

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد
الاستراتيجي للمحاسبة - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت (SCT) - تبسة
**The effect of applying the financial accounting system on
the quality of accounting information in activating the
strategic dimension of financial accounting - Case Study for
Cement Corporation (SCT) – Tébessa**

د. جوامع إسماعين

جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر

Smain.djouamaa@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2022/04/01

د. منصر عبد العالي *

جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر

abdelali.menaceur@univ-biskra.dz

تاريخ القبول: 2021/11/10

تاريخ الاستلام: 2021/06/14

ملخص: هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة المالية من خلال هذه العلاقة الوسيطة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات بتصميم إستبانه وزعت على عينة عشوائية بسيطة شملت 26 محاسب بمؤسسة الإسمنت (SCT) تبسة، تم تحليلها بإستخدام برنامج (SPSS.v26). وخلصت الدراسة إلى وجود دور وسيط لجودة المعلومات المحاسبية وهي علاقة وسيطة كلية.
الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، جودة المعلومات المحاسبية، المحاسبة المالية الإستراتيجية.

تصنيف JEL: M40, M41

Abstract: The study aimed to know the impact of the application of the financial accounting system (SCF) on the quality of accounting information in activating the strategic dimension of financial accounting through this mediation relationship, and to achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was used to collect data by designing a questionnaire distributed to a simple random sample that included 26 accountants in the cement institution (SCT) Tébessa, analyzed using the program (SPSS.v26). The study concluded that there is a mediating role for the quality of accounting information, which is a total mediating relationship.

Keywords: financial accounting system, Accounting information quality, strategic financial accounting.

Jel Classification Codes: M40, M41

I. تمهيد:

برزت خلال العقود الأخيرة عديد المحاولات لتطوير المحاسبة من مجرد تصنيف وتسجيل للأحداث المالية إلى توفير معلومات ملائمة وذات بعد إستراتيجي وكافية للأطراف المستفيدة لاتخاذ القرارات، ومن أبرزها تلك المتعلقة بمحاولة الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية، ما أطلق عليه بالمحاسبة الإستراتيجية أو المحاسبة لتحقيق الوضع الإستراتيجي، حيث كان الهدف منها توجيه واستخدام المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية.

حيث كان أهم اتجاه هو محاولة بعضهم الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلقوا عليه مصطلح المحاسبة المالية الإستراتيجية، حيث ركز هذا الاتجاه على أن المحاسبة الإستراتيجية هي محاسبة مالية إستراتيجية بسبب نظرتها الشمولية وربطها بالمعلومات المحاسبية والأهداف العليا للمنظمة. ومنذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) طرحت عدة تساؤلات حول الأهمية التي تقدمها المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المعدة لمختلف المنظمات، وكيف يمكن التوصل إلى معلومات تتصف بالإستراتيجية تتجاوز النوجه الداخلي إلى توجه خارجي وإستراتيجي من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

• مشكلة الدراسة

- ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة في مؤسسة الاسمنت (SCT) - تبسة؟

• التساؤلات الفرعية

- هل هناك أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية؟
- هل هناك أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية؟
- هل هناك أثر لجودة المعلومات المحاسبية على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية؟
- هل هناك أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال جودة المعلومات المحاسبية؟

• فرضيات الدراسة

- الفرضية 01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لتطبيق النظام المحاسبي المالي على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية في مؤسسة الإسمنت (SCT) - تبسة.
- الفرضية 02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لتطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسة الإسمنت (SCT) - تبسة.
- الفرضية 03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لجودة المعلومات المحاسبية على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية في مؤسسة الإسمنت (SCT) - تبسة.
- الفرضية 04: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لتطبيق النظام المحاسبي المالي على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسة الإسمنت (SCT) - تبسة.

• أهداف الدراسة

- التعرف على جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية وأهمية توفرها؛
- التعرف على المحاسبة المالية الإستراتيجية باعتبارها ربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية؛
- دراسة تأثير النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص النوعية؛
- معرفة متطلبات النظام المحاسبي المالي لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال جودة المعلومات المحاسبية.

- أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها بتناولها متطلبات تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية كإتجاه محاسبي في ضوء جودة المعلومات المحاسبية وتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- منهج الدراسة والأدوات المستعملة: استخدم المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع البيانات التي تتعلق بطبيعة الموضوع، معززا بجانب تطبيقي تم فيه استخدام أدوات إحصائية لاختبار فرضيات الدراسة.

• خطة الدراسة

- الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- ماهية جودة المعلومات المحاسبية؛
- تأثير النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت (SCT)-تبسة.

• الدراسات السابقة

- دراسة عباس علي حسين الطليحي (2016)، أطروحة دكتوراه بعنوان: الاتجاه نحو المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تعزيز القرارات الاستثمارية (بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة)، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المحاسبة المالية الإستراتيجية وأهميتها في تقليل المخاطر الناجمة عن السياسات التقليدية المتبعة في إتخاذ القرارات الإستثمارية وبيان الأبعاد الإستراتيجية التي تمكن المستثمرين من تعزيز اجراءاتهم في إتخاذ القرارات الإستثمارية المستقبلية، وما يمكن من تحقيق إستخدام المحاسبة المالية الإستراتيجية من قبل الشركات وتأثيرها على القرارات عامة والقرارات الإستثمارية خاصة، من خلال القوائم المالية الإستراتيجية والتحليل الإستراتيجي لبيئة الأعمال الخارجية والداخلية والموقع التنافسي.
- دراسة نوي الحاج (2013)، مقالة علمية بعنوان: مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائي، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع ما جاء به مجلس معايير المحاسبة الدولية في إطاره التصوري من خلال المعلومة المحاسبية، وتوصلت إلى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في إستخدام المصطلحات التقنية المحاسبية وفي نفعية المعلومة المحاسبية بالتركيز على الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها.

- دراسة مقداد أحمد يحيى الجليلي (2007)، مقالة علمية بعنوان: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية، هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مفهوم المحاسبة الإستراتيجية وكيفية المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة ومدى تأثير المفهوم على ما تقدمه الوظيفة المحاسبية من معلومات، ومعالجة مشكلة التشكيك بقدرة المعلومات المحاسبية على خدمة أغراض المنشأة بكفاءة، فضلاً عن فحص الواقع التطبيقي في البيئة العراقية.

- دراسة (Nyamori, 2000) مقالة علمية بعنوان: (Strategic Accounting: Revisiting The Agenda)، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية المحاسبة الإستراتيجية في استخدام المعلومات المحاسبية بدعوة المحاسبين لتغيير طبيعة المعلومات والمهارات التي يملكونها بإعادة وضع أنفسهم في التسلسل الهرمي للمنظمة في صياغة وتنفيذ واختيار الاستراتيجيات، نتيجة التغيرات في البيئة الخارجية تحت مسمى المحاسبة الإستراتيجية التي يكون تركيزها مستقبلياً وخارجياً على المنظمة.

- دراسة (Keith D, 1999)، مقالة علمية بعنوان: (Is It Time to Start Thinking About Strategic Accounting)، هدفت الدراسة إلى ضرورة تبني نظام المحاسبة الإستراتيجية كأساس تعتمد عليه المنظمات لتحسين أدائها، وموائمة استراتيجياتها مع مستوى الاضطراب في البيئة المحيطة بها ونوعية المعلومات المحاسبية اللازمة في كل مستوى لاتخاذ القرارات، وتطوير فريق المحاسبين الإستراتيجيين لسد الفجوة بين المحاسبة التقليدية والإدارة الإستراتيجية، من خلال استخدام أدوات محاسبية (اقترح أدوات) لتوفير المعلومات الاستراتيجية اللازمة.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتناولها حالة مؤسسة جزائرية لإبراز أهمية الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي المالي (SCF) من المعلومات المحاسبية الواردة للقوائم المالية في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية من خلال العلاقة التفاعلية الوسيطة لجودة المعلومات المحاسبية، وحاولت هذه الدراسة دون سواها فتح هذا المجال، لتوضيح مختلف النقاط التي لم تتطرق إليها الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الإستراتيجية

تمثل الاتجاه المحاسبي العام في الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية بالتركيز على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال أساليب وتقنيات تتصف بالإستراتيجية، ولكن خروجاً عن ذلك هناك إتجاه بالربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلق عليه "المحاسبة المالية الإستراتيجية".

1. مفهوم المحاسبة المالية الاستراتيجية

ظهرت عديد المحاولات في مجال الفكر المحاسبي لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية ومنها محاولة الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية بهدف تقديم معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات، أطلق عليه "المحاسبة الإستراتيجية"، والتي لم توجد كفرع جديد من فروع المحاسبة، وإنما هي توجيه المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية، وتناغماً مع هذا الاتجاه قام بعض الكتاب بالربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق سمي "المحاسبة المالية الإستراتيجية".

وقد قدم الفكر المحاسبي عديد الاتجاهات لتعريف المحاسبة الإستراتيجية: (الجليلي، 2007، صفحة 14)

- الأول: ركز على المحاسبة الإدارية وتطوراتها لتوفر معلومات محاسبية وأهملت المعلومات الداخلية؛
- الثاني: ركز على المحاسبة الإدارية ودمجها مع الاستراتيجيات لابتكار أساليب محاسبية جديدة وأهمل المعلومات الداخلية؛
- الثالث: ركز على تفاعل المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق والنواحي الخارجية لتحقيق ميزة تنافسية وأهمل البيئة الداخلية؛
- الرابع: ركز على أن المحاسبة الإستراتيجية هي محاسبة مالية إستراتيجية وربطها بالمعلومات المحاسبية والأهداف العليا؛
- المحاسبة الإستراتيجية: هي نظام لتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في منظمة ما، ذات طابع طويل الأجل ولها تأثير شامل على أنشطة المنظم". (Innes, 1998, p. 928)
- المحاسبة الإستراتيجية: طريقة لتحليل المعلومات عن أسواق نشاط المنظمة وهيكلك التكاليف وتتبع إستراتيجية المنظمة ومنافسها في تلك الأسواق". (Bromwich & Bhimani, 1994, p. 128)

وبما أن المحاسبة المالية تكون في خدمة الإدارة بإمدادها بمختلف المعلومات، جاءت الحاجة إلى نوع من المحاسبة لتوجيه المعلومات المحاسبية أطلق عليها المحاسبة المالية الإستراتيجية، والتي يمكن تعريفها:

- المحاسبة المالية الإستراتيجية: مجموعة من أساليب المحاسبة المالية ذات التوجه الاستراتيجي وفيها يلعب المحاسب دورا جوهريا في الإدارة الإستراتيجية. (Tillmann & Goddard, 2008, p. 27)
- المحاسبة المالية الإستراتيجية: شكل متطور لأساليب المحاسبة المالية التقليدية التي تعتمد على استخدام التحليل الاستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما بهدف توافر المعلومات المحاسبة الإستراتيجية لمتخذي القرارات وتحقيق الميزة التنافسية. (السقا وعمر، 2013، صفحة 70)
- المحاسبة المالية الإستراتيجية: عملية تحليل القوائم والتقارير المالية المعدة وفق المحاسبة المالية والتي تتضمن معلومات مفيدة ماليا وإستراتيجيا وذلك باستخدام الأساليب المالية والإستراتيجية من خلال مزج نسب التحليل المالي بالتحليل الإستراتيجي في عملية تتيح فهما لأداء المنظمة وموقفها ومستقبلها، لتحديد كيفية توليد أو استنفاد القيمة. (Grundy, Johnson, & Scholes, 1998, p. 91)

ومن التعريفات السابقة يمكن القول أن المحاسبة المالية الإستراتيجية هي: مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعتمد على المعلومات (الخارجية والداخلية) بهدف قياسها وتحليلها وصياغتها بمنظور محاسبي استراتيجي عن طريق إيجاد التفاعل للتغيرات البيئية الحالية والمتوقعة الحدوث بهدف عكسها على القوائم المالية لتلبي احتياجات متخذي القرارات.

وبالتالي يمكن إبراز أهم أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة المالية الإستراتيجية، ضمن الجدول:

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة المالية الإستراتيجية

أساس التفرقة	المحاسبة المالية	المحاسبة المالية الإستراتيجية
الهدف	توفير معلومات تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية قصيرة وطويلة الأجل.	تتجاوز مجرد توفير معلومات على المشاركة الفعلية في صنع القرار كاختيار البدائل الإستراتيجية.

نطاق التحليل	تحليل العوامل والمتغيرات داخل المنظمة فقط.	تحليل العوامل والمتغيرات داخل وخارج المنظمة
طبيعة المدخلات والمخرجات	الاعتماد على المعلومات المالية بدرجة كبيرة وقلة الاعتماد على المعلومات غير المالية.	الاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية بنفس الأهمية، وعكس أهميتها الواحدة على الأخرى.
المعلومات المستعملة	المعلومات التاريخية.	المعلومات التاريخية والحاضرة والمتوقعة ومستقبلية.
العلاقة مع المنافسين	تتجاهل ظروف المنافسة في أغلب الأحيان.	تراعي ظروف التعامل مع المنافسين لتحقيق التميز.
التوجه الاستراتيجي	محدود جدا.	واسع.
توجيه المعلومات	يمثل الإستقراء البسيط بتحليل المعلومات المتوفرة في الماضي أساسا للإنتلاق نحو المستقبل القريب.	يمثل الإستقراء للماضي مرتكزا مهما للإنتلاق نحو المستقبل بإيجاد توقعات أكثر ملائمة.

المصدر: عباس علي حسين الطليحي، الاتجاه نحو المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تعزيز القرارات الاستثمارية (بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (غير منشورة)، قسم الدراسات المحاسبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2016، ص: 21.

2. الركائز الأساسية للمحاسبة المالية الإستراتيجية

هناك جانبان يمثلان ركيزة أساسية للمحاسبة المالية الإستراتيجية: (Nyamori, 2000, pp. 03-07)

- إعادة تحديد مواقع المحاسبين: يتم فيها حث المحاسبين على تغيير وجهة نظرهم من التركيز المالي البحت إلى قضايا الأعمال الكبيرة التي تستلزم فهما مفصلا لبيئة العمل، حيث يجب عليهم العمل مع المجالات الوظيفية الأخرى ووضع وتنفيذ الاستراتيجيات ومساعدة أعضاء المنظمة الآخرين؛
- تغيير تركيز المعلومات المحاسبية: تتميز المحاسبة الإستراتيجية نفسها عن التقليدية عن طريق تغيير تركيزها بعيدا عن المعلومات المحاسبية التاريخية والمالية والداخلية إلى المعلومات غير المالية والمستقبلية والداخلية والخارجية، أي المعلومات التي تساعد في تحسين الميزة التنافسية وصنع القرار.

3. أهمية المحاسبة المالية الإستراتيجية

تتلخص أهمية المحاسبة المالية الإستراتيجية، في: (الطليحي، 2016، الصفحات 19-20)

- يوفر جملة من الأمور اللازمة لأداء المهام الإستراتيجية ويتجسد أبرزها في تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة وإيجاد جملة من البدائل ذات المنظور الاستراتيجي والاختيار بينها؛
- المساهمة في التخطيط الاستراتيجي بما يوفره من تحليل للمعلومات الماضية والحالية والمستقبلية؛
- القدر الكافي الذي تحويه المحاسبة المالية التقليدية من المعلومات فضلا عن المعلومات الأخرى وتمثل في التركيز على المعلومات غير المالية والمعلومات الداخلية والخارجية وعلى المستقبل؛
- الإفادة من التقويم والرقابة الإستراتيجية والتعلم من الإخفاقات الماضية والحد منها والإفادة من النجاحات المحققة، وإبراز نقاط القوة والضعف والحصول على معلومات موجهة للمستقبل؛
- تحديد الأثر المالي المتوقع عن التحسن أو التدهور الناتج عن مبادرات التغيير الاستراتيجي؛
- التخلص من الأعمال التي لا توفر عوائد مالية كافية أو لا تتناسب مع الإستراتيجية المطبقة.

4. صعوبات تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية

أهم الصعوبات في تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية، هي: (HATIF & SADIK, 2012, p. 394)

- مقاومة التغيير بعدم رغبة الإدارة أو العاملين في تغيير أو تطوير النظم المحاسبية المستخدمة؛

- نقص الموظفين الإداريين والماليين المؤهلين لتنفيذ تطبيقات المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المفصلة لإستخدام وتطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- إستخدام النظم المحاسبية الجديدة يؤدي إلى إرتفاع التكاليف مقارنة مع المطبق في الأجل القصير.

ثانياً: ماهية جودة المعلومات المحاسبية

حتى تكون المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية مفيدة ويمكن فهمها والاستفادة منها، يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها على درجة من الجودة.

1. مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

لا يوجد إجماع على مفهوم محدد لجودة المعلومات المحاسبية (Quality of Accounting Information)، لذلك وجدت تعريفات متعددة تعتمد على الغرض إستخدام المعلومات المحاسبية وتفسيرات المستخدمين.

- **جودة المعلومات المحاسبية:** هي ما تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وخلوها من التحريف والتضليل ويتم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها. (الخليل، 2015، صفحة 26)
- **جودة المعلومات المحاسبية:** تعني مطابقة وموافقة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم والتقارير المالية والدفاتر والسجلات للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع، والقيام بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أقل حد ممكن. (به يمان، 2015، صفحة 154)

2. مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يستخدم المصطلح للترقية بين المعلومات المحاسبية الجيدة المساهمة في اتخاذ القرارات وغير الجيدة، حيث تمثل صفات أساسية للمعلومات المحاسبية يمكن من قبل الأطراف ذات العلاقة.

- **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:** هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم والتقارير المالية ذات فائدة لمستخدميها ومنهم المستثمرون، المقضرون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية. (أبونصار وحמידات، 2013، صفحة 07)
- **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:** مجموعة صفات يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية تجعلها مفيدة لاتخاذ القرارات، فهي تعد وفق المفاهيم المحاسبية ولا يمكن صياغتها كمي مع الحرص على وجوب تميز المعلومات المحاسبية بها. (أبو حشيش، 2005، صفحة 31)

3. دراسة الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

تعتبر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من أبرز مقومات الإطار الفكري (المفاهيمي) للمحاسبة المالية، فعدم توفرها أو توفر البعض منها قد يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية للقوائم المالية، وقد بذلت محاولات عديدة لتحديد هذه الخصائص، أهمها مشروع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ظل الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة (Conceptual Framework for Financial Reporting) الصادر في مارس 2018،.

1.3. الخصائص الأساسية (الرئيسية) لجودة المعلومات المحاسبية

هي خصائص أساسية لا يمكن فصلها عن المعلومة المحاسبية (Fundamental qualitative characteristics)، ولا يمكن النظر لها بمعزل عن هذه الخصائص التي يجب أن تتمتع بها.

وقد حدد الإطار المفاهيمي (FASB/IASB) الخصائص الأساسية، وهي: (IFRS, 2018, pp. 14-16)

- **الملائمة (Relevance):** المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق أو تغيير في القرارات التي يتخذها المستخدمون وتكون قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت لها قيمة تنبؤية أو قيمة تكميلية أو كليهما، أي أن المعلومات التي لها قيمة تنبؤية غالبا يكون لها قيمة تأكيدية.
- **القيمة التنبؤية (Predictive Value):** المعلومات لها قيمة تنبؤية إذا كان يمكن إستخدامها كمدخل للعمليات المستخدمة في التنبؤ بالنتائج المستقبلية، فالتنبؤ بالمعلومات يعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة للواقع كانت أكثر ملائمة لأنها تتيح مراقبة الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات وأسبابها والقيام بمعالجتها؛
- **القيمة التأكيدية (confrmatory value):** المعلومات لها قيمة تأكيدية إذا توفرت التغذية العكسية (تأكيد أو تغيير) حول التقييمات السابقة، وهناك ترابط بين القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية، إذ في كثير من الأحيان تكون المعلومات التي لها قيمة تنبؤية أيضا ذات قيمة توكيدية؛
- **الأهمية النسبية (المادية) (Materiality):** تكمن في أن المعلومات مهمة إذا كان إهمالها أو حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات، وتعتمد على طبيعة أو حجم (أو كليهما) لبنود المعلومات.
- **التمثيل الصادق (Faithful representation):** هي تلك المعلومات المحاسبية التي تمثل الظواهر الاقتصادية (بالكلمات والأرقام) حيث يجب أن تمثل بأمانة جوهر الظواهر التي تهدف إلى تقديمها، وتكون هذه المعلومات صادقة في تمثيلها حيث يكون جوهر الظاهرة الاقتصادية وشكلها القانوني متماثلين إذا لم تكن هي نفسها، وليكون تمثيلا صادقا يجب أن تتوفر فيه ثلاث خصائص:
- **الاكتمال (Completeness):** العرض الكامل يتضمن جميع المعلومات التي يجب أن تعبر عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات، إضافة للمعلومات الوصفية والتوضيحية؛
- **الحيادية (Nentrality):** هو عرض المعلومات بدون تحيز في اختيارها أو عرضها بعدم التحريف والتجريح والتأكيد وإعادة التأكيد، أي معالجتها بشكل يزيد من احتمالية أن يتم تلقي المعلومات بطريقة إيجابية أو سلبية من طرف المستخدمين، مع مراعاة الحيطة والحذر (عدم المبالغة)؛
- **الخلو من الخطأ (Freedom from error):** يعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف وبيان الظواهر، يعني أن تكون عملية الوصف والتقدير مثالية في مجملها دون أية أخطاء في تقديرها؛

2.3. الخصائص التعزيزية (الداعمة) لجودة المعلومات المحاسبية

هناك العديد من الخصائص الداعمة التي تساهم بشكل أو بآخر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، تسعى الخصائص النوعية التعزيزية (Enhancing qualitative characteristics) فهي مكملة للخصائص الأساسية، وتميز بين المعلومات الأكثر فائدة من الأقل فائدة، وهي: (IFRS, 2018, pp. 17-19)

- **القابلية للمقارنة (Comparability):** هي أن تكون المعلومات أكثر فائدة ويمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة لمنظمات أخرى ومع معلومات مماثلة لنفس المنظمة لفترات أخرى، فهي تمكن من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر أو البنود على عكس الخصائص النوعية الأخرى.
 - **القابلية للتحقق (Verifiability):** تساعد في التأكد من أن المعلومات ذات تمثيل صادق للظواهر الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها، وتعني أن المراقبين المختلفين المطلعين والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى توافق في الآراء، ويتم من خلال التحقق المباشر من خلال الملاحظة المباشرة، أو التحقق من المدخلات نموذج معين وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس المنهجية؛
 - **التوقيت المناسب (Timeliness):** يعني إتاحة المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم، فكلما كانت المعلومات أقدم كلما كانت أقل فائدة؛
 - **القابلية للفهم (Understandability):** هي تصنيف المعلومات وتوصيفها وتقديمها بوضوح ودقة يجعلها مفهومة، ونظرا لطبيعة بعض الظواهر المعقدة فقد يؤدي استبعاد المعلومات حول هذه الظواهر من التقارير المالية إلى تسهيل فهم المعلومات الواردة في تلك التقارير المالية،
- ثالثا: تأثير النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
- جاء النظام المحاسبي المالي ليكون قادرا على إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية، تعطي الثقة لمتخذي القرار على المدى الاستراتيجي مما يوفر قاعدة للمحاسبة لتحقيق الوضع الإستراتيجي.
1. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية
- يهدف النظام المحاسبي المالي لتحسين المعلومة المحاسبية بتوفير ضمان الخصائص النوعية، في إطار قانوني ملزم يسعى إلى أهداف محددة من خلال القانون 07-11 والمرسوم التنفيذي 156-08، وجاء فيها: (الرسمية، 2007، الصفحات 06-03) (الجريدة الرسمية، 2008، الصفحات 11-15)
- وجوب أن تتوفر المعلومة المحاسبية على خصائص نوعية (الملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح)؛
 - إعداد القوائم المالية على أساس المصدقية (الصدق في التعبير عن الظواهر)؛
 - مراعات أهم المبادئ والفروض المحاسبية حتى تتحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية (الوحدة المحاسبية وثبات وحدة النقد، والأهمية النسبية والحيطه والحذر وديمومة الطرق المحاسبية)؛
 - لضمان أكثر ملاءمة تلتزم المنظمات بإعداد قوائم مالية إضافة إلى ملحق للإفصاح عن أي معلومة ذات علاقة أو تكميلية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية المعروضة؛
 - تحديد (04) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية كأجل أقصى لإعداد القوائم المالية وضبطها نهائيا، لكي لا تفقد المعلومات المعروضة فيها فعاليتها وكذا عنصر الاهتمام بها عند استخدامها لفوات الوقت؛
 - مراعات مبدأ استمرارية النشاط تسمح بإجراء مقارنات بين المعلومات للمؤسسات مع السنة السابقة؛
 - ضرورة أن تقيّد العمليات وتعرض في القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني تعزيزا لخاصية الملائمة؛

- تقييم عناصر القوائم المالية يكون بتكلفة تاريخ الإنجاز أو الحيازة مع الاعتماد في ذلك على وثيقة إثبات ما يتيح إمكانية التحقق منها في أي وقت؛
- يمنع استعمال أي مقاصة بين عناصر القوائم إلا بناء على أسس قانونية أو تعاقدية، وذلك من أجل إظهار كل عنصر من عناصر القوائم بحجمه وقيمه الحقيقية ما يسمح بإمكانية التحقق منه بسهولة؛
- الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية لمدة (10) سنوات يوسع المجال الزمني لخاصية القابلية للتحقق؛
- مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي يراعي أمن المعلومات ومصادقيتها واسترجاعها في أي وقت؛

2. دور جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل المحاسبة المالية الاستراتيجية

تحتاج المحاسبة المالية الاستراتيجية إلى جملة معلومات محاسبية ذات الجودة تساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، ويجب التنوع في مصادر المعلومات لتشمل: (الجليلي، 2007، الصفحات 13-14)

- المعلومات المحاسبية الداخلية: تركز على تجميع وتسجيل المعلومات المحاسبية الداخلية المتعلقة بتحقيق نواحي الكفاءة الداخلية بوصفها مصدرا لمعلومات أكثر دقة لتكون أساس القرارات؛
- المعلومات المحاسبية الخارجية: تحقق المعلومات الخارجية ميزة تنافسية أفضل، حيث يتوجب توفير معلومات عن هيكل التكاليف والهيكل المالي واعداد تقارير عن المنظمات المنافسة والجديدة؛
- المعلومات المحاسبية المستقبلية: تهتم بتوافر معلومات محاسبية عن المستقبل لتدعيم القرارات الاستراتيجية، مثل معلومات عن البنية الاستراتيجية (الموازنات الرأسمالية وتحليل التكاليف ...).

3. متطلبات النظام المحاسبي المالي لتفعيل المحاسبة المالية الاستراتيجية

تنطوي المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، فضلا من الملاحق والتقرير السنوي، على عرض معلومات كمية ووصفية، لكنها تبقى غير كافية في حد ذاتها لتفعيل المحاسبة المالية الاستراتيجية وتحقيق أهدافها، ويجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الاستراتيجي والتي يتم الحصول عليها من أطراف أخرى كإدارة التسويق أو وإدارة الإنتاج، هذا الربط يمكن الاستفادة منه في تبني إعداد قوائم مالية إستراتيجية، والتي تمكن من إضافة واستخدام مؤشرات مالية وغير مالية، بما يحقق التفاعل بين الوضع المالي الماضي والقوائم والمتوقع، وترشيد القرارات من خلال تحليل تلك المؤشرات، والاستفادة منها بمزجها بالتحليل الاستراتيجي في عملية المحاسبة المالية الاستراتيجية، والذي يتطلب

معرفة توضيحات، تخص: (Grundy, Johnson, & Scholes, 1998, pp. 91-92)

- الجوانب التي يظهرها التقرير السنوي عند قيام الإدارة في الفترة الماضية بتطبيق التغيير الاستراتيجي؛
 - الأثر المالي المتوقع (بالتحسن أو التدهور) من مبادرات التغيير الاستراتيجي الحالية داخليا وخارجيا؛
 - مدى فهم الإدارة (ملاحظاتهم للتقرير السنوي) للمشكلات مستقبلا عند تطبيق التغيير الاستراتيجي؛
 - الفجوات أو التحديات الواضحة، وكيفية تخطيط الإدارة للتغلب عليها.
- ولتطوير القوائم يجب اعتماد أسس محددة للوصول للنتائج المرجوة منها: (عبد الفتاح، 2005، صفحة 61)
- تطوير طريقة عرض المعلومات بالقوائم المالية من دون الإخلال بالمبادئ والأسس المعدة على أساسها؛

- بيان الحسابات (تكلفة المبيعات وصافي الأرباح) التي تهم المستخدمين في صلب القوائم بصورة واضحة؛
 - الإفصاح المعلومات والمؤشرات الإحصائية كالارقام القياسية وعدد الأسهم وقيمتها؛
 - امكانية تطبيق أساليب التحليل المالي وحسب المؤشرات المختلفة للحكم على أداء المنظمة؛
 - التعبير في القائمة نفسها بالقيم المالية والنسب المئوية لكي تكون المقارنة منطقية بين الفترات المختلفة.
- رابعاً: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت (SCT)- تبسة

مؤسسة الإسمنت (SCT) تبسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية صناعية وتجارية ذات مساهمة، في مجال الإسمنت تأسست في 1993/11/29 برأس مال اجتماعي 800.000.000 دج ينقسم إلى 8.000 سهم.

II. الطرق والأدوات

1. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون من موظفي مصلحة المالية والمحاسبة (المحاسبين) في المؤسسة والبالغ 28 محاسب، وقد اعتمد على طريقة العينة العشوائية البسيطة في اختيار عينة البحث البالغ عددها 26 محاسب وفق معادلة ستيفن ثامبسون، وتم توزيع 26 استمارة عبر زيارة ميدانية، استرد منها 25 استمارة، وبعد فحصها لم يستبعد أي منها لتحقيقها شروط الإجابة الصحيحة بنسبة الاستجابة (96%).
2. المصادر الأولية لجمع البيانات: تم من خلال تصميم استبانة وتوزيعها ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS.v26) وفق الاختبارات الإحصائية المناسبة، ويتكون الاستبيان من:
 - القسم الأول: للتعرف على الخصائص الشخصية (جنس، عمر، مؤهل علمي أو مهني، خبرة ووظيفة)؛
 - القسم الثاني: للتعرف على جوانب تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) ومخرجاته من المعلومات المحاسبية للقوائم المالية وهل يمكن الاعتماد على تلك المخرجات في تحديد إستراتيجية المؤسسة؛
 - القسم الثالث: للتعرف على الجودة في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية بتوفر الخصائص النوعية؛
 - القسم الرابع: يهدف إلى التعرف مدى إمكانية تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية في المؤسسة؛
 وقد تم تكوين جميع مقاييس الاستجابة لفقرات المقياس وفقاً لـ "ليكرت" (Likert item) الخماسي.

III. نتائج الدراسة

1. ثبات وصدق أداة الدراسة

الجدول رقم 02: تحليل معاملات الثبات والصدق لمجاور الاستبانة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق (صدق المحك)
النظام المحاسبي المالي	12	0.795	0.891
جودة المعلومات المحاسبية	12	0.781	0.883
المحاسبة المالية الإستراتيجية	12	0.687	0.828
الاستبانة	36	0.857	0.925

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26)

من الجدول رقم (02) يتضح: أن معامل الثبات الكلي لأداة الدراسة بلغ (0.857) أي أكبر من المقدار (0.60) الخاصة بقياس الأداء، فهو معامل ثبات جيد ومناسب لأغراض الدراسة، وكذلك جميع محاور الدراسة مرتفعة ومناسبة، وهو ما يجعل هناك ثقة كاملة بصحة الدراسة وصلاحيتها لتحليل النتائج.

2. تحليل اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم 03: تحليل اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)

المحاور	عدد العبارات	قيمة (Z)	مستوى الدلالة
النظام المحاسبي المالي	12	0.187	0.124
جودة المعلومات المحاسبية	12	0.145	0.187
المحاسبة المالية الإستراتيجية	12	0.097	0.200
الاستبانة	36	0.173	0.200

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26)

من الجدول يتضح: أن قيمة مستوى الدلالة ($sig > 0.05$)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

3. تحليل وتفسير عبارات الدراسة

الجدول رقم 04: تحليل عبارات القسم الثاني حول النظام المحاسبي المالي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
تواكب المؤسسة التغيرات في الممارسات المحاسبية منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)	4,16	0,624	01
تتبع المؤسسة تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي	4,40	0,764	02
القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) كافية وتعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة	4,52	0,714	03
أثر التغيير في شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي على فهم مستخدميها	4,04	0,611	04
القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية	4,48	0,510	05
تعبر القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بصدق عن العمليات والأحداث المالية للمؤسسة	4,56	0,583	06
يقدم النظام المحاسبي المالي معلومات محاسبية صادقة وملانة لإستخدامات الإدارة أثناء الحاجة إليها	4,48	0,586	07
يؤدي النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى منع وتقليل حالات تكرار المعلومات المحاسبية	3,96	0,735	08
قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF) واضحة لحل المشاكل المحاسبية التي تواجه المحاسب في العمل	4,16	0,554	09
تتميز المحاسبة المطبقة وفق النظام المحاسبي المالي بتكاملها مع المصالح الفرعية الأخرى في المؤسسة	4,20	0,645	10
يمكن الإعتماد على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في إعداد خطط مستقبلية تحقق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة	4,00	0,816	11
تساهم المحاسبة المطبقة وفق النظام المحاسبي المالي بشكل واضح في تحديد إستراتيجية المؤسسة	4,08	0,640	12
النظام المحاسبي المالي	4,25	0,362	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26)

من الجدول رقم (04) يتضح أن: عبارات المحاور كانت بمتوسط حسابي (4.25) وانحراف معياري (0.362)، وبالتالي نسبة القبول جاءت مرتفعة جدا، بالإضافة إلى ذلك فإن متوسطات إجابات أفراد العينة على جميع

العبارات تشكل قبولاً مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات (3.96-4.56) وانحرافاتها المعيارية (0.510-0.816)، وهذا يدل على حرص المؤسسة على الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي المالي (SCF) من المعلومات المحاسبية الواردة للقوائم المالية في تحديد إستراتيجيتها.

الجدول رقم 05: تحليل عبارات القسم الثالث حول جودة المعلومات المحاسبية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01 المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ملائمة لتلبية مختلف احتياجات الإدارة في المؤسسة	4,10	0,447
02 المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية يمكن أن تساعد للتنبؤ ببعض التوقعات المستقبلية	3,90	0,641
03 تفيد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في تأكيد التوقعات السابقة أو تساعد في تصحيحها	4,10	0,852
04 يؤثر حذف أو تحريف بعض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية على أهميتها النسبية	4,40	0,598
05 المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية تعبر بصدق عما تقصده المؤسسة وما تريد الإفصاح عنه	4,10	0,641
06 القوائم المالية الصادرة تشمل كافة المعلومات المحاسبية الضرورية وبشكل كامل (وصفية وتوضيحية)	4,15	0,489
07 هناك عدم تحيز في اختيار وعرض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة	3,95	0,605
08 قد تحتوي القوائم المالية على أخطاء محاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها	3,75	0,851
09 تقدم المعلومات المحاسبية المطلوبة في المؤسسة بالوقت المناسب دون تأخير أو أن تفقد قيمتها المطلوبة	4,00	0,795
10 هناك سهولة في استخدام المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في مقارنتها مع سنوات سابقة ومع مؤسسات منافسة في القطاع	4,05	0,759
11 تتميز المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بالوضوح والقابلية للفهم بسهولة	4,25	0,786
12 هناك درجة إتفاق عالية من قبل المسؤولين على صحة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية	4,25	0,786
جودة المعلومات المحاسبية	3,75	0,358

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26)
 من الجدول رقم (05) يتضح أن: عبارات المحور كانت بمتوسط حسابي (3.75) وانحراف معياري (0.358)، وبالتالي نسبة القبول جاءت مرتفعة، بالإضافة إلى إن متوسطات إجابات أفراد العينة على جميع العبارات تشكل قبولاً مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات (4.25-3.75) وانحرافاتها المعيارية (0.786-0.489)، وهذا يدل على توفر الجودة في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية للمؤسسة من خلال توفر الخصائص النوعية فيها.

الجدول رقم 06: تحليل عبارات القسم الرابع حول المحاسبة المالية الإستراتيجية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01 هناك حاجة في المؤسسة إلى تطبيق محاسبة تساهم في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتحقق منها	4,20	0,696
02 توفر المحاسبة المطبقة معلومات ذات قيمة تساعد الإدارة في تحديد الإستراتيجية الخاصة بها	4,15	0,489
03 نجاح صياغة وتنفيذ الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة يتطلب توفر أنظمة معلومات محاسبية متخصصة	4,15	0,587
04 يجب دمج وربط المعلومات المحاسبية بالأهداف العليا من أجل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة	4,10	0,553

05	تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم المصادر المعتمدة لتحديد وصياغة إستراتيجية المناسبة للمؤسسة	4,20	0,523
06	يجب على المؤسسة تغيير تركيزها بعيدا عن المعلومات المالية إلى المعلومات غير المالية	3,45	0,759
07	يجب على المؤسسة الحرص بتوفير معلومات محاسبية ذات توجه مستقبلي ترتبط بخطط طويلة الأجل	4,20	0,696
08	يمكن الإستفادة من القوائم المالية المعدة في توفير معلومات محاسبية إستراتيجية من خلال ربطها بمزيد من المعلومات من المصالح الأخرى	4,10	0,553
09	تحرص المؤسسة دوما على تحليل البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها والاستفادة من ذلك	3,55	0,999
10	هناك استفادة دائمة من عملية الرقابة في التعلم من الإخفاقات والحد منها والإستفادة من النجاحات	3,80	0,834
11	تحرص المؤسسة على التخلص من الأعمال التي لا توفر عوائد مالية كافية ولا تتناسب مع إستراتيجيتها	3,75	0,786
12	يمكن أن يلعب المحاسب دوري جوهري في التوجه الاستراتيجي للمؤسسة بالمشاركة الفعلية في القرار	3,95	1,146
المحاسبة المالية الإستراتيجية		3,96	0,386

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26)

من الجدول رقم (06) يتضح أن: عبارات المحور كانت بمتوسط حسابي (3.96) وانحراف معياري (0.386)، وبالتالي نسبة القبول جاءت مرتفعة، بالإضافة إلى ذلك فإن متوسطات إجابات أفراد العينة على جميع العبارات تشكل قبولاً مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات (3.45-4.20) وانحرافاتها المعيارية (1.146-0.489)، وهذا يدل على حرص المؤسسة في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية.

4. اختبار فرضيات الدراسة

يمكن الترميز بـ (X) للمتغير المستقل وهو (النظام المحاسبي المالي) وبـ (Y) للمتغير التابع وهو (المحاسبة المالية الإستراتيجية) وبـ (M) للمتغير الوسيط وهو (جودة المعلومات المحاسبية).

الجدول رقم 07: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية	م. المستقل	م. التابع	الثبات	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
01	X	Y	1.625	0.467	0.474	0.225	0.676	2.584	0.017
02	X	M	3.043	0.311	0.341	0.117	3.035	1.742	0.001
03	M	Y	0.963	0.607	0.561	0.315	10.584	3.253	0.004
04	M	Y X	0.138	0.489 0.315	0.637	0.406	7.505	2.585 1.829	0.017 0.081

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26)

من الجدول رقم (07) يتضح أن:

1.4. اختبار الفرضية الأولى (H01): قيمة (t) المحسوبة بلغت (2.584) بقيمة إحصائية دالة إحصائياً (0.017) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم (H_0)، وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهي: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) لتطبيق النظام المحاسبي المالي على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية في مؤسسة الإسمنت (SCT)- تبسة"،

وكذلك قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.474) وقيمة معامل التحديد (R^2) هو (0.225) مما يشير إلى أن النظام المحاسبي المالي يفسر ما نسبته (22.5%) من (التباين) التغير الحاصل في المحاسبة المالية الإستراتيجية. تكون معادلة الانحدار من الشكل ($Y = 1.625 + 0.467 X$) حيث أنه إذا تغير المتغير المستقل (X) أي النظام المحاسبي المالي بوحدة (درجة) واحد يتغير المتغير التابع (Y) أي المحاسبة المالية الإستراتيجية بقيمة 0.467.

2.4. اختبار الفرضية الثانية ($H02$): قيمة (t) المحسوبة بلغت (3.035) بقيمة احتمالية دالة إحصائياً (0.001) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم ($H0$)، وقبول الفرضية البديلة ($H1$) وهي: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) لتطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسة الإسمنت (SCT)- تبسة"، وقيمة معامل الارتباط (R) هي (0.341) ومعامل التحديد (R^2) هو (0.117) مما يشير إلى أن النظام المحاسبي المالي يفسر ما نسبته (11.7%) من (التباين) التغير الحاصل في جودة المعلومات المحاسبية.

تكون معادلة الانحدار من الشكل ($Y = 3.043 + 0.311 X$) حيث أنه إذا تغير المتغير المستقل (X) أي النظام المحاسبي المالي بوحدة (درجة) واحد يتغير المتغير التابع (Y) أي جودة المعلومات المحاسبية بقيمة 0.311.

3.4. اختبار الفرضية الثالثة ($H03$): قيمة (t) المحسوبة بلغت (3.253) بقيمة احتمالية دالة إحصائياً (0.004) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم ($H0$)، وقبول الفرضية البديلة ($H1$) وهي: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) لجودة المعلومات المحاسبية على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية في مؤسسة الإسمنت (SCT)- تبسة"، وقيمة معامل الارتباط (R) هي (0.561) ومعامل التحديد (R^2) هو (0.315) مما يشير إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تفسر ما نسبته (31.5%) من (التباين) التغير الحاصل في المحاسبة المالية الإستراتيجية.

تكون معادلة الانحدار ($Y = 0.963 + 0.607 X$) حيث أنه إذا تغير المتغير المستقل (X) أي جودة المعلومات المحاسبية بوحدة (درجة) واحد يتغير المتغير التابع (Y) أي المحاسبة المالية الإستراتيجية بقيمة 0.607.

4.4. اختبار الفرضية الرابعة ($H04$): هناك عدة طرق لاختبار فرضية الوسيط (الفرضية الرابعة)، ومنها نموذج (Baron & Kenny, 1986) باستخدام معادلات الانحدار، والذي يشترط:

- الشرط الأول: المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع وهو متحقق من خلال اختبار الفرضية الأولى؛
 - الشرط الثاني: المتغير المستقل يؤثر في المتغير الوسيط وهو متحقق من خلال اختبار الفرضية الثانية؛
 - الشرط الثالث: المتغير المستقل يؤثر في المتغير الوسيط بوجود المتغير الوسيط.
- من الجدول رقم (05) يتضح أن: قيمة (t) المحسوبة للمتغير الوسيط بوجود المتغير المستقل بلغت (2.585) بقيمة احتمالية دالة إحصائياً (0.017) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم ($H0$)، وقبول الفرضية البديلة ($H1$) وهي: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($sig \leq 0.05$) لتطبيق النظام المحاسبي المالي على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسة الإسمنت (SCT)- تبسة". ويمكن إستنتاج أن قيمة الأثر المباشر للمتغير المستقل على المتغير التابع بوجود المستقل وهي (0.315) وهي أقرب للصفر من قيمة الأثر الكلي للمتغير المستقل على المتغير التابع وهي

(0.467) وهي بقيمة إحصائية غير دالة إحصائيا (0.081) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\text{Sig} \leq 0.05$)، وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية تتوسط العلاقة كاملة بين النظام المحاسبي المالي والمحاسبة المالية الإستراتيجية (وساطة كلية). ويمكن تأكيد الوساطة من خلال اختبار (preacher & hayes) باستخدام الأداة (the process macro) إصدار (3.5) وثبتها على (SPSS.V26)، بتحديد مجال الثقة المعتمد على تقنية إعادة المعاينة، فقيمة المجال يجب أن لا تتوسط قيمة الصفر بين القيمتين العليا (LLCI) والدنيا (ULCI).

الجدول رقم 08: نتائج إختبار تأثير المتغير الوسيط بإتباع منهج (preacher & hayes)

الفرضية	التأثير الكلي (Total effect)	التأثير المباشر (Direct) (Effects)	التأثير غير المباشر (Indirect) (Effects)	مجال الثقة المعتمد	
				95% LLCI	95% ULCI
04	0.467	0.315	0.152	0.0267	0.0479

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26)

من الجدول رقم (08) يتضح: قيمة مجال الثقة (Bootstrapped confidence interval) غير محصور بين القيمتين، الدنيا (LLCI) وهي (0.0267) والعليا (ULCI) وهي (0.0479)، حيث أن الصفر لا يتوسط بين القيمتين مما يدل على أن جودة المعلومات المحاسبية تتوسط (متغير وسيط) بين النظام المحاسبي المالي (متغير مستقل) والمحاسبة المالية الإستراتيجية (متغير تابع).

IV. الخلاصة:

- تناولت الدراسة ومن خلال التحليل إلى معرفة تأثير النظام المحاسبي المالي (SCF) على جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة، في مؤسسة الإسمنت (SCT) تبسة، ومن أهم النتائج:
- المحاسبة المالية الإستراتيجية ليست فرع من فروع المحاسبة، وإنما هي توجيه المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية، جاءت نتائج الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية؛
 - تعتبر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من أبرز مقومات الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، فعدم توفرها أو توفر البعض منها قد يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية؛
 - يمكن الاستفادة من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي من خلال التحليل المالي بمزجها بالتحليل الإستراتيجي في عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
 - هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية في مؤسسة الإسمنت (SCT)، حيث أن النظام المحاسبي المالي يفسر ما نسبته (22.5%) من التباين أو التغير الحاصل في المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
 - هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسة الإسمنت (SCT) تبسة، حيث أن النظام المحاسبي المالي يفسر ما نسبته (11.7%) من التباين أو التغير الحاصل في جودة المعلومات المحاسبية؛

- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المعلومات المحاسبية على تفعيل المحاسبية المالية الإستراتيجية في مؤسسة الإسمنت (SCT) تبسة، حيث أن جودة المعلومات المحاسبية يفسر ما نسبته (31.5%) من التباين أو التغير الحاصل في المحاسبية المالية الإستراتيجية؛
 - هناك دور وسيط لجودة المعلومات المحاسبية في أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تفعيل المحاسبية المالية الإستراتيجية، وطبيعة الدور الذي يحدثه الأثر غير المباشر عن وجود كمتغير وسيط، وهي علاقة وسيطة كلية.
- وقد توصلت الدراسة لمجموعة توصيات، وهي:
- ضرورة تبني المؤسسة الفكر المحاسبي الإستراتيجي لدعم نشاطها ليتوافق مع احتياجاتها الإستراتيجية؛
 - إمكانية تفعيل دور المحاسبة الإستراتيجية من خلال توفير الإمكانيات الضرورية لها بحيث تصبح قادرة على التفاعل مع المؤثرات الداخلية والخارجية بهدف تحسين نشاط المؤسسة الى افضل ما يمكن؛
 - الربط بين مخرجات المحاسبة المالية (القوائم المالية) بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجية لدورها البارز في إيجاد التفاعل بين الوضع المالي الماضي والقائم والمتوقع حدوثه؛
 - الاستفادة من المحاسبة المالية الإستراتيجية كنظام شامل ومتكامل، بما يمثله كتحليل ومنهجية وأسلوب للإدارة في صنع واتخاذ القرارات؛
 - تبني إعداد القوائم المالية الإستراتيجية من خلال ربط القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالمعلومات من أطراف أخرى بالمؤسسة كإدارة التسويق أو وإدارة الإنتاج؛
 - تحديث النظام المحاسبي المالي مع تغيرات الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية فيما يخص جوانب الخصائص النوعية جودة المعلومات المحاسبية وفق الإطار المفاهيمي المشترك (FASB/IASB)؛
 - إيلاء موضوع المحاسبة الإستراتيجية أهمية خاصة ضمن المناهج المحاسبية الجامعية لبناء قاعدة أكاديمية تطبيقية ملمة بهذا الموضوع الحديث في بيئة العمل الجزائرية.

الاحالات والمراجع:

- به يمان رفيق محمد، مدى تطبيق مجالات المحاسبة عن الإلتزامات الإجتماعية وأثرها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية في شركة بازيان لصناعة السمنت السليمانية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلة علمية محكمة تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد:05، العدد:02، جامعة كركوك، العراق، 2015، ص: 154.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11: المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد:74، بتاريخ 2007/11/25، الجزائر، 2007، ص ص: 03-06.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156: المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، العدد:27، 2008/05/28، الجزائر، سنة 2008، ص ص: 11-15.

- حاج قويدر قورين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، مجلة علمية سنوية محكمة تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد:10، العدد:10، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص ص: 271-284.
- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2005، ص:31.
- زياد هاشم السقا، ساكر ظاهر عمر، أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، مجلة بحوث مستقبلية، مجلة علمية فصلية محكمة يصدرها مركز الدراسات المستقبلية، المجلد:04، العدد:02، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق، 2013، ص ص: 70-73.
- سيموف كريسييف، المحاسب ودوره في الإدارة الإستراتيجية، ترجمة: خالد العامري، دار الفاروق للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص:21.
- صفوان قصي عبد الحليم آل طه، نجاه حميد صخر، انعكاس التمثيل الاقتصادي الصادق للممارسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة علمية محكمة دورية كل شهرين تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد:25، العدد:110، جامعة بغداد، بغداد: العراق، 2019، ص ص: 551-552.
- عباس علي حسين الطليحي، الاتجاه نحو المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تعزيز القرارات الاستثمارية (بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (غير منشورة)، قسم الدراسات المحاسبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2016)، ص ص: 19-21.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2013، ص:07.
- محمد أحمد إبراهيم الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، مجلة علمية محكمة تصدر عن كلية التجارة، العدد الأول، جامعة بنها، مصر، 2005، ص:26.
- مقداد احمد يحيى الجليلي، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية، مجلة تنمية الرافدين، مجلة علمية فصلية محكمة تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد:29، العدد:86، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص:14.
- نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، المجلد: 05 العدد: 01، جامعة حسينة بن بوعلي، الشلف: الجزائر، 2013، ص:39.

-
- Bostjan Aver, Simon Cadez, **Management accountants' participation in strategic management processes: A crossindustry comparison**, Journal of East European Management Studies, Vol.14, No.03, Regensburg, Germany, 2009, pp: 312- 314.
 - Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), **Management accounting in Support of the Strategic Management process**, Chartered Global Management Accountant - CGMA, CIMA Executive Summary Report, V.11, N.01, london, united Kingdom, 2016, pp: 06-07.
 - HATIF Majeed, SADIK Hamza, **Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence**, Elsevier Science Ltd, Procedia Economics and Finance, Vo.03, Great Britain, August 2012, p: 394.
 - International Financial Reporting Statement (IFRS), **Conceptual Framework for Financial Reporting (SFAC)**, IFRS Foundation, London, United Kingdom, March 2018, pp:14-16.
 - John Innes, Strategic management accounting in tones, Elsevier Science Ltd, Handbook of Management Accounting, London, United Kingdom,1998, pp: 928-929.
 - Katja Tillmann, Andrew Goddard, **Strategic management accounting and sense-making in a multinational company**, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, V.19, No.01, Great Britain, March 2008), pp: 27-29.
 - Lord, Beverley R , **Strategic management accounting: the emperor's new clothes?**, Academic Press Limited, Management Accounting Research, V.07, No.03, Massachusetts, United States, Sep 1996, p: 349.
 - Michael Bromwich, Alnoor Bhimani, **Management accounting: Pathways to progress**, Chartered Institute of Management Accountants, CIMA Publishing, First edition, London, United Kingdom, 1994, p:128.
 - Robert Ochoki Nyamori, **Strategic accounting: revisiting the agenda**, Working Paper Series, School of Accountancy, Massey University, Palmerston North, New Zealand, August 2000, pp: 03-07.
 - Tony Grundy, Gerry Johnson, Kevan Scholes, **Exploring Strategic Financial Management**, prentice hall Europe, London, England,1998), p: 91.