

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

تنظم الملتقى الدولي

## النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA

د. هوارى سويسي<sup>1</sup>

أ.بدر الزمان خمقاني<sup>2</sup>

المحور الرابع: عرض تجربة بعض المؤسسات الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي المالي

عنوان المداخلة: مدى قدرة المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENTP على تقديم معلومات مالية عالية الجودة في ظل قواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي

ملخص المداخلة:

تحاول هذه المداخلة اختبار مدى قدرة المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENTP بحاسبي مسعود على تقديم معلومات مالية عالية الجودة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال توفيرها لمختلف الإجراءات والضوابط المحققة للخصائص النوعية للمعلومات المالية، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بزيارة ميدانية للمؤسسة، تطلها مقابلات شخصية وملاحظات والإطلاع على التقرير المالي للشركة لسنة 2010، بغية الوقوف على مدى كفاءة نظام معلوماتها المحاسبي في إنتاج وتقديم معلومات مالية تتصف بالخصائص النوعية المحددة في الأدبيات المحاسبية والأعراف المهنية، المعبر عنها في قواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

<sup>1</sup> - أستاذ محاضر بجامعة ورقلة وباحث في مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة

<sup>2</sup> - باحث محاسبة وجباية بجامعة ورقلة

النظام المحاسبي المالي، الإفصاح المحاسبي، المعلومات المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المالية، جودة المعلومات المالية

## Résumé:

Cette étude a pour objectif de tester la capacité de système comptable de l'entreprise ENTP, sis a Hassi messaoud pour fournir des informations financières a haut qualité, respecter les caractéristiques qualitatives résulté par la doctrine comptable, dans le cadre de l'application du nouveau système comptable financier. Et pour atteindre cet objectif, on a visité l'entreprise pour faire des observations et a mené des entretiens avec les responsables et analysé les documents comptables et les états financiers de l'année 2010

## Mots-clés :

Le système comptable financier, la diffusion comptable, les informations financières, les caractéristiques qualitatives des informations financières, la qualité des informations financière.

## المقدمة

أولى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة إلى مستخدمي المعلومات المالية وهذا من خلال كمية المعلومات الإلزامي الإفصاح بها في القوائم المالية وملحقاتها، وبتطبيق النظام المحاسبي المالي إلى بعض التغييرات على محتويات وأشكال القوائم المالية الأساسية وملحقاتها وهذا لكي تتوافق مع المتغيرات المالية والمحاسبية الدولية، وجعل هذه القوائم تتوفر على الخصائص النوعية المفيدة لمستخدميها.

وترتبط الخصائص النوعية للمعلومات المالية بهذه التغييرات، وعليه فقد حرص النظام المحاسبي المالي على توفير هذه الخصائص في القوائم المالية وهذا من خلال الأشكال التي ألزم على تقديمها وكذا المحتوى المعلوماتي لها، حيث جاء حسب المادتين 25 و 26 من القانون 07-11" تعد المؤسسات التي تدخل في مجال التطبيق القوائم المالية سنويا على الأقل، وتتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغييرات الأموال، وكذا ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج، مع ضرورة عرض هذه القوائم بصفة وفيه الوضعية المالية للمؤسسة، ونجا عنها وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، كما يجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها"<sup>3</sup>.

وبحلول سنة 2010 أصبح إلزامي على المؤسسات التي تنشط في الجزائر وتدخل تحت حيز التطبيق الالتزام بقواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي، وعليه بدأت العديد من المؤسسات في تطبيقه، على

<sup>3</sup> - المواد 25 و 26 من القانون 07-11، مرجع سابق، ص: 05

غرار الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP، والتي سنحاول من خلال هذه المداخلة تقييم فعاليتها في تطبيق النظام المحاسبي استنادا إلى مستوى جودة المعلومات المالية المنتجة، وعليه تتجسد اشكالياتنا في مايلي :

"في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي SCF المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS إلى أي مدى يمكن للشركة الوطنية لأشغال الآبار إنتاج وتقديم معلومات مالية عالية الجودة"

### 1- القيمة الإعلامية للمعلومات المالية ومحددات جودتها

تمثل القيمة الإعلامية (الإخبارية) للمعلومات المالية قيمة ما تحتويه هذه المعلومات من وجهة نظر مستخدميها و يشير مصطلح قيمة المعلومات، في هذا المجال إلى إمكانية القياس المالي للمنفعة المتحققة نتيجة استخدام هذه المعلومات في مجالات اتخاذ القرار، أي أن تقاس هذه القيمة بمقارنة السلوك الناتج من متخذها قبل وبعد الحصول على هذه المعلومات.

" وتتمثل قيمة المعلومات في دورها في التقليل من حالة عدم التأكد عند المستفيدين منها، وبالتالي يفترض أنها تشعرهم بالقدرة على اتخاذ قرارات اقل ضررا وأكثر نفعاً، أي أنها سوف تؤدي إلى زيادة الأرباح والتقليل من الخسائر الناجمة عن عملية اتخاذ القرار"<sup>4</sup>

" وتستمد المعلومات قيمتها من الأثر الذي تحدثه عملية صنع القرارات، إذ تعد المعلومات المادة الخام التي يعتمد عليها صانع القرار، وكلما كانت المعلومات دقيقة كان القرار اقرب إلى الواقع، أما إذا كانت المعلومات غير دقيقة أو احتمالية فان القرارات الناتجة تكون متوقعة أو احتمالية، ويكون للمعلومات قيمة اقتصادية بقدر التقليل من احتمالات المخاطرة بشرط أن تكون التكلفة المضافة اقل من العائد المضاف"<sup>5</sup>

"كما تتحدد قيمة المعلومات المالية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها

<sup>4</sup> - ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008، 2009، ص: 20

<sup>5</sup> - نجم عبد الله الحميدي، وآخرون، نظم المعلومات الإدارية: مدخل معاصر، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص: 43

على مستوى كل مراكز القرار ، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة "

وفي هذا الصدد توجد ثلاثة مقومات يتم من خلالها زيادة القيمة الإعلامية (الإخبارية) للمعلومات المالية من وجهة نظر مستخدميها وتتمثل في:<sup>6</sup>

أ- أن يقلل الاتصال من احتمالات الاختيار لدى مستخدم المعلومة المالية ويرشد من قراراته، وبالتالي يساهم في تقليل حالات عدم التأكد؛

ب- أن تكون المعلومات المالية بناءة، أي أن تساهم في تحديد الاختيار الرئيسي من بين الاختيارات المتاحة لدى متخذ القرار؛

ج- أن تتصف المعلومات المالية بالدافعية، وذلك إذا كان لها تأثير على تغير السلوك الناتج من متخذ القرار.

وتتأثر القيمة الإعلامية للتقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها بنوعية الاتصال التي قد تحدث، وفي هذا الصدد يقول **Simon** مايلي:<sup>7</sup>

➤ انه في نفس البيئة فان مقدارا محددًا من المعلومات يكون ذو استخدام متعدد ومتسع إذا كانت له علاقة بأكثر من قرار واحد؛

➤ ب- إن مقدارًا محددًا من المعلومات يكون ذا استخدام متعدد ومتسع إذا كانت له استخدامات في أكثر من بيئة.

و لقد حددت الأدبيات المحاسبية الخصائص النوعية المجسدة لجودة المعلومات المالية، والمتمثلة في:

### 1-1 القابلية للفهم

تعتبر خاصية القابلية للفهم من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المالية، وترتبط هذه الخاصية بطرق عرض وتقديم المعلومات المالية من جهة وبالشخص المستخدم لها من جهة أخرى،

**تعريف IASC<sup>8</sup>:** " إن من بين الصفات الأساسية الواجب توفرها في المعلومات الواردة في التقارير المالية هوان تكون سهلة ومفهومة من قبل الأطراف المستخدمة لها، كما يفترض أن يكون لدى

<sup>6</sup> - محمود السيد الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، المنصورة، 2007، ص: 198، بتصرف

<sup>7</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 199

<sup>8</sup> - International Accounting Standards Committee "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements", July 1989. p: 82, in : [www.iasc.com.org](http://www.iasc.com.org), Consulte le: 22/10/2011,

المستخدمين مستوى مقبول من المعرفة بحيث يمكنهم من ذلك، ويجب التنويه هنا إلى ضرورة عدم استبعاد المعلومات المهمة بحجة صعوبة فهمها"

**تعريف FASB<sup>9</sup>:** " ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية مفهومة لأولئك الذين لهم فهم معقول حول الأعمال والأنشطة الاقتصادية

لقد حرص النظام المحاسبي المالي على توفير خاصية القابلية للفهم في المعلومات المالية وهذا من خلال الملحق الذي ألزم المؤسسات الخاضعة له على تقديمه، ويهدف هذا الملحق إلى تفسير بنود القوائم المالية الأساسية، ويمكن توضيح محتوى الملحق حسب النظام المحاسبي المالي فيما يلي<sup>10</sup>:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
  - مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم القوائم المالية الأساسية؛
  - المعلومات التي تخص المؤسسات المندمجة، من المؤسسة الأم إلى فروعها والمعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الفروع؛
  - المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة اللازمة لاكتساب صورة وفيية.
- وبخصوص المعيار الذي يحكم المعلومات الواجب توفرها في الملحق فإنه يوجد معياران:

- أ - **المعيار الأول:** الطابع الملائم للإعلام وهذا يعني أن تكون المعلومات الواردة في الملحق مفسرة وموضحة للمعلومات الواردة في القوائم المالية الأساسية؛
- ب - **المعيار الثاني:** الأهمية النسبية وتعني أن تكون المعلومات الواردة في الملحق ذات أهمية نسبية وضرورية لتقديمها.

إذا من خلال هذه المعلومات الواجب تقديمها في الملحق وفق النظام المحاسبي المالي نلاحظ حرصه على توفر خاصية القابلية للفهم في المعلومات المالية مع ضرورة توفر المستخدم لها على درجة من الوعي، ومما لا شك فيه أن التزام المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي بتقديم هذه المعلومات يوفر خاصية القابلية للفهم.

## 1-2 الملائمة:

يعرف **k. Most** خاصية الملائمة بأنها: "قدرة المعلومات على إحداث اختلاف في القرار سواء بالمساعدة على تكوين التنبؤات أو تأكيد التوقعات السابقة"<sup>11</sup>

<sup>9</sup>) - Financial Accounting Standard Board, "Qualitative characteristics of accounting Information", SFAC No 2

May.1980, p: 22, in: <http://www.fasb.org/> Consulte le: 22/10/2011

<sup>10</sup> ( - القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 مارس 2009 ص :

وحسب **Naciri<sup>12</sup>**: "المعلومات الملائمة هي التي ترتبط بموضوع القرار وتؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يعطي قرارا يختلف عن ذلك القرار الذي يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات" و هي لكي تكون المعلومات ملائمة يجب إن تتصف بثلاثة خصائص فرعية هي:

#### • التوقيت الزمني المناسب

أي يجب توفير المعلومات المالية في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها (متخذ القرار ) لكي لا تفقد هذه المعلومات قيمتها أو قدرتها على التأثير في عميلة اتخاذ القرار، وعليه يمكن التضحية ببعض المواصفات كدقة المعلومات مثلا لصالح التوقيت المناسب، وفيما يلي بعض ما ذكر فيها:

ويرى **الدون اندريكسن<sup>13</sup>**: " من الضروري أن يتوفر لمستخدمي المعلومات المالية ما يلزمهم من المعلومات الملائمة لتنبؤاتهم وقراراتهم، و لا يكفي هذا وإنما يجب بالإضافة إليه أن تكون المعلومات حديثة في طبيعتها أكثر من ارتباطها بالفترات السابقة فقط، أي انه يجب أن تكون البيانات التي يستخدمها المستثمرون والدائنون حديثة في إعداد التنبؤات واتخاذ القرارات، وفي الواقع فان مفهوم الملائمة ينطوي ضمنا على عامل التوقيت ومع ذلك يجب التركيز على أن التوقيت يمثل قيما هاما على نشر القوائم المالية، ويجب أن يكون تجميع وتلخيص المعلومات المالية ونشرها سريعا بقدر الإمكان لضمان إتاحة معلومات حديثة لمستخدمي المعلومات المالية"

وعليه يرى الباحثون ضرورة وصول المعلومات المالية إلى مستخدميها في وقتها أي قبل اتخاذ القرار، وأي تأخر قد يفقدها قيمتها الإعلامية من وجهة نظرهم، ويجب أن نشير هنا إلى أن التواريخ المحددة من طرف مختلف التشريعات المحاسبية بخصوص وقت تقديم القوائم المالية له تأثير كبير على تحقيق هذه الخاصية.

#### • القيمة التنبؤية

أي أن تكون للمعلومات المالية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

<sup>11</sup>- Kenneth s. Most, Accounting Theory, 2<sup>nd</sup> Ed, Grid Publishing, Inc, 1982, p 20

<sup>12</sup>-Naciri Ahmed et Géd Alim: La bourse et la comptabilité, la Revue française de la Comptabilité, N0175, Jan 1987, Paris, p61

<sup>13</sup> - الدون س اندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الرابعة 2005 ، ص: 129

" لكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار يجب أن تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل" <sup>14</sup>

" يقصد بالقيمة التنبؤية قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة أو بقوتها الايرادية" <sup>15</sup>

ومن خلال ما سبق يدرك الباحثون مدى أهمية توفر هذه الخاصية في المعلومات المالية وهذا لتمكين المستخدمين من التنبؤ بمختلف الأحداث والنتائج، وربط الحاضر بالمستقبل.

و للاستفادة من مفهوم القدرة على التنبؤ فقد أوضحت الجمعية الأمريكية للمحاسبة أربع طرق تمكن من ذلك وهي <sup>16</sup>:

- **الطريقة المباشرة:** تزويد الإدارة بمختلف التنبؤات، مثلا حول التدفقات النقدية المتوقعة دون الرجوع إلى بيانات الماضي، ويحد تطبيق هذه الطريقة سوء الاستخدام المحتمل و الالتزامات الناتجة عن توقعات غير دقيقة؛

- **الطريقة غير المباشرة:** وتقضي بتقديم بيانات عن أحداث ماضية لتمكين المستخدمين من التنبؤ، وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة ارتباط قوية بين أحداث الماضي وأحداث المستقبل، وهذا وضع قد يكون غير مبرر؛

- **طريقة اعتماد مؤشرات مرشدة:** من خلال توفير بيانات تكون تحركاتها وتغيراتها مؤشرا سابقا لحدوث تحركات وتغيرات في الأحداث التنبؤ بها؛

- **طريقة المعلومات المعززة:** من خلال توفير معلومات مالية تستخدم في التنبؤ في بيانات أخرى، وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة ارتباط بين البيانات المالية والبيانات الأخرى؛

#### • القيمة الرقابية

أي أن تكون للمعلومات المالية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية ..الخ، وفيما يلي بعض الآراء الواردة حول هذه الخاصية.

<sup>14</sup> - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى، 1990ص: 200

<sup>15</sup> - محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008، ص: 333

<sup>16</sup> - رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير - دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص: 203

### 1-3 القابلية للمقارنة:

ولتحقيق هذه الخاصية نقترح بعض الاجراءات اللازمة فيمايلي:

- إتباع نفس مفاهيم القياس: وهذا بتوحيد مختلف المفاهيم المتبعة في عملية القياس المحاسبي
- إتباع نفس المبادئ المحاسبية: ويتجسد هذا بإتباع المبادئ المنصوص عليها في التشريع المحاسبي محل التطبيق
- إتباع نفس طرق التبويب: يعتبر التبويب جزء من عملية القياس المحاسبي، ونتيجة لارتباط خاصية القابلية للمقارنة بعملية القياس المحاسبي، يمكننا القول إن أيضا من بين الإجراءات المحققة لهذه الخاصية هو إتباع نفس طرق التبويب المعتمدة.
- إتباع نفس طرق العرض والإفصاح: تتمثل طرق الإفصاح في القوائم المالية الأساسية ومختلف ملحقاتها، والتي من خلالها يتم توصيل المعلومات المالية، والأمر الذي لاشك فيه أن تجانس هذه الطرق في المؤسسة من سنة لأخرى وبين مختلف المؤسسات، يسمح بتحقيق خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المالية.

عمل النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفير جميع المعلومات المالية المحققة لخاصية القابلية للمقارنة، وذلك بالإفصاح عن جميع المعلومات المفسرة للقوائم المالية الأساسية، تبرزها المادة 29 من القانون 11/07 فيما يلي<sup>17</sup>:

- يجب أن توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة؛
  - يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقيم الموافق له في السنة المالية السابقة؛
  - يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي أو عددي؛
  - عندما يصبح من غير الممكن مقارنة احد الأقسام العددية من احد القوائم المالية مع المركز العددي من القائمة المالية للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة؛
  - إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.
- آدا من خلال هذه الإجراءات نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي أعطى أهمية كبيرة لخاصية القابلية للمقارنة، ومما لاشك فيه إن التزام المؤسسات الخاضعة له بهذه الإجراءات يوفر معلومات مالية تتصف بالقابلية للمقارنة.

<sup>17</sup> - المادة 29 من القانون رقم 07-11، المتضمن للنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص: 05



## 1-4 الموثوقية:

ويقصد بهذه الخاصية ثقة المستخدم بالمعلومات المالية المتوفرة و مدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لديه لكي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته المختلفة، وتشكل هذه الخاصية مع خاصية الملائمة المعيار المناسب الذي يحدد قيمة المنفعة التي يمكن جنيها من المعلومات المالية، ويقول **دونا لـ كيسو وجيري بجات**<sup>18</sup>: " الموثوقية للمعلومات المالية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء و التحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتمثل الموثوقية في المعلومات المالية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم"

وتتفرع خاصية الموثوقية إلى:

- التمثيل الصادق (الصدق في التعبير): أي أن تكون المعلومات المالية معبرة بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات، التي تقوم بها المؤسسة
- الموضوعية ( الحيادية): والتي تقضي بخلو عمليات القياس المحاسبي من التحيز والتقدير الشخصي، أي أن تكون المعلومات المالية ذات الغرض العام ( غير متحيزة لمستعمل دون آخر)
- خاصية التكامل ( الشمولية)وتقضي بان تكون المعلومات المالية مكملة إلى بعضها البعض حتى تزيد منفعتها
- الابتعاد عن قيد الشكل: وهذا من خلال المحاسبة عن الأحداث التي تمثلها المعلومات المالية طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي.
- خاصية التحقيق: والتي تقضي بإمكانية التحقق من المعلومات المالية من طرف مستخدميها، بالتعمق في الخصائص الفرعية للموثوقية فقد تناولتها العديد من الدراسات، والجدول التالي يبين بعضها:

<sup>18</sup> - دونالد كيسو وجيري بجات، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض العربية السعودية،

الجدول رقم(01): الخصائص الفرعية للموثوقية

الخصائص الفرعية للموثوقية	الباحث
- الحيادية في القياس - الأهمية النسبية - الصدق في الإفصاح القابلية للتحقيق - القابلية للفهم	السيد محمود الناعي
عدم التحيز - الحيادية - القابلية للتحقيق	L.M.Solomon وآخرون
- الصدق - الحيادية - القابلية للتحقيق -التحفظ	V.Kam
-الصدق - العدل - الإنصاف	D.R Scott

المصدر: من إعداد الباحثون

و لتحقيق هذه الخاصية يقوم نظام الرقابة الداخلية بجملة من الوسائل والإجراءات، تتمثل في<sup>19</sup>:

**1-إجراءات تنظيمية وإدارية:**

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، وكذا توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف القائم بإعدادها... .

**2-إجراءات تخص العمل المحاسبي:**

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي، من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، عدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به... .

**3-إجراءات عامة:**

<sup>19</sup> - مسعود صديقي و محمد النهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية،

بالإضافة إلى الإجراءات السابقة يمكن اعتماد إجراءات أخرى مكتملة لها، تتمثل في قيام المؤسسة بالتأمين على مختلف ممتلكاتها، من الخيانة والسرقة، وكذا اعتماد رقابة مزدوجة من شأنها أن تحافظ على النقدية، وإدخال برامج إعلام آلي متطورة وهذا لتوفير السرعة والدقة في المعالجة... .

وعليه لتحقيق خاصية الموثوقية في المعلومات المالية يجب توفر نظام معلومات محاسبي فعال يسهر على إنتاج المعلومات المالية وفقا لأسس ومبادئ سليمة كما يجب توفر نظام رقابة داخلي يسهر على مراقبة مختلف المراحل المتبعة لإنتاج المعلومات المالية

وبالنظر إلى ما جاء به النظام المحاسبي المالي نلاحظ إعطائه أهمية كبيرة للتمثيل الصادق للمعلومات المالية وهذا من خلال تشريعه لمجموعة من بدائل القياس المحاسبي<sup>20</sup> لإعطاء تمثيل صادق لقيم مختلف الحسابات الواردة في القوائم المالية، وبالنظر إلى علاقة هذه الطرق مع الخصائص النوعية نلاحظ تناقضها، فمثلا التقييم وفق التكلفة التاريخية يعطي معلومات مالية جد موثوق فيها بالنظر إلى قيمة الأصل أثناء اقتنائه مع توفر جميع المستندات المثبتة لذلك، أما القيمة العادلة و القيم الأخرى فتعطي معلومات مالية ملائمة من خلال تقييم مختلف الأصول والخصوم بقيمتها أثناء الدورة المالية مما يسمح بإعطاء معلومات تتناسب مع الأحداث الاقتصادية الحالية، وعليه فإن الجمع بين هذه الطرق من خلال تقييم الأصول والخصوم كل حسب الطريقة التي تناسبه، يسمح بتوفير معلومات مالية تتصف بالموثوقية والملائمة مما ينعكس إيجابا على القيمة الإعلامية لهذه المعلومات.

## 2- حالة الشركة الوطنية لأشغال الآبار

### 2-1 تقديم الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP

تأسست المؤسسة الوطنية لأشغال في الآبار<sup>21</sup> ENTP بموجب المرسوم رقم 81-171 المؤرخ بتاريخ الأول من أوت 1981 جراء عملية إعادة هيكلة القطاع الصناعي للمحروقات و تقسيم سونا طراك إلى عدة مؤسسات، وحدد نشاطها الأولي بحفر الآبار و تطوير حقول المحروقات السائلة و

<sup>20</sup> - تتمثل أهم هذه البدائل في:

- القيمة العادلة **JUSTE VALEUR**؛
- التكلفة التاريخية **coût historique**؛
- قيمة التحقيق: (البيع أو الشراء) **valeur de réalisation**؛
- القيمة الحالية **valeur actualisée**..

<sup>21</sup> Entreprise Nationale des Travaux aux Puits

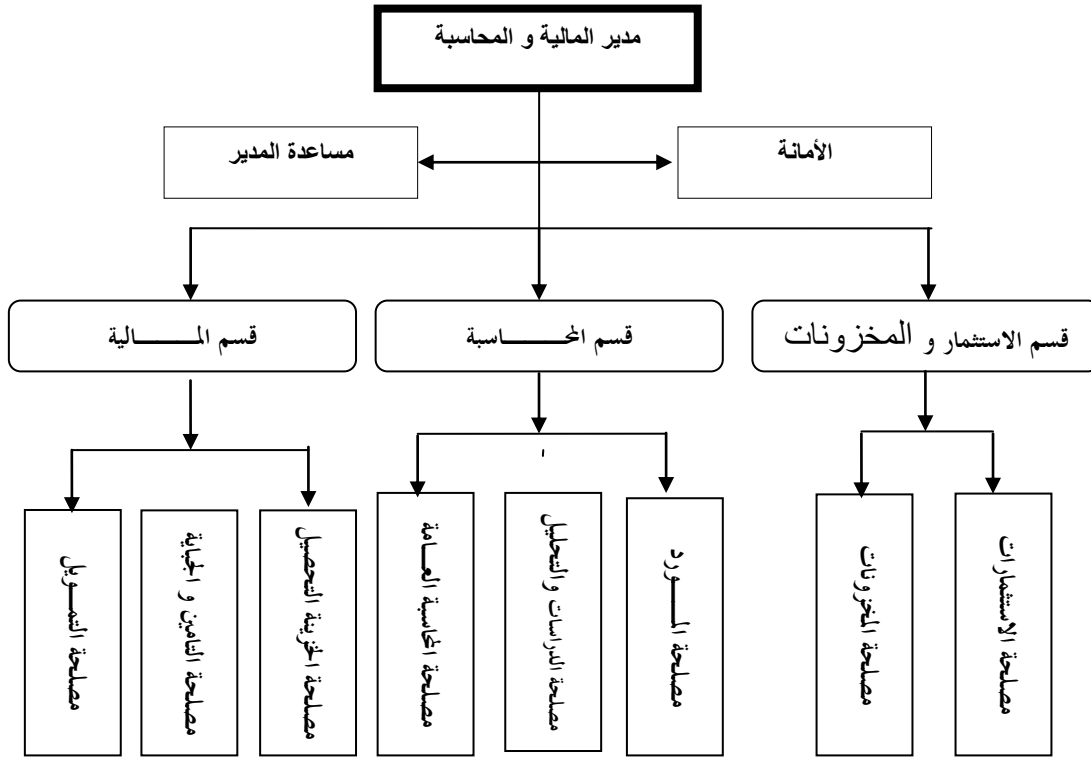
صيانتها، حالياً لها حوالي 54 مشروع داخل الوطن وخارجه أغلبها في الجنوب الجزائري بحاسي مسعود ، حاسي الرمل ، عين صالح ...

مقرها الإجتماعي منطقة حاسي مسعود بولاية ورقلة فرع ENTP قاعدة 20 أوت 1955 وانطلق نشاط المؤسسة فعلياً في تاريخ 01/01/1983 م، ونتيجة لأنشطتها المتعددة تحولت في سنة 1989 إلى شركة ذات أسهم، برأس مال يقدر بـ 40 000 000 دج وتطور رأس مال المؤسسة حتى بلغ سنة 2010 مبلغ 14 800 000 000 دج. في سنة 1993 أصبحت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار عضواً في الجمعية الدولية للمقاولين في مجال الحفر

و بلغ رقم أعمال المؤسسة لسنة 2010 مبلغ : 34 421 835 136 دج ويشتمل بها لنفس السنة ما يقارب 7937 عامل

بالنسبة لهيكلها التنظيمي، يهتما الهيكل الخاص بنظام المعلومات المحاسبي المسؤول عن انتاج المعلومات المالية، والمبين في الشكل أدناه:

الشكل (1): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة



المصدر: من إعداد الباحثون اعتماداً على وثائق المؤسسة

## 2-2 هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى كفاءة وملائمة نظام المعلومات المحاسبي للشركة الوطنية لإشغال الآبار لتوفير الإجراءات والضوابط الرقابية المحققة للخصائص النوعية في المعلومات المالية، ومن ثم انتاج وتقديم معلومات مالية عالية الجودة وفقا لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي

## 2-3 فرضيات الدراسة

- 1 توفر الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم في ظل الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي
- 2 توفر الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة في ظل الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي
- 3 توفر الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة في ظل الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي
- 4 توفر الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية الإجراءات المحققة لخاصية في ظل الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي

## 2-4 منهجية الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة اتبعنا الخطوات المنهجية التالية

- **المقابلة الشخصية:** مع المسؤولين والقائمين على نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات المعنية، بغية التعرف على مدى تحقيق هذه المؤسسات للتوحيد والثبات في طرق التقييم...
- **الملاحظة:** من خلال تتبع بعض مراحل التسجيل و كذا الوقوف على كيفية الحرص على ممتلكات المؤسسة وخاصة عند دخولها
- **تحرير الوثائق:** من خلال الاطلاع على شكل مختلف القوائم وملحقاتها، ومدى استجابتها للنظام المحاسبي المالي

## 2-5 اختبار فرضيات الدراسة

سنتناول في هذا العنصر نتائج اختبار الفرضيات، المستمدة من واقع المؤسسة والمنهجية المتبعة، ثم نقوم بتحليلها، وذلك فيما يلي:

## 1-تحليل نتائج اختبار الفرضية الأولى:

يبين الجدول رقم (02) مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم في المعلومات المالية للشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال الاطلاع على التقرير المالي للشركة<sup>22</sup> لسنة 2010 نلاحظ توفيرها لمعظم الإجراءات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، والجدول التالي يوضحها

الجدول رقم(02) : يبين مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم

وجود الإجراءات (1)	الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم في المعلومات المالية
1	الالتزام بالشكل المنصوص عليه في الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي
1	الالتزام بالمحتوى المنصوص عليه في الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي
0	توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها
0	توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية
0	الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية
0	الإفصاح عن كيفية الوصول إلى بعض الأرقام التي تم دمجها

المصدر: من إعداد الباحثون

إذا من معطيات الجدول رقم(02) تقدر نسبة تحقق خاصية القابلية للفهم بـ33.33% كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (03) : نسبة تحقق خاصية القابلية للفهم

الخاصية	نسبة تحققها	النتيجة
القابلية للفهم في ظل النظام المحاسبي المالي	33.33%	غير محققة

المصدر: من إعداد الباحثون

<sup>22</sup>-RAPPORT DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, A L'Assemblée Générale Ordinaire, De la Société par Actions ENTP, BP 206 / 207 Hassi Messaoud, Statuant sur Les comptes Arrêtés au 31.12.2010.

وتعتبر نسبة **33.33%** غير مقبولة في الاختبارات الإحصائية، وعليه نرفض الفرضية الأولى والتي نصها: "تقدم الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP معلومات مالية قابلة للفهم في ظل الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي"

## 2-تحليل الفرضية الثانية

يبين الجدول رقم(04) مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة في المعلومات المالية للشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال الاطلاع على التقرير المالي للشركة لسنة 2010 نلاحظ التزامها بمختلف الإجراءات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، والجدول التالي يوضحها

### الجدول رقم(04): الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة في المعلومات المالية

وجود الإجراء (1)	الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة في المعلومات المالية
1	تقديم (جاهزية) التقارير المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام الخاسبي المالي
1	تقديم التقارير المالية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية
1	إعداد وتقديم تقارير مالية دورية، تقدم للمستخدمين خلال فترات محددة
1	تقديم معلومات سابقة لتمكين المستخدمين من التنبؤ بالأحداث المستقبلية
0	تقديم معلومات سابقة لتمكين المستخدم من تقييم قراراتهم السابقة

### المصدر: من إعداد الباحثون

إذا من معطيات الجدول رقم (04) تقدر نسبة تحقق خاصية الملائمة ب **80.0%** كما في الجدول التالي:

### الجدول رقم (05): نسبة تحقق خاصية الملائمة

الخاصية	نسبة تحققها	النتيجة
الملائمة	<b>80.00%</b>	محققة

### المصدر: من إعداد الباحثون

وتعتبر نسبة **80%** عالية جدا في الاختبارات الإحصائية، وعليه نقبل الفرضية الثانية والتي نصها: "تقدم الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP معلومات مالية ملائمة في ظل الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي"

### 3 - تحليل الفرضية الثالثة

وجود الإجراء (1)	الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المالية
1	توحيد المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية
0	توحيد طرق التقييم المحاسبي المتبعة في تقييم الحسابات
1	توحيد طريقة عرض القوائم المالية الأساسية
0	توحيد طريقة عرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية
0	تماثل المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية من سنة لأخرى
0	تماثل طرق التقييم المحاسبي من سنة لأخرى
1	تماثل القوائم المالية الأساسية و المحققة من سنة لأخرى

يبين الجدول رقم (06) مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المالية للشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال المقابلة الشخصية مع معدو التقرير المالي للشركة لسنة 2010 نلاحظ التزامها بمختلف الإجراءات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، والجدول التالي يوضحها

الجدول رقم(06): الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة

المصدر: من إعداد الباحثون

إذا من معطيات الجدول رقم(07) تقدر نسبة تحقق خاصية القابلية مقارنة ب 42.85% كما في الجدول التالي:

الجدول رقم(07) : نسبة تحقق خاصية القابلية للمقارنة

الخاصية	نسبة تحققها	النتيجة
القابلية للمقارنة	42.85%	غير محققة

المصدر: من إعداد الباحثون



وتعتبر نسبة 42.85% غير مقبولة في الاختبارات الإحصائية، وعليه نرفض الفرضية الثالثة والتي نصها: "تقدم الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP معلومات مالية قبله للمقارنة في ظل الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي"

#### 4-تحليل الفرضية الرابعة:

يبين الجدول رقم(08) مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية في المعلومات المالية للشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

من خلال المقابلة الشخصية مع معدو التقرير المالي للشركة لسنة 2010، وملاحظة أهم الإجراءات المتوفرة في قسم المحاسبة والمالية للشركة نلاحظ توفر الشركة على معظم الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية، والجدول التالي يوضحها:

#### الجدول رقم(08): الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية في المعلومات المالية

وجود الإجراء (1)	الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية في المعلومات المالية
1	وجود إدارة مستقلة لنظام المعلومات الخاسبي في المؤسسة
1	تقسيم وتوزيع محكم للوظائف بين العمال
1	فصل تام بين مختلف العمليات وسلطة تسجيلها
1	وجود ضوابط رقابية على الوصول المادي لمتلكات المؤسسة
1	وجود مستندات مثبتة لمختلف العمليات،
0	تسجيل فوري للعمليات بعد حدوثها
1	القيام بالمطابقات الدورية بين ماهو موجود وما هو مسجل
1	وجود ضوابط رقابية على برامج التشغيل
1	الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في القوائم المالية
1	وجود مراجع داخلي ذو مستوى وخبرة

المصدر: من إعداد الباحثون

إذا من معطيات الجدول رقم (09) تقدر نسبة تحقق خاصية الموثوقية ب 90% كما في الجدول التالي:

## الجدول رقم(09) : نسبة تحقق خاصية الموثوقية

الخاصية	نسبة تحققها	النتيجة
القابلية للفهم	90%	محققة

المصدر: من إعداد الباحثون

وتعتبر نسبة 90% عالية جدا في الاختبارات الإحصائية، وعليه نقبل الفرضية الثانية والتي نصها: "تقدم الشركة الوطنية لأشغال الآبار ENTP معلومات مالية موثوق بها في ظل الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي"

### الخاتمة

على غرار العديد من المؤسسات بدأت المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار بتطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال الالتزام بما جاء في النصوص القانونية والتنظيمية، وذلك لتحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقه، ومن خلال هذه المداخلة تناولنا عرض تجربة هذه المؤسسة للسنة الأولى من التطبيق (2010)، بحيث قمنا بتشخيص واقع نظام معلوماتها المحاسبي ومدى توفيره لمختلف الإجراءات المحققة للخصائص النوعية، ومن تم انتاج وتقديم معلومات مالية عالية الجودة.

ولقد أدركنا من خلال المنهجية المتبعة في الدراسة تباين في قدرة هذه المؤسسة على تقديم معلومات مالية تتصف بالخصائص النوعية المحددة في الأدبيات المحاسبية، بحيث تجسدت في التقرير المالي المفصل لسنة 2010، وفيما يلي بعض النتائج المتوصل إليها:

- تتوفر المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار على نظام معلومات مستقل يضمن سلامة موثوقية المعلومات المالية التي ينتجها؛
- تتوفر على مراجعين للحسابات لهم باع طويل من الخبرة في الحقل المحاسبي
- التزمت المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENTP بالأشكال المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ضمن التقرير المالي لسنة 2010؛
- لا يحتوي التقرير المالي للمؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENTP على كافة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الأساسية؛

- لا تطبق المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENTP نفس المبادئ و الطرق المحاسبية مع مؤسسات القطاع البترولي؛

- التزمت المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENTP بالتاريخ المحدد في النصوص التنظيمية للنظام المحاسبي المالي في تقديم التقرير المالي لسنة 2010.

### توصيات الدراسة:

من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة نوصي معدي التقارير المالية للمؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENTP، بما يلي:

- ضرورة توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها

- ضرورة توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

- ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية

- ضرورة تقديم معلومات سابقة لتمكين المستخدم من تقييم قراراتهم السابقة

- ضرورة توحيد طريقة عرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

- ضرورة تماثل المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية من سنة لأخرى

- ضرورة تسجيل فوري للعمليات بعد حدوثها

### المراجع

1- محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة، 2005

2- الدون س اندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الرابعة 2005

3- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى، 1990

- 4- نجم عبد الله الحميدي، وآخرون، نظم المعلومات الإدارية: مدخل معاصر، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2005
- 5- محمود السيد الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2007.
- 6- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008
- 7- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير - دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006
- 8- مسعود صديقي و محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2006
- 9- دونالد كيسو وجيري بجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر ، الرياض العربية السعودية، 2005
- 10- ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008، 2009
- 11- القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 نوفمبر 2007.
- 12- القرار الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 مارس 2009
- 13-Kenneth s. Most, Accounting Theory, 2<sup>nd</sup> Ed, Grid Publishing, Inc, 1982.**
- 14-Naciri Ahmed ET Géd Alim: La bourse ET la comptabilité, la Revue française de la Comptabilité, N0175, Jan 1987, Paris.**
- 15-International Accounting Standards Committee "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements", July 1989. in : [www.iasc.com.org](http://www.iasc.com.org)**
- 16-Financial Accounting Standard Board,"Qualitative characteristics of accounting Information", SFAC No 2 May.1980, in:http://www.fasb.org**
- 17--RAPPORT DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, A L'Assemblée Générale Ordinaire, De la Société par Actions ENTP, BP 206 / 207 Hassi Messaoud, Statuant sur les comptes Arrêtés au 31.12.2010.**