الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

Université Mohamed khider- biskra
Faculté des sciences Economique,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Financiéres et comptabilité

الموضـــــــــــــــــــوع

مساهمة الإفصاح المحاسبي في جودة الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf

دراسة حالة – مجمع سوناطراك –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محـــــاسبة

إعداد الطالبان:

- **شنافي أيمن**
- **براهمي محمد ضياء الحق**

الأستاذ المشرف:

أ.د/ أحمد قايد نور الدين

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	حسيني إبتسام	أستاذ محاضر أ	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	أحمد قايد نور الدين	أستاذ	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية: 2021/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed khider- biskra
Faculté des sciences Economique,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Financiéres et comptabilité

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

الموضـــــــــــــــــــوع

مساهمة الإفصاح المحاسبي في جودة الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf

دراسة حالة – مجمع سوناطراك –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محـــــاسبة

إعداد الطالبان:

- **شنافي أيمن**
- **براهمي محمد ضياء الحق**

الأستاذ المشرف:

أ.د/ أحمد قايد نور الدين

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	حسيني إبتسام	أستاذ محاضر أ	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	أحمد قايد نور الدين	أستاذ	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية: 2021/2020

عن أبي هريرة رضي الله عنه " لا يشكر الله من لا يشكر الناس " إسناد صحيح رواه الترمذي .

الحمد لله ربي العالمين الذي أعطى كل شيء ثم هدى، نحمده حمدا كثيرا طيبا مبارك فيه على أن وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع.

لا يسعنا إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل " للأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين " الذي قبل الإشراف على هذا العمل المتواضع وعلى تقديمه بالنصائح و التوجيهات القيمة ونسأل الله العلي العظيم أن يجعلها في ميزان حسناته ، ولا ننسى أن نتقدم بالشكر أيضا إلى عمال مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة ، و أن نخص بالذكر قسم المحاسبة و المالية على مساعدتهم ومرافقتهم لنا طول مدة التربص خاصة الأستاذ " مازري إلياس " على تقديمه الدعم الكامل لنا وعسى الله أن يوفيهم حقهم وأن يشفي ابنة الأستاذ مازري إلياس بالرغم من مرضها كان يأتي لمرافقتنا، وأن نتقدم أيضا بالشكر للدكتور إسلام هلايلي الذي كان نعم الأخ الناصح لنا طوال مشوارنا والأخ عبد الحق سعدي طالب الدكتوراه على مساندته لنا ودعمه المتواصل ولا يسعنا إلا الدعاء له بالتوفيق والنجاح في باقي مشواره نحو نيل شهادة الدكتوراه .

أيمن

محمد ضياء الحق

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

إلى من قال فيهما عز وجل: ﴿وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا﴾

إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الغالية

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه إلى رمز القوة لي أبي الكريم أدامه الله لي

إلى أجمل هدية من والدي الكريمين

كل إخوتي

إلى من منحني الله معهم كل الحب والفرح اصدقائي وسيم ، واصل ، أنور هيثم

﴿إلى نور عيني وقلبي إن شاء الله ﴾

إلى زميلي الطالب حاتم ساسوي رحمه الله

إلى من عمل معي بكد بغية إتمام هذا العمل،

أيمن

الإهـــداء

إلى من أُفضِّلها على نفسي، ولِمَ لا؛ فلقد ضحَّت من أجلي ولم تدَّخر جُهدًا في

سبيل إسعادي على الدَّوام ﴿أُمِّي الحبيبة﴾

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه

صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة .

لم يبخل عليَّ طيلة حياته ﴿والدي العزيز﴾

إلى اختي واساتذتي و أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل

ما يملكون،

وفي أصعدة كثيرة أُقدِّم لكم هذا البحث، وأتمنَّى أن يحوز على رضاكم...

محمد ضياء الحق

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مساهمة الإفصاح المحاسبي في جودة الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر من الأمور الهامة في المحاسبة المالية ، حيث يلعب دورا كبير في تزويد المستخدمين بالمعلومة المالية بشيء من الشفافية و المصداقية ودون لبس أو تضـليل فتصـبح ذات قيمة وجودة . وفي سـبيل تحقيق أهداف الدارسـة فقد تم القيام بدراسـة ميدانية بمجمع سـوناطراك واختبار الفرضيات تم التوصل في هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- البيانات المالية المعدة حسب النظام المالي المحاسبي تساهم في تحسين مستوى الإفصاح في الكشوف المالية
- أولى النظام المحاسبي المالي أولوية كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية ، وهذا من خلال كمية الإفصاح المحاسبي التي جاء بها .

الكلمات المفتاحية : الإفصاح المحاسبي ، المعلومة المحاسبية ، الكشوف المالية ، النظام المحاسبي المالي ، قيمة المعلومة المحاسبية

Summary:

The objective of This study is to determine the contribution of accounting disclosure to the quality of financial statements in accordance with the financial accounting system, which is considered important in financial accounting, as it plays a significant role in providing users with financial information with some transparency, credibility, unambiguity or misinformation and becomes valuable and quality. In order to achieve the objectives of the study, a field study was carried out at the Sonatrach complex and the hypotheses were tested. The following results were found in this study:

- Financial statements prepared in accordance with the accounting financial system contribute to improving the level of disclosure in the financial statements
- Financial Accounting System has given high priority to users of financial information, through the amount of accounting disclosure it has made.

Keywords : accounting disclosure, accounting information, financial statements, financial accounting system, accounting information value

ـــــ قائمة الأشكال ـــــ

الرقم	العنوان	الصفحة
01	**المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على الأموال الخاصة**	54
02	**الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة سوناطراك**	65
03	**الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سوناطراك فرع النقل بالأنابيب**	67
04	**الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة**	71

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة للمساهمين	13
02	يوضح المستخدمين للكشوفات المالية	42
03	عرض نموذج للميزانية جانب الأصول	45
04	عرض الميزانية جانب الخصوم	46
05	عرض حساب النتائج حسب الطبيعة	47
06	عرض حساب النتائج حسب الوظيفة	49
07	عرض جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	52
08	عرض جدول سيولة الخزينة (الطريقة مباشرة)	53
09	عرض جدول تغير الأموال الخاصة	55
10	تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية	57
11	جدول الإهتلاكات	57
12	جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية	57
13	جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)	58
14	جدول المؤونات	58
15	كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية	59
16	: توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة – بسكرة – 2021/05/30	68
17	عرض الميزانية الموحدة جانب الأصول	78
18	عرض الميزانية الموحدة جانب الخصوم	79
19	عرض جدول حسابات النتائج الموحد	82
20	عرض جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير مباشرة)	84

– قائمة المصطلحات و الرموز –

الاختصارات	المصطلح بالعربية	المصطلح بالإنجليزية
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IFRS	معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards
SCF	النظام المحاسبي المالي	Systéme comptable financier
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de Comptabilité
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية	Financail Accounting Standards
USGAAP	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما	Generally Accepted Accounting Principles
AAA	الجمعية المحاسبية الأمريكية	American Accounting Association

– قائمة الملاحق –

الرقم	العنوان	التسمية بالإنجليزية
01	الميزانية الموحدة لمجمع سوناطراك	Balance sheet
02	جدول حسابات النتائج الموحد حسب الطبيعة	Consolidated income statement
03	عرض جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير مباشرة)	Cash–flow statement
04	جدول تغير الأموال الخاصة	Variation in the consolidated shareholders' equity

في ظل ظهور تكنولوجيا المعلومات و الاتصـــال و تنامي أســـواق رأس المال و تخطي المعاملات التجارية و المالية للحدود الجغرافية " من المجال المحلي إلى الإقليمي " مع توجه كبرى المؤسسات نحو الاندماج كإحدى الإستراتيجيات، زاد الاهتمام بالمحاسبة وبضرورة مسايرتها ومواكبة المستجدات مع حتمية وضع قواعد و أسس و مفاهيم محاسبية عالمية موحدة تتماشى مع هذا التطور مما دفع بالسـلطات الجزائرية إلى إصـدار النظام المحاسـبي المالي الذي له مرجعية تتوافق مع المرجعية الدولية (IAS/IFRS) ليكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الاحداث المالية والإفصاح عنها.

لذلك أعتبر الإفصاح عن الكشوف المالية كأداة أساسية تربط بين المؤسسة والعالم الخارجي الذي يهتم دوما بالبحث عن كشوف مالية تتسم بالموثوقية و المصداقية، حيث تعتبر المعلومة المحاسبية عنصرا أساسيا في اتخاذ القرارات المناسبة بالنسبة للإدارة من جهة والمساهمين والمستخدمين الخارجيين من جهة أخرى.

إن الهدف من إصـدار النظام المحاسـبي المالي والإصـلاحات الاقتصـادية التي قامت بها الجزائر كان تدعيم السـوق المالي من خلال تقديم كشوف مالية ذات جودة عالية تساهم في تعزيز الثقة بين المؤسسات الجزائرية و المستثمرين المحليين و الأجانب على حد سواء لكي تلبي احتياجهم من المعلومات و تمكنهم من اتخاذ القرارات الاستثمارية و الائتمانية.

أ- طرح الإشكالية

باعتبار الإفصاح المحاسبي الأداة الفعالة و الرئيسة للاتصال بين المؤسسة و العالم الخارجي فهو يقوم بعرض نتائج الأعمال للأطراف ذات العلاقة دون تضليل أو لبس من أجل دعمهم لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية و التمويلية و على هذا الأساس أصبحت الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي محل تساؤل حول مدى جودتها و مدى تلبية احتياجات مستخدميها بالنسبة للمساهمين أو لأصـحاب المصـلحة الأخرى من جهة وهل هي تعكس الوضـع المالي و الاقتصـادي للمؤسـسـة من جهة أخرى أي بعبارة أي تعطي الصورة الحقيقية للمؤسسة و نظرا لأهمية الموضوع قمنا بطرح الإشكالية الآتية :

ما هي مساهمة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي scf على جودة الكشوف المالية ؟

من أجل الإلمام بالموضوع قمنا بطرح تساؤلات فرعية :

1. ما هي أهمية و مقومات الإفصاح المحاسبي ؟
2. هل يوفر محتوى وعرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي معلومات كافية تلبي احتياجات المستخدمين ؟
3. هل مجمع سوناطراك يفصح عن جميع المعلومات و البيانات المالية وفق ماجاء به النظام المحاسبي المالي SCF ؟

ب. فرضيات الدراسة :

الفرضيات : لمعالجة الإشكالية الرئيسة و التساؤلات الفرضية قمنا بصياغة الفرضيات الآتية :

✓ **الفرضية الأولى** : تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في أنه يوفر معلومة محاسبية دقيقة لمستخدمي الكشوف المالية وتتمثل هذه المقومات في تحديد المستخدم للمعلومات سوف يساعد في تحديد الخواص التي يجب أن تتميز بها المعلومات من جهة نظر تلك الجهة سواء من حيث الشكل أو المضمون .

- ✓ **الفرضية الثانية** : إن محتوى وعرض الكشوف المالية يلبي احتياجات المستخدمين لأن النظام المحاسبي المالي استمد من المرجعية الدولية IFRS/IAS وكل منهما يوصل إلى جودة الكشوف المالية لتجعلها تتمتع بالخصائص النوعية .
- ✓ **الفرضية الثالثة** : يعد مجمع سوناطراك كشوفه المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ويفصح عن جميع المعلومات و البيانات المالية التي أوصى بها .

ج. منهجية البحث

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي لعرض المفاهيم الخاصة والمرتبطة بالإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي و مساهمته في جودة الكشوف المالية مع الاستعانة بدراسة حالة بمجمع سوناطراك .

ح. أهمية الدراسات

تنبع أهمية الدراسة من أنها تتناول موضوعا هاما ألا وهو الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي و ذلك نتيجة الاتجاه المتزايد لتوحيد العمل و الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي و ذلك ما دفع الجزائر لإصدار النظام المحاسبي المالي المستمد بدوره هو أيضا من المرجعية الدولية وهذا الامر يتطلب إعداد و عرض كشوفات مالية ذات مصدقية و موثوقية عالية لكي تلبي احتياجات مستخدميها .

خ. أهداف الدراسة

- توضيح المفاهيم النظرية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي
- محاولة إبراز مساهمة الإفصاح المحاسبي على جودة الكشف المالي .
- معرفة وجهة نظر المحاسبيين المهنيين بمؤسسة سوناطراك حول مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحقيق خاصية الموثوقية و المصدقية في كشوفها المالية .

د. الدراسات السابقة

فيما يأتي عرض لبعض الدراسات السابقة لما لها أثر في إثراء وتعزيز الجانب النظري و التطبيقي لهذه الدراسة :

- دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، من إعداد الباحثة بن زاف لبنى ، جامعة محمد خيضر – بسكرة – تهدف هذه الدراسة للتعرف على دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم الدراسة إلى جزئين، جزء نظري يتكون من ثلاث فصول من أجل التأصيل النظري للموضوع والشق الميداني خصص لاختبار فروض البحث من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانات الموزعة. وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي له أثر ايجابي على المعلومة المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية أهمها الملائمة والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية إضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي في معالجة كل الأحداث والإفصاح عنها وبالتالي بعث ثقة للمستثمر فيها. وقد أوصت الدراسة بضرورة إلزام المؤسسات الاقتصادية بنشر كشوفها المالية بشكل دوري لتعزيز الإفصاح والشفافية واتاحتها لأصحاب المصالح لزيادة ثقتهم بها، ولا بد

من زيادة الوعي المحاسبي من اجل فهم أكبر للكشوف المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات كما أوصت على ضرورة إعطاء اهتمام كبير للإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية لما له من فوائد كثيرة سواء داخل المؤسسة أو خارجها .

- **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية – دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف –**

أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ،من إعداد الباحثة قسوم حنان ، جامعة فرحات عباس –سطيف01 – هدفت الرسالة إلى دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية–دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف–، وذلك من خلال معالجة الإشكالية الرئيسية التي تتمحور حول مدى تأثير تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية. وتظهر أهمية هذه الإشكالية نتيجة للدعوات المتزايدة لتوحيد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وتبني معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)التي تحظى بالقبول العام، لتكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها والإفصاح عنها في شكل قوائم مالية صادقة وذات جودة عالية. وعلى هذا الأساس، ركزت در استنا على قياس جودة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية ونماذج الاستحقاق.تشير النتائج المتوصل إليها إلى أن مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط، بالإضافة إلى أنه هناك تأييد كبير من طرف المستجوبين على مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية. كما خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة قوية بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية، وعلاقة ضعيفة جدا بين الإفصاح المحاسبي وممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة الأرباح؛ بمعنى أن طريقة استخدام المستحقات الاختيارية لا تعكس تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة القوائم المالية من حيث الحد من إدارة المؤسسات لأرباحها.

- **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات–**

أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ،من إعداد الباحث سعيدي عبد الحليم ، جامعة محمد خيضر–بسكرة– تعالج هذه الاطروحة واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المال يحيز التنفيذ سنة2010 ، ومحاولة تقييم إفصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها(SCF)، من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات تم تقسيمها حسب طبيعتها إلى ثلاثة فئات هي : المؤسسات الوطنية، والشركات التي تملك قيم مسعرة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات .ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتصميم استمارة استبيان، تم استخدامها مع ممثلي الإدارات المالية ورؤساء أقسام المحاسبة والمالية لعينة قصدية مكونة من(38) مؤسسة شملتها الدراسة الميدانية للبحث، حيث بينت نتائج تحليل استمارة الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package For The) Social Sciences V.20)أن هذه المؤسسات في عمومها غير مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها، خصوصا فيما يتعلق ببعض البنود لتقييم التثبيتات المادية وفق طريقة التكلفة (القيمة القابلة للتحصيل)، ولم تظهر النتائج أي فروق ذات دلالة إحصائية بين هذه المؤسسات ترجع لاختلاف طبيعتها(وطنية، لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات)،غير ان ما نسبته(81.30%) من المؤسسات متفقة على اعداد قوائمها المالية والإفصاح عن السياسات المحاسبية المطلوبة وفق (SCF)بدون فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لاختلاف طبيعتها.

كما توصلت الدراسة بأن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنها البعض إلا أن تطبيقه يعتبر ملائم حسب آراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة وأن تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة فيرفع كفاءة العمل المحاسبي بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق منذ سنة 2010 أثر تقلبات سعر الصرف على الميزان التجاري و سبل علاجها – دراسة حالة الجزائر –

ذ. هيكل الدراسة :

تبعا للأهداف المرجوة من البحث و لمعالجة الإشكالية كالتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات قسم موضوع البحث:

الفصل الأول سنتناول فيه الإطار النظري للإفصاح المحاسبي حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث و هي :

- المبحث الأول : ماهية نظام المعلومات المحاسبي
- المبحث الثاني : أساسيات الإطار النظري للإفصاح المحاسبي
- المبحث الثالث: أساسيات الإفصاح المحاسبي في الكشوف المالية و تكاليفه.

الفصل الثاني تم تخصيصه للإطار النظري للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF و أيضا تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث هي :

- المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF
- المبحث الأول : ماهية الكشوف وفق النظام المحاسبي المالي scf
- المبحث الثالث : عرض و محتوى الكشوف المالية

أما الفصل الثالث فهو يتناول دراسة حالة لمجمع سوناطراك تم تقسيمه إلى مبحثين هما :

- المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك
- المبحث الثاني :محتوى وعرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF لمجمع سوناطراك

الفصل الاول:

الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

تمهيد:

إن التطورات الاقتصادية التي مست المحاسبة خاصة في العقود الأخيرة حولها من نظام لمسك الدفاتر والتوثيق التاريخي إلى نظام معلومات محاسبي متكامل يقوم بترجمة الأحداث الاقتصادية للمؤسسات الاقتصادية إلى معلومات مالية و كمية، ثم إيصال نتائج هذه الأحداث الاقتصادية إلى فئات عديدة من أصحاب المصالح سواء كانوا خارجيين أو داخليين في شكل كشوف مالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF أو تقارير مالية حسب معايير التقارير الدولية للإبلاغ المالي IFRS ، حيث أن هذه الكشوف تعكس الصورة الحقيقية لهذه المؤسسات حيث تساعد مستخدميها من اتخاذ قراراتهم الرشيدة (استثمارية ، تمويلية ، ائتمانية ....) و من هنا تأتي عملية الإفصاح المحاسبي التي تعد الوسيلة الرئيسية لإيصال مخرجات ذلك النظام.

واهتمت الجهات التعليمية " الأكاديمية " و الجهات المهنية بموضوع الإفصاح المحاسبي لما له من أهمية بالغة، و سوف نتطرق في هذا الفصل إلى التعمق حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، حيث تم تقسيم هذا الفصل لثلاث مباحث أساسية :

المبحث الأول : ماهية نظام المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني : أساسيات الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

المبحث الثالث : أساسيات الإفصاح المحاسبي في الكشوف المالية و تكاليفه

المبحث الأول : ماهية نظام المعلومات المحاسبية

بعد التطورات التي طرأت على المحاسبة وتحولها من نظام توثيق تاريخي إلى نظام معلومات محاسبي يساعد في اتخاذ القرارات بعد الإفصاح عن مخرجاته التي تتمثل في الكشوف المالية لذلك تم التطرق في هذا المبحث لنظام المعلومات المحاسبي وسنحاول التركيز على أهم النقاط كمفهومه وأنواعه ومقومات النظام .

المطلب الأول : مفهوم نظام المعلومات المحاسبي وخصائصه

أولا مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

تعددت تعاريف و مفاهيم نظام المعلومات المحاسبي طبعا باختلاف و جهات نظر الباحثين و المفكرين و على هذا الأساس سنستعرض بعض هذه المفاهيم :

يعرف نظام المعلومات المحاسبي على أنه : عبارة عن مجموعة من المكونات تمثل الوسائل الآلية والأوراق والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المحاسبية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية. (حفناوي، 2000، صفحة 55)

وعرف أيضا نظام المعلومات المحاسبي : أحد مكونات التنظيم الإداري ويختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل و توصيل المعلومات المالية الملائمة إلى الأطراف الخارجية والداخلية كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين وإدارة المؤسسة لاتخاذ القرارات. (هلايلي، 2020، صفحة 37)

وكذلك يقصد بنظام المعلومات المحاسبي على أنه : مجموعة من الأجزاء (المعلومات، الأفراد، التجهيزات، الإجراءات) المترابطة والتي تعمل معا بشكل متناسق من خلال مجموعة من العمليات المنتظمة وعرض المخرجات والنتائج بالأشكال المختلفة للمعلومات (تقارير، أشكال، رسومات، مخططات) بحيث تزود النتائج للمستفيدين من هذا النظام بطريقة تدعم وتخدم قراراتهم وتسهل أعمالهم وتمكنهم من التخطيط والرقابة على نشاطات المؤسسة. (سماح و يحياوي ، 2018، صفحة 159)

من خلال التعاريف و المفاهيم السابقة يمكن أن نعرف نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتناسقة مع بعضها البعض من خلال عمليات منتظمة (جمع و تبويب و معالجة) بحيث تعرض نتائج هذه العمليات المنظمة بأشكال مختلفة (تقارير، أشكال ...) على المستفيدين من النظام حتى يساعدهم على اتخاذ قراراتهم بشكل رشيد و سليم .

ثانيا خصائص نظام المعلومات المحاسبي :

يتمتع نظام المعلومات المحاسبي بخصائص عدة نذكر منها : (محمد ك.، 2021، الصفحات 43-44)

أ- يتكون النظام من مجموعة أجزاء مادية و بشرية التي تتعاون بدورها لتشغيل الإطار العام للنظام .

ب- يتضمن النظام مجموعة قواعد و إجراءات و مبادئ تربط الأجزاء فيما بينها و تحركها بشكل ديناميكي .

ت- يسعى النظام لتحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية و الفرعية و المتمثلة في إنتاج و توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها .

ث- يتكون النظام من مجموعة النظم الجزئية المرتبطة مع بعضها البعض بوسطة علاقات هرمية .

ويري أيضا أن نظام المعلومات المحاسبي يتمتع بخصائص أخرى نذكرها : (حفناوي، 2000، صفحة 80)

1. يجب أن يحقق النظام درجة عالية من الدقة و السرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومة محاسبية ، يمكن القول إنه في هذه الحالة يجب أن يكون النظام ذا استجابة عالية حتى يحقق الأداء المرجو منه .
2. يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية و اللازمة و الوقت الملائم في ظل البدائل المتاحة حتى يتم إتخاذ القرار المناسب
3. أن يساعد الإدارة في عملية التخطيط و الرقابة وتقييم أنشطة المنشأة الاقتصادية، أي يقوم بإعطاء صورة واضحة عن الوضعية لتقييم الأداء الفعلي مع المخطط لتصحيح الانحرافات .
4. أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه و تطويره ليصبح ملائما لأي طارئ قد يواجه المنشأة .

المطلب الثاني : أهداف و مقومات نظام المعلومات المحاسبي

أولا أهداف نظام المعلومات المحاسبي :

يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى هدف عام و رئيسي ألا و هو توفير المعلومة المحاسبية لمستخدميه التي تعتبر المخرجات النهائية فهي محتوى الكشوف المالية و يؤدي تحقيق هذا الهدف إلى تحقيق عدة اهداف في نفس الوقت نذكر بعض هذه الأهداف : (ابراهيم و عامر، 2012، صفحة 27)

أ- الدعم اليومي للعمليات : إن أي مؤسسة اقتصادية تتقوم بعدد من الأنشطة و الأحداث التي تسمى عمليات، ويقصد به العمليات المالية المتبادلة أي انتقال قيمة أو منفعة بين طرفين نتيجة قرار أو عمل إداري وتتمثل الأحداث أو عمليات تبادل القيمة الاقتصادية في عمليات البيع مثلا التي تحدث في المؤسسات الاقتصادية وتترجم في عملية محاسبية يحتويها و يعالجها نظام المعلومات المحاسبية .

ب- دعم اتخاذ القرار : توفير معلومات لعملية اتخاذ القرار والذي عادة يجب أن يتناسب مع عمليات المؤسسة الاقتصادية التخطيطية و الرقابية، إن هذا الهدف عادة ما يطلق عليه بمعالجة العمليات .

ت- إنجاز الالتزامات المتعلقة بالإدارة : إن أهمية الالتزامات تتحدد بتوفير المعلومات اللازمة إلى المستخدمين الخارجيين عن المؤسسات الاقتصادية، فعلى سبيل المثال المؤسسات الاقتصادية المندمجة أو ذات الملكية العامة لها التزامات كبيرة كما في المؤسسات الاقتصادية الصناعية ذات النفع العام، تلك المؤسسات الاقتصادية مطلوب أن توفر معلومات إلى أصحاب المصالح فيها الذين يشملون إضافة للمالكين ، الدائنين، اتحادات العمل، اللجان التنظيمية، المحللين الماليين، المشاركين الصناعيين وحتى الجمهور العام، أما المؤسسات الاقتصادية الأصغر والتي عادة يطلق عليها شركات المساهمة فهي عادة ما تصدر قوائم مالية دوريا إلى المساهمين، ويجب أن تكون تقارير عن الدخل الخاضع للضريبة إلى الجهات الحكومية .

ثانيا مقومات نظام المعلومات :

تمثل المقومات مجموعة الأسس التي يقوم عليها عمل نظام المعلومات المحاسبي في حد ذاته فهي مترابطة ببعضها البعض ولا يمكن أن يستغنى عن أحدها إلا إذا ما أريد لذلك النظام تحقيق هدفه بكل فاعلية، وتختلف مقومات النظام من مؤسسة إلى أخرى بسبب عدة عوامل مختلفة كحجم المؤسسة و نشاطها و الإمكانيات المادية و البشرية لتشغيل النظام، تشمل هذه المقومات على :

أ- **المقومات التقليدية** : يقصد بها الحد الأدنى لتشغيل نظام المعلومات المحاسبي وهي : (إبراهيم الحبيطي، و زياد هاشم ، 2003، الصفحات 19-21)

1. المجموعة المستندية documents : تمثل أولى مقومات نظام المعلومات المحاسبي في أي وحدة اقتصادية و الأساس المهم في عمل النظام من حيث الآتي :
   - ✓ توفر المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام .
   - ✓ تمثل المستندات أحد الوسائل المهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة.
   - ✓ تمثل المستندات سجلاً تاريخياً للوحدة الاقتصادية نظراً لما تحتويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو الفترات الزمنية (المالية) السابقة.
2. المجموعة الدفترية Records : تتمثل المجموعة الدفترية بكافة الدفاتر والسجلات التي يتم مسكها في الوحدة الاقتصادية ، فهي تمثل الوعاء الذي يتم فيه تفريغ كافة البيانات المستخرجة من كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية وبالتالي معالجتها من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص والتحليل بتطبيق مجموعة من الإجراءات والفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية اللازمة وصولاً لتحضيرها وعرضها في مجموعة التقارير والقوائم المالية التي يتطلب إعدادها من قبل النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية المعنية.
3. دليل الحسابات Chart Of Accounts: يمثل دليل الحسابات أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية ، وكذلك فهو أداة مساعدة يمكن أن تساهم في تسهيل العمل المحاسبي من خلال التصنيفات والتبويبات و الترقيمات التي يمكن أن تعطى للحسابات المختلفة إضافة لما يمكن أن يتضمنه الدليل من توضيح لبعض المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المستخدمة وكيفية المعالجة .
4. مجموعة التقارير و القوائم المالية Reports and Financial Statement : تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية ناتج العمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وخلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية وغير الجارية ، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المتعددة ، سواء كانت تلك الجهات من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها.

وقد جرت العادة على تصنيف الكشوف و التقارير المالية كما يأتي:

✓ مجموعة التقارير المالية التي تحتوي عليها البيانات المحاسبية المعدة أساسا للاستخدام من قبل الجهات الداخلية ، وهي غالباً ما تتعلق بالنشاط الداخلي الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية، وغالباً ما يهتم نظام المحاسبة الإدارية بهذه المجموعة.

✓ مجموعة القوائم المالية ، التي تحتوي على البيانات المحاسبية المعدة أساساً للاستخدام من قبل الجهات الخارجية، وهي تتعلق بالنشاط العام الذي قامت به الوحدة الاقتصادية، وغالباً ما يهتم نظام المحاسبة المالية بهذه المجموعة. وتتضمن مجموعة القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية كل من : قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفقات النقدية ، إضافة لذلك يمكن إعداد مجموعة من الكشوفات التوضيحية التي تشمل كافة الكشوفات التي يتم من خلالها توضيح وتفسير وتحليل بعض البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية .

ب- المقومات الحديثة : تحول نظام المعلومات المحاسبي الى نظام يعتمد بشكل كبتَ على عناصر التكنولوجيا و بالتالي ظهور مقومات أخرى حديثة، حيث نجد: (إسلام و محمد أكرم ، 2017، صفحة 11)

1. **أجهزة الاعلام الآلي** :أصبح النظام المحاسبي يعتمد بشكل كبتَ على أجهزة الاعلام الآلي نظرا لما تتوفر عليه من خصائص منها: السرعة في معالجة البيانات وتحليلها وتقديم النتائج في الوقت المطلوب.

2. **البرمجيات** :نظام المعلومات المحاسبي أصبح في الوقت الراهن في المؤسسات الاقتصادية عبارة عن برنامج مطبق على الكمبيوتر، وتقلص عمل المحاسب إلى شخص يقوم بإدخال البيانات المطلوبة فقط إلى الكمبيوتر لأن هذه البرمجيات تقوم بمختلف العمليات التي كان يقوم بها المحاسب يدويا.

3. **قاعدة بيانات مركزية** :تهدف الى تقليل أو منع تكرار البيانات وتجعلها متاحة لتطبيقات النظام المختلفة، وتسمح للعديد من المستفيدين بالتعامل معها بكفاءة ويسر.

4. **تكنولوجيا المعلومات و الاتصال** :تبنت المؤسسات تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عمل نظام المعلومات المحاسبي والتي أصبحت ضرورة ملحة لا يمكن الاستغناء عنها في نقل، معالجة وتخزين البيانات وإنتاج المعلومات واسترجاعها.

المطلب الثالث : المعلومة المحاسبية جودتها وقيمتها

أولا : جودة المعلومة المحاسبية

أ- مفهوم المعلومة المحاسبية : هنالك تعاريف عديدة للمعلومة المحاسبية نذكر منها :

تعرف المعلومة المحاسبية على أنها جميع المعلومات التي تخص الأحداث الاقتصادية و التي يتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبي ثم تقديمها للجهات المستفيدة منها سواء من المؤسسة أو خارجها . (زوينة و مفيدة ، 2019، صفحة 119)

هنالك من يعرفها أيضا بأنها هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها 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 والتوجيه والرقابة (محمد الخطيب و فؤاد ، 29-30 نوفمبر 2011، صفحة 2)

و كذلك تعرف هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشر ذو معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من وجهة ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى، لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار . (أحمد حلمي ، عصام فهد ، و زياد أحمد، 2003، صفحة 08)

ب–مفهوم جودة المعلومة المحاسبية :

لقد تعددت مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية نظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين فلم يتم التوصل إلى مفهوم جامع و شامل لها على إثر ذلك وسنحاول التطرق إلى بعض المفاهيم :

هنالك من يقصد بجودة المعلومة تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعد المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية واعداد القوائم المالية، كما تساعدهم في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج عن تطبيق طرق محاسبية بديلة .(الشيرازي، 1990، صفحة 195)

التي تتضمنها الكشوف المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي من حيث كفاءة تشغيله وجودة تصميمه، كما أن جودة المعلومات المحاسبية تكمن في قدرتها على إضافة قيمة لمتخذي القرارات الاقتصادية وذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف تلك الجهات وتخفض من احتمالات عدم التأكد المصاحبة لتلك القرارات. لكي تمتاز تمك المعلومات بالجودة فانيا يجب ان تتصف بالخصائص الاتية: (الدوغجي، 2009، صفحة 07)

- ❖ الفعالية والكفاءة والسرية والكمال والوفرة والالتزام والاعتماد عمى المعلومات (الموثوقية، والموضوعية والحيادية وتمثيلها بصدق للأحداث الاقتصادية) .

بمعنى آخر إن جودة المعلومات تعبر عن الخصائص الرئيسة التي تتصف بها المعلومات المحاسبية، حتى تساعد مختلف المستخدمين على اتخاذ القرارات. إضافة إلى ذلك يجب أن تكون خصائص المعلومات المحاسبية ذات فائدة و نفع في تقييم نوعية المعلومة المحاسبية التي نتجت عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية .

تتحدد جودة المعلومات بالمدى المتأتي من الفائدة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير واعداد الكشوف المالية التي تكون خالية من التحريف والتضليل ومعدة وفق مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية. وبمدى قدرتها على تحفيز مستخدمي المعلومات بجعلهم أكثر كفاءة في اتخاذ قرارات فعالة تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة ككل، كما تمكنهم من وضع الخطط اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة والرقابة على مستويات الأداء والتأكد من تنفيذ ما تم تخطيطه واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها.

ثانيا قيمة المعلومة المحاسبية :

وفقاً لنظرية اقتصاديات المعلومات يمكن اعتبار المعلومات بمثابة سلعة من السلع التي تتطلب تحديد السعر المناسب لها يتناسب مع المنافع التي تعود على المستخدم لقاء الحصول على هذه المعلومات، وليتم اتخاذ قرار الحصول على هذه المعلومات يجب

دراسة عناصر تكلفة ومنفعة هذه المعلومات ، ومن ثم فان قيمتها تمثل الفرق بين المنافع والتكاليف، كما أن قيمة المعلومات تشتق أيضا من تأثيرها على سلوك متخذ القرار (أي أنها تعتبر ذات قيمة إذا خفضت من حالة عدم التأكد لدى مستخدم المعلومة).

المبحث الثاني : أساسيات الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

زاد الاهتمام بالإفصاح المحاسبي خلال العقود الأخيرة لما له أهمية كبيرة فهو يعتبر أداة رئيسية للاتصال بين المؤسسات و العالم الخارجي، فهو يلعب دورا هاما في زيادة قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهر في الكشوف المالية، وهذه الأخيرة يتم استخدامها في عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.

المطلب الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي

أولا : نشأة الإفصاح المحاسبي

تعود بداية ظهور الإفصاح المحاسبي إلى القرن التاسع عشر مع بداية بروز شركات المساهمة حيث قام المساهمون بتوكيل جهات متخصصة في التسيير (حسب نظرية الوكالة) ، في بادئ الأمر وجد بين المساهمين الذين يمتلكون الشركة و بين الأرقام المحاسبية لذا لا بد من تصوير الميزانية و طباعتها حتى تتاح لهم فرصة الاطلاع على نتائج أعمالهم سواء كانت ربحا أو خسارة ، لكن بعد أزمة الكساد العالمي التي ضربت الاقتصاد طالبت الحملات الإعلامية بضرورة الإفصاح عن حركة الأموال حيث تعرض الشركات مبيعاتها و مشترياتها ومصاريفها المختلفة حيث يمكن القول إنه في هذه الفترة اقتصر الإفصاح على قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حساب النتائج).

مع تطور الحياة الاقتصادية وتوسع نشاط شركات المساهمة التي احتكرت الأسواق المالية ، مما دفع بالولايات المتحدة الأمريكية إلى إصدار تشريعات (قانون شيرمان سنة 1890 و قانون كلايتون 1914) تمنع فتح فروع لمؤسسة واحدة في أكثر من ولاية لكن من جهة أخرى لجأت هذه الشركات إلى السيطرة ذلك بحيازة أكثر من 20 % من رأسمال شركات أخرى حتى تتمكن من اتخاذ القرارات الإدارية الهامة دون التعرض إلى قوانين منع الاحتكار، نتيجة السيطرة ظهرت مشكلات محاسبية و قانونية منها مشكلة التوحيد أي توحيد القوائم المالية التي تعكس صورة المركز المالي الموحد لكل مؤسسات المجموعة الواحدة كما لو كانت مؤسسة محاسبية واحدة لها شخصية مستقلة.

جاءت الحاجة إلى الاهتمام بالإفصاح نتيجة العديدة من الأسباب لعل أهمها ارتباطها الوثيق بالقوائم والتقارير المالية و ما تتضمنه من معلومات و بيانات و أسس يتم إتباعها للوصول إلى بنود هذه التقارير . (حنان ق.، 2016، صفحة 56)

ثانيا : مفهوم الإفصاح المحاسبي و خصائصه

أ/ مفهوم الإفصاح المحاسبي :

هنالك عدة مفاهيم مختلفة حول الإفصاح المحاسبي وذلك نتيجة اختلاف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي و حدوده " حدود الإفصاح عن المعلومات في الكشوف المالية " ، كمثال على ذلك يختلف المفهوم عند معدي هذه الكشوف (محاسبين معتمدين مدقق حسابات) و الأطراف المستفيدة منها (مساهمين مستثمرين) مع الجهات الرقابية كالبنوك و الجهات المهنية المحاسبية . سوف نحاول إلقاء الضوء على بعض المفاهيم من أجل الوصول إلى جوهر الإفصاح :

عرف الافصاح المحاسبي على أنه: "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد." (حنان ر.، 2001، صفحة 211)

وعرف أيضا الافصاح المحاسبي على أنه:" العلانية التامة عند إعداد القوائم المالية، بحيث لا يتم إخفاء إي معلومات أو بيانات قد تساعد المستفيدين في اتخاذ قرار معين. (الزامل، 2015، صفحة 80)

وكذلك يقصد بالإفصاح المحاسبي على أنه:" هو الإعلان عن جميع السياسات المحاسبية التي استندت إليها المؤسسة الاقتصادية في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكذلك الإعلان عن جميع المعلومات والبيانات المحاسبية وغير المحاسبية المكملة لتلك السياسات، وذلك بصورة شاملة وعادلة تتلاءم مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية والتقارير. (نعيمة، 2019، صفحة 597)

كما عرف أيضا الإفصاح المحاسبي بأنه: "عملية إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلقة بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل." (فتيحة، 2016، صفحة 130)

وعرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AAA)على أنه: عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية ومعاني المصطلحات الواردة بها حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية المؤسسة مستقبلا وذلك لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم. (محمد و مليكة ، 2016، صفحة 02)

ومن خلال التعاريف و المفاهيم السابقة يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه عبارة عن أسلوب أو طريقة يتم من خلالها تقديم المعلومات اللازمة عن المؤسسات الاقتصادية تساعدهم في تقييم أداء المؤسسات ثم اتخاذ القرارات بشكل مناسب ودقيق .

ب/ خصائص الإفصاح المحاسبي

حتى يحقق الإفصاح المحاسبي النتائج و الأهداف المنتظرة منه لجميع مستخدمي الكشوف المالية يجب أن يتمتع بالخصائص (صفات) الآتية : (بيداويد، 2012، الصفحات 52-53)

1. **الشمولية :**

يجب أن تشمل القوائم المالية البيانات و المعلومات بشكل كامل، ومن خلال ذلك يمكن أن تستعمل مثل هذه البيانات و المعلومات الشاملة كأداة للإجابة عن كل استفسار أو سؤال يتعلق بنشاطات الوحدة الاقتصادية، لأن عدم تمتعها بالقدرة على إعطاء الإجابة الصحيحة و السليمة لأي سؤال، فإنه يدل حتما على عدم شمولية هذه البيانات و المعلومات .

2. **الدقة :**

لابد أن تتصف البيانات و المعلومات المالية المفصح عنها بالدقة و هذه الخاصية من أهم الخصائص المعلومة الجيدة، لأن إعطاء بيانات و معلومات غير دقيقة ستؤدي إلى نتائج غير دقيقة لذا يجب العمل على التأكد من الدقة في وصف و تصوير المركز المالي للوحدة الاقتصادية موضوع البحث و تحديد مصادر التدفقات الداخلة وأوجه تصريف النفقات الخارجة وإعطاء صورة ناصعة عن مركزها المالي لكي يتم اعتمادها من قبل المستفيدين والمستخدمين لها حسب حاجة كل منهم .

3. الملائمة :

هناك علاقة وثيقة بين البيانات و المعلومات المفصح عنها و بين القرارات التي سيتم اتخاذها وهذه الخاصية تعتبر مهمة جدا لكونها الأساس الذي تعتمده الجهة المستفيدة و المستخدمة لمثل هذه البيانات و المعلومات لاتخاذ قرارها أو السعي لتحقيق هدفها من هذه المعلومات المتوفرة لها عن طريق الإفصاح . إن هذه الخاصية أيضا تعطي الجهات المستفيدة و المستخدمة فرصة اعتماد ما يناسبها من هذه المجموعة و هذا يعتمد أيضا على قابليتها التحليلية وخبرتها و مكانتها التنافسية في السوق . وقد تتأثر الملائمة في كثير من الأحيان بطبيعة و أهمية و قدر المعلومة نفسها .

4. الشفافية :

تعتبر هذه الصفة من أهم الصفات التي يجب على المعلومة أن تتصف بها إذ من خلالها يمكن اعتماد المخرجات المقدمة ضمن عملية الإفصاح كمصادر دقيقة في الوصول إلى الهدف المنشود من بعد الإفصاح عن البيانات و المعلومات المالية، و بدون الشفافية التي يجب أن تكون صفة ملازمة لعملية الإفصاح، لا يمكن الاعتماد على أي من البيانات و المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و ملاحق الإضافية الأخرى، لهذا نلاحظ أن أغلب الكتاب و الباحثين و المهنيين يركزون على جانب شفافية البيانات و المعلومات المالية و يعتبرونها الركيزة الأساسية لعملية الإفصاح برمتها .

5. التوقيت الزمني :

لابد أن تتميز عملية الإفصاح عن البيانات و المعلومات المالية بتوقيت زمني محدد حتى يتمكن أصحاب القرار والمستفيدون الآخرون من الاستفادة القصوى من هذه البيانات و المعلومات، بخلاف ذلك سوف تفقد هذه المعلومات قدرتها في التأثر على القرارات و تحقيق الأهداف المرجوة منها، لهذا نرى إن أغلب الأعراف و التعليمات المحددة لعملية الإفصاح تحدد التواريخ التي يتوجب وفقها الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية للوحدات الاقتصادية المعنية الأخرى .

6. الوضوح و عدم الغموض :

من غير المتوقع أن تكون البيانات و المعلومات التي يشملها الإفصاح عديمة الوضوح أو يشوبها نوع من الغموض أو التباس، لأن مثل هذه الحالات غير الطبيعية تجعل الاستفادة من البيانات و المعلومات عديمة الفائدة لجميع مستخدميها على حد سواء . لذا يجب أن تتصف البيانات و المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالوضوح التام بحيث يسهل على مستخدمي القوائم المالية فهمها بسهولة و بسرعة حتى تكون أكثر فائدة .

7. الحيادية :

قد تندرج هذه الصفة ضمن بعض الصفات الوارد ذكرها أعلاه إلا أننا نفضل أن تكون بمعزل عن غيرها من الصفات التي لها مكانة مهمة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على البيانات و المعلومات التي تتمتع بالحيادية وعدم الانحياز إلى طرف دون الأطراف الأخرى، و لا بد من الإشارة هنا إلى أن هذه الخاصية قد تميل إلى صفة الشفافية التي لطالما ركز عليها أغلب الباحثين

و الكتاب و خاصة عند الإشارة إلى موضوع الإفصاح المحاسبي و متطلباته، لذلك لا يمكن أن تنحاز المعلومات المعروضة للمستخدمين إلى فئة معينة من المستفيدين دون غيرهم حتى لا تفقد صفة الحيادية التي يجب أن تتميز بها .

8. المقارنة :

إن قابلية مقارنة المعلومات المعروضة للإفصاح تمثل إحدى الصفات المهمة التي يجب أن تتميز بها البيانات والمعلومات المفصح عنها أيضا، حتى تزداد قابلية الاستفادة منها بشكل يخدم حاجات المستخدمين و بالتالي يسهل عملية متابعة التغييرات الحاصلة في فقرة أو جانب من جوانب القوائم المالية وتمكن المستفيدين منها أيضا من المقارنة مع مثيلاتها من الوحدات الاقتصادية العاملة في نفس القطاع أو الحقل و هي بهذا الشأن تساعد في عملية اتخاذ القرار المناسب .

ثالثا أهمية الإفصاح المحاسبي و أهدافه

أ- أهمية الإفصاح المحاسبي :

يمكننا أن نتناول أهمية الإفصاح المحاسبي من خلال شقيه الأساسيين ففي الشق الأول تكون الأهمية بالنسبة للمساهمين فهم ملاك رأس المال و يهتمون بالمخاطر المحيطة و الملازمة لاستثماراتهم و العائد المحقق و المتأتي منها، وفي الشق الثاني تكون الأهمية بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين :

1- **أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة للمساهمين :** (حنان ق.، 2016، الصفحات 59-61)

يرى Etienne FARVAQUE أنه سواء كان الإفصاح المحاسبي اختياريا أو مفروضا بقوانين تنظيمية فهو يحقق فوائد وقيمة مضافة للمساهمين، ويتم ذلك من خلال الآليات الآتية :

- ❖ تحسين المعلومات التي يحتفظ بها المساهمون: من بين خصائص المعلومات الجيدة أنها تحسن التوقعات المستقبلية وتحد من التباين في المعلومات التي تتداول في السوق المالي. هذا التباين الذي يسمح للمساهمين بتحقيق أرباح على حساب مساهمين آخرين من خلال ما يعرف باسم علم التداول Informed trading.
- ❖ التأثير على سلوك المستثمرين وزيادة حصة السيولة: إن الإفصاح المحاسبي يقلل من تباين المعلومات، يخفض من مظاهر الغش والاحتيال، يرسي قواعد المنافسة المنظمة ويدعم موثوقية المعلومات المالية مما يؤدي إلى جذب عدد كبير من المستثمرين إلى السوق وبذلك تزيد السيولة وتنخفض تكلفة رأس المال.
- ❖ تغيير في السلوك الإداري: عن طريق تحسين الإدارة التنفيذية والتركيز على القرارات المتخذة من قبل المديرين مع الأخذ بالحسبان العواقب المترتبة على تكلفة رأس المال. فإدارات المؤسسات لديها في الغالب معلومات عن المؤسسة تفوق ما لدى المستثمرين، وهذه المشكلة يترتب عليها فشل السوق إذا ما استخدمت الإدارة ما لديها من معلومات لتضليل المستثمرين، لذلك يمكن أن يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين سلوك الإدارة وتنشيط السوق المالي.
- ❖ وقد اعتمد Etienne FARVAQUE في تحديده للآليات الثلاثة السابقة على نتائج مجموعة من الدراسات، نذكر بعضا منها ملخصة ضمن الجدول رقم 01 :

الجدول رقم 01 : أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة للمساهمين

الدراسة	أهم النتائج
دراسة (diamond and verrecchia ، 2000) بعنوان "الإفصاح، السيولة وتكلفة رأس المال"	أثبت الباحثون نظريا أن الارتفاع في درجة الإفصاح المحاسبي يقلل من تباين المعلومات وحجم التداول.
دراسة (Patel and Dallas, 2002) بعنوان "الشفافية والإفصاح: نظرة منهجية مع دراسة النتائج .	إفصاح المؤسسات (مقاس بالمعايير والشفافية) يزيد من سعر الاكتتاب بنسبة 10٪ .
دراسة (Botoson and Plumlee, 2002) بعنوان "إعادة النظر في مستوى الإفصاح والتكلفة المتوقعة لرأس المال	إن مزيد من الشفافية في التقارير المالية السنوية تقلل من تكلفة رأس المال
دراسة (Heflin andal,2005) جودة الإفصاح وسيولة الأسواق"	كلما ارتفع مستوى إفصاح المؤسسة ارتفعت السيولة الإجمالية للسهم
دراسة (Khurana andal., 2006) بعنوان "تطور المؤسسة والإفصاح: دراسة ميدانية	إن مزيد من الشفافية يضمن ارتفاع حصة التمويل الخارجي للمؤسسة. المؤسسة الأكثر شفافية تخفض من تكاليف الوكالة
دراسة (E Fagotto and al, 2006) بعنوان "فعالية سياسات الإفصاح التنظيمية"	إن اشتراط إفصاح تنظيمي محكم يؤدى إلى انخفاض مستويات الديون وذلك برفع رأس مال المؤسسة بسهولة.
دراسة C. Leuz and P.D Wysocki,2006 بعنوان "الآثار الاقتصادية لاعتماد التقارير المالية والتنظيم المحاسبي: عرض ومناقشة النتائج المستقبلية " .	اعتماد معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS يساعد على زيادة حجم المعاملات .
دراسة (Ferrell and Lambert et al, 2007) بعنوان "الإفصاح الاختياري وعوائد الأوراق المالية"	الإفصاح يؤدي إلى انخفاض تقلب العوائد.

المصدر : Etienne Farvaque et al, corporate disclosure: A review of its (direct and indirect) benefits and costs, economie internationale,CAIRN.INFO, 2011, 2011/4 n° 128, p p 10-16

نستنتج من خلال هذا الجدول أنه للإفصاح أهمية تنبع من كونه وسيلة اتصال بين الإدارة و المساهمين . إذ أن الإفصاح المحاسبي له دور كبير يلعبه في تحديد أسعار الأسهم في السوق المالي و يشجع المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، يسمح بترشيد عملية اتخاذ القرار من خلال إتاحة المعلومات للجميع دون تحيز.

2- أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين : (حنان ق.، 2016، صفحة 62)

يرى Etienne FARVAQUE إن أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين تتلخص في نقطتين أساسيتين هما تجنب الفضائح المالية وتحقيق الاستقرار المالي.إذ يساعد الإفصاح المحاسبي على تحسين فهم المستخدمين لهيكل

ونواحي نشاط المؤسسة، سياساتها وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية ،الأخلاقية ،علاقات المؤسسة مع المجتمع التي تعمل فيه، تدعيم علاقاتها بصورة وثيقة مع المستثمرين المحتملين، كما يوفر معلومات منتظمة موثوق فيها قابلة للمقارنة ومفصلة تسمح بتقييم نشاط الإدارة واتخاذ القرارات الملائمة. في هذا الصدد حدد Michael HARVEY and Fred KEER ثلاث مميزات أساسية يحققها الإفصاح المحاسبي كالآتي:

يعمل على تحديد الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة التي تساهم في اتخاذ القرار الذي يحقق الأهداف المرجوة.

- يساعد الإدارة على إظهار مساهمات المؤسسة في تقديم السلع و الخدمات وتحديد مسؤولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل.
- يساهم في تنظيم السوق المالي وتنشيطه، وذلك بتوفير معلومات شفافة ومفيدة عن المتعاملين فيه. أما عن الشروط التي يجب مراعاتها في عملية الإفصاح المحاسبي فيمكن تلخيصها فيما يأتي :
  - يجب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية فقط
  - الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة.
  - الإفصاح عن أهداف المؤسسة.
  - حقوق الملكية.
  - إتاحة معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين (مؤهلاتهم، كيفية اختيارهم، مدى استقلاليتهم ،مرتباتهم ،حوافزهم...).
  - الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
  - توفير معلومات عن المخاطر المستقبلية المتوقعة.
  - الإفصاح عن هيكل وسياسات وقواعد الحوكمة.

مراعاة المعايير الدولية عند إعداد المعلومات، الإفصاح عنها ومراجعتها؛-

قابلية المراجعين الخارجيين للمساءلة أمام المساهمين.

إتاحة المعلومات للأطراف المختلفة بصورة عادلة مع الأخذ بالاعتبار توقيتها المناسب وتكلفتها.

ينبغي تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وتشجيع الإدارة على تقديم التحليلات والمعلومات للمحللين الماليين، السماسرة ووكالات التقييم.

خلاصة القول، إن أهمية الإفصاح المحاسبي تعود أساسا إلى اعتباره كأحد الأسس الرئيسية التي تعتمد عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى تعدد وتنوع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات وخاصة من حيث طبيعة القرارات المتخذة والآثار المترتبة عليها.

ب- أهداف الإفصاح المحاسبي :

يهدف الافصاح المحاسبي الى تقديم المعلومات الى المستخدمين من أجل: (عمار بن عيشي ، لحسن دردوري، 2017، صفحة 52)

1. وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية .
2. وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به و وصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون .
3. توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
4. تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات .
5. لتقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية .
6. مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم .

المطلب الثاني : أشكال و مستويات الإفصاح المحاسبي

أولا أشكال الإفصاح المحاسبي :

هنالك أشكال عديدة للإفصاح المحاسبي فعلى معدي القوائم المالية (الكشوف المالية) اختيار الشكل المناسب حتى يتمكنوا من إيصال المعلومات لمستخدمي القوائم المالية : (سليم، 2019، الصفحات 125-126)

أ- المدخل الأول

تم التركيز فيه على مدى أو نطاق الإفصاح، يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع وهي :

1- الإفصاح التام أو الكامل:

أي توفير كافة المعلومات اللازم الإفصاح عنها، إلا أن تطبيق هذا الإفصاح يوجهه مجموعة من المشاكل تتمثل في:

- صعوبة تقدير المنافع التي تعود من تطبيق الإفصاح الكامل مع سهولة تحديد التكاليف المدفوعة، حيث أنه لو تم تطبيق هذا الإفصاح فإن الشركة ستحتاج إلى زيادة عدد المحاسبين 50% أي التحول من 300محاسب إلى 450محاسب ولكن المنفعة من وراء ذلك صعب تحديدها.
- صعوبة تطوير سياسات الإفصاح للوفاء بتطبيق مبدأ الإفصاح الكامل، خاصة وأن مهنة المحاسبة في مرحلة تطوير لمعاييرها وارشاداتها لتحدد مدى أهمية وطريقة الإفصاح....، لذا لا يعني الإفصاح التام عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات دون تمييز.
- الإفصاح العادل أو الواضح :وهو تجسيد للمدخل الأخلاقي في المحاسبة، ويعني تقديم البيانات والمعلومات المالية التي تقدم إلى كل الأطراف على حد سواء، ويخضع هذا المستوى من الإفصاح إلى اعتبارات سلوكية تتعلق بمعدي البيانات المحاسبية.

- الإفصاح الكافي :ويسمى أيضا الفعال أو المناسب، و يتطلب هذا النوع من الإفصاح الحمد الأدنى من المعلومات مما يجعل القوائم المالية مفهومة وغير مضللة.

يمكن القول إن المستوى الأخير من مستويات الإفصاح رغم الانتقادات الموجهة إليه لكونه لا يفصح عن كافة البيانات والمعلومات المالية هو أكثر أنواع الإفصاح ملاءمة للتطبيق العملي، باعتباره يقع في موقع الوسط بين الإفصاح التام وما يترتب عنه من زيادة في تكاليف إعداد ونشر البيانات والمعلومات المالية، والإفصاح العادل الذي يخضع لاعتبارات سلوكية وأخلاقية يصعب التحكم فيها فهناك إجماع عام في المحاسبة بضرورة وجود إفصاح كافي للمعلومات، ويتطلب الإفصاح المحاسبي الكافي بأن يتم تصميم واعداد القوائم والتقارير المالية بحيث تصور بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالمؤسسة خلال فترة النشاط، وأن تحتوي هذه القوائم والتقارير المالية على بيانات ومعلومات كافية تجعلها مفيدة ونافعة ولا تكون مضللة للمستثمر العادي أو لمستخدمي القوائم والتقارير المالية بصورة عامة، وهذا يعني ضرورة أن تتضمن القوائم والتقارير المالية والمحاسبية كل المعلومات الهامة التي تظهر المؤسسة في صورة تعبر عن أوضاعها الحقيقية في ظل الظروف .

المدخل الثاني :

في هذا المدخل يتم التركيز على نوعية الإفصاح، حيث يقسم الإفصاح إلى:

- الإفصاح الوقائي: يهتم الدور الوقائي للإفصاح بضمان توفير المعلومات للجمهور في شكل معقول، وفي وقت مناسب بحيث يمكن الاعتماد عليها.
- الإفصاح التثقيفي :وهو اتجاه معاصر يعتمد على أن مستخدم البيانات المالية لديه القدرة على التحليل وعقد المقارنات واجراء التنبؤات بطريقة مهنية.
- الإفصاح الاختياري و الإفصاح الإجباري :ويرجع تصنيف الإفصاح إلى اختياري أو إجباري إلى البيئة والتشريعات والقوانين النافذة في تلك البيئة .

ثانيا : مستويات الإفصاح المحاسبي

إن للإفصاح أكثر من مستوى وقد اختلف فقهاء الفكر المحاسبي التقليدي في عرض هذه المستويات ومنهم من حدده بمستوى واحد فقط، وتشكل مستويات الافصاح كما يأتي: (العبود، 2009، صفحة 13)

أ- المستوى المثالي ويتحقق هذا المستوى بثلاث شروط:

1. ان تكون القوائم المالية على درجة عالية من التفصيل؛
2. ان تكون الأرقام المالية على درجة عالية من الدقة والمصداقية
3. أن يكون عرض القوائم المالية متوافق مع رغبات الأطراف ذات العلاقة وفي الوقت المناسب.

ب- المستوى الواقعي : يتحقق أيضا بثلاث شروط هي:

1. احترام المبادئ والأصول المحاسبية؛
2. السياسات الإدارية .
3. لوائح الإشراف والرقابة وأدلة التدقيق

المطلب الثالث : طرق الإفصاح المحاسبي

إن اختلاف الطرق و الأساليب لعرض معلومات عن القوائم المالية يترك آثارا لدى مستخدميها الذين يستعينون بها لاتخاذ القرارات بناءا على المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم، لذا يتطلب الإفصاح المناسب ترتيبا و تنظيما محكما لعرض المعلومات بطريقة يسهل فهمها حيث يتم التركيز على الأمور الجوهرية حتى يتمكن المستخدم المستهدف من قراءتها بسهولة ، وفيما يأتي أكثر الطرق شيوعا (السعيد، 2018، الصفحات 22-23) :

أ- الإفصاح من خلال القوائم المالية:

حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل و ترتيب هذه القوائم، وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول و الخصوم إلى أصول ثابتة و متداولة و خصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية و غير نقدية و خصوم نقدية و غير نقدية، أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.

ب-استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها:

مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها، ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعني الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات منها، وإلا أصبح الإفصاح مضللا في حالة عكس ذلك.

ت-المعلومات بين الأقواس:

ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل، لذلك بمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين / الأصول في صلب القوائم المالية، إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.

ث-الملاحظات والهوامش:

تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الافصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إذ أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.

ج- التقارير والجداول الملحقة:

وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في سوره التقارير مستقله وغير ذلك.

ح- تقرير رئيس مجلس الإدارة:

وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من المعلومات القوائم المالية.

خ- تقرير المراجع الخارجي:

ويعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية حيث انه يمكن أن يكد الإفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات او التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

المبحث الثالث : أساسيات الإفصاح المحاسبي في الكشوف المالية و تكاليفه

إن للإفصاح أساسيات يجب ان تحترم و تطبق كمقوماته و العوامل التي تؤثر عليه سنحاول في هذا المبحث التطرق لها و نتعرف عليها حتى نثري الإطار المفاهيمي للموضوع .

المطلب الأول : مقومات الإفصاح المحاسبي

مفهوم الإفصاح هو المعيار الرئيسي في كافة مجموعات المعايير المحاسبية فالإفصاح يعد من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية وهو يمكن المحاسبون من التعبير على وجودهم في توفير المعلومات المحاسبية وهو من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليما وقد أجمع المحاسبون على تبني هذا المبدأ عند إعداد القوائم المالية مما يساعد المهتمين من خارج المؤسسة على اتخاذ القرارات السليمة في ضوء المعلومات التي يحصلون عليما من ذلك ويرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات الرئيسية التالية : (نور الدين و لبنى ، 2018، الصفحات 134-136)

أ- **تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:**

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة ويعتبر تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية ركنا أساسيا من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب إلا أن عملية تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتها صعبة وذلك بسبب تعددهم وتنوع اهتماماتهم واحتياجاتهم ونظرا لتعدد الأطراف أو الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية فإن معدي التقارير أمام خياري رئيسيين عند إعدادهم للتقارير:

1. **الخيار الأول** :إعداد تقرير مالي واحد وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي تستخدم هذه التقارير ولك هذا أمر صعب ولا يتفق مع مبدأ الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تؤكد على أن تكلفة المعلومات يجب أن لا تزيد ع العائد المتوقع منها.
2. **الخيار الثاني**: أن يتم إعداد تقرير مالي واحد لكنه متعدد الأغراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين الحاليين والمحتملين وأيضا هذا الخيار غير واقعي ويصعب تطبيقه لأنه سيجعل التقارير المالية كبيرة الحجم ومفرطة جدا في التفاصيل.

ب- **أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:**

عند تحديد كمية المعلومات المحاسبية التي يجب نشرها وعرضها بالقوائم المالية فإن المحاسبين يتبعون العرف المحاسبي أخذين بعين الاعتبار المتطلبات القانونية .

إلا أنه هناك عدد كبير من الاستخدامات للقوائم المالية فقد نستخدم كأساس للقرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية من الأطراف الداخلية ولأجل القرارات الاستثمارية والتمويلية من قبل الأطراف الخارجية وكذلك من أجل الأغراض الضريبية وغيرها وهذا يتصف مستخدمو القوائم المالية والبيانات المحاسبية من خارج المنشأة بأن لديهم نطاقا واسعا ومتضاربا من المصالح ولكل

طرف من هذه الأطراف هدف معين من تحليل وتفسير القوائم والبيانات المالية حيث تختلف الحاجة للمعلومات ونوعما حسب الخيارات التي يوجهها مستخدم هذه المعلومات فهناك من يهدف إلى معرفة وتحديد نتائج العمال التي حصلت في الماضي ومنهم من يريد أساسا يبني عليه التقديرات أو التكهنات المستقبلية من أجل المفاضلة بين البدائل المتاحة والمتنافسة.

ومن هذا تبرز أهمية ملائمة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأغراض التي تستخدم من أجلها إذ يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو خاصية الملائمة قبل تحديد ما إذا كانت معلومة معينة ملائمة أو غير ملائمة لا بد من أن يحدد أولا الغرض الذي تستخدم فيه.

إذ أن ملائمة معلومة لمستخدم معين في الغرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل وهذا ما أكد عليه (shwyder) في تعريفه لخاصية ملائمة المعلومات حيث قال: "تعتبر معلومة ما ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين". وحيث أن الأهمية النسبية تعتبر بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنما تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنما لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جمة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من جهة ثانية.

ت- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

من المعروف أن الهدف الرئيسي من الإفصاح هو إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية وبالتالي فإن تصرفات هؤلاء المستخدمين ستتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنما وعند تحديد كمية المعلومات المحاسبية التي يجب نشرها وعرضها بالقوائم المالية فإن المحاسبين يتبعون الممارسة العامة (العرف المحاسبي) آخذين بعين الاعتبار المتطلبات القانونين ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها في:

1. **معلومات كمية (مالية)**: يمكن تحديد أربع مجالات أساسية يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية قائمة الدخل قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين.
2. **المعلومات غير الكمية (غير المالية)**: يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالأرقام (المبالغ النقدية) الظاهرة في القوائم المالية إذ أن هذه المعلومات غالبا ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة.

إن ملائمة المعلومات للإفصاح عنما مرتبط بمدى فهمها وصلاحيتها لاتخاذ القرارات فهي تتأثر بمجموعة من التغيرات منها مكانة الشركة ومركزها المالي ومتطلبات الجهات الرسمية وقوة الاقتصاد القومي فضلا عن خبرة ومهارة مستخدمي القوائم المحاسبية إلى جانب خبرة وفهم المحاسب الذي يقوم بإعدادها.

ث–تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن الإفصاح المناسب يتطلب عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بطرق يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة تركز فيما على الأمور الجوهرية وبشكل عام يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم في صلب القوائم المالية أما المعلومات الأخرى وخصوصا التفاصيل فيتم الإفصاح عنها إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم أو في جداول مكملة أو كشوف تلحق بها كما يتطلب الأمر أحيانا الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها في أماكن متعددة في البيانات المالية إذا كانت مهمة ويمكن تبويب الطرق الشائعة للإفصاح على النحو الآتي:

1. **الكشوف المالية:** يجب أن تظهر أكثر المعلومات المحاسبية أهمية وملائمة في صلبها وتشمل الكشوف المالية الأساسية التالية:
   - جدول حسابات النتائج، الميزانية ، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول سيولة الخزينة.

ويدرج في هذه القوائم البنود التي تتوفر فيما قابلية القياس بدرجة كافية من التأكد وكذلك الملائمة وقابلية الاعتماد ويعتبر هذا الأسلوب أقوى أشكال الإفصاح ويعد التبويب داخل القوائم المالية أحد الأشكال الهامة للإفصاح.

- **المعلومات التي توضع بين أقواس:** قد يكون من الضروري ربط بند في أحد القوائم المالية ببند آخر في نفس القائمة أو قائمة أخرى أو إجراء شرح مختصر لقيد معين أو إحالة القارئ لشرح مطول عن قيد في الملاحظات ويتم ذلك باستخدام المعلومات التي توضع بين الأقواس.
- **الملاحظات الهامشية:** يعتبر استعمال الملاحظات الهامشية تطورا ملموسا في اتجاه الإفصاح الكافي لما توفره من معلومات تعجز عن توفيرها القوائم المالية حتى أن هندركسون أطلق على هذه الحقبة بحقبة الهوامش.

تعتبر هذه الملاحظات جزءا مكملا للقوائم المالية وتشمل توضيحات للبنود المعروضة في القوائم المالية كشرح للسياسات المحاسبية المتبعة في تقويم الأصول الثابتة واستهلاكها وطرق تقويم المخزون والعناصر المحتملة وعدد الأسهم المصدرة وشرح للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. ولا يشترط في هذه الملاحظات والإيضاحات أن تكون مقاسة كميا بل يمكن أن تكون سردية ووصفية أو إنشائية.

- **القوائم والجداول الملحقة:** قد تظهر بعض بنود القوائم المالية بصورة مجملة في معظم الأحيان، وبالتالي يكون من الضروري تفصيل هذه البنود ويمكن أن يتم ذلك من خلال القوائم والجداول المرفقة حيث تتضمن هذه القوائم جداول تحليلية لبعض إجماليات الأصول والخصوم وقوائم تبين أثر تغيرات الأسعار وكذلك المعاملات من الجمات الحكومية.
- **قوائم الإدارة:** تتضمن خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين وتوقعات الإدارة المستقبلية والأهداف التي تسعى لتحقيقهما كما تتضمن معلومات عن الإنتاج ودرجة نمو المبيعات والأرباح والعوامل المؤثرة في نشاط الشركة في المستقبل.
- **تقرير مراجعة الحسابات:** إن تقرير المراجع الخارجي ليس مكانا أو وسيلة للإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة، ولكنه يؤدي دوره كطريقة للإفصاح عن الأنواع التالية من المعلومات:
  - الأثر المهم نسبيا لنتيجة استخدام طرق محاسبية مختلفة عن تلك الطرق المقبولة عموما.
  - الأثر المهم نسبيا لنتيجة التحول من استخدام طريقة محاسبية مقبولة عموما إلى طريقة أخرى.

- اختلاف في الرأي بين المراجع والعميل بالنسبة لقبول طريقة أو أكثر من الطرق المحاسبية المستخدمة في التقارير.

ويرى الباحث أن لمراجعي الحسابات دورا رئيسيا في إطار الإفصاح المالي فبحكم مهمتهم القانونية فهم مطالبون بحث مديري الشركات على ضرورة تقديم المعلومات الصحيحة الكاملة والسريعة للمساهمين، كما أنه على الشركة العمل على ضمان استمراريتها من خلال الحفاظ على مساهميه وذلك ليس عبر توفير المعلومة فقط بل عبر السعي إلى توفير المعلومة الأفضل.
إن طرق الإفصاح ومتطلباته العامة من معلومات مالية أو غير مالية تعتبر كنموذج للإفصاح يمكن الاسترشاد به للحكم على مدى كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية، كما أن استخدام أية طريقة من الطرق السابقة يتوقف على درجة الإفصاح المرغوب فيه وأهميتها.

2. **توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:**

حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب أي أن تتوفر المعلومات لدى متخذ القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على القرارات ورغم أنه من المعتاد إنتاج وعرض القوائم المالية بعد إتهاء السنة المالية إلا أن إنتاج وعرض قوائم مالية ربع سنوية يؤدي إلى درجة عالية من الملائمة نظرا لأن مستخدم تلك القوائم يستطيع أن يستفيد من هذه المعلومات الربع سنوية للوصول إلى توقعات سريعة .

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي

إن عملية الإفصاح ليست عملية عشوائية بل هي توحيد للعديد من العوامل التي من شأنها التأثير على عملية الإفصاح في الكشوف المالية بالنسبة للنظام المحاسبي المالي أو القوائم المالية بالنسبة للمعايير الدولية حسب البيئة السائدة في كل دولة، ويتضح ذلك فيما يأتي: (الحليم، 2015، الصفحات 184-188)

العوامل التي تتعلق بطبيعة واحتياج المستخدم من المعلومات :

لا شك أن طبيعة واحتياجات المستخدمين بأنواعهم للقوائم و التقارير المالية تختلف أولا فيما بينهم، ثم ثانيا تختلف على المستوى الدولي حسب طبيعة و نوعية النظام الاقتصادي و السياسي السائد في كل دولة، حيث تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافرها عدد من الصفات للحكم على كفاءتها و أهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق و المقارنة و في هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية كما هو مبين إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، و ذلك من خلال تعريف اللجنة .

وتجدر الإشارة إلى أن مجال ومدى الإفصاح بالقوائم المالية أخذ في التوسع في الآونة الأخيرة نتيجة للتحول السريع نحو عولمة الأنشطة التجارية و الاستثمارية، الذي ألزم الشركات بزيادة الإفصاح و نوعيته، إذ أصبحت هذه الشركات خاصة منها "الشركات المساهمة" مطالبة بالإفصاح، ليس فقط أمام المستثمرين المقرضين بل امتد ذلك ليشمل المستهلكين والموردين و العمال و اتحاداتهم و هو ما فرض على الشركات تقديم معلومات أكثر لخدمة أغراض كل هذه الفئات .

وتهذا نستطيع القول بأن موضوع الإفصاح يصادف العديد من المشاكل أمام توسع قائمة مستخدمي القوائم المالية وتباين الغرض منها، إلى جانب عدم وجود إطار نظري موحد يحكم عملية توسع قاعدة الإفصاح ومجاله.

عوامل بيئية :

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية و اجتماعية و سياسية، و عوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية و أثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها، ولذلك توجد معايير الإفصاح التي تختلف حسب مداخل التنظيم المحاسبي المتبنى من طرف كل دولة، فالدولة التي تتبنى المدخل القانوني نجد فيها أن خطة المحاسبة الوطنية هي المصدر المهم للوائح المحاسبية وهي مدارة من مجلس وطني يكون تابع للحكومة، فعلى سبيل المثال: في فرنسا تحتوي الخطة الوطنية على ثلاث أنواع من المعايير، معايير إجرامية، معايير للقياس ومعايير للإفصاح، حيث تهتم هذه الأخيرة بعملية وصف و نشر وعرض المعلومات و الأحداث بالقوائم و التقارير المالية لكل الشركات.

أما الدول التي تتبنى المدخل الذاتي فإن المنظمات و هيئات تداول الأوراق المالية تلعب دورا مهما في تحديد درجة الإفصاح و معاييره، فعلى مستوى الولايات المتحدة الأمريكية، تمثل هيئة تبادل الأوراق المالية و هي إحدى الهيئات الحكومية تم إنشاؤها سنة 1934 وذلك في أعقاب تطبيق قانون تداول الأوراق المالية و تنظيم أسواقها و الذي صدر عام 1933 ، تلزم الهيئة شركات المساهمة المسجلة بالبورصة و التي لها حق تداول أسهمها بها تقديم نوعين من التقارير الدورية ، بغرض التأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية، و هما التقارير السنوية و التقارير الربع سنوية، ثم فوضت لاحقا بورصة الولايات المتحدة الأمريكية عملية تطوير المبادئ المحاسبية إلى منظمات مهنية و هي (مجلس معايير المحاسبة المالية) والذي يعتبر منظمة مستقلة تأسست عام1973 و تختص بدراسة بحث و وضع المعايير المحاسبية المختصة بعرض وتقديم التقارير المالية.

أما على مستوى المملكة المتحدة فقد لعب قانون الشركات و هيئة تبادل الأوراق المالية دورا هاما في التأثير على ممارسات الإفصاح و تعتبر هيئة الأوراق المالية بالمملكة المتحدة أهم المنظمات تأثيرا على عملية الإفصاح المحاسبي و تتمتع بسلطة وضع قواعد الإفصاح التي تعتبر ملزمة لكل شركات المساهمة، و يمكن تفسير التأثير المهم لهيئة تبادل الأوراق المالية في الو.م.أ و هيئة تبادل الأوراق المالية في المملكة المتحدة، في التنافس الكبير بين الشركات للحصول على الموارد المالية التي توفرها الأسواق المالية، هذه الأخيرة التي أصبحت تملي مستويات عالية من الإفصاح المحاسبي التي يجب تبنيها من طرف هذه الشركات لجلب مساهمين و دائنين جدد، وتبقى العوامل المؤثرة على باقي الدول وخصوصا منها النامية فيما يتعلق بعمليات الإفصاح غالبا ما تكون مزيجا بين المنظمات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح .

عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية نفسها :

وهنا نذكر مجموعة من العوامل التي ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل: حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح ... إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

- **حجم المشروع (مجموع الأصول)** : يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المشروع ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية وقد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات الصغيرة الحجم.

- **عدد المساهمين** :وتبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.

- **تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية** :وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها، ونتائج أعمالها وتهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

- **المراجع الخارجي** :ويؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها، هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، ورغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة.

المطلب الثالث: تكاليف الإفصاح المحاسبي

مما لا شك فيه أنه هنالك تكاليف ناتجة عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ، و التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية : (السيد، 1993، صفحة 112)

1. **تكاليف التجميع والتشغيل** هي التكاليف التي يتحملها معدو ومستخدمو المعلومات المالية، وغالبا ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مستخدم إلى آخر، وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع الإفصاح المقدم أو المطلوب.

2. **التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية** إذا ما قامت المؤسسة بالإفصاح اختياريا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك المؤسسة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة، ولا شك أن عواقب الخطأ في الإفصاح قد يدفع الإدارة إلى التقليل من الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات .

3. **التكاليف السياسية**

تلعب الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات دورا هاما في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ إما في صالح هذه المؤسسات أو في غير صالحها، فالمؤسسات التي تظهر قوائمها أرباحا خيالية غالبا ما تكون محط أنظار واهتمام السياسيين والعاملين والجمهور العام. كما يمكن أن تتعرض هذه المؤسسات للنقد لينتهي الأمر إلى فرض إجراءات سياسية من شأنها أن تحد من أرباحها أو تقلل معدل نموها كفرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها بمعرفة الأجهزة الحكومية، وتسمى هذه الإجراءات وما يترتب عليها من التزامات وأعباء بالتكاليف السياسية .

4. التكاليف المترتبة عن التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي للمؤسسة

لقد توجه العديد من المدراء إلى اعتبار أن التوسع في الإفصاح يؤثر على الموقف التنافسي للمؤسسة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت المؤسسات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها. وتعتبر المعلومات المتعلقة بالبحث والتطوير وكذلك المنتجات الجديدة من الأمور الحساسة في مجال الإفصاح المحاسبي، حيث أن المستثمرين لا يقبلون على المساهمة في الإصدار الجديد إلا إذا قامت المؤسسة المعلومات قد يخدم المنافسين ويساعدهم على مراجعة وتوجيه خطط التطوير الخاصة بهم مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل. ومن جهة أخرى، فإن التقدم العلمي في مجال الحاسبات ونظم المعلومات وتعدد مصادر الإفصاح ساعدت المؤسسة على الاحتفاظ بقاعدة غنية لمصادر المعلومات عن كل ما يفعله المنافسون وفي ظل هذه الظروف فإن التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة التوسع في الإفصاح تكون أقل أهمية.

5. التكاليف الناتجة عن مشاكل الإفصاح المحاسبي

تتباين طبيعة الإفصاح المطلوب في المؤسسات من بلد إلى آخر وحتى من مؤسسة إلى أخرى مما يولد العديد من المشاكل لعل أهمها :

- اختلاف احتياجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يصعب عملية التوفيق بين متطلبات الإفصاح واحتياجات المستخدمين.
- تباين قدرة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومة المحاسبية وذلك لاختلاف مستواهم التعليمي من بلد إلى آخر.
- تقديم كمية كبيرة من المعلومات المحاسبية يمكن أن يؤثر على قيمة المعلومات المحاسبية المفيدة.

في بعض الحالات ينبغي تحديد طبيعة مستخدمي المعلومات المالية وخاصة إذا كانت هناك عدة أطراف، الأمر الذي يتطلب كفاءة عالية في تطبيق مبدأ الإفصاح.

بناء على ما سبق، يمكن القول إنه رغم مزايا وفوائد الإفصاح المحاسبي وخاصة من حيث مقدار الملاءمة والثقة التي يمنحها للمستخدمين الداخليين والخارجيين، إلا أنه لا يمكن تجاهل تكاليفه سواء السياسية أو تكاليف التنفيذ أو تكاليف الدعاوى القضائية، لذلك نجد أن المؤسسات تحرص دائما على أن تكون الفوائد الناتجة عن الإفصاح المحاسبي تفوق التكاليف المترتبة عليه.

الخلاصة :

من خلال دراستنا في هذا الفصل و تطرقنا للجانب النظري للإفصاح المحاسبي وجدنا أنه يختلف مفهومه لدى معدي الكشوف و الجهات المختصة لكنهم اتفقوا على أنه وسيلة و أداة اتصال تربط المؤسسة بالعالم الخارجي المحيط بها، فهو يعمل على إيصال معلومات المؤسسة للمستخدمين حتى يتخذوا قرارتهم و يخفض من حالة عدم التأكد لديهم و يضفي لهم جوا من الأمان و الثقة والشفافية.

ومن أجل الوصول إلى إفصاح عام يجب توحيد معايير المحاسبة و مناهج الإفصاح ، حتى تخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، يزيد من قيمة منفعة المعلومات، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها الكشوف المالية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

في ظل توجه الجزائر لاقتصاد السوق التزمت الجزائر بتغيير البيئة المحاسبية بما يتوافق مع المناخ الاقتصاد العالمي و التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية و كل ذلك تلبية لمتطلبات المستثمرين المحليين و الأجانب خاصة . لذلك قامت بإصدار النظام المحاسبي المالي SCF الذي له مرجعية مستمدة من المعايير الدولية .وألزمت وزارة المالية كافة الهيئات و المؤسسات بتبني النظام المحاسبي المالي بعد اعتماده وفقا لقانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالمحاسبة المالية بالإضافة إلى تدعيمه بالمرسوم التنفيذي رقم08-156 الذي يشرح تطبيق مواد القانون 07-11 .

حرص النظام المحاسبي المالي على أن كل الكيانات الخاضعة له أن تكون لها مخرجات تسمى الكشوف المالية تعكس الوضعية و الصورة الواقعية لها حتى تشجع المستثمر سواء كان أجنبي او محلي على الاستثمار داخل الاقتصاد الوطني ونظرا لأهمية الأهمية تم تخصيص هذا الفصل الموسوم بعنوان الإطار النظري للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي و جودتها، قسمنا هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي scf

المبحث الثاني : ماهية الكشوف المالية

المبحث الثالث : عرض ومحتوى الكشوف المالية

المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي scf

في ظل انفتاح الجزائر على العولمة و اقتصاد السوق أصبحت هنالك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط الوطني المحاسبي الذي تم إصداره سنة 1975، و الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة انطلاقا من المبادئ العامة و وصولا إلى إصدار الكشوف المالية. لذلك أصدرت الجزائر النظام المحاسبي المالي تلبية لاحتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية سواء على المستوى الوطني أو الدولي .

المطلب الأول :ماهية النظام المحاسبي المالي

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي:

يعرف النظام المحاسبي المالي في المادة 03 من قانون 07-11 بأنه : (الجريدة الرسمية ، 2007، صفحة 03).

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

تجدر لنا الإشارة إلى أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي المحاسبي مستمد من النظام الأنجلوسكسوني، ومدونة حساباته مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG، ويتميز النظام المحاسبي بعدة خصائص تستخلص من التعريف:

- يرتكز على المبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- إعلان بصفة شفافة وواضحة عن المبادئ التي تحدد مبادئ تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يسمح لنا بتوفير معلومة مالية منسجمة ومقروءة جراء المقاربات واتخاذ القرارات.

لقد أصبح المخطط المحاسبي القديم لا يستجيب لمتطلبات المهنيين و المستثمرين مما دفع إلى التفكير بتغيير المخطط الوطني المحاسبي و إنجاز النظام المحاسبي المالي لعدة أسباب نذكرها وتتمثل هذه الأسباب في ما يلي (قويدر، 2012 ، صفحة 272):

– محاولة تكييف تقنية المحاسبة وجعلها أكثر ملائمة لترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية .

– إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر.

– الحاجة إلى معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية تساعد على إتخاذ القرارات الرشيدة سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى المتعاملين معها (المقرضين ،المستثمرين) .

–إعطاء الثقة للمتعاملين مع الكشوف المالية خاصة المقرضين والمستثمرين من خلال توحيدها.

إن للمخطط الوطني نقائص عديدة والتي تتمثل في ما يلي :

- **النقائص المفاهيمية** : و تتمثل أساسا في النقاط الآتية:

-قواعد وأسس المخطط الوطني للمحاسبة لم تكن واضحة.

-المخطط الوطني للمحاسبة لا يحدد المفهوم المحاسبي للأصول و الخصوم و الأموال الخاصة ولا يعطي القيمة الحقيقية للتكاليف.

-إهمال دور المحاسبة التحليلية التي تهدف إلى حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة.

- **النقائص التقنية** : و تتمثل أساسا في النقاط الآتية:

-نتيجة لعدم تفصيل الحسابات سمح للمؤسسات عند الحاجة أن تفتح حسابات فرعية داخل الحسابات التي حددها المخطط مما يعني عدم التجانس وعدم التوحيد في العمل المحاسبي.

-عدم التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية.

-ارتكاز الأصناف 2،3،4 على المنظور النقدي وهذا لا يعتبر معيار للإنتاج ولا يميز بين أصول الاستغلال و خارج الاستغلال.

-إهمال التصنيف الوظيفي عند إعداد القوائم المالية ، الذي يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات.

- **نقائص على مستوى الكشوف المالية** : تتمثل أساسا في النقاط الآتية:

- الميزانية يتم إعدادها على أساس السنة الحالية وعدم إظهار نشاط السنة السابقة لغرض المقارنة.
- جدول حسابات النتائج لا يظهر أيضا نتائج النشاط السابق ،والنتيجة التي تظهر في هذا الجدول لا تبين أداء التسيير للمؤسسة لاحتوائها على المصاريف الاستثنائية.

ثانيا : أهداف و مزايا النظام المالي المحاسبي

أ- **أهداف النظام المالي المحاسبي**: يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين، كونه يمثل خطوة هامة و كبيرة نحو تطبيق المعايير الدولية ويهدف إلى : (رزيق كمال ، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، صفحة 4)

1. توفير معلومة مالية موثوق بها دوليا .
2. إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية ، الأداء والتغييرات في الوضعية المالية للمؤسسات .
3. جعل الكشوف المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة.
4. نشر معلومات واضحة و صحيحة، موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين .

ب. **تتمثل مزايا العمل بالنظام المحاسب المالي فيما يأتي:**

1. إنتاج معلومة تعكس الصورة الوفية للوضعية المالية للمؤسسات التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة (الميزانية، حسابات النتائج، جدول، تدفقات الخزينة، جدول الأموال الخاصة) وتقديمه وفق المعايير دولية.
2. النظام المحاسبي المالي له إطار تصوري يحتوي على المبادئ، الفرضيات والاتفاقيات وعلي قواعد واضحة تضمن مزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة (القادر، 2009، صفحة 57)

3. النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد التغيرات بوضع أدوات ملائمة جمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد، من خلال تسديد الرقابة على حسابات المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري .
4. يعرف النظام المحاسبي المالي بوضوح عمليات التسجيل المحاسبي والتقييم بما يسهل عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها .
5. يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسب في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية.
6. سيعزز النظام المحاسبي المالي من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بما يتماش مع التحولات التي أصبحت تفرضها العمولة واقتصاد السوق.
7. يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، مما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني، على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد، ويعمل ذلك على تشجيع الادخار والخوصصة وإنشاء شركات مساهمة مفيدة في البورصة، لان إنتاج معلومة مالية موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات.
8. يشجع الاستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين سهلة القراءة من المحللين الماليين.
9. تسهيل المراقبة والمعاينة لكافة الحسابات ومقارنتها بالسنوات السابقة.
10. يسمح بالتكفل ببعض العمليات مثل الكراء المؤدي للبيع، الامتيازات والعمليات التي تم إجراؤها بالعملة الأجنبية وغير المحددة في المخطط المحاسبي الوطني.
11. إمكانية المؤسسة الصغيرة جدا من تطبيق نظام معلومات قائم على معلومات مبسطة

المطلب الثاني : مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي

قبل المرور إلى مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي لابد لنا أن نعرف بالمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المسؤول عن إعداده :

أولا المجلس الوطني للمحاسبة :

تم إنشاء هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 25-9-1996والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

أ- **صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة** : تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي :(محمد و عمر، بومي 29و 30 نوفمبر 2011، صفحة 7)

1. يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
2. ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة.
3. يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
4. يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

5. يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
6. يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
7. ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

ب–أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة :

كل ما يتعلق بأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة تم تحديده في المادة 06 من المرسوم السالف ذكره و الذي يتضمن تشكيلة رئاسة المجلس، حيث يترأس المجلس الوطني للمحاسبة وزير المالية أو ممثله .

أما تشكيلته فهي كالآتي :

1- الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين .
2- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
3- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي .
4- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
5- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
6- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
7- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي.
8- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
9- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
10- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
11- ممثل عن بنك الجزائر.
12- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
13- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.
14- ممثل عن جمعية شركات التأمين.
15- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية.
16- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
17- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي .

- يتكون هذا المجلس من 8 لجان هي :
  - لجنة المبادئ و المعايير المحاسبية
  - لجنة الهيئات المالية
  - لجنة الإعلام الآلي و المحاسبة

- ❖ لجنة الفلاحة و الصيد و الري
- ❖ لجنة المحاسبة العمومية و الوطنية
- ❖ لجنة البناء و الأشغال العمومية
- ❖ لجنة الطاقة و المناجم
- ❖ لجنة التشغيل، السياحة و الخدمات الأخرى

ثانيا أهم مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي :

إن بداية إصلاح المخطط الوطني المحاسبي كانت في بداية 2001 ، ممولة من طرف البنك الدولي وهذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية ، بحيث وضعت على عاتقهم مهمة تطوير المخطط إلى نظام محاسبي مالي للمؤسسات يتوافق مع التطورات الاقتصادية العالمية و قد مرت عملية التطوير بثلاثة مراحل أساسية وهي : (شنوف، 2001 ، الصفحات 14-15)

أ- **المرحلة الأولى** : بدأت بتشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي ومقارنته بالمعايير المحاسبية الدولية

- ❖ في نهاية المرحلة الأولى تم الخروج منها بثلاث خيارات تطوير ممكنة ألا وهي :
- ➢ **الخيار الأول** : الإبقاء على تركيبة المخطط الوطني المحاسبي و تحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر ، و الذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988.
- ➢ **الخيار الثاني** : ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظام مختلط و معقد ، و بالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض و الاختلاف .
- ➢ **الخيار الثالث** : بالنسبة لهذا الخيار فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة من المخطط الوطني المحاسبي مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي ، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية .
  - ✓ إن هذا الخيار المتبنى من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير جلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجيهات الأوروبية .

ب- **المرحلة الثانية** : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة .

- ❖ التعريف بالإطار التصوري
- ❖ التعريف بقواعد التقييم (تقييم : الأصول ، الخصوم ، الأعباء ، الإيرادات)
- ❖ مدونة للحسابات وقواعد العمل .
- ❖ وضع نماذج للكشوف المالية و اللواحق الجديدة، والمصطلحات تفسيرية .

ت- **المرحلة الثالثة** : وضع نظام محاسبي جديد .

ثالثا بنية النظام المحاسبي المالي :

إن الإطار المحاسبي للنظام الجديد مكون من سبع مجموعات أساسية : (القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26، 2009، صفحة 44)

أ- الصنف الأول : حسابات رأس المال

ب-الصنف الثاني : حسابات التثبيتات

ت-الصنف الثالث : حسابات المخزونات و المنتوجات قيد الإنجاز

ث-الصنف الرابع : حسابات الغير

ج- الصنف الخامس : الحسابات المالية

ح- الصنف السادس : حسابات الأعباء

خ- الصنف السابع : حسابات المنتوجات

المطلب الثالث : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF

إن الإطار التصوري للمحاسبة يشكل دليلا لإعداد معايير المحاسبة، تأويلها واختيار الطريقة المحاسبية المناسبة و الملائمة فيتضمن الإطار التصوري الآتي :

- مجال التطبيق
- المبادئ و الفرضيات و الاتفاقيات المحاسبية
- الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و الأعباء و المنتوجات .

إن الأهمية التي يكتسيها الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية جعلت من المهم جدا تبنيه في النظام المحاسبي المالي، وفي هذا المجال جاء القانون 11-07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007مرسخا لضرورة وجود الإطار المفاهيمي في النظام المحاسبي المالي، ويوضح هذا القانون ذلك حيث يشير إلى اعتماد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة. (محمد و عمر ، صفحة 361)

ويشير القانون08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11- 07 إلى مميزات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في ما يلي :

- تسهيل فهم للعمليات والأحداث غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي.
- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية.
- تسهيل تفسير المعايير المحاسبية.

مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

حسب المادة 02 من القانون 07- 11 : "تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص أو معنوي ملزم موجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية ، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية ". (الجريدة الرسمية ، 2007، صفحة 1)

إن الأطراف المعنيين بمسك المحاسبة وفق المواد 04 و05 من نفس القانون هم :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .
- التعاونيات .
- الأشخاص الطبيعيون و المعنويون المنتجون للسلع ولخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة .
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

المبحث الثاني : ماهية الكشوف المالية

تعبر الكشوف المالية عن الوضعية المالية للمؤسسات و يجب ان يكون محتواها ذو موثوقية وملائمة حتى تساعد مستخدميها على اتخاذ قراراتهم المناسبة . فهي تعد المصدر الرئيسي للمعلومات من خالها يمكننا تقييم الأداء (نقاط القوة و الضعف) .

المطلب الأول تعريف الكشوف المالية وأهدافها

أولا تعريف الكشوف المالية :

عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها : مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية و المالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ، و نجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عن تاريخ قفل الحسابات (القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26، 2009، صفحة 85)

وتعرف أيضا : عرفت الكشوف المالية بأنها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومة الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، و يمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ،أو بعبارة أخرى هي ملخص للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات الرشيدة. (عبد العالي و أحمد ، 2015، صفحة 191)

كذلك تعرف : أنها عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة حيث تتمثل في كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معين (الكبيسي، 2002، صفحة 481).

هنالك من يعرفها أيضا : على أنها من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، فالمعايير (IAS/IFRS) يبين الإطار العام لتقديم الكشوف المالية وما تتطلبه محتوى كل وثيقة فالنظام المحاسبي المالي يبين الكشوف المالية الواجب على المؤسسة انجازها سنويا. (الكريم، 2009، صفحة 43)

أيضا تعرف بأنها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، والتي يمكن من خلالها التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، بحيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى: هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة لاتخاذ القرارات المالية (علون، 2019، صفحة 135)

أهمية الكشوف المالية :

إن الكشوف المالية تلخص مخرجات النظام المحاسبي، وتعتبر من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على مركزها المالي و ما حققته من نتائج. فالمعايير الدولية بينت الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة.

يجب على الكشوف المالية أن توفر معلومات ذات خصائص نوعية التي تجعل منها مفيدة وذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها.

لما للكشوف من أهمية كبيرة و ما يترتب عنها فان النظام المحاسبي المالي أقر بأن تضبط تحت مسؤولية مسيري الوحدة مرة كل سنة، وتعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ انتهاء الفترة، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية. كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة: (الجريدة الرسمية ، 2007، صفحة 22)

- التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.
- طبيعة الكشوف المالية(حسابات فردية، حسابات مدمجة، حسابات مركبة)
- تاريخ الإقفال.
- العملة التي تقدم بها و المستوى المجبور .

تبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان يجب ذكرها:

- عنوان مقر الشركة ، الشكل القانوني، مكان النشاط و البلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء .
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

الفرضيات الأساسية لإعداد الكشوف المالية :

تتمثل الفرضيات الأساسية لإعداد الكشوف المالية فيما يلي: (علاوي، 2012، صفحة 37)

أ- محاسبة الالتزام (Comptabilité d' engagement)

أي تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها، وليس عند القبض أو الدفع للمبالغ.

ب- استمرارية الاستغلال (Continuité d exploitation)

على اعتبار أن للمؤسسة نية في الاستمرار في نشاطها، ومن حلال ذلك تقيم الأصول والخصوم حسب قواعد التقييم المعتادة وفي الحالة المغايرة أو في حالة افتراض عدم الاستمرارية في النشاط فان تقييم تلك العناصر يتم حسب قيمة التصفية (Valeur de liquidation) وهذا التغيير في قاعدة التقييم لابد أن يشار إليه ولهذه الفرضية أثر مباشر على النتيجة مادام أن العناصر المعنية (أصول وخصوم) لن تكون لها نفس القيمة في حالة الاستمرار أو التوقف عن النشاط.

ثانيا أهداف الكشوف المالية :

إن الهدف الرئيسي من إعداد الكشوف المالية هو تلبية احتياجات المستخدمين من خلا توفير الصورة الحقيقية عن الوضع المالي حتى تساعدهم من اتخاذ القرار الصحيح في ظل الوضعية التي أمامهم : (الكريم، 2009، صفحة 48)

أ- **بالنسبة للأطراف الخارجية**

إن الهدف الأساسي من المحاسبة هو توفير معلومات اقتصادية ذات نوعية عن المؤسسة، تمكن الأطراف الخارجية من اتخاذ القرارات الصحيحة، ويتم ذلك من خلال :

1. توفير معلومات ذات جودة عالية، تمكن من تحقيق التدفقات النقدية في الوقت المناسب.
2. تقديم المعلومات الكافية للمستثمرين عن التدفقات النقدية المستقبلية بما يمكنهم من الحصول على استثماراتهم الأصلية مضافا إليها العوائد المتوقعة، أيضا مساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة وتفادي المخاطر.
3. توفير معلومات حول موارد المؤسسة والتزاماتها حتى يمكن تحديد نقاط القوة والضعف في المركز المالي للمؤسسة.
4. توفير معلومات عن أداء المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح، والتنبؤ بالمستقبل من خلال دراسة مقارنة بنتائج السنوات السابقة، لقياس فاعلية إدارة المؤسسة في توقع العوائد المستقبلية وكذا تفادي المخاطر المرتبطة بالاستثمارات والقروض.

ب- بالنسبة للمؤسسة

أهداف المؤسسة من نشر القوائم المالية لا يقتصر على طلب أو عرض رؤوس الأموال أو دخول السوق المالي بل يتعداه إلى جلب المستثمرين المحتملين عن طريق مدهم بمعلومات كافية تشجعهم على الاستثمار في المؤسسة ولن يتحقق هذا الهدف إلا عن طريق الافصاح التام عن الوضع المالي و التنافسي للمؤسسة وعن مدى وفاء الادارة بالتزاماتها و مسؤولياتها اتجاه المساهمين باعتبارهم أصحاب المؤسسة .

يتم إعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي: (المرسوم التنفيذي، 2008، صفحة 12)

- الأهمية النسبية للأحداث المسجلة: بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان.
- استقلالية السنة المالية: تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.
- مبدأ الأحداث اللاحقة للسنة المالية المقفلة: يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية، كما أنه لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية.
- مبدأ الحيطة والحذر: يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه من خلال تكوين احتياطيات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

- مبدأ ديمومة الطرق: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال فترات متعاقبة، دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر، كما أنه لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم وهذا يتطابق مع ما أشار إليه الإطار المفاهيمي المجلس معايير المحاسبية الدولية بمفهوم مبدأ ثبات الطرق.
- مبدأ التكلفة التاريخية: تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، ويستثنى من ذلك الأصول البيولوجية والأدوات المالية التي تقيم بقيمتها الحقيقية.
- مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.
- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: بحيث تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.
  - ✓ إن الالتزام بهذه الاعتبارات يسمح بترك مجال واسع للتأثير على السياسة المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، لأن القاعدة العامة في تحديد معالمها هي أن تكون آليات التطبيق العملي ملائمة بقدر الإمكان الظروف وطبيعة نشاط المؤسسة.

المطلب الثاني : أنواع الكشوف المالية

طبقا للنظام المحاسبي المالي فإن كل مؤسسة ملزمة بإعداد الكشوف المالية كل نهاية دورة محاسبية وتشتمل هذه الكشوف على : (علون، 2019، صفحة 136)

أ- قائمة المركز المالي (الميزانية) : هي القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين ، أي هي المرآة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه . والميزانية وإن كانت لا تعد حسابا وفقا لنظام القيد المزدوج ، فهي تعد هيئة قائمة يدرج في جانبه الأيمن عناصر الأصول والأرصدة المدينة الأخرى و جانبه الأيسر عناصر الخصوم والأرصدة الدائنة الأخرى ، وتوفر الميزانية معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمؤسسة ، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير .

- ❖ أهداف قائمة المركز المالي : تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق الأهداف التالية :
  - ✓ بيان المركز المالي للمؤسسة حيث تتضمن مالها من حقوق وما عليها من التزامات .
  - ✓ تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بقسية التغطية ، والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها.
  - ✓ التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة ، ويتم قياسها بنسب التداول والسيولة .
  - ✓ التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح ، التي يتم احتجازها ، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية .

- ✓ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها .
- ✓ القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي ، أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها .
- ✓ بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية الوقوف على استمرارية المؤسسة ، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية معرفة سياسات المؤسسة تجاه استثماراتها المالية .

ب- قائمة الدخلة (جدول حسابات النتائج) هي قائمة تتضمن دخل أعمال المؤممة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر في فترة مالية معينة ، حيث يستخدم مصطلح الربح لقياس أداء المؤسسة ، ويحكم على نجاحها ، إلا أن المحاسبين يفضلون مصطلح صالة الدخل أو صاغ المكاسب جدول حسابات النتائج هو عبارة عن بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجرة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل او تاريخ السحب ، التيجة الصافية للسنة المالية معيرا بين الريح أو الخسارة .

- ❖ أهداف جدول حسابات النتائج : يسعى إلى تحقيق أهداف عديدة أهمها :
  - ✓ تقييم الأداء الماضي للمؤسسة ، وبالتالي يمكن عمل تنبؤات بالتدفقات النقدية بقدر مناسب من الثقة .
  - ✓ يساعد على تحديد خطر عدم تحقيق تدفقات نقدية ، مما يتيح للمستخدم تقدير أثر التغير في الطلب على منتج المؤسسة وهو بدوره يؤثر على الإيرادات والمصروفات ، ومن ثم أثره على الدخل .
  - ✓ الأداء التشغيلي الذي يعتبر الوسيلة الرئيسية لتوليد الإيراد ، ومن ثم النقدية فنتائج العمليات التشغيلية المستمرة والمنتظمة يكون لها عادة أهمية أكبر من نتائج الأنشطة والأحداث غير المتكررة.
  - ✓ تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها .
  - ✓ تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها .
  - ✓ الرقم النهائي للدخل لا يعطي صورة كاملة ، فأخذ قائمة الدخل بصورة متكاملة وتفصيلية يوفر معلومات عن طبيعة الدخل واستمراره في المستقبل تقييم جدارة المشروع بالاقتراض من البنوك والمستثمرين .

ت- جدول سيولة الخزينة : يعتبر جدول تدفقات الخزينة لوحة قيادة أمام قمة الإدارة المالية ، بحيث تتخذ على ضوئها القرارات الهامة والإستراتيجية كتغيير النشاط أو توسيعه ، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها حيث يمكن اعتباره أداة تحليل متميزة وهامة ، وتقوم على منظور ديناميكي وتبحث عن الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ولنتائجها المستقبلية .

- ❖ اهداف جدول سيولة الخزينة :
  - ✓ يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى تحقيق ما يلي قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة تبعا للدورات الرئيسية.
  - ✓ إبراز مدى كفاية السيولة للوفاء بالتزامات المؤسسة نحو الدائنين والمساهمين إبراز الهوة بين النتيجة والخزينة . – قياس أثر التدفقات الاستثمارية والتمويلية على الربحية .
  - ✓ إبراز درجة المرونة المالية لدى المؤسسة .

- ✓ تساعد في تحسين قابلية المقارنة بين المؤسسات ،كونها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة .
- ✓ تعطي مؤشرا لمبالغ وتواقيت ، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية .

ث- جدول التغير في الأموال الخاصة : يوضح مقدار النقص أو الزيادة التي تطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة ، ومن المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة ، وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل المالك ، أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة ، وكذا مسحوب المؤسسة خلال نفس الفترة.

كما يتم جول التغير في الأموال الخاصة ، من خلال كل من رصيد رأس المال في بداية العام مضافا اليها الاستثمارات الإضافية التي تتم خلال العام مضافا إليها صافي الربح المحقق خلال العام ، أو منقوصا منه الخسارة إن وجدت ،كما يتم خصم توزيعات الأرباح والمسحوبات الشخصية .

تقدم هذه القائمة بعض المعلومات عن النقاط الآتية:

- ✓ التغيرات التي طرأت على النواحي المالية للمؤسسة والتي عجزت الميزانية عن إظهارها .
- ✓ جوانب الضعف والقوة في المؤسسة خاصة المتعلقة برأس المال العامل الأن ذلك هام المقرضين والدائنين .
- ✓ مستوى الربحية باعتبارها مصدر للأموال .
- ✓ وسيلة مساعدة لاتخاذ القرارات والتنبؤ بالصعوبات التي قد تواجهها المؤسسة من الناحية المالية .

❖ أهداف جدول التغير في الأموال الخاصة : تحلق قائمة التغيرات في حقوق الملكية الأهداف الآتية :

- ✓ التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها أو تفصيلات أخرى عنها
- ✓ التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة .
- ✓ التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية .

ج- الملحق يبين الطرق و القواعد المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة : هي عبارة عن هوامش وتفسيرات ، معلومات إضافية وتوضيحات عن الكشوف المالية ، وتشمل ملخصات عن السياسات المحاسبية للمؤسسة بالإضافة إلى الإفصاح عن الأصول والالتزامات وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال .

كما تشتمل قائمة الملاحظات معلومات تخص النقاط الآتية ، متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابقا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية.
- ✓ المعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية وحساب النتائج .
- ✓ إيضاحات تخص الشركاء ، الأسهم ، الوحدات والفروع والمؤسسة الأم و التحويلات فيما بينهم
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعنى بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية .

كما يشتمل الملحق على معلومات حول القواعد والطرق المحاسبية متى كانت هامة ، وتعتبر الملاحظات المرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها ، وذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات ، لما تتضمنه القوائم المالية والتي تعني ضرورية لفهمها ، وبانتفاء وجودها تعتبر القوائم المالية غامضة ، ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية.

أهداف قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية : تعتبر هذه القائمة تحسيا في عملية إعداد التقارير ، لأنها تؤدي إلى إفصاح أكثر اكتمالا عن الأحداث والبيانات المالية الملائمة ، وتتمثل الأهداف الرئيسية التي تحققها هذه القائمة فيما يأتي:

- ✓ عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقارير المالية .
- ✓ الإفصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم المالية .

وبما أن للإيضاحات المتممة أهمية عند إعداد التقارير المالية إلا أنه يوجد خطر في الاعتماد عليها بدرجة كبيرة كطريقة للإفصاح أو في استخدامها كالدفاع عن القوائم المالية الرسمية غير الكافية ، وهذا ما جعل لها عيوب نذكر منها :

- ❖ صعوبة قراءتها وفهمها دون دراسة معقولة مما يؤدي إلى احتمال التغاضي عنها .
- ❖ تعتبر الأوصاف النصية أكثر صعوبة في اتخاذ القرارات ، عند مقارنتها بصعوة ملخصات البيانات الكمية في القوائم المالية

المطلب الثالث : مستخدمو الكشوف المالية

تعددت الفئات المستخدمة للكشوف المالية منهم من له علاقة مباشرة تربطه بالمؤسسة كالملاك و المسيرين ومن له علاقة غير مباشرة كالمقرضين الذين تربطهم بالمؤسسة علاقة تعامل وقتية فقط، و يستخدم هؤلاء الكشوفات المالية لاتخاذ القرارات الرشيدة : (نصر علي و شحاته، 2015، الصفحات 08-09)

أ- المستثمرون : يهتم مقدمي رأس المال ومستشاريهم بالمخاطر وبالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها . حيث يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم .

ب- الموظفون : يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل .

ت- المقرضون : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق

ث- الموردون و الدائنون و التجاريون الآخرون : يهتم الموردون و الدائنون والتجاريون الأخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق . ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى زمن أقصر من اهتمام المقرضين إلى إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم .

ج- العملاء : يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة ، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها .

ح- الحكومات و وكلاتها و مؤسساتها: تهتم الحكومات و وكلائها بعملية توزيع الموارد وبتالي أنشطة المنشآت.كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبة وكأساس لإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات مشابهة .

خ- الجمهور : تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال تقدم المنشآت مسعدات كبيرة للاقتصاد لمحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ، تعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للكشوف المالية أنتساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول اتجاهات و تطورات الحديثة في نماء المنشأة و تنوع أنشطتها.

الجدول الآتي يوضح المستخدمين للكشوفات المالية ذوي العلاقة المباشرة و غير المباشرة :

الجدول رقم(02) : يوضح المستخدمين للكشوفات المالية

المستخدمين ذوي العلاقة المباشرة	المستخدمون ذوي العلاقة غير المباشرة
- المساهمون (حاليين أو محتملين)	- محللو الكشوف المالية وسماسرة البورصة
- الدائنون	- اتحادات العمال
- المديرون	- الوكالات و الهيئات الحكومية
- العاملون	- الجهات المهنية
- المستهلكون	
- الموردون	
- المنافسون	

المصدر : من إعداد الطالبين

المبحث الثالث : عرض و محتوى الكشوف المالية

إن الكشوف المالية تعبر عن الحوصلة السنوية لنشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، مما يستدعي من المؤسسة إعداد هذه الكشوف وعرضها بطريقة مفصلة حتى تلبي احتياجات مستخدمي هذي الكشوف المالية وفي هذا المبحث سيتم التطرق لعرض و محتوى الكشوف الملية .

المطلب الأول : عرض ومحتوى الميزانية وجدول حساب النتائج

أولا الميزانية

تعرف الميزانية على أنها : قائمة توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزامات المؤسسة لدائنها، وحق الملاك على صافي أصولها حيث يتمثل المركز المالي للمؤسسة في ما لها من أصول وما عليها من خصوم أو التزامات تجاه الآخرين وذلك في اللحظة الأخيرة من الفترة المالية المنتهي (الوقاد، 2001، صفحة 224)

وتعرف أيضا : القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة (حقوق الملكيات و الالتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول) وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف الأصول و الاستخدامات وحقوق الملكية في تاريخ إعداد هذه القوائم المالية، مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي في ذلك التاريخ (خنفر و المطارنة ، 2006، صفحة 37)

- ✓ "تعتبر الميزانية مكون أساسي من مكونات الكشوف المالية التي تصف ذمم المؤسسة ما لديها من ممتلكات وما عليها من التزامات، فهي تقدم صورة عن للوضعية المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة ".

أهمية الميزانية :

تبرز أهميتها من أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة ، تبرز والتزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة . ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي : (سالمي و آخرون، 2014، الصفحات 9-10)

- ❖ حساب معدلات العائد
- ❖ تقيم هيكل رأس المال في المؤسسة .
- ❖ تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة .

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية :

فرض النظام المحاسبي المالي في المادة 120.1 عرض عناصر محددة كحد أدني يجب إدراجها في الميزانية وهي : (الجريدة الرسمية ، 2007، الصفحات 23-24)

الأصول :

أ- الأصول التثبيتات غير المادية .

ب- التثبيتات المادية .

ت- الاهتلاكات الأصول المالي .

ث- أصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة) .

ج- الزبائن ، والماديين الأحرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) .

ح- حرية الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية .

الخصوم:

أ- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال ، مع تميز رأس المال الصاد والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى

ب- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة .

ت- الموردون والدائنون الآخرون .

ث- خصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة) .

ج- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية .

بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق :

- ✓ وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات .
- ✓ حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة .
- ✓ مبالغ للدفع والاستلام . المؤسسة الأم .
- ✓ الفروع المؤسسات المساهمة في المجتمع .
- ✓ جهات أخرى مرتبطة (مساهمين ، مسيرين.....)
- ✓ عدد الأسهم المرخصة ، الصادرة ، غير محررة كليا .
- ✓ القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية .
- ✓ تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية السنة المالية .
- ✓ عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة ، فروعها والمؤسسات المشتركة .
- ✓ الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع .
- ✓ حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم .
- ✓ مبلغ توزيعات الحصص المقترحة ، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات في السنة المالية مجموع) وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

عرض الميزانية :

الجدول رقم (03) : عرض نموذج للميزانية جانب الأصول

الأصل	ملاحظة	اجمالي	اهتلاك الرصيد N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات الممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات الموضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية					
الأصول الجارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص28

الجدول رقم (04) : عرض الميزانية جانب الخصوم

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع (1)			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة الأقلية (1)			
المجموع 1			
خصوم غير الجارية			
قروض ديون مالية			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم الغير جارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردو و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع العام للخصوم			

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص29

ثانيا جدول حساب النتائج :

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه :"بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة) " (الجريدة الرسمية ، 2007، صفحة 24)

ويعرف أيضا : قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات "حملت عليها" وفقا لمبادئ محاسبية متفق عليها . (جمعة ، سالم ، و محمد مفتاح ، 1996، صفحة 69)

أهمية جدول حساب النتائج :

يساعد جدول حسابات النتائج مستخدمي الكشوف المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بطرق متعددة وهي:

- ❖ تساعد على تحديد خطر عدم تحقيق تدفقات نقدية معينة مما يتيح للمستخدم تقدير أثر التغير في الطلب على منتج الشركة على الإيرادات والمصروفات ومن ثم أثره على الدخل.
- ❖ الأداء التشغيلي هو الوسيلة الرئيسية لتوليد الإيراد ومن ثم النقدية فنتائج العمليات التشغيلية المستمرة والمنتظمة يكون لها عادة أهمية أكبر من نتائج الأنشطة والأحداث غير المتكررة.
- ❖ الرقم النهائي للدخل لا يعطي صورة كاملة فأخذ جدول النتائج بصورة متكاملة وتفصيلية يوفر معلومات عن طبيعة الدخل واحتمالات استمراره في المستقبل.

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في جدول حسابات النتائج :

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الأتية : (الجريدة الرسمية ، 2007، صفحة 24)

أ- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

ب- منتجات الأنشطة العادية .

ت- المنتوجات المالية والأعباء المالية .

ث- أعباء المستخدمين،

ج- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

ح- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.

خ- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية .

د- نتيجة الأنشطة العادية.

ذ- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).

ر- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

ز- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

عرض جدول حسابات النتائج :

الجدول رقم (05) : عرض حساب النتائج حسب الطبيعة

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزن المنتوجات المصنعات و المنتوجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي للاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			

8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية –المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة العادية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع(1)			

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص30

الجدول رقم (06): عرض حساب النتائج حسب الوظيفة

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص31

.

المطلب الثاني : عرض ومحتوى جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة

أولا جدول سيولة الخزينة:

تعريف جدول سيولة الخزينة: هو عبارة عن جدول يعد استنادا إلى الأساس النقدي، كما أنه كشف تحليلي يسمح بدراسة تطور الوضعية المالية للمؤسسة من سنة إلى أخرى وتتبع التدفقات التي تؤثر في الخزينة من خلال تصنيفها بدلالة التدفقات السنوية الداخلة والخارجة للخزينة (رقية، 2018، صفحة 463)

أهمية جدول سيولة الخزينة :

تنبع أهمية جدول سيولة الخزينة من دوره في توفير معلومات تعجز كل من الميزانية وجدول حساب النتائج عن تقديمها تمكن الميزانية الختامية مع معلوماتها الإضافية في الملحق المستعمل من الاطلاع على البنية المالية للمؤسسة في تاريخ محدد (تاريخ الإقفال) وهذه نظرة ساكنة ، كما يمكن جدول حساب النتائج مع معلوماته الإضافية في الملحق من التعرف على أصل النتيجة وهي نظرة ساكنة كذلك . وعليه فلا الميزانية ولا جدول حساب النتائج تمكننا من الحصول على نظرة ديناميكية ، أي تطور بنية الخزينة خلال الدورة وهذا دور جدول سيولة الخزينة. إذ كان بالإمكان اعتمادا على الميزانية ، مقارنة الخزينة في بداية الدورة بالخزينة في نهايتها ، فإنه يعذر شرح تغيراتها . ويرى الكثير من المستعملين أن تغيرات الخزينة أو بالأحرى تدفقاتها التي تمثل أصل التغيرات ، وهي أهم معلومة تقدمها الوثائق المحاسبية ، لأن قيمة المؤسسة تزداد أو تنقص في نظر المساهمين والمقرضين وما تحققه من فوائض ، لأن تلك الفوائض تمكنها دون غيرها من منح قسائم أرباح للمساهمين وتسديد ما عليها من قروض لأصحابها وتحقيق مشاريع استثمار . (أيمن، 2018، صفحة 83)

عرض جدول سيولة الخزينة:

الجدول رقم(07) : عرض جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية 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			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ +ب +ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة			

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص36

الجدول رقم (08) :عرض جدول سيولة الخزينة (الطريقة مباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات الملية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ +ب +ج)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص35

ثانيا جدول تغير الأموال الخاصة:

عرف النظام المحاسبي المالي جدول تغير الأموال الخاصة بأنه: " يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية " (الجريدة الرسمية ، 2007، صفحة 26)

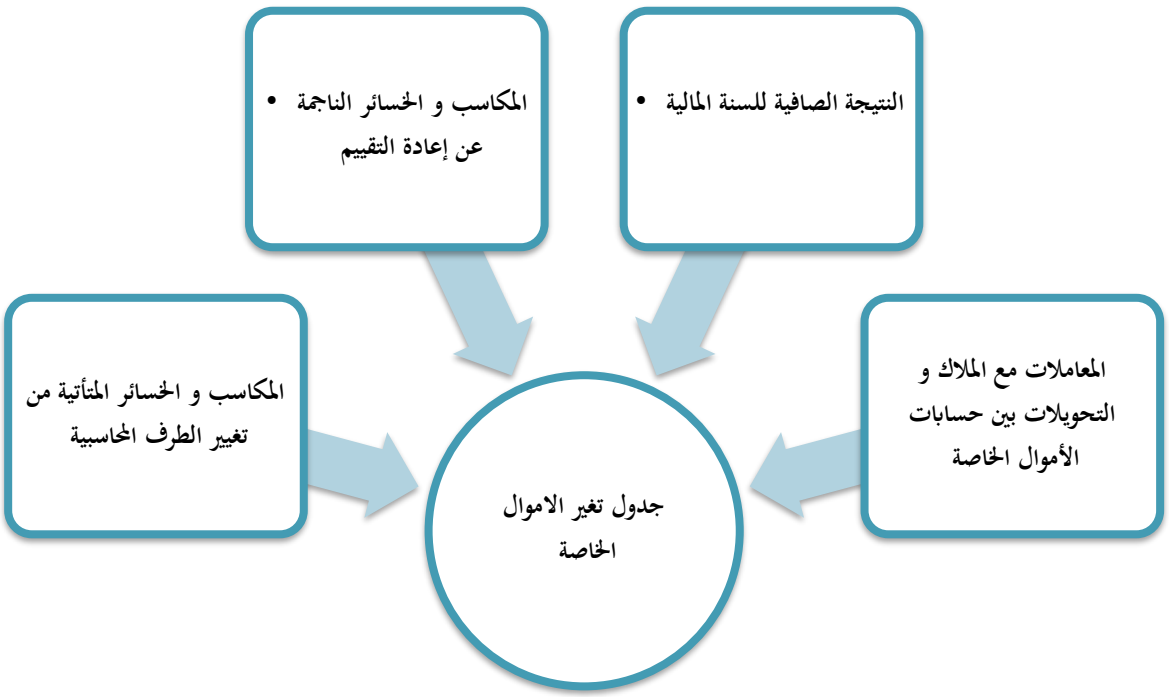
المعلومات الدنيا المطلوب تقددها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي: (الجريدة الرسمية ، 2007، صفحة 26)

- النتيجة الصافية للسنة المالية
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات
- الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع ،الانخفاض ،التسديد ...)
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

أهمية جدول تغير الأموال الخاصة:

إن أهمية جدول تغير الأموال الخاصة تكمن في أنه يربط جدول حساب النتائج و الميزانية مع، فيفصح عن التغير الناجم عن حساب النتائج في شكل أرباح وخسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغيير على الأرباح المحتجزة، كما يقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة .

الشكل رقم (01) : المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على الأموال الخاصة



المصدر: إعداد الطالبين

عرض جدول نغير الأموال الخاصة:

الجدول رقم (09) : عرض جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة إصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية **تصحيح الأخطاء الهامة** **إعادة تقييم التثبيتات** **الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج** **الحصص المدفوعة** **زيادة رأس المال** **صافي نتيجة السنة المالية**						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية **تصحيح الأخطاء الهامة** **إعادة تقييم التثبيتات** **الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج** **الحصص المدفوعة** **زيادة رأس المال** **صافي نتيجة السنة المالية**						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص37

المطلب الثالث : محتوى وعرض ملحق الكشوف

يحتوي ملحق الكشوف المالية على معلومات أساسية ذات دلالة ، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد الكشوف المالية ، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة الكشوف المالية ، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية: (الجريدة الرسمية ، 2007، صفحة 27)

- ❖ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية
- ❖ مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- ❖ المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها: المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية .

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود الكشوف المالية، وهذه الجداول هي:

- ❖ جدول تطور التثبيتات و الأصول غير الجارية .
- ❖ جدول الإهتلاكات
- ❖ جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول غير الجارية
- ❖ جدول المؤونات
- ❖ جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)
- ❖ كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

طريقة عرض الملاحق:

يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب الآتي، مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات الكيانات الأخرى :

- بيان بالامتثال لمعايير المحاسبية الدولية-.
- معلومات مدعمة للبنود المعروضة في صلب كل كيان مالي في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان مالي.
- بيان يوضح أسس القياس و السياسات المحاسبية المطبقة.

إفصاحات أخرى تشمل:

- البنود الطارئة والالتزامات و الإفصاحات المالية الأخرى.

عرض نماذج يمكن إيرادها في الملحق :

الجدول رقم (10) : تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتـــــات العينيـــــة المساهمات الأصـول المالـية الأخـرى غير الجارية					

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يـحـدد قـواعـد الـتـقـيـيـم و المحـاسـبـة ومحـتـوى الكـشـوف المالـيـة و عـرضـهـا وكـذا مـدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص41

الجدول رقم (11) : جدول الاهتلاكات

الفصول و الأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية.	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في مخصصات السنة المالية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
GOOD WILL التثبيتات المعنوية التثبيتـــــات العينيـــــة المساهمات الأصـول المالـية الأخـرى غير الجارية					

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يـحـدد قـواعـد الـتـقـيـيـم و المحـاسـبـة ومحـتـوى الكـشـوف المالـيـة و عـرضـهـا وكـذا مـدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص42

جدول رقم (12) : جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة في بداية السنة المالية.	زيادات في خسائر القيمة السنة المالية	انخفاضات في خسائر القيمة السنة المالية	خسائر القيمة المجمعة في آخر السنة المالية
GOOD WILL التثبيتات المعنوية التثبيتـــــات العينيـــــة المساهمات الأصـول المالـية الأخـرى غير الجارية					

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يـحـدد قـواعـد الـتـقـيـيـم و المحـاسـبـة ومحـتـوى الكـشـوف المالـيـة و عـرضـهـا وكـذا مـدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص42

الجدول رقم (13) : جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع و الكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض و التسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص42

الجدول رقم (14) : جدول المؤونات

الفصول و الأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية. مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات للضرائب مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية. مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين مؤونات الضرائب					
المجموع					

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص43

جدول رقم (15) : كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول و الأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و 5أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة القروض الزبائن الضرائب المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون الاقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزير المالية الصادر في 25مارس 2009يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، ص43

الخلاصة :

للكشوف المالية هدف عام يتحدد باجتماع الأهداف الفرعية لكل فرع، فيمكننا من خلال الميزانية معرفة الوضعية المالية ومعرفة وتقديم معلومة عن الأداء المالي بواسطة جدول حساب النتائج أما بالنسبة للتغيرات في الوضعية المالية فتعرف عن طريق جدول سيولة الخزينة، ويمكن اعتبار جدول تغير الأموال الخاصة كتكملة للجهود الرامية لتعزيز محتوى الكشوف حتى نحصل على أكبر فائدة ممكنة مع إرفاق الكشوف بملحق يتضمن المعلومات ذات الأهمية ولم تتناوله البيانات المالية خاصة فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ إغلاق الميزانية و يجب أن تعرض التقارير بأسلوب مالي منتظم ذات قابلية للفهم المتسلسل للأحداث المالية للمنشأة، وتتمثّل معايير أداء النظام المحاسبي المالي في قدرته على مدّ الإدارة بالمعلومات المطلوبة بالدّقة المناسبة وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المقبولة .

يجب أن تتوافق أسس إعداد الكشوف المالية مع متطلبات الإفصاح عن الأمور المبهمة ذات التأثير الهام و الفعال في عملية اتخاذ القرار، حيث أن أي تضليل في المعلومات التي تحتويها هذه الكشوف من شأنه التأثر على عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

إنّ متطلبات عرض المعلومات في الكشوف المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في الكشوف المالية بشأن جميع الأمور الجوهرية، وعنصر الإفصاح على صلة وثيقة بشكل ومحتوى هذه الكشوف و بالمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة وبمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك الكشوف قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدميها .

الفصل الثالث:

دراسة حالة مجمع سوناطراك

تمهيد:

بعد التطرق إلى المفاهيم النظرية لموضوع مساهمة الإفصاح المحاسبي في جودة الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF سنحاول إسقاط تلك المفاهيم النظرية على أرض الواقع من خلال القيام بدراسة ميدانية ذلك على مستوى الشركة الوطنية سوناطراك لكن بالنظر إلى الظروف الصحية التي تمر بها البلاد تم توجيهنا إلى مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة فرع النقل بواسطة الأنابيب .

للإلمام بالجانب التطبيقي لموضوعنا قمنا بإجراء دراسة تطبيقية وذلك بالاستعانة بالوثائق و الملاحق المتمثلة في التقرير المالي للمجمع و الذي يتضمن الميزانية الموحدة و حساب النتائج الموحد تم تقديمه لنا من طرف المؤسسة، ولهذا فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يأتي:

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك؛

المبحث الثاني: محتوى وعرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF لمجمع سوناطراك

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك

سيتم التطرق في هذا المبحث لتقديم مؤسسة سوناطراك وعرض أهم نشاطاتها المختلفة كما سنعرض فيه الهيكل التنظيمي للشركة الأم ومكانتها الدولية بين كبرى الشركات العالمية الرائدة في مجال المحروقات .

المطلب الأول :نشأة مؤسسة سوناطراك (شركة الأم)

أولا: تعريف مؤسسة سوناطراك

المؤسسة الوطنية للنقل وتسويق المواد الهيدروكربونية (سوناطراك) هي الشركة الأولى في الجزائر وفي إفريقيا تشارك في الاستكشاف، الإنتاج، النقل بالأنابيب، تحويل وتسويق المواد الهيدروكربونية ومشتقاتها، حيث تعتمد على استراتيجية التنويع كما تطور في توليد الكهرباء الجديدة، كذلك في تحليه مياه البحر وبحوث استغلال الطاقة المعدنية وأنشطة التعدين.

وللسعي لتحقيق استراتيجيتها للتدويل تعمل سوناطراك في حيز كبير ومناطق عدة من العالم، بنحو رقم أعمال 33.2 مليار دولار أنجزت في عام 2017 واحتلت المرتبة الأولى في إفريقيا وتأتي في المرتبة 11 بين شركات النفط العالمية، وثاني أكبر دولة مصدرة للغاز الطبيعي المسال وغاز البترول المسال وثالث مصدر للغاز الطبيعي، إنتاجها الإجمالي 196.5 مليون طن من النفط في عام 2017، أما بالنسبة للغاز مقدر 135 مليار متر مكعب في 2017، وهي المرة الأولى التي تعقد فيها الشركة مؤتمرا صحفيا للإفصاح عن بيانات الإنتاج، أنشطته تشكل حوالي 5.3 ٪ من الناتج القومي الإجمالي للجزائر.

ثانيا: عرض تاريخي لمؤسسة سوناطراك

تأسست بموجب القانون رقم 63-394 من 31 ديسمبر 1963 من الجريدة الرسمية في 10 جانفي 1964 تحت اسم الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات سوناطراك SONATRACH.

عن طريق هذه المؤسسة الجزائر أرادت أن تصل إلى سياسة بترولية مستقلة عن الاتحاد البترولي والشركات البترولية مثل ايزو (ESSO).شال (SHELL). سينكلار (SINCLAIR) . موبيل (MOBIL). إلف (ELF)...الخ.

أ- في 1963 اتسع نشاط الشركة لتشمل العديد من النشاطات البترولية كالبحث والإنتاج والتحويل بمساعدة الشركات الأجنبية.

ب- في 24 فيفري 1971 يوم تاريخي يعني تأميم المحروقات من طرف الجزائر 51 % في البترول 100 % غاز.

ت- بعد إعادة الهيكلة في 1981 وانفصالها عن بعض الفروع البترولية مثل البتروكيمياء، التوزيع، أشغال الآبار البترولية، ليقتصر نشاطها على ميادين البحث، الإنتاج، النقل بالإضافة إلى معالجة الغاز وتسويق المحروقات.

ث- في 1986 تبني قانون متعلق بأشغال التنقيب، البحث والاستغلال، يحث على المشاركة الخارجية في مجال الاستكشاف.

ج- في 1991 إحداث تعديلات على قانون سنة 1986 لتشجيع وتطوير سبل الشراكة بين سوناطراك وكبريات الشركات البترولية الأجنبية.

ح- في 1992 انطلاق عملية تحديث وتطوير شركة سوناطراك وبموجبها أصبحت مجموعة بترولية دولية.

خ- في 23 ديسمبر1996 تم إمضاء شركة سوناطراك على 35 عقد شراكة مع عدة شركات دولية من بينها "برتش بتروليوم"، يوجب هذا العقد الاستغلال، التطوير والتسويق في السوق الأوروبية لكميات من الغاز المنتج على مستوى آبار عين صالح.

د- في 1998 تقوية و تطوير شبكة النقل وانطلاق مشروع قناة جديدة لنقل البترول("34) OZ2.
وهي في تطور مستمر إلى يومنا هذا، إذ أنها تحتل مراتب ريادية عالميا.

ذ- من2007 حتى 2015 شرعت سوناطراك في مشروع استثماري في الخارج بالبيرو بمشروع كاسيا، وفازت برخصة استغلال في حقول غدامس بليبيا في منافسة دولية دخلتها الشركة الجزائرية لأول مرة بمفردها. كما لها عدة مشاريع في دول الجوار كموريتانيا ومشروع نومهيد بتونس مشروع قناة جديدة لنقل البترول.

ر- في 2016 قامت سوناطراك بتصريح أنها تجري عدد من الصفقات مع 14 شركة عالمية بخصوص مشروع مشترك لتجارة منتجات النفط والغاز بعد الاتفاق على شراء عدد من مصافيها في الخارج ومن اهمها ايطاليا.

ز- في 2019 الجزائر ستستكمل صفقتها مع إكسون موبيل وستؤسس مشروعاً تجارياً مشتركاً مع شركة عالمية خلال النصف الأول من 2019 بمجال الغاز الصخري مع الشركة الأمريكية العملاقة.

ثالثا: مهام ووظائف سوناطراك

إن المهمة الأساسية التي أسندت لسوناطراك عند تأسيسها تمثلت في التكفل بنقل وتسويق المحروقات ومنها مهمة تسيير الممتلكات وتحقيق الأهداف المحددة من أجل مستقبل الجزائر. اليوم سوناطراك حددت المهام الإستراتيجية من خلال إعلان القانونين لسنة 1986 و1991 الذين مكنا لهذه الأخيرة من جلب الشركاء وشركات أجنبية من أجل الاستغلال والاستكشاف لحقول الغاز والبترول ومن بين أهدافها:

أ- تمويل البلاد بالمحروقات بصفة دائمة.

ب- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة وغير مباشرة بصناعة المحروقات.

ت- الاستكشاف البحث والتنقيب والاستغلال.

ث- التطوير والاستغلال وتسيير شبكات النقل والتخزين.

ج- تمييع الغاز الطبيعي، معالجة وتقويم الهيدروكربون الغازي.

ح- تحويل تكرير وتوزيع الهيدروكربون.

خ- تطوير وتحسين النشاطات المتصلة في الجزائر وخارج الجزائر مع مؤسسات جزائرية وأجنبية.

د- تموين الدول بالهيدروكربون في أجل متوسط وطويل المدى.

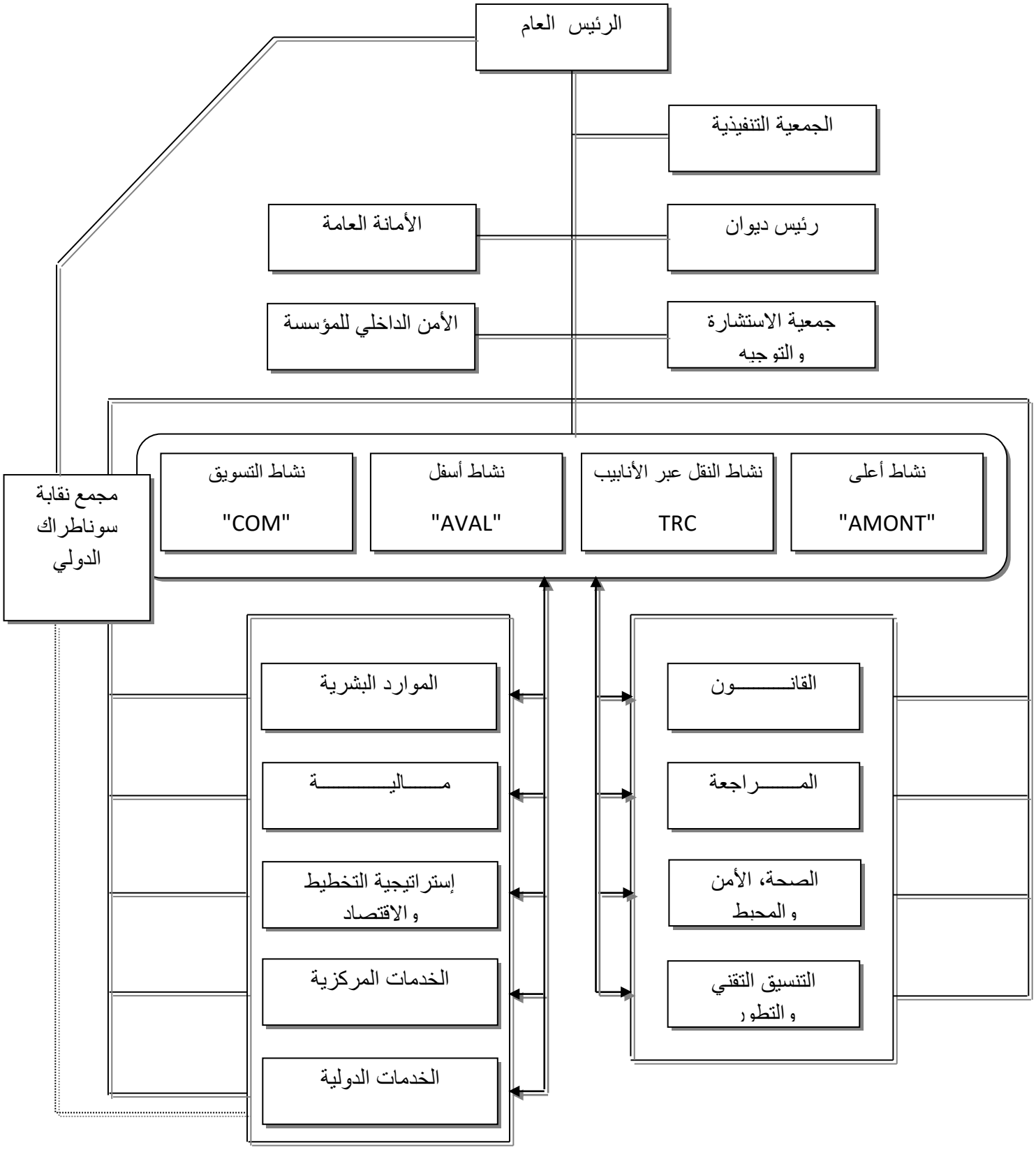
ذ- تسويق المحروقات الغازية والسائلة.

رابعا: مكانة ومركز سوناطراك الحالي

بفضل الموقع الجغرافي المميز للدولة مقارنة بأسواق المستهلكين الكبرى ركزت سوناطراك أسهمها التجارية نحو أوروبا الغربية والولايات المتحدة الأمريكية.

العدد بتروليوم انتيليجانس ويكلي (PIW'S TOP 50) لـ 26 سبتمبر 2005 رتبت سوناطراك في المركز الثاني عشر عالميا والأولى إفريقيا، كما حافظت سوناطراك كذلك على مكانتها إفريقيا بالإضافة إلى احتلالها المرتبة الحادية عشر من بين أكبر 50 شركة عالمية كما احتلت المرتبة الثالثة من بين أكبر مصدري الغاز الطبيعي في العالم، الثانية عشر GPL et GNL، هذا الترتيب مكن سوناطراك من احتلالها الصدارة في ميدان المحروقات البترولية.

خامسا: المخطط التنظيمي لسوناطراك الأم



الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة سوناطراك

مخطط سوناطراك:

أ- المديرية العامة (الرئـاسة).

ب- البنى العملياتية.

ت- البنى الوظيفية.

أ- **الرئـاسة:**

في دور المؤسسة الأم التي تضمن الدور القيادي الاستراتيجي والمتجانس يترأسها الرئيس المدير العام سمي عن طريق الأمر الرئاسي في 17 سبتمبر 2003 PDG مزود بسلطة تنفيذية وأمين عام ومجلس توجيه، يساعد عن طريق رئيس مكتب ومستشار ومدير.

الأمن الداخلي للمؤسسة (SIE)، تبقى في موضع آخر وظيفة متعلقة بالرئيس المدير العام.

ب-البنى العملياتية حسب المهنة :

النشاط الوظيفي لهذه الفروع حسب قوانين المؤسسة المستقلة في إطار الأهداف الاستراتيجية للرئاسة وهناك أربع نشاطات (فروع) يشغلون مهن قاعدية وهي كالآتي:

1. نشاط قبلي: يعد هذا النشاط نقطة بداية البحث والتنقيب على المحروقات؛
2. نشاط النقل بالأنابيب: يعد هذا النشاط وسيلة لنقل المحروقات من نقطة القبلي إلى البعدي؛
3. نشاط بعدي: هي مرحلة استلام وتسليم المحروقات من نشاط عبر الأنابيب إلى العميل؛
4. النشاط التجاري: هذا النشاط متخصص في البحث على أسواق خارجية وإبرام الصفقات الخاصة ببيع المحروقات.

تعد مسؤولية كل واحدة منهم تعود إلى نائب مدير وبالضبط مدير لسوناطراك (SPA).

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل التربص وهيكلها التنظيمي:

أولا: التعريف بالمؤسسة

تعد المؤسسة الوطنية سوناطراك إحدى أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، ومن أنجح المؤسسات الوطنية، فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني، لذلك سنحاول التعرف على مؤسسة سوناطراك وعلى الخصوص مديرية الصيانة بسكرة وعلى نشاطها الاقتصادي.

تعمل مؤسسة سوناطراك في مجال المحروقات، وتنقسم إلى عدة أنشطة :

أ- نشاط الإنتاج.

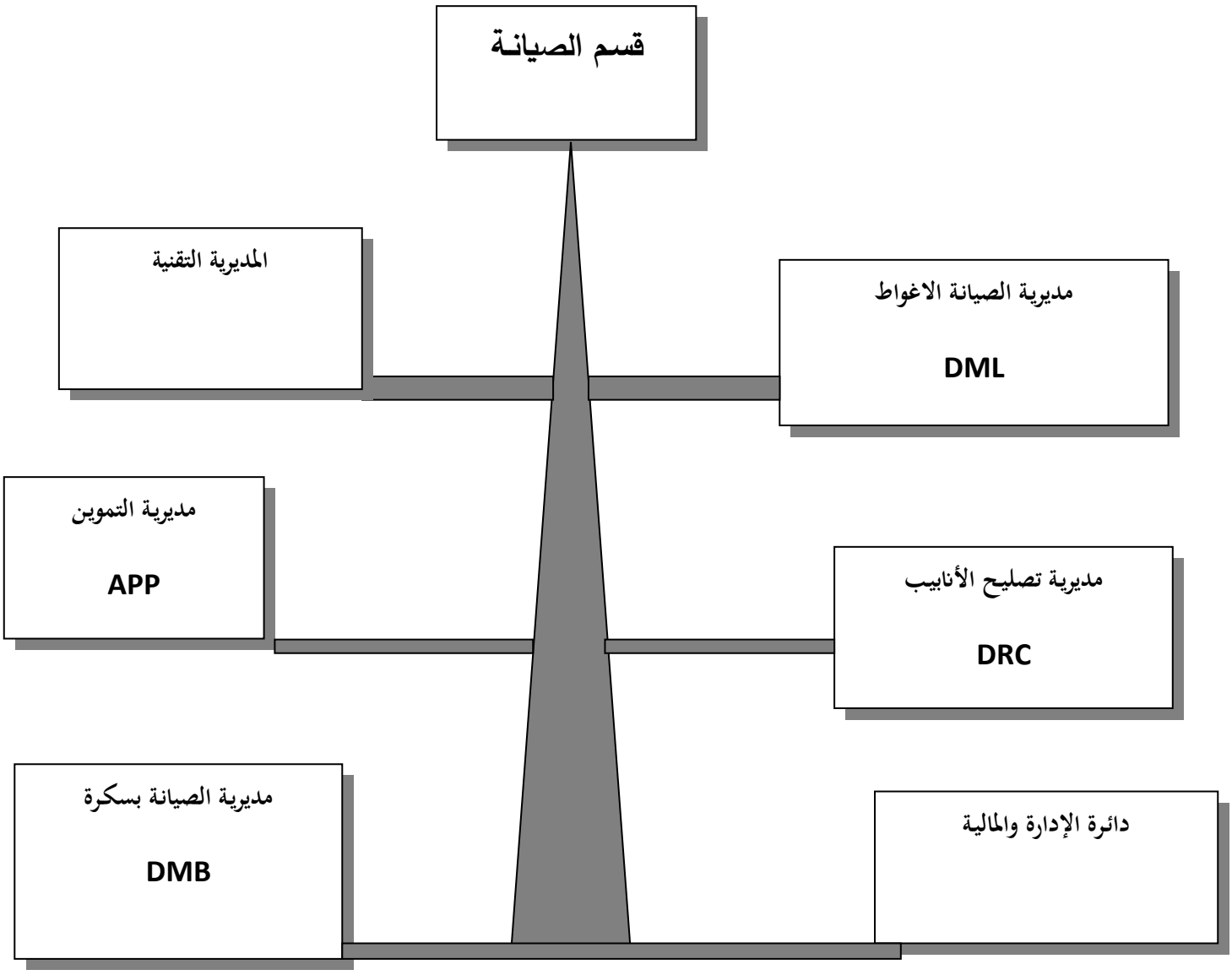
ب- نشاط التوزيع.

ت- نشاط النقل بالأنابيب.

ويضمن نشاط النقل عبر الأنابيب نقل المحروقات بواسطة شبكة للبترول والغاز على امتداد 16000كم وهذه الشبكة تستخدم تجهيزات مهمة ومتطورة، وتعتبر الصيانة إحدى الوظائف التي تضمن استغلال هذه الشبكة بدون أخطار، ومكلف بها حاليا قسم خاص هو قسم الصيانة بالنسبة للعمليات المهمة وقسم الاستغلال للعمليات العادية والبسيطة.

وينقسم قسم الصيانة إلى عدة مديريات، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم(03) : الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سوناطراك فرع النقل بالأنابيب



المصدر وثائق الوحدة: مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة.

يلاحظ من الشكل السابق أن إحدى المديريات التابعة لقسم الصيانة هي مديرية الصيانة بسكرة، وتقع هذه المديرية في المنطقة الصناعية بسكرة، وقد مرت في تطورها بالمراحل التالية :

- أنشئت سنة 1977، حيث بدأ بناؤها في أكتوبر 1977، وكان الاستلام النهائي لها في مارس 1980، وكانت آنذاك المديرية الجهوية بسكيكدة مكلفة ببنائها ضمن مشروع يهدف إلى صيانة الآلات الموجهة للصناعة البترولية.
- من1979- 1989: تم إنشاء قسم ببسكرة سنة 1982 بهدف صيانة تجهيزات المنشآت التابعة للمديرية الجهوية سكيكدة، وكذا التمويل بقطع الغيار.
- سنة 1989: تم إنشاء مديرية الصيانة الأغواط (DMN) التي تقوم بتسيير ثلاث قواعد وهي: قاعدة الأغواط، قاعدة حوض الحمراء وقاعدة بسكرة.
- من1990- 2002: قاعدة الصيانة بسكرة كان هدفها مركزا على تنفيذ عمليات الصيانة.
- جوان 2002: تم إنشاء مديرية الصيانة بسكرة Direction Maintenance Biskra (DMB)، حيث أصبحت مؤسسة مستقلة بانفصالها عن مديرية الصيانة الأغواط، وذلك بالقرار رقم 206/DG، مرجع 589 –A المؤرخ في: 2002/06/12.

وتقع مديرية الصيانة بسكرة على مساحة إجمالية قدرها 8793 م^2، في شكل مباني موزعة كما يلي:

- ورشات تقنية.
- مخزن.
- ثلاث مباني إدارية.
- مبنى إداري تقني.
- مبنى للحماية.
- مستودع.

وقد تحصلت مديرية الصيانة بسكرة على شهادة الجودة العالمية(ISO 9001)، وهذا لمواكبة التطورات التي تحدث في الاقتصاد الجزائري، حيث بدأت في مشروع الحصول على شهادة الجودة في: 15 ماي 2004، و تحصلت عليها في جويلية 2005، و أصبحت تتحصل عليها كل سنة.

وتعتمد المديرية في تسييرها على شبكة داخلية وعلى الإعلام الآلي وعلى برنامج متخصص في التسيير، من أجل تسيير أكثر عقلانية.

ويقدر عمال مديرية الصيانة بسكرة بـ205 عامل دائم، منهم تقنيين وإداريين، بالإضافة إلى العمال المؤقتين، وهم موزعين على النحو التالي:

الجدول رقم (16) : توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة – بسكرة –2021/05/30

البيان	العـدد	النسبة
الإطارات العليا	12	%5.08
الإطارات	110	%46.61
أعوان التحكم	75	%31.78
أعوان التنفيذ	15	%6.36
المتعاقدون	24	%10.17
المجموع	**236**	**100%**

المصدر وثائق الوحدة: Rapport D'effectif Globale De L'entreprise Arrête Au 30/05/2021

و نلاحظ من الجدول أن الإطارات وأعوان التحكم هم الأغلبية، وهذا لكون المهندسين والتقنيين هم أساس نشاط المديرية، ما يفسر كون المديرية مديرية صيانة قاعدتها الأساسية هي اليد العاملة.

ثانيا: النشاط الاقتصادي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

إن النشاط الأساسي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة هي صيانة الهياكل التالية:

أ- GK1 /GK2/40 : حاسي الرمل / سكيكدة.

ب- OK1/34 : حوض الحمراء / سكيكدة.

ت- GO1/GO2/48: حاسي الرمل / واد الصفصاف / تبسة نحو ايطاليا.

وهذا ما يعطيها وضعية استراتيجية للقيام بالعمليات المختلفة للصيانة (مراجعات دورية، تدخلات ميدانية، تصليح الأجهزة والآلات التقنية) في مختلف المنشآت وعلى الخطوط التالية:

- نشاط النقل بالأنابيب.
- أنشطة المحروقات (إنتاج، توزيع).

كما يوجد للمديرية مهام فرعية أخرى نذكر منها:

- تشخيص وصيانة قطع الغيار، تجديد الهياكل الأساسية للآلات.
- صنع قطع الغيار لاحتياجات نشاط النقل بالأنابيب.
- المساهمة في التجديد المستمر لتجهيزات مختلف هياكل النشاط.
- إعداد ووضع حيز التنفيذ نظام وإجراءات الصيانة ومعايير الآلات والتجهيزات المرتبطة بالنشاط.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

إن الهيكل التنظيمي ما هو إلا عبارة عن البناء الذي يبين مختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية الرئيسية والفرعية والوظائف، ويبين أشكال الاتصالات وشبكات العلاقات القائمة داخل المديرية وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (04) : الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

الفصل الثالث:ـــــــ

وتتبع مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة في تنظيمها أسلوب المديريات، حيث يتدرج الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

أ- مدير الصيانة:

هو المشرف على مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة، والمسؤول على:

- إعداد وتحديث سياسة وأهداف المؤسسة.
- التخطيط الاستراتيجي ورقابة أهداف المؤسسة.
- توزيع الموارد والوسائل بالمؤسسة.
- وضع حيز التنفيذ نظام اتصال داخل المؤسسة، تحسين نظام إدارة الجودة بالمؤسسة.

ب-الأمانة:

تهتم بتسجيل الرسائل الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة، والتي لها علاقة مباشرة بمديرية الصيانة، كما تهتم بالصادر والوارد من مدير المؤسسة إلى مختلف الدوائر التابعة للمؤسسة.

ت- **دائرة التموين والنقل:** وهي المسؤولة عن: (مديرية الصيانة سوناطراك)

- تموين المؤسسة بالموارد الأولية، قطع الغيار، الآلات، والتجهيزات الضرورية للنشاط مع احترام الجودة والوقت.
- تسيير المخزون والجرد المادي في المؤسسة، مع احترام الإجراءات والقوانين المطبقة.
- تسيير وصيانة مستودع النقل: السيارات، الآلات، الشاحنات.
- خدمات النقل الضرورية لمختلف هياكل المؤسسة.
- ضمان تحسين عمليات التموين.

ث- **دائرة الإدارة و الاتصال:** هي المسؤولة عن:

- تقييم احتياجات المؤسسة للعمال وإعداد خطط التعيين والتكوين في إطار الموازنات المعتمدة.
- تسيير ملفات العمال في المؤسسة.
- تضمن الخدمات الاجتماعية، طب العمل، التنشيط الاجتماعي والرياضي..
- تسيير ومتابعة النشاطات المرتبطة بـ: الفندقة، الإطعام، صيانة التجهيزات..
- تسيير وسائل الاتصالات بالمؤسسة (هاتف، فاكس، تلكس..).
- التكلف بمهام النقل والإطعام والمبيت للعمال في إطار المهام التي يقومون بها خارج المؤسسة، وكذلك إجراءات الحصول على تأشيرات السفر للعمال الذين يقومون بمهام أو تكوين خارج الوطن.

- تحسين إجراءات الاتصال بالمؤسسة.
- تحسين العمليات المتعلقة بالموارد البشرية.
- تطبيق سياسة المؤسسة فيما يتعلق بمعالجة المشاكل.

ج- **دائرة المالية والشؤون القانونية:** هي المسؤولة عن:

- التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة في الإطار الموازنات المعتمدة واحترام الإجراءات والنصوص القانونية حيز التنفيذ.
- إعداد المخطط السنوي وعلى المدى المتوسط للمؤسسة مع احترام مختلف هياكل المؤسسة ومتابعة تنفيذها.
- تسجيل جميع العمليات اليومية مع الغير كالزبائن والموردين.
- إعداد الميزانيات المالية والمحاسبية للمؤسسة.
- إعداد العقود والاتصال مع الإدارة القانونية المركزية.
- تسيير تأمينات المؤسسة والاتصال مع الإدارة القانونية المركزية.
- إعداد ومتابعة الملفات القانونية للمؤسسة مع الاتصال بالإدارة القانونية المركزية.
- تسيير ومتابعة ممتلكات المؤسسة.
- متابعة الاحترام القانوني لكل العقود المبرمة على مستوى المؤسسة.

ح- **دائرة الكهرباء و الآلية:** هي المسؤولة عن:

- القيام بالصيانة فيما يخص فرعي الكهرباء والآلية.
- الإشراف على عمليات الصيانة للآلات الدوارة.
- المساعدة في عمليات تحديث التجهيزات.
- القيام بأعمال حول نظام الحماية.
- القيام بأعمال الكهرباء الصناعية والالكترونية.
- المشاركة في إعداد دفاتر الشروط المرتبطة بالتجهيزات.
- تحسين عمليات الصيانة في الورشات والخدمات المقدمة للزبائن.

خ- **دائرة المنهجية والاعتماد:** هي المسؤولة عن:

- إعداد مخطط العمل السنوي والأكثر من سنوي بمساعدة المديريات الجهوية لسوناطراك لضمان صيانة الآلات الدوارة.
- استقبال طلبات العمل وبرمجتها وتقسيمها على هياكل المؤسسة المسؤولة عن التنفيذ.
- تسيير وتحديث برامج وإجراءات الصيانة.
- تنظيم مجموعات من العمال لإعداد فرق عمليات للصيانة.
- إعداد وتحليل نسب الصيانة.

- تحليل وتحديث تكاليف الصيانة.
- إجراء دراسات خاصة على الصيانة.
- تسيير الوثائق التقنية للتجهيزات الصناعية.
- تحسين العملية التجارية والخدمات المقدمة للزبائن.
- قياس ومتابعة رضا الزبائن، والمعالجة الفعالة لاحتياجاتهم.

د- **دائرة الميكانيك الصناعي**: وهي المسؤولة عن:

- القيام والإشراف على عمليات الآلات الواردة.
- الصيانة في الورشات لآلات الضغط (المضخات، المحركات، الآلات الضاغطة...).
- المساهمة في عمليات تحديث التجهيزات.
- صنع قطع الغيار المرتبطة باحتياجات نشاط النقل بالأنابيب.
- تصليح القطع الخاصة بالآلات الدوارة.
- مراقبة مطابقة القطع المصنعة.
- القيام بالتشخيص، تحليل، قياس وخبرة القطع الثمينة (Pièces nobles).
- تحسين التدخلات الميدانية والخدمات المقدمة للزبائن.

ذ- **مركز الإعلام الآلي**: هو المسؤول عن:

- تسيير وإدارة وصيانة أنظمة الإعلام الآلي في المؤسسة.
- الصيانة القبلية والبعدية لأنظمة الإعلام الآلي.
- تسيير وإدارة واستغلال المراسلات الآلية في المؤسسة.
- تسيير وإدارة واستغلال قواعد معطيات البرامج.
- تسيير وإدارة واستغلال شبكة الإعلام الآلي.
- مساعدة وتكوين مستعملي أدوات الإعلام الآلي.
- الاستغلال الأمثل لوسائل الإعلام الآلي على مستوى المؤسسة.
- تحسين عمليات تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

ر- **مصلحة الحماية والمحيط**: وهي المسؤولة عن:

- تطبيق سياسة الحماية والمحيط والأمن لمجمع سوناطراك.
- توضيح وظيفة الحماية والمحيط والأمن في المؤسسة من خلال التوعية والتكوين.

- حماية الممتلكات البشرية والمادية من خلال برامج وقائية.
- الوقاية من الحوادث والحرائق من خلال مراقبة الشروط التقنية، وتصرفات العمال وطرق العمل الخطيرة والتوصيات الضرورية.
- مراقبة ومتابعة برامج نشاط النقل بالأنابيب لحماية المحيط.

إن ما نلاحظه من الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة هو تعدد المستويات التنظيمية، حيث يضم ثلاث مستويات، وبالتالي هناك درجة عالية من التعقيد، وهذا ما يوضحه الشكل في الصفحة رقم 71.

ورغم أن مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة مؤسسة تتمتع بدرجة من الاستقلالية حيث يعود اتخاذ القرار فيها إلى مسيريها ومديرها على الخصوص، إلا أنها تبقى خاضعة للمستويات الأعلى منها فيما يتعلق بالقرارات الهامة والمتعلقة بالاستثمار واعتماد الميزانيات المالية والموازنات السنوية والتعيينات.

المبحث الثاني : محتوى وعرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF لمجمع سوناطراك

تعد الكشوف المالية الحوصلة السنوية لنشاط المؤسسة حيث تقوم إجباريا بإعدادها و عرضها على المستخدمين حتى تساعدهم على اتخاذ القرارات، وفي هذا المبحث سنتطرق لعرض الكشوف المالية الخاصة بمجمع سوناطراك .

المطلب الأول : محتوى عرض الميزانية وجدول حساب النتائج للمجمع

أعدت الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك وفقا لما يلي :

- المبادئ المعترف بها بشكل عام خاصة في الجزائر، ولا سيما المتضمنة في القانون 07 – 11 في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي
- قرار وزير المالية 26جويلية 2008 بتحديد قواعد عرض البيانات المالية و التقييم وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .
- المعايير الخاصة بقطاع المحروقات (القانون 05-07 المؤرخ في 28 أفريل 2005) .
- قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها المطبقة على الحسابات الفردية .

فترة توحيد الحسابات:

- تغطي كل سنة مالية 12 شهر ، تبدأ في 1 جانفي من كل عام .

طرق التوحيد :

يحدد القرار الصادر في 26 جويلية 2008 من وزارة المالية طرق التوحيد :

- يتم التوحيد الشركات الخاضعة للسيطرة الحصرية للمجموعات الفرعية أو للمجمع حسب طريقة التكامل الشامل(integration global) .
- الشركات التي تمارس فيها المجموعات الفرعية أو المجمع نفوذا ملحوظا، من خلال المساهمات (امتلاك) بشكل مباشر أو غير مباشر لجزء من حقوق التصويت، توحد حساباتها حسب طريقة المعادلة (mise en equivalence)

معايير التوحيد في المجمع:

حددت عتبة دمج الشركات الفرعية والمساهمات في محيط التوحيد للسنة المالية 2019بنسبة 5 %وفقا لقواعد الادماج وقد تكون اقل اعتماد على حجم الكيان المراد ادماجه (رقم الاعمال والنتائج) او في حالة ممارسة الشركة الام تأثيرا مباشرا واستراتيجيا على المساهمة.

طرق تحويل الحسابات الموحدة بعملة اجنبية:

تعد حسابات الشركات الفرعية والمساهمات بعملة البلد الذي تتواجد فيه:

- ❖ تحويل حسابات الميزانية للشركات الفرعية والمساهمات في الخارج الى الدينار الجزائري على أساس سعر الصرف عند تاريخ اقفال السنة المالية، منتجا "احتياطات التحويل " .
- ❖ تحويل حسابات النتائج على أساس متوسط سعر الصرف للسنة المالية ويتم تسجيل فروق التحويل في حساب "نتيجة التحويل".

خصص النظام المحاسبي للميزانية حسابات تندرج بها Comptes de bilan (من المجموعة الأولى إلى المجموعة الخامسة) ويوضح الجدول التالي عرض الميزانية الموحدة لمجمع سوناطراك (أنظر الملحق رقم 01) :

الجدول رقم (17) : عرض الميزانية الموحدة جانب الأصول (الوحدة بالمليون دج)

الأصول	2019	2018
الأصول غير جارية		
فارق الاقتناء – GOOD WILL	**17266**	**18540**
التثبيتات المعنوية	**88141**	**21903**
التثبيتات العينية	**3 784 339**	**3 762 278**
الأراضي والمرافق	52,247	53,573
المباني	346,314	323,913
تثبيتات عينية أخرى	527,551	504,784
التثبيتات ممنوح امتيازها	615	490
المعدات الثابتة ومجمعات الإنتاج	2,857,612	2 879 519
تثبيتات يجري إنجازها	2 310 544	2 134 526
تثبيتات مالية	1 502 858	1 084 195
سندات الموضوعة موضع معادلة	223 200	254 506
الاشتراكات والذمم المدينة المرتبطة بالمساهمات	311 884	325 659
تثبيتات مالية أخرى	967 683	504 030
ذمم مدينة أخرى غير متداولة	91	❖
مجموع التثبيتات	**7 703 148**	**7 021 442**
ضرائب مؤجلة أصول	37 997	30 160
مجموع الأصول غير المتداولة	**7 741 146**	**7 051 602**
الأصول الجارية		
المخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ	715 063	642 680
الذمم المدينة والاستخدامات المماثلة	**4 358 543**	**3 330 071**
الزبائن	608 752	519 978
المدينون الآخرون	2 170 669	1 962 866
الضرائب	1 554 037	835 834
أصول جارية أخرى	25 086	11 393
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	**707 595**	**1 722 928**
الاستثمارات و الأصول المالية الأخرى	127	–
الخزينة	707 468	1 722 928
مجموع الأصول الجارية	**5 781 201**	**5 695 679**
مجموع الأصول	**13 522 346**	**12 747 281**

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة

الجدول رقم (18) : عرض الميزانية الموحدة جانب الخصوم

(الوحدة بالمليون دج)

الخصوم	2019	2018
الأموال الخاصة		
رأس المال	1 000 000	1 000 000
ممتلكات ممنوحة للدولة	–	–
فارق التقييم	126 531	115 624
الاحتياطات الموحدة	**1 106 077**	**930 253**
احتياطيات المجمع	1 091 790	919 172
احتياطات الأقلية	14 287	11 081
فارق المعادلة	-7 124	-4 018
نتيجة الدورة	**373 581**	**542 782**
فارق التحويلات داخل المجمع	-13	1 034
النتيجة الصافية للتوحيد	**373 594**	**541 748**
نتيجة المجمع	373 135	541 051
نتيجة الأقلية	459	697
مجموع الأموال الخاصة	**7 909 228**	**7 632 162**
القروض والديوم المالية	186 820	165 299
الديون المالية الأخرى	201 361	164 535
الأدوات المشتقات المالية	12 074	1 663
مطلوبات محتفظ بها للبيع	–	–
المخصصات و المنتوجات المعاينة مسبقا	318 033	274 457
مجموع الخصوم غير الجارية	**718 288**	**606 135**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	372 894	456 122
مؤونات الأعباء و المخاطر	787 725	522 294
ديون أخرى	3 713 653	3 525 572
خزينة الخصوم	20 558	4 996
مجموع الخصوم الجارية	**4 894 830**	**4 508 984**
مجموع الأصول	**13 522 346**	**12 747 281**

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة

من خلال الميزانية نلاحظ ما يلي :

أ- جانب الأصول :

1- حسابات الأصول غير الجارية:

- **فارق الاقتناء GOOD WILL**: بلغ فارق الاقتناء 266 17مليون دينار جزائري في عام 129 بانخفاض قدره 274 1 مليون دينار جزائري متمثلا في اهتلاك فارق الاقتناء .
- **التثبيتات المعنوية**: زادت التثبيتات المعنوية المكونة أساسا من تكاليف التطوير المثبتة وحقول منجميه بنسبة 302 %اذ بلغت 237 66مليون دينار جزائري.كما تزايدت التثبيتات المعنوية الأخرى المتمثلة في رخص استخدام البرمجيات بنسبة 11 %أذ بلغت 601 3مليون دينار جزائري.
- **التثبيتات العينية**:ارتفعت التثبيتات العينية بمبلغ صافي 061 22مليون دينار جزائري بما يعادل نسبة 0.59 %مقارنة بالسنة المالية 2018 . تمثل معدات الإنتاج الثابتة والمركبة 76 %من التثبيتات العينية، تملك الشركة الام سوناطراك أغلبها، بنسبة 86% .
- **التثبيتات الجاري إنجازها**: عرفت التثبيتات الجاري إنجازها استقرارا مقارنة بعام 2018 .
- **التثبيتات المالية**:ارتفاع التثبيتات المالية بنسبة 39 %الراجع أساسا الى إيداع اذونات الخزينة، المكتسبة من فارق واردات المنتوجات البترولية لسوناطراك. انخفاض قيمة سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة) بنسبة % 12عقب تدن نتائج العديد من المؤسسات الممتلكة بنسبة 50 %او اقل. تتكون المساهمات الأخرى بشكل رئيسي من مساهمات صغيرة في شركتي Naturgy وEnergia de Portugal.
- **الضرائب المؤجلة أصول حسب الشركات**: ارتفاع أصول الضرائب المؤجلة بمقدار 837 7مليون دينار جزائري في عام 2019 بنسبة 26 %مقارنة بعام 2018 .

إن الأصول الغير جارية في تزايد ملحوظ و هذا نتيجة توسع نطاق الاندماج لسنة 2019 بسبب سياسة المجمع المتمثلة في طموحه الوصول للريادة في مجال المحروقات .

2- الأصول الجارية : هي أيضا في تزايد ملحوظ هي الأخرى الذي يفسر كما يلي :

- **مخزونات ومنتجات قيد الصنع**: سجلت المخزونات والمنتجات قيد الصنع الموحدة مبلغ 06 715مليون دينار جزائري للسنة المالية ،2019منها % 73 تمثل حصة الشركة الآم، بزيادة قدرها 11 %مقارنة بالسنة المالية. وهذا راجع لزيادة الطلب على المحروقات خلال سنة 2019 وارتفاع سعره خاصة بعد اجتماع الأوبك خلال نفس السنة .
- **لحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة**: ارتفاع الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة 472 028 1مليون دينار جزائري للسنة المالية ،2019أي بنسبة 31 % مقارنة بالنسبة المالية.

- **المتاحات وما يماثلها**:سجلت المتاحات وما يماثلها انخفاضا قدره 460 015 1مليون دينار جزائري، أي بنسبة انخفاض قدرها 59% خلال السنة المالية 2019.يرجع الى:
  - •انخفاض عائدات المحروقات.
  - •تحويل الى اذونات الخزينة لتسديد فارق واردات المحروقات التي تم الحصول عليها في عام 2018 .

ب- جانب الخصوم :

1- **الأموال الخاصة**: تبلغ رؤوس الأموال الخاصة الموحدة 7909.23مليار دينار وتتكون من :

- راس المال الاجتماعي1000 :مليار دينار جزائري.
- الاحتياطات الموحدة6535.65 : مليار دينار جزائري.
- الاحتياطات حصة المجمع1091.79 :مليار دينار جزائري.
- الاحتياطات حصة ذوي الأقلية14.29 :مليار دينار جزائري.
- النتيجة الصافية الموحدة373.59 : :مليار دينار جزائري ، و تتكون من :
- حصة المجمع373.13 :مليار دينار جزائري.
- حصة ذوي الأقلية0.46 :مليار دينار جزائري.
- فرق التحويل في النتيجة0.01- :مليار دينار جزائري

2- **الخصوم غير الجارية**: سجلت الخصوم غير الجارية مبلغ 288 718مليون دينار جزائري في عام ،2019بزيادة قدرها 19 % مقارنة بعام 2018 .

3- **الخصوم الجارية**: تشمل الخصوم الجارية بشكل رئيسي حساب الموردون وديون الاستغلال الاخرى التي سجلت انخفاضا قدره 367 71مليون دينار جزائري أي ما يعادل 17 %مقارنة بالسنة المالية 2018.

ثانيا جدول حسابات الموحد:

إن جدول حسابات النتائج يضم حسابات التسيير Comptes de gestion (المجموعة السادسة و السابعة) ويوضح الجدول التالي جدول حسابات النتائج أنظر الملحق رقم (02)

الجدول رقم (19): عرض جدول حسابات النتائج الموحد (الوحدة بالمليون دج)

	2019	2018
المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات الإضافية	5 537 884	5 756 457
المنتج المخزن	6 177	37 203
الانتاج المثبت	453 045	501 301
إعانات التشغيل	142 599	36 289
1- إنتاج السنة المالية	**6 139 706**	**6 331 250**
مشتريات مستهلكة	1 373 949	919 056
خدمات خارجية	1 189 187	1 376 468
الخدمات الخارجية الأخرى	141 855	141 812
2- استهلاكات السنة المالية	**2 704 992**	**2 437 336**
3- القيمة المضافة التشغيلية (1-2)	**3 434 714**	**3 893 914**
أعباء المستخدمين	383 440	321 239
الضرائب والرسوم المماثلة	1 376 136	1 818 513
4- الفائض الإجمالي للاستغلال	**1 675 139**	**1 754 163**
المنتجات العملياتية الأخرى	177 785	239 719
الأعباء العملياتية الأخرى	117 817	152 518
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	795 627	734 709
مخصصات إهتلاكات وخسائر القيمة للعناصر المالية	3 900	-3 456
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	81 334	57 035
استرجاعات عن خسائر القيمة للعناصر المالية	-2 075	16 102
5- النتيجة العملياتية	**1 015 060**	**1 183 117**
المنتوجات المالية	69 579	92 155
الأعباء المالية	544 536	673 453
6- النتيجة المالية	**-474 957**	**-581 298**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	**540 103**	**601 819**
الضريبة على النتائج	215 262	129 809
مجموع منتجات الأنشطة العادية	6 466 328	6 736 262
مجموع أعباء الأنشطة العادية	6 141 487	6 264 252
8- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	**324 841**	**472 010**
العناصر غير العادية –المنتوجات	52	-
العناصر غير العادية –الأعباء	-	1 353
9- النتيجة غير العادية	**52**	- 1353
10- النتيجة الصافية للسنة العادية	**324 892**	**470 656**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية	**48 701**	**71 092**

11- النتيجة الصافية للمجمع الموحد	373 594	541 748
حصة ذوي الأقلية	459	697
حصة المجمع	373 135	541 051

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج ما يلي :

1- **انتاج السنة المالية:** شهد هذا القسم انخفاضا قدره 573 218مليون دينار جزائري أي بنسبة 4 %مقارنة بالسنة المالية 2018 .

❖ **رقم الاعمال:** بلغ رقم اعمال المدمج للمجمع 884 537 5مليون دينار جزائري للسنة المالية ،2019منها % 73حققتها الشركة الآم سوناطراك، بانخفاض قدره 17 %مقارنة بالسنة المالية

2- **استهلاك السنة المالية:** بلغ الاستهلاك خلال السنة 992 704 2مليون دينار، بزيادة قدرها 11 %عن السنة المالية 2018.تشمل هذه الاستهلاكات على السلع والمواد الأولية ولوازم، فضلا عن الخدمات.

❖ **بلغت الأعباء** 487 141 6مليون دينار مقابل 252 264 6مليون دينار مقارنة بالسنة المالية 2018بانخفاض نسبته 4 % .

3- **القيمة المضافة:** انخفضت القيمة المضافة ب 200 459 مليون دينار مقارنة بالسنة المالية 2018 وهذا بسبب تراجع مداخيل البترول خلال السداسي الأول من 2019 قبل اجتماع الأوبك للدول المنتجة للبترول .

4- **إجمالي فائض الاستغلال** : تراجع إجمالي فائض الاستغلال بقيمة 024 79 مليون دينار و هذا نتيجة زيادة مصاريف المستخدمين نظرا لسياسة المجمع في تجديد و استقطاب اليد العاملة ذات الكفاءة العالية قدرت بنسبة 19 % هذه الزيادة في المصاريف .

5- **النتيجة العملياتية:** قد انخفضت هي أيضا آليا بسبب الزيادة في مخصصات الإهتلاكات و المؤونات مقارنة بالسنة المالية 2018 وتراجع الإيرادات العملياتية الأخرى .

6- **النتيجة المالية** :انخفضت النتيجة المالية بمقدار 341 106مليون دينار جزائري في عام 2019أي مقارنة بعام 2018 .

7- **النتيجة العادية قبل الضرائب** : هي الأخرى في تذبذب هي الأخرى و يرجع ذلك لتراجع النتيجة العملياتية و النتيجة المالية .

8- **النتيجة الصافية** : من الملاحظة هي أيضا تراجعت وذلك راجع إلى ارتفاع الضرائب على النتائج مقارنة بسنة 2018

المطلب الثاني: محتوى وعرض جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

أولا: جدول سيولة الخزينة

جدول سيولة الخزينة يعطي لمستخدمي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة المجمع على توليد السيولة (الأموال) والمعلومات اللازمة عن استخدامات السيولة المتاحة بالمجمع ، يقوم المجمع بإعداد جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة و هذا ما يوضحه الجدول التالي (الملحق رقم 03) :

الجدول رقم (20): عرض جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير مباشرة)

الوحدة بالمليون دج

	2019	2018
النتيجة قبل الضرائب	540 159	600 464
أرباح وخسائر راس المال للأصول	2 226	469
اهتلاك التثبيتات العينية	620 072	587 845
تغيرات أصول الثابتة الملموسة	-404	-65
اهتلاك التثبيتات المعنوية	20 549	12 984
تغيرات أصول الثابتة غير الملموسة	-	-
المؤونات لفارق الاقتناء	1 023	88
المؤونات الأخرى	14 236	26 814
اعانات الاستغلال	142 599	36 289
الضرائب المباشرة	27 991	4 591
الإهتلاكات و المؤونات	**826 066**	**668 907**
الضريبة على النتائج	-215 262	-129 809
الحصص المدفوعة	14 275	91
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**1 167 463**	**1 140 123**
تدفقات الخزينة من العناصر الغير عادية	52	-1353
المخزونات	-40 543	-188 335
الحسابات الدائنة	-93 813	94 938
الموردون	-57 541	66 887
احتياجات راس المال العامل لاستغلال الأخرى	-1 088 260	-229 551
تأثير تغيرات راس مال العامل للاستغلال	**-1 280 158**	**-256 061**
احتياجات راس المال العامل خارج الاستغلال الأخرى	-19 196	2 684
حسابات المجمع الموجهة	7 352	45 159
حسابات الموجهة ما بين الوحدات	-	-

تأثير تغيرات راس مال العامل خارج للاستغلال	**-11 845**	**47 843**
المسحوبات عن اقتناء	-127	495
إعادة التقييم الأصول الأخرى	-	-
عادة تقييم التثبيتات	-	-
التحصيلات- الاحتياطات المدمجة	-	-
العمليات الأخرى لغير سوناطراك	-127	495
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	**-124 615**	**931 048**
اقتناء التثبيتات العينية	-2 732 285	-1 571 118
اقتناء التثبيتات المعنوية	-115 659	-42 926
اقتناء التثبيتات المالية	-657 955	-386 804
اقتناء السندات	-30 228	-43 320
الفوائد التي تم تحصيلها	228	-250
احتياجات الخزينة (الاستثمارات)	**-3 535 899**	**-2 044 419**
اعانات الاستثمار	-	-
التنازل عن التثبيتات العينية	1 917 039	588 758
التنازل عن التثبيتات المعنوية	40 238	8 820
التنازل عن التثبيتات المالية	229 846	769 981
العوائد المحصلة الغير موضوعة موضع معادلة	-	-
النتيجة الموضوعة موضع معادلة	-	-
موارد الاستثمارات	**2 187 124**	**1 367 560**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	**-1 348 775**	**-676 859**
زيادة راس المال النقد	-23 591	358 743
اصدار القروض	27 316	21 543
تسديد القروض		-19 455
القروض الممنوحة (الغير الجارية)	-	-
القروض الممنوحة (الجارية)	-	-
الزيادات في الديون المالية الأخرى (الغير الجارية)	-1 932	-10 043
الزيادات في الديون المالية الأخرى (الجارية)	469 944	331 016
العوائد و الأرباح المسبقة	-36 771	-161 345
تدفقات الخزينة بالنسبة للنشاط المالي (ج)	**415 511**	**520 586**
فرق التحويل	621	361
تغيير الطريقة المدمجة	37 957	-121 151
إعادة التصنيف	-75	-114
الإصدار	-	-37
الإصدار – دخول في مجال تطبيق الادماج	1 079	17 093
خطا	-	-
خروج	2 837	-

مجال تطبيق الادماج	-	-
فرق غير مبرر (د)	**42 419**	**-103 847**
تغييرات أموال الخزينة في الفترة (ا+ب+ج+د)	**-1 015 460**	**670 928**
أموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية	**707 468**	**1 722 928**
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية	**1 722 928**	**1 051 999**
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**-1 015 460**	**670 928**

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة

ثانيا جدول تغير الأموال الخاصة :

اعتبر النظام المحاسبي المالي أن جدول التغير في الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي تؤثر على فصول التي تشكل الأموال الخاصة ونظرا للأهمية البالغة له فإن مجمع سوناطراك يولي له أهمية ويقوم بإعداده وعرضه على المستخدمين حتى يتسنى لهم اتخاذ القرار المناسب و يمثل الجدول التالي جدول تغير الأموال الخاصة (الملحق رقم 04) :

الجدول رقم (19) : جدول تغير الأموال الخاصة

(الوحدة بالمليون دج)

	رأس مال الشركة	الاحتياطات و النتيجة	فارق التقييم	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	مجموع رؤوس الأموال الخاصة الموحدة	حصص ذوي الأقلية
الرصيد في 01 جانفي 2018	**1 000 000**	**5 866 051**	**94 689**	**6960740**	**6 951 144**	**9 596**
توزيع النتيجة	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
العوائد	**-**	-95 268	**-**	-95 268	-94 881	-387
صافي النتيجة للسنة المالية	**-**	541 748	**-**	541 748	541 051	697
الزيادات	**-**	528 258	27 767	556 025	554 151	1 874
الانخفاض	**-**	-186 849	-6 833	-193 682	-193 682	-
فرق التحويل على رصيد الافتتاح	**-**	2 983	**-**	2 983	2 983	-
فرق التحويل على التدفقات	**-**	-2 762	**-**	-2 762	-2 762	-

إعادة التصنيف	–	4 450	–	4 450	-4 451	-1
تغيير في مجال تطبيق الادماج	–	-97 712	–	-97 712	-97 711	-1
الاندماج	–	-851	–	-851	-851	-
الدخول في مجال تطبيق الادماج	–	59 883	–	59 883	59 883	-
الرصيد في 31 ديسمبر2018	**1 000 000**	**6 516 538**	**115 624**	**7632162**	**7 620 384**	**11 778**
توزيع النتيجة	-	38 478	–	38 478	38 457	21
العوائد	-	-134 968	–	-134 968	-134 582	-386
صافي النتيجة للسنة المالية	-	373 598	–	373 598	373 138	459
الزيادات	-	182 000	11 645	193 645	190 865	2 780
الانخفاض	–	-218 158	-2 679	-220 836	-220 495	–
فرق التحويل على رصيد الافتتاح	–	-4 400	–	-4 400	-4 400	-
فرق التحويل على التدفقات	–	1 106	–	1 106	1 106	-
إعادة التصنيف	–	13 412	–	13 412	13 412	-
تغيير في مجال تطبيق الادماج	–	15 989	–	15 989	15 932	57
الدخول في مجال تطبيق الادماج	–	1 087	–	1087	710	377
الخروج من مج تطبيق الادماج	–	-47	–	-47	-47	-
الرصيد في 31 ديسمبر 2019	**1 000 000**	**6 784 637**	**124 590**	**7 909 228**	**7 894 482**	**14 746**

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة

المطلب الثالث: جودة الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمجمع سوناطراك

نلاحظ من خلال الكشوف المالية الموحدة لمجمع سوناطراك للفترة (2018-2019) ما يلي:

- المجمع قد التزم بشكل الكشوف المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، كما تضمنت المالية الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها فيها، وبالتالي تحقق خاصية القابلية للفهم.
- إعداد الكشوف المالية في الأجل و التاريخ المحدد في النصوص القانونية، بالإضافة إلى تقديم معلومات حول سيولة الخزينة من خلال جدول سيولة الخزينة ، وبالتالي توفر خاصية الملاءمة.
- تضمن الكشوف المالية بيانات مالية لسنة 2018 و 2019 تسمح لنا بإجراء المقارنة بالإضافة لثبات الطرق المحاسبية وهذا ما يحقق خاصية القابلية للمقارنة .
- مجمع سوناطراك يقوم بإعداد الكشوف المالية ونشرها في التقرير المالي السنوي وجعله متاح لجميع المستخدمين خلال الأشهر الستة الأولى بعد إقفال السنة المالية وهذا ما يحقق خاصية التوقيت المناسب .

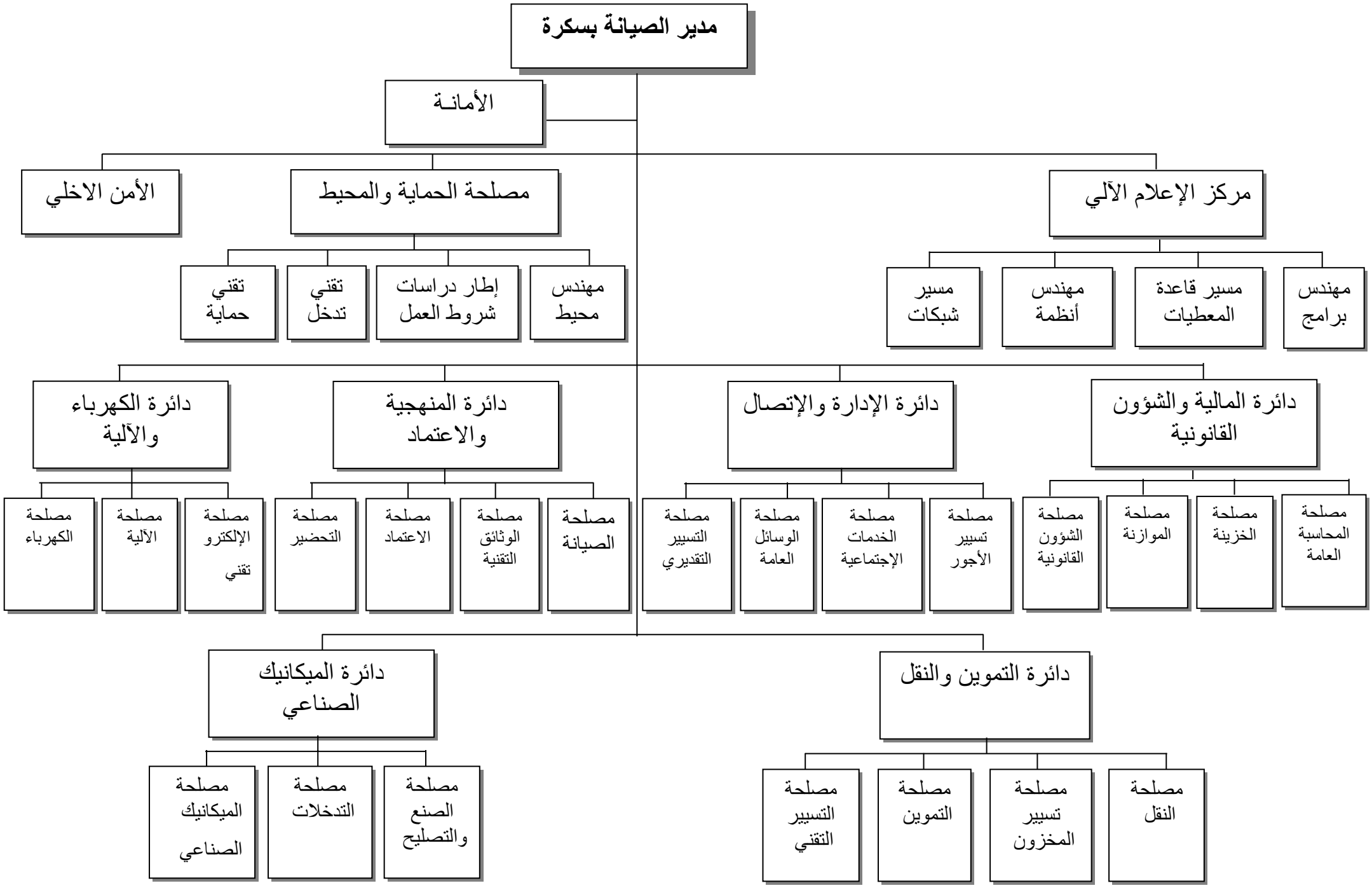
خلاصة الفصل

سعت الدولة الجزائرية إلى دخول معترك الأسواق العالمية من خلال مواكبة التطورات الاقتصادية من خلال إصدارها للنظام المحاسبي المالي حتى تمنحهم آفاق جديدة .

إن هذه الدراسة الميدانية التي أجريناها بمجمع سوناطراك و بالضبط مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة عرفتنا على الشركة الوطنية الأولى يمكننا القول إنها فخر للدولة الجزائرية حيث أنها تسعى لريادة مجال المحروقات .

تطرقنا خلال دراستنا الميدانية إلى عرض الكشوف المالية للمجمع لفترة 2018 و2019 وفق النظام المحاسبي المالي حيث رأينا أن مجمع سوناطراك يعتمد على النظام المحاسبي في إعداد الكشوف المالية فالنظام المحاسبي المالي يحظى بالاهتمام من جميع الأطراف المعنية بتطبيقه، نظرا لما يتوقع منه تحقيقه من مجال إعداد المعلومات وتوفيرها بالكمية والنوعية اللازمة حسب ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية، حتى توفر من خلاله الزيادة في الشفافية وقابلية المقارنة لتصل إلى القيمة الحقيقية للمؤسسات ويجعل جميع الأطراف تستفيد من المعلومات .

يمكن القول أنه منذ اعتماد النظام المحاسبي المالي ساعد بشكل إيجابي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية المفصح عنها رغم العوائق التي واجهت المؤسسات خاصة عند التحول من المخطط الوطني المحاسبي للنظام المحاسبي



الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة بسكرة

الخاتمة

الخاتمة

إن التطورات الاقتصادية التي ظهرت في العقود الأخيرة جعلت من المحاسبة وسيلة إخبارية تهدف إلى قياس و إيصال المعلومات لمستخدميها من خلال المنتج النهائي لوظيفة المحاسبة " الإفصاح المحاسبي "لما له دور بارز في توفير معلومات موثوقة وملائمة وبالكم المناسب عن طريق إعداد الكشوف المالية وعرضها ليتم استعمالها في اتخاذ القرارات سواء من قبل المساهمين أو المستثمرين المحتملين .

هنالك العديد من المؤسسات التي تنظر إلى أن الإفصاح المحاسبي أنه وسيلة اتصال بينها و بين العالم الخارجي على سبيل المثال وجدنا أن مجمع سوناطراك يهتم به و يولي أهمية بالغة لموضوع الإفصاح المحاسبي من خلال سعيها لتحسين نظام المعلومات المحاسبي (تسريع معالجة البيانات) حتى تحصل على مخرجات ذات جودة عالية (الكشوف المالية والتقارير السنوية) لتساعد في اتخاذ القرارات المناسبة خصوصا أنها تسعى للريادة في مجال المحروقات وتوسع نشاطها الاستثماري في دول أجنبية، في حين تنظر بع المؤسسات إليه بنوع من التحفظ و السرية وهذا ما يعيقها من التقدم .

يعتبر الإفصاح المحاسبي من القضايا الهامة لما له من دور كبير وتأثير على المعلومة المحاسبية التي هي محتوى الكشوف المالية فنظرا لذلك أصبح شائع الاستخدام حيث يطالب العديد من المستخدمين بالمزيد من الإفصاح في الكشوف و التقارير السنوية المالية حتى تكون البيانات المالية المعروضة تتسم بالموثوقية و المصداقية وتعبر عن محتوى الأحداث المالية التي تظهرها .

ومن خلال موضوع **مساهمة الإفصاح المحاسبي في جودة الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf** حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فبها السؤال الرئيسي كما يلي:

" ما هي مساهمة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي scf على جودة الكشوف المالية ؟ "

من خلال فصول الدراسة الثلاثة نعرض نتائج اختبار الفرضيات التوصيات المقدمة وأفاق البحث كما يلي:

أ- نتائج اختبار الفرضيات :

- **الفرضية الأولى** : تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في أنه يوفر معلومة محاسبية دقيقة لمستخدمي الكشوف المالية وتتمثل هذه المقومات في تحديد المستخدم لهذه المعلومات سوف يساعد في تحديد الخواص التي يجب توافرها في المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة سواء من حيث الشكل أو المضمون ، تحققت فتحديد المستخدم المقصود من عرض هذه المعلومة تزيد من أهمية الإفصاح كما تطرقنا في الفصل الأول .
- **الفرضية الثانية** : إن محتوى وعرض الكشوف المالية يلبي احتياجات المستخدمين لأن النظام المحاسبي المالي استمد من المرجعية الدولية IFRS/IAS وكل منهما يوصل إلى جودة الكشوف المالية لتجعلها تتمتع بالخصائص النوعية. تحققت فقد تناولنا في بحثنا المحتوى المعلوماتي للكشوف المالية .

- **الفرضية الثالثة:** يعد مجمع سوناطراك كشوفه المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ويفصح عن جميع المعلومات و البيانات المالية التي أوصى بها. تحققت فقد تناولنا في الفصل التطبيقي الكشوف المالية للمجمع ووجدناها معدة وفق النظام المحاسبي المالي .

ب–عرض نتائج الدراسة :

- ✓ هنالك توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية فيما يخص المعلومة المحاسبية (كمية المعلومات وجودتها) وأهداف الإفصاح المحاسبي .
- ✓ إن البيانات المالية المعدة حسب النظام المالي المحاسبي تساهم في تحسين مستوى الإفصاح في الكشوف المالية .
- ✓ الالتزام بمتطلبات الإفصاح من شأنه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية المعروضة في الكشوف المالية للمؤسسات .
- ✓ تعتبر الكشوف المالية وسيلة هامة في ترشيد اتخاذ القرارات .

ت– توصيات و اقتراحات :

- ✓ يعود ارتفاع نسبة الاستثمار في الدول المتقدمة لعدة عوامل أهمها مدى الشفافية والإفصاح، لذلك على الدول النامية إذا كانت تنوي مواكبتها وجذب رؤوس الأموال أن تطور من أنظمتها المحاسبية وتجعلها مستمدة من المرجعية الدولية (المعايير الدولية) .
- ✓ التزام المؤسسات بالإفصاح عن أي معلومة إضافية قد تشكل خطرا على أموال المساهمين حتى تبث جوا من الاطمئنان .
- ✓ الاطلاع الدائم على المستجدات و التطورات التي تطرأ على المعايير الدولية (IAS/IFRS) مع تكوين لجان متخصصة لذلك .
- ✓ من الضروري الربط بين الواقع و التعليم الجامعي حتى لا تكون هنالك صعوبات .

ث–آفاق الدراسة :

تنولنا في دراستنا موضوع مساهمة الإفصاح المحاسبي في جودة الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ونظرا لاتساع مجاله فإنه لا يمكننا الإحاطة بجميع الجوانب الخاصة به فدراسة واحدة لا تكفي، ومنه فهذه الدراسة نعتبرها مساهمة بسيطة منا وخطوة تفيد الدراسات القادمة بحول الله ، يعتبر موضوعنا شاسع ومتشعب سيفتح أبواب بحوث مستقبلية على سبيل المثال نذكر :

- دور النظام المحاسبي المالي في تنشيط بورصة الجزائر.
- مدي التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- دور الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي في تلبية احتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر	
ملخص	
قائمة الجداول و الأشكال	IV - I
مقدمة	أ – د
الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي	
تمهيد	**02**
المبحث الأول : ماهية نظام المعلومات المحاسبي	**02**
المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي و خصائصه	**02**
المطلب الثاني : أهداف و مقومات نظام المعلومات المحاسبي	**03**
المطلب الثالث : المعلومة المحاسبية جودتها وقيمتها	**06**
المبحث الثاني : أساسيات الإطار النظري للإفصاح المحاسبي	**09**
المطلب الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي	**09**
المطلب الثاني : أشكال و مستويات الإفصاح المحاسبي	**15**
المطلب الثالث : طرق الإفصاح المحاسبي	**17**
المبحث الثالث : أساسيات الإفصاح المحاسبي في الكشوف المالية و تكاليفه	**19**
المطلب الأول : مقومات الإفصاح المحاسبي	**19**
المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي	**22**
المطلب الثالث: تكاليف الإفصاح المحاسبي	**24**
خلاصة الفصل الأول	**26**
الفصل الثاني : الإطار النظري للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	**26**

المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي scf	**26**
المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	**26**
المطلب الثاني : مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي	**30**
المطلب الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF	**33**
المبحث الثاني: ماهية الكشوف المالية	**35**
المطلب الأول تعريف الكشوف المالية وأهدافها	**35**
المطلب الثاني : أنواع الكشوف المالية	**38**
المطلب الثالث: مستخدمو الكشوف المالية	**40**
المبحث الثالث: عرض و محتوى الكشوف المالية	**43**
المطلب الأول : عرض ومحتوى الميزانية وجدول حساب النتائج	**43**
المطلب الثاني : عرض ومحتوى جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة	**51**
المطلب الثالث : محتوى وعرض ملحق الكشوف	**56**
خلاصة الفصل الثاني	**60**
الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع سوناطراك	
تمهيد	**61**
المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك	**62**
المطلب الأول :نشأة مؤسسة سوناطراك (شركة الأم)	**62**
المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل التربص وهيكلها التنظيمي:	**66**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة	**70**
المبحث الثاني : محتوى وعرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF لمجمع سوناطراك	**76**
المطلب الأول :محتوى و عرض الميزانية وجدول حساب النتائج للمجمع	**76**
المطلب الثاني: محتوى وعرض جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة	**84**

المطلب الثالث: جودة الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمجمع سوناطراك	**88**
خلاصة الفصل الثالث	**89**
الخاتمة	**90**
فهرس المحتويات	
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمـــة
المراجـع

– قائمة المراجع –

أولا المراجع باللغة العربية

أ– المقالات:

- الدوغجي علي حسين، **حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية** ، مجلة دراسات محاسبية ومالية المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية مجلد 2 عدد 7 ، 2009 .
- السيد أحمد ، **أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين: منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري** ، مجلة العلوم التجارية ، 1993 .
- العبود الدكتور سالم محمد ، **الازمة المالية العالمية بين مبدأ الافصاح والشفافية** ، مجلة جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية المجلد 2 العدد 20، 2009 .
- أيمن الحانك ، مريم ظريف ، **أهمية إعداد وتحليل جدول تدفقات الخزينة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية** ، مجلة آفاق علوم الإدارة و الاقتصاد المجلد 02 العدد 01 ، 2018 .
- رقية شطيبي ، **جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي المجلد 05 العدد 02 ، 2018 .
- زوينة مخلخل ، يحياوي مفيدة ، **مدى تأثير المعلومة المحاسبية المنشورة في تسيير مخاطر السيولة البنكية** ، الحوار المتوسطي المجلد العاشر العدد 2 ، 2019 .
- قويدر حاج قويرين ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة و جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات** ، مجلة الباحث ، العدد 10 ، 2012 .
- محمد كردوسي ، **تأثير نظام المعلومات المحاسبي على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية** ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة المجلد 04 العدد 01 ، 2021 .
- محمد نوارة ، مليكة حفيظ شبيكي ، **مدى توافق الإفصاح المحاسبي المالي (SCF) مع متطلبات معيار المحاسبي رقم واحد (IAS1)** ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية ، 2016 .
- نور الدين أحمد قايد ، بن زاف لبنى ، **دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية** ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية المجلد 11 ، العدد 01 ، 2018
- نوى سماح، يحياوي مفيدة ، **دور نظام المعلومات المحاسبي في إعداد بطاقة الأداء المتوازن**، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، العدد 24 ، 2018 .

ب–الكتب:

- ابراهيم الجوزي ، عامر الجنابي ، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية** ، دار البازوري للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2012 .
- إبراهيم الحبيطي، قاسم محسن، زياد هاشم ، يحيى السقا ، **نظام المعلومات المحاسبية** ، وحدة الحدباء للنشر و الطباعة ، الموصل – العراق ، 2003 .

قائمة المراجع

- أحمد حلمي جمعة ، عصام فهد العربيد ، زياد أحمد الزغبي، **نظم المعلومات المحاسبية: مدخل تطبيقي معاصر** ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2003.
- أحمد طرطار ، منصور عبد العالي ، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ، دار الجسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2015.
- الشيرازي عباس مهدي ، **نظرية المحاسبة** ، دار ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ، 1990 .
- الكبيسي عبد الستار ، **الشامل في مبادئ المحاسبة** ، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن ، 2002 .
- الوقاد سامي محمد ، **نظرية المحاسبة – الطبعة الأولى** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان – الأردن ، 2001 .
- حفناوي محمد يوسف، **نظم المعلومات المحاسبية** ، دار وائل للنشر ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000.
- خنفر مؤيد راضي ، المطارنة فلاح ، **تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي** ، دار المسيرة للنشر و الطباعة ، عمان الأردن، 2006 .
- جمعة خليفة الحاسي ، سالم محمد بن غريبة ، محمد مفتاح بيت الله ، **المحاسبة المتوسطة** ، دار النهظة العربية للطباعة والنشر ، بيروت لبنان ، 1996 .
- رضوان حلوة حنان ، **تطور الفكر المحاسبي** ، الدار العلمية الدولية ، الأردن ، 2001 .
- شنوف شعيب ، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، 2001.
- علاوي لخضر ، **معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)** ، الدار الجامعية ، الجزائر ، 2012 .
- محمد لمين علون ، **نظام المعلومات المحاسبية و التدقيق** ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، عمان – الأردن ، 2019
- نصر علي عبد الوهاب ، شحاته سيد شحاته ، **مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية** ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية – مصر ، 2015 .

ت–الملتقيات :

- إسلام هلايلي، أكرم بلولة ، **دور نظم تخطيط موارد المؤسسة Entreprise Ressource (ERP) Planningفي تحسين نظام المعلومات المحاسبي** ، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الأول حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسني الاستثمار المؤسسات الجزائرية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر،2017/12/02.
- سالمي محمد الدينوري وآخرون ، **مداخلة بعنوان فعالية معايير المحاسبية الدولية( )IFRS/IASللارتقاء بجودة المعلومات المحاسبية وتحقيق متطلبات تحليل الأداء** ، الملتقى الدولي الخامس حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية IAS/IFRS ومعايير المحاسبة الإسلامية ، جامعة حمى لخضر ، الوادي ، 2014 .
- كمال رزيق وآخرون ، **مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات** ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية و المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب البليدة ، 13و14 ديسمبر 2011 .

قائمة المراجع

- محمد الخطيب نمر، فؤاد صديقي، **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبة و المالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)** ، الملتقى الوطني حول الاصلاح المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 29-30 نوفمبر 2011 .
- محمد براق; عمر قمان ، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر** ، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، بومي 29و 30 نوفمبر 2011 .
- نعيمة زعرور ، **مساهمة التدقيق الاجتماعي في تحسين الإفصاح المحاسبي** ، الملتقى الوطني السابع حول تسيير الموارد البشرية – تطبيقات التدقيق الاجتماعي بمنظمات الأعمال ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2019 .

ث–القوانين و المراسيم :

- **الجريدة الرسمية ،العدد 74 ، الصادرة في 25 نوفمبر 2007 ، بمسمى متضمن نظام المحاسبة المالية .**
- **الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها مدونة الحسابات وقواعد سيرها .**
- **الجريدة الرسمية العدد27 ، المرسوم التنفيذي رقم 156–08 ، الصادر في 26 ماي 2008 .**

ج– لأطروحات :

- إسلام هلايلي ، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر – بسكرة – ، 2020 .
- الزامل سليمان بن عبد الله بن محمد ، **مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة في السعودية** ، قسم المحاسبة، جامعة أم القرى ، السعودية ، 2015 .
- بكيحل عبد القادر، **أهمية المعايير الدولية لمحاسبة والمعلومة المالية (IFRS/IAS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي** ، قسم علوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، 2009 .
- بيداويد جورج توما ، **الإفصاح المحاسبي و أثره في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا** ، الأكاديمية العربية ، الدنمارك ، 2012 .
- حنان قسوم ، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية في ظل تطبيق معايير التقارير الدولية ، قسم** العلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس 1 ، 2016 .
- سعيداني محمد السعيد ، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية** ، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية ، 2018 .
- سليم بن رحمون، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القرارات الاستثمارية** ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2019 .
- شناي عبد الكريم ، **تكييف الكشوف المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ، تخصص محاسبة ، جامعة باتنة ، 2009 .
- عبد الحليم سعيدي ، **محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015 .

- فتيحة صافو ، **أبعاد القياس و الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، 2016 .

الملاحق

8. Certification of 2019's Consolidated Accounts of SONATRACH Group

Certification of the Statutory Auditors

Members of the Ordinary General Assembly,

We have the honor to report to you on the audit assignment we performed as Statutory Auditors.

We have reviewed the financial statements of Sonatrach group as approved by the Board of Directors of your Company for the 2019 financial year, with a total assets / liabilities balance of Thirteen trillion five hundred twenty-two billion three hundred forty-six million two hundred twenty-three thousand ninety-seven dinars and thirty-six cents (13,522,346,223,097.36 DZD) and a net profit of Three hundred seventy-three billion one hundred thirty-four million five hundred three thousand seven hundred ninety-nine dinars and thirteen cents (373,134,503,799.13 DZD).

Our various control tasks, mainly based on surveys, cross-checks and techniques that we deemed most appropriate, were carried out in accordance with the rules of due diligence.

Given the results of this work, we certify, subject to taking into account remarks and observations made, and assumption of responsibility for the physical inventory aspects of the assets of the Group's entities, that the consolidated financial statements of the SONATRACH group presented are in their significant aspects and with respect to the rules and accounting principles of the Algerian Financial System, which are sincere and regular and give a true and fair view of the financial position of your group for the year closed on December 31st; 2019.

June 30th; 2020

The Statutory Auditors

Signature and stamps affixed

3. CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

3.1. Balance sheet

3.1.1. Assets

(In millions of DZD)	2019	2018
NON- CURRENT ASSETS		
Goodwill	17 266	18 540
Intangible fixed assets	**88 141**	**21 903**
Tangible fixed assets	**3 784 339**	**3 762 278**
Land & Amenities	52 247	53 573
Constructions	346 314	323 913
Other tangible fixed assets	527 551	504 783
Assets under concession	615	490
Fixed and complex production facilities	2 857 612	2 879 519
Fixed assets under construction	**2 310 544**	**2 134 526**
Financial assets	**1 502 858**	**1 084 195**
Financial assets Equity method	223 200	254 506
Investments and receivables related to investments	311 884	325 659
Other financial assets	967 683	504 030
Other non-current receivables	91	-
Total fixed Assets	**7 703 148**	**7 021 442**
Non-current deferred tax asset	37 997	30 160
Total Non-Current Assets	**7 741 146**	**7 051 602**
CURRENT ASSETS		
Inventories and work-in-progress	715 063	642 680
Receivables and related employment	**4 358 543**	**3 330 071**
Clients	608 752	519 978
Other debtors	2 170 669	1 962 866
Taxes	1 554 037	835 834
Other current assets	25 086	11 393
Cash and near cash	**707 595**	**1 722 928**
Investments and other financial assets	127	-
Cash (net)	707 468	1 722 928
Total Current Assets	**5 781 201**	**5 695 679**
Total Assets	**13 522 346**	**12 747 281**

3.1.2. Liabilities

(In millions of DZD)	2019	2018
SHAREHOLDERS EQUITY		
Share capital	1 000 000	1 000 000
Property vested by the State	-	-
Valuation Difference	126 531	115 624
Premiums & Reserves	5 310 162	5 047 521
Other shareholders equity - Retained earnings	-	-
Group's Reserves & Consolidated Results	**1 457 789**	**1 457 240**
Consolidated Reserves	**1 106 077**	**930 253**
Group reserves	1 091 790	919 172
Minority reserves	14 287	11 081
Equivalence difference	-7 124	-4 018
Profit / Loss for the financial year	**373 581**	**542 782**
Translation differences on group's profit / loss	-13	1 034
Net Income of all consolidated accounts	**373 594**	**541 748**
Group's profit / loss	373 135	541 051
Minority results	459	697
Total Equity	**7 909 228**	**7 632 162**
Regulated provisions	-	-
NC Loans & financial debts	186 820	165 299
NC Other debts & adjusting accounts	201 361	164 535
NC Derivative financial liabilities	12 074	1 663
Liabilities held for sale, discontinued operation	-	-
Provisions and deferred revenue	318 033	274 457
Total Non-Current Liabilities	**718 288**	**606 135**
CURRENT LIABILITIES		
Suppliers & related accounts	372 894	456 122
Provisions for liabilities and charges	787 725	522 294
Other debts	3 713 653	3 525 572
Cash liabilities	20 558	4 996
Total Current Liabilities	**4 894 830**	**4 508 984**
Total Liabilities	**13 522 346**	**12 747 281**

3.2. Consolidated income statement

(In millions of DZD)	2019	2018
Sales of goods, manufactured products, services and related products	5 537 884	5 756 457
Stored or destocked production (Var)	6 177	37 203
Capitalised production	453 045	501 301
Operating subsidies	142 599	36 289
Production for the financial year	**6 139 706**	**6 331 250**
Purchases consumed	1 373 949	919 056
External services	1 189 187	1 376 468
Other external services	141 855	141 812
Total annual expenses	**2 704 992**	**2 437 336**
Operating added value	**3 434 714**	**3 893 914**
Other operational products	177 785	239 719
Personnel costs	383 440	321 239
Taxes & duties	1 376 136	1 818 513
Gross operating surplus	**1 675 139**	**1 754 163**
Other operational products	177 785	239 719
Other operating expenses	117 817	152 518
Amortization, provision and impairment loss expenses.	795 627	734 709
Impairment charges and provisions for financial items	3 900	-3 456
Reversal of impairment losses and operating provisions	81 334	57 035
Reversals of impairment losses and provisions of financial items	-2 075	16 102
Operating income	**1 015 060**	**1 183 117**
Financial income	69 579	92 155
Financial expenses	544 536	673 453
Financial income	**-474 957**	**-581 298**
Ordinary income before taxes	**540 103**	**601 819**
Income taxes	**215 262**	**129 809**
Total revenue from ordinary activities	**6 466 328**	**6 736 262**
Total expenses from ordinary activities	**6 141 487**	**6 264 252**
Net income from ordinary activities	**324 841**	**472 010**
Extraordinary items (products)	52	-
Extraordinary items (expenses)	-	1 353
Extraordinary result	**52**	**-1 353**
Net income for the financial year	**324 892**	**470 656**
Share in the net income of Equity-accounted companies	**48 701**	**71 092**
Net income of the consolidated group	**373 594**	**541 748**
Minority interests	459	697
Net income - group share	373 135	541 051

3.3. Consolidated cash-flow statement

(In millions of DZD)	2019	2018
Income before tax	540 159	600 465
Gains or losses on disposal of assets	2 226	469
Amortization of intangible fixed assets	620 072	587 845
Depreciation of tangible fixed assets	-404	-65
Amortization of intangible assets	20 549	12 984
Depreciation of intangible assets	-	-
Prov. for goodwill	1 023	88
Other Provisions	14 236	26 814
Operating subsidy	142 599	36 289
Deferred taxes	27 991	4 951
Amortizations and provisions	**826 066**	668 907
Income taxes	-215 262	-129 809
Interest paid	14 275	91
Cash flow from operating activities	**1 167 463**	1 140 123
Cash flow related to extraordinary elements	52	-1 353
Cash flow before extraordinary items	**52**	-1 353
Stocks	-40 543	-188 335
Accounts receivable	-93 813	94 938
Suppliers	-57 541	66 887
Other - Operating WCR	-1 088 260	-229 551
Incidence of change in operating WCR	**-1 280 158**	-256 061
Other - non-operating WCR	-19 196	2 684
Intra-group liaison accounts	7 352	45 159
	-	-
Incidence of change in non operating WCR	**-11 845**	47 843
Revaluation of derivatives fair value	-127	495
Revaluation of other financial assets fair value	-	-
Revaluation fixed assets fair value	-	-
Revaluation - Consolidated reserves	-	-
Other non-cash operations	**-127**	**495**
Cash flows from operating activities	**-124 615**	**931 048**
Acquisition of tangible fixed assets	-2 732 285	-1 571 118
Acquisition of intangible fixed assets	-115 659	-42 926
Acquisition of financial assets	-657 955	-386 804
Acquisition of treasury stocks	-30 228	-43 320
Interest received	228	-250
Cash flow requirements (investments)	**-3 535 899**	**-2 044 419**
Investment subsidies	-	-
Disposals of tangible fixed assets	1 917 039	588 758
Disposals of intangible fixed assets	40 238	8 820
Disposal of financial assets	229 846	769 981
Dividends received excluding equity-acc companies	-	-
Result from equity method entities	-	-
Resources related to investments	**2 187 124**	**1 367 560**
Cash flows from investing activities	**-1 348 775**	**-676 859**
Capital increase	-23 591	358 743
Issue of loans	27 316	21 543
Loan repayments	-19 455	-19 329
Non-current Loans and advances granted	-	-
Short term Loans and advances granted	-	-
Non-current Increase (decrease) in other financial debts	-1 932	-10 043
Short term Increase (decrease) in other financial debts	469 944	331 016
Dividends paid	-36 771	-161 345
Cash flows from financial activities	**415 511**	**520 586**
Unexplained differences-translation adjustment	621	361
Unexplained differences - consolidation method variation	37 957	-121 151
Unexplained differences - reclassification	-75	-114
Unexplained differences- merger	-	-37
Unexplained differences - Entry in the scope of consolidation	1 079	17 093
Unexplained deviations - error	-	-
Unexplained differences - exit	2 837	-
Unexplained deviations - first app.	-	-
unexplained differences	**42 419**	-103 847
Cash - movement (calculated)	**-1 015 460**	**670 928**
Cash - closing (calculated)	**707 468**	**1 722 928**
Cash- opening	**1 722 928**	**1 051 999**
Change in cash	**-1 015 460**	**670 928**

3.4. Variation in the consolidated shareholders' equity

(In millions of DZD)	Share capital	Premiums; Reserves and consolidated result	Valuation difference	Total equity	Group's equity	Minority equity
As at 1er janvier 2018	**1 000 000**	**5 866 051**	**94 689**	**6 960 740**	**6 951 144**	**9 596**
Allocation of income	-	-	-	-	-	-
Dividends	-	-95 268	-	-95 268	-94 881	-387
Result	-	541 748	-	541 748	541 051	697
Increase	-	528 258	27 767	556 025	554 151	1 874
Decrease	-	-186 849	-6 833	-193 682	-193 682	-
Translation adjustment on opening	-	2 983	-	2 983	2 983	-
Translation differences on flows	-	-2 762	-	-2 762	-2 762	-
Reclassification	-	4 450	-	4 450	4 451	-1
Change in the scope of consolidation	-	-97 712	-	-97 712	-97 711	-1
Merger	-	-851	-	-851	-851	-
Entry in the scope of consolidation	-	59 883	-	59 883	59 883	-
As at 31st December 2018	**1 000 000**	**6 516 538**	**115 624**	**7 632 162**	**7 620 384**	**11 778**
Allocation of income	-	38 478	-	38 478	38 457	21
Dividends	-	-134 968	-	-134 968	-134 582	-386
Result	-	373 598	-	373 598	373 138	459
Increase	-	182 000	11 645	193 645	190 865	2 780
Decrease	-	-218 158	-2 679	-220 836	-220 495	-
Translation adjustment on opening	-	-4 400	-	-4 400	-4 400	-
Translation differences on flows	-	1 106	-	1 106	1 106	-
Reclassification	-	13 412	-	13 412	13 412	-
Change in the scope of consolidation	-	15 989	-	15 989	15 932	57
Entry in the scope of consolidation	-	1 087	-	1 087	710	377
As at 31st December 2019	**1 000 000**	**6 784 637**	**124 590**	**7 909 228**	**7 894 482**	**14 746**

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Université Mohamed Khider – Biskra

السنة الجامعية: 2020/2021

اتفاقية تربص

جامعة محمد خيضر – بسكرة

العنوان جامعة بسكرة، ص ب 145 ق ر ، 7000 بسكرة الجزائر

الممثلة من طرف:

كلية: العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير

الممثلة فيما يلي بمكتب التربص بالكلية

الهاتف : 033.54.31.69

البريد الالكتروني: fsecsg@univ-biskra.dz

مع

المؤسسة (الاسم والعنوان) مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة – المنطقة الصناعية BP 138

الممثلة من طرف

السيد(ة) : حازم نور الدين

الهاتف : 033.53.78.00 **الفاكس :** 033.53.78.09

البريد الالكتروني:

معلومات خاصة بالطالب

الاسم واللقب : أيمن شنافي

كلية/معهد: والعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

رقم بطاقة الطالب : 161350364 31 رقم بطاقة الضمان الاجتماعي 98222500 1749

الهاتف: 06.65.59.69.08

البريد الالكتروني : aymanchenafi31@gmail.com

2 ماستر [X] 3 ليسانس [ ]

موضوع التربص: مساهمة الافصاح المحاسبي في جودة القشوف المالية وفقا SCF

الأستاذ المشرف على الأطروحة/المشروع: أحمد قايد نور الدين

الأستاذ المشرف على متابعة تربص الطالب بالجامعة (إن وجد):

مدة التربص:

تاريخ بداية التربص: تاريخ نهاية التربص :

الاتصال بمكتب التربص بالكلية

الهاتف: البريد الالكتروني:

إمضاء الطالب

إمضاء المشرف

إمضاء نائب العميد المكلف بالدراسات
و المسائل المرتبطة بالطلبة

معلومات خاصة بالمؤسسة

المشرف على متابعة التربص على مستوى الشركة: إلياس مازري

المنصب المشغول: رئيس مصلحة المحاسبة

الهاتف: 0555602212

البريد الالكتروني: mazeribyacine2@gmail.com

موضوع التربص:

مدة التربص: 01 شهر

تاريخ بداية التربص: 2021.05.09 تاريخ نهاية التربص: 2021.06.09

تأشيرة المشرف على التربص في المؤسسة

Chef de Service
Comptabilité Générale
MAZRI

تم الاتفاق على مايلي:

المادة الأولى: هدف الاتفاقية.

تهدف هذه الاتفاقية إلى تحديد شروط التكفل بالتربص في مؤسسة: مديرية الجباية لولاية بسكرة لطلبة الجامعة حيث يقوم كل طالب في نهاية التربص بتقديم تقرير عن التربص.كما توضح هذه الاتفاقية المعلومات الخاصة بالطالب، المشرف في الجامعة وفي المؤسسة، موضوع ومدة التربص، مسؤول مكتب التربص للكلية في الجامعة ضمن الإطار الخاص بالطالب والمؤسسة.

المادة الثانية: تنظيم التربص.

يسمح التربص للطالب بتطبيق معارفه النظرية التي تلقاها في الجامعة في الوسط المهني لدى المؤسسة، وعليه فإن تنظيم عملية التربص من حيث البرنامج والمحتوى تتم بالتنسيق بين (مدير المؤسسة، ممثله أو مسؤول التربص بالمؤسسة) مع (المشرف، مسؤول التربص بالجامعة) بالنظر إلى موضوع المذكرة أو مشروع البحث.

المادة الثالثة: وضعية الطالب المتربص.

يحافظ الطالب المتربص على وضعيته كطالب في الجامعة خلال فترة تربصه بالمؤسسة، كما يمكنه أن يزاول نشاطاته البيداغوجية المرتبطة بتكوينه بالجامعة في بعض التخصصات إن دعت الضرورة بعد إعلام مسؤول التربص لدى المؤسسة.

المادة الرابعة: القانون الداخلي للمؤسسة المستقبلة .

يخضع الطالب خلال فترة تربصه بالمؤسسة إلى القانون الداخلي لهاته الأخيرة خصوصا كل مايتعلق بـ(الانضباط، ساعات العمل، الزيارات الطبية، إجراءات الوقاية، النظافة، الأمان، والسر المهني).

في حالة إخلال الطالب بالنظام يحق للمؤسسة إنهاء فترة تربصه دون المساس بالإجراءات القانونية بعد إعلام مسؤول مكتب التربص للكلية بالجامعة والتأكد من أن هذا الأخير قد استلم الإخطار.

المادة الخامسة: الحماية الاجتماعية للطالب المتربص:

خلال فترة تربصه بالمؤسسة يستمر الطالب المتربص في الاستفادة من نظام التأمين للطالب والذي يتوافق مع وضعيته كطالب جامعي .

المادة السادسة: مسؤولية الطالب المتربص والمؤسسة المستقبلة.

في حالة تعرض الطالب المتربص لحادث سواء داخل المؤسسة المستقبلة أو في طريقه إليها(ذهابا أو إيابا) تتحمل المؤسسة المستقبلة مسؤولية إعلام مكتب التربص للكلية بالجامعة، وفي حالة حصول الحادث خلال العطل الجامعية تتحمل المؤسسة المستقبلة مسؤولية التصريح بالحادث في الآجال القانونية المحددة لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ويبقى الطالب خلال فترة تربصه يخضع لقانون المسؤولية المدنية داخل المؤسسة .

المادة السابعة: التقييم، شهادة وتقرير التربص:

يقوم مسؤول التربص بالمؤسسة بملئ استمارة التقييم للطالب المتربص (نموذج التقييم يقدمه مكتب التربص بالكلية في الجامعة) من أجل تقييم جودة العمل المقدم من قبل الطالب المتربص، كما تعمل المؤسسة على تقديم شهادة التربص للطالب في نهاية فترة تربصه توضح فيها طبيعة ومدة التربص.

يقوم الطالب المتربص بتحرير تقرير تربص الذي يقدمه لمشرفه في الجامعة بعد إعلام مسؤول التربص بالمؤسسة المستقبلة بمحتواه ويحق لهذا الأخير أن يحتفظ بنسخة منه.

المادة الثامنة: السرية والملكية الفكرية.

من أجل حماية السر المهني يتكفل مسؤول التربص بتوضيح كل ماهو موضوع السر المهني في المؤسسة (الملفات،الأجهزة ، المعلومات، التقنيات،...الخ).

إن كل مشروع بحثي، براءة الاختراع، مقال، مداخلة أو كل مشروع ذو طابع ابتكاري له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع هذه الاتفاقية لا يمكن الإفصاح عنه إلا بالاتفاق المسبق للطرفين (المؤسسة المستقبلة والجامعة) كما يحمل المشروع أسماء المشاركين فيه من كلا الطرفين ينطبق شرط السرية أيضا على كل إلقاء شفهي بما في ذلك مناقشات التخرج في الجامعة.

المادة التاسعة: تنفيذ الاتفاقية و حل النزاعات .

تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ ابتداء من تاريخ إمضاءها من قبل الطرفين اللذين يصرحان بالاطلاع على محتوى هذه الاتفاقية. في حالة وجود خلافات أو نزاعات خلال فترة الاتفاقية يسعى الطرفان(الجامعة والمؤسسة المستقبلة) إلى حلها بطريقة ودية.

المادة العاشرة:

تعد هذه الاتفاقية في ثلاثة نسخ أصلية: نسخة لمكتب التربص بالكلية،نسخة للقسم بالجامعة، نسخة للمؤسسة المستقبلة وشهادة تربص للطالب.

إمضاء المؤسسة

بتاريخ:..... في:.....

بسكرة في.....

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Université Mohamed Khider – Biskra

السنة الجامعية: 2020 / 2021

اتفاقية تربص

جامعة محمد خيضر – بسكرة

العنوان جامعة بسكرة، ص ب 145 ق ر ، 7000 بسكرة الجزائر

الممثلة من طرف:

كلية: العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير

الممثلة فيما يلي بمكتب التربص بالكلية

الهاتف : 033.54.31.69

البريد الالكتروني: fsecsg@univ-biskra.dz

مع

المؤسسة (الاسم والعنوان) مديرية الصيانة بسوناطراك بسكرة - المنطقة الصناعية BP 138

الممثلة من طرف

السيد(ة) : حازم نور الدين

الهاتف : 033.53.78.05 الفاكس : 033.53.78.09

البريد الالكتروني:

معلومات خاصة بالطالب

الاسم واللقب : براهمي محمد ضياء الحق

كلية/معهد: العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

رقم بطاقة الطالب : 161350384.22 رقم بطاقة الضمان الاجتماعي : 197044401748

الهاتف: 06.57.64.11.14

البريد الالكتروني : mohamed-2012@line.com

2 ماستر [✓] 3 ليسانس [ ]

موضوع التربص: مساهمة الإفصاح المحاسبي في جودة القوائم المالية وفق SCF

سم واستاذ المشرف على الأطروحة/المشروع: أحمد خايذ نور الدين

سم واستاذ المشرف على متابعة تربص الطالب بالجامعة (إن وجد):

مدة التربص:

تاريخ بداية التربص: تاريخ نهاية التربص :

سم وعنوان الاتصال بمكتب التربص بالكلية

الهاتف: البريد الالكتروني:

إمضاء الطالب

إمضاء المشرف

إمضاء نائب العميد المكلف بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة

معلومات خاصة بالمؤسسة

المشرف على متابعة التربص على مستوى الشركة: مازين إسكي

المنصب المشغول: رئيس مصلحة الميكانيك

الهاتف: 05556022 12

البريد الالكتروني: mazinikram@gmail.com

موضوع التربص:

مدة التربص: 01 شهر

تاريخ بداية التربص: 2021 05 09 تاريخ نهاية التربص: 2021 06 09

تأشيرة المشرف على التربص في المؤسسة

Chef de Service
Comptabilité Générale

تم الاتفاق على مايلي:

المادة الأولى: هدف الاتفاقية.

تهدف هذه الاتفاقية إلى تحديد شروط التكفل بالتربص في مؤسسة: مديرية الصيانة بسونلغاز الديكورة لطلبة الجامعة حيث يقوم كل طالب في نهاية التربص بتقديم تقرير عن التربص.كما توضح هذه الاتفاقية المعلومات الخاصة بالطالب، المشرف في الجامعة وفي المؤسسة، موضوع ومدة التربص، مسؤول مكتب التربص للكلية في الجامعة ضمن الإطار الخاص بالطالب والمؤسسة.

المادة الثانية: تنظيم التربص.

يسمح التربص للطالب بتطبيق معارفه النظرية التي تلقاها في الجامعة في الوسط المهني لدى المؤسسة، وعليه فإن تنظيم عملية التربص من حيث البرنامج والمحتوى تتم بالتنسيق بين (مدير المؤسسة، ممثله أو مسؤول التربص بالمؤسسة) مع (المشرف، مسؤول التربص بالجامعة) بالنظر إلى موضوع المذكرة أو مشروع البحث.

المادة الثالثة: وضعية الطالب المتربص.

يحافظ الطالب المتربص على وضعيته كطالب في الجامعة خلال فترة تربصه بالمؤسسة، كما يمكنه أن يزاول نشاطاته البيداغوجية المرتبطة بتكوينه بالجامعة في بعض التخصصات إن دعت الضرورة بعد إعلام مسؤول التربص لدى المؤسسة.

المادة الرابعة: القانون الداخلي للمؤسسة المستقبلة .

يخضع الطالب خلال فترة تربصه بالمؤسسة إلى القانون الداخلي لهاته الأخيرة خصوصا كل مايتعلق بـ(الانضباط، ساعات العمل، الزيارات الطبية، إجراءات الوقاية، النظافة، الأمان، والسر المهني).

في حالة إخلال الطالب بالنظام يحق للمؤسسة إنهاء فترة تربصه دون المساس بالإجراءات القانونية بعد إعلام مسؤول مكتب التربص للكلية بالجامعة والتأكد من أن هذا الأخير قد استلم الإخطار.

المادة الخامسة: الحماية الاجتماعية للطالب المتربص.

خلال فترة تربصه بالمؤسسة يستمر الطالب المتربص في الاستفادة من نظام التأمين للطالب والذي يتوافق مع وضعيته كطالب جامعي .

المادة السادسة: مسؤولية الطالب المتربص والمؤسسة المستقبلة.

في حالة تعرض الطالب المتربص لحادث سواء داخل المؤسسة المستقبلة أو في طريقه إليها(ذهابا أو إيابا) تتحمل المؤسسة المستقبلة مسؤولية إعلام مكتب التربص للكلية بالجامعة، وفي حالة حصول الحادث خلال العطل الجامعية تتحمل المؤسسة المستقبلة مسؤولية التصريح بالحادث في الآجال القانونية المحددة لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ويبقى الطالب خلال فترة تربصه يخضع لقانون المسؤولية المدنية داخل المؤسسة .

المادة السابعة: التقييم، شهادة وتقرير التربص.

يقوم مسؤول التربص بالمؤسسة بملئ استمارة التقييم للطالب المتربص (نموذج التقييم يقدمه مكتب التربص بالكلية في الجامعة) من أجل تقييم جودة العمل المقدم من قبل الطالب المتربص، كما تعمل المؤسسة على تقديم شهادة التربص للطالب في نهاية فترة تربصه توضح فيها طبيعة ومدة التربص.

يقوم الطالب المتربص بتحرير تقرير تربص الذي يقدمه لمشرفه في الجامعة بعد إعلام مسؤول التربص بالمؤسسة المستقبلة بمحتواه ويحق لهذا الأخير أن يحتفظ بنسخة منه.

المادة الثامنة: السرية والملكية الفكرية.

من أجل حماية السر المهني يتكفل مسؤول التربص بتوضيح كل ماهو موضوع السر المهني في المؤسسة (الملفات،الأجهزة ، المعلومات، التقنيات،...الخ).

إن كل مشروع بحثي، براءة الاختراع، مقال، مداخلة أو كل مشروع ذو طابع ابتكاري له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع هذه الاتفاقية لا يمكن الإفصاح عنه إلا بالاتفاق المسبق للطرفين (المؤسسة المستقبلة والجامعة) كما يحمل المشروع أسماء المشاركين فيه من كلا الطرفين ينطبق شرط السرية أيضا على كل إلقاء شفهي بما في ذلك مناقشات التخرج في الجامعة.

المادة التاسعة: تنفيذ الاتفاقية و حل النزاعات .

تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ ابتداء من تاريخ إمضاءها من قبل الطرفين اللذين يصرحان بالاطلاع على محتوى هذه الاتفاقية.

في حالة وجود خلافات أو نزاعات خلال فترة الاتفاقية يسعى الطرفان(الجامعة والمؤسسة المستقبلة) إلى حلها بطريقة ودية.

المادة العاشرة:

تعد هذه الاتفاقية في ثلاثة نسخ أصلية: نسخة لمكتب التربص بالكلية،نسخة للقسم بالجامعة، نسخة للمؤسسة المستقبلة وشهادة تربص للطالب.

إمضاء المؤسسة

بتاريخ: ..... في: .....

إمضاء الجامعة

بسكرة في: .....