

متطلبات نجاح تحيين النظام المحاسبي المالي من خلال استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين.

Requirements For The Success Of Updating The Financial Accounting System By Surveying In-Kind Opinions From Professionals And Academics.

فؤاد عنون^{1*}، هدى بصاشي²

¹ مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، جامعة أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت (الجزائر)،

announ.fouad@cuniv-tissemsilt.dz

² مخبر العولمة والسياسات الاقتصادية – جامعة الجزائر 03 – (الجزائر)، nadalward72@gmail.com

تاريخ الارسال: 2021/09/30، تاريخ القبول: 2021/10/27، تاريخ النشر: 2021/11/04.

ملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة متطلبات تحيين النظام المحاسبي المالي من خلال استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين، قصد معالجة الإشكالية الرئيسية المتمثلة في ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي SCF وتكيفه مع مستجدات المعايير الدولية (IAS/IFRS)، ومن أجل تحقيق هدف هذه الدراسة تم التطرق إلى تحديد ماهية النظام المحاسبي المالي مع تقديم آلية مقترح لتحسين هذا النظام، أما فيما يخص اختبار فرضيات الدراسة وجمع البيانات تم استخدام استبيان تم تصميمه لهذا الغرض، ليتم في النهاية التوصل إلى أن الهدف من تحيين النظام المحاسبي المالي تقريب المحاسبة المحلية من ممارسات المحاسبة الدولية لتشجيع المستثمرين وجذب رؤوس الأموال، لكن سرعان ما أصيب هذا النظام بالتقادم لثباته رغم ديناميكية معايير المحاسبة الدولية وتطورها باستمرار، مما أدى إلى انخفاض درجة التوافق المحاسبي بينهما واتساع هذه الفجوة مع مرور الزمن، فأصبح من الضروري تبني إستراتيجية محددة لإعادة تحيين النظام المحاسبي المالي ليتوافق والمعايير المحاسبية الدولية لما تحققة هذه الأخيرة من مزايا اقتصادية. **الكلمات المفتاح:** النظام المحاسبي المالي؛ تحديث النظام المحاسبي المالي؛ مستجدات معايير المحاسبة؛ فجوة الاختلاف.

رموز تصنيف jel: M40 ; M41

Abstract:

The study aims to know the requirements to update the financial accounting system by surveying the opinions of a sample of professionals and academics, in order to address the main problem of the need to update the financial accounting system SCF and adapt it to the developments of international standards (IAS/IFRS), and in order to achieve the goal of this study was addressed to Determining the

nature of the financial accounting system with a proposed mechanism to update this system. As for testing the hypotheses of the study and data collection, a questionnaire designed for this purpose was used, in the end it was concluded that the objective of updating the financial accounting system is to bring local accounting closer to international accounting practices to encourage investors It attracted capital, but soon this system became obsolete for its stability despite the dynamic and constantly evolving international accounting standards, which led to a decrease in the degree of accounting compatibility between them and the widening of this gap with the passage of time. Because of the economic advantages it brings,

Keywords: Keyword The Financial Accounting System, Modernization Of The Financial Accounting System, Developments In Accounting Standards, The Difference Gap.

Jel Classification Codes : M40 ; M41

تهديد:

لقد قامت الجزائر وكغيرها من الدول بتبني معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) بهدف مواكبة متطلباتها لاسيما تلك المتعلقة بمتطلبات المنظمة العالمية للتجارة والشركات المتعددة النشطة في الجزائر، وهذا من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي الذي تم الاعتماد عليه سنة 2007 وأصبح ساري المفعول مع مطلع جانفي 2010، حيث واجه هذا النظام عدة تحديات ومعوقات سواء ما تعلق بالمتطلبات الأساسية التي يجب أن تتوفر عليها البيئة الجزائرية لنجاح التطبيق السليم له، أو في ما تعلق باستجابة الممارسين لمهنة المحاسبة للتغيرات التي حدثت على مستوى الممارسات المحاسبية.

بعد مرور ثلاثة عشر سنة من تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أصبح من الضرورة العمل على تقييم مختلف سلوكيات الأطراف المعنية به (الدولة، المهنيين، والمؤسسات)، والقيام بدراسة معمقة لمضمون هذا النظام من أجل المساهمة في تطوير الممارسة المحاسبية، من خلال اقتراح الحلول المناسبة لمعالجة العوائق الموجودة والعمل على تخمين هذا النظام وجعله يتماشى مع المتغيرات المرجعية الدولية والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي عرفت ديناميكية كبيرة من أجل الاستجابة لمتطلبات البيئة الاقتصادية الراهنة وهذا من خلال تعديل وإلغاء العمل ببعض المعايير وإصدار معايير جديدة أخرى.

الإشكالية: مما سبق يمكننا صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

" فيما تكمن السبل الممكنة لإصلاح وتحديث النظام المحاسبي المالي (SCF) وجعله

يستجيب لمستجدات المعايير الدولية (IAS/IFRS) ؟

فرضيات الدراسة: وسيتم الإعتماد في هذه الدراسة على الفرضيات الآتي:

- هناك مجموعة من المعوقات التي تحد من التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي في ظل واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- يجب الشروع في تقييم الممارسات المحاسبية وقواعدها بعد 10 سنوات من التطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- يجب العمل على تحين النظام المحاسبي المالي وبيئته التشريعية وفقا لتطورات البيئة المحاسبية الدولية.

الدراسات السابقة: من أبرز الدراسات التي تم الإعتماد عليها في تحديد الفجوة البحثية نجد:

- دراسة عوادي مصطفى، (2014/2013)، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**، هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على التجربة الجزائرية في إصلاح المنظومة المحاسبية وتكيف بيئتها المحاسبية مع متطلبات التطبيق السليم للمرجعية المحاسبية الدولية، وذلك قصد التقليل من درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية، وقد خلصت هذه الدراسة في الجزء النظري إلى أن الدولة الجزائرية بذلت جهودا كبيرة في سبيل الإصلاح وتأهيل البيئة المحاسبية من أجل تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، أما في الجانب التطبيقي تشير النتائج إلى أن رغم الإصلاحات التي شملت البيئة المحاسبية إلا أن هذه المكونات لا تزال دون المستوى المطلوب ويرجع ذلك خاصة إلى وجود العديد من المعوقات والنقائص التي تحد من فعالية هذه المكونات.

- دراسة عقاري مصطفى و تخنوني أمال، (2017)، **النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية IFRS**، تهدف الدراسة إلى إلقاء نظرة تحليلية لتحديد أبعاد مشكلة عدم مسايرة قواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي لمستجدات معايير التقارير المالية الدولية ومن ثم تقييم فجوة الاختلاف، وتشخيص أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق، ليتم بناءً عليها تقديم الاقتراحات الملائمة لتجاوز هذه المعوقات والتأكيد على ضرورة الوصول إلى معايير وطنية تسير جنبا إلى جنب مع IFRS وتطوراتها، فلقد توصلت الدراسة إلى التأكيد على أن النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في توجهاته وتطبيقاته عن المستجدات الحاصلة في IFRS، الأمر الذي أدى إلى خلق فجوة اختلاف بين النظام المحاسبي المالي وبين ما تشهده هذه

المعايير من تطورات، ومع مرور الوقت وباستمرار هذه الوتيرة قد تساهم كل هذه الأحداث في توسيع فجوة الاختلاف وتضييق دائرة التوافق، الأمر الذي يجعل النظام المحاسبي المالي بعيد عن الممارسة المحاسبية الدولية، وبالتالي تقف الجزائر مجدداً موقف المحاييد في ظل السير في ركب الحضارة العالمية.

- دراسة سعيداني محمد السعيد و رزيقات بوبكر، (2018)، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) -دراسة تحليلية تقييمية-**، من خلال هذه الدراسة البحثية وجد الباحثين أن النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أن ما يمكن ملاحظته أن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) هي معايير سريعة التحديث وفق المستجدات والظروف الاقتصادية أن المعايير المحاسبية الدولية على غرار النظام المحاسبي المالي، وعليه يمكن القول أنه بعد مرور سبعة سنوات من البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري دراسة واقع هذا النظام والمشاكل التي تواجه تطبيقه.

- Etude De Benziadi & Bouhadida, (2019), **Vers une approche Knowledge management du SCF1: Regards critiques sur l'état de fonctionnement du normalisateur comptable en Algérie,**

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان المرجعية المحاسبية الدولية (IAS, IFRS) التي تم الاستناد عليها في إعداد النظام المحاسبي المالي الجزائري الصادر سنة 2007 و لمطبق بداية سنة 2010، مع الإشارة إلى ديناميكية المرجعية الدولية من خلال تنقيح وتعديل المعايير وتفسيراتها وفقاً لتطور البيئة الاقتصادية الدولية، في حين أن واضعي المعايير الوطنية لم يقوموا بأي نوع من التعديل أو التنقيح، مما وسع الفجوة بين المرجعية الدولية والتشريعات المحلية، فقد خلصت الدراسة إلى أنه في ظل غياب آليات والإمكانات يجب على مجلس الوطني للمحاسبة الاعتماد على طرق وتجارب رائدة من أجل تقليص الفجوة بين المرجعية الوطنية و الممارسات المحاسبية الدولية.

الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة وجوانب الاستفادة منها: بعد استعراض الدراسات السابقة التي استفدنا منها في التعرف على القضايا ذات العلاقة بالمتغيرين، واستنباط أسئلة الدراسة وأدواتها وبالتالي إثراء الإطار النظري للدراسة الحالية، كذلك استفدنا منها من خلال المساعدة في اختيار المنهج المناسب للدراسة وكيفية بناء أداة الدراسة، وصياغة عباراتها وتفسير النتائج التي سوف تتوصل إليها الدراسة الحالية ومقارنتها مع النتائج التي توصلت إليها

الدراسات السابقة، إلا أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة بأنها ركزت على إلى تسليط الضوء على إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي من أجل الاستجابة لمستجدات المعايير الدولية (IAS/IFRS)، وتعد هذه الدراسة كدراسة استشرافية بالدرجة الأولى، وذلك من خلال تصميم استبانة والأخذ بآراء المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية، والإجابة على الفرضيات المطروحة تم إخضاع الإجابات للاختبارات وفقا لبرنامج الحزمة الإحصائية SPSS.

I - النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير المحاسبة الدولية:

I-1- تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي: يعرف النظام المحاسبي المالي (SCF) المحاسبة المالية بأنها: "عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتقييمها، تصنيفها، وتسجيلها، بالإضافة إلى عرض كشوف تعكس صورة صادقة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة و نجاحتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"، حسب المادة 03 من القانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007¹، وحسب المادة 04 من نفس القانون يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية².

I-2- واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: تعتبر المؤسسات الجزائرية بمختلف قطاعاتها المعنى الأول بتطبيق هذا النظام ومنذ الشروع في تطبيقه برزت العديد من المشاكل والصعوبات، حيث تتمثل أهم هذه المشاكل في ماييلي:³

- البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تتوافق مع مبادئ ومضمون النظام المحاسبي المالي؛
- أغلب المؤسسات صغيرة ومتوسطة ذات طابع عائلي مما يستوجب تبني المعيار الخاص بها؛
- عدم قدرة العديد من المؤسسات على التكيف مع قواعد و مبادئ النظام المحاسبي المالي؛
- عدم القدرة على تطبيق بعض المبادئ مثل إعادة تقييم الأصول في ظل غياب سوق مالي نشط؛
- أغلب المؤسسات لا تقوم بتكوين وتدريب المحاسبين والإطارات المالية المعنية بتطبيق هذا النظام.

I-3- معايير المحاسبة الدولية ومستجدها: إن الدارس والمتابع لمسار معايير المحاسبة الدولية

IAS/IFRS منذ إصدارها إلى يومنا هذا يمكنه أن يلاحظ المرونة وقابلية التعديل والتغيير التي تتميز بها هذه المعايير من أجل ضمان استجابتها لمتطلبات البيئة الاقتصادية، ومنه فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة نتيجة استمرار ديناميكية بيئة الأعمال الدولية حيث تتم عملية إعداد وتطوير المعايير وفق المخطط التالي:

الشكل رقم 01: مختصر مراحل إعداد وتطوير معايير التقارير المالية الدولية.



المصدر: مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي ومجلس معايير المحاسبة الدولية، من نحن وماذا نعمل، ص4، متاح على الموقع:

www.ifrs.org

وننتج عن الإستراتيجية المتبعة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية تطوير معايير التقارير

المالية الدولية كما يلي:

أ- تجزئة بغض المعايير المعقدة والطويلة إلى معيارين أو أكثر: حيث تم تجزئة المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 القوائم المالية المستقلة والمجموعة إلى معيارين (IAS27) القوائم المالية المستقلة و(10 IFRS)، وتجزئة المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 الأدوات المالية العرض والإفصاح إلى معيارين (IAS32) الأدوات المالية العرض و(IFRS7) الأدوات المالية الإفصاح، بالإضافة إلى ذلك

يعمل مجلس معايير المحاسبة على استبدال (39IAS) الأدوات المالية الاعتراف والقياس بمعايير جديدة مستوحاة من فصول المعيار وهذا بإصدار (IFRS9) مع باقي المعيار الأصلي سارية المفعول لمعالجة الموضوعات الأخرى.

ب- إدخال تحسينات جوهرية على بعض المعايير واستبدالها بمعايير جديدة وإلغاء المعايير القديمة المناظرة: حيث تم استبدال المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 التقارير القطاعية بـ (IFRS8) القطاعات التشغيلية، بالإضافة إلى ذلك تم إدخال تحسينات واسعة على المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 واستبداله بـ (IFRS 11) الترتيبات المشتركة⁴.

ج- إصدار معايير جديدة: لقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير سعيا منه لضمان أحسن الممارسات المحاسبية ومن أهمها صدور المعيار (IFRS 12) الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى، وصدور المعيار (IFRS 13) قياس القيمة العادلة، وصدور المعيار (14 IFRS) حسابات التأجيل التنظيمية، وصدور المعيار (IFRS 15) الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء، وصدور المعيار (IFRS 16) عقود الإيجار، وصدور المعيار (IFRS 17) عقود التأمين⁵.

بناءً على ما سبق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يعد غائب تماماً في ظل مستجدات IFRS، حيث ومنذ صدور المذكرات المنهجية وبعض التفسيرات الصادرة المتعلقة دائماً بالتطبيق وتوضيح وشرح بعض العمليات المبهمة والصعوبات التي تعاني منها المؤسسات الجزائرية والتي لم يورد لها القانون قاعدة خاصة، يلاحظ غياب تام لأي قانون أو مرسوم وحتى لأي إشعار تعليمية أو مذكرة منهجية تتعلق بالتعديلات الخاصة بـ IFRS أو الإصدارات المستجدة، وذلك كآلية لتوضيح التطورات الحاصلة بحكم ظروف البيئة المحاسبية على المستوى الدولي، ومنه يتبادر إلى أذهاننا هل لأن الجزائر غير مؤهلة لتبني مثل هذا النظام وفشل تطبيقه؟ أم أن هذه التغييرات والتعديلات لا تناسب البيئة المحاسبية في الجزائر؟⁶.

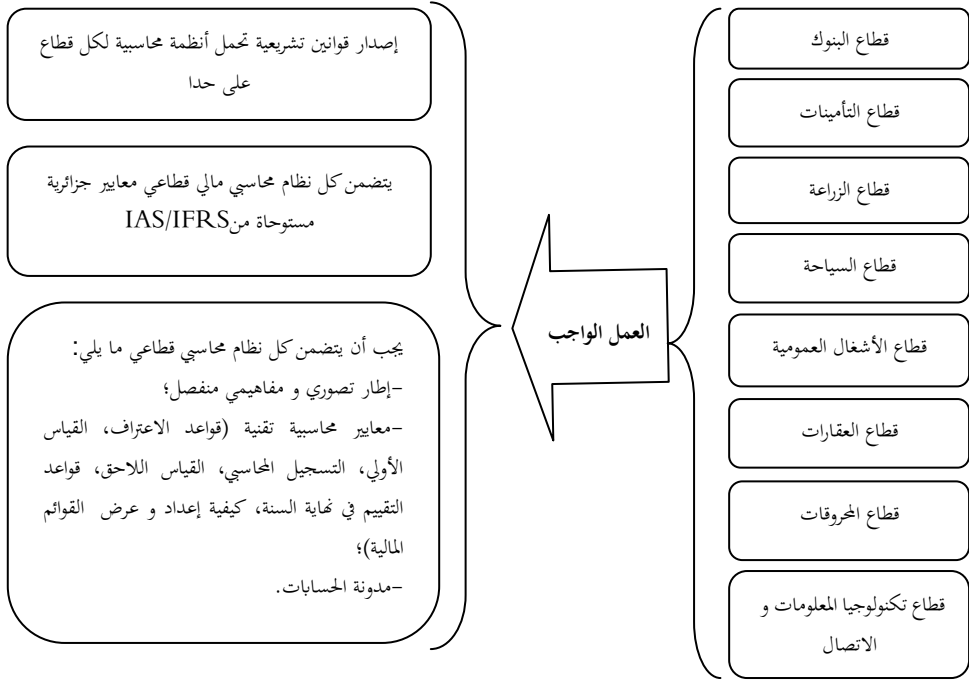
وكما أشرنا سابقاً لضرورة هذه التحسينات والتحديثات كوسيلة فعالة للمحافظة على جودة المعايير المحاسبية في تلبية الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية، ومنه يجب على الهيئة التشريعية المحلية ضرورة الشروع في تحيين النظام المحاسبي المالي في سبيل تضيق فجوة الاختلاف مع البيئة والمرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في معايير IAS/IFRS.

I-4- متطلبات الإصلاح المحاسبي وآليات تحديثه في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية: سوف

نتطرق من خلال هذا العنصر وبعد الإطلاع على الدراسات التي عاجلت إشكالية إصلاح وتكيف النظام المحاسبي المالي (SCF) مع مستجدات المعايير الدولية (IAS/IFRS)، يمكننا اقتراح آلية يمكن الاعتماد عليها في سبيل تحديث تركيبة النظام المعمول به منذ مطلع سنة 2010 وإلى يومنا هذا من خلال ما يلي⁷:

- اعتبار النظام المحاسبي المالي كمسودة لجعل المعايير الوطنية في اتجاه واحد مع المعايير الدولية مع تطوير معايير محاسبية محلية وذلك بإدخال بعض التعديلات التشريعية والنظامية لنصوص المعايير الدولية، لجعلها تتميز بسهولة التطبيق والقبول من طرف المؤسسات مع ضرورة إجبارية تطبيقها بالنسبة للمؤسسات المدرجة أو الرغبة في التسجيل بالسوق المالية؛
- إصدار نسخة معدلة من المعايير الوطنية المكيفة بعد تحديد الاختلافات بينهما وبين المعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار عدم التعارض مع خصائص البيئة المحلية (السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية)، مع ضرورة إرفاق معيار محاسبي محلي يتضمن كيفية التطبيق الأول للمعايير المحاسبية المعدلة؛
- ضرورة عضوية مندوبين من المجلس الوطني للمحاسبة في مجلس معايير المحاسبة الدولية لضمان الاتصال بين المجلسين والحصول على الخبر اللازمة في صناعة المعايير؛
- تحضير برنامج التكوين في مجال المعايير الدولية للمحاسبة و وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيو المحاسبة؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة وبالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي وتحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي.

الشكل رقم 02: إطار مقترح لتحديث النظام المحاسبي من خلال إصدار أنظمة محاسبية قطاعية.



المصدر: معمري أسامة، متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) و تهيئة بيئة محاسبية ملائمة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الخامس العدد الثاني، 2018، ص466.

يوضح الشكل أعلاه اعتماد الباحث خلال تصميم هذا النموذج المقترح للإصلاح المحاسبي بالاستناد على التجربة الفرنسية المطبقة سنة 2009، وهذا راجع كون الجزائر تتبع المرجعية الفرنكوفونية في مختلف إصلاحاتها وبالتالي بلور فكرة تبني أنظمة محاسبية مالية قطاعية وفق لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS .

II - الدراسة التطبيقية:

II-1- الطريقة والأدوات: تعتمد الدراسة بصفة أساسية على استقصاء ميداني لعدد من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر وكذلك الأكاديميين والمديرين الماليين والمحاسبين، وهذا من خلال استبانة خصصت لجمع البيانات من هذه العينة المدروسة قصد معرفة العلاقة بين هذه المكونات وكذا الطريقة التي تساهم بها في هذه الدراسة، حيث تم توزيع 80 استمارة على مجتمع الدراسة موزعة بأسلوبين ورقي والكتروني تم استرجاع منها 64 استمارة، وبعد الفحص وتدقيق توصلنا إلى

اعتماد 56 استمارة صالحة للدراسة والاستغناء عن 8 استمارات لأنها لا تستوفي الشروط المطلوبة، أما الاستمارات المتبقية فوردت خارج الآجال المحددة لاسترجاع الاستمارات الموزعة، وبعد تجميع استمارات الاستبيان قمنا بتبويب البيانات المحصلة وتفرغها في برنامج SPSSV22، وبغرض تسهيل معالجة الاستبيان فقد تم الاعتماد في إعدادة على الجداول، والسبب يرجع لاستعمال سلم ليكارت الخماسي الذي يعتبر من بين الأساليب الأكثر استخداما في قياس الاتجاهات، وكذلك كل مكون من مكونات قياس الاتجاهات يحتوي على عدد كبير من المتغيرات المرتبطة به، كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم 03: مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	4.20-5	3.41-4.2	2.61-3.4	1.81-2.6	1-1.80

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي-الدليل التطبيقي للباحثين-، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 115.

II-2- اختبار ثبات الاستبيان: المقصود هنا بثبات الاستبيان هو أنه لو تم إعادة توزيع الاستبيان وفق نفس الشروط، وتحت نفس الظروف خلال مدة زمنية محددة أكثر من مرة على أفراد العينة، فإنه سيتم الحصول على نفس النتيجة أي استقرار النتائج إلى حد ما، ونظرا لأهمية الصدق والثبات الذي يعتبر من أهم الخصائص المطلوبة للقيام بأي دراسة، ومن أجل التحقق من صدق أداة تم تحكيمها من طرف مجموعة من الأساتذة المختصين للتأكد من مدى صلاحية هذه الأداة للإجابة على التساؤلات الدراسة و اختبار الفرضيات، و لاختبار ثبات أداة القياس في هذه الدراسة تم استخدام معامل **Alpha Cronbach** الذي بلغ 73.1% وبالتالي يمكن اعتماد نتائج هذا الاستبيان والاطمئنان إلى ثبات أداة القياس وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

II-2- اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات محاور الاستبيان: حتى تتمكن من تحليل البيانات يجب أن تكون هذه الأخيرة تتبع التوزيع الطبيعي، والقاعدة تنص أنه إذا كانت قيمة المعنوية sig أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع الطبيعي، وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع منها طريقة اختبار Kolmogorov-smirnov وطريقة Shapiro-wilk، وعلى إثر اختبار توزيع بيانات إجابات العينة على كل محور تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم 04: اختبار التوزيع الطبيعي Tests of normality.

Shapiro-wilk			Kolmogorov-smirnov			Tests of normality
sig	df	Statistic	sig	Df	Statistic	
0.004	51	0.926	0.200*	51	0.100	اختبار توزيع بيانات الخور 01.
0.066	51	0.958	0.200*	51	0.074	اختبار توزيع بيانات الخور 02.
0.025	51	0.947	0.092	51	0.115	اختبار توزيع بيانات الخور 03.
0.635	51	0.982	0.200*	51	0.089	اختبار توزيع البيانات الكلية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22.

يوضح الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية (Sig) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدالة 0.05 أي ($0.200^* > 0.05$) وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

II-3- عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة: في هذا القسم سنقوم بعرض البيانات المتعلقة

بالمعلومات أفراد عينة الدراسة وتحليلها بعد الفرز والإحصاء توصلنا إلى ما يلي:

الجدول رقم 05: البيانات الشخصية.

المعلومات الشخصية	البيان	التكرار المطلق	التكرار النسبي المئوي
المؤهل العلمي	شهادة مهنية	05	08.9%
	الليسانس	16	28.6%
	الماستر	18	32.1%
	الماجستير	03	05.4%
	الدكتوراه	14	25%
الرتبة	محاسب معتمد	03	05.4%
	محافظ حسابات	19	33.9%
	خبير محاسب	02	03.6%
	إطار في المحاسبة	21	37.5%
	أستاذ جامعي	11	19.6%
الخبرة المهنية	أقل من 5	13	23.2%
	من 5 إلى 10	19	33.9%
	أكثر 10	24	42.9%
المجموع		56	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22.

- **المؤهل العلمي:** يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة حملة شهادة الماستر، الليسانس والدكتوراه قد بلغت 32.1%، 28.6% و25% على التوالي، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة مهنية 8.9% ونسبة الماجستير 5.4%، وهذا يعد مؤشراً هاماً على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان، وهذا ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

- **المهنة:** يتضح لنا من خلال البيانات السابقة أن أغلبية المستجوبين هم من فئة الإطارات بنسبة 37.5% ثم تليهم في النسبة فئة محافظ حسابات بنسبة 33.9%، لنجد بعدهم فئة الأساتذة بنسبة 19.6%، أما فيما يخص فئة المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي فقد جاء بنسبة 5.4% و3.6% على التوالي، وهذه النسب إن دلت على شيء فهي تدل على أن أغلب الفئة المستجوبة لهم إلمام واطلاع بالموضوع المدروس، ومنه فإن آراءهم حول هذا الموضوع يستحق النظر فيها وأخذها بعين الاعتبار.

- **الخبرة المهنية:** يتضح من البيانات السابقة أن أغلبية المستجوبين من الفئة الثالثة (أكثر من 10 سنوات) بنسبة 42.9% تليها الفئة الثانية (من 5 إلى 10 سنوات) بنسبة 33.9%، وأخيراً الفئة الأولى (أقل من 5 سنوات) بنسبة 23.2%، فهذه النسب تعتبر ذات دلالة جيدة لتحليل نتائج الدراسة، حيث يفترض أن يكون لدى أفراد العينة الإلمام الجيد بالموضوع نظراً لخبرتهم وأقدميتهم.

II-4- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول "المعوقات التي تحد من التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي في ظل واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية": سوف نقوم بتحليل إجابات أفراد العينة حول المحور الأول في سبيل معرفة الاتجاه العام للإجابات من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وفقاً لما يلي:

الجدول رقم 06: درجة الموافقة عن العبارات الخاصة بالخور الأول.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة
عدم تهيئة المؤسسات الجزائرية والإطارات العاملة بما مسبقا من أجل ضمان حسن تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي.	3.89	0.908	موافق
تعود المهنيين والممارسين لمهنة المحاسبة على النموذج المحاسبي السابق نتج عنه صعوبة في التأقلم مع هذا النظام.	4.20	0.724	موافق بشدة
يحتاج التوافق مع معايير محاسبة الدولية إلى بنية تحتية تشريعية ملائمة تحتوي على آليات فعالة لتنفيذ القانون وفعالية الهيئات في تنفيذ القانون تتطلب توفير كوادز مؤهلة وتقويل كافي ودعم قانوني يتوافق مع المعايير الدولية.	4.11	0.928	موافق
هناك فجوة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي والتي أثرت على المعالجة المحاسبية و الجبائية للعديد من العناصر والتي تتطلب معالجة خاصة في نهاية كل سنة .	3.88	0.916	موافق
ضرورة عضوية أعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة والهيئات المهنية في مجلس معايير المحاسبة الدولية لضمان الاتصال بين المجلسين والحصول على الخبر اللازمة في صناعة المعايير.	4.32	0.974	موافق بشدة
يجب إن تكون المؤسسات على استعداد لتطبيق المعايير الدولية وهذا عامل مهم لنجاح تطبيق المعايير الدولية، وذلك من توظيفها لعدد كافي من المحاسبين ذوي الخبرة والكفاءات العالية.	3.93	1.024	موافق
تعاني البيئة المحاسبية في الجزائر من غياب ثقافة الإفصاح المحاسبي الشامل ما عدا للأغراض الجبائية أو الإدارية.	4.13	0.896	موافق
ضعف بورصة الجزائر والتي يمكن اعتبار ديناميكيته عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي وتطويره.	4.13	0.896	موافق
متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة وبالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي وتحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي.	4.38	0.702	موافق بشدة
نتيجة الخور الأول	4.1027	0.48095	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أغلب العبارات كانت بمتوسط حسابي يفوق المتوسط الحسابي السلمي الفرضي (3)، وهي بذلك تعبر عن موافقة المستجوبين عن عبارات هذا المحور إلا أنه هناك تباين كبير في الإجابات هذا ما يظهره الانحراف المعياري الذي تراوحت قيمته ما بين

(0.702-1.024)، مما يدل على أن كل الفقرات الموجودة ذات دلالة إحصائية.

بصفة عامة يمكن القول بأن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور بلغ 4.1027 وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن المتوسط الفرضي 3 ويزيد عنه بفارق بلغ 1.1027، أي أن اتجاهات إجابات العينة ايجابية وأن قيمة الاختبار T دالة إحصائيا وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن اتجاهات المستجوبين متوافقة فيما يخص المعوقات التي تحد من التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي في ظل واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية.

II-4-تحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني تقييم النظام المحاسبي المالي بعد 10 سنوات من التطبيق: سوف نقوم بتحليل إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني في سبيل معرفة الاتجاه العام للإجابات من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كالآتي.

الجدول رقم 07: درجة الموافقة عن العبارات الخاصة بالمحور الثاني.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة
يتلاءم النظام المحاسبي المالي مع المتطلبات الجبائية وهناك تكييف مستمر للإطار القانوني والتشريعي لنظام المحاسبي المالي لتضيق فجوة الاختلاف مع النظام الجبائي.	2.18	0.897	غير موافق
يوجد إلمام كبير في المستوى المعرفي للمحاسبين و المهنيين في مجال النظام المحاسبي المالي SCF.	2.50	0.934	غير موافق
يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية IAS/IFRS بحيث يتكيف مع مستجدات البيئة المحاسبية الدولية بشكل مستمر ومستدام.	2.00	0.972	غير موافق
يقدم النظام المحاسبي المالي قوائم مالية تحتوي على معلومات ذات جودة عالية تفيد كافة المستخدمين في اتخاذ القرارات.	2.52	0.934	غير موافق
يتميز النظام المحاسبي المالي SCF بالوضوح وسهولة التطبيق ويقدم معلومات محاسبية تعتبر عن الواقع الاقتصادي والمالي.	2.41	0.968	غير موافق
تطبيق المبادئ والقواعد التي أتى بها النظام المحاسبي المالي يسهل عملية مراجعة الحسابات.	2.89	1.107	محايد
يقدم النظام المحاسبي المالي SCF المعالجة المحاسبية اللازمة للأدوات المالية والمشتقات المالية.	2.24	0.907	غير موافق
نتيجة المحور الثاني	2.3725	0.64402	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أغلب العبارات كانت بمتوسط حسابي يفوق المتوسط الحسابي السلمي الفرضي (3)، وهي بذلك تعبر عن موافقة المستجوبين عن عبارات هذا المحور إلا أنه هناك تباين كبير في الإجابات هذا ما يظهره الانحراف المعياري الذي تراوحت قيمته ما بين (0.897-1.107)، مما يدل على أن كل الفقرات الموجودة ذات دلالة إحصائية. بصفة عامة يمكن القول بأن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور بلغ 2.3725 وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن المتوسط الفرضي 3 ويقل عنه بفارق بلغ 0.6275، أي أن اتجاهات إجابات العينة سلبية وأن قيمة الاختبار T غير دالة إحصائيا وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن اتجاهات المستجوبين غير متوافقة فيما يخص تقييم النظام المحاسبي المالي بعد 10 سنوات من التطبيق.

II-5- تحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث "آلية مقترحة من أجل تحديث النظام المحاسبي المالي وبيئته التشريعية": سوف نقوم بتحليل إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث في سبيل معرفة الاتجاه العام للإجابات من خلال المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري وفقا لما يلي.

الجدول رقم 08: درجة الموافقة الخاصة بالمحور الثالث.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة
تفعيل دور اللجان المكلفة بقياس الممارسات المحاسبية وفضلها عن الوزارة الوصية وجعلها جهاز مستقل يتولى مهام التنظير المحاسبي في الجزائر.	4.32	0.690	موافق بشدة
إنشاء خلية للليقطة تعمل تحت وصاية الجهاز الذي يتولى مهام التنظير المحاسبي، وتتولى مهام متابعة التطورات والتعديلات المستمرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	4.41	0.654	موافق بشدة
يجب العمل على تعديل وتطوير النظام المحاسبي المالي دوريا وباستمرار وفقا للتطورات والتعديلات المستمرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS).	4.34	0.611	موافق بشدة
تحويل نصوص النظام المحاسبي المالي إلى معايير وطنية بحيث كل معيار مختص بمعالجة عنصر بدل معالجة عنصر واحد في عدة نصوص وإضافة تفسيرات لهذه المعايير لشرح أي غموض.	4.16	0.848	موافق

موافق بشدة	0.763	4.23	يجب العمل على تخمين المنظومة التشريعية المتعلقة بالحوال التجاري والجبائي المتعلق بتطبيق النظام المحاسبي.
موافق بشدة	0.847	4.29	تشكل أغلبية البيئة الاقتصادية في الجزائر من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما يستوجب تبني معايير محاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بما يتوافق مع البيئة الجزائرية.
موافق بشدة	0.803	4.21	يجب العمل على تطوير السوق المالي في الجزائر وتبني مستجدات معايير محاسبية متعلقة بالأدوات المالية.
موافق بشدة	0.554	4.64	يجب إشراك المهنيين والأكاديميين في عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية المحلية والمشاركة في إعداد القوانين المنظمة للمهنة.
موافق بشدة	0.49582	4.3259	نتيجة المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أغلب العبارات كانت بمتوسط حسابي يفوق المتوسط الحسابي السلمي الفرضي (3)، وهي بذلك تعبر عن موافقة المستجوبين عن عبارات هذا المحور إلا أنه هناك تباين كبير في الإجابات هذا ما يظهره الانحراف المعياري الذي تراوحت قيمته ما بين (0.554-0.848)، مما يدل على أن كل الفقرات الموجودة ذات دلالة إحصائية.

بصفة عامة يمكن القول بأن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور بلغ 4.3259 وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن المتوسط الفرضي 3 ويزيد عنه بفارق بلغ 1.3259، أي أن اتجاهات إجابات العينة ايجابية وأن قيمة الاختبار T دالة إحصائيا وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن اتجاهات المستجوبين متوافقة فيما يخص آلية مقترحة من أجل تحديث النظام المحاسبي المالي وبيئته التشريعية.

II-5-اختبار الفرضيات:

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم 09: اختبار الفرضية الأولى.

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
هناك مجموعة من المعوقات التي تحد من التطبيق الجيد لنظام المحاسبي المالي في ظل واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية.	4.1052	0.47916	64.113	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن الإجابات تتجه نحو الموافقة لأن قيمة المتوسط العام (4.1052)، كما نلاحظ أن قيمة t المحسوبة تقدر بـ 64.113، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم sig=0.000، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أنه "توجد عدة معوقات تحد من التطبيق الجيد لنظام المحاسبي المالي في ظل واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية حسب آراء العينة المستجوبة".
لاختبار الفرضية الثانية تم استخدام الوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T، وكانت النتائج اختبار الفرضية كما يلي:

الجدول رقم 10: اختبار الفرضية الثانية.

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
يجب الشروع في تقييم الممارسات المحاسبية وقواعدها بعد 10 سنوات من التطبيق النظام المحاسبي المالي.	2.3725	0.64402	26.309	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن الإجابات تتجه نحو محايد لأن قيمة المتوسط العام (2.3725)، كما نلاحظ أن قيمة t المحسوبة تقدر بـ 26.309، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم sig=0.000، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أنه "ضرورة الشروع في تقييم الممارسات المحاسبية وقواعدها بعد 10 سنوات من التطبيق النظام المحاسبي المالي".
لاختبار الفرضية الثالثة تم استخدام الوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T، وكانت النتائج اختبار الفرضية كما يلي:

الجدول رقم 11: اختبار الفرضية الثالثة.

المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الاختراف المعياري	القيمة T الحسوبة	مستوى الدلالة sig
يجب العمل على تحيين النظام المحاسبي المالي وبيئته التشريعية وفقا لتطورات البيئة المحاسبية الدولية.	4.3259	0.49582	65.290	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن الإجابات تتجه نحو موافق بشدة لان قيمة المتوسط العام (4.3259)، كما نلاحظ أن قيمة t الحسوبة تقدر ب 65.290، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم sig=0.000، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أنه: "ضرورة تبني إستراتيجية محددة لإعادة تحيين النظام المحاسبي المالي ليتوافق والمعايير المحاسبية الدولية".

الخلاصة:

من خلال هذه الدراسة حاولنا عرض أهم النقاط من اجل الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة، وهذا بتقديم عرض دقيق ومختصر عن النظام المحاسبي المالي وأهم متطلبات الإصلاح المحاسبي وآليات تحديثه في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

- قيمة المتوسط العام (4.1052)، كما نلاحظ أن قيمة t الحسوبة تقدر ب 64.113، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم sig=0.000، وبالتالي توجد عدة معوقات تحد من تطبيق الجيد لنظام المحاسبي المالي في ظل واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية حسب الممارسين لمهنة و الأكاديميين؛
- المتوسط العام (2.3725)، كما نلاحظ أن قيمة t الحسوبة تقدر ب 26.309، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم sig=0.000، وبالتالي يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي العديد من الصعوبات تستوجب الشروع في تقييمه بعد 10 سنوات من التطبيق؛
- قيمة المتوسط العام (4.3259)، كما نلاحظ أن قيمة t الحسوبة تقدر ب 65.290، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم sig=0.000، و بالتالي يجب العمل على تحيين النظام المحاسبي المالي وبيئته التشريعية وفقا لتطورات البيئة المحاسبية الدولية.

التوصيات: من خلال النتائج المتوصل إليها نقدم التوصيات التالية:

- إجراء دورات تدريبية لتحسين مستوى متطلبات نجاح تحيين النظام المحاسبي المالي بالأخص المهنيين والأكاديميين الذين يستخدمونه بشكل جيد فما بالك التعامل المحاسبي، بالإضافة إلى إعداد دورات تكوينية خاصة للتعريف بما يعرف بالنظام المحاسبي المالي والطرق التي تتبعها فيه، وتوسيع دائرتها لتشمل كافة المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي ؛
- ضرورة متابعة التنفيذ خطوة بخطوة، و تطبيق كل الطرق والأساليب العلمية لنجاح تحيين النظام المحاسبي المالي؛
- تنظيم المؤسسات من خلال إعادة هيكلة وتحديث أنظمة معلوماتها بما يسمح باستيعاب متطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- العمل على تحديث كل ما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي وفق ما هو معمول به دوليا؛
- الاستفادة من التجارب الدولية الرائدة في هذا المجال و محاولة إقامة علاقات تبادلية معها للاستفادة بشكل أكبر منها.

الهوامش و المراجع:

- ¹ .Ministère De Finances .(2013) .**Manuel de comptabilité financière conforme a la loi 07-11 du 25/11/2007.portant système comptable financière** .Enag.p13.
- ² . القانون 07/11 (25 نوفمبر 2007) . المتضمن النظام المحاسبي المالي . الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية العدد 74 : وزارة المالية، ص03.
- ³ .سعداوي مراد مسعود و خلافي راضية،مدى فعالية و ملائمة النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية بعد 10 سنوات من التطبيق-دراسة ميدانية-، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، العدد2، سنة2020، الصفحة 5.
- ⁴ . طارق، 2016، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، دار الجامعة، مصر، الصفحات 25-26.
- ⁵ . طارق، 2016، نفس المرجع، الصفحات 25-26.
- ⁶ . عقاري وتخوني، 2017، النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية IFRS، مجلة الإقتصاد الصناعي، العدد 12، صفحة 96.
- ⁷ . سفاحلو رشيد، (2016/2017)، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التدبير، صفحة 156.