



جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر -



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات شهادة دكتوراه (ل م د)

تخصص: مالية ومحاسبة

بعنوان

أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات  
المحاسبية

-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار-

إعداد: سعاد ضمزمة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2020/01/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة أحمد دراية أدرار	أستاذ التعليم العالي	أ.د الشيخ ساوس
مشرفا ومقررا	جامعة أحمد دراية أدرار	أستاذ التعليم العالي	أ.د العربي تيقاوي
مناقشا	جامعة أحمد دراية أدرار	أستاذ محاضر أ	د. محمد بن مسعود
مناقشا	جامعة أحمد دراية أدرار	أستاذ محاضر أ	د. عبد الجليل هداوي
مناقشا	جامعة طاهري محمد بشار	أستاذ محاضر أ	د. كمال برباوي
مناقشا	جامعة طاهري محمد بشار	أستاذ محاضر أ	د. عبد الوهاب معمري

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الاسراء

إلى من قال فيهما الله سبحانه وتعالى " وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا " الآية 23 سورة الاسراء، والدي ووالدي **حفظهما الله ورعاهما؛**

إلى رفيق ديني وسندي في الحياة زوجي الغالي؛

إلى روحاني ونور عيني ابنتي فاطمة الزهراء؛

إلى اخوتي؛

إلى عائلتي ( **ضميمة وفولان**)؛

إلى كل طالب علم و **مستفيد** من هذه الأظروحة.

# شكر وعرافان

الحمد لله والشكر لله العلي القدير الذي وفقني لإتمام هذا العمل.

أشكر كل من لم يخل علي بالمساعدة وأخص بالذكر:

الأستاذ الدكتور العربي تيقاوي لإشرافه على هذه الأطروحة وتوجيهاته ونصائحه القيمة.

إلى كل الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم وتكرمهم بمناقشة هذه الأطروحة وعلى نصائحهم.

شكر خاص للأستاذ الدكتور الشيخ ساوس على توجيهاته ومساعدته.

إلى أختي زينب وصديفتي و. مبروكة بن شريف على مساعدتهما.

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري لكل من ساعدني وساندني من قريب أو بعيد

على إنجاز وإتمام هذا العمل. كما أقدم بالشكر الجليل للخبير الإحصائي وعالم

البيانات والمحاضر في قسم الإحصاء بجامعة كاليفورنيا بيركلي غاستون سانشيز

الذي يكرس عمله لمساعدة الباحثين والمهتمين بتحليل بياناتهم.



# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	الإهداء
	الشكر والتقدير
II	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
II	قائمة المختصرات والرموز
II	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
01	<b>الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية</b>
02	تمهيد
03	المبحث الأول: نشأة وتطور المحاسبة
03	المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة
10	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة
18	المطلب الثالث: الركائز الأساسية للمحاسبة
25	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المعلومة المحاسبية
25	المطلب الأول: المعلومة المحاسبية، أهميتها وأنواعها
35	المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
41	المبحث الثالث: نظام المعلومات المحاسبي كمنتج للمعلومة المحاسبية
41	المطلب الأول: عموميات حول نظام المعلومات المحاسبية
51	المطلب الثاني: أهداف، مقومات وأقسام نظام المعلومات المحاسبية
55	المطلب الثالث: نظام المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات
59	المطلب الرابع: تصميم وآلية عمل نظام المعلومات المحاسبية
65	خلاصة
	<b>الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية</b>
67	تمهيد
68	المبحث الأول: التوافق المحاسبي الدولي
68	المطلب الأول: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

## فهرس المحتويات

73	المطلب الثاني: فوائد ومعوقات التوافق المحاسبي
78	المطلب الثالث: مساهمة الهيئات الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي
83	المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية
83	المطلب الأول: تعريف والتطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية
87	المطلب الثاني: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية
88	المطلب الثالث: عرض معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
91	المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية
91	المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي ومدى استجابته للمعايير الدولية
97	المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي SCF
99	المطلب الثالث: عرض القوائم المالية حسب SCF
105	المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية
105	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
109	المطلب الثاني: المقومات والمحددات الأساسية للإفصاح المحاسبي
114	المطلب الثالث: معايير الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
119	خلاصة
120	<b>الفصل الثالث: محاسبة الموارد البشرية</b>
121	تمهيد
122	المبحث الأول: الإطار العام لمحاسبة الموارد البشرية
122	المطلب الأول: طبيعة الأصول البشرية
129	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية
140	المطلب الثالث: مزايا، فروض وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
145	المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات
145	المطلب الأول: نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية
149	المطلب الثاني: القياس المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية
159	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البشرية
170	المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية
170	المطلب الأول: طرق وأساليب الإفصاح عن الموارد البشرية
173	المطلب الثاني: أهمية ومحددات الإفصاح عن الموارد البشرية

## فهرس المحتويات

176	المطلب الثالث: آثار الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية
180	خلاصة
181	<b>الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية</b>
182	تمهيد
183	المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان
183	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
183	المطلب الثاني: تحليل أداة الدراسة
185	المطلب الثالث: التحليل الوصفي لعينة الدراسة
188	المطلب الرابع: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة
197	المطلب الخامس: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة
203	المطلب السادس: اختبار عامل تضخم التباين لمتغيرات الدراسة
207	المبحث الثاني: نموذج تحليل المسار للدراسة
207	المطلب الأول: اختبار صدق متغيرات الدراسة
218	المطلب الثاني: اختبار صدق التمايز لمتغيرات الدراسة
223	المطلب الثالث: اختبار الفروض
234	<b>الخاتمة</b>
240	قائمة المراجع
255	الملاحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الرقم	المحتوى	الصفحة
(1-2)	أهم المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقوائم المالية	89
(2-2)	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	90
(1-3)	جدول الميزانية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية	168
(2-3)	حساب النتائج قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية	169
(1-4)	جدول ليكارت الخماسي	185
(2-4)	توزيع أفراد عينة البحث حسب نوع النشاط	185
(3-4)	توزيع أفراد عينة البحث حسب رأس المال	186
(4-4)	توزيع أفراد عينة البحث حسب عدد العمال	187
(5-4)	توزيع أفراد عينة البحث حسب مدة مزاوله النشاط	187
(6-4)	التحليل الوصفي لعبارات محور الإفصاح المحاسبي	188
(7-4)	التحليل الوصفي لعبارات محور محاسبة الموارد البشرية	191
(8-4)	التحليل الوصفي لعبارات محور جودة المعلومات المحاسبية	194
(9-4)	اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير المستقل	198
(10-4)	اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير الوسيط	200
(11-4)	اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير التابع	201
(12-4)	اختبار عامل تضخم التباين لبنود المتغير المستقل	203
(13-4)	اختبار عامل تضخم التباين لبنود المتغير الوسيط	205
(14-4)	نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير الإفصاح المحاسبي	208
(15-4)	نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير الإفصاح المحاسبي بعد التعديل	210
(16-4)	نتائج اختبار صدق مقياس متغير محاسبة الموارد البشرية	211
(17-4)	نتائج اختبار صدق مقياس متغير محاسبة الموارد البشرية بعد التعديل	213
(18-4)	نتائج اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات المحاسبية	214
(19-4)	نتائج اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات المحاسبية بعد التعديل	217
(20-4)	اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر	218
(21-4)	معاملات التحميل التقاطعية لمتغيرات النموذج	219
(22-4)	معاملات التحديد في النموذج الهيكلي	225
(23-4)	نتائج اختبار الفرضية الاولى	226

227	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	(24-4)
228	نتائج اختبار الفرضية الثانية	(25-4)
228	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	(26-4)
229	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	(27-4)
230	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	(28-4)
231	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	(29-4)

# قائمة الأشكال



## قائمة الأشكال

الصفحة	المحتوى	الرقم
هـ	نموذج الدراسة	1
12	العناصر الأساسية للمحاسبة	(1-1)
18	وظائف المحاسبة	(2-1)
25	الفرق بين المعلومات والبيانات	(3-1)
40	الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية	(4-1)
43	المحاسبة كنظام للمعلومات المحاسبية	(5-1)
48	محتويات نظام المعلومات المحاسبية	(6-1)
136	تعريف محاسبة الموارد البشرية	(1-3)
140	اهداف محاسبة الموارد البشرية	(2-3)
221	معاملات التحميل التقاطعية للنموذج	(1-4)
222	تغيرات التحميل (التشبعات) لمتغيرات النموذج	(2-4)
224	النموذج الهيكلي المقترح	(3-4)
224	النموذج البنائي للدراسة	(4-4)

قائمة المختصرات

والرموز

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة بالانجليزية	الدلالة بالعربية
<b>AICPA</b>	American Institute for Certified public Accountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
<b>AAA</b>	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
<b>IAS</b>	International Accounting Standards.	معايير المحاسبة الدولية
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards.	معايير اعداد التقارير المالية
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة الدولية
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
<b>PCN</b>	Plan comptable Nationale.	المخطط الوطني المحاسبي
<b>SCF</b>	Système Comptable Financière.	النظام المحاسبي المالي
<b>PCG</b>	Plan Comptable Générale.	المخطط المحاسبي العام
<b>SEC</b>	Securities Exchange Committee	لجنة بورصة الأوراق المالية
<b>OECD</b>	Organization for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

الرقم	المحتوى
1	معايير المحاسبة الدولية
2	الميزانية
3	حساب النتائج
4	جدول تدفقات الخزينة
5	تغيرات الأموال الخاصة
6	مدونة حسابات SCF
7	الاستبيان

# مقدمة

## توطئة

تعتبر المحاسبة لغة دولية منتشرة في جميع قطاعات الأعمال سواء على مستوى الحكومات أو رجال الأعمال أو المحللين الماليين، والمستثمرين، كما تعتبر المحاسبة من العلوم التي تساهم في تحليل، تدقيق وإعداد التقارير المحاسبية حتى يستطيع الأفراد استخدامها والاستفادة منها في اتخاذ القرارات المناسبة. وللمحاسبة تأثير مهم في حياة المؤسسة وما يحيط بها بحكم أهميتها وما يمكن أن تقدمه لها، وتشكل وسيلة إثبات إداري وقانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية والتي تترجم بصورة أو بأخرى مجمل العمليات التي قامت بها المؤسسة سواء في علاقاتها مع محيطها الداخلي أو الخارجي.

شهدت المؤسسات عبر مختلف الأزمنة تطورا كبيرا في مجال العلاقات الاقتصادية وهذا ما جعلها تتعامل مع عدة أطراف وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة، وهذا ما يؤدي إلى تبادل المعلومات فيما بينها. وتمثل المعلومة المحاسبية الأداة المحركة لأي إدارة مؤسسة، كما تعد العنصر الرابط والمنسق بين المؤسسة وفروعها ووسيلة اتصال بين الوحدات الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة ومستخدمي المعلومات عند اتخاذ القرارات، إذ أن أي قرار يتم اتخاذه تعتمد جودته وصدقه على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة وهذا من خلال القوائم والتقارير المالية، والمعلومة المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومة الأكثر فائدة وصلاحيّة في مجال ترشيد القرارات؛ وتقديرا للدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة على المستوى الاقتصادي من خلال ما توفره من معلومات لمستخدمي التقارير المالية، وتأثيرها البالغ على قرارات التخطيط، الاستثمار والتمويل.

سعت العديد من الدول لتنظيم سياساتها المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية خصوصا تلك التي تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية، نظرا لما تقدمه من معلومات تسهل تقييم أداء المؤسسة والوقوف على قدرتها في تحقيق أهداف المستثمرين والمقرضين، لأن إي تضليل في المعلومات المتضمنة في هذه القوائم من شأنه أن يفقدها، وبالتالي التأثير على قرار الاستثمار، الذي يتطلب أن تتسم البيانات المنشورة بقدر معقول من المصادقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة، وأن تكون قابلة للمقارنة، ويمكن استخدامها لتقييم أداء المؤسسة والوقوف على مركزها المالي. بالإضافة إلى ذلك بدأت الحكومات بتطوير أنظمة وقوانين الضرائب والمحاسبة ونتيجة لجميع هذه التغييرات تمت الحاجة إلى ضرورة وجود تقارير محاسبية ومن ثمة إلى توحيد طرق إعداد هذه التقارير، وبدأت الجهود تنصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة نتج عنها ما أصبح يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية.

ولم تُقتصر محاولات توحيد وتطوير المحاسبة على المستوى المحلي فقط، بل تعدتها إلى المستوى الدولي، وذلك من خلال تطوير مجموعة من المعايير المقبولة عالمياً، وهذه الأخيرة جاءت نتيجة لأبحاث ودراسات قام بها العديد من خبراء المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي، تشمل عدداً من الطرق للقياس المحاسبي، وبيان المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها الذي يعد من بين المبادئ المهمة للمعايير المحاسبية إن لم نقل أهمها لكونه يعمل على إظهار وإشهار المعلومات المحاسبية وعلى مختلف المراحل الخاصة بها فضلاً على أن المحاسبة هي نظام معلومات تعمل من خلال القياس والإفصاح لخدمة الجهات المستفيدة.

تتطلب المؤسسات في العصر الحديث وجود عمالة بشرية ذات كفاءة ومؤهلات عالية، تتميز بمستوى عالٍ من التدريب والتعليم، لما له من أهمية إبراز دور الموارد البشرية في مجال التسيير، الإنتاج وتحقيق أهداف المؤسسة ومساعدة الإدارة في مزاولة الأنشطة الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات، حيث يقوم بإمدادها بالمعلومات اللازمة للتعرف على التكلفة الفعلية للموارد البشرية والعمل على قياس الإنتاجية، والتعرف على مدى مساهمة العنصر البشري في زيادة هذه الإنتاجية وإظهار لمركز المالي للمؤسسة، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، يستوجب الأمر تكثيف البحث والدراسات عن تطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة، وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية، والتي تعد إحدى صور الفكر الإداري والمالي المعاصر، حيث ساهمت في تعديلات جوهرية في القوائم المالية، أين يتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها كأصل من أصول المؤسسة.

فمحاسبة الموارد البشرية تعتبر فرع جديد في المحاسبة، والذي يهدف إلى معالجة الأصول البشرية ورسملة تكاليفها وتوزيعها على عدة سنوات عوضاً عن تحملها كمصاريف جارية على مستوى حسابات الأجور وإدخال القيمة المتحققة للمؤسسة من كفاءة ومهارة مواردها البشرية ضمن الأصول المعنوية، كما تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات فعالة، لأن المستثمرين مثلاً أصبحوا يهتمون أيضاً بما تملكه المؤسسة من موارد بشرية إضافة للموارد المادية والمالية.

ورغم الأهمية التي تحظى بها الموارد البشرية على المستوى الاقتصادي إلا أن قياسها والاعتراف بها من أهم المشاكل التي تواجه الممارسات المحاسبية لعقود عدة، ومن هذا المنطلق ظهرت محاسبة



الموارد البشرية كآلية لمعالجة نقاط ضعف النظام المحاسبي فيما يخص مسألة الإفصاح عن الموارد البشرية بهدف إثراء القوائم المالية وزيادة ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

فالإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية له أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، فهذه المعلومات عن الموارد البشرية المتوفرة في القوائم المالية تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات فيما يخص مواردها البشرية، كما تساعدها أيضا في الرقابة والتأكد من أنّ الموارد البشرية قد تم الحصول عليها واستخدمت بكفاءة وفعالية عالية على كل مستوى من مستويات المؤسسة، كما أن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية المفصح عنها في القوائم المالية تساعد المالكين عن معرفة أداء المدراء واهتمامهم بتطوير موظفي المؤسسة.

### إشكالية الدراسة

ان المنتبع لموضوع محاسبة الموارد البشرية يجد أنّها تهدف الى توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشري في المؤسسات لمساعدة الإدارة في قياس هذه الموارد وتقييمها وتطويرها من جهة، وللعمل على زيادة الاهتمام بهذا العنصر في المؤسسات الاقتصادية من حيث الإفصاح عنه من جهة أخرى، لما له من أثر بالغ في سياسات المؤسسة واتخاذ القرارات، إلا أنه ورغم ذلك أثير الكثير من الجدل حول مسألة الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية من أجل إثراء القوائم المالية وزيادة ملاءمتها لاتخاذ القرار، حيث نجد أن القوائم المالية تخلو من أي بيانات عن الموارد البشرية وهذا ما يوحي بأن الموارد المتاحة في المؤسسة موارد مادية ومالية فقط مما يلغي وجود مواردها البشرية؛ ومن ذلك أجل يقف موضوع البحث عند معالجة الإشكالية التالية:

هل يؤثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية على جودة معلوماتها المحاسبية بولاية أدرار؟

### الأسئلة الفرعية

وتتفرع من الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية؟
- ما المقصود بالإفصاح المحاسبي وما هي أسباب اعتماده؟
- هل يدرك عمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهمية محاسبة الموارد البشرية؟
- هل توجد أنظمة محاسبية تلبية متطلبات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل يوجد تأثير للإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات؟

## فرضيات الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

- تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بحاسبة الموارد البشرية؛
- يوجد إدراك لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية أدرار للأهمية النسبية لمحاسبة الموارد البشرية؛
- يوجد إدراك لدى إدارات وعمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية في قوائمها المالية؛
- هناك دور وسيط لمحاسبة الموارد البشرية في العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية
- يوجد أثر لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية؟
- يؤثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية
- يوجد تأثير للإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية لمؤسسات ولاية أدرار.

## أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تبيان مدى تأثير الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية، ويمكن عرض جملة من الأهداف التي نسعى لتحقيقها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:

- التعرف على الإطار العام لمحاسبة الموارد البشرية؛
- إبراز وتوضيح الجوانب المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- الإشارة إلى الأهمية النسبية لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- تبيان كيفية قياس تكلفة الموارد البشرية وطرق الإفصاح عنها في القوائم المالية.

## أهمية الدراسة

تتجلى أهمية الدراسة من أهمية الاهتمام بالعنصر البشري في المؤسسات وكذا معرفة طرق وأساليب قياسها والإفصاح عنها.

أ- **الأهمية العلمية للدراسة:** تستمد أهمية الدراسة العلمية من خلال إضافة مادة وجهد علمي لمتابعة الدراسات والبحوث التي أجريت في هذا المجال، وإضفاء مساهمة علمية في مجال الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية؛

ب- **الأهمية العملية للدراسة:** من خلال تقديم إفادة للمؤسسات الاقتصادية وتبنيهم للإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية واعتبارها أصل من أصول المؤسسة لما لها من أهمية بالغة في تحسين جودة المعلومات والخدمات.

### حدود الدراسة:

أ- **الحدود المكانية:** اشتملت الدراسة على المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار منها التجارية، الإنتاجية والخدمية حيث تم توزيع الاستبيان بها، وكذا الهيئات الحكومية المهتمة بها كإدارة الضرائب والمؤسسات المالية.

ب- **الحدود الزمانية:** الدراسة معنية بالفترة التي أجريت فيها الدراسة من أكتوبر 2016 إلى غاية جوان 2019.

### منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة

أ- **منهج الدراسة:** سيتم الاعتماد في هذه الدراسة على مناهج عديدة تتكون من الوصفي، التحليلي والمنهج الاستقرائي، حيث نعتمد في الفصول النظرية على المنهج الوصفي والتحليلي لتوضيح الإطار المفاهيمي الإفصاح المحاسبي ومحاسبة الموارد البشرية ونظام المعلومات المحاسبية، أما المنهج الاستقرائي فمن أجل تبيان وتوضيح أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية ومدى أهميتها في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بجمع المادة العلمية المتعلقة بالموضوع بالرجوع إلى الأدبيات النظرية من كتب ومراجع عربية وأجنبية، المجالات والدوريات والمقالات العلمية، الرسائل العلمية والأطروحات ومواقع الانترنت التي تناولت حيثيات الموضوع؛

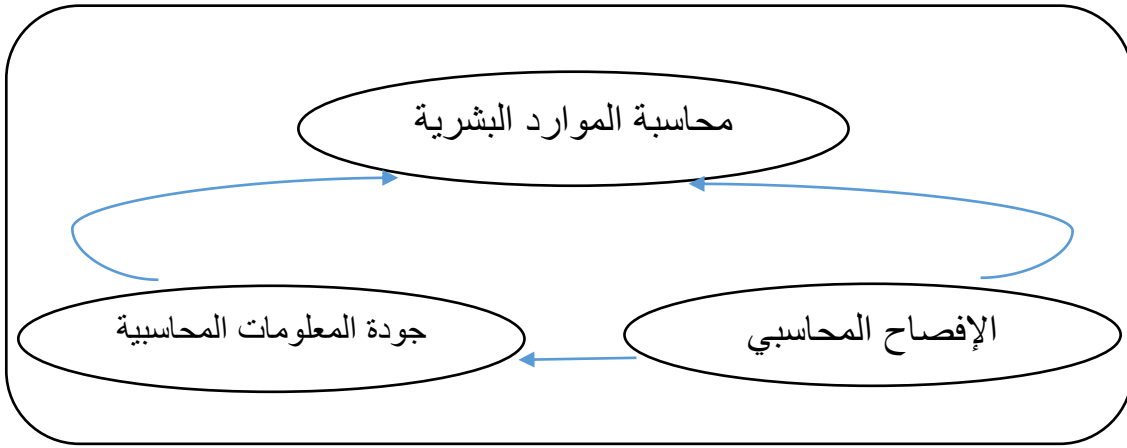
ب- **المجتمع الإحصائي:** يتمثل المجتمع محل الدراسة في جميع المحاسبين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة وكذا الهيئات الحكومية التابعة لها من إدارة الضرائب، البنوك، ومؤسسات التأمين بولاية أدرار، وقد تم اختيار المؤسسات الاقتصادية لاعتبارها عصب وعجلة الاقتصاد لأي دولة، وكذا لاعتمادها محاسبيا على معايير المحاسبة الدولية ممثلة بالنظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

ج- **عينة الدراسة:** تتمثل عينة الدراسة في جزء من المجتمع تم اختيارها اعتمادا على أسلوب العينة الحصصية تتكون من 150 مفردة مختارة من بين المحاسبين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار؛

د- **وحدة المعاينة:** تمثل وحدة المعاينة أفراد العينة المختارة وهم مقسمين إلى ثلاث فئات، إما رؤساء مصالح المالية والمحاسبة، المحاسبين ومساعدى المحاسبين.

ه- **نموذج الدراسة:**

الشكل رقم (1): نموذج الدراسة



### صعوبات البحث:

لقد واجهتنا مجموعة من الصعوبات عند إعدادنا لهذه الدراسة جُلها كانت في الفصل التطبيقي، وتتمثل في:

- صعوبة التعامل مع عينة الدراسة مما استوجب التنقل إلى المؤسسات المعنية لتوضيح المفاهيم الأساسية للدراسة واقناعهم بضرورة الإجابة على التساؤلات،
- عدم الاستيعاب عند بعض المحاسبين لمصطلح الإفصاح المحاسبي ومحاسبة الموارد البشرية.

### الدراسات السابقة

- أ- دراسات باللغة العربية:
- دراسة (حمادة 2002) بعنوان القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية

تهدف الدراسة إلى اظهار كيفية قياس الموارد البشرية وتحديد أثره في القوائم المالية، وبيان كيفية الإفصاح عنه.

توصلت الدراسة إلى أنه لكي تقوم محاسبة الموارد البشرية بدورها على أكمل وجه لا بد من تقديم وسائل جديدة تتناسب مع المتغيرات والاحتياجات الجديدة التي ترسخ الحاجة إلى نظام محاسبي شامل يضمن تدفق معلومات عن الموارد البشرية.

#### - دراسة (الجندي 2005) بعنوان قياس وتقييم رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة

تهدف الدراسة إلى محاولة بناء نموذج يهدف إلى قياس وتقييم رأس المال الفكري من خلال الفهم الواضح لمكونات رأس المال الفكري وبيان الأهمية المتنامية له كعنصر مهم ومتميز ضمن منظومة متكاملة لإدارة وتقييم العنصر البشري وخلق قيمة حقيقية له.

توصلت الدراسة إلى عدم تضمين الأصول البشرية والمعرفية والمعنوية التي لها اثر على الأداء المستقبلي في التقارير الخاصة بالمنشأة يجعل هذه التقارير ذات دور ضئيل في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

#### - دراسة (زنداح 2006) بعنوان أثر تطبيق تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية على منفعة المعلومات المحاسبية

تهدف الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق تعليمات الإفصاح الصادرة سنة 1998 عن هيئة الأوراق المالية الأردنية على منفعة المعلومات المحاسبية.

توصل الباحث إلى حدوث تحسن في علاقة المعلومات المحاسبية بالقيمة السوقية والمخاطرة النظامية للشركة نتيجة تطبيق تعليمات الإفصاح.

#### - دراسة (الغبان وياسين 2007) بعنوان الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية

تهدف الدراسة لوضع نموذج للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية وقامت على فرض أساسي وهو الأخذ بوجهة النظر التقليدية عند معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية يؤدي الى افتقار هذه التقارير إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية.

توصلت الدراسة لوضع نموذج مقترح للكشوفات الملحقه للتقارير المالية للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية عن الاستثمار في الموارد غير البشرية، من خلال تجزئة الكشوفات الملحقه

إلى كشفين الأولى خاصة بالموارد البشرية والأخرى الخاصة بالموارد غير البشرية، ثم دمج النهائي في القوائم المالية الأساسية.

- دراسة (عماد الدين 2007) بعنوان أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

تهدف الدراسة إلى تفسير الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمنشأة لترشيد القرارات من قبل أصحاب المصالح وذلك من خلال تقييم أنواع الإفصاح عن رأس المال الفكري المختلفة واختيار الأفضل.

أظهرت نتائج الدراسة أنّ الإفصاح عن رأس المال الفكري يساعد على زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وأنّ هناك ضرورة للإفصاح عن رأس المال الفكري.

- دراسة (الجعدي 2007) بعنوان دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية

تهدف الدراسة إلى بيان دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية وعملية اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة

توصلت الدراسة إلى ان عدم توفر طرق افصاح مناسبة عن البيانات المالية يؤدي إلى عدم الاستفادة من تلك البيانات في تخطيط الموارد البشرية واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

- دراسة (سالم 2008) بعنوان مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية

تهدف الدراسة إلى تحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير الذي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري.

توصلت الدراسة إلى أنّه يوجد اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أنّ هناك اهمال المدخل الدفترية والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية.

- دراسة (النقيب 2010) بعنوان مشكلة الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية كأصول طويلة الأجل

تناولت الدراسة بعض المشاكل المحاسبية المرتبطة بالموارد البشرية،

خلصت الدراسة إلى أنّ الموارد البشرية تشكل أحد بنود الأصول طويلة الأجل ضمن الأصول المعنوية، حيث يتم ادراجها في قائمة المركز المالي ضمن الأصول غير المادية طويلة الاجل تحت حساب أصول الموارد البشرية.

#### - دراسة (مرزوق 2012) بعنوان تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية

تهدف الدراسة إلى التعرف على مستوى الإفصاح الاختياري عن العناصر المتعلقة بالموارد البشرية في الشركات الصناعية، كما تهدف إلى معرفة مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في مستوى الإفصاح الاختياري عن العناصر المتعلقة بالموارد البشرية.

توصلت الدراسة إلى أن هناك تباين في افصاح الشركات الصناعية في دولة الكويت عن العناصر المتعلقة بالموارد البشرية، وهذا يعود إلى سياسات تلك الشركات في الإفصاح.

#### - دراسة (زويلف، محسن 2014) العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك الأردنية

هدفت الدراسة الى استكشاف أثر العوامل ذات العلاقة ببعض خصائص البنك في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الأردن فضلا عن بيان مستوى الإفصاح عن هذه الموارد.

توصلت الدراسة إلى أنّ مستوى الإفصاح العام عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك الأردنية كان متوسطا.

#### - دراسة (حداد 2016) بعنوان محاسبة الموارد البشرية كمدخل لتوسيع مجال الإفصاح المحاسبي

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية وأساليبها الإفصاحية وآثار ومحددات هذا النوع من الإفصاح

توصلت الدراسة إلى أنّ الإفصاح عن الموارد البشرية أصبح ضرورة لا بد منها في ظل اقتصاد المعرفة وأنه يمكن تخطي العقبات التي تحول دونه من خلال التحكم في أساليبه وتوسيع ثقافة الشفافية في المجتمعات المالية.

#### ب- دراسات باللغة الأجنبية:

**دراسة (Flamholts 2005) بعنوان Conceptualising And Measuring The Economic Value Of Human Capital**

تهدف الدراسة إلى اظهار المفاهيم الأساسية ذات الصلة برأس المال البشري توصلت الدراسة إلى أنّ رأس المال البشري هو مكون رئيسي من مكونات الموارد البشرية التي ينبغي القيام بالمحاسبة عنها وقياسها وان له دور كبير في نجاح المشروع وتأثير هام على الأداء المالي.

**دراسة (Vuontisjarvi 2006) بعنوان corporate social reporting in the european context and human resource disclosures**

تهدف الدراسة إلى معرفة إلى أي مدى يتم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الكبيرة في فنلندا، وركزت على تقرير الموارد البشرية. اشارت نتائج الدراسة إلى أنّ 90% من المؤسسات تضمنت معلومات عن تدريب وتطوير الموارد البشرية، وتعد أكثر العناصر إفصاحا من العناصر الأخرى وكان الإفصاح كميًا أكثر منه وصفيًا.

**دراسة (Lee 2010) بعنوان Evaluation of Annual Reports On Human Resource Disclosure Using Content Analysis**

تهدف الدراسة لمعرفة وفحص مدى الممارسات الحالية للإفصاح عن الموارد البشرية وذلك من خلال الرجوع للتقرير السنوي للشركات المدرجة في بورصة ماليزيا. أشارت نتائج الدراسة إلى أنّ معظم الشركات الماليزية تقوم بالكشف والإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية وأنه توجد علاقة ذات أهمية ولكن بارتباط منخفض بين متغيرات القيمة السوقية ونوع الصناعة من جهة مع الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية للشركات الماليزية.

**دراسة (Beattie and Smith 2010) بعنوان Human capital, value creation and disclosure**



تهدف الدراسة لمعرفة أثر الإفصاح عن الموارد البشرية في إضافة قيمة للمؤسسات وما هو الأسلوب الملائم للإفصاح.

تشير نتائج الدراسة إلى أنّ الإفصاح عن تعليم ومهارات العاملين يعتبر من أكثر العوامل تأثيراً في خلق القيمة، كما تشير نتائج الدراسة إلى أنّ التقرير السنوي يعتبر الأسلوب الأكثر ملائمة للإفصاح عن المورد البشري.

**- دراسة (Micah 2012) بعنوان Firms Financial Performance and Human Resource Accounting Disclosure In Nigeria**

تهدف الدراسة لمعرفة نوع العلاقة بين الأداء المالي والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية وذلك للشركات الموجودة في نيجيريا.

أظهرت نتائج الدراسة إلى أنّه يوجد تأثير للأداء المالي على الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية وتبين أنّه يوجد علاقة ارتباط إيجابية بين معدل العائد على حقوق الملكية والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية وتم الاستنتاج أنّ الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية عامل مهم لاتخاذ القرارات من ناحية الوضع الاقتصادي.

**- دراسة (2012 Passard et all) بعنوان accounting for human capital: is the balance sheet missing something**

تهدف الدراسة لاستطلاع وجهات نظر المحاسبين حول الإفصاح عن الموارد البشرية. توصلت الدراسة إلى أنّ 87% من المؤسسات لا يفصحون عن مواردهم البشرية ضمن القوائم المالية نتيجة صعوبة قياس هذه الموارد.

## دراسة (Dominguez 2012) بعنوان Company characteristics and human resource disclosure in spain

هدفت الدراسة اختبار العلاقة بين خصائص المؤسسات ومستوى الإفصاح عن الموارد البشرية. توصلت نتائج الدراسة إلى أنّ هناك علاقة إيجابية بين حجم المؤسسات ومستوى الإفصاح، حيث أنّ المؤسسات الأكبر حجماً أكثر اهتماماً بالإفصاح عن الموارد البشرية، وكلما زاد عدد ملاك المؤسسة كان مستوى الإفصاح أعلى.

### التعليق على الدراسات السابقة:

ركزت معظم الدراسات السابقة على الإفصاح عن الموارد البشرية وتأثيره على القوائم المالية وكذا قياس تكلفة الموارد البشرية، كما حرصت على إبراز طرق وأساليب القياس وتقييم مدى ملاءمة تلت الطرق لعملية القياس، وأكدت على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول ومعالجتها محاسبياً بنفس طريقة معالجة الأصول وأكدت كذلك على الاهتمام المتزايد بالمحاسبة عن الموارد البشرية ضمن بنود القوائم المالية.

لكن من الملاحظ أنّ الدراسات السابقة لم تتفق على وضع أسلوب منهجي موحد يمكن أن يمثل النموذج الملائم لقياس والإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

أما في هذه الدراسة فقد طرحنا نموذج لطرق التسجيل المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في دفتر اليومية وفق حسابات النظام المحاسبي المالي وكذا إظهارها في جدول حساب النتائج والميزانية الختامية، وكذا نبين مدى تأثير الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية وقد ركزنا في ذلك على المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار.

### تقسيمات البحث

تأتي هذه الدراسة للتعرف على مدى تأثير الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية وذلك بدراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار، إذ تناولت هذه الدراسة أربعة فصول حيث يتناول الفصل الأول نظام المعلومات المحاسبي باعتباره العنصر الأساسي وذلك من خلال المباحث التالية: في المبحث الأول تطرقنا لنشأة وتطور المحاسبة؛ وفي المبحث الثاني لمفاهيم عامة حول المعلومة المحاسبية؛ أما المبحث الثالث فتناولنا فيه نظام المعلومات المحاسبي كمنتج للمعلومة المحاسبية.

ويتناول الفصل الثاني معايير المحاسبة الدولية من خلال تقسيمه إلى أربعة مباحث على النحو التالي: في المبحث الأول نعالج التوافق المحاسبي الدولي باعتباره لبنة في وضع معايير المحاسبية الدولية، وفي المبحث الثاني تناولنا فيه الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تطورها التاريخي، تعريفها، أهدافها ومجلس معايير المحاسبة الدولية؛ أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية بالنظر إلى كيفية تطبيق هذه المعايير في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي؛ والمبحث الرابع تطرقنا فيه إلى الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وذلك بالتطرق إلى ماهية الإفصاح المحاسبي ومعايير ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

أما الفصل الثالث فتطرقنا فيه إلى محاسبة الموارد البشرية من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث حيث في المبحث الأول نتطرق إلى الإطار العام لمحاسبة الموارد البشرية من خلال تطورها وتعريفها، وفي المبحث الثاني تناولنا فيه محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات، وذلك من خلال نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي للموارد البشرية، المعالجة المحاسبية للأصول البشرية باعتبارها أصل من أصول المؤسسة؛ أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية من خلال عرض لطرق وأساليب الإفصاح، أهميته وآثاره على القوائم المالية للمؤسسة.

أما الفصل الرابع فهو الفصل التطبيقي الذي قسم إلى مبحثين، في المبحث الأول نتناول عرض وتحليل الاستبيان، وفي المبحث الثاني تحليل المسار.

# الفصل الأول

نظام المعلومات المحاسبية

### تمهيد

تعتبر المعلومات في الوقت الراهن ثروة هامة، إذ أنّ التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق أرباحاً ونجاحاً للمخططات المستقبلية وضماناً لاستمرار وتطور المؤسسات.

ولقد أصبحت المعلومة عنصراً هاماً من عناصر الإنتاج لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسات، لذلك اتجهت المؤسسات إلى تصميم وبناء أنظمة معلومات من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة وتعد المحاسبة من أهم وأقدم نظم المعلومات في المؤسسات فهي أحد المصادر الرئيسية للمعلومة.

ومن خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة نظام المعلومات المحاسبي باعتباره العنصر الأساسي وذلك من خلال المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: نشأة وتطور المحاسبة؛
- ❖ المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المعلومة المحاسبية؛
- ❖ المبحث الثالث: نظام المعلومات المحاسبي كمنتج للمعلومة المحاسبية.

## المبحث الأول: مدخل للمحاسبة

تعتبر المحاسبة لغة التعامل ولغة شؤون الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والمالية، كما أنها تعتبر لغة الأعمال، فهي معنية بتسجيل العلاقات الاقتصادية والمالية والاجتماعية بلغة الأرقام. لذا لا بد لكل مؤسسة أن تستخدم المعلومات المحاسبية في إدارة أعمالها وأساسا لاتخاذ قراراتها والتعرف على نتائج اعمالها وكذلك التعرف على أوجه الاستثمار ومصادر الأموال لذلك فإنّ الوظيفة الأساسية للمحاسبة هي إيجاد السجل المنظم للأنشطة الاقتصادية اليومية معبرا عنها بالوحدات النقدية.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة

عرف الانسان المحاسبة من بدء الحضارة الإنسانية، وتشير معظم الدراسات إلى أنّ أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا كان النظام الذي عرفه الفراعنة في مصر حيث كان المحاسب يستخدم سجلات كمية لإحصاء ثروات الملوك والقيصرة والفراعنة.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى

يرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين الذين عاشوا في بلاد ما بين النهرين، (بلاد الرافدين)، منذ حوالي 3500 عام قبل الميلاد، من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة<sup>2</sup>. ولقد طور علم الحساب أثناء هذه الحضارة مما سهل عملية القياس والاثبات المحاسبي، فكانت البيانات تثبت على ألواح من الفخار وتحفظ بشكل مرتب.<sup>3</sup>

كما أرجع البعض تاريخ المحاسبة إلى البابليون من خلال قوانين حمورابي، وأسهمت في ذلك اللغة والكتابة واستخدام الأرقام والتوثيق على الحجر وألواح الطين المحروق، وكان للمحاسبة الدور الكبير في جمع الضرائب للملك وتثبيت المعاملات التجارية بين الأفراد وحصر إيرادات الإمبراطورية ومصروفاتها يتطلب نظام محاسبي يتناسب وتلك المرحلة في التطور.<sup>4</sup>

ثم جاءت بعد ذلك حضارة وادي النيل الفرعونية من 1000 – 3000 سنة قبل الميلاد والتي كانت الأكثر تطورا، ونظامها الاقتصادي أكثر مركزية. وساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردي على الاثبات

<sup>1</sup> عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ص 12.

<sup>2</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 11.

<sup>3</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 40.

<sup>4</sup> طلال محمد الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازولي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 46.

المحاسبية، ومع ذلك بقيت المحاسبة مقتصرة على نظام متطور للمخازن وتبادل وثائقها، ويكفي التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم فقد احتفظ بالغلل مدة سبع سنين متتالية.<sup>1</sup>

ولقد كان يطلب من الكاتب أن يهتم بتسجيل جميع المعاملات والأحداث، وفي نهاية كل موسم حصاد يتطلب تقديم تقرير على أن يقرأ بصوت مرتفع وبحضور الحاكم ومستشاريه للوقوف على صحة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر والسجلات وهذه تمثل البداية الحقيقية للمراجعة.<sup>2</sup>

ثم انتقل الأمر إلى عصر الإغريق والرومان، والذي تميز بالفلسفة والثقافة والعمران، فازدهار الحياة الاقتصادية في أثينا تطلب نظام محاسبي يعكس جوانب تلك الحياة، ففي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية التي سادت منذ 1000 هـ قبل الميلاد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلاً من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة، وتوسع استخدام النقود. كل ذلك ترافق مع تطور في أنواع وإعداد المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية وإعداد موازين المراجعة الدورية.<sup>3</sup>

تميزت الفترة من 600 بعد الميلاد بظهور الحضارة الإسلامية وامتدادها الواسعة المترامية الأطراف واكتشاف الأرقام العربية، والإيرادات الهائلة للدولة الإسلامية ومصروفاتها ووجوب تسجيلها وصرفها بموجب الشريعة الإسلامية، فظهرت الحاجة إلى الدواوين (ديوان بيت المال وغيره)، حيث اعتبر الأخير ركناً أساسياً في الدولة الإسلامية للحفاظ على أموال المسلمين، وبالتالي أهمية تنظيم الدفاتر وتسجيل وقيد الأحداث المالية، بهدف التقرير عن أموال الدول وضمان الرقابة الفعالة عليها، وتجنب سوء التصرف بالموال، إضافة إلى أهمية تقديم المعلومات المالية الدقيقة والملخصة عن نشاطات الدولة وما يترتب عنها من حقوق والتزامات مالية.<sup>4</sup>

كما أدى استخدام النظام العشري من قبل الهنود والعرب إلى قفزة نوعية كبيرة بفضل ما قدمه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة، وفي عام 1100 م عرض العلامة المسلم أحمد المازندراني دفترًا استخدمه

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 20

<sup>2</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 34.

<sup>3</sup> عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 12.

<sup>4</sup> هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية - الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء 1، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 23.

العرب المسلمون يعرض النفقات في الجانب الايسر والايرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج.<sup>1</sup>

ولقد عاشت البلدان العربية والإسلامية في تلك الفترة ازدهارا اقتصاديا واجتماعيا، وبناء حضارة امتدت من أقصى الشرق إلى أقصى الغرب، واحتوت هذه الحضارة على شعوب وجنسيات مختلفة ساهمت جميعا في اكتشاف العديد من العلوم وتطويرها، ومن ذلك علوم الفلك والطب والجبر والحساب، كما قدمت الحضارة الإسلامية نموذجا يحتذى به في العديد من المجالات منها الإدارة والاقتصاد.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: المحاسبة في عصر النهضة والرأسمالية التجارية:

لقد طور التجار الايطاليون أنشطة صناعية ضخمة مع فروع تجارية في مناطق مختلفة من العالم، مما جعل عمليات مسك الحسابات التقليدية غير كافية لإثبات العمليات والأنشطة المعقدة الجديدة. وبالتالي كانت هناك حاجة ضرورية لتطوير الطرق والممارسات المحاسبية من أجل تلبية احتياجات البيئة الجديدة،<sup>3</sup> وهو ما دفع بالعالم الإيطالي Louca Pacioli في القرن الخامس عشر إلى اكتشاف نظرية القيد المزدوج عام 1494م والتي اعتبرت علامة بارزة في تطور الفكر المحاسبي باعتبارها وضعت قاعدة علمية راسخة لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية، وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة.<sup>4</sup>

اعتبرت محاولات "Pacioli" بمثابة شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، وبالرغم من التطور الكبير الذي أحدثته القواعد الجديدة للتسجيل المحاسبي بالقيد المزدوج، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية أي تحديد مفهوم بداية ونهاية السنة المحاسبية. وقد استحدث لأول مرة ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي:<sup>5</sup>

### - المذكرة:

تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر، دون تحليل لطبيعة هذه العمليات؛

<sup>1</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 47.

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 42.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 21.

<sup>4</sup> محمد يحيى التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء 1 دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 10.

<sup>5</sup> مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص 18.



### - اليومية:

تسجل فيه العمليات حسب طبيعتها مدينة أو دائنة حسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات، وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها؛

### - دفتر الأستاذ:

ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصيدا بطرح المدين من الطرف الدائن لكل حساب لأجل استخراج الرصيد.

وخلال القرن السادس عشر بدأ ينتشر استخدام النقود كقياس عام للقيمة وبدأت تظهر وتنتشر سريعا الرأسمالية التجارية. ولقد ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية وذلك بتقديمها أداة عقلانية تقوم على تكميم الربح والوسائل (المشتريات، المبيعات، المصروفات والإيرادات)، وبدأت تظهر بوضوح المطالبة بإعداد الميزانية العامة للمؤسسة سنويا، أي بدأ يتكون فرض الدورية.<sup>1</sup>

وفي عام 1673 فرض قانون التجارة الفرنسي على كل تاجر مسك سجلات محاسبية نظامية وتطبيق أسلوب الجرد الفعلي وإعداد ميزانية عامة تحدد بوضوح ثروة صاحب المشروع بصورة دورية. وتبعت هذا التوجه باقي الدول الأوروبية.<sup>2</sup>

وفي نهاية القرن الثامن عشر تطور الحياة الاقتصادية ونمت المشروعات الفردية، وظهرت شركات الأشخاص، التجارية والصناعية، وكان هذا الاتجاه الجديد عاملا أساسيا في تطور علم المحاسبة للأسباب التالية:<sup>3</sup>

- قياس نتائج أعمال هذه المؤسسات بدقة ووضوح؛
- بيان حقوق الشركاء ونصيب كل منهم في ربح الشركة وخسارتها.

<sup>1</sup> علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012، ص 06.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 27.

<sup>3</sup> أحمد مخادمه، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 16.

### الفرع الثالث: المحاسبة عقب الثورة الصناعية

تعتبر نهاية القرن الثامن عشر وبالثات عام 1780م بداية تحول نوعي هام في تاريخ تطور المجتمع البشري على أثر قيام أكبر الثورات الاقتصادية والعلمية على المستوى العالمي ألا وهي الثورة الصناعية التي حدثت في بريطانيا على أثر اختراع الآلة البخارية.<sup>1</sup> ولقد أحدثت الثورة الصناعية تطوراً كبيراً في الفكر الاقتصادي بشكل عام بسبب تطور حجم الوحدات الإنتاجية وتعقد العمليات التكنولوجية، وتقسيم العمل، وتطور الأشكال القانونية للملكية، من مؤسسة فردية إلى شركة تضامن ومن ثم ظهور شركات المساهمة والتي تلجأ إلى الحصول على رؤوس أموال ضخمة عن طريق طرح أسهمها للاكتتاب العام، والتي نجم عنها انفصال الملكية عن الإدارة وظهور طبقة المديرين المتخصصة. وقد سائر كل ذلك تطور المحاسبة لكي تلبي الاحتياجات المتزايدة، وتطورت فروعها وطرقها وأساليبها، واغتنت نظريتها بفروض ومبادئ جديدة.<sup>2</sup>

كما شهدت هذه المرحلة بروز دور مراجعي الحسابات في التحقق من صحة القوائم المالية المنشورة، وقد كانت إنجلترا من أوائل الدول التي نظمت مهنة المراجعة، ويعود هذا سبق إلى أن إنجلترا كانت من أوائل الدول التي تأثرت بالثورة الصناعية وأصبح اللجوء إلى شركات المساهمة هو الحل الأمثل للنهوض بعملية النمو الصناعي، وبذلك نص قانون الشركات الإنجليزي على ضرورة المحافظة على مصلحة المجتمع المالي وبالأخص المساهمين والدائنين.<sup>3</sup>

وأمام تزايد صعوبة مسؤولية المحاسب تجاه بعض مظاهر الغش والتلاعب التي سادت الممارسات المحاسبية، شكل المحاسبون منظمات مهنية للدفاع عن مصالحهم، خاصة بعد الانتقادات الكبيرة التي تلقفتها هذه المهنة حيال تقاعسها عن المساهمة في إرساء إطار لإعداد القوائم المالية ونشر المعلومات المحاسبية؛ وتوانيتها في التصدي لموجة نشر البيانات والمعلومات المالية المضللة، لذلك ارتفعت أصوات عديدة بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م مبدية استيائها من الممارسات المحاسبية السائدة والمعلومات غير الصحيحة،<sup>4</sup> ومنادية في ذات الوقت بتدخل الدولة لتنظيم المبادئ المحاسبية، ونتيجة للظروف السابقة شرع في أمريكا في إرساء مسار منظم للتوحيد المحاسبي، إذ صدر عام 1933 قانون لجنة بورصة الأوراق

<sup>1</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، 2004، ص 98.

<sup>2</sup> علاء بوقفة، مرجع سابق، ص 07.

<sup>3</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 24.

<sup>4</sup> مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 20.

المالية (SEC)، وقد أعلنت هذه اللجنة في عام 1938م بأنها ستتولى مباشرة إصدار معايير المحاسبة في حال عجز المهنة.<sup>1</sup>

ثم تعاضم بعد ذلك دور المنظمات المهنية بعد تشكيل عدة هيئات محاسبية في الدول المتقدمة كالجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبية القانونيين (AICPA)، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا، كندا وأستراليا، والتي تعمل على تطوير علم المحاسبة من خلال القيام بالبحوث والدراسات وتقديم التوصيات ووضع الفروض والمبادئ المحاسبية التي مكنت هذا العلم من مسايرة التطور الاقتصادي.<sup>2</sup>

كما أنّ العولمة وما رافقها من تطور في الظروف الاقتصادية، التكنولوجية والبيئية... الخ وما نتج عنها من تحرير للتجارة العالمية وانتقال رؤوس الأموال المستثمرة وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى، وانفتاح الدول للاستثمار الدولي وغير ذلك أدت إلى صدور معايير المحاسبة الدولية والعمل على تطويرها وتعديلها كلما اقتضت الظروف ذلك، مما ساهم في تطوير الأسس النظرية والتطبيقية للمحاسبة وبعثت مستوى الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية ويزيد منفعتها في اتخاذ القرارات المختلفة وخاصة في مجال الاستثمار.<sup>3</sup>

وهكذا يمكن القول بأنّ المحاسبة بدأت منذ القرون الأولى كفن يتطلب إتقانه ممارسةً وتدريباً مستمراً لمن يرغب احترافه، ثم تطورت إلى علم له مفاهيمه وقواعده ومبادئه.<sup>4</sup>

### الفرع الرابع: تطور التشريعات المحاسبية في الجزائر

لحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي في الجزائر، لابد من الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية:

#### أ- الفترة من 1962 إلى 1975:

في هذه الفترة (مباشرة بعد الاستقلال) استمرت الجزائر بالعمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (PCG) وكان هذا الإطار التشريعي كافياً للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

<sup>1</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 26.

<sup>2</sup> احمد مخادمة ومجدي زريقات، مرجع سابق، ص 16.

<sup>3</sup> محمد يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 11.

<sup>4</sup> أحمد مخادمة ومجدي زريقات، مرجع سابق، ص 16.

## الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية

وقد شهد التنظيم الاقتصادي الجزائري خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد.<sup>1</sup>

كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة" وذلك في نهاية 1971، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان، الأولى هي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي في الجزائر، والثانية هي إنشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي.<sup>2</sup>

وقد أسندت عملية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة، وتم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان.<sup>3</sup>

### ب- الفترة من 1975 إلى 2007:

توجت الجهود السابقة بإصدار المخطط الوطني المحاسبي، بموجب المر رقم 35/75 الصادر في 29 أبريل 1975 والذي يسري مفعوله ابتداء من 01 جانفي 1976، وبعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1975/06/23، والذي تضمن طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها وأرقامها، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي.

وقد طبق المخطط الوطني المحاسبي (PCN) على جميع المؤسسات وذلك حسب ما جاء في نص المادتين 01 و02 من الأمر رقم 35/75.<sup>4</sup>

استمر العمل بهذا القانون دون مشاكل ميدانية لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداء من سنة 1988، حيث بدأت ظهرت محدودية المخطط المحاسبي الوطني،<sup>5</sup> وفي بداية التسعينات بدأ التفكير في

<sup>1</sup> مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، ديسمبر 2008، ص 194.

<sup>2</sup> خالد بودبة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007، ص 77.

<sup>3</sup> Djelloul Saci, Comptabilité de l'entreprise et système économique- L'expérience Algérienne, O.P.U, Alger, 1991, p231.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 73، المؤرخة في 1975/07/09، ص 502.

<sup>5</sup> مختار مسامح، مرجع سابق، ص 196.

إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي، خاصة على شكل نصوص تطبيقية لمحاسبات قطاعية. ولقد تعايشت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع هذا المخطط المحاسبي الوطني وعملت بمحتواه منذ عام 1976 إلى غاية 31-12-2009 آخر يوم في عمر هذا التوحيد الوطني، وفي بداية 2010 كان النظام المحاسبي المالي إلزامي التطبيق، وبذلك حتمية العدول عن المخطط المحاسبي السابق.<sup>1</sup>

### ج- الفترة من 2008 إلى يومنا هذا:

في بداية سنة 2001، بدأ الإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد الوطني متبنيا في ذلك مفهوم المحاسبة المالية. وفي أواخر سنة 2007 وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي من بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من شهر جانفي 2009، إلا أنه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. وبذلك أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من شهر جانفي 2010 بموجب التعليم رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي. وبدخوله حيز التنفيذ ألغى النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة

من حيث طبيعتها يجمع الباحثون على كون المحاسبة علما اجتماعيا نما وتطور عبر التاريخ معتمدا على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاه، لكن أكثر العلوم الاجتماعية قريبا من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذ أخذت منه كثيرا من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها، لكن علاقاتها في عصرنا الحالي امتدت لتتواصل ليس من فروع أخرى من العلوم الاجتماعية مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة، وعلم القانون فحسب، بل تجاوزتها لتتواصل مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات، الإحصاء وغيرها وذلك في وضع البنين النظري لأساليبها في القياس والاتصال.

<sup>1</sup> صالح حميدانو وعلاء بوقفة، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل اصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام

المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الواد يومي 05-06 ماي 2013، ص 06.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 07.

أما من حيث التعريف فقد كان من الطبيعي أن يتطور تعريف المحاسبة موازيا لتطورها الوظيفي الذي شهد تحولها من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات، ولعل من أبرز مظاهر التطور الوظيفي للمحاسبة هو ما نشهده حاليا من تفرعها إلى فروع متعددة يختص كل منها بوظيفة من الوظائف مثل: المحاسبة المالية، المحاسبة العمومية، المحاسبة التحليلية، التدقيق ومحاسبة الموارد البشرية وغيرها.<sup>1</sup>

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1941 بأنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة".<sup>2</sup> ويشير هذا التعريف إلى أنّ المحاسبة فنا وليست حقا من حقول العلم والمعرفة، حيث يعتبر المحاسبة أسلوب بيان ما يقوم به المحاسب من وظائف.

عرفتها جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في أحد التقارير الصادرة عنها سنة 1966 كونها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الأحكام واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات".<sup>3</sup> وقد حول هذا التعريف المحاسبة من مجرد فن التسجيل والتركيز على الإجراءات المحاسبية إلى أداة للمعلومات وأداة للاتصال بين مختلف الأطراف.

كما عرفها مجلس مبادئ المحاسبة المنبثق عن (AICPA) في عام 1970 كونها "نشاط خدمي، وظيفتها تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا عن مؤسسة معينة، والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة".<sup>4</sup>

وعرفها المشرع الجزائري حسب المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، كونها نظام لتنظيم المعلومة المالية وهذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.<sup>5</sup>

واليوم يشهد العالم تحولات اقتصادية كبيرة متمثلة في عصر المعلومات، وتوجه بعض المؤسسات لدمج أعمالها، والاتجاه نحو تحويل مؤسسات القطاع العام إلى القطاع الخاص. مما سيؤدي إلى زيادة

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 17.

<sup>2</sup> حيدر محمد علي، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 20.

<sup>3</sup> طلال محمد الحجاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

<sup>4</sup> عبد الناصر محمد درويش، مبادئ المحاسبة المالية - الأصول العلمية والعملية، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص

20.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، عدد 74، المادة 3، 2007/11/25، الجزائر،

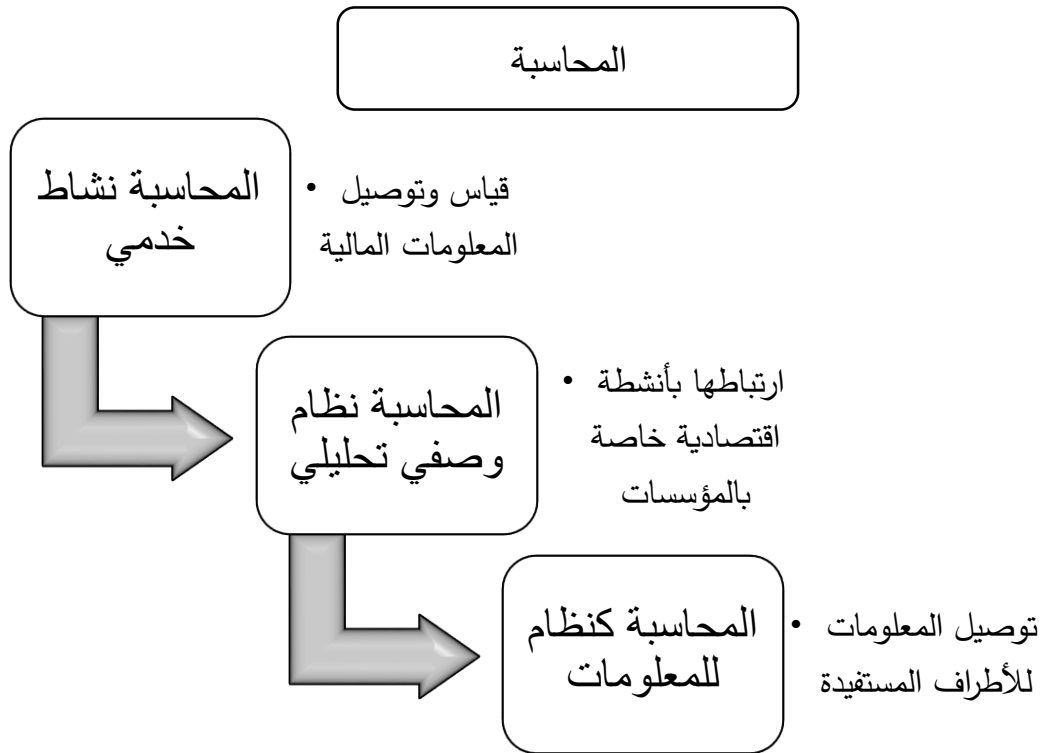
ص 04.

## الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية

أسواق المال عمقا واتساعا، وتتجاوز المعاملات فيها المجال الإقليمي والمحلي إلى المجال الدولي، وستصبح الشركات القابضة المتعددة الجنسيات تتحكم في الاقتصاد العالمي.<sup>1</sup>

من خلال ما سبق نلاحظ أنه أصبح ينظر للمحاسبة على أنها تتضمن ثلاث عناصر أساسية مبيّنة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): العناصر الأساسية للمحاسبة



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السالفة الذكر.

ومما سبق يمكن القول أنّ المحاسبة هي علم يهتم بضبط العمليات التي تقوم بها المؤسسة وفق قواعد ومبادئ دقيقة والهدف منها هو معرفة النتائج بالتسلسل التدريجي ونتيجة الدورة وما عليها من ديون وما لها من حقوق حسب المستندات والوثائق الرسمية كدليل إثبات التسجيلات المختلفة.

<sup>1</sup> يوسف جربوع وآخرون، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2002، ص 20.

### الفرع الثاني: أنواع المحاسبة:

هناك عدة فروع للمحاسبة يمكن حصر أهمها فيما يلي:

#### 1- المحاسبة المالية:

تعتبر المحاسبة المالية أقدم فروع المحاسبة، تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تتم في المؤسسة، خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة، وذلك بهدف التوصل في نهاية تلك الفترة إلى نتيجة أعمال المؤسسة وما حققته من ربح أو خسارة،<sup>1</sup> فالمحاسبة المالية توفر المعلومات اللازمة للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات، سواء لمديري المؤسسة الاقتصادية أو للأطراف الخارجية، وهي تقوم على إطار نظري مبني على افتراضات ومبادئ ومعتقدات، ويمثل هذا الإطار المرشد الأساسي لعمل المحاسب، كما أنّ هذه المبادئ تتميز بالمرونة حيث تسمح بالاختيار من بين الأساليب المحاسبية البديلة.<sup>2</sup>

#### 2- محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية):

تفيد محاسبة التكاليف في القيام بعملية التخطيط والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة، فهي تهتم بتحديد تكلفة الإنتاج بغية تحديد الأرباح المتوقعة، والعمل على مراقبة التكاليف للمحافظة على بقائها عند أدنى حد ممكن، وتزويد الإدارة بالمعلومات التي تفيدها في التخطيط للمستقبل، واتخاذ القرارات ذات الأثر الكبير على نجاح المؤسسة كتحديد سعر بيع السلعة وتحديد حجم الإنتاج من كل منتج أو خط إنتاجي.<sup>3</sup>

#### 3- المحاسبة الإدارية:

ترتبط المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف ارتباطا وثيقا، إذ أنّها تقدم البيانات والمعلومات التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات، ورسم السياسات المستقبلية للمؤسسة، ووضع الخطط الملائمة وراقبتها بغية ترشيد القرارات المتخذة،<sup>4</sup> وتتشابه المحاسبة الإدارية مع محاسبة التكاليف في أنّ كلاهما يوفر معلومات للاستخدامات الداخلية دون توفيرها للاستخدام من جانب الأطراف الخارجية، كما أنّ المعلومات غالبا ما تكون مستقبلية حيث يتم الاعتماد على المعلومات الماضية كأساس لتوفير البيانات المستقبلية وفقا للأساليب الرياضية والاحصائية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> حسام الدين الخدّاش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الطبعة 2، الجزء 1، دار المسيرة للنشر، عمان، 1998، ص 18.

<sup>2</sup> محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2004، ص 42.

<sup>3</sup> حسام الدين الخدّاش وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>4</sup> نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 12.

<sup>5</sup> محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 44.



### 4- المحاسبة الحكومية (المحاسبة العمومية):

نجد هذا النوع من المحاسبة في المؤسسات الحكومية والهيئات العامة التي لا تسعى لتحقيق الربح، وإنما تسعى لخدمة المجتمع، فهي تعمل على تزويد إدارة تلك المؤسسات بمعلومات مالية مفيدة تساعد في الرقابة على صرف أموال الدولة، وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها.<sup>1</sup>

### 5- المحاسبة الضريبية:

تهتم بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي، وقد تزايدت أهمية المحاسبة الضريبية في عصرنا الحاضر نظرا لتزايد أهمية ضريبة الدخل كعنصر من عناصر إيرادات الدولة، وذلك ما جعل المجاميع المهنية المحاسبية تولي عناية خاصة نحو وضع القواعد والمعايير المحاسبية الخاصة باحتساب الوعاء الضريبي لمؤسسات المساهمة خصوصا بعد تعاضد دور المؤسسات متعددة الجنسيات.

### 6- مراجعة الحسابات:

يتضمن هذا الفرع من فروع المحاسبة المبادئ العلمية التي تحكم إجراءات فحص السجلات، والدفاتر المحاسبية للتحقق من صحة القوائم المالية الختامية، ومن أن هذه القوائم تمثل بصورة عادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة التي تصدر هذه القوائم، ويقوم بمهمة المراجعة في العادة محاسبون قانونيون خارجيين، بقصد توفير عنصر الاستقلالية والحياد، ويحكم مهنة المراجعة مجموعة من المعايير والإجراءات المقننة التي تصدرها عادة المجاميع المهنية المحاسبية.<sup>2</sup>

### 7- المحاسبة الاجتماعية:

تهتم بقياس البعد الاجتماعي للنشاط الاقتصادي، حيث يترتب عن النشاط الاقتصادي تكاليف اجتماعية في صورة تلوث الهواء والمياه والبيئة بشكل عام، أو منافع اجتماعية نتيجة تنفيذ البرامج الاجتماعية التي تهدف إلى تحسين البيئة أو العناية والاهتمام بشرائح واسعة من المجتمع، وقد ساهمت الجمعيات والمعاهد المهنية في تطوير هذا الفرع من المحاسبة وأصبح ينظر إلى المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات كمسؤولية أساسية، وإلى هدف تحقيق الربح كمسؤولية ثانوية.

### 8- محاسبة الموارد البشرية:

تهتم بالمحاسبة عن الأفراد كمورد من الموارد وتقوم بقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المستفيدة، بجمع المعلومات الإدارية، وتقييم الأداء الخاص بالموارد البشرية وتصنيفها وقياسها وتسجيلها وتجديدها بصفة دورية، وتقديمها للأطراف المختصة، مما يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة للتخطيط وتقييم الأداء.

<sup>1</sup> نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> خالد الخطيب، أصول المحاسبة، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998، ص ص 10-09.

**الفرع الثالث: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى:** ترتبط المحاسبة بفروعها المختلفة بعلاقة وثيقة مع كثير من العلوم، حيث تعتمد عليها في تطوير أسسها وطرقها وأساليبها وبالمقابل فإنها تقدم لتلك العلوم خدمات كبيرة لا غنى عنها، ويمكن توضيح هذه العلاقة كما يلي:

### 1- المحاسبة والاقتصاد:

لقد تأثرت المحاسبة بالعديد من المفاهيم الاقتصادية التي تهتم بقياس الإيرادات والمصروفات، وينظر إلى علم المحاسبة على أنه تخطيط اقتصادي، وذلك لدور المعلومات المحاسبية في وضع الخطط الاقتصادية، فالعلاقة بين المحاسبة والاقتصاد هي علاقة تبادلية، فالمحاسبة تركز على التحليل الرقمي للنشاطات الاقتصادية والعلاقات المتبادلة والمتداخلة فيما بين الوحدات الاقتصادية، ولكي تدار هذه النشاطات وأعمال المؤسسات بكفاءة عالية، يجب الاعتماد على المعلومات المحاسبية لتحديد المسارات الاقتصادية وتوجيهها والرقابة عليها.<sup>1</sup>

### 2- المحاسبة وإدارة الأعمال:

تعتبر المحاسبة مصدر أساسي لتوليد وإنتاج البيانات والمعلومات الاقتصادية، التي تحتاجها الإدارة لمزاولة وظائفها بكفاءة عالية، فمحاسبة التكاليف تقدم تقارير الأداء إلى الإدارة التي تبين النفقات الفعلية لاستخدام الموارد الإنتاجية والانحرافات المعيارية لها، والإدارة تقوم بدراسة تلك الانحرافات وأسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة لإزالة أسباب الانحرافات السلبية، وتوطيد النتائج الإيجابية، والمحاسبة المالية تقوم بتقديم مؤشرات إجمالية، تتعلق بمخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل، وتكلفة المبيعات والربح والمركز المالي، وهذه المؤشرات تساعد الإدارة في تحديد الأهداف والسياسات واتخاذ القرارات والإجراءات المناسبة.<sup>2</sup>

### 3- المحاسبة والقانون:

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة والقانون، وهذه العلاقة تظهر في مجالات عديدة ومختلفة، فالقانون يضع شروطاً محددة تلزم المحاسب بإجراءات معينة عند تصميم النظام المحاسبي، وتنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية، وطريقة عرض البيانات ونشرها، وكيفية توزيع الأرباح والخسائر وتشكيل الاحتياطات المختلفة، وتحدد النصوص القانونية كيفية إنشاء العقد للمؤسسة وقواعد العمل التجاري، وإجراءات الإفلاس والتصفية والاندماج وأعداد البيانات الضريبية، ويزداد تأثير المحاسبة بالتشريعات القانونية كلما ازداد التدخل الحكومي في الشؤون الاقتصادية، وبالمقابل تقدم المحاسبة معلومات هامة خاصة بما يتعلق بتحديد الربح الخاضع

<sup>1</sup> سليمان مصطفى الدلاهمي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2008، ص 15.

<sup>2</sup> خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء 1، دار الثقافة، عمان، 2005، ص 40.

للضريبة والأرباح القابلة للتوزيع، وفي كثير من المنازعات القضائية يحتاج القاضي إلى خبرة المحاسب وإلى المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية كقرائن إثبات من أجل البحث في بعض القضايا.<sup>1</sup>

### 4- المحاسبة والعلوم الرياضية والاحصائية:

تستخدم المحاسبة عددا من الأدوات والأساليب الاحصائية والرياضية، خاصة في مجالات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، فنظرية القيد المزدوج التي تشكل ركنا أساسيا من أركان المحاسبة تنطلق أصلا من المتساوية الرياضية، وقد أصبحت المحاسبة تستخدم الطرق الاحتمالية في القياس المحاسبي من أجل زيادة منفعة البيانات والمعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولم تعد اهتمامات المحاسبة منحصرة في القياس الفعلي للأحداث الاقتصادية، وإنما أصبحت تهتم بقياس الآثار المتوقعة من هذه العمليات في المستقبل، وهذا يقتضي الاستعانة بالأساليب العلمية في التقدير والتحقق والقياس وهي أساليب رياضية.<sup>2</sup>

### 5- المحاسبة والمعلوماتية:

المعلوماتية هي العلم الذي يهتم بدراسة الأساليب الفنية المنظمة لمعالجة البيانات من أجل الحصول على المعلومات، بما في ذلك النظريات والتقنيات التي تتعلق بتخزين، توزيع، واسترجاع المعلومات، لذا تعتبر المحاسبة نظام معلوماتي فرعي، هدفه تحويل البيانات المحاسبية إلى قوائم وتقارير محاسبية، من خلال عمليات التشغيل التي يقوم بها النظام المحاسبي.<sup>3</sup>

وهكذا نرى أنّ المحاسبة بفروعها المختلفة ذات صلة وثيقة بالعديد من العلوم وخاصة العلوم الاجتماعية، وهذه العلاقة هي علاقة تأثر وتأثير ومنفعة متبادلة.

### الفرع الرابع: أهداف ووظائف المحاسبة:

يجب التفريق بين الأهداف والوظائف بالنسبة للمحاسبة، فالهدف هو الغاية التي نرغب في تحقيقها، أما الوظيفة هي مجموعة الأعمال التي يتم القيام بها من أجل تحقيق هذه الغاية، ويمكن تلخيصهما فيما يلي:

<sup>1</sup> محمد يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 40

<sup>2</sup> محمد أحمد نور وشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية - المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية - طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 34.

<sup>3</sup> خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 45.

### 1- أهداف المحاسبة:

- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية، وذلك بالمحافظة على الحقوق وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي؛
- قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة من ربح أو خسارة، وبيان المركز المالي لها؛
- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية للمؤسسة، من خلال العمل على ترشيد الاستهلاك وتخفيض التكاليف ووقت انجاز الأنشطة؛
- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، نتيجة ممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله؛
- تقديم المعلومات للمستخدمين الخارجيين، وتشمل بشكل أساسي القوائم المالية منها: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية... الخ التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المالية في مجال الاستثمار والتمويل والإقراض، وفي مجال الخطط العامة على مستوى القطاع الاقتصادي أو الدولة شكل عام؛
- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق وتقييم الأداء؛<sup>1</sup>
- المحافظة على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تسمح بتقييم الكفاءات والمخاطر الاقتصادية والمالية للمؤسسة.<sup>2</sup>

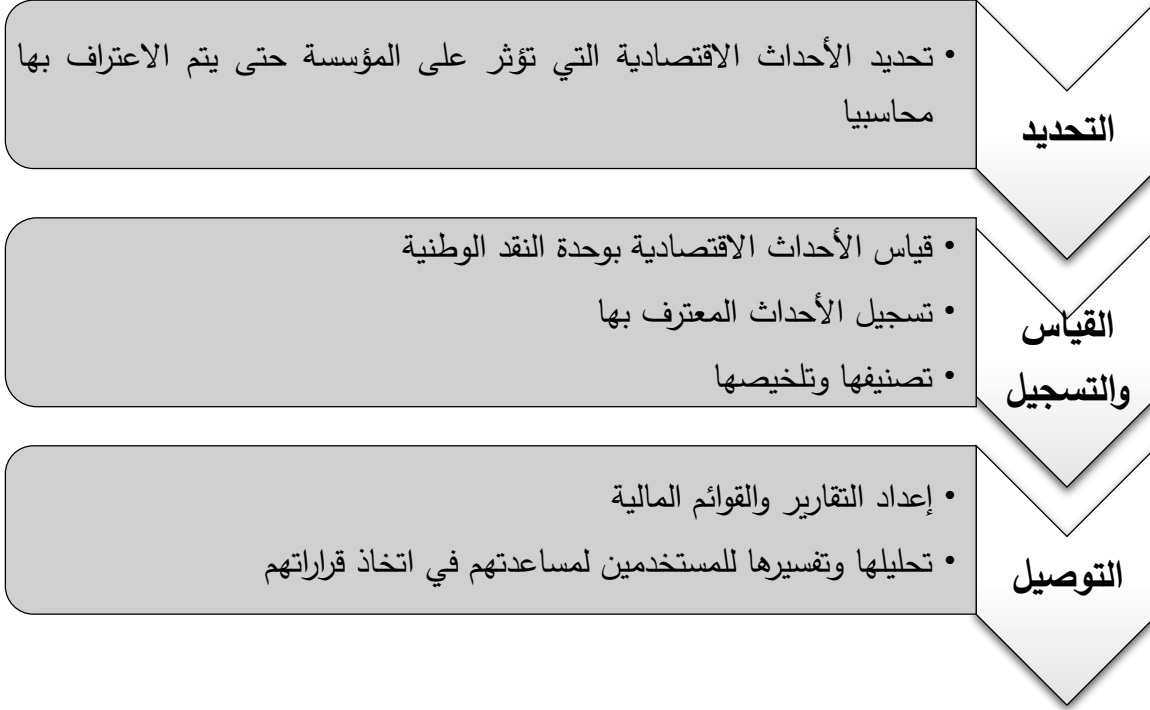
<sup>1</sup> عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق PCN، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 12.

<sup>2</sup> Bernard Ensault, Christon Horreau, Comptabilité financier, 3eme ed, presse universitaire, France, 2001, p 18.

أ- وظائف المحاسبة:

يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): وظائف المحاسبة



المصدر: إعداد الطالبة.

### المطلب الثالث: الركائز الأساسية للمحاسبة

ترتكز المحاسبة على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والإجراءات والسياسات، التي تعالج المشاكل المتعلقة بالعمليات المالية المختلفة التي تحدث داخل المؤسسة الاقتصادية، والتي سوف نتطرق إليها بإيجاز كما يلي:

### الفرع الأول: الفروض المحاسبية:

يمكن تعريف الفرض بأنه "ما يؤخذ على أنه شيء مسلّم به أو يوضح كبدية" ويتحدد أدق الفرض هو الذي يعطي الأساس الأول في التدريب لعملية الاستنتاج،<sup>1</sup> أو هي جمل إخبارية مُسلّم بها لا تتضارب فيما بينها، وهي متطلب ضروري لاشتقاق المبادئ ولا تحتاج إلى برهان ويتعذر إثبات صحتها.<sup>2</sup>

كما تعرف الفروض بأنها عبارة عن أفكار منطقية تتفق وتتسجم مع مجالات استخدام المحاسبة، وهي تعتبر الأساس الذي يشتق منه المبادئ المحاسبية وتساعد على تفسيرها وتطويرها.<sup>3</sup> أي أنّ المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية، ولكن الفروض نفسها لا تحتاج إلى برهان بل يفترض صحتها مسبقاً، فهي إمّا ملائمة أو غير ملائمة لاشتقاق مبادئ محاسبية تراعي الأهداف العامة والبيئة الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والسياسية التي تعمل في إطارها المؤسسة.<sup>4</sup>

ويعتمد الفكر المحاسبي حالياً على أربع فروض محاسبية، والتي تعتبر المرجع الذي تفهم من خلاله التقارير المالية المختلفة، ويمكن عرض هذه الفروض في النقاط التالية:

#### 1- فرض استقلالية الوحدة المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أساس أنّ أية وحدة محاسبية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة بملكيتها عن ملكية المالكين، لذلك فإنّ الإقرار عن ملكيتها يتم بواسطة إعداد القوائم المالية التي لا علاقة لها بالعمليات الشخصية التي يقوم بها المالكين وبصفتهم الشخصية، مما يجعل القوائم المالية التي تقوم الوحدة المحاسبية بإعدادها تختص بالعمليات التي تقوم بها بصفتها الشخصية المستقلة.<sup>5</sup>

#### 2- فرض الاستمرارية:

يفترض المحاسبون دائماً، أنّ الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة، دون أن يكون أجل محدد لذلك،<sup>6</sup> وهذا ما يفسر استخدام التكلفة التاريخية لقياس موارد المؤسسة وأصولها، وكذلك حساب أقساط الإهلاكات، وتصنيف الأصول والالتزامات إلى طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وفي حالة تواجد دلائل

<sup>1</sup> نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة 1، معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1999، ص 36.

<sup>2</sup> نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 18.

<sup>3</sup> محمد يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

<sup>4</sup> رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 34.

<sup>5</sup> وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 57، 58.

<sup>6</sup> هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعقدة وفقاً للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 17.

قوية تشير إلى عدم استمرارية المؤسسة في الأمد القريب، كأن يكون في نية الإدارة تصفية المؤسسة، فذلك يعتبر مبرر على عدم استخدام فرض الاستمرارية.<sup>1</sup>

### 3- فرض وحدة القياس النقدي:

يفترض المحاسبون أنّ النقود وحدة قياس نمطية لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة، وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أنّ ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لا بد أن يكون قابل للقياس النقدي<sup>2</sup>، حيث تشكل العملة الوطنية لأي بلد كالدينار أو الدولار وحدة القياس المميزة والملائمة التي يستخدمها المحاسب باعتباره الشخص القائم بعملية القياس<sup>3</sup>. وبصفة عامة يفترض المحاسبون أنّه يمكن التعبير عن كل المعلومات المفيدة اقتصاديا بمقياس وحدة النقد.

### 4- فرض الدورية:

بموجب هذا الفرض تقسم الحياة المستمرة لنشاط المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية عادة ما تكون سنة واحدة حتى يتسنى للمؤسسة الاقتصادية تقدير الربح والخسارة الناتجة عن عملياتها وإعداد القوائم المالية، وما يتطلبه من إجراء للتسويات الجردية، بالإضافة إلى تطبيق مبدئي المقابلة والاعتراف بالإيرادات والمصروفات.<sup>4</sup>

ومن جانب آخر فإنّ تزايد الحاجة إلى الإفصاح عن البيانات المالية لخدمة أغراض المستثمرين في أسواق المال أدى إلى ظهور التقارير المالية المرحلية والتي تتطلب إعداد بيانات مالية ربع سنوية أو نصف سنوية، تقدم لهيئة الأوراق المالية كشرط من متطلبات إدراجها في البورصة.

### الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة:

تمثل المبادئ المحاسبية أحد عناصر الإطار الفكري للمحاسبة، وهي تعتبر كإطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، أي أنّها تستخدم كأساس لتحديد كيفية إخضاع بنود القوائم المالية لإجراءات القياس والإفصاح، كما تعتبر تعميمات ومرشحات توجيهية عامة، تمّ اشتقاقها من الفروض المحاسبية، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

<sup>1</sup> حيدر محمد علي، مرجع سابق، ص 50.

<sup>2</sup> نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 19.

<sup>3</sup> محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، غير منشورة، 2009، ص 33.

<sup>4</sup> محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية، الطبعة 5، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 44.

### 1- مبدأ التكلفة التاريخية:

التكلفة التاريخية هي التكلفة الفعلية للأصل بتاريخ الشراء، حيث تسجل في المستندات والدفاتر المحاسبية وتبقى ثابتة دون تغيير لغاية بيع الأصل أو إهلاكه، فهذا المبدأ يركز على ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي بمعزل عن الظروف الاقتصادية، وهناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية على ضرورة وأهمية استخدام التكلفة التاريخية أساساً لقياس عناصر القوائم المالية.<sup>1</sup>

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية المبدأ المقبول عموماً والمطبق في الحياة العملية من قبل المحاسبين، إذ تمثل التكلفة التاريخية عادة أفضل قياس محاسبي للسلع والخدمات وباقي أصول المؤسسة. كما تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، حيث تكون الأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقات ومؤيدة بمستندات ووثائق.<sup>2</sup>

### 2- مبدأ الاعتراف بالإيراد:

عبارة عن المبدأ الذي ينظم عملية الاعتراف بالإيراد، فالإيراد لا يتحقق إلا عندما تتم عملية البيع فهناك طرق للاعتراف بالإيراد، هي الاعتراف بالإيراد في حالة البيع النقدي والذي يرتبط بالأساس النقدي، وإيراد يتم الاعتراف به على أساس الاستحقاق.<sup>3</sup> ويشمل شرطين رئيسيين بصورة عامة:

- أن تكون كل العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد قد اكتملت فعلاً؛
- أن تكون واقعة التبادل (التبادل السلعي أو الخدمة) قد تمت بالفعل.

فالإيرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون. وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، فالإكتساب يتضمن أداء المؤسسة لالتزاماتها بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة في الإيرادات.<sup>4</sup>

### 3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

ويقصد بذلك أن يتم مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بالمصاريف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وصولاً لنتائج أعمال الدورة (صافي الدخل) من ربح أو خسارة، ذلك أنّ النفقات لأي

<sup>1</sup> نعيم دهمش وآخرون، مرجع سابق، ص 40.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة 2، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 61.

<sup>3</sup> حسين عبد الجليل آل غزوي، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة المتخصصة، أطروحة دكتوراه تخصص فلسفة المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2011، ص 44.

<sup>4</sup> هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص 34.



فترة مالية معينة في الواقع مسؤولة عن تكوين إيرادات معينة خلال تلك الفترة، وبالتالي فإن نتيجة أعمال المؤسسة عن تلك الفترة تحتسب من خلال مقابلة الإيرادات بالنفقات لتلك الفترة.<sup>1</sup>

### 4- مبدأ الإفصاح:

يقصد بالإفصاح الوضوح وعدم الإبهام في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية، عند إعداد الحسابات والتقارير والقوائم المالية، وقد أصبح هذا المبدأ مهما جدا بعد ظهور مؤسسات الأموال، وتعد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، باعتبار أن عرض البيانات، تبويبها، تفصيلها وتوضيحها، يساعد تلك الأطراف مهما كانت درجة ثقافتها المحاسبية في اتخاذ القرارات<sup>2</sup>، إضافة إلى توفير المراقبة على نشاط المؤسسة من قبل المالكين، وخصوصا في شركات المساهمة، مما استوجب أن تكون البيانات والمعلومات في القوائم المالية واضحة، كافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للاستفادة منها.<sup>3</sup>

### 5- مبدأ الحيطة والحذر:

يكتسي هذا المبدأ أهمية كبرى في الممارسة المحاسبية كونه يعطي ضمانا وأمانا للمعلومة المحاسبية، إذ يقضي هذا المبدأ بالاحتياط والأخذ في الحساب للخسائر التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقا من الإعداد وإمكانية مواجهتها، مع عدم الأخذ في الحساب أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، كتسجيل نواتج مستقبلية سوف تحققها المؤسسة<sup>4</sup>، لذا فإن الإيرادات والمنافع الاقتصادية التي تتحقق يجب ألا تسجل ولا تؤخذ في الحساب، ومن ناحية أخرى فإن الخسائر أو المصروفات المحتملة والمتوقعة يجب أخذها في الاعتبار والاحتياط لها، أي أن المحاسب يجب أن يحتاط لأية خسائر رغم أنها لم تحدث بعد، وألا يعتد بأي أرباح أو إيرادات إلا عند تحققها أو حدوثها فعلا وذلك عند إعداد القوائم المالية في نهاية السنة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص 35.

<sup>2</sup> نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 22.

<sup>3</sup> وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 73.

<sup>4</sup> مسعود صديقي، طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الأساس النظري والممارسة الميدانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 69.

<sup>5</sup> ادريس عبد السلام اشتوي، مبادئ المحاسبة، مركز المناهج التعليمية والبحوث التربوية، ليبيا، 2013، ص ص 11، 12.

### 6- مبدأ الأهمية النسبية:

يقصد به إعطاء درجة أعلى من التركيز والأهمية للقضايا الرئيسية، ودرجة أقل أهمية للأمور الفرعية، وترتبط الأهمية بحجم العنصر ونوعه، ومدى تأثيره على قرارات المستفيدين من البيانات والمعلومة المحاسبية، لكن لا يجب أن يفهم منه إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة، والتضحية بالدقة على حساب الشمول<sup>1</sup>، بل يجب الاهتمام بالبند المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أم كبيرة، وبالتالي فإنّ المحافظة على التوازن سواء على مستوى طرفي التسجيل أو على مستوى القوائم المالية الختامية يحتم على المحاسب تسجيل العمليات رغم صغر أو تقاها قيمتها.<sup>2</sup>

ويقصد مما سبق أن الاهتمام بتوفير الدقة في معالجة وتحليل البيانات والمعلومات المحاسبية يتوقف على مدى أهميتها النسبية على قائمة الدخل (الإيرادات والنفقات) وعلى قائمة المركز المالي (الممتلكات والالتزامات).<sup>3</sup>

### 7- مبدأ استقلالية الفترات:

النتيجة المحققة في كل فترة هي مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ولتحديدها تؤخذ أحداث العمليات الخاصة بها، في حالة وقوع حدث بعد تاريخ إغلاق حسابات الفترة، ويوجد ما يثبت الحالة التي نشأت في هذا التاريخ، يستوجب إدماج هذا الحدث في قوائم الفترة المنتهية، أمّا إذا وقع الحدث بعد تاريخ إغلاق الفترة وليست له علاقة بأصول وخصوم الفترة التي تسبق تاريخ الغلق، لا تجرى أي تسوية، والحدث يشار على طبيعته في الملحق إذا كانت له أهمية تستطيع توجيه قرارات مستعملي القوائم المالية.<sup>4</sup>

### 8- مبدأ تغليب الجوهر المالي على الشكل القانوني:

يقضي هذا المبدأ بتفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني أثناء القيام بالمعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، فالمتعارف عليه أنّ أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة هو ملكية هذه العناصر، إلّا أنّه في بعض الأحيان تقوم المؤسسات بالحصول على عناصر ذمتها (الاستثمارات) عن طريق القرض الإيجاري، وذلك في حالة استغلال المؤسسة لعتاد مرتفع التكلفة (طائرة، قطار) مثلاً، وعليه فإنّ المعالجة

<sup>1</sup> خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> مسعود صديقي، طواهر محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص 74.

<sup>3</sup> إسماعيل أحمد عصر، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، القاهرة، 2009، ص 64.

<sup>4</sup> Bernard Raffournier, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), 2eme éditions, économisa, paris, 2005, p18.

## الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية

المحاسبية المعتمدة هذه الحالة تقضي بتسجيل العناصر التي تمت حيازتها بواسطة قرض الايجار ضمن عناصر الأصول في المؤسسة الحائزة، وتسجيل الديون المقابلة لها ضمن عناصر خصوم الميزانية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> مداني بن بولغيث، مرجع سابق، ص 20.

## المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المعلومة المحاسبية

تعتبر المعلومات المحاسبية كباقي المعلومات موردا اقتصاديا هاما في مجال صنع القرارات الاقتصادية كقرارات الاستثمار، قرارات التمويل، قرارات الإنتاج وغيرها، وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى هذا النوع من المعلومات من تعريف، شروط، أنواع ومختلف الأطراف المستفيدة منها.

### المطلب الأول: المعلومة المحاسبية، أهميتها وأنواعها

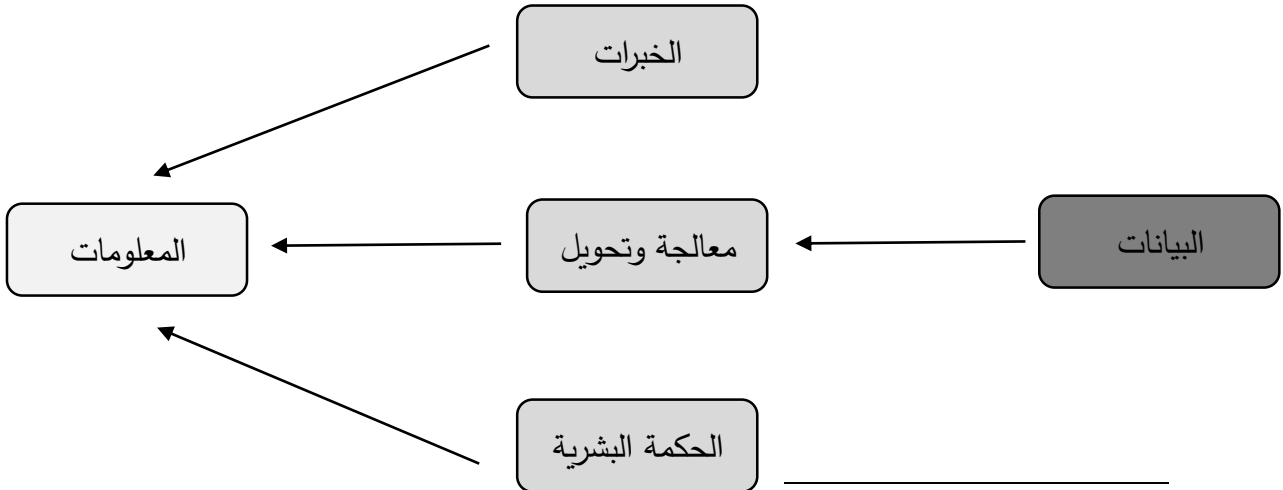
قبل التطرق لتعريف المعلومة المحاسبية يجب أولا التفريق بين مصطلحي المعلومات والبيانات، حيث يختلف مفهوم المصطلحين بالرغم من العلاقة الوثيقة بينهما، ويخط البعض بينهما، ويستخدمها البعض الآخر على أساس أنهما مترادفين لمعنى واحد، حيث يعتبران من المفاهيم المثيرة للجدل.

البيانات هي عبارة عن الأعداد والحروف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الانسان أو الأجهزة لتحويلها إلى نتائج.<sup>1</sup>

أما المعلومات فهي البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا يمكن استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

والشكل الموالي يوضح الفرق بين المعلومات والبيانات

الشكل رقم (1-3): الفرق بين المعلومات والبيانات.



<sup>1</sup> Jean Pierre Briffour, Systeme d'information, industrielle en gestion, Hèmes Science Publications, Paris, 2003, p92.

<sup>2</sup> محمد عجيلة، مصطفى بن النوي، آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي - ارتباطات وسياسات، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، يومي 29، 30 نوفمبر 2011.

### الفرع الأول: تعريف المعلومة المحاسبية:

المعلومة بمفهومها البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل نظام المعلومات المحاسبي، كما أنها تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي ينتظر من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

المعلومة المحاسبية هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها، معالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط، التوجيه والرقابة.<sup>2</sup>

المعلومة المحاسبية هي تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة، والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلًا وتفسيرًا، شرحًا ووصفًا، لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

المعلومة المحاسبية عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملاً يمكن استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات.<sup>4</sup>

تمثل المعلومات المحاسبية مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الأفراد والإدارات المختلفة، وتزداد قيمتها الاقتصادية وفقاً للمنفعة التي تحققها لمستخدميها، ومن هنا فإن وظيفة المعلومات المحاسبية تتمثل في زيادة المعرفة لدى متخذي القرارات لتخفيض حالة عدم التأكد التي يواجهونها في أدائهم لوظائفهم المختلفة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، حسين آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية. الطبعة 1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص 62.

<sup>2</sup> نمر محمد الخطيب وفؤاد صديقي، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية - تجربة الجزائر، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والتجارة، جامعة الجزائر، يومي 29، 30 نوفمبر 2011، ص 02.

<sup>3</sup> المجمع العربي للمحاسبية القانونيين، المحاسبة الأساسية واعداد البيانات المالية، المطابع المركزية، عمان، 2003، ص 153.

<sup>4</sup> أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 32.

<sup>5</sup> قاسم عبد الرزاق محمد، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، الطبعة 1، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 13.

المعلومات المحاسبية هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة، ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى لكي تكون ذات دلالة ومنفعة لمتخذي القرار.<sup>1</sup>

تعتبر المعلومات المحاسبية أحد الأركان الأساسية للنظام المتكامل لاتخاذ القرارات، سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى أي وحدة اقتصادية مشتقة عنها. بل إن من أهم أسباب وجود المحاسبة وتطورها المستمر يتمثل في أنها توفر معلومات تعتبر أساس لاتخاذ القرارات، حيث يقوم المحاسب بتوفير المعلومات المناسبة سواء لمواجهة الإدارة بمستوياتها المختلفة أو لمواجهة احتياجات الأطراف الخارجية لترشيد عملية اتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول أن المعلومات المحاسبية تمثل مجموعة البيانات التي تم جمعها وإعدادها بالطريقة التي جعلتها مفيدة وقابلة للاستخدام بالنسبة للمستخدمين، وهي تمثل مخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة.

### الفرع الثاني: أهمية المعلومة المحاسبية والأطراف المستفيدة منها

#### 1- أهمية المعلومة المحاسبية:

عرف استخدام المعلومات من قبل الإنسان منذ القدم، ولكن لم شهد عصر من العصور مثل هذه الأهمية للمعلومات لدرجة شيوع بعض المفاهيم والمصطلحات التي تميل إلى طبع العصر الحالي بطابع المعلومات، مثل: (عصر المعلومات، ثورة المعلومات، الذكاء الاصطناعي)، حيث أن الذكاء الاصطناعي يتكون من أنظمة الخبرة والهياكل الشبكية، ولقد أصبحت المعلومات أحد عناصر العملية الإنتاجية التي لا يمكن الاستغناء عنها في المنظمات الاقتصادية، ويعيش العالم اليوم عصر المعلومات وأنظمتها، والبحث عن أفضل طريقة لإعدادها واستخدامها وفقاً لمبدأ التكلفة الاقتصادية.<sup>3</sup> وتعد المحاسبة من أهم فروع المعرفة الإنساني التي تهتم بتوليد وإنتاج بيانات ومعلومات ذات خصائص اقتصادية، وتخدم ذوي العلاقة بها أو ذوي المصالح فيها، وخاصة في شأن اتخاذ قرارات منتجة لآثار اقتصادية على موارد الوحدات الاقتصادية

<sup>1</sup> محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 51.

<sup>2</sup> فهيم صالح لوندي، مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 107، عمان، ص 31-28.

<sup>3</sup> أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، ص 35.

والمجتمع،<sup>1</sup> ويعتبر النظام المحاسبي أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية.<sup>2</sup>

وتكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فاعلة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية والتي يمكن بيانها فيما يلي:

- ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في المؤسسات بمختلف أنواعها لأنها تمكن هذه الأخيرة من تحقيق أهدافها بالاستخدام العقلاني للموارد المتاحة.
- إنّ إدارة الوحدات الاقتصادية أصبحت تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات الكمية والمالية المتعلقة بجوانب النشاط المتعددة داخل الوحدة وخارجها حتى تتمكن من القيام بوظيفتها الرئيسية وهي الاستثمار الأمثل لما تحت يدها من موارد مادية وبشرية.<sup>3</sup>
- إنّ الحاجة للمعلومات تظهر في جميع مجالات العمل البشري فهي أساس صناعة المعرفة، كما تعد المعلومات موردا قوميا ومصدرا هاما للقوة السياسية والاقتصادية وأنّ الأفراد الذين يمتلكون المعلومات يكونون أقدر من غيرهم على اتخاذ قراراتهم وتسيير وظائف منشأتهم.<sup>4</sup>
- إنّ ازدياد أهمية المعلومات وحاجة الإدارة إليها على جميع المستويات في العصر الحديث يعود إلى العوامل التالية:<sup>5</sup>
  - يؤدي توافر المعلومات المحاسبية إلى تخفيض درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات مما يساعد على اتخاذ القرار السليم الذي يحقق المنفعة المطلوبة؛
  - تستخدم المعلومات المحاسبية كمدخلات لنماذج تحليل العوامل الأساسية وذلك للتنبؤ بقيمة الأسهم وتكون المعلومات المحاسبية في أشكال مختلفة منها النسب المالية والسلاسل الزمنية؛
  - يساعد توافر المعلومات المحاسبية عن الشركة المصدرة للأوراق المالية المستثمر على اتخاذ قراره بالاستثمار في الأوراق المالية من عدمه وبما يحقق له أهدافه من هذا الاستثمار؛

<sup>1</sup> محمد موسى فرح الله، مرجع سابق، ص 53.

<sup>2</sup> أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>3</sup> سالم منير محمود، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 08.

<sup>4</sup> عبد الحميد أسعد وآخرون، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 1، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1992، ص 79.

<sup>5</sup> جمعة أحمد توفيق، جاب الله رفعت محمد، نظم المعلومات المحاسبية بين النظري والتطبيقي، الطبعة 1، دار الكتاب الجامعي، القاهرة، 1986، ص 10.

- للمعلومة المحاسبية أهمية بالغة للعديد من الجهات المستفيدة منها، فالمعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية كثيرة ومتعددة الأغراض لاحتياجات كل مستفيد حيث تحتاج كل جهة لكمية معينة من هذه المعلومات.
- يحتاج المقرض معلومات تختلف عن المستثمر وكذلك الجهات الرقابية المتمثلة في الهيئات الحكومية كالمسوق المالية، فكل من هذه الجهات لها متطلبات تريد الحصول عليها من القوائم المالية، ولهذا فإن أهمية المعلومات تكمن في مستوى الإفصاح عن هذه البيانات المحاسبية حيث توجد هذه البيانات في القوائم المالية.

### 2- الأطراف المستفيدة من المعلومة المحاسبية:

يعتبر المستثمرون، المقرضون، الموردون، العملاء، الجهات الحكومية وموظفي المؤسسات ممكن لهم ارتباطات حالية أو مستقبلية مع المؤسسة، الفئات الرئيسية التي تستخدم المعلومات المحاسبية، وتشارك هذه الفئات في الهدف من استخدام هذه المعلومات والمتمثل في ترشيد القرارات الاقتصادية، وذلك من خلال الاختيار بين البدائل الممكنة، وبالتالي يجب على نظام المعلومات المحاسبي تقديم معلومات محاسبية تجمع بين احتياجات مستخدميها قدر الإمكان، ويمكن أن نميز بين نوعين من المستخدمين للمعلومات المحاسبية.

#### أ- الأطراف الداخلية:

تتضمن هذه المجموعة كافة الفئات التي تعمل داخل المؤسسة، والتي لها دور في اتخاذ بعض القرارات المصيرية، وبذلك فهم يحتاجون إلى معلومات تفصيلية حول أنشطة المؤسسة. والاستخدامات الداخلية للمعلومة المحاسبية تتعلق بإدارة المؤسسة، وتدخل في نطاق ما يعرف بالمحاسبة الإدارية، وهي استخدامات محددة ومعروفة ولا تثير مشكلة في مجال تحديد الأهداف<sup>1</sup>. وعند تلبية هذه الاحتياجات الداخلية يستطيع المحاسب تصميم وتشغيل نظام معلومات محاسبي في المؤسسة تبعا لاحتياجات كل مستوى إداري.

#### ب- الأطراف الخارجية:<sup>2</sup>

##### - المستثمرون:

من أجل ترشيد قراراتهم الاستثمارية من حيازة أو بيع حق من حقوق الملكية في المؤسسة، وكذا ترشيد القرارات الاقتصادية.

##### - الموردون:

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة 1، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 157.

<sup>2</sup> بدر الزمان خمقاني، فعالية النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية عالية الجودة في البيئة الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، غير منشورة، 2012، ص 66-68.



## الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية

يستخدم الموردون المعلومات المحاسبية من أجل معرفة مصير أموالهم وتحديد فيما إذا كانوا سيحصلون عليها في آجالها المحددة، وذلك من خلال اللجوء إلى التقارير المحاسبية للمؤسسة ومن ثم تحليل وضعيتها المالية.

### - العملاء:

يحتاج العملاء المعلومات المحاسبية للمؤسسات التي تربطهم بها صفقات، خصوصا الطويلة المدى، وهذا بهدف دراسة مدى إمكانية استمرار هذه المؤسسات في نشاطها، وبالتالي بقائها كمصدر من مصادر احتياجاتهم سواء للمواد أو الخدمات.

### - المقرضون:

اهتمامهم بالمعلومة المحاسبية من أجل معرفة مصير قروضهم والفوائد المترتبة عنها إذا ما كانوا سيحصلون عليها في الوقت المحدد.

### - المحللون الماليون:

يحتاج المحللون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل مختلف الوضعيات المالية للمؤسسات، وبالتالي تقديم مختلف النصائح والارشادات والاستشارات إلى مختلف الأطراف التي وكلت لهم مهمة التحليل.

### - الحكومة ووكلائها:

تهتم الحكومات ووكلائها بأنشطة المؤسسات وبالتالي المعلومات المحاسبية بهدف تحقيق توزيع عادل للموارد، وتحديد السياسات الضريبية.

### - الجمهور:

يهتم البعض من الجمهور بالوضعيات المالية للمؤسسات بهدف معرفة اتجاه نموها وفرص توفيرها لمناصب الشغل، وبذلك يلجؤون إلى تحليل الوضعيات المالية لها.

### الفرع الثالث: أنواع المعلومة المحاسبية:

تتحدد أنواع المعلومات المحاسبية حسب الجهة المستفيدة منها، فالمعلومة المحاسبية التي تحتاجها الإدارة المالية تختلف عن المعلومة التي تحتاجها إدارة المخازن أو إدارة الإنتاج ولكل من هذه الإدارات حاجتها للمعلومات المحاسبية، وعلى سبيل المثال الإدارة المالية تحتاج المعلومات المحاسبية لمساعدتها في عملية التخطيط، الرقابة، التنظيم، التوجيه واتخاذ القرارات.

كما أشارت معايير المحاسبة الدولية وبالتحديد في المعيار رقم 01 عرض القوائم المالية إلى أنّ المستخدمين وحاجتهم من المعلومات يشمل مستخدمي البيانات المالية، واستخدامها لتلبية بعض احتياجاتهم من معلومات.<sup>1</sup>

يختلف تصنيف المعلومات المحاسبية وتبويبها تبعاً لاعتبارات عديدة، ووفقاً لمعايير مختلفة نذكر منها:

### 1- حسب معيار الإفصاح:

حسب هذا المعيار تصنف المعلومة المحاسبية إلى نوعين هما:

#### أ- معلومات محاسبية إجبارية:

هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها والإفصاح عنها قانوناً من طرف المؤسسة الاقتصادية وتتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة في الدفاتر الإجبارية كدفتر اليومية والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية المطلوب إعدادها.<sup>2</sup>

وهناك أيضاً معلومات محاسبية إجبارية تستلزمها طبيعة العمل في الوحدات الاقتصادية في مجال الأعمال، مثل المعلومات المحاسبية عن الأجور والمرتبات، العملاء والموردين.<sup>3</sup>

#### ب- معلومات محاسبية اختيارية:

هي تلك المعلومات غير الإلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة للمساهمين، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية، (تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل)، الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.<sup>4</sup>

### 2- حسب معيار الغرض من الاستخدام:

حسب هذا المعيار تصنف المعلومة المحاسبية إلى ثلاثة أنواع هي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، حسين آل غزوي، مرجع سابق، ص 75.

<sup>2</sup> علي حامدي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - حالة مطاحن الأوراس باتنة-، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، غير منشورة، 2011، ص 91.

<sup>3</sup> قاسم عبد الرزاق محمد، مرجع سابق ص 22.

<sup>4</sup> علي حامدي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

<sup>5</sup> زياد السقا وقاسم الحبيتي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2003، ص 33.

### أ- معلومات مالية:

هي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية، لتحديد وقياس نتيجة النشاط من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية، ومدى الوفاء بالتزاماتها. ويلاحظ أنّ هذه المعلومات تهتم بتسجيل التكاليف والإيرادات بعد حدوثها، وبما يعني أنّها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الاقتصادية كما وقعت، كما أنّها تركز على الاستخدام الخارجي بصورة أكبر.

### ب- معلومات عن التخطيط والرقابة:

وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، حيث تبرز الموازنات التخطيطية الوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء. أما التكاليف المعيارية فتهم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط لتسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى.

### ج- معلومات لحل المشكلات:

وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة)، وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية، وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل.

### 3- من حيث الدلالة:

حسب هذا المعيار يمكن تبويب أنواع المعلومة المحاسبية كما يلي:<sup>1</sup>

### أ- معلومات تاريخية:

وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية وقائمة الدخل)، وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المؤسسة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمؤسسة وكذلك تستخدم لأغراض ضريبية وغيرها.

<sup>1</sup> أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، ص 42.

### ب- معلومات حالية:

وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمؤسسة وتتوفر فيها المميزات التالية:

- تتعلق بالنشاط الجاري فقط؛
- يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة؛
- يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب؛
- ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.

### ج- معلومات مستقبلية:

وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار أفضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات معيارا وأساسا للحكم على الأداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

### 4- من حيث المصدر:

تقسم إلى معلومات داخلية وخارجية:<sup>1</sup>

#### أ- معلومات داخلية:

تعبر عن أحداث ووقائع تمت داخل المؤسسة ويتم الحصول عليها من الأفراد والأقسام الداخلية، وتتمثل هذه المعلومات في التقارير والكشوفات اليومية والموازنات التخطيطية وتقارير الداء وكل ما يتعلق بالعمليات الاعتيادية للمؤسسة.

#### ب- معلومات خارجية:

هي معلومات يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، كالعلاء والموردين، الجهات الحكومية وبيرها، وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق، وتحتوي على مؤشرات تنبؤية تمكن مستخدميها من اتخاذ الاحتياطات اللازمة والتخطيط لمواجهة الأحداث قبل وقوعها، وغالبا ما تكون هذه المعلومات على شكل نشرات إحصائية تفسر الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للبيئة المحيطة.

<sup>1</sup> سمير الصبان وإسماعيل جمعة، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1997، ص ص 7، 8.

5- حسب قابلية القياس:

تقسم إلى:<sup>1</sup>

أ- معلومات كمية:

تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدة النقدية أو بوحدات قياس أخرى، والتي تكون معبرة عن أحداث الماضي، الحاضر والمستقبل، كقيمة المبيعات المحققة، عدد الوحدات المنتجة، السيولة الموجودة في الصندوق، الإيرادات المتوقعة من استثمار معين.

ب- معلومات وصفية:

هي تلك المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية، والتي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية، كنوع المادة، نوع وأهمية المنتج، آراء وانطباعات المستهلكين لمنتجات المؤسسة.

المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

ظهرت ملامح التحول من الاهتمام بالمبادئ إلى التركيز على منفعة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين في عام 1966م من قبل (AAA) حيث أقرت صفات لتقييم مدى جودة أو منفعة المعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية:

مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله، أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، كما أن جودة الخدمة تعني وملاءمتها للغرض الذي تعد من أجلهن وبذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب الزبون، ومن حيث إشباعها لحاجته في حدود المقابل الذي يتحمله. كما أشار البعض بأن مفهوم الجودة قد تطور عبر الزمن، فقد كان ينظر إليها البعض على أنها الكمال، ولكن يعاب على هذا المفهوم أنه محدود الفائدة، وقد نظر إليها البعض الآخر على أنها شيء غير ملموس ومعنوي، لكن يعاب على ذلك أنه مفهوم غامض وغير واقعي، في حين نظر إليها آخرون على أنها درجة الملائمة للاستخدام.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> علي حامدي، مرجع سابق، ص 93.

<sup>2</sup> محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 1، 2007، ص 22.

يتضح مما سبق أنّ مفهوم الجودة مرّن ويتطور مع تطور العصور والأزمنة ويستجيب لمختلف المتغيرات ويتلاءم مع مجالات الاستخدام المختلفة، كما أنه يمكن أن يتضمن الكثير من المتغيرات التي تحقق الهدف من استخدامه

ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.<sup>1</sup>

وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحقّقه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتظليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.<sup>2</sup>

إنّ المعلومات المحاسبية النابعة عن النظام المحاسبي يجب ان تتمتع بجودة عالية وفقاً للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كي يستطيع أصحاب المصالح اعتمادها لأجل اتخاذ القرارات المختلفة وفقاً لحاجة كل منهم.

كما أنّ المعلومات المحاسبية تعدّ عنصراً هاماً من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسات، لذلك تعت المؤسسات إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسات، وذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة والدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية:

يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 74.

<sup>2</sup> ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، غير منشورة، ص 54.

<sup>3</sup> أحمد عبد الرحمن المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد 2، جامعة مؤتة، الأردن، 2007، ص 254.

<sup>4</sup> محمد أحمد إبراهيم، مرجع سابق، ص 23.

**1- معايير قانونية:**

تتضمن الالتزام بالقوانين المنتظمة والالتزام باللوائح المنظمة.

**2- معايير رقابية:**

تشمل:

- دور المراجعين؛
- دور لجان المراجعة؛
- دور المساهمين؛
- دور الأطراف ذات العلاقة؛
- دور الأجهزة الرقابية.

**3- معايير مهنية:**

وتتضمن معايير المحاسبة ومعايير المراجعة.

**4- معايير فنية:**

تشمل الملاءمة، الثقة وما تشمل عليه من خصائص فرعية.

كما توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي:<sup>1</sup>

**أ- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:**

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي، الحاضر والمستقبل، ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

**ب- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:**

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها.

<sup>1</sup> مؤيد الفضل، عبد النصر نور، المحاسبة الإدارية، الطبعة 1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 306.

### ج- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فاعلية المعلومات هي مقياس الجودة.

### د- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

### هـ- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب ان تزيد من قيمة المعلومات.

### الفرع الثالث: عناصر جودة المعلومات المحاسبية:

لا شك أن المعلومات المحاسبية يكون من شأنها زيادة معرفة متخذ القرار وتنويره وترشيده عند اتخاذه لقرار ما، فضلا عن تخفيض درجة عدم التأكد والمخاطر المترتبة على ذلك، لذلك لا بد من تحديد خصائص للمعلومات المحاسبية، ويؤدي ذلك إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

هناك عدة خصائص تميز المعلومات المحاسبية والتي يمكن على ضوءها التمييز بين المعلومات الأكثر منفعة والمعلومات الأقل منفعة لأغراض اتخاذ القرارات، كما أن هناك جملة من القيود التي يجب أن تجتازها المعلومة المحاسبية حتى يمكنها أن تتضمن كافة الخصائص الضرورية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سليمة نشتن، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، رسالة ماجستير في التسيير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، غير منشورة، 2005، ص 65.



### 1- الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:

تعتبر خاصيتي الثقة والملائمة من المواصفات الرئيسية بالنسبة للمعلومات المحاسبية لتكون مفيدة وهذه المواصفات تميز المعلومات المفيدة عن المعلومات الأقل منفعة.

أ- الملاءمة:

ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية، الحاضرة والمستقبلية، وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية<sup>1</sup>، وتحتوي على ثلاث خصائص فرعية وهي:<sup>2</sup>

#### - القيمة التنبؤية:

قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة أو بقوتها الارادية؛

#### - قيمة التغذية العكسية:

أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة؛

#### - التوقيت المناسب:

أي ربط مدى ملائمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت ايصالها له، لأن توصيلها في الوقت غير المناسب يفقدها الفائدة المرجوة منها.

### ب- الموثوقية:<sup>3</sup>

يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية إذا وجد أنها تعكس الظروف الاقتصادية والأحداث التي تعبر عنها، وتتوافر خاصية الموثوقية عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز، ومعرضة بأمانة وأن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقيق، ولكي تكتسب المعلومات المحاسبية الثقة يجب توفر هذه الصفات: الأمانة، التعبير، الحيادية، القابلية للتحقيق والكمال.

<sup>1</sup> Ali Tazdait, Maitrise du système comptable financier, 1<sup>er</sup> ed ACG, Alger, 2009, P23.

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، الطبعة 2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 344.

<sup>3</sup> محمود عبد ربه، طريقك إلى البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 138.

### 2- الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية:

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي:

#### أ- القابلية للمقارنة:

من البديهي أن استخدام أساليب محاسبية مختلفة يجعل القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية غير قابلة للمقارنة، فالمعلومات المحاسبية الخاصة بمؤسسة معينة تكون مفيدة إذا أمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بالمؤسسات الأخرى، فاختلاف الأساليب يعطي نتائج متباينة عن نفس الحقائق الاقتصادية وهذا يؤدي إلى نتائج مضللة وسوء الفهم حول تخصيص الموارد الاقتصادية فضلا عن ذلك فإن استخدام قواعد وأساليب محاسبية موحدة يهيئ الفرصة للتعرف على أوجه الشبه والاختلاف في الظروف المحيطة بكل مؤسسة، فالتشابه والاختلاف لن يكون له معنى إذا كانت أساليب وأسس القياس متباينة.<sup>1</sup>

#### ب- الثبات:<sup>2</sup>

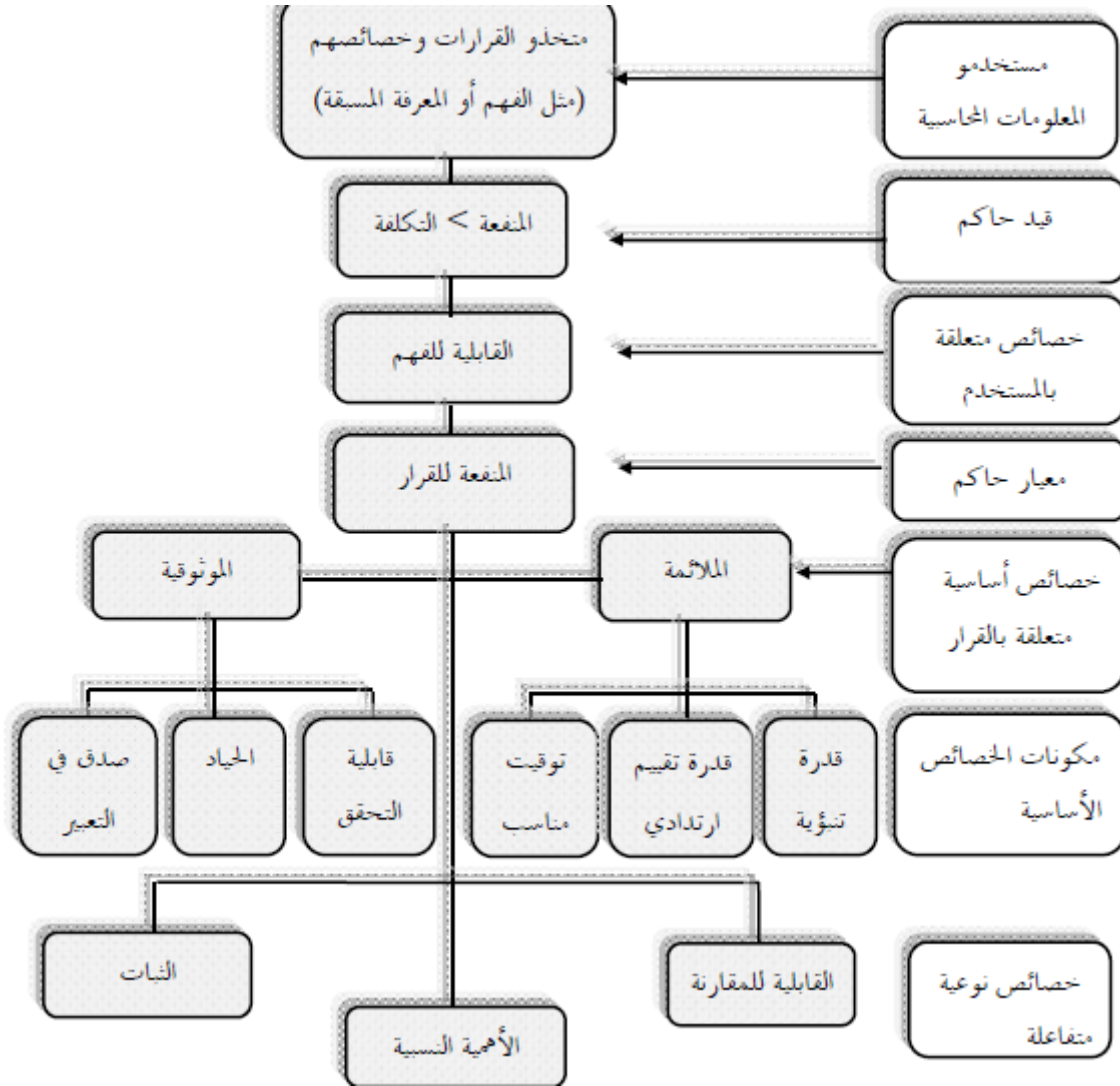
يقصد به الثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى داخل المؤسسة، وهذا بدوره يحقق إمكانية المقارنة بين نتائج المؤسسة على مر الزمن ويحول دون ظهور تغييرات تنتج عن تغير الأساليب والقواعد المحاسبية، ولا يعني الثبات عدم تغيير الطرق المحاسبية، فالمتغيرات البيئية قد تفرض على المؤسسة تغيير بعض الأساليب والقواعد المحاسبية التي تستخدمها مما يؤدي إلى توفير معلومات أفضل لأغراض اتخاذ القرارات، ولكن مع ضرورة الإفصاح عن أي تغيير وبيان أثره على الدخل في الفترة المحاسبية التي تم فيها هذا التغيير.

يمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باختصار من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، تصميم وإدارة النظام المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000، ص 44.

<sup>2</sup> سليمة نشنش، مرجع سابق، ص 71.

الشكل رقم (1-4): الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية.



المصدر: رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري-التطبيقات العملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة 2، 2009، ص 68.

## المبحث الثالث: نظام المعلومات المحاسبي كمنتج للمعلومة المحاسبية

تعتبر نظم المعلومات المحاسبية عاملاً رئيسياً في نجاح المؤسسات، حيث تقوم بتزويد المستخدمين من المعلومات المحاسبية بالمعلومات المفيدة، والتي تساعدهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات بما يخدم أهداف المؤسسة الاقتصادية، وقد شهدت نظم المعلومات المحاسبية تطورات مذهلة أدت إلى زيادة جودة مخرجاتها.

### المطلب الأول: عموميات حول نظام المعلومات المحاسبي

#### الفرع الأول: تعريف نظام المعلومات المحاسبي:

النظام هو مجموعة من الإجراءات المترابطة والمتفاعلة فيما بينها لأداء أنشطة لتحقيق أهداف محددة.

يتكون النظام بصفة عامة من عدة عناصر مرتبطة ببعضها البعض وذلك لتأدية وظيفة معينة أو عدة وظائف، وبغض النظر إن كان ذلك النظام محوسباً أم لا، فدوماً تحكمه سياسات وإجراءات يتم اتباعها بشكل روتيني، كما تتم مراقبة تلك الإجراءات من قبل المسؤول عن النظام للتأكد من عدم وجود أي اختراقات للسياسات الموضوعة.<sup>1</sup>

ويعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية، ويعرف نظام المعلومات على أنه مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم.<sup>2</sup>

أما نظام المعلومات المحاسبي فهو ذلك الأسلوب المنظم، أو مجموعة الإجراءات المنظمة التي يتبعها المحاسب في تسجيل وتبويب عمليات المؤسسة المالية، من واقع المستندات المؤيدة لها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، لغرض بيان نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة والوقوف على حقيقة مركزها المالي في نهاية فترة مالية معينة بالإضافة إلى أن نظام المعلومات المحاسبي وسيلة لتحقيق إجراءات الرقابة على

<sup>1</sup> أيمن الشنطي وآخرون، مقدمة في تحليل وتصميم نظم المعلومات، الطبعة 1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص 11.

<sup>2</sup> زوييدة محسن، محمد بن قرينة، نظام المعلومات لتسيير المياه كأداة للتسيير وتنمية الحوض الهيدروغرافي للصحراء كمنظومة متكاملة، مجلة الباحث، العدد 14، جامعة ورقلة، 2014، ص 117.

## الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية

كافة عناصر الإنفاق والإيراد وأصول وخصوم المؤسسة، وتوفير المعلومات الضرورية للإدارة لترشيد قراراتها الخاصة باستغلال الموارد المتاحة والرقابة عليها.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا نظام المعلومات المحاسبي على أنه مجموعة من العناصر المادية والمعنوية المستخدمة في تنفيذ العمل المحاسبي وتنظيم وإنجاز الدورة المحاسبية، فنظام المعلومات المحاسبي يتمثل في مجموعة الأعمال والإجراءات والترتيبات التي يتم عن طريقها تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وتفسير البيانات المتعلقة بالمعاملات الاقتصادية ذات الصلة المالية والتي تقيم عليها المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.<sup>2</sup>

كما يمكن تعريفه على أنه جزء من نظام المعلومات الإداري ويقصر دوره على قياس المعلومات المحاسبية التاريخية بغرض إعداد التقارير للأطراف الخارجية.<sup>3</sup>

وعلى العموم يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى تقديم معلومات محاسبية تنتم بالموضوعية إلى مستخدميها سواء من داخل المؤسسة وخارجها.

وفي هذا المجال يمكن تمييز بين ثلاثة أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي هي:<sup>4</sup>

### 1- مدخلات النظام:

مدخلات النظام هي البيانات التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المؤسسة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على وسائط هي المستندات.

### 2- وسائل المعالجة:

تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات محكومة بقواعد ومبادئ علمية معينة وهذه الإجراءات

هي:

- التسجيل؛

- التبويب؛

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، حسين آل غزوي، مرجع سابق، ص 72.

<sup>2</sup> بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص 10.

<sup>3</sup> عيادي عبد القادر، دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، غير منشورة، 2008، ص 12.

<sup>4</sup> حمزة رملي فياض، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، الأبيادي للنشر والتوزيع، السودان، 2011، ص 65.

## الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية

- التلخيص؛
- تحليل النتائج؛
- التقرير عنها.

ويتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية.

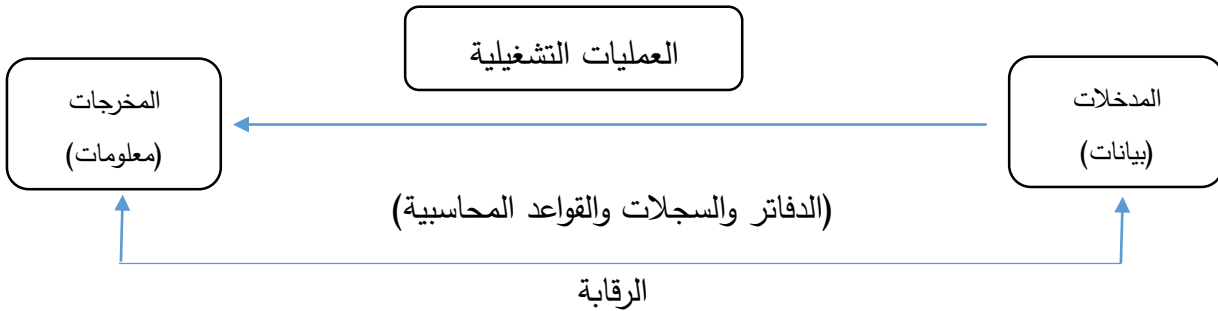
### 3- مخرجات النظام:

وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات من خلال البيانات التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة، وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير، وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- معلومات عن نتيجة نشاط المؤسسة (من ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر، أو ما يسمى بقائمة الدخل.
- معلومات عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية.
- معلومات عن التغييرات التي تحدث في المركز المالي التي يمكن أن تتخذ في صورتها الحديثة شكل قائمة للتدفق النقدي.

ويمكن توضيح عناصر نظام المعلومات المحاسبي على النحو التالي:

الشكل رقم (1-5): المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: ثامر صبري، عجيب مصطفى، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي

الإلكتروني، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 45، 2010.

### الفرع الثاني: خصائص نظام المعلومات المحاسبي:

لنظام المعلومات المحاسبي جملة من الخصائص ينفرد بها وتميزه عن غيره من نظم المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، والمتمثلة في:

#### 1- الملاءمة:

تشير هذه الخاصية إلى مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية لطلب المستخدم، والحكم عليها بالملاءمة من عدمها، ومدى تأثيرها على سلوك المستخدمين.

#### 2- المرونة:

يجب أن يتسم نظام المعلومات المحاسبي بالمرونة لتتزايد مقدرته على التكيف مع التغيرات التي قد تحدث في احتياجات مستخدميه أو الأهداف المرجوة منه، لأن هؤلاء المستخدمين يعملون في بيئة داخلية أو خارجية متغيرة ومتقلبة باستمرار.

#### 3- المصدقية:

أن تكون خالية من الأخطاء والتحيز وتتطوي بصدق على الخصائص والسمات المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه، وتكون المعلومات ذات مصداقية إذا توفرت فيها خاصيتي الحيد والدقة.<sup>1</sup>

#### 4- اقتصادية التشغيل:

أي ضرورة أن تكون منافع وعوائد نظام المعلومات المحاسبي أكبر من تكلفة تشغيله.

#### 5- بساطة الهيكل:

كلما زادت بساطة نظام المعلومات المحاسبي، زادت منفعه وعوائده، بحيث تزداد قدرة المحاسبين على فهمه واستيعابه، والتعامل معه والاستفادة منه، وبالتالي كلما كان النظام بسيطاً زادت فعاليته في تحقيق الأهداف المرجوة منه.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الطيب الوافي، جدوى أتمتة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، المركز الجامعي باتنة، غير منشورة، 2004، ص 66.

<sup>2</sup> هشام أحمد عطية، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 22.

## الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية

كما يمكن إضافة بعض المميزات التي يتميز بها نظام المعلومات المحاسبي:

- يجب أن يؤمن التنظيم المحاسبي سهولة التأكد من صحة المعطيات المحاسبية واتباع طرق سهلة وسليمة في معالجتها؛
- يتصف نظام المعلومات بالشمولية حيث يمتد إلى كل الأنشطة داخل المؤسسة، فلا يمكن تصور أي نشاط داخل المؤسسة لا يمس نظام المعلومات المحاسبي بطريقة أو بأخرى باعتبار أن كل حركات هذه الأنشطة لها أثر مالي؛<sup>1</sup>
- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛<sup>2</sup>
- أن تزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية في الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة؛
- أن تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية.<sup>3</sup>
- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطوره ليتلاءم مع المتغيرات الطارئة على المؤسسة؛
- السرعة ويقصد بها قدرة النظام على تقديم المعلومات للجهات المستفيدة في الوقت المناسب حتى تكون مفيدة ومؤثرة في اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب.<sup>4</sup>

### الفرع الثالث: محتويات نظام المعلومات المحاسبي:

لابد لأي نظام محاسبي لأي مؤسسة اقتصادية أن يحتوي على عناصر تتمثل إجمالاً فيما يلي:

#### 01- المصطلحات المحاسبية:

هناك مصطلحات محاسبية عديدة وهمة جداً، والتي لابد أن يحوزها النظام المحاسبي وأن يعمل

وفقاً لها، وتتمثل في:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع ص 33.

<sup>2</sup> محمد حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة 1، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص 58.

<sup>3</sup> حسام أبو خضرة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2008، ص 15.

<sup>4</sup> محمد حفناوي، مرجع سابق، ص 59.

<sup>5</sup> Donald E et al, Intermediate Accounting, Tenth edition, 2001, P 68.



- الحدث:

يقصد به الأحداث المحاسبية سواء كانت داخلية أم خارجية؛

- العملية:

وهي تسجيل الأحداث التي تمت بين طرفين؛

- الحسابات:

حيث أنّ حسابات الأصول والخصوم (الصف 1، 2، 3، 4، 5 حسب ن م م) تظهر في ميزانية المؤسسة، بينما حسابات التسيير (الصف 6 و 7) تظهر في جدول حساب النتائج؛

- دفتر اليومية:

حيث يتم بها الحدث المحاسبية التي تمت؛

- الترحيل:

عملية ترحيل الأحداث المسجلة بدفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ؛

- دفتر الأستاذ:

يحتوي على جميع العمليات في شكل حسابات وبشكل تفصيلي؛

- ميزان لمراجعة:

عبارة عن أرصدة الحسابات المأخوذة من دفتر الأستاذ، وبعد القيام بعمليات التسوية وجرد الحسابات يصبح ميزان المراجعة بعد الجرد؛

- قيود التسوية:

هي القيود التي تكون في نهاية السنة المالية لتسوية الحسابات وفق المبادئ والمعايير المحاسبية من أجل تحمل كل فترة محاسبية بنصيبها من المعارف التي تخصها، والاعتراف بالإيرادات المكتسبة والتي تخص نفس الفترة؛

- القوائم المالية:

هي القوائم التي تمثل مخرجات النظام، وتتكون من الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق؛

02- المدين والدائن:

جميع الحسابات في النظام المحاسبي مبنية على مفهوم المدين والدائن، أي أنّ لكل حساب طرفين فقط، ويجب تطابقهما في كل قيد وفي جميع الأحوال. ويمكن إدراج الحسابات في النظام المحاسبي كما يلي:<sup>1</sup>

- حسابات الأصول:

تكون دوما مدينة الرصيد ويزداد ذلك الرصيد بالإدخالات المدينة ويتناقص بالإدخالات الدائنة؛

- حسابات الخصوم:

تكون دوما دائنة الرصيد، يتردد ذلك الرصيد بالإدخالات الدائنة ويتناقص بالإدخالات المدينة؛

- حسابات الأموال الخاصة:

تكون دائنة الرصيد، يتردد بالإدخالات الدائنة، ويتناقص بالإدخالات المدينة؛

- حسابات الإيرادات:

تكون دائنة الرصيد، يتردد بالإدخالات الدائنة، ويتناقص بالإدخالات المدينة؛

- حسابات المصاريف:

تكون دوما مدينة الرصيد ويزداد ذلك الرصيد بالإدخالات المدينة ويتناقص بالإدخالات الدائنة؛

03- المعادلة الأساسية أو ما يعرف بالقيد المزدوج:

الطرف المدين يجب أن يقابله إدخال طرف دائن مساو له بالكَمّ والعكس صحيح، وهذا المفهوم يقود للمعادلة الأساسية:

<sup>1</sup> نفس المرجع ص 71.

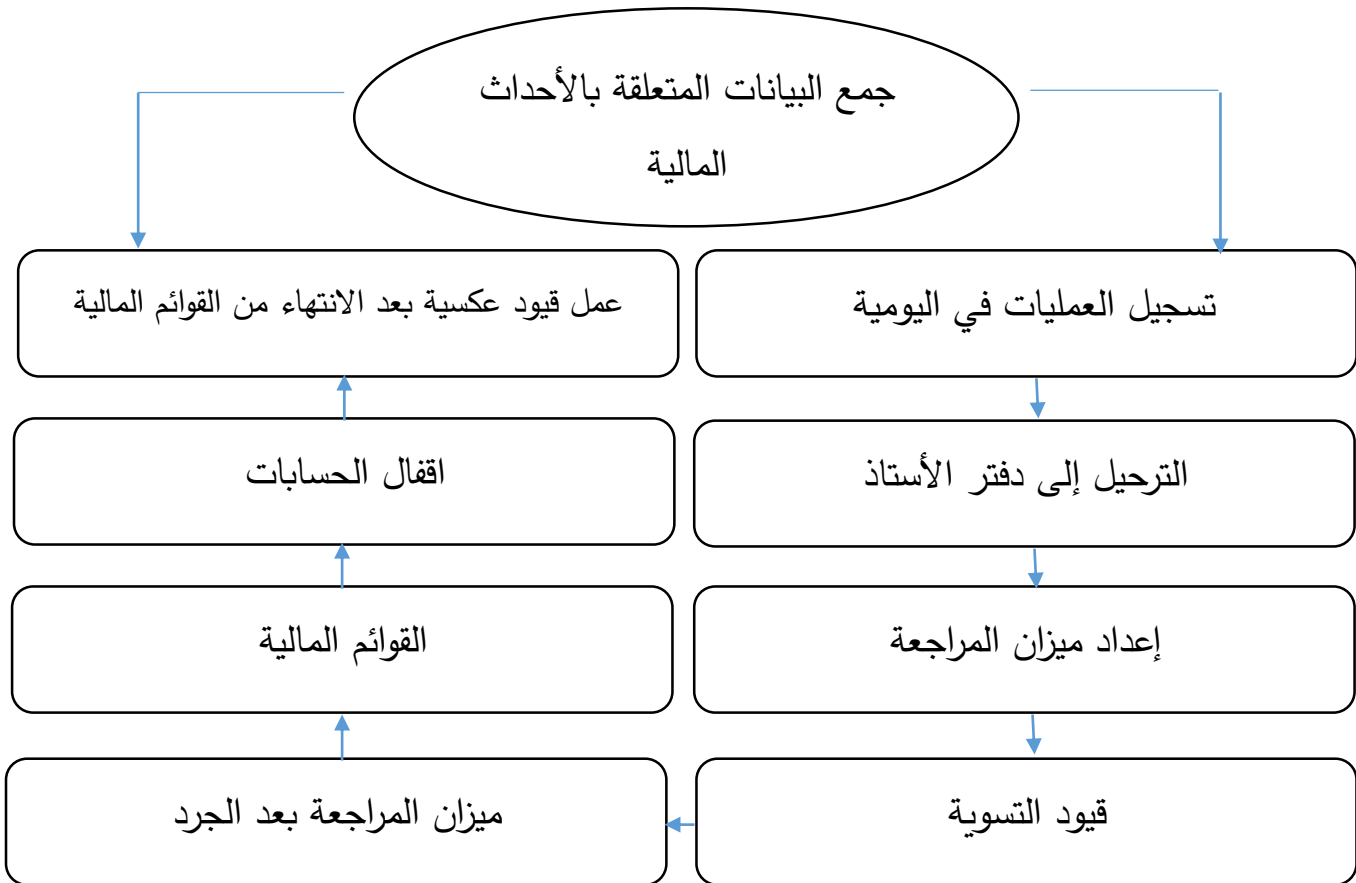
الأصول = الخصوم + رؤوس الأموال

04- هيكل القوائم المالية وفق الأصول الخاصة:

يتم إظهار رأس المال والنتائج المخصصة في الجزء المخصص للأموال الخاصة في ميزانية المؤسسة، كما يتم إظهار المصاريف والإيرادات في حساب النتائج، وفي نهاية الفترة المالية، يتم تحويل ناتج مقابلة كل من الإيرادات والمصاريف إلى النتائج المخصصة، ومن ثم فإن أي اختلاف في البنود المذكورة سابقاً سيؤثر على الأموال الخاصة.

يمكن تلخيص محتويات النظام المعلومات المحاسبي من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-6) محتويات نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق ذكره.

### الفرع الرابع: مستخدمو نظام المعلومات المحاسبي:

يمكن تقسيم مستخدمو نظام المعلومات المحاسبية إلى قسمين هما:<sup>1</sup>

#### 1- مستخدمون خارجيون:

أي يقع عملهم واهتمامهم خارج المؤسسة، وهذا النوع يضم ملاك المؤسسة (كالمساهمين والشركاء)، والمقرضون (مثل الموردون، البنوك وأصحاب السندات)، والأسواق التي تبيع فيها المؤسسة سلعتها أو خدماتها والتي تشتري منها عوامل انتاجها (أسواق المواد الخام) والهيئات الرقابية مثل مجلس المحاسبة، والمؤسسات التي تنتمي إليها المؤسسة (مثل المؤسسات العالمية، الحرفية، المنظمات الاجتماعية، السياسية والاقتصادية على اختلاف أنواعها).

#### 2- مستخدمون داخليون:

وهم الذين يقع عملهم واهتمامهم الرئيسي داخل المؤسسة، أي هم الأعضاء المديرون والمنفذون في المؤسسة.

وعليه يمكن تحديد الجهات المستفيدة من نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة في:<sup>2</sup>

#### - ملاك المؤسسة:

حيث يوفر لهم المعلومات الضرورية على الوضعية الحالية من خلال تمكينهم من معرفة أصول المؤسسة والأرباح الحالية والمستقبلية وكذا التعرف على الديون والالتزامات التي يجب على الوحدة المحاسبية الوفاء بها، الاحتياطات المكونة، وباختصار يعطي هذا النظام نظرة شاملة على الوضعية المالية للمؤسسة التي تساعد في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> محمد عادل مخلوفي، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة، غير منشورة، جامعة بومرداس، 2015، ص ص، 84، 85.

<sup>2</sup> قاسم عبد الرزاق محمد، مرجع سابق، ص 175.

### - حملة السندات:

يتقاضى حملة السندات دخولا ثابتة تتمثل في الفوائد، لذلك يهتمون بمعرفة مقدار أرباح المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات في المدى القصير، ونظام المعلومات المحاسبي يوفر لهم المعلومات اللازمة لذلك.

### - الدائنون والبنوك:

وهم الأشخاص المعنويون والطبيعيون الذين يمولون المؤسسة مثل الموردين في الأجل القصير أو المؤسسات المالية في الأجل الطويل، فنظام المعلومات المحاسبي يوفر لهؤلاء المعلومات الضرورية التي تمكنهم من الاطلاع عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدى مقدرتها على الوفاء بديونها.

### - الجهات الحكومية:

يمثل هذا النظام مصدرا مهما بالنسبة لبعض الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب، مصلحة الرقابة... الخ فمن خلال المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي تستطيع مصلحة الضرائب مثلا تحديد الوعاء الضريبي وقيمة الضريبة الواجبة الأداء.

### - العملاء:

من خلال المعلومات التي يوفرها النظام يستطيع الزبون أن يعرف مع من يتعامل وما هي وضعية المؤسسة التي يتعامل معها، وبالتالي ما هي درجة الثقة التي يمنحها لهذه المؤسسة.

### - الإدارة:

تستخدم الإدارة نظام معلومات محاسبي لأسباب مختلفة، وبهدف:

- قياس مدى نجاعة النشاط التنظيمي الذي تمارسه الإدارة وتكاليف الأنشطة المختلفة للمؤسسة؛
- تحديد الكفاءة النسبية لكل قسم من أقسام المؤسسة ولكل مرحلة من مراحل الإنتاج؛
- تقرير السياسة الإدارية اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة؛
- الرقابة على عمليات المؤسسة؛
- المساعدة في وضع خطط مستقبلية وإعداد الموازنات التقديرية؛
- الحكم على قوة أو ضعف المركز المالي للمؤسسة.

### - العمال ونقابة العمال:

وهي الجهة التي تمثل القوة التفاوضية للعمال ومصالحهم في المؤسسة.

### المطلب الثاني: أهداف، مقومات وأقسام المعلومات المحاسبية

ذكرنا سابقا وكما هو معلوم فإنّ نظام المعلومات المحاسبي يسعى لتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين المختلفة، فقد يمون مستخدمي المعلومات يعملون في المستويات الإدارية بالمؤسسة او المستخدمين من خارج المؤسسة كالزبائن، والجهات الحكومية وغيرها.

### الفرع الأول: أهداف نظام المعلومات المحاسبي:

#### 1- تسجيل عمليات المؤسسة واستخلاص النتائج:

تسمى هذه المرحلة بعملية ادخال البيانات الناتجة من العديد من الأحداث المالية التي يطلق عليها (العمليات المحاسبية)، ويقوم نظام المعلومات المحاسبي بتسجيل تلك العمليات من واقع المستندات، ترحيلها، تجميعها، وتخزينها عبر مجموعة من الإجراءات لاستخلاص النتائج عنها، كما أنّ نظام المعلومات المحاسبي يعمل على تحقيق ذلك، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم الممارسة والمعالجة المحاسبية وتحديد محتوياتها في شكل تقارير مالية.<sup>1</sup>

#### 2- توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار:

يهدف هذا النظام إلى توفير المعلومات المفيدة للإدارة والمستفيدين منها الخارجيين لاتخاذ القرارات، أمّا الأطراف الداخلية فيتم توفير هذا النوع من احتياجاتهم من خلال ما يسمى بالمحاسبة الإدارية باعتبارها المسؤولة عن دراسة احتياجات المستويات الإدارية وكيفية توفيرها، أما بالنسبة للفئة الخارجية يتم توفير معظمها عن طريق التقارير المالية المنشورة.<sup>2</sup>

#### 3- توفير المعلومات لتقييم الأداء:

تعتبر المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي بعدما يتم تغذيته بالبيانات المالية لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية المصدر الرئيسي لعملية تقييم للأداء، بالإضافة إلى المعلومات التي توفرها الأنظمة الفرعية في المؤسسة، كما يستخدم في عملية تقييم الأداء بعض المؤشرات

<sup>1</sup> عبد المالك إسماعيل حجر، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة 4، دار الفكر المعاصر، صنعاء، اليمن، 2004، ص 33.

<sup>2</sup> قاسم عبد الرزاق محمد، مرجع سابق، ص 49.

المحاسبية التي يتم استنتاجها من التقارير المالية المنشورة، ولعل أهم هذه المؤشرات هي الربحية والعائد على رأس المال المستثمر.<sup>1</sup>

كما ينبغي أن تفصح الإدارة عن مدى وفائها بالمسؤوليات القانونية الملقاة على عاتقها تجاه الأطراف الخارجية، وللإفصاح عن المركز المالي ونتيجة النشاط لمستخدميها من الأطراف الخارجية كالمساهمين والدائنين والجهات الحكومية وغيرها.<sup>2</sup>

### 4- تأمين رقابة فعالة على الأصول:

يقصد بذلك حماية الأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام والمحافظة على النقدية بإتباع الإجراءات اللازمة لحمايتها، وكذلك المحافظة على السجلات وحمايتها حتى لا تتعرض لإدخال تعديلات في محتوياتها أو إصابتها بالتلف.<sup>3</sup>

ويمكن القول أنّ نظام المعلومات المحاسبي في أي مؤسسة يسعى لتحقيق الأهداف التالية:<sup>4</sup>

- توفير المعلومات والتي تمثل مخرجات النظام في صورة تقارير محاسبية بحيث تكون هذه التقارير ذات أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات؛
- يوفر نظام المعلومات المحاسبي الكثير من المدخلات للنظم الفرعية المعتمدة على الحاسب؛
- يجب أن تتوفر في بياناته وتقاريره الدقة في الاعداد والنتائج؛
- تقديم التقارير في الوقت المحدد والمناسب؛
- يجب أن تتناسب تكلفة النظام وتكلفة بياناته مع الأهداف المطلوبة.

### الفرع الثاني: مقومات نظام المعلومات المحاسبي:

تمثل مقومات أي نظام مجموعة الأساس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومكاملة لبعضها البعض بحيث لا يمكن الاستغناء عن أحدها إذا ما أريد لذلك النظام تحقيق أهدافه بفاعلية، وهناك مجموعة من المقومات التي تتواجد في النظام المحاسبي قد تختلف في تفاصيلها من مؤسسة اقتصادية إلى

<sup>1</sup> عبد الحميد مانع الصبح، أهمية الملاءمة والثقة في التقارير المالية المنشورة لأغراض اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، رسالة ماجستير في الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، غير منشورة، 1995، ص 159.

<sup>2</sup> السيد ديبان، ناصر عبد المطالب، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص 19.

<sup>3</sup> ناصر محمد المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، رسالة ماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، غير منشورة، 2009، ص 31.

<sup>4</sup> السيد بيان، تصميم النظام المحاسبي، مؤسسة الشباب للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1987، ص 11، 12.

أخرى تبعا لعدة عوامل من أهمها: حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتشغيل النظام، طبيعة النظام من حيث كونه يدويا أو آليا أو الكترونيا، إلا أنّ توفير هذه المقومات هو أمر ضروري يستلزمه العمل المحاسبي،<sup>1</sup> وتشمل هذه المقومات كل من:<sup>2</sup>

1- أن تكون أهداف النظام محددة بقدر الإمكان حتى يتم تصميمه بالطريقة التي تتلاءم مع الهدف العام للمؤسسة؛

2- أن يكون النظام ملائما، ويتسم بالمرونة الكافية لتمكينه من التأقلم مع المتغيرات التي تحيط بالنظام؛

3- أن يكون النظام مستقلا حتى يتمكن من الحفاظ على تناسق العلاقة بين القيم المتغيرة؛

4- أن يكون للنظام علاقات كافية مترابطة الأركان الأساسية والبيئة التي تحيط به التي يمكن التأقلم والتلاؤم معها في الوقت المناسب للوصول إلى حالة الاستقرار المنشودة والمرغوبة.

كما يرى البعض الآخر أنّ نظام المعلومات المحاسبي يعتمد على مجموعة أخرى من المقومات هي الأخرى تسعة إلى تحقيق أهدافه ومن أبرزها:<sup>3</sup>

### - المستندات:

تمثل سجلا تاريخيا وأحد الوسائل المهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة؛

### - دفاتر اليومية:

تتمثل المجموعة الدفترية بكافة الدفاتر والسجلات التي يتم مسكها في المؤسسة الاقتصادية، فهي تمثل الوعاء الذي يتم فيع تفريغ كافة البيانات المستخرجة من كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وبالتالي معالجتها من خلال عمليات التسجيل، التبويب، التلخيص والتحليل بتطبيق مجموعة من الإجراءات، الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية اللازمة وصولا لتهيئة عرضها في مجموعة التقارير والقوائم المالية التي يتطلب إعدادها من قبل النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية المعنية؛

<sup>1</sup> زيد السقا وقاسم الحبيتي، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup> عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 48.

<sup>3</sup> زيد السقا، قاسم الحبيتي، مرجع سابق، ص ص، 19، 20.



### - دفتر الأستاذ:

بواسطته يتم تبويب الحسابات من دفتر اليومية، ويعتبر محور المحاسبة وعن طريقه يمكن تحقيق أهداف النظام المحاسبي.

### - مجموعة من التقارير أو الكشوفات:

كميزان المراجعة، حساب النتائج وقائمة المركز المالي؛

### - استخدام أجهزة حديثة ومتطورة:

حيث تساعد على دقة وسرعة انجاز عمليات القيد والترحيل وتعمل في نفس الوقت على تقليل الأخطاء والتكلفة.

باختصار يمكن القول أنه لكي يقوم نظام المعلومات المحاسبي بمهامه على أكمل وجه لا بد أن يتوفر على ضرورة وجود وحدة اقتصادية، والتي تهتم بنظم المعلومات، تقوم بتسجيل عملياتها المالية ومسك حساباتها من خلال مجموعة الإجراءات المحاسبية التي تمثل الأسلوب الذي يمكن بواسطته تحقيق العمليات المتبادلة بين المؤسسة الاقتصادية والغير.

وتتطلب نظم المعلومات المحاسبية وجود وسائل لإيصال البيانات، وتعتبر المستندات أداة لإدخال البيانات إلى النظام المحاسبي؛ ويتطلب كذلك وجود مجموعة من الدفاتر والسجلات التي تسجل فيها كافة العمليات والبيانات المالية والتي بعد معالجتها تُنتج في شكل تقارير وقوائم تحمل معلومات.

### الفرع الثالث: أقسام نظام المعلومات المحاسبي:

تتكون نظم المعلومات المحاسبية من مجموعة أقسام لا يمكن أن تحقق هذه النظم أهدافها من دونها، وتتمثل ايجازا في:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> برهان صباح الحلو، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على الخدمات المصرفية المتكاملة في البنوك الأردنية من منظور القابات المصرفية، رسالة ماجستير تخصص بنوك، جامعة آل البيت، الأردن، 2000، ص 34.

### 1- قسم جمع البيانات:

هو الجزء الذي يحرص على جمع البيانات من محيط المؤسسة، فتشكل هذه البيانات كافة الأحداث المهمة والمفيدة لقسم المحاسبة، لذلك من الواجب الحصول عليها، كما تؤثر طبيعة عمل المؤسسة والمخرجات الخاصة بها على نوعية هذه البيانات.

### 2- قسم معالجة البيانات:

يقوم بتنفيذ عمليات التسجيل، الترصيد، التحليل وتوصيل من خلال الاعتماد على نظام محاسبي تقليدي كاليومية أو أي نظام محاسبي آخر، ومحاسب التكاليف يستخدم طريقة من طرق المحاسبة التحليلية من أجل تحليل وحساب سعر التكلفة.

### 3- قسم التخزين:

سواء البيانات أو المعلومات المحاسبية، فهي بحاجة إلى تخزين على شكل ملفات آلية أو ملفات يدوية، ليستعملها المحاسب في حالة المساءلة أو المراجعة أو عند المقارنة بين النتائج.

### 4- قسم نشر وتوزيع المعلومات:

يزودنا هذا القسم بمختلف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي كالقوائم المالية، والجداول الملحقة وتقارير التكاليف ليستعملها المحيط الخارجي للمؤسسة، كإدارة الضرائب والمساهمون.

### 5- قسم التغذية العكسية:

هو القسم الذي يعيد جزءا من مخرجات النظام إلى المدخلات من أجل تقديم المساعدة للمدخلات أو الاعتراض عليها كالتكاليف المعيارية في النظام الجزئي للمحاسبة التحليلية.

## المطلب الثالث: نظام المعلومات المحاسبي في ظل تكنولوجيا المعلومات

مع تقدم العلوم وظهور تكنولوجيا الاعلام والاتصال وظهور الحاسوب، أصبح من الضروري أن تتأقلم جميع العلوم مع التطور الحديث في علم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات؛ والمحاسبة كغيرها من العلوم كانت رائدة في تبني هذا التطور، وأصبح من النادر استخدام نظام المحاسبة اليدوي في المؤسسات.

### الفرع الأول: تعريف تكنولوجيا المعلومات:

إذا كانت المعلومات هي بيانات أو حقائق تم معالجتها يمكن تخزينها، استرجاعها وتشكيلها، وإذا كانت التكنولوجيا هي تطبيق المعرفة العلمية لتصميم، إنتاج واستخدام منتجات وخدمات توسع مقدرة الإنسان على تطوير البيئة الطبيعية الإنسانية والتحكم فيها، فإنّ تكنولوجيا المعلومات تصبح هي مجموعة الأدوات، الأنظمة والتقنيات والمعرفة المطورة لحل مشاكل تتصل باستخدام المعلومات.

عرف قاموس ماكميلان تكنولوجيا المعلومات بأنها حيازة، معالجة، تخزين وبث معلومات ملفوظة، مصورة ورقمية بواسطة مزيج من الحاسب الالكتروني والاتصالات السلكية واللاسلكية، ومبني على أساس الالكترونيات الدقيقة.<sup>1</sup>

وعرفت منظمة اليونسكو بأنها مجموعة المعرفة العلمية التكنولوجية، الهندسية والأساليب الإدارية المستخدمة في تداول ومعالجة المعلومات والتطبيقات.<sup>2</sup>

كما عرفت وزارة التجارة والصناعة البريطانية تعريف شاملا وهي الحصول على البيانات، معالجتها، تخزينها، توصيلها وارسالها في صورة معلومات مصورة أو ضوئية أو مكتوبة بواسطة توليفة من الآلات الالكترونية وطرق المواصلات السلكية واللاسلكية.<sup>3</sup>

تكنولوجيا المعلومات هي كل أداة حاسوبية يستخدمها الأفراد في عملها مع المعلومات لدعم احتياجات أنشطة معالجة المعلومات في المؤسسة، كما يتضمن مفهوم تكنولوجيا المعلومات كل نظم وأدوات الحاسوب التي تتعامل مع القدرات الإدراكية الذهنية في حقول التعلم والذكاء.<sup>4</sup>

وهي مختلف الاكتشافات والمستجدات والاختراعات التي تعاملت وتتعامل مع البيانات والمعلومات من حيث جمعها، تحليلها، تنظيمها، تخزينها واسترجاعها في الوقت السريع والمناسب، وبالطريقة المناسبة والمتاحة.

<sup>1</sup> محمد الصيرفي، إدارة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة 1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009، ص 19.

<sup>2</sup> عدنان الشرابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 168.

<sup>3</sup> بوخشبة قوي، الاتصالات الإدارية، داخل المنظمات المعاصرة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 86.

<sup>4</sup> سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012، ص 22.

تكنولوجيا المعلومات هي واحدة من الأدوات الرئيسية التي يستثمرها الانسان، وخاصة المدراء في الشركات والمؤسسات لكي يواجهوا التغيرات والتطورات المحيطة بهم، ويتعايشون معها، بل واستثمارها في تحسين الأداء، وتقييم أفضل للمنتجات والخدمات.<sup>1</sup>

تشكل تكنولوجيا المعلومات ركيزة أساسية لنظم المعلومات المحاسبية حيث أنها تؤثر في تصميم وتطوير معايير المحاسبة الدولية عن طريق التغيير في المحاسبة كي يضيف قيمة إلى الوحدة الاقتصادية، مع الأخذ بنظر الأهمية للموارد المحددة.<sup>2</sup>

إن تكنولوجيا المعلومات تلعب دورا في المؤسسة الاقتصادية، حيث عن طريق المعلومات استطاعت تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة ومنخفضة التكاليف وفي الوقت المناسب وذلك من خلال تحليل عمليات الوحدة الاقتصادية وإعادة تصميم العمليات التشغيلية.<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن تكنولوجيا المعلومات هي مختلف الوظائف من تجميع البيانات، تحليلها، تخزينها واسترجاع المعلومات وذلك عن طريق التكامل بين الآلات الالكترونية ونظم الاتصالات الحديثة، وتمثل مكونات تكنولوجيا المعلومات المتمثلة في الحاسوب في: وحدة الادخال، وحدة المعالجة المركزية، وحدة الإخراج، وحدة الذاكرة الثانوية أو المساعدة.

### الفرع الثاني: الانتقال من نظام المعلومات المحاسبي اليدوي إلى الآلي

إن نظام المعلومات المحاسبي سابقا ومع بداية القرن العشرين، كان يعتمد على العامل البشري في القيام بكل الأعمال المحاسبية، انطلاقا من إدخال البيانات مرورا بمعالجتها ثم إخراجها، ومع تطور العلوم بشكل عام ومع التطور الهائل في مجال تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصال، اتجهت كافة العلوم لمواكبة هذا التطور، والمحاسبة كغيرها من التخصصات اتجهت نحو تبني هذا التطور، بل كانت من أكثر التخصصات استفادة منه، وقد أصبح من النادر إيجاد نظام محاسبي يدوي في المؤسسات الكبيرة والمتوسطة، ومن المعروف بأن الحاسوب يتصف بالقدرة العالية على التخزين والسرعة في إيجاد المعلومات ومعالجتها،

<sup>1</sup> عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2005، ص 32.

<sup>2</sup> Romney, et al, Accounting information system, Prentice Hall, USA, 2000, P71.

<sup>3</sup> طاهر الكري، تكلفة الاستثمار في أنظمة المعلومات وعلاقتها بأداء المؤسسات -دراسة تطبيقية على البنوك التجارية في الأردن، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 24، 2005.

بالإضافة إلى الدقة العالية في جميع الأعمال والعديد من المميزات الأخرى، وهذه المميزات كانت سبب التحول من نظام المعلومات المحاسبي اليدوي إلى الآلي.<sup>1</sup>

الفرق الأساسي والجوهري بين نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والآلي يكمن في العقل المنفذ للأوامر، يعني ذلك أنه في النظام اليدوي يقوم الانسان ومن خلال استخدام عقله وذكائه الفطري بتحليل الأمور ومن ثم اتخاذ القرارات وتطبيقها وفقا للسياسات والإجراءات المتعارف عليها وقد يصيب أو يخطئ، ويتم تصحيح الخطأ عند اكتشافه؛ ولكن في النظام الآلي يتم استخدام العقل الالكتروني والمصمم بواسطة الإنسان، وهذا العقل ينفذ الأوامر الموضوعه له مسبقا من قبل الانسان، إنَّ الفروق بين النظام اليدوي والآلي عديدة إلا أنَّ نتيجتهما واحدة ونذكر منها:<sup>2</sup>

- النظام الآلي ذو سرعة عالية على عكس النظام اليدوي؛
- النظام الآلي ذو دقو عالية في التنفيذ، أمَّ النظام اليدوي فأقل منه في الدقة؛
- النظام الآلي لا يأخذ حيز مكاني؛
- النظام الآلي له قدرة عالية على التخزين؛
- للنظام الآلي القدرة على عمل العديد من النسخ وبسهولة، وفي النظام اليدوي تكون أصعب من ذلك؛
- استخدام النظام الآلي اقل كلفة على المدى البعيد خاصة في المؤسسات الكبيرة؛
- الاعتماد على الذكاء الصناعي في تحليل ومعالجة البيانات بينما يتم الاعتماد على الذكاء البشري في النظام اليدوي.

### الفرع الثالث: أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبي:

كما ذكرنا سابقا فإنَّ استخدام الحاسوب في نظام المعلومات المحاسبية تخطى عقبات ومصاعب كثيرة كان يواجهها النظام المحاسبي اليدوي، فقد جعل آلية تسجيل العمليات ومعالجتها تتم بصورة سريعة جدا وبدقة قد تكون متناهية النظر، بل يمكّن المؤسسات من الحصول على مخرجات النظام في أي وقت تشاء، كما ومكناها كذلك من الاستغناء عن طرق محاسبية تقليدية وغير سليمة، مثل طريقة الجرد الدوري

<sup>1</sup> هيثم العبادي، ظاهر القشي، أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 72، 2009، ص 08.

<sup>2</sup> رامي سائب، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2011، ص 38.

للمخزون، فلقد كان من الصعب على الكثير من المؤسسات التي تتعامل بسلع عديدة وذات قيمة منخفضة أن تستخدم طريقة الجرد المستمر للتكلفة المترتبة على استخدام تلك الطريقة، ولكن الآن وبوجود الحاسوب أصبح استخدام طريقة الجرد المستمر أمراً ميسراً وغير مكلف.<sup>1</sup>

والجدير ذكره وبالرغم من استخدام المؤسسات للحاسوب، إلا أن السياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة بالنظام المحاسبي بقيت كما هي ولكن زادت بعض الشيء وبشكل يتماشى مع متطلبات استخدام الذكاء الاصطناعي في الحاسوب؛ أي أنه عندما يتم إدخال الحاسوب في نظام المعلومات المحاسبي فإنه لا يتم إضافة أنشطة جديدة للمحاسب، فنظام المعلومات المحاسبي اليدوي وكذا الآلي يقوم بتجميع، تشغيل وتخزين البيانات وكذلك يتم من خلالهما استخراج التقارير والقوائم المالية، إلا أن النظام الآلي يتميز عن اليدوي بالوسائل المستخدمة.<sup>2</sup>

كما يتم توزيع المخرجات على عدد أكبر من المستخدمين المتصلين بشبكة الحاسوب، وفي ظل نظام المعلومات المحاسبي الآلي يتم إضافة عدد من وسائل الرقابة على البيانات لضمان دقتها.

ومن أهم أشكال التطور في أداء نظام المعلومات المحاسبي الآلي ما يلي:

- سرعة تشغيل البيانات والعمليات؛
- زيادة الدقة في العمليات الحسابية وإجراء المقارنات؛
- تخفيض تكلفة تشغيل العمليات؛
- اعداد التقارير واستخراج المعلومات بصفة دورية وفي الوقت المناسب؛
- زيادة إنتاجية المديرين والعاملين، وزيادة كفاءتهم في اتخاذ القرارات.

### المطلب الرابع: تصميم وآلية عمل نظام المعلومات المحاسبي

يعنى بتصميم النظام ما الذي يتوجب على النظام فعله لتلبية الاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين، ويحدد كيفية قيام النظام بتحقيق الأهداف؛ وبعد تحديد الجهة التي تقوم بتصميم نظام المعلومات المحاسبي يتطلب الأمر من المصمم القيام بخطوات لتجعل منه نظام معلومات محاسبي فعال ومتكامل.

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 410، 411.

<sup>2</sup> نفس المرجع.

### الفرع الأول: المسح الميداني الشامل للوحدة الاقتصادية:

يتطلب من مصمم نظام المعلومات المحاسبي ضرورة القيام بعملية المسح الشامل للمؤسسة، للتعرف على جملة من الأمور يمكن أن تساعد في تسهيل عملية التخطيط للنظام المقترح تصميمه، وهناك إجراءات وقواعد عامة توجه وترشد مصمم نظام المعلومات المحاسبي أثناء قيامه بعملية التصميم، ونذكر بعض هذه الإجراءات فيما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- دراسة طبيعة نشاط الوحدة:

حيث أنّ النظام المقترح تصميمه يعتمد بصورة كبيرة على النشاط الذي تمارسه المؤسسة، وهو يختلف من نشاط لآخر ومن مؤسسة لأخرى، فالنظام الذي يمكن ان يصمم لمؤسسة صناعية يختلف عنه لمؤسسة تجارية او خدمية، كما يجب على المصمم تحديد النشاط الرئيسي الذي تمارسه المؤسسة الاقتصادية وفصله عن الأنشطة العرضية الأخرى؛

#### 2- الهيكل القانوني للوحدة:

يمكن تقسيم المؤسسات الاقتصادية اعتمادا على هيكلها القانوني إلى مؤسسات فردية وشركات (شركات أشخاص وشركات أموال)، وبالتالي فإنّ عملية التصميم تختلف من شكل لآخر نظرا لاختلاف طبيعة العمليات المالية والاقتصادية التي تحدث في المؤسسة الاقتصادية؛

#### 3- الهيكل التنظيمي للوحدة:

تختلف طبيعة البيانات والمعلومات التي يمكن تقديمها من قبل نظام المعلومات المحاسبي، اعتمادا على طبيعة العلاقات التنظيمية التي يمكن أن تنشأ في المؤسسة الاقتصادية بصورة رأسية حسب المستويات الإدارية المختلفة التي يمكن أن تتواجد في المؤسسة الاقتصادية، وكذلك بصورة أفقية اعتمادا على التقسيمات الإدارية داخل كل مستوى إداري.

<sup>1</sup> أحمد العماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيبر بسكرة، العدد 1، نوفمبر 2001، ص 12.

### 4- تحديد الأهداف والمستفيدين من النظام:

يجب على مصمم النظام التعرف على الأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية باعتبارها النظام الكلي لكافة نظم المعلومات التي يمكن أن تنشأ فيها، كما يجب عليه تحديد نوعية المعلومات التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبي وطبيعة المستفيدين منها، في سبيل الوقوف على الحد الأدنى الذي يجب تقديمه من المعلومات، وبالتالي تحديد حالات النقص في بعض المعلومات التي يجب توفيرها وأخذها بعين الاعتبار عند القيام بعملية التصميم.

### الفرع الثاني: تصميم النظام:

بعد حصول مصمم نظام المعلومات المحاسبي على موافقة الإدارة يمكنه أن يقوم بإجراءات العملية التي تستلزمها عملية التصميم، والتي سبق وأن وضع خطة عامة لها عند القيام بعملية المسح الميداني الشامل للمؤسسة.

قبل البدء الفعلي بعملية التصميم يجب على مصمم النظام أن يأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المبادئ أو المعايير التي تمثل أساساً مهماً تبني عليه عملية التصميم، في سبيل الخروج بنظام جيد خال من المشكلات أو الصعوبات التي يمكن أن تتخلل عمله خلال عملية التنفيذ، ومن أهم هذه المبادئ أو المعايير الآتي:<sup>1</sup>

- الجدوى الاقتصادية للنظام؛
- الملائمة مع طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة؛
- إمكانية التطبيق؛
- تكامل وترابط عمليات المؤسسة الاقتصادية؛
- السهولة والوضوح في النظام المصمم؛
- المرونة.

وبعد أخذ النقاط السابقة بعين الاعتبار فإنّ العمل الأساسي لمصمم نظام المعلومات المحاسبي سوف ينصب في توضيح إجراءات عمل النظام، وفق توفير مجموعة المقومات الأساسية التي يمكن أن يتكون منها نظام المعلومات المحاسبي، وذلك من خلال تصميم النماذج الخاصة بكل منها حسب:

<sup>1</sup> أحمد العماري، مرجع سابق، ص 12.



- تصميم المجموعة المستندية؛
- تصميم مجموعة الدفاتر؛
- تصميم دليل الحسابات؛
- تصميم مجموعة التقارير والقوائم المالية.

### الفرع الثالث: تطبيق وتقييم النظام وتقديم التقرير للإدارة: <sup>1</sup>

بعد الانتهاء من عملية تصميم النظام، يقوم مصممه بتطبيق واختبار الإجراءات الجديدة للتأكد من تحقيق الأهداف المرسومة، وتتضمن عملية تطبيق النظام ضرورة القيام بمجموعة من الأنشطة الفرعية المتكاملة والتي تشمل وضع خطة تطبيق وتثبيت المعدات والأجهزة اللازمة.

وبعد الانتهاء من الخطوة السابقة يقوم مصمم النظام بتحديد فترة زمنية مناسبة لمراقبة عمل وأداء النظام والاجابة عن كل الاستفسارات التي يمكن أن ترد بشأنه، ومن خلال هذه المرحلة فغنّ مصمم النظام يمكن أن يقوم بتعديل بعض الإجراءات او العمليات وفق ما يتناسب وطبيعة الأهداف المرسومة لعمل النظام الجديد في سبيل العمل على منع حدوث أي مشكلات جديدة في عمل النظام.

وبعد الانتهاء من الخطوات السابقة الذكر تكون مهمة مصمم نظام المعلومات المحاسبي قد انتهت وعليه أن يقدم تقريراً نهائياً إلى الإدارة حيث يتضمن هذا التقرير ملخصاً بما يلي:

- استعراض للعمل الذي قام به المصمم؛
- دليل مفصل بالإجراءات المحاسبية الجديدة التي سوف تستخدم؛
- قائمة بنماذج المستندات والدفاتر والتقارير التي يقتضي استخدامها وفقاً للنظام المحاسبي الجديد.

<sup>1</sup> أحمد العماري، مرجع سابق، ص 13.

الفرع الرابع: آلية عمل نظام المعلومات المحاسبي

**1- آلية عمل نظام المعلومات المحاسبي اليدوي:**

بعد حصول المحاسب على الوثائق الثبوتية يقوم بتسجيل العمليات في دفتر اليومية، ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال: بيع بضاعة

رقم ح/مدين	رقم ح/دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
411		الزبائن	.....	
	700	مبيعات بضاعة بيع بضاعة على الحساب		.....

وإذا كانت المؤسسة تستخدم طريقة الجرد الدائم فإنّ سيتبادر إلى ذهن المحاسب ضرورة عمل قيد آخر يثبت فيه تكلفة البضاعة ونقصان المخزون ويسجله كالتالي:

رقم ح/مدين	رقم ح/دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
600		مشتريات بضاعة مباعه	.....	
	30	مخزون بضاعة تسليم البضاعة		.....

وفيما بعد يقوم المحاسب بترحيل العمليات من دفتر اليومية إلى الحسابات الرئيسية في دفتر الأستاذ وفي نهاية السنة المالية يقوم المحاسب بترصيد الحسابات في دفتر الأستاذ لاستخراج ميزان المراجعة قبل الجرد، وبعدها يقوم بعمل قيود التسوية الضرورية ومن تعديل الحسابات وإعداد القوائم المالية، وإعداد القوائم المالية يقوم المحاسب بتمييز حسابات التسير وإقفالها في جدول حساب النتائج استعداد لإعداد الميزانية الختامية التي ستحتوي حسابات الميزانية فقط.

ومن الملاحظ أعلاه بأنّ المحاسب يقوم بجميع الخطوات يدوياً، مستخدماً عقله وذكائه في تحليل الأمور وتطبيقها.

**2- آلية عمل في النظام المحاسبي الآلي:**

يقوم المحاسب بأمر البرنامج المحوسب باتباع الخطوات السابقة جميعها عند ادخال البيانات إليه، ويقتصر عمل المحاسب بعدها على إدخال المعلومة ليس أكثر، ويقوم الجهاز بتنفيذ باقي الخطوات، ولكن قبل ادخال البيانات للحاسوب، لابد للمحاسب وبمساعدة مبرمج إنشاء برنامج الأوامر وبشكل مسبق:

## الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية

- إنشاء آلية ترميز للحسابات كما بالنظام اليدوي، والتي من خلالها يمكن جعل البرنامج يميز نوع وطبيعة الحسابات؛
- إنشاء دفتر يومية مبرمج وفقا لآلية ترميز الحسابات؛
- إنشاء حسابات عامة في دفتر الأستاذ؛
- إنشاء آلية ترحيل مبرمجة للحسابات؛
- إنشاء قوائم مالية مبرمجة.

## خلاصة الفصل

يجمع الباحثون أنّ المحاسبة علما اجتماعيا نما وتطور عبر التاريخ، يهتم بضبط العمليات التي تقوم بها المؤسسة وفق قواعد ومبادئ دقيقة والهدف منها معرفة النتائج، وما عليها من ديون وما لها من حقوق، حسب المستندات والوثائق الرسمية كدليل اثبات التسجيلات المختلفة، والتي تسمح بممارسة الاحكام واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

والمعلومة المحاسبية عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تمّ تشغيلها وفق مراحل نظام المعلومات المحاسبي ليتم إخراجها في شكل قوائم وتقارير مالية.

للمعلومات المحاسبية أهمية بالغة في كونها وسيلة أساسية وأداة فاعلة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد أهميتها والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وعليه يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى تقديم معلومات محاسبية في شكل تقارير وقوائم مالية حسب معايير المحاسبة الدولية وذات جودة تتسم بالموضوعية إلى مستخدميها سواء من داخل المؤسسة أو خارجها.

# الفصل الثاني

معايير المحاسبة الدولية

### تمهيد

نظرا لظهور التكتلات الاقتصادية المتعددة والمرتبطة بانتشار ظاهرة العولمة خاصة فيما يتعلق بانتقال رؤوس الأموال والسلع والخدمات بين مختلف دول العالم، وإنشاء منظمة التجارة العالمية، أصبح يتجلى لدينا الأهمية الكبرى للاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال فهم العديد من القضايا ذات البعد الدولي.

ومع تزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات الوطنية والدولية، وزيادة الاتجاه نحو الشركات متعددة الجنسيات، ونتيجة للتسارع الذي ميز اتجاه الاقتصاد الدولي نحو الشمولية، وما يقتضيه من أدوات قياس واتصال جديدة قادرة على احتواء الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات؛ أصبحت المحاسبة غير قادرة على احتواء هذا الواقع الجديد حيث كان قصورها جليا في الامداد بقواعد محاسبية فوق المحلية.

وعلى هذا الأساس ظهرت الحاجة إلى محاسبة دولية لتطوير الفكر المحاسبي من النطاق الإقليمي إلى الدولي، وذلك من أجل الحد من المشاكل المحاسبية التي كانت على المستوى الدولي، كما ظهرت الحاجة إلى وجود معايير محاسبية موحدة ومقبولة على النطاق الدولي بهدف تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية من خلال تقسيمه إلى أربعة مباحث على النحو التالي: في المبحث الأول نعالج التوافق المحاسبي الدولي باعتباره لبنة في وضع معايير المحاسبية الدولية، وفي المبحث الثاني تناولنا فيه الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تطورها التاريخي، تعريفها، أهدافها ومجلس معايير المحاسبة الدولية؛ أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية بالنظر إلى كيفية تطبيق هذه المعايير في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي؛ والمبحث الرابع تطرقنا فيه إلى الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وذلك بالتطرق إلى ماهية الإفصاح المحاسبي ومعاييره ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

## المبحث الأول: التوافق المحاسبي الدولي

نتيجة لانتشار الشركات متعددة الجنسيات وسرعة انتقال حركة رؤوس الأموال في ظل ظاهرة العولمة، أصبح من الضروري إيجاد توافق محاسبي دولي للتقليل من الفروقات في طرق المعالجة والتقييم المحاسبي للمؤسسات، ويعد التوافق المحاسبي الدولي أهم نتائج تطوير المحاسبة على المستوى الدولي لشموليته أغلب دول العالم.

### المطلب الأول: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة الدولية

شهدت الفترة من بداية القرن العشرين حتى وقتنا الحاضر تطورات سريعة ومتلاحقة في الحياة الاقتصادية نتج عنها ظهور شركات امتد نشاطها ليعطي عددا من البلدان تسمى بالشركات الدولية، وقد نجم عن انتشار هذه الشركات ظهور بعض القضايا المحاسبية ذات البعد الدولي الأمر الذي انعكس على المحاسبة فأكسبها بعدا دوليا.<sup>1</sup>

تعددت المفاهيم التي تطرقت لتعريف المحاسبة الدولية إلا أننا يمكن أن نوجزها فيما يلي

المحاسبة الدولية هي أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم.<sup>2</sup>

تشمل المحاسبة الدولية على جميع المبادئ والمعايير والطرق وأساليب المحاسبية المختلفة والمستخدمه في كل الدول، أي أنّ المحاسبة الدولية هي مجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في كل دولة على حد ما يتطلب من المحاسب أن يكون على علم ودراية بالمبادئ المحاسبية المتعددة والمختلفة من دولة إلى أخرى، حيث لا يمكن توقع مجموعة المبادئ والمعايير المحاسبية المثالية والتي يمكن تطبيقها في جميع دول العالم بسبب الاختلاف بينها من نواحي عديدة (الخصائص الجغرافية، الاجتماعية، الاقتصادية، السياسية، القانونية).

<sup>1</sup> محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2013، ص 13.

<sup>2</sup> زين لعابدين فارس، هادي محسن دعية، دراسات وبحوث في المحاسبة الدولية، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد، مصر، 2000، ص 18.

### الفرع الثاني: تعريف التوافق المحاسبي الدولي

يعد التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تساعد على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات في ظل تعدد الترابط بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات، وكذا في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية والتي أصبحت تشكل عائقاً أمام الاستثمار الدولي، ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، كما يساعد التوافق المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضمن عليها القبول العام.<sup>1</sup>

بالرغم من أهمية التوافق المحاسبي واتجاه العديد من الهيئات الدولية المالية والمحاسبية للمطالبة بإرسائه، إلا أنه لم يحظى بتحديد تصوري لمفهومه، إضافة للخلاف أحياناً بينه وبين مفهوم التوحيد المحاسبي.

أعتبر التوافق مفهوماً ملازماً للمحاسبة الدولية، يعبر عن الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية. ويتميز عن التوحيد حيث اعتبر التوافق المحاسبي بمثابة مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها، على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد.<sup>2</sup>

كما اعتبر التوافق بأنه مسار لا رجعة فيه، خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة.<sup>3</sup> ويعرف التوافق المحاسبي بأنه محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة، في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة.<sup>4</sup>

وقد عرف كذلك بأنه عملية رفع درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية، وذلك من خلال وضوح حدود لدرجة تباين تلك التطبيقات.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> مداني بن بلغيت، مرجع سابق، ص 104.

<sup>2</sup> Pascale DELVAILLE. **L'harmonisation comptable européenne en droit et en pratique**. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Crefige. Paris, 2001. P23.

<sup>3</sup> Christian HOARAU, **L'harmonisation comptable internationale**, revue de CCA, volume 2, paris, 1995, P78.

<sup>4</sup> Robert OBERT, **Pratique des normes IAS/IFRS**, 6<sup>ED</sup>, DUNOD, Paris, 2008, P91.

<sup>5</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 268.



## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

كما يمكن القول أنّ التوافق هو "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، كما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية"، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم، وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال.<sup>1</sup>

كما عرف على أنّه مسار مؤسّساتي يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية الوطنية وبالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة.<sup>2</sup>

من التعاريف السابقة يتبين لنا أنّ التوافق المحاسبي الدولي هدفه الأساسي هو الحد من الفروق والاختلافات بين النظم المحاسبية، عن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية متقاربة فيما بينها، إذن فهو يقرب وجهات النظر المختلفة، ويعمل على توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دولياً.

### الفرع الثالث: أهداف التوافق المحاسبي الدولي

#### 1- بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية<sup>3</sup>

يساعد التوافق المحاسبي على:

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعّة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛
- إنجاح عملية التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أداءها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا ما تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى؛
- التموقع الجيد من خلال التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الاقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا من خلال مساعدة عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمار الدولي.

<sup>1</sup> ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 170.

<sup>2</sup> Bernard COLASSE, Harmonisation comptable internationale, Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, Economica, Paris, 2000, P757.

<sup>3</sup> مداني بن بلغيت، مرجع سابق، ص 107.

### 2- الأطراف المستفيدة من القوائم المالية

إنّ الهدف الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي للفئة المستعملة للقوائم المالية والمتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين يتمثل في تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها وقوائمها على أساسها.

### 3- الهيئات الأخرى

تتحقق أهداف التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة، من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل هيئات الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة أسواق المال الدولية والبنك الدولي، لما يتيح من خفض تكاليف هذه الرقابة والتي تتطلب في حالة العكس وجود اختلافات وأعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة.

ومن الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، والتي عادة ما تسعى المؤسسات المتعددة الجنسيات بلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية أو التكتلات الإقليمية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق.<sup>1</sup>

من خلال ما سبق يمكن ايجاز الأهداف الأساسية للتوافق المحاسبي الدولي فيما يلي:<sup>2</sup>

- محاولة إيجاد لغة عالمية توافقية تؤدي إلى قابلية المقارنة للمعلومات المالية على المستوى الدولي، وزيادة مستوى الشفافية، المصدقية والموثوقية؛
- تسهيل عملية تسعير المؤسسات الوطنية في البورصات العالمية والاندماج في سوق رأس المال بهدف تلبية احتياجاتها التمويلية؛
- يساهم في تحسين جودة معايير المحاسبة الوطنية من خلال اللجوء لمعايير المحاسبة الدولية كمرجع في وضع وتطوير المعايير المحاسبية الوطنية؛

<sup>1</sup> M. ROCHAT et autre, L'audit des entreprises in comptabilité internationale, Vibert éd, Paris, 1997, P522.

<sup>2</sup> عزوز مخلوفي، مقدم عبيرات، أعمال التوافق المحاسبي الدولي من اللجنة إلى المجلس، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 2، المجلد 6، جامعة زيان عاشور الجلفة، ص 169.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

- يساهم في تخفيض تكلفة ترجمة القوائم المالية بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات؛
- يساهم في تسهيل مهنة مكاتب المراجعة عند مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات؛
- تسهيل عملية الاتصال المالي وتدني درجة الغموض في محتوى القوائم المالية بين مختلف الدول.

### الفرع الرابع: دوافع وأسباب التوافق المحاسبي الدولي

إن الاهتمام المتزايد بالتوفيق والتنسيق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمية والدولية لم تنشأ من فراغ وإنما نشأت استجابة لمجموعة من الظروف والعوامل، وفيما يلي سوف نتناول أهم الدوافع التي كانت وراء بروز أهمية التوافق المحاسبي الدولي والحاجة إلى محاسبة دولية.

#### 1- شمولية أسواق رأس المال (العولمة لمالية)

لقد أفرزت العولمة توسعا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات، الذي أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال والذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات، تطور الأسواق المالية الدولية وتزايد الطلب على المعلومات المحاسبية، المالية والدولية.

#### 2- توسيع الأنشطة العالمية للمؤسسات (الشركات متعددة الجنسيات)

بالرغم من أن النشاط التجاري الدولي قديم، إلا أنه تطور مع نوع جديد من المؤسسات الدولية التي اهتمت بالاستثمارات الخارجية، لما تحققت هذه الاستثمارات من مزايا اقتصادية، مالية وحتى سياسية، وهو ما مهد لظهور ما أصبح يعرف بالشركات متعددة الجنسيات،<sup>1</sup> وتتولى هذه المؤسسات تنفيذ الاستثمارات الأجنبية في دول العالم المختلفة، حيث أن علاقتها بالاقتصاد الدولي علاقة وثيقة، نظرا لما تملكه من ارتباطات واسعة بالمسائل المتعلقة بالسياسات التجارية وأنظمة الصرف الأجنبي، وموازن مدفوعات الدول المختلفة والتمويل الدولي، وتتجلى السيطرة الاقتصادية لهذه المؤسسات على الاقتصاد العالمي في كونها تتحكم بنحو ربع إلى ثلث إنتاج العالم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مداني بن بلغيت، مرجع سابق، ص 109.

<sup>2</sup> نوال صباحي، مرجع سابق، ص 33.

### 3- ثورة تكنولوجيا المعلومات

إن التقدم التكنولوجي الهائل في مجالات الاتصال والمعلومات التي حدثت في العقدين الماضيين، جعلت المعرفة موردا رابعا للثروة، والواقع أنّ هذا التقدم التكنولوجي لم يؤدي فقط إلى تغيير الطريقة التي تعمل بها مؤسسات الأعمال، وإنما أدى أيضا إلى تغيير أنواع الأعمال التي تقوم بها تلك المؤسسات، مما ترتب عليه خلق اقتصاد جديد يعرف بالاقتصاد المعرفي، ولقد لعب هذا التقدم دورا بالغ الأهمية في الاندماج وتكامل الأسواق المالية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمنية بين الأسواق الوطنية المختلفة، وانخفضت تكلفة الاتصالات بصورة واضحة، مما كان له أثر كبير في زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق وزيادة الروابط والصلات الوثيقة بينها.<sup>1</sup>

### 4- الاتجاه العالمي المتزايد نحو الخصخصة

لعبت عمليات الخصخصة التي تمت على نطاق واسع في الدول الاشتراكية وبعض الدول النامية دورا بارزا في تعزيز وتوسيع نطاق العولمة المالية، فقد سمحت هذه الدول خاصة التي توجد بها برامج واسعة للخصخصة للمستثمرين الأجانب بالمساهمة في ملكية مؤسسات القطاع العام وبعض مشروعات الخدمات العامة فيها.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: فوائد ومعوقات التوافق المحاسبي

لقد ساهمت عدة أطراف في جهود التوافق المحاسبي الدولي نتيجة وجود دوافع موضوعية وقد نتجت هذه الدوافع من الفوائد والمزايا التي يمكن أن تعود عليهم حيث أن هذه المزايا تصب في اتجاه تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية والتي عادة ما تسعى الشركات متعددة الجنسيات لبلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة - منظور التوافق المحاسبي الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 376.

<sup>2</sup> نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 33.

### الفرع الأول: فوائد التوافق المحاسبي:

إنّ فوائد التوافق المحاسبي مرتبطة بطبيعة الاطراف المهتمة بهذه العملية وهي كالتالي:

#### 1- بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية:

يساهم التوافق المحاسبي الدولي في خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعّة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق مختلفة من العالم، حيث يوفر الجهد والتكلفة لإعداد مجموعتين من القوائم المالية أحدهما معدة وفقاً للمعايير المحلية للبلد الذي يعمل فيه الفرع والآخرى معدة وفقاً للمعايير المحلية للبلد الذي تنتمي إليه المؤسسة الأم ففي حالة توفر مثل هذا التوافق قد تكفي مجموعة واحدة من القوائم المالية

إنّ تواجد هذا التناسق سيّتيح للمؤسسة الأم تصميم نظم متكاملة للمعلومات تخدم أغراض المجموعة جميعها كوحدة واحدة ويوفر ذلك للإدارة المركزية معلومات تخص جميع فروعها مما يسهل عليها عملية التخطيط وتقييم الأداء كما يسهل عملية تسعير المؤسسات في الأسواق المالية الدولية وهذا ما يوسع من مصادر تمويلها بإعطائها فرصة الحصول على الأموال من خارج حدود الدولة التي توجد فيها، خاصة في حالة عدم كفاية الموارد المحلية.

كما يمكن المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى، كما يعمل على تحسين سياسة الاتصال المالي مما يشجع على الاستثمار في المؤسسة.

#### 2- بالنسبة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية:

يمكن التوافق المحاسبي الأطراف المستخدمة للقوائم المالية من مقارنة المعلومات المتاحة عن مختلف المؤسسات، عن طريق الحد من أثر الاختلاف في الأنظمة التي تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وهذا ما يستبعد سوء الفهم السائد حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية، ويتيح المجال لتقييم البدائل الاستثمارية وأداء المؤسسات بصورة موضوعية.

إنّ إيجاد لغة مالية متجانسة وقابلة للتطبيق على المستوى العالمي سيزيل الغموض والالتباس لدى مستخدمي القوائم المالية، وسيزيد من شفافية ومصداقية المعلومات الواردة فيها وهذا من شأنه زيادة درجة

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

الوثوق بها والاعتماد عليها على الصعيد الدولي، كما أن درجة فهم التقارير المالية من طرف المحلل المالي ستزيد وبالتالي فإن نتائج التحليل المالية ستكون أكثر موضوعية.

إن توفر معلومات ذات مصداقية وقابلية للمقارنة سيؤدي الى تحسين عملية اتخاذ القرار من طرف المستثمرين الخارجيين. وهذا ما سيؤدي الى ازاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية، ويزيد من كفاءة الاسواق المالية، ويخفض من تلك الصفقات التي ينفذها المتعاملون بها لأن توفر مثل هذه الخصائص في المعلومات المالية سيمكن هؤلاء من تحليل وتقييم مخاطر الاستثمار بشكل دقيق.

### 3- بالنسبة للأطراف الأخرى:

يساهم التوافق المحاسبي الدولي في تخفيض تكاليف عمليات المراجعة والاستشارة المالية التي تقوم بها مؤسسات المراجعة الدولية ففي حالة وجود اختلافات في الأنظمة المحاسبية تواجه هذه المؤسسات أعباء إضافية تتعلق بتكوين المراجعين وإعداد برامج عمل تراعي خصوصية كل دولة، كما يساهم في اختصار الزمن والتكلفة والجهد من قبل الدول النامية لتحسين نوعية معاييرها المحلية والوصول إلى النتائج التي حققتها الدول المتقدمة في هذا المجال، خاصة وأن العديد منها تفقر لوجود منظمات مهنية قادرة على إنتاج معايير ذات نوعية عالية.

ويسهل كذلك عمل مصالح الضرائب في الدول التي تتواجد فيها الشركات متعددة الجنسيات وكذا في الدول التي تنتمي اليها نتيجة التناسق في معايير الاعتراف بالإيرادات والنفقات، مما يؤدي لتقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دولياً.

إذا كان توفير التناسق في معايير المحاسبة أمراً مرغوباً فيه على المستوى الدولي فإن تحقيق هذا الهدف ليس أمراً سهلاً بحيث أن هناك عقبات كثيرة تعترضه يتوجب مراعاتها من قبل جميع الجهات الساعية لتحقيقه وذلك من أجل تحديد السبل والبدائل الكفيلة بتذليل هذه العقبات.

### الفرع الثاني: معوقات التوافق المحاسبي الدولي

يعترض تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي عدة عوائق والتي كانت سبباً في تعرضه للكثير من الانتقادات حيث أشارت العديد من الأدبيات الى أن التوافق هو حل بسيط لمشكلة معقدة، فالمطلع والمدرک للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والعوامل البيئية المحيطة بها يدرك صعوبة إنشاء معايير تتميز بمرونة كافية تمكنها من الأخذ بعين الاعتبار الفروق الكبيرة ضمن العوامل البيئية بين الدول. ولهذا فقد

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

ساد الاعتقاد بأن هذه المعايير هي نتاج للممارسات المحاسبية في الدول المتقدمة، باعتبارها تملك تأثيرا على الهيئات المهنية المصدرة لها، وبالتالي فهي غير ملائمة لجميع الدول وخاصة النامية منها ويمكن تحليل عوائق تحقيق التوافق المحاسبي الدولي كالتالي:<sup>1</sup>

إن اختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية من دولة لأخرى يمثل عائقا أمام التوافق المحاسبي الدولي باعتبار أن أي نظام محاسبي مرتبط بتلبية احتياجات تلك البيئة ولذلك ينبغي لعملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية أن تأخذ بعين الاعتبار تلك الاختلافات وأن تعطي الاهتمام الكافي لتأثير العوامل البيئية على القياس والافصاح المحاسبي وهو أمر صعب التحقيق. وكنتيجة لهذه الاختلافات يوجد ما يسمى بالوطنية أو القومية التي تؤدي الى رفض تغيير الممارسات المحاسبية لبلد ما ليمثل الممارسات السائدة في بلد اخر دون النظر بموضوعية للمزايا التي يمكن أن تقدمها هذه الممارسات له. فالدول النامية تعتقد أن المعايير المحاسبية الدولية متحيزة للممارسات الموجودة في الدول المتقدمة وبالأخص في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وبالتالي قد تنتظر الى تلك المعايير على أنها غير متلائمة مع احتياجاتها، أما بالنسبة للدول المتقدمة فقد ترى بأن معاييرها المحلية أكثر جودة من المعايير الدولية وبالتالي فإنها تمتنع عن تطبيقها كما قد ترى العديد من الدول أن تبني معايير معدة من هيئة أجنبية وإحلالها محل معايير محلية معدة من ممثلين منتخبين يشكل تهديدا لاستقلاليتها وسيادتها، وقد تبرز مشكلة القومية كذلك من خلال نقص المعرفة أو الاهتمام بالممارسات المحاسبية السائدة في البلدان الأخرى.

كما يختلف مستخدمو القوائم المالية من دولة لأخرى ففي الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا يعتبر المستثمرون المستخدمون الرئيسيين للقوائم المالية الرئيسيين للقوائم المالية باعتبار أن بيئة الأعمال تعتمد على الاسواق المالية، في المقابل نجد أن الحكومة والسلطات الضريبية هي المستخدم الرئيسي لمخرجات النظام المحاسبي في فرنسا وألمانيا، فهذا الاختلاف يؤدي الى صعوبات في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لأن كل فئة من مستخدمي القوائم المالية لها احتياجات مختلفة من المعلومات، فالمستثمرون يحتاجون الى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية أما مصالح الضرائب فتحتاج الى قوائم مالية موافقة للتشريع الضريبي، أما الحكومة فهي تطلب قوائم موافقة للمعايير الوطنية.

كما يوجد في العديد من الدول تدخل مباشر للحكومات في إصدار المعايير التي تحكم مهنة المحاسبة عن طريق إصدار تشريعات وسن قوانين وفي هذه الحالة فإن مواكبة التوافق المحاسبي الدولي

<sup>1</sup>مداني بلغيت، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

يستلزم تغيير هذه التشريعات والقوانين هذا الامر غالبا ما يقابل بالرفض من الحكومات مما يشكل عائقا أمام تحقيق التوافق ويعاب على المحاسبة الدولية وعملية التوافق المحاسبي الدولي عدم وجود قوانين تدعم تحقيقه، فمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي يعتبر أهم هيئة في هذا المجال، ليس له سلطة أو قوة تلزم باستخدام ما يصدر عنه من معايير لذلك عليه أن ينشئ علاقات اتصال وتنسيق مع الحكومات والهيئات المهنية المحلية من أجل تعميم تطبيق هذه المعايير.

كذلك تتميز عملية التوافق المحاسبي الدولي ببطء من حيث التحضير والتنفيذ وهو ما لا يتناسب مع بيئة الأعمال الدولية التي تتميز بالسرعة والديناميكية التي فرضتها المنافسة بين الدول والشركات متعددة الجنسيات من أجل استقطاب أكبر قدر من الاستثمارات، لذلك يمكن القول أن بيئة الأعمال الدولية تركز على المدى القصير عكس التوافق المحاسبي الدولي الذي يركز على المدى الطويل لأن تكاليفه تفوق منفعته في الأجل القصير.

كما تختلف درجة التطور التاريخي للمحاسبة من دولة لأخرى، مما يعني أن هذه الدول تتجه نحو تحقيق التوافق المحاسبي انطلاقا من نقاط بدأ مختلفة، فبالنسبة للبلدان التي لها تاريخ طويل في استعمال المعايير المحاسبية الصادرة من الحكومة فمسار تبني المعايير المحاسبية الدولية يختلف في الحالتين، لذلك على أنصار التوافق المحاسبي الدولي أن يأخذوا اختلاف الأوضاع بين الدول بعين الاعتبار وأن ينصب اهتمامهم على نقاط البدء بدل اهتمامهم بنقاط النهاية، ويفترض التوافق المحاسبي الدولي أن كل الدول في نفس المستوى من حيث التقدم الاقتصادي وهذا ما يخالف الواقع، مما يجعل فكرة وضع مجموعة واحدة من المعايير غير ملائمة على المستوى الدولي فبالنسبة للدول المتقدمة والتي تتوفر على منظمات مهنية قوية واقتصاد صلب ومستوى تكوين جيد قد تكون مزايا التوافق فيها أكبر نت تكاليفه، أما بالنسبة للدول النامية التي تتميز بهشاشة اقتصادها ومؤسساتها وضعف التكوين في مجال المحاسبة فإن تكاليف هذه العملية قد تكون أعلى من مزاياها وأوضح مثال على ذلك أن العديد من الدول تفتقر لأسواق مالية نشطة مما يجد كثيرا من مزايا هذه المعايير باعتبارها موجهة للمؤسسات المسعرة في البورصة.

وتؤثر العديد من المنظمات المهنية العامة والخاصة على سيرورة عملية التوافق المحاسبي الدولي بطرق ودرجات مختلفة، فكل منظمة لها أهدافها وأفكارها بالنسبة للممارسة المحاسبية الملائمة والإفصاحات المالية الضرورية، فعلى سبيل المثال تعمل هيئة الامم المتحدة على زيادة متطلبات الإفصاح للشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية التي تعمل فيها، في حين تركز منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على



## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

الافصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة التي يقع بها مقر تلك الشركات متعددة الجنسيات، ولاشك أن هذا الاختلاف في الآراء والتوجهات سيعيق تحقيق التوافق، كما تلعب المنظمات المهنية المحلية دورا كبيرا في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، باعتبارها المسؤولة عن الاشراف ومراقبة مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة بتلك الدول، لذلك فغياب مثل هذه المنظمات أو عدم تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية يعتبر عائقا كبيرا لسيرورة التوافق المحاسبي الدولي.

مما سبق يتبين أن تحقيق التوافق المحاسبي الدولي ليس بالأمر الهين، فهو يستلزم فهم أكبر لطبيعة التفاعل بين الانظمة المحاسبية والعوامل البيئية كما يستوجب أخذ المتغيرات البيئية للدول المختلفة بما فيها الدول النامية بعين الاعتبار، بالإضافة الى هذا يجب تعزيز التعاون الدولي في هذا المجال وانشاء هيئات دولية قادرة على الاضطلاع بهذه المسؤولية، في هذا الإطار لعبت لجنة المعايير الدولية وبعدها مجلس المعايير المحاسبية الدولية دورا بارزا في توجيه الاهتمام نحو التوافق المحاسبي الدولي والسعي لتحقيقه.

### المطلب الثالث: مساهمة الهيئات الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي

لقد ساهمت العديد من الهيئات الدولية في موضوع التوافق المحاسبي الدولي وتجسد ذلك من خلال تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية وفيما يلي سيتم تناول أهم المحاولات الرائدة في هذا الموضوع

#### الفرع الأول: مساهمة الاتحاد الاوروبي

اهتم الاتحاد الاوروبي بموضوع التوافق المحاسبي منذ بداية تأسيسه، إذ طرحت مسألة التوافق في القوائم المالية المعدة من قبل الشركات الاوروبية، في إطار أعمال توافق وانسجام قانون الشركات المعتمد على المادة (Article54) من اتفاق روما الذي انبثقت عنه الوحدة الاقتصادية الاوروبية ومهدت لصدور التوجيهية الرابعة التي تم اعتمادها بتاريخ 25 جويلية 1978، مبينة القواعد التي يقع على شركات الاموال الاوروبية الالتزام بها، بمناسبة إعداد حساباتها السنوية ثم صدور التوجيهية السابعة بتاريخ 13 جوان 1983، والتي تتعلق بالحسابات المجمعة

#### 1- التوجيهية الرابعة:

إن الهدف الأساسي لهذه التوجيهية هو العمل على ضمان المقارنة والتوافق والانسجام في المعلومات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها من قبل شركات الأموال الأوروبية، دون الاهتمام بتوحيد القواعد المحاسبية المتعلقة بإعداد هذه المعلومات، مع إقرارها بإمكانية اعتماد الخيارات، التي شكلت بدورها مصادر للاختلاف

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

في الممارسة المحاسبية، وأدخلت التوجيهية مفهوم الصورة الصادقة واهتمت بالحسابات الاجتماعية السنوية والمعلومات المكتملة.

### 2- التوجيهية السابعة:

تهدف هذه التوجيهية الى إلزام الشركات المشكلة لمجموعات بإعداد الإفصاح عن الحسابات المجمع، ليتمكن كل من له علاقة بهذه المجموعات من الاطلاع على المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها حساباتها. وحدد الشروط التي تقضي بإدماج شركات معينة في محيط المجتمع، إضافة لطرق التجمع والمعلومات المكتملة التي يجب إدراجها في الملاحق وكسابقتها فتحت هذه التوجيهية المجال أمام تباين الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية في مجال التجمع نتيجة لاعتماد الخيارات

بالرغم من الاهتمام المبكر للاتحاد الأوروبي بمسألة التوافق المحاسبي بين الدول الأوروبية، وبالرغم من الجهود الهائلة المبذولة لأجل إرساء هذا التوافق إلا أن هذا الأخير صادف عدة عوائق نتجت عن طبيعة الخيارات التي كانت تسمح بها هذه التوجيهات، بحيث أدت الى مرونة كبيرة في الممارسة المحاسبية وبالتالي اختلافها، ولتجاوز هذه الاختلافات اتفقت الدول الأوروبية على ارساء مبدأ الاعتراف المتبادل بحسابات الشركات الأوروبية المعدة حسب القواعد الوطنية.

زاد من تعميق الخلافات في الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية، التباعد الكبير في أجال تبني وفرض تطبيق التوجيهات من خلال التنظيم المعمول به في كل دولة، وتراوحت هذه الفترات:

#### -أولاً: فيما يتعلق بالتوجيهية الرابعة:

- من سنة 1981 الى 1991 لإدراجها ضمن القوانين والتنظيم
- من سنة 1982 الى 1993، لفرض تطبيقها على المؤسسات

#### -ثانياً: فيما يتعلق بالتوجيهية السابعة:

- من سنة 1983 الى 1991 لإدراجها ضمن القوانين والتنظيم
- من سنة 1990 الى 1994 لفرض تطبيقها على المؤسسات

كان لتنامي النشاط الدولي للشركات الأوروبية الاثر البالغ في الحد من آثار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبين في أوروبا، نظراً لأن اهتمام هذه الشركات أصبح يتعدى الاعتبارات الأوروبية الى اعتبارات

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

عالمية، إضافة الى تواجد وتموقع ممثلي الدول الأوروبية في هيئة التوحيد الدولية، التي أصبحت معاييرها ملازمة للشركات الأوروبية التي تلجأ علانية للادخار، ابتداء من سنة 2005.

### الفرع الثاني: مساهمة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

تضم هذه المنظمة الثلاثين دولة الأكثر عناء في العالم، وتهتم بإصدار مبادئ موجهة للمؤسسات وتوصي بضرورة الإفصاح بالشكل الملائم لإخبار الجمهور عن مجموعة البيانات المتعلقة بالنشاط الداخلي للمؤسسات، يتمثل انجاز المنظمة الاساسي التوجيهات التي قامت بنشرها سنة 1976 والمتضمنة حث المؤسسات المتعددة الجنسيات على الإفصاح عن رقم الاعمال نتيجة الاستغلال والاستثمارات الصافية لكل منطقة جغرافية ولكل قطاع نشاط. حظيت هذه التوجيهات بقبول دول المنظمة الأنجلو سكسونية نظرا لقرنها من المعايير الأمريكية.

لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لجنة للمعايير المحاسبية، تهتم بالمسائل الجديدة التي تكون عادة موضوع ملتقيات تنظمها ويحضرها ممثلين عن الحكومات ومندوبين عن هيئة المعايير المحاسبية الدولية وفدرالية الخبراء المحاسبين الأوروبيين. اهتمت المنظمة بموضوع الجباية الدولية، ومن أشهر أعمالها في هذا المجال نموذج الاتفاقية حول الاخضاع المضاعف، والذي يمثل في الواقع قاعدة للاتفاقيات الجبائية الدول.

### الفرع الثالث: مساهمة منظمة الأمم المتحدة

تجسدت اهتمامات الأمم المتحدة بموضوع التوافق المحاسبي الدولي من خلال فوج العمل حول المؤسسات متعددة الجنسيات، الذي استحدثت لجنة مكلفة بدراسة المعلومة القطاعية لهذه المؤسسات، بضغط من ممثلي الدول النامية، إلا أن مجموع التوصيات الصادرة عن هذه اللجنة أهملت من قبل الدول المتقدمة. ومع ذلك تواصل اهتمام الأمم المتحدة بموضوع المحاسبة الدولية وتشكل لهذا الغرض كتابة متخصصة تعمل تحت وصاية ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية أوكلت لها مهمتين أساسيتين:

- تقديم المساعدة التقنية الدائمة، وبالأخص للدول النامية التي تتحول نحو اقتصاد السوق
- تنظيم ندوة سنوية حول المشاكل المحاسبية المعاصرة

تشكل أعمال الندوة بواسطة مصدرا مهما للمعلومات بالنسبة للحكومات التي تجد في هذه الأعمال قاعدة تقنية تساعدها على اتخاذ القرارات في مجال المحاسبة، أو بالنسبة للباحثين في مجال المحاسبة

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

الدولية، والأعمال الهادفة لتبني المعايير المحاسبية الدولية، كما أصدرت الندوة مجموعة من التوصيات الموجهة للمؤسسات المتعددة الجنسيات لأن الندوة لا تهدف لإصدار المعايير، بقدر ما تهدف الى تقديم المساعدة للدول النامية فيما يتعلق بالمشاكل المحاسبية بواسطة (ISAR) الذي يسعى الى تحقيق الاجماع ويقتصر دوره فقط على الاخبار والتأثير.

## المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية كما تسمح بإقضاء الحواجز التجارية البينية، وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي.

### المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

ظهرت في منتصف السبعينات للقرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المتخلفة، فتعددت وتناقضت المعالجات المحاسبية لنفس الظاهرة في المؤسسة الواحدة من دورة محاسبية الى دورة أخرى، وكذلك الحلول المتناقضة بين المؤسسات على المستوى الوطني، ناهيك عن الاختلاف الكبير على مستوى الدولي وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة وضع معايير دولية محاسبية، تلقى القبول العام وتسهل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية للمختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

### الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية

المعايير المحاسبية هي نماذج أو ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو المراجعة وتظهر الحاجة للمعايير المحاسبية من خلال:<sup>1</sup>

- تحديد وقياس الاحداث المالية للمؤسسة فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول الى نتائج سليمة ودقيقة تعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
- إيصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم المالية ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي الى عدم الوصول الى نتائج قياس سليمة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس واقع غير السليم.

<sup>1</sup> نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 44.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس ويلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة منها في عدد من الطرق الأخرى يشار إليها في تنوع المعيار.
- عملية اتخاذ القرار وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب توفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار المناسب.
- أما الجوانب في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى:
  - غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير السليمة، أو قد يؤدي بالمؤسسات إلى استخدام طرق متباينة وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.
  - غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى أعداد قوائم كيفية وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجييين.
  - غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والاحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل.
  - غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ القرار سواء كان داخلي أو خارجي من قبل المستخدمين وكذلك الدارسين وغيرهم.

### الفرع الثاني: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية<sup>1</sup>

قامت جمعيات مهنية عديدة في أرجاء العالم ببذل جهود التنمية المحاسبية وفي تقريب معايير المحاسبة التي تطبقها المؤسسات في الدول المختلفة، وهموما فكرة انشاء وإيجاد توافق في معايير المحاسبة الدولية بالمؤسسات الضخمة والمتعددة الجنسيات قد نشأت رسميا في المؤتمر الدولي للمحاسبة الذي انعقد سنة 1904، ففي هذه الفترة سنة 1904 انعقد أول مؤتمر دولي محاسبي في سانت لويس بأمريكا خصص للمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم.

وفي أوت 1966 طرح لورد بينسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا أو وليز عندما طرح المؤتمر الدولي للمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين ولقد أعلنت المعاهد الثلاث في جانفي 1967

<sup>1</sup> مداني بن بلغيت، مرجع سابق، ص 55.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

عن تأسيس مجموعة الدراسات مع تعيين رئيس معهد أمريكي للمحاسبة القانونية العمومية روبرت تروبلاد رئيساً لها، وقد دامت مجموعة الدراسات عشر سنوات حلت في سنة 1977 وأثناء وجودها نشرت 20 وثيقة وهذه الوثائق كانت على شكل دراسات مقارنة وسميت الآراء المذكورة فيها استنتاجات.

أما أهم المؤتمرات الدولية المحاسبية التي عقدت في بدايات القرن العشرين والتي عملت على التوافق الدولي مجال المحاسبة ووضع المعايير على المستوى الدولي سنعرض أهمها كآتي:

### 1- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:

عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية سيوري الأمريكية برعاية اتحاد الجمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية وقبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

### 2- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني:

1926 في أمستردام.

### 3- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث:

1929 في نيويورك وقد قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية وهي

- الاستهلاك والمستثمر
- الاستهلاك وإعادة التقويم
- السنة التجارية أو الطبيعية

### 4- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع

1933 في لندن وقد شاركت فيه 46 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 49 زائراً من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزلاندا وبعض الدول الإفريقية؛

### 5- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس

1938 في برلين وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم؛

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

### 6- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس

1952 في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى؛

### 7- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع

1957 في أمستردام وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة حضره 1650 زائر من الخارج بـ 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا؛

### 8- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن

1962 في نيويورك وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً؛

### 9- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع

1967 في باريس؛

### 10- المؤتمر المحاسبي العاشر

1972 حضره 4347 مندوباً في 59 دولة،

### 11- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر

1977 في ميونخ ألمانيا الاتحادية وقد حضره عن أكثر من مائة دولة من دول العالم؛

### 12- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر

1982 في المكسيك؛

### 13- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر

1987 في طوكيو؛

### 14- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر



## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

1992 في الولايات المتحدة وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم؛

### 15- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر

1997 في المكسيك؛

### 16- المؤتمر المحاسبي السادس عشر

2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة على أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبية؛

### 17- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر

2006 في اسطنبول وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم ودور المحاسبين في عملية تقييم المشروعات؛

## المطلب الثاني: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية

يعمل IASB في بيئة تشجيع الأعضاء والمنظمات الممثلة والأطراف ذات الاهتمام على تقديم المقترحات فيما يخص تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، بما يضمن جعل المعايير المحاسبية الدولية معايير ذات جودة عالية وتخضع عملية إنشاء معيار جديد لإجراءات صارمة يطلق عليها تسمية Due Process والتي تقوم كما تمت الإشارة له على التشاور مع جميع الأطراف المهتمة وذلك عبر منظمات الربط المحلية بشكل أساسي ويمكن تلخيص هذه الإجراءات كالتالي:

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل،
- بعد أن يتم تحديد وفحص مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها،

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

- بعد تلقي فوج العمل ردا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها بعد موافقة المجلس، يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة،
- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة،
- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي الأعضاء
- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل،

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس القيام بتشاور إضافي نظرا لطبيعة الموضوع، حيث يقوم بإصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها، وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

وقد يقرر المجلس من حين لآخر تنصيب لجنة توجيهية لدراسة إلزامية تعديل المعايير المحاسبية الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار.

رغم محاولة IASB توسيع مجال استشارتها قبل إصدار أي معيار بهدف جعله يلبي احتياجات مختلف المستعملين، بغض النظر عن جنسياتهم، ورغم قطعه عدة أشواط في سبيل تحقيق هذا الهدف، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية لازالت تعاني عدة مشاكل تقنية.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

### المطلب الثالث: عرض معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير (IAS/IFRS)

#### الفرع الأول: معايير المحاسبة الدولية IAS<sup>1</sup>

يمكن إظهار أهم المعايير المتعلقة بالقوائم المالية في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): أهم المعايير الدولية المتعلقة بالقوائم المالية

موضوع المعيار	قائمة IAS
عرض القوائم المالية	المعيار المحاسبي رقم 01
المخزونات	المعيار المحاسبي رقم 02
جدول نفقات الخزينة	المعيار المحاسبي رقم 07
الأحداث اللاحقة للميزانية	المعيار المحاسبي رقم 10
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة	المعيار المحاسبي رقم 24
المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	المعيار المحاسبي رقم 26
البيانات المالية الموحدة	المعيار المحاسبي رقم 27
المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الحليفة	المعيار المحاسبي رقم 28
التقرير المالي في الاقتصاد التضخيمي الحاد	المعيار المحاسبي رقم 29
الإفصاح في القوائم المالية للبنوك	المعيار المحاسبي رقم 30
التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة	المعيار المحاسبي رقم 31
الأدوات المالية - الإفصاح والعرض	المعيار المحاسبي رقم 32

المصدر: مليكة زغيب، نجمة بوفليس، المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على النظام المحاسبي المالي

الجزائري، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق

والتطبيق، المركز الجامعي سوق اهراس، يومي 25-26 ماي 2012، ص 09.

<sup>1</sup> للاطلاع على باقي معايير المحاسبة الدولية أنظر الملحق رقم 01 والملحق رقم 02.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

### الفرع الثاني: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

يمكن ايجاز أهمها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

موضوع المعيار	قائمة IFRS
تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	المعيار IFRS 01
اندماج الأعمال	المعيار IFRS 03
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	المعيار IFRS 05
الأدوات المالية، الإفصاحات	المعيار IFRS 07

المصدر: مليكة زغيب، نجمة بوفليس، مرجع سابق، ص 10.

## المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية

مع هذا الاتجاه المتنامي لعولمة المعايير المحاسبية، تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية وذلك بإجراء إصلاح على النظام المحاسبي للمؤسسات يهدف إلى تحقيق توافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، في ظل تبني الجزائر لنظام اقتصاد السوق وتوقيع إتفاق الشراكة مع الاتحاد الاوروبي، إضافة إلى اقتراب انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة. في الوقت الذي يعاني المخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ عام 1975 قصورا في خدمة كل مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية من مقرضين ومستثمرين وغيرهم. لقد كللت جهود الإصلاح بتبني نظام محاسبي جديد يوم 25 نوفمبر 2007 والذي كان ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010.

### المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي ومدى استجابته للمعايير المحاسبة الدولية

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001، بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، التي مولت من البنك الدولي وأوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، أسفرت هذه العملية عن اقتراح نظام محاسبي جديد يأخذ بعين الاعتبار النقائص الملاحظة على المخطط المحاسبي القديم وفي نفس الوقت يستجيب للمستجدات المحاسبية الدولية.

### الفرع الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF

يمكن توضيح معالمه فيما يلي:

#### 1- الإطار المفاهيمي النظري:

جاء النظام المحاسبي الجديد بإطار مفاهيمي نظري يتضمن ما يلي:

#### أ. مجال التطبيق:

- يتم تطبيق المخطط المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي؛
- كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري؛
- كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص، أو القطاع المختلط؛

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

- كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات؛

### ب. القواعد والمبادئ:

يعتمد النظام المحاسبي الجديد على جملة من القواعد والمبادئ يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي:

#### • مستعملو القوائم المالية:

- المستثمرون؛
- مسيرون، هيئات إدارية؛
- المقرضون (بنوك، مساهمون)؛
- إدارة الضرائب؛
- شركاء آخرون، زبائن، موردين، إجراء؛

#### • الفرضيات التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية:

أهمها ما يلي:

- الاستمرارية في النشاط: يفترض أن تزاو المؤسسة نشاطها بصفة مستمرة ودائمة؛
- محاسبة الالتزامات (أساس الاستحقاق)، حيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

#### • المبادئ المحاسبية الأساسية:

- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية: كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات أو الأعباء
- مبدأ الحيطة والحذر: يقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل الخسائر المحتملة؛
- مبدأ الحفاظ على الطرائق المحاسبية (المدائمة): ينبغي المحافظة على استعمال نفس طرائق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية، إلا إذا أدى التغيير إلى تقديم أحسن للمعلومة المالية أو حدث تغيير في النصوص التنظيمية المعمول بها؛

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل الأحداث الاقتصادية بقيمتها التاريخية دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة؛ غير النظام المحاسبي الجديد سمح باستعمال طرائق عند إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقاً من القيمة العادلة أو القيمة المحققة أو القيمة الحالية؛
- مبدأ عدم المقاصة: ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم أو بين الإيرادات والأعباء؛
- مبدأ ثبات وحدة النقد؛

- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب جوهرها الاقتصادي وليس حسب المظهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

### • الخصائص النوعية التي ينبغي توفيرها في القوائم المالية:

- الملاءمة
- الدقة والموثوقية
- القابلية للمقارنة
- الوضوح.
- ج. مفاهيم مختلفة:

أما من حيث المفاهيم فهناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي الجديد أهمها ما يلي:

### • الأصول:

تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية. تعتبر الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولاً غير جارية (غير متداولة)، أما الأصول التي ليس لها هذه الصفة وتم اقتناؤها أساساً للمعاملات قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة، إضافة إلى السيولة وشبه السيولة فهي أصول متداولة.

من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يتم استئجارها (قرض الإيجار) لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

### • الخصوم:

تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناجمة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها، مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول على منافع اقتصادية، تضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (12 شهرا) وتصنف باقي الخصوم غير جارية.

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن مؤونات الأخطار والمؤونات القانونية لا تعتبر عنصرا من عناصر الخصوم.

### • الإيرادات:

تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم.

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن تحويل تكاليف الاستغلال (حـ/ 78 حسب المخطط المحاسبي السابق) لا يعتبر من الإيرادات.

### 2- القوائم المالية المقترحة:

من خلال النظام المحاسبي الجديد نجد القوائم المالية التالية:

#### أ. الميزانية:

تحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة؛

#### ب. حسابات النتائج:

ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة المالية الجارية يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء؛

#### ج. جدول تدفقات الخزينة:

يمكن استعمال الطريقة المباشرة، أو الطريقة غير المباشرة، ويتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر حسابات النتائج والميزانية؛



د. جدول خاص بتغيرات رأس المال؛

هـ. ملحقات:

تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية، وحسابات النتائج.

سيتم التطرق للقوائم المالية بشكل مفصل في المطالب اللاحقة.

### الفرع الثاني: مقارنة النظام المحاسبي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية

إن الهدف من إجراء هذه المقارنة يتمثل في تحديد نقاط التوافق بين النظام المحاسبي المعتمد في الجزائر منذ نوفمبر 2007 مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFR) إضافة إلى تمييز نقاط الاختلاف، وعليه فإننا نعقد هذه المقارنة من خلال معاينة الإطار المفاهيمي النظري وطريقة المعالجة المحاسبية لبعض القضايا الهامة والمطروحة على مستوى المحاسبة، وهذا بالنسبة لكل طرف، كما يلي:

#### 1- مجال التطبيق:

يطبق النظام المحاسبي الجزائري في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني (مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات) وذلك بصفة إجبارية، بينما تطبق معايير المحاسبة الدولية وبصفة إجبارية أيضا في الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الأخرى فهي مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير المحاسبة الدولية. وبهذا يتضح خضوع النظام المحاسبي الجزائري الجديد إلى القانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة.<sup>1</sup>

#### 2- مستخدمي المعلومات المحاسبية:

نسجل إتفاق الطرفين حول الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية خاصة الفئات الرئيسية المتمثلة في: المستثمرين الحاليين والمحتملين المسيرين، المقرضين والحكومة ودوائرها المختلفة.

#### 3- المبادئ والفروض المحاسبية الأساسية:

تتفق المبادئ والفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي الجزائري الجديد مع تلك المقررة في الإطار المفاهيمي النظري لمعايير المحاسبة الدولية، غير أن طريقة التقييم وفقا للتكلفة التاريخية جعلت الطريقة الأساسية للتقييم أما الطرق الأخرى مثل (طريقة القيمة العادلة) فإن استعمالها منحصر في

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء ربابية، إصلاح وتكيف النظام المحاسبي في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق اهراس، الجزائر، يومي 25-26 ماي 2010.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

تقييم بعض العناصر مثل الأدوات المالية، أو وفق إعادة التقييم القانونية أو بتوفر شروط معينة كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية.<sup>1</sup>

### 4- طرق التقييم:<sup>2</sup>

حسب معايير المحاسبة الدولية فإنّ أساس التقييم المحاسبي يشمل التكلفة التاريخية، القيمة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية.

أما إذا نظرنا إلى أساس التقييم حسب النظام المحاسبي المالي فنجد أنّ الطريقة الأساسية للتقييم تتم وفق التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء، تكلفة الإنجاز وتكلفة الإنتاج).

### 5- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لقد حدد النظام المحاسبي الجزائري الجديد خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستخدميها تتطابق مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية، وهو ما يؤكد الغاية من وضع هذا النظام المحاسبي ألا وهي خدمة كل مستعملي القوائم المالية الختامية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية.<sup>3</sup>

### 6- أهداف القوائم المالية:<sup>4</sup>

تهدف القوائم المالية الختامية حسب النظام المحاسبي الجزائري الجديد أو معايير المحاسبة الدولية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمؤسسة، وعلى هذا الأساس فإن القوائم المالية الختامية تتمثل فيما يلي:

- الميزانية الختامية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة أو حقوق الملكية،
- ملحق يبين السياسات المحاسبية المتبعة ويوفر معلومات مكملة وتوضيحية.

<sup>1</sup> علاء بوقفة، مرجع سابق، ص 100.

<sup>2</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداوا، الجزائر، 2008، ص 96.

<sup>3</sup> فاطمة الزهراء رقايقية، مرجع سابق، ص 05.

<sup>4</sup> علاء بوقفة، مرجع سابق، ص 101.

**7- عناصر القوائم المالية:**

- استعمل النظام المحاسبي الجزائري الجديد مصطلح **المراقبة** في تعريفه للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية المتبعة من قبل معايير المحاسبة الدولية؛
- يتفق النظام المحاسبي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية في تعريف حقوق الملكية (أو الأموال الخاصة) على أنها صافي الأصول بعد حذف خصومها المتداولة وغير المتداولة، وهو المفهوم المالي لرأس المال؛
- تتطابق تعاريف الإيرادات والأعباء حسب النظام المحاسبي الجزائري مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية، إلا أن هذه الأخيرة ألغت مفهوم البنود غير العادية عند عرض جدول حسابات النتائج؛
- أخذ النظام المحاسبي الجديد بالتعريف الشامل للخصوم الذي تبنته معايير المحاسبة الدولية، حيث يقوم هذا التعريف على مفهوم الالتزام الحالي الذي يستلزم عادة من المؤسسة تخليها عن موارد تتضمن منافع اقتصادية من أجل الوفاء بالتزاماتها نحو أطراف أخرى، ولو تم قياس بعض هذه الخصوم عن طريق التقدير ولكن بدرجة معقولة، كما هو حال المخصصات لمدفوعات يجب أدائها لتغطية التزامات مترتبة عن خطط تقاعد العاملين مثلا.

**المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي**

**الفرع الأول: تحديات تطبيق النظام المحاسبي الجزائري**

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب، نذكر منها:

**1- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام:**

فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهياً وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساساً من معايير المحاسبة الدولية. وفي اعتقادنا، يعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية؛

**2- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة:**

التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقاً لطريقة القيمة العادلة ممكناً، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة

الجزائر. الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.

### 3- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى

فإذا اخذنا كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الإهلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الإهلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط. كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي الجديد يعتبره عنصراً هامشياً (Résiduel)، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم ألا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولته نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي؛

### 4- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:

إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية؛

### 5- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية:

فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضارباً في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلاً عن قلتها؛

### 6- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين:

فما زالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستنكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساساً غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علماً قائماً بذاته.

### الفرع الثاني: عرض وتقديم مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

أعتمد في بناء مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على النظام العشري وحددت لأجل ذلك سبع مجموعات مصنفة كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> علاء بوقفة، مرجع سابق، ص 94.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

### - الصنف (1) حسابات رؤوس الأموال:

وتشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الأرباح المحتجزة في شكل احتياطات وكل القروض الأخرى؛

### - الصنف (2) الأصول الثابتة:

هي مجموع الأملاك والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو انشأتها من أجل الاستخدام وليس البيع؛

### - الصنف (3) المخزونات:

هي مجموع الأموال التي أنشأتها المؤسسة أو اشترتها بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال؛

### - الصنف (4) حسابات الغير:

وتشمل على حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن الأصول الثابتة أو الأموال الدائمة أو تلك التي بحسب طابعها المالي الغالب ترتب مع المجموعة الخامسة؛

### - الصنف (5) الحسابات المالية:

تتضمن الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى؛

### - الصنف (6) الأعباء:

تشمل كل عناصر الأعباء والتكاليف والمصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولتها لنشاطها؛

### - الصنف (7) الإيرادات:

وتشمل على عناصر العائدات التي حققتها المؤسسة نتيجة لمزاولة النشاط.

في الملحق رقم 03 نجد مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الثالث: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتتقسم هذه المخرجات إلى قسمين قوائم مالية أساسية وقوائم مالية مكملية (ملحقة)، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصورة دورية.<sup>1</sup>

وحسب ما حدده النظام المحاسبي المالي من خلال المادة 25 من قانون 11/07 أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذه القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية على:<sup>2</sup>

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة (تدفقات) الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- الملاحق.

#### الفرع الأول: الميزانية (قائمة المركز المالي)

الميزانية أو ما يعرف بقائمة المركز المالي هي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة (حقوق الملكية والالتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول)، وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ اعداد القوائم المالية، مما يساعد مستخدميهما في التعرف على الوضع المالي في ذلك التاريخ.<sup>3</sup>

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز العناصر التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مؤيد خنفر، غسان فلاح، تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 28.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق

<sup>3</sup> مؤيد خنفر، غسان فلاح، مرجع سابق، ص 37.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009، قرار يحدد قواعد التقويم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 23.

✓ في الأصول:

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية؛
- الإهلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، المدينين الآخرين، والأصول الأخرى المماثلة؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

✓ في الخصوم:

- رؤوس المال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات، النتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

من أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في

المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية.<sup>1</sup>

وبالنسبة لشكل الميزانية أنظر الملحق رقم 04.

<sup>1</sup> دونالدوكيز وآخرون، تعريب أحمد حجاج وسلطان السلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء 1، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 1999، ص 224.

### الفرع الثاني: حساب النتائج (قائمة الدخل)

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية، الربح أو الخسارة.<sup>1</sup> والمعلومات المقدمة في حساب النتائج هي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة؛

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات الشركة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإنه يساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة المستقبلي، وكذا يساعد في التقييم لإمكانية استلام المؤسسة لمبالغ نقدية والتأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.<sup>2</sup>

شكل جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة موضح في الملحق رقم 05.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص 24.

<sup>2</sup> فايز زهدي الشلتوتي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، غير منشورة، 2005، ص 20.



### الفرع الثالث: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

سيولة الخزينة أو التدفقات النقدية يقصد بها تلك القائمة التي تعرض المتحصلات النقدية، المقبوضات والمدفوعات النقدية من ثلاثة أنشطة، أنشطة التشغيل، أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة.<sup>1</sup> والهدف من هذه القائمة هو إعطاء مسؤولي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات،<sup>2</sup> ويقدم جدول سيولة الخزينة مداخل خارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
  - التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عند الاقتناء، وتحصيل الأموال عند بيع أصول طويلة الأجل)؛
  - التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛
  - تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدا وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.
- وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية بطريقتين مباشرة أو غير مباشرة كما هو في الملحق رقم 06.

### الفرع الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغيير في حقوق الملكية)

هو حلقة الربط بين حساب النتائج والميزانية، لكن مع تعدد المصادر في تغيير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغيير ومصادره،<sup>3</sup> وقد عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه يمثل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة

<sup>1</sup> محمد عباس حجازي، قوائم التدفقات النقدية (الإطار الفكري والتطبيقي العملي)، دار النهضة للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص 17.

<sup>2</sup> عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار 32IAS-39، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 372.

<sup>3</sup> فايز زهدي الشلتوتي، مرجع سابق، ص 23.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة. وأدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:<sup>1</sup>

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في رأس المال الخاص؛
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة؛
- عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...)
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

ولتوضيح أكثر حول تغيرات الأموال الخاصة أنظر الملحق رقم 05.

### الفرع الخامس: ملحق الكشوف المالية

يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:<sup>2</sup>

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركات الأم، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وافية.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 37.

## المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية

تختلف الآراء ووجهات نظر الباحثين حول الإفصاح خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه، فمنهم من لا يحرص نطاق الإفصاح في درجة تفصيل القوائم المالية المنشورة أو في أساليب وطرق ادراج وعرض المعلومات في هذه القوائم، وإنما يتعدى هذا النطاق ليجعل منه عنصر دقة ومصداقية للأرقام المعروضة في القوائم وهو أساس مشكلة الإفصاح.

### المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

في عالم سريع ومعقد العلاقات ومتطور الاحتياجات ومتشابك التأثيرات، فإنّ النظام المحاسبي عليه مهمة مسايرة هذه الحالات وأن يرقى بأساليب عمله إلى المستوى الذي يلبي فيه حاجة جميع الأطراف بدقة وشفافية، وهذا لا يكون إلاّ عن طريق الإفصاح المحاسبي والذي يمكن النظر إليه كونه الإخبار الدقيق الموضوعي عن المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي

يرى الباحثون أنّ التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلاً لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي للمحاسبة، وهو أنّها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغه للمستفيدين منه.<sup>2</sup>

الإفصاح هو "عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك المؤسسات، وهذا يعني أن تعرض المعلومات في التقارير والقوائم المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل".<sup>3</sup>

وهو "شمول القوائم المالية على جميع المعلومات الضرورية اللازمة لإعطاء مستخدميها صورة صحيحة وواضحة عن المؤسسة".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> زهير خضير، ياسين العاني، أهمية الإفصاح عن الأرباح والخسائر غير الاعتيادية مع إشارة للتطبيق العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 12، العراق، 2006، ص 314.

<sup>2</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 35.

<sup>3</sup> محمد مبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 577.

<sup>4</sup> عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 322.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

كما يمكن تعريفه بأنه "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملئم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل مستخدمي القوائم الداخليين والخارجيين".<sup>1</sup>

الإفصاح المحاسبي هو "الوضوح وعدم الابهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية".<sup>2</sup>

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإن مفهوم الإفصاح يرتبط بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، والتي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة قيمة وجودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم وذلك من وجهة نظر مستخدميها.<sup>3</sup>

نلاحظ من التعريف السابقة أن الإفصاح المحاسبي يعني اتباع سياسة الوضوح وإظهار المعلومات المالية كمية كانت أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والجدول الكاملة، مما يجعلها ملائمة وغير مضللة لمستخدمي القوائم المالية وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود.

### الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

إن التطور الكبير في الفكر المحاسبي وما صاحبه من تطورات في الإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية إلى ضرورة الإفصاح بنسبة 100% إن أمكن فلا ضرورة لإخفاء بيانات ومعلومات عن مستخدمي التقارير والقوائم المالية، وبصفة خاصة عن المالكين والهيئات الحكومية كإدارة الضرائب، فلم يعد إخفاء المعلومات مجدي في عصر تكنولوجيا المعلومات.<sup>4</sup>

ويمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح المحاسبي من خلال ما يلي:

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، تور الفكر المحاسبي، الدار الجامعية الدولية ودار الثقافة، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2001، ص 211.

<sup>2</sup> لطيف زبود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، جامعة تشرين، العدد 1، المجلد 29، سوريا، 2007، ص 179.

<sup>3</sup> طارق عبد العال، حوكمة الشركات مفاهيم، مبادئ، تجارب وتطبيقات، الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 731.

<sup>4</sup> خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل SCF وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 7، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، 2017، ص 33.

### 1- الإفصاح الكامل:

هو الذي يشير إلى مدى شمول القوائم والتقارير المالية وأهمية تغطيتها لكل الأحداث والعمليات الاقتصادية المتعلقة بها، أي أن تتوفر على جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم، كما أنه لا يقتصر على الحقائق المتعلقة بفترات محاسبية منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة؛<sup>1</sup>

### 2- الإفصاح العادل:

يتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات كافة الأطراف، بمعنى أن تقدم المعلومات بشكل يحترم فيه الإنصاف بين جميع احتياجات الأطراف، وأن تكون صياغة وعرض المعلومات دون تحيز لطرف معين على حساب الأطراف الأخرى.<sup>2</sup>

### 3- الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويختلف الحد الأدنى حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.<sup>3</sup>

### 4- الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات، ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009.  
<sup>2</sup> زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الحراش، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، غير منشورة، 2015، ص 14.

<sup>3</sup> رولا كاسر، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، غير منشورة، سوريا، 2007، ص 111.  
<sup>4</sup> لطيف زيود وآخرون، مرجع سابق، ص 180.

### 5- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أنّ هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.<sup>1</sup>

### 6- الإفصاح الوقائي:

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة تقديم المعلومات في القوائم المالية دون تظليل، وذلك بهدف حماية الأطراف الذين لهم قدرات محدودة على فهم وإدراك المعلومات المالية.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي

#### 1- أهمية الإفصاح في القوائم المالية:

تعود أهمية الإفصاح المحاسبي كمبدأ ثابت في اعداد القوائم المالية إلى كونه أحد الأسس الرئيسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتدعو هذه المبادئ إلى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المحاسبية وغيرها من المعلومات الهامة ذات العلاقة بنشاط المؤسسة الواردة في بياناتها المالية وذلك لصالح مستخدمي المعلومات الآخرين، كما يستمد الإفصاح المحاسبي أهميته من تنوع وتعدد الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، وهذا بالإضافة إلى الآثار المترتبة على القرارات المتخذة من قبل هذه الجهات بناء على هذه المعلومات، وذلك فإنّ الإفصاح غير الكامل أو غير الدقيق يؤدي إلى تشويه القرارات التي تتخذها هذه الجهات الأمر الذي من شأنه أن يكون له آثار سلبية.<sup>3</sup>

#### 2- أهداف الإفصاح المحاسبي:

يمكن إيجاز أهداف الإفصاح المحاسبي فيما يلي:<sup>4</sup>

- عرض القوائم المالية للمستثمرين بصورة خيالية من التشويش والتظليل؛

<sup>1</sup> نوال صبايحي، مرجع سابق، ص 65.

<sup>2</sup> لطيف زيود وآخرون، المرجع السابق، ص 180.

<sup>3</sup> زين عبد المالك، مرجع سابق، ص 15.

<sup>4</sup> كمال الدين الدهراوي، هلال عبد الله، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 09.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

- سرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة بشكل يفيد مستخدميها؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين لتقييم المخاطر المحتملة؛
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء المقارنات بين السنوات؛
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية والحالية؛
- مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم.

### المطلب الثاني: المقومات والمحددات الأساسية للإفصاح المحاسبي

#### الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي:

يستند الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:<sup>1</sup>

#### 1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:

إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتباين طرق استخدامها، فمنهم من يستخدمها بصورة مباشرة ومنهم من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن أبرز مستخدمي القوائم المالية الملاك الحاليين والمتوقعون، الدائنون، المحللون الماليون، الهيئات الحكومية وغيرها، هذه ما جعل ضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للاستجابة لاحتياجاتها المختلفة، كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات، لأن شكل ونوعية الإفصاحات يجب أن تتلاءم مع تطلعات المستخدم.

#### 2- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومة المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، وتعد معلومة معينة ما ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع أن يستفيد منها في غرض معين، وتعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 371.

### 3- تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية:

تتمثل المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها حالياً في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، تدفقات الخزينة، تغيرات الأموال الخاصة، بالإضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية، ولكن نظراً لتعذر الإفصاح في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحق المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم.

### 4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

من متطلبات الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، ويتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم قراءتها وفهمها بسهولة؛ وهناك عدة طرق مختلفة للإفصاح، وإن اختيار أفضل طريقة للإفصاح في كل حالة يعتمد على طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، ومن أهم الطرق شيوعاً للإفصاح نذكر: <sup>1</sup>

- الإفصاح في صلب القوائم المالية؛
- استخدام المصطلحات والعرض المفصل؛
- الإفصاح عن الملاحظات والهوامش؛
- استخدام الجداول والملاحق الإضافية؛
- استخدام الإيضاحات أمام عناصر القوائم المالية، المعلومات المعارضة أو بين قوسين؛
- أساليب مختلفة أخرى.

### 5- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

حتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فعالاً لا بد من مراعاة توقيته، وقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية في البيان رقم 4 على أهمية توقيت عنصر الإفصاح، حيث نص ذلك البيان على أنه يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره.

<sup>1</sup> محمد الهادي ضيف الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البلدة، الجزائر، 2014، ص 106-109.



### الفرع الثاني: المحددات الأساسية والمؤثرة في الإفصاح المحاسبي

أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:

إنّ تحديد الإدارة للمستخدمين الأساسيين للمعلومة المحاسبية يساعدها في طبيعة احتياجاتهم لتلك المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما أنّ تصنيف المستخدمين إلى رئيسيين وثانويين يختلف من بلد إلى آخر حسب الظروف الاقتصادية والسياسية.

يرى FOSTER أنّ مجموعة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية تتضمن حملة الأسهم الحاليين والمتوقعين، المديرين، العمال، المقرضين، الزبائن، الدولة، الوكالات التنظيمية، أمّا FASB فيرون أنّ المستخدمين الرئيسيين هم المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين.

وحيالها هناك تزايد الضغط على المؤسسات لتتنوع ورفع حجم الإفصاح، والاهتمام بالاحتياجات المتعلقة بالمستخدمين غير الرئيسيين مثل المستهلكين والعمال.

#### 2- الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

إنّ اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى نتيجة لتباين الظروف، جعل المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية للدول تضع معايير تكيف أكثر مع تصور حكوماتهم لأهداف المحاسبية، فوجد أنّ الدول التي تسعى لتحقيق الأهداف الضريبية تكيف إفصاحها بما يضمن ممارسة رقابة ضريبية على المؤسسات، أمّا الدول التي تعتمد على الأسواق المالية في التركيبة الاقتصادية لها فتعمل على تكيف إفصاحها بما يساعد المستثمرين والمساهمين على التداول في السوق المالي.

إنّ شدة تنافس المؤسسات على الموارد المحدودة للتمويل في السوق المالي جعلها تسعى إلى جذب المساهمين والمستثمرين وذلك من خلال توفير مستوى ارقى من الإفصاح لزرع الثقة في تسيير العلاقة مع مختلف المتدخلين في السوق المالي.

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 586.

### 3- المنظمات والمؤسسات الدولية:

على المستوى الدولي هناك منظمات ومؤسسات متباينة التأثير على عمليات الإفصاح، يمكن حصر هذه المنظمات والمؤسسات فيما يلي: الجمعية الاقتصادية الأوروبية، منظمة الأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

#### الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وهي التسمية الجديدة للجنة المعايير المحاسبية الدولية بعد عملية الهيكلة، في كافة المعايير التي أصدرتها على الإفصاح حيث بلغ عدد المعايير 41 معيار سارية المفعول إلى غاية نهاية سنة 2013 منها 28 معيارا محاسبيا تحت التسمية القديمة (IAS) و13 معيارا تحت التسمية الجديدة معايير التقارير (IFRS)، حيث في نهاية كل معيار توجد متطلبات الواجب تقيد المؤسسة بها عند تطبيقها هذا المعيار. ومن هنا يتضح أهمية متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، وعليه سوف نستعرض متطلبات الإفصاح في بعض معايير المحاسبة ومعايير التقارير كما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- متطلبات الإفصاح وفق المعيار (IAS2) المخزون:

- يجب أن تفصح المؤسسة في التقارير المالية وفق هذا المعيار عما يلي:
- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
  - القيم الإجمالية المُرَّحَلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمؤسسة؛
  - القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل تكلفة البيع؛
  - أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف بها كمصاريف للفترة؛
  - مبلغ أي تخفيض أو تغيير يعتبر تخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصاريف للفترة؛
  - الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون.

#### 2- متطلبات الإفصاح وفق معيار (IAS8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية

##### والأخطاء:

- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية وأسباب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة؛

<sup>1</sup> خلف الله بن يوسف، مرجع سابق، ص 34، 35.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

- على المؤسسة أن تفصح عن طبيعة ومقدار التغيير في التقدير المحاسبي والذي له أثر في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون غير قابل للتطبيق لتقدير ذلك الأثر؛
- إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفصّل عنه سبب أن التقدير غير قابل للتطبيق على المؤسسة الإفصاح عن تلك الحقيقة؛
- إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو لفترات قبل تلك المقدمة، الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة أو وصف كيفية وتاريخ حدوث تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية؛
- إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفصّل عنه سبب أن التقدير غير قابل للتطبيق على المؤسسة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

### 3- متطلبات الإفصاح وفق (IFRS2) الدفع على أساس الأسهم:

- يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة من خلال:
- وصف لكل نوع من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك البنود والشروط العامة لكل ترتيب مثل (متطلبات الاستحقاق، المدة القصوى للخيارات الممنوحة، طريقة التسوية)؛
  - عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة خيارات الأسهم لكل مجموعة من الخيارات التالية: المتداولة في بداية الفترة، الممنوحة خلال الفترة، الملغاة خلال الفترة، الممارسة خلال الفترة، المنتهية خلال الفترة، المتداولة في نهاية الفترة، والقابلة لممارستها في نهاية الفترة؛
  - الإفصاح عن كيفية تحديد القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة؛
  - يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المؤسسة للفترة وعلى مركزها المالي.

### 4. متطلبات الإفصاح وفق IFRS3 اندماج الأعمال:

- تفصح المؤسسة المشتريّة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من تقييم الطبيعة والأثر المالي لاندماج الأعمال الذي يحدث إما:

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

- خلال فترة التقارير المالية مثل اسم ووصف المؤسسة المشتراة، تاريخ الاستملاك، نسبة حصص المالكين المؤهلة للتصويت، الأسباب الرئيسية لاندماج الأعمال، وصف كيفية حصول المؤسسة المشتريّة على السيطرة، وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، القيمة العادلة بتاريخ التملك، ترتيبات المقابل المالي المحتمل وأصول التعويض، الذمم المستلمة .... الخ؛
- بعد نهاية فترة إعداد التقارير المالية وقبل المصادقة على إصدار التقارير المالية؛
- تفصح المؤسسة المشتريّة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية عن تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية والمتصلة باندماج الأعمال الذي حدث في الفترة أو الفترات السابقة لإعداد التقارير المالية.

### المطلب الثالث: معايير الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح، وذلك بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة حيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي، وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية.

#### الفرع الأول: الإفصاح في محتوى الميزانية

تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية، وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للمؤسسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها<sup>1</sup>، فهي تحتوي على ملخص نشاط المؤسسة وقوتها ودرجة تطورها، فالميزانية تبحث عن قياس ثروة المؤسسة والإفصاح عنها وقت معين<sup>2</sup> وقد تم تعريف الأصول على أنها موارد ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المؤسسة، كنتيجة لأحداث سابقة، وتقسّم إلى قسمين هما الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، أما الخصوم فقد عرفت على أنها التزامات أو مطلوبات حالية، تمثل حقوقاً للغير على المؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة، تتطلب التضحية ببعض أصولها مستقبلاً للتخلص من هذه الالتزامات، وتقسّم إلى قسمين التزامات متداولة والتزامات غير متداولة، وتمثل القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح الالتزامات منها حقوق الملكية (الأموال الخاصة)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص124.

<sup>2</sup> - Jean- François Regnard, lire un bilan c'est simple, Chiron, Paris 2007, p21.

<sup>3</sup> خالد الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2008، ص 118.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

وتتص القواعد الخاصة بالإفصاح في الميزانية على ما يلي<sup>1</sup>:

### 1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية:

يجب أن تحتوي الميزانية في جوهرها كحد أدنى على البنود التالية:

الممتلكات والمصانع والمعدات، الاستثمارات العقارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى والنقد ومعادلات النقد، الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبية الحالية، حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

### 2- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:

- تصنيفات جزئية للبنود المعروضة كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS16؛
- تصنف الذمم المدينة إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة، وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى؛
- يصنف المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقم IAS2؛
- تصنف المخصصات والاحتياطات وعلاوة الإصدار مع وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن الأموال الخاصة؛
- الإفصاح عن الأمور الآتية بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم:
  - عدد الأسهم المصرح بها.
  - عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، وغير المدفوعة بالكامل؛
  - القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛
  - مطابقة عدد الأسهم غير المسددة في بداية كل فترة مالية وفي نهايتها؛
  - الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بكل فئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة تسديد رأس المال.
  - الأسهم التي تمتلكها المؤسسة ذاتها أو فروعها أو مؤسسات زميلة.

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض والإفصاح مرجع سابق، ص 366.

الفرع الثاني: الإفصاح في قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي لا تقل أهمية عن قائمة المركز المالي، فهي عبارة عن كشف بإيرادات المؤسسة خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها.<sup>1</sup>

1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل كحد أدنى:

- الإيرادات؛
- تكاليف التمويل؛
- نصيب المؤسسة من أرباح أو خسائر المؤسسات الزميلة أو المشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بطريقة الأموال الخاصة؛
- المصروف الضريبي؛
- ربح أو خسارة الفترة؛
- توزيعات الأرباح.

2- المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات:

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبيا) يتطلب المعيار IAS1 الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل ومن أمثلة هذه البنود:

- عمليات خفض أو زيادة قيمة الأصول أو المخزون؛
- عمليات إعادة هيكلة أنشطة المؤسسة؛
- عمليات التخلص من بعض الأصول؛
- عمليات التخلص من الاستثمارات؛
- العمليات الموقوفة؛
- تسويات المنازعات القضائية؛
- عمليات عكس المخصصات.

<sup>1</sup> محمود أحمد إبراهيم، المحاسبة المالية، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 45.

## الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

بموجب المعيار IAS1 يجب تصنيف المصاريف وتحليلها بناء على طبيعتها أو بناء على وظيفتها، والاختيار بين طريقة وظيفة النفقة أو طريقة طبيعة النفقة، يتوقف على عوامل متعلقة بالصناعة وطبيعة النشاط، وتعتبر طريقة تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعاً واستخداماً.

### الفرع الثالث: الإفصاح في تغيرات الأموال الخاصة

أوجب المعيار المحاسبي الدولي IAS1 المؤسسات بنشر معلومات متعلقة بتغيرات حقوق الملكية في قائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية، الهدف منها تحديد إجمالي نتائج نشاط المؤسسة خلال الدورة، ويجب أن تتضمن هذه القائمة ما يلي<sup>1</sup>:

- ربح أو خسارة الفترة؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصاريف المعترف بها بشكل مباشر في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود؛
- الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS8.

أما البنود التالية فيمكن إظهارها في تغيرات الأموال الخاصة أو في الإيضاحات:

- العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية؛
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة؛
- مقارنة بين القيم الدفترية في بداية ونهاية الفترة لكل فئة من فئات رأس المال، علاوة الأسهم، الاحتياطات مع بيان كل تغير بشكل منفصل.

### الفرع الرابع: قائمة التدفقات النقدية

هي قائمة تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، ونبين فيما يلي أنواع هذه الأنشطة:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Jean-Jacques Julian , op.cit, p29.

<sup>2</sup> Jean-Jacques Julian , op.cit, p34.

1- الأنشطة التشغيلية:

وهي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة والأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية؛

2- الأنشطة الاستثمارية:

وهي الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الأصول طويلة الأجل وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن بنود النقدية المعادلة؛

3- الأنشطة التمويلية:

هي الأنشطة التي تنتج عنها تغيرات في حجم ومكونات رأس المال وقروض المؤسسة. ولقد تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS7 بعض الشروط وقواعد الإفصاح في هذه القائمة يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

- التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية؛
- الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح؛
- ضرائب الدخل المدفوعة؛
- شراء وبيع المؤسسات التابعة؛
- العمليات غير النقدية مثل امتلاك موجودات بواسطة الشراء وتحمل الالتزامات المباشرة أو عن طريق عقود تأجير تمويلية؛
- مكونات النقد والنقد المعادل.

<sup>1</sup> - محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض والإفصاح مرجع سابق، ص



### خلاصة

اسفرت التطورات والجهود التي شهدتها العالم في تطوير معايير المحاسبة الدولية خلال العقد الأخير من القرن الماضي عن نتائج مهمة، مما أدى إلى تشكيل لجنة المعايير التي تعمل على وضع معايير تلقى القبول العام على النطاق العالمي.

إنّ معايير المحاسبة الدولية توفر إلى حد كبير التوافق للمتطلبات الدولية لذلك أصبحت المعايير المحاسبية الدولية أساس ومرجع لا غنى عنه، يسترشد به مستخدمي القوائم المالية في جميع أنحاء العالم الثالث على وجه خاص لأنه لا توجد بهم معايير محلية تحكم الممارسات المهنية.

يعمل النظام المحاسبي المالي الجزائري على تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية بين المؤسسات الوطنية والأجنبية، باعتباره متقارب إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، كما يساعد المؤسسات على تقييم وضعيتها المالية بكل شفافية وكذا إمكانية مقارنة نفسها مع المؤسسات الأجنبية.

ومن أجل الوصول إلى إفصاح عام يجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي، يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم الحالية من جهة، وتوحيد أسس وقواعد العرض والافصاح من ناحية أخرى، وهذا الأمر أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتقاء مضمون القوائم المالية وتعظيم جودتها.

# الفصل الثالث

محاسبة الموارد البشرية

## تمهيد

لقد برز الاهتمام بالعنصر البشري في كبريات المشاريع بين الحربين العالميتين الأولى والثانية، إلا أن الإسلام قد اهتم به قبل أكثر من 1400 سنة فالإنسان هو خليفة الله في الأرض فقد قال تعالى « وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَنْ يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ » الآية 30 سورة البقرة، وقال « :وَلَقَدْ كَرَّمْنَا بَنِي آدَمَ وَحَمَلْنَاهُمْ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ وَرَزَقْنَاهُمْ مِنَ الطَّيِّبَاتِ وَفَضَّلْنَاهُمْ عَلَى كَثِيرٍ مِمَّنْ خَلَقْنَا تَفْضِيلًا » الآية 70 سورة الإسراء، وقال رسول الله صل الله عليه سلم « قتل المؤمن أعظم عند الله من زوال الدنيا ».

إذا فالاهتمام بالكائن البشري مطلوب شرعا وعرفا، وأن الاهتمام بالإنسان معناه أن أهم عناصر الإنتاج والذي بدونه يتوقف النمو الاقتصادي ويتوقف التطور التكنولوجي والعلمي؛ فقد أصبح المجتمع حاليا يتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة حيث يتطلب خدمات تكنولوجية على مستوى عال، وبالتالي يتطلب عمالة بشرية على مستوى عال أيضا من التعليم والتدريب والخبرة.

يتميز الاقتصاد الحالي بالتركيز المتزايد على رأس المال البشري بمعنى حاجته المتزايدة إلى معلومات وخبرات بشرية أكثر من حاجته إلى رأس المال المادي.

يمثل موضوع الموارد البشرية أحد المجالات البحثية التي اهتم بها الباحثون في أكثر من علم واحد من العلوم الاجتماعية فعلماء الاقتصاد والإدارة بالإضافة إلى المحاسبة تناولوا موضوع الموارد البشرية من العديد من الجوانب ولكل هذه العلوم تحليلاته الخاصة وفق الأطر المفاهيمية والنظريات التي تمثل أساس تلك العلوم عبر العصور، ويعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الحديثة نسبيا في مجال المحاسبة، حيث يعود ظهورها إلى عقد الستينات من القرن الماضي، وهو ما يمثل بداية اهتمام الباحثين بالإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى محاسبة الموارد البشرية من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث حيث في المبحث الأول نتطرق إلى الإطار العام لمحاسبة الموارد البشرية من خلال تطورها وتعريفها، وفي المبحث الثاني تناولنا فيه محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات، وذلك من خلال نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي للموارد البشرية، المعالجة المحاسبية للأصول البشرية باعتبارها أصل من أصول المؤسسة؛ أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية من خلال عرض لطرق وأساليب الإفصاح، أهميته وآثاره على القوائم المالية للمؤسسة.

## المبحث الأول: الإطار العام لمحاسبة الموارد البشرية

أظهرت الكثير من الدراسات أنّ الموارد البشرية أو الأصول البشرية تقوم كأي أصل من الأصول بتقديم خدمة أو منفعة سواء كانت آنية أو مستقبلية تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة، ومن أهم مفردات وعناصر تعريف الأصل هو تقديم خدمات مستقبلية، وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات اقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة تنتفي عنه صفة الأصل.

### المطلب الأول: طبيعة الأصول البشرية

#### الفرع الأول: تعريف الأصل

اختلفت التعاريف الخاصة بالأصول باختلاف وجهة النظر المتبعة، وقد ارتبطت وجهات النظر هذه بنظريات الوحدة المحاسبية<sup>1</sup>

فالأصول هي عبارة عن الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها المؤسسة الاقتصادية من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها، وذلك اما باستخدامها في العملية الإنتاجية، أو في مساعدتها على تحقيق ذلك، كما يمكن تعريفها بالموارد الاقتصادية التي تحقق غايتين مترابطتين حسب طبيعة كل مورد.<sup>2</sup> "الأصل هو عامل من عوامل الإنتاج" وهذا التعريف يركز على إنتاجية الأصل، وهو أيضا وسيلة تكون في حيازة المؤسسة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية، هذا التعريف ركز على ملكية الأصل.<sup>3</sup>

قدم مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي تعريفا للأصول وذكر أنها "تمثل موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.<sup>4</sup>

يمكن تقسيم تعاريف الأصول وفق:

- وجهة نظر أصحاب المؤسسة، أي نظرية الملكية المشتركة؛
- وجهة نظر الإدارة، نظرية الشخصية المعنوية؛
- وجهة نظر المؤسسة، أي نظرية النشاط الاقتصادي.

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، غير منشورة، 2008، ص 50.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، لعبيي البوعلي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2016، ص 18.

<sup>3</sup> رمضان محمد، غنيم علي، المحاسبة المتقدمة، مجلة بحوث، جامعة حلب، سوريا، العدد 17، 1990، ص 278.

<sup>4</sup> انتصار محمد جواد، ايمان سعيد عيدي، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية، مجلة أبحاث ميسان، المعهد التقني العمارة، العراق، العدد 16، المجلد 08، 2012، ص 565.

## 1- تعريف الأصل من وجهة نظر ملاك المؤسسة

فقد عرف الأصل من وجهة نظر ملاك المؤسسة على أنه "كل شيء مملوك وله قيمة"، وفكرة هذا التعريف أنّ المالكين للمؤسسة يعتبرون أنّ جوهر أي أصل هو قدراته على سداد الديون للمؤسسة، وحتى يكون للأصل القدرة على سداد الديون لا بد من توافر شرطين هما:

- أن يكون ملكا للمؤسسة؛
- أن يكون له قيمة معينة.

**تعريف غامبرس:** عرف غامبرس الأصول بأنها وسيلة تكون في حيازة المؤسسة الاقتصادية، ويكون لها حقوق قانونية عليها<sup>1</sup>

## تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

الأصل هو شيء ما يمثل رصيد مدين قابل للترحيل للفترة التالية لقفل الحسابات تبعا للمبادئ المحاسبية، على أساس أنّه يمثل إما خلق ملكية، أو قيمة تم الحصول عليها، أو نفقة تمت وأوجدت حق ملكية، أو من المحتمل إيجادها مستقبلا.<sup>2</sup>

**تعريف أوليفر:** تلك الموارد التي تستخدم في سداد الالتزامات والديون التي على المؤسسة.<sup>3</sup>

اهتمت التعريفات السابقة الذكر في تعريفها للأصل بالجانب القانوني، الذي اشترط توافر حق الملكية والحيازة للموارد، وبالتالي مقدرته على سداد الالتزامات من أجل اعتباره أصلا من الأصول.

## 2- تعريف الأصل من وجهة نظر الإدارة

يمكن تعريف الأصل حسب وجهة نظر الإدارة في المؤسسة استنادا إلى فكرة الشخصية المعنوية بأنّه:

عامل من عوامل الإنتاج، والاهتمام هنا بنصب على المقدرة الإنتاجية للأصل، ويرجع التحول في تعريف الأصل من قدرته على سداد الالتزامات إلى مقدرته الإنتاجية، إلى ظهور المؤسسات الضخمة مثل شركات المساهمة، التي تتميز بمبدأ الاستمرار بغض النظر عن حياة المساهمين، وكذلك نتيجة تغيير

<sup>1</sup> إبراهيم فتوح، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين، مجلة اربد للبحوث والدراسات، جامعة اربد الأهلية، الأردن، العدد 2، المجلد 3، 2000، ص 26.

<sup>2</sup> يوسف جربوع، نظرية المحاسبة، دار الوراق للنشر، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2001، ص 123.

<sup>3</sup> رمضان محمد علي، المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، دار حامد للنشر، الطبعة 1، عمان، الأردن، 1997، ص 276.

اتجاهات المقرضين الذين أصبحوا يهتمون بمقدرة المؤسسة الإنتاجية كأساس للإقراض، كان من الطبيعي في ظل هذه الظروف الجديدة أن يهتم المحاسبون بمقدرة المؤسسة الربحية.<sup>1</sup>

### 3- تعريف الأصل من وجهة نظر المؤسسة نفسها

إذا أردنا تعريف الأصل من وجهة نظر المؤسسة نفسها فيمكن القول بأنه:

**تعريف لجنة المفاهيم والمعايير التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA):**

هي الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المؤسسة خلال وحدة محاسبية محددة، فهي تجمعات الخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً.

**تعريف معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA):**

تمثل الأصول قيمة الخدمات الاجمالية المتوقعة والمتاحة للمؤسسة لتستخدمها في أنشطتها المستقبلية، نتيجة عمليات تمت فيها في الماضي والحاضر.<sup>2</sup>

**تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):**

مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها.<sup>3</sup>

**تعريف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB):**

الأصول هي منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن المؤسسة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي.<sup>4</sup>

من التعاريف السابق للأصل من وجهة نظر المؤسسة يمكننا القول أن الحد الفاصل بين اعتبار العنصر مصروف أم أصل يكمن في حق السيطرة، والخدمات والمنافع المستقبلية.

<sup>1</sup> السيد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 249.

<sup>2</sup> محمد عطية مطر، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 3، 1982، ص 222.

<sup>3</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 140.

<sup>4</sup> رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير، مرجع سابق، ص 312.

## الفرع الثاني: رأس المال البشري

هناك اختلاف كبير بين الباحثين في نظرتهم لمفهوم رأس المال البشري، فمنهم من ينظر إليه على أنه توليفة من المعارف والمهارات مع اختلاف بسيط حول التوليفة وبين مكونات الآلة، وهناك من يرفض هذه النظرية وتشبيه رأس المال البشري بالآلة، ويركزون في ذلك على أهمية العنصر البشري والدور الذي أصبح يلعبه في الاقتصاديات القائمة على المعرفة، فالاقتصاديات الناجحة أصبحت تعتمد على استخدام توليفة مناسبة من القدرات البشرية والمادية.<sup>1</sup>

يعد رأس المال البشري بمثابة المحور الذي يتعلق بعملية التفكير بالمؤسسة، فالتفكير التنظيمي يقتصر على العنصر البشري، فمثلا النقود تحقق أموراً متعددة بالمؤسسة لكنها لا يمكنها التفكير وكذا الحال بالنسبة للآلات فهي تؤدي العمل بصورة كفؤة وفاعلة وبأفضل إنتاجية من العنصر البشري، لكنها لا يمكن أن تتوصل إلى اختراعات، أما الإنسان فهو المصدر الأساسي لعمليات الابداع والابتكار.<sup>2</sup>

رأس المال البشري وحسب رأي الكثيرين هو أحد أوجه رأس المال الفكري باعتباره المولد لثروة المؤسسة فهو يشمل كل أصول المعرفة الضمنية والصريحة الموجودة في رؤوس الأفراد التي تمثل في النهاية قدرة العاملين على فعل أشياء تؤدي إلى نجاح المؤسسة.

يعد رأس المال البشري العنصر الهام في رأس المال الفكري بوصفه حرك للإبداع، والمورد الحاسم للقيمة غير الملموسة في حياة المعرفة، ويتمثل في القوى البشرية التي تمتلك القدرة، التفكير، التجديد والابتكار بفضل المعارف الضمنية الكامنة في أذهان الأفراد، إذ تفاعل هاته العناصر يؤدي إلى تكوين مخزون معرفي للمؤسسة، وقد أشار SULLIVAN إلى أنّ رأس المال البشري هو ذلك المخزون المعرفي للأفراد في المؤسسة وأنه تراكمية لمعرفة العاملين ونطاقه محدد بالمعرفة الفردية.<sup>3</sup>

ويعرف كل من NOORDHUIS و Daniels رأس المال البشري بأنه المعرفة الضمنية الموجودة في أذهان العاملين والتي تتضمن المهارات والمعرفة وتوجيهات العاملين ورأس المال البشري بمجرد مغادرة العاملين المؤسسة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> العربي تيفاري، تطوير الأداء التنظيمي من خلال إدارة المعرفة ورأس المال الفكري -دراسة تطبيقية على عينة من المستشفيات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، غير منشورة، 2014، ص 86.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 86.

<sup>3</sup> P, SULLIVAN, **Value privenlutellect Capital: How to Convert intangible Corpora Assets in to Market Value**, Wiley, New York, 2000, P56.

<sup>4</sup> HENNIE et All, **Management of intellectual capital by optional prorfollio selection**, 4<sup>th</sup>, No 254, 2002, P 614.

وقد أكد Man و Lau Chan أنّ هناك مجموعة من القدرات والمواصفات التي تؤهل العاملين للنجاح في ظل اقتصاد المعرفة، وأهم هذه القدرات والمواصفات:<sup>1</sup>

- المعرفة:

وتتضمن المعرفة المهنية، الفنية والمعرفة المتخصصة، الفهم والإدراك الواسع لبيئة الأعمال المتغيرة، المعرفة باستخدام التكنولوجيا.

- المهارات:

تتضمن مهارات بناء العلاقات مع الآخرين، مهارات التعامل مع الزبائن، مهارات وقدرات التعامل مع المشروعات المتعددة.

- الخصائص:

وتتضمن المرونة، القدرة على التعلم السريع، التوجه الذاتي بالتنمية والتعليم.

فرأس المال البشري لا يدرس فقط المعارف والمهارات المكتسبة من قبل العاملين ولكن يتعداه إلى علاقتهم مع العاملين الآخرين لخلق فريق عمل متكامل، بالإضافة إلى أنه ينتج عن ذلك امتلاك حقوق الملكية الفكرية.<sup>2</sup>

الفرع الثالث: خصائص الأصول ومدى توافرها في الموارد البشرية

كما ذكرنا سابقا فالأصول هي المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها في المستقبل، وأنّ الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي بما يشير إلى الخدمات المستقبلية للأصل.<sup>3</sup>

ومن خلال هذا التعريف ويمكن استنتاج مقومات وخصائص الأصول بشكل عام في النقاط التالية:

- معيار الملكية؛

- معيار القدرة الإنتاجية أو الخدمية؛

- معيار الخدمات المستقبلية؛

<sup>1</sup> T, Lau et all, **The Entrepreneurial and Managerial Competencies of Small Business Owner/ manager in Hong Kong Conceptual and Methodological Considerations**, Paper presented at the 4<sup>th</sup> international Conference on Competence-based Management, Oslo, 18-20 June, 1998, P05.

<sup>2</sup> العربي تيقاوي، مرجع سابق، ص 87.

<sup>3</sup> عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 234.



- معيار القياس أو التحديد.

### 1- معيار الملكية

هناك ثلاثة عناصر يجب توافرها حسب هذا المعيار حتى تصبح هناك ملكية للمورد البشري:

#### أ- حيازة الأصل:

يعد الأصل رصيذا مدينا قابلا للترحيل إلى الفترة اللاحقة على أساس كونه يمثل حق ملكية أو قيمة تم الحصول عليه، أو نفقة أوجدت حق ملكية، أو من المحتمل أن تجده مستقبلا.<sup>1</sup> وعليه يعتبر المورد البشري ملكا للمؤسسة سواء لفترة محدودة أو غير محددة وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري الذي بموجبه يكون للمؤسسة الحق في الانتفاع والاستخدام بناء على هذا التعاقد.<sup>2</sup>

#### ب- الرقابة على الأصل:

أي أن تكون لدى المؤسسة القدرة على التحكم والسيطرة على كل أو جزء من الخدمات المستقبلية للأصل، وغالبا ما تكون هذه الفرصة متاحة لدى المؤسسة من خلال عنصر الملكية، هذه الرقابة تتبع أساسا من امتلاك وحيازة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو لمن تنازل له المالك عن الأصل.<sup>3</sup> وبالنسبة للموارد البشرية فيمكن للمؤسسة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها بما يسمى العقد المانع والذي يعنى بمباشرة الفرد لقدراته ومهاراته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي وبالتالي يعتبر شكلا من أشكال الخضوع الاجباري لرقابة المؤسسة وعدم الاخلال بشروط العقد.<sup>4</sup>

#### ج- التصرف بالأصل:

كما هو معلوم للمؤسسة كامل الحق في التصرف بأصولها الاقتصادية وبالصورة التي تراها مناسبة وتحقق لها أقصى منفعة، ويأخذ التصرف في الأصل في الأصول المادية شكل التنازل او الحيازة والتخزين<sup>5</sup>، وفي حال الموارد البشرية فإن عملية التصرف بها لا تكمن في إعادة بيعها لعدم وجود سوق له، وعدم وجود

<sup>1</sup> أريك فلامهولتر، تعريب محمد زايد، أحمد حجاج، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1992، ص 64.

<sup>2</sup> انتصار محمد جواد، ايمان سعيد عيدي، مرجع سابق، ص 566.

<sup>3</sup> المرجع السابق ص 64.

<sup>4</sup> رمضان محمد، غنيم علي، مرجع سابق، ص 285.

<sup>5</sup> فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 66.

أنظمة وقوانين تتيح ذلك، وإنما تكمن في الاستغناء أو الاستبدال لهذا المورد كلياً وجزئياً وذلك مقابل تعويض ضمن شروط محددة<sup>1</sup>.

### 2- معيار القدرة الإنتاجية

إنّ الغرض من اقتناء الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية، ومما لا شك فيه هو أن عنصر العمل هو والذي يعتبر كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية المؤثر في العناصر الأخرى في المؤسسة، وهذا ينصب في إنتاج السلع والخدمات، فالموارد الطبيعية لا يمكن أن تشارك في الإنتاج إلا بالقدر الذي يستخدمها فيه الأفراد، وكذلك رأس المال ليس عنصراً مستقلاً بل هو ثمرة العمل والموارد الطبيعية. أي ان العمل المقدم من المورد البشري هو المساهم في تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو في الأغلب تعظيم الربح، والذي من أجله تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة<sup>2</sup>.

### 3- معيار الخدمات المستقبلية

من تعريف الأصل بكونه مصدر منافع اقتصادية مستقبلية ينطلق هذا المعيار والذي بدوره يتضمن ثلاثة اختبارات، أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، وأن تكون هناك إمكانية قياس لهذه المنافع وكذا أن يكون للمؤسسة الحق في استلام هذه المنافع، نجد أن المنافع المحققة من استخدام الموارد البشرية هي منافع مستقبلية، وتعود هذه المنافع بنتائج على المؤسسة التي تمتلك الحق الشرعي في تشغيل هذه الموارد، يتمثل الحق الشرعي في التعاقدات والالتزامات المحددة بين الفرد والمؤسسة<sup>3</sup>.

### 4- معيار القابلية للقياس والتحديد

تعرف الأصول بأنها حقوق أو خدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وذلك لتمييزها وفصلها عن باقي الموارد الأخرى، وتستهدف عملية القياس قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد البشري، وأي مورد لا يمكن قياس خدماته الاقتصادية المستقبلية بشكل مالي لا يمكن معاملته كأصل<sup>4</sup>،

<sup>1</sup> انتصار محمد جواد، إيمان سعيد عيدي، مرجع سابق، ص 567.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص ص 567، 568.

<sup>3</sup> خالد عبد الرحيم إلهيتي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2003، ص 320.

<sup>4</sup> أسامة عبد الخالق، تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية واستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة، مجلة العمل العربية، العدد 60، منظمة العمل العربية، 1995، ص 35.

وهناك عدة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية بالنسبة للموارد البشرية، منها طريقة التكلفة التاريخية، طريقة التكلفة الاستبدالية وطريقة الفرصة الضائعة.<sup>1</sup>

مما سبق يمكن القول أنّ المعايير الواجب توافرها في الموارد والأصول الاقتصادية حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المؤسسة يتوفر في الموارد البشرية.

### المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

#### الفرع الأول: مراحل نشأة محاسبة الموارد البشرية

لا يمكن القول أنّ موضوع محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الجديدة في الاقتصاد، حيث يعتبر الاقتصاديون رأس المال البشري عاملاً انتاجياً ويحاولون ما بوسعهم لإيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره، وبدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينات من القرن الماضي.

وقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من مراحل التطور المتميزة، وقسمت إلى خمسة مراحل وفق الآتي:

#### 1- المرحلة الأولى من 1960 إلى 1965:

تميزت هذه المرحلة بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى،<sup>2</sup> ولعل المصادر البحثية الرئيسية لذلك فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية وكذلك بحوث سيكولوجية التنظيم والتي تهتم بفاعلية القيادة والأهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل في المحاسبة التقليدية.<sup>3</sup> وقد دعا Rensis Likert عام 1960 بتقسيم المتغيرات الكيفية للموارد البشرية إلى ثلاثة متغيرات، وهي السببية، الوسطية ومتغيرات النتيجة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أريك فلامهولتز، مرجع سابق، ص 293.

<sup>2</sup> انتصار أحمد عبيد، محاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 21، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2012، ص 272.

<sup>3</sup> نبيلة سعيداني، الأساليب والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر باتنة، العدد 12، 2017، ص 130.

<sup>4</sup> REETA, **Human resources accounting practices in satvam computers services LTD**, International research journal of human resources and social sciences, Volume 2, ISSUE 5, 2015, P03.

## 2- المرحلة الثانية 1966 إلى 1970:

في هذه المرحلة تم وضع نماذج لقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، وتعتبر هذه الفترة مرحلة لتحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات.<sup>1</sup>

تعتبر هذه المرحلة هي فترة البحوث الأكاديمية الخاصة بإيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة للموارد البشرية بحيث تصبح أداة تساعد العديد من المستفيدين من خارج المؤسسة الذين يحتاجون إلى البيانات المالية عن الموارد البشرية مثل المستثمرين، ولقد شهدت هذه المرحلة تطبيقاً عملياً ميدانياً للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات آنذاك.<sup>2</sup>

تمت في هذه المرحلة العديد من البحوث ذات الأهمية في هذا الميدان ومن أهمها:<sup>3</sup>

- بحوث Hakimaine و Jones عام 1967 م حيث طوراً مقارنة تكلفة الفرصة البديلة، حسبها فإن تكلفة الفرصة البديلة قائمة بالنسبة لكافة الموارد البشرية المعروضة في المدى القصير، وأن اتخاذ القرار في الأساس ينطوي على اختيار بديل واحد بين عدة بدائل لديها تكلفة الفرصة البديلة.
- بحوث Lee Brummet وآخرون سنة 1968 م بحيث وضعوا مقارنة التكلفة التاريخية، ووفقاً لهم، فإن التكلفة المترتبة على تجنيد وتدريب وتطوير الموظفين يجب رسمتها، ثم يتم إطفاء المبلغ الإجمالي الذي تم سملته على مدى العمر الإنتاجي المقدر للموارد البشرية، وقاموا بتطبيق بحثهم على شركة R.G Barry.

## 3- المرحلة الثالثة 1971 إلى 1976:

إذ نُشرت العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد طبق العديد من هذه البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذا قرارات المستثمرين.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> حمد فهد المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في شركات المساهمة العامة بدولة الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، غير منشورة، 2010، ص 14.

<sup>2</sup> نبيلة سعيداني، مرجع سابق، ص 131.

<sup>3</sup> Lakshmana Rao, **Human resource accounting (a frame work for better financial accounting and reporting)**, IOSR journal of business and management (IOSR-JBM), 2014

<sup>4</sup> انتصار أحمد عبيد، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2018، ص 597.

كما اتسمت هذه المرحلة أيضا باستمرار البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس الموارد البشرية والمحاسبة عنها سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية القيمة، كما تميزت هذه المرحلة أيضا بنشر العديد من البحوث النظرية والتطبيقية ومن بينها:<sup>1</sup>

- Schwartz و Brauch سنة 1971 والذي وضع نموذج القيمة الحالية للربح المستقبلي، وحسب هذا النموذج قيمة الموارد البشرية تتوقف على القيمة الحالية للأرباح المستقبلية المحققة من توظيف شخص واحد.

- J. Giles و Schartz سنة 1972 الذي وضع نموذج مضاعف الأصول البشرية، وفقا لهذا النموذج يتم تقييم الموارد البشرية في العادة بنفس طريقة باقي الأصول التجارية وتقدير قيمتها على أساس مفهوم مبدأ الاستمرارية.

- Likert و Bower سنة 1973 قدم نموذج السببية، التدخل والنتيجة النهائية، ووفقا لهذا النموذج فإن تطوير النهج الاشتراكي يتطلب إدخال هيكل تنظيمي جديد وأسلوب جديد للسلوك الإداري ويتم إدخال وجهات النظر هذه كمتغيرات السببية.

- Myers و Flowers سنة 1974 وضعوا نموذج البعد الخماسي ووفقا لهذا النموذج هناك خمسة أبعاد للموظفين (المعرفة، المهارات، الصحة، الحضور والمواقف) يجب أن تأخذ بعين الاعتبار.

- Ogan عام 1976 وضعت ما يعادل نموذج اليقين ويتكون هذا النموذج من عنصرين أساسيين هما الفائدة الصافية وعامل اليقين والذي يوفر وسيلة لتحديد صافي القيمة الحالية للموارد البشرية.

والجدير بالذكر أنه في هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) لجننتين لمحاسبة الموارد البشرية، الأولى سنة 1971، والثانية سنة 1972، ونشرت تقارير اللجننتين تحت عنوان تطوير محاسبة الموارد البشرية.<sup>2</sup>

#### 4- المرحلة الرابعة 1977 إلى 1980

تميزت هذه المرحلة بتراجع الاهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية سواء من الجانب الأكاديمي أو التطبيقي، وهذا راجع بنسبة كبيرة إلى ضخامة تكاليف تطبيق نظمها ونماذجها، بالإضافة إلى العائد المتوقع منها غير مؤكد.<sup>3</sup> وربما غير ذي فائدة كبيرة، فقد كانت نظرة المؤسسات والشركات إلى محاسبة الموارد

<sup>1</sup> نبيلة سعيداني، مرجع سابق، ص 132.

<sup>2</sup> ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية، المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 16، 2013، ص 173.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 173.

البشرية بأنها فكرة جيدة وحسنة ولكنها لم تكتمل بعد، ولكن بالرغم من ذلك فقد ظهرت اتجاهات مهمة في نهاية تلك الفترة غيرت من تلك النظرة في السنوات القليلة التالية.<sup>1</sup>

### 5- المرحلة الخامسة من 1980 إلى الحين

حيث تميزت ببداية الاهتمام الجدي بكل من النظرية والتطبيق لمحاسبة الموارد البشرية، وهذا راجع إلى زيادة الاهتمام بالموارد البشري كعامل أساسي لخلق القيمة وتميز المؤسسة وزيادة إنتاجيتها.<sup>2</sup> إضافة إلى زيادة المنافسة بين الو. م. أ واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية عن مثيلاتها في أمريكا فشهدت هذه المرحلة زيادة الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وتطبيقها في الشركات الضخمة على عكس المراحل الأولى التي اقتصر تطبيقها على الشركات المتوسطة وصغيرة الحجم.<sup>3</sup> من بين أهم الدراسات التي شهدتها هاته الفترة:<sup>4</sup>

- Ogan سنة 1988 بتجربة ميدانية تهدف إلى تقييم تأثير المعلومات لمحاسبة الموارد البشرية على القرارات المتخذة من قبل المسيرين، نتائج هذه الدراسة تشير إلى أنّ معلومات محاسبة الموارد البشرية تصنع الفرق بين قرار إيقاف شخص عن العمل وتمكن المديرين من زيادة الثقة في القرارات من هذا النوع.
- Management Scholar Edward lawler سنة 1992 تم وصف الموارد البشرية من منظور الاستثمار لتكون قادرة على المنافسة، يجب أن تحتوي المؤسسات على العديد من الصناعات ذوي المهارات العالية، كما يجب أن يكون أيضا قوة عمل مستقرة نسبيا منذ دوران الموظفين تعمل مباشرة للحصول على هذا النوع من التنسيق والتعلم التنظيمي الذي يؤدي إلى استجابة سريعة ومنتجات ذات جودة عالية.
- Flamholtz سنة 2003 الاستفادة من قياس الموارد البشرية لتحديد قيمة المبيعات المتوقعة، وإيجاد مساهمة الموظف الواحد في برنامج التطوير الإداري وبالتالي ارتفاع قيمة الأفراد بالنسبة للشركة، بالإضافة إلى التوصل إلى مجموعة من التدابير لقياس الآثار المترتبة على استراتيجيات إدارة الموارد البشرية على التكلفة والقيمة من الناس والموارد التنظيمي.

<sup>1</sup> نبيلة سعيداني، مرجع سابق، ص 133.

<sup>2</sup> حمد فهد المطيري، مرجع سابق، ص 14.

<sup>3</sup> ثامر عادل الصقر، مرجع سابق، ص 174.

<sup>4</sup> Shamim Hossain et al, **Recognition, Measurement and Accounting Treatment of Human Resource accounting**, international journal of social sciences, Department of Business Administration, Dhaka International University, Bangladesh vol 2, 2015\_P 03.

- Herman وآخرون سنة 2008 تم تقديم نموذج يهدف إلى استكشاف قياس مطلوبات الموارد البشرية، من استعراض الآثار المالية لمسؤولية الموارد البشرية عن الإبلاغ عن البحوث؛ واعتماد نموذج مسؤولية الموارد البشرية لتقييم وإعداد التقارير وإدارة الموارد البشرية.

### الفرع الثاني: تعاريف خاصة بمحاسبة الموارد البشرية

إنّ تعريف محاسبة الموارد البشرية هو مفهوم فلسفي، وليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت ومبادئ معينة، وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة، التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري، وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة الموجودة في المؤسسة، من نظام المعلومات الإداري، ونظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير ومختلف الأنظمة الأخرى.<sup>1</sup> وقد ظهرت عدة تعاريف لمحاسبة الموارد البشرية، اهتم كل منها بدراسة جانب أو أكثر من الجوانب المتعلقة بمفهوم طبيعة الموارد البشرية نذكر منها:

#### 1- تعريف جمعية المحاسبية الأمريكية (AAA)

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية محاسبة الموارد البشرية في تقريرها الصادر عام 1973 بأنها "عملية ترمي لتحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية".<sup>2</sup> من خلال هذا التعريف فقد تم تحديد الإطار العام لنظام المحاسبة الخاص بالموارد البشرية بأنه مجموع المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد، قياس تلك البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وذلك قصد إيصالها بعد ذلك للأطراف ذات العلاقة أو المصلحة؛<sup>3</sup> كما ركز هذا المفهوم على النتائج والأهداف التي يلزم توجيه القوائم المالية نحو تحقيقها وهذا ما ينسجم مع مفهوم المحاسبة.<sup>4</sup>

#### 2- تعريف Sidney Davidson

"محاسبة الموارد البشرية هي مصطلح يستخدم لوصف مجموعة متنوعة من الافتراضات تسعى لتأكيد أهمية الموارد البشرية في عملية الكسب وتحقيق أرباح المؤسسة ومجموع الأصول؛" وحسب هذا

<sup>1</sup> جابر فاضل، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، العدد 2، 2008، ص 33.

<sup>2</sup> بشير عبد العالي، بوعلام مسعودي، أسس محاسبة الموارد البشرية - مقاربة نظرية -، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 2، 2017، ص 143.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 144.

<sup>4</sup> بشير زناقي، سمية ناصري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (المؤسسات العاملة بولاية المسيلة نموذجاً)، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، العدد 4، 2017، ص 109.

التعريف تعتبر محاسبة الموارد البشرية امتداداً منطقيًا ومهماً لمجال محاسبة المؤسسة، فهي عملية قياس وتحديد الفاعلية للأفراد في مؤسسة ما، وتقديم معلومات عن الأفراد، وقياس التغيير خلال الوقت.<sup>1</sup>

### 3- تعريف Kenneth

عرف محاسبة الموارد البشرية بأنها "محاولة للتحديد والتقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمؤسسة والتي لا يتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية، ويرى بأنها نظام للمعلومات يقوم بتبيان التغييرات للإدارة التي تطرأ على الموارد البشرية للمشروع بمرور الزمن".<sup>2</sup>

### 4- تعريف Lickert and Bores

نظراً لمحاسبة الموارد البشرية على أنها "عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للأصول الإنسانية"،<sup>3</sup> وتشمل الموارد البشرية ذلك النوع من أصول المؤسسة المثل في المستهلكين وخملة الأسهم، وبالإضافة إلى سمعة المؤسسة في المجتمع المالي، وكذلك سمعتها في البيئة التي توجد بها مصانعها ومكاتبها.<sup>4</sup>

وقد تناول ليكرت القيمة التي يضيفها التدريب إلى العنصر البشري إلى جانب عوامل خارجية وداخلية أخرى تؤثر في تحديد القيمة الحالية للأصول البشرية، وقد فرق ضمناً بين الموارد البشرية الداخلية المتمثلة في العمال والموظفين وبين الموارد الخارجية المتمثلة في المستهلكين والموردين.

### 5- تعريف Flamholtz

اقترح فلامهولتز من مفهوم الأصل بشكل واضح، إذ اقتصر في تحديدها على العاملين في المؤسسة والتكاليف المتعلقة بهم بحيث عرّف محاسبة الموارد البشرية كما يلي:

تعني محاسبة الموارد البشرية "المحاسبة عن الأفراد بكونهم موارد في المؤسسة، وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذه المؤسسة".

عرض فلامهولتز في كتابه "محاسبة الموارد البشرية" أن محاسبة الموارد البشرية تعد وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المؤسسة أو نتيجة للاختبار، تأخير، تدريب، تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما

<sup>1</sup> ليلي بوحديد، دور محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية، مجلة ابعاد اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، العدد 6، 2016، ص 101.

<sup>2</sup> بشير عبد العالي، بوعلام مسعودي، مرجع سابق، ص 144.

<sup>3</sup> Danielle, **Guide pratique : gestion des ressources humaines**, fanie parent, CRHA, Québec, 2014, P 13.

<sup>4</sup> Jean Marie Peretti, **Le management des ressources humaines**, 19<sup>ème</sup> édition, vuibert, Paris, France, P11.



تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمؤسسة، فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.<sup>1</sup>

#### 6- تعريف Brummet

عرف محاسبة الموارد البشرية على أنها: "تعتبر أسلوبا لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للمساعدة على رفع الكفاءة لإدارة المؤسسة".<sup>2</sup>

من تعريف بروميت نلاحظ أنّ الهدف من محاسبة الموارد البشرية ليس فقط قياس الموارد بل يتعداها إلى توصيل هذه المعلومات إلى إدارة المؤسسة ورفع كفاءتها.

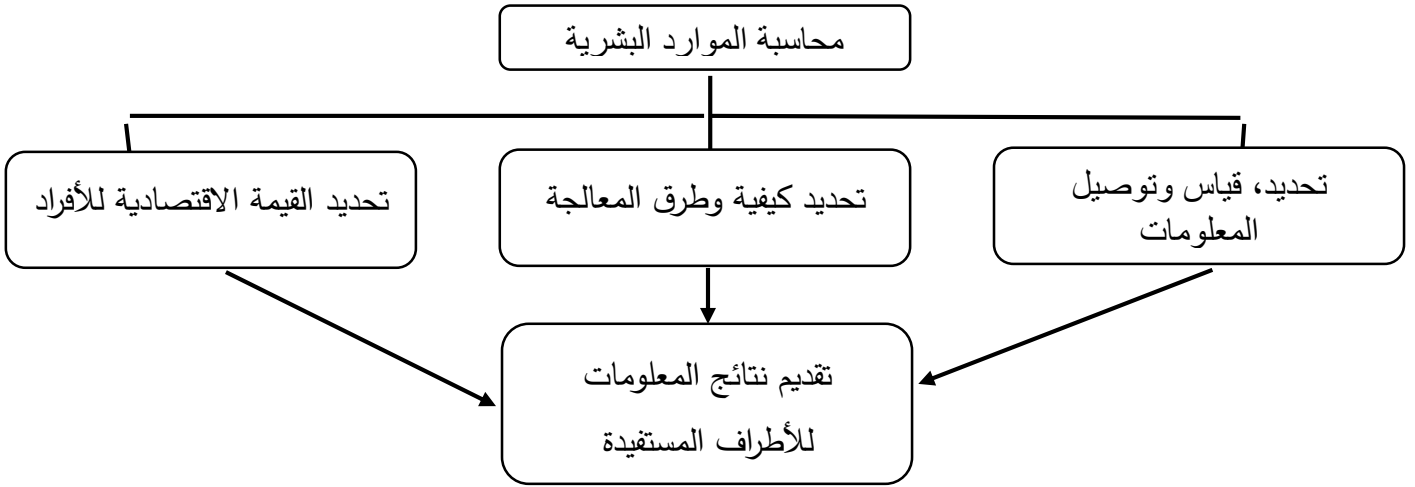
من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أنّ محاسبة الموارد البشرية هي تلك المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة الموارد البشرية والمتمثلة بالأساس في التكلفة القابلة للقياس وغير القابلة، وكذا تقييم أداء المورد البشري الملموس وغير الملموس وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها.

وبناء عليه يمكن القول أنّ محاسبة الموارد البشرية عبارة عن جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتصنيفها، ومقابلة قيمتها في المؤسسة بتكاليف تلك الموارد، ثم إيصال المعلومات لكل من يطلبها من داخل المؤسسة أو خارجها.

<sup>1</sup> أريك فلامهولتز، مرجع سابق، ص 04.

<sup>2</sup> Brummet,RL, accounting for human resources,Journal of accountancy, vol 130, 1975,P65.

الشكل رقم (3-1): تعريف محاسبة الموارد البشرية



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على التعاريف السابقة

### الفرع الثالث: مبادئ قيام محاسبة الموارد البشرية

تتمثل مبادئ محاسبة الموارد البشرية فيما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- مبدأ الاستمرارية والدورية

تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمؤسسة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها، على العكس من الموارد المادية فخدمتها مؤقتة، لذا يجب على المؤسسة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع وكبر حجم التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات.

#### 2- مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف

تعتبر تكلفة العنصر البشري المنفقة على اجتذابه، تعيينه، تدريبه وتنميته مصروفا رأسماليا وأصلا من أصول المؤسسة يتم استنفاده ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ومقابلها في الجانب الدائن.

<sup>1</sup> بشير زناقي، سمية نصري، مرجع سابق، ص ص، 110، 111.

### 3- مبدأ الإفصاح والعلانية

في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة إلى العنصر البشري إلا في قائمة نتائج الأعمال (أجور ورواتب) وفي قائمة المركز المالي (المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات)، وهذا يعد قصورا في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول الميزانية ليعطي مؤشرا للجهات المهتمة بالمؤسسة كما يعطي مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة وتوضح التغيير في هيكل القوى العاملة.

### 4- مبدأ الموضوعية

هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشري وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية.

### 5- مبدأ الأهمية النسبية

التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي إلى وجوب رسمتها وإظهارها في الميزانية.

## الفرع الرابع: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية

### 1- أهمية محاسبة الموارد البشرية للمؤسسة

تتبع أهمية محاسبة الموارد البشرية من قياس الموارد البشرية المتاحة والمستخدمة في المؤسسات الاقتصادية المختلفة، مما يساهم في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية بفاعلية وكفاءة؛ هذا ولقيت فكرة محاسبة الموارد البشرية وإظهارها في الميزانية كأصل من الأصول للمؤسسة تأييدا كبيرا لما لها من أهمية حيث:<sup>1</sup>

#### أ- قياس العائد على رأس المال:

ويتم من خلال العلاقة بين صافي الأصول بما فيها الأصول البشرية، مما يعطي دقة وموضوعية في القياس؛

<sup>1</sup> ليلي بوحديد، إلهام يحيوي، أهمية الحصيلة الاجتماعية في محاسبة الموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية -دراسة حالة-، المجلة الجزائرية للتمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، العدد 03، 2015، ص 76.

**ب- تخطيط الموارد البشرية:**

إنّ عملية تخطيط ورسم التصورات المستقبلية تتطلب توافر البيانات والمعلومات عن كافة موارد المؤسسة المتاحة لديها، وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة والمحاسبة عن الموارد البشرية تؤمن للإدارة ما تحتاجه من معلومات وبيانات عن الأصول البشرية؛ وهذا بدوره يساعد الإدارة على تخصيص الموارد البشرية على أفضل الوظائف والمهارات المتاحة بالمؤسسة، إضافة إلى ترشيد الانفاق على الموارد البشرية وتحديد الحجم الأمثل من الاحتياجات البشرية؛

**ج- تفعيل الدور الرقابي:**

تساهم محاسبة الموارد البشرية في حث الإدارة على المحافظة على الأصول البشرية للمؤسسة، وعدم تصفية تلك الأصول من جهة، وإيجاد وسيلة لتقييم مدى قيام الإدارة بالمحافظة على الموارد البشرية وذلك لمعرفة مدى نجاح الإدارة في إدارة واستثمار والاستغلال الأمثل من الموارد البشرية المتاحة؛

**د- تفعيل المسؤولية الاجتماعية:**

إنّ محاسبة الموارد البشرية تمكن القائمين على تقييم المؤسسة تجاه المجتمع من توفر المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، كما يمكن أن تقدم محاسبة الموارد البشرية خدمة للأطراف الخارجية تساعد في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بهم، وذلك من خلال عرفة قيم الأصول البشرية التي تتواجد في المؤسسة ومدى تأثيرها على الوضع المالي فيه؛

**هـ- قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري:**

تلعب محاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري من خلال ما توفره من معلومات شاملة ودقيقة حول تكاليف الموارد البشرية.

يمكن القول أنّ تجاهل أهمية المورد البشري وعدم قيام المؤسسات بمحاسبة الموارد البشرية يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن أجل ذلك زاد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية التي تعطي الإدارة أساساً أفضل للاختيار بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة؛ وبالتالي انعكس هذا الاهتمام في صورة آراء تطالب باعتبار العنصر البشري أصلاً من أصول المؤسسة يجب إدراجه في الميزانية وتطبيق الاستنفاد عليه.

ونظراً للتحوّلات الحاصلة في عالم الأعمال جعل من تطوير خبرات الموارد البشرية أمراً هاماً للارتقاء بها، من هنا أصبحت الموارد البشرية أكثر أهمية في تحديد القيمة الاجمالية للمؤسسة، لأن المورد البشري من الأصول تؤثر بصفة مباشرة في إنتاجية المؤسسة كما أنّ له قيمة سوقية مرتفعة، كما ويعتبر

المورد البشري أصلاً أساسياً لأغلب المؤسسات، ولهذا سعت العديد منها لتطبيق هذا المفهوم والذي يسعى لتحقيق جملة من الأهداف.

## 2- أهداف محاسبة الموارد البشرية

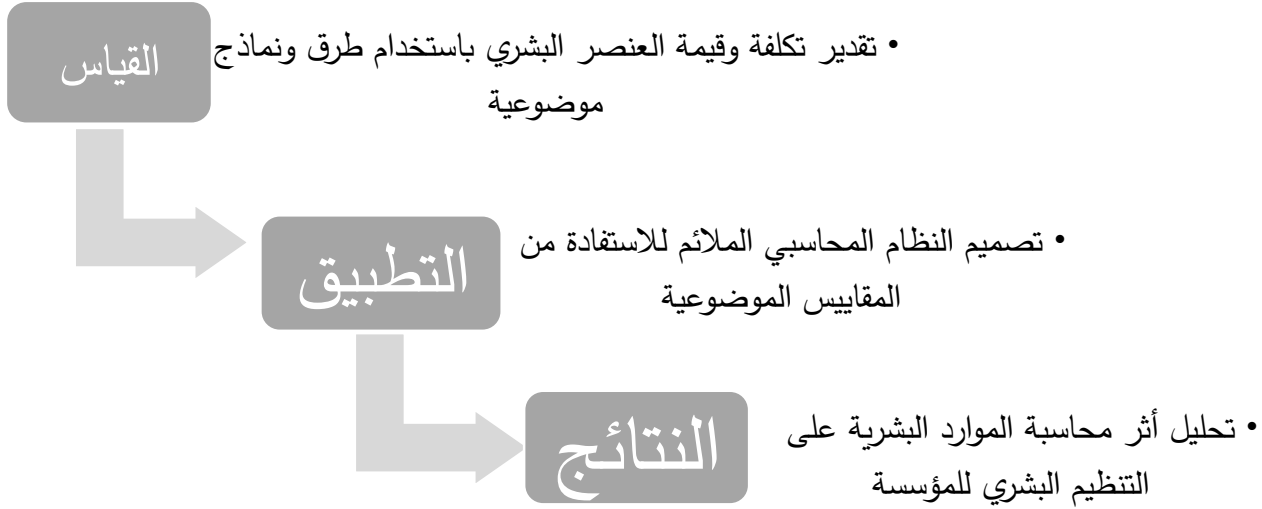
تهدف أي مؤسسة من تطبيقاتها لمحاسبة الموارد البشرية لتحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

- المساعدة في إعداد الميزانية التقديرية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتنميتها؛
- المساعدة على استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية؛
- تحديد قيمة الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها؛
- تحديد أثر برامج خفض التكاليف فيما يخص الموارد البشرية (عزوف الإدارة عن إجراء دورات تدريبية تخصصية، عدم إجراء اختبارات كافية لتحديد الموارد البشرية لمراد تعيينها)، مما ينعكس وبشكل مباشر على الإنتاجية ومعدل دوران العمل، وهذا ما تظهره محاسبة الموارد البشرية بشكل واضح من خلال التقارير والبيانات التي تقدمها فيما يتعلق بالموارد البشرية؛
- إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الموارد البشرية، وذلك بما تظهره من تكاليف هذه البرامج والعائد المتوقع مقابل ذلك؛
- مساعدة الإدارة في توزيع الموارد البشرية على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن، وهذا يتطلب تحديد معدل العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب داخل المؤسسة؛
- تحديد العائد الذي تحصل عليه المؤسسة من رأس المال البشري، وتقييم قرارات الاستثمار فيه، وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد لمختلف البدائل؛
- العمل على إيجاد بعض النسب المالية المتعلقة بالموارد البشرية، والتي تفيد في عملية التحليل المالي، واتخاذ القرارات المختلفة فيما يخص الفترة الحالية والمستقبلية (معدل رأس المال إلى رأس المال البشري)، وهذا يفيد في تحديد كثافة العمل في المؤسسة؛
- تحديد الفرق بين القيمة العامة والقيمة الخاصة للموارد البشرية، حيث تتحدد القيمة العامة بمتوسط الأجور في الصناعة، بينما تتحدد القيمة الخاصة بهيكل الأجور في المؤسسة.

ومنه يمكن إيجاز أهداف محاسبة الموارد البشرية في المخطط التالي:

<sup>1</sup> ليلي بوحديد، مرجع سابق، ص 103.

الشكل رقم (3-2): أهداف محاسبة الموارد البشرية



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة الذكر

### المطلب الثالث: مزايا، فروض وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

#### الفرع الأول: المزايا التي تحققها محاسبة الموارد البشرية للإدارة<sup>1</sup>

تحقق محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا للإدارة يمكن تلخيصها في الآتي:

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الابعاء الحالية والمتوقعة؛
- تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني؛
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول الانسانية وذلك عن طريق قياس العائد من استخدام هذه الأصول؛
- تقدير القيمة الانتاجية للأصول البشرية وتخصيص الأجزاء المستفادة من هذه القيمة لكل سنة مالية؛

<sup>1</sup> مدونة الدكتور أيمن عبد الله أبو بكر، محاسبة الموارد البشرية، 23-06-2019، الساعة 02:30، على الموقع <https://ay83m.wordpress.com/%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%88%D8%A7%D8%B1%D8%AF-%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%B4%D8%B1%D9%8A%D8%A9/>

- تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات الملائمة، (المالية، الانتاجية والإنسانية)؛
- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستند خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح؛
- إن استحداث اصول جديدة هي الأصول البشرية يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة ويؤدي بزيادة ثقلها في السوق؛
- تشجيع عمليات القروض طويلة الاجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الإنسان؛
- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المؤسسة؛
- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين الى استثمار أموالهم في مثل المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفاً متفائلاً بالنسبة للفترة المالية الواحدة؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم؛
- تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة الى العاملين من أنهم أعباء الى أنهم أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية، واعتبار الأفراد العاملين ليسوا ادوات انتاجية فحسب بل أنهم أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المؤسسة الى جانب أهدافهم الشخصية.

### الفرع الثاني: الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية

تقوم محاسبة الموارد البشرية على خمسة فروض أساسية على النحو التالي:<sup>1</sup>

#### 1- الفرض الأول

يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المؤسسة، إن لم يكن أهمها جميعاً فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتكنولوجية، الأموال والمعدات والخامات والطرق والأساليب، فإنها أيضاً تجني فوائد

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، دار الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007، ص 290.

جمة من العاملين، حيث أن هؤلاء قادرين على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة، وتقديم خدمات متنوعة حالية ومستقبلية وذات قيمة اقتصادية معينة؛

### 2- الفرض الثاني

يمكن تطبيق مفهوم "الأصول" على العنصر البشري، حيث ومكا ذكرنا سابقا يُعرّف الاقتصاديون الأصل " بأنه شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة أو هو عنصر الانتاج الذي يقدم منفعة او خدمات معينة.

كما يُعرّف المحاسبون الأصل بأنه مورد اقتصادي يعطى منفعة مستقبلية ويمكن قياسه نقديا بطريقة موضوعية، ولغرض محاسبة الموارد البشرية يقوم Harrmnison وهو من اوائل المؤلفين الذين كتبوا في هذا الموضوع، اذ يرجع مؤلفه الى سنة 1964م - بتعريف الأصول بأنها " موارد نادرة " يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية او ماضية، وقادرة على اعطاء منفعة او خدمات اقتصادية في المستقبل، وتشمل المعاملات أية عمليات أو صفقات أو ظروف يترتب عليها تغير في وضع الأصول كتعيين عدد من الموظفين مثلاً أو تدريب بعضهم أو انتهاء خدمات البعض الآخر. وبناء على هذا يزعم المحاسبون أنه يمكن تطبيق مفهوم الأصول على العنصر البشري، حيث أنه يعطى للمؤسسة منافع اقتصادية، ويمكن تقدير قيمته؛

من جهة أخرى تختلف الأصول البشرية عن الأصول المادية، وذلك فيما يتعلق بملكية الأصل. اذ انها حقيقة لا تمتلك بواسطة المؤسسة، وإنما للأخيرة الحق في استخدامها وتوجيهها ورقابتها. لذلك يفرق Harrmnison بين الأصول المملوكة والأصول التشغيلية. فأما الأولى فهي تلك الأصول التي تمتلكها المؤسسة قانوناً، ولها قيمة سوقية معينة، ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون، وأما الأصول التشغيلية فهي تلك التي تعمل بالمؤسسة ولكن الاخيرة لا تمتلكها قانوناً أو تستخدمها لسداد الديون؛

### 3- الفرض الثالث:

إن استخدام الأصول البشرية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة، وفي مقابل ذلك تحصل المؤسسة من هذه الأصول على خدمات ومنافع تساهم في تحقيق درجة من الفعالية، وحيث أن هذه الخدمات والمنافع اقتصادية بطبيعتها، فإن من الممكن قياسها ووضعها في صورة نقدية، تظهر في الحسابات الختامية حتى وان حدثت تغيرات في الأصول البشرية، وكذلك العمل او الاحالة للتقاعد مثلا فان الكشوف المحاسبية تستطيع اظهار ذلك في تكاليف الاحلال؛





#### 4- الفرض الرابع:

إن قيمة الأصول البشرية تتأثر بالتمط القيادي للإدارة، أي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري ارتفاعاً، انخفاضاً أو ثباتاً، فمثلاً تتوقف انتاجية العاملين ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعية، وتكاليف اختيار الأشخاص للأعمال التي تلائمهم من حيث القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من الناحية الأخرى. كما تتوقف كذلك على التدريب الفني والإنساني الذي توفره الإدارة لهؤلاء الأشخاص والحوافز التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة المادية والمعنوية التي توجد لديهم والمعدات والأساليب التكنولوجية المستخدمة في العمل، ومدى تقدمها أو تخلفها والأسس والمعايير التي تستخدم لتقييم أعمال ونتائج العاملين ومدى موضوعية هذه الأسس وعدالة الإدارة في تطبيقها،

كلما نجحت الإدارة في توجيه العنصر البشري واستخدمت طاقاته الاستخدام الأمثل، زادت قيمة هذا العنصر، وذلك في صورة إنتاج كفاء وعلاقات أكثر انسجاماً، ودوافع إيجابية وولاء واستعداد نفسي وذهنى للمساهمة في تحقيق أهداف العمل وأما إذا فشلت الإدارة من جهة أخرى في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته أو زادت تكاليفه والمثال على ذلك انخفاض الروح المعنوية، وعدم الحماس للعمل، والنظرة العدائية تجاه الإدارة، وتدهور الإنتاجية، وعلى هذا فإن الإدارة الناجحة تستطيع أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها؛

#### 5- الفرض الخامس

هناك حاجة ماسة لمحاسبة الموارد البشرية. حيث نجد أن الإدارة تحتاج إلى معلومات دقيقة وكافية وموقوتة عن العنصر البشري. حتى تستطيع اتخاذ القرارات الملائمة بشأن انقضاء الأفراد وتنميتهم وصيانتهم وتوجيه مجهوداتهم، حيث نجد أن محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشري وقيمه فإنها تساعد الإدارة على بناء قراراتها على تحليل واقعي للتكاليف والعائد وأقساط الاستهلاك لذلك كانت محاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة لأغراض التخطيط، الرقابة، التقييم والتنبؤ بالأداء التنظيمي وذلك في كل من الأجل القصير والطويل؛

بالإضافة إلى ذلك فإن محاسبة الموارد البشرية تفيد الجهات الخارجية مثل المستثمرين والممولين والحكومة في الحصول على الصور الحقيقية للمؤسسة، كما تسهم في تشكيل القرارات التي تتخذها هذه الجهات، وقد وجدت إحدى الدراسات أن محاسبة الموارد البشرية في الشركات بما توفره من معلومات للمستثمرين تؤثر على قرار الاستثمار في الأسهم، وقد حدث ذات مرة أن ترك بعض المديرين إحدى الشركات التي يعملون بها والتحقوا بشركة أخرى - فارتفعت لذلك قيمة أسهم هذه الشركة وانخفضت قيمة

اسهم الشركة الاولى، لذلك تعتبر محاسبة الموارد البشرية ضرورية هنا لإظهار الأثر الذي أحدثه التغيير في تركيبها التنظيمي.

### الفرع الثالث: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

توجد مجموعة من الصعوبات والعوائق التي تحول دون التطبيق الجيد لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية نذكر منها:<sup>1</sup>

- عدم اعتراف بعض الباحثين بكون الموارد البشرية أحد بنود الأصول على اعتبار أنه لا يمكن امتلاكها، ولكن هنا تجدر الإشارة إلى أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعلق بالعاملين بذاتهم، بل المعرفة والمهارات التي يمتلكونها والاستثمارات التي تنفق لتطويرها؛
  - طبيعة العنصر البشري المعقدة تحول دون قياسها وتحويلها إلى قيمة فالكفاءة تتباين من وقت لآخر، لكن يمكن وضع معايير ومؤشرات تساعد على تجاوز بعض الصعوبات التي تصيب عملية القياس نذكر منها، سمعة موظفو المؤسسة، سنوات الخبرة، الرضا الوظيفي وغيرها؛
  - يعتمد نظام المحاسبة على قواعد محاسبية ومقاييس تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية، كما أن هذه القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية مثل الأراضي والبناءات وهذا ما يصعب قياس الموارد البشرية في إطار المحاسبة التقليدية؛
  - عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد المستقبلية بأي درجة من التأكد وحقيقة القول فإنّ العوائد الاقتصادية المستقبلية تعتبر غير مؤكدة سواء بالنسبة للموارد البشرية أو المادية؛
  - عدم توفر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية.
- يمكن القول أنه على الباحثين والمنظمات المهنية التغلب على الصعوبات التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية وهذا تحدي كبير أمامهم.

<sup>1</sup> عائشة محمد الشهري، المحاسبة عن الموارد البشرية، دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، غير منشورة، 2013، ص 25-28.

## المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات

تطرقنا سابقاً لمفهوم نظام المعلومات المحاسبي حيث قلنا بأنه مجموعة القواعد، النظم والإجراءات التي تحكم عملية القياس المحاسبي لنشاط المؤسسة الاقتصادية، بهدف توفير المعلومات المناسبة وتوصيلها إلى مستخدميها من الفئات المختلفة داخل المؤسسة وخارجها لأغراض الرقابة، التقييم واتخاذ القرارات".

والجدير بالذكر أنّ الأنظمة المحاسبية تختلف فيما بينها كنظم فرعية، وكذلك اختلافاتها الجوهرية عند التطبيق في مختلف المشاريع والقطاعات، وحتى على مستوى النظام الواحد في مؤسسات مختلفة سواء تجارية، خدمية أو غيرها.<sup>1</sup> ونظراً لأن محاسبة الموارد البشرية هي فرع من فروع علم المحاسبة، فإنّها كذلك نظام للمعلومات.

### المطلب الأول: نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

#### الفرع الأول: مكونات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

إن المعلومات المحاسبية للموارد البشرية في عناصر النظام تقدم لنا معلومات مفيدة والتي تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية والمساهمة في تحقيق أهدافها العامة، ونظام معلومات محاسبة الموارد البشرية كغيره من نظم المعلومات في المؤسسة يتكون من العناصر التالية:

#### 1- المدخلات<sup>2</sup>

تتمثل المدخلات في البيانات التي يتم تحويلها إلى مخرجات بواسطة نظام المعلومات فهي عبارة عن بيانات مجهزة ومنظمة وصالحة للاستعمال؛ أما مدخلات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية فتتمثل في مخرجات نظام إدارة الموارد البشرية، والتي تشمل كلا من: معلومات لتخطيط القوى العاملة، المعلومات الخاصة بالموظفين الدائمين أو المؤقتين، بيانات التوظيف، بيانات التدريب والتطوير، بيانات الأجور والرواتب، بيانات الترقية، بيانات تقييم الأداء، بيانات المكافآت والتعويضات، بيانات إنهاء الخدمة.

ويمكن الاستفادة من نظم الحاسوب المستخدمة في المؤسسة الاقتصادية في تسهيل عملية الحصول على مدخلات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية من حيث التكامل الذي يمكن تحقيقه مع النظم الأخرى

<sup>1</sup> يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة، أسس وأصول علمية وعملية، الطبعة 1، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 1999، ص 143.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 2004، ص 78.

التي تعمل ببرامج الحاسوب ومنها: نظام الرواتب والأجور، نظام الإنتاج بالإضافة إلى كافة النظم الأخرى التي يمكن الاستفادة منها في عمل نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.

### 2- العمليات التشغيلية

تمثل الجانب الفني من النظام وهي مجموعة من العمليات المحاسبية وعمليات المقارنة المنطقية، التلخيص، التصنيف والفرز التي تجري على البيانات المدخلة بهدف تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي؛ وتشمل العمليات التشغيلية لنظام معلومات محاسبة الموارد البشرية كافة عمليات التسجيل، التجميع، التبويب والتلخيص للبيانات التي يمكن تفرغها من المستندات التي تخص الأحداث المالية المتعلقة بالموارد البشرية، ويتم تسجيل كافة العمليات التي تتعلق بها، وذلك بتحميل كافة النفقات في حساب خاص بالموارد البشرية يمكن أن يطلق عليه حساب الأصول البشرية، بحيث يضم كافة بنود الانفاق على الموارد البشرية من لحظة الإعلان عن الوظيفة حت تسريح ذلك العامل من العمل. ويجب أن يتحمل كل مورد بشري بحصته من تلك المصاريف. وسيتم التطرق لاحقاً للمعالجة المحاسبية.

### 3- مخرجات النظام

تمثل المخرجات في نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية المعلومات الموثقة لتخطيط القوى العاملة الحالية والمستقبلية المناسبة لحجم ونوع النشاط وتقدير التكاليف الخاصة بها.

ومن واقع البيانات التي يمكن تجميعها عن الموارد البشرية يمكن القول أنّ مخرجات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يمكن توفيرها طبقاً للحاجة إلى نوعية المعلومات المطلوبة من الجهات التي يمكن أن تستفيد منها، فهي يمكن أن تأخذ أشكالاً متعددة اعتماداً على الهدف المراد تحقيقه منها، إضافة إلى إمكانية إعدادها في فترات زمنية مختلفة وسواء كانت بصورة دورية أو غير دورية، وعليه يمكن أن تكون:

- الموازنة التقديرية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية؛
- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة للتدريب ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث؛
- الموازنة التقديرية لتكاليف التدريب؛
- مقارنة التكاليف الفعلية مع المخططة لتدريب ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث؛

- المساهمة المتوقعة والفعلية من كل فرد يعمل في المؤسسة الاقتصادية، من خلال ربط الأجر بالإنتاجية؛
- حصر كافة النفقات المتعلقة بالرواتب والأجور المخططة والفعلية (بكافة تفصيلاتها ومفرداتها) ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث ومن ثم رسم سياسات بديلة للأجور في ضوء ذلك.
- الإشارة إلى الموارد البشرية بقوائم إضافية مرفقة مع القوائم المالية؛
- الإشارة إلى الموارد البشرية بقائمة الأصول غير الملموسة والتي تشمل على شهرة المحل، برامج الاعلام الآلي، براءة الاختراع وغيرها؛
- إدخال الموارد البشرية ضمن القوائم المالية المعروفة من حيث رسملة الأصول البشرية ثم إهلاكها على مدى الحياة المتوقعة لها؛
- معلومات عن ربط التحفيزات بإنتاجية كل عامل ودراستها من النواحي الاقتصادية والسلوكية وتأثير ذلك فيها لكي يكون بالإمكان اتخاذ القرارات الخاصة بتوزيع العاملين حسب قدراتهم الذاتية، بما يمكن ان يؤدي إلى زيادة إنتاجية كل عامل.

#### 4- التغذية الراجعة

تتم التغذية الراجعة من خلال رقابة التنفيذ على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف المتوخاة منها.

#### الفرع الثاني: وظائف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية<sup>1</sup>

على اعتبار أنّ نظام المعلومات المحاسبي هو نظام يختص بجمع، تبويب، معالجة وتوصيل المعلومات الملائمة إلى مستخدميها سواء داخل أو خارج المؤسسة، وبذلك يتضح أنّه طالما محاسبة الموارد البشرية هي فرع من فروع المحاسبة فإنّها نظام معلومات له وظائف تتعلق بقياس تلك الموارد وتخطيطها ويبدو ذلك جلياً من خلال الوظائف التالية:

<sup>1</sup> سناء الجعدي، دور وأهمية لقياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، غير منشورة، 2007، ص ص، 50، 51.

### 1- قياس قيمة الأصول البشرية وتحليلها بصورة مالية

ويقصد به تحديد قيمة الخدمات التي ينتظر أن تقدمها الموارد البشرية في المستقبل، ويتم ذلك من خلال استخدام إحدى طرق التقييم التي تراها المؤسسة الاقتصادية مناسبة، إضافة إلى ذلك فإنَّ قياس قيمة الموارد البشرية سوف يساعد في إجراء التحليلات المالية الخاصة بها من حيث نسبة رأس المال البشري ونسب الاستثمار في الأصول البشرية ونسبة العائد.

### 2- المساعدة في تخطيط الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية

ويكون ذلك من خلال البيانات والمعلومات التي يمكن أن يقدمها في مجالات مختلفة منها:

- توفير بيانات تكاليف طلب الموظفين واختيارهم وتعيينهم؛
- توفير بيانات يمكن من خلالها المفاضلة بين تكلفة تدريب العاملين بالمؤسسة المرغوب الوصول إليه، وبين تكلفة التدريب على نفس المستوى من الخارج؛
- المساعدة في الاستعادة المثلى من العاملين المستخدمين في أعمال لا تتناسب مع مهاراتهم عن طريق إظهار قيمة الخسارة الناجمة عن ذلك؛
- توفير بيانات عن قيمة العاملين ومدى كفاءة استخدامهم، والتغيرات التي تحدث على تلك الموارد مع مرور الوقت مما يساعد على تحسين نوعية التخطيط واتخاذ القرارات.

### 3- المساعدة في تخطيط الموارد البشرية على المستوى القومي

إنَّ توافر البيانات والمعلومات عن طريق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية، يمكن أن يساعد الدولة من خلال الأجهزة المختصة في رسم سياسات التوظيف والعمالة، وسياسات الأجور والهجرة الترفقيات، حيث يتم تحديد الأهداف ودراسة البدائل المتاحة والمفاضلة بينها وتحديد البرامج والمسؤولين عن التنفيذ، ويهدف إلى تقدير احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية من حيث: أنواع الوظائف والأعمال المطلوبة، إعداد الأفراد اللازمين من كل نوع للوظائف المطلوبة والفترة الزمنية التي تعد عنها خطة الموارد البشرية.

### الفرع الثالث: تكامل نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية وباقي أنظمة المعلومات في المؤسسة

نظام المعلومات هو إطار يتم في ظلّه التنسيق بين الموارد البشرية والمادية في المؤسسة لتحويل المدخلات المتمثلة في البيانات إلى معلومات وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.

ومن بين أهم ثلاث أنظمة معلومات في المؤسسة الاقتصادية نجد نظام المعلومات المحاسبي، الإداري ونظام معلومات إدارة الموارد البشرية، وذلك لما لهذه العناصر الأهمية البالغة في المؤسسة الاقتصادية، ولتحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة على أكمل وجه تسعى لتحقيق تكامل هذه الأنظمة.

فنظام معلومات محاسبة الموارد البشرية هو أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية، الحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى الجهات التي يهملها الأمر.<sup>1</sup>

ونظام المعلومات الإداري يعبر عن مجموعة الأجزاء المترابطة التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متفاعلة لتحويل البيانات إلى معلومات يمكن استخدامها لمساندة الوظائف الإدارية، ويعبر نظام معلومات إدارة الموارد البشرية أحد هذه النظم الفرعية التي يمكن تحديد وظيفته في المؤسسة الاقتصادية.

وعليه فإنّ تكامل نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ونظام إدارة الموارد البشرية سوف يشير إلى النظام الذي يعمل خلال تكامل كلا من نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري، من خلال التنسيق بين عمليهما وتبادل البيانات والمعلومات التي تنشأ عن كل منهما، وفق قاعدة بيانات موحدة وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات المستهدفة، وكذا تقليل الوقت والجهد اللازمين لها.<sup>2</sup>

أما أهمية الحاجة إلى النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية في أية مؤسسة اقتصادية فتأتي من خلال إمكانية إيجاد علاقات التنسيق، التبادل والترابط بين كل من نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري.

### المطلب الثاني: القياس المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية

لقد اجتهد بعض الباحثين في موضوع قياس الأصول البشرية من خلال وضع طرق ونماذج القياس، والتي صنفت إلى قسمين طرق القياس التي تعتمد على التكلفة وطرق القياس تعتمد على القيمة.

#### الفرع الأول: طرق قياس الأصول البشرية التي تعتمد على التكلفة

حسب نموذج فلامهولتر يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة، والمتمثلة بتكاليف الحصول على الأفراد وتكاليف تدريبها وتطويرها، وتتضمن تكاليف الحصول على الموارد البشرية تتمثل في المصاريف المباشرة للاختيار والتوظيف، التعيين والاستخدام، والتكاليف غير

<sup>1</sup> يحي زياد هاشم، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، غير منشورة، 1990، ص 46.

<sup>2</sup> أحمد حسن غلاب، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، مصر، 1984، ص 56.



المباشرة مثل الترقية، أو استخدام الموارد البشرية بالمؤسسة، تكاليف التعلم أو المتضمنة للمصاريف المباشرة للبعثات التدريبية والتكوين أثناء الخدمة.<sup>1</sup>

### 1- طريقة التكلفة التاريخية

هي التكلفة الأصلية للمورد البشري، وتعتبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على المورد البشري،<sup>2</sup> حيث تتم معاملة الأصول البشرية وفق هذه الطريقة كأصول المادية الأخرى، وتقسّم تكلفة الموارد البشرية هنا إلى قسمين:<sup>3</sup>

- قسم يعامل كمصروفات جارية كالرواتب والأجور؛
- قسم يعامل كمصروفات رأسمالية تشمل تلك المصروفات التي تؤدي إلى زيادة النفقات المستقبلية كنفقات التدريب، الاختيار، التعيين والتنمية والتي يتم اطفائها على مدى العمر الإنتاجي للمورد البشري لتحديد نصيب كل فترة محاسبية منها، ويسمى الجزء المستنفذ منها بقسط الإطفاء السنوي، أما الجزء المتبقي من الكلفة الأصلية فيتم اظهاره في الميزانية مطروحا منه الجزء المستنفذ.

تتم رسمة هذه التكاليف تمهيدا لتوزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين وتحديد أقساط الإهلاك السنوي الذي يضاف إلى مصاريف الدورة المحاسبية التي تم استخدام الأصل خلالها، وإذا حدث أن استبعد أحد هذه الأصول البشرية لأي سبب من الأسباب مثل العجز عن العمل أو الوفاة أو عدم الملاءمة للتطوير حينئذ تعتبر المصاريف أو نفقات هذا الأصل بمثابة خسارة يتم تحميلها على حسابات النتيجة.<sup>4</sup>

مثال: ترغب مؤسسة X في توظيف مهندس إعلام آلي، والمصاريف المرتبطة بالحيازة كانت كالاتي مع العلم أن المؤسسة تطبق طريقة التكلفة التاريخية في تحديد تكاليف الحيازة

<sup>1</sup> عبير لخشين، نور الدين مزباني، أثر تطبيق حاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية -دراسة حالة شركة سونغاز وحدة سكيكدة-، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت سكيكدة، العدد 10، المجلد 6، 2018، ص 544.

<sup>2</sup> سناء الجعدي، مرجع سابق، ص 55.

<sup>3</sup> خالد عبد الرحيم الهادي، إدارة الموارد البشرية: مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 320.

<sup>4</sup> يمينة دوخي مقدم، محاسبة الموارد البشرية ومشكلات تطبيقها، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، العدد 1، المجلد 1، 2012، ص 159.

## الفصل الثالث: محاسبة الموارد البشرية

المبالغ	البيان
7000 دج	تكلفة الاختبار
30000 دج	تكلفة التأهيل
5000 دج	تكلفة التعاقد واستلام العمل
42000 دج	المجموع

ومنه فإنّ تكلفة استقطاب المهندس هي:  $42000 = 5000 + 30000 + 7000$  دج.

### 2- تكلفة الاحلال أو تكلفة الاستبدال<sup>1</sup>

هناك تطابق بين أسلوب الاحلال وأسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الموارد البشرية في الميزانية، ولكن الفرق بينهما يكمن في أنّ احتساب هذه القيمة يتم بالأسعار الجارية وليس بالتكلفة التاريخية، وضمن هذا الأسلوب يقصد بالتكلفة الاستبدالية للموظف ما يجب انفاقه للحصول على عامل آخر بنفس مستوى المهارة والكفاءة فيما لو استغنت المؤسسة على خدمات العامل السابق، وتتكوّن تكلفة الاحلال للموارد البشرية من:

- تكلفة ترك العمل أو الفصل: هي التي تتحملها المؤسسة في حال انفصال أحد العاملين، وتشمل مكافأة ترك العمل وكافة التعويضات الواجب دفعها للعامل المنفصلين؛
- تكلفة الحصول على الأفراد وتكلفة التعليم: وهي التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على أفراد يشغلون مراكز معينة، وتدريبهم لكي يصلوا إلى مستوى الأداء المطلوب في وظيفة معينة.

مثال: إذا افترضنا أنّ المؤسسة X أرادت استبدال مهندس الإعلام الآلي بمهندس آخر له نفس الخبرات، إذا علمنا أنّ:

المبالغ	البيان
60000 دج	القيمة الدفترية للمهندس "أ"
140000 دج	القيمة السوقية للمهندس "ب"
50000 دج	المبلغ المدفوع للحصول على المهندس

إذا تكلفة الاحلال = تكلفة المهندس الدفترية + المصاريف

<sup>1</sup> ممدوح عبد الحميد، المحاسبة الإدارية والتكاليف، دار الحريري، مصر، 2005، ص 200.

= التكلفة الدفترية + مبلغ الحصول على المهندس

$$= 50000 + 60000 = 110000 \text{ د.ج.}$$

يمكن القول في هذه الحالة أنّ المؤسسة استفادت من عملية الاحلال لأن مصاريف الحصول على المهندس أقل من القيمة السوقية. (140000 > 110000).

### 3- طريقة الفرصة البديلة

قد دعا إلى تبني هذا الأسلوب كلا من Jaggi و Lau كبديل عن تكلفة الاحلال، حيث يقوم هذا الأسلوب على أساس أن تكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمته والخدمات المقدمة منه للمؤسسة.<sup>1</sup>

تكلفة الفرصة البديلة تمثل بقية الموارد البشرية المفقودة نتيجة إبقائها في النشاط الحالي وعدم استخدامها في نشاط آخر أكثر ملاءمة، وقد سميت بالمزايدة التنافسية والتي يقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف فيه أو سعر هذا الفرد إلى مجموع الاستثمارات المخصصة لهذا القسم.<sup>2</sup>

### 4- طريقة التكلفة النموذجية<sup>3</sup>

استخدمت العديد من الشركات التكلفة النموذجية لتقييم الموارد البشرية ولإستخدام هذه التكلفة يصنف موظفو المؤسسة لمجموعات مختلفة حسب خطة هرمية، وتكون التكلفة النموذجية مدروسة لكل فئة من الموظفين، وتعتبر هذه التكلفة بسيطة ولا تأخذ بعين الاعتبار اختلاف الموظفين داخل نفس المجموعة بل تراه إيجابي وحيوي.

<sup>1</sup> كمال حسين جمعة، محاسبة الموارد البشرية، منهج جديد لقياس قيمة المورد البشري، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 19، 2008، ص 108.

<sup>2</sup> نوال راضي حربي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات -دراسة تطبيقية-، مجلة القادسية للعلوم الإدارية، جامعة القادسية، العراق، 2014، ص

<sup>3</sup> نبيلة سعيداني، مرجع سابق، ص 138.

### الفرع الثاني: تقييم الأصول البشرية حسب القيمة

تقوم هذه الطريقة على مفهوم القيمة الاقتصادية للأصول البشرية وهي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منه في المستقبل، فهذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المقدمة من طرف العنصر البشري للمؤسسة لتحديد قيمته الاقتصادية بالنسبة للمؤسسة وهذا ما تهمله النماذج التي تعتمد على التكلفة.<sup>1</sup>

#### 1- طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة)

وتقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المؤسسة، تعتبر هذه الطريقة الموارد البشرية أهم موارد المؤسسة وأساس العملية الإنتاجية التي تعمل على المحافظة على حصتها السوقية، كما تساعد على الحصول على سبق تنافسي وبالتالي زيادة أرباحها، إلا أنها تلغي دور الموارد الأخرى في المساهمة في تلك الأرباح؛<sup>2</sup>

اقترح Harrminson طريقة لتقييم الأصول البشرية تعتمد على خصم الأرباح غير العادية للمؤسسة حيث ربط بين مقومات شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الأكفاء وسمعة المؤسسة وقيمة المورد البشري، حيث قدم الطريقة التالية لتقييم الأصول البشرية في المؤسسة:

شهرة المحل (تكاليف تكوين الموارد البشرية)

قيمة الأصل البشري =

إجمالي الموجودات

#### 2- طريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية

يستخدم كلا من Lev و Sewortz طريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لقياس قيمة الأصل البشري انطلاقاً من المفهوم الاقتصادي له حيث يعتبر المورد الاقتصادي مصدر للتدفق وتوليد الدخل وقيمه هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسوبة بمعدل خصم معين لمالك هذا المورد، وبموجب هذا الأسلوب يتم تحديد قيمة الأصل البشري على أساس خصم الرواتب والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الموظف خلال عمره الإنتاجي سعر فائدة خاصة، وهذا يقودنا إلى العلاقة التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية -دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في

جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، العدد 1، المجلد 18، 2002، ص 150.

<sup>2</sup> عبيد لخشين، نور الدين مزياني، مرجع سابق، ص 545، 546.

<sup>3</sup> فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 113.

$$E(V_Y^*) = \sum_{t=y}^T P_Y(t+1) \sum_{t=y}^T \frac{L_i^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث:

$E(V_Y^*)$ : القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لموظف عمره  $Y$  سنة؛

$T$ : سن تقاعد الموظف؛

$P_Y$ : احتمال موت الموظف ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً للمؤسسة يجب أن يتضمن إمكانية أن الموظف سيعترك المؤسسة بسبب الاستقالة؛

$L_i^*$ : الإيرادات المتوقعة للموظف في الفترة  $i$ ؛

$Y$ : معدل خصم معين للموظف.

يتطلب اعتماد هذه الطريقة لقياس قيمة الأصل البشري دراسة طبيعة الوظائف في المؤسسات دراسة عميقة وتقسيم الموارد البشرية العاملة في المؤسسة إلى مجموعات متشابهة في الكفاءة والمؤهلات لتسهيل استخدام الاحصائيات.<sup>1</sup>

يعاب على هذا الطريقة أنها تهمل إمكانية واحتمال أن يترك الموظف المؤسسة لأسباب أخرى بخلاف الوفاة أو التقاعد.

### 3- طريقة تقويم المكافآت المستقبلية

تنظر هذه الطريقة إلى مناصب الموظفين وأدوارهم داخل المؤسسات، لما للبشر من قيمة بالنسبة لهاته المؤسسات لأنهم قادرون على تقديم خدمات مستقبلية لوظائف يشغلونها أو يتوقع أن يشغلوها في النظام الهرمي الوظيفي.

تستلزم هذه الطريقة وصف مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام، ويمكن أن يعبر عنها بالعلاقة التالية:

<sup>1</sup> حسين آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية المفتوحة، كلية الإدارة والاقتصاد، الدنمارك، 2010، ص 45.

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \left[ \sum_{i=1}^m \frac{Ri - p(Ri)}{(1+r)^k} \right]$$

حيث:

$Ri$ : القيمة المستمدة من المؤسسة لكل حالة خدمة ممكنة؛

$P(Ri)$ : احتمال تحقيق قيمة من طرف المؤسسة؛

$R$ : معدل الخصم؛

تمتع هذه الطريقة بميزة أنها تقدم نتائج تستجيب لاحتمالات الثبات والترقية، وهي بشكل عام مؤشر للوقت الذي تستفيد المؤسسة من خلاله بخدمات الموظف ومبلغ هذه الخدمات، غير أنه يعاب عليها بأنها تعتمد على الفرد أساساً للتقييم، حيث أن قيمة المجموعة لا تساوي مجموع قيم أفرادها بالضرورة.

#### 4- طريقة المزايدة التنافسية

يقترح كل من Hekimican و Jones's طريقة يتزايد بواسطتها مديرو مراكز الربح على خدمات العمال ذوي الكفاءة المتميزة في أقسامهم المختلفة؛ وسيعتمد سعر المزايدة الأعلى كقيمة للفرد، نظراً لأنه سيمثل المعدل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح.<sup>1</sup>

تستخدم هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، أي تكلفة تتحملها المؤسسة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية، إلا أنه يعاب عليها بأنها تقدم بعض التقديرات لقيمة أفراد معينين ولا يوجد قيمة لجميع الأفراد بالمؤسسة، بل تهتم فقط بقطاع معين من الموارد البشرية والذي يتميز بمهارات خاصة سواء في داخل المؤسسة أو في سوق العمل، وتهمل قيم الأفراد الذين يمكن الحصول عليهم بسهولة.<sup>2</sup>

#### 5- طريقة ليكرت للعلاقة بين السبب، التدخل والنتيجة النهائية

أكدت معظم الطرق المقترحة سابقاً تقدير قيمة الفرد ولم تتعامل مع عملية أو مجموعة عمليات بين الناس كعنصر هام في نجاح العديد من المؤسسات، ويتم عمل ليكرت فقط بهذا الاعتبار الأخير.

تعتمد طريقة ليكرت على علاقات مقاسة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات التي يرجعها إلى سببية، تدخلية ونتائج نهائية، وتتضمن علاقات السبب والأثر الأفقية التي أيدتها بوثائق خلال العديد من

<sup>1</sup> رشا حمادة، مرجع سابق، ص 151.

<sup>2</sup> سناء الجعدي، مرجع سابق، ص 66.

الحالات في بحثه، وقياسات النتائج النهائية هي قياسات ثابتة بشكل واسع مثل الإنتاج، النفقات، المبيعات، التكاليف والأرباح أو أية نتائج أخرى عرضة للقياس في المحاسبة التقليدية، ويفترض ليكرت أنّ القيادة الإدارية سببية وأنّ المناخ التنظيمي والإدارة التنفيذية والمشرفين والمنفذين هي تدخلية وأن الإنتاجية الكلية والكفاءة نتائج نهائية، وتشير توجيهات الأسهم إلى العلاقة السببية ومعاملات التمثيل العددي للاتجاه.

من خلال التطرق ودراسة مختلف طرق قياس الأصول البشرية محاسبيا سواء التي تعتمد على التكلفة أو القيمة، يمكن القول بأنّه وحسب رأينا أفضل طريقة قياس هي طريقة التكلفة التاريخية، المناسبة والملائمة لجميع أنواع المؤسسات ولسهولة تطبيقها وكذا موافقتها مع معايير المحاسبة الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

### الفرع الثالث: مشاكل القياس المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية<sup>1</sup>

تسعى محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المؤسسة، مما يساعد المستثمرين والإدارة في اتخاذ القرارات، إذ تتضمن إجراءات لقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض اختيار، تعيين، تدريب وتطوير الموارد البشرية، وكذلك تتضمن قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة.

إنّ مشاكل القياس التي يواجهها المحاسب في مجال الأصول البشرية تتمثل في: المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد وكيفية تخصيصها واستنفادها على مدار الفترات المالية المتتالية؛ ومشاكل متصلة بتقييم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، وإذا كانت المشكلة الأولى على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية، فإنّ الثانية على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية.

وإذا ما تمّ اتخاذ قرار بإظهار قيمة الأصول البشرية ضمن القوائم المالية فإنّ المحاسب سيواجه خمسة مشاكل أساسية تتمثل في:

#### 1- رسملة الموارد البشرية

لا بد من تبويب تكاليف الموارد البشرية إلى مكوناتها من مصاريف وأصول، والمعيار الرئيسي للترقية بين الأصل والمصرف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة تعالج كمصرف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها ومن ثمّ فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تقيد عدة سنوات فإنّها تعالج كأصل.

#### 2- استنفاد الموارد البشرية

<sup>1</sup> عبلة بوحاننة، بسين سي لخضر غربي، مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 04، المجلد 8، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2015، ص 507-509.

المشكلة التالية هي قياس النسبة من الأصل البشري التي سوف تهتك خلال الفترة المحاسبية، ويمكن استعمال مصطلح إطفاء بدلا من إهلاك للتفرقة بين الأصول البشرية والأصول المادية، والهدف الرئيسي من إطفاء الأصول البشرية هو مقابلة ما يستهلك من خدمات الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه، وهذه العملية في المحاسبة التقليدية تسمى مقابلة المصروفات بالإيرادات.

بالنسبة للأصول البشرية لها مدة خدمة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المؤسسة، والأخرى تعادل مدة خدمتها مدة بقاء التكنولوجيا التي يجيدونها، فإذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا يجيدون استخدامها او العمل بها فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل.

ويمكن تقدير قيمة الاستثمار في الموارد البشرية عن طريق التكاليف النقدية وتكاليف الفرصة البديلة وذلك بغرض تطوير تلك الموارد.

### 3- تسوية حسابات أصول الموارد البشرية

على الرغم من أن الإطفاء هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية إلى مصروف، فإنه توجد بعض العوامل التي تؤدي إلى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول مثل استبعاد أو شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل أو التغير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل البشري، ويحدث دوران العمل إما اختياريا أو بالاستغناء أو الفصل وغيرها، والباقي غير المستنفذ من قيمة الأصل البشري يعامل كأنه خسارة في الفترة التي حدث فيها، ويتغير العمر الإنتاجي التقديري للأصل البشري نتيجة لعدة عوامل منها تدهور الحالة الصحية، التقاعد المبكر والتقاعد التكنولوجي، كل هذه العوامل تؤدي إلى قصر العمر الإنتاجي للأصل البشري، وفي حالة حدوث أي تغير مادي يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل فإنه يجب تعديل قيمته وتستخدم في هذه الحالة نفس الطريقة المتبعة في تسوية الأصول الأخرى.

### 4- عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية

إن من أهم المشاكل التي تواجه المؤسسات بالنسبة لعملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل، لأنه بالنسبة للمؤسسات الأفراد غير مملوكين لديها، بالرغم من أن بعض المؤسسات تلزم العاملين بعقود تحكم حركتهم حيث يصبح من حقها شراء أو بيع أو مبادلة عقود الموظفين، مع ذلك لهؤلاء الموظفين حرية نسبية في ترك المؤسسة دون موافقتها، إذن فهناك حالة عدم التأكد حول المدة الزمنية للاستفادة من الخدمات المستقبلية للأفراد.

وعليه فالمشكل المطروح هو كيف يمكن أخذ درجة عدم التأكد عند عرض معلومات الأصول البشرية في القوائم المالية المنشورة.



## 5- التلاعب في النتائج

قد تتخذ بعض الإدارات في المؤسسات محاسبة الموارد البشرية ذريعة للتلاعب في النتائج والتأثير على صافي الربح، فهناك محاسبون يرون ضرورة تحويل الصول البشرية إلى مصروف في فترة حدوثها بغض النظر عن المنافع المستقبلية المتوقعة منه نظرا لزيادة حالات عدم التأكد حول إمكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية، وأنّ رسملتها ليس إلا نوعا من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي لكن لا يمكن التعميم.

### الفرع الرابع: دور معايير الأصول المعنوية في حل مشاكل قياس الموارد البشرية

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة للأصول المعنوية، وذلك بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة، وكيفية عرضها في القوائم المالية من حيث شكل، محتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، لذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير تخص الأصول المعنوية، يتجسد في المعيار المحاسبي الدولي حيث يتضمن كل ما يتعلق بهذه الأصول من قواعد القياس والافصاح إضافة إلى المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي يتم التعامل معها بالتحديد في معيار آخر، كما يلزم هذا المعيار المؤسسات الاعتراف بالأصل المعنوي في حال الوفاء بالشروط المحددة.

كما عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود مادي، محتفظ به من أجل استخدامه في الإنتاج أو تقديم البضائع أو الخدمات، أو التأجير للغير من أجل أغراض إدارية، وأصل هو مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.<sup>1</sup>

### 1- إهلاك الأصول المعنوية وفق المعيار الدولي رقم 38<sup>2</sup>

يعتمد في حساب وتسجيل الإهلاك فيما يخص الأصول المعنوية على مدة المنفعة، وهي المدة التي تجني فيها المؤسسة مداخل صافية للخزينة ناتجة عن استعمال الأصل المعنوي، إذا كانت مدة المنفعة محددة ومعلومة فإنّ الأصل قابل للإهلاك، ويتم توزيعه على عمرها الإنتاجي والمبلغ القابل للإهلاك هو تكلفة الأصل ناقص تكلفته المتبقية، يبدأ الإهلاك عندما يكون الأصل قابل للاستغلال ويتوقف عندما يتم إلغاء الاعتراف به أو يعاد تصنيفه بأنه محتفظ به لغرض البيع فقط.

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 167.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص ص، 138، 139.

فإذا كانت مدة المنفعة غير محددة أو معلومة هذا يعني عدم تقدير مدة معينة تجني المؤسسة من خلالها مداخيل صافية للخرينة، فإنّ الأصل المعني لا يهلك، مع ذلك لا بد من مراجعة الأصل سنويا لمعرفة إذا كانت قيمته انخفضت، في حال وجود دلائل على ذلك يقدم IAS 36 قواعد إرشادية تخص انخفاض القيمة، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يعاد تقدير مدة المنفعة غير المحددة في كل ميزانية عمومية، في حالة تغيير التقييم يعامل كتغير في ال تقدير المحاسبي.

## 2- إلغاء الاعتراف

يتم إلغاء الاعتراف بالأصول المعنوية عند التخلص منها أو لا يتوقع الحصول على منافع مستقبلية من استخدامها، يتم معالجة أي مكسب أو خسارة عند إلغاء الاعتراف في قائمة الدخل والمكسب أو الخسارة هو الفرق بين صافي بيع الأصل ناقص المبلغ الدفترى المرحل للأصل.<sup>1</sup>

## 3- الإفصاح

يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول المعنوية مع التمييز بين الأصول المولدة داخليا وغيرها من الأصول، وإذا تم بيان الأصول المعنوية بمبالغ معاد تقييمها يجب في هذه الحالة الإفصاح عن النقاط التالية:

- بالنسبة لكل فئة أصول: تاريخ إعادة التقييم والمبلغ المرحل الذي كان سيتم الاعتراف به لو انّ نموذج التكاليف قد تم استخدامه؛
- فائض إعادة التقييم المتصل بالأصول المعنوية في بداية ونهاية المدة مع بيان التغيرات التي حدثت أثناء المدة أو أية قيود على التوزيعات للمساهمين؛
- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

## المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البشرية

تتم المعالجة المحاسبية للموارد البشرية بعد رسمة المصاريف اللازمة للحصول عليها، وبذلك فإنّ المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري، مصاريف الحصول على العنصر البشري مثل مصاريف التدريب، البعثات والدورات، وكذا مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف النقل والمكافآت الممنوحة لهم، مصاريف المقابلات والاختبارات.

<sup>1</sup> عيلة بوحنانة، يسين سي لخضر غربي، مرجع سابق، ص 514.

على ضوء ذلك ووفقاً للمعيار المحاسبي 38 فإنّ المعالجة المحاسبية للأصول البشرية يمكن أن تتم وفق ما سيتم التطرق إليه.

### الفرع الأول: إطفاء (إهلاك) تكلفة الأصول البشرية

عندما يتم الاعتراف بالموارد البشري كأصل من أصول المؤسسة لا بد من توزيع تكلفة هذا الأصل على سنوات الاستفادة من خدماته وفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف بحيث يجب تحميل الدورة المحاسبية بكل ما استفادته من خدمات الأصل البشري، بمعنى قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية.<sup>1</sup>

تقوم المؤسسة بإطفاء تكلفة الأصل على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب لذلك وفيما يخص المعالجة المحاسبية للموارد البشرية فهناك قيود محددة تتعلق بتكلفة الحصول على الأصل، إطفاء تكاليف المورد البشري الاستغناء عنه ووفاته.<sup>2</sup>

يتم احتساب العمر الإنتاجي للموارد البشرية على أساس المدة المتوقعة للاحتفاظ بالموارد البشري إلى غاية سن التقاعد، والذي يحدد بالأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الظروف المحيطة بالموارد البشري والتي تؤثر بعمره الإنتاجي منها: الظروف الصحية، الاجتماعية والرضا الوظيفي... الخ، إلا أنه يصعب الحصول على هذه المعلومات من الموارد البشرية لامتناع أغليبيتهم عن التصريح بها واعتبارها من خصوصياتهم، وبالتالي سيتم اعتماد مدة الاحتفاظ بالأصل البشري من تاريخ توظيفه إلى غاية سن تقاعده للتعبير عن عمره الإنتاجي، وبموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 فإنّ السن القانوني للتقاعد يتمثل في 55 سنة بالنسبة للمرأة و60 سنة بالنسبة للرجل.<sup>3</sup>

إنّ وجود عدة طرق لتقييم الموارد البشرية يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة لتوزيع تكلفة الأصول البشرية على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب، ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالترققة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المعهد التقني، المجلد 2، العدد 3، جامعة المثنى، العراق، 2012، ص 69.

<sup>2</sup> قورين حاج قويدر، التأسيس والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 15، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص 139.

<sup>3</sup> عبير لخشين، نور الدين مزياي، مرجع سابق، ص 547.

<sup>4</sup> قورين حاج قويدر، المرجع السابق، ص 139.

### 1- إطفاء تكلفة الاقتناء

يتم ذلك من خلال فترة بقاء الفرد في المؤسسة التي تساوي وقت تلك الخدمة الطبيعي (من الإحالة على التقاعد) مطروحا منه عمر الفرد وقت التحاقه بالعمل في المؤسسة، لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإطفاء السنوي لتكلفة الاقتناء.

$$ta = \frac{C(1+r)}{N}$$

حيث:

ta: قسط الإطفاء السنوي؛

C: تكلفة اقتناء الأفراد؛

r: المعدل المستخدم خلال الفترة؛

N: الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمؤسسة.

### 2- إطفاء تكاليف التدريب والتنمية

يتم ذلك على مدة فترة الاستفادة المتوقعة عن برامج التدريب والتنمية للموارد البشرية، وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المؤسسة، ويتم الإطفاء السنوي لهذه التكاليف وفق العلاقة التالية:

$$Ta = \frac{Cd(1+r)}{S \times N}$$

حيث:

Ta: إطفاء الأصل البشري؛

Cd: تكلفة الأصل البشري؛

S.N: العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المؤسسة؛

r: المعدل المستخدم خلال الفترة

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لتكاليف الأصول البشرية

تتم المعالجة المحاسبية بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على الموارد البشرية، وبذلك فإنّ المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي:<sup>1</sup>

- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري؛
- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته (التدريب، البعثات والدورات وغيرها)؛
- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري (مصاريف النقل، المكافآت الممنوحة، مصاريف المقابلة والاختبارات).

وعلى ضوء ذلك ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي 38 فإنّ المعالجة المحاسبية للأصول البشرية يمكن أن تتم وفق القيود التالية:

1- رسملة مصاريف التكوين

يكون التسجيل المحاسبي لرسملة التكاليف وفق المثال التالي:

بلغت مصاريف التدريب والتكوين التي انفقتها إحدى المؤسسات على موظفيها مبلغ 1700000 دج، سيتم رسملة هذه المصاريف بفتح حساب جديد خاص بالأصول البشرية، نقترح ح/ 2011،

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
1700000	1700000	ح/ أصول بشرية		2011
		ح/ مصاريف تكوين المستخدمين	633	
		رسملة مصاريف التكوين للدورة		

بالنسبة لأجور المستخدمين وإطفاء الأصول البشرية تعتبر مصاريف دورية

<sup>1</sup> الهاشمي عبايسة، سعاد عبود، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 23/24 فبراير 2016، ص 10.

## 2- تكلفة الحصول على المورد البشري

بما أنّ المورد البشري يعامل كأصل من الأصول فحسب النظام المحاسبي المالي وحسب معايير المحاسبة الدولية يزيد في الجانب الدائن ومنه يمكن تسجيل قيد الحصول على المورد البشري<sup>1</sup> وفق المثال التالي:

بتاريخ 2014/04/01 قامت المؤسسة بإعلان عن مسابقة توظيف لمنصب محاسب إداري، وحددت تاريخ إجراء مسابقة التوظيف يوم 2014/06/22.

وبعد إجراء المسابقة وتحديد الفائز التحق المعني بالمنصب بموجب قرار تعيين رقم 323، المؤرخ في 2014/08/10، وتحملت المؤسسة تكاليف التوظيف والتعيين والتي قدرت بـ 15000 دج مصاريف الإعلان عن التوظيف، 20000 دج مصاريف لجنة المقابلة (الاختبار)، ومبلغ 10000 دج مصاريف التعيين والتدريب، تم دفع الكل نقداً، يكون القيد المحاسبي كالتالي:

### أ- إثبات مصاريف الإعلان

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	د/ دائن	د/ مدين
15000	15000	2014/04/01 د/ مصاريف تعيين المستخدمين د/ الصندوق إثبات مصاريف الإعلان عن الوظيفة وصل نقدي رقم XX	53	631

### ب- إثبات مصاريف لجنة المقابلة

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	د/ دائن	د/ مدين
20000	20000	2014/06/22 د/ مصاريف تعيين المستخدمين د/ الصندوق إثبات مصاريف لجنة المقابلة في المسابقة وصل نقدي رقم XX	53	631

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 11.

## الفصل الثالث: محاسبة الموارد البشرية

### ج- إثباتات مصاريف التعيين والتدريب

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	د/ دائن	د/ مدين
10000	10000	2014/08/10 د/ مصاريف تعيين والتدريب المستخدمين د/ الصندوق إثباتات مصاريف تعيين وتدريب الموظف وصل نقدي رقم XX	53	632

ثم يتم تحميل جميع المصاريف لحساب الأصول البشرية

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	د/ دائن	د/ مدين
45000	45000	2014/08/10 د/ أصول بشرية د/ الصندوق دفع تكاليف التوظيف وصل نقدي رقم XX	53	2011

### 3- إطفاء تكاليف المورد البشري

قسط الإطفاء هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاهلاك الأصل المعنوي على مدى عمره الإنتاجي، ويكون وفق التالي:

بالرجوع إلى المثال السابق وبافتراض الموظف مولود سنة 1981 يتم حساب قسط الإطفاء:

- تاريخ الميلاد 1981،
- مدة الخدمة في المؤسسة حتى سن التقاعد (وبموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 فإن السن القانوني للتقاعد يتمثل في 55 سنة بالنسبة للمرأة و60 سنة بالنسبة للرجل)؛
- تاريخ نهاية الخدمة سنة 2041 (1981+60)؛
- ومنه العمر الإنتاجي 27 سنة

$$ta = \frac{c(1+r)^n}{N} = \frac{45000 (1,1)^{27}}{27}$$

## الفصل الثالث: محاسبة الموارد البشرية

$$= 1833.33$$

ويكون التسجيل المحاسبي لإطفاء الأصول البشرية يكون:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	د/ دائن	د/ مدين
		2014/08/10		
1833,33	1833,33	د/ مخصصات إهلاكات ومؤونات وخسائر قيمة د/ إهلاك أصول بشرية قسط إطفاء سنوي لأصول بشرية	2801	681
1833,33				

### 4- الاستغناء (التنازل) عن المورد البشري

قد يتم التنازل عن المورد البشري لقاء مقابل مادي، وعليه تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

- نتيجة التنازل = مبلغ التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشري
- القيمة الدفترية للمورد البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاءات (الإهلاكات).<sup>1</sup>

والتسجيل المحاسبي يكون:

### أ- في حالة نتيجة التنازل "ربح"

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	د/ دائن	د/ مدين
		2014/08/10		
Xxx	xxx	د/ الصندوق د/ أصول بشرية د/ فوائد قيمة تنازل عن أصول معنوية تنازل عن أصول بشرية بفائض قيمة	20.. 752	53

<sup>1</sup> الوردي خدومة، مطبوعة محاسبة الموارد البشرية للسنة الثالثة ل م د، تخصص موارد بشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017-2018، ص 17.



ب- في حالة نتيجة التنازل خسارة

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	د/ دائن	د/ مدين
		2014/08/10		
	xxx	د/ مخصصات إهلاكات ومؤونات وخسائر قيمة		53
Xxx		د/ خسائر قيمة تنازل عن أصول معنوية		652
		د/ أصول بشرية	20..	
		تنازل عن أصول بشرية (خسارة)		

5- وفاة المورد البشري

حيث يتم تحديد قيمة الخسارة بالوفاة وتعتبر خسارة استثنائية يتم تحميلها للسنة المالية على النحو

التالي:

الخسارة = تكلفة الحصول على المورد البشري - مجموع الإطفاءات.<sup>1</sup>

ويكون التسجيل المحاسبي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	د/ دائن	د/ مدين
		2014/08/10		
	1833,33	د/ خسائر الأصول البشرية		659
1833,33		د/ أصول بشرية	20..	
		خسائر استثنائية عن أصول بشرية		

مما سبق يمكن القول أن المعيار الدولي 38 يعد نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه

نحو قياس القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري بحيث يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبية لرأس المال

البشري ويظهر ذلك من خلال العناصر الآتية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الوردى خدومة، مرجع سابق، ص 18.

<sup>2</sup> الهاشمي عباسية، سعاد عبود، مرجع سابق، ص 13.

- الاعتراف برأس المال البشري كأصل من أصول المؤسسة، مما يسهل على المؤسسة عملية معالجته وبالتالي إمكانية إظهاره في ميزانيتها؛
- التأكد ولو بشكل نسبي أنّ رأس المال البشري له القدرة على تقديم منافع اقتصادية ومستقبلية للمؤسسة؛
- إمكانية قياس تكاليف رأس المال البشري بشكل موثوق فيه؛
- حل مشكلة ملكية رأس المال البشري، مما يمكن تسجيله في جانب أصول المؤسسة لأنّ المبادئ الجديدة تسمح بإدراج عناصر لا تملكها المؤسسة في أصولها، بل يكفي أنّها تستخدمها في نشاطها، وذلك تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

### الفرع الثالث: الأصول البشرية ضمن القوائم المالية

ينجر عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية عدة تغييرات في القوائم المالية سواء بالنسبة للميزانية أو جدول حساب النتائج.

#### 1- على مستوى الميزانية

تظهر المعالجة المحاسبية للموارد البشرية كأصول معنوية وفق مبدأ التكلفة التاريخية عدة تغييرات على مستوى الميزانية، بالنسبة لجانب الأصول ندرج بند جديد على مستوى الأصول غير الجارية يتمثل في الأصول البشرية ويكون ضمن الأصول المعنوية، وذلك بعد رسملة تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري، وفيما يخص جانب الخصوم تدرج قيمة الأصول البشرية في زيادة الأموال الخاصة وذلك بإدراج حساب صافي الاستثمار في الأصول البشرية (أصول بشرية - إهلاك الأصول البشرية)، وذلك طبقاً لمبدأ القيد المزدوج.<sup>1</sup>

يمكن القول أنّ رسملة تكاليف الاستثمار في المورد البشري وإدراجها كأصول تزيد من القيمة الدفترية للمؤسسة من خلال زيادة أصولها، كما أنها تسمح بتحسين بعض مؤشراتها المالية، زيادة على أنّها تعتبر إشارة جيدة للسوق المالي في حالة المؤسسات المدرجة ضمن السوق لنوعية الموارد البشرية بالمؤسسة ومدى الاستثمار بها، الأمر الذي يعكس توقعات المستثمرين حول آفاق نموها، مما يزيد من ملائمة المعلومات المالية وبالتالي التأثير الإيجابي على قيمتها السوقية.

<sup>1</sup> عبير لخشين، نور الدين مزياني، مرجع سابق، ص 548.

## الفصل الثالث: محاسبة الموارد البشرية

يمكن إدراج الأصول البشرية في الميزانية وفق الجدول المرفق والذي يمثل مثال عن ميزانية لمؤسسة سونلغاز قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

جدول رقم (3-1): جدول الميزانية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الأصول	المبلغ الصافي قبل إدراج محاسبة الموارد البشرية	المبلغ الصافي بعد إدراج محاسبة الموارد البشرية	التفارق	%
الأصول غير جارية	965800116.87	9659650509.8	+1649392.93	+17
التثبيات المعنوية: أصول بشرية	-	1649392.93	+1649392.93	+100
التثبيات المادية	9657977161.87	9657977161.87	-	-
التثبيات المالية	23955.00	23955.00	-	-
الأصول الجارية	5832104308.61	5832104308.61	-	-
الخرينة	226466599.86	226466599.86	-	-
المجموع العام للأصول	15761048179.68	15762697572.61	+1649392.93	+10
الخصوم	المبلغ الصافي قبل إدراج محاسبة الموارد البشرية	المبلغ الصافي بعد إدراج محاسبة الموارد البشرية	التفارق	%
ص. الاستثمار في البشرية	-	+1649392.93	+1649392.93	+100
فارق إعادة التقييم	382161942.8	382161942.86	00.00	-
نتيجة صافية	00.00	00.00	-	-
ارتباط بين الوحدات	9176246112.61	9176246112.61	-	-
خصوم غير جارية	4387361992.85	4387361992.85	-	-
مؤنات ومنتجات م. م.	4387361992.85	4387361992.85	-	-
خصوم جارية	1161497897.14	1161497897.14	-	-
المجموع العام للخصوم	15761048179.68	15762697572.61	+1649392.93	+10

المصدر: عيبير لخشين، نور الدين مزياني، مرجع سابق، ص 549.

### 2- على مستوى جدول حساب النتائج

ينتج عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية بعد رسملة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية تغييرات أيضا على مستوى حساب النتائج تتمثل في انخفاض حساب المستخدمين بقيمة مصاريف التدريب التي تمت رسملتها أي بقيمة الأصول البشرية، كما يتم إطفاء الصول البشرية بالقسط السنوي، وهذا يؤدي إلى انخفاض في التكاليف الاجمالية وبالتالي زيادة النتيجة الاجمالية.

يمكن القول أنّ زيادة النتيجة النهائية للمؤسسة دليل على الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية ومدى مساهمتها في تحقيق نتيجة المؤسسة، باعتبار المورد البري المحرك الأساسي للنجاح.

## الفصل الثالث: محاسبة الموارد البشرية

يمكن إدراج الأصول البشرية في جدول حساب النتائج وفق الجدول المرفق والذي يمثل مثال عن جدول حساب النتائج للمؤسسة السابقة الذكر:

جدول رقم (3-2): حساب النتائج قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الفوارق	المبلغ الصافي بعد محاسبة الموارد البشرية	المبلغ الصافي قبل محاسبة الموارد البشرية	البيان
-	6607728090	6607728090	رقم الأعمال
-	-6784328975.33	-6784328975.33	استهلاكات الدورة
-	-176600884.78	-176600884.78	<b>القيمة المضافة للاستغلال</b>
1714151.5-	-675863121.87	-677577273.33	أعباء المستخدمين
-	-109970597.36	-109970597.36	الضرائب والرسوم
1714151.46-	963434604.01-	-964148755.64	<b>إجمالي فائض الاستغلال</b>
-	143234152.38	143234152.38	المنتجات العملياتية الأخرى
-	-189460.59	-189460.59	الأعباء العملياتية الأخرى
64758.53	-746607397.55	-746542639.02	مخصصات الإهلاكات والمؤونات
-	268876427.48	268876427.48	استرجاع خسائر قيمة ومؤونات
-	-8394446.67	-8394446.67	خدمات القطاع
-1709747.98	-1305515328.96	-1307164742.06	<b>النتيجة العملياتية</b>
-	-60334.88	-60334.88	الأعباء المالية
-	-60334.88	-60334.88	النتيجة المالية
<b>-1709747.98</b>	<b>-1305515328.96</b>	<b>-1307225076.94</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
-	00	00	الضرائب الواجب دفعها
-	7019838670.41	7019838670.41	منتجات الأنشطة العادية
2612740405	5714323342.00	-8327063747.35	أعباء الأنشطة العادية
-1709747.98	-1305515328.96	-1307225076.94	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
<b>-1709747.98</b>	<b>-1305515328.96</b>	<b>-1307225076.94</b>	<b>النتيجة الصافية للدورة</b>

المصدر: عبيد لخشين، نور الدين مزياني، مرجع سابق، ص ص، 550، 551.

## المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية.

يقصد بالإفصاح في المحاسبة هو أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم الطوائف الخارجية عن المشروع والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية نحو المشروع بصورة رشيدة، فالإفصاح موضوع واسع يحتوي على ذلك الجزء من نظرية المحاسبة الذي يتعلق بتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالمشروع إلى جميع الأطراف المعنية ومن المعروف أن نظرية المحاسبة تشتمل على جزأين رئيسيين هما القياس والإفصاح وبالتالي فإن موضوع الإفصاح هو من الاتساع بقدر اتساع نظرية المحاسبة وتشعب مجالاتها.<sup>1</sup>

ولقد أظهر التطور في الفكر المحاسبي اتجاهًا متزايدًا نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته وهو اتجاه يعرف بالإفصاح الإعلامي ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة التركيز على فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات وضرورة كون تلك المعلومات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات مما أدى إلى اعتبار الملائمة إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية.

### المطلب الأول: طرق وأساليب الإفصاح عن الموارد البشرية

يعرف الإفصاح عن الموارد البشرية بأنه عملية قياس وإبلاغ عن الموارد البشرية الموجودة في المؤسسة.<sup>2</sup>

والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية يوفر المعلومات الكمية والنوعية، من ناحية قيمة الأصول البشرية، وهذه المعلومات تقيد في اتخاذ القرارات سواء كان داخليًا أو خارجيًا، ويساعد الإفصاح عن الموارد البشرية الإدارة الداخلية من ناحية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بمدى كفاية الموارد البشرية، مما له تأثير على قرارات المستثمرين، العملاء، الموظفين المتوقعين للمؤسسة.<sup>3</sup>

إن اختيار أسلوب معين للإفصاح عن معلومات تتعلق بالاستثمار في الموارد البشرية داخل التقارير المالية سواء كان جزءًا من القوائم المالية الأساسية أم من خلال الملاحظات الهامشية أو في قوائم إضافية

<sup>1</sup> إبراهيم طلال سجينى، قياس درجة ومدى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد 8، جامعة قطر، قطر، 1997، ص 168.

<sup>2</sup> Sharma, Shukla, **Companies financial performance and human resource accounting disclosure in Indian public sector companies**, international refereed research journal, Vol 3, N 3, 2013, P4.

<sup>3</sup> Lee, **Evaluation of annual reports on human resource disclosure using content analysis**, Unitar E journal, Vol 6, N 1, 2010, p 40.

ملحقة، يعتمد على الأسلوب المتبع في قياس البيانات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية، والذي ستنبثق عنه المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.

يدخل الإفصاح عن الموارد البشرية بشكل عام ضمن إطار الإفصاح الاختياري حيث لا يوجد في الوقت الراهن معيار محاسبي شامل لمعالجة قضية رأس المال البشري والفقرات المتعلقة به سواء في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية أو في غيرها من المعايير المحاسبية كالمعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)، وقد تناول هذا المجلس جزءاً من قضية الإفصاح عن الموارد البشرية من خلال تشجيع المؤسسات على الإفصاح الاختياري عن المعلومات المتعلقة بهذه الموارد؛ أما معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية فتفتقر إلى الجزئيات ذات العلاقة بالموارد البشرية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 المتعلق بمنافع الموظفين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 38 المتعلق بالأصول المعنوية، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 26 المتعلق بالمحاسبة والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة (خطط منافع التقاعد)، ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 المتعلق باندماج الأعمال، والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عام 2010 والذي جاء ثمره للجهود المشتركة بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB).

وعلى ضوء ما تقدم نجد أنّ العديد من الباحثين استمروا بتسليط الضوء على عدم كفاية معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الحالية في هذا المجال وحذروا من أنّ استبعاد رأس المال الفكري والذي يتضمن البشري من التقارير المالية للمؤسسات له عواقب وخيمة على الاقتصاد الكلي.<sup>1</sup>

لم يقتصر الباحثون في هذا النطاق على طريقة الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية وقيمتها وتكاليفها في القوائم المالية فحسب، بل تعددت الأساليب والطرق في ذلك وقد جاءت كالتالي:<sup>2</sup>

### الفرع الأول: الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المؤسسة بتوجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العاملين في المنشأة، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل

<sup>1</sup> انعام زويلف، العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمادة البحث العلمي وضمان الجودة، الجامعة الأردنية، العدد 1، المجلد 10، 2014، ص 54.

<sup>2</sup> أريك فلامهولتز، مرجع سابق، ص 66.

الطويل، ويمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي وقراء البيانات المالية والإدارية في التقارير السنوية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية<sup>2</sup>.

تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم التكنولوجيا المتقدمة وشركات الخدمات، ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل وتتضمن بيانات مالية مقارنة بمثلتها في العام السابق.

وهذه الطريقة لها مكانة وميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تتجنب مشاكل استفاضة هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولاً ثابتة، ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية، وبالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول، وقائمة دخل أدرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط.

### الفرع الثالث: قوائم مالية غير مدققة تحقق بالقوائم المالية الأساسية<sup>3</sup>

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع، بحيث إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي، وقد طبقت بعض الشركات هذه الطريقة مثل شركة (آر جي باري) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (آبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد.

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 84.

<sup>2</sup> محمد عمر نسمان، أثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فرض الاستثمارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، غير منشورة، 2017، ص 56.

<sup>3</sup> وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، غير منشورة، 2016، ص 64.

### الفرع الرابع: الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة<sup>1</sup>

يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمؤسسة، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ولمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي.

وبهذا الإجراء يتم رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية أو الأصول البشرية وإدراجها في قائمة المركز المالي أو الميزانية وإفقالها، الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل على عدة سنوات مالية.

كما يمكن تطوير مدخل للقياس في ظل عدم التقيد بالقيود المحاسبية الحالية، وبما يتلاءم مع طبيعة العنصر البشري، وبطبيعة الحال فإن مجال العرض والإفصاح يرتبط بما وصلت إليه مرحلة القياس، لذلك يتم العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في قائمة خاصة مع بنود أخرى مشابهة إلى حين يتم الوصول إلى أساس قياس مقبول، وهذا ما يتفق معه الباحثون في طريقة العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية.

### المطلب الثاني: أهمية ومحددات الإفصاح عن الموارد البشرية

#### الفرع الأول: أهمية الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية

لقد أفرزت أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية بأساليبها المتعددة أهمية جوهرية تمثلت في المعلومات الناتجة عن عملية الإفصاح والتي بدورها تقود الأطراف المختلفة لترشيد واتخاذ قراراتهم المستقبلية والتي تحقق أهداف المنشأة أو تساهم في ذلك، فأهمية الإفصاح هذا تحقق ما يلي:<sup>2</sup>

- 1- تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل الأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة بنشاط المنشأة، وهذا ما يتفق مع تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA للمحاسبة عن الموارد البشرية.
- 2- تجاوز بعض الانتقادات الموجهة إلى التقارير المالية المعدة في ظل الوضع التقليدي الذي يفتقر إلى الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية، كون هذه الطريقة تعطي لمحة مختصرة عن الأداء المالي للوحدات الاقتصادية ولا توفر صورة كاملة عن نقاط القوة والضعف الموجود في الوحدات.
- 3- التأثير الإيجابي على سمعة المنشأة لدى الأطراف المختلفة لا سيما في أسواق المال التي يتم تداول أسهم الوحدة فيها، وتعزيز قدرتها على الحصول على الأموال التي تحتاجها من خلال جذب

<sup>1</sup> عائشة محمد الشهري، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> ثائر الغبان، سناء ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 45، المجلد 13، العراق، 2007، ص ص، 209، 210.



- مستثمرين أكثر ويقلل من لجوء المنشأة إلى الاقتراض من ثم تخفيض تكاليف الحصول على الأموال.
- 4- تحقيق قيمة للوحدة الاقتصادية من خلال توفير المعلومات حول استثمارات المنشأة في الموارد البشرية.
- 5- إبراز سياسة المنشأة في الاستثمار في الموارد البشرية واستقطاب ذوي الكفاءة والخبرة، إذ أن حاجة المنشأة إلى الموارد البشرية في كثير من الأحيان أكبر من حاجتها إلى رأس المال المادي كون هذه الموارد البشرية هي المحرك الأساسي والقادرة على تشغيل وتوظيف باقي الموارد المتاحة للمنشأة.
- 6- إن امتلاك الوحدة لموارد بشرية ذات خبرة ومهارة عالية في ممارسة عملها يعد أحد نقاط القوة لمواجهة المنافسين، لذا فإن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية يعمل على سد جزء من الفجوات الاستراتيجية، ويساهم في تحقيق ميزة تنافسية للوحدة وبقاء ربحيتها ونموها.
- 7- توفير المعلومات المفيدة عند إجراء عملية إعادة الهندسة وجعل المختصين في الوحدة على بيئة بالموارد البشرية ذات المهارة والخبرة للاحتفاظ بها.
- 8- إجراء المقارنة المرجعية سواءً على مستوى المنشأة ذاتها لمدد مختلفة أو بين المنشأة ومنشآت أخرى لنفس المدة.
- 9- يساعد في مجال تخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفاعلية والكفاءة المطلوبة.

### الفرع الثاني: محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

استناداً إلى توجهات الفكر والتطبيق المحاسبي نقوم بعرض جملة من محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية:

- اتساع الأفكار التي تنادي بعدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين؛
- شروط التعاقد والتعيين التي غالباً ما تكون في غير صالح العاملين ولا تتضمن مزايا إضافية يمكن رسملتها تتناسب مع مؤهلاته والقيمة التي يمكن أن يضيفها قياساً بغيره من العاملين؛
- ارتباط غالبية الإنفاق بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق مما يضيق نطاق رسملة الإنفاق الذي يدعم فكرة النظرة للموارد كأصول؛
- صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إنفاق على كشف الراتب وإنفاق رأسمالي يظهر في الميزانية؛
- عدم قبول إدارة الضرائب فكرة رسملة بعض مجالات الإنفاق على الموارد البشرية أو إعادة تقويمها؛
- صعوبة تحديد الفترة المستقبلية التي تغطيها منافع الإنفاق الرأسمالي على الموارد البشرية؛

## الفصل الثالث: محاسبة الموارد البشرية

- يغلب على الموارد البشرية احتمالات عدم الاستمرار فضلا عن رغبة الشركات بإبرام عقود سنوية لغالبية العاملين لديها، هذا ما يتطلب الإفصاح عن مصروف رأسمالي كونه إيرادي لعدم إمكانية توقع الفترة التي تغطيها المنافع والتي ستقدر بسنة واحدة استنادا إلى مبدأ التحفظ المحاسبي؛
  - رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الانفاق على الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية في ظل اقتصاد العولمة والذي قد يستغل من المنافسين بشكل يظهر بالموقع التنافسي للشركة؛
  - إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي إلى استغلاله في حالات لإدارة الأرباح؛
  - يمكن ان يستغل الإفصاح عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية؛
  - صعوبة إيجاد تقديرات موضوعية لتقويم الموارد البشرية التي لا ترتبط بالإنفاق الفعلي عليها وهذا يؤدي إلى تحيز الموضوعية؛<sup>1</sup>
  - ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يؤثر في النظرة الصحيحة للتطبيق المحاسبي؛
  - ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية؛
  - عدم وجود تعريف محاسبي للموارد البشرية معتمد في الإطار الفكري للمحاسبة المالية وهذا يؤدي إلى ضعف في احكام التبرير المنطقي للإفصاح المحاسبي عنها؛
- عدم تماثل وتطابق المقاييس والقواعد التي تستخدم للتعبير عن بعض ملامح الموارد البشرية التي لا يقابلها إنفاق فعلي أو التي يقابلها إنفاق بشكل مشترك مع أصول معنوية أخرى وهو ما يعرف بتحيز القواعد والإجراءات المحاسبية؛
- تحكم مبدأ التحفظ بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص؛ لحماية المحاسب من المساءلة؛
  - احتمال ظهور حالات تحيز قائم بالقياس عن المحاسبة عن الموارد البشرية؛<sup>2</sup>

<sup>1</sup> علي محمد ثجيل العموري، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية: دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012، ص ص، 22، 23.

<sup>2</sup> علي محمد ثجيل العموري، مرجع سابق، ص 24.

الفرع الثالث: الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية<sup>1</sup>

نذكر منها:

- 1- تزايد أعباء التدقيق وتتمثل هذه الأعباء في تحميل الشركة تكاليف الحصول على المعلومات، لذلك يتوجب تجديد هذه التكلفة ودراستها فيما لو كانت تفوق العائد المتوقع أم لا.
- 2- القدرة على الاستقطاب، أي أن زيادة المعلومات وكثرة التفاصيل غير المهمة سوف يبعد مستخدمي القوائم المالية عن إدراك جوهر الأمور المهمة.

ولتحديد الأهمية النسبية للإفصاح عن بند معين أو موضوع ما كالموارد البشرية، فإنه توجد اعتبارات كمية ونوعية، حيث يمكن أن تتمثل الاعتبارات الكمية في مقارنة قيمة البند مع صافي الدخل، وإذا أردنا تحديد الأهمية النسبية لأحد بنود المركز المالي أو المقترح اعتبارها من بنود المركز المالي، يقارن هذا البند بقيمة صافي الأصول أو إجمالي المجموعة التي يقع فيها.

أما عن الاعتبارات النوعية، فتشير إلى صفة البند ذاته؛ حيث أن هاك بعض البنود بتعيين الإفصاح عنها حتى لو كانت قيمتها النسبية ضئيلة.

المطلب الثالث: آثار الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

مبدأ الإفصاح يقضي بشكل عام ضرورة شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة، وحيث أن هذه الاستثمارات في الموارد البشرية تستوفي القواعد والمبادئ المحاسبية المطلوبة لاعتبارها أصولاً، فإنها يجب ان تعامل محاسبياً معاملة الأصول في القوائم المالية وبالتالي الإفصاح عنها في القوائم المالية.<sup>2</sup>

بعد تزايد الأهمية الإعلامية للتقارير المالية أصبحت المحاسبة جزءاً رئيسياً من نظام المعلومات في المشروع الاقتصادي، ومن هنا أصبح من واجب المحاسبين البحث عن شتى الوسائل والسبل الكفيلة بزيادة كفاءة النظام المحاسبي في هذا المضمار، حيث يمكن تبويب وسائل الاتصال المحاسبية المتمثلة في التقارير بشكل عام في مجموعتين هما:

- 1- التقارير المالية الخارجية أو ما يعرف بالقوائم المالية المنشورة، وتمثل قناة الاتصال المتاحة بين المؤسسة والأطراف الخارجة عنها كالمستثمرين، والأجهزة الحكومية.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة، مرجع سابق، ص 321.

<sup>2</sup> أمنة جيريل أبو نصيب، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية في المؤسسات العامة، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2015، ص 206.

2- التقارير المالية الداخلية، وتمثل قنوات الاتصال المستخدمة داخل التنظيم الإداري في المؤسسة.

ولا تنحصر آثار الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية على جانب واحد من وسائل الاتصال السابقة، بل تشمل الجانبين معا على النحو التالي:

### الفرع الأول: آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية

تتبع آثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، ذلك لأن رسمة الاستثمار في الموارد البشرية يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسييل هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي.<sup>1</sup>

من جانب آخر، توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار (ROI)، وهو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال، تتأثر لكونه نسبة، بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية، فقيمه تختلف إذا ضمن مقام هذه النسبة بقيمة الاستثمار بالموارد البشرية عن قيمته إذا لم يضمن مقامه بقيمة هذا الاستثمار.

ولعل من أفضل المزايا الموفرة من جراء معاملة الموارد البشرية كأصل، هي أن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذ بتوفر هذه المعلومات، يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية Ratios التي لا توفرها القوائم المحاسبية التقليدية، ومن هذه النسب على سبيل المثال:<sup>2</sup>

$$\frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{القيمة الإجمالية للأصول البشرية}} ، \frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{قيمة الأصول غير البشرية}} ، \frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{القيمة الإجمالية}}$$

وتستخدم النسبة الأولى أعلاه، كمؤشر لقياس درجة تركيز العمّال في المؤسسة، ومن ثم لتقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على ارتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة، كما يستفاد من هذه النسبة أيضا كأداة في تحليل اتجاهات التجارة العالمية، إذ بموجبها يمكن تقييم إمكانات الأقطار المختلفة في

<sup>1</sup> محمد عطية مطر، مرجع سابق، ص 224.

<sup>2</sup> Lev Baruch, and Schwartz Aba, **On the Use of the economic concept of human capital in financial statements**, Accounting review, Vol 46, No 1, 1971, p 107

تصدير العمالة المتخصصة وذلك بناءً على النظرية الاقتصادية القائلة بأن " كل قطر يصدر السلعة الأكثر تركيزاً لديه".<sup>1</sup>

هذا ويجمع الباحثون على اعتبار النسبة أنفة الذكر، أكثر كفاءة وموضوعية في قياس تركيز العمالة في المؤشرات الكمية المستخدمة من قبل الاقتصاديين في هذا المجال وهي مثل: نصيب الموظف من القيمة المضافة، نصيب الموظف من المبيعات.

من جانب آخر، يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المؤسسة، فالنسبة الثالثة أعلاه على سبيل المثال، تستخدم كمقياس لتقييم مدى تركيز المهارات العلمية في المؤسسة، وبناءً عليه يستخدمها بعض المحللين الماليين كمؤشرات لقياس الكفاءة الإنتاجية في بعض الصناعات، كالبتروكيماويات، والصناعات الالكترونية، وصناعة الأدوية، كما أنّ بالإمكان استخدام هذه النسبة من قبل الأجهزة الحكومية في تخطيط البرامج الدراسية ورسم سياسات الهجرة، كما أن توفر بعض المعلومات عن نمط توزيع أعمار القوى العاملة في المؤسسة، يفيد في التنبؤ بمعدلات نموه وبتحديد نصيبه في السوق.

### الفرع الثاني: آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الداخلية

أظهرت الدراسات التي أجراها بعض الباحثين أن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية، يخلق لدى الأفراد آثار سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار تنعكس على القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها.

### الفرع الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية

تقسم الحسابات الختامية إلى عدة حسابات، وتعتمد هذه الحسابات على طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه أي مؤسسة، ففي المؤسسات التجارية يتم إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر، أما في المؤسسات الصناعية فيتم إضافة حساب آخر وهو حساب التسجيل، لذلك فإن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ينطوي على ما يلي:

1- تسجيل الحسابات الختامية بمصروفات قصيرة الأجل والخاصة بالموارد البشرية مقسّمة حسب نوع المصروف قصيرة الأجل (الأجور - الإنجازات - العلاج - وأخرى) نظراً لعملية رسملة الاستثمار في الموارد البشرية متوسطة وطويلة الأجل؛

<sup>1</sup> Brummet, et all, **Human resource management: A challenge for accountants**, Accounting review, Vol 43, No 2, 1968, P 218.

2- اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية " متوسطة وطويلة الأجل" إيراداً مؤقتاً (مصرف رأسمالي)؛

3- إن صافي الدخل سوف يعكس صورة حقيقية لنتائج أعمال الشركة نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأسمالية، وبالتالي رسملتها وإظهارها بالميزانية، وذلك بإهلاك العمر الإنتاجي للموارد البشرية.

#### الفرع الرابع: الآثار على الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي)

كنتيجة لإظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسطة الأجل) ضمن القوائم المالية (الإفصاح عنها) يؤدي إلى التعبير الصحيح والعاقل عن المركز المالي، حيث إنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية.

لذلك فإن قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية، تظهر طرق الموجودات تحت الأصول الاسمية مقسمة حسب مدة الاستفادة منها، ويظهر الإهلاك بقيمة هذه الاستثمارات في جانب الطلوبات تحت بند مخصصات الإهلاك.

## خلاصة

تعتبر الموارد البشرية من أهم العناصر الإنتاجية لنجاح المؤسسات، حيث أنه أي مؤسسة تحتاج إلى موارد بشرية إضافة للموارد المادية والمالية، وطبعا من دون الموارد البشرية لا يمكن الاستفادة من الموارد الأخرى.

وتقتصر المحاسبة التقليدية في افصاحها في القوائم المالية لأهم عنصر ومورد اقتصادي والمتمثل في المورد البشري، حيث أن المحاسبة التقليدية تعالج جميع مصاريف الحصول على الموارد البشرية وتطويرها على أنها مصاريف تتحملها السنة المالية التي تم إنفاق هذه المصاريف خلالها، في حين أن المنافع المتأتية من هذه المصاريف قد تكون لعدة سنوات، لذلك جاءت محاسبة الموارد البشرية والتي تدعو إلى رسملة تكاليف الموارد البشرية لتوزيعها على الفترات المتوقعة الاستفادة من العناصر البشرية خلالها، وهناك منهجين لقياس الموارد البشرية الأول يعتمد على التكلفة والأخر على القيمة.

يستند تطبيق الإجراءات المحاسبية على الأصول البشرية حتى تستطيع المؤسسة الاعتراف وبالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية؛ والافصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية كأحد عناصر الأصول المعنوية يساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، فهم إضافة إلى اهتمامهم بمعرفة ما تملكه المؤسسة من أصول مادية فهم يهتمون أيضا بما تملكه من أصول بشرية ذات كفاءة وخبرة وتكون قادرة على تحقيق النجاح.

# الفصل الرابع

## الدراسة التطبيقية



## تمهيد:

نتطرق في هذا الفصل للجانب التطبيقي للدراسة بحيث يقسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتم فيه عرض وتحليل الاستبيان من خلال تحليل أداة الدراسة والتحليل لعينة الدراسة والتحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة، وأيضا اختبار التبعية للتوزيع الطبيعي باستخدام اختبار ليفورس كرومقوف-سيمرنوف Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) واختبار عامل تضخم التباين، أما المبحث الثاني فيشمل تحليل المسار من خلال اختبار صدق مقياس متغيرات الدراسة واختبار صدق التمايز لمتغيرات الدراسة، ثم نقوم بنمذجة المسار بطريقة المربعات الصغرى واختبار فروض الدراسة بعد عرض نموذج الدراسة.

## المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان

يحتوي هذا المبحث على ثلاث مطالب يتضمن المطلب الأول شرح لمكونات أداة الدراسة، أما المطلب الثاني فيتضمن التحليل الوصفي لعينة الدراسة والمطلب الثالث حول التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة البحث، لكن قبل ذلك يتم شرح المجتمع الإحصائي المستهدف في بحثنا هذا والعينة المختارة وكيفية اختيارها.

### المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

عملت الدراسة على اختيار المؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص حيث تكون مجتمع الدراسة من رؤساء مصالح المحاسبة والمالية والمحاسبين ومساعدى المحاسبين لهذه المؤسسات، وكذا الهيئات الحكومية المستعملة للقوائم المالية لهذه المؤسسات عبر ولاية أدرار.

ومن أجل الوصول الى أهداف الدراسة فقد اختارت الطالبة عينة ميسرو حيث يمكن بسهولة الوصول إليها ومقابلتها وجمع البيانات المطلوبة منها، نظرا لعدم وجود إطار يمكن الاعتماد عليه في اختيار العينة، وقد تمت بعض المقابلات مع الأفراد المعنيين الذي بلغ عددهم 150 فرد.

### المطلب الثاني: تحليل أداة الدراسة

بعد دراسة الموضوع جيدا ومراجعة الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، تبين لنا ضرورة اللجوء إلى تصميم استبيان من أجل جمع المعلومات اللازمة من أفراد عينة البحث، وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة للموضوع، الدراسات السابقة التي تتضمن موضوع الإفصاح المحاسبي، والدراسات التي تتضمن محاسبة الموارد البشرية، والدراسات السابقة التي تتضمن جودة المعلومات المحاسبية، تم تصميم استبيان البحث والذي قسم إلى أربعة محاور رئيسية متمثلة في:

- 1) المحور الأول: يتعلق ببيانات عامة للمؤسسة،
- 2) المحور الثاني: يتعلق بالإفصاح المحاسبي،
- 3) المحور الثالث: يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية،
- 4) المحور الرابع: يتعلق جودة المعلومات المحاسبية.

### 1- المحور الأول: بيانات عامة

تضمن هذا المحور بيانات عامة للمؤسسة تتمثل في نوع نشاطها، رأسمالها، عدد عمالها ومدة مزاوله نشاطها.

### 2- المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي

قسم المحور الثاني المتمثل في الإفصاح المحاسبي متمثلا في اربعة عشر عبارة تم صياغتها من أجل معرفة مدى وضوح فكرة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية المعدة بالمؤسسة ومدى تمتعها بالوضوح والشفافية لدى المستقيين.

### 3- المحور الثالث: محاسبة الموارد البشرية

المحور الثالث المتمثل في محاسبة الموارد البشرية تضمن عشر عبارات تم استنباطها من أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية والواجب على المؤسسة الالتزام بها، بعض هذه العبارات مأخوذ من استبيانات لدراسات سابقة.

### 4- المحور الرابع: جودة المعلومات المحاسبية

قسم المحور الرابع المتمثل في جودة المعلومات المحاسبية إلى اربعة محاور فرعية تم استنباطها من الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وايضا تم الاعتماد على مجموعة استبيانات لدراسات سابقة، يتمثل المحور الفرعي الأول في خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية ويحتوي على خمس عبارات، أما المحور الفرعي الثاني فيختص بخاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية وتضمن خمس عبارات، أما المحور الفرعي الثالث فيتعلق بخاصية القابلية للفهم في المعلومات المحاسبية وتضمن كذلك خمس عبارات، أما المحور الفرعي الرابع يتعلق بخاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية وتضمن أيضا خمس عبارات.

كما تم اعتماد تقسيم جدول ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (4-1): جدول ليكارت الخماسي

الدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الرمز	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة

حيث يرمز إلى درجة غير موافق بشدة بالرقم 1 ويرمز إلى درجة غير موافق بالرقم 2 كما يرمز إلى درجة محايد بالرقم 3، ويرمز إلى درجة موافق بالرقم 4 كما يرمز إلى درجة موافق بشدة بالرقم 5.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب تحليل بيانات المحور الأول بيانات عامة للمؤسسة من خلال تحليل كل عنصر على حدة، مع العلم أنه وزع حوالي (150) استبيان، (45) استبيان منها ما هو مفقود ومنها ما هو ملغى، والباقي أي (105) استبيان مقبول وصالح للدراسة.

الفرع الأول: نوع النشاط

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة بمتغير نوع نشاط المؤسسة

الجدول رقم (4-2): توزيع أفراد عينة البحث حسب نوع النشاط

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تجاري	37	35,2	35,2
	صناعي	21	20,0	55,2
	خدماتي	26	24,8	80,0
	مقاولات	1	1,0	81,0
	أخرى	20	19,0	100,0
	Total	105	100,0	100,0

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على SPSS

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

يلاحظ من الجدول أن أغلب مؤسسات العينة المدروسة تجارية حيث بلغ عددهم 37 مؤسسة من أصل 105 بنسبة 35,2% وكان عدد المؤسسات الخدمائية 26 مؤسسة من العدد الإجمالي أي بنسبة 24,8%، بينما كان عدد المؤسسات الصناعية 21 مؤسسة بنسبة 20%، وكانت هناك مؤسسة مقاولات واحدة يعني بنسبة 01% وباقي المؤسسات بلغ عددهم 20 مؤسسة بنسبة 19%، ولكن الملاحظ أن هناك تقارب في عدد مؤسسات العينة المدروسة.

### الفرع الثاني: رأس مال المؤسسة

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة بمتغير رأس المال.

#### الجدول رقم (4-3): توزيع أفراد عينة البحث حسب رأس المال

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 100000 دج	2	1,9	1,9
	من 100000 إلى 500000	3	2,9	4,8
	من 500000 إلى 1000000	9	8,6	13,3
	أكثر من 1000000 دج	90	85,7	99,0
	5,00	1	1,0	100,0
	Total	105	100,0	100,0

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من جدول نتائج التحليل الوصفي لرأس مال مؤسسات العينة أن أكثر من العدد الأكبر من المؤسسات البالغ عددها 90 مؤسسة بلغ رأس مالهم أكثر من 1000000 دج، حيث بلغت نسبتهم 85,7%، وبلغ عدد المؤسسات ذات رأس مال يتراوح بين 500000 دج إلى 1000000 دج 9 مؤسسات أي بنسبة 8,6% أما المؤسسات التي يتراوح رأس مالها بين 100000 إلى 500000 دج 3 مؤسسات بنسبة 2,9%، والمؤسسات التي يبلغ رأس مالها أقل من 100000 دج مؤسستين بنسبة 1,9%، إذا فالملاحظ أن الأغلبية الساحقة من مؤسسات العينة رأس مالها أكثر من 1000000 دج.

الفرع الثالث: عدد عمال المؤسسة

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة بمتغير عدد العمال

الجدول رقم (4-4): توزيع أفراد عينة البحث حسب عدد العمال

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 20 عاملا	4	3,8	3,8	3,8
	من 20 إلى 50 عاملا	29	27,6	27,6	31,4
	من 50 إلى 100 عاملا	25	23,8	23,8	55,2
	أكثر من 100 عاملا	47	44,8	44,8	100,0
	Total	105	100,0	100,0	

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من جدول التحليل الوصفي لعدد العمال أن عدد المؤسسات التي يبلغ عدد عمالها أكثر من 100 عاملا 47 مؤسسة من أصل 105 بنسبة بلغت 44,8%، بينما كان عدد المؤسسات التي يتراوح عدد عمالها بين 20 إلى 50 عاملا 29 مؤسسة أي بنسبة 27,6%، وبلغ عدد المؤسسات التي تملك عمال بين 50 إلى 100 عاملا 25 مؤسسة بنسبة 23,8%، أما المؤسسات الأقل من 20 عاملا بلغ عددها 4 مؤسسات بنسبة 3,8%، وهذا يدل على أن إجابات جل أفراد العينة كانت مبنية على مؤسسات متوسطة وكبيرة.

الفرع الرابع: مدة مزاوله المؤسسة لنشاطها

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة بمتغير مدة مزاوله

النشاط.

الجدول رقم (4-5): توزيع أفراد عينة البحث حسب مدة مزاوله النشاط

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	4	3,8	3,8	3,8
	من 5 إلى 10 سنوات	4	3,8	3,8	7,6
	أكثر من 15 سنة	97	92,4	92,4	100,0
	Total	105	100,0	100,0	

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من جدول التحليل الوصفي مدة مزاوله النشاط أن عدد المؤسسات التي تبلغ مدة نشاطها

أكثر من 15 سنة 97 مؤسسة من أصل 105 مؤسسات أي بنسبة بلغت 92,4%، بينما قسم الباقي

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

المؤسسات مناصفة بين مدة نشاط أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات بنسبة 3,8%، وهذا يدل على أن إجابات جل أفراد العينة كانت مبنية على مؤسسات قديمة في النشاط الاقتصادي وهذا يعني درايتها التامة بمعايير المحاسبة الدولية والتغييرات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري، أي واكبت النظامين، المخطط الوطني للمحاسبة ثم الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الرابع: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة

يتضمن هذا المطلب التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة البحث وذلك لكل محور على حدا.

#### الفرع الأول: التحليل الوصفي لمتغير الإفصاح المحاسبي

يوضح الجدول الموالي التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني الإفصاح المحاسبي حيث احتوت على 14 عبارة متصلة بالإفصاح المحاسبي من خلال استعراض الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة، وأيضاً ترتيب هذه العبارات على أساس معامل الاختلاف، مع العلم أنه يرمز لجميع عبارات هذا المحور بالرمز (X) وكانت نتائج التحليل كالتالي:

الجدول رقم (4-6): التحليل الوصفي لعبارات محور الإفصاح المحاسبي

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	
04	14,22	0,55668	3,9143	يكون الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية	X01
06	17,42	0,66064	3,7905	يتم الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.	X02
03	12,84	0,50510	3,9333	يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية.	X03
13	28,01	0,87779	3,1333	تتمتع القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الجزائرية بوضعها الحالي بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية.	X04
08	25,73	0,87024	3,3810	تعطي القوائم المالية للبنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية.	X05

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

02	16,69	0,71381	4,2762	تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر	X06
05	22,99	0,89994	3,9143	تعطي القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة لمستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة وضعها الحقيقي للمؤسسة.	X07
01	17,72	0,76997	4,3429	يستطيع مستخدم القوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم	X08
11	28,10	0,86729	3,0857	تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.	X09
07	32,98	1,15295	3,4952	تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية	X10
12	41,76	1,30875	3,1333	يتم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية ليواري المؤسسات العالمية	X11
14	30,98	0,94443	3,0476	يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية.	X12
10	32,26	1,02639	3,1810	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغييرات المحاسبية وتعديل الأخطاء وطرق معالجتها وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية	X13
09	41,48	1,32357	3,1905	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات في قوائم الدخل.	X14
--	07,08	0.2521	3.5585	القيمة الاحصائية الكلية للمحور الإفصاح المحاسبي	

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الأوساط الحسابية لجميع الفقرات تفوق الوسط الحسابي النظري (3.00)، وهذا يدل على حالة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، ويزداد هذا الاتفاق حول الفقرة (يستطيع مستخدم القوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام



## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

هذه القوائم) و (يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية)، ذات الوسط الحسابي (4,3429) و(3,0476) على التوالي، وبانحراف معياري (0,76)، و(0,94) على التوالي ايضاً، ويعني هذا أغلب أفراد عينة البحث كانت تميل إلى شبه الاتفاق العام والتوافق بين أجوبة أفراد عينة البحث حول متطلبات الإفصاح المحاسبي.

كما يلاحظ من نفس الجدول أن نسب معامل الاختلاف كانت محصورة بين قيمة (12,84) التي تقابل العبارة رقم (يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية). وقيمة (41,76) التي تقابل العبارة رقم (يتم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية ليوافى المؤسسات العالمية)، وهو كبير نوعاً ما. في حين يلاحظ أن معامل الاختلاف الكلي لمتغير الإفصاح المحاسبي بلغ (7,08) أي أن هناك شبه اتفاق لأفراد العينة حول متطلبات الإفصاح المحاسبي.

نلاحظ أيضاً أن أقل معامل اختلاف بلغ (12,84) الذي يقابل العبارة (يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية)، وهذا يدل على أن المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار يساهم الإفصاح لديها في توضيح ضعف الالتزام بالمبادئ المحاسبية، ويليه المعاملات (16,69) و(17,42) و(17,72) التي تقابل العبارات (تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر)، و(يتم الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية) و(يستطيع مستخدم القوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم)، وهذا يدل على أن هناك اختلاف بين أفراد العينة حول احتياج القوائم المالية للمؤسسات إلى إيضاحات تتمم وتساعد على الفهم، وحول ان كانت المؤسسات تفصح عن السياسات المالية في اعداد التقارير والبيانات المالية، وكذا حول استطاعة مستخدمي القوائم المالية للمؤسسات افراد العينة تحديد مواطن القوة والضعف في المركز المالي.

بينما العبارات رقم (X4)، (X5)، (X7)، (X9)، (X10)، (X11)، (X12)، (X13)، (X14)، فاق معامل الاختلاف لديها 20% والذي قدر بـ (28,01)، (25,73)، (22,99)، (28,10)، (32,98)، (41,76)، (30,98)، (32,26)، (41,48) بهذا الترتيب وهذا يدل على أن هناك اختلاف وعدم التأكد بين أفراد العينة حول تلك العبارات.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمتغير محاسبة الموارد البشرية

يوضح الجدول الموالي التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث محاسبة الموارد البشرية حيث احتوت على 10 عبارات متصلة بمحاسبة الموارد البشرية من خلال استعراض الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة، وأيضا ترتيب هذه العبارات على أساس معامل الوسط الحسابي، مع العلم أنه يرمز لجميع عبارات هذا المحور بالرمز (Y) وكانت نتائج التحليل كالتالي:

الجدول رقم (4-7): التحليل الوصفي لعبارات محور محاسبة الموارد البشرية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	
4	25.60	0,94375	3,6857	يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة	Y01
6	23,05	0,79697	3,4571	توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية	Y02
8	34,45	1,10924	3,2190	تتظر المؤسسة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة	Y03
1	18,56	0,80463	4,3333	يمثل عمال المؤسسة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها	Y04
9	34,29	1,06802	3,1143	تقوم المؤسسة بمكافأة الافراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة	Y05
5	24,72	0,88558	3,5810	تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف اضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية	Y06
3	24,42	0,93497	3,8286	تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل	Y07
2	20,30	0,80838	3,9810	تقوم المؤسسة بعقد دورات تدريبية لموظفيها بغرض رفع الأداء المهني	Y08
10	30,94	0,85774	2,7714	تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية	Y09

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

7	30	1,00984	3,2571	تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية	10Y
-	13,85	0,48798	3,5229	القيمة الاحصائية الكلية لمتغير محاسبة الموارد البشرية	

**المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS**

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الأوساط الحسابية لجميع الفقرات تفوق الوسط الحسابي النظري (3,00)، وهذا يدل على حالة الاتفاق بين أفراد عينة الدراسة، نلاحظ شبه اتفاق حول الفقرتين (تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل) و(تقوم المؤسسة بعقد دورات تدريبية لموظفيها بغرض رفع الأداء المهني)، ذات الوسط الحسابي (3,8286) و(3,9810) على التوالي، وانحراف معياري (0,93)، و(0,80) على التوالي أيضاً، كما نلاحظ أن هناك اتفاق حول العبارة (يمثل عمال المؤسسة عنصراً مهماً في أداء أنشطتها وأعمالها) ذات الوسط الحسابي (4,3333) والانحراف المعياري (0,80)، كما هناك حالة عدم تأكد أفراد العينة حول العبارات (1، 2، 3، 5، 6، 10) ذات الأوساط الحسابية (3,6857)، (3,4571)، (3,2190)، (3,1143)، (3,5810)، (3,2571) وانحراف معياري (0,94)، (0,79)، (1,10)، (1,06)، (0,88)، (1,00). وهذا يدل على شبه الاتفاق العام والتوافق بين أجوبة أفراد عينة البحث حول متطلبات الإفصاح المحاسبي. وأيضاً نجد حالة عدم اتفاق متدني حول العبارة (تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية) بمتوسط حسابي (2,7714)، وانحراف معياري (0,85)، وهذا يعني أن أفراد العينة لديهم شبه اتفاق حول محاسبة الموارد البشرية.

كما يلاحظ من نفس الجدول أن نسب معامل الاختلاف كانت محصورة بين قيمة (18,56) التي تقابل العبارة (يمثل عمال المؤسسة عنصراً مهماً في أداء أنشطتها وأعمالها)، وقيمة (34,45) التي تقابل العبارة (تنظر المؤسسة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة)، مما يدل على عدم تأكد بين أجوبة أفراد عينة البحث.

ويلاحظ من الجدول أيضاً أن أقل معامل اختلاف يقابل العبارة (يمثل عمال المؤسسة عنصراً مهماً في أداء أنشطتها وأعمالها)، وهذا يدل على أن أغلب أفراد عينة البحث يتفقون على أن المؤسسات يمثل عمالها عنصراً مهماً في أنشطتها وأعمالها، في حين باقي معاملات الاختلاف تفوق 20% وتقدر بـ

(25,60)، (23,05)، (34,45)، (34,29)، (24,72)، (24,42)، (20,30)، (30,94)، (30)، التي تقابل العبارات (يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة)، (توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية)، (تنظر المؤسسة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة)، (تقوم المؤسسة بمكافأة الافراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة)، (تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف اضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية)، (تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل)، (تقوم المؤسسة بعقد دورات تدريبية لموظفيها بغرض رفع الأداء المهني)، (تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية)، (تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية)، على التوالي وكذا بلغ معامل الاختلاف الكلي لمتغير محاسبة الموارد البشرية (13,85)، وهذا ما يبين أهمية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية بولاية أدرار.

#### الفرع الثالث: التحليل الوصفي لمتغير جودة المعلومات المحاسبية

يوضح الجدول الموالي التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع جودة المعلومات المحاسبية حيث احتوت على 20 عبارة متصلة بجودة المعلومات المحاسبية مقسمة إلى 4 محاور فرعية تتضمن العناصر النوعية لجودة المعلومات المحاسبية كل محور فرعي يشمل 5 عبارات من خلال استعراض الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة، وأيضا ترتيب هذه العبارات على أساس معامل الوسط الحسابي، مع العلم أنه يرمز لجميع عبارات هذا المحور بالرمز (Z) وكانت نتائج التحليل كالتالي:

الجدول رقم (4-8): التحليل الوصفي لعبارات محور جودة المعلومات المحاسبية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
	17,46	0.64575	3.6971	القيمة الاحصائية الكلية لخاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية
8	16,82	0,64720	3,8476	Z01 توجد بالمعلومات المحاسبية المصرح بها في القوائم المالية القدرة على التأثير على قرارات مستخدميها
7	23,32	0,90855	3,8952	Z02 يعتبر تاريخ تقديم المعلومات المحاسبية المحدد وفق SCF ملائم لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
	28,67	1,01048	3,5238	Z03 تكون التقارير المالية جاهزة فور حلول التاريخ المحدد
4	21,64	0,85464	3,9810	Z04 توجد في المؤسسة تقارير مالية تقدم لمستخدميها في فترات دورية
	31,62	1,02398	3,2381	Z05 تكون القوائم المالية جاهزة وتقدم للمستخدم فور طلبها طيلة السنة المالية
	17,43	0,64121	3,6781	القيمة الاحصائية الكلية لخاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية
	29,13	1,05151	3,6095	Z06 تنفرد مصلحة المحاسبة في المؤسسة بإعداد نظام المعلومات المحاسبي
	30,51	1,12766	3,6952	Z07 تستفيد باقي المصالح داخل المؤسسة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي
2	12,82	0,57289	4,4667	Z08 توجد في المؤسسة مستندات تثبت مختلف العمليات التي قامت بها
3	20,40	0,82019	4,0190	Z09 تستعين المؤسسة بمراجع خارجي للتأكد من صحة حساباتها
	38,68	1,00575	2,6000	Z10 تنشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الالكتروني لتمكين مستخدميها من الاطلاع عليها

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

	17,06	0,61606	3,6095	القيمة الاحصائية الكلية لخاصية القابلية للفهم في المعلومات المحاسبية
	30,47	1,01590	3,3333	Z11 تعتبر معايير المحاسبة الدولية مناسبة لقدرات فهم واستيعاب معدي ومستخدمي القوائم المالية
	32,42	1,11787	3,4476	Z12 يقوم معدي القوائم المالية بتصميمها وفق معرفة مستخدميها بالمحاسبة المالية
6	15,88	0,62194	3,9143	Z13 يعتبر توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها
5	18,62	0,73977	3,9714	Z14 يعتبر توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية
	23,33	0,78912	3,3810	Z15 تعتمد المؤسسة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية
	11,59	0,45392	3,9143	القيمة الاحصائية الكلية لخاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المحاسبية
	10,95	0,42796	3,9048	Z16 تقدم المؤسسة تقارير مالية تساعد على إجراء مقارنات بين وضعياتها المالية مع السنوات السابقة
1	16,62	0,68380	4,1143	Z17 تحترم المؤسسة المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية
	23,14	0,89258	3,8571	Z18 تتقيد المؤسسة بطرق تقييم موحدة في إعداد القوائم المالية من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي
	23,19	0,88143	3,8000	Z19 ترافق المؤسسة قوائمها المالية بملحقات لتفسير تغيير طرق التقييم
	18,81	0,73280	3,8952	Z20 تقدم المؤسسة لمستخدم القوائم المالية معلومات تسمح له بإجراء مقارنات لعدة فترات زمنية حول المركز المالي
	9,83	0,36619	3,7248	القيمة الاحصائية الكلية لمحور جودة المعلومات المحاسبية

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الأوساط الحسابية لجميع الفقرات تفوق الوسط الحسابي النظري (3,00)، عدا العبارة (تتشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الالكتروني لتمكين مستخدميها من الاطلاع عليها)، بمتوسط حسابي (2,6) وانحراف معياري (1) وهنا يمكن القول أن هناك حالة عدم اتفاق متدني حول هذه العبارة. نلاحظ شبه اتفاق حول العبارات (Z1, Z2, Z4, Z9, Z13, Z14, Z16, Z18, Z20) ذات الوسط الحسابي (3,84)، (3,89)، (3,98)، (4,01)، (3,91)، (3,97)، (3,90)، (3,85)، (3,89) على التوالي، وانحراف معياري (0,64)، (0,90)، (0,85)، (0,82)، (0,62)، (0,73)، (0,42)، (0,89)، (0,73) على التوالي أيضاً، كما نلاحظ أن هناك اتفاق حول العبارتين (توجد في المؤسسة مستندات تثبت مختلف العمليات التي قامت بها)، (تحتزم المؤسسة المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية) ذات الوسط الحسابي (4,4667)، (4,1143) على التوالي، والانحراف المعياري (0,57) و(0,68) على التوالي أيضاً، كما هناك حالة عدم تأكد أفراد العينة حول العبارات (Z3)، (Z5)، (Z6)، (Z7)، (Z11)، (Z12)، (Z15)، (Z19) ذوات الأوساط الحسابية (3,5238)، (3,2381)، (3,6095)، (3,6952)، (3,3333)، (3,4476)، (3,3810)، (3,80) على التوالي، وانحراف معياري (1,01)، (1,02)، (1,05)، (1,12)، (1,01)، (1,11)، (0,78)، (0,88). على التوالي أيضاً. ومن هنا يمكن القول أن أفراد العينة أغلب إجاباتهم تصب حول شبه الاتفاق وعدم التأكد مما يدل على أن أغلب مؤسسات ولاية أدرار لهم شبه اتفاق حول جودة قوائمهم المالية.

كما يلاحظ من نفس الجدول أن نسب معامل الاختلاف كانت محصورة بين قيمة (10,95) التي تقابل العبارة (تقدم المؤسسة تقارير مالية تساعد على إجراء مقارنات بين وضعياتها المالية مع السنوات السابقة) وقيمة (38,68) التي تقابل العبارة (تتشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الالكتروني لتمكين مستخدميها من الاطلاع عليها.)، مما يدل على وجود توافق بين أجوبة أفراد عينة البحث.

ويلاحظ من الجدول أن أقل معامل اختلاف كان يقابل العبارة (تقدم المؤسسة تقارير مالية تساعد على إجراء مقارنات بين وضعياتها المالية مع السنوات السابقة) وهذا ما يؤكد اتفاق أفراد عينة البحث على ان المؤسسات الاقتصادية في أدرار تقدم تقارير مالية لمقارنة الوضعية المالية مع سنوات سابقة، كما نلاحظ أن هناك معاملات اختلاف محصورة بين 10% و20%، خاصة بالعبارات (توجد بالمعلومات المحاسبية المصرح بها في القوائم المالية القدرة على التأثير على قرارات مستخدميها)، (توجد في المؤسسة مستندات

تثبت مختلف العمليات التي قامت بها)، (يعتبر توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها)، (يعتبر توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية)، (تقدم المؤسسة تقارير مالية تساعد على إجراء مقارنات بين وضعياتها المالية مع السنوات السابقة)، (تقدم المؤسسة لمستخدم القوائم المالية معلومات تسمح له بإجراء مقارنات لعدة فترات زمنية حول المركز المالي)، (ذوات معاملات الاختلاف (16,82)، (12,82)، (15,88)، (18,62)، (10,95)، (18,81) تواليا، وهذا يدل على وجود اتفاق لدى أفراد العينة حول هذه العبارات، وكذا نلاحظ وجود معاملات اختلاف أكبر من 20%، وهي تقدر بنسب (23,32)، (28,67)، (21,64)، (31,62)، (29,13)، (30,51)، (20,40)، (38,68)، (30,47)، (32,42)، (23,33)، (23,14)، (23,19) الخاصة بالعبارات ذوات الأرقام (Z2)، (Z3)، (Z4)، (Z5)، (Z6)، (Z7)، (Z9)، (Z10)، (Z11)، (Z12)، (Z15)، (Z18)، (Z19) على التوالي. وهذا يعني وجود شبه اتفاق حول هذه العبارات، لكن في الوقت نفسه نلاحظ أن معامل الاختلاف الكلي لجودة المعلومات المحاسبية قدرت نسبته بـ (9,83%) ويعني اتفاق افراد المؤسسات على عناصر جودة المعلومات المحاسبية لقوائمها المالية.

### المطلب الخامس: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

بما أن حجم العينة هو 150 والذي يعتبر أكبر من 50 مفردة إذا يمكن الاعتماد على اختبار ليلفورس كرومقوف-سيمرنوف (Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

#### الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل

يوضح الجدول الموالي اختبارات التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي) كما

يلي:



الجدول رقم (4-9): اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير المستقل

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		
	Statistique	Ddl	Signification
يكون الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية	0,380	105	0,000
يتم الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية	0,282	105	0,000
يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية	0,391	105	0,000
تتمتع القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الجزائرية بوضعها الحالي بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية	0,221	105	0,000
تعطي القوائم المالية البنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية	0,266	105	0,000
تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر	0,292	105	0,000
تعطي القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة لمستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة الوضع الحقيقي للمؤسسة	0,300	105	0,000
يستطيع مستخدم القوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم	0,299	105	0,000
تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية	0,273	105	0,000
تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية	0,250	105	0,000

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

يتم تطوير قدرات مهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق واعداد القوائم المالية ليوازي المؤسسات العالمية	0,245	105	0,000
يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية	0,301	105	0,000
تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغييرات المحاسبية وتعديل الاخطاء وطرق معالجتها وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية	0,218	105	0,000
تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الايرادات والمصروفات في قوائم الدخل	0,225	105	0,000
الإفصاح	0,115	105	0,002

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه والخاص باختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي) يتضح لنا أن القيمة الاحتمالية لاحصاءة اختبار Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) لجميع البنود بدون استثناء كانت درجة المعنوية لها أقل من 0.05، وبالتالي يمكن الحكم على أن بيانات هذا المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي.

### الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط

يوضح الجدول الموالي اختبارات التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط (محاسبة الموارد البشرية) كما

يلي:

الجدول رقم (4-10): اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير الوسيط

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		
	Statistique	ddl	Signification
يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة	0,345	105	0,000
توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية	0,266	105	0,000
تنظر المؤسسة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة	0,226	105	0,000
يمثل عمال المؤسسة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها	0,273	105	0,000
تقوم المؤسسة بمكافأة الأفراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة	0,242	105	0,000
تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف إضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية	0,239	105	0,000
تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل	0,363	105	0,000
تقوم المؤسسة بعقد دورات تدريبية لموظفيها بغرض رفع الأداء المهني	0,367	105	0,000
تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية	0,273	105	0,000
تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية	0,283	105	0,000
الوسيط	0,152	105	0,000

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

من خلال الجدول أعلاه والخاص باختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط (محاسبة الموارد البشرية) يتضح لنا أن القيمة الاحتمالية لاحصاء اختبار Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) لجميع البنود بدون استثناء كانت درجة المعنوية لها أقل من 0.05، وبالتالي يمكن الحكم على أن بيانات هذا المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي.

### الفرع الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع

يوضح الجدول الموالي اختبارات التوزيع الطبيعي للمتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية) كما

يلي:

#### الجدول رقم (4-11): اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير التابع

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		
	Statistique	Ddl	Signification
توجد بالمعلومات المحاسبية المصرح بها في القوائم المالية القدرة على التأثير على قرارات مستخدميها	0,317	105	0,000
يعتبر تاريخ تقديم المعلومات المحاسبية المحدد وفق SCF ملائم لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب	0,365	105	0,000
تكون التقارير المالية جاهزة فور حلول التاريخ المحدد	0,300	105	0,000
توجد في المؤسسة تقارير مالية تقدم لمستخدميها في فترات دورية	0,290	105	0,000
تكون القوائم المالية جاهزة وتقدم للمستخدم فور طلبها طيلة السنة المالية	0,211	105	0,000
تتفرد مصلحة المحاسبة في المؤسسة بإعداد نظام المعلومات المحاسبي	0,226	105	0,000
تستفيد باقي المصالح داخل المؤسسة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي	0,200	105	0,000
توجد في المؤسسة مستندات تثبت مختلف العمليات التي قامت بها	0,319	105	0,000
تستعين المؤسسة بمراجع خارجي للتأكد من صحة حساباتها	0,300	105	0,000

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

تنتشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الالكتروني لتمكين مستخدميها من الاطلاع عليها	0,239	105	0,000
تعتبر معايير المحاسبة الدولية مناسبة لقدرات فهم واستيعاب معدي ومستخدمي القوائم المالية	0,316	105	0,000
يقوم معدي القوائم المالية بتصميمها وفق معرفة مستخدميها بالمحاسبة المالية	0,327	105	0,000
يعتبر توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها	0,431	105	0,000
يعتبر توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	0,325	105	0,000
تعتمد المؤسسة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية	0,343	105	0,000
تقدم المؤسسة تقارير مالية تساعد على إجراء مقارنات بين وضعياتها المالية مع السنوات السابقة	0,445	105	0,000
تحترم المؤسسة المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية	0,329	105	0,000
تتقيد المؤسسة بطرق تقييم موحدة في إعداد القوائم المالية من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي	0,212	105	0,000
ترافق المؤسسة قوائمها المالية بملحقات لتفسير تغير طرق التقييم	0,352	105	0,000
تقدم المؤسسة لمستخدم القوائم المالية معلومات تسمح له بإجراء مقارنات لعدة فترات زمنية حول المركز المالي	0,404	105	0,000
التابع	0,130	105	0,000

**المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS**

من خلال الجدول أعلاه والخاص باختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية) يتضح لنا أن القيمة الاحتمالية لاحصاء اختبار Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) لجميع البنود بدون استثناء كانت درجة المعنوية لها أقل من 0.05، وبالتالي يمكن الحكم على أن بيانات هذا المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي.

### المطلب السادس: اختبار عامل تضخم التباين لمتغيرات الدراسة

سيتم اختبار الأزواج الخطي (عامل تضخم التباين) للمتغيرات المتمثلة في المتغير المستقل الإفصاح المحاسبي، المتغير الوسيط، محاسبة الموارد البشرية، وذلك لاستخدام الاختبار المناسب في اختبار فروض الدراسة.

إذا كان معامل تضخم التباين VIF أكبر تماما من 4 يدل على وجود علاقة خطية متداخلة بين البنود وعليه يتم معالجة ذلك إما باستبعاد المتغير الذي يعاني من مشاكل الأزواج الخطي أو استخدام أسلوب احصائي مناسب.

إذا كان معامل تضخم التباين قريب من الصفر يعني عدم وجود تداخل خطي.

#### الفرع الأول: اختبار عامل تضخم التباين للمتغير المستقل

يوضح الجدول الموالي اختبار الأزواج الخطي للمتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي) كما يلي:

الجدول رقم (4-12): اختبار عامل تضخم التباين لبنود المتغير المستقل

Modèle		Statistiques de colinéarité	
		Tolérance	VIF
1	يكون الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية	0,141	7,086
	يتم الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية	0,139	7,182
	يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية	0,329	3,042
	تتمتع القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الجزائرية بوضعها الحالي بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية	0,050	19,836
	تعطي القوائم المالية البنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية	0,049	20,342

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر	0,104	9,598
تعطي القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة لمستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة الوضع الحقيقي للمؤسسة	0,080	12,558
يستطيع مستخدم القوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم	0,125	7,989
تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية	0,115	8,679
تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند اعداد القوائم المالية	0,052	19,193
يتم تطوير قدرات مهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق واعداد القوائم المالية ليواري المؤسسات العالمية	0,082	12,160
يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية	0,067	14,996
تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات في قوائم الدخل	0,076	13,137
المتغير المستقل	0,004	251,124
a. Variable dépendante : الوسيط		

**المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS**

من خلال الجدول أعلاه والخاص باختبار عامل تضخم التباين للمتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي) يتضح لنا أن كل المعاملات أكبر من 4 عدا المعامل (3,04)، الخاص بالعبارة يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية)، وهذا يعني وجود علاقة خطية متداخلة بين باقي البنود والتي قدرت معاملاتها بـ (7,08)، (7,18)، (7,98)، (8,67)، (9,59) (12,16)، (12,55)، (13,13)، (14,99)، (19,19)، (19,83)، (20,34) الخاصة بالعبارات (يكون الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية)، (يتم الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية)، (يستطيع مستخدم القوائم المالية

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم)، (تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية)، (تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر) (يتم تطوير قدرات مهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق واعداد القوائم المالية ليواري المؤسسات العالمية)، (تعطي القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة لمستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة الوضع الحقيقي للمؤسسة)، (تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات في قوائم الدخل)، (يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية)، (تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند اعداد القوائم المالية)، (تتمتع القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الجزائرية بوضعها الحالي بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية)، (تعطي القوائم المالية البنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصدقية عالية).

### الفرع الثاني: اختبار عامل تضخم التباين للمتغير الوسيط

يوضح الجدول الموالي اختبار الازدواج الخطي للمتغير الوسيط (محاسبة الموارد البشرية) كما يلي:

يلي:

الجدول رقم (4-13): اختبار عامل تضخم التباين لبنود المتغير الوسيط

Modèle		Statistiques de colinéarité	
		Tolérance	VIF
1	يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة	0,202	4,943
	توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على اهمية محاسبة الموارد البشرية	0,206	4,863
	يمثل عمال المؤسسة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها	0,177	5,661
	تقوم المؤسسة بمكافأة الأفراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة	0,059	17,032



## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف اضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية	0,165	6,073
تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل	0,183	5,456
تقوم المؤسسة بعقد دورات تدريبية لموظفيها بغرض رفع الأداء المهني	0,235	4,251
تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية	0,231	4,327
تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية	0,096	10,471
الوسيط	0,010	95,759
a. Variable dépendante :		

**المصدر:** اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه والخاص باختبار عامل تضخم التباين للمتغير الوسيط (محاسبة الموارد البشرية) يتضح لنا أن المعاملات جميعها أكبر من 4 ويعني وجود وجود علاقة خطية متداخلة بين بنود هذا المتغير الذي يعاني من مشكل الازدواج الخطي.

## المبحث الثاني: نموذج تحليل المسار للدراسة

يتناول هذا المبحث نموذج المسار للدراسة والذي تم فيه الاعتماد على معايير الباحثين Ravand.H و Baghaei.P<sup>1</sup>، والذي يتم فيه تقييم وتحليل النموذج على مرحلتين في المرحلة الاولى يتم تقييم نموذج القياس من ناحية صدق المتغيرات والصدق التمييزي للبناء للنموذج وفي المرحلة الثانية اختبار فرضيات النموذج البنائي.

### المطلب الأول: اختبار صدق مقياس متغيرات الدراسة

يمكن تقييم صدق المتغيرات الكامنة ومقياسها عن طريق التحقق من مؤشر ألفا كرونباخ الذي يمثل متوسط الارتباط بين مؤشرات البناء، إذا كانت قيمته أكبر من 0.7 فإن ذلك يعني أن المؤشرات متجانسة مع بعضها البعض، في حين هناك مؤشر مماثل وهو Dillon-Goldstein's rho والذي يعتبر أفضل من مؤشر ألفا كرونباخ وهو أيضا إذا كانت قيمته أعلى من 0.7 فإنها تشير إلى صدق المتغيرات، كما يمكن فحص مقاييس المتغيرات من خلال تحليل المكونات الرئيسية للبناءات، ولكي تكون المتغيرات المقاسة تعبر عن المتغيرات الكامنة، يجب أن تكون قيمة الجذر الكامن للعامل الاول أكبر من الواحد بينما الجذر الكامن للعامل الثاني أقل من الواحد.

ويمكن التحقق من جودة النموذج أيضا من خلال مؤشر متوسط التباين المستخرج لمؤشرات البناء الذي يجب أن يكون أكبر من 0.5 لكي يفسر على الأقل نصف التباين في المتغيرات المقاسة، وأيضا قياس مقدار التباين المشترك من خلال الصدق التقاربي، إذ يتم رفض معاملات التحميل الأقل من 0.4، واختبار معاملات التحميل المحصورة بين 0.4 و 0.7 والتي تتطلب اقتران تأثيرها على متوسط التباين المستخرج في الزيادة لحذفها أو الاحتفاظ بها في حالة عدم زيادة متوسط التباين المستخرج.

<sup>1</sup> Ravand, H., & Baghaei, P. (2016). Partial least squares structural equation modeling with R. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 21(11), 1-16.

الفرع الأول: اختبار صدق مقياس متغير الإفصاح المحاسبي

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار صدق مقياس متغير الإفصاح المحاسبي الذي يبين نسب معامل التحميل وقيمة معامل ألفا كرونباخ وقيمة مؤشر DG.rho ومتوسط نسبة التباين المستخرج وقيمة الجذور الكامنة للعامل الاول والثاني على التوالي.

الجدول رقم (4-14): نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير الإفصاح المحاسبي

الرمز	المتغير	معامل التحميل
		loading
x1	يكون الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية	-0,18454
x2	يتم الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.	-0,34693
x3	يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية.	-0,39916
x4	تتمتع القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الجزائرية بوضعها الحالي بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية	0,858493
x5	تعطي القوائم المالية للبنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية.	0,849462
x6	تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر	-0,48671
x7	تعطي القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة لمستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة وضعها الحقيقي للمؤسسة.	-0,41406
x8	يستطيع مستخدم القوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم	-0,57077
x9	تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.	0,89516
x10	تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية	0,832065
x11	يتم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية ليوازي المؤسسات العالمية	0,679558

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

0,762581	يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية.	X12
0,754635	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغييرات المحاسبية وتعديل الأخطاء وطرق معالجتها وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية	X13
0,741914	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات في قوائم الدخل.	X14
الفا كرونباخ C.alpha: 0.6280		
مؤشر DG.rho: 0.6090		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 6.24		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd): 2.01		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.440		

### المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يعرض الجدول أعلاه نتائج صدق متغير الإفصاح المحاسبي، حيث يتضح أن المتغير المتعلق بـ الإفصاح المحاسبي بالنسبة للمؤسسة جاءت بعض مؤشرات غير مرضية حيث أن معاملات تحميل البنود (X1)، (X2)، (X3)، (X6)، (X7)، (X8) للعبارة (يكون الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية.)، (يتم الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية)، (يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية)، (تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر)، (تعطي القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة لمستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة وضعها الحقيقي للمؤسسة.)، (يستطيع مستخدم القوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم)، على التوالي بلغ (-0,18454)، (-0,34693)، (-0,39916)، (-0,48671)، (-0,41406)، (-0,57077) على التوالي أيضا، وهي أقل من 0.4، لهذا يتم اقصاؤها.

أما معاملات تحميل البنود المحصورة بين 0.4 و 0.7 فيتم اختبار أثرها على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بالزيادة بعد حذف البنود (X1)، (X2)، (X3)، (X6)، (X7)، (X8) السابقة الذكر، والاحتفاظ بالبنود (X4)، (X5)، (X9)، (X10)، (X11)، (X12)، (X13)، (X14)، للعبارة (تتمتع القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الجزائرية بوضعها الحالي بالحد الأدنى من الشفافية

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

والموضوعية)، (تعطي القوائم المالية للبنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية.)، (تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.)، (تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية)، (يتم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية ليوافق المؤسسات العالمية)، (يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية)، (تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغييرات المحاسبية وتعديل الأخطاء وطرق معالجتها وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية)، (تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات في قوائم الدخل) على التوالي.

وبعد اجراء التعديلات المطلوبة اعلاه تم الحصول على النتائج الخاصة بصدق متغير الإفصاح المحاسبي كما يلي:

### الجدول رقم (4-15): نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير الإفصاح المحاسبي بعد التعديل

الرمز	المتغير	معامل التحميل loading
X4	تتمتع القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الجزائرية بوضعها الحالي بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية	0,861252
X5	تعطي القوائم المالية للبنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية.	0,84957
X9	تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.	0,873673
X10	تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية	0,811808
X11	يتم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية ليوافق المؤسسات العالمية	0,723156
X12	يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية.	0,800777
X13	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغييرات المحاسبية وتعديل الأخطاء وطرق معالجتها وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية	0,795751

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

0,749433	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات في قوائم الدخل.	X14
الفا كرونباخ C.alpha: 0.924		
مؤشر DG.rho: 0.938		
الجذر الكامن للعامل الأول (eig.1st): 5.25		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd): 0.848		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.656		

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

يلاحظ ان معاملات التحميل جاءت كلها أكبر من 0.7 مؤشر DG.rho جاء 0.938 وهو جيد واعلى من 0.7 أيضا أن كلا الجذر الكامن للعامل الأول أكبر من الواحد بلغ 5.25 والجذر الكامن للعامل الثاني بلغ 0.848 أقل من الواحد وعليه فإن المؤشرات ذات جودة عالية في قياس المتغير الكامن الإفصاح المحاسبي.

### الفرع الثاني: اختبار صدق مقياس متغير محاسبة الموارد البشرية

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار صدق مقياس متغير محاسبة الموارد البشرية:

الجدول رقم (4-16): نتائج اختبار صدق مقياس متغير محاسبة الموارد البشرية

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
Y1	يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة	-0,34574
Y2	توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية	0,542193
Y3	تنتظر المؤسسة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة	0,903522
Y4	يمثل عمال المؤسسة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها	-0,03761
Y5	تقوم المؤسسة بمكافأة الافراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة	0,913157

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

0,731174	تقبل المؤسسة تحمل تكاليف اضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية	Y6
0,170943	تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل	Y7
-0,06248	تقوم المؤسسة بعقد دورات تدريبية لموظفيها بغرض رفع الأداء المهني	Y8
0,66971	تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية	Y9
0,867287	تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية	Y10
الفا كرونباخ C.alpha: 0.688		
مؤشر DG.rho: 0.767		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 3.92		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd): 2.16		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.383		

### R 3.5.1 المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع

يعرض الجدول أعلاه نتائج صدق متغير محاسبة الموارد البشرية ، حيث يتضح أن المتغير المتعلق بـ محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة جاءت بعض مؤشرات غير مرضية حيث أن معاملات تحميل البنود (Y1)، (Y4)، (X3)، (Y7)، (Y8) للعبارات (يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة)، (يمثل عمال المؤسسة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها)، (تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل)، (تقوم المؤسسة بعقد دورات تدريبية لموظفيها بغرض رفع الأداء المهني)، على التوالي بلغ (-0,34574)، (-0,03761)، (0,170943)، (-0,06248)، على التوالي أيضا، وهي أقل من 0.4، لهذا يتم اقصاؤها.

أما معاملات تحميل البنود المحصورة بين 0.4 و 0.7 فيتم اختبار أثرها على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بالزيادة بعد حذف البنود (Y1)، (Y4)، (X3)، (Y7)، (Y8) السابقة الذكر، والاحتفاظ بالبنود (Y2)، (Y3)، (Y5)، (Y6)، (Y9)، للعبارات (توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية)، (تتظر المؤسسة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

القيمة)، (تقوم المؤسسة بمكافأة الافراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة)، (تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف اضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية)، (تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية)، (تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية)، على التوالي.

وبعد اجراء التعديلات المطلوبة اعلاه تم الحصول على النتائج الخاصة بصدق محاسبة الموارد البشرية كما يلي:

### الجدول رقم (4-17): نتائج اختبار صدق مقياس متغير محاسبة الموارد البشرية بعد التعديل

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
Y2	توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية	0,567886
Y3	تنظر المؤسسة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة	0,909409
Y5	تقوم المؤسسة بمكافأة الافراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة	0,907151
Y6	تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف اضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية	0,733046
Y9	تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية	0,66895
Y10	تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية	0,868302
الفا كرونباخ C.alpha: 0.873		
مؤشر DG.rho: 0.907		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 3.75		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd): 0.773		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.619		

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

يلاحظ ان معاملات التحميل جاءت كلها أكبر من 0.7 مؤشر الفا كرونباخ جاء 0.873 ومؤشر DG.rho جاء 0.907 وكلاهم جيد واعلى من 0.7 أيضا أن كلا الجذر الكامن للعامل الاول



## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

أكبر من الواحد بلغ 3.75 والجذر الكامن للعامل الثاني بلغ 0.773 أقل من الواحد وعليه فإن المؤشرات المحتفظ بهم ذات جودة عالية في قياس المتغير الكامن محاسبة الموارد البشرية.

### الفرع الثالث: اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات المحاسبية

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات المحاسبية:

الجدول رقم (4-18): نتائج اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات المحاسبية

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
Z11	توجد بالمعلومات المحاسبية المصرح بها في القوائم المالية القدرة على التأثير على قرارات مستخدميها	0,022385
Z12	يعتبر تاريخ تقديم المعلومات المحاسبية المحدد وفق SCF ملائم لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.	0,054154
Z13	تكون التقارير المالية جاهزة فور حلول التاريخ المحدد	-0,19595
Z14	توجد في المؤسسة تقارير مالية تقدم لمستخدميها في فترات دورية	0,131903
Z15	تكون القوائم المالية جاهزة وتقدم للمستخدم فور طلبها طيلة السنة المالية	0,770554
Z21	تتفرد مصلحة المحاسبة في المؤسسة بإعداد نظام المعلومات المحاسبي	0,908523
Z22	تستفيد باقي المصالح داخل المؤسسة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي	0,895226
Z23	توجد في المؤسسة مستندات تثبت مختلف العمليات التي قامت بها	0,667241
Z24	تستعين المؤسسة بمراجع خارجي للتأكد من صحة حساباتها	0,1513
Z25	تنشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الالكتروني لتمكين مستخدميها من الاطلاع عليها	-0,03397
Z31	تعتبر معايير المحاسبة الدولية مناسبة لقدرات فهم واستيعاب معدي ومستخدمي القوائم المالية	0,813063

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

0,771249	يقوم معدي القوائم المالية بتصميمها وفق معرفة مستخدميها بالمحاسبة المالية	Z32
0,127751	يعتبر توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها	Z33
0,031463	يعتبر توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	Z34
0,341882	تعتمد المؤسسة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية	Z35
-0,10374	تقدم المؤسسة تقارير مالية تساعد على إجراء مقارنات بين وضعياتها المالية مع السنوات السابقة	Z41
0,295692	تحتزم المؤسسة المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية	Z42
0,79875	تتقيد المؤسسة بطرق تقييم موحدة في إعداد القوائم المالية من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي	Z43
-0,15065	ترافق المؤسسة قوائمها المالية بملحقات لتفسير تغير طرق التقييم	Z44
-0,14166	تقدم المؤسسة لمستخدم القوائم المالية معلومات تسمح له بإجراء مقارنات لعدة فترات زمنية حول المركز المالي	Z45
الفا كرونباخ C.alpha: 0.745		
مؤشر DG.rho: 0.711		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 5.13		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd): 3.36		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.441		

### R 3.5.1 المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع

يعرض الجدول أعلاه نتائج صدق متغير جودة المعلومات المحاسبية، حيث يتضح أن المتغير المتعلق بـ جودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمؤسسة جاءت بعض مؤشرات غير مرضية حيث أن معاملات تحميل البنود (Z11)، (Z12)، (Z13)، (Z14)، (Z24)، (Z25)، (Z33)، (Z34)، (Z35)، (Z41)، (Z42)، (Z43)، (Z44)، (Z45) للعبارات (توجد بالمعلومات المحاسبية المصرح بها في القوائم المالية القدرة على التأثير على قرارات مستخدميها)، (يعتبر تاريخ تقديم المعلومات المحاسبية

المحدد وفق SCF ملائم لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب)، (تكون التقارير المالية جاهزة فور حلول التاريخ المحدد)، (توجد في المؤسسة تقارير مالية تقدم لمستخدميها في فترات دورية)، (تستعين المؤسسة بمراجع خارجي للتأكد من صحة حساباتها)، (تنشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الإلكتروني لتمكين مستخدميها من الاطلاع عليها)، (يعتبر توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها)، (يعتبر توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية)، (تعتمد المؤسسة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية)، (تقدم المؤسسة تقارير مالية تساعد على إجراء مقارنات بين وضعياتها المالية مع السنوات السابقة)، (تحتزم المؤسسة المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في اعداد القوائم المالية)، (تتقيد المؤسسة بطرق تقييم موحدة في اعداد القوائم المالية من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي)، (ترافق المؤسسة قوائمها المالية بملحقات لتفسير تغير طرق التقييم)، (تقدم المؤسسة لمستخدم القوائم المالية معلومات تسمح له بإجراء مقارنات لعدة فترات زمنية حول المركز المالي)، على التوالي بلغ (0,022385)، (0,054154)، (-0,19595)، (0,131903)، (0,1513)، (-0,03397)، (0,127751)، (0,031463)، (0,341882)، (-0,10374)، (0,295692)، (0,79875)، (-0,15065)، (-0,14166)، على التوالي أيضا، وهي أقل من 0.4، وسيتم اقصاؤها.

أما معاملات تحميل البنود المحصورة بين 0.4 و 0.7 فيتم اختبار أثرها على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بالزيادة أو بالنقصان بعد حذف البنود ((Z11)، (Z12)، (Z13)، (Z14)، (Z24)، (Z25)، (Z33)، (Z34)، (Z35)، (Z41)، (Z42)، (Z43)، (Z44)، (Z45) السابقة الذكر.

وبعد اجراء التعديلات المطلوبة اعلاه تم الحصول على النتائج الخاصة بصدق محاسبة الموارد

البشرية كما يلي:

الجدول رقم (4-19): نتائج اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات المحاسبية بعد التعديل

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
Z15	تكون القوائم المالية جاهزة وتقدم للمستخدم فور طلبها طيلة السنة المالية	0,773338
Z21	تتفرد مصلحة المحاسبة في المؤسسة بإعداد نظام المعلومات المحاسبي	0,920576
Z22	تستفيد باقي المصالح داخل المؤسسة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي	0,889176
Z23	توجد في المؤسسة مستندات تثبت مختلف العمليات التي قامت بها	0,667543
Z31	تعتبر معايير المحاسبة الدولية مناسبة لقدرات فهم واستيعاب معدي ومستخدمي القوائم المالية	0,830161
Z32	يقوم معدي القوائم المالية بتصميمها وفق معرفة مستخدميها بالمحاسبة المالية	0,804319
الفا كرونباخ C.alpha: 0.900		
مؤشر DG.rho: 0.924		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 4.03		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd): 0.923		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.670		

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يلاحظ ان معاملات التحميل جاءت كلها أكبر من 0.7 مؤشر الفا كرونباخ جاء 0.900 ومؤشر DG.rho جاء 0.924 وكلاهم جيد واعلى من 0.7 أيضا وأن الجذر الكامن للعامل الاول أكبر من الواحد بلغ 4.03 والجذر الكامن للعامل الثاني بلغ 0.923 أقل من الواحد وعليه فإن المؤشرات المحتفظ بهم ذات جودة عالية في قياس المتغير الكامن جودة المعلومات المحاسبية.

### المطلب الثاني: اختبار صدق التمايز لمتغيرات الدراسة

صدق التمايز هو أداة تبين مدى التمييز بين المتغيرات في بناء معين، ويمكن التحقق من الصدق التمييزي من خلال معيار Fornell-Larcker والذي ينص على أن الجذر التربيعي للتباين المستخرج يجب أن يكون أعلى من الارتباطات ما بين المتغيرات الكامنة الداخلة في النموذج<sup>2</sup>، ويمكن أيضا التحقق من الصدق التمييزي أيضا من خلال حساب معاملات التحميل التقاطعية للمتغيرات المشاهدة والتي تستوجب أن تكون معاملات التحميل الخاصة ببناء متغير ما أعلى من معاملات التحميل الخاصة به في أي بناء آخر.

#### الفرع الأول: اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر

يتم اختبار صدق التمايز لنموذج المسار من خلال معيار Fornell-Larcker والموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-20): اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر

جودة المعلومات المحاسبية	محاسبة الموارد البشرية	الافصاح المحاسبي	
		0,8099383	الافصاح المحاسبي
	0,7867655	0,669	محاسبة الموارد البشرية
0,8185353	0,601	0,856	جودة المعلومات المحاسبية

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يوضح الجدول أعلاه اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل - لاركر Fornell-Larcker criterion لنموذج المسار بعد إجراء التعديلات الناتجة عن اختبار صدق مقياس متغيرات هذا المعيار، إذ

<sup>2</sup> Ravand, H., & Baghaei, P. (2016). Partial least squares structural equation modeling with R. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 21(11), 1-16.

يلاحظ من الجدول أعلاه ارتفاع القيم المتعلقة بالارتباطات بين المتغيرات الكامنة بعضها البعض والتي تمثل الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج عند كل متغير كامن مع معاملات الارتباط بين المتغيرات الكامنة المختلفة والتي تمثل البناءات المختلفة الممكنة، ومثال ذلك من الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير الكامن محاسبة الموارد البشرية والمتغير الكامن الإفصاح المحاسبي يساوي (0.669) أما الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج يساوي (0,7867655) وهو أكبر من معامل الارتباط، كذلك معامل الارتباط بين المتغير الكامن جودة المعلومات المحاسبية والمتغير الكامن الإفصاح المحاسبي يساوي (0.856) ومعامل الارتباط بين المتغير الكامن جودة المعلومات المحاسبية والمتغير الكامن محاسبة الموارد البشرية يساوي (0.601) أما الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج يساوي (0,8185353) وهو أكبر من معاملين الارتباط السابقين وعليه فإن نموذج المسار الناتج يعتبر الأحسن وله صلاحية تميز أفضل مقارنة بالبناءات الأخرى الممكنة.

#### الفرع الثاني: تحليل معاملات التحميل التقاطعية

بالإضافة إلى اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر فإنه يمكن كذلك تحليل معاملات التحميل التقاطعية مع معاملات التحميل الخارجية لكل متغير من المتغيرات الكامنة، والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-21): معاملات التحميل التقاطعية لمتغيرات النموذج

الافصاح المحاسبي	محاسبة الموارد البشرية	جودة المعلومات المحاسبية	المتغيرات الكامنة البنود
0,636396	0,41652	(0,861252)	X4
0,789575	0,588987	(0,84957)	X5
0,82381	0,50823	(0,873673)	X9
0,82617	0,624226	(0,811808)	X10
0,691874	0,50468	(0,723156)	X11
0,550753	0,547806	(0,800777)	X12
0,486616	0,556073	(0,795751)	X13
0,632095	0,554767	(0,749433)	X14

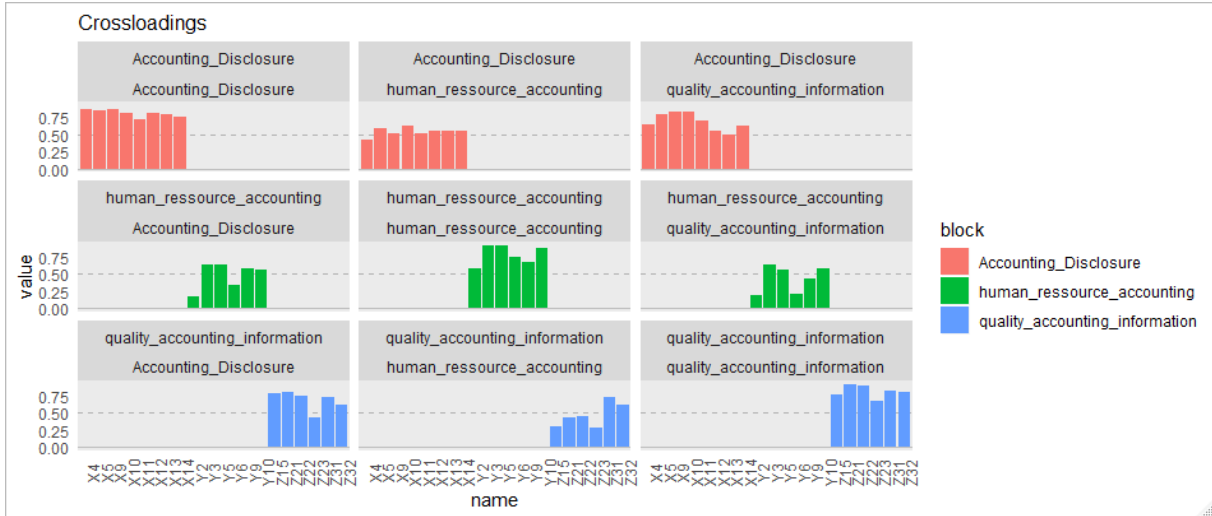
0,18452	<b>(0,567886)</b>	0,168173	Y2
0,626621	<b>(0,909409)</b>	0,635313	Y3
0,551081	<b>(0,907151)</b>	0,630163	Y5
0,197832	<b>(0,733046)</b>	0,33227	Y6
0,427333	<b>(0,66895)</b>	0,568498	Y9
0,567254	<b>(0,868302)</b>	0,561537	Y10
<b>(0,773338)</b>	0,297301	0,785179	Z15
<b>(0,920576)</b>	0,429861	0,807139	Z21
<b>(0,889176)</b>	0,461196	0,755154	Z22
<b>(0,667543)</b>	0,278594	0,442104	Z23
<b>(0,830161)</b>	0,731026	0,732603	Z31
<b>(0,804319)</b>	0,622586	0,614705	Z32

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يلاحظ من الجدول أعلاه من خلال مقارنة معاملات التحميل التقاطعية مع معاملات التحميل الخارجية لكل متغير كامن، أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير الافصاح المحاسبي سجل قيم أعلى مقارنة مع معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، والمتمثلة في معاملات التحميل الخارجية لمتغير محاسبة الموارد البشرية ومعاملات التحميل الخارجية لمتغير جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بعد مقارنة كل بند من بنود متغير الافصاح المحاسبي مع المتغيرات الكامنة الثلاث، كما يلاحظ أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير محاسبة الموارد البشرية سجلت قيم أعلى مقارنة مع معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، والمتمثلة في معاملات التحميل الخارجية لمتغير الافصاح المحاسبي ومعاملات التحميل الخارجية لمتغير جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بعد مقارنة كل بند من بنود متغير محاسبة الموارد البشرية مع المتغيرات الكامنة الثلاث، كذلك يلاحظ أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير جودة المعلومات المحاسبية سجلت قيم أعلى مقارنة مع معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، والمتمثلة في معاملات التحميل الخارجية لمتغير الافصاح المحاسبي ومعاملات التحميل الخارجية لمتغير محاسبة الموارد البشرية، وذلك بعد مقارنة كل بند من بنود متغير جودة المعلومات المحاسبية مع المتغيرات الكامنة الثلاث.

والشكل البياني الموالي يوضح جيدا معاملات التحميل التقاطعية:

الشكل رقم (4-1): معاملات التحميل التقاطعية للنموذج

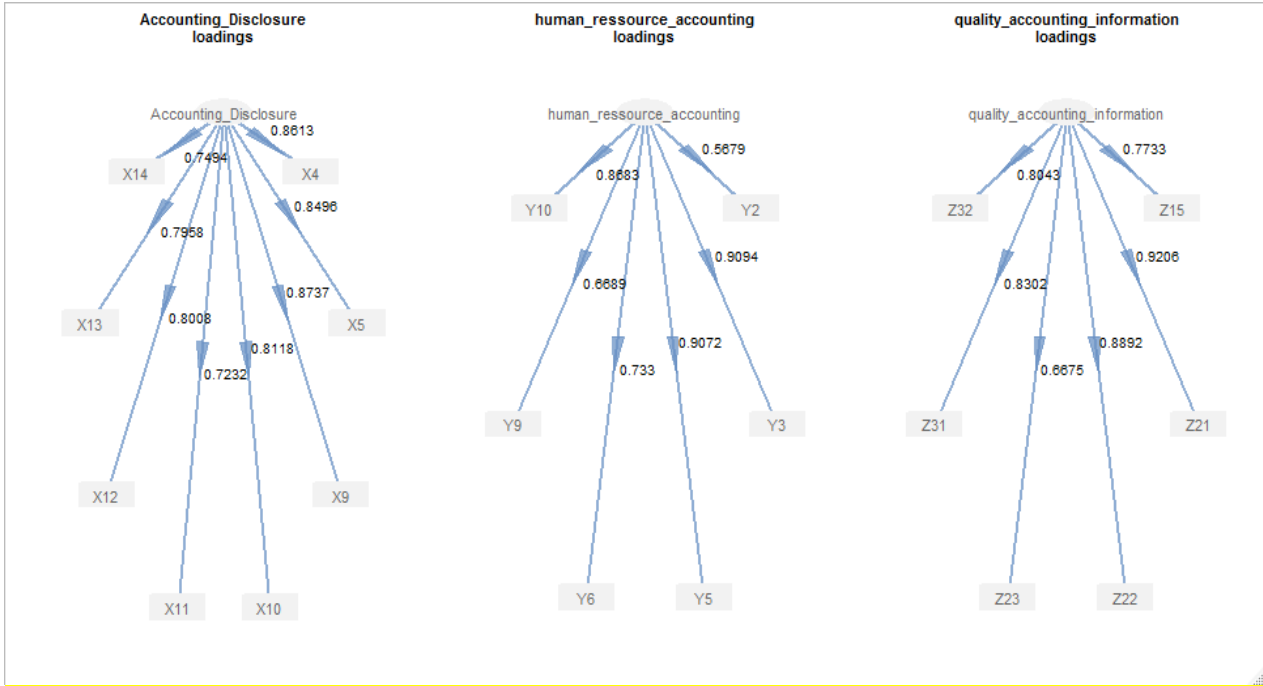


### المصدر: إعداد الطالبة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

كما يوضح الشكل اللون الأحمر والذي يمثل متغير الإفصاح المحاسبي أما اللون الأخضر فهو يمثل متغير محاسبة الموارد البشرية أما اللون الأزرق فهو يمثل متغير جودة المعلومات المحاسبية، حيث يظهر فقط اللون الأحمر في الجزء الأعلى من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير الإفصاح المحاسبي مع المتغيرات الكامنة نفسه والمتغيرات الكامنة الأخرى، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير الإفصاح المحاسبي كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، كما يظهر فقط اللون الأخضر في الجزء الأوسط من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير محاسبة الموارد البشرية مع المتغير ذاته والمتغيرات الكامنة المتبقية، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير محاسبة الموارد البشرية كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، كما يظهر فقط اللون الأزرق في الجزء الأسفل من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير جودة المعلومات المحاسبية مع المتغيرات الكامنة المتبقية، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير جودة المعلومات المحاسبية كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، وعليه يمكن اعتماد مقياس المتغيرات الداخلة في البحث والموضحة في الشكل التالي :



الشكل رقم (4-2): تغيرات التحميل (التشبعات) لمتغيرات النموذج



### المصدر: إعداد الباحثة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

يوضح الشكل أعلاه تغيرات التحميل أو التشبعات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث نلاحظ أن المتغير الكامن المتمثل في الإفصاح المحاسبي سجل بنوده تشبعات أكبر من 0.7 حيث سجل البند (X4) (يكون الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية) قيمة 0,8013 و (X5) (تعطي القوائم المالية للبنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية). قيمة 0,8490 والبند (X9) (تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية) سجل قيمة 0,8737 أما البند (X10) (تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية) سجل قيمة 0,8118 فيما سجل البند (X11) (يتم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية ليواري المؤسسات العالمية) قيمة 0,7237 والبند (X12) (يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية) سجل قيمة 0,8008 والبند (X13) (تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغييرات المحاسبية وتعديل الأخطاء وطرق معالجتها وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية) سجل قيمة 0,7958 وأخيراً البند (X14) (تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات في قوائم الدخل) سجل قيمة 0,7454. أما تشبعات البنود في المتغير الكامن محاسبة الموارد البشرية كانت كما يلي بالنسبة للبند (Y2) (توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية) سجل قيمة 0,5679 و (Y3) (تنظر المؤسسة إلى موظفيها

على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة) سجل قيمة 0.9094 والبند (Y5) (تقوم المؤسسة بمكافأة الافراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة) سجل قيمة 0.9072، أما البند (Y6) (تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف اضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية) فسجل قيمة 0.7330، والبند (Y9) (تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية) سجل قيمة 0.6689، واخيرا البند (Y10) (تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية) سجل قيمة 0.8083. اما تشبعات المتغير الكامن جودة المعلومات المحاسبية كانت كما يلي البند (Z15) (تكون القوائم المالية جاهزة وتقدم للمستخدم فور طلبها طيلة السنة المالية) سجل 0.7733 اما البند (Z21) (تتفرد مصلحة المحاسبة في المؤسسة بإعداد نظام المعلومات المحاسبي) سجل قيمة 0.9206، والبند (Z22) (تستفيد باقي المصالح داخل المؤسسة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي) سجل 0.8892 والبند (Z23) (توجد في المؤسسة مستندات تثبت مختلف العمليات التي قامت بها) سجل قيمة 0.6675 والبند (Z31) (تعتبر معايير المحاسبة الدولية مناسبة لقدرات فهم واستيعاب معدي ومستخدمي القوائم المالية) سجل 0.8302 الى غاية البند (Z32) (يقوم معدي القوائم المالية بتصميمها وفق معرفة مستخدميها بالمحاسبة المالية) والذي سجل قيمة 0.8034.

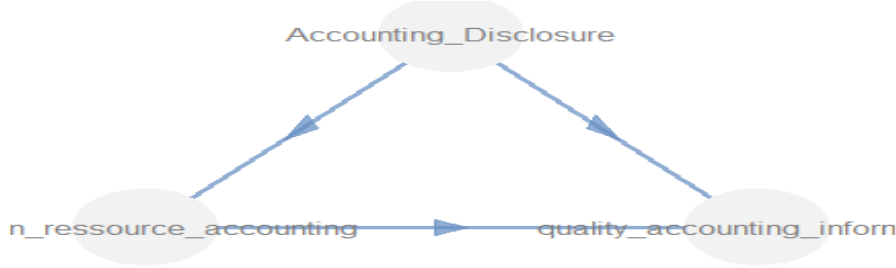
### المطلب الثالث: اختبار الفروض

قبل أن يتم اختبار الفروض يتم عرض نموذج الدراسة المقترح.

#### الفرع الأول: نموذج الدراسة

يتكون نموذج الدراسة من ثلاث متغيرات وهي متغير المستقل الافصاح المحاسبي ومتغير وسيطي محاسبة الموارد البشرية ومتغير تابع جودة المعلومات المحاسبية.

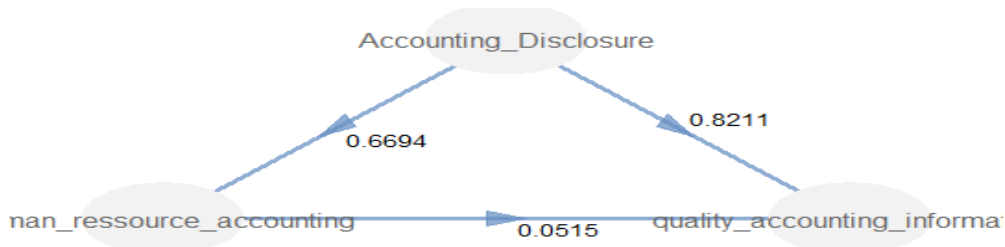
الشكل رقم (4-3): النموذج الهيكلي المقترح



المصدر: إعداد الطالبة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

يهدف نموذج الدراسة إلى قياس تأثير مباشر للمتغير المستقل الإفصاح المحاسبي على المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية. وتأثير غير مباشر للمتغير المستقل الإفصاح المحاسبي على المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية، في ظل الدور الوسيط للمتغير محاسبة الموارد البشرية. يوضح الشكل رقم (4-4) الآثار المباشرة بين المتغيرات الكامنة.

الشكل رقم (4-4): النموذج البنائي للدراسة



المصدر: إعداد الطالبة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن الأثر المباشر بين محاسبة الموارد البشرية نحو جودة المعلومات المحاسبية سجل أقل أثر مباشر بلغ (0.0515)، بينما الأثر المباشر الأكبر سجل بين الإفصاح المحاسبي نحو جودة المعلومات المحاسبية حيث بلغ (0.8211)، في حين سجل الأثر المباشر بين الإفصاح المحاسبي نحو محاسبة الموارد البشرية (0.6694).

بلغت جودة النموذج (0.619) وهي قيمة اكبر من 0.5 أي أنه يمكن القول أن النموذج جيد الجودة، كما يمكن تقييم النموذج البنائي من خلال معامل التحديد عند المتغيرات الداخلية والموضح في ما يلي:

الجدول رقم (4-22): معاملات التحديد في النموذج الهيكلي

معامل التحديد	نوع المتغير	
	خارجي	الإفصاح المحاسبي
0.448	داخلي	محاسبة الموارد البشرية
0.733	داخلي	جودة المعلومات المحاسبية

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال قراءة الجدول أعلاه يتبين أن معامل التحديد عند المتغير الداخلي محاسبة الموارد البشرية جاء أعلى من 0.3 حيث سجل قيمة 0.448 وهي قيمة متوسطة أي أن الإفصاح المحاسبي يفسر نسبة متوسطة من التغير في محاسبة الموارد البشرية وبالتالي هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر النسبة المتبقية الكبيرة، بينما جاء معامل التحديد عند المتغير الداخلي جودة المعلومات المحاسبية 0.733 وهي قيمة اكبر من 0.7 وهو بذلك سجل قيمة جيدة أي أن الإفصاح المحاسبي ومحاسبة الموارد البشرية معاً تفسر نسبة جيدة من التغير في جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني: اختبار فروض الدراسة

سيتم في هذا البحث اختبار أربع فرضيات، ثلاث فرضيات تدرس الأثر المباشر بين المتغيرات أما الفرضية الرابعة تدرس الأثر غير المباشر بين المتغيرات.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى تنص على أنه: " يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية" لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستودنت والموضحة نتائجها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-23): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المؤشر	التقدير	الانحراف المعياري	قيمة احصاء ستودنت	القيمة الاحتمالية
الأثر المباشر				
الإفصاح المحاسبي -> محاسبة الموارد البشرية	0.669	0.0732	9.1436	0.000

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن احصاء ستودنت بلغت 9.1436 للتأثير المباشر الإفصاح المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية الذي بلغ 0.669 وهو تأثير معنوي وعليه يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية".

كما تؤكد ذلك بطريقة بوتسراب لتحليل الأثر المباشر حيث كانت النتائج المتعلقة به موضحة في

الجدول التالي:

الجدول رقم (4-24): نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر	العينة الأصلية	متوسط البوتسراب	قيمة مجال الثقة الدنيا	قيمة مجال الثقة العليا
الأثر المباشر	0.669	0.677	0.59	0.75
الافصاح المحاسبية - محاسبة الموارد البشرية				

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

حيث يتبين من الجدول أعلاه أن مجال الثقة من 0.95 إلى 0.75 لقيمة البوتسراب تتضمن كل من القيمة في العينة الأصلية والتي تساوي 0.669، وقيمة متوسط البوتسراب والتي تساوي 0.677، مما يؤكد على قبول الفرضي الأولى والتي تنص على أنه: " يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية تنص على أنه: " يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية" لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستودنت والموضحة نتائجها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-25): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المؤشر	التقدير	الانحراف المعياري	قيمة احصاء ستودنت	القيمة الاحتمالية
الأثر المباشر	0.8211	0.0688	1.19	0.000
الافصاح المحاسبي - < جودة المعلومات المحاسبية				

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن احصاء ستودنت بلغت 1.19 للتأثير المباشر الافصاح المحاسبي نحو جودة المعلومات المحاسبية الذي بلغ 0.8211 وهو تأثير معنوي وعليه يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية ". كما يمكن اختبار ذلك أيضا من خلال طريقة البوتسراب لتحليل الأثر المباشر، بحيث كانت نتائجه موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-26): نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر	العينة الأصلية	متوسط البوتسراب	قيمة مجال الثقة الدنيا	قيمة مجال الثقة العليا
الأثر المباشر	0.8211	0.8237	0.71	0.91
الافصاح المحاسبي - < جودة المعلومات المحاسبية				

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

حيث يتبين من الجدول أعلاه أن مجال الثقة لقيمة البوتسراب ضيق {0.71 0.91} وهو يتضمن قيمة العينة الاصلية التي بلغت 0.8211 وقيمة متوسط البوتسراب التي بلغت 0.8237، وعليه يتم قبول الفرضية " يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية".

### ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة تنص على أنه: " يوجد أثر لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية" لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستودنت والموضحة نتائجها في الجدول التالي:

### الجدول رقم (4-27): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المؤشر	التقدير	الانحراف المعياري	قيمة احصاء ستودنت	القيمة الاحتمالية
الأثر المباشر				
محاسبة الموارد البشرية -> جودة المعلومات المحاسبية	0.0512	0.0688	7.49	0.000

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال الجدول اعلاه يتبين ان احصاء ستودنت بلغت 7.49 للتأثير المباشر محاسبة الموارد البشرية نحو جودة المعلومات المحاسبية الذي بلغ 0.0512 وهو تأثير معنوي وعليه يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد تأثير لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية".

كما يمكن اختبار ذلك أيضا من خلال طريقة البوتسراب لتحليل الأثر المباشر، بحيث كانت نتائجه موضحة في الجدول التالي:



الجدول رقم (4-28): نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر	العينة الأصلية	متوسط البوتسراب	قيمة مجال الثقة الدنيا	قيمة مجال الثقة العليا
الأثر المباشر	0.051	0.049	0.04-	0.15
محاسبة الموارد البشرية-< جودة المعلومات المحاسبية				

المصدر: إعداد الطالبة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

حيث يتبين من الجدول أعلاه أن مجال الثقة لقيمة البوتسراب {0.04- 0.15} يتضمن قيمة العينة الاصلية التي بلغت 0.051 وقيمة متوسط البوتسراب التي بلغت 0.049، مما يؤكد على قبول الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية".

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة تتعلق بفرضية اختبار المتغير الوسيط والتي تنص على أنه: " يوجد دور وسيط لمحاسبة الموارد البشرية في العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية"

لاختبار هذه الفرضية يمكن استخدام اختبار معنوية احصاء سوبل والجدول التالي يعرض نتائج اختبار معنوية احصاء سوبل من خلال اختبار المتغير الوسيط بتوضيح كل من الأثر المباشر والأثر غير المباشر والأثر الكلي:

الجدول رقم (4-29): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

اختبار المتغير الوسيط		الأثر الكلي	الأثر غير المباشر	الأثر المباشر		
المعنوية	احصاء اختبار سوبل Sobel test statistic					
0.000	5.794	0.8556	0.0345	0.8211	الافصاح	المتغير المستقل
					المحاسبي	المتغير الوسيط
					محاسبة الموارد البشرية	المتغير التابع
					جودة المعلومات المحاسبية	

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات حزمة plspm المتضمنة في بيئة برنامج R

- موقع <https://www.danielsoper.com/statcalc/calculator.aspx?id=31>

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن الأثر غير المباشر ما بين الافصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والذي يمر على (يتوسطه) محاسبة الموارد البشرية والذي بلغ (0.8211)، وأن إحصاء سوبل بلغ (5.794) وهي قيمة أكبر بالمقارنة مع القيمة الحرجة 1.96 للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0.05، وحيث أن القيمة الاحتمالية أو معنوية احصاء سوبل بلغت (0.000) وهي أقل من 0.05، فبذلك يمكن قبول الفرضية الرابعة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر للدور الوسيط لمحاسبة الموارد البشرية في العلاقة بين الافصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية ".

كما يمكن الاعتماد على معنوية اختبار ستودنت للتأثير المباشر بين الافصاح المحاسبي نحو جودة المعلومات المحاسبية الذي جاء معنوي، والأثر المباشر بين محاسبة الموارد البشرية نحو جودة

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

المعلومات المحاسبية الذي جاء معنوي أيضا، وعليه يمكن القول أن الأثر غير المباشر للدور الوسيط لمحاسبة الموارد البشرية في العلاقة بين الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية هو تأثير معنوي جزئي.

## خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى اجراء مجموعة من الاختبارات وتحليل النتائج المتوصل إليها، أهمها أن المؤسسات الاقتصادية للعينة المدروسة كانت أغلبها مؤسسات تجارية برأس مال يفوق 1000000 دج، ومن النتائج المستخلصة أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

وأیضا تم في هذا الفصل عرض نتائج اختبار الفروض وتم التوصل إلى أنه يوجد أثر للإفصاح المحاسبي في محاسبة الموارد البشرية ويوجد أثر لمحاسبة الموارد البشرية جودة المعلومات المحاسبية، ويوجد أثر مباشر للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية، كما أنه يوجد أثر للدور الوسيط لمحاسبة الموارد البشرية في العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

خاتمة

## خاتمة

منذ نشأة المحاسبة وتطورها من مجرد تقنية لمسك الحسابات إلى نظام متكامل للمعلومات، يلاحظ أنها سايرت مختلف التغيرات البيئية المحيطة بها، وما ساعدها في ذلك عامل الاستمرار، وهذا ما يفسر تحول جملة من العوامل والتي تكررت بصفة مستمرة إلى أعراف محاسبية شكلت مجموع القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها حالياً، هاته الأخيرة من خلال جهود بعض المنظمات المهنية الدولية انتقلت تدريجياً إلى طابع الإلزام في شكل معايير محاسبية دولية.

وتطبيق مجموعة واحدة من هذه المعايير سيسمح بتوحيد المعالجة المحاسبية بين دول العالم، وهو ما يجعل من المحاسبة وسيلة إخبارية تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس وإيصال المعلومات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذا فإنه يجب اتباع قواعد وسياسات محاسبية تؤدي إلى أن تصفح المعلومات المحاسبية المعروضة عن الأوضاع المالية الحقيقية للمؤسسة، ومن هنا نجد أن الإفصاح من أهم المعايير المحاسبية التي أولت لها أهمية بالغة، فهو يساعد على توفير معلومات محاسبية متسقة، مفهومة، ذات دلالة، قابلة للمقارنة والتداول من دولة لأخرى، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح.

تعتبر الموارد البشرية أهم العناصر الإنتاجية التي تحكم نجاح المؤسسات، حيث أن أي مؤسسة تحتاج إلى موارد بشرية إضافة إلى الموارد المادية والمالية الأخرى، ومن دون الموارد البشرية لا يمكن الاستفادة من المورد الأخرى في تحقيق أهداف المؤسسة، وقد ازداد الاهتمام بعنصر الموارد البشرية بعد الاتجاه نحو التخصص وتقييم العمل في المؤسسات وبروز أهمية العنصر البشرية المتخصص في مختلف العمليات.

من خلال دراسة موضوع أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية، كانت محاولة التوفيق بين الدراسة النظرية التي تخص كلا من نظام المعلومات المحاسبية وعناصر الجودة للمعلومات المحاسبية، والإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وكذا محاسبة الموارد البشرية، والدراسة التطبيقية التي تم فيها دراسة الأثر المباشر وغير المباشر للإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية، بالاعتماد على مجموعة من الاختبارات والاستعانة ببرنامج SPSS وحزمة PLSPM من أجل تحليل النتائج، وفيما يلي أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة.

## نتائج الدراسة النظرية

- يتمثل مفهوم محاسبة الموارد البشرية بمعالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كأصول يمكن الاستفادة منها مستقبلاً وتظهر في الميزانية بدلاً من اعتبارها مصاريف ضمن حساب النتائج، وذلك إذا انطبقت عليها معايير معينة؛
- إن الهدف الرئيسي من تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل في تقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المؤسسة مما يساعد المستخدمين والمستثمرين على اتخاذ القرارات؛
- يستند تطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية إلى توفر مجموعة من المعايير في تلك الموارد حتى تستطيع المؤسسة الاعتراف وبالتالي الإفصاح عنها في القوائم المالية على أنها أصول تابعة للمؤسسة وأهم تلك المعايير، الملكية، القدرة الإنتاجية، الخدمات المستقبلية والقابلية للتحديد أو القياس؛
- هناك طريقتين لقياس الموارد البشرية، الأولى تعتمد على القيمة والثانية على التكلفة؛
- قياس الموارد البشرية على أساس القيمة يعتمد على محاولة تحديد القيمة الاقتصادية للفرد من خلال تحديد مدى مساهمته في تحقيق أرباح المؤسسة، ويتم اعتباره أصل من أصولها؛
- منهج قياس الموارد البشرية على أساس التكلفة يعتمد على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة، والمتمثلة في تكاليف التوظيف، التدريب والتطوير، تكاليف المحافظة على الموارد البشرية؛
- تعتبر محاسبة الموارد البشرية خطوة عملية لتضمين الموارد البشرية ضمن القوائم المالية مما يزيد في صدق وشفافية المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسات لمختلف المستخدمين؛
- حتى تقوم محاسبة الموارد البشرية بدورها لا بد أن يقدم المختصون والباحثون وسائل جديدة مبتكرة تتناسب مع الاحتياجات والمتغيرات المتزايدة التي ترسخ الحاجة إلى نظام محاسبي يضمن تدفق المعلومات عن الموارد المالية، المادية والبشرية للمؤسسة ضمن قوائم مالية أقرب للموضوعية وأكثر انسجاماً مع مبدأ الأهمية النسبية والتوصل الفعال ومبدأ قابلية المقارنة والإفصاح المحاسبي؛
- الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية أصبح ضرورة ملحة لا بد منها في المؤسسات ولا يمكن تجاهله، خاصة مع تزايد أهمية العنصر البشري والمعرفة التي يقدمها في ظل الاقتصاديات الحديثة؛

## خاتمة

- يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رسملة تكاليف التوظيف، التدريب والتطوير للموظفين وازدهارها في الميزانية تحت بند الأصول البشرية بشكل مستقل عن الأصول المادية؛
- يتم تطبيق الإجراءات الخاصة بالإطفاء السنوي للموارد البشرية وفي نهاية العمر الإنتاجي مشابهة لإجراءات إهلاك وشطب الموارد المادية؛
- يتم رسملة وازدادة جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية والتي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترات المالية القادمة إلى الأصول البشرية؛
- تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة يرافقه جملة من الصعوبات أهمها الجوانب السلوكية التي تعارض فكرة اعتبار الأفراد كمتلكات في المؤسسة كباقي الأصول الأخرى، إضافة إلى الصعوبات المتعلقة بطبيعة العنصر البشري نفسه كصعوبة قياس قيمة العنصر البشري وصعوبة التنبؤ بسلوكه ومستوى إنتاجيته وعمره الإنتاجي؛
- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسة؛
- عدم وجود نظام محاسبي يفي بغرض الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية؛

### نتائج الدراسة التطبيقية

- من خلال الدراسة الميدانية التي تم القيام بها توصلنا للنتائج التالية:
- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن أغلب المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار التي تمت بها الدراسة كانت مؤسسات تجارية برأسمال يفوق 1000000 دج وعدد عمال يتجاوز 100 عامل، ومدة نشاط تفوق الـ 15 سنة وهذا يعني أنها مؤسسات لها باع في النشاط الاقتصادي ولها دراية بمعايير المحاسبة الدولية إذ واكبت كلا النظامين المخطط الوطني للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي.
  - اتفقت المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار أن مستخدمي قوائمهم المالية بإمكانهم تحديد مواطن القوة والضعف في الميزانية من خلال استخدام هذه القوائم؛
  - كما اتفقت على أنه يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية لتواكب الاتجاهات المحاسبية العالمية؛
  - يساهم الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية لولاية أدرار في توضيح ضعف الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛



## خاتمة

- اختلفت مؤسسات ولاية أدرار حول احتياج قوائمها المالية إلى إيضاحات تتم وتساعد على الفهم وحول ان كانت المؤسسات تفصح عن السياسات المالية في اعداد التقارير والبيانات المالية؛
- لا يوجد إدراك نسبي لمؤسسات ولاية أدرار حول أهمية محاسبة الموارد البشرية حيث هناك شبه اتفاق حول ان تكون المؤسسات تشجع موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل؛
- تتفق المؤسسات على أن الموارد البشرية بها تمثل عنصرا هاما في أداء أنشطتها وأعمالها؛
- للمؤسسات الاقتصادية لولاية أدرار شبه اتفاق حول ان كانت هذه المؤسسات تهتم بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية؛
- كما أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن مؤسسات ولاية أدرار الاقتصادية لا تقوم بنشر قوائمها المالية في مواقعها الالكترونية، وهذا ما ينتج عنه عدم الشفافية والذي يؤدي إلى مخالفتها لمتطلبات الإفصاح المحاسبي وعناصر جودة القوائم المالية؛

### اختبار صحة الفرضيات

- رفض الفرضية الأولى التي تنص على أن المؤسسات الاقتصادية تلتزم بمحاسبة الموارد البشرية؛
- قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه يوجد إدراك لمؤسسات ولاية أدرار بالأهمية النسبية لمحاسبة الموارد البشرية؛
- قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أنه يوجد إدراك بأهمية الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية؛
- قبول الفرضية الرابعة التي تنص على أنه يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية؛
- قبول الفرضية الخامسة التي تنص على أنه يوجد أثر لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية؛
- قبول الفرضية السادسة التي تنص: يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية؛
- قبول الفرضية السابعة التي تنص: يوجد أثر لمحاسبة الموارد البشرية في العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

### التوصيات

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج توصي الدراسة بالآتي:

- الاهتمام بإصدار معيار محاسبي يلزم المؤسسات بقياس رأسمالها البشري لسد الفجوة بين القيمة السوقية والدفترية خاصة للتي تعتمد على الموارد البشرية بشكل رئيسي؛
- قيام الجهات المسؤولة عن المحاسبة في الجزائر بإصدار تعليمات وقوانين تلزم المؤسسات بمحاسبة الموارد البشرية وعرضها في القوائم المالية؛
- إعطاء الاهتمام اللازم للإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية من قبل المؤسسات الاقتصادية، والعمل بجدية على تحسين مستواه في القوائم المالية؛
- ضرورة تدريب وتأهيل العناصر البشرية بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر عامة وولاية أدرار خاصة وإجراء الدورات اللازمة لرفع كفاءاتهم؛
- ضرورة إعداد نظام محاسبي مالي يضع اعتباراً للموارد البشرية ويجعلها أصل من أصول المؤسسة؛
- إعداد سجلات إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس للعناصر البشرية في إطار النظام المحاسبي؛
- العمل على تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس التكلفة التاريخية لسهولة هذا المقياس وموضوعيته مقارنة ببعض الأساليب الأخرى التي تعتمد على القيمة.

قائمة المصادر

والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: المصادر

1. القرعان الكريم
2. الحديث النبوي

### ثانياً: المراجع

#### 1- الكتب

- أحمد محمد نور، تصميم وإدارة النظام المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000
- أحمد مخادمه، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2002
- ادريس عبد السلام اشتيوي، مبادئ المحاسبة، مركز المناهج التعليمية والبحوث التربوية، ليبيا، 2013
- أريك فلامهولتر، تعريب محمد زايد، أحمد حجاج، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1992
- إسماعيل أحمد عصر، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، القاهرة، 2009،
- السيد بيان، تصميم النظام المحاسبي، مؤسسة الشباب للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1987
- السيد ديبان، ناصر عبد المطالب، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجية المعلومات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004،
- المجمع العربي للمحاسبة القانونيين، المحاسبة الأساسية واعداد البيانات المالية، المطابع المركزية، عمان، 2003
- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة - منظور التوافق المحاسبي الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004
- أيمن الشنطي وآخرون، مقدمة في تحليل وتصميم نظم المعلومات، الطبعة 1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010،
- بوخشبة قوي، الاتصالات الإدارية، داخل المنظمات المعاصرة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
- ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003

- جمعة أحمد توفيق، جاب الله رفعت محمد، نظم المعلومات المحاسبية بين النظري والتطبيق، الطبعة 1، دار الكتاب الجامعي، القاهرة، 1986
- حسام أبو خضرة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة المجتمع العربي، عمّان، 2008.
- حسام الدين الخدّاش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الطبعة 2، الجزء 1، دار المسيرة للنشر، عمّان، 1998
- حسين آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية المفتوحة، كلية الإدارة والاقتصاد، الدنمارك، 2010
- حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 2007
- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 2008
- حمزة رملي فياض، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، الأيادي للنشر والتوزيع، السودان، 2011
- حيدر محمد علي، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمّان، 2007
- خالد الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمّان، الأردن، 2008
- خالد الخطيب، أصول المحاسبة، دار المستقبل للنشر، عمّان، 1998
- خالد عبد الرحيم الهادي، إدارة الموارد البشرية: مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن،
- خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء 1، دار الثقافة، عمّان، 2005
- دونالدوكيز وآخرون، تعريب أحمد حجاج وسلطان السلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء 1، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 1999
- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمّان، 2004
- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، 2006
- رضوان حلوة حنان، تور الفكر المحاسبي، الدار الجامعية الدولية ودار الثقافة، الطبعة 1، عمّان، الأردن، 2001

- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري-التطبيقات العملية، دار وائل للنشر، عمّان، الطبعة 2، 2009،
- رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة 2، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمّان، 2009
- رمضان محمد علي، المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، دار حامد للنشر، الطبعة 1، عمّان، الأردن، 1997
- زياد السقا وقاسم الحبيتي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2003
- زين لعابدين فارس، هادي محسن دعية، دراسات وبحوث في المحاسبة الدولية، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد، مصر، 2000.
- سالم منير محمود، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة
- سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمّان الأردن، 2012
- سليمان مصطفى الدلاهي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر، عمّان، 2008
- سمير الصبان وإسماعيل جمعة، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1997
- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000
- طارق عبد العال، حوكمة الشركات مفاهيم، مبادئ، تجارب وتطبيقات، الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005
- طلال محمد الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازولي العلمية للنشر والتوزيع، عمّان، 2009
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة 1، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1990
- عبد الحميد أسعد وآخرون، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 1، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1992
- عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 48.
- عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، 2008

- عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن
- عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن
- عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق PCN، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
- عبد المالك إسماعيل حجر، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة 4، دار الفكر المعاصر، صنعاء، اليمن، 2004، ص 33.
- عبد الناصر محمد درويش، مبادئ المحاسبة المالية – الأصول العلمية والعملية، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمّان، 2010
- عدنان الشرابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 2011
- قاسم عبد الرزاق محمد، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، الطبعة 1، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمّان، 1998
- كمال الدين الدهراوي، هلال عبد الله، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007
- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 2004
- محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2013
- محمد أحمد نور وشحاتة السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية – المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية – طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008
- محمد الصيرفي، إدارة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة 1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005
- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010
- محمد حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة 1، دار وائل للنشر، عمّان، 2001.

- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2004
- محمد عباس حجازي، قوائم التدفقات النقدية (الإطار الفكري والتطبيقي العملي)، دار النهضة للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1998
- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية، الطبعة 5، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، 2010،
- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، الطبعة 2، دار وائل للنشر، عمّان، الأردن، 2008
- محمد يحيى التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء 1 دار الحامد للنشر والتوزيع، عمّان، 2010
- محمود أحمد إبراهيم، المحاسبة المالية، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998
- محمود عبد ربه، طريقك إلى البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000
- مسعود صديقي، طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الأساس النظري والممارسة الميدانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002
- ممدوح عبد الحميد، المحاسبة الإدارية والتكاليف، دار الحريري، مصر، 2005
- مؤيد الفضل، عبد النصر نور، المحاسبة الإدارية، الطبعة 1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 2002
- نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة 1، معهد الدراسات المصرفية، عمّان، 1999
- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية – الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء 1، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمّان، 2006
- هشام أحمد عطية، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000
- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعقدة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002
- وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، دار الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007
- وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007



- وليد ناجي الحياي، حسين آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة 1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015
- وليد ناجي الحياي، دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004
- وليد ناجي الحياي، لعبيي البوعلي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2016
- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007
- يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة، أسس وأصول علمية وعملية، الطبعة 1، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999
- يوسف جربوع وآخرون، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2002
- يوسف جربوع، نظرية المحاسبة، دار الوراق للنشر، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2001

## 2- الرسائل والأطروحات

- آمنة جبريل أبو نصيب، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية في المؤسسات العامة، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2015
- أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006
- الطيب الوافي، جدوى أتمتة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، المركز الجامعي باتنة، غير منشورة، 2004
- العربي تيقاوي، تطوير الأداء التنظيمي من خلال إدارة المعرفة ورأس المال الفكري - دراسة تطبيقية على عينة من المستشفيات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، غير منشورة، 2014
- بدر الزمان خمقاني، فعالية النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية عالية الجودة في البيئة الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، غير منشورة، 2012

- برهان صباح الحلو، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على الخدمات المصرفية المتكاملة في البنوك الأردنية من منظور القيادات المصرفية، رسالة ماجستير تخصص بنوك، جامعة آل البيت، الأردن، 2000
- بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014
- حسين عبد الجليل آل غزوي، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة المتخصصة، أطروحة دكتوراه تخصص فلسفة المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2011
- خالد بودبة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007
- رامي سائب، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2011
- رولا كاسر، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، غير منشورة، سوريا، 2007
- زين عبد المالك، القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الحراش، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، غير منشورة، 2015
- سناء الجعيدي، دور وأهمية لقياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، غير منشورة، 2007
- سليمة نشنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، رسالة ماجستير في التسيير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، غير منشورة، 2005
- عائشة محمد الشهري، المحاسبة عن الموارد البشرية، دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، غير منشورة، 2013
- عبد الحميد مانع الصبح، أهمية الملاءمة والثقة في التقارير المالية المنشورة لأغراض اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، رسالة ماجستير في الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، غير منشورة، 1995
- علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012

- علي حامدي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - حالة مطاحن الأوراس باتنة-، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، غير منشورة، 2011،
- عيادي عبد القادر، دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، غير منشورة، 2008
- فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، غير منشورة، 2008
- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، غير منشورة
- محمد الهادي ضيف الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البليدة، الجزائر، 2014
- محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، غير منشورة، 2009
- محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، غير منشورة، 2009، ص 33.
- محمد عادل مخلوفي، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة، غير منشورة، جامعة بومرداس، 2015،
- محمد عمر نسمان، أثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، غير منشورة، 2017
- محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011
- مداني بن بلغيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

- ناصر محمد المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، رسالة ماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، غير منشورة، 2009،
- نوال صبايجي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2011
- وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، غير منشورة، 2016
- يحي زياد هاشم، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، غير منشورة، 1990

### 3- المجالات والدوريات

- إبراهيم طلال سجينى، قياس درجة ومدى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد 8، جامعة قطر، قطر، 1997
- إبراهيم فتوح، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين، مجلة اربد للبحوث والدراسات، جامعة اربد الأهلية، الأردن، العدد 2، المجلد 3، 2000
- أحمد العماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خير بسكرة، العدد 1، نوفمبر 2001
- أحمد عبد الرحمن المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد 2، جامعة مؤتة، الأردن، 2007
- أسامة عبد الخالق، تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية واستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة، مجلة العمل العربية، العدد 60، منظمة العمل العربية، 1995
- انتصار أحمد عبيد، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2018
- انتصار أحمد عبيد، محاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 21، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2012
- انتصار محمد جواد، ايمان سعيد عبيد، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية، مجلة أبحاث ميسان، المعهد التقني العمارة، العدد 16، المجلد 08، 2012

- انعام زويلف، العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمادة البحث العلمي وضمان الجودة، الجامعة الأردنية، العدد 1، المجلد 10، 2014
- بشير زناقي، سمية نصري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (المؤسسات العاملة بولاية المسيلة نموذجا)، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، العدد 4، 2017
- بشير عبد العالي، بوعلام مسعودي، أسس محاسبة الموارد البشرية -مقاربة نظرية-، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 2، 2017
- ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية، المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 16، 2013
- ثائر الغبان، سناء ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 45، المجلد 13، العراق، 2007
- جابر فاضل، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، العدد 2، 2008
- خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المعهد التقني، المجلد 2، العدد 3، جامعة المثنى، العراق، 2012
- خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل SCF وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 7، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، 2017
- رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية -دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، العدد 1، المجلد 18، 2002
- رمضان محمد، غنيم علي، المحاسبة المتقدمة، مجلة بحوث، جامعة حلب، سوريا، العدد 17، 1990
- زوييدة محسن، محمد بن قرينة، نظام المعلومات لتسيير المياه كأداة للتسيير وتنمية الحوض الهيدروغرافي للصحراء كمنظومة متكاملة، مجلة الباحث، العدد 14، جامعة ورقلة، 2014
- زهير خضير، ياسين العاني، أهمية الإفصاح عن الأرباح والخسائر غير الاعتيادية مع إشارة للتطبيق العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 12، العراق، 2006

- طاهر الكري، تكلفة الاستثمار في أنظمة المعلومات وعلاقتها بأداء المؤسسات -دراسة تطبيقية على البنوك التجارية في الأردن، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 24، 2005.
- عبلة بوحنانة، يسين سي لخضر غربي، مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 04، المجلد 8، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2015
- عبير لخشين، نور الدين مزياني، أثر تطبيق حاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية -دراسة حالة شركة سونلغاز وحدة سكيكدة-، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت سكيكدة، العدد 10، المجلد 6، 2018
- عزوز مخلوفي، مقدم عبيرات، أعمال التوافق المحاسبي الدولي من اللجنة إلى المجلس، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 2، المجلد 6، جامعة زيان عاشور الجلفة
- فهم صالح لوندي، مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 107، عمان،
- قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 15، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014
- كمال حسين جمعة، محاسبة الموارد البشرية، منهج جديد لقياس قيمة المورد البشري، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 19، 2008
- لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، جامعة تشرين، العدد 1، المجلد 29، سوريا، 2007
- ليلي بوحديد، إلهام يحيوي، أهمية الحصيلة الاجتماعية في محاسبة الموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية -دراسة حالة-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، العدد 03، 2015
- ليلي بوحديد، دور محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية، مجلة ابعاد اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، العدد 6، 2016
- محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 1، 2007

- محمد عطية مطر، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 3، 1982
- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، ديسمبر 2008
- نبيلة سعيداني، الأساليب والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر باتنة، العدد 12، 2017
- نوال راضي حربي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات -دراسة تطبيقية-، مجلة القادسية للعلوم الإدارية، جامعة القادسية، العراق، 2014
- هيثم العبادي، ظاهر القشي، أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 72، 2009
- يمينة دوخي مقدم، محاسبة الموارد البشرية ومشكلات تطبيقها، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، العدد 1، المجلد 1، 2012

#### 4- الملتقيات

- أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009.
- الهاشمي عباس، سعاد عبود، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 23/24 فبراير 2016
- صالح حميداتو وعلاء بوقفة، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل اصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الواد يومي 05-06 ماي 2013
- علي محمد ثجيل العموري، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية: دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012
- محمد عجيلة، مصطفى بن النوي، آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي - ارتباطات وسياسات، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، يومي 29، 30 نوفمبر 2011.

- نمر محمد الخطيب وفؤاد صديقي، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية - تجربة الجزائر، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والتجارة، جامعة الجزائر، يومي 29، 30 نوفمبر 2011.

#### 5- القوانين والمناشير

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 73، المؤرخة في 1975/07/09
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، عدد 74، المادة 3، 2007/11/25، الجزائر،

#### 6- منشورات المؤسسات

- الوردى خدومة، مطبوعة محاسبة الموارد البشرية لسنة الثالثة ل م د، تخصص موارد بشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017-2018

#### 7- مواقع الأنترنت

- مدونة الدكتور أيمن عبد الله أبو بكر، محاسبة الموارد البشرية، 23-06-2019، الساعة 02:30، على الموقع <https://ay83m.wordpress.com/%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%88%D8%A7%D8%B1%D8%AF-%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%B4%D8%B1%D9%8A%D8%A9>

#### 8- المراجع الأجنبية

- 9- Brummet,RL, accounting for human resources,Journal of accountancy, vol 130, 1975
- 10- Ali Tazdait, Maitrise du système comptable financier, 1<sup>er</sup> ed ACG, Alger, 2009
- 11- Bernard Ensault, Christon Horreau, Comptabilité financier, 3eme ed, presse universitaire, France, 2001
- 12- Bernard COLASSE, Harmonisation comptable internationale, Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, Economica, Paris, 2000
- 13- Bernard Raffournier, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), 2eme éditions, économisa, paris, 2005
- 14- Brummet, et all, Human resource management: A challenge for accountants, Accounting review, Vol 43, No 2, 1968
- 15- Christian HOARAU, L'harmonisation comptable internationale, revue de CCA, volume 2, paris,1995
- 16- Danielle, Guide pratique : gestion des ressources humaines, fanie parent, CRHA, Québec, 2014
- 17- Djelloul Saci, Comptabilité de l'entreprise et systém économique- L'expérience Algérienne, O.P.U, Alger, 1991
- 18- Donald E et al, Intermediate Accounting, Tenth edition, 2001.
- 19- HENNIE et All, Management of intellectual capital by optional prorfollio selection, 4<sup>th</sup>, No 254, 2002



- 20- Jean – Jacques Julian , **les normes comptables internationales IAS/IFRS** , édition foucher 2008
- 21- Jean- François Regnard, **lire un bilan c'est simple**, Chiron, Paris 2007
- 22- Jean Pierre Briffour, **Système d'information, industrielle en gestion**, Hèmes Science Publications, Paris, 2003
- 23- Lakshmana Rao, **Human resource accounting (a frame work for better financial accounting and reporting)**, IOSR journal of business and management (IOSR-JBM), 2014
- 24- Lee, **Evaluation of annual reports on human resource disclosure using content analysis**, Unitar E journal, Vol 6, N 1, 2010
- 25- Lev Baruch, and Schwartz Aba, **On the Use of the economic concept of human capital in financial statements**, Accounting review, Vol 46, No 1, 1971
- 26- M. ROCHAT et autre, **L'audit des entreprises in comptabilité internationale**, Vibert éd, Paris, 1997
- 27- P, SULLIVAN, **Value privenlutelect Capital: How to Convert intangible Corpora Assets in to Market Value**, Wiley, New York, 2000
- 28- Pascale DELVAILLE. **L'harmonisation comptable européenne en droit et en pratique**. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Crefige. Paris, 2001
- 29- REETA, **Human resources accounting practices in satyam computers services LTD**, International research journal of human resources and social sciences, Volume 2, ISSUE 5, 2015
- 30- Robert OBERT, **Pratique des normes IAS/IFRS**, 6<sup>ED</sup>, DUNOD, Paris, 2008
- 31- Romney, et al, **Accounting information system**, Prentice Hall, USA, 2000.
- 32- Shamim Hossain et all, **Recognition, Measurement and Accounting Treatment of Human Resource accounting**, international journal of social sciences, Department of Business Administration, Dhaka International University, Bangladesh vol 2, 2015
- 33- Sharma, Shukla, **Companies financial performance and human resource accounting disclosure in Indian public sector companies**, international refereed research journal, Vol 3, N 3, 2013
- 34- T, Lau et all, **The Entrepreneurial and Managerial Competencies of Small Business Owner/ manager in Hong Kong Conceptual and Methodological Considerations**, Paper presented at the 4<sup>th</sup> international Conference on Competence-based Management, Oslo, 18-20 June, 1998

الملاحق

# الملحق 01

## معايير المحاسبة الدولية

الجدول رقم 1-4: معايير المحاسبة الدولية والتحكينات التي أدخلت عليها إلى غاية سنة 2016.

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
IAS 01	عرض القوائم المالية	1975/01/01	SIC 18, 27, 29	حل هذا المعيار محل المعيار 05, 13, IAS، وبعض التفسيرات الأخرى
IAS 02	المخزونات	1975/10/01	SIC 1	حل المعيار محل التفسير 01 منذ سنة 2003
IAS 03	القوائم المالية الموحدة	1977/01/01	/	تم إلغاء هذا المعيار وإيجاد المعيارين IAS 27, 28 منذ سنة 1989
IAS 04	محاسبة الاهتلاك	1977/01/01	/	تم إلغاء هذا المعيار وإيجاد IAS 16, 38
IAS 05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/01/01	/	تم إلغاء هذا المعيار وحل محله IAS1 منذ سنة 1997
IAS 06	المحاسبة على الاستجابة للتغيرات في الأسعار	/	/	في البداية ألغي وظهر محله AS15 أنيلغي بدوره سنة 2005
IAS 07	قائمة التدفقات النقدية	1978/10/01	/	/
IAS 08	السياسات المحاسبية (التغييرات في التقدير والأخطاء)	1978/02/01	SIC 02, SIC 18	يخضع هذا المعيار لتحديثات مستمرة
IAS 09	المحاسبة على نشاطات البحث والتطوير	/	/	حل محله المعيار IAS 38 منذ سنة 1999

/	/	1980/01/01	الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية	IAS 10
سيحل محله المعيار IFRS 15 ابتداء من 2017/01/01	IFRIC12 , 15	1980/01/01	عقود البناء	IAS 11
/	SIC 21, 25, IFRIC 07	1979/07/01	ضرائب الدخل	IAS 12
حل محله المعيار IAS 01	/	/	عرض الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة	IAS 13
حل محله المعيار IFRS 08 منذ سنة 2009	/	1983/01/01	الإبلاغ القطاعي	IAS 14
تم إلغاؤه سنة 2005	/	1978/01/01	المعلومات التي تعكس آثار تغييرات الأسعار	IAS 15
تم دمج التفسيرات سنة 2005	SIC 06, 14, 23, IFRIC 20	1983/01/01	الممتلكات والمنشآت	IAS 16
سيتم إلغاؤه ويحل محله IFRS16 ابتداء من 2018/01/01	SIC 15, 27? IFRIC 04	1984/01/01	الإيجارات	IAS 17
سيحل محله المعيار IFRS 15 ابتداء من 2017/01/01	SIC 27, 31, IFRIC 12, 13, 15 ,18	1984/01/01	الإيرادات	IAS 18
/	IFRIC 14	1985/01/01	منافع العاملين	IAS 19
/	SIC 10	1984/01/01	المحاسبة على المنح الحكومية والمساعدات	IAS 20
تم دمج معظم التفسيرات سنة 2003	SIC 07, 11, 19, 30, IFRIC 16	1985/01/01	آثار التغييرات في صرف العملة الأجنبية	IAS 21
حل محله IFRS 03 ابتداء من 2001	SIC 09, 22, 28	1985/11/01	اندماج الأعمال	IAS 22
تم مراجعته سنة 2003	SIC 02	1986/01/01	تكاليف الاقتراض	IAS 23
/	/	1986/01/01	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
حل محله المعياران IAS 39, 40 ابتداء من	/	/	المحاسبة على الاستثمارات	IAS 25

2001				
تم تخصيص هذا المعيار للقوائم المالية المنفصلة واستحداث المعيار 10 IFRS للقوائم المالية الموحدة ابتداء من 2013/01/01	SIC 12, 33 , IFRIC 17	1990/01/01	القوائم المالية المنفصلة	IAS 26
حل هذا المعيار محل المعيار 31 IAS وتم تضمين جز كبير من هذا المعيار في IFRS 10	/	1990/01/01	الاستثمار في الشركات الزميلة والعقود المشتركة	IAS 27
/	/	/	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 28
تم إلغاؤه وحل محله IFRS 07	/	1991/01/01	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المماثلة	IAS 29
حل محله المعيار IAS 28 ابتداء من 2013/01/01، وكذلك IFRS 12	SIC 13	1992/01/01	الحقوق في العقود المشتركة	IAS 30
تمت مراجعته سنة 2003 وحل محله المعيار 07 IFRS فيما يتعلق بالإفصاح	SIC 05, 16, 17, IFRIC 02	1996/01/01	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	IAS 31
تم تعديل هذا المعيار ليدرج جزء منه في IFRS 13 ابتداء من 2014/01/01	/	1999/01/01	عائد السهم	IAS 32
حل محله المعيار IFRS 05 ابتداء من 2005/01/01	/	1999/07/01	الإبلاغ المالي المرحلي	IAS 33
/	/	1999/07/01	الانخفاض في قيمة الأصول	IAS 34



تم إدماج جزء كبير منها في IFRS 04	IFRIC 01, 05, 06, 17, 21	1999/07/01	المخصصات الائتمانات الطارئة، والأصول المحتملة	IAS 35
تم إدراج جزء كبير من هذا المعيار في كل من IAS 16, IFRS 03 ابتداء من سنة 2003	/	1980/01/01	أصول غير ملموسة	IAS 36
سيفى هذا المعيار ويحل محله المعيار IFRS 09 ابتداء من 2018	SIC 33, IFRIC 09, 12, 16	1980/01/01	الأدوات المالية للعرف والقياس	IAS 37
/	/	2001/01/01	العقارات الموظفة	IAS38
/	/	2003/01/01	الزراعة	IAS 39

الجدول 4-2: قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS المحينة إلى غاية سنة 2016:

العند	الرقم	موضوع المعيار
01	IAS 01	عرض القوائم المالية
02	IAS02	المخزونات
03	IAS07	قائمة التدفقات النقدية
04	IAS08	السياسات المحاسبية التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء

الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية	IAS10	05
عقود الإنشاء أو البناء والمقاولاتية	IAS11	06
ضرائب الدخل	IAS12	07
الإبلاغ القطاعي	IAS14	08
التبئبات المادية الممتلكات والمعدات	IAS16	09
الإيرادات	IAS18	10
منافع العاملين	IAS19	11
المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS20	12
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS21	13
تكاليف الاقتراض	IAS23	14
الإبلاغ عن الأطراف ذات العلاقة	IAS24	15
القوائم المالية المنفصلة	IAS27	16
استثمارات في الشركات والعقود المشتركة	IAS28	17
الإفصاح في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط	IAS29	18
الأدوات المالية - الإفصاح والعرض	IAS32	19
عائد السهم	IAS33	20
الإبلاغ المالي المرحلي	IAS34	21
الانخفاض في قيم الأصول	IAS36	22
المخصصات التزامات عن الأصول المحتملة	IAS37	23
الأصول غير الملموسة	IAS38	24
الأدوات المالية الاعتراف والقياس	IAS 39	25
الزراعة	IAS41	26
تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	IFRS 01	01
الدفعات المرتكزة على الأسهم	IFRS 02	02
اندماج الأعمال	IFRS 03	03
عقود التأمين	IFRS 04	04
الأصول غير المتداولة المعدة لغرض البيع والعمليات المتوقفة	IFRS 05	05
التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها	IFRS 06	06



الأدوات المالية للإفصاح	IFRS 07	07
القطاعات التشغيلية	IFRS 08	08
الأدوات المالية	IFRS 09	09
القوائم المالية الموحدة	IFRS 10	10
الترتيبات المشتركة	IFRS 11	11
الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى	IFRS 12	12
القياس بالقيمة العادلة	IFRS 13	13
الحسابات المؤجلة	IFRS 14	14
الإيراد من العقود مع العملاء	IFRS 15	15
الإيجارات التمويلية	IFRS 16	16

# الملحق 02

## الميزانية حسب SCF

## ميزانية

السنة المالية المغلقة في .....

N - 1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					<b>أصول غير جارية</b>
					فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي
					تشبيكات معنوية
					تشبيكات عينية
					أراضٍ
					مبانٍ
					تشبيكات عينية أخرى
					تشبيكات ممنوح امتيازها
					تشبيكات يجري إنجازها
					تشبيكات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
					مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
					سندات أخرى مثبتة
					قروض و أصول مالية أخرى غير جارية
					ضرائب مؤجلة على الأصل
					<b>مجموع الأصل غير الجاري</b>
					<b>أصول جارية</b>
					مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
					الزبائن
					المدينون الآخرون
					الضرائب و ماشابها
					حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة
					الموجودات و ماشابها
					الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى
					الخزينة
					<b>مجموع الأصول الجارية</b>
					<b>المجموع العام للأصول</b>

## ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			<b>رؤوس الأموال الخاصة</b>
			رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة (1)
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			<b>حصة الشركة المدمجة (1)</b>
			<b>حصة ذوي الأقلية (1)</b>
			<b>المجموع 1</b>
			<b>الخصوم غير الجارية</b>
			قروض و ديون مالية
			ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
			<b>مجموع الخصوم غير الجارية (2)</b>
			<b>الخصوم الجارية</b>
			موردون و حسابات ملحقه
			ضرائب
			ديون أخرى
			خزينة سلبية
			<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>
			<b>مجموع عام للخصوم</b>

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

# الملحق 03

## جدول حساب النتائج

حساب النتائج  
حسب الطبيعة  
الفترة من ..... إلى .....

N - 1	N	ملاحظة
		رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
		<b>1 - إنتاج السنة المالية</b> المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
		<b>2 - استهلاك السنة المالية</b>
		<b>3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)</b> أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
		<b>4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b> المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهلاكات و المؤونات استثناء عن خسائر القيمة و المؤونات
		<b>5 - النتيجة العملياتية</b> المنتجات المالية الأعباء المالية
		<b>6 - النتيجة المالية</b>
		<b>7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)</b> الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
		<b>8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b> العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
		<b>9 - النتيجة غير العادية</b>
		<b>10 - النتيجة الصافية للسنة المالية</b> حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية
		<b>11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)</b> و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

( 1 ) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

# الملحق 04

## جدول تدفقات الخزينة

جدول سيولة الخزينة  
(الطريقة المباشرة)  
الفترة من ..... إلى .....

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية</b></p> <p>التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة</p>
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية</b></p> <p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</p>
		<p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)</b></p>
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</b></p> <p>المسحوبات عن اقتناء تثبيطات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيطات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة</p>
		<p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</b></p>
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</b></p> <p>التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المعادلة</p>
		<p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</b></p> <p>تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</p>
		<p>أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية</p>
		<p>أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية</p>
		<p>تغير أموال الخزينة خلال الفترة</p>
		<p>المقاربة مع النتيجة المحاسبية</p>



جدول سيولة الخزينة  
(الطريقة غير المباشرة)  
الفترة من ..... إلى .....

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية</b></p> <p>صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : - الاهتلاكات و الأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى -تغير الموردين و الديون الأخرى -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p>
		تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</b></p> <p>مسحوبات عن اقتناء تسيّبات تحصيلات التنازل عن تسيّبات تأثير تغيرات محيط الإدماج ( 1 )</p>
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
		<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</b></p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض</p>
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
		<p><b>تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)</b></p> <p>أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية ( 1 ) تغير أموال الخزينة</p>

(أ) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

# الملحق 05

## جدول تغيرات الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة

ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
<b>الرصيد في 31 ديسمبر N - 2</b>					
<p>تغيير الطريقة المحاسبية</p> <p>تصحيح الأخطاء الهامة</p> <p>إعادة تقييم التثبيات</p> <p>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج</p> <p>الحصص المدفوعة</p> <p>زيادة رأس المال</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p>					
<b>الرصيد في 31 ديسمبر N - 1</b>					
<p>تغيير الطريقة المحاسبية</p> <p>تصحيح الأخطاء الهامة</p> <p>إعادة تقييم التثبيات</p> <p>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج</p> <p>الحصص المدفوعة</p> <p>زيادة رأس المال</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p>					
<b>الرصيد في 31 ديسمبر N</b>					

# الملحق 06

مدونة حسابات SCF



# نظام المحاسبة المالية الجديد

## NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

# SCF

يسمح بها في الامتحانات  
Autorisé aux examens

### الصفحة 1 - حسابات رؤوس الاموال

### Classe 1 - Comptes de capitaux

100	رأس المال والإحتياطيات وما يماثلها	10	رأس المال والإحتياطيات وما يماثلها
101	رأس المال العاصر أو رأس المال العري	101	رأس المال العاصر أو رأس المال العري
103	الأموال الخصة أو أموال الإستغلال	103	الملاوات الرهنية برأس مال الشركة
104	فرق التقييم	104	فرق إعادة التقييم
105	فرق إعادة التقييم	105	فرق إعادة التقييم
106	الإحتياطيات (القانونية الأساسية، العادية والبقية)	106	الإحتياطيات (القانونية الأساسية، العادية والبقية)
107	فرق العادلة	107	فرق العادلة
108	حساب المستغل	108	حساب المستغل
109	رأس المال المكتسب (غير المطلوب)	109	رأس المال المكتسب (غير المطلوب)
11	الترحيل من جديد	11	الترحيل من جديد
12	نتيجة السنة المالية	12	نتيجة السنة المالية
13	المنتجات والأعباء المؤجلة - خارج دورة الإستغلال	13	المنتجات والأعباء المؤجلة - خارج دورة الإستغلال
131	إماتات التجهيز	131	إماتات التجهيز
132	إماتات أخرى لإستثمار	132	إماتات أخرى لإستثمار
133	العزائب المؤجلة على الأصول	133	العزائب المؤجلة على الأصول
134	العزائب المؤجلة على الخصوم	134	العزائب المؤجلة على الخصوم
138	منتجات أخرى وأعباء مؤجلة	138	منتجات أخرى وأعباء مؤجلة
14	(متاح)	14	(متاح)
15	المؤنات لأعباء - الخصوم غير الجارية	15	المؤنات لأعباء - الخصوم غير الجارية
153	المؤنات للمعاملات والإلتزامات المائلة	153	المؤنات للمعاملات والإلتزامات المائلة
155	المؤنات للقرض	155	المؤنات للقرض
156	المؤنات لتجديد التجهيزات (الإمتياز)	156	المؤنات لتجديد التجهيزات (الإمتياز)
158	المؤنات الأخرى لأعباء - الخصوم غير الجارية	158	المؤنات الأخرى لأعباء - الخصوم غير الجارية
16	الإقتراضات والديون المائلة	16	الإقتراضات والديون المائلة
161	الستندات الساهمية	161	الستندات الساهمية
162	الإقتراضات السنوية الآتية للتحويل	162	الإقتراضات السنوية الآتية للتحويل
163	الإقتراضات السنوية الأخرى	163	الإقتراضات السنوية الأخرى
164	الإقتراضات لدى مؤسسات القرض	164	الإقتراضات لدى مؤسسات القرض
165	البرامج والكتالات المقومة	165	البرامج والكتالات المقومة
167	الديون القوية على عقد الإيجار - التحويل	167	الديون القوية على عقد الإيجار - التحويل
168	إقتراضات أخرى بدون مدالة	168	إقتراضات أخرى بدون مدالة
169	ملاوات تصديق الستندات	169	ملاوات تصديق الستندات
17	الديون الرهنية بالمساهيات	17	الديون الرهنية بالمساهيات
171	الديون الرهنية بمساهيات التجميع	171	الديون الرهنية بمساهيات التجميع
172	الديون الرهنية بمساهيات خارج التجميع	172	الديون الرهنية بمساهيات خارج التجميع
173	الديون الرهنية بشركات في شكل مساهمة	173	الديون الرهنية بشركات في شكل مساهمة
178	الديون الأخرى الرهنية بمساهيات	178	الديون الأخرى الرهنية بمساهيات
18	حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات	18	حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات
181	في شكل مساهمة	181	في شكل مساهمة
188	حسابات الإرتباط بين مؤسسات	188	حسابات الإرتباط بين مؤسسات
188	حسابات الإرتباط بين شركات في شكل مساهمة	188	حسابات الإرتباط بين شركات في شكل مساهمة
19	(متاح)	19	(متاح)
19	Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation	19	Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation
181	Comptes de liaison entre établissements	181	Comptes de liaison entre établissements
188	Comptes de liaison entre sociétés en participation	188	Comptes de liaison entre sociétés en participation
19	(Disponible).	19	(Disponible).

1 الصف 1 : حسابات رؤوس الاموال

1 Classe 1 : comptes de capitaux

2 الصف 2 : حسابات الثبنيات

2 Classe 2 : comptes d'immobilisations

3 الصف 3 : حسابات الخزونات والنتوجات الجاري العمل بها

3 Classe 3 : comptes de stocks et en-cours

4 الصف 4 : حسابات الغير

4 Classe 4 : comptes de tiers

5 الصف 5 : الحسابات المالية

5 Classe 5 : comptes financiers

6 الصف 6 : حسابات الاعباء

6 Classe 6 : comptes de charges

7 الصف 7 : حسابات النتوجات

7 Classe 7 : comptes de produits

DL Bimestre 1 - 2018



2018-1-116

مركز كليك حيدرة - مبنى 10 - تقسيمه الحادي عشر  
0560 05 63 00 | 023 82 07 06  
0560 05 63 01 | 023 82 07 06  
0560 05 63 02

www.cliceditors.ae



المصنف 2 - حسابات التقييمات	
20	التقييمات المنوية
203	مصاريف التقييم الآجلة للتقييمات
204	برمجيات الحاسوبية وما شابهها
205	الإجازات والحقوق المأثقة والبروات، والرخص، والملازم
207	فارق الشراء
208	التقييمات المنوية الأخرى
21	التقييمات العمومية
211	الأراضي
212	عقارات ترميم وتجهيز الأراضي
213	الهندسات
215	التمتات التقنية، المعدات، والأدوات الصناعية
218	التقييمات العمومية الأخرى
22	التقييمات في شكل امتياز
221	الأراضي المنوع امتيازها
222	عقارات ترميم وتجهيز الأراضي المنوع امتيازها
223	الهندسات المنوع امتيازها
225	التمتات (التوكيدات) التقنية المنوع امتيازها
228	التقييمات العمومية الأخرى المنوع امتيازها
229	حقوق منح الامتياز
23	التقييمات الجارية إنجازها
232	التقييمات العمومية الجارية إنجازها
237	التقييمات المنوية الجارية إنجازها
238	التقييمات والحسابات المنوية
24	من طلبات بالتقييمات
25	(متاح)
26	مساهمات وحسابات بائنة بلحقة بمساهمات
261	سندات القرض المنتهية
261	سندات السامعة الأخرى
265	سندات السامعة القوية بواسطة العادة
266	(الأنشطة المشتركة)
267	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات الجمع
268	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات خارج الجمع
269	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات في حالة مساهمة
27	مساهمة غير مسددة
271	تقييمات مالية أخرى
272	السندات القوية الأخرى غير السندات القائمة لتساقط الحافظة
272	السندات التي تفلح من التبعين الدائنين (السندات والقسام)
273	السندات القوية القائمة لتساقط الحافظة
274	القرض والحسابات البائنة القوية على عقد إيجار - financement
275	الودائع والقرضات المنوية
276	الحسابات البائنة الأخرى القائمة
279	ما يلي من عمليات دفع الواجب القيام به من السندات القائمة
28	غير المسددة
280	إهلاك التقييمات
2803	إهلاك التقييمات المنوية
2804	إهلاك مصاريف البحث والتنمية الآجلة للتقييمات
2805	إهلاك برمجيات الحاسوبية وما شابهها
2806	إهلاك الإجازات والحقوق المأثقة والبروات، والرخص والملازم
20	التقييمات المنوية
203	مصاريف التقييم الآجلة للتقييمات
204	برمجيات الحاسوبية وما شابهها
205	الإجازات والحقوق المأثقة والبروات، والرخص، والملازم
207	فارق الشراء
208	التقييمات المنوية الأخرى
21	التقييمات العمومية
211	الأراضي
212	عقارات ترميم وتجهيز الأراضي
213	الهندسات
215	التمتات التقنية، المعدات، والأدوات الصناعية
218	التقييمات العمومية الأخرى
22	التقييمات في شكل امتياز
221	الأراضي المنوع امتيازها
222	عقارات ترميم وتجهيز الأراضي المنوع امتيازها
223	الهندسات المنوع امتيازها
225	التمتات (التوكيدات) التقنية المنوع امتيازها
228	التقييمات العمومية الأخرى المنوع امتيازها
229	حقوق منح الامتياز
23	التقييمات الجارية إنجازها
232	التقييمات العمومية الجارية إنجازها
237	التقييمات المنوية الجارية إنجازها
238	التقييمات والحسابات المنوية
24	من طلبات بالتقييمات
25	(متاح)
26	مساهمات وحسابات بائنة بلحقة بمساهمات
261	سندات القرض المنتهية
261	سندات السامعة الأخرى
265	سندات السامعة القوية بواسطة العادة
266	(الأنشطة المشتركة)
267	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات الجمع
268	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات خارج الجمع
269	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات في حالة مساهمة
27	مساهمة غير مسددة
271	تقييمات مالية أخرى
272	السندات القوية الأخرى غير السندات القائمة لتساقط الحافظة
272	السندات التي تفلح من التبعين الدائنين (السندات والقسام)
273	السندات القوية القائمة لتساقط الحافظة
274	القرض والحسابات البائنة القوية على عقد إيجار - financement
275	الودائع والقرضات المنوية
276	الحسابات البائنة الأخرى القائمة
279	ما يلي من عمليات دفع الواجب القيام به من السندات القائمة
28	غير المسددة
280	إهلاك التقييمات
2803	إهلاك التقييمات المنوية
2804	إهلاك مصاريف البحث والتنمية الآجلة للتقييمات
2805	إهلاك برمجيات الحاسوبية وما شابهها
2806	إهلاك الإجازات والحقوق المأثقة والبروات، والرخص والملازم

المصنف 3 - حسابات المخزونات والتغيرات الجارية العمل بها	
2807	إهلاك فارق الإبقاء (goodwill)
2808	إهلاك التقييمات المنوية الأخرى
281	إهلاك التقييمات العمومية
2812	إهلاك أصلات ترميم وتجهيز الأراضي
2813	إهلاك المبادات
2815	إهلاك التقييمات التقنية
2818	إهلاك التقييمات العمومية الأخرى
282	إهلاك التقييمات المنوية موع امتياز
29	حسابات القيمة عن التقييمات
290	حسابات القيمة عن التقييمات المنوية
2903	حسابات القيمة عن مصاريف البحث والتنمية الآجلة للتقييمات
2904	حسابات القيمة عن برمجيات الحاسوبية وما شابهها
2905	حسابات القيمة عن الإجازات والحقوق المأثقة والبروات والرخص والملازم
2907	حسابات القيمة عن فارق الشراء
2908	حسابات القيمة عن التقييمات المنوية الأخرى
291	حسابات القيمة عن التقييمات العمومية
2912	حسابات القيمة عن أصلات ترميم وتجهيز الأراضي
2913	حسابات القيمة عن المبادات
2915	حسابات القيمة عن التقييمات التقنية
2918	حسابات القيمة عن التقييمات العمومية الأخرى
292	حسابات القيمة عن التقييمات المنوية موع امتياز
293	حسابات القيمة عن التقييمات الجارية إنجازها
296	حسابات القيمة عن المساهمات والحسابات البائنة القوية بمساهمات
297	حسابات القيمة عن السندات الأخرى القائمة
298	حسابات القيمة عن الأصول المالية الأخرى القائمة
30	مخزونات البضائع
31	المواد الأولية والملازم
32	التقويمات الأخرى
321	المواد القوية للإستهلاك
322	فournitures consommables
326	Emballages
33	En cours de productions de biens
331	Produits en cours
335	Travaux en cours
34	En cours de production de services
341	Etudes en cours
345	Prestations de services en cours
35	Stocks de produits
351	Produits intermédiaires
355	Produits finis
358	Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts)
36	Stocks provenant d'immobilisations
37	Stocks à l'extérieur (en cours de route en dépôt ou en consignation)
38	Achats stockés
380	Marchandises stockées
381	Matières premières et fournitures stockées
382	Autre approvisionnement stockés
39	Pertes de valeurs sur stocks et en cours
390	Pertes de valeurs sur stocks de marchandises
391	Pertes de valeurs sur matières premières et fournitures
392	Pertes de valeurs sur autres approvisionnementnements

المصنف 2 - حسابات التقييمات	
20	التقييمات المنوية
203	مصاريف التقييم الآجلة للتقييمات
204	برمجيات الحاسوبية وما شابهها
205	الإجازات والحقوق المأثقة والبروات، والرخص، والملازم
207	فارق الشراء
208	التقييمات المنوية الأخرى
21	التقييمات العمومية
211	الأراضي
212	عقارات ترميم وتجهيز الأراضي
213	الهندسات
215	التمتات التقنية، المعدات، والأدوات الصناعية
218	التقييمات العمومية الأخرى
22	التقييمات في شكل امتياز
221	الأراضي المنوع امتيازها
222	عقارات ترميم وتجهيز الأراضي المنوع امتيازها
223	الهندسات المنوع امتيازها
225	التمتات (التوكيدات) التقنية المنوع امتيازها
228	التقييمات العمومية الأخرى المنوع امتيازها
229	حقوق منح الامتياز
23	التقييمات الجارية إنجازها
232	التقييمات العمومية الجارية إنجازها
237	التقييمات المنوية الجارية إنجازها
238	التقييمات والحسابات المنوية
24	من طلبات بالتقييمات
25	(متاح)
26	مساهمات وحسابات بائنة بلحقة بمساهمات
261	سندات القرض المنتهية
261	سندات السامعة الأخرى
265	سندات السامعة القوية بواسطة العادة
266	(الأنشطة المشتركة)
267	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات الجمع
268	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات خارج الجمع
269	الخدمات البائنة المنوعة بمساهمات في حالة مساهمة
27	مساهمة غير مسددة
271	تقييمات مالية أخرى
272	السندات القوية الأخرى غير السندات القائمة لتساقط الحافظة
272	السندات التي تفلح من التبعين الدائنين (السندات والقسام)
273	السندات القوية القائمة لتساقط الحافظة
274	القرض والحسابات البائنة القوية على عقد إيجار - financement
275	الودائع والقرضات المنوية
276	الحسابات البائنة الأخرى القائمة
279	ما يلي من عمليات دفع الواجب القيام به من السندات القائمة
28	غير المسددة
280	إهلاك التقييمات
2803	إهلاك التقييمات المنوية
2804	إهلاك مصاريف البحث والتنمية الآجلة للتقييمات
2805	إهلاك برمجيات الحاسوبية وما شابهها
2806	إهلاك الإجازات والحقوق المأثقة والبروات، والرخص والملازم



467	الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة
468	أرباح الأخرى الواجب دفعها والتباعدات المتداخلة
47	الحسابات الانتقالية أو الانتقالية
48	الأرباح أو التبدلات الدائنة مسبقا والمؤنات
481	المؤنات - العموم الجارية
486	أرباح العائدية مسبقا
487	التباعدات العائدية مسبقا
49	حساب القيمة من حسابات الغير
491	حساب القيمة من حسابات الزبائن
495	حساب القيمة من حسابات المجمع ومن الشركاء
496	حساب القيمة من حسابات مدنيين مختلفين
498	حساب القيمة من حسابات أخرى للغير

**الصفحة 5 - الحسابات المالية**

50	القيمة التقديرية للتوظيف
501	المجموع في الواسطات الترتيبية
502	الأهم الخاصة
503	الأهم الأخرى أو السندات المكونة مما لا تتكفي
506	السندات، قوائم الخبز وقوائم المدفوع الصعود الأخرى
508	قيم التوظيف المثبتة الأخرى والحسابات الدائنة المثلثة المثلثة المثلثة المثلثة
509	التباعدات المالي الغير بها من قيم التوظيف المثبتة غير السددة
51	بنوك والمؤسسات المالية وما يعادلها
511	البنوك
512	بنوك الحسابات الجارية
515	الخزينة العمومية والواسطات العمومية
517	البنوك المالية الأخرى
518	البنوك المتعددة
519	أسهات البنوك الجارية
52	الأدوات المالية المثبتة
53	المدفوق
54	إقليمات التصفية والإعدادات
541	إقليمات التصفية
542	إقليمات التصفية
55	صافي (مضاع)
56	صافي (مضاع)
57	صافي (مضاع)
58	التحويلات الداخلية
581	تحويلات أموال أخرى
581	تحويلات داخلية أخرى
59	مصاريف القيمة من الأصول المالية الجارية
591	حساب القيمة من الأصول المالية الجارية
594	حساب القيمة من الأصول المالية الجارية

**الصفحة 6 - حسابات الأرصاء**

60	أشياء مستهلكة
600	أشياء مستهلكة
601	مشتريات المبيعات البهيمية
602	أموال الأرباب
603	تحويلات الأرباب
604	مشتريات الأرباب والحسابات المؤنات
605	مشتريات معدات والتجهيزات والأدوات
607	مشتريات غير المؤنات من المواد والتجهيزات
608	مصاريف التزوير المالية
609	التباعدات، والتباعدات، والمصاريف المتداخلة عليها من المشتريات

393	حساب القيمة من إنتاج السلع الجارية إنجازا
394	حساب القيمة من إنتاج الخدمات الجارية إنجازا
395	حساب القيمة من الخمرات من التباعدات
397	حساب القيمة من الخمرات الجارية

**الصفحة 4 - حسابات الغير**

40	مؤنات والخصومات المثبتة
401	مؤنات الخمرات والخصومات
403	مؤنات السندات الواجب دفعها
404	مؤنات التوظيفات
405	مؤنات توظيفات السندات الواجب دفعها
408	مؤنات التوظيف التي لم تصل إلى صاحبها
409	مؤنات التوظيفات - التوظيفات والديون على الحساب
41	الزبائن والحسابات المثبتة
411	الزبائن
413	الزبائن والسندات الواجب دفعها
416	الزبائن المتكامل لهم
417	الحسابات الدائنة من إمدادات جاز إنجازا
418	الزبائن - التبدلات التي لم تعد لثابتها بعد
419	الزبائن الدائنين - التوظيفات المثبتة RRR المطلوب دفعها والوجودات الأخرى الواجب إمدادها
42	المتقدمون والحسابات المثبتة
421	المتقدمون - الأرباح المثبتة
422	أموال الخدمات الإجتماعية
423	مشاركة الأرباح في التبدلات
425	المتقدمون - التوظيفات والديون على الحساب المثبتة
426	المتقدمون - الواسطات المثبتة
427	المتقدمون - الإمدادات على الأرباح
428	المتقدمون - الأرباح الواجب دفعها والتباعدات المتداخلة
43	البنوك الجارية والحسابات المثبتة
431	البنوك الجارية
432	البنوك الجارية الأخرى
438	البنوك الجارية - الأرباح الواجب دفعها والتباعدات المتداخلة
44	البنوك، والجمعيات العمومية، والبنوك الدائنة والحسابات المثبتة
441	البنوك والجمعيات العمومية الأخرى إمدادات المطلوب استلامها
442	البنوك الجارية والرسوم القابلة للتحويل من الواسطات الأخرى
443	البنوك الجارية مع الدولة والجمعيات العمومية
444	البنوك - الأرباح على التبدلات
445	البنوك - الرسوم على رقم الأرباح
446	البنوك الأخرى والرسوم والتباعدات المثبتة
447	البنوك الأخرى والرسوم والتباعدات المثبتة (مضاع الأرباح)
448	البنوك، الأرباح الواجب دفعها والتباعدات المتداخلة (مضاع الأرباح)
45	الجمع والبنوك
451	الجمع والبنوك
455	البنوك - الحسابات الجارية
456	البنوك - الحسابات من رأس المال
457	البنوك - الحساب الواجب دفعها
458	البنوك - الحسابات التي تمت بالإقرار ما أو في مجمع
46	مختلف الدائنين ومختلف الدائنين
462	الحسابات الدائنة من حسابات التزاور من توظيفات
464	البنوك من حسابات التزاور من توظيفات - وأرباح دائنة مثبتة
465	الحسابات الدائنة من حسابات التزاور من توظيفات - وأرباح دائنة مثبتة



69	Impôts sur les résultats et assimilés	الضرائب من النتائج وما يماثلها
691	Imposition différée actif	لواضع الضريبة المؤجلة من الأصول
693	Imposition différée passif	لواضع الضريبة المؤجلة من الخصوم
695	Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires	الضرائب من الأرباح العادية على نتائج الأنشطة العادية
698	Autres impôts sur les résultats	الضرائب الأخرى من النتائج
<b>Classe 7 - comptes de produits</b>		
70	Ventes de marchandises et produits fabriqués, ventes de prestations de service et produits annexes	البيعات من السلع والمنتجات المصنعة والخدمات القديمة والمنتجات المصنعة و الخدمات من السلع
700	Ventes de marchandises	البيعات من السلع
701	Ventes de produits finis	البيعات من المنتجات النهائية المصنعة
702	Ventes de produits intermédiaires	البيعات من المنتجات الوسيطة
703	Ventes de produits résiduels	البيعات من المنتجات المتبقية
704	Vente de travaux	مبيعات الأعمال
705	Vente d'études	مبيعات الدراسات
706	Autres prestations de services	قديم الخدمات الأخرى
708	Produits des activités annexes	منتجات الأنشطة المصاحبة
709	Rabais, remises et ristournes accordés.	تخفيضات والتخفيضات والمحمومات الممنوحة
72	Production stockée ou déstockée	الإنتاج المخزن أو المنقوص من المخزون
723	Variation de stocks d'encours	تغير المخزونات من المنتجات
724	Variation de stocks de produits	تغير المخزونات الجارية
73	Production immobilisée	الإنتاج الثابت
731	Production immobilisée d'actifs incorporels	الإنتاج الثابت للأصول غير الملموسة
732	Production immobilisée d'actifs corporels	الإنتاج الثابت للأصول الملموسة
74	Subvention d'exploitation	إعانات الاستغلال
741	Subvention d'équilibre	إعانة التوازن
748	Autres subventions d'exploitation	إعانات أخرى للاستغلال
75	Autres produits opérationnels	المنتجات التشغيلية الأخرى
751	Redevances pour concession brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	الأتاوي من الإيجار والبراءات الخدمية
752	Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	أرباح غير المبرمجة للممتلكات غير المالية
753	Jeun de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérants	أرباح القيمة من خروج أصول الممتلكات غير المالية
754	Quote-part de subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice	أساطير إعانات الاستثمار الممولة نتيجة السنة المالية
755	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	أساطير القيمة من العمليات التي تمت بصورة مشتركة
756	Revenues des participations	العوائد من الحسابات الدائنة بالتملكة
757	Produits exceptionnels sur opérations de gestion	المنتجات الاستثنائية من عمليات التصدير
758	Autres produits de gestion courante	المنتجات الأخرى للتصدير الجاري
76	Produits financiers	المنتجات المالية
761	Produits des participations	منتجات المشاركات
762	Revenus des actifs financiers	عائدات الأصول المالية
763	Revenus de créances	عائدات الحسابات الدائنة
765	Ecart d'évaluation sur actifs financiers, Plus-values	فارق القيمة من الأصول المالية - لواضع القيمة
766	Gains de change	أرباح الصرف
767	Profits nets sur cession d'actifs financiers	الأرباح الصافية من عمليات التنازل من أصول مالية
768	Autres produits financiers	المنتجات المالية الأخرى
77	Éléments extraordinaires (Produits)	العناصر غير العادية المنتجة
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	الإسترجاعات من خسائر القيمة والمؤننات
781	Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions-actifs non courant	إسترجاعات الإستغلال من خسائر القيمة والمؤننات - أصول غير الجارية
785	Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions-actifs courants	إسترجاعات الإستغلال من خسائر القيمة والمؤننات
786	Reprises financières sur pertes de valeur et provisions (Disponible)	الإسترجادات المالية من خسائر القيمة والمؤننات (متاح)

61	Services extérieurs	الخدمات الخارجية
611	Sous-traitance générale	تقاول العام
613	Locations	إيجارات
614	Charges locatives et charges de copropriété	أعباء الإيجارية وأعباء التملك المشتركة
615	Entretien, réparations et maintenance	صيانة والتطبيقات - و الصيانة
616	Primes d'assurances	إسداء التأمينات
617	Etudes et recherches	دراسات وأبحاث
618	Documentation et divers	توثيق والتسجيلات
619	Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs	تخفيضات والتخفيضات والمحمومات الخارجية الأخرى
62	Autres services extérieurs	الخدمات الخارجية الأخرى
621	Personnel extérieur a l'entreprise	العاملون الخارجيون من المؤسسة
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	أجور الوسطاء والأجور
623	Publicité, publication, relations publiques	إعلان والترويج للعلاقات العمومية
624	Transport de biens et transport collectif du personnel	نقل السلع والنقل الجماعي للموظفين
625	Déplacements, missions et réceptions	انتقالات الموظفين والانتقالات
626	Frais postaux et de télécommunications	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
627	Services bancaires et assimilés	الخدمات المصرفية وما يماثلها
628	Cotisations et divers	الإشتراكات والتسجيلات
629	Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs	التخفيضات والتخفيضات والمحمومات العمل عليها من الخدمات الخارجية الأخرى
63	Charges de personnel	أعباء الموظفين
631	Rémunérations du personnel	أجور الموظفين
634	Rémunérations de l'exploitant individuel	أجور المشغل الفردي
635	Cotisations aux organismes sociaux	الإشتراكات الدورية للمؤسسات الاجتماعية
636	Charges sociales de L'exploitant individuel	أعباء الاجتماعية للمشغل الفردي
637	Autres charges sociales	أعباء اجتماعية الأخرى
638	Autres charges de personnel	أعباء الموظفين الأخرى
64	Impôts, taxes et versements assimilés	الضرائب والضرائب والرسوم والضرائب المماثلة
641	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	الضرائب والضرائب والضرائب المماثلة من الأجور
642	Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	الضرائب والضرائب والضرائب المماثلة غير القابلة للإسترداد على المبيعات
645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	الضرائب والضرائب والضرائب المماثلة (إلا ضرائب النتائج)
65	Autres charges opérationnelles	الأنشطة التشغيلية الأخرى
651	Redevances pour concessions brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires	الأتاوي للبراءات الخدمية والبراءات الخدمية والبرامج الخدمية
652	Moins-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers	خسائر القيمة من خروج أصول ممتلكات غير مالية
653	Jeun de présence	أجور من الحضور
654	Quote-part de résultat sur opérations irrécouvrables	أساطير النتائج من العمليات التي لم يتم استرجادها
655	Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités	عقوبات وعقوبات، منح وأعطيات
656	Charges exceptionnelles de gestion courante	الأنشطة التشغيلية الاستثنائية
657	Autres charges de gestion courante	الأنشطة التشغيلية الأخرى
658	Charges financières	الأنشطة المالية
66	Charges d'intérêts	أعباء الفائدة
661	Pertes sur créances liées à des participations	خسائر من الائتمانات الدائنة بالمشاركات
664	Ecart d'évaluation sur actifs financiers - Moins - values	فارق القيمة من الأصول المالية - ناقص القيمة
665	Pertes de change	خسائر الصرف
666	Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers	خسائر الصافية من عمليات التنازل من الأصول المالية
667	Autres charges financières	الأنشطة المالية الأخرى
668	Éléments extraordinaires (charges)	العناصر غير العادية - أعباء
67	Dotations aux amortissements, provisions, provision	التخصيمات للإستغلال، والمؤننات وخسائر القيمة
68	Dotations aux amortissements, provisions, provision	التخصيمات للإستغلال والمؤننات وخسائر القيمة - الأصول الجارية
681	Dotations aux amortissements, provisions, provision	التخصيمات للإستغلال والمؤننات وخسائر القيمة - الأصول الجارية
682	Dotations aux amortissements, provisions, provision	التخصيمات للإستغلال والمؤننات وخسائر القيمة - الأصول الجارية
685	Dotations aux amortissements, provisions, provision	التخصيمات للإستغلال والمؤننات وخسائر القيمة - الأصول الجارية
686	Dotations aux amortissements, provisions, provision	التخصيمات للإستغلال والمؤننات وخسائر القيمة - الأصول الجارية



# الملحق 07

## الإستبيان

جامعة أحمد دراية - أدرار -

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الاستبيان الذي أمامكم يتضمن مجموعة من المتغيرات المتعلقة بموضوع دراسة في إطار التحضير لأطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة بعنوان أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية، وتهدف الدراسة إلى تبيان مدى تأثير الإفصاح لمحاسبة الموارد البشرية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية.

الرجاء منكم الإجابة على كل الفقرات بموضوعية فالتعبير عن رأيكم موضوع ثقة كبيرة لدينا وسوف يحاط بالسرية التامة، فكلما كانت إجاباتكم دقيقة كلما كان طريق الوصول إلى النتائج المرغوبة سهلا.

كما لا يفوتنا أن ننبهكم إلى أنه:

- سوف تجدون أمام كل عبارة 5 اختيارات المطلوب اختيار بديل واحد يتوافق مع وجهة نظركم.
- الاستبيان مخصص لغرض البحث العلمي.
- سوف نوافيكم بالنتائج المتوصل إليها إن أردتم ذلك وعن كل استفسار أو تواصل نضع بين أيديكم بريدنا الإلكتروني.

الطالبة: ضمضة سعاد

المشرف: أ. د. تيقاوي العربي

[souad\\_adam07@hotmail.com](mailto:souad_adam07@hotmail.com)

[Atikkaoui@yahoo.fr](mailto:Atikkaoui@yahoo.fr)

المحور الأول: البيانات العامة للمؤسسة

**1. نوع النشاط:**

تجاري  صناعي  خدماتي  مقاولات  أخرى

**2. رأس مال المؤسسة:**

أقل من 100000 دج  من 100000 - 500000 دج  من 500000 - 1000000 دج  من 1000000-5000000 دج   
 أكثر من 1000000 دج

**3. عدد العاملين في المؤسسة:**

أقل من 20 عامل  من 20-50 عامل  من 50-100 عامل  أكثر من 100

**4. مدة مزاولة المؤسسة نشاطها:**

أقل من 5 سنوات  من 5-10 سنوات  من 10-15 سنة  أكثر من 15 سنة

## المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي

لا أتفق تماما	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما	الفقرات
					01 يكون الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية
					02 يتم الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
					03 يساهم الإفصاح في تبيان أي ضعف في الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
					04 تتمتع القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الجزائرية بوضعها الحالي بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية.
					05 تعطي القوائم المالية للبنوك التجارية معلومات ذات موثوقية ومصداقية عالية.
					06 تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر
					07 تعطي القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة لمستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة وضعها الحقيقي للمؤسسة.
					08 يستطيع مستخدم القوائم المالية للمؤسسة تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي من خلال استخدام هذه القوائم
					09 تتماشى التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.
					10 تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية
					11 يتم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية ليواري المؤسسات العالمية
					12 يتم تحديث دائم للمناهج المحاسبية بما يتوافق مع الاتجاهات العالمية.
					13 تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغييرات المحاسبية وتعديل الأخطاء وطرق معالجتها وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية
					14 تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات في قوائم الدخل.

المحور الثالث: محاسبة الموارد البشرية

لا أتفق تماما	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما	الفقرات
					01 يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة
					02 توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية
					03 تنتظر المؤسسة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة
					04 يمثل عمال المؤسسة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها
					05 تقوم المؤسسة بمكافأة الافراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة
					06 تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف اضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية
					07 تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل
					08 تقوم المؤسسة بعقد دورات تدريبية لموظفيها بغرض رفع الأداء المهني
					09 تهتم المؤسسة بتقديم البيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية
					10 تساهم التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية

المحور الرابع: جودة المعلومات المحاسبية

لا أتفق تماما	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما	الفقرات
<b>خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية</b>					
					01 توجد بالمعلومات المحاسبية المصرح بها في القوائم المالية القدرة على التأثير على قرارات مستخدميها
					02 يعتبر تاريخ تقديم المعلومات المحاسبية المحدد وفق SCF ملائم لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
					03 تكون التقارير المالية جاهزة فور حلول التاريخ المحدد
					04 توجد في المؤسسة تقارير مالية تقدم لمستخدميها في فترات دورية
					05 تكون القوائم المالية جاهزة وتقدم للمستخدم فور طلبها طيلة السنة المالية
<b>خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية</b>					
					06 تنفرد مصلحة المحاسبة في المؤسسة بإعداد نظام المعلومات المحاسبي
					07 تستفيد باقي المصالح داخل المؤسسة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي
					08 توجد في المؤسسة مستندات تثبت مختلف العمليات التي قامت بها
					09 تستعين المؤسسة بمراجع خارجي للتأكد من صحة حساباتها
					10 تنشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الالكتروني لتمكين مستخدميها من الاطلاع عليها

خاصية القابلية للفهم في المعلومات المحاسبية						
					11	تعتبر معايير المحاسبة الدولية مناسبة لقدرات فهم واستيعاب معدي ومستخدمي القوائم المالية
					12	يقوم معدي القوائم المالية بتصميمها وفق معرفة مستخدميها بالمحاسبة المالية
					13	يعتبر توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها
					14	يعتبر توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية
					15	تعتمد المؤسسة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية
خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المحاسبية						
					16	<b>تقدم</b> المؤسسة تقارير مالية تساعد على إجراء مقارنات بين وضعياتها المالية مع السنوات السابقة
					17	تحترم المؤسسة المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية
					18	تنقيد المؤسسة بطرق تقييم موحدة في إعداد القوائم المالية من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي
					19	<b>ترافق</b> المؤسسة قوائمها المالية بملحقات لتفسير تغير طرق التقييم
					20	تقدم المؤسسة لمستخدم القوائم المالية معلومات تسمح له بإجراء مقارنات لعدة فترات زمنية حول المركز المالي

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية، وتم الاعتماد على نمذجة المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية، ولأجل ذلك تم اختيار عينة حصرية بلغت 105 مفردة، وتم إجراء التحاليل عليها باستخدام برنامج SPSS والحزمة PLSPM.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية، ويوجد أثر للإفصاح المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية، كما يوجد أثر لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات، وهذا ما يوضح أن للإفصاح المحاسبي أثر على جودة المعلومات المحاسبية عن طريق محاسبة الموارد البشرية.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح المحاسبي، محاسبة، الموارد البشرية، جودة المعلومات.

## Abstract

This study aims at demonstrating the impact of accounting disclosure of human resources accounting on the quality of accounting information. A model of structural equations using micro-squares method was adopted. Therefore, a quota sample of 105 individuals was selected and analyzed using SPSS and PLSPM.

The study found that there is an impact of accounting disclosure on the quality of accounting information, and there is an impact of accounting disclosure on human resources accounting, as well as the impact of human resources accounting on the quality of information, and this shows that the accounting disclosure impact on the quality of accounting information through human resources accounting.

**Keywords:** accounting disclosure, human resources accounting, information quality.

## Résumé

Cette étude a pour objectif de démontrer l'impact de la divulgation comptable de la comptabilité des ressources humaines sur la qualité de l'information comptable. Un modèle d'équations structurelles utilisant la méthode des micro-carrés a été adopté. Un échantillon de quota de 105 personnes a donc été sélectionné et analysé à l'aide de SPSS et de PLSPM.

L'étude a révélé que l'information comptable avait un impact sur la qualité de l'information comptable et que l'information comptable avait une incidence sur la comptabilité des ressources humaines, ainsi que sur la qualité de l'information. Cela montrait que cette information avait un impact sur la qualité de l'information comptable obtenue grâce à la comptabilité des ressources humaines.

**Mots clés:** information comptable, comptabilité, ressources humaines, qualité de l'information.