقـود المديونيـة ذات شـروط مقيـدة إلى حـد كبـير لحريـة الإدارة ، يكـون المـديرون فيهـا ميـالين إلى تغيـير طريقـة الإهـتلاك ، وذلـك باختيـار الطريقـة الـتي تـؤدي إلى زيـادة الأربـاح ، ويصـفون بـأن هـذا الإختيـار بأنـه الوسـيلة الفاعلـة لتجنـب تكلفة رأس المال .

3. دراسـة (1985Huntم): فقـد بـين في دراسـته و الـتي كانـت بعنـوان محـددات قـرارات تسـعير المخـزون في الشـركات : أن نسـبة المديونيـة في الشـركات الـتي تغيـير طريقـة تسـعير مخزونهـا إلى طريقـة الـوارد أولا الصـادر أولا تكـون قريبـة مـن انتهـاك القيـود المحـددة لعقـد الـدين بصـورة أكـبر مـن الشـركات الـتي تحولـت إلى طريقـة الـوارد أخـرا صـادر أولا ، ممـا يعـني ذلـك وجـود أثـر لقيـود عقـود المديونيـة في الاختيـار الإداري للسياسات المحاسبية .

إذن يمكـن القـول أن عقـود الـدين الـتي تحـدد فيهـا القيـود علـى أسـاس الأرقـام المحاسـبية مـن شـأنها أن تخلـق لـدى الإدارة دوافـع قويـة لتجنـب التقصـير الفـني ومخالفـة مثـل هـذه العقـود ، لأنـه في حالـة مخالفـة المؤسسـة لشـروط عقـد الـدين يكـون المقرضـون في وضـعيات تعطـيهم الحـق في رفـع معـدلات الفائـدة علـى الـدين أو طلـب ضـمانات أكـبر أو وضـع المزيـد مـن القيـود علـى عقـد الـدين أو حـتى المطالبـة بقيمـة الـدين فورا ، وبالتالي تحمل المؤسسة لتكاليف اقتراض أعلى .

وتأسيسـا لمـا سـبق فـإن الشـركات الـتي ترتفـع فيهـا نسـبة المديونيـة يكـون المـديرون فيهـا ميـالين إلى إختيـار الطـرق والسياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدي إلى زيـادة الأربـاح للتخفيـف مـن التكـاليف الناتجـة عـن إتفاقيات عقود المديونية .

[1] مؤيد محمد على الفضل ، مرجع سبق ذكره ، ص: 68،79.

المطلب الثالث: الإلتزمات الضمنية.

تتمثـل الإلتزمـات الضـمنية في علاقـة المؤسسـة مـع كـل مـن والمـوردين والعمـلاء، والمـوظفين ، فهـؤلاء يمثلـون جـزءاً هامـاً مـن الإئـتلاف النشـط في المؤسسـة، وبـالرغم مـن ذلـك فـإن العلاقـة بـين المـوردين والعمـلاء وبـين تعظـيم ثـروة المـلاك وبقـاء المؤسسـة ليسـت دائمـاً واضـحة، والمشـكلة الأساسـية هنـا هـي كيفيـة حفـز أعضـاء هـذا الإئـتلاف النشـط علـى إمـداد المؤسسـة الإحتياجـات الـتي تفيـدها، تلـك الإحتياجـات الـتي يمكـن أن تفقـد إذا مـا إتجهـت المؤسسـة نحـو السـلوك الإنتهـازي والأنـاني أو فشـلت في تحقيـق أهـدافها، ولعـل الحـل لهـذه المشـكلة يتمثـل في صـياغة عقـود وكالـة محـددة بدقـة تضـمن حفـظ حقـوق جميـع الأطـراف من خلال [1]:

✓ يهـتم العمـلاء بالمعلومـات الماليـة المتعلقـة بإسـتمرار المؤسسـة في عـرض السـلع أو تـوفير خـدمات مـا بعـد البيـع ، ومعرفـة مـا إذا كـان هنـاك موقـف إحتكـاري للمؤسسـة يعرضـهم للإسـتغلال مـن قبلهـا ، ومـن تم فـإن البيانـات المنشـورة للعمـلاء تسـاعد علـى تـوفير معلومـات عـن اتجاهـات المؤسسـة والتطـور في أنشطتها.

✓ ينبـع الطلـب مـن قبـل مـوظفي المؤسسـة للمعلومـات الماليـة مـن حقيقـة أن المـوظفين ينصـب إهتمـامهم علـى تـأمين عملهـم ، وبالتـالي ربحيـة المؤسسـة واسـتمرارها ، لـذا فمـن الممكـن ان يسـتخدموا المعلومـات الماليـة لغـرض : مراقبـة خطـط وبـرامج منـافع التقاعـد ، مـدى إمكانيـة إسـتمراريتهم في المؤسسـة ، إتخاذ قرارات بشأن مقاضاة صاحب العمل والطلب الخاص بزيادة الرواتب والمعاشات.

✓ ينحصـر اهتمـام المـوردون في الحصـول علـى المعلومـات الماليـة الـتي تسـاعدهم علـى معرفـة مـا إذا كانـت المؤسسـة قـادرة علـى مقابلـة إلتزماتهـا الماليـة خاصـة في الأجـل القصـير ومـن تم يكـون إهتمـام الموردون منصبا على عاملين مكملين لبعضهما البعض هما :

- الربحية : أي مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح .
- السيولة : أي مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها .

ونظـرا لإعتقـاد الإدارة بـأن أصـحاب المصـالح في الشـركة مـن زبـائن ومـوظفين و مـوردين لا يمتلكـون القـدرة ولا حـتى الرغبـة في اجـراء التعـديلات اللازمـة علـى التقـارير الماليـة للشـركة لمعرفـة نتيجـة الإختلافـات في بـدائل السياسـات المحاسـبية المطبقـة علـى أداء الشـركة وقـدرتها علـى الوفـاء بالتزماتهـا ، الأمـر الـذي

[1] أحمد محمود يوسف ، مرجع سابق ص: 214-217.

يشـجع الإدارة ويحفزهـا نحـو اختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدي إلى زيـادة الـدخل وبالتـالي التـأثير في تقديرات أصحاب المصالح في المؤسسة.

وفي هـذا الإطـار جـاءت دراسـة (Bowen&Ducharme&shores) سـنة 1995 م والـتي درسـت العلاقـة بـين الحقـوق الضـمنية لأصـحاب المصـالح في الشـركة والسياسـات المحاسـبية المسـتخدمة مـن قبـل الإدارة والـتي تـؤدي إلى تحسـين سمعـة الشـركة وزيـادة الثقـة في قـدرتها علـى الوفـاء بتعهـداتها والتزاماتهـا الضمنية .

وقـد اختـبرت الدراسـة فرضـية أساسـية مفادهـا أن اختيـار الإدارة للطـرق والسياسـات المحاسـبية الـتي تزيـد الـدخل المحاسـبي تـرتبط إيجابيـا بمـدى اعتمـاد الشـركة علـى المتطلبـات الضـمنية لأصـحاب المصـالح ، وقـد كانـت السياسـات المحاسـبية المختـارة لتحقيـق هـدف هـذه الدراسـة هـي طـرق تسـعير المخـزون وطـرق احتسـاب الإهـتلاك حيـث وصـفت هـذه السياسـات بـالمتغير التـابع للدراسـة ، في حـين عـد كـل مـن مصـاريف البحـث والتطـوير والكثافـة العماليـة ومصـاريف الإعـلان والـترويج ونسـبة المديونيـة و أرواق الـدفع القصـيرة الأجـل وتكلفـة البضـاعة المباعـة متغـيرات مسـتقلة تعـبر عـن المتطلبـات الضـمنية لأصـحاب المصـالح ، وقد جاءت نتائج الدراسة مدعمة لفرضياتها .

كمـا اختـبر البـاحثون في هـذه الدراسـة أثـر نـوع القطـاع الصـناعي الـذي تنتمـي إليـه الشـركة في طبيعـة تلـك العلاقـة بالإضـافة إلى خطـط الحـوافز الإداريـة والـدوافع الضـريبية وحجـم الشـركة ، وقـد أظهـرت النتـائج أن لجميـع العوامـل الأربعـة أثـرا في اختيـار السياسـات المحاسـبية وبالتـالي في علاقتهـا مـع المتطلبـات الضمنية لأصحاب المصالح [1].

ممـا تقـدم، يمكـن القـول بـأن التعاقـدات (الالتزامـات الضـمنية) قـد ينظـر إليهـا كأحـد محـددات اختيـار سياسـة محاسـبية معينـة مـن بـين السياسـات المحاسـبية البديلـة ، حيـث تميـل الإدارة إلى اختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدى إلى زيـادة صـافى الـربح بهـدف التـأثير علـى الأطـراف الأخـرى المهتمـة مـن أصـحاب المصـالح ، وذلـك عنـد تقـديرهم لسـمعة الشـركة في مجـال الوفـاء بتعهـدات والتزامـات الضـمنية ويعتبر ذلك تجسيد لأحد أهم مشاكل الوكالة، وهى مشكلة عدم تماثل المعلومات.

[1] مؤيد محمد على الفضل، مرجع سابق، ص 64.

المبحث الثاني: المحددات التنظيمية لاختيار السياسات المحاسبية.

تظهر المحددات التنظيمية نتيجة وجود اعتقاد لدى الإدارة بان للقوائم المالية تأثير على تصرفات المسؤولين الحكوميين أو واضعي القوانين والتشريعات اتجاه المؤسسة، مما يحملها تكاليف تسمى بالتكاليف السياسية (التنظيمية) نتيجة صدور قرارات سياسية، أو ما تقوم به الدولة من إجراءات تنظيمية أو ما تسنه من تشريعات من شأنها أن تؤثر في قيمة المؤسسة أو تحول الثروة من المؤسسة إلى الدولة أو بين الأطراف الأخرى ذوي المصالح في المؤسسة، هذا ما يخلق حافز لدى إدارة المؤسسات لمواجهة مثل هذه التدخلات الحكومية بتوظيف العديد من الآليات الدفاعية، وذلك لتجنب التكاليف السياسية وتخفيض الضرائب أو الإعفاء منها، والتي تعتبر محددات تنظيمية، وهو ما سنوضحه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تفادي التكاليف السياسية :

لقد أوضح (Watts&Zimmerman) سنة 1978 م : أن القطاع الحكومي لديه قدرة التأثير على إعادة نقل وتوزيع الثروة بين مختلف فئات المجتمع وتعتبر القطاع المؤسساتي بوجه خاص القطاع المعرض لعملية إعادة التوزيع هذه، ويمكن تصنيف تأثير التكاليف السياسية إلى تأثير مباشر من خلال تنظيم محتويات التقرير المالي ، وتأثير غير مباشر ينتج عن استخدام المؤسسات الحكومية لما يتضمنه التقرير المالي من معلومات تكون أساسا لغرض إجراءات تنظيمية معينة تحمل المؤسسة تكاليف إضافية ، لذا توصف هذه التكاليف بأنها واحدة من البواعث الاقتصادية المؤثرة في تفضيل الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية المؤدية إلى تخفيض الأرباح [1].

كما أن المؤسسات في البيئات المنظمة سياسيا تخضع لضغوطات كبيرة من طرف سلطات مكافحة الاحتكار بشان الرقابة على الأسعار والحصص السوقية لها، وإجبار المؤسسات خاصة الكبيرة منها على الاهتمام بسياسة التسعير وزيادة الاهتمام بالتزاماتها اتجاه جمهور المستهلكين ، بحيث تقوم الجهات الرقابية بالتدخل لمواجهة هذا الاحتكار، وذلك أن المؤسسات الكبرى يمكن أن تجذب أو تلفت انتباه وسائل الإعلام أو السياسيين بإفصاح هذه المؤسسات عن أرباح ضخمة كنتيجة لزيادة الأسعار على المستهلكين وهو ما يعرضها لتكاليف سياسية عالية ، مما يترتب على ذلك قيام المديرون باختيار السياسات والأساليب المحاسبية التي من شأنها أن تنقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترات المستقبلية لتفادي هذه التكاليف السياسية [2].

[1] WATTS & ZIMMERMAN,(1978), Op.cit , p 115.

[2] مؤيد محمد على الفضل ، مرجع سابق ص 77.

الفرع الأول: مزايا تجنب التكاليف السياسية.

تقوم إدارة المؤسسات باستعمال آليات متضمنة اختيار طرق وسياسات محاسبية محفظة للربح تسمح لها بتفادي التكاليف السياسية و الحصول على بعض المزايا منها[1]:

أولا: الحصول على منح وإعانات.

قد يكون لدى المديرين الحافز لإختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها أن تخفض الأرباح المعلنة، وذلك بهدف الحصول على منح وإعانات من أجل مواجهة الممارسات المنافسة غير العادلة لدعم موقفها والحصول على التعويض من طرف الجهات الحكومية، وخاصة المؤسسات التي تنشط في مجال الاستيراد ، حيث تلجا إدارة المؤسسات إلى تخفيض الأرباح المعلن عنها من اجل الحصول على إعانات الاستيراد، وذلك خلال الفترات التي تبدأ الجهات الحكومية في تقييم طلبات الحصول على إعانات الاستيراد .

ثانيا: السماح بزيادة الأسعار

ومن ناحية أخرى فإن المؤسسات يمكن أن تختار الطرق والسياسات المحاسبية المخفضة للربح محاولة منها إقناع الجهات التنظيمية الحكومية ذات العلاقة بسياسة التسعير بالسماح لها بزيادة الأسعار حتى تتمكن من مواجهة الصعوبات المالية الناتجة من ثبات الأسعار وعدم زيادتها بواسطة التنظيم الحكومي .

ثالثا: تجنب الدعاوى القضائية:

وعلى جانب آخر، فمن الممكن أن يكون هناك حافزاً آخر للمديرين لإختيار سياسات محاسبية متحفظة، وذلك بغرض تجنب الدعاوى القضائية المحتملة من قبل أصحاب المصالح المتضررين، فعندما يشعر المديرون أن الأرباح الفعلية من المتوقع ألا تحقق تنبؤاتهم، ومن ثم فقد يكون لديهم الحافز للتلاعب في الأرباح لزيادتها لتحقيق تلك التنبؤات وذلك لتجنب القضايا المحتملة من قبل المستثمرون وأصحاب المصالح الأخرى ممن اعتمدوا على تنبؤات الإدارة لاتخاذ قراراتهم الإقتصادية .

رابعا : اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال

في فترات زمنية معينة تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال كرفع مستويات الأجور والمكافآت والمعاشات، ومن المرجح أن يركز ممثلو العمال على الأرباح المحققة من طرف المؤسسة لطلب زيادات في الأجور، في المقابل تسعى الإدارة إلى الحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال، لذلك تسعى الإدارة إلى التأثير على المفاوضات مع ممثلي الإتحادات والنقابات من خلال تبني واختيار الطرق

[1] محمد محسن موض مقلد ، مرجع سابق ، ص 14 .

والسياسات المحاسبية وبالتالي تخفيض صافي الربح في الفترة التي تسبق هذا التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود بهدف إيهام هذه الاتحادات بعدم قدرة المؤسسة على ضمان أي زيادات في أجور العمال .

الفرع الثاني: دراسات التكاليف السياسية

لقد أكدت نتائج الكثير من الدراسات أهمية التكاليف السياسية في تحديد سلوك الإدارة في الاختيار بين البدائل المحاسبية ومن أهم هذه الدراسات نجد:

أولا: دراسة (Godfery&jones) سنة 1999م : والتي ركزت على تأثير التكاليف السياسية في سلوك الإدارة عند اختيار السياسات المحاسبية الخاصة بتصنيف البنود غير العادية وذلك بدراسة أثر عدد من المحددات تمثلت في الحصة السوقية وتكاليف العمل والحوافز الإدارية ، وذلك على عينة مكونة من 58 شركة خلال الفترة 1989-1990، و جاءت نتائج الدراسة أن الشركات التي تدير أرباحها تكون اقل عرضة لضغوطات النقابات العمالية من تلك التي لا تدير أرباحها، وهو ما يؤكد قبول فرضية التكاليف السياسية في حين رفضت الفرضيتين الثانية والثالثة، الحصة السوقية والحوافز الإدارية[1] .

ثانيا: دراسة **(Navissi)** سنة 1999م و التي كشف عن قيام المؤسسات الصناعية في نيوزيلندا بإدارة الأرباح بهدف تقليص التأثير الناجم عن مجموعتين من اللوائح والقوانين المنظمة للسعر والتي تم إصدارهما سنتي 1971م و 1972 م[2] .

ثالثا: دراسة (Gill-de-Alboronoz&Illueca) سنة 2005 م : أوضحت هذه الدراسة أن شركات الكهرباء في أسبانيا قامت باختيار السياسات المحاسبية التي ينتج عنها تخفيض الأرباح المعلنة خلال الفترة من 1991 -2001 نتيجة زيادة التعريفة السعرية بواسطة الحكومة وذلك في محاولة لتخفيض حدة الاحتجاج الجماعي على قرار زيادة السعر[3] .

[1] مؤيد محمد علي الفضل ، مرجع سابق ، ص: 67.

[2] NAVISSI , FARSHID , " **Earnings management under price regulation** ", *Contemporary Accounting Research , Summer* 1999, Vol .16 , No.2 Available From : .https://www.proquest.com

[3] جبر إبراهيم الداعور ، محمد نواف عابد ، مرجع سابق ، ص 830.

الفرع الثالث : مقاييس التكاليف السياسية

ولصعوبة قياس التكاليف السياسية مباشرة استخدم الباحثون مقاييس تقريبية للتعبير عن هذه التكاليف، وأكثر هذه المقاييس استخداما هي[1]:

أولا: حجم المؤسسة .

حيث تزداد التكاليف السياسية بزيادة حجم المؤسسة ، ولهاذ فان الإدارة في المؤسسات كبيرة الحجم تميل إلى اختبار السياسات المحاسبية التي من شانها تخفيض أو تأجيل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترات اللاحقة .

ثانيا: اتجاه الربحية أو المخاطرة.

تختلف التكاليف السياسية التي تتحملها المؤسسة باختلاف درجة المخاطرة التي تتعرض لها والتي يمكن أن تقاس بدرجة التقلب في صافي الربح ، وبالتالي فان أي سياسة محاسبة يترتب عليها تقلب في صافي الربح من فترة لأخرى ستدفع الإدارة إلى تغيير هذه السياسة للإفصاح عن صافي ربح أكثر ثباتا بهدف تفادي أي قرارات حكومية من شانها أن تحمل المؤسسة بتكاليف إضافية .

ثالثا: كثافة رأس المال .

كما زادت درجة كثافة رأس المال بالمؤسسة مقاسا على أساس إجمالي الأصول الثابتة منسوبة إلى إجمالي الأصول كما زاد احتمال تعرض المؤسسة لتكاليف سياسية.

رابعا: درجة التركيز الصناعي أو المركز التنافسي .

فكلما زادت درجة التركيز الصناعي للمؤسسة مقاسا على أساس مبيعات المؤسسة منسوبة إلى المبيعات الإجمالية للصناعية ،كلما زاد احتمال تعرض المؤسسة للتدخل الحكومي وهذا ما يحفز الإدارة على اختيار السياسات المحاسبية المخفضة للأرباح الحالية .

وفقد افترضت الدراسات الميدانية وجود ارتباط بين حجم المؤسسة أكثر المقاييس المعبرة عن التكاليف السياسية وتعرضها للتدخلات الحكومية، ومن تم فإنه كلما زاد حجم المؤسسة زادت درجة حساسيتها سياسيا وزاد احتمال اختيارها للطرق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الأرباح، لتفادي التكاليف السياسية .

1 محمد شريف توفيق ، تقييم استخدام المنهج الإيجابي في تفسير بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية وعلاقتهما بمعايير المحاسبة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المصرية ،2007 ،ص 6-7 ، موقع النسخة: http://mstawfik.7p.com/pscg.pdf تم الإطلاع عليها يوم : 2015/02/15

المطلب الثاني: تفادي المدفوعات الضريبية أو تخفيضها.

إن احـد الأهـداف الرئيسـية مـن إعـداد القـوائم الماليـة هـو تحديـد الوعـاء الضـريبي الـذي تخضـع لـه المؤسسـة خـلال فـترة نشـاط معينـة، وبنـاء علـى ذلـك يمكـن لـلإدارة بإظهـار القـوائم الماليـة بالشـكل الـذي يؤدي إلى الحد من قيمة المدفوعات الضريبية .

الفرع الأول: تعارض أهداف المؤسسة ومصلحة الضرائب

يمكـن النظـر للنظـام الضـريبي علـى انـه عبـارة عـن علاقـة تعاقديـة غـير رسميـة قائمـة بـين المؤسسـة ومصـلحة الضـرائب بهـدف تحقيـق توافـق نسـبي لأهـدافهم المتعارضـة، فـالإدارة الضـريبية تبحـث عـن زيـادة الحصـيلة الضـريبية، إمـا المؤسسـة فتهـدف إلى تخفـيض وعـاء الضـريبة والتمتـع بالإعفـاءات الضـريبية، ففـي حالـة تمتـع المؤسسـة بإعفـاءات ضـريبية سـواء لأنشـطة محـددة أو لمنـاطق معينـة أو لفـترات عنـد بدايـة النشـاط أو بموجـب اتفاقـات دوليـة فإنهـا تميـل إلى زيـادة إرباحهـا لجـذب المسـتثمرين، إمـا في حالـة انتهـاء الإعفـاءات الضـريبية أو عـدم تمتعهـا بمثـل هـذه الإعفـاءات فـان المؤسسـة تميـل إلى تخفـيض الأربـاح أكثـر مـن أربـاح فترات الإعفاء الضريبي[1].

في ظـل هـذا التعـارض في الأهـداف بـين المؤسسـة ومصـلحة الضـرائب وبحكـم أن قـرار التـأثير علـى القـوائم الماليـة يكـون في يـد إدارة المؤسسـة ، فإنهـا تسـعى بإختيـار الطـرق والسياسـات المحاسـبية الـتي مـن شـأنها إظهـار مسـتويات منخفضـة مـن الـربح وبالتـالي تخفيـف العـبء الضـريبي ومنـه تجنـب التكـاليف الضريبية.

الفرع الثاني:دراسات التكاليف الضريبية.

من أهم الدراسات التي تناولت المحددات الضريبية المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية نجد:

أولا: دراســـــة: (Morse&Richardson 1985م) : فرضـــت هـــذه الدراســـة أن حجـــم المؤسسـة لـه علاقـة باسـتخدام طريقـة LIFO عنـدما أظهـرت الإختبـارات الـتي تمـت في هـذه الدراسـة أن المؤسسـات كبـيرة الحجـم تحـاول الحصـول علـى منـافع ضـريبية كبـيرة، ومـن تم فإنهـا تتجـه إلى تغيـير طريقـة تسـعير مخزونهـا مـن طريقـة FIFO إلى طريقـة LIFO في الفـترات الـتي تحقـق فيهـا المؤسسـة أرباحـا عاليـة، كمـا بينـت أن المؤسسـات صـغيرة الحجـم تسـعى دائمـا إلى عـدم اسـتخدام طريقـة LIFO لأن المنـافع الضريبية التي يمكن أن تحققها لا تكفي لتغطية التكاليف الناتجة عن التحول إلى تلك الطريقة [2].

[1] محمد عبد الله المومني ، مرجع سابق، ص 53.

[2] مؤيد محمد على الفضل ، مرجع سابق ص 77.

ثانيـا: دراسة(Herrman&Lnoue 1996 م) : فقـد وجـدت علاقـة ارتبـاط قويـة بـين حجـم المؤسسـة ورغبتهـا في اسـتخدام طريقـة احتسـاب الإهـتلاك، حيـث أظهـرت النتـائج أن المؤسسـات ذات الحجـم الكبـير تفضـل اختـار طريقـة الإهـتلاك الـتي تـؤدي إلى تخفـيض أرباحهـا المحاسـبية، وهـو عكـس المؤسسات الصغيرة من حيث الحجم وذلك لتحقيق مكاسب ضريبية وتجنب الضغوطات السياسية [1].

ثالثـا: دراسـة (Porcano سـنة 1997 م) : فقـد تناولـت إدارة المكاسـب لتفـادي الضـرائب المفروضـة علـى المكاسـب الرأسماليـة، وذلـك مـن خـلال فحـص مـدى اسـتجابة الوحـدات الاقتصـادية للتغـيرات في أسـعار الضـرائب علـى المكاسـب الرأسماليـة الصـافية في الولايـات المتحـدة والـتي تكـررت (4) مـرات منـذ سـنة1974 ، حـتى سـنة 1996 م، وقـد خلصـت الدراسـة إلى أن اسـتجابات الوحـدات الاقتصـادية للتغـيرات الأربـع في أسـعار الضـريبة كـان يتغـير، بهـدف تعـديل مـا حصـلت عليـه الوحـدة الاقتصادية من مكاسب رأسمالية، من اجل تعظيم التدفقات النقدية بعد الضريبة[2].

ومما سبق نستنتج أن عامل الضرائب يعتبر من أهم المحددات التنظيمية التي تدفع إدارة المؤسسات غير المعفاة من الضريبة لاختيار السياسات المحاسبية التي يترتب عليها تخفيض الأرباح ومن ثم تخفيض الضريبة التي تتحملها المؤسسة وبالتالي تحقيق وفورات نقدية .

لقد أوضحت الدراسات السابقة أنه كلما زادت درجة حساسية المؤسسة سياسيا سواء عن طريق التدخل الحكومي أو عن طريق مصلحة الضرائب، لجأت إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تظهر مستويات منخفضة مـن الأربـاح ، وذلـك لتجنـب تعرضـها للتـدخل الحكـومي، وفـرض ضـرائب أعلـى علـى أنشـطتها .

[1] نفس المرجع،ص 77.

[2] جبر إبراهيم الداعور ، محمد نواف عابد ، مرجع سابق ، ص826.

المبحث الثالث: المحددات البيئية المرتبطة بالممارسة المحاسبية.

بالإضـافة للعوامـل الإقتصـادية السـابقة الـذكر، تلعـب العوامـل البيئيـة المرتبطـة بالممارسـات المحاسـبية دورا رئيسـيا في قـرار إختيـار الإدارة للطـرق والسياسـات المحاسـبية، وتمثـل البيئـة المحاسـبية مجمـوع العوامـل المـؤثرة علـى المحاسـبة، ويتعلـق الأمـر بالعوامـل الاقتصـادية، الماليـة، السياسـية، الاجتماعيـة والثقافيـة، هـذه العوامـل تكـون قابلـة للملاحظـة والإختبـار في تحديـد اختيـار السياسـة المحاسـبية الملائمـة للظـروف البيئيـة، عندما تؤثر وتتأثر بالممارسات المحاسبية، ومنه سنوضح أهم العوامل البيئية المرتبطة بالممارسات المحاسبية

المطلب الأول: درجة التحفظ المحاسبي.

يعـد الـتحفظ المحاسـبي مـن أهـم المبـادئ ذات التـأثير الكبـير عنـد إعـداد القـوائم الماليـة، حيـث يفـرض علـى المحاسـبين قيـودا عنـد إعـدادها، وسنوضـح في هـذا المطلـب دور محـدد الـتحفظ المحاسـبي في اختيـار الإدارة للسياسـات المحاسـبية مـن خـلال مفهومـه وتفسـيراته بالإضـافة إلى أنواعـه وإبـراز تـأثير درجتـه في القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم التحفظ المحاسبي:

إن المكانـة الهامـة الـتي احتلهـا ولا يـزال مفهـوم الـتحفظ المحاسـبي في عمليـة إعـداد القـوائم الماليـة، و الإنعكاسـات الواضـحة لهـذا المفهـوم علـى عمليـة إعـداد القـوائم الماليـة خصوصـا عنـد الإختيـار بـين بـدائل السياسات المحاسبية، فتحت باب الإحتهادات أمام الباحثين في محاولة وضع تعريف لهذا المفهوم :

فقـد عـرف مجلـس معـايير المحاسـبة الماليـة الدوليـة (IASB, 1980م)الـتحفظ المحاسـبي بأنـه درجـة الحيطـة والحـذر عنـد ممارسـة التقـديرات الـتي نحتاجهـا في عمـل التقـدير المطلـوب في ظـل عـدم التأكـد، والـتي تتطلـب تقـدير الأصـول والأربـاح بـأكبر ممـا يجـب، والتأكـد مـن أن الخصـوم والمصـروفات لم يـتم تقـديرها بأقل مما يجب[1].

و عرفـه (Basu , 1997م): علـى أنـه التوقيـت غـير المتماثـل لإنعكـاس أثـر كـل مـن الأنبـاء السـارة وغـير السـارة في الـربح المحاسـبي المنشـور في القـوائم الماليـة مـن حيـث إنعكـاس أثـر الأنبـاء غـير السـارة بصورة أسرع من أثر الأنباء السارة[2].

1 جميل حسن النجار ، قياس مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم،مجلة البلقاء للبحوث والدراسات ، المجلد 17 العدد الثاني ، جامعة القدس المفتوحة غزة ، فلسطين ،2014 ص: 183.

2 علام محمد موسى حمدان ، العوامل المؤثرة في درجة التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية ،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد : 08 العدد الأول : 2012 ، ص: 24.

كمـا أوضـح (خليـل،2003م) أن الـتحفظ المحاسـبي يعـنى بوجـه عـام أنـه علـى المحاسـب أن يتوقـع جميع الخسائر ولا يتوقع أية أرباح[1].

وتجـدر الإشـارة إلى أن هـذه التعريفـات تـرتبط ببعضـها إلى حـد كبـير مـن حيـث أن إتبـاع مسـتوى مـن التحقـق بالنسـبة للإيـرادات أعلـى مـن مسـتوى التحقـق المتبـع فيمـا يخـتص بالخسـائر سـوف يـؤدى بالتبعيـة إلى انخفـاض القيمـة الدفتريـة لحـق الملكيـة عـن القيمـة السـوقية وكـذا انخفـاض الـربح المحاسـبي وصـافى الأصول من فترة إلى أخرى .

الفرع الثاني: أنواع التحفظ المحاسبي.

ميزت دراسات التحفظ المحاسبي بين نوعين من هذا التحفظ هما[2] :

أولا: الـتحفظ غـير المشـروط: ويطلـق عليـه الـتحفظ القبلـي، هـو ذلـك الـتحفظ الـذي ينـتج عـن إختيـار طريقـة محاسـبية معينـة منـذ البدايـة عنـد معالجـة الأصـول و الإلتزامـات والـتي ينـتج عنهـا ظهـور قيمـة دفتريـة لصـافى الأصـول أقـل مـن القيمـة السـوقية علـى مـدار عمـر هـذه الأصـول أو تلـك الإلتزامـات، ومـن أمثلـة ذلـك اختيـار إحـدى طـرق الإهـتلاك المعجـل بـدلا مـن طريقـة القسـط الثابـت لحسـاب إهـتلاك الأصول الثابتة.

ثانيـا: الـتحفظ المشـروط: ويسـمى الـتحفظ البعـدي فيعـنى ذلـك الـتحفظ الـذي ينـتج عـن تخفـيض القيمـة الدفتريـة لصـافى الأصـول حـال حـدوث بعـض الظـروف غـير المرغـوب فيهـا مـع عـدم حـدوث العكـس أي زيـادة القيمـة الدفتريـة لصـافى الأصـول حـال حـدوث بعـض الظـروف المرغـوب فيهـا، ومـن أمثلـة هـذا النـوع مـن الـتحفظ إتبـاع طريقـة التكلفـة أو السـوق أيهمـا أقـل، لتقيـيم المخـزون و طريقـة معالجـة التـدهور في قيمة الأصول طويلة الأجل .

1 خليل ، عبد الفتاح أحمد علي، التأصيل العلمي لمفهوم وقياس التحفظ المحاسبي في ضوء الاتجاهات المعاصرة للفكر المحاسبي ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر ، العدد الثاني ، 2003 ، ص 637.

2 علام محمد موسى حمدان، مرجع سابق ، ص:24.

الفرع الثالث: تفسيرات التحفظ المحاسبي.

بينت الدراسات السابقة انه هناك أربع تفسيرات للتحفظ المحاسبي هي[1] :

أولا: التفسير التعاقدي .

يعتبر هذا التفسير من أقدم تفسيرات التحفظ المحاسبي، فهناك العديد من الأطراف التي تهتم بعمل الشركة، والتي تسعى إلى تحقيق مصالحها من بينها المساهمين والمقرضين، والذين يسعون إلى ضمان مصالحهم من خلال التحفظ المحاسبي، حيث يضمن التحفظ المحاسبي للمساهمين استمرارية الأرباح في المستقبل وجودتها، ويوفر للدائنين ضمانا أكبر على سداد الإلتزامات، كما يحد من استغلال الإدارة لتحقيق مصالح شخصية على حساب المساهمين والدائنين.

ثانيا: تفسير المقاضاة.

أن المدراء يميلون للتحفظ في الإعلان عن الأرباح والقيم العليا للأصول لتجنب تعرضهم للتقاضي من قبل الأطراف التي تعتمد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتها الاستثمارية إذا ما فشلت تقديرات الإدارة للأرباح.

ثالثا: التفسير الضريبي.

تؤثر الطرق المحاسبية المستخدمة على الدخل المعلن عنه والذي يؤثر بدوره على قيمة الضريبة، لذا فإن بعض قوانين الضرائب تساهم في زيادة أو تخفيض التحفظ المحاسبي، فمثلا على الرغم من أن طريقة القسط المتناقص في الاعتراف بالاستهلاك تساهم في دعم التحفظ المحاسبي، إلا أن نادرًا ما تقرها من قوانين الضرائب.

رابعا: التفسير التنظيمي.

إن لتنظيم الأسواق المالية والتعاملات المالية، أثر مباشر على طبيعة الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال التعليمات ومتطلبات الإفصاح التي أقرتها هيئات الأوراق المالية، والتي كان لها دورًا في توجيه التحفظ المحاسبي.

[1] نفس المرجع

الفرع الرابع: قياس درجة التحفظ المحاسبي .

إختلفـت الدراسـات في قيـاس درجـة الـتحفظ فكـل منهـا إختـارت طريقـة معينـة ومـن أهـم هـذه الدراسات نجد :

أولا: دراسة (1997,Baus)

قـد كانـت أولى المحـاولات في هـذا الخصـوص والـتي حـاول فيهـا وضـع مقيـاس للـتحفظ المحاسـبي مبـنى علـى أسـاس أن الانعكـاس الرئيسـي للـتحفظ المحاسـبي هـو تعجيـل عمليـة الاعـتراف بالأحـداث الـتي يتوقـع منهـا تحقيـق نتـائج غـير مرغـوب فيهـا وتأجيـل الاعـتراف بالأحـداث الـتي يتوقـع منهـا تحقيـق نتـائج مرغـوب فيهـا ، حيـث هـدفت هـذه الدراسـة إلى قيـاس مسـتوى الـتحفظ المحاسـبي علـى أسـاس انحـدار الأربـاح المحاسـبية علـى العوائـد السـوقية، وذلـك علـى افـتراض أن هنـاك اخـتلاف في اسـتجابة العوائـد السوقية للأخبار السيئة أو الخسائر يزيد عن الاستجابة للأخبار الجيدة المكاسب.

وقـد توصـلت هـذه الدراسـة إلى صـحة الافـتراض الـذي قدمتـه وهـو وجـود اخـتلاف في درجـة إستجابة العوائد السوقية للأخبار السيئة يزيد عن درجة الاستجابة للأخبار الجيدة [1].

ثانيا: دراسات: (Ball. 2012,Watts 2003) .

بخـلاف المقيـاس الـذي قدمـه Basu قـدمت هـذه الدراسـات مقـاييس أخـرى للـتحفظ المحاسـبي، بإعتمادهـا علـى الأربـاح وحسـابات الإسـتحقاق ، علـى فكـرة أن الـتحفظ المحاسـبي يـؤدى إلى إنخفـاض الـربح المحاسـبي مقارنـة مـع صـافى التـدفق النقـدي مـن الأنشـطة التشـغيلية ، وتبـنى هـذه الدراسـات بقيـاس الـتحفظ المحاسـبي مـن خـلال العلاقـة بـين الـربح المحاسـبي المحسـوب علـى أسـاس الاسـتحقاق وصـافى التـدفق مـن الأنشـطة التشـغيلية، فإنخفـاض مقـدار الإسـتحقاق (الفـرق بـين الـربح المحاسـبي وصـافى التـدفق مـن الأنشـطة التشـغيلية) مـن فـترة إلى أخـرى يعـد مؤشـرا علـى زيـادة درجـة الـتحفظ مـن قبـل إدارة الشـركة حـال تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية [2].

1 حمبده محمد عبد الحميد ، قياس مستوى التحفظ المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في التقارير المالية لشركات التأمين السعودية ،مجلة المحاسبة والمراجعة ،جامعة الأزهر ، القاهرة ، 2014 ، ص:155.

2 نفس المرجع

ثالثا:دراسة (Beaver & Ryan,2000)

اعتمـادا علـى فكـرة أن الـتحفظ المحاسـبي يـؤدى إلى انخفـاض القيمـة الدفتريـة لصـافى الأصـول (حـق الملكيـة) مقارنـة مـع القيمـة السـوقية لهـا قـام الباحتـان بقيـاس الـتحفظ المحاسـبي مـن خـلال نسـبة القيمـة السـوقية إلى القيمـة الدفتريـة لحـق الملكيـة ، فزيـادة هـذه النسـبة مـن سـنة إلى أخـرى هـو مؤشـر علـى زيـادة درجة التحفظ في القوائم المالية المنشورة[1].

ممـا سـبق فـإن الإخـتلاف في قيـاس درجـة الـتحفظ يعـود إلى إتجاهـات كـل باحـث وحسـب العوامـل المتـوفرة مـن القـوائم الماليـة وكـذا طبيعـة الأسـواق الماليـة مـن حيـث الكفـاءة ومعطيـات كـل دراسـة ، ولكـن كـل الإتجاهـات تصـب في إتجـاه واحـد وهـو أن زيـادة درجـة الـتحفظ المحاسـبي تبـين اتجـاه اختيـار الإدارة للسياســات المحاســبية المخفضــة للأربــاح عكــس السياســات الاندفاعيــة المضــخمة للأربــاح ، أي ســلوك الإدارة عند التعامل مع إختيار السياسات المحاسبية.

1 جميل حسين النجار ، مرجع سابق ، ص : 186.

المطلب الثاني: محددات السوق المالي

تشـكل أسـواق المـال دافعـا قويـا لتفضـيل وإختيـار السياسـات المحاسـبية مـن طـرف الإدارة مستخدمة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما لتحقيق أهدافها المتعلقة بسوق رأس المال والمتمثلة فيما يلي:

الفرع الأول: التأثير على أسعار أسهم المؤسسة.

عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين نتائج القوائم المالية وخاصة الأرباح المعلن عنها وقيمة الأسهم في السوق المالي، يسعى المديرين إلى اختيار الطرق والسياسات المحاسبية كمحاولة منهم للتأثر على أداء أسعار الأسهم في السوق المالي ، إذ يعتبر السعر السوقي للسهم وعوائده من العوامل المؤثرة في تفضيل الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية ، حيث تهدف الإدارة لتحسين شكل القوائم المالية للمؤسسة والتأثير على أسعار أسهمها من أجل[1]:

- ✓ شراء المؤسسة بقيمة منخفضة، باختيار الطرق والسياسات المحاسبية المخفضة للأرباح المعلن عنها .
- ✓ أو قد يكون لديهم الحافز لزيادة قيمة الأرباح قبل عرض المزيد من الأسهم للاكتتاب وذلك بهدف زيادة قيمة الأسهم المعروضة.
- ✓ دعم سعر السهم في السوق المالي بعد عملية الاكتتاب ومحاولة الحفاظ على قيمته.
- ✓ الإنصياع وراء الضغوطات الهائلة لتحقيق تنبؤات الأرباح التي وضعت في فترة الإكتتاب.
- ✓ زيادة القدرة الكسبية للمؤسسة: وذلك بإظهار سلسلة مستقرة من الأرباح والتدفقات النقدية سواء كانت هذه الأرباح والتدفقات النقدية للفترة الحالية أو للفترات اللاحقة ، هذا يؤثر إيجابا على أسعار أسهمها في السوق المالي نظرا لتهافت المستثمرين لشرائها وبالتالي زيادة قيمتها السوقية.
- ✓ كما أن انخفاض التقلبات في أرباح المؤسسة من فترة لأخرى يعني تخفيض عدم التأكد حول اتجاه الأرباح بما يعزز الإنطباع بانخفاض المخاطر وهو الأمر الذي يؤدي عمليا إلى ارتفاع أسعار الأسهم .

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص :19.

الفرع الثاني: موافقة توقعات المحللين الماليين .

تـرتبط دوافـع الإدارة في إختيـار السياسـات المحاسـبية، المتعلقـة بالسـوق المـالي بتضـخيم أربـاح المؤسسـة لتتسـق مـع تنبـؤات المحللـين المـاليين ، وذلـك لمنـع حـدوث أي تقلبـات أو تذبـذبات في أسـعار أسـهم المؤسسـة في المـدى القصـير، حيـث تشـير الأدلـة إلى أن الإدارة تسـعى إلى موافقـة توقعـات المحللـين المـاليين والأطـراف ذات المصـلحة بهـدف زيـادة سـعر سـهم المؤسسـة في السـوق المـالي وتعزيـز مصـداقية الإدارة ، وبالتـالي تجنيـب المؤسسـة لمعاقبـة السـوق المـالي أو مـا يصـطلح عليـه بتكـاليف التقاضـي الـتي تكـون ناجمـة عن إرسال إشارات خاطئة[1].

الفرع الثالث : دراسات اثر اختيار السياسات المحاسبية على السوق المالي.

لقـد قـدمت العديـد مـن الدراسـات أدلـة علـى أن التغـيرات في أسـعار الأسـهم في السـوق المـالي تـرتبط ارتباطـا وثيقـا باتجـاه الـربح المحاسـبي المعلـن عنـه وبالتـالي تحقيـق أهـداف المؤسسـة مـن السـوق الماليـة ومن هذه الدراسات نجد :

دراسـة (Ball&Borwn) سـنة 1986 م : حيـث ركـزت علـى إشـارة العائـد وافترضـت وجـود ارتبـاط ذات دلالـة إحصـائية بـين إشـارة الـربح المحاسـبي غـير المتوقـع وإشـارة عائـد السـوق غـير العـادي للسـهم ، وتوصـلت الدراسـة إلى أنـه إذا كانـت إشـارة الـربح المحاسـبي غـير المتوقـع موجبـة أي أن الـربح المحاسـبي الفعلـي يفـوق الـربح المحاسـبي المتوقـع فـإن إشـارة عائـد السـوق غـير العـادي للسـهم سـوف تكـون موجبة [2].

ويـرى (Dechow&Skinner) سـنة 2000 م : أن العـروض العامـة للأسـهم تعتـبر مـن أهـم داوفـع إختيـار الإدارة للسياسـات المحاسـبية ينـتج عنهـا إظهـار مسـتويات مـن الأربـاح مـن أجـل نقـل ملكيـة الأسهم إلى المستثمرين مما يتيح لها تحقيق مكاسب ذاتية أو للمؤسسة [3].

---

[1] ELI BARTOV, DAN GIVOLY, CARLA HAYN, **the rewards to meeting or beating earnings expectations**, *working paper,october* 2000, p 1, available from : http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=332043 , (11-02-2015).

[2] علي يوسف، أثر إستقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 28 ،العدد الثاني، 2012 ، ص:231.

[3]MOHAMED CHABCHOUB, MANSOUR MRABET, **gestion du resultat et introduction en bourse : cas des entreprises tunisiennes.** "*comptabilite et environnement* ", may 2007, france,p, p 4. From https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00544954/document . Historique de navigation:(05-02-2015)

كمـا توصـلت دراسـة (Bartov وآخـرون 2000 م) إلى أن السـوق المـالي يقـوم بمكافئـة المؤسسـة الـتي تحقـق أو تجـاوز توقعـات المحللـين المـاليين ، فالعائـد علـى الأسـهم في المؤسسـة الـتي نجحـت في تحقيـق أو تجـاوزت توقعـات المحللـين المـاليين أعلـى مقارنـة بالمؤسسـات الـتي فشـلت في تحقيـق أو تجـاوز المحللين نظرا لمعاقبة السوق لها[1].

ومـا سـبق فـإن السـوق المـالي يفـرض علـى المؤسسـات محـددات عنـد اختيارهـا للطـرق والسياسـات المحاسبية مـن اجـل إعـداد القـوائم الماليـة، قـد تكـون هـذه المحـددات مـن أجـل شـراء الشـركة بقيمـة منخفضـة ، أو زيـادة قيمـة الأسـهم المعروضـة للاكتتـاب، كمـا قـد تكـون لتتناسـب مـع تنبـؤات المحللـين المـالين أو تنبـؤات الإدارة نفسـها، وذلـك لمنـع حـدوث أي تقلبـات أو تذبـذبات في أسـعار أسـهم المؤسسـة في المـدى القصير، بهدف الحصول على مكافئة من السوق المالي وتجنب العقوبات.

[1] ELI BARTOV, DAN GIVOLY, CARLA HAYN, Op.cit., p 2.

المطالب الثالث: تطبيق آليات الحوكمة .

لما كان السبب الرئيسي لانهيار الشركات الكبرى هو الاختيار غير المناسب للسياسات المحاسبية والتي تختار بدافع الإنتهازية من طرف إدارة تلك الشركات باغتنام حريتها في الاختيار لبعض السياسات وفرصة عدم تماثل المعلومات بينها وبين الأطراف الأخرى ، وجب البحث عن حلول لمثل هذه التصرفات ومن بينها نظام حوكمة الشركات، لذا سنبين في هذا المطلب ماهية حوكمة الشركات والمبادئ التي تقوم عليها ومن تم دور آليات حوكمة الشركات في التحكم في طريقة اختيار السياسات المحاسبية المثلى .

الفرع الأول مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات.

قبل التطرق لدور آليات الحوكمة في التحكم في إختيار السياسات المحاسبية لبدا من معرفة مفهوم حوكمة الشركات وما هي المبادئ التي تقوم عليها .

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد هناك اتفاق عام على مفهوم أو تعريف واحد للحوكمة أو حوكمة الشركات، بل هناك مفاهيم متعددة بتعدد توجهات و تخصص من تناولوا هذا الموضوع بالدراسة و البحث، ويمكن استعراض بعض التعاريف لحوكمة الشركات كما يلي:

يعرف (حماد) الحوكمة بأنها: النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و الوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية و النزاهة والشفافية [1].

وتعنى الحوكمة أسلوب التسيير الرشيد، مما يعني التحكم بكافة العلاقات السلوكية للمنظمة و المتعاملين معها و هي عبارة عن القوانين و المعايير المحددة للعلاقة بين الإدارة من جهة و حملة الأسهم و أصحاب المصالح آو الأطراف المرتبطة بالشركة من جهة أخرى[2] .

وتعتبر منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية الحوكمة بأنها:مجموع من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة و حملة الأسهم و غيرهم من المساهمين [3] .

1 طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات ، مرجع سابق ، ص: 03.

2 مجدوب محمود سامي: دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و أثرها على جودة القوائم المالية، بحث مقدم في مؤتمر الاسكندرية ايام8-10 سبتمبر 2005، ص84.

3 جبار عبد الرزاق ، الإلتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي ، حالة شمال إفريقيا ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد السابع ، الجزائر ،2009، ص: 76.

مـن خـلال التعـاريف المقدمـة لحوكمـة الشـركات، يمكـن القـول بـأن هنـاك مـدخلين لتحديـد مفهـوم حوكمة الشركات [1].

✓ المـدخل الأول: وهـو مـدخل المسـاهمين الـذي يهـتم بتعظـيم حقـوق المسـاهمين، مـن خـلال التركيز على زيادة ربحية الأسهم.

✓ المـدخل الثـاني: وهـو مـدخل الأطـراف ذات العلاقـة بالشـركة مـن إدارة ومـلاك، عمـلاء، دائنـين، هيئـات حكوميـة، مسـتثمرين، عمـال...الخ، والـذي يهـتم بتحقيـق مصـالح جميـع الأطـراف ذات العلاقة بالشركة.

ويعتـبر المـدخل الثـاني هـو الأشمـل في التعبـير عـن مفهـوم حوكمـة الشـركات، ذلـك لأنـه يركـز علـى البيئـة والظـروف المختلفـة المحيطـة بالشـركة الاقتصـادية والقانونيـة والاجتماعيـة والمحاسـبية والأخلاقيـة، عـلاوة علـى ذلـك فهـو يهـدف إلى تعزيـز: أداء الشـركات والإفصـاح عـن المعلومـات الخاصـة ، المسـاءلة والشـفافية والعدالـة بـين جميـع المسـاهمين، وتعظـيم مصـلحة المسـاهمين علـى المـدى الطويـل مـع مراعـاة مصـالح الأطـراف الأخرى.

و بالتـالي يمكننـا أن نسـتخلص مـن التعـاريف السـابقة أن حوكمـة الشـركات هـي نظـام يهـتم بتنظـيم التطبيقـات والممارسـات السـليمة للقـائمين علـى إدارة الشـركة ، مـن خـلال العديـد مـن المبـادئ و الإجراءات التي تعمل معا على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

ثانيا:مبادئ حوكمة الشركات.

إن التطبيـق السـليم للحوكمـة يتطلـب الالتـزام بمجموعـة مـن المبـادئ الـتي تشـكل القواعـد الأساسـية للممارسـة الإداريـة الرشـيدة، و قـد حـددت هـذه المبـادئ مـن قبـل العديـد مـن البـاحثين والكتـاب المنظمـات علـى غـرار مركـز المشـروعات الدوليـة الخاصـة ، لجنـة بـازل للرقابـة المصـرفية العالميـة والمنظمـة الدوليـة لهيئـات الأوراق الماليـة ، إلا أننـا نكتفـي بمبـادئ منظمـة التعـاون الاقتصـادي و التنميـة عـام 1999، والتي تمت إعادة صياغتها عام 2004، و يمكن تلخيص هذه المبادئ فيما يلي[2]:

1 محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاستها على سوق الأوراق المالية، مقالة متوفرة على الموقع الإلكتروني : http://islamfin.go-forum.net/t2072-topic ، أطلع عليها بتاريخ:2014/06/04.

2 علي عبد الباسط كمون ، حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية ، مجلة المحاسبة ، العدد 55 ، 2012 ، السعودية ، ص:19.

1. **تـوافر إطـار فعـال لحوكمـة الشـركات:** يجـب أن يتضـمن إطـار حوكمـة الشـركات تعزيـز شـفافية الأسـواق وكفاءتهـا وأن يكـون متناسـقا مـع القـوانين، وأن يحـدد بوضـوح توزيـع المسـؤوليات فيمـا بـين الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية

2. **حقـوق المسـاهمين:** و يتحقـق هـذا المبـدأ مـن خـلال ممارسـة الحـق في تسـجيل و نقـل ملكيـة الأسـهم، حضـور الجمعيـة العامـة و التصـويت و انتخـاب مجلـس الإدارة، الحصـول علـى المعلومـات بشـكل منتظم و في التوقيت المناسب، ممارسة الرقابة، الحصول على العائد من الأرباح.

3. **المسـاواة بـين المسـاهمين في المعاملـة:** و تعـني المسـاواة بـين جميـع المسـاهمين، ضـمن كـل فئـة، مـن حيـث ضـمان الحقـوق السـابقة الـذكر، و ذلـك بتـوفير المعلومـات اللازمـة لهـم، ومعـاملتهم بصـورة متكافئة، و تعويضهم في حالات التعدي على حقوقهم.

4. **دور أصـحاب المصـالح:** و هـؤلاء هـم مـالكو السـندات، البنـوك، الـدائنون، المـوردون، العملاء، العمال، إذ يجب أن يكون لهؤلاء دور فعال في الرقابة على أداء الشركة، مع ضمان حقوقهم.

5. **الإفصـاح و الشـفافية:** و يتمثـل في دقـة و شموليـة الإفصـاح عـن المعلومـات المرتبطـة بـالقوائم الماليـة و كـذا أداء الشـركة، و ذلـك وفقـا لمعـايير المحاسـبة و المراجعـة الدوليـة (IFRS) ، أو القواعـد المحاسبية المطبقة، مع ضرورة ضمان توفير قنوات توصيل المعلومات في الوقت المناسب لمستخدميها.

6. **مسـؤوليات مجلـس الإدارة:** و يتمثـل هـذا المبـدأ في ضـرورة تحديـد هيكـل مجلـس الإدارة و المهـام المسـندة للأعضـاء، بمـا فيهـا تـوفير المعلومـات اللازمـة و الموثـوق بهـا، و الالتـزام بـالقوانين و تحقيـق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

الفرع الثاني: دور آليات حوكمة الشركات في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية.

هنـاك مجموعـة مـن الآليـات يركـز عليهـا نظـام حوكمـة الشـركات و الـتي مـن شـأنها إنجـاح تطبيـق الحوكمـة و المسـاهمة في تحقيـق جـودة المعلومـات المحاسـبية وذلـك بترشـيد اختيـار السياسـات المحاسـبية ومـن أهم الآليات نجد:

أولا: جودة أداء مجلس الإدارة.

تشـير مبـادئ منظمـة التعـاون الاقتصـادي و التنميـة (2004 OECD) إلى ضـمان حقـوق أصـحاب المصـلحة مـع الشـركات، و إلى ضـمان التـزام مجلـس الإدارة بمسـؤولياته فيمـا يتعلـق بالتوجـه الإسـتراتيجي للشـركة، ومراجعـة اسـتراتجياتها وأهـدافها وكيفيـة قيـاس مـدى تحقيـق هـذه الأهـداف ، ومـن هنـا فـإن تطـوير أداء القـائمين علـى إدارة الشـركات مـن أجـل الارتقـاء بجـودة أداء مجلـس الإدارة ،وذلـك مـن خـلال تميـز هيكـل مجلـس الإدارة و اللجـان التابعـة لـه بخصـائص جيـدة مثـل دعـم الاسـتقلال و تـوافر

المهنيـة و الخـبرة العمليـة بأنشـطة الشـركة و عملياتهـا مـا يسـمح بتفعيـل مهمـة مجلـس الإدارة الإشـرافية و الرقابية نحو تحسين جودة ممارسات حوكمة الشركات من قبل الأطراف المهتمة بها[1].

و بالتـالي نسـتطيع القـول أنـه يجـب أن تتـوفر في أعضـاء مجلـس الإدارة بعـض المهـارات و المـؤهلات الـتي تمكـنهم مـن القيـام بواجبـاتهم و أن تكـون موزعـة علـى نحـو متـوازن بيـنهم لتحقيـق الفعاليـة، و تـوفير الخـبرة اللازمـة للمجلـس، و لـيس مـن الضـروري أن تتـوفر في كـل عضـو مـن الأعضـاء جميـع المهـارات المطلوبـة فهـذا يـدعم جـودة الأداء الأمـر الـذي مـن شـأنه أن يسـهم في تحقيـق جـودة أداء حوكمـة الشركات، ومن تم المساهمة في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية.

ثانيا: جودة أداء المراجعة الخارجية .

أصـبح دور المراجعـة الخارجيـة جـوهري وفعـال في مجـال حوكمـة الشـركات لأنـه يحـد مـن التعـارض بـين المـلاك وإدارة الوحـدة الاقتصـادية(القضـاء علـى مشـكل الوكالـة) ،كمـا أنـه يحـد مـن مشـكلة عـدم تماثـل المعلومـات (بـين المسـيرين و المسـاهمين خاصـة)، ويحـد مـن مشـكلة الانحـراف الخلقـي في الوحـدات الاقتصـادية، ومنـه فالمراجعـة الخارجيـة تمثـل ضـمانا أكـبر حـول مصـداقية مخرجـات النظـام المحاسـبي في المؤسسـات الإقتصـادية، وهـذا في ظـل تمتـع المراجـع الخـارجي بالإسـتقلالية والحيـاد في الـرأي وإعتمـاده الكبـير علـى المعـايير المتعـارف عليهـا والمقبولـة قبـولا عامـا كمعيـار لمصـداقية المعلومـات المحاسـبية وتمثيلهـا العـادل لوضـعية المؤسسـة، وبالتـالي تحقيـق جـودة المراجعـة الخارجيـة، وتعـني جـودة المراجعـة الخارجيـة زيـادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلال المراجع[2].

ومنـه فـإن جـودة المراجعـة الخارجيـة تعـني التـزام المراجـع بالمعـايير المهنيـة للمراجعـة ، و قواعـد و آداب السـلوك المهـني، و إرشـادات المراجعـة، و القواعـد و الإجـراءات الـتي تصـدرها المنظمـات المعنيـة بمهنـة المراجعـة و المحافظـة علـى حيـاد مراجـع الحسـابات و نزاهتـه و اسـتقلاله ، الأمـر الـذي يسـتوجب معـه العمـل علـى جـودة أداء المراجعـة الخارجيـة ، ممـا يـنعكس بالإيجـاب علـى جـودة أداء حوكمـة الشـركات باعتبارها تمثل إحدى آليات الحوكمة[3].

ثالثا: دور لجنة المراجعة.

لجنـة المراجعـة لجنـة منبثقـة عـن مجلـس إدارة الشـركة تقتصـر عضـويتها علـى الأعضـاء غـير التنفيـذيين ممـن لـديهم خـبرة بمجـال المحاسـبة والمراجعـة، وتشـتمل مسـؤولياتها علـى مراجعـة المبـادئ والسياسـات المحاسـبية المعتمـدة في إعـداد التقـارير الماليـة، ومراجعـة الإفصـاح في التقـارير الماليـة المنشـورة والتأكـد مـن

[1] عدنان بن حيدر بن درويشن، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ، إتحاد المصارف العربية ، الكويت ، 2007 ، ص:45.

2 سمير كامل محمد عيسى ،"أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد 2، المجلد رقم 45 ، يوليو 2008،ص 2.

3 عيد بن حامد معيوف الشمري ، نموذج رقابي مقترح لقياس جودة أداء الحوكمة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، أطروحة دكتورة ، تخصص محاسبة ، جامعة دمشق ، 2011 ، ص : 37-42.

كفايتهـا وملاءمتهـا لمسـتخدميها، ودعـم اسـتقلال المراجـع الخـارجي ومناقشـته بنتـائج المراجعـة، وتقيـيم كفـاءة المراجـع الـداخلي ودعـم اسـتقلاله، ومراجعـة الالتـزام بتطبيـق قواعـد الحوكمـة، والتأكـد مـن ملاءمـة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة[1].

ومـا سـبق نسـتنج أن إدارة المؤسسـة عنـد اختيارهـا لسياسـات محاسـبية مناسـبة تنـتج تقـارير ماليـة موثوقـا بهـا خاليـة مـن الاحتيـال والتضـليل، وذلـك مـن خـلال إيجـاد جهـة إشـرافية رقابيـة تعمـل إلى جانـب الإدارة وتتـولى مجموعـة مـن المهـام منهـا مراجعـة السياسـات المحاسـبية المطبقـة وتقـديرات الإدارة بمـا يحقـق أهـداف المؤسسـة ، هـذه الهيئـة هـي لجنـة المراجعـة ، وبالتـالي تعتـبر لجنـة المراجعـة مـن أهـم المحـددات الـتي تتحكم في اختيار الإدارة لسياستها المحاسبية والإفصاح عنها.

رابعا: الإستثمار المؤسسي .

يعتـبر الاسـتثمار المؤسسـي عـن طريـق هيكـل الملكيـة وخصوصـا الملكيـة المؤسسـية كآليـة مـن آليـات حوكمـة الشـركات، والـتي يمكـن أن تلعـب دورا هامـا في الرقابـة علـى سـلوك الإدارة التنفيذيـة للشـركة والحـد مـن قـدرتها علـى القيـام بالتصـرفات الإنتهازيـة مـن خـلال اختيـار السياسـات المحاسـبة لتحقيـق مصـالحها الخاصـة علـى ظهـر الأطـراف الأخـرى ذات العلاقـة بالشـركة، وبالتـالي إنشـاء قـوائم ماليـة تتميـز بالمصـادقية والشفافية وتعكس الأداء الحقيقي للشركة .

وهنـا تـبرز أهميـة الملكيـة المؤسسـية أو الإسـتثمار المؤسسـي في تفعيـل دور هيكـل الملكيـة كأليـة لحوكمـة الشـركات وأداء دور رقـابي أكثـر فاعليـة مقارنـة مـع المسـتثمرين مـن الأفـراد في ضـوء ضـخامة حجـم إسـتثماراتها ومـن ثم تركـز ملكيـة أسـهم الشـركة في يـد عـدد محـدود مـن تلـك المؤسسـات وكـذا في ضـوء مـا تتميـز بـه تلـك المؤسسـات مـن معرفـة ودرايـة ، فمؤسسـات الإسـتثمار (البنـوك ، شـركات التـأمين ، صـناديق الإسـتثمار ، صـناديق المعاشـات ، وغيرهـا) بوسـعها أن تلعـب دورا أساسـيا في حوكمـة الشـركات والرقابـة علـى سـلوك الإدارة بمـا يترتـب عليـه زيـادة جـودة القـوائم الماليـة المنشـورة لتلـك الشـركات مقارنـة مـع المستثمرين الأفراد.

ومنـه فـإن نسـبة ملكيـة مؤسسـات الاسـتثمار في أسـهم الشـركة يعتـبر عـاملا مهمـا في اختيـار إدارة الشـركات لسياسـات محاسـبية ينـتج عنهـا قـوائم ماليـة تعكـس الأداء الحقيقـي للشـركة يمكـن الاعتمـاد عليهـا مـن طـرف مختلـف الأطـراف المهتمـة بالمؤسسـة ، وذلـك للـدور الـذى يمكـن أن تلعبـه تلـك المؤسسـات في حوكمـة الشـركات والرقابـة علـى سـلوك الإدارة التنفيذيـة سـواء بصـورة مباشـرة مـن خـلال دورهـا الفاعـل في الجمعيـة العامـة للمسـاهمين أو دورهـا في تفعيـل الآليـات الأخـرى للحوكمـة في الشـركة كمجلـس الإدارة ولجانـه المختلفـة وكـذا مراجـع الحسـابات ، أو بصـورة غـير مباشـرة مـن خـلال تأثيرهـا علـى بيئـة المعلومـات المحيطة بالشركة وكذا طبيعة العلاقة بين الربح المحاسبي وأسعار أو عوائد الأسهم في السوق.

1 محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذين ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص: ص:143

خامسا: دور ركائز حوكمة الشركات في ترشيد إختيار السياسات المحاسبية.

مــن خــلال ركــائز الحوكمــة، والمتمثلــة في إدارة المخــاطر، الإفصــاح والرقابــة، يمكــن تشــكيل خطــا دفاعيــا أمــام ممارســات المحاســبة ذات الــدوافع الإنتهازيــة مــن طــرف إدارة المؤسســة ، إذ يمكــن لإدارة المخــاطر أن تجنــب الشــركة الوقــوع في الأزمــات الــتي يمكــن أن تســببها ســوء إختيــار السياســات المحاســبية علــى كــل مــن لهــم مصــلحة بالمؤسســة ،كمــا أن تحقيــق متطلبــات الإفصــاح المحاســبي يعمــل علــى إرســاء الثقــة في البيانــات الماليــة للشــركة ويعــزز منــاخ الشــفافية، ويمكــن للرقابــة المحاســبية الفعالــة بآلياتهــا الداخليــة والخارجيــة أن تضــمن لنا مساءلة مستمرة للمؤسسة[1] .

ومــا ســبق فــإن ركــائز الحوكمــة الــثلاث والمتمثلــة في إدارة المخــاطر، الإفصــاح والرقابــة ، لا يمكنهــا تحقيــق ذلــك الــدور مــا لم تتفاعــل فيمــا بينهــا تفــاعلا ايجابيــا، إذ يمكــن اعتبــار ركيــزة الرقابــة والــتي تتــدخل فيهــا الآليــات الرقابيــة الداخليــة والخارجيــة لتفعيــل المســاءلة ضــرورية لإتمــام عمليــة إدارة المخــاطر وبالتــالي تجنــب الأزمــات، وضــمان حقــوق أصــحاب المصــالح، كمــا تعــد ضــرورية أيضــا لإحكــام وضــبط عمليــة الإفصــاح لإرســاء منــاخ الشــفافية، وتجنــب حــالات عــدم التأكــد، وبالتــالي يمكــن القــول أن التفاعــل الايجــابي بــين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي.

ومنــه نســتنتج أنــه مــن أجــل الإختيــار المناســب للسياســات المحاســبية، يمكــن الإســتعانة بنظــام حوكمــة الشــركات والــذي يهــتم بتنظــيم التطبيقــات والممارســات الســليمة للقــائمين علــى إدارة الشــركة ، مــن خــلال العديــد مــن المبــادئ و الإجــراءات الــتي تعمــل معــا علــى تحقيــق مصــالح جميــع الأطــراف ذات العلاقــة بالشــركة، ومــن أهــم آليــات نظــام الحوكمــة نجــد :جــودة أداء مجلــس الإدارة والمراجعــة الخارجيــة وكــذا أهميــة لجنــة المراجعــة في تفعيــل حوكمــة الشــركات بالإضــافة إلى الــدور الرقــابي مــن طــرف الإســتثمار المؤسســي ، وفي الأخــير التركيــز علــى تفعيــل ركــائز الحوكمــة الــثلاث والمثمتلــة في إدارة المخــاطر والإفصــاح والشــفافية مــع الرقابة من خلال الآليات المذكور سابقا .

وفي الأخــير فنظــام حوكمــة المؤسســات يعتــبر مــن أهــم المحــددات البيئيــة لإختيــار السياســات المحاســبية مــن طــرف المؤسســات ، مــع محــدد درجــة الــتحفظ المحاســبي ، وكــذا المحــددات المرتبطــة بالســوق المــالي ، وبخــلاف هــذه المحــددات توجــد محــددات بيئيــة كثــيرة تناولتهــا دراســات ســابقة ، علــى غــرار العــرف المحاســبي و نــوع القطــاع ودرجــة إســتقلال المراجــع ،...الخ، حيــث يــتم إختيــار العوامــل المحــددة حســب ظروف ومعلومات كل من بيئة وعينة الدراسة .

[1] أمينة فدوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 ،أطروحة دكتورة منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة باجي مختار ،عنابة، الجزائر،2014 ،ص:198.

خلاصة الفصل

مـن اجـل إعـداد القـوائم الماليـة وعرضـها للمسـتفيدين منهـا تتبـع الإدارة مجموعـة مـن الإسـتراتجيات والأسـاليب تراهـا مناسـبة في ظـل الحريـة الـتي تتمتـع بهـا في اختيـار وتطبيـق الطـرق والبـدائل المحاسـبية، إلا أن اتخاذ قرار الاختيار يتأثر بمجموعة من المحددات والعوامل و التي ارتأينا تقسيمها إلى :

- المحـددات التعاقديـة : وهـي الـتي تنشـأ نتيجـة العقـود الـتي تبرمهـا إدارة الشـركة مـع أطـراف خارجيـة، وتتمثـل في: عقـود حـوافز ومكافـآت الإدارة، وتشـمل المرتبـات والأجـور والحصـول علـى عوائـد أسـهم الملكيـة ، وتحقيـق الأمـن الـوظيفي والعقـود الـتي تنشـأ نتيجـة الالتزامـات الضـمنية مـع كـل مـن المـوردين والزبـائن وكـذا المـوظفين ، كمـا يلجـأ المقرضـون إلى إبـرام عقـود بيـنهم وبـين إدارة المؤسسـة مـن أجـل الإيفـاء بالتزاماتها .

- المحـددات التنظيميـة : تتمثـل في الضـغط السياسـي وتـأثير التشـريعات الحكوميـة علـى المؤسسـة نتيجـة صـدور قـرارات سياسـية، أو مـا تقـوم بـه الدولـة مـن إجـراءات تنظيميـة أو مـا تسـنه مـن تشـريعات مـن شـأنها أن تـؤثر في قيمـة المؤسسـة أو تحـول الثـروة مـن المؤسسـة إلى الأطـراف الأخـرى ذوي المصـالح في المؤسسـة، هـذا مـا يخلـق حـافز لـدى إدارة المؤسسـات لمواجهـة مثـل هـذه التـدخلات الحكوميـة بتوظيـف العديد من الآليات الدفاعية، وذلك لتجنب التكاليف السياسية وتخفيض الضرائب أو الإعفاء منها.

- المحـددات البيئيـة المرتبطـة بالممارسـة المحاسـبية :تتعـدد المحـددات البيئيـة وهـذا لتعـدد تأثيرهـا وتأثرهـا بـالقوائم الماليـة للمؤسسـة، إلا أننـا إخترنـا أهمهـا والمتمثلـة في : درجـة الـتحفظ المحاسـبي وهـو يـدل علـى سـلوك المحاسـب مـن اختيـار السياسـات المحاسـبية (مـتحفظ أم منـدفع)، كمـا تعتـبر أسـواق المـال مـن أهـم المحـددات لاختيـار السياسـات المحاسـبية وخاصـة في الـدول الـتي تعتمـد علـى الأسـواق الماليـة في تمويـل احتياجاتهـا، بالإضـافة إلى نظـام حوكمـة الشـركة ومـدى تـأثيره علـى المؤسسـات لترشـيد اختيـار السياسـات المحاسبية .

ويلاحظ أن محـددات التنظيم الحكـومي تـؤدي لسياسـات تخفيض الـربح بينمـا محـددات التعاقديـة تـؤدي لاختيـار سياسـات زيـادة الأربـاح، بالإضـافة إلى المحـددات البيئيـة فمنهـا مـا يسـتلزم تخفيـض الأربـاح ومنهـا مـا يؤيـد زيـادة الأربـاح، ويكـون علـى الإدارة المفاضـلة بـين تلـك الآثـار واختيـار السياسـة الـتي تـؤدي تخفيـض تكلفـة هـذه المحددات إلى أقل حد ممكن.

كمـا أن هـذه المحـددات تتفـاوت مـن حيـث الأهميـة ودرجـة التـأثير في اختيـار الطـرق والسياسـات المحاسـبية وهـذا مـا سـنختبره في الدراسـة التطبيقيـة مـن خـلال تطـوير نمـوذج إحصـائي يبـين درجـة أهميـة تـأثير هذه المحددات على اختيار السياسات المحاسبية والتنبؤ بها .

الفصل الرابع

السياسات المحاسبية في الجزائر

تمهيـــــد

تم التطـرق في الفصـلين السـابقين الثـاني والثالـث إلى كـل مـن السياسـات المحاسـبية والعوامـل المـؤثرة فيهـا مـن جانـب نظـري تم مـن خلالهمـا تحديـد السياسـات الـتي يمكـن لـلإدارة أن تختارهـا لتحقيـق أهـداف معينـة تحـت ظـروف وعوامـل مختلفـة ، والتطـرق إلى الدراسـات الـتي إختـبرت هـذه العوامـل ونتائجهـا علـى إختيـار هـذه السياسـات المحاسـبية ، وهـذا علـى مسـتوى عـام ، إلا أن السياسـات المحاسـبية تـرتبط و تطبـق عـادة في بيئـة معينـة او مجتمـع معـين ، كمـا أن الوسـائل التطبيقيـة قـد تخضـع لمحـددات و عوامـل يجـب أن تأخذ في الاعتبار البيئة التي تطبق فيها.

وبمـا أن الدراسـة سـتطبق علـى المؤسسـات الإقتصـادية بـالجزائر وجـب التعـرف علـى واقـع السياسـات المحاسـبية في الجزائـر، وذلـك بـالتطرق للواقـع المحاسـبي مـن خـلال التطـور التـاريخي للتشـريعات المحاسـبية بالإضـافة إلى البيئـة المحاسـبية والـتي لهـا تـأثير مباشـر علـى هـذه السياسـات كالمؤسسـات والنظـام المصـرفي والبورصـة ومهنـة المحاسـبة وكـذا المنظمـات المشـرفة علـى المهنـة ليتسـنى لنـا تقـديم النظـام المحاسـبي المـالي والـذي هو أساس و مرجع السياسات المحاسبية في الجزائر حاليا .

ومنه فيمكن تقسيم الفصل التالي كما يلي :

المبحث الأول : التطور التاريخي للتشريع المحاسبي في الجزائر

المبحث الثاني : البيئة المحاسبية الجزائرية

المبحث الثالث : النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول : التطور التاريخي للتشريع المحاسبي في الجزائر.

لقـد مـر الإطـار المحاسـبي بتحـولات عـدة، بـدءا مـن فـترة الاسـتعمار حيـث اعتمـد المخطـط المحاسـبي العـام (PCG) الذي فرض بقوة المستعمر، أما منذ الاستقلال فيمكن تقسيمه إلى ثلاث فترات أساسية وهي:

المطلب الأول: فترة ما بعد الاستقلال من سنة 1962 م إلى سنة 1975 م.

تجنبا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم:157/62 بتاريخ 1962/12/31 والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية ، وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام (PCG)، كان هذا الإطار التشريعي كافيًا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة حيث كان يهدف إلى جعل المحاسبة أداة فعالة للتسيير الخاص بالمؤسسات الاقتصادية من أجل تزويد الاقتصاد بالإحصائيات الضرورية من أجل دراسة كيفية توزيع الدخول الوطنية ، وكذا لمواجهة المنافسة ، إلا أن المخطط المحاسبي العام (PCG) كان يحتوى على عدة نقائص من منطلق الاختيارات الاقتصادية المتخذة من طرف الجزائر في ذلك الوقت [1].

وفي الفـترة الممتـدة مـن 1969إلى 1973تم التحضـير لإعـداد المخطـط المحاسـبي الـوطني حيـث كلفـت السـلطات السياسـية سـنة 1969 وزارة الماليـة بـالانطلاق في هـذه المحاولـة، و قـدمت وزارة الماليـة حصـيلة عملهـا سـنة 1970 ، و لكـن بسـبب عـدم كفايـة الفـترة المحـددة مـن أجـل القيـام بهـذا العمـل لم تـنجح وزارة المالية في مهمتها.

بعـدها تم تأسـيس المجلـس الأعلـى للمحاسـبة، وذلـك في نهايـة سـنة 1971 م، والـذي يشـرف علـى تنظـيم مهنـة المحاسـبة والخبـير المحاسـب في الجزائـر، مـن خـلال الأمـر رقـم 82/71 الصـادر بتـاريخ 1971/12/29، كمـا كلـف المجلـس الأعلـى للمحاسـبة بإنشـاء مخطـط محاسـبي وطـني يحـل محـل المخطـط العـام الفرنسـي، و ذلـك بالاسـتعانة بخـبراء أجانـب مـن فرنسـا وتشيكسـلوفاكيا، وقـد تمكـن الفريـق مـن إرسـاء ، نظام محاسبي يتماشى و التوجه الاشتراكي للجزائر في تلك الفترة.

وفي شـهر نـوفمبر مـن سـنة 1973 م قـد تم تبـني المخطـط الجديـد PCN مـن طـرف المجلـس الأعلـى للمحاسبة بعد فحص المشروع ، تلاه صدور الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975. [2]

[1] حمادي نبيل ، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقادية ، مذكرة ماجستير منشورة ،جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم النقود والمالية ، الجزائر ، 2004 ، ص :74.

[2] بورويسة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة قسنطينة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2010 ، ص :155.

المطلب الثاني: فترة الإقتصاد الموجه من سنة 1975 م إلى سنة 2001م.

إن القـانون الجزائـري الـذي نـص علـى الاسـتمرار بالعمـل بالتشـريعات الفرنسـية كـان هدفـه إعطـاء الوقـت الكـافي للبـدء في صـدور التشـريعات الوطنيـة، لهـذا فقـد تميـزت فـترة السـبعينات بإصـدار المنظومـة القانونية الجزائرية خاصة: القانون المدني ، القانون التجاري ، القانون الجزئي ، القانون الضريبي [1].

توجـت الجهـود السـابقة بإصـدار المخطـط المحاسـبي الـوطني بموجـب الأمـر 75-35 الصـادر في 29 أفريـل 1975 والـذي يسـري مفعولـه ابتـداء مـن 01 جـانفي 1976 ، ويعتـبر المخطـط المحاسـبي الـوطني أول خطـوة في مجـال ضـبط و تنظـيم الممارسـة المحاسـبية في الجزائـر بعـد الإسـتقلال ، حيـث جـاء ليحـل محـل المخطـط المحاسـبي الفرنسـي السـائد منـذ سـنة1957 ، والـذي كـان يعتـبر الـربح هـو الهـدف الأساسـي المحـدد و الموجـه للسياسـات الاقتصـادية علـى المسـتويين الكلـي و الجزئـي و العمـل علـى ضـمان الاسـتمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب[2] .

وبعـد ذلـك صـدر المرسـوم الـوزاري المتعلـق بكيفيـة تطبيـق المخطـط المحاسـبي الـوطني في : 1975/06/23 ، والـذي تضـمن: طبيعـة التنظـيم والتسـيير المحاسـبي، الحسـابات ومجموعهـا وأرقامهـا، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي[3].

وقـد طبـق المخطـط المحاسـبي الـوطني علـى جميـع المؤسسـات وذلـك حسـب مـا جـاء في نـص المـادتين 01 و02 من الأمر 75-35[4].

المـادة الأولى: يكـون المخطـط المحاسـبي الـوطني إلزاميًـا ابتـداء مـن أول جـانفي 1976 وذلـك بالنسـبة ل:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- شركات الاقتصاد المختلط.
- المؤسسات الخاضعة لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

[1] حميداتو صالح ، بوقفة علاء ، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، يومي :05-06/ماي/2013 ، جامعة الوادي ص : 4.

[2] دشاش ام الخير ، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية ، مذكرة ماجستير مشورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة 2010 ، ص: 155.

[3] مداني بن بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، بالتطبيق على حالة الجزائر ، أطروحة دكتورة منشورة ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر، 2004 ، ص 148.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد رقم 37 المؤرخة في : 1975/05/09 ، ص 502.

وحسـب هـذا الأمـر يمكـن مـد نطـاق تطبيـق المخطـط الحاسـبي الـوطني علـى مؤسسـات أخـرى غـير مـذكورة أعـلاه بعـد أخـذ رأي وزيـر الوصـاية المعـني، كمـا تم تحديـد كيفيـة تطبيـق المخطـط الـوطني للمحاسـبة بموجـب قـرار صـادر عـن وزيـر الماليـة حيـث يجـب اسـتعمال العملـة الوطنيـة و حسـب طريقـة القيـد المـزدوج مـع فصـل العمليـات الحاصـلة علـى المسـتوى الـوطني عـن تلـك الحاصـلة في الخـارج، إضـافة إلى عـدم إجـراء مقاصـة بين الحسابات و الاستناد إلى وثائق تبريرية تستجيب لبعض الشروط.

المـادة الثانيـة: يصـبح المخطـط الـوطني المحاسـبي سـاري المفعـول علـى قطاعـات النشـاط الخاصـة وذلـك بموجـب قـرار صـادر عـن وزيـر الماليـة بعـد أخـذ رأي المجلـس الأعلـى للمحاسـبة، طبقًـا لأحكـام المـادة 38 مـن الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971.

وفي الثمانينـات تحـول المجلـس الأعلـى للمحاسـبة إلى المجلـس العـالي لتقنيـات المحاسـبة (CSTC) ، و استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة، فإنه تم إصدار مخططات محاسبية قطاعية وتتمثل في [1]:

القطـاع الفلاحـي سـنة1987، قطـاع التأمينـات سـنة1987، قطـاع البنـاء و الأشـغال العموميـة سـنة 1988، قطاع السياحة سنة 1989 .

و هـي بمثابـة تكييـف للمخطـط المحاسـبي الـوطني مـع مجموعـات مـن المؤسسـات يجمعهـا نفـس النشـاط، و يـتم مـن خلالهـا مناقشـة مشـاكل التسـيير المتعلقـة بطبيعـة النشـاط و كـذلك بنيـة الذمـة، طبيعـة و مدة دورة الإستغلال و معالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية للمحاسبة.

في سـنة 1988 بـدء التفكـير في تغيـير الـنهج الاقتصـادي المتبـع مـن اقتصـاد إداري موجـه إلى اقتصـاد تـتحكم فيـه وتسـيره قـوى السـوق، وهنـا بـدأت تظهـر محدوديـة المخطـط المحاسـبي الـوطني للتكفـل بالانشـغالات الجديـدة ، حيـث شـرع في بدايـة التسـعينات بإدخـال إصـلاحات وتعـديلات علـى هـذا المرجـع المحاسـبي، خاصـة علـى شـكل نصـوص تطبيقيـة لمحاسـبات قطاعيـة، ومـن أهـم المحاسـبات القطاعيـة الـتي صدرت بشأنها مثل هذه النصوص ما يلي[2]:

- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992م.
- محاسبة الشركات القابضة سنة 1999 م.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة2002 م.

[1] حميداتو صالح ، بوقفة علاء ، مرجع سايق ، ص : 5.
[2] نفس المرجع ، ص :6.

وبالتـالي أصـبح عـدد المخططـات القطاعيـة الـتي تم إصـدارها سـبعة مخططـات قطاعيـة تقـدم قائمـة الحسابات والمصطلحات التفسيرية وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية للقطاعات المعنية.

كما عرف المخطط المحاسبي الوطني أربع تعديلات مند سنة 1975 من خلال [1]:

-المرسـوم رقـم : 185/DC/89/047 بتـاريخ : 24 مـاي 1989 والمتعلـق بتسـجيل العمليـات المرتبطة باستقلالية المؤسسات .

-المرسـوم رقـم : 635/F/DC/CE /90/046 بتـاريخ: 11 مـارس 1990 والمتعلـق بالتسـجيل المحاسبي لمشاركة العاملين في الأرباح .

-التعليمـة رقـم : 001/95 بتـاريخ : 02 أكتـوبر 1995 والمتعلقـة بتوحيـد التسـجيل المحاسـبي للمساهمات.

-التعليمـة رقـم : 518/DGC بتـاريخ: 21 أفريـل 1997 والمتعلقـة بتوحيـد التسـجيل المحاسـبي لفـرق إعادة التقييم .

وفي سـنة 1996 تم تأسـيس المجلـس الـوطني للمحاسـبة بمقتضـى المرسـوم التشـريعي رقـم 96-318 الصـادر بتـاريخ : 25 سـبتمبر 1996 المتعلـق بإنشـاء وتنظـيم المجلـس الـوطني للمحاسـبة ، وهـو هيئـة استشارية تقع تحت سلطة وزير المالية ويترأسه وزير المالية ويضم 24 عضوا[2].

يعتـبر المجلـس الـوطني للمحاسـبة بمثابـة الهيئـة المؤهلـة بأعمـال التوحيـد المحاسـبي في الجزائـر ، لـذا تتمثـل مهمتـه الأساسـية في التنسـيق والتحليـل في مجـال البحـث والتوحيـد المحاسـبيين وفي هـذا الإطـار يسـعى إلى إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، والذي تم استخلافه بالنظام المحاسبي المالي إستجابا لمتطلبات المعايير الدولية ولاحتياجات التوجه الاقتصادي الحالي ومستخدمي المعلومات المالية .

[1] بورويسة سعاد ، مرجع سابق، ص 155.

[2] دشاش أم الخير ، مرجع سابق ، ص : 64.

المطلب الثالث: فترة إقتصاد السوق من سنة 2001م إلى 2010م.

بدايـة مـن الثلاثـي الثـاني لسـنة 2001 بـدأت عمليـة الإصـلاحات علـى المخطـط المحاسـبي الـوطني و الـتي مولـت مـن قبـل البنـك الـدولي، هـذه العمليـة أوكلـت إلى العديـد مـن الخـبراء الفرنسـيين بالتعـاون مـع المجلـس الـوطني للمحاسـبة (CNC) و تحـت إشـراف وزارة الماليـة، بهـدف تطـوير المخطـط المحاسـبي الـوطني نسـخة 1975 إلى نظـام محاسـبي جديـد يتوافـق مـع المعطيـات الإقتصـادية الجديـدة و معـايير المحاسـبة الدوليـة، حيث مرت عملية إنجاز النظام المحاسبي المالي في الجزائر بمراحل ثلاث هي[1]:

المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بالمقارنة مع معايير المحاسبة الدولية.

المرحلة الثانية: تطوير مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة خيارات ممكنة، هي[2]:

الخيـــار الأول: الإبقـــاء علـــى تركيبـــة المخطـــط المحاســـبي الـــوطني و تحديـــد الإصـــلاحات تماشـــيا مـــع التغيرات الحاصلة في المحيط القانوني و المحيط الإقتصادي في الجزائر..

الخيـار الثـاني: يتمثـل في ضـمان بعـض المعالجـات مـع الحلـول التقنيـة المطـورة مـن طـرف مجلـس المعـايير المحاسـبة الدوليـة، و مـع مـرور الوقـت سـيتكون نظـامين محاسـبيين مختلفـين يعطيـان نظامـا مخـتلط و معقـد و بالتالي يمكن أن يكون مصدرا للتناقض و الإختلاف.

الخيـــار الثالـــث: يتمثـــل في إنجـــاز نســـخة جديـــدة للمخطـــط المحاســـبي الـــوطني مـــع عصـــرنة شـــكله و وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بالإعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هـذا الخيـار هـو الـذي كـان موضـوع تبـني و قبـول مـن قبـل المجلـس الـوطني للمحاسـبة في اجتماعـه المنعقد في 05 سبتمبر 2001[3].

وبعـد فحـص مشـروع النظـام المحاسـبي المـالي تمـت الموافقـة عليـه مـن طـرف الحكومـة في 12 جويليـة 2006، وفي أواخر سنة 2007 وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم:

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية- الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص ص 13، 15.

[2] دشاش أم الخير ، مرجع سابق ، ص : 68.

[3] شعيب شنوف ، نفس المرجع، ص 27.

07-11 المـؤرخ في25 نـوفمبر2007م ، أمـا في مـاي 2008م صـدر المرسـوم التنفيـذي رقـم: 08-156 المؤرخ في:26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

وقـد تقـرر تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي بموجـب القـانون السـالف الـذكر في الأول مـن شـهر جـانفي: 2009م، إلا انـه تأجـل إلى سـنة أخـرى بموجـب الأمـر رقـم: 08-02 المـؤرخ في 24 جويليـة 2008م والمتضـمن قـانون الماليـة التكميلـي لسـنة 2008م ، وبـذلك أصـبح هـذا القـانون سـاري المفعـول ابتـداء مـن الأول مـن شـهر جـانفي 2010م بموجـب التعليمـة رقـم: 02 الصـادرة بتـاريخ: 29 أكتـوبر 2009م حـول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي[1].

[1] حميداتو صالح ، بوقفة علاء ، مرجع سايق ، ص : 6.

المبحث الثاني : البيئة المحاسبية الجزائرية

للوقوف على واقع البيئة المحاسبة في الجزائر، وجب علينا تحليلها استنادًا للمحيط الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسات باعتبارها المعني بتطبيقات السياسات المحاسبة، وكذا واقع المهنة المحاسبية والمنظمات المشرفة عليها.

المطلب الأول: المحيط الاقتصادي للمؤسسات

نحاول من خلال هذا البند التطرق إلى أهم خصائص هذا المحيط وذلك من فيما يلي:

الفرع الأول: المؤسسات الجزائرية

بالتطرق لتطور أشكال المؤسسات ، فنجد أن الجزائر دخلت في تحولات اقتصادية هامة فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، فبعدما انتهجت سياسة الاقتصاد الاشتراكي بعد الاستقلال، والذي كان أهم ما يميزه هو ملكية الدولة لوسائل الإنتاج والمؤسسات الاقتصادية بشكل عام ، ومع مرور الوقت شهد الاقتصاد تغيرات كبيرة كان أهمها خوصصة المؤسسات العمومية، وتشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة[1].

فبعد البرامج المتعددة للخوصصة أصبحت أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتكون من مؤسسات القطاع الخاص، وبصفة خاصة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي شهد عددها تطورًا بالغ الأهمية بعد سنة 2000 م، وذلك بفعل تسهيل الإجراءات أمام نشأتها من جهة، وتطور ثقافة المقاولة لدى خريجي الجامعات من جهة ثانية[2]

لكن العديد من المشاكل التنظيمية والإدارية لا زالت تعيق عمل المؤسسات الجزائرية بصفة عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، من تعدد مراكز القرار، والآجال الطويلة التي تستغرقها معالجة الملفات وتفشي ظاهرة الرشوة والمحسوبية والفساد الذي لم تسلم منه حتى كبريات الشركات ، كل هذه العوامل تحد من قدرات هذه المؤسسات على العمل والانطلاق لمواكبة التغيرات الحاصلة، بالإضافة إلى عدم الاستقرار والتغيير المستمر للقوانين التي تمتاز بأنها ظرفية، والتي أثرت بشكل كبير على الاستثمارات التي تحتاج إلى مناخ أعمال مستقر ، وتماشيا مع الإجراءات الجديدة المتمثلة في النظام المحاسبي المالي ولتسهيل عمل المؤسسات فقد تم صدور ما يلي[3]:

---

[1] خالد مقدم ، تبني معايير المحاسبة الدولية ، حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير منشورة ، جامعة البليدة ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2009 ، ص :114.

[2] العايب ياسين ، دراسة وتحليل عوامل زيادة أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الإقتصاد الجزائري ، مداخلة الملتقى الدولي حول استراتجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة ورقلة يومي 18 و 19 أفريل 2012 ، ص: 07.

[3] مداني بن بلغيث، تيسير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، تجارب ،تطبيقات وآفاق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي ، 2010 ص :02. .

✓ القـــرار رقـــم :72 المـــؤرخ في 26 جويليـــة2008 م الـــذي حـــدد أســـقف رقـــم الأعمـــال وعـــدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، ويمكن بموجب هـذا القـرار للكيانـات الصـغيرة الـتي لا يتعـدى رقـم أعمالهـا وعـدد مسـتخدميها ونشـاطها أحـد الأسـقف الواردة في القرار، خلال سنتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة.

✓ المرســـوم التنفيـــذي رقـــم 09- 110 المـــؤرخ في 7 أفريـــل 2009، يهـــدف إلى تحديـــد شـــروط وكيفيـات مسـك محاسـبة بواسـطة أنظمـة الإعـلام الآلي، تضـمن القـرار 26 مـادة تطرقـت بشـكل تفصـيلي بكل ما يخص المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

✓ التعليمـــة الوزاريـــة رقـــم 02 مؤرخـــة في 29 أكتـــوبر 2009 تتضـــمن أول تطبيـــق للنظـــام المحاســـبي المـالي مـع سـنة 2010 وتضـمنت هـذه التعليمـة، الإجـراءات العامـة والأحكـام الواجـب إتباعهـا لعمليـة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: النظام الجبائي الجزائري .

تعتـبر الضـرائب مـن أهـم مصـادر تمويـل الخزينـة العموميـة، لـذلك يعكـف المكلفـون بصـنع السياسـات الاقتصـادية علـى جعـل النظـام الجبـائي فعـالاً وكـفء قـدر المسـتطاع لمـا ذلـك مـن آثـار ايجابيـة علـى الاقتصـاد الـوطني، وخـلال تطبيـق المخطـط المحاسـبي الـوطني كـان ينتظـر مـن المحاسـبة المسـاهمة في تحقيـق أهـداف جبائيـة ، لكـن في الوقـت الحـالي مـع تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي تبـدو العلاقـة بـين الجـانبين (نظريـا) أقـل ارتباطـاً علـى الأقـل مقارنـة بالوضـع السـابق، ويرجـع ذلـك في الأسـاس إلى أن النظـام أعـد للاسـتخدام مـن قبـل شـرائح واسـعة مـن المسـتخدمين إذا يعمـل علـى الإسـتجابة لإحتياجـات المسـتثمر بالدرجـة الأولى [1]، هـذا من جهة.

ومـن جهـة ثانيـة وعنـد تحليـل واقـع الممارسـات الجبائيـة الجزائريـة نجـد أنهـا تعـاني مـن اخـتلال ومشـاكل رغـم الإصـلاحات والامتيـازات المقدمـة بـين فـترة وأخـرى، ولعـل أبـرز أشـكال هـذا الاخـتلال، ظـاهرة التهـرب الضـريبي بأشـكال متعـددة، مـن التعامـل بـدون فـاتورة في المعـاملات التجاريـة، وعـدم اسـتعمال الوسـائل الحديثـة في المعـاملات الماليـة كالصـك إلى ظـاهرة تـأجير السـجلات التجاريـة وانتشـار الأسـواق الموازيـة بشكل ملفت[2].

[1] مبارك بوعلاق وآخرون ، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24 و25 نوفمبر 2014 ص: 620.

[2] مداني بن بلغيث، الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، دراسة تحليلية تقيمية ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة، 2011 ص: 378.

وفي ظـل الاصـلاح المحاسـبي في الجزائـر وتبـني النظـام المحاسـبي المـالي، عـرف النظـام الضـريبي بعـض التعـديلات في النصـوص الجبائيـة حـتى تكـون مطابقـة لأحكـام المحاسـبة الماليـة الجديـدة ، لاسـيما تحديـد المعالجـات اللازمـة عنـد المـرور مـن النتيجـة المحاسـبية إلى النتيجـة الجبائيـة فيمـا يتعلـق بالاهتلاكـات والمؤونـات، خصـم المصـاريف الاعداديـة، التسـجيل المحاسـبي لعقـد الإيجـار التمـويلي، إعـادة تقيـيم الأصـول، متابعـة العقـود طويلـة الأجـل، وقـد تمثـل ذلـك في القـوانين المعدلـة والجديـدة والـتي تهـدف إلى تقليـل الآثـار الناجمـة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال القوانين التالية [1]:

- قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009 .
- قانون المالية المتعلق بسنة 2010 .
- قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2010 .

مـن خـلال النصـوص القانونيـة السـابقة والـتي تـدخل في إطـار تكييـف النظـام الجبـائي الجزائـري مـع النظـام المحاسـبي المـالي، يمكـن القـول بـأن هـذه النصـوص التنظيميـة تعتـبر دلـيلا علـى رغبـة الدولـة ووعيهـا بضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

إلا أن هـذه الجهـود تعتـبر غـير كافيـة وتبقـى هنـاك بعـض القواعـد الجبائيـة الأخـرى واجبـة التعـديل والتوضـيح أو طـرح قواعـد جديـدة بالأسـاس، ومـن بـين أهـم نقـاط الاخـتلاف الـتي لازالـت قائمـة بـين النظـام الجبائي والنظام المحاسبي المالي هو ما تعلق بالعناصر التالية [2]:

- ✓ تقييم عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة.
- ✓ مصاريف البحث والتطوير.
- ✓ الضرائب المؤجلة.
- ✓ تكاليف الاقتراض.
- ✓ تحويل الحقوق والديون بالعملة الاجنبية.

الفرع الثالث: السوق المالي.

كـان صـدور أولى التشـريعات الخاصـة بإنشـاء بورصـة الجزائـر كآليـة تمويـل بديلـة وتسـتجيب إلى مرحلـة انتقـال الجزائـر إلى اقتصـاد السـوق مـن خـلال المرسـومين التشـريعيين 169-91 و170-91 المـؤرخين في 28

[1] مبارك بوعلاق وآخرون ، مرجع سابق ، ص: 623.

[2] بوسبعين تسعديت ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري ، مذكرة ماجستير منشورة ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 2010 ن ص : 105-108.

مـاي 1991 ، حيـث جـاء هـذين المرسـومين لتقنـين التعامـل بمـا يسـمى بـالقيم المنقولـة وقـد حـدد التشـريع في هـذا المجـال بوضـوح شـروط إصـدار الأوراق الماليـة مـن أسـهم وسـندات مـن قبـل الحكومـة وشـركات المسـاهمة، واسـتكملت هـذه المبـادرة بصـدور القـانون 93-10 الصـادر بتـاريخ 28 مـاي 1993 متبنيًـا إنشـاء بورصـة الجزائـر واعتـبرت شـركة ذات أسـهم والآليـة الوحيـدة المخولـة بإتمـام كـل المعـاملات الماليـة علـى مختلـف الأدوات المالية المصدرة [1].

و فيما يتعلق بالهيئات العاملة ببورصة القيم المنقولة فتتمثل في ما يلي[2]:

- لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة (COSOB) تشكل سلطة سوق القيم المنقولة.
- شركة تسيير القيم(SGBV) تعمل على ضمان السير الحسن للعمليات المتداولة في البورصة.

وتجـدر الاشـارة أنـه مـع بدايـة سـنة 1997م ، تم اختيـار الوسـطاء في العمليـات البورصـية يمثلـون مختلـف المؤسسـات الماليـة (بنـوك و شـركات تـأمين) ، حيـث تولـت لجنـة تنظـيم ومراقبـة عمليـات البورصـة مهمة تكوين هؤلاء عن طريق الاستعانة بالخبراء الكنديين وكذا تنظيم العديد من الملتقيات [3].

وقـد فتحـت بورصـة الجزائـر أبـواب تـداولها للتعامـل بـالأدوات الماليـة المتاحـة (الأسـهم والسـندات) في 1999/11/13 بعـد العديـد مـن حـالات التأجيـل لأسـباب مختلفـة، حيـث تم اختيـار ثلاثـة شـركات عموميـة لإدراجها في البورصة و هي[4]:

مؤسسـة ريـاض سـطيف، مجمـع صـيدال، فنـدق الأوراسـي ، و بعـد التحضـير وتقيـيم الشـركات تم إصـدار الأوراق الماليـة المتعلقـة بهـذه المؤسسـات وتم طرحهـا في السـوق، وبـالرغم مـن محدوديـة عمليـة التسـعير في البورصـة، بحيـث لم تشـمل سـوى 20% مـن رأس مـال هـذه المؤسسـات آنـذاك، إلا أنهـا أرسـت ثقافـة جديـدة قـادت إلى بـروز عـدة إشـكالات محاسـبية مرتبطـة بـالمحيط الجديـد، كانـت موضـوع إصـلاحات محاسبية ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البورصة، باعتبارها عضوا في المجلس الوطني للمحاسبة.

مـن خـلال مـا سـبق يمكـن القـول أنـه رغـم الـدور الكبـير الـذي يلعبـه السـوق المـالي في عمليـات التمويـل، إلا أن أهميتـه في الجزائـر ودوره في تمويـل المؤسسـات مـازال محـدودًا جـدًا نظـرًا لضـعف أداء البورصـة

[1] دشاش ام الخير ، مرجع سابق ، ص: 92.

[2] حفصي رشيد ، تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة في بورصة الجزائر ، دراسة إحصائية خلال الفترة 1999-2009 ، مذكرة ماجستير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، ورقلة 2011 ، ص ص 100 ، 101 .

[3] حميداتو صالح ، بوقفة علاء ، مرجع سايق ، ص : 12.

[4] نفس المرجع،ص:12.

والتـداول الأسـبوعي للأسـهم والسـندات فيهـا وقلـة حجـم التـداول مقارنـة بمـا هـي عليـه البورصـات الدوليـة، وذلك راجع لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي في الجزائر.

الفرع الرابع: البنوك والمؤسسات المالية الجزائرية

تعتـبر البنـوك والمؤسسـات الماليـة عصـب الاقتصـاد في كـل الـدول ذلـك أن مجمـل المعـاملات الاقتصـادية لابـد أن تـتم مـن خلالهـا، فسـلامة وقـوة المنظومـة البنكيـة والماليـة دليـل علـى قـوة ومتانـة الاقتصـاد، لكـن المتتبـع لواقـع الممارسـات الماليـة الجزائريـة وكـذلك إلى مـا ينشـر في التقـارير السـنوية المعروضـة في المنظمـات العالميـة والـتي تسـاهم في إعـدادها هيئـات وجامعـات متخصصـة في العديـد مـن الـدول تشـير إلى أن المنظومة المالية والمصرفية الجزائرية لا زالت متأخرة جداً وتعاني من مشاكل عديدة متمثلة أساساً في[1] :

- تأخر كبير في مجال القروض البنكية والتدابير المرتبطة بالقطاع المصرفي والمالي .
- تأخر كبير في مدى فعالية البنوك وصحة تسييرها .
- تأخر كبير في تغطية وانتشار وتوزيع شبكة البنوك لكل التراب الوطني.

هـذا التـأخر الكبـير الـذي يعرفـه النظـام البنكـي والمـالي الجزائـري لم يمنـع مـن القيـام بـبعض التغيـيرات علـى آليـة عمـل وتسـجيل الممارسـات المحاسـبية البنكيـة والماليـة للتوافـق مـع الإجـراءات الجديـدة وقـد تم ذلـك بإصدار[2]:

1. النص التنظيمي للبنك المركزي الجزائري رقم 09- 04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 ، يتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، وتضمن هذا النظام تسعة مواد، تهدف إلى تحديد مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية ويقصد بالقواعد المحاسبية في مفهوم هذا النظام، بالمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.

2. النص التنظيمي للبنك المركزي الجزائري رقم 09- 05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009 يتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها وتضمن 11 مادة ، تهدف هذه النصوص التنظيمية إلى تحديد شروط إعداد ونشر الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية .

[1] حميداتو صالح ، بوقفة علاء ، مرجع سايق ، ص : 10.

[2] نفس المرجع ، ص : 10-11.

المطلب الثاني: مهنة المحاسبة في الجزائر.

مـن بـين عناصـر البيئـة المحاسـبة نجـد مهنـة المحاسـبة والـتي تقـرر إصـلاحها هـي الأخـرى بالقـانون رقـم 10-01 ، لذا سنتطرق إلى واقع المهنة من خلال آليات تنظيم المهنة وهو ما جاء هذا القانون .

الفرع الأول: واقع مهنة المحاسبة في الجزائر

مـا تعيشـه المهنـة المحاسـبية الجزائريـة منـذ فـترة طويلـة يعتـبر ظرفـاً مقلـق جـداً بالنسـبة للمهتمـين بالشـأن المحاسـبي الجزائـري، فقـد عرفـت اخـتلال وانتكاسـات عديـدة ، وفي ظـل هـذا الوضـع المـتردي الـذي تعيشـه المهنـة المحاسـبية الجزائريـة تقـرر إصـلاحها وذلـك بصـدور القـانون رقـم 10-01 يتعلـق بمهـن الخبـير المحاسـب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]

قـررت الحكومـة بموجـب هـذا القـانون إعـادة هيكلـة تنظـيم مهنـة المحاسـبة، وقـررت تفكيـك المنظمـة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع ويتضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12 فصلا .

وبموجب التعديلات الجديدة فقد تم إنشاء ثلاثة منظمات مهنية :

في المـادة 14 منـه ينشـأ مصـف وطـني للخـبراء المحاسـبين وغرفـة وطنيـة لمحـافظي الحسـابات ومنظمـة وطنيـة للمحاسـبين المعتمـدين ، يتمتـع كـل منهـا بالشخصـية المعنويـة ويجمـع الأشـخاص الطبيعيـين أو المعنـويين المعتمـدين والمـؤهلين لممارسـة مهنـة الخبـير المحاسـب ومحـافظ الحسـابات ومهنـة المحاسـب المعتمـد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

مكـن هـذا القـانون مـن إعـادة تنظـيم مهنـة المحاسـبة في الجزائـر، في محاولـة مـن وزارة الماليـة لاسـترجاع الكثـير مـن الصـلاحيات الـتي تخلـت عنهـا بموجـب القـانون رقـم 91/ 08 المـنظم لمهنـة المحاسـبة ، حيـث تمثلت هذه الصلاحيات فيما يلي:

- أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية .
- مراقبـة النوعيـة المهنيـة و التقنيـة لأعمـال الخـبراء المحاسـبين و محـافظي الحسـابات و المحاسـبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية .
- التكفـل بتكـوين الخـبراء المحاسـبين و محـافظي الحسـابات مـن طـرف مؤسسـة تعلـيم مختصـة تابعـة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11 ، ص:05.

الفرع الثاني: ممارسو المهن المحاسبية

بالإضـــافة إلى مهنـــة مســـاعد محاســـب وأســـتاذ في المحاســـبة يقســـم المهنيـــين الـــذين يمارســـون مهنـــة المحاسـبة في الجزائـر إلى ثـلاث فئـات: الخبـير المحاسـب، محـافظ الحسـابات و المحاسـب المعتمـد، وسـنتطرق في هذا الفرع إلى أهم ما جاء به القانون 10-01 من خلال التطرق لممارسوا المهنة وفق هذا القانون،

1. **الخبير المحاسب.**

✓ **تعريـف الخبـير المحاسـب:** بـنص المـادة 18 مـن القـانون رقـم 10-01 فإنـه يعـد خبـيرا محاسـبا كـل شـخص يمـارس بصـفة عاديـة، باسمـه الخـاص و تحـت مسـؤوليته مهمـة تنظـيم و فحـص و تقـويم و تحليـل المحاسـبة، ومختلـف أنـواع الحسـابات للمؤسسـات و الهيئـات في الحـالات الـتي نـص عليهـا القـانون، و الـتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[1].

✓ **مهام الخبير المحاسب:** يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية[2]:

- تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة.
- مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات.
- التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك.
- تقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي.
- إعـلام المتعاقـدين معـه بمـدى تـأثير التزامـاتهم و التصـرفات الإداريـة و التسـيير الـتي لهـا علاقـة بمهمته.

2. **محافظ الحسابات**

✓ **تعريـف محـافظ الحسـابات** : حسـب المـادة 22 مـن القـانون 10-01 محـافظ الحسـابات هـو كـل شـخص يمـارس بصـفة عاديـة، باسمـه الخـاص و تحـت مسـؤوليته، مهمـة المصـادقة علـى صـحة حسـابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[3].

✓ **مهام محافظ الحسابات:** وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية[4]:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد رقم 42 ،مرجع سابق ، ص6 .

[2] نفس المرجع:ص ص:6-7.

[3] نفس المرجع:ص:7.

[4] نفس المرجع:ص:7

- يشـــهد بـــأن الحســـابات الســـنوية منتظمـــة و صـــحيحة و مطابقـــة تمامـــا لنتـــائج عمليـــات الســـنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.

- يفحـص صـحة الحسـابات السـنوية ومطابقتهـا للمعلومـات المبينـة في تقريـر التسـيير الـذي يقدمـه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبـدي رأيـه في شـكل تقريـر خـاص حـول إجـراءات الرقابـة الداخليـة المصـادق عليهـا مـن طـرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها .

- يعلـم المسـيرين والجمعيـة العامـة أو هيئـة المداولـة المؤهلـة بكـل نقـص قـد يكتشـفه أو اطلـع عليـه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة .

بالإضـافة إلى مـا سـبق فعنـدما تعـد الشـركة أو الهيئـة حسـابات مدمجـة أو حسـابات مدعمـة، يصـادق محـافظ الحسـابات علـى صـحة و انتظـام الحسـابات المدمجـة و المدعمـة و صـورتها الصـحيحة، و ذلـك علـى أسـاس الوثـائق المحاسـبية و تقريـر محـافظي الحسـابات لـدى الفـروع أو الكيانـات التابعـة لـنفس مركـز القـرار. و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- تقريـر المصـادقة بـتحفظ أو بـدون تحفـظ علـى انتظـام و صـحة الوثـائق السـنوية و صـورتها الصـحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقريـر خـاص حـول تطـور نتيجـة السـنوات الخمـس الأخـيرة، والنتيجـة حسـب الأسـهم أو حسـب الحصة.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

3. المحاسب المعتمد

✓ **تعريـف المحاسـب المعتمـد:** المـادة (41) مـن القـانون 10-01 عرفـت المحاسـب المعتمـد علـى أنـه المهـني الـذي يمـارس بصـفة عاديـة باسمـه الخـاص و تحـت مسـؤوليته، مهمـة مسـك و ضـبط محاسـبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته[1].

✓ **مهام المحاسب المعتمد:** يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط الآتية[2]:

- مسك و فتح و ضبط المحاسبات و الحسابات.
- عـرض الكتابـات المحاسـبية و تطـور عناصـر ممتلكـات التـاجر و الشـركة أو الهيئـة الـتي أسـندت إليـه مسك محاسبتها، و ذلك على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه، وتحت مسؤوليته.
- يمكـن للمحاسـب المعتمـد أن يعـد جميـع التصـريحات الإجتماعيـة و الجبائيـة و الإداريـة المتعلقـة بالمحاسبة التي كلف بها.
- يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.
- يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

4. شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات والمحاسبة

بالإضافة إلى ممارسة المهنة منفردة كما في السابق تشكيل شركات خبرة تضم مجموعة من الممارسين

✓ **تعريف شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات والمحاسبة**

طبقـا لأحكـام القـانون 10-01 لا سـيما المـادتين (12) ،(46) منـه، يمكـن للخـبراء المحاسـبين و محـافظي الحسـابات و المحاسـبين المعتمـدين أن يشـكلوا شـركات أسـهم أو شـركات ذات مسـؤولية محـدودة، أو شـركات مدنيـة أو تجمعـات ذات منفعـة مشـتركة، باسـتثناء الأشـكال الأخـرى للشـركات، لممارسـة مهـنهم كـل علـى حـدى، شـريطة أن يحمـل كـل الشـركاء الجنسـية الجزائريـة، و تكـون هـذه الشـركات علـى الشـكل التالي[3]:

1. شركات الخبرة المحاسبية.
2. شركات محافظة الحسابات.
3. شركات المحاسبة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد رقم 42 ،مرجع سابق ، ص7.

[2] نفس المرجع:ص ص:8-9.

[3] نفس المرجع:ص:9

المطلب الثالث: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

أدت الإصلاحات المحاسبية التي عكفت الجزائر عليها خاصة منها التي حدثت في العشرية الأخيرة، والمتمثلة في الأساس في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إلى إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام حيث ظهرت هيكلة جديدة لها، والمتمثلة في[1]:

الفرع الأول: مجلس المحاسبة.

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أنشأت مؤسسة مجلس المحاسبة لفحص حسابات الدولة والمؤسسات العمومية ومراقبة تنفيذ العمليات المالية لها ، حيث قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، من خلال القانون رقم05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها »[2].

الفرع الثاني: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.

تم التأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله.[3]

الفرع الثالث : المجلس الوطني للمحاسبة

المجلس الوطني للمحاسبة هو منظمة استشارية وضبط ذات طابع إداري، تهتم بالربط ما بين الوزارات وما بين المهن، كما يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدور التنسيق والتلخيص في ميداني البحث والتقييس المحاسبيين والتطبيقات المرتبطة بهما، وبإمكانه العناية بكل المسائل التي عندها صلة بالتقييس المحاسبي وتطبيق المقاييس، كما يمكن أن يستشار من قبل لجان المجالس المنتخبة، المنظمات، شركات أو أشخاص عندها اهتمام فيما يخص أعماله أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-9-1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

---

[1] براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،29 و30 نوفمبر 2011، ورقلة، ص: 83.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 10، المؤرخة بتاريخ 04-03-1980، ص338

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد رقم 03 لسنة 1992، صفحة 82-83

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءًا على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس ويمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية[1]:

- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- انجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر.
- الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

وقد نصت المادة 05 من قانون 10-01 على أنه : " تنشا لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الأتية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- لجتة الإعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الإنضباط والتحكم
- لحنة مراقبة النوعية

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص 4-7.

وباعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلف باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر، فانه ساهم في الإصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم على إصلاح المخطط المحاسبة الوطني من خلال تبني المعايير الدولية IAS/IFRS.[1]

الفرع الرابع: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وُتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر، وتتمثل هذه المجالس في:

أولا: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27-1-2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.[2]

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل ألمصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي لمصف.

ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-1-2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

[1] مدني بن بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية(حالة الجزائر) ،مرجع سابق، ص 176.
[2] نفس المرجع، ص ص 8-15.

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ثالثا: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-1-2011، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

كما يجب الإشارة إلى أنه صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المتضمن تشكيل اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية لمصف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.[1]

وتجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية.

[1] نفس المرجع ، ص 16.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي

يعتـبر النظـام المحاسـبي المـالي المحـدد للسياسـات المحاسـبية المطبقـة مـن طـرف المؤسسـات الجزائريـة مـن أجـل تقـديم قـوائم ماليـة لمجموعـة مختلفـة مـن المسـتفيدين ، وبالتـالي سنوضـح في هـذا المبحـث محتـوى هـذا النظام .

المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي

جـاء النظـام المحاسـبي المـالي بخصـائص تميـزه عـن سـابقه لـذا سنوضـحه مفهومـه بـبعض التعـاريف والخصائص وكذا مجال التطبيق.

الفرع الأول: تعريف نظام المحاسبة المالية:

يمكن تعريف نظام المحاسبة المالية من ناحيتين:[1]

أولا:مـن الناحيـة الإقتصـادية : جـاء المفهـوم الإقتصـادي للنظـام المحاسـبي المـالي في مـتن نـص المـادة الثالثـة مـن القـانون رقـم : 07-11 المـؤرخ في 2007/11/25 المتضـمن النظـام المحاسـبي المـالي حيـث نصـت على ما يلي:

«المحاسـبة الماليـة نظـام لتنظـيم المعلومـة الماليـة يسـمح بتخـزين معطيـات قاعديـة عدديـة، و تصـنيفها، و تقييمهـا، و تسـجيلها، و عـرض كشـوف تعكـس صـور صـادقة عـن الوضـعية الماليـة و ممتلكـات الكيـان، و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.»

ثانيـا: مـن الناحيـة القانونيـة: نظـام المحاسـبة الماليـة هـو مجموعـة مـن الإجـراءات و النصـوص التنظيميـة الـتي تـنظم الأعمـال الماليـة و المحاسـبية للمؤسسـات المجـبرة علـى تطبيقـه وفقـا لأحكـام القـانون و وفقـا للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

و يهـدف قـانون المحاسـبة الجديـد إلى تحديـد النظـام المحاسـبي المـالي الـذي يـدعى في صـلب الـنص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط و كيفيات تطبيقه، و يشمل على:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي لـ: IAS/IFRS.
- مجال تطبيق النظام المحاسبي.

[1] كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009، ص ص 290- 291.

– مجـال و قواعـد تقيـيم الأصـول و الخصـوم، الأعبـاء و النـواتج و المعلومـات الواجـب إظهارهـا في القوائم المالية.

– أشكال القوائم المالية.

– مدونة حسابات

– النظام الواجب تطبيقه على الوحدات الصغيرة .

الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من العناصر تمثل أهم خصائص المعايير المحاسبية الدولية هي[1]:

– لها إطار مرجعي مستمد من النظرة الأنقلوساكسونية.

– معدة لصالح المستثمرين.

– معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي إطار مفاهيمي و ليس قواعد.

– تطبيق إجباري لكل المعايير و كل التفسيرات.

– أولوية الميزانية على حساب النتيجة و أهمية الملحقات.

– تفوق الجوهر على الشكل و التطبيق بأثر رجعي.

– إدخـال مفهـوم القيمـة العادلـة أو الصـحيحة و الـتي تعـوض التكلفـة التاريخيـة في عمليـة تقيـيم الأصـول و الخصـوم بقيمتهـا العادلـة أو الصـحيحة و هـي القيمـة الـتي يمكـن بهـا شـراء أو بيـع الأصـل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات، و ذلك بغية معرفة و تقدير الذمة المالية بطريقة جيدة.

الفرع الثالث: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تنص المادة الثانية من القانون رقم 07-11 على ما يلي:

تطبـق أحكـام هـذا القـانون علـى كـل شـخص طبيعـي أو معنـوي ملـزم بموجـب نـص قـانوني أو تنظيمـي بمسـك محاسـبة ماليـة، مـع مراعـاة الأحكـام الخاصـة بهـا، ويسـتثنى مـن مجـال تطبيـق هـذا القـانون الأشـخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. [2] ، و عليه تلتزم، بمسك محاسبة مالية، الكيانات التالية:[3]

[1] نفس المرجع، ص 292.

[2] نفس المرجع، ص 3.

[3] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 292.

– المؤسسات العمومية، الخاصة أو المختلطة الخاضعة لأحكام القانون التجاري الجزائري.

– التعاونيات.

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع و الخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

– وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أما الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني : الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.

لتطبيـق أي نظـام في أي مجـال لابـد مـن قـوانين توضـحه طريقـة إسـتعماله وتطبيقـه وكيفيـة تنظيمـه ، وهذا ينطبق على النظام المحاسبي المالي من خلال الإطار التشريعي والتنظيمي له.

الفرع الأول: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي:

يتضمن الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي[1]:

أولا: القـانون رقـم 07-11 المـؤرخ في 2007/11/25 يتضـمن النظـام المحاسـبي المـالي (43 مـادة) و يحتوي على:

- ✓ الفصل الأول: تعريفات و مجال التطبيق (المواد من 02 إلى 05).
- ✓ الفصل الثاني: الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية (المواد من 06 إلى 09).
- ✓ الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة (المواد من 10 إلى 24).
- ✓ الفصل الرابع: الكشوف المالية (المواد من 25 إلى 30).
- ✓ الفصل الخامس: الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة (الموارد من 31 إلى 36).
- ✓ الفصل السادس: تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية (المواد من 37 إلى 40).
- ✓ الفصل السابع: أحكام ختامية (المواد من 41 إلى 43).

[1] سعد بوراوي، الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2010، ص6.

ثانيـا: المرسـوم التنفيـذي رقـم 08-156 المـؤرخ في 2008/05/26 يتضـمن تطبيـق أحكـام القـانون 07-11 (44 مادة) و يحتوي على:

- تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية (4 مواد).
- تعريف الطرق المحاسبية و ما ترتبط بها من مبادئ (15 مادة).
- تعريف عناصر القوائم المالية (9 مواد).
- المعايير المتعلقة بطرق القياس و محاسبة عناصر الكشوف المالية (مادتين).
- مدونة الحسابات (1 مادة قرار من وزير المالية).
- تعريف القوائم المالية (6 مواد).
- متفرقات و تضم الحسابات المدمجة، تغيير الطرق المحاسبية، مسك المحاسبة المالية المبسطة (7 مواد).

ثالثـا: القـرار رقـم: 71 المـؤرخ في 26 جويليـة 2008 الـذي يحـدد قواعـد التقيـيم المحاسـبي و مدونـة الحسابات، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 و يحتوي على:

- قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات و إدراجها في الحسابات.
- عرض الكشوف المالية.
- مدونة الحسابات و سيرها.
- المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي.

لقـد تم تحديـد الإطـار التنظيمـي للنظـام المحاسـبي المـالي في الفصـل الثالـث، المـواد مـن 10 إلى 24 مـن القانون رقم 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي على النحو التالي[1]:

- يجـب أن تسـتوفي المحاسـبة الماليـة إلتزامـات الإنتظـام و المصـداقية و الشـفافية المرتبطـة بعمليـة مسـك البيانات و المعلومات التي تعالجها و رقابتها و عرضها و تبليغها.

[1] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 294.

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.

- تحول كل العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط المتفق عليها.

- تخضـع أصـول و خصـوم المؤسسـات الـتي تمسـها أحكـام هـذا القـانون إلى جـرد مـادي مـرة في السنة على أساس فحص مادي دقيق و إحصاء كل الوثائق الثبوتية.

- لا يمكـن إجـراء أي مقاصـة بـين عناصـر الأصـول و الخصـوم، و لا بـين عنصـر مـن الأعبـاء و عنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانوني أو تعاقدي.

- تعتمـد كـل الـدفاتر المحاسـبية الخاضـعة لهـذا النظـام علـى المبـدأ الـدولي المسـمى القيـد المـزدوج حيـث يمس كـل تسـجيل حسـابين علـى الأقـل أحـدهما مـدين و الآخـر دائـن مـع احـترام التسلسـل الـزمني للأحـداث المالية و المحاسبية كما يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

- كـل تسـجيل في الـدفاتر يجـب أن يحـدد بدقـة مصـدر البيـان أو المعلومـة و مضـمونها و تخصيصـها و مرجع الوثيقة الثبوتية التي أستند إليها في كتابة هذه المعلومات أو البيان.

- كـل تسـجيل محاسـبي يجـب أن يسـتند علـى وثيقـة ثبوتيـة مؤرخـة و مثبتـة علـى ورق أو أي شـيء يضمن المصداقية و الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

- يجب إجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني و ضمان عدم المساس بالتسجيلات.

- الكيانات الخاضعة لهذا القانون مجبرة على مسك مجموعة من الدفاتر القانونية و هي :

- دفتر اليومية.
- دفتر الأستاذ.
- و دفـترا لجـرد مـع إحتـواء هـذه الـدفاتر علـى دفـاتر فرعيـة مسـاعدة حسـب إحتياجـات المؤسسـة مـع مراعاة أحكام المؤسسات الصغيرة.

المطلب الثالث : مبادئ وأهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي.

لتطبيق النظام المحاسبي المالي يستند إلى مبادئ لتحقيق أهدافه بالإضافة إلى مميزاته

الفرع الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي

زيـادة علـى الإطـار التصـوري للمحاسـبة الماليـة، يتضـمن النظـام المحاسـبي المـالي مجموعـة المبـادئ المحاسبية المقبولـة عامـة، و هـذا مـا تؤكـده المـادة السادسـة مـن الفصـل الثـاني مـن القـانون رقـم 07-11 حيـث تـنص علـى: « يتضـمن النظـام المحاسـبي المـالي إطـارا تصـوريا للمحاسـبة الماليـة ، ومعـايير محاسـبية، ومدونـة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، هي: [1]

(محاسـبة التعهـد ، اسـتمرارية الإسـتغلال، قابليـة الفهـم، الدلالـة، المصـداقية، قابليـة المقارنـة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني).»

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي

يمكن تلخيص أهم أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية: [2]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- الإستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية و المعالجات المختلفة.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- محاولة جعل القوائم المالية ذات بعد دولي تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة،
- نشر معلومات كافية و صحيحة، و موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- يتوافق النظام كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.

[1] القانون رقم 07-11، يتضمن النظام المحاسبي المالي في 2007/11/25، المادة السادسة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 في 2007/11/25، ص 4.

[2] كتوش عاشور، مرجع سابق ، ص ص 293- 294.

الفرع الثالث: مميزات النظام المحاسبي المالي

يمتاز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات أساسية هي:[1]

الميـــزة الأولى: إختيـــار البعـــد الـــدولي لمطابقـــة الممارســـة المحاســـبية الماليـــة مـــع الممارســـة العالميـــة، ضـــمن المرجعيـــة IAS/IFRS، لضـــمان التكيـــف مـــع الإقتصـــاد المعاصـــر و إنتـــاج معلومـــات مفصـــلة تعكـــس بصـــدق الوضعية المالية للكيان.

الميـــزة الثانيـــة: يحتـــوي النظـــام المحاســـبي المـــالي علـــى نصـــوص صـــريحة و واضـــحة لمبـــادئ و قواعـــد التسجيل و طرق التقييم و إعداد القوائم المالية وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية و أللإرادية.

الميـــزة الثالثـــة: يـــوفر النظـــام المحاســـبي المـــالي معلومـــات ماليـــة واضـــحة و متوافقـــة قابلـــة للمقارنـــة و أخـــذ القرار، لأنه يحتوي على:

– إطـــار تصـــوري أو مفـــاهيمي و هـــو نفســـه الإطـــار التصـــوري لنظـــام IAS/IFRS الـــذي يقـــدم مفاهيم متمثلة في: الإتفاقات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية و المبادئ المحاسبية الأساسية.

– إعطـــاء نمـــاذج للقـــوائم ماليـــة: الميزانيـــة، حســـابات النتـــائج، جـــدول تغـــير الأمـــوال الخاصـــة، جـــدول تدفقات الخزينة و الجداول الملحقة.

– تقديم قائمة الحسابات وقواعد سيرها.

ومـــن خـــلال مـــا ســـبق فالنظـــام المحاســـبي المـــالي والـــذي لـــه مميـــزات وخصـــائص وأهـــداف مســـتمدة مـــن المعـــايير المحاســـبية الدوليـــة المعـــدة لخدمـــة أطـــراف مختلفـــة ،كـــل منهـــا يســـعى لتحقيـــق أهدافـــه مـــن خـــلال هـــذا النظـــام الـــذي هـــو أســـاس تطبيـــق السياســـات المحاســـبية في الجزائـــر حاليـــا لـــذا ســـنختبر العوامـــل المـــؤثرة في إختيـــار الإدارة للسياسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية وفق هذا النظام .

[1] بن ربيع حنيفة ، مرجع سابق، ص ص 22- 23.

خلاصة الفصل

شـهدت الجزائـر منـذ تخليهـا عـن الاقتصـاد الموجـه و تبنيهـا اقتصـاد السـوق عـدة إصـلاحات اقتصـادية ميزهـا تخليهـا عـن المخطـط المحاسـبي الـوطني الـذي أصـبح لا يسـتجيب لاحتياجـات المسـتثمرين، و اعتمـاد النظـام المحاسـبي المـالي و ذلـك حسـب القـانون رقـم 07-11 المـؤرخ في 25 نـوفمبر2007 ، حيـث يتضـمن النظـام المحاسـبي المـالي إطـارا تصـوريا للمحاسـبة الماليـة، ومعـايير محاسـبية و مدونـة حسـابات تسـمح بإعـداد كشـوف ماليـة علـى أسـاس المبـادئ المحاسـبية المتعـرف بهـا عامـة ، وهـو مـا بينـاه في هـذا الفصـل مـن خلال:

- مـر التشـريع المحاسـبي بعـدة تغيـيرات منـذ الإسـتقلال إلى يومنـا هـذا ، فرضـتها ظـروف ومعطيـات كـل فترة ، كان التشريع المحاسبي فيها يستند دائما لمواكبة التطورات ، والتكيف مع النظام العالمي .
- للسياسـات المحاسـبية عوامـل تـؤثر فيهـا سـواء كانـت مباشـرة أوغـير مباشـرة ، لـذا وجـب علينـا الوقوف على واقع البيئة المحاسبة في الجزائر، من حيث للمحيط الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسات باعتبارها المعني بتطبيقات السياسات المحاسبة، وكذا واقع المهنة المحاسبية والمنظمات المشرفة عليها.
- وصـولا للنظـام المحاسـبي المـالي والـذي يتميـز بعـدة ميـزات منهـا أنـه يحتـوي علـى نصـوص صـريحة وواضـحة لمبـادئ وقواعـد التسـجيل وطـرق التقيـيم وإعـداد القـوائم الماليـة و الـتي أساسـها السياسـات المحاسبية .

وبالتـالي يعتـبر النظـام المحاسـبي المـالي هـو أسـاس تطبيـق السياسـات المحاسـبية في المؤسسـات الإقتصـادية في الجزائر.

الفصل الخامس

الدراسة التطبيقية

تمهيـــد

هـذا الفصـل سـوف نخصصـه للجانـب التطبيقـي والمتعلـق بقيـاس وإختبـار وتحليـل بعـض العوامـل المـؤثرة في إختيـار المؤسسـات الإقتصـادية الجزائريـة للسياسـات المحاسـبية مـن أجـل تقـديم قـوائم ماليـة تخـدم مصـالح مختلفـة ، وذلـك بإختيـار عينـة مـن مؤسسـات ولايـة غردايـة في الفـترة الممتـدة مـن 2010 إلى 2014 ، وهـي بدايـة تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي في الجزائـر والـذي هـو أسـاس السياسـات المحاسـبية المطبقـة مـن طـرف هـذه المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، لذا يتكون هذا الفصل من :

- تقـديم الدراسـة التطبيقيـة مـن خـلال مجتمـع وعينـة الدراسـة بالإضـافة إلى تكـوين نمـوذج الدراسة الذي يضم كل من المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة .
- عرض المنهج المستخدم في إختبار وتقدير النموذج وأساليب التحليل الإحصائي.
- وأخـيرا عـرض النتـائج المتوصـل إليهـا واختبـار مـدى تطـابق للفرضـيات والإجابـة علـى إشـكالية الدراسة.

المبحث الأول: تقديم الدراسة التطبيقية

للتمكن من تحليل النتائج بصورة جيدة لابد من تصميم الدراسة التطبيقية لدراسة أهم العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية والمتمثلة في كل من العوامل التعاقدية والعوامل التنظيمية بالإضافة إلى العوامل البيئية المرتبطة بالممارسة المحاسبية ، وذلك بدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية خلال الفترة 2014/2010 ، واستخراج متغيرات الدراسة لتشكيل النموذج الإحصائي واستعمال الأسلوب الأمثل لتقدير معلماته واختبار فرضياته.

المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة :

سيتم من خلال هذا الجزء إعطاء وصف لمجتمع وعينة الدراسة والشروط الواجب توفرها في المؤسسات لتشكيل العينة التي سيتم اختبارها، وكذا مصدر الحصول على البيانات وحدود الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات

أولا : مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع المؤسسات الإقتصادية التي تنشط بتراب ولاية غرداية خلال فترة الدراسة من 2010 إلى غاية 2014 ، والذي يمكن تقسيمه حسب القطاع إلى ثلاث قطاعات حيث يضم القطاع الخدمي كل من مؤسسات النقل والمواصلات، الفندقة والإطعام،خدمات المؤسسات ، الخدمات العائلية ،خدمات للمرافق الجماعية ، والقطاع الصناعي: البناء والأشغال العمومية ، مواد البناء، صناعة النسيج،الصناعة الغذائية، صناعة الخشب والفلين والورق ،صناعة الجلد،صناعات مختلفة، المناجم والمحاجر ،الحديد والصلب،الفلاحة والصيد البحري أما القطاع التجاري فيضم: التجارة بنوعيها بالتجزئة والجملة، بيع مواد البناء ،واخترنا هذا التقسيم ليلائم عينة الدراسة ، والجدول التالي يبين مسار تعداد المؤسسات حسب القطاعات الثلاث خلال فترة الدراسة :

الجدول رقم (1-5): مجتمع الدراسة

القطاع	الخدماتي		الصناعي		التجاري		المجموع	
السنوات	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
2010	1119	25%	2348	%53	978	22%	4445	100%
2011	1017	24%	2196	%52	987	24%	4200	100%
2012	1082	26%	2042	49%	1044	25%	4168	100%
2013	1133	27%	1911	46%	1091	26%	4135	100%
2014	1230	29%	1966	46%	1063	25%	4259	100%

المصدر: بالإعتماد على إحصائيات مديرية السجل التجاري بالولاية وكذا مديرية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من إعداد الطالب ، بتصرف.

يوضح الجدول رقم (1-5) والخاص بتوزيع مجتمع الدراسة حسب كل قطاع ، أن أكبر القطاعات هو القطاع الصناعي والذي يقارب ويفوق في بعض السنوات نصف مجتمع الدراسة بنسبة مئوية تمثل 53% في سنة 2010 ولكن هذا القطاع بدأ في التراجع حيث وصل إلى 46% ، وهو ما يدل على أن مؤسسات ولاية غرداية مازالت تهتم بالبنى التحتية وخاصة مؤسسات البناء والأشغال العمومية والذي بدوره يمثل أكبر نشاط متواجد بالولاية ويفسر ذلك إتجاه الدولة مؤخرا حول الإهتمام بترقية الجنوب من خلال الصندوق الوطني لدعم الجنوب، يليه كل من القطاع الخدمي بتطور من 25% إلى 29% خلال فترة الدراسة تم القطاع التجاري بنسب متقاربة حيث أنتقل من 22% إلى 25% من تمثيل مجتمع الدراسة ، هذا التطور في القطاعين الأخرين كان على حساب قطاع الصناعة والذي تراجع كما أسلفنا من 53% إلى 46%.

ثانيا: عينة الدراسة

لتكوين عينة الدراسة، تم جمع مجموعة من القوائم المالية للمؤسسات بولاية غرداية بمختلف القطاعات بشكل عشوائي في فترات تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) ، وتميزت عملية الانتقاء بالخصائص التالية:

- ✓ أن تكون القوائم المالية معدة وفق أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي (SCF).
- ✓ تم استثناء المؤسسات التي تمسك محاسبة خاصة مثل البنوك ووكالات التأمينات .
- ✓ تم استثناء المؤسسات التي لا تتوفر على محاسبة منتظمة .

بعد تجميع وفحص للقوائم المالية والتأكد من توفر المؤسسات على المعايير المبينة أعلاه، بلغ حجم العينة في النهاية (100) مشاهدة تتعلق ب 20 مؤسسة مختلفة الحجم ، خلال الفترة 2010-2014 حيث تنوعت هذه المؤسسات حسب الانتشار الجغرافي في الولاية وكذا حسب نوع القطاع ، باستثناء مؤسسات القطاع المالي وقطاع التأمين التي تم استبعادها من الدراسة ، وفي الأخير حصلنا على عينة الدراسة والمبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-5): عينة الدراسة

القطاع	الخدماتي	الصناعي	التجاري	المجموع
عدد المؤسسات	05	11	04	20
نسبة المؤسسات من العينة	25%	55%	20%	%100

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثاني: حدود الدراسة

تتمثـل حـدود الدراسـة الزمنيـة في الفـترة الممتـدة بـين 2010-2014 والـتي تعتـبر فـترة كافيـة لدراسـة تـأثير المتغـيرات المسـتقلة " العوامـل التعاقديـة والسياسـية وكـذا العوامـل المرتبطـة بالبيئـة المحاسـبية " علـى المتغـير التابع " اختيار السياسات المحاسبية ".

أما الحدود المكانية فتتمثل في المؤسسات التي تنشط في تراب ولاية غرداية .

الفرع الثالث: مصادر البيانات

تنوعـت مصـادر الحصـول علـى بيانـات الدراسـة ، وهـذا للوصـول إلى أكـبر قـدر ممكـن منهـا وإختيـار البيانات المناسبة للدراسة ، حيث تم جمع بيانات عينة الدراسة من خلال :

✓ التقـدم للمؤسسـات المختـارة مباشـرة و إجـراء تـربص بهـا للحصـول علـى القـوائم والتقـارير الماليـة وكيفية حساب وإستخراج بيانات الدراسة.

✓ الإتصـال بمصـالح الضـرائب بولايـة غردايـة مـن اجـل الحصـول علـى معلومـات أكثـر وهـذا لإلـزام المؤسسـات بتقـديم القـوائم الماليـة لمصـلحة الضـرائب بعـد تعـذر الحصـول علـى البيانـات مـن بعـض المؤسسـات مباشرة .

✓ إسـتخراج القـوائم الماليـة لـبعض المؤسسـات مـن النشـرة الرسميـة للإعلانـات القانونيـة Boal الصـادرة عـن المديريـة العامـة للسـجل التجـاري مـن خـلال التقـارير الماليـة والمحاسـبية لهـذه المؤسسـات بالإضـافة إلى الموقع الإلكتروني للسجل التجاري[1].

والملحـق رقـم 01 يبـين مؤسسـات عينـة الدراسـة والبيانـات المسـتخرجة مـن تقاريرهـا وقوائمهـا الماليـة المستعملة في الدراسة التطبيقية .

[1] موقع السجل التجاري : https://sidjilcom.cnrc.dz/web/cnrc/

المطلب الثاني : متغيرات الدراسة

تتكـون متغـيرات الدراسـة مـن نـوعين همـا المتغـيرات التابعـة وتتمثـل بـالطرق والسياسـات المحاسـبية الـتي تسـتخدمها المؤسسـات الاقتصـادية لولايـة غرديـة وخاصـة السياسـات الـتي تكـون لـلادارة الحريـة في المفاضـلة بينهـا ، أمـا النـوع الثـاني فهـي المتغـيرات المسـتقلة وتتمثـل في العوامـل التعاقديـة والسياسـية وكـذا العوامـل المرتبطـة بالبيئـة المحاسـبية المـؤثرة علـى اختيـار الادارة للطـرق والسياسـات المحاسـبية، وفي مـا يلـي عـرض لهـذه المتغيرات :

الفرع الأول: الطرق والسياسات المحاسبية.

نظـرا لتعـدد وتنـوع السياسـات المحاسـبية فإننـا سـنركز علـى السياسـات المحاسـبية المسـتخدمة مـن قبـل المؤسسـات المختـارة كعينـة للدراسـة والـتي يكـون فيهـا تنـوع الاختيـار، كمـا اسـتبعدنا السياسـات الموحـدة والمسـتعملة مـن كـل المؤسسـات، وقـد اعتمـدنا علـى بـديلين في كـل سياسـة مختـارة، السياسـة الـتي تزيـد في الـربح المحاسـبي رمزنـا لهـا بـالرمز 1 ، والسياسـة المخفضـة للـربح تأخـذ الرمـز 0 ، وتتمثـل السياسـات المختـارة فيما يلي:

أولا: سياسة تقييم المخزون.

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2) وكذلك النظام المحاسبي المالي (SCF) على طرقتين في تقييم المخزونات وهمـــا[1]:

- ✓ **طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)**
- ✓ **طريقة متوسط التكلفة المرجحة (CMP)**

ومنـه يـؤدي الإخـتلاف في اختيـار طريقـة التقيـيم إلى التـأثير في الحسـابات الختاميـة إذ أن زيـادة المخـزون أو نقصـه يـؤدي إلى زيـادة أو نقـص الـربح المحاسـبي الـذي يظهـر في الحسـابات الختاميـة، وعليـه فـالطرق والسياسـات المسـتخدمة لتقيـيم المخـزون مـن طـرف المؤسسـات المختـارة للدراسـة تكـون حسـب ميـول الإدارة في التـأثير علـى الـربح المحاسـبي، فـإذا كانـت تريـد الزيـادة في الـربح المحاسـبي تختـار طريقـة FIFO وفي حالة تخفيض الربح تختار طريقة CMP.

ثانيا: سياسة إهتلاك الأصول الثابتة.

نـص المعيـار الـدولي رقـم (IAS16) الخـاص بالأصـول الثابتـة علـى كيفيـة إهـتلاك الأصـول الثابتـة ،وحسـب النظـام المحاسـبي المـالي فـإن طـرق الإهـتلاك المعتمـدة تتمثـل في: طريقـة الإهـتلاك الثابـت، طريقـة

[1] بن ربيع حنيفة ، مرجع سابق ، ص: 142.

الإهـتلاك المتنـاقص وطريقـة الإهـتلاك حسـب وحـدات الإنتـاج ،وعليـه فـإن الإخـتلاف في طـرق إهـتلاك الأصل ، له تأثير كبير على نتائج أعمال المؤسسة[1].

إلا أننـا وجـدنا أن معظـم مؤسسـات عينـة الدراسـة تعتمـد طريقـة القسـط الثابـت عنـد إهـتلاك أصـولها الثابتـة، فلجئنـا إلى الإخـتلاف في تقـدير العمـر الإنتـاجي، حيـث إن إهـتلاك الأصـل يحسـب بـ: التوزيـع المنـتظم لقيمـة الأصـل القابلـة للاهـتلاك علـى عمـره الإنتـاجي المتوقـع ، ويكـون الاخـتلاف في تقـدير العمـر الإنتاجي الذي يعود إلى تقدير المحاسب .

وفي دراسـتنا اخترنـا تقـدير العمـر الإنتـاجي لعتـاد النقـل ، باعتبـار أن كـل مؤسسـات عينـة الدراسـة تمتلـك هـذا الأصـل، فـبعض المؤسسـات تتوقـع العمـر الإنتـاجي لعتـاد النقـل أكثـر مـن 05 سـنوات، إذ رمزنـا لهـا بـالرمز 1 ، وأخـرى اقـل مـن 05 سـنوات أعطيناهـا الرمـز 0 ، حيـث إذا كـان اقـل مـن 05 سـنوات فالقسـط المهتلـك والـذي يخصـم عنـد إعـداد الـربح الصـافي يكـون كبـير، وبالتـالي يخفـض الـربح مقارنـة مـع جعل العمر الإنتاجي أكثر من 05 سنوات .

ثالثا: سياسة الرفع في رأس المال.

يمكـن أن يتغـير مقـدار رأس المـال خـلال حيـاة المؤسسـة إمـا بالزيـادة أو بالنقصـان وهـذا حسـب إسـتراتجية المؤسسـة ، هـذا التغـير في رأس المـال لـه تـأثير في النهايـة بطـرق مباشـرة وغـير مباشـرة علـى المركـز المالي للمؤسسة وعلى النتيجة.

وبالتـالي قسـمنا المؤسسـات الـتي رفعـت في رأسمالهـا بـأي طريقـة لأنهـا تسـعى لزيـادة الأربـاح ورمزنـا لهـا بـالرمز 1، ومـن جهـة أخـرى فـان المؤسسـات الـتي بقـي رأس المـال ثابتـا أو انخفـض رمزنـا لهـا بـالرمز 0، فهـي تسـعى إلى تخفـيض الـربح، أو بعبـارة أخـرى لا تميـل إلى زيـادة الـربح حاليـا مقارنـة بالمؤسسـات الـتي رفعـت في رأسمالها.

رابعا: سياسة تشكيل مؤونات للمخزونات.

تطبيقـا لمبـدأ الحيطـة والحـذر تقـوم المؤسسـات بتكـوين مؤونـات ، نتيجـة تـدهور قيمـة المخـزون والحقوق و الاستثمارات التي تتناقص قيمتها بشكل استثنائي.

وفي دراسـتنا هـذه اخترنـا مؤونـة المخزونـات لتـوفر المخـزون لـدى كـل المؤسسـات المختـارة كعينـة، حيـث رمزنـا للمؤسسـة الـتي تخصـص مؤونـة للمخزونـات بـالرمز 0 لأنهـا تـؤثر علـى الـربح المحاسـبي بالنقصـان والعكس في حالة عدم وجود مؤونة للمخزونات فرمزنا لها بالرمز 1 .

[1] صالح مرازقة و عبد الكريم فرحات ، النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية :الواقع والأفاق ، المبتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ، ص: 640.

خامسا: سياسة مصاريف البرمجة.

تسجل مصاريف البحث حسب النظام المحاسبي المالي عند تحملها ضمن الأعباء ، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل[1] .

وبالتالي فالاختلاف في إدراج هده المصاريف يؤدي إلى اختلاف في نتائج الأعمال ، فبعض المؤسسات تدرجها ضمن المصاريف وبالتالي التأثير على الربح المحاسبي بالنقصان وأخرى تعتبرها كاستثمار فهي تزيد من قيمة الربح المحاسبي ، ورمزنا للمؤسسات التي تعتبر هذه المصاريف كاستثمار بالرمز 1 ، لأنها تزيد من قيمة الربح ، عكس المؤسسات التي تعتبرها كمصروف وتقتطع من الربح ، لذا رمزنا لها بالرمز 0.

الفرع الثاني: المتغيرات المستقلة .

عندما يختار المحاسب سياسة من السياسات المحاسبية المذكورة في المتغيرات التابعة ، فإنه يختارها تحت ظروف وعوامل معينة لذا سنتطرق إلى أهم العوامل المحددة لإختيار تلك السياسات وكيفية قياسها حيث قسمنا هذه المحددات إلى ثلاث أنواع رئيسية هي:

أولا: المحددات التعاقدية: أشرنا في الفصل الثالث أن المحددات التعاقدية تتمثل في مكافئات وحوافز الإدارة وعقود المديونية بالإضافة إلى الالتزامات الضمنية، وقد اخترنا منها للدراسة التطبيقية هيكل الملكية وإنفصال الإدارة عن الملكية (صفة المسير) للتعبير عن محددات الحوافز والمكافئات وبالإضافة إلى عقود المديونية، وألغينا محدد الإلتزامات الضمنية لسبب صعوبة قياسه والحصول على بياناته ، وفيما يلي كيفية قياس المحددات المختارة :

1. هيكل الملكية: وقد عبرنا عن هذا المتغير بمتغير وهمي يأخذ القيمة 0 في حالة تركز الملكية ويأخذ القيمة 1 في حالة تشتت الملكية.

2. إنفصال الإدارة عن الملكية :ولتمثيل هذا المتغير في النموذج استعملنا المتغير الوهمي حيث إذا كان المسير داخلي فيأخذ الرمز0 وإذا كان المسير خارجي يأخذ الرمز 1.

3. عقود المديونية :وعبرنا عن هذا المتغير بنسبة المديونية والتي تم حسابها من خلال قسم إجمالي الديون على إجمالي الأصول

[1] صالح مرازقة و عبد الكريم فرحات، مرجع سابق ،ص 641.

ثانيـا: العوامـل التنظيميـة : تفـرض العوامـل التنظيميـة علـى المؤسسـات تكـاليف متمثلـة في التـدخل الحكـومي لمكافحـة الاحتكـار والاهتمـام بسياسـة التسـعير بالإضـافة إلى المـدفوعات الضـريبية ، وتتمثـل العوامل التنظيمية المختارة للدراسة التطبيقية في:

1. حجـم المؤسسـة : يمكـن حسـاب حجـم المؤسسـة بعـدة طـرق مـن بينهـا إجمـالي الأصـول وللتعبـير على متغير الحجم اخترنا اللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول وهذا لنفاذي التشتت في تقدير النموذج.

2. اتجـاه الربحيـة: يعـبر اتجـاه الربحيـة عـن المخـاطر والتعـرض للتكـاليف التنظيميـة ، ويمكـن قياسـه عـبر ملاحظة اتجاه الربحية عبر فترة الدراسة ، ويقاس كالتالي :

نخصص الرمز 1 إذا كان اتجاه الربح تصاعدي خلال فترة الدراسة، ونخصص الرمز 0 إذا كان اتجاه الربح متدبدبا أو تنازلي خلال فترة الدراسة .

3. المدفوعات الضريبية: وللتعبير عن عامل الضرائب استعملنا نسبة المدفوعات الضريبية خلال السنة على رقم الأعمال المحقق في نفس السنة .

ثالثا:عوامل بيئية مرتبطة بالممارسة المحاسبية

هنـاك عـدة عوامـل بيئيـة مرتبطـة بالممارسـة المحاسـبية وتختلـف حسـب إخـتلاف البيئـة المحاسـبية ، وفي دراسـتنا هـذه أهملنـا العوامـل المتعلقـة بالسـوق المـالي وكـذا الحوكمـة وهـذا لغيابهمـا في البيئـة المحاسـبية في الجزائـر ومن بين العوامل البيئية المختارة نجد:

1. نـوع القطـــــاع :وقـد صـنفت مشـاهدات العينـة حسـب هـذا المتغـير إلى مؤسسـات تنشـط في القطـاع الصـناعي والإنتـاجي، وأخـرى في قطـاع النشـاط الخـدمي والتجـاري ، حيـث تعطـى قيمـة وهميـة للمؤسسـات الـتي تنشـط في القطـاع الصـناعي بقيمـة 1 وهـذا لزيـادة تكاليفهـا مقارنـة مـع المؤسسـات الـتي تنشط في القطاع الخدمي والتجاري والذي أعطي القيمة 0.

2. درجـة الـتحفظ المحاسـبي: ولحسـاب درجـة الـتحفظ اسـتعملنا مـدخل المسـتحقات الـذي يحسـب بـالفرق بـين التـدفق النقـدي التشـغيلي وصـافي الأربـاح، حيـث أن ظهـور المسـتحقات بقيمـة سـالبة عـبر فـترة زمنيـة يشـير إلى اسـتمرارية التـدفقات النقديـة أكثـر مـن الأربـاح، بمعـنى آخـر وجـود سياسـات محاسـبية متحفظـة عملـت علـى تخفـيض أربـاح الشـركة المعلـن عنهـا، بينمـا بقيـت التـدفقات النقديـة مسـتمرة نتيجـة

لوجـود أربـاح جيـدة غـير معـترف بهـا ، وعكـس ذلـك عنـد ملاحظـة أن نسـبة الأربـاح تزيـد أكثـر مـن التدفقات النقدية عبر فترة الدراسة وهو ما يدل على استعمال سياسات محاسبية غير متحفظة.

3. العـرف المحاسـبي: العـرف المحاسـبي هـو مـا تعـارف عليـه المحاسـبون فيمـا لا يتعـارض مـع القـوانين الحكوميـة أو القـرارات الإداريـة، ويعـد مرشـداً ودلـيلاً للتطبيـق قـد تسـتفيد منـه المؤسسـات المطبقـة لهـذا العـرف وهو اختيار السياسات الأكثر شيوعا في القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة ويحسب كالتالي:

- ✓ تحديد السياسات الأكثر شيوعا في القطاع .
- ✓ يعبر عن الشركة التي اختارت السياسة الأكثر شيوعا بالرقم 1 .
- ✓ بينما الشركة التي اختارت عكس ذلك الرقم 0 .

وتحـدد نسـبة إتبـاع العـرف المحاسـبي علـى أسـاس جملـة النقـاط الـتي خصصـت للمؤسسـة بالنسـبة إلى النقاط المخصصة للسياسات المختبرة الكلية .

وفي الجدول التالي سنوضح كل متغيرات الدراسة وطريقة قياسها بالإضافة إلى علاقة المتغيرات المستقلة المتوقعة مع اختيار السياسات المحاسبية ، وكذا مصدر الحصول على كل متغير.

جدول رقم (3-5): يوضح قياس متغيرات الدراسة وعلاقتها المتوقعة باختيار السياسات المحاسبية

المتغيـــرات		طريقـــة القياس	العلاقة المتوقعة	مصدر البيانات
الرمز	الاسم			
المتغيـــــرات التابعـــــة				
p.invent	سياسة تقييم المخزون	نرمز لـ: FIFO بالرمز 0		جدول حركة المخزون
		نرمز لـ CMP بالرمز 1		
p. Depreci	سياسة إهتلاك الأصول الثابتة	العمر الإنتاجي ≤ 05 سنوات :0		جدول الإهتلاكات
		العمر الإنتاجي >05 سنوات :1		
p.Lev.capit	سياسة الرفع في رأس المال	نعم : 1		ملاحق الميزانية (إستمارة تقييم الربح)
		لا: 0		

...../.....

...../....

p.provis	سياسة تشكيل مؤونة للمخزونات	نعم : 0 لا: 1		جدول المؤونات + الميزانية
p.exp.soft.w	سياسة تصنيف مصاريف البرمجة	استثمار : 1 مصروف: 0		جدول حسابات النتائج
المتغيـــرات المستقلـــــة				
str-prop	هيكل الملكية	إذا امتلك مساهم 50% فأكثر ملكية ممركزة أقل من ذلك ملكية مشتتة	+	القانون الأساسي للشركة
Géro	انفصال الملكية عن الإدارة	مسير خارجي :1 مسير داخلي :0	+	القانون الأساسي للشركة
r-dette	نسبة المديونية	إجمالي الديون على مجموع الأصول	+	الميزانية الختامية للشركة
Size	حجم المؤسسة	اللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول	−	الميزانية الختامية للشركة
f-prof	إتجاه الربح	تصاعدي :1 ، متدبدب ،تنازلي :0	−	جدول حسابات النتائج
tax	المدفوعات الضريبية	المدفوعات الضريبية خلال السنة على رقم الأعمال	−	الميزانية الختامية للشركة +جدول حسابات النتائج
activ	نوع القطاع	صناعي:1 ، تجاري وخدمي:0	+	القانون الأساسي للشركة
Dig.consrv	درجة التحفظ المحاسبي	الفرق بين الربح المحاسبي والتدفق النقدي التشغيلي : موجب:0 ، سالب 1.	−	جدول التدفقات النقدية +جدول حسابات النتائج
Conv.acc	العرف المحاسبي	نسبة إختيار السياسة الأكثر شيوعا	+	السياسات المحاسبية المختارة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالب ،بناء على المعطيات السابقة .

المطلب الثالث: نموذج الدراسة

بما أن دراستنا تتكون من 05 سياسات محاسبية فقد خصصنا لكل سياسة نموذج إحصائي مكون من المتغير التابع وهو السياسة المحاسبية والذي يأخذ القيمة 1 في حالة اختيار السياسة التي تؤدي إلى الزيادة في الربح ، ويأخذ القيمة 0 في حالة إختيار ادارة المؤسسة للسياسة المخفضة للربح ، أما المتغيرات المستقلة والمتمثلة في العوامل المؤثرة في إختيار السياسة المحاسبية فهي عوامل تعاقدية وأخرى تنظيمية بالإضافة للعوامل البيئية المرتبطة بالممارسة المحاسبية، ومنه تأخذ النماذج اللوجستية الصيغة التالية :

$$\log\left(\frac{b_i}{1-b_i}\right) = \hat{b}_0 + \hat{b}_1 str.prop_i + \hat{b}_2 géro_i + \hat{b}_3 r.dette_i + \hat{b}_4 size_i + \hat{b}_5 f.prof_i + \hat{b}_6 tax_i + \hat{b}_7 activ_i + \hat{b}_8 dig.consrv_i + \hat{b}_9 conv.acc_i + \varepsilon_i \dots\dots\dots (01)$$

حيـــث :

$\log\left(\frac{b_i}{1-b_i}\right)$: هو اللوغاريتم الطبيعي لنسبة الترجيح لإحتمال إختيار السياسة المؤدية لزيادة الربح على إحتمال إختيار السياسة المخفضة للربح .

$\hat{b}_0$: التابث ويعبر عن اختيار السياسة التي لا تتأثر بالمتغيرات المستقلة.

$\hat{b}_1 - \hat{b}_9$: معاملات الإنحدار اللوجستي.

str-prop : هيكل الملكية.

Géro : انفصال الملكية عن الإدارة .

r-dette : نسبة المديونية.

Size : حجم المؤسسة.

f-prof : إتجاه الربح.

tax : المدفوعات الضريبية.

activ : نوع القطاع.

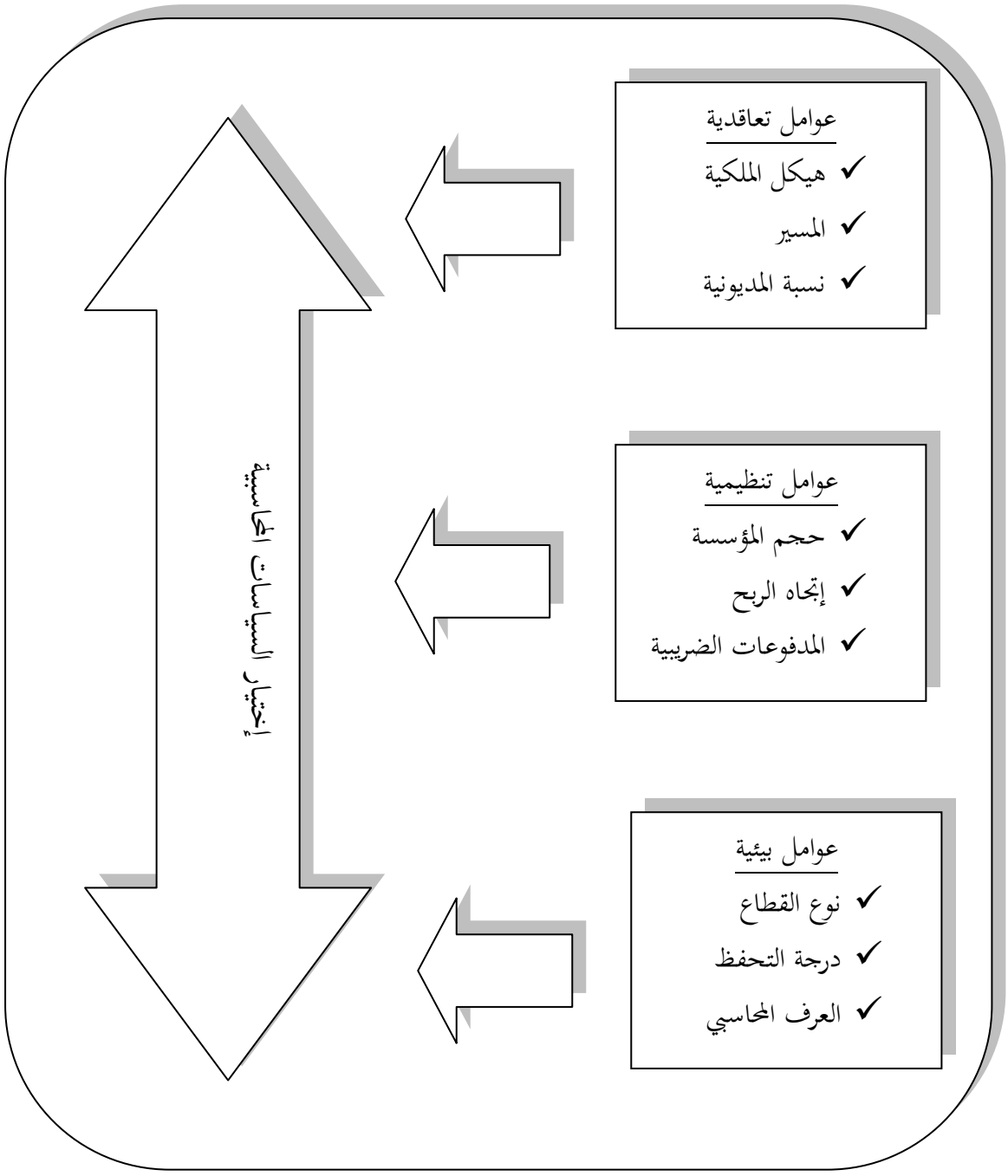
Dig.consrv : درجة التحفظ المحاسبي.

conv-acc : العرف المحاسبي.

ε : الخطأ العشوائي.

والشكل التالي يوضح نموذج الدراسة

شكل رقم (1-5) : نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب.

المبحث الثاني: أساليب التحليل الإحصائي.

بعـد تحديـد متغـيرات الدراسـة، يمكـن كتابـة النمـاذج المفسـرة لتـأثير العوامـل التعاقديـة والتنظيميـة والمرتبطـة بالممارسـة المحاسـبية علـى اختيـار السياسـات المحاسـبية المختـارة مـن طـرف مؤسسـات عينـة الدراسـة ، وبمـا أن المتغـير التـابع في دراسـتنا هـو متغـير نـوعي، تم الاعتمـاد علـى أسـلوب الإنحـدار اللوجسـتي والـذي يـؤدي إلى تقـدير معلمـات انحـدار دقيقـة ومنطقيـة مقارنـة باسـتخدام طريقـة المربعـات الصـغرى في تقـدير نماذج الانحدار ذات المتغيرات التابعة النوعية .

المطلب الأول: نموذج الإنحدار اللوجستي.

لتقـديم النمـوذج المسـتخدم في الدراسـة التطبيقيـة سـنتطرق إلى مفهـوم نمـوذج الإنحـدار اللوجسـتي وتقدير وتفسير معلماته، وكذا صحة إختبار ملائمته لتمثيل البيانات المحاسبية.

الفرع الأول: مفهوم الانحدار اللوجستي

يختلـف الانحـدار اللوجسـتي عـن انحـدار المربعـات مـن الوجهـة الإحصـائية مثـل الصـياغة الرياضـية، طريقة تقديم واختبار وفحص النموذج بالإضافة إلى افتراضات التحليل وتقدير المعلمات وتفسير النتائج.

ويمكـن تعريـف الإنحـدار اللوجسـتي بأنـه الأسـلوب الإحصـائي المسـتخدم لفحـص وتوفيـق العلاقـة بـين المتغـير التـابع النـوعي ثنـائي القيمـة ومتغـير واحـد أو أكثـر مـن المتغـيرات المسـتقلة أيـا كـان نوعهـا، ويسـمى بتحليل الانحدار اللوجستي الثنائي(Binary Logistic Regress) [1].

ويسـتخدم الانحـدار اللوجسـتي عنـدما يكـون المتغـير التـابع (y) متغـيرا ثنائيـا يأخـذ قيمتـين فقـط يرمـز لـلأولى وهـي وقـوع الحـدث بـالرمز (1) وذلـك باحتمـال قـدره (p) بينمـا يرمـز للثانيـة وهـي عـدم وقـوع الحـدث بـالرمز (0) وذلـك باحتمـال يسـاوي (1-p)، فيمـا لا يضـع قيـودا علـى أنـواع المتغـيرات المسـتقلة X_i والـتي يمكـن لهـا أن تكـون متصـلة أو فئويـة أو خلـيط مـن الاثنـين كمـا أنـه لا يشـترط اعتداليـة توزيعهـا، و يتغلـب علـى مشـكلة الافتراضـات الشـديدة لانحـدار المربعـات الـدنيا الاعتيـادي، ممـا يجعلـه الأكثـر ملاءمـة في حالات المتغير التابع ثنائي القيمة[2].

[1] علي خضير عباس ، إستخدام نموذج الإنحدار اللوجستي في التنبؤ بالدوال ذات المتغيرات الاقتصادية التابعة النوعية ، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 02 ، العدد الثاني ، 2012، ص : 239.

[2] عدنان غانم ، فريد خليل الجاعوني . استخدام تقنية الإنحدار اللوجستي ثنائي الإستجابة في دراسة أهم المحددات الإقتصادية والإجتماعية لكفاية ذخل الأسرة ، دراسة تطبيقية على عينة عشوائية من الأسر في محافظة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، المجلد 27 ، العدد الأول ،2011 ، ص : 119.

الفرع الثاني: تشكيل نموذج الإنحدار اللوجستي

كمـا هـو معلـوم في الانحـدار الخطـي الـذي تأخـذ متغيراتـه المسـتقلة والمتغـير التـابع قيمـا مسـتمرة يكـون النموذج الذي يربط بين المتغيرات على النحو التالي[1]:

$$Y/_X = \hat{b}_0 + \hat{b}_1 X + \varepsilon \ldots\ldots\ldots\ldots(02)$$

حيث يعني الرمز: $Y/_X$ المتغير التابع Y بشرط حدوث المتغير المستقل X.

وباعتبـارY تمثـل متغـيرا مشـاهدا مسـتمرا وبـافتراض أن متوسـط قـيم Y الفعليـة عنـد قيمـة معينـة للمتغـير X هـي E(y) و أن المتغـير ε تمثـل الخطـأ $\varepsilon = Y - \hat{Y}$، حيـث: E(e)=0 ،فـإن القيمـة المتوقعـة للمتغـير Y تكون على الشكل التـالي:

$$E\left(Y/_X\right) = \hat{b}_0 + \hat{b}_1 X \ldots\ldots\ldots\ldots(03)$$

وكمـا هـو معـروف في الانحـدار ، أن الطـرف الأيمـن لهـذه النمـاذج يأخـذ قيمـا مـن $(-\infty)$إلى $(+\infty)$، ولكـن عنـدما يكـون لـدينا متغـيران أحـدهما ثنـائي (Y) ، فـإن الإنحـدار الخطـي البسـيط لا يكـون ملائمـا وذلك لأن[2]:

- ✓ تباين المتغير التابع (y) يتغير بتغير قيم المتغير المستقل (X)
- ✓ تباين الخطأ لا يتوزع وفق التوزيع الطبيعي.
- ✓ القيم المقدرة لا يمكن تفسيرها بوصفها احتمالات ذلك لأن قيمها تتراوح بين (1.0).

وبـذلك تكـون قيمـة الطـرف الأيمـن محصـورة بـين القيمتـين (0.1) ، ومنـه فـالنموذج غـير قابـل للتطبيـق مـن وجهة نظر الإنحدار .

ومـن الحلـول المقترحـة لحـل هـذه المشـكلة هـو إدخـال تحويلـة رياضـية مناسـبة علـى المتغـير التـابع Y، وباعتبـار الاحتمـال محصـور بـين 0 و1 أي $0 \leq P \leq 1$، ومـن تم فـإن النسـبة $\frac{P}{1-P}$ هـي عبـارة عـن مقـدار موجـب محصـور بـين $(0, \infty)$ أي $0 \leq \frac{P}{1-P} \leq \infty$ ، وبإدخـال اللوغـاريتم النيـبري علـى المتحـول $\frac{P}{1-P}$ يصبح مجال قيمه محصورة بين $(+\infty, -\infty)$ أي $-\infty \leq \ln\left(\frac{P}{1-P}\right) \leq +\infty$.

1 مرجع سابق،ص:119.

2 سهيلة حمود عبد الله الفرهود ،إستخدام الانحدار اللوجستي لدراسة العوامل المؤثرة على أداء الأسهم (دراسة تطبيقية على سوق الكويت للأوراق المالية) ، مجلة الأزهر ، جامعة غزة ، سلسلة للعلوم الطبيعية ، المجلد 16 ، العدد الأول ،2014 ، ص: 55.

وعليه يمكن كتابة نموذج الإنحدار في حالة متغير مستقل واحد بالعلاقة التالية:

$$In\left(\frac{P}{1-P}\right) = \hat{b}_0 + \hat{b}_1 Xi \dots\dots\dots\dots (04).$$

وفي حالة وجود أكثر من متغير مستقل ، يكتب النموذج بالصيغة التالية :

$$In\left(\frac{P}{1-P}\right) = \hat{b}_0 + \sum_{i=1}^{n} \hat{b}_j \, X_j \dots\dots\dots (05)$$

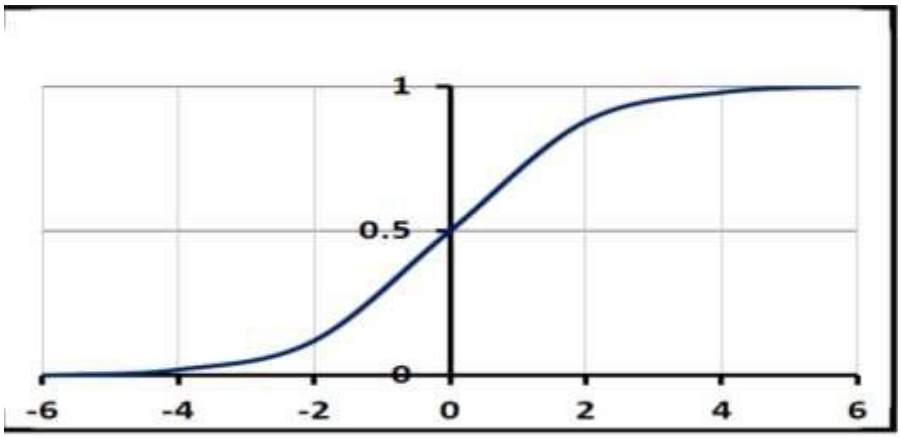
حيـــث:

- ✓ $In\left(\frac{P}{1-P}\right)$: اللوغاريتم الطبيعي لنسبة الترجيح أو اللوجيت
- ✓ $\hat{b}_0$: ثابت المعادلة
- ✓ $\sum_{i=1}^{n} \hat{b}_j \, X_j$:مجموع العوامل المستقلة في إنحداراتها على المتغير التابع
- ✓ $J = 1,2,3 \dots\dots, K$: عدد المتغيرات المستقلة
- ✓ $i = 1,2,3, \dots\dots; n$: حجم العينة

ويسـمى هـذا النمـوذج رقـم 05 بنمـوذج الإنحـدار اللوجسـتي Logit ، الـذي هـو تحويليـة لوغارتميـة للإنحـدار الخطـي يتبـع التوزيـع اللوجسـتي الـذي يقيـد الإحتمـالات المقـدرة ويجعلهـا محصـورة بـين 0 و1 ، وتكـون الدالـة اللوجسـتية مسـتمرة تأخـد القـيم مـابين (1.0) ، بحيـث يقـترب y مـن الصـفر كلمـا اقـترب الطرف الأيمن للدالة اللوجستية من −∞ ويقترب y من الواحد كلما اقتربت الدالة من +∞ [1].

ويكون شكل الدالة اللوجستية كالتالي:

شكل رقم (2-5) : دالة الإنحدار اللوجستي



المصدر: سهيلة حمود عبد الله الفرهود ، مرجع سابق ، ص : 56، بتصرف.

[1] مرجع سابق ، ص : 56.

المطلب الثاني: تقدير وتفسير معاملات الانحدار اللوجستي.

بعد تشكيل نموذج الإنحدار اللوجستي سنوضح كيفية تقدير وتفسير معاملاته

الفرع الأول: تقدير معاملات الانحدار اللوجستي

مـن أجـل تقـدير معـاملات الانحـدار اللوجسـتي يـتم اللجـوء إلى طريقـة الاحتمـال الأعظـم (MLM) الـتي تعتـبر الطريقـة الأكثـر ملائمـة لكافـة النمـاذج الخطيـة وغـير الخطيـة، وتعـرف طريقـة الاحتمـال الأعظـم بأنهـا طريقـة تكراريـة تعتمـد علـى تكـرار العمليـات الحسـابية عـدة مـرات، حـتى يـتم الوصـول إلى أفضـل تقـدير للمعاملات، والتي من خلالها يمكن تفسير البيانات المشاهدة[1].

وتسـتخدم طريقـة الاحتمـال الأعظـم لحسـاب معـاملات اللوجـت Logit في الانحـدار اللوجسـتي، وتهـدف هـذه الطريقـة إلى تعظـيم لوغـاريتم الاحتمـال log likelihood ، الـذي يعكـس مـدى إمكانيـة أو احتمـال أن تكـون تلـك القـيم المشـاهدة للمتغـير التـابع في الإمكـان توقعهـا أو التنبـؤ بهـا، مـن خـلال المتغـير أو المتغـيرات المسـتقلة ، ويلاحـظ أن تقـديرات الاحتمـال الأعظـم أنهـا طريقـة تكراريـة تبـدأ بقيمـة أوليـة لمـا ينبغـي أن تكـون عليـه معـاملات اللوجـت، ثم تحـدد هـذه الطريقـة اتجـاه ومقـدار التغـير في معـاملات اللوجت، والذي سيزيد من لوغاريتم الاحتمال[2].

وتعتـبر طريقـة الترجـيح الأعظـم مـن أكثـر طـرق التقـدير اسـتعمالا في تقـدير معلمـات النمـاذج المجهولـة ، فـإذا كانـت لـدينا عينـة X عشـوائية مختـارة مـن توزيـع احتمـالي $F(X_i,B)$ فـإن التوزيـع المشـترك لهـذه العينـة هو:

$$F(X,B) = F(X1,,X2,X3 \dots .,Xn) \dots \dots (06)$$

ويـتلخص مبـدأ دالـة الترجـيح الأعظـم في إيجـاد المقـدر $\widehat{B}$ الـذي يجعـل دالـة الترجيـع أكـبر مـا يمكـن، أي أن تقدير الإمكان للمعلمة B هو القيمة $\widehat{B}$ التي تحقق العلاقة:

$$F(X,B) \leq F(X,\widehat{B}) \dots . (07)$$

ويفُسـر ذلـك التقـدير التوزيعـات المتقطعـة علـى أنـه قيمـة (B) الـتي تجعـل احتمـال سـحب العينـة المشـاهدة أكـبر مـا يمكـن، أمـا بالنسـبة للتوزيعـات المتصـلة فـإن قيمـة (B) الـتي تجعـل الإحتمـال أكـبر مـا

1 علي خضير عباس ، مرجع سابق ، ص: 242.

2 نفس المرجع،ص:242.

يمكـن للحصـول علـى قـيم لعينـة قريبـة جـدا مـن القـيم الـتي حصـلنا عليهـا، فـأن الدالـة الـتي تحقـق المعادلـة رقم:07 أعلاه تسمى بدالة الترجيح الأعظم (Maximum Likelihood) [1].

الفرع الثاني: تفسير معاملات الإنحدار اللوجستي.

لتفسير معاملات الانحدار اللوجستي فيتم استخدام معامل اللوجت (logit coefficient) والذي يسمى أيضا بمعامل الانحدار اللوجستي غير المعياري، ويرمز له بالرمز (b) ويستخدم المعامل(b) في الإنحدار اللوجستي لتقدير لوغاريتم معامل الترجيح log odds ، بأن يكون المتغير التابع يساوي (1) لكل وحدة تغير في المتغير المستقل[2].

علما أن الانحدار اللوجستي يحسب مقدار التغير في لوغاريتم معامل الترجيح log odds للمتغير التابع، وليس التغير في المتغير التابع نفسه كما هو الأمر في الانحدار الخطي، وبالتالي فان تغير معاملات الانحدار اللوجستي بدلالة اللوجت يقدم تفسيرا مطابقا لما هو عليه الأمر في الانحدار الخطي، ولكن الفرق الوحيد هو في وحدات المتغير التابع ، حيث أن وحدات المتغير التابع في حالة الانحدار اللوجستي تمثل لوغاريتمات معاملات الاحتمال (الترجيح) ،كما يمكن تفسير معاملات الانحدار اللوجستي بدلالة الاحتمالات، حيث أن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة ستزيد اللوجت أو لوغاريتم معامل الترجيح log odds أو ln بأن يكون المتغير التابع يساوي Y=1، بمقدار احتمال معين هو معامل المتغير المستقل[3] .

[1] علي أبشر فضل المولى سليمان ،المقارنة بين النموذج اللوجستي الثنائي ونماذج الشبكات الإصطناعية للتمييز بين دخل الأسرة ،مجلة جامعة بخت الرضا العلمية ، السودان ، العدد الثاني عشر ، سبتمبر 2014 ص:90.

[2] علي خضير عباس ، مرجع سابق ، ص : 243.

[3] نفس المرجع، ص: 243.

المطلب الثالث: إختبارات الدراسة التطبيقية

بمـأن الإنحـدار اللوجسـتي يتغلـب علـى مشـكلتي التوزيـع الطبيعـي وكـذا تجـانس التبـاين سـنقوم بمجموعة من الإختبارات الإحصائية ، ومن تم التحقق من ملائمة النموذج .

الفرع الأول : الإختبارات الإحصائية .

تتمثل الإختبارات الإحصائية للدراسة في ما يلي :

أولا: التحليل الإحصائي الوصفي .

يـتم حسـاب بعـض الإحصـاءات الوصـفية لمتغـيرات الدراسـة ،كالمتوسـط الحسـابي والإنحـراف المعيـاري وذلك بهدف معرفة الخصائص العامة لمتغيرات الدراسة.

ثانيا: حساب معاملات الإرتباط .

يـتم حسـاب معـاملات الإرتبـاط بـين المتغـيرات المسـتقلة والمتغـير التـابع لمعرفـة مـدى إرتبـاط هـذه المتغيرات مع المتغير التابع

ثالثا: التأكد من عدم وجود تعدد خطي.

يشـير مشـكل التعـدد الخطـي إلى وجـود ارتبـاط خطـي قـوي بـين عـدد مـن المتغـيرات المسـتقلة ، بحيـث يـؤثر هـذا المشـكل علـى معـاملات الإنحـدار، ممـا يجعـل معرفـة إسـهام كـل متغـير مسـتقل علـى حـدى في تفسـير المتغـير التـابع أمـرا صـعبا، وذلـك لأن تـأثير المتغـيرات المسـتقلة علـى المتغـير التـابع تكـون ممزوجـة ببعضها.

الفرع الثاني: إختبارات التحقق من ملائمة النموذج.

هنـاك مجموعـة مـن المعـايير و الاختبـارات الإحصـائية الـتي يسـتدل بهـا للتحقـق مـن مـدى ملائمـة النمـوذج في حالـة التعامـل مـع البيانـات ثنائيـة الإسـتجابة بالنسـبة للمتغـير التـابع، حيـث تصـنف هـذه المعـايير المسـاعدة علـى تقـويم النمـوذج النهـائي الـذي تم توفيقـه للبيانـات إلى إختبـارات التحقـق مـن ملائمـة النمـوذج المقدر بشكل عام، وأخرى لإختبار الدلالة الإحصائية لكل متغير تفسيري بصفة مستقلة .

أولا: التحقق من ملائمة النموذج ككل

سنتحقق من ملائمة النموذج الكلي من خلال الإختبارات التالية:

1. **إختبار نسبة المعقولية العظمى** (log likelihood Ratio).

نستخدام اختبار نسبة المعقولية العظمى الذي يتبع توزيع$(\text{Chi} - \text{Square} - x^2)$ لدلالة الفرق بين قيمتي لوغاريتم دالة الترجيح لنموذج الانحدار اللوجستي بالمتغيرات المستقلة وبدون المتغيرات المستقلة موضع الفحص ، وتحسب الإحصائية بالعلاقة التالية[1]:

$$x^{2*} = -2\log_e(L_0 - L_1) = -2[\log_e L_0 - \log_e L_1] \dots\dots (09)$$

حيث:

L_0: قيمة دالة المعقولية المقيدة في ظل الفرضية H_0 .

L_1: قيمة دالة المعقولية غير المقيدة في ظل الفرضية الصفرية H_0 .

ويتم إختبار الفرضية H_0، حيث : $H_0 : b1 = b2 = b3 = \dots bk = 0$

لإستخدام نسبة المعقولية العظمى للنموذج المقيد وغير المقيد، نحسب الإحصائية $\boldsymbol{x^{2*}}$ ، ونقارنها مع القيمة الجدولية لتوزيع $\boldsymbol{x^2}$ بدرجة حرية K والتي تعبر عن عدد القيود ونسبة معنوية 5%، فإذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، أو تكون نسبة المعنوية أقل من5 %، نرفض الفرضية الصفرية H_0 ،أي أن القيود غير محققة، وبالتالي فالنموذج المقدر مشكل على الأقل من متغيرة مفسرة ذات دلالة، وهذا يعني أن النموذج الإحصائي الذي تم توفيقه ذو دلالة إحصائية (معنوي).

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الإختبار، يعد مكافئا لإختبار فيشر للمعنوية الكلية في نموذج الإنحدار الخطي.

2. **إختبار القوة التفسيرية ($\mathbf{R^2}$)**

يتم استخدام إحصائية $R^2 Nagelkerke$ أو $R^2 Cox\ \&\ Snell$ لغرض إختبار القوة التفسيرية لنموذج الإنحدار اللوجستي، واللتين لهما نفس هدف معامل التحديد R^2 في الإنحدار الخطي المتعدد، أي نسبة تفسير المتغيرات المستقلة الداخلة في النموذج للمتغير التابع [2]، إذ أن :

[1] علي خضير عباس ، مرجع سابق ، ص :244.

2 بهاء عبد الرزاق قاسم ، تحليل أثر بعض المتغيرات في الإصابة بمرض اللثة بإستخدام نموذج الإنحدار اللوجستي ، مجلة العلوم الإقتصادية ، جامعة البصرة ، العراق ، مجلد 07 العدد :27، 2011 ، ص : 144.

$$R^2\text{Cox \& } Snell = 1 - \left[\frac{L(B_0)}{L(B_0,B_j)}\right]^{(2/n)} \dots (10)$$

$$R_z^2 = 1 - \left(L(B_0)\right)^{2/n} \dots\dots\dots\dots\dots\dots\dots (11)$$

$$R^2\text{Nagelkerke} = \frac{R^2\text{Cox \& } Snell}{R_z^2} \dots\dots\dots\dots (12)$$

حيث:

R_z^2 : هي القيمة العظمى الممكنة لإحصائية $R^2\text{Cox \& } Snell$

$L(B_0)$ هي : قيمة دالة المعقولية العظمى لما تكون معاملات النموذج معدومة باستثناء الثابت.

$L(B_0, B_j)$: هي قيمة دالة المعقولية العظمى تتضمن جميع معاملات النموذج بما فيها الثابت.

n : هي حجم العينة .

3. **جدول كفاءة التصنيف** .

نختبر كفاءة تصنيف النموذج بجدول التصنيف كمؤشر إحصائي للتحقق من مدى ملائمة النموذج بشكل كامل و من تم مطابقته للبيانات، حيث يعتمد في تصنيف الظواهر ثنائية الحدث أو الخاصية عن طريق إستخدام مصفوفة الخلط التي تبين الانتماء الفعلي مقابل الإنتماء المتنبأ به بالنسبة لكل مجموعة ، أي مقارنة جدول التصنيف بعد تقدير النموذج مع جدول التصنيف قبل تقدير النموذج والتحقق من إظهار التحسن في تصنيف للبيانات ذات الحدث المرغوب وكذا البيانات ذات الحدث غير المرغوب فيه بالإضافة إلى التصنيف الكلي .

ويعتمد تحليل جداول التصنيف على التحقق من مدى قدرة النموذج المقدر في تصنيفه لعدد الوحدات التي تنتمي إلى المجموعة المعنية بالتصنيف فعلا من تلك التي لا تنتمي إلى المجموعة المعنية بالتصنيف ، وذلك بالإعتماد على المؤشرات التالية[1] :

✓ **حساسية النموذج** : وتعرف بأنها قيمة الإحتمال بان يكون التصنيف المتوقع لعدد الوحدات من الحدث المرغوب فيه (التي تأخذ الرمز 1) ، تكون فعلا تنتمي إلى هذه المجموعة وبشكل صحيح ، وتحسب وفق العلاقة التالية : $n_b = \frac{\text{عدد وحدات الحدث المرغوب فيه التي صنفت بشكل صحيح}}{\text{عدد وحدات الحدث المرغوب فيه الكلي}} \dots\dots (13)$

1 عادل بن أحمد بن حسين بابطين ، الإنحدار اللوجستي وكيفية إستخدمه في بناء نموذج التنبؤ للبيانات ذات المتغيرات التابعة ثنائية القيمة ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في الإحصاء والبحوث ، رسالة غير منشورة ، جامعة أم القرى ، 2009 ، ص : 106.

✓ **دقة النموذج** : وتعرف بأنها قيمة الإحتمال بان يكون التصنيف المتوقع لعدد الوحدات من الحدث غير المرغوب فيه (التي تأخد الرمز 0) ، تكون فعلا تنتمي إلى هذه المجموعة وبشكل صحيح ، وتحسب وفق العلاقة التالية : $n_q = \frac{\text{عدد وحدات الحدث غير المرغوب فيه التي صنفت بشكل صحيح}}{\text{عدد وحدات الحدث غير المرغوب فيه الكلي}}$ ... ... (14)

✓ **التصنيف الكلي الصحيح** : وتعرف بأنها قيمة الإحتمال بان يكون التصنيف المتوقع الكلي ذا كفاءة ويحسب وفق العلاقة التالية : $n_b = \frac{n_b + n_q}{\text{المجموع الكلي للعينة}}$ ... ... (15)

4. إختبار Hosmer – Lemshow

يستخدم الإختبار لمعرفة مدى مطابقة البيانات للنموذج المقترح ويمثل البيانات بشكل جيد أم لا، ذلك بإختبار الفرضية الآتية:

H_0 :تشير إلى تساوي الحالات المشاهدة مع الحالات المتوقعة ، النموذج يمثل البيانات بشكل جيد .

H_1:تشير إلى عدم تساوي الحالات المشاهدة مع الحالات المتوقعة، النموذج لا يمثل البيانات بشكل جيد.

يعتمد هذا الإختبار على حساب إحصائية x^2 للفرق بين القيم المشاهدة التي لا تستند إلى نموذج نظري والقيم المتوقعة التي تم إحتسابها من تقديرات النموذج المقدر، وتحسب من تقاطع مجاميع المتغير التابع التنائي y مع مجاميع من الاحتمالات التقديرية، ويتم إنشاء جدول مكون من نقاط تجزئة ضمن المدى [0.1] وغالبا ما تكون نقاط التجزئة m=10 وفي هذه الحالة تكون المجموعة متضمنة أدلة أزواج من الشكل [yi,p(xi)] وتحسب التكرارات المشاهدة والمتوقعة وبالتالي تحسب إحصائية الإختبار H&L وفق العلاقة التالية[1]:

$$H\&l = \sum_{s=1}^{2}\sum_{j=1}^{m}(h_{sj} - \hat{h}_{sj})^2/\hat{h}_{sj} \text{.....(16)}$$

وتتوزع إحصائية H&L وفق توزيع كاي مربع بدرجات حرية df=m-2 بينما حساب التكرارات المشاهدة والمتوقعة كالأتي:

$\hat{h}_{1k} = \sum_{i=jk}\hat{p}(X_i)$ ... ... (17)

$\hat{h}_{1k} = \sum_{i=jk} Y_i$ ... . (18)

$\hat{h}_{2k} = \sum_{i=jk}[1 - \hat{p}(X_i]$ .. (19)

$\hat{h}_{2k} = \sum_{i=jk}^{2}(1 - y_i)$ ... . (20)

[1] علي خضير عباس ، مرجع سابق ، ص ص :244، 245.

أمـا بالنسـبة لإتخـاد القـرار فيـتم قبـول الفرضـية العدميـة إذا كانـت القيمـة الإحتماليـة لإحصـائية x^2 أكـبر مـن مستوى المعنوية المحددة من قبل الباحث وغالبا هي 0.05.

ثانيا: فحص الدلالة الاحصائية لكل متغير مستقل على حدى

لغـرض احتسـاب معنويـة المعلمـات المقـدرة باسـتخدام النمـوذج اللوجسـتي يـتم اسـتخدام احصـاءة Wald،كـل معامـل مـن معـاملات الانحـدار اللوجسـتي المقابـل لكـل متغـير مسـتقل، مـن اجـل اختبـار الفرضـية الصـفرية ، الـتي تـنص علـى: عـدم وجـود تـأثير لعامـل المتغـير المسـتقل X_i علـى التنبـؤ بقيمـة المتغـير التـابع Y ، بينمـا الفرضـية البديلـة تقـر غـير ذلـك، ويـتم حسـاب إحصـاءة Wald والـتي يقابلهـا في النماذج الخطية الإختبار (t) وفق الصيغة التالية [1]:

$$\text{wald} = \left[\frac{\widehat{b_i}}{S.E_{b_i}}\right]^2 \ldots\ldots(21)$$

حيث أن:

b_i : هي قيمة معامل الإنحدار اللوجستي للمتغير R_i

$S.E_{b_i}$: هي قيمة الخطأ المعياري لمعامل الإنحدار الوجستي للمتغير R_i

ويـتم مقارنـة قيمـة إختبـار wald مـع توزيـع مربـع كـاي 2 بدرجـة حريـة واحـدة أو مـن خـلال المقارنـة بـين القيمـة الإحتماليـة لإحصـائية wald مـع مسـتوى المعنويـة المحـددة لمعرفـة فيمـا إذا كـان المتغـير المعـني معنوي أم لا .

علمـا أن الاحصـاءة Wald تتبـع توزيـع مربـع كـاي 2 ، فـإن كانـت إحصـائية wald المحسـوبة أكـبر مـن قيمـة توزيـع كـاي 2 بدرجـة واحـدة ومسـتوى معنويـة 0.05 ، أو مسـتوى المعنويـة لهـا أقـل مـن 0.05، فـإن ذلـك يعـني رفـض الفرضـية الصـفرية القائلـة بـأن قيمـة معامـل الإنحـدار b_i تسـاوي صـفر، أي أن قيمـة معامـل الإنحـدار لـذلك المتغـير المسـتقل R_i سـوف تكـون مختلفـة عـن الصـفر وبالتـالي فـإن هـذا المتغـير المستقل R_i سـيكون لـه أثـر بـالتنبؤ بقيمـة المتغـير التـابع، أمـا إذا كانـت إحصـائية Wald عكـس ذلـك وغـير دالـة إحصـائيا فـإن ذلـك يعـني أن قيمـة معامـل الإنحـدار P_i لـذلك المتغـير المسـتقل R_i تسـاوي صـفر، أي أن ذلـك المتغـير المسـتقل لـيس لـه تـأثير في التنبـؤ بقيمـة المتغـير التـابع، ممـا يعـني إمكانيـة حذفـه مـن النمـوذج لأنه ليس له دلالة إحصائية.

[1] عدنان غانم ، فريد خليل الجاعوني، مرجع سابق ، ص:127.

المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.

اعتمـدنا في تحليـل نتـائج الدراسـة التطبيقيـة علـى ثـلاث مراحـل بـدأت بالوصـف الإحصـائي لمتغـيرات الدراسـة مـرورا بـالتحقق مـن كفـاءة النمـوذج للتحليـل الإحصـائي، وانتهـاءً بتقـدير نماذجهـا واختبـار فرضـياتها، وفيما يلي تحليل لهذه المراحل.

المطلب الأول: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة.

يمكن تقسيم التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة إلى قسمين هما المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة

الفرع الأول: المتغيرات التابعة.

تتمثـل المتغـيرات التابعـة في السياسـات المحاسـبية المختـارة مـن طـرف مؤسسـات عينـة الدراسـة ولتحليـل هـذه المتغـيرات تم تقسـيم المؤسسـات حسـب اختيـار السياسـة المحاسـبية إلى سياسـات تـؤدي إلى الزيـادة في الربح وأخرى تؤدي إلى نقص الربح، والجدول التالي يبن التصنيف المذكور أعلاه.

جدول رقم (4-5): التحليل الإحصائي الوصفي للمتغيرات التابعة .

السياسات المحاسبية	البدائل	العدد	النسبة
تقييم المخزون	FIFO	55	% 55
	CMP	45	% 45
تقدير العمر الإنتاجي	≥ 05 سنوات	63	% 63
	<05 سنوات	37	% 37
الرفع في رأس المال	نعم	55	% 55
	لا	45	% 45
تشكيل مؤونة المخزونات	نعم	25	% 25
	لا	75	% 75
تصنيف مصاريف البرمجة	استثمار	15	% 15
	مصروف	85	% 85

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم:(4-5) يتضح أن نسبة اختيار طريقة (FIFO) للمؤسسات الإقتصادية عبر فترة الدراسة بلغت 55% في حين بلغت نسبة اختيار الطريقة الوسطية المرجحة (CMP) 45%، وهذا ما يبن أن المؤسسات المختارة منها ما تميل لإختيار السياسة التي تؤدي لزياة الأرباح وأخرى تميل إلى تخفيض الأرباح .

وفيمـا يتعلـق بسياسـة تقيـيم الأصـول الثابتـة ومنهـا تقـدير العمـر الإنتـاجي لمعـدات النقـل، فقـد أظهـرت النتـائج أن مـا نسـبة 63% مـن المؤسسـات قـدرت العمـر الإنتـاجي أكثـر مـن 05 سـنوات، وهـو مـا يفسـر أن المؤسسـات تميـل إلى تخفـيض قيمـة القسـط المهتلـك، ممـا يـؤدي إلى الزيـادة في الـربح الصـافي، في حين أن نسبة 37% من المؤسسات قد اختارت تقدير العمر الإنتاجي أقل من 05 سنوات .

ويشـر الجـدول رقـم:(4-5) أن 55 % مـن المؤسسـات قـدر رفعـت مـن رأس مالهـا أثنـاء فـترة الدراسـة وذلـك بهـدف التوسـع وزيـادة الاسـتثمار، ممـا يـؤدي إلى فـرص تحقيـق أربـاح، في حـين أن 45% بـاقي رأسمالها ثابتا أو إنخفض.

وبالنسـبة لإختيـار تشـكيل مؤونـة للمخزونـات فـ 25% مـن المؤسسـات فقـط وضـعت مؤونـة لمخزوناتهـا خـلال فـترة الدراسـة، بينمـا 75% لم يكـن لـديها مـا تحتـاط مـن أجلـه ولعـل ذلـك مـا يفسـر طبيعة مخزونات هذه المؤسسات إما أن تكون قليلة أو تستهلك آنيا وهذا حسب طبيعة النشاط.

وفي أخر سياسة مدروسة فنلاحظ أن 03 مؤسسات فقط تعتبر المصاريف الخاصة بالبرمجة كاستثمار وهذا لتخصصها في مجال البرمجة والإعلام الآلي، أما باقي المؤسسات وهو ما تمثله 85 % فهي تعتبره مصروف يخفض من الربح .

وفي الأخـير نلاحـظ أن العوامـل المـؤثرة والمختـارة للدراسـة منهـا مـا يـدفع إلى اختيـار السياسـة الـتي تزيـد في الـربح و منهـا مـا يـدفع إلى السياسـة المخفضـة للـربح، إلا أن اختيـار المؤسسـات السياسـات المحاسـبية المؤديـة لزيـادة الأربـاح أكثـر منهـا عنـد اختيـار السياسـات المخفضـة للـربح، ولعـل ذلـك يرجـع إلى تبـاين محـددات اختيـار السياسـات المحاسـبية المـذكورة، منهـا مـا هـو تعاقـدي ومنهـا مـا هـو تنظيمـي ومنهـا مـا هـو مرتبط بالممارسة المحاسبية .

وهـذا مـا يثبـت الفرضـية الأولى الـتي تقـول : تفاضـل إدارة المؤسسـات الاقتصـادية الجزائريـة عنـد تطبيقها للسياسات محاسبية بين عدة بدائل .

الفرع الثاني: المتغيرات المستقلة .

تتمثـل المتغـيرات المسـتقلة في العوامـل المـؤثرة في اختيـار السياسـة المحاسـبية مـن طـرف المؤسسـات خـلال فـترة الدراسـة وهـي بـدورها خلـيط بـين متغـيرات متصـلة وأخـرى متقطعـة، وسنوضـح ذلـك مـن خـلال تحليـل تطـور المتوسـط الحسـابي للمتغـيرات المتصـلة وأكـبر وأصـغر قيمـة لهـذه المتغـيرات ، وتحليـل نسـبة تصـنيف المتغيرات المنفصلة ، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :

أولا: المتغيرات المتصلة.

جدول رقم (5-5): التحليل الإحصائي للمتغيرات المستقلة المتصلة[1]

المتغيرات المتصلة					
اسم المتغير	السنوات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة
عقود المديونية	2010	0,5795	0.03	0	0,972
	2011	0,5684	0.02	0	0,977
	2012	0,5273	0.02	0	0,954
	2013	0,5696	0.02	0	0,972
	2014	0,5172	0.02	0	0,994
حجم المؤسسة	2010	355787061,70	795182663,20	2072051,00	3349423580,00
	2011	352401279,00	714460370,00	1856608,00	2846338740,00
	2012	842138433,20	2753337851,00	1893658,00	12381013743,00
	2013	1028111827,00	2337868305,00	5839039,00	9988962064,00
	2014	1176840853,00	3853562922,00	3272512,00	17350711828,00
الضريبة	2010	0,018	0,33	0	0,09
	2011	0,013	0,34	0	0,07
	2012	0,015	0,35	0	0,06
	2013	0,014	0,31	0	0,06
	2014	0,017	0,32	0	0,08
العرف المحاسبي	2010	0,69	0,20	0,2	1
	2011	0,69	0,20	0,2	1
	2012	0,7	0,18	0,4	1
	2013	0,7	0,18	0,4	1
	2014	0,7	0,18	0,4	1

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

انخفـض متوسـط نسـبة إجمـالي الـديون إلى إجمـالي الأصـول مـن 58 % في سـنة 2010 إلى 52% في سـنة 2012 تم 51% في سـنة 2014، أمـا في بـاقي سـنوات الدراسـة فلـم يتعـدى التغـير1% ، وهـو مـا يؤكـده الانحـراف المعيـاري الـذي يسـاوى 02 % في فـترة الدراسـة،كمـا نلاحـظ أن إعتمـاد المؤسسـات علـى الـديون اعتمـاد شـبه كلـي، حيـث بلـغ 99 % في سـنة 2014 وهـذا بـالرغم مـن أن بعـض المؤسسـات لا يوجد لها ديون خلال فترة الدراسة .

[1] الوحدة هي : مليون دينار .

وبالنسـبة لحجـم المؤسسـات فهـو في ارتفـاع مسـتمر خـلال فـترة الدراسـة حيـث انتقـل المتوسـط مـن 355 مليـون دينـار في سـنة 2010 إلى أكثـر مـن مليـار دينـار في سـنة 2014، إلا أن في سـنة 2013 فقـد انخفض وهذا بسبب تأثير الأزمة الأمنية التي مست الولاية.

المـدفوعات الضـريبية تعتـبر المؤسسـات شـبه معفـاة مـن الضـرائب حيـث لم يتعـدى متوسـط المـدفوعات الضـريبية 2% خـلال فـترة الدراسـة، أمـا العـرف المحاسـبي فقـد حصـلت جميـع المؤسسـات علـى متوسـط يساوي أو يقارب 70 % من إتباع نفس السياسة المحاسبية المختارة.

ثانيا: المتغيرات المنفصلة .

تختلف المتغيرات المنفصلة بإختلاف محددات اختيار السياسات المحاسبية ، منها محددات تؤدي لزيادة الربح وأخرى غير ذلك ، إذ تأخذ الحالة الأولى القيمة 1 والحالة الثانية المخفضة للربح القيمة 0.

جدول رقم (6-5):التحليل الإحصائي للمتغيرات المستقلة المنفصلة

المتغيرات المنفصلة				
اسم المتغير	البدائل	العدد	النسبة	قيمة المتغير
هيكل الملكية	متشتتة	55	% 55	1
	ممركزة	45	% 45	0
المسير	خارجي	70	% 70	1
	داخلي	30	% 30	0
إتجاه الربح	تصاعدي	53	% 53	1
	متدبدب أو تنازلي	47	% 47	0
نوع القطاع	صناعي	55	% 55	1
	خدمي أو تجاري	45	% 45	0
درجة التحفظ	غير متحفظة	30	% 30	1
	متحفظة	70	% 70	0

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

وبالنسـبة للمتغـيرات المتقطعـة فـنلاحظ أن 55 % مـن المؤسسـات ذات ملكيـة متشـتتة مقابـل 45 % تتركـز فيهـا الملكيـة في يـد عـدد محـدود مـن المسـاهمين، كمـا أن 30 % فقـط مـن هـذه المؤسسـات يسـيرها مسـيرون داخليـون أي يملكـون أسـهم في هـذه المؤسسـات و 70 % يسـيرها مـديرون خـارجيون يسـعون إلى تعظيم أرباحهم من خلال اختيار السياسات المحاسبية المؤدية للزيادة في الربح .

نلاحـظ أن اتجـاه الـربح في فـترة الدراسـة لجميـع مؤسسـات عينـة الدراسـة لـيس ثابتـا فتـارة نجـده متصـاعد وأخـرى متنـاقص وهـو مـا يؤكـد عـن وجـود عامـل الخطـر أي المسـتثمرين لا تكـون لـديهم ثقـه كبـيرة في نتـائج المؤسسات عندما يريدون الاكتتاب فيها .

إن اخـتلاف نـوع القطـاع مـا بـين قطـاع صـناعي إلى قطـاع تجـارى وأخـر خـدمي يجعـل اخـتلاف ظـروف وأهـداف كـل قطـاع متباينـة ممـا يسـتدعي اختيـار السياسـات المحاسـبية المناسـبة حسـب نـوع القطـاع، وفي الأخـير فنجـد أن 70 % مـن المؤسسـات اختـارت سياسـات محاسـبية متحفظـة أي أن 30 % فقـط تسـعى إلى زيادة الأرباح .

مـن خـلال خصـائص متغـيرات الدراسـة نلاحـظ التبـاين و التنـوع في البـدائل المحاسـبية المختـارة هـذا الاخـتلاف نتيجـة لظـروف ورغبـات مؤسسـات ولايـة غردايـة في اظهـار نتـائج أعمالهـا ومراكزهـا الماليـة، هـذا يساعدنا أكثر في تحقيق أهداف الدراسة .

الفرع الثالث :تحليل الإرتباط .

نلاحـظ مـن خـلال مصـفوفة معـاملات الإرتبـاط والمبينـة في الملحـق رقـم 02 أن معامـل الإرتبـاط أخـذ عـدة قـيم ، بـين موجـب وسـالب، وقـوي وضـعيف ومتوسـط، حيـث بلـغ أقصـاه بـين المتغـير التـابع سياسـة تقيـيم المخـزون وعامـل نـوع القطـاع بمقـدار 81 % ، ممـا يـدل علـى أن هنـاك علاقـة طرديـة قويـة بـين نـوع القطـاع وسياسـة تقيـيم المخـزون، أمـا أقصـى علاقـة عكسـية مـع متغـير سياسـة تقيـيم المخـزون فكانـت مـع متغير نوع المسير بمعامل ارتباط يساوي (0.37-) .

أمـا سياسـة تقـدير العمـر الإنتـاجي فكانـت أكـبر علاقـة عكسـية بينهـا وبـين المتغـيرين العـرف المحاسـبي وهيكـل الملكيـة بمعامـل ارتبـاط علـى التـوالي:(0.66-) و (0.58-) ، ممـا يعـني أن الزيـادة في احتمـال تقـدير العمر الإنتاجي الأكثر من 05 سنوات يرتبط سالبا مع إتباع السياسات الأكثر شيوعا وتشتت الملكية .

أمـا علاقـة المتغـير التـابع رأس المـال فهـي ضـعيفة مـع كـل العوامـل سـواء كانـت العلاقـة عكسـية أم طرديـة باسـتثناء علاقتهـا مـع العـرف المحاسـبي وهيكـل الملكيـة حيـث بلـغ معامـل الارتبـاط الطـردي للعـرف المحاسـبي 52 %.

وبالنسـبة لأكـبر ارتبـاط لمتغـير تشـكيل مؤونـة للمخزونـات كـان بنسـبة 69 % وبعلاقـة عكسـية مـع عامل الحجم ، في حين لا توجد علاقة تماما بينه وبين متغير درجة التحفظ .

لتصـل أكـبر علاقـة عكسـية بـين عامـل العـرف المحاسـبي و سياسـة تصـنيف مصـاريف البرمجـة إلى أكثـر من 73% ، بينما كانت ضعيفة مع العوامل المتبقية الأخرى.

أمـا الارتبـاط بـين المتغـيرات المسـتقلة فيمـا بينهـا فكـان ضـعيف جـدا ، حيـث بلـغ 01% بـين العـرف المحاسـبي و درجـة الـتحفظ و 02 % بـين عقـود المديونيـة واتجـاه الـربح ماعـدا العلاقـة بـين عقـود المديونيـة والمدفوعات الضريبية التي تخطى فيه عامل الارتباط درجة المتوسط بمعامل 0.61 وباتجاه عكسي.

الفرع الرابع: إختبار التعدد الخطي.

يوضح الجدول التالي معاملات الإرتباط بين المتغيرات المستقلة .

جدول رقم (7-5): معاملات الإرتباط بين المتغيرات المستقلة.

Correlation	str-prop	Géro	r-dette	Size	f-prof	tax	activ	Dig.consrv	Conv.acc
str-prop	**1,000**								
Géro	0,373	**1,000**							
r-dette	-0,148	-0,084	**1,000**						
Size	-0,035	0,271	0,118	**1,000**					
f-prof	0,019	0,125	-0,614	-0,211	**1,000**				
tax	0,155	-0,039	-0,025	0,084	0,057	**1,000**			
activ	0,192	-0,066	0,079	0,087	-0,398	-0,006	**1,000**		
Dig.consrv	0,110	0,190	0,226	0,037	-0,025	0,048	-0,110	**1,000**	
Conv.acc	0,477	0,086	-0,314	-0,438	0,392	0,122	-0,075	-0,010	**1,000**

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يتضـح مـن الجـدول السـابق بـأن معـاملات الإرتبـاط بـين المتغـيرات المسـتقلة ضـعيفة ومتوسـطة، حيـث أن أكـبر إرتبـاط كـان بـين المتغـير عقـود المديونيـة وعامـل الضـرائب بنسـبة 60% وبإشـارة سـالبة ، وبـين المتغـير العـرف المحاسـبي وعامـل الحجـم بنسـبة 43% وهـو كـذلك بإشـارة سـالبة ، ومنـه فعلاقـة المتغـيرات المسـتقلة غير قوية ، وهو ما لا يمانع من إجراء التقدير للنماذج بصورة ملائمة.

المطلب الثاني: إختبار كفاءة النماذج.

بعد التخلص من مشاكل التقدير و المتمثلة في تبات التباين والتوزيع الطبيعي اللذان يتجاوزهما أسلوب الإنحدار اللوجستي[1]، سنتحقق من مدى ملائمة النماذج ككل من خلال استخدام المقاييس التالية :

الفرع الأول :إختبار نسبة المعقولية العظمى

وجدنا أن اختبار نسبة المعقولية العظمى التي تتبع توزيع x^2 لدلالة الفرق بين قيمتي لوغاريتم دالة الترجيح لنموذج الإنحدار اللوجستي بالمتغيرات المستقلة وبدون المتغيرات المستقلة لجميع النماذج على النحو التالي :

جدول رقم (8-5): اختبار الدلالة الإحصائية للنماذج ككل.

النموذج	قيمة ^{2}	درجات الحرية	المعنوية
النموذج الأول	122,54	9	0,000
النموذج الثاني	57,30	9	0,000
النموذج الثالث	57,67	9	0,000
النموذج الرابع	48.46	9	0,000
النموذج الخامس	84,54	9	0,000

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول رقم (8-5) أن قيمة x^2 هي: 122.54 بالنسبة للنموذج الأول و 57.30 و57.67 للنموذج الثاني والثالث على التوالي أما النموذج الرابع فبلغت 48.46 ، لتبقى 84.54 في النموذج الخامس ، وهي القيمة نفسها في هذا النموذج عند الخطوة الأولى، أما النماذج الأربعة الأولى فكلها أظهرت تحسن بين الخطوة الأولى والخطوة الأخيرة التي تعتبر أفضل نتيجة لتقدير المعلمات، وهي كلها أكبر من القيمة الجدولية والتي تساوي 16.919 بدرجة حرية DF=9 و $\propto = 0.05$ ، وهي كذلك معنوية عند مستوى دلالة $\propto$ أقل من 05 % ، إذا أن مستوى المعنوية: (sig=0,00 <0.05) وبالتالي رفض فرضية العدم H_0 وقبول الفرض البديل H_1 .

[1] علي خضير عباس ، مرجع سابق ، ص 241.

ممـا يؤكـد معنويـة النمـاذج بالكامـل عنـد درجـة حريـة 9 عـدد المتغـيرات المفسـرة، وهـذا يعـني أن النمـاذج الإحصـائية الـذي تم توفيقهـا ذات دلالـة إحصـائية (معنويـة)، وبالتـالي فإنـه يوجـد علـى الأقـل متغـير مسـتقل واحـد غـير مسـاوي للصـفر، وأن هـذه المتغـيرات لهـا القـدرة علـى التنبـؤ بـالمتغير التـابع أفضـل مـن الصـدفة ممـا يـدل علـى أن المتغـيرات الموجـودة في النمـاذج عنـد الخطـوة التاسـعة لهـا أهميـة وتـأثير ومسـاهمة ذات دلالـة إحصـائية في تصـنيف السياسـة المحاسـبية البديلـة والمختـارة في الدراسـة إلى سياسـة تزيـد مـن الـربح وأخرى مخفضة للربح.

الفرع الثاني: القوة التفسيرية لكل النماذج

بينـت المتغـيرات الداخلـة في النمـوذج عنـد الخطـوة التاسـعة أنهـا قـد فسـرت حـوالي 94% باسـتخدام المعامـل الأول (R^2Nagelkerke) و70 % باسـتخدام المعامـل الثـاني (R^2Cox&Snell) مـن التغـير في إختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تزيـد في الـربح وأخـرى تـنقص منـه بالنسـبة للنمـوذج الأول "**سياسـة تقيـيم المخـزون** " وبالتـالي فقـد فسـرت المتغـيرات المسـتقلة المتغـير التـابع تفسـيرا جيـدا ،كمـا بلغـت في النمـوذج الثـاني والثالـث علـى التـوالي 59% و58% باسـتخدام R^2Nagelkerke و43 % باسـتخدام معامـل R^2Cox&Snell مـن التغـير في قيمـة المتغـير التـابع ، وهـذا يـدل علـى أن هنـاك متغـيرات تـؤثر علـى اختيـار السياسـة المحاسـبية للنمـوذجين الثـاني والثالـث لم تـدخل في النمـوذج ، بينمـا بلغـت في النمـوذج الرابـع 61% و 38% للعـاملين وتعتـبر قيمـة تفسـيرية متوسـطة حيـث توجـد متغـيرات تفسـيرية لهـذه السياسـة لم تـدخل في النمـوذج ، أمـا النمـوذج الخـامس فبلـغ معامـل R^2Nagelkerke.100% ، وهذا غير ممكن ، وذلك كما يوضحه الجدول التالي :

جدول رقم (9-5): تفسير المتغيرات الداخلة في النموذج

النموذج	- 2 Log L.	R^2Cox & Snell	R^2Nagelkerke
النموذج الأول	15.081a	0,706	0,945
النموذج الثاني	77.294a	0,436	0,590
النموذج الثالث	79.955a	0,438	0,586
النموذج الرابع	51.615a	0,384	0,607
النموذج الخامس	.000a	0,571	1,000

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

الفرع الثالث : اختبار كفاءة التصنيف.

بإجراء اختبار كفاءة تصنيف النموذج، والذي يعتبر أحد طرق فحص جودة مطابقة النموذج للبيانات، جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (10-5): كفاءة التصنيف

النماذج	التصنيف		المتوقع Predicted		التصنيف الصحيح%
			تزيد في الربح	تنقص من الربح	
النموذج الأول	المشاهد Observed	تزيد في الربح	53	2	96.4
		تنقص من الربح	1	44	97.8
	نسبة التصنيف بصفة عامة				97,0
النموذج الثاني	المشاهد Observed	تزيد في الربح	32	8	80
		تنقص من الربح	10	50	83.3
	نسبة التصنيف بصفة عامة				82
النموذج الثالث	المشاهد Observed	تزيد في الربح	44	11	80
		تنقص من الربح	6	39	86.7
	نسبة التصنيف بصفة عامة				83
النموذج الرابع	المشاهد Observed	تزيد في الربح	75	5	93.8
		تنقص من الربح	6	14	70
	نسبة التصنيف بصفة عامة				89
النموذج الخامس	المشاهد Observed	تزيد في الربح	15	0	100,0
		تنقص من الربح	0	85	100,0
	نسبة التصنيف بصفة عامة				100,0

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول رقم :**(10-5)** السابق أن نسبة التصنيف الصحيح للسياسات المخفضة للربح بلغت 97.8% وذلك لبيانات عينة الدراسة باستخدام النموذج المقدر، بينما كانت نسبة التصنيف الصحيح للسياسات التي تزيد في الربح96.4% ويؤكد ذلك الأثر الذي تحدثه المتغيرات المستقلة المختارة على اختيار سياسة تقييم المخزون، كما يتضح من الجدول أن نسبة التصنيف الصحيح للمفردات بصورة عامة باستخدام هذا النموذج بلغت 97 % وتعتبر هذه النسبة جيدة.

وبلغت نسبة التصنيف الصحيح الكلية للنموذج الثاني 82% ، ب83.3 % نسبة تصحيح للسياسات المخفضة للربح و80 % للسياسات التي تزيد في الربح، وفي النموذج الثالث فكانت 83%

كليـة منهـا86.7 % للسياسـات المخفضـة للـربح و80 % للسياسـات الرافعـة للـربح، لتصـل نسـبة التصـنيف التصـحيح للسياسـات الرافعـة للـربح 93.8 % في النمـوذج الرابـع بينمـا كانـت 70 % للسياسـات المخفظـة للـربح وبنسـبة كليـة تسـاوي 89 % ، أمـا النمـوذج الخـامس فجـاءت التقـديرات نفسـها مثل القيم الفعلية بدون أخطاء، وهو ما يؤكد عدم توفيق تقدير هذا النموذج .

ومـن النتـائج السـابقة يتضـح أن هنـاك تـأثير معنـوي للنمـاذج الأربعـة الأولى في تصـنيف السياسـات المحاسـبية إلى سياسـات مخفضـة للـربح وأخـرى تزيـد مـن الـربح، حيـث وجـد اخـتلاف معنـوي بـين الحـالتين وبكفاءة تقسيم كلية بنسب كبيرة .

الفرع الثالث: اختبار هوسمر ولومشوا

وباسـتخدام اختبـار هـوسمر وليمشـو لجـودة مطابقـة النمـوذج وذلـك لاختبـار فرضـية العـدم بـأن النمـوذج الـذي تم توفيقـه ملائـم للبيانـات مقابـل الفرضـية البديلـة بـأن هـذا النمـوذج لـيس ملائمـا، كانـت النتائج كما يلي:

جدول رقم (11-5): نتائج اختبار هوسمر ولومشوا

النموذج	قيمة ^{2}	درجات الحرية	المعنوية
النموذج الأول	2,122	8	0,977
النموذج الثاني	10,127	8	0,256
النموذج الثالث	9,182	8	0,327
النموذج الرابع	6.630	8	0,577
النموذج الخامس	0,000	8	1,000

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يتضـح مـن جـدول رقـم **(11-5)** أن قيمـة H-Statistic تسـاوي 2.122 ومسـتوى المعنويـة sig=0.977 للنمـوذج الأول، وتسـاوي: 10.127 بمسـتوى معنويـة 0.256 للنمـوذج الثـاني وكـذا النمـوذج الثالـث والـتي وصـلت إلى 9.182 بمسـتوى معنويـة يقـدر بـ: 0.327 وتسـاوي 6.630 في النمـوذج الرابـع ومسـتوى معنـوي بقيمـة 0.577 ، كـل القـيم السـابقة اقـل مـن القيمـة الجدوليـة عنـد درجـة

حريــة 8 و0.05 =∝ والــتي تســاوي 15.507، والملاحــظ أن النمــاذج الأربعــة الأولى مســتوى المعنويــة لهــا أكبر من 0.05 عند درجة الحرية Df = m-2 =8 ، وهذا يعني أنه لا يوجد دليل كاف لرفض فرضية العـدم، وبالتـالي فـإن النمـاذج النهائيـة تعتـبر مناسـبة للبيانـات، ومـما يؤكـد ذلـك التوافـق الكبـير والواضـح في الملاحـق 03،04،05،06 الـذي يبـين التقـارب بـين القـيم المشـاهدة والقـيم الفعليـة وذلـك للقيمتـين 0 و1 (تزيد في الربح وتنقص من الربح) .

أمـا النمـوذج الخـامس والخـاص بسياسـة تصـنيف مصـاريف البرمجـة فكانـت النتـائج المقـدرة نفسـها النتـائج الفعليـة، وبالتـالي رفـض الفرضـية العدميـة القائلـة بـأن النمـوذج لـه دلالـة إحصـائية ومناسـب لتصـنيف البيانات .

ومـما سـبق ومـن خـلال الاختبـارات السـالفة الـذكر نسـتنتج أن جميـع النمـاذج المختـارة يمكـن التنبـؤ بهـا في اختبـار أهـم العوامـل المـؤثرة في اختيـار كـل سياسـة مـن السياسـات المحاسـبية المختـارة في الدراسـة، مـا عـدا النموذج الخامس والخاص ب بسياسة تصنيف مصاريف البرمجة.

المطلب الثالث: إختبار وتفسير معالم النماذج المقدرة .

بعـد اختبـار ملائمـة النمـاذج سـنختبر أهميـة كـل متغـير مـن المتغـيرات المسـتقلة ومـا مـدى تـأثيره في المتغـيرات التابعـة وذلـك بتقـدير وتفسـير معـالم نمـاذج الانحـدار اللوجسـتي لكـل سياسـة مـن السياسـات المختـارة لدراسـة أهـم العوامـل المـؤثرة فيهـا، واختبـار مسـتوى معنويتهـا ، ومـن تم اختبـار صـحة الفرضـيات ، وهذا من خلال النتائج التالية:

الفرع الأول :سياسة تقييم المخزون.

حصلنا على التقدير الأمثل لمعالم النموذج لمشتق سالب ضعف دالة الإمكان الأعظم في الدورة الثانية عشر وهي: 15.08 وتوقفنا عند هذه الدورة لأن التغير في المعاملات 10 و 11 و 12 أصبح أقل من 0.001 ، كما أن التغير أصبح بطيئا منذ الدورة السابعة، وتوقفنا عند الدورة الثانية عشر واعتبرنا معالمها أفضل نتيجة يمكن الحصول عليها أنظر الملحق رقم: 03،وبالتالي تكون معادلة النموذج المقدر الخاص بسياسة تقييم المخزون على النحو التالي:

$$\log\left(\frac{b_i}{1-b_i}\right) = -137{,}25+15{,}46\ str.prop_i +20{,}18\ géro_i+33{,}35\ r.dette_i+1{,}58\ size_i$$
$$-1{,}57\ f.prof_i+1343{,}37\ tax_i+65{,}30\ activ_i-6{,}25\ dig.consrv_i+26{,}86\ conv.acc_i$$

ويلخص الجدول رقم **(12-5):** معالم النموذج الأمثل التي حصلنا عليها عند الدورة الثانية عشر و الخطأ المعياري لكل معلمة ، وإحصائية wald لكل معلمة من معالم النموذج ودرجة معنوية المعالم وإشارة كل عامل وترتيب المتغيرات حسب الأهمية ومستوى المعنوية .

جدول رقم (12-5): نتائج معاملات نموذج سياسة تقييم المخزون

رمز المتغير	B	S.E	Wald	df	Sig	مستوى المعنوية أقل من (5%)*و(01%)**	الترتيب
str-prop	+15,468	6,986	4,903	1	0,027	ذات تأثير معنوي موجب *	4
Géro	+20,187	9,872	4,182	1	0,041	ذات تأثير معنوي موجب *	6
r-dette	+33,359	14,460	5,322	1	0,021	ذات تأثير معنوي موجب *	3
Size	+1,583	1,037	2,330	1	0,127	لا تؤثر معنويا	8
tax	+1343,37	515,94	6,779	1	0,009	ذات تأثير معنوي موجب**	1
f.prof	-1,571	1,636	0,922	1	0,337	لا تؤثر معنويا	9
activ	+65,303	26,127	6,247	1	0,012	ذات تأثير معنوي موجب *	2
Dig.consrv	-6,253	3,021	4,285	1	0,038	ذات تأثير معنوي سالب *	5
Conv.acc	+26,866	15,766	2,904	1	0,088	لا تؤثر معنويا	7
الثابت C	-137,258	59,400	5,340	1	0,021	/	/

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تشـير النتـائج الظـاهرة في الجـدول رقـم **(12-5)** أن كـل مـن المتغـيرات المسـتقلة التاليـة: هيكـل الملكيـة، نـوع المسـير وعقـود المديونيـة وعامـل الضـرائب ونـوع القطـاع وكـذا درجـة الـتحفظ المحاسـبي، لهـا تـأثير معنـوي علـى اختيـار سياسـة تقيـيم المخـزون، حيـث كانـت درجـة المعنويـة لكـل العوامـل المـذكورة أقـل مـن 0.05، أي أن المتغـيرات لهـا أهميـة في إختيـار سياسـة تقيـيم المخـزون إمـا (FIFO) أو (CMP) وهـو مـا تؤكـده إحصـائية wald والـتي لهـا دلالـة إحصـائية حيـث كانـت أكـبر مـن قيمتهـا الجدوليـة والـتي تسـاوي3.841 ، وبالتـالي رفـض الفرضـية العدميـة: معامـل الإنحـدار يسـاوي صـفر $H_0=0$ ، ومنـه فالمتغيرات السابقة لها تأثير معنوي على المتغير التابع .

كمـا أشـارت قيمـة معامـل هيكـل الملكيـة إلى أن ارتفـاع تشـتت الملكيـة بمقـدار وحـدة واحـدة مقارنـة مـع تمركزهـا يـؤدي إلى ارتفـاع كبـير بمقـدار 15.46 في احتمـال اختيـار سياسـة (FIFO) الـتي تزيـد مـن الـربح، بالإضـافة إلى انـه كلمـا كـان المسـير خـارجي كـان احتمـال اختيـار نفـس السياسـة بقيمـة 20.18، ونفـس الشـيء بالنسـبة لمتغـير عقـود المديونيـة حيـث كلمـا اتجـه متغـير المديونيـة للزيـادة كلمـا زاد احتمـال اختيـار سياسـة (FIFO) بمقـدار 33.35 مـرة لزيـادة الأربـاح وتفـادي أو تخفـيض القيـود المفروضـة مـن جـراء عقود المديونية.

كمـا أن عامـل الضـرائب يبـين أن الإرتفـاع في الضـرائب يـؤدي إلى الاتجـاه نحـوا اختيـار سياسـة (FIFO) بـدل مـن سياسـة (CMP) ، بمقـدار كبـير يقـدر ب 1343.37 الـتي تـنقص مـن الـربح وهـو عكس ما كان متوقع، ولعل ذلك يرجع لضئالة قيمة الضرائب المدفوعة مقارنة برقم الأعمال المحقق.

ويشـير عامـل نـوع القطـاع الـذي لـه أهميـة كبـيرة في إختيـار السياسـة المحاسـبية الـتي تزيـد في الـربح أن المؤسسـات ذات القطـاع الصـناعي والـتي لهـا تكـاليف كبـيرة مقارنـة مـع القطاعـات الأخـرى تسـعى إلى تخفـيض هـذه التكـاليف بزيـادة الـربح، إذ أن التغـير في نـوع القطـاع مـن قطـاع خـدمي وتجـاري إلى قطـاع صـناعي سـيزيد مـن إحتمـال إختيـار سياسـة "الـوارد أولا ا لصـادر أولا" بمقـدر 65.30 مـرة في لوغـاريتم الأفضلية للمتغير التابع (Y) .

أمـا درجـة الـتحفظ تتفـق مـع المنطـق حيـث أن كلمـا كانـت درجـة الـتحفظ كبـيرة كـان إحتمـال إختيـار المؤسسـات لسياسـة التكلفـة المرجحـة والـتي تخفـض مـن الـربح بقيمـة 6.25 مـرة في لوغـاريتم الأفضـلية للمتغير التابع (Y) .

كمـا أن اتجـاه العلاقـات السـابقة تتفـق مـع مـا كـان متوقـع مـا عـدا عـاملي الحجـم والضـرائب ويرجـع ذلـك لأن المؤسسـات لا تراعـي إلى تخفـيض التكـاليف السياسـة والمتمثلـة في مكافحـة الإحتكـار وفـرض أسعار أو قوانين أخرى لأن الدولة تشجع على الاستثمار ولا توجد قوانين عكس ذلك .

وعليـه يعتـبر عامـل الضـرائب أهـم عامـل في التـأثير علـى اختيـار سياسـة تقيـيم المخـزون ولكـن بإشـارة عكسـية، يليـه نـوع القطـاع ثم تـأتي العوامـل التعاقديـة: عقـود المديونيـة وهيكـل الملكيـة ثم نـوع المسـير علـى التوالي ويأتي في الأخير عامل درجة التحفظ المحاسبي .

أما العوامل الأخرى والمتمثلة في: العرف المحاسبي واتجاه الربح و الحجم فليس لها تأثير معنوي حيث تشير الدلالة الإحصائية لها إلى sig=0.127, sig =0.337, sig =0.088 على الترتيب ولكن الإشارة المتوقعة لها مساوية للإشارة المتحصل عليها ما عدا عامل الحجم كما أشرنا سابقا .

الفرع الثاني: سياسة تقدير العمر الإنتاجي.

عند الدورة السابعة تحصلنا على التقدير الأمثل لمعالم النموذج لمشتق سالب ضعف دالة الإمكان الأعظم وهي 77.294 وتوقفنا عند هذه الدورة لمعالم النموذج والمبينة في الملحق رقم:04 وكذا الجدول رقم **(5-12)**، ومنه فمعادلة نموذج سياسة تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والمتمثلة في معدات النقل هي كالتالي :

$$\log\left(\frac{b_i}{1-b_i}\right) = -19{,}87 + 2{,}79\ \text{str.prop}_i + 1{,}77\ \text{géro}_i + 3{,}22\ \text{r.dette}_i + 0.49\ \text{size}_i - 0{,}11\ \text{f.prof}_i + 12{,}52\ \text{tax}_i + 1{,}88\ \text{activ}_i - 0{,}49\ \text{dig.consrv}_i + 6{,}73\ \text{conv.acc}_i$$

والجدول رقم **(5-13)** يلخص معالم النموذج الأمثل وإشاراتها التي حصلنا عليها عند الدورة التاسعة والخطأ المعياري لكل معلمة ، وإحصائية wald لكل معلمة من معالم النموذج ودرجة معنوية المعالم وترتيب أهمية العوامل

جدول رقم (5-13): نتائج معاملات نموذج سياسة تقدير العمر الإنتاجي

رمز المتغير	B	S.E	Wald	df	Sig	مستوى المعنوية أقل من (5%)*و(01%)**	الترتيب
str-prop	+2,799	0,995	7,911	1	0,005	ذات تأثير معنوي موجب **	1
Géro	+1,777	0,825	4,641	1	0,031	ذات تأثير معنوي موجب *	4
r-dette	+3,220	1,553	4,302	1	0,038	ذات تأثير معنوي موجب *	5
Size	+0,497	0,227	4,774	1	0,029	ذات تأثير معنوي موجب *	3
tax	+12,520	22,601	0,307	1	0,580	لا تؤثر معنويا	8
f.prof	-0,114	0,610	0,035	1	0,852	لا تؤثر معنويا	9
activ	+1,885	0,671	7,883	1	0,005	ذات تأثير معنوي موجب **	2
Dig.consrv	-0,495	0,675	0,537	1	0,464	لا تؤثر معنويا	7
Conv.acc	+6,739	3,572	3,559	1	0,059	لا تؤثر معنويا	6
الثابت C	-19,874	6,553	9,198	1	0,002	/	/

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

أظهـرت النتـائج في الجـدول رقـم **(5-13)** أن عامـل هيكـل الملكيـة لـه أهميـة كبـيرة وذو دلالـة إحصـائية عاليـة أقـل مـن 0.05 حيـث بلغـت sig=0.005 في إختيـار تقـدير العمـر الإنتـاجي للأصـول الثابتـة، بمعامـل انحـدار يسـاوي 2.79 ويشـير إلى أنـه كلمـا اتجهـت الملكيـة إلى التشـتت زاد احتمـال احتيـار تقدير العمر الإنتاجي إلى أكثر من 05 سنوات والتي تزيد من الربح المحاسبي بمقدار 2.79 مرة .

ويـأتي في المرتبـة الثانيـة مـن حيـث الأهميـة والمعنويـة عامـل نـوع القطـاع بمسـتوى معنويـة sig=0.005 ، ويشـير أن المؤسسـات ذات القطـاع الصـناعي تقـدر عمـر إنتـاجي لمعـدات النقـل أكثـر مـن 05 سـنوات مقارنة مع المؤسسات ذات القطاع الخدمي والتجاري.

واحتـل عامـل الحجـم المرتبـة الثالثـة مـن حيـث الأهميـة حيـث بلغـت مسـتوى المعنويـة sig=0.029 ، إلا أن إشـارته جـاءت عكـس مـا كـان متوقـع، إذ أنـه كلمـا زاد حجـم المؤسسـات والمعـبر عنـه بمجمـوع الأصول زاد احتمال تقدير العمر الإنتاجي اقل من 05 سنوات بنسبة 49 % .

كمـا جـاء عامـل نـوع المسـير في المرتبـة الرابعـة في اهميتـة اختيـار سياسـة تقـدير العمـر الاقتصـادي للأصـول الثابتـة وبدلالـة احصـائية sig=0.031 وهـي اقـل مـن 0.05 ، يليهـا عامـل عقـود المديونيـة الـذي جـاء في المرتبـة الأخـيرة مـن حيـث الأهميـة في التـأثير علـى هـذه السياسـة بمسـتوى معنويـة sig=0.038، ويشـير أنـه كلمـا زادت نسـبة المديونيـة بوحـدة واحـدة وهـي دينـار جزائـري زاد احتمـال تقـدير العمـر الإنتـاجي لمعـدات النقـل أكثـر مـن 05 سـنوات ، وهـو يوافـق مـا كـان متوقـع بـأن الزيـادة في المديونيـة يـؤدي إلى اختيـار السياسات المحاسبية التي تزيد في الربح.

وتـتراوح إحصـائية wald بـين 4.30 و 7.91 للمتغـيرات المسـتقلة المعنويـة السـابقة الـذكر وهـي ذات دلالـة إحصـائية وبالتـالي لهـا تـأثير علـى المتغـير التـابع الخـاص بتقـدير العمـر الإنتـاجي بـين أقـل وأكثـر مـن 05 سنوات للأصول الثابتة .

وبالنسـبة لإشـارة العوامـل المفسـرة فجـاءات موافقـة لمـا كـان متوقـع مـا عـد إشـارة عامـل الحجـم، حيـث أن المؤسسات كبيرة الحجم لا تميل إلى إختيار السياسات المحاسبية المخفضة للربح.

أمـا العوامـل: الضـرائب واتجـاه الـربح وكـذا درجـة الـتحفظ والعـرف المحاسـبي فلـيس لهـا تـأثير معنـوي حيـث تشـير الدلالـة الإحصـائية لهـا إلى أكثـر مـن 0.05 فهـي لـيس لهـا أهميـة في تقـدير العمـر الإنتـاجي للأصول الثابتة .

الفرع الثالث : سياسة الرفع في رأس المال

أمثـل تقـدير لمعـالم نمـوذج سياسـة الرفـع في رأس المـال حصـلنا عليـه عنـد الـدورة السادسـة لمشـتق سـالب ضـعف دالـة الإمكـان الأعظـم ذات القيمـة 79.95 وتوقفنـا عنـد هـذه الـدورة واعتبرنـا معالمهـا أفضـل نتيجة يمكن الحصول عليها للمعالم أنظر الملحق رقم :05.

وبالتالي تكون معادلة النموذج الخاص بسياسة الرفع في رأس المال على النحو التالي:

$$\log\left(\frac{b_i}{1-b_i}\right) - 18{,}90 - 1{,}04\ \text{str.prop}_i + 2{,}47\ \text{géro}_i - 1{,}26\ \text{r.dette}_i + 0{,}39\ \text{size}_i - 0{,}141\ \text{f.prof}_i - 31{,}32\ \text{tax}_i + 1{,}72\ \text{activ}_i + 1{,}75\ \text{dig.consrv} + 14{,}31\ \text{conv.acc}_i$$

ولتفسير معالم النموذج والتأكد من معنويتها وأهميتها نلخص النتائج في الجدول التالي :

جدول رقم (14-5): نتائج معاملات نموذج سياسة الرفع في رأس المال

رمز المتغير	B	S.E	Wald	df	Sig	مستوى المعنوية أقل من (5%)*و(01%)**	الترتيب
str-prop	-1,046	0,838	1,557	1	0,212	لا تؤثر معنويا	6
Géro	+2,479	0,850	8,506	1	0,004	ذات تأثير معنوي موجب *	2
r-dette	-1,260	1,255	1,009	1	0,315	لا تؤثر معنويا	8
Size	+0,395	0,184	4,598	1	0,032	ذات تأثير معنوي موجب *	5
tax	-31,323	25,20	1,545	1	0,214	لا تؤثر معنويا	7
f.prof	-0,141	0,606	0,054	1	0,816	لا تؤثر معنويا	9
activ	+1,724	0,731	5,565	1	0,018	ذات تأثير معنوي موجب *	3
Dig.consrv	+1,757	0,789	4,965	1	0,026	ذات تأثير معنوي موجب *	4
Conv.acc	+14,317	3,197	20,049	1	0,000	ذات تأثير معنوي موجب **	1
الثابت C	-18,903	5,331	12,573	1	0,000	/	

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يتضـح مـن الجـدول السـابق أن قيمـة معامـل الانحـدار لعامـل المسـير هـي2.47 وبإشـارة موجبـة وهـذا يعـنى أنـه كلمـا كـان المسـير خـارجي زاد احتمـال اختيـار سياسـة رفـع رأس المـال بقيمـة 2.47، ويعتـبر عامـل نـوع المسـير مـن أهـم العوامـل المـؤثرة في سياسـة الرفـع في رأس المـال وهـو مـا تؤكـده إحصـائية wald والـتي تسـاوي 8.50 وهـي ذات دلالـة إحصـائية بمسـتوى معنويـة sig=0.04 ، إذ جـاء في المرتبـة الثانيـة مـن حيث الأهمية .

أمـا متغـير العـرف المحاسـبي فقـد إحتـل المرتبـة الأولى بمسـتوى معنويـة عاليـة والـتي تسـاوي sig=0.000 وقيمـة إحصـائية لwald=20.09 ، وهـو يؤكـد أن المؤسسـات تتجـه إلى إختيـار السياسات المحاسبية الأكثر شيوعا حيث أن أغلب المؤسسات رفعت من رأس مالها أثناء فترة الدراسة .

واحتـل عامـل نـوع القطـاع المرتبـة الثالثـة مـن حيـث الأهميـة إذا بلغـت قيمـة wald : 5.56 بمسـتوى معنويـة sig=0.018 ، ويشـير ذلـك إلى أنـه يزيـد احتمـال رفـع رأس مـال المؤسسـات بمقـدار 1.72 كلمـا اتجه نوع القطاع إلى قطاع صناعي .

جـاء في المرتبـة الرابعـة والخامسـة كـل مـن درجـة الـتحفظ وحجـم المؤسسـة علـى التـوالي مـن حيـث المعنويـة بمسـتوى معنويـة sig=0.026 و sig=0.032 ، ولكـن بإشـارة موجبـة ولعـل ذلـك يـدل علـى أن كـبر حجـم المؤسسـات في فـترة الدراسـة كـان باختيـار سياسـة الرفـع في رأس المـال مـن اجـل الزيـادة في إسـتثماراتها ، وهـو عكـس مـا كـان متوقـع حيـث أن زيـادة حجـم المؤسسـات يـؤدي لإختيـار السياسـات المحاسـبية المخفضـة للـربح، وذلـك لعـدم وجـود تكـاليف تنظيميـة مفروضـة علـى المؤسسـات كبـيرة الحجـم، حيـث كلمـا اتجـه حجـم المؤسسـة إلى الأعلـى زاد احتمـال إختيـار سياسـة الرفـع في رأس المـال بنسـبة تقـارب 40 % من التغير في نسبة الأفضلية نحو اختيار هذه السياسة.

وبالنسـبة لدرجـة الـتحفظ فـإن اتبـاع سياسـات غـير متحفظـة يكـون بأحـدى السياسـات الـتي تزيـد في الربح وهنا هي الرفع في رأس المال .

أمـا بقيـة العوامـل مثـل هيكـل الملكيـة و المديونيـة والضـرائب واتجـاه الـربح فهـي لـيس معنويـة وذات أهميـة في التـأثير علـى إختيـار سياسـة الرفـع في رأس المـال وهـو مـا تؤكـده إحصـائية wald الـتي هـي أقـل مـن 3.841 القيمة الجدولية ، أو مستوى المعنوية sig والتي كلها اكبر من 0.05.

الفرع الرابع : سياسة مؤونة المخزونات

جاءت نتائج الإنحدار اللوجستي لنموذج سياسة تشكيل مؤونة للمخزونات مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (15-5): نتائج معاملات نموذج سياسة مؤونة المخزونات.

رمز المتغير	B	S.E	Wald	df	Sig	مستوى المعنوية أقل من (5%)*و(01%)**	الترتيب
str-prop	-3,803	1,780	4,565	1	0,033	ذات تأثير معنوي سالب *	4
Géro	+1,798	1,563	1,323	1	0,250	لا تؤثر معنويا	7
r-dette	-1,887	1,925	0,961	1	0,327	لا تؤثر معنويا	8
Size	-1,894	0,523	13,134	1	0,000	ذات تأثير معنوي سالب **	1
tax	-73,536	45,67	2,592	1	0,107	لا تؤثر معنويا	5
f.prof	-1,302	0,879	2,195	1	0,138	لا تؤثر معنويا	6
activ	+4,617	1,610	8,223	1	0,004	ذات تأثير معنوي موجب **	2
Dig.consrv	-0,853	0,886	0,927	1	0,336	لا تؤثر معنويا	9
Conv.acc	-9,176	3,829	5,743	1	0,017	ذات تأثير معنوي سالب *	3
الثابت C	46,535	13,49	11,893	1	0,001	/	/

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

ومن خلال الجدول السابق نستنتج النموذج الأمثل الخاص بهذه السياسة والمشكل من معاملات الإنحدار للعوامل المؤثرة في المتغير التابع والتي تحصلنا عليها عند الدورة الثامنة لمشتق سالب ضعف دالة الإمكان الأعظم وذات القيمة51.61 والتي تعتبر أفضل نتيجة يمكن الحصول عليها للمعالم أنظر الملحق رقم :06.

ومنه تكون معادلة النموذج الخاص بسياسة تشكيل مؤونة للمخزونات على النحو التالي:

$$\log\left(\frac{b_i}{1-b_i}\right)=+46{,}53-3{,}80\ str.prop_i+1{,}79\ géro_i-1{,}88\ r.dette_i-1{,}894\ size_i-1{,}30\ f.prof_i$$
$$-73{,}53\ tax_i+4{,}61\ activ_i-0{,}85\ dig.consrv_i-9{,}17\ \ conv.acc_i$$

وبالرجوع لتفسير معالم النموذج فيظهر الجدول السابق أن :

أهم عامل في التأثير على إختيار سياسة تشكيل مؤونة للمخزونات هو عامل الحجم من حيث الأهمية إذ تشير إحصائية wald لهذا العامل إلى 13.134 وبمستوى معنوية عالية sig=0.000 وهي أقل من 0.05 ، أما معامل الإنحدار والذي يقدر ب 1.894 وبإشارة سالبة فقد جاء مثل ماكان متوقع إذ يدل على أن المؤسسات كبيرة الحجم تسعى إلى تشكيل موؤنة لمخزوناتها الكبيرة بإعتبار ان المخزونات أحد مكونات الأصول والتي على

أساسها تصنف المؤسسات كبيرة وصغيرة ، وبهذه الموؤنة والتي تقتطع عند حساب الربح ليظهر بمستويات منخفضة ومنه فكلما زاد حجم المؤسسات زاد إحتمال تشكيل موؤنة للمخزونات بقيمة تقدرب1.247.

وفي المرتبة الثانية جاء عامل نوع القطاع بدلالة إحصائية تقدر بـsig=0.004 ، وهي اقل من 0.05 وبقيمة إحصائية wald=8.223 ، وبإشارة موجبة حيث أن المؤسسات ذات القطاع الصناعي والتي لها تكاليف كبيرة ومتنوعة مقارنة مع القطاعات الأخرى تسعى إلى تخفيض هذه التكاليف بزيادة الربح ، على حساب تشكيل مؤونة للمخزونات والتي يمكن أن تكون قليلة في هذا القطاع مقارنة مع القطاعات الأخرى ، إذا يبين التغير من نوع القطاع بأنه كلما اتجه القطاع إلى أن يكون صناعي زاد احتمال عدم تشكيل مؤونة للمخزونات بمقدر 4.617 مرة في لوغاريتم الأفضلية .

وأحتل عامل العرف المحاسبي المرتبة الثالثة في التأثير على اختيار سياسة تشكيل مؤونة للمخزونات من عدمها ، بدلالة إحصائية تقدر ب sig=0.017 وهي أقل من 0.05 وقيمة إحصائية wald تقدر بـ: 5.743 ولكن هذا العامل إشارته جاءت مخالفة لما كان مفترض حيث أن إختيار المؤسسات للسياسات المحاسبية المتعرف عليها لا يتجه مع السياسة التي تزيد في الربح وهي الأكثر شيوعا في عينة الدراسة بل تسعى المؤسسات لإظهار الربح بمستويات منخفضة بتشكيل مؤونة للمخزونات.

ويشير عامل هيكل الملكية الذي احتل المرتبة الرابعة و الأخيرة من حيث الدلالة الإحصائية والأهمية في تفسير المتغير التابع تشكيل مؤونة للمخزونات وعدمها ، إذ أن معامل الانحدار لهذا العامل هو 3.803 وبإشارة سالبة، حيث انه كلما نقص تركز الملكية زاد احتمل عدم تشكيل مؤونة للمخزونات بمقدار 3.803 ، لأن صغار المساهمين لا يهمهم الخسارة في المخزونات وبالتالي لا يضعون لها مؤونة مقارنة مع كبار المساهمين، وأظهر العامل مستوى معنوية أقل من 0.05 ، بلغتsig=0.033 و إحصائية wald تساوي 4.565.

أما العوامل: نوع المسير وعقود المديونية وكذا الضرائب مع إتجاه الربح و درجة التحفظ ، فليس لها تأثير معنوي وأهمية في تفسير تشكيل مؤونة للمخزونات وهي منطقية حيث أن المسير الخارجي يسعى لزيادة أرباح المؤسسة للإستفاذة من الحوافز والمكافئات وكذلك عقود المديونية فلا داعي لتشكيل هذه المؤونة والتي تخفض من الربح وتأزم وضعية المؤسسة اتجاه الدائنين ، وبالنسبة للضرائب فالتخفيض للربح عن طريق تشكيل مؤونة للمخزونات لا يخفض من الضرائب المدفوعة وهذا لصغر الحجم الضريبي المدفوع ، أما إتجاه الربح فهو غير ثابت ولا يؤثر على هذه السياسة ، أما العامل الأخير وهو درجة التحفظ فإن أغلب المؤسسات وبنسبة 75% لم تشكل مؤونة لمخزوناتها وبالتالي فهي تختار سياسات غير متحفظة تزيد من الربح كما يؤكد ذلك الدلالة الإحصائية لهذه العوامل والتي بلغت جميعها إلى أكثر من 0.05 و قيمة wald لهذه العوامل و المنخفظة مقارنة بالعوامل المعنوية السالفة الذكر والقيمة الجدولية ذات القيمة 3.841.

الفرع الخامس : سياسة مصاريف البرمجة.

لم نتحصل على التقدير الأمثل لمعالم النموذج لمشتق سالب ضعف دالة الإمكان الأعظم لنموذج سياسة تصنيف مصاريف البرمجة وقد وصلنا للدورة العشرين ولكن التغير في المعاملات ما زال كبيرا، ويؤكد ذلك الملحق رقم:07 الخاص بعدد دورات دالة الإمكان الأعظم لتقدير معالم النموذج ولكن سنبين معالم النموذج لهذه السياسة عند الدورة العشرين وهو غير مثالي وتكون معادلته كما يلي :

$$\log\left(\frac{b_i}{1-b_i}\right) = -134{,}48 - 96{,}45\ \text{str.prop}_i + 102{,}47\ \text{géro}_i - 15{,}42\ \text{r.dette}_i + 11{,}33\ \text{size}_i + 10{,}43\ \text{f.prof}_i + 753{,}60\ \text{tax}_i + 40{,}86\ \text{activ}_i + 8{,}50\ \text{dig.consrv}_i - 268{,}93\text{conv.acc}_i$$

ويلخص الجدول رقم **(5-16)** جميع معالم النموذج المقدرة عند الدورة 20 والخطأ المعياري لكل معلمة ، وإحصائية wald لكل معلمة من معالم النموذج ودرجة معنوية المعالم .

جدول رقم (5-16): نتائج معاملات نموذج سياسة مؤونة المخزونات.

رمز المتغير	B	S.E	Wald	df	Sig	مستوى المعنوية أقل من (5%)*و(01%)**	الترتيب
str-prop	-96,459	9352,895	0,000	1	0,992	لا تؤثر معنويا	/
Géro	+102,479	12672,72	0,000	1	0,994	لا تؤثر معنويا	/
r-dette	-15,421	6600,746	0,000	1	0,998	لا تؤثر معنويا	/
Size	+11,338	2412,563	0,000	1	0,996	لا تؤثر معنويا	/
tax	+753,607	688931,1	0,000	1	0,999	لا تؤثر معنويا	/
f.prof	+10,437	4682,050	0,000	1	0,998	لا تؤثر معنويا	/
activ	+40,864	4668,256	0,000	1	0,993	لا تؤثر معنويا	/
Dig.consrv	+8,503	12056,03	0,000	1	0,999	لا تؤثر معنويا	/
Conv.acc	-268,937	35258,11	0,000	1	0,994	لا تؤثر معنويا	/
الثابت C	-134,489	55311,64	0,000	1	0,998	/	

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تشير النتائج الظاهرة في الجدول رقم **(5-16)** أن كل من المتغيرات المفسرة ليس لها دلالة إحصائية وقيمتها كبيرة جدا مقارنتا مع 0.05 بالإضافة إلى انعدام إحصائية wald ، وهذا بغض النظر عن المعاملات وإشاراتها.

ومنه فسياسة تصنيف مصاريف البرمجة هل هي مصاريف أم استثمار لا توجد لذى إدارة المؤسسات المدروسة حافز أو عامل في الإختيار بينها، ولعل ذلك يرجع إلى أن اغلب المؤسسات تعتبرها كمصروف ما عدا مؤسستين أو ثلاثة فقط ، لأنها تعمل في مجال البرمجة تدرجه ضمن الاستثمار ولا تنقصها من الربح المعلن عنه .

المطلب الرابع: تفسير النتائج واختبار الفرضيات.

تتمثل نتائج الدراسة التطبيقية فيما يلي :

- ✓ تفاضل مؤسسات عينة الدراسة بين سياسات محاسبية تزيد من الربح وأخرى تخفض منه ، ولكن وجدنا ميولها أكثر للسياسات التي تزيد من الربح.
- ✓ تتحكم في إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مجموعة من العوامل منها ما هي تعاقدية ومنها ما هي تنظيمية وأخرى ترتبط ببيئة الممارسة المحاسبية.
- ✓ هذه العوامل متباينة البعض منها يدفع مديري المؤسسات لإختيار سياسات تزيد من الربح والبعض الأخر تفرض إختيار سياسات محاسبية مخفضة للربح .
- ✓ إختبارات النماذج من حيث الكفاءة في تمثيل البيانات جلها جاءت إيجابية .
- ✓ أما إختبارات فرضيات الدراسة التطبيقية فيمكن تلخيصها في الجدول التالي :

جدول رقم (17-5): إشارة ومعنوية العوامل وقرار قبول أو رفض الفرضيات.

العوامل المؤثرة	الإشارة المتوقعة	السياسات المحاسبية															
		تقييم المخزون			إهتلاك الأصول			الرفع في رأس المال			مؤونة المخزونات			مصاريف البرمجة		
		نتيجة تحليل الإرتباط	المعنوية	القرار حول تحقق الفرضية	نتيجة تحليل الإرتباط	المعنوية	القرار حول تحقق الفرضية	نتيجة تحليل الإرتباط	المعنوية	القرار حول تحقق الفرضية	نتيجة تحليل الإرتباط	المعنوية	القرار حول تحقق الفرضية	نتيجة تحليل الإرتباط	المعنوية	القرار حول تحقق الفرضية
هيكل الملكية	+	+	معنوي	نعم	+	معنوي	نعم	–	غير معنوي	لا	–	معنوي	لا	–	غير معنوي	لا
المسيير	+	+	معنوي	نعم	+	معنوي	نعم	+	معنوي	نعم	+	غير معنوي	لا	+	غير معنوي	لا
عقود المديونية	+	+	معنوي	نعم	+	معنوي	نعم	–	غير معنوي	لا	–	غير معنوي	لا	–	غير معنوي	لا
الحجم	–	+	غير معنوي	لا	+	معنوي	لا	+	معنوي	لا	–	معنوي	نعم	+	غير معنوي	لا
الضرائب	–	+	معنوي	لا	+	غير معنوي	لا	–	غير معنوي	لا	–	غير معنوي	لا	+	غير معنوي	لا
إتجاه الربح	–	–	غير معنوي	لا	–	غير معنوي	لا	–	غير معنوي	لا	–	غير معنوي	لا	+	غير معنوي	لا

.../....

...../...

القطاع	+	+	معنوي	نعم	+	معنوي	نعم	+	معنوي	نعم	+	معنوي	نعم	+	غير معنوي	لا
درجة التحفظ	–	–	معنوي	نعم	–	غير معنوي	لا	+	معنوي	لا	–	غير معنوي	لا	+	غير معنوي	لا
العرف المحاسبي	+	+	غير معنوي	لا	+	غير معنوي	لا	+	معنوي	نعم	–	معنوي	لا	–	غير معنوي	لا

المصدر : من اعداد الطالب بناء على النتائج السابقة

✓ قبـول الفرضـية الثانيـة والـتي تقـول" **يميـل مـديري المؤسسـات ذات الملكيـة المتشـتتة لإختيـار السياسـات المحاسـبية الـتي تزيـد مـن الـربح المحاسـبي**" في النمـوذج الخـاص ب سياسـة تقيـيم المخـزون ونمـوذج سياسـة تقـدير العمـر الإنتـاجي ورفضـها في كـل مـن سياسـة الرفـع في رأس المـال وسياسـة تشـكيل مؤونـة للمخزونات .

وهـذا يعـني أن عامـل هيكـل الملكيـة لـه تـأثير علـى إدارة المؤسسـات عنـد تقييمهـا لمخزوناتهـا، حيـث أن الملكيـة المتشـتتة تسـمح لأصـحاب الحصـص الكبـيرة في المؤسسـة بالسـيطرة علـى قراراتهـا ومنهـا إختيـار سياسـة تقيـيم المخـزون الـتي تزيـد مـن الـربح المحاسـبي والمتمثلـة في طريقـة "الـوارد اولا الصـادر اولا " وهـذا لتحقيـق مصـالحهم الذاتيـة علـى حسـاب حملـة الأسـهم الآخـرين، وعنـد تقـدير العمـر الإنتـاجي فأصـحاب الملكيـة المتشـتتة لا يسـتطيعون مراقبـة تصـرفات الإدارة والـتي يسـيطر علـى قراراتهـا المسـاهمون الكبـار وفـرض تقـدير عمـر إنتـاجي أكثـر مـن 05 سـنوات وهـذا لتقليـل قسـط الإهـتلاك مـن اجـل الزيـادة في الأربـاح والحصول على مكافئات .

وبالنسـبة لسياسـة الرفـع في رأس المـال فهـي تزيـد مـن منافسـة المسـاهمين بـدخول مسـاهمين آخـرين ومشـاركتهم في الأربـاح وبالتـالي رفـض هـذه السياسـة، ونفـس الشـيء بالنسـبة لتشـكيل مؤونـة للمخزونـات تقلص من الربح وبالتالي إمكانية التقليص من زيادة المكافئات والأرباح .

✓ قبـول الفرضـية الثالثـة " **المؤسسـات المـدارة بواسـطة مـديرين أجـراء تكـون أكثـر احتمـالاً للاختيـار مـن بـين الطـرق والسياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدى إلى زيـادة الأربـاح المقـرر عنهـا مـن المؤسسـات الـتي يـديرها ملاكهـا** " في جميـع النمـاذج المقـدرة ماعـدا نمـوذج سياسـة تشـكيل مؤونـة للمخزونات.

وهـذا يعـني بـأن المسـير الخـارجي يسـعى للحصـول علـى أكـبر قـدر مـن الحـوافز والمكافئـات علـى حسـاب المسـيرين الـداخليين لأن المسـير الخـارجي لا يتحمـل التكـاليف الـتي يتجنبهـا المسـيرين عنـد إختيـارهم للسياسـات المخفضـة للـربح وبالتـالي يختـارون السياسـات الـتي تزيـد مـن الـربح والمتمثلـة في اختيـار "الـوارد أولا الصـادر أولا" عنـد تقيـيم المخـزون وتقـدير عمـر إنتـاجي للأصـول الثابتـة المدروسـة أكثـر مـن 05 سـنوات، بالإضـافة إلى زيـادة رأس مـال المؤسسـات الـتي يسـيرها مـديرون خـارجيون ، وهـذا لتحقيـق مصـلحتهم الذاتيـة كما أسلفنا وهي المزيد من الفوائد والمكافئات .

أمـا رفـض الفرضـية في سياسـة تشـكيل مؤونـة للمخزونـات نظـرا لأن المؤسسـات الـتي شـكلت مؤونـة لمخزوناتها كانت قليلة ومسيروها كانوا جلهم داخليين .

✓ الفرضـية الرابعـة والخاصـة بعقـود المديونيـة" **المؤسسـات ذات المديونيـة المرتفعـة تختـار الطـرق والسياسـات المحاسـبية الـتي تـؤدي لزيـادة الـربح**" : مقبولـة عنـد اختيـار سياسـتي تقيـيم المخـزون و تقـدير العمر الإنتاجي ومرفوضة في كل من سياسة الرفع في رأس المال وتشكيل مؤونة للمخزونات .

ويفسـر ذلـك بـأن مـديري المؤسسـات يلجـؤون إلى تخفيـف التكـاليف الناتجـة عـن الإتفاقيـات المبرمـة في عقـود المديونيـة وذلـك بإختبـار السياسـات المحاسـبية الـتي تزيـد مـن الـربح علـى حسـاب السياسـات المخفضـة للـربح، ومنهـا إختيـار طريقـة الـوارد أولا الصـادر أولا بـدل مـن طريقـة التكلفـة الوسـطية المرجحـة عنـد تقيـيم المخـزون ، وكـذالك يضـعون عمـر إنتـاجي للأصـول الثابتـة أكثـر مـن 05 سـنوات لتقليـل قسـط الإهتلاك وبالتالي زيادة الربح .

أمـا سياسـة الرفـع في رأس المـال رفضـت لخـوف المـديرين مـن تكـاليف أخـرى تضـاف عنـد زيـادة رأس المـال ومنهـا ضـم الـديون إلى رأس المـال وفـرض شـروط أخـرى لـذا فهـم لا يفضـلون الرفـع في رأس المـال، وبالنسـبة لمؤونـة المخزونـات فهـي خـاص بالمؤسسـة ولا دخـل للمـدينين بهـا ، وهـذا لأن وضـع شـروط يكـون لصالح المؤسسة في حالة إتلاف أو خسارة المخزونات.

✓ الفرضـيات الخاصـة بالعوامـل التنظيميـة فهـي مرفوضـة كلهـا مـا عـد قبـول تـأثير عامـل الحجـم في سياسـة تشـكيل مؤونـة للمخزونـات وهـذا لأن المؤسسـات كبـيرة الحجـم لهـا مخزونـات كبـيرة وتخـاف مـن خسارتها لذا فهي تشكل لها مؤونة .

أمـا فرضـيتي الضـرائب واتجـاه الـربح فهمـا مرفوضـتان في جميـع السياسـات وهـذا لأن الضـرائب المدفوعـة لا تقـارن مـع رقـم الأعمـال المحقـق مـن طـرف المؤسسـات ، أمـا إتجـاه الـربح فهـو غـير مسـتقرة أثنـاء فـترة الدراسـة ولعـل ذلـك التدبـدب في الـربح يشـكل خطـرا علـى المؤسسـة مـن خـلال إرسـال إشـارات غـير مرضية بالنسبة للمستثمرين .

✓ الفرضـية الخاصـة بنـوع القطـاع فهـي مقبولـة في جميـع السياسـات، حيـث أن المؤسسـات ذات القطـاع الصـناعي إختـارت طريقـة "الـوارد أولا الصـادر أولا " اثنـاء تقييمهـا للمخـزون ، وقـدرت العمـر الإنتـاجي لأصـولها الثابتـة أكثـر مـن 05 سـنوات، مـع أنهـا كانـت أكثـر المؤسسـات الـتي رفعـت مـن رأس مالهـا أثنـاء فـترة الدراسـة، هـذا مـع أن جلهـا لم تضـع مؤونـة لمخزوناتهـا، ومنـه فنـوع القطـاع لـه تـأثير كبـير في إختيـار السياسـات المحاسـبية ، حيـث أن المؤسسـات ذات القطـاع الصـناعي ونظـرا لزيـادة تكاليفهـا مقارنـة مـع القطاعات الأخرى تختار السياسات المحاسبية التي تزيد من الربح .

✓ الفرضـية الثامنـة والخاصـة بدرجـة الـتحفظ: مقبولـة فقـط في نمـوذج سياسـة تقيـيم المخزونـات، حيـث أن المؤسسـات تختـار السياسـات المحاسـبية المتحفظـة وهـي "التكلفـة الوسـطية المرجحـة "امـا بـاقي السياسات تم رفض الفرضية لأن السياسات المؤسسات كانت تميل للسياسات غير المتحفظة .

وهـذا يعـني ظهـور المسـتحقات بقيمـة موجبـة عـبر فـترة زمنيـة أي أن نسـبة الأربـاح تزيـد أكثـر مـن التدفقات النقدية عبر فترة الدراسة وهو ما يدل على استعمال سياسات محاسبية غير متحفظة .

✓ أمـا الفرضـية الأخـيرة والخاصـة بـالعرف المحاسـبي فهـي مرفوضـة في جميـع السياسـات، إلا سياسـة الرفع في رأس المال فالمؤسسات قامت برفع في رأس مالها وهي الأكثر شيوعا .

✓ وبالنسـبة إلى نمـوذج سياسـة تصـنيف مصـاريف الإسـتثمار فهـو نمـوذج غـير مقبـول وبالتـالي لا يوجد أي عامل من العوامل المستلقة يؤثر في هذه السياسة .

خلاصة الفصل

خصص هذا الفصل للدراسة التطبيقية و المتمثلة في إختبار أهم العوامل المؤثرة في السياسات المحاسبية في مؤسسات ولاية غرداية خلال الفترة 2010-2014 فجاءت نتائج هذه الدراسة كما يلي :

- يعتبر النظام المحاسبي المالي هو أساس تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر، وهو أحد شروط إختيار عينة الدراسة بأن تكون تطبق النظام المحاسبي المالي.
- تم تشكيل نموذج الدراسة التطبيقية والمثمثل في المتغيرات التابعة وهي السياسات المحاسبية التي يمكن لمؤسسات عينة الدراسة المفاضلة بينها وهذا تحث تأثير مجموعة من العوامل منها ما هو تعاقدي ومنها ما هو تنظيمي وأخرى مرتبطة ببيئة الممارسة المحاسبية .
- تم استعمال نموذج الإنحدار اللوجستي والذي يؤدي إلى تقدير معلمات انحدار دقيقة ومنطقية مقارنة باستخدام طريقة المربعات الصغرى في تقدير نماذج الانحدار ذات المتغيرات التابعة النوعية وهو شأن دراستنا هذه.
- بعد التأكد من إختبارات كفاءة النماذج تحصلنا على النتائج التالية :
- قبول جميع النماذج لدراسة تأثير العوامل المستقلة على العوامل التابعة ما عد نموذج الخاص بسياسة تصنيف مصاريف البرمجة.
- أهم العوامل تأثيرا في إختيار السياسات المحاسبية كانت العوامل التعاقدية من حيث العدد.
- تليها العوامل المرتبطة بالبيئة المحاسبية وخاصة عامل نوع القطاع والذي كان مقبول في جميع السياسات.
- وفي الأخير نجد العوامل التنظيمية حيث تم قبول فرضية واحدة من بين الفرضيات التسعة وهي تأثير حجم المؤسسات في إختيار سياسة مؤونة المخزونات .

الخاتمة العامة

جاءت دراستنا هذه لتسلط الضوء أكثر على متطلبات جودة المعلومات المحاسبية كثيرة الإستعمال من عدة أطراف تهتم بالتقارير والقوائم المالية التي تصدرها إدارة المؤسسات مستعملةً سياسات محاسبية مختلفة ، بإختلاف ظروف وطبيعة كل مؤسسة ، ومن هذه المتطلبات معرفة العوامل المؤثرة في إختيار الإدرة للسياسات المحاسبية عند إعدادها للقوائم المالية ، نظرا لتعدد وتشابك هذه العوامل وتباين درجة تأثيرها على القوائم المالية .

وهذا ما حاولنا التوصل إليه في دراستنا هذه ، وذلك من خلال جانب نظري إستعرضنا فيه الجوانب المتعلقة بالموضوع نظريا ، تم أسقطنا هذا على دراسة تطبيقية بإنشاء نموذج إحصائي يبين أهم العوامل المؤثرة على إختيار إدارات المؤسسات الإقتصادية بالجزائر والتي تمثلها عينة من المؤسسات بولاية غرداية لإختبار صحة فرضيات الدراسة و الإجابة على إشكاليتها، وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج بعدها، تم الخروج بمجموعة من الإقتراحات وآفاق البحث الممكنة :

أولا: النتائج النظرية:

✓ عند إعداد المؤسسات لقوائمها المالية يجب عليها أن تختار وتطبق السياسات المحاسبية بثبات واتساق مع مراعات بعض الإعتبارات منها: الأهمية النسبية ، الحيطة والحذر وتغليب الجوهر على الشكل ، وذلك بإتباع إستراتجيات وأساليب تراها إدارة المؤسسة مناسبة للأحداث والظروف الأخرى للمؤسسة لتحقيق فائدة المعلومات المحاسبية والإعتماد عليها في المقارنات الزمانية.

✓ نظرا لإختلاف العوامل الإقتصادية والإجتماعية والقانونية والبيئية للمؤسسات ، تتعدد بدائل السياسات المحاسبية المستعملة في إعداد القوائم المالية، هذا التعدد يؤدي إلى إختلافات كبيرة في نتائج المؤسسات ، وبالتالي تضعف الثقة في القوائم المالية وذلك لصعوبة الإختيار المحاسبي الأمثل لهذه البدائل من أجل بيانات محاسبية تتميز بخصائص نوعية منها الملائمة والقابلية للمقارنة لمستعمليها وذلك لإتخاد قرارات سليمة .

✓ إعتمد الباحثون عدة نماذج لحل مشكلة الإختيار المحاسبي منها المنهج المعياري والمنهج الإيجابي : فالمنهج المعياري كان يهدف إلى البحث عن أفضل الحلول، على أن يكون هذا الأفضل

منسوبا إلى رقم قياسي للأفضلية وأن الأفضل يتطلب وجود عدة بدائل يتم الاختيار من بينها ، أي انه يركز أساسا على الإجابة عن السؤال المعياري، ماذا يجب أن يكون؟ .

✓ أما المنهج الايجابي فيهتم بالممارسة والتجريب لاكتشاف تفضيلات الإدارة لإحدى الطرق والسياسات المحاسبية، وتوضيح الأسباب الكامنة وراء هذا التفضيل والتنبؤ بكيفية مواءمتها طبقا لمتطلبات الممارسة العملية، أي انه يجيب على التساؤل : كيف ؟ ولماذا ؟.

✓ عند إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية فإنها تواجه مجموعة من المحددات تتمثل في :

- محددات تعاقدية : تنشأ نتيجة تعاقدات المؤسسة مع مجموع من الأطراف المهتمة بها :كالموردين والزبائن والدائنون وكذا المديرون والموظفين .

- محددات تنظيمية : تفرضها عليها السلطات الحكومية وكذا مصالح الضرائب

- محددات بيئية : تتعدد المحددات البيئية ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر محددات مرتبطة بالممارسة المحاسبية كمحددات السوق المالي ، محددات الحوكمة ويمكن ان تكون محددات بيئية أخرى كلية : كالتضخم والناتج المحلي والنظام الإقتصادي ...الخ .

✓ يعتبر النظام المحاسبي المالي في الجزائر المرجع الأساسي للسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، والذي جاء نتجة الإصلاحات الجدرية في مجال المحاسبة حيث طبق بدية من سنة 2010م .

ثانيا: النتائج التطبيقية :

تتمثل نتائج الدراسة التطبيقية فيما يلي :

✓ تفاضل مؤسسات عينة الدراسة بين سياسات محاسبية تزيد من الربح وأخرى تخفض منه، ولكن وجدنا ميولها أكثر للسياسات التي تزيد من الربح، وهذا يعني قبول الفرضية الأولى : أن المؤسسات الاقتصادية تفاضل بين عدة بدائل عند إنشاءها للقوائم المالية .

✓ تتحكم في إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بالمؤسسات الإقتصادية بالجزائر مجموعة من العوامل منها ما هي تعاقدية ومنها ما هي تنظيمة وأخرى ترتبط ببيئة الممارسة المحاسبية.

✓ هذه العوامل متباينة، البعض منها يدفع مديري المؤسسات لإختيار سياسات تزيد من الربح والبعض الأخر تفرض إختيار سياسات محاسبية مخفضة للربح .

أما اختبار فرضيات الدراسة التطبيقية فقد جاءت كالتـــالي :

1. **سياسة تقييم المخزون :**

تم قبول كل من الفرضيات الخاصة بالعوامل التالية :

✓ عامل هيكل الملكية له تأثير على إدارة المؤسسات عند تقييمها لمخزوناتها حيث أن الملكية المتشتتة تسمح لأصحاب الحصص الكبيرة في المؤسسة بالسيطرة على قرارات المؤسسة ومنها إختيار سياسة تقييم المخزون تزيد من الربح المحاسبي والمتمثلة في طريقة "الوارد أولا الصادر أولا " وهذا لتحقيق مصالحهم الذاتية على حساب حملة الأسهم الآخرين.

✓ كما أن إنفصال الملكية عن الإدارة والمتمثلة في الاستعانة بمسير خارجي يسعى للحصول على أكبر قدر من الحوافز والمكافئات ،فهو يحاول تعظيم الربح آنيا بناء على فترة عقده المحددة، مقارنة مع المسيرين الداخليين، ومنه هذا العامل له تأثير على إختيار السياسات المحاسبية ، لأن المسير الخارجي لا يتحمل التكاليف التي يتجنبها المسيرين عند إختيارهم للسياسات المخفضة للربح، وبالتالي يختارون السياسات التي تزيد من الربح والمتمثلة في اختيار "الوارد أولا الصادر أولا" عند تقييم المخزون.

✓ ويفسر تأثير عقود المديونية أن مديري المؤسسات يلجؤون إلى تخفيف التكاليف الناتجة عن الإتفاقيات المبرمة في عقود المديونية، وذلك بإختبار السياسات المحاسبية التي تزيد من الربح على حساب السياسات المخفضة للربح.

✓ كما أن لنوع القطاع دور مهم في إختيار السياسات المحاسبية ، حيث أن المؤسسات ذات القطاع الصناعي إختارت طريقة "الوارد أولا الصادر أولا أثناء تقييمها للمخزون ،ويرجع ذلك لزيادة تكاليفها مقارنة مع مؤسسات القطاعات الأخرى، وكذا سرعة حركية المخزون في هذا القطاع .

✓ وبالنسبة لدرجة التحفظ فإن إختيار التكلفة الوسطية المرجحة ، لا تعكس ظهور المستحقات بقيمة سالبة ، أي أنه بالرغم من أن المؤسسات إختارت هذه الطريقة وبنسبة 45% إلا أنه بقي إستمرارية التدفقات النقدية أكثر من الأرباح، بمعنى آخر وجود سياسات محاسبية متحفظة عملت على تخفيض أرباح المؤسسات ، ومنها إختيار "التكلفة الوسطية المرجحة و سياسات محاسبية أخرى غير معلن عنها، وهو ما تؤكده نسبة المؤسسات التي إختارت سياسات محاسبية متحفظة 70%.

أما الفرضيات المرفوضة فهي الخاصة بالعوامل التالية:

✓ الحجم وعامل الضرائب وإتجاه الربح وهي العوامل التنظيمية ، حيث لم يكن لزيادة حجم المؤسسات تأثير في إختيار السياسات المحاسبية المخفظة للربح وهي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة ، كما أن عامل الضرائب لا يدفع مديري المؤسسات بإختيار السياسات المحاسبية المخفظة للربح وذلك بسبب قلة الضرائب المدفوعة مقارنة مع رقم الأعمال المحقق مع وجود بعض المؤسسات معفاة من الضرائب، كما أن إتجاه الربح لا يعكس إختيار المؤسسات لسياسة تقييم المخزون التي تزيد في الربح ، هذا بالإضافة لعامل العرف المحاسبي حيث أن 45 % من المؤسسات لم تتبع طريقة الوارد أولا الصادر أولا التي تزيد من الربح .

2. سياسة تقدير العمر الإقتصادي

في سياسة تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة تم قبول الفرضيات التالية:

✓ هيكل الملكية : فأصحاب الملكية المشتتة لا يستطيعون مراقبة تصرفات الإدارة والتي يسيطر على قراراتها المساهمون الكبار وفرض تقدير عمر إنتاجي أكثر من 05 سنوات وهذا لتقليل قسط الإهتلاك من اجل الزيادة في الأرباح والحصول على مكافئات.

✓ مسيروا المؤسسات الخارجيون يسعون لتقدير عمر إقتصادي للأصول التابثة المدروسة أكثر من 05 سنوات من أجل الحصول على حوافز ومكافئات أعلى .

✓ إن مديري المؤسسات يلجؤون إلى تخفيف التكاليف الناتجة عن الإتفاقيات المبرمة في عقود المديونية وذلك بإختبار السياسات المحاسبية التي تزيد من الربح على حساب السياسات المخفضة للربح.

✓ وأهم عامل نجد نوع القطاع إذ أن مؤسسات القطاع الصناعي تسعى لإختيار سياسة إهتلاك الأصول الثابتة التي تزيد من الربح وذلك من أجل تحسين صورة المؤسسة بالنسبة للمساهمين والمكتتبين ومن تم السيطرة على السوق(المنافسة).

أما باقي الفرضيات فهي كلها مرفوضة في هذه السياسة ، حيث لم يكن للعوامل التنظيمية والعوامل المرتبطة بالبيئة المحاسبية تأثير على هذه السياسة.

3. سياسة الرفع في رأس المال

تم قبول ثلاث فرصيات في هذه السياسة وهي:

✓ نوع المسير : حيث أن زيادة رأس مال المؤسسات التي يسيرها مديرون خارجيون ، وهذا لتحقيق مصلحتهم الذاتية كما أسلفنا وهي المزيد من الفوئد والمكافئات

✓ نوع القطاع : القطاع الصناعي يزيد من رأس ماله مقارنة مع القطاعات الأخرى لأن فرصة الإستثمار تكون أكبر في هذا القطاع مقارنة مع باقي القطاعات الخدمي والتجاري ، وبالتالي التخفيف من التكاليف الزائدة في هذا القطاع مقارنة مع القطاعات الأخرى .

✓ أما الفرضية الخاصة بالعرف المحاسبي ، فإن أغلب المؤسسات قامت برفع في رأس مالها وهي الأكثر شيوعا.

تم رفض باقي الفرضيات وخاصة الفرضيات التنظيمية كلها ،لأن الزيادة في رأس المال تعني الزيادة في الإستثمارات ومن تم لفت أنظار القطاع الحكومي وفرض ضرائب أكثر ، ولكن هذا في المؤسسات المختارة كعيينة للدراسة لم يلاحظ ، أما فرضيتي المديونية وهيكل الملكية فلعل ذلك يعود إلى أن المالك صاحب الحصة الأكبر لا يهمه الربح عن طريق الرفع في رأس المال لأن الرفع في رأس المال يكون عن طريق دخول مستثمرين آخرين وبالتالي فقدان جزء من سلطته على القرارات ، وهو ما لا يحبذه الكثيرون من الملاك، وبالنسبة لعقود المديونية فزيادة المديونية تعني نقصان في رأس المال والعكس في تكوين هيكل التمويل وهما متعارضان .

4. سياسة تشكيل مؤونة المخزونات

قبول فرضيتين فقط هما :

✓ تأثير عامل الحجم في سياسة تشكيل مؤونة للمخزونات ، وهذا لأن المؤسسات كبيرة الحجم بسبب كثرة مخزوناتها جعلها تشكل مؤونة لها خوفا من خسارتها، كما أن تشكيل هذه المؤونة يقلص من الربح المعلن وبالتالي تجنب التكاليف السياسية وتحقيق وفورات ضريبية.

✓ نوع القطاع :لا يركز القطاع الصناعي على مؤونة المخزونات لأن فرصه للإستثمار كبيرة مقارنة بالقطاعات الأخرى مما يجعل حركية المخزون سريعة بحيث لا يستوجب مؤونات وبالتالي زيادة الربح ومنه تغطية التكاليف المرتفعة في هذا القطاع مقارنة مع القطاعات.

✓ أما باقي العوامل فرفضت فرضياتها لأن تشكيل مؤونة ينقص من الربح والظاهر أن العوامل المرفوضة تسعى لزيادة الربح ومنها المسير الخارجي لا تهمه خسارة في المخزونات لأن تشكيل مؤونة لها ينقص من ربحه ومكافئاته ، أصحاب الملكية المشتتة تكون خسارتهم أقل بالنسبة للملاك الأكثر مساهمة وهكذا فأغلب العوامل تميل إلى زيادة الأرباح وسياسة تشكيل مؤونة تقلص من الربح.

5. سياسة مصاريف البرمجة

وبالنسبة إلى نموذج سياسة تصنيف مصاريف البرمجة فهو نموذج غير مقبول وبالتالي لا يوجد أي عامل من العوامل المستلقة يؤثر في هذه السياسة .

ومما سبق نستنتج أن :

- أهم عامل مؤثر في إختيار السياسات المحاسبية من طرف المؤسسات الإقتصادية نجد عامل نوع القطاع ، إذا أن له قوة تفسيرية وتنبوئية كبيرة في جميع السياسات الأربعة المختارة التي تم تقدير نماذجها بشكل صحيح .
- يليه عامل نوع المسير بتأثيره على السياسات الثلاث الأولى ، ولم يكن له تأثير على سياسة تشكيل مؤونة للمخزونات فقط، وهذا منطقي لأن المسير الخارجي يهمه الحصول على أرباح ومكافئات.
- وفي المرتبة الثالثة نجد عامل عقود المديونية بتأثيره على سياستين وهما : تقييم المخزون وكذا تقدير العمر الإنتاجي ولم يؤثر في باقي السياسات .
- أما العوامل : الحجم و درجة التحفظ والعرف المحاسبي فتأثيرهم ضعيف ، حيث كل عامل أثر فقط في سياسة واحدة من بين السياسات المختارة .
- وبالنسبة لعوامل الضرائب وإتجاه الربح فلم يكن لهما أي تأثير في كل السياسات المحاسبية.

أما إذا نظرنا للعوامل بصفة عامة فنجد :

- أهم العوامل تأثيرا في إختيار السياسات المحاسبية كانت العوامل التعاقدية من حيث العدد.
- تليها العوامل المرتبطة بالبيئة المحاسبية وخاصة عامل نوع القطاع والذي كان مقبول في جميع السياسات.

■ وفي الأخير نجد العوامل التنظيمية حيث تم قبول فرضية واحدة من بين الفرضيات التسعة وهي تأثير حجم المؤسسات في إختيار سياسة مؤونة المخزونات .

ثالثا: الإقتراحات والتوصيات

في ضوء نتائج الدراسة نقترح ما يلي:

- البحث عن عوامل أخرى تحدد إختيار السياسات المحاسبية وخاصة العوامل الرقابية .
- دراسة الأثار المترتبة عن تعدد البدائل المحاسبية سواء الإيجابية منها أو السلبية .
- تحديد البديل المحاسبي المناسب حسب كل قطاع وحسب خصائص كل مؤسسة.
- تقييد السلوك الإنتهازي للمديرين بوضع قوانين وإجراءات كتحديد نسبة معينة من المكافئات والحوافز.
- إصدار معايير المحاسبة الجزائرية مناسبة للبيئة الجزائرية للتحفيف من حدة التباين والإختلاف في تطبيق بدائل القياس .
- ضرورة اهتمام واضعي المعايير المحاسبية مستقبلا في الجزائر بالآثار الاقتصادية والسلوكية للمعايير عند إصدار معايير مستقبلية أو تعديلهم للمعايير الحالية ، بالإضافة للاهتمام بالتكاليف والمنافع المترتبة على تطبيق تلك المعايير.

رابعا: آفاق البحث في الموضوع

بعد دراستنا لموضوع العوامل المؤثرة في إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية والتي خلصت إلى أن عملية الإختيار بين البدائل المحاسبية تخضع لعدة عوامل أهما العوامل التعاقدية بالإضافة إلى عوامل تنظيمة وأخرى بيئية مرتبطة بالممارسة المحاسبية، يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بـ:

- إختيار عوامل أخرى غير المدروسة في هذا البحث .
- تخصيص دراسة لكل فرع من العوامل : التعاقدية والتنظيمية والبيئية .
- إجراء مقارنة بين الفروع السابقة ودراسة أكثرها تأثيرا .
- إدراج العوامل البيئية الكلية : كالتضخم ، النظام الإقتصادي ، الناتج المحلي ، البطالة...الخ
- التركيز على عوامل الحوكمة والأسواق المالية .

المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I. الكتب :

1- أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية**، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997.

2- أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية**، الطبعة 01،دار صفاء النشر والتوزيع، عمان ،2010

3- أحمد ريحي بلكاوي تعريب رياض عبد الله ، **نظرية المحاسبة** ، الطبعة العربية ،عمان الأردن، 2009.

4- أحمد نور، **المحاسبة المالية: القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000 .

5- أحمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1986.

6- إلدونس، هنندريكسن، ترجمة، كمال أبو زيد ،**نظرية المحاسبة** ، الطبعة الرابعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي،الحديث، 2005 .

7- أمين السيد أحمد لطفي ، **نظرية المحاسبة ، منظور التوافق المحاسبي الدولي** ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، الجزء الأول ،2006 .

8- بن ربيع حنيفة ، **الواضح في المحاسبة المالية و فق المعايير الدوليةIAS/IFRS**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.

9- حسين القاضي ، مأمون حمدان ، **نظرية المحاسبة** ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ،2007 .

10- حسين القاضي ، **نظرية المحاسبة**، مطبعة الدوادي ،جامعة دمشق ،1988.

11- حسين القاضي و مأمون حمدان ، **المحاسبة الدولية و معاييرها**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

12- حلمي محمود نمر، **مدخل في المحاسبة المالية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1982.

13- خليل الدليمي وآخرون ، **مبادئ المحاسبة المالية** ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005 .

14- رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان ،2006.

15- رضوان حلوة حنان ،**مدخل النظرية المحاسبية ، الإطار الفكري ،التطبيقات العملية** ،دار وائل للنشر ، عمان، الأردن ،ط2 ،2009 .

16- ريتشـارد شـرويدر وآخـرون ، تعريـب خالـد علـى أحمـد كـاجيجي، إبـراهيم ولـد محمـد الفـال، **نظريـة المحاسـبة** ، دار المريخ للنشر ، الرياض المملكة العربية ، السعودية ،2006 .

17- السـيّد عطيـة عبـد الواحـد، **دور السياسـة الماليـة في تحقيـق التنميـة الاقتصـادية، التوزيـع العـادي للدخول، التنمية الإجتماعية، ضبط النظم**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993 .

18- شـعيب شـنوف، **محاسـبة المؤسسـة طبقـا للمعـايير المحاسـبية الدوليـة**، الجـزء الأول، مكتبـة الشـركة الجزائريـة بوداود، الجزائر، 2008.

19- صـديقي مسـعود و محمـد التهـامي، **المراجعـة وتـدقيق الحسـابات**، مطبعـة مـزور، الـوادي، الجزائـر، الطبعـة الأولى، 2010.

20- طـارق عبـد العـال حمـاد ، **حوكمـة الشـركات : المفـاهيم ، المبـادئ ، التجـارب، تطبيقـات الحوكمـة في المصارف** ، الطبعة 1 ، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر ،2005 .

21- طـارق عبـد العـال حمـاد، **موسـوعة معـايير المحاسـبة** ، الجـزء الأول، الـدار الجامعيـة ، ط:02، الإسـكندرية ،مصر ،2008 .

22- طلال محمد الجحاوي وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية** ،دار اليازوري للنشر،الأردن ،2009 .

23- عبـد الحـي مرعـي ، محمـد سـمير الصـبان، **دراسـات في تطـور الفكـر المحاسـبي وبعـض المشـاكل المحاسـبية المعاصرة**، الدار الجامعية، بيروت،1990 .

24- عبـد الرحمـان بـن إبـراهيم الحميـد ، **نظريـة المحاسـبة** ،مكتبـة الملـك فهـد ، الطبعـة الأولى ، السـعودية ، 2009.

25- عبد السميع الدسوقي، **أساسيات المحاسبة المالية**، عمان ، دار وائل، 2002، ص7.

26- عـدنان بـن حيـدر بـن درويشـن، **حوكمـة الشـركات ودور مجلـس الإدارة** ، إتحـاد المصـارف العربيـة ، الكويت ، 2007 .

27- فـؤاد عبـد الله العمـر ، **مقدمـة في تـاريخ الإقتصـاد الإسـلامي وتطـوره** ،مكتبـة الملـك فهـد الوطنيـة ، السعودية ، 2003.

28- كمـال الـدين مصـطفى الـدهراوي ، محمـد السـيد سـرايا،**دراسـات متقدمـة في المحاسـبة والمراجعـة** ، المكتـب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 .

29- كمـال الـدين مصـطفى الـدهراوي ، وآخـرون ، **محاسـبة الشـركات ، تحليـل الـنظم والمشـاكل المحاسـبية** ،دار الكتاب الحديث، مصر ،2008.

30- كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير محمد، **نظم المعلومات المحاسبية**، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2002.

31- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن،2004.

32- لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية، IAS/IFRS**، الأوراق الزرقاء، البيورة، الجزائر، 2008.

33- محمـد الفيـومي محمـد وآخـرون ، **نظـم معلومـات المحاسـبة** ،دار الجامعـة الجديـدة للنشـر ،الإسـكندرية ،مصر 2002.

34- محمـد عبـاس بـدوي و الأمـيرة إبـراهيم عثمـان ، **دراسـات في قضـايا ومشـاكل محاسـبية معاصـرة** ، دار المعارف الإسكندرية ،مصر،2000.

35- محمـد مصـطفى سـليمان ، **حوكمـة الشـركات ودور أعضـاء مجـالس الإدارة والمـديرين التنفيـذين** ، الـدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 .

36- مفيـد عبـد الـلاوي، **النظـام المحاسـبي المـالي (الإطـار التصـوري)**، مطبعـة مـزوار، الـوادي، الجزائـر، الطبعـة الأولى،2008.

37- وصـفي عبـد الفتـاح أبـو المكـارم ، **دراسـات متقدمـة في المحاسـبة الماليـة** ،الطبعـة الأولى، دار الجامعـة الجديدة ، الإسكندرية ،2002.

38- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات **متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2004 .

39- وليد الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2007 .

40- يوسـف محمـود جربـوع ، **نظريـة المحاسـبة، الفـروض ،المبـادئ، المعـايير**،مؤسسـة الـوراق،الأردن،ط01 ،2001 .

II. الرسائل والأطروحات:

41- أبـو ليلـي مـاهر ذيـاب ،**دور النظريـة الإيجابيـة في قـرار اختيـار السياسـات المحاسـبية في الشـركات الصـناعية المسـاهمة العامـة الأردنيـة**، أطروحـة دكتـورة غـير منشـورة ،كليـة الدراسـات الإداريـة الماليـة العليـا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان ، الأردن ، 2006.

42- إسماعيل عبد الله موسى، **إطار محاسبي لترشيد الإختيار بين بدائل القياس والتقويم المحاسبي وفقا للمدخلين المعياري والإيجابي** :جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتورة غير منشورة ، الخرطوم،2009.

43- أمينـة فـدوي ، **دور ركـائز حوكمـة الشـركات في الحـد مـن ممارسـات المحاسـبة الإبداعيـة ،دراسـة عينـة مـن الشـركات المسـاهمة الفرنسـية المسـجلة بمؤشـر SBF250** ،أطروحـة دكتـورة منشـورة ،كليـة العلـوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة باجي مختار ،عنابة، الجزائر،2014 .

44- بورويسة سعاد، **أثـر تطبيـق معـايير المحاسـبة الدوليـة في المؤسسـة الإقتصـادية**، مـذكرة ماجسـتير منشـورة، جامعة قسنطينة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2010

45- بوسبعين تسعديت ، **أثـر تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي علـى النظـام الجبـائي الجزائـري** ، مـذكرة ماجسـتير منشورة ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 2010 م.

46- جمال عبد الغني أحمد عفيفي، **المحددات الاقتصادية والسلوكية للاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة كأساس للقياس المحاسبي القاهرة** :جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة دكتورة في المحاسبة ، غير منشورة ،2008.

47- حفصـي رشـيد ، **تقيـيم الأداء المـالي للمؤسسـات المسـعرة في بورصـة الجزائـر ، دراسـة إحصـائية خـلال الفـترة 1999–2009** ، مـذكرة ماجسـتير منشـورة ، جامعـة قاصـدي مربـاح ورقلـة ، كليـة العلـوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، ورقلة 2011 .

48- حمـادي نبيـل ، **المخطـط المحاسـبي الـوطني دراسـة تحليليـة انتقاديـة** ، مـذكرة ماجسـتير منشـورة ،جامعـة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم النقود والمالية ، الجزائر ، 2004 .

49- خالـد مقـدم ، **تبـني معـايير المحاسـبة الدوليـة ، حالـة الجزائـر** ، مـذكرة ماجسـتير منشـورة ، جامعـة البليـدة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2009 .

50- دشـاش ام الخـير ، **متطلبـات نجـاح تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي في ظـل البيئـة الجزائريـة** ، مـذكرة ماجستير منشورة ، جامعة ورقلة 2010 م.

51- سـفير محمـد، **الإفصـاح في المؤسسـات في ظـل المعـايير المحاسـبية الدوليـة**–دراسـة حالـة الجزائـر–مـذكرة ماجسـتير في العلـوم التجاريـة، معهـد العلـوم الاقتصـادية والتجاريـة وعلـوم التسـيير، المركـز الجـامعي يحـى فارس بالمدية،2009.

52- صـلاح حـواس، **التوجـه الجديـد نحـو معـايير الإبـلاغ المـالي الدوليـة**، أطروحـة دكتـورة منشـورة ،كليـة العلـوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2008.

53- طارق عبد العال حماد ، **نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية** ،القاهرة :جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوره في الفلسفة لمحاسبة ، غير منشورة ، 1997م.

54- عـادل بـن أحمـد بـن حسـين بـابطين ، **الإنحـدار اللوجسـتي وكيفيـة إسـتخدمه في بنـاء نمـوذج التنبـؤ للبيانـات ذات المتغـيرات التابعـة ثنائيـة القيمـة** ، رسـالة مقدمـة لنيـل شـهادة الـدكتورة في الإحصـاء والبحوث ، رسالة غير منشورة ، جامعة أم القرى ،2009 .

55- علـي سـليم سـلامة الهـروط ، **أثـر السياسـات المحاسـبية علـى جـودة المعلومـات المحاسـبية في الشـركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان** ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الزرقاء الأردن ، 2015م .

56- عيـد بـن حامـد معيـوف الشـمري ، **نمـوذج رقـابي مقـترح لقيـاس جـودة أداء الحوكمـة في الشـركات المسـاهمة في المملكـة العربيـة السـعودية** ، أطروحـة دكتـورة غـير منشـورة ، تخصـص محاسـبة ، جامعـة دمشق ، 2011 .

57- مـداني بـن بلغيـث ، **أهميـة إصـلاح النظـام المحاسـبي للمؤسسـات في ظـل أعمـال التوحيـد الدوليـة ، بـالتطبيق علـى حالـة الجزائـر** ، أطروحـة دكتـورة منشـورة، جامعـة الجزائـر، كليـة العلـوم الإقتصـادية ، الجزائـر ، 2004 .

58- ممـدوح صـادق محمـد الرشـيد ، **الآثـار الاقتصـادية للاختيـار بـين البـدائل المحاسـبية** ، رسـالة دكتـورة غـير منشورة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، جامعة القاهرة ،1985 .

III. الدوريات والمقالات :

59. أحمـد فرغـي محمـد حسـن، **اسـتخدام الأسـلوب الإيجـابي في إعـداد الإطـار الفكـري لفـروع المحاسـبة**، مجلـة آفاق جديدة، العدد02،كلية التجارة، جامعة المنوفية،جوان،1985.

60. أحمـد محمـود يوسـف، **أثـر الاخـتلاف في التقـديرات المحاسـبية علـى دلالـة القـوائم الماليـة** ، المجلـة العلميـة لكلية الإدارة والاقتصاد ، العدد 10 ، قطر ،1999 .

61. أيمـن أحمـد شـتيوي ، **دراسـة تطبيقيـة لتحليـل تـأثير العوامـل الاقتصـادية علـى ممارسـات إدارة الأربـاح بالشركات المصرية** ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل،جامعة طنطا ، العدد الأول ،2009 .

62. بـالراقي تيجـاني ، **موقـف المـنهج المعيـاري والإيجـابي مـن تعـدد البـدائل القيـاس المحاسـبي**، مجلـة العلـوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ، العدد 05 ، 2005 .

63. بهاء عبـد الـرزاق قاسـم ، **تحليـل أثـر بعـض المتغيـرات في الإصـابة بمـرض اللثـة بإسـتخدام نمـوذج الإنحـدار اللوجستي** ، مجلة العلوم الإقتصادية ، جامعة البصرة ، العراق ، مجلد 07 العدد :27 ،2011.

64. جبـار عبـد الـرزاق ، **الالتـزام بمتطلبـات لجنـة بـازل كمـدخل لإرسـاء الحوكمـة في القطـاع المصـرفي العـربي ، حالة شمال إفريقيا** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد السابع ، الجزائر.2009

65. جـبر إبـراهيم الـداعور ، محمـد نـواف عابـد ، **أثـر السياسـات المحاسـبية لإدارة المكاسـب علـى أسـعار أسـهم الوحـدات الإقتصـادية المتداولـة في سـوق فلسـطين لـلأوراق الماليـة : دراسـة تطبيقيـة** ، مجلـة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 17 ، العدد الأول ، جانفي 2009 .

66. جميـل حسـن النجـار ، **قيـاس مسـتوى الـتحفظ المحاسـبي في القـوائم والتقـارير الماليـة وأثـره علـى القيمـة السـوقية للسـهم**،مجلـة البلقـاء للبحـوث والدراسـات ، المجلـد 17 العـدد الثـاني ، جامعـة القـدس المفتوحـة غزة ، فلسطين ،2014.

67. حميـده محمـد عبـد الحميـد ، **قيـاس مسـتوى الـتحفظ المحاسـبي والعوامـل المـؤثرة عليـه في التقـارير الماليـة لشركات التأمين السعودية** ،مجلة المحاسبة والمراجعة ،جامعة الأزهر ، القاهرة ، 2014 .

68. خليـل ، عبـد الفتـاح أحمـد علـي، **التأصـيل العلمـي لمفهـوم وقيـاس الـتحفظ المحاسـبي في ضـوء الاتجاهـات المعاصـرة للفكـر المحاسـبي** ، مجلـة الدراسـات الماليـة والتجاريـة ،كليـة التجـارة ، جامعـة القـاهرة ، مصـر ، العدد الثاني ، 2003 .

69. رضـا إبـراهيم صـالح، **المـدخل الإيجـابي لتحليـل محـددات إختيـار الإدارة للسياسـات المحاسـبية ،دراسـة إختبارية على الشركات المساهمة السعودية** ،مجلة الإدارة العامة ، العدد الثالث ، السعودية،2003.

70. سمير كامـل محمـد عيسـى ،**أثـر جـودة المراجعـة الخارجيـة علـى عمليـة إدارة الأربـاح دراسـة تطبيقيـة**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد 2، المجلد رقم 45 ، 2008.

71. سـهيلة حمـود عبـد الله الفرهـود ،**إسـتخدام الانحـدار اللوجسـتي لدراسـة العوامـل المـؤثرة علـى أداء الأسـهم (دراسـة تطبيقيـة علـى سـوق الكويـت لـلأوراق الماليـة)** ، مجلـة الأزهـر ، جامعـة غـزة ، سلسـلة للعلوم الطبيعية ، المجلد16 ، العدد الأول ،2014 .

72. عـدنان غـانم ، فريـد خليـل الجـاعوني ،**اسـتخدام تقنيـة الإنحـدار اللوجسـتي ثنـائي الإسـتجابة في دراسـة أهـم المحـددات الإقتصـادية والإجتماعيـة لكفايـة ذخـل الأسـرة ، دراسـة تطبيقيـة علـى عينـة عشـوائية مـن الأسـر في محافظـة دمشـق** ، مجلـة جامعـة دمشـق للعلـوم الإقتصـادية والقانونيـة ، المجلـد27 ، العـدد الأول ،2011 .

73. عـلام محمـد موسـى حمـدان ، العوامـل **المـؤثرة في درجـة الـتحفظ المحاسـبي عنـد إعـداد التقـارير الماليـة** ،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد : 08 العدد الأول، الأردن : 2012 .

74. علـي أبشـر فضـل المـولى سـليمان ،**المقارنـة بـين النمـوذج اللوجسـتي الثنـائي ونمـاذج الشـبكات الإصـطناعية للتمييـز بـين دخـل الأسـرة**، مجلـة جامعـة بخـت الرضـا العلميـة ، السـودان ، العـدد 12، سبتمبر 2014 .

75. علـي خضـير عبـاس ، إسـتخدام **نمـوذج الإنحـدار اللوجسـتي في التنبـؤ بالـدوال ذات المتغـيرات الاقتصـادية التابعـة النوعيـة** ، مجلـة جامعـة كركـوك للعلـوم الإداريـة والإقتصـادية ، المجلـد 02 ، العـدد الثـاني ، 2012.

76. علـي عبـد الباسـط كمـون ، **حوكمـة الشـركات وجـودة التقـارير الماليـة** ، مجلـة المحاسـبة، السـعودية ، العـدد 55 ، 2012.

77. علـي يوسـف ، **أثـر محـددات هيكـل ملكيـة المنشـأة في تحفـظ التقـارير الماليـة دراسـة تطبيقيـة**، مجلـة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد الأول، 2012.

78. علـي يوسـف، **أثـر اسـتقلالية مجلـس الإدارة في ملائمـة معلومـات الأربـاح المحاسـبية لقـرارات المسـتثمرين في الأسـواق الماليـة** ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد28، العدد الثاني، سوريا،2012 .

79. فـواز سـفير القثـامي ، **توفيـق بـن عبـد الحسـن الخيـال ، إدارة الأربـاح في الشـركات المسـاهمة السـعودية : دراسـة تطبيقيـة** ، مجلـة كليـة التجـارة للبحـوث العلميـة ، جامعـة الإسـكندرية ، المجلـد 47 ، العـدد الأول، جانفي 2010،

80. كتـوش عاشـور، **متطلبـات تطبيـق النظـام المحاسـبي الموحـد IAS/IFRS في الجزائـر**، مجلـة اقتصـاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009 .

81. مـاهر محمـود رسـلان، **العوامـل المـؤثرة في بنـاء السياسـة المحاسـبية** ، مجلـة التجـارة والتمويـل ،كليـة التجـارة جامعة طنطا ، عدد 02 ، 1992 .

82. مؤيـد محمـد علـى الفضـل ، **محـددات السـلوك الإداري في اختيـار السياسـات المحاسـبية في ضـوء النظريـة الإيجابيـة ، دراسـة اختباريـة في الشـركات المسـاهمة العامـة في الأردن** ، دوريـة الإدارة العامـة ، العـدد الأول ، فيفري 2006 .

IV. المؤتمرات والملتقيات العلمية

83. إبـراهيم السـيد عبيـد، **دور الإسـتثمار المؤسسـي في زيـادة درجـة الـتحفظ المحاسـبي في القـوائم الماليـة المنشـورة**، بحـث مقـدم للنـدوة الثانيـة عشـر لسـبل تطـوير المحاسـبة في المملكـة لعربيـة السـعودية ،خـلال الفـترة 18-19 ماي ،2010.

84. براق محمد ، قمان عمر ، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر** ، ملتقى دول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، ورقلة،29 و30 نوفمبر 2011 .

85. حميداتو صالح ، **بوقفة عـلاء ، واقـع البيئـة المحاسـبية الجزائريـة في ظـل إصـلاح النظـام المحاسـبي** ، الملتقـى الـوطني حـول واقـع وآفـاق النظـام المحاسـبي المـالي في المؤسسـات الصـغيرة والمتوسـطة في الجزائـر ، يـومي :05-06/ماي/2013 ، جامعة الوادي .

86. سـعد بـوراوي، **الأسـس و المبـادئ المحاسـبية في النظـام المحاسـبي المـالي الجزائـري**، الملتقـى الـدولي الأول حـول النظـام المحاسـبي المـالي الجديـد في ظـل معـايير المحاسـبة الدوليـة تجـارب، تطبيقـات و آفـاق، معهـد العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي،2010 .

87. صـالح مرازقة و عبـد الكـريم فرحـات ، **النظـام المحاسـبي المـالي والقواعـد الجبائيـة الجزائريـة :الواقـع والأفـاق ، الملتقـى الـدولي حـول دور معـايير المحاسـبة الدوليـة في تفعيـل أداء المؤسسـات والحكومـات** ، جامعـة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .

88. العايـب ياسـين ، **دراسـة وتحليـل عوامـل زيـادة أهميـة المؤسسـات الصـغيرة والمتوسـطة في الإقتصـاد الجزائـري** ، مداخلـة الملتقـى الـدولي حـول اسـتراتجيات التنظـيم ومرافقـة المؤسسـات الصـغيرة والمتوسـطة في الجزائر ، جامعة ورقلة يومي 18 و 19 أفريل 2012 .

89. عقـاري مصـطفى، **هـل أخفقـت المحاسـبة في تلبيـة احتياجـات مسـتخدميها؟**، الملتقـى الـدولي الأول حـول النظـام المحاسـبي المـالي الجديـد في ظـل معـايير المحاسـبة الدوليـة تجـارب تطبيقـات و آفـاق، معهـد العلـوم الإقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، المركز الجامعي الوادي، 2010.

90. علـي يوسـف ، **المعيـار المحاسـبي الـدولي رقـم 08** ، دورة ضـمن الفعاليـات العلميـة لمعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية ،هيئة الأوراق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السوريين ، 2009.

91. مبـارك بـوعلاق وآخـرون ، **الإشـكاليات الجبائيـة الناتجـة عـن تطبيـق المعـايير المحاسـبية الدوليـة في البيئـة المحاسـبية الجزائريـة** ، الملتقـى الـدولي حـول دور المعـايير المحاسـبية الدوليـة في تفعيـل أداء المؤسسـات والحكومات ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24 و25 نوفمبر 2014 .

92. مجـدوب محمـود سـامي: **دور لجـان المراجعـة في حوكمـة الشـركات و أثرهـا علـى جـودة القـوائم الماليـة**، بحث مقدم في مؤتمر الاسكندرية ايام8-10 سبتمبر 2005.

93. محمـد عبـد الله المـومني ، **حسـين القاضـي: دور الفكـر المحاسـبي في الإعصـار المـالي:** المـؤتمر الثـاني لكليـة الأعمـال بالجامعـة الأردنيـة تحـت عنـوان: القضـايا الملحـة للاقتصـاديات الناشـئة في بيئـة الأعمـال الحديثـة ، الأردن، 2008 .

94. محمـد عبـد الله المـومني ، **دور الأبعـاد السـلوكية لإدارت الوحـدات الإقتصـادية في القيـاس والإفصـاح المحاسـبي في حـدوث الأزمـات الماليـة: دراسـة نظريـة** ، الملتقـى الـدولي الرابـع حـول الأزمـة الماليـة العالميـة الراهنـة وانعكاسـاتها علـى اقتصـاديات دول منطقـة الشـرق الأوسـط وشمـال إفريقيـا ، جامعـة دالي إبـراهيم ، الجزائر،08-09 ديسمبر 2009 .

95. مـداني بلغيـث، **الإصـلاح المحاسـبي في الجزائـر ، دراسـة تحليليـة تقيميـة ، الملتقـى العلمـي الـدولي حـول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة، 2011 .

96. مـداني بـن بلغيـث، **تيسـير الانتقـال نحـو النظـام المحاسـبي المـالي الجديـد، المـؤتمر العلمـي الـدولي الأول حـول النظـام المحاسـبي المـالي الجديـد في ظـل المعـايير المحاسـبية الدوليـة** ، تجـارب ،تطبيقـات وآفـاق ،كليـة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي ، 2010 .

V. المواقع الإلكترونية

97. مجـدي مليجـي عبـد الحكـيم ،**أثـر هيكـل الملكيـة وخصـائص مجلـس الإدارة علـى الـتحفظ المحاسـبي في التقـارير الماليـة بالشـركات المسـجلة في البورصـة المصـرية**، 2012، متـوفرة علـى الموقع: www.bu.edu.eg

98. محمـد أحمـد إبـراهيم خليـل، **دور حوكمـة الشـركات في تحقيـق جـودة المعلومـات المحاسـبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**، مقالة متوفرة على الموقع الإلكتروني :
http://islamfin.go-forum.net/t2072-topic

99. محمد شريف توفيق ، **تقييم استخدام المنهج الإيجابي في تفسير بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية وعلاقتهما بمعايير المحاسبة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المصرية** ،2007 ، موقع النسخة: http://mstawfik.7p.com/pscg.pdf

100. محمـد شـريف توفيـق ، **تقيـيم اسـتخدام المـنهج المعيـاري والإيجـابي في البحـث المحاسـبي وبنـاء معـايير المحاسـبة وتحليـل بواعـث الإدارة في تبـني السياسـات المحاسـبية** ، مصـر ،2006. موقع النسخة: http://mstawfik.7p.com/pscg.pdf

101. محمـــد محســـن عـــوض مقلـــد ، **النظريـــة الإيجابيـــة للمحاســـبة وتفســـيراتها لـــدوافع الإدارة تجـــاه بـــدائل الإختيـــار المحاســـبي** ، كليـــة التجـــارة ،2010 ، تم الإطـــلاع علـــى النســـخة علـــى الموقـــع: https://fr.scribd.com/doc/80505473

102. موقع السجل التجاري:/ https://sidjilcom.cnrc.dz/web/cnrc

IV. القوانين والتشريعات :

103- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد رقم 37 المؤرخة في : 1975/05/09

104- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.

105- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 10، المؤرخة في 1980/03/04.

106- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد رقم 03 لسنة 1992.

107- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011.

108- الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد 74، القانون رقم:11 -07 ،الصادر في 25 نوفمبر2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

109- القـانون رقـم 07-11، يتضـمن النظـام المحاسـبي المـالي في 2007/11/25، المـادة السادسـة، الجريـدة الرسميـة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 في 2007/11/25 .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية :

1- **AHMED CHABCHOUB, ABDELFETTAH BOURI**. Etude empirique des d´eterminants des choix de comptabilisation des investissements immatériels : cas des entreprises tunisiennes. Comptabilités, économie et société, 2011.

2- **BIAO XIE, WALLACE N. DAVIDSON, PETER J. DADALT**, earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee,working paper, july 2001.

3- **CAPRON, M**, la comptabilité en perspective,(paris: édition la découverts), 1993.

4- **CHRISTENSON, C**. « the methodology of accounting theory », the accounting review, january, 1983.

5- **COLASSE ,B**, comptabilité générale:PCG 1999 et IAS,(economicaed, paris 2001) .

6- **COLASSE BERNARD** : théories comptables, in encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit; (economicaed, paris, 2000)

7- **ELI BARTOV, DAN GIVOLY, CARLA HAYN**, the rewards to meeting or beating earnings expectations, working paper,october 2000.

8- **FUDENBERG ,K , J.TIROLE**,"a theory of income and dividend smoothing based on incumbency rents" journal of political economy,n° 103,1995.

9- **GEORGE IATRIDIS, GEORGE KADORINIS**, earnings management and firm financial motives: a financial investigation of uk listed firms, international review of financial analysis, 18, 2009.

10- **JOHN R. GRAHAM, CAMPBELL R. HARVEY, SHIVA RAJGOPAL**, the economic implications of corporate financial reporting,journal of accounting and economics, 2005.

11- **JOSEPH BEN OMONUK**, rate regulation and earnings management: evidence from the u.s. electric utility industry,doctorat of philosophy in accounting, the department of accounting, louisiana state university, 2007.

12- **MICHAEL C. JENSEN, WILLIAM H. MECKLING**, theory of the firm: managerial behavior,agency costs and ownership structure, journal of financial economics, vol:4, may 1976.

13- **MOHAMED AHMED SHAHEEN** , The Choice of Accounting Policy in Developing Countries: Case of the State of Kuwait (An Empirical Investigation of the Validity of the Positive Theory, Ain Shams University - Faculty of Commerce , 2012.

14- **MOHAMED CHABCHOUB, MANSOUR MRABET**. gestion du resultat et introduction en bourse : cas des entreprises tunisiennes. ”comptabilite et environnement ”, may 2007, France.

15- **NAVISSI , FARSHID** , " earnings management under price regulation ", contemporary accounting research , summer 1999.

16- **NELSON M. WAWERU, PONSIAN PROT NTUI, MUSA MANGENA**, "Determinants of different accounting methods choice in Tanzania: A positive accounting theory approach", Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 1 Iss: 2, 2011.

17- **PATON W. A , LITTLETON A. C**,An Introduction to Corporate Accounting Standards, Monograph, No.3, American Accounting Association, 1940.

18- **PAUL M. HEALY** , the effect of bonus schemes on accounting, journal of accounting and economies, no :07, north-holland, 1985.

19- **REVISINE, L.** “replacement cost accounting “, contemporary topics in accounting series, prentice-hall, inc, englewood cliffs, 1973.

20- **SAADA TOUFIK**, « Les déterminants des choix comptables. Étude des pratiques françaises et comparaison franco-américaine », Comptabilité - Contrôle - Audit, 1995

21- **WATTS, L. ROSS & ZIMMERMAN L. JEROLD**, “positive accounting theory”, prentice-hall inc, englewood, new jersey, 1986 .

22- **WATTS, L. ROSS & ZIMMERMAN L. JEROLD**, “positive accounting theory: A ten year perspective , the accounting revie ,vol: 56, n°: 01. january, 1990 .

23- **WATTS, L. ROSS & ZIMMERMAN L. JEROLD**, towards a positive theory of the determination of accounting standards, the accounting review, vol. 01, january 1978.

24- **ZWIJEWSKI,M & HAGERMAN,R**, "an lncome strategy approach to the positive theory of accounting standard setting choice "journal of accounting and economies , august, 1981.

الملاحق

ملحق رقم 01: مؤسسات عينة الدراسة

النشاط والعنوان	رمز المؤسسة	النشاط والعنوان	رمز المؤسسة
Vente En Gros De Produits Deutretieus Av 1er Nov	ETS.ELBADER 011	E.P.W.Gestion De Centre Technique 4 Rue da Caire Ghardaia	IPC_WG.CT 01
Clinque Diagnostic Bouhraoua Ghardaia	SARL. CODS 012	Av 1 Nov Comer De Bois Et Mobil Construction	SNC.BM.CO_SUD 02
Société ALG fabrication de tuyaux zone industrielle de Ghardaia	ALPA-PUP13	Multi Traveaux E.T.P A 1er Mai Ghardaia	SARL TAWRIRT T.P 03
Distric commerce zone industriel Ghardaia	NAFTAL 14	Tranformation Textiles ,Bouhraoua Ghardaie	sarl ttbm 04
E .T .P Metlili Ghardaia	Earl-boch-aek15	E .T .P Rue Abou Nacertem Ghardaia	SARL MTRACO 05
E .T .P Metlili Ghardaia	EARL-BA16	Ambulance Diddouche Mourad Ghardaia	SARL SOS SUD 06
M Z pharmacie Metlili Ghardaia	Earl-MZ 17	Agence Iumobillieres Av 1er Nov	SARL LAFTPI 07
E .T .P Metlili Ghardaia	earl-OLM 18	Etudees Geotechnique Bp 332 Bouhraoia Ghardaia	LTP SUD CONTROL 08
Bureau d'études Metlili Guardaia	sarl-BMO-BU EUTId19	Travaoux Hydroulique Bp 320 Ctr Ghardaia	SNC HIDRO TRAV 09
Sarl Z M AIDE assistance médicale Ghardaia	SARL Z M AIDE 20	E.t.p. Hadj Messoud Ghardaia	SARL HABIB BELGAIT 10

تابع للملحق رقم: 01 ترميز البيانات المستعملة في الدراسة التطبيقية

السياسات المحاسبية
س1 : تقييم المخزون FIFO (1) CMP (0)
س2 : العمر الإنتاجي أقل من 05 سنوات (0) ، أكثر من 05 سنوات (1)
س3: الرفع والتخفيض في راس المال ،الرفع (1) ثابتة أو التخفيض (0)
س4: مؤونات المخزونات : غير موجودة (1) ، موجودة (0)
س5 : مصاريف البرمجة : استثمار (1) ، مصروف (0)

العوامل المؤثرة في السياسات المحاسبية
ع1:هيكل الملكية ، أكثر من 50 بالمائة مركزة أقل متشتتة
ع2: مسير داخلي 0 مسير خارجي 1
ع3: المديونية د ط أ+ د ق أ /مجموع الأصول
ع4: حجم الشركة : اللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول
ع5: مؤشر الربحية : متزايد ، متناقص
ع6: عامل الضرائب : ضرائب ورسوم / رقم الأعمال
ع7: نوع القطاع : الصناعي والإنتاجي 1 التجاري والخدمي 0
ع8: درجة التحفظ: الفرق بين التغير في التدفق النقدي التشغيلي – والتغير في الربح قبل الضرائب
ع9: العرف المحاسبي : عدد نقاط المحصل عليها لكل مؤسسة على عدد السياسات الكلي 05

الملحق رقم: 02 مصفوفة معاملات الإرتباط للمتغيرات[1]

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
Y1	1,000	-0,097	0,212	0,452	-0,290	0,010	-0,**373**	0,154	-0,171	-0,357	**0,006**	**0,818**	-0,110	0,075
Y2	-0,097	1,000	-0,446	0,191	0,273	-**0,582**	-0,300	0,274	0,160	-0,319	-0,059	-0,129	-0,054	-**0,667**
Y3	0,212	-0,446	1,000	-0,201	-0,174	0,394	-0,066	-0,299	0,140	0,089	0,155	0,192	-0,241	**0,521**
Y4	0,452	0,191	-0,201	1,000	-0,289	-0,201	-0,491	0,035	-**0,690**	0,021	-0,070	0,050	0,000	0,181
Y5	-0,290	0,273	-0,174	-0,289	1,000	-0,406	-0,126	0,070	0,461	-0,091	-0,104	-0,174	-0,025	-**0,735**
X1	0,010	-0,582	0,394	-0,201	-0,406	1,000	0,373	-0,148	-0,035	0,019	0,155	0,192	0,110	0,477
X2	-0,373	-0,300	-0,066	-0,491	-0,126	0,373	1,000	-0,084	0,271	0,125	-0,039	-0,066	0,190	0,086
X3	0,154	0,274	-0,299	0,035	0,070	-0,148	-0,084	1,000	0,118	-**0,614**	-0,025	0,079	0,226	-0,314
X4	-0,171	0,160	0,140	-0,690	0,461	-0,035	0,271	0,118	1,000	-0,211	0,084	0,087	0,037	-0,438
X5	-0,357	-0,319	0,089	0,021	-0,091	0,019	0,125	-0,614	-0,211	1,000	0,057	-0,398	-0,025	0,392
X6	0,006	-0,059	0,155	-0,070	-0,104	0,155	-0,039	-0,025	0,084	0,057	1,000	-0,006	0,048	0,122
X7	0,818	-0,129	0,192	0,050	-0,174	0,192	-0,066	0,079	0,087	-0,398	-0,006	1,000	-0,110	-0,075
X8	-0,110	-0,054	-0,241	0,000	-0,025	0,110	0,190	0,226	0,037	-0,025	0,048	-0,110	1,000	-0,010
X9	0,075	-0,667	0,521	0,181	-0,735	0,477	0,086	-0,314	-0,438	0,392	0,122	-0,075	-0,010	1,000

المصدر :من إعداد الطالب والإعتماد على البرنامج الإحصائي .SPSS 20

[1] من y1: y5 المتغيرات التابعة وهي السياسات المحاسبية ، من x1: x9 المتغيرات المستقلة وهي العوامل المؤثرة .

الملحق رقم (03):نتائج نموذج سياسة تقييم المخزون

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	122,547	9	,000
	Block	122,547	9	,000
	Model	122,547	9	,000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	15.081[a]	,706	,945

a. Estimation terminated at iteration number 12 because parameter estimates changed by less than .001.

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	2,122	8	,977

Contingency Table for Hosmer and Lemeshow Test

		p.invent = تخفض من الربح		p.invent = تزيد في الربح		
		Observed	Expected	Observed	Expected	Total
Step 1	1	10	10,000	0	,000	10
	2	10	10,000	0	,000	10
	3	10	10,000	0	,000	10
	4	10	9,651	0	,349	10
	5	4	5,011	6	4,989	10
	6	1	,337	9	9,663	10
	7	0	,000	10	10,000	10
	8	0	,000	10	10,000	10
	9	0	,000	10	10,000	10
	10	0	,000	10	10,000	10

Classification Tablea

			Predicted		
			p.invent		Percentage Correct
Observed			تخفض من الربح	تزيد في الربح	
Step 1	p.invent	تخفض من الربح	44	1	97,8
		تزيد في الربح	2	53	96,4
	Overall Percentage				97,0

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

المتغير	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I.for EXP(B)	
							Lower	Upper
str-prop	15,468	6,986	4,903	1	,027			
Géro	20,187	9,872	4,182	1	,041			
r-dette	33,359	14,460	5,322	1	,021			
Size	1,583	1,037	2,330	1	,127			
tax	1343,376	515,942	6,779	1	,009			
f.prof	-1,571	1,636	,922	1	,337			
activ	65,303	26,127	6,247	1	,012			
Dig.consrv	-6,253	3,021	4,285	1	,038			
Conv.acc	26,866	15,766	2,904	1	,088			
Constant	-137,258	59,400	5,340	1	,021			

a. Variable(s) entered on step 1: stprober, constra, deet, saze, impoe, flprof, stectur, dgconcerv, allacconting.

Block 1: Method = Enter

Iteration Historya,b,c,d

Iteration		-2 Log likelihood	Coefficients									
			Constant	str-prop	Géro	r-dette	Size	tax	f.prof	activ	Dig.consrv	Conv.acc
Step 1	1	59,685	-2,518	,695	,414	,855	-,045	59,493	-,500	3,177	-,479	,567
	2	40,925	-6,753	1,683	,808	2,633	-,021	120,618	-,905	5,320	-,911	1,094
	3	31,046	-12,340	2,788	1,606	4,823	,001	192,307	-1,095	8,095	-1,332	2,059
	4	25,287	-19,456	4,115	2,924	7,544	,014	283,019	-1,047	11,975	-1,845	3,202
	5	21,843	-29,859	5,739	4,611	10,697	,089	402,140	-,956	17,393	-2,457	4,780
	6	18,766	-51,166	7,748	7,469	14,957	,412	595,154	-,989	26,883	-3,154	8,451
	7	15,775	-96,593	11,080	14,135	23,598	1,124	982,113	-1,220	46,679	-4,481	17,076
	8	15,142	-124,630	14,122	18,220	30,150	1,453	1234,287	-1,438	59,585	-5,691	23,488
	9	15,082	-135,679	15,306	19,933	32,934	1,568	1330,042	-1,551	64,597	-6,185	26,405
	10	15,081	-137,227	15,465	20,182	33,351	1,583	1343,118	-1,570	65,289	-6,252	26,857
	11	15,081	-137,258	15,468	20,187	33,359	1,583	1343,376	-1,571	65,303	-6,253	26,866
	12	15,081	-137,258	15,468	20,187	33,359	1,583	1343,376	-1,571	65,303	-6,253	26,866

a. Method: Enter

b. Constant is included in the model.

c. Initial -2 Log Likelihood: 137.628

d. Estimation terminated at iteration number 12 because parameter estimates changed by less than .001.

ملحق رقم: 04 نتائج نموذج سياسة تقدير العمر الإنتاجي

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	57,309	9	,000
	Block	57,309	9	,000
	Model	57,309	9	,000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	77.294[a]	,436	,590

a. Estimation terminated at iteration number 7 because parameter estimates changed by less than .001.

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	10,127	8	,256

Contingency Table for Hosmer and Lemeshow Test

		p. Depreci = 0		p. Depreci = 1		
		Observed	Expected	Observed	Expected	Total
Step 1	1	10	9,962	0	,038	10
	2	10	9,767	0	,233	10
	3	10	9,520	0	,480	10
	4	10	8,819	0	1,181	10
	5	7	7,670	3	2,330	10
	6	3	5,585	7	4,415	10
	7	4	3,646	6	6,354	10
	8	1	2,386	9	7,614	10
	9	2	1,558	8	8,442	10
	10	3	1,086	7	8,914	10

Classification Tablea

			Predicted		
			p. Depreci		Percentage Correct
Observed			0	1	
Step 1	p. Depreci	0	50	10	83,3
		1	8	32	80,0
	Overall Percentage				82,0

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I.for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1[a]	str-prop	2,799	,995	7,911	1	,005			
	Géro	1,777	,825	4,641	1	,031			
	r-dette	3,220	1,553	4,302	1	,038			
	Size	,497	,227	4,774	1	,029			
	tax	12,520	22,601	,307	1	,580			
	f.prof	-,114	,610	,035	1	,852			
	activ	1,885	,671	7,883	1	,005			
	Dig.consrv	-,495	,675	,537	1	,464			
	Conv.acc	6,739	3,572	3,559	1	,059			
	Constant	-19,874	6,553	9,198	1	,002			

a. Variable(s) entered on step 1: X1, X2, X3, X4, x5, x6, x7, x8, x9.

Block 1: Method = Enter

Iteration Historya,b,c,d

Iteration		-2 Log likelihood	Coefficients									
			Constant	str-prop	Géro	r-dette	Size	tax	f.prof	activ	Dig.consrv	Conv.acc
Step 1	1	87,283	-8,036	1,386	,804	1,074	,234	-4,843	-,154	1,191	-,151	1,814
	2	79,157	-14,485	1,994	1,387	2,382	,392	6,695	-,139	1,581	-,287	4,047
	3	77,425	-18,479	2,531	1,696	3,080	,472	12,144	-,118	1,799	-,423	5,908
	4	77,295	-19,751	2,773	1,771	3,213	,495	12,567	-,114	1,877	-,489	6,659
	5	77,294	-19,873	2,799	1,777	3,220	,497	12,521	-,114	1,884	-,495	6,738
	6	77,294	-19,874	2,799	1,777	3,220	,497	12,520	-,114	1,885	-,495	6,739
	7	77,294	-19,874	2,799	1,777	3,220	,497	12,520	-,114	1,885	-,495	6,739

a. Method: Enter

b. Constant is included in the model.

c. Initial -2 Log Likelihood: 134.602

d. Estimation terminated at iteration number 7 because parameter estimates changed by less than .001.

ملحق رقم: 05 نتائج نموذج سياسة الرفع في رأس المال

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	57,672	9	,000
	Block	57,672	9	,000
	Model	57,672	9	,000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	79.955[a]	,438	,586

a. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than .001.

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	9,182	8	,327

Contingency Table for Hosmer and Lemeshow Test

		p.Lev.capit = 0		p.Lev.capit = 1		
		Observed	Expected	Observed	Expected	Total
Step 1	1	9	9,598	1	,402	10
	2	8	8,889	2	1,111	10
	3	7	7,808	3	2,192	10
	4	10	6,569	0	3,431	10
	5	5	5,523	5	4,477	10
	6	3	3,162	7	6,838	10
	7	3	2,184	7	7,816	10
	8	0	,654	10	9,346	10
	9	0	,466	10	9,534	10
	10	0	,146	10	9,854	10

Classification Tablea

			Predicted		
			p.Lev.capit		Percentage Correct
Observed			0	1	
Step 1	p.Lev.capit	0	39	6	86,7
		1	11	44	80,0
	Overall Percentage				83,0

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I.for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1[a]	str-prop	-1,046	,838	1,557	1	,212			
	Géro	2,479	,850	8,506	1	,004			
	r-dette	-1,260	1,255	1,009	1	,315			
	Size	,395	,184	4,598	1	,032			
	tax	-31,323	25,203	1,545	1	,214			
	f.prof	-,141	,606	,054	1	,816			
	activ	1,724	,731	5,565	1	,018			
	Dig.consrv	1,757	,789	4,965	1	,026			
	Conv.acc	14,317	3,197	20,049	1	,000			
	Constant	-18,903	5,331	12,573	1	,000			

a. Variable(s) entered on step 1: X1, X2, X3, X4, x5, x6, x7, x8, x9.

Block 1: Method = Enter

Iteration Historya,b,c,d

Iteration	-2 Log likelihood	Coefficients									
		Constant	str-prop	Géro	r-dette	Size	tax	f.prof	activ	Dig.consrv	Conv.acc
Step 1 1	86,279	-10,950	-,759	1,388	-,983	,248	-22,688	-,094	,947	,912	8,284
2	80,654	-15,999	-,950	2,060	-1,186	,344	-29,705	-,138	1,426	1,452	12,120
3	79,973	-18,412	-1,027	2,403	-1,249	,386	-31,300	-,144	1,676	1,711	13,955
4	79,955	-18,888	-1,045	2,476	-1,260	,395	-31,329	-,141	1,723	1,756	14,306
5	79,955	-18,903	-1,046	2,479	-1,260	,395	-31,323	-,141	1,724	1,757	14,317
6	79,955	-18,903	-1,046	2,479	-1,260	,395	-31,323	-,141	1,724	1,757	14,317

a. Method: Enter

b. Constant is included in the model.

c. Initial -2 Log Likelihood: 137.628

d. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than .001.

ملحق رقم: 06 نتائج نموذج سياسة تشكيل مؤونة للمخزونات

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	48,466	9	,000
	Block	48,466	9	,000
	Model	48,466	9	,000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	51.615[a]	,384	,607

a. Estimation terminated at iteration number 8 because parameter estimates changed by less than .001.

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	6,630	8	,577

Contingency Table for Hosmer and Lemeshow Test

		p.provis = 0		p.provis = 1		
		Observed	Expected	Observed	Expected	Total
Step 1	1	7	7,870	3	2,130	10
	2	8	5,996	2	4,004	10
	3	3	3,719	7	6,281	10
	4	1	1,533	9	8,467	10
	5	0	,577	10	9,423	10
	6	1	,197	9	9,803	10
	7	0	,094	10	9,906	10
	8	0	,012	10	9,988	10
	9	0	,001	10	9,999	10
	10	0	,000	10	10,000	10

Classification Tablea

			Predicted		
			p.provis		Percentage Correct
Observed			0	1	
Step 1	p.provis	0	14	6	70,0
		1	5	75	93,8
	Overall Percentage				89,0

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I.for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1[a]	str-prop	-3,803	1,780	4,565	1	,033			
	Géro	1,798	1,563	1,323	1	,250			
	r-dette	-1,887	1,925	,961	1	,327			
	Size	-1,894	,523	13,134	1	,000			
	tax	-73,536	45,674	2,592	1	,107			
	f.prof	-1,302	,879	2,195	1	,138			
	activ	4,617	1,610	8,223	1	,004			
	Dig.consrv	-,853	,886	,927	1	,336			
	Conv.acc	-9,176	3,829	5,743	1	,017			
	Constant	46,535	13,494	11,893	1	,001			

a. Variable(s) entered on step 1: X1, X2, X4, x5, x6, x7, x8, x9, X3.

Block 1: Method = Enter

Iteration Historya,b,c,d

Iteration		-2 Log likelihood	Coefficients									
			Constant	str-prop	Géro	r-dette	Size	tax	f.prof	activ	Dig.consrv	Conv.acc
Step 1	1	73,542	9,480	-,436	,436	-,406	-15,467	-,157	,845	-,262	-,551	-,867
	2	60,301	18,795	-1,329	,772	-,787	-27,232	-,379	1,702	-,510	-2,526	-1,092
	3	53,997	30,286	-2,364	1,126	-1,250	-43,344	-,752	2,812	-,669	-5,341	-1,240
	4	51,911	40,505	-3,222	1,481	-1,659	-61,470	-1,113	3,930	-,758	-7,773	-1,544
	5	51,624	45,541	-3,686	1,723	-1,856	-71,584	-1,274	4,505	-,834	-8,948	-1,818
	6	51,615	46,502	-3,797	1,794	-1,893	-73,488	-1,301	4,614	-,852	-9,168	-1,885
	7	51,615	46,535	-3,803	1,798	-1,894	-73,536	-1,302	4,617	-,853	-9,176	-1,887
	8	51,615	46,535	-3,803	1,798	-1,894	-73,536	-1,302	4,617	-,853	-9,176	-1,887

a. Method: Enter

b. Constant is included in the model.

c. Initial -2 Log Likelihood: 100.080

d. Estimation terminated at iteration number 8 because parameter estimates changed by less than .001.

ملحق رقم: 07 نتائج نموذج سياسة مصاريف البرمجة

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	84,542	9	,000
	Block	84,542	9	,000
	Model	84,542	9	,000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	.000[a]	,571	1,000

a. Estimation terminated at iteration number 20 because maximum iterations has been reached. Final solution cannot be found.

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	,000	8	1,000

Contingency Table for Hosmer and Lemeshow Test

		p.exp.soft.w = ينقص من الربح		p.exp.soft.w = يزيد في الربح		
		Observed	Expected	Observed	Expected	Total
Step 1	1	10	10,000	0	,000	10
	2	10	10,000	0	,000	10
	3	10	10,000	0	,000	10
	4	10	10,000	0	,000	10
	5	10	10,000	0	,000	10
	6	10	10,000	0	,000	10
	7	10	10,000	0	,000	10
	8	10	10,000	0	,000	10
	9	5	5,000	5	5,000	10
	10	0	,000	10	10,000	10

Classification Table[a]

			Predicted		
			p.exp.soft.w		Percentage Correct
Observed			ينقص من الربح	يزيد في الربح	
Step 1	p.exp.soft.w	ينقص من الربح	85	0	100,0
		يزيد في الربح	0	15	100,0
	Overall Percentage				100,0

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I.for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1[a]	str-prop	-96,459	9352,895	,000	1	,992			
	Géro	102,479	12672,728	,000	1	,994			
	r-dette	-15,421	6600,746	,000	1	,998			
	Size	11,338	2412,563	,000	1	,996			
	tax	753,607	688931,165	,000	1	,999			
	f.prof	10,437	4682,050	,000	1	,998			
	activ	40,864	4668,256	,000	1	,993			
	Dig.consrv	8,503	12056,033	,000	1	,999			
	Conv.acc	-268,937	35258,114	,000	1	,994			
	Constant	-134,489	55311,641	,000	1	,998			

a. Variable(s) entered on step 1: stprober, constra, deet, saze, impoe, flprof, stectur, dgconcerv, allacconting.

Block 1: Method = Enter

Iteration History[a,b,c,d]

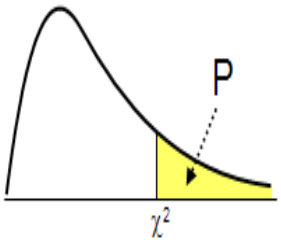
Iteration		-2 Log likelihood	Coefficients									
			Constant	str-prop	Géro	r-dette	Size	tax	f.prof	activ	Dig.consrv	Conv.acc
Step 1	1	47,878	-2,963	-1,353	1,032	-,778	,254	20,111	,145	,852	,201	-4,957
	2	25,263	-3,271	-2,741	2,259	-1,753	,378	37,618	,359	1,914	,368	-9,844
	3	13,535	-4,292	-4,456	4,044	-2,502	,529	64,780	,697	3,160	,572	-15,742
	4	7,453	-7,407	-6,728	6,481	-2,737	,783	106,913	1,031	4,291	,883	-22,720
	5	3,914	-12,151	-10,031	9,857	-2,730	1,154	166,703	1,497	5,369	1,410	-32,121
	6	1,789	-16,938	-14,763	14,333	-3,187	1,609	237,630	2,182	6,901	2,263	-45,430
	7	,690	-23,787	-20,543	20,178	-3,999	2,218	289,039	2,801	9,065	2,998	-61,078
	8	,253	-33,217	-26,270	26,677	-4,813	2,951	306,159	3,272	11,457	3,215	-76,085
	9	,094	-42,353	-31,967	33,070	-5,643	3,672	328,978	3,779	13,852	3,466	-91,280
	10	,035	-51,275	-37,692	39,428	-6,487	4,386	356,484	4,316	16,261	3,764	-106,736
	11	,013	-60,036	-43,460	45,773	-7,344	5,095	387,638	4,875	18,686	4,108	-122,424
	12	,005	-68,654	-49,266	52,108	-8,213	5,800	421,807	5,453	21,123	4,494	-138,306
	13	,002	-77,147	-55,105	58,433	-9,092	6,502	458,465	6,045	23,571	4,917	-154,343
	14	,001	-85,532	-60,970	64,748	-9,979	7,199	497,142	6,650	26,026	5,372	-170,503
	15	,000	-93,829	-66,856	71,053	-10,874	7,894	537,432	7,265	28,488	5,853	-186,761
	16	,000	-102,054	-72,757	77,350	-11,775	8,586	579,002	7,888	30,955	6,355	-203,096
	17	,000	-110,223	-78,670	83,640	-12,681	9,276	621,588	8,518	33,427	6,873	-219,491
	18	,000	-118,345	-84,592	89,924	-13,591	9,964	664,985	9,153	35,903	7,406	-235,936
	19	,000	-126,432	-90,523	96,203	-14,504	10,652	709,032	9,793	38,382	7,950	-252,420
	20	,000	-134,489	-96,459	102,479	-15,421	11,338	753,607	10,437	40,864	8,503	-268,937

b. Constant is included in the model.

c. Initial -2 Log Likelihood: 84.542

d. Estimation terminated at iteration number 20 because maximum iterations has been reached. Final solution cannot be found.

ملحق رقم 08 جدول توزيع كاي تربيع χ^2



	P										
DF	**0.995**	**0.975**	**0.20**	**0.10**	**0.05**	**0.025**	**0.02**	**0.01**	**0.005**	**0.002**	**0.001**
1	0.0000393	0.000982	1.642	2.706	3.841	5.024	5.412	6.635	7.879	9.550	10.828
2	0.0100	0.0506	3.219	4.605	5.991	7.378	7.824	9.210	10.597	12.429	13.816
3	0.0717	0.216	4.642	6.251	7.815	9.348	9.837	11.345	12.838	14.796	16.266
4	0.207	0.484	5.989	7.779	9.488	11.143	11.668	13.277	14.860	16.924	18.467
5	0.412	0.831	7.289	9.236	11.070	12.833	13.388	15.086	16.750	18.907	20.515
6	0.676	1.237	8.558	10.645	12.592	14.449	15.033	16.812	18.548	20.791	22.458
7	0.989	1.690	9.803	12.017	14.067	16.013	16.622	18.475	20.278	22.601	24.322
8	1.344	2.180	11.030	13.362	15.507	17.535	18.168	20.090	21.955	24.352	26.124
9	1.735	2.700	12.242	14.684	16.919	19.023	19.679	21.666	23.589	26.056	27.877
10	2.156	3.247	13.442	15.987	18.307	20.483	21.161	23.209	25.188	27.722	29.588
11	2.603	3.816	14.631	17.275	19.675	21.920	22.618	24.725	26.757	29.354	31.264
12	3.074	4.404	15.812	18.549	21.026	23.337	24.054	26.217	28.300	30.957	32.909
13	3.565	5.009	16.985	19.812	22.362	24.736	25.472	27.688	29.819	32.535	34.528
14	4.075	5.629	18.151	21.064	23.685	26.119	26.873	29.141	31.319	34.091	36.123
15	4.601	6.262	19.311	22.307	24.996	27.488	28.259	30.578	32.801	35.628	37.697
16	5.142	6.908	20.465	23.542	26.296	28.845	29.633	32.000	34.267	37.146	39.252
17	5.697	7.564	21.615	24.769	27.587	30.191	30.995	33.409	35.718	38.648	40.790
18	6.265	8.231	22.760	25.989	28.869	31.526	32.346	34.805	37.156	40.136	42.312
19	6.844	8.907	23.900	27.204	30.144	32.852	33.687	36.191	38.582	41.610	43.820
20	7.434	9.591	25.038	28.412	31.410	34.170	35.020	37.566	39.997	43.072	45.315
21	8.034	10.283	26.171	29.615	32.671	35.479	36.343	38.932	41.401	44.522	46.797
22	8.643	10.982	27.301	30.813	33.924	36.781	37.659	40.289	42.796	45.962	48.268
23	9.260	11.689	28.429	32.007	35.172	38.076	38.968	41.638	44.181	47.391	49.728
24	9.886	12.401	29.553	33.196	36.415	39.364	40.270	42.980	45.559	48.812	51.179
25	10.520	13.120	30.675	34.382	37.652	40.646	41.566	44.314	46.928	50.223	52.620
26	11.160	13.844	31.795	35.563	38.885	41.923	42.856	45.642	48.290	51.627	54.052
27	11.808	14.573	32.912	36.741	40.113	43.195	44.140	46.963	49.645	53.023	55.476
28	12.461	15.308	34.027	37.916	41.337	44.461	45.419	48.278	50.993	54.411	56.892
29	13.121	16.047	35.139	39.087	42.557	45.722	46.693	49.588	52.336	55.792	58.301
30	13.787	16.791	36.250	40.256	43.773	46.979	47.962	50.892	53.672	57.167	59.703
31	14.458	17.539	37.359	41.422	44.985	48.232	49.226	52.191	55.003	58.536	61.098