الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

دور الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية تدقيق القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
دراسة ميدانية لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:
بوقربة أمير

الأستاذ المشرف:
د/ جوامع اسماعيل

رقم التسجيل:	...../2018
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية 2017- 2018

شكـــر وتقديـــر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي ما واجهته من صعوبات، وأخص بالذكر الأستاذ "**جوامع إسماعيل**"الذي قبل تواضعا وكرامة الإشراف على هذا العمل، فله اخلص تحية وأعظم تقدير لما قدمه لي من ملاحظات قيمة مزودة بالنصائح و التوجيهات

ولا يفوتني أن أشكر كل موظفي مديرية الصيانة سونطراك بسكرة وبالأخص (**شنايي عز الدين، مازري الياس**)

على حسن الاستقبال.

بوقربة أمير

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى:

من قال فيهما عز وجل: { وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا } سورة الإسراء الآية 24

إلى من سهرت وتعبت في تربيتي وأنارت دربي وأعانتني،إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها، إلى أغلى إنسان في هذا الوجود **أمي** الحبيبة الغالية مصدر الحنان والقوة .

إلى سندي ومن كان يدعمني ويحفزني على الدراسة وطلب العلم، إلى **أبي** العزيز الغالي رمز القوة والبقاء أدامه الله لي.

إلى كل من **أسامة وأكرم** إخوتي وأجمل هدية من والدي الكريمين.

إلى كل أفراد عائلة **بوقربة وشنايي** كل باسمه بالأخص **عائلتي الثانية**، وصديق دربي **مُصعب**.

إلى جميع أصدقائي وزملاء دربي في مسيرتي الدراسية وبالأخص صديقي **خلوط فتحي إبراهيم**، بوسطة مختار، كنزة وإيمان.

وكل زملائي والأساتذة بجامعة بسكرة كلية العلوم التجارية بالأخص شنايي عبد الكريم.

بوقربة أمير

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من المبادئ المهمة في المحاسبة، كونه وسيلة يعتمدها العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية بغرض الوصول إلى قرار أو إبداء رأي بشان المؤسسة.

فقمنا بتسليط الضوء على أهمية الإفصاح المحاسبي وأثره الايجابي على مستخدمي القوائم المالية وعلاقته بعملية المراجعة، وذلك من خلال إنتاج قوائم مالية ذات مستوى مطلوب الذي يستوجبه النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير المحاسبية الدولية.

اعتمادا على الجانب النظري قمنا بدراسة تطبيقية خصصناها لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة، وتوصلنا إلى أن الإفصاح المحاسبي مقبول بدرجة كبيرة تجعل من القوائم المالية ذات مصداقية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، التدقيق المحاسبي، القوائم المالية، معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي.

résumé :

Cette étude vise à identifier LA DIVULGATION DE LA COMPTABILITE, qui est l'un des principes les plus importants dans la comptabilité, car c'est un moyen adopté par de nombreux utilisateurs de l'information comptable pour aboutir à une décision ou un avis sur l'institution,

Nous avons souligné l'importance de l'information comptable et son impact positif sur les utilisateurs des états financiers et sa relation avec le processus d'audit en atteignant le niveau d'information requis conformément au système comptable financier, ainsi qu'au Normes comptables internationales.

Sur le plan théorique, nous avons réalisé une étude appliquée concernant la direction de maintenance Sonatrach Biskra, et nous avons conclu que la divulgation comptable est hautement acceptable et crédible.

Mots clés: la divulgation comptable, , les état financières, les normes comptables financière, système comptable financière.

فـهرس المـحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	III
الإهداء	IV
ملخص البحث	V
فهرس المحتويات	VI
فهرس الجداول	VIII
فهرس الأشكال	IX
فهرس الملاحق	X
مقدمة عامة	أ – هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح والتدقيق المحاسبي	
تمهيد الفصل	02
المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي	03
المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي وأنواعه	03
المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي وأهدافه	06
المطلب الثالث: الأساليب والعوامل المؤثرة على الإفصاح ومعوقاته	08
المطلب الرابع: أسباب الالتزام بالإفصاح المحاسبي	10
المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي	12
المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	12
المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي والفرق بين التدقيق والمحاسبة	20
المطلب الثالث: مبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها	23
المبحث الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية تدقيق القوائم المالية	28
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	28
المطلب الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية	23
المطلب الثالث: البنود التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية	63
المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية	38
المطلب الخامس: علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية	44
خلاصة الفصل	45
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	

تمهيد الفصل	47
المبحث الأول: تقديم مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة	48
المطلب الأول: تعريف المؤسسة الوطنية سوناطراك الأم	48
المطلب الثاني: ماهية مديرية الصيانة سونطراك بسكرة	50
المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة	51
المبحث الثاني: واقع الإفصاح المحاسبي في مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة	57
المطلب الأول: مهام قسم المحاسبة والمالية للمؤسسة	57
المطلب الثاني: قائمة المركز المالي	58
المطلب الثالث: جدول حسابات النتائج	62
المطلب الرابع: جدول سيولة الخزينة	64
المبحث الثالث: منهجية تنفيذ مهمة المراجعة على مستوى المؤسسة	66
المطلب الأول: مهام المراجع	66
المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة	67
المطلب الثالث: دور في الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية التدقيق	70
خلاصة الفصل	71
الخاتمة العامة	73
قائمة المراجع	77
الملاحق	81

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	19
02	أهم الفروق الأساسية التي تميز بين كل من المحاسبة والتدقيق	23
03	توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة	51
04	ميزانية الأصول لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة في 2017/12/31	58
05	ميزانية الخصوم لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة في 2017/12/31	59
06	جول حسابات النتائج لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة في 2017/12/31	62
07	جول سيولة الخزينة لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة في 2017/12/31	64
08	تقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة 2017	69

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	توضيح الخصائص الأساسية المرتبطة بمصطلح المراجعة	15
02	الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة	22
03	معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها	26
04	مستخدمو القوائم المالية	31
05	الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سونطراك فرع النقل بالأنابيب	49
06	الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة	52

قائمة الملاحق

الرقم	طبيعة الملحق	الصفحة
01	ميزانية المؤسسة	81
02	جدول التثبيتات والاهتلاكات	82
03	حالة تناقض المخزون	83
04	قائمة التسويات المصرفية	84
05	جدول حسابات النتائج	85
06	جدول سيولة الخزينة	86
07	مخصص لمخاطر التقاضي مع الموظفين	87
08	مكافآت نهاية العمل	88
09	تسوية التعويضات	89
10	سجل اليومية	90
11	وصل الاستلام	91
12	تقرير محافظ الحسابات	92

المقدمة

تمثل القوائم المالية في وقتنا الحالي الوسيلة التي يتم بواسطتها التواصل بين المؤسسة ومستخدميها، الأمر الذي جعل الحصول على المعلومة وسهولة وحرية تداولها ومصداقيتها، من القضايا المهمة التي يتم طرحها باستمرار، وقد كان هناك إجماع من قبل المختصين في المحاسبة بضرورة وجود إفصاح عن المعلومات والبيانات المحاسبية، ما أدى إلى ظهور الإفصاح المحاسبي كوسيلة لعرض للمعلومات المهمة لمستخدمي القوائم المالية، التي بدورها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة بشتى أنواعها خلال فترة زمنية معينة.

ويعد الإفصاح المحاسبي إطارا واسعا وشاملا لدرجة يعتقد انه يتضمن كل مجالات التقارير المالية باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة ومالكيها والعالم الخارجي، حيث يؤدي هذا الإفصاح إلى إشباع حاجات المستخدمين على مستوى الوحدة الاقتصادية وكذلك على مستوى الاقتصاد بشكل عام وعلى هذا الأساس ولأهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية ظهرت مطالب تنادي بمزيد من الإفصاح والشفافية عن معلومات أخرى بخلاف التنبؤات المالية حيث أن متخذي القرار في المؤسسة يعانون دائما من عدم تماثل المعلومات، إذ أن أي تظليل في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية من شأنه أن يفقدها أهميتها، الأمر الذي تطلب الاستناد على مبادئ وأسس وقواعد تجعلها تقدم بيانات مفهومة وكاملة، نتج عنه ما يعرف بالمعايير المحاسبة الدولية وهو ما يحقق من خلال النظام المحاسبي المالي(SCF) الذي يهدف إلى تحقيق مبدأ الإفصاح عند عرض القوائم المالية.

وان التطور الذي شهده العالم على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم حيث تنفصل الملكية عن الإدارة، الأمر الذي ألزم أصحاب المؤسسة للاهتداء إلى جملة من الوسائل للحفاظ على أموالهم والاستغلال الأمثل لمواردهم وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي يتطلب تدخل طرف محايد لإبداء رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد تدقيقها.

من أجل مزاولة مهمة التدقيق على مختلف هذه القوائم، والذي يعتبر أداة فعالة تبرز صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليه خاصة إذا كان تقرير المدقق المحاسبي إيجابي على الأداء المحاسبي للمؤسسة، سعت الجزائر في محاولة إلى إيجاد التوافق المحاسبي كما تبنت النظام المحاسبي المالي الذي حدد القوائم المالية الأساسية، بحيث تعمل هذه القوائم على تبسيط البيانات المالية والمحاسبية لتكون قابلة للفهم وموضوعية وملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، لما تتضمنه من حقائق عن نشاط المؤسسة.

بناءا على ما سبق نأتي إلى طرح الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يمكن أن يساهم الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية تدقيق القوائم المالية؟

وانطلاقا من هذه الإشكالية طرحنا التساؤلات التالية:

1. هل للإفصاح المحاسبي أهمية ؟
2. ما هي معايير ومبادئ التدقيق المحاسبي التي تمكن المدقق من إبداء رأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كل جوانبها الهامة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ؟
3. ما هي متطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ؟
4. ما هي أهم الطرق المتبعة للإفصاح المحاسبي ؟
5. هل هناك علاقة بين الإفصاح المحاسبي ومستوى أداء المدقق ؟

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير الحد الأقصى من المعلومات المحاسبية الدقيقة ذات مصداقية تساعد على اتخاذ القرارات السليمة.

الفرضية الثانية:

هناك مبادئ ومعايير يلتزم بها المدقق تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

الفرضية الثالثة:

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي على القوائم المالية، وقابلة للمقارنة والتداول.

الفرضية الرابعة:

هناك علاقة بين الإفصاح المحاسبي ومستوى أداء المدقق.

أسباب اختيار الموضوع:

الإفصاح المحاسبي وكذا معايير المحاسبة الدولية تلزم المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن كل المعلومات المحاسبية من اجل إضفاء المصداقية على القوائم المالية، الأمر الذي جعلني أتطرق لهذا

الموضوع الجديد في المحاسبة الجزائرية من اجل المساهمة والمساعدة في إظهار وإبراز ما يستوجب على المؤسسة الإفصاح عنه حتى تسهل تدقيق القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

تكمن أهداف الدراسة في:

- التعرف على مختلف المفاهيم الأساسية التي تخص كل من الإفصاح والتدقيق المحاسبي.
- تبين العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والتدقيق المحاسبي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في:

- تبيين أهمية الإفصاح المحاسبي وأثره على الايجابي على مستخدمي القوائم المالية.
- الوقوف على مدى انسجام القوائم المالية لدى المؤسسات مع متطلبات الإفصاح وقواعد التقييم المحاسبي.

حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على تحديد الإطار النظري لكل من الإفصاح والتدقيق المحاسبي وكذا أهمية الالتزام بمتطلبات الإفصاح في القوائم المالية على عملية التدقيق، وبالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة فيما يلي :

الحدود الزمنية: تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2018/2017.

الحدود المكانية: تم إجراء الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة.

منهج البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيات الدراسة هذه قمت بتقسيم البحث إلى قسمين هما الجزء النظري قد تطرقت فيه إلى موضوع الإفصاح والتدقيق المحاسبي لدى اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي حيث انه يقوم على جمع المعلومات والبيانات من مختلف المراجع والمصادر.

أما الجزء التطبيقي يخص دراسة الحالة ــ تحليل مالي ــ فالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بطبيعتها مالية، كان لابد من إجراء دراسة مقارنة للقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة لدورتين متتابعتين.

الدراسات السابقة:

التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية وأثره على مهنة المدقق :أطروحة دكتواره في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث حواس صلاح، جامعة الجزائر، 2008، تطرق الباحث من خلال هذه الدارسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في أسواق المال الدولية، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، كما خلصت الدارسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المحاسبة والتدقيق، وأوصى الباحث من خلال هذه الدارسة إلى أن عملية تبني معايير المحاسبة الدولية يجب أن تستجيب لتطورات الأسواق المالية واحتياجات المستثمرين بما يضمن زيادة كفاءة السوق المالي.

الإفصاح المحاسبي حدوده وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، من إعداد الباحث **بوتيغان حمزة** 2009، وجاءت الإشكالية كمايلي: إلى أي مدى يتم الإفصاح المحاسبي، وما أثره على جودة المعلومات المحاسبية؟ حيث توصل الباحث إلى عدد من النتائج أهمها يسعى الإفصاح المحاسبي إلى تحقيق جملة من الأهداف لعلّ أهمها القضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات التي تنتج نتيجة حجب الإدارة لبعض المعلومات عن الملاّك واستخدامها في تحقيق مكاسب غير عادية.

دور الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من إعداد الباحث **الدكتور ناصر دادي عدون الدكتور معراج هواري** حيث تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى انسجام بيانات التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية مع التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح.

تكييف القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية وفق معايير المحاسبة الدولية. من إعداد الباحث **شناي عبد الكريم** 2010، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أوجه التقارب والإختلاف بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، وإستنتاج الرهانات والآثار المحتملة جراء اعتماد هذه الإصلاحات وتوضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع.
- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حول الإفصاح المحاسبي لحساسية الموضوع.
- تشعب موضوع الإفصاح حيث ورد في العديد من المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي جعلنا نختصر بعضها.

هيكل البحث:

سعيا للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها وكذا من أجل إختبار صحة الفرضيات، تناولنا الموضوع من خلال فصلين كالتالي:

الفصل الأول: متعلق بالأدبيات النظرية للإفصاح والتدقيق المحاسبي وتضمن ذلك ثلاثة مباحث، الأول يشمل الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال تحديد ماهية الإفصاح المحاسبي في المطلب الأول ومقوماته وحدوده و العامل المؤثرة فيه في المطلب الثاني، وأسباب الإفصاح المحاسبي و معوقاته في مطلب ثالث. أما المبحث الثاني فقد تناول التدقيق المحاسبي للقوائم المالية ,المطلب الأول يشمل التدقيق المحاسبي أما المطلب الثاني تعلق بماهية القوائم المالية أما المطلب الثالث تناول معايير التدقيق المتعارف عليها.

الفصل الثاني: تعلق بالدراسة الميدانية

الفصل الأول

الإطار النظري للإفصاح والتدقيق المحاسبي

تمهيد الفصل

إن للإفصاح المحاسبي دورا هاما ومميز الهدف منه الحصول على معلومات محاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية للإفصاح حيث تقدم المعلومات الضرورية لمستخدميها، الأمر الذي اوجب أن تفصح المؤسسات على القوائم المالية بشفافية وموضوعية غير مضللة للأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط المؤسسة، الأمر الذي ألزمهم للاهتداء إلى جملة من الوسائل للحفاظ على أموالهم والاستغلال الأمثل لمواردهم وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي يتطلب تدخل طرف محايد لإبداء رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد تدقيقها.

سنحاول في هذا الفصل معالجة مجموعة من المباحث تبين دور الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية التدقيق من خلال التطرق إلى: أولا الإفصاح المحاسبي من خلال ماهية الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه و حدوده ، وأسباب الالتزام به في القوائم المالية ومعيقاته، أما ثانيا سيتم التطرق إلى ماهية التدقيق المحاسبي من خلال التعريف والأنواع والمبادئ والمعايير المتعارف عليها للتدقيق، أما المبحث الثالث فيتمثل في دور الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية التدقيق من خلال المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح المحاسبي شق أساسي للمحاسبة لما له من دور هام ومميز في إي مؤسسة، حيث يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية أهم المعلومات الملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي وأنواعه

الفرع 1: تعريف الإفصاح المحاسبي

هناك عدة تعاريف للإفصاح تطرق إليها الباحثون نذكر من بينها:

1. الإظهار الكامل والواضح للحقائق أو الأحوال أو الظروف المختلفة في قائمة المركز المالي والقوائم الأخرى، ويتحقق ذلك من خلال المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المنشأة، والصدق المحاسبي في القوائم المالية وتقديم البيانات غير المتحيزة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة.[1]

2. عملية نقل وإيصال المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم الإفصاح فيه وبأي وسيلة.[2]

3. هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.[3]

4. هو اتصال الشركة بالعالم الخارجي بالوسائل المختلفة لكشف المعلومات الهامة للمستثمرين والمساهمين وسوق المال وغيرهم من أصحاب المصالح المختلفة بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على الأرباح وسداد التزاماتها، والإفصاح في الشركات وسوق المال يعني:

- إظهار كافة الحقائق عن الشركة.
- إظهار جميع البيانات والمعلومات.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص 303.

[2] حسين القاضي، توفيق مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، عمان، 2006، ص 23.

[3] نذير سمير، **الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2014/2013، ص10.

- توفير كافة المعلومات سواء الدورية أو غير الدورية، وكذلك المالية وغير المالية لجميع الأطراف وسوق المال.[1]

الفرع 2: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن تصنيف الإفصاح من حيث الأهداف إلى ما يلي:

1.الإفصاح حسب كمية المعلومات:

1.1.الإفصاح الكامل:

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات اثر محسوس على القارئ، وتأتي ضرورة الإفصاح الكامل عن أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح عن الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي توثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.[2]

2.1.الإفصاح العادل:

ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3.1.الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.[3]

4.1.الإفصاح التفاضلي:

يعتمد على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر اقل دراية واستيعاب من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة.

---

[1] احمد على خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012، ص52.

[2] أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف،20-21اكتوبر 2009، ص6.

[3] لطفي زيود وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 رقم 01، سوريا، 2007، ص180.

2.الإفصاح المحاسبي حسب طبيعة المستثمر:

1.2.الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

يتسم هذا الإفصاح عموما باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية المالية وإنما يشمل أيضا معلومات غير (مالية كمية ووصفية) مثل معلومات كمية عن الطاقة الإنتاجية للشركة.

2.2.الإفصاح الوقائي (التقليدي):

هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة وغير مضللة للمستفيدين من هذه المعلومات وبالأخص المستثمر العادي محدود القدرة في استخدام هذه المعلومات.[1]

3.الإفصاح حسب درجة الالتزام:

1.3.الإفصاح الإجباري:

نظرا لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في التقارير المالية وغيرها، ونظرا لتضارب المصالح بيم مختلف الأطراف لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح في التقارير إلى التدخل في زيادة محتوى المعلومات المنشورة في القوائم المالية، وعليه فان هذا الإفصاح قائم على التشريعات التي تجبر المنشات على الإفصاح عن المعلومات التي تحاول الإدارة حجبها.

2.3.الإفصاح الاختياري:

يتم وفقا لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة بما يكفل حمايتها في المستقبل، غير أن هذا التصرف تشوبه الشكوك حول رغبة المدراء حفظ هذه المعلومات لتحقيق مصالح ذاتية، وأيضا قصر النظر بشان المعاملات في أسهم الشركة بالبورصة.[2]

[1] بالعيد محمد الكامل، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر عن طريق استبيان**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2011/2010، جامعة ورقلة، ص13.

[2] شناي مروى، دور **الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015/2014، ص6.

المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي وأهدافه

الفرع 1: أهمية الإفصاح المحاسبي

للإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية في شتى الحالات تتمثل في النقاط التالية :

- الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات، والذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية.
- يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب.[1]
- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين حول التدفقات النقدية من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية.
- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين، والدائنين الحاليين والمرتقبين من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.
- يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسؤولياتها والحكم على كفاءة أدائها.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية ومساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.[2]
- يمكن إظهار القيمة الاقتصادية الحقيقية لبعض عناصر الموارد الهامة التي يرتكز عليها مستقبل الشركة واستمرارها في صورة قوائم وتقارير مساعدة تهربا من الموضوعية والتكلفة التاريخية وإبقاءها عليها في نفس الوقت.
- يؤدي إلى توفير قوائم وتقارير مالية إضافية معدلة للتقلبات في المستوى العام للأسعار بالإضافة إلى القوائم التاريخية غير معدلة.[3]

---

[1] هاجر مزوار، **تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة مسيلة، 2014/2013، ص11.

[2] عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص104.

[3] وليد ناي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007، ص54.

الفرع 2 : أهداف الإفصاح المحاسبي

للإفصاح المحاسبي أهداف عديدة اختلف الكتاب في تصنيفها ونذكر منها أهم هذه الأهداف :

- وصف فقرات معترف بها وتوفير قياسات ملائمة لهذه الفقرات عدا تلك القياسات (المعلومات) المندرجة في الكشوف المالية.
- وصف البنود غير المعترف بها وتوفير قياسات نافعة لهذه البنود.
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من الفقرات المعترف بها وغير المعترف بها.
- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي الكشوف المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات.
- توفير معلومات عن الانسيابات والتدفقات النقدية المستقبلية.
- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار.[1]

رأي آخر عن أهداف الإفصاح:

لابد وان لكل شيء هدف وعليه فان الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية له هدف وغرض كما بينه (طه.1999.ص270) وهو توجيه سلوك المنشاة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تملك سلطة فرض الإفصاح عن معلومات معينة.

وقد بين (السيد تاغي محمود.1993.ص104 ص105) بأنه يوجد اتجاهين للإفصاح :

- **الاتجاه التقليدي** في الإفصاح وهو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيبقى بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدودة المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.
- **الاتجاه المعاصر والمتطور** في الإفصاح ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وفي ظل هذا الهدف فان نطاق الإفصاح لم يعد يقتصر على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي بل بتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات

[1] احمد بلكاوي، **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري للنشر، عمان، الجز الأول، 2009، ص403.

الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعدين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم.[1]

المطلب الثالث: الأساليب و العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي ومعوقاته

الفرع 1: أساليب الإفصاح المحاسبي

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو الملاحق، وهي أساليب مكملة لبعضها البعض حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة وأهمية المعلومات، فهناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية أو في الهوامش وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية، هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للأوضاع المالية منها:

1- إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:

إذ انه جزء مهم من الإفصاح المحاسبي في عرض القوائم المالية وترتب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

2- الملاحظات الهامشية:

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية، المتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على المعلومات كمية أو وضعية كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

3- الملاحق:

وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء صورة عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الامتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.

[1] عبد المنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمسائلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009، ص23.

4- المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:

تستخدم في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية والتي يصعب فهم رق احتسابها أو ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ تقييم مخزون نهاية السنة.

5- تقرير المراجع:

يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي وتقرير مجلس إدارة المؤسسة، حيث من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي فني محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة.[1]

الفرع 2 : العوامل المؤثرة على الإفصاح

إن عملية الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات فأهدافها ليست ثابتة ولكنها تتأثر بعدة عوامل منها:

1. **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لابد إن تعطي المؤسسات اهتماما في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة حيث يكون من الطبيعي إن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.
2. **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** وتتمثل في الجهات المسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة الدول النامية منها إن الأطراف المؤثرة عن عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.
3. **المنظمات والمؤسسات الدولية:** بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فان المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASB) حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها على المستوى الدولي من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.[2]

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، أتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص584.

[2] شناي مروة، مرجع سابق، ص15.

الفرع 3: معوقات الإفصاح المحاسبي

هناك العديد من المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالتطبيق الكامل لقواعد الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية وذلك للأسباب التالية:

1. قلة المحاسبيين المهنيين المؤهلين، وصعوبة فهمهم لتفسير قواعد الإفصاح المحاسبي.
2. لجوء الإدارة من خلال معدي القوائم المالية إلى إخفاء بعض البنود الإلزامية لتحسين المركز المالي للمؤسسة خوفا من المنافسين لها في السوق.
3. عدم قيام المراجعين الخارجيين بإعطاء رأي في تقاريرهم عن عدم التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية السنوية.
4. عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن المؤسسة من تدريب موظفيها، للتماشي مع التغيرات في قواعد الإفصاح المحاسبي.
5. عدم وجود بورصة للأوراق المالية، وضعف آلية الإلزام بقواعد الإفصاح المحاسبي[1].
6. تساعد المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالمنشاة الأمر الذي يضر بمصلحتها.
7. يؤدي الإفصاح إلى تحسين المناخ التفاوضي مع الاتحادات العمالية مما يزيد التكاليف المرتبة على المنشاة.
8. عدم قدرة الفئات المختلفة لمستخدمي البيانات المالية على فهم واستعمال الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها.
9. وجود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة بتكلفة أعلى من قيام إدارة المنشاة بنشرها في التقارير الدورية.
10. عدم إلمام المنشاة بالاحتياطات المختلفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من معلومات.[2]

[1] وائل إبراهيم الراشد، **ملامح الإفصاح في الكويت**، مجلة المحاسبون، المجلد 12، العدد 33، 2006، ص 30.

[2] بالعيد محمد الكامل، مرجع سابق، ص27.

المطلب الرابع : أسباب الالتزام بالإفصاح المحاسبي

هناك أسباب عديدة منها:

- تقديم معلومات تساعد المستفيدين على اتخاذ القرارات.
- تقديم معلومات تساعد على تحقيق الربح للمؤسسة .
- تقديم معلومات على قدرة المؤسسة على زيادة التدفق النقدي.
- تقديم معلومات متعلقة بموارد المؤسسة وانعكاسها على اتخاذ القرار.
- تقديم معلومات لمتخذي القرار عن التدفقات النقدية.

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق الإفصاح وهي:

أ. ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن المعلومات التالية:

1. النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة.
2. أهداف الشركة.
3. الملكيات الكبرى للأسهم وحق التصويت.
4. سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك من مؤهلاتهم وعملية الاختيار للمديرين الآخرين في الشركة وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين.
5. العمليات المتعلقة بأطراف من الشركة أو مقاربهم.
6. عوامل المخاطر المتوقعة.
7. الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين.

ب.ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي والغير مالي.

ت.ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل كفء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بان القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والهامة.

ث.ينبغي على المراجعين الخارجيين أن يكون قابلين للمسائلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.

ج. ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.[1]

المبحث الثاني : مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي عملية منتظمة للحصول على الأدلة الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

الفرع 1: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي[2]

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق audit مشتقة من الكلمة اللاتينية audire ومعناها يستمع.

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية، وكان المدقق من خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

- **الفترة من 1500 حتى 1850م:**

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية. غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

---

[1] شناي مروى، مرجع سابق، ص16،17.

[2] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص3، ص4.

➢ **الفترة من 1850 حتى 1905م:**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالأتي:

- اكتشاف الغش والخطأ.
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

➢ **الفترة من 1905م إلى يومنا هذا:**

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

الفرع 2: مفهوم التدقيق المحاسبي

لقد تطرق العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية لتعريف التدقيق المحاسبي. إلا أنها تصب في نفس الهدف ومن أهم تلك التعاريف نذكر ما يلي:

1. فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لها.[1]

2. فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع وبهذا نستطيع أن نستنتج أن التدقيق له فعاليته في الشركات أو في أي مشاريع أخرى ولهذا نستطيع أن نقول بان التدقيق عبارة عن فحص وتحقق وكتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق.[1]

[1] د. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص14

3. عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب على هذه الأعمال تدريبا خاصا والهدف من تدقيق الحسابات هو تقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا وما شابه ذلك وقد يقوم بتدقيق الحسابات موظف من داخل الشركة أو شخص أخر من خارج الشركة يعين أو يكلف خصيصا بالقيام بهذه المهمة وفي أعمال الشركات العادية يكون الهدف الأساسي من تدقيق الحسابات تقرير ما إذا كانت الشركة نحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة صحيحة وعادلة.[2]

4. تتفق كافة الكتابات على تعريف المراجعة وفقا لما ورد بالتقرير الصادر من احد لجان جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بعنوان مفاهيم المراجعة الأساسية على النحو التالي:

عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات – بشكل موضوعي – تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية. بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

ويمكن توضيح الخصائص الأساسية المرتبطة بمصطلح المراجعة من خلال الشكل البياني (1)[3]

5. أما منظمة العمل الفرنسي عرفتها على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل. استنادا على معايير التقييم وتقدير المصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[4]

---

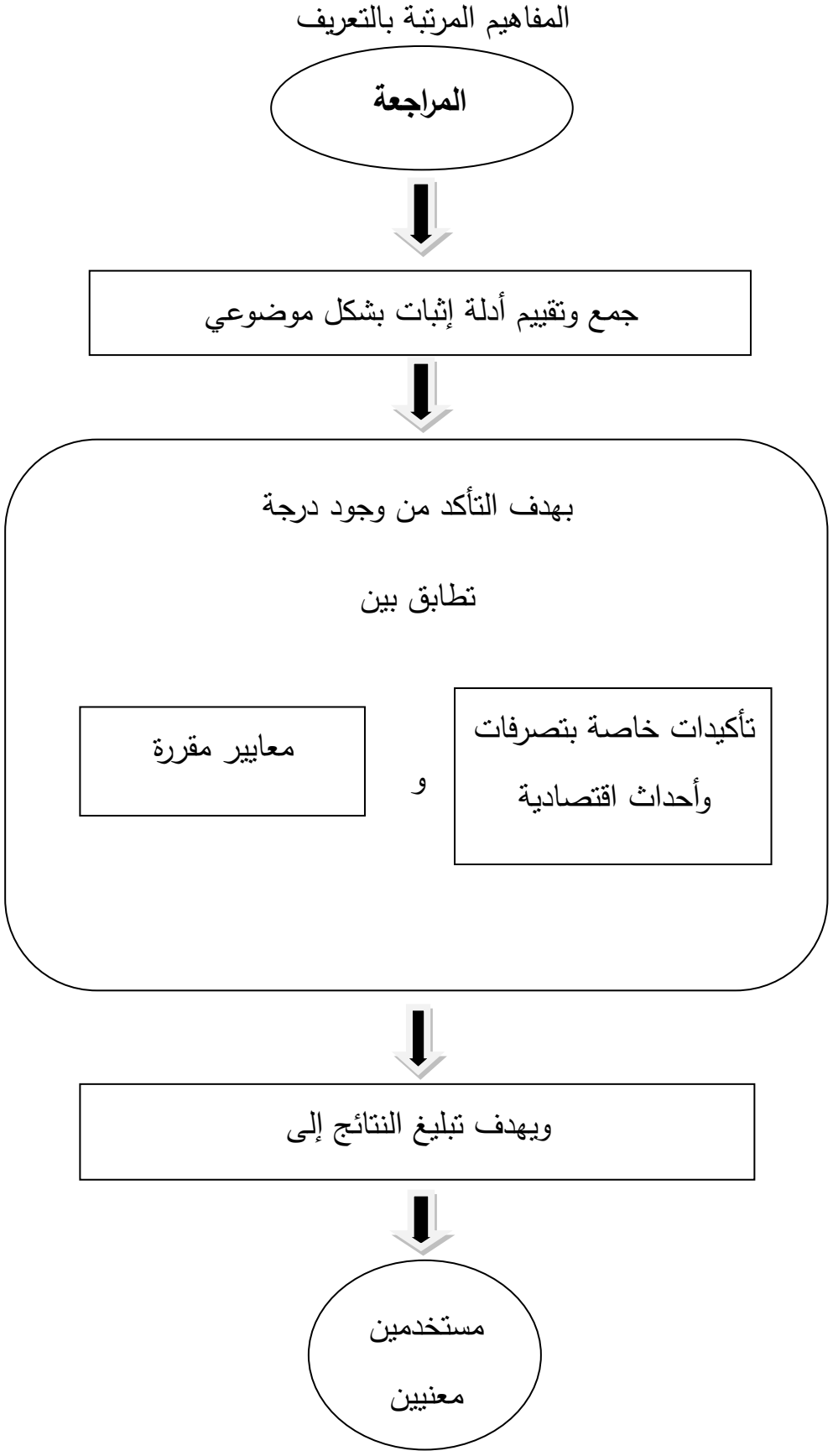
[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص14.

[2] https://sqarra.wordpress.com/auditt2/ على الساعة 14:35

[3] د. أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص18،20.

[4] محمد الطاهر سالمي، **أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات دراسة استبيانيه**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015/2014، ص5.

الشكل (1): توضيح الخصائص الأساسية المرتبطة بمصطلح المراجعة



الفرع 3: أنواع التدقيق المحاسبي

1.من حيث نطاق عملية التدقيق:

وينقسم هذا النطاق إلى قسمين

1.1-**التدقيق الكامل** : هو التدقيق الذي لا يضع في الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.

2.1-**التدقيق الجزئي** : هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره.

2.من حيث توقيت عملية التدقيق :

وينقسم إلي قسمين وهما

1.2-**التدقيق المستمر** : تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراءات اختبارات السنة المالية ككل وفق برنامج زمني محدد مسبقا وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية،[1] ومن حسنات هذا النوع من التدقيق :

- وجود وقت كافي لدى المدقق وهذا يمكنه بالتعرف على المنشاة بصورة أفضل.
- سرعة اكتشاف الخطأ والعش في وقت قصيرة
- انتظام العمل بمكتب المدقق
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر والسجلات[2]

2.2-**التدقيق النهائي** : يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية. ويلجا المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.[3]

ومن مميزات هذا النوع من التدقيق:

---

[1] لبنى محدادي، **أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية دارسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2014/2013، ص10.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، مرجع سابق، ص20.

[3] لبنى محدادي، مرجع سابق، ص10.

- فشله في اكتشاف الأخطاء والغش.
- استغراقه وقتا طويلا وهذا يؤدي تأخير تقديم التقرير.
- إرباكه في العمل، يتوقف المدقق عن العمل من اجل جمع بعض الأدلة والقرائن.[1]

3.من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق:

1.3- **التدقيق الإلزامي** : يحتم القانون به حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة من العقوبات المقررة.

2.3- **التدقيق الاختياري** : هو التدقيق الغير ملزم بقانون معين أو بلائحة معينة وإنما لأغراض معينة متعلقة بالمؤسسة.[2]

4 .من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات):

1.4- **تدقيق شامل(تفصيلي)** : المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهضة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فان استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

2.4- **تدقيق اختباري** : ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر و السجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.[3]

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، مرجع سابق، ص20، ص21.

[2] لبنى محدادي، مرجع سابق، ص9.

[3] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص12.

5.من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

1.5- **التدقيق الداخلي** : يقوم بهذه الوظيفة مجموعة من المدققين التابعين للمنشاة ويعود ذلك من اجل حماية أموال المنشاة والوصول إلى أهدافها بسرعة ممكنة وهذا يؤدي للوصول لأكبر كمية ممكنة من الإنتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والالتزام بالخطط والسياسات الإدارية.

2.5- **التدقيق الخارجي** : عبارة عن مدقق خارج المشروع تقوم الشركة بتعيينه من اجل تدقيق حساباتها وهذا المدقق يكون له رأي محايد ليس له صلة بأي من العاملين والإداريين ومهمة هذا المدقق تدقيق جميع الحسابات الختامية والسجلات المتوفرة لديه ويبدي رأيه الفني المحايد بصراحة حول القوائم المالية.

كما يقوم المدقق بعمل تقرير عن المركز المالي للمشروع ويبين فيه نتائج أعمال المشروع عن فترة زمنية معينة ويجب ألا يتبادر لكل إنسان يغني وإنما مكمل للتدقيق الخارجي. [1]

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، مرجع سابق، ص21، ص22.

الجدول(1) : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1- الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعة.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
2- جهة التعيين	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك
3- درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات، مثل إدارة الحسابات والمالية، ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
4- المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلي المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
5- نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل، فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
6- توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر : يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، 2014-2015، جامعة تلمسان، ص40.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي والفرق بين التدقيق والمحاسبة

الفرع 1: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

أولا: أهداف التدقيق المحاسبي

1- تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تمكين المراجع من إبداء رأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كل جوانبها الهامة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

2- يحصل المراجع على أدلة إثبات مراجعة كافي وملائمة تساعده في التوصل إلى الاستنتاجات التي تمكنه من تكوين رأيه حول القوائم المالية.

3- يعطي المراجع في تقريره تأكيد ايجابي بان المعلومات تخلو من أي تحريف هام ومؤثر. ويتم التعبير عن ذلك بتأكيد معقول.[1]

4- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف. ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

5- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

6- اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتعزيز التي قد توجد في السجلات والعمليات المسجلة بالدفاتر وان القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات.

7- القيام بدراسة انتقاديه لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية.[2]

ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي

تكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة ومن هذه الأطراف نذكر ما يلي:[3]

1- **مسيرو المؤسسة:** يعتمدون اعتمادا شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط(الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

---

[1] د. أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص31.

[2] محمد الطاهر سالمي، مرجع سابق، ص6.

[3] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2006- 2007، ص8.

2- **البنوك:** تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.

3- **الدولة:** فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها في التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.

4- **العمال:** حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بان الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

5- **المساهمين وملاك المؤسسة:** يهتم المساهمين في نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

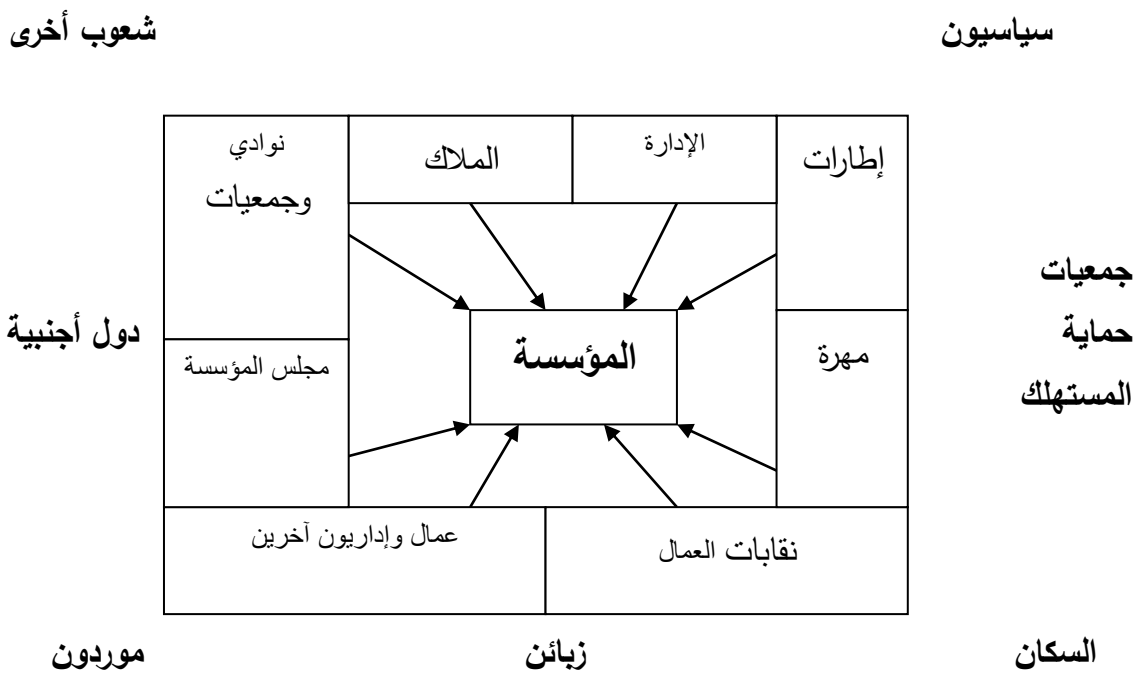
- قدرة المسئولين على التسيير الناجع.
- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

6- **المساهمين المحتملين:** وهم أصحاب المدخرات. حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.

7- **الدائنون والموردون:** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي. كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم. وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.

وفيما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات المراجعة والمعلومات عن المؤسسة.

الشكل(2) : **الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة**



المصدر: محمد بوتين. **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية. أكتوبر 2003. ص10.

الفرع 2 : الفرق بين المحاسبة والتدقيق[1]

الجدول رقم (2): أهم الفروق الأساسية التي تميز بين كل من المحاسبة والتدقيق.

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، مرجع سابق، ص16.

المحاسبة	التدقيق
1. علم يقوم بتحضير وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات التجارية المختلفة التي يجريها المشروع 2. تقوم بعمل وتخطيط من اجل تحضير حسابات ختامية من الدفاتر اليومية والأستاذ 3. المحاسبة تبين لنا نتائج اعمل المشروع ومركزه المالي 4. المحاسبة علم إنشائي 5. المحاسب موظف لدى المشروع خاضع بالتبعية لإدارته ويقوم هذا الموظف بتسجيل العمليات وتبويبها ومن ثم عرضها في قوائم مالية وفق أنظمة محاسبية معينة على إدارة المشروع	1. لا يحتاج 2. تقوم بفحص كامل وشامل للدفاتر المحاسبية الموجودة داخل المشروع 3. المدقق من واجبه فحص هذه المعلومات وصحة تسجيلها في الدفاتر 4. التدقيق علم تحليلي 5. المدقق لا تربطه رابطة التبعية بالمشروع وهو شخص فني مستقل تنحصر مهمته في فحص ما هو موجود في القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها وإبداء رأيه الفني المحايد فيما رآه داخل المشروع

المطلب الثالث : مبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها

في هذا المطلب سنتطرق إلى كل من مبادئ التدقيق المحاسبي ومعايير التدقيق المتعارف عليها

الفرع 1 : مبادئ التدقيق المحاسبي[1]

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ التدقيق يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ركن الفحص.
- ركن التقرير.

وبناءا على ذلك فان مبادئ التدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

[1] د. احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة،2005، ص23.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1.1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2.1- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

3.1- مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.

4.1- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

ويشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال و المشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير

1.2-مبدأ كفاية الاتصال:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2.2-مبدأ الإفصاح:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة

التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3.2-مبدأ الإنصاف:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4.2-مبدأ السببية:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وهذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم200 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

- الاستقلالية
- الكرامة
- الموضوعية
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة
- السرية
- السلوك المهني
- المعايير الفنية

بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها.

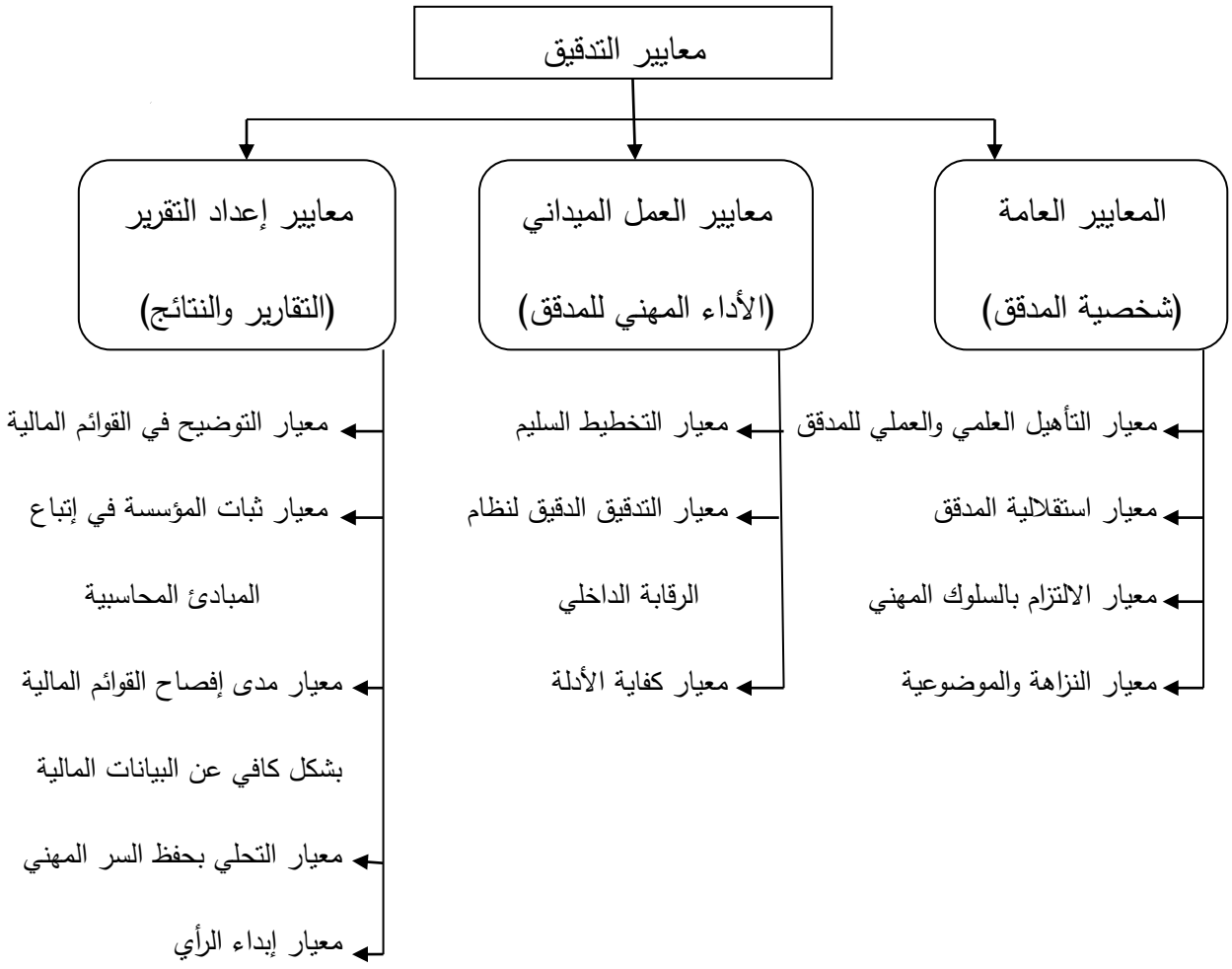
مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.[1]

[1] د. احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة،، ص24.

الفرع 2 : معايير التدقيق المتعارف عليها[1]

تعتبر هذه المعايير مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المدقق وإعداد التقرير بكفاءة وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3) : **معاير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها**



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بابنات عبد الرحمان، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات، الصغيرة والمتوسطة، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص20.

[1] لبنى محدادي، مرجع سابق، ص ،10، ص11، ص12 .

انطلاقا من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثل مجمع المحاسبين والمدققين الأمريكيين، ومحافظي الحسابات الفرنسيين والنصب القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر، يمكن اختصار معايير التدقيق المتعارف عليها في المجموعات التالية حسب الشكل أعلاه:

- **المجموعة الأولى: المعايير العامة**

- يجب أن يقوم بالفحص وبباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق.
- يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون رقم 91-08 والمادة 67 من القانون 10-01.
- يجب على المدقق أن يدل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير ابذءا الرأي.

- **المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني**

- يجب أن تخطط خطط العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين أن وجدوا، بطريقة مناسبة وفعالة.
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة25 من قانون 10-01.
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقتنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملة التدقيق.

- **المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي**

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي

استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة23 من قانون10-01.

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضع تقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

المبحث الثالث : دور الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية تدقيق القوائم المالية

للإفصاح المحاسبي دور أساسي وكبير في تسهيل عملية تدقيق القوائم المالية فكلما كانت المؤسسة تفصح عن أعمالها وأصولها بشفافية ودقة دون أي تجاوزات أو غش كلما كانت عملية التدقيق سهلة وسلسة وهذا راجع للعمل بما نصت عليه قواعد الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية

الفرع 1 : تعريف القوائم المالية

للقوائم المالية عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

1- هي عبارة عن نظام من العلاقات المتبادلة بين المؤشرات التي تحويها والتي تصف المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين كما تصف الأنشطة الاقتصادية للوحدة المحاسبية خلال فترة محددة (شهر 3 أشهر 6 أشهر سنة) وهي مجموعة من الكشوف المحاسبية التي تعبر عن البيانات التفصيلية والإجمالية لمستوى المؤسسة وحقيقة المركز المالي آلت إليه نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.[1]

2- هي تلك الكشوفات المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في اجل أقصاه (4) أشهر

[1] بوعيشة عبد الرزاق، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة ميدانية للمهنيين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة لولايات بسكرة، الوادي وورقلة**، مذكرة ماستر في العلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015- 2016، ص55.

من تاريخ إقفال السنة المالية وتعرض لزوما بالعملة الوطنية كما توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.[1]

3- القوائم المالية وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المؤسسة لكل من يهمه أمر المؤسسة سواء كان ذلك من داخل المؤسسة أو من خارجها.[2]

الفرع 2 : أهداف القوائم المالية ومستخدميها

أولا: أهداف القوائم المالية[3]

إن الأهداف الأساسية التي تصبو المؤسسة إليها من خلال إعداد القوائم المالية هو تلبية إحتياجات الجهات التي تستخدم تلك الكشوف، ويتجلى ذلك من خلال ما تعرض له الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB في الفقرة 12، على أن الهدف من القوائم المالية هو توفير المعلومات عن الوضع المالي والأداء و التغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لمستخذميها في إتخاذ القرار.

1- بالنسبة للأطراف الخارجية

أن الهدف الأساسي من المحاسبة هو توفير معلومات إقتصادية ذات نوعية عن المؤسسة، تمكن الأطراف الخارجية من إتخاذ القرارات الصحيحة، ويتم ذلك من خلال :

- توفير معلومات ذات جودة عالية، تمكن من تحقيق التدفقات النقدية في الوقت المناسب.
- تقديم المعلومات الكافية للمستثمرين عن التدفقات النقدية المستقبلية بما يمكنهم من الحصول على إستثماراتهم الأصلية مضافا إليها العوائد المتوقعة، أيضا مساعدتهم على إتخاذ القرارات المناسبة وتفادي المخاطر.
- توفير معلومات حول موارد المؤسسة والتزاماتها حتى يمكن تحديد نقاط القوة والضعف في المركز المالي للمؤسسة.

[1] القانون رقم 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد74، الجزائر، **الجريدة الرسمية** الصادرة ب 25نوفمبر2007، ص5.

[2] بوعيشة عبد الرزاق، مرجع سابق، ص56.

[3] شناي عبد الكريم، **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015-2016، ص48،47.

- 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.

2- 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 الإستثمار في المؤسسة ولن يتحقق هذا الهدف إلا عن طريق الإفصاح التام عن الوضع المالي والتنافسي للمؤسسة وعن مدى وفاء الإدارة بالتزاماتها و مسؤولياتها اتجاه المساهمين بإعتبارهم أصحاب المؤسسة.

ثانيا : مستخدمو القوائم المالية[1]

يمكن تصنيف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى: مستخدمون داخليون وخارجيون.

1- المستخدمون الداخليون:

1.1- مجلس الإدارة: يحتاج مجلس الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاستخدامها في التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة. واتخاذ قرارات لتوزيع الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة.

2.1- العاملون: هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المؤسسة على دفع التعويضات والمكافآت ومنافع التقاعد وتوفير مناصب العمل.

2- المستخدمون الخارجيون:

1.2- المستثمرون: يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

2.2- المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة مقدرة المؤسسة على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها من مستحقات.

3.2- الموردون والدائنون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فأنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني للمؤسسة.

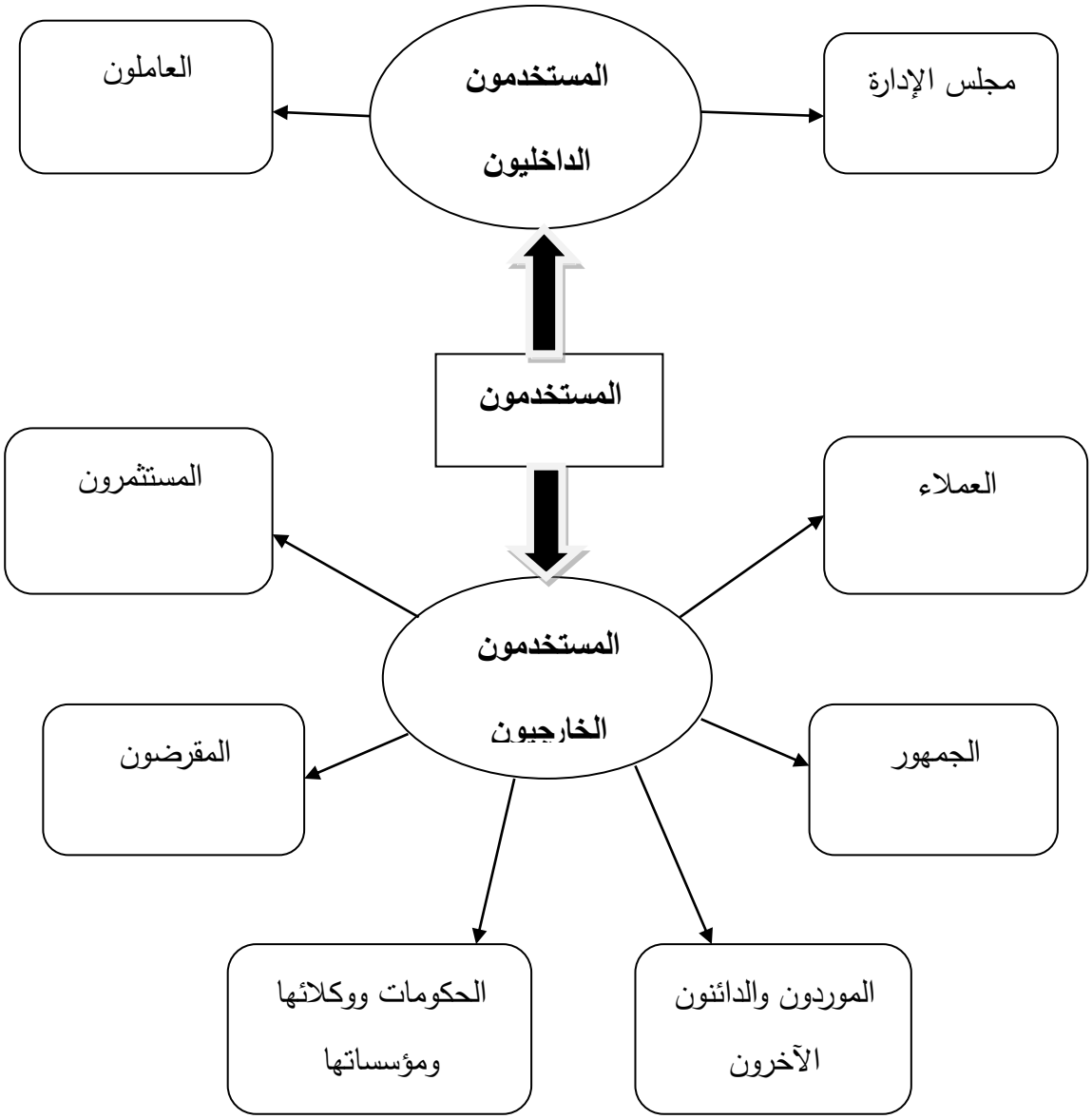
[1] محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص15.

4.2- العملاء: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم.

5.2- الحكومات ووكلائها ومؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسة الاقتصادية. كما يتطلبون معلومات من اجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية. كذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.

6.2- الجمهور: تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطرق مختلفة. كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نما المؤسسة وتنوع أنشطتها.

الشكل(4): مستخدمو القوائم المالية **المصدر: من إعداد الطالب**



المطلب الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية [1]

تتمثل قائمة المعايير المحاسبية الدولية التي تتحكم في قواعد الإفصاح في القوائم المالية فيما يلي:

-**عرض القوائم المالية IAS01:** يهدف هذا المعيار إلى بيان أسس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المؤسسة في فترات أخرى أو لقوائم مؤسسات أخرى، ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم وإرشادات خاصة بهيكلتها والحد الأدنى لمحتوياتها، كما يعرض هذا المعيار نماذج عن القوائم المالية.

-**المخزون IAS02:** ويهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية. كما انه يعرض إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق، بالإضافة إلى طرق تقويم المخزون والإفصاح عن إجمالي المخزون.

-**جدول تدفقات الخزينة IAS07:** يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة كالنقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويعرض المعيار شكلا لهذه القائمة موزعة إلى الأنشطة الثلاث (تشغيلية، استثمارية، تمويلية)، كما يحدد شروط عرض قائمة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب الدخل وغيرها.

-**نتائج تغيرات وأخطاء السياسة المحاسبية IAS08:** يهتم هذا المعيار بعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية، وتصحيح أخطاء الفترة السابقة،كما يعرض أمثلة توضيحية لذلك

-**الأحداث اللاحقة للميزانية العمومية IAS10:** يهدف هذا المعيار إلى وصف متى يجب أن تعدل المؤسسة قوائمها المالية بالأحداث اللاحقة بعد تاريخ نشر القوائم، ويعرض المعالجة المحاسبية للأحداث اللاحقة ومستوى الإفصاح المطلوب فيها

-**عقود الإنشاء IAS11:** يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرف المعيار عقد الإنشاء، ويحدد شروط الإيراد والاعتراف به، وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغييرات في التقديرات.

---

[1] دادة دليلة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2013/2012، ص57-60.

-**ضرائب الدخل IAS12:** يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة،كما يحدد تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية.

-**التقارير المالية عن القطاعات IAS14:** يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب كل قطاع.

-**الممتلكات والمباني والمعدات IAS16:** يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها، حيث يعرف هذه الأصول وما يخصها كاهتلاكاتها، القيمة المتبقية والقيمة العادلة، كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات الاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه وإهتلاكه.

-**عقود الإيجار IAS17:** يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقود الإيجار وأنواعها، كما يوضح شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين.

-**الإيراد IAS18:** يعرف هذا المعيار الإيراد ويهتم بقياسه من عمليات بيع البضائع وتأدية الخدمات والإيرادات الأخرى.

-**منافع الموظفين IAS19:** هدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، كما يعرف عدة مصطلحات مثل: منافع الموظفين قصيرة الأجل وطويلة الأجل وغيره.

-**الإعانات الحكومية IAS20:** ويعرف هذا المعيار المنح والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة، بالإضافة إلى شروط الاعتراف والإفصاح بها.

-**آثار التغيرات في أسعار صرف العملات IAS21:** يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية، حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي بفروقات الصرف، وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها.

-**تكاليف الاقتراض IAS23:** يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، حيث يعترف بها على أنها مصروف ولكنه يسمح بمعالجة بديلة مسموح بها وهي رسملة تكاليف الاقتراض ولكن ضمن شروط.

-**الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة IAS24:** يحدد هذا المعيار الطرف ذو العلاقة بأنه إذا كان أحد الأطراف قادر على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.

-**المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد IAS26:** يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح.

-**القوائم المالية الموحدة IAS27:** يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.

-**التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع IAS29:** يطالب هذا المعيار المؤسسات التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم، ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية.

-**التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة IAS31:** يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة، وقد عرض أشكال المشاريع المشتركة، وعرف الترتيب التعاقدي والعمليات تحت السيطرة المشتركة والأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمنفصلة.

-**حصة السهم من الأرباح IAS33:** يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من أرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المؤسسات أو بين الفترات المحاسبية، وهو يركز على حساب حصة السهم من الأرباح.

-**التقارير المالية المرحلية IAS34:** يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي، وبيان مبادئ الإعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية تكون عادة أقل من سنة.

-**انخفاض قيمة الأصول IAS36:** يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الأصول والإفصاح عنها، حيث يطالب الإعتراف بالخسارة الناجمة عن الإنخفاض في قيمة الأصول حيث لا يتم تسجيل الأصول بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد، كما يعرض هذا المعيار مصادر المعلومات عن الإنخفاض في القيمة وطرق قياس الإنخفاض.

-**المخصصات والخصوم الطارئة IAS37:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق أسس ومقاييس الإعتراف المحاسبية على مخصصات الأصول والخصوم المحتملة.

-**الأصول غير الملموسة IAS38:** يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي تتم معالجتها في معيار آخر، فهو ينص على وجوب الإعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة ضمنه، وينص أيضا على كيفية قياس المبلغ المسجل لهذه الأصول وكيفية الإفصاح عنه.

-**الأدوات المالية: الإفصاح والعرض IAS39:** يعرض هذا المعيار شروط معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها،كما يتناول طرق عرض كل من الأدوات المالية والأصول المالية وحقوق الملكية، إضافة إلى نسبة الفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب.

-**الاستثمارات العقارية IAS40:** يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية، ومتطلبات الإفصاح المتعلق بها من (أراضي ومباني) المحتفظ بها (من طرف مستأجر بعقد إيجار تمويلي) لإكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية وليس من إستخدامها في الإنتاج أو البيع.

-**الزراعة IAS41:** يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به.

كما تتكون قائمة معايير الإبلاغ المالي أو ما تسمى بالمعايير الدولية للتقارير المالية من تسعة معايير كالتالي:

-**المعيار (IFRS1) تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة:** يتضمن هذا المعيار إعداد قوائم مالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير المحاسبية الدولية، فالمؤسسة التي تتبنى معايير التقارير المالية لأول عليها أن تقوم بإعداد وإعداد ونشر قوائم مالية منسجمة مع المعايير الدولية للتقارير المالية.

-**المعيار (IFRS2) المدفوعات على أساس الأسهم:** يتناول إصدار الأسهم أو الحقوق على الأسهم، عوضا عن السلع أو الخدمات ومتطلبات الإفصاح المحاسبي فيما يخصها.

-**المعيار (IFRS3) إندماج الأعمال:** لقد قام هذا المعيار بإلغاء المعيارIAS22 ،وهو يهدف إلى تعزيز ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة المعلومات التي تقدمها المؤسسة في بياناتها المالية فيما يخص الاندماج.

-**المعيار (IFRS4) عقود التأمين:** تناول عقود التأمين وإعادة التأمين دون الأصول الأخرى، وهو يهدف إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين التي يتم إصدارها من أي مؤسسة.

-**المعيار (IFRS6) الكشف عن المصادر المعدنية(الطبيعية)وتقييمها:** تناول استكشاف وتقويم الأصول الخاصة بالنفط والثروات المعدنية الأخرى.

-**المعيار (IFRS7) الأدوات المالية: الإفصاحات:** يطالب هذا المعيار البنوك والمؤسسات المالية بتقديم مستوى ملائم من الإفصاح لمستخدمي القوائم المالية،كعرض السياسات المحاسبية وتضمين إفصاح إضافية في ما يتعلق بإستحقاقات الأصول والخصوم وخسائر القروض والمخاطر البنكية العامة، إلى غير ذلك.

-**المعيار (IFRS9) الأدوات المالية:** وقد حل محل المعيار المحاسبي الدوليIAS39 ،ويهدف إلى التحسين في فائدة المعلومات المالية المقدمة لمستخدميها.

المطلب الثالث: البنود التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية

تعد المعلومات المحاسبية أو المالية الركيزة الأساسية التي يستند إليها في اتخاذ القرارات، ونظرا لان القوائم المالية التي تعرض هذه المعلومات ينم إعدادها في صورة مجملة ومطلقة للأغراض العامة، فإنها تصبح ذات معنى اكبر إذا ما تم تصنيفها وترتيبها بشكل يكشف عن الأهمية النسبية بين بنود تلك القوائم بغرض إمكانية استقراء وتفسير المغزى الذي يقف خلف هذه البنود، وذلك للإجابة عن تساؤلات مستخدمي القوائم المالية باختلاف فئاتهم حول مكونات الأداء المستقبلي للمشروع التي تخصه تلك القوائم، بما يكفل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تؤدي إلى ضمان كفاءة تخصيص واستغلال الموارد المتاحة لذلك المشروع.

وسنذكر أهم البنود التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية بالتفصيل فيما يلي:[1]

أولا: معلومات عامة

1. اسم الشركة وشكلها القانوني.
2. خلفية مختصرة عن تاريخ الشركة.
3. عرض مختصر لأهداف الشركة وتوقعاتها المستقبلية.
4. وصف للممتلكات الرئيسية.
5. الوصف للمنتجات.
6. عرض معلومات عن أنشطة البحوث / مختلف التحسينات الجديدة.
7. عرض معلومات عن العمالة (أعدادهم أنواعهم...).
8. عرض المعلومات عن مدى الاعتماد على حقوق الامتياز/ رخص حكومية/ منح حكومية.
9. عرض بيانات وصفية عن النفقات الرأسمالية ومقاديرها في العام الماضي وكذلك النفقات المخططة.

ثانيا: معلومات عن هيكل التمويل للشركة

1. معلومات عامة عن تمويل رأس المال.
2. الاحتياطات.
3. الأرباح المحتجزة.
4. معلومات عن التغيرات الهامة في حقوق الملكية في السنوات الأخيرة.

معلومات عن القروض والمديونية.

[1] بالعيد محمد الكامل، مرجع سابق، ص 36، ص 37، ص 38.

ثالثا: معلومات مالية

1. ملخص تاريخي للبيانات المالية الأساسية (تطور حقوق الملكية في آخر خمس سنوات، تطور حجم الأصول في آخر خمس سنوات.....الخ).
2. معلومات الميزانية:(معلومات عن الأصول معلومات عن الخصوم وحقوق الملكية، معلومات عن قائمة الدخل...).

رابعا: معلومات عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة

1. تحديد نوعية الأطراف ذوي العلاقة:(شركات مشتركة- الأفراد العائلية المقربين- الأطراف الأخرى التي لها سيطرة مشتركة على الشركة).
2. الإفصاح عن معلومات معاملات الأطراف ذوي العلاقة:(شراء أو بيع السلع، شراء وبيع الممتلكات أو أصول أخرى تقديم أو الحصول على الخدمات، تحويل البحوث والتطوير، عقود الإدارة....).
3. الإفصاح عن طرق تسعير ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة:(طريقة السعر المماثل غير المقيد، طريقة سعر إعادة البيع، طريقة التكلفة زائد الهامش).
4. الإفصاح عن حوافز ومنافع الإدارة الأساسيين(الحوافز والمنافع قصيرة الأجل للعاملين، منافع العاملين فيما بعد التقاعد، المنافع طويلة الأجل الأخرى منافع التقاعد، المنافع والمزايا في حقوق الملكية).
5. الإفصاح عن المعلومات الأطراف ذوي العلاقة:(طبيعة المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة، طبيعة الصفقات التي تمت، مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها والديون التي أعدمت والديون المعدومة).

خامسا: التطورات الحديثة والمتوقعة

1. معلومات عامة عن اتجاه أعمال المنشاة منذ آخر تاريخ للقوائم المالية.
2. أية معلومات جوهرية ربما تؤثر على القيمة السوقية للمنشاة.
3. عرض العوامل الرئيسية التي سوف تؤثر على نتائج العام القادم مع تأكد خاص على التوقعات المالية والتجارية للمنشاة.
4. التنبؤ بالربح.

سادسا: إيضاحات أخرى

مزيد من المعلومات والتفاصيل الإضافية في المجالات التي لا تقدم فيه القوائم المالية المعلوماتية بطريقة ملائمة لموقف المنشاة المالية وأداءها.

1. معلومات عن كل الدعاوي والقضايا المنظورة تمام القضاء والتي يكون أو يحتمل أن تكون تأثير هام على الموقف المالي للمنشاة.

عرض لشكل وتأثير الظروف التي يتوقع أن تؤدي إلى تغير في رأس المال الشركة أو إعادة التنظيم.

المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية

1-قائمة الميزانية:

- التثبيتات المادية[1]

حتى تكون القوائم المالية معبرة بصدق عن وضعية المؤسسة يجب أن تحدد لكل صنف من التثبيتات المادية:

- اتفاقات التقييم المستعملة لتحديد القيم الإجمالية المحاسبية.
- طرق الإهتلاكات المستخدمة.
- مدد الإستخدام أو معدلات الإهتلاك المستعملة.
- القيم الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهتلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

مقاربة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية الفترة مبرزين التغيرات (المدخولات، المخروجات، الزيادات أو الإنقاصات الناتجة عن إعادة التقييم وخسائر القيمة).

- عقارات التوظيف[2]

- المعايير التي أعتمدت للتصنيف عند وجود صعوبة في التمييز بين الأصول المادية وعقارات التوظيف.
- الطرق والفرضيات الهامة المستعملة في تحديد القيمة العادلة لعقارات التوظيف.
- أسس التقييم، طرق الإهتلاكات والمعدلات المستعملة لعقارات التوظيف المقيمة حسب طريقة التكلفة.
- الإلتزامات التعاقدية لشراء، بناء و تهيئة عقارات التوظيف أو التي تخص الصيانة و المحافظة.
- المنتوجات الإيجارية.
- الأعباء التشغيلية المحملة مباشرة إلى عقارات التوظيف التي ولدت مداخيل عقارية.

- تدهور الأصول: الاهتلاكات والانخفاضات

بالنسبة لكل صنف من الأصول، يجب أن تبين القوائم المالية مبلغ خسائر القيمة وكذا الإسترجاعات المسجلة في حساب النتائج خلال الفترة و البنود التي تأثرت بالإنخفاض في قائمة الدخل.

[1] شناي عبد الكريم، مرجع سابق، ص75.

[2] المرجع السابق، ص77، ص78.

أما على المستوى القطاعي يجب الإفصاح عن القطاعات الرئيسية فقط مثل خطوط الإنتاج، وخسائر القيمة التي تم الإعتراف بها، وخسائر القيمة التي تم إسترجاعها، أما إذا كانت قيمة إنخفاض القيمة أو الإسترجاع لأصل ما ذات أهمية لا بد من الإفصاح عن الأحداث التي أدت إلى ذلك، وتحديد الأصل وكذا طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه، وعن الأساس المعتمد لتحديد القيمة العادلة إذا كانت القيمة القابلة للإسترداد هي نفسها القيمة العادلة.[1]

ـ التثبيتات المعنوية[2]

بالنسبة لكل عنصر من التثبيتات المعنوية، القوائم المالية تظهر المعلومات التالية:

- مدد الإستخدام آو معدلات الإهتلاك المستعملة وكذا نوع الإهتلاك المطبق.
- القيمة الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهتلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية و نهاية الفترة.
- مقاربة بين القيم المحاسبية (للفترة و n و $n-1$) في بداية و نهاية الفترة، مع إظهار: الزيادات والإنقاصات الناتجة عن إعادة التقدير، خسائر القيمة والإهتلاكات المسجلة.

ـ المخزون[3]

حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية لابد من الإفصاح عما يلي:

- الطرق المحاسبية المستخدمة في تحديد قيمة المخزون.
- قيمة المخزون الدفترية حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- توضيح قيمة المخزون المحاسبية المسجلة بالقيمة العادلة مخفضا منها التكاليف المقدرة حتى نقاط البيع.
- مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- المبالغ المسترجعة من تخفيض المخزون والذي تم الاعتراف بها كمصاريف في فترة الاستعادة.
- الظروف التي أدت إلى إستعادة تخفيض قيمة المخزون.
- تبرير قيمة المخزون المرهون كضمان لالتزامات المنشاة.

[1] المرجع السابق، ص85.

[2] المرجع السابق، ص90.

[3] المرجع السابق، ص94.

- عقود الإيجار[1]

المؤسسات التي تعمل في إطار عقود الإيجار مطالبة بالإفصاح عن:

- القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل مسجل في الميزانية.
- مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار وقيمتها الحالية.
- الإيجارات المعترف بها كمصروف خلال الفترة.
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار وغير القابلة للإلغاء.
- تحديد شروط عقد الإيجار الهامة للمستأجر مثل: قواعد تحديد دفعات الإيجار، وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء.

- القروض وتكاليف الاقتراض[2]

- الطريقة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض.
- مبالغ تكاليف الإقتراض المحتواة (المرسملة) في تكلفة الأصل خلال الفترة.
- معد لفائدة الإقتراض التي سترسمل ضمن تكلفة الأصل.

- مؤونات الأعباء والخسائر

لكل فئة من مؤونة الأخطار لابد من تقديم في الملحق المعلومة التي تخص العناصر التالية:[3]

- القيمة الصافية المحاسبية في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات التي كونت خلال الفترة.
- كل المبالغ التي أستعملت والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة (الإسترجاعات نتيجة تخفيض المخصص) خلال الفترة.

يجب أن تفصح المنشاة أيضا ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

تحديد طبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.

- التنبيه إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة وتوضيح الإفتراضات في ذلك.
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

[1] المرجع السابق، ص99.

[2] المرجع السابق، ص103.

[3] المرجع السابق، ص107، ص108.

ـ الضرائب المؤجلة[1]

بعد الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة، لابد من الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة و كل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة:

- مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العامة لكل فترة معروضة.
- مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.
- مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في القوائم المالية.

2-جدول حسابات النتائج:[2]

يتم تبويب المصروفات التشغيلية وغيرها وفقا لنظام المحاسبي المالي بإحدى الطريقتين الأولى التصنيف حسب الطبيعة والثانية التصنيف الوظيفي، حيث في ظل التصنيف حسب الطبيعة للمصاريف يتم تصنيفها حسب نوعها مثل الأجور المرتبات، المواد الأولية المستخدمة، واهتلاك الأصول الثابتة، وفي ظل التصنيف الوظيفي يتم تصنيف التكاليف بحسب الغرض منها، مثل التكاليف الصناعية المصروفات البيعية، المصروفات الإدارية والمصروفات التمويلية.

-بالنسبة للأنشطة غير المستمرة: يجب الإفصاح على أي توقيف لهذه الأنشطة من طرف الإدارة وعن آثاره المرتقبة دون انتظار، ويكون ذلك ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الدخل، حتى يتسنى وصفها بصفة دقيقة وتاريخ وطبيعة الواقعة.

-بالنسبة للبنود غير العادية :يجب الإفصاح على طبيعة وقيمة كل بند عادي إفصاحا منفصلا ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الدخل.

-الإفصاح على عائد السهم: يستخدم عائد السهم لتقديم أسعار الأسهم للشركة وتحديد القدرة الكسبية وكذلك تحديد القدرة على سداد التوزيعات، ولأهمية هذا الرقم فإن الجهات المعنية تتطلب الإفصاح عن هذا الرقم

[1] المرجع السابق، ص121.

[2] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات**، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015/2014، ص224.

بصفة مستقلة ويتحدد عائد السهم بقسمة صافي الربح من البنود المختلفة على عدد الأسهم العادية المصدرة للشركة ونظرا لأهمية هذا البند يتم إدراجه لاحقا.

3-جدول سيولة الخزينة:[1]

قائمة التدفقات النقدية تهدف إلى توصيل المعلومات لمستخدميها بصفة خاصة السير المالي والسيولة لدى مستخدمي القوائم المالية عامة وقائمة التدفق النقدي خاصة، وتلك المعلومات يتم توصيلها من خلال إفصاح إجباري وأخرى اختياري، أما الأول فيتمثل في عرض بنود قائمة التدفقات النقدية، وكذلك الأخذ بعين الاعتبار بتبويب فوائد مدفوعة والفوائد والتوزيعات المحصلة كتدفقات نقدية من أنشطة التمويل ويتم الإفصاح على البنود التالية:

-النقدية وما في حكمها المتاحة للاستخدام وغير المتاحة.

-تفاصيل عن العمليات غير النقدية المرتبطة بأنشطة التمويل والاستثمار كتحويل الديون إلى ملكية.

-مقدار التسهيلات للقروض غير المسحوبة والمتاحة للأنشطة والتشغيل في المستقبل وتسوية الارتباطات الرأس المالية.

-المبلغ الكلي للتدفقات النقدية لكل قسم من الأقسام الثلاث (التشغيل، استثمار، تمويل).

-مقدار التدفق لكل الأنشطة عبر كل القطاعات الجغرافية وقطاع الأعمال كذلك إجمالي مبلغ التدفقات النقدية من مختلف الأنشطة لدى الشركات الشقيقة.

وكإفصاح إضافي، تفصح الشركة على:

-التدفقات النقدية للبنود غير العادية في قائمة الدخل على أنها ناتجة عن أنشطة التشغيل أو التمويل أو الاستثمار حسب الأحوال.

-وفقا للمعايير المحاسبية الدولية أو غيرها من المعايير المحاسبية الأخرى لا يوجد الزام للشركات بالإفصاح على التدفق النقدي للسهم إلا أنه يعتبر مؤشر جيد على أداء الشركة فيما يتعلق بقدرتها على التمويل الذاتي.

4-جدول تغير الأموال الخاصة:[2]

-النتيجة الصافية للسنة المالية.

-الآثار المترتبة عن التغير في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحتسبة مباشرة في الأموال الخاصة.

-الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في جدول حسابات النتائج، والمسجلة مباشرة ضمن رؤوس

[1] المرجع السابق، ص230، ص231.

[2] مزوار هاجر، مرجع سابق، ص96.

الأموال الخاصة (فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، فارق المعادلة).

-العمليات المتعلقة برأس المال مثل زيادته أو تخفيضه أو يتم الإفصاح عن أكبر مستثمر أو أكثر ثلاثة أو حتى أكبر عشرة مستثمرين في المؤسسة.

-عمليات توزيع الأرباح التي حدثت خلال السنة.

5- السياسات المحاسبية التي يستوجب الإفصاح عنها: [1]

-أساس القياس المستخدم في إعداد البيانات المالية.

-سياسات التقويم مثل: (التكلفة التاريخية أو التكلفة الاستبدالية، أو القيمة العادلة، أو القيمة القابلة القابلة للتحقق).

-السياسة المتبعة في تحويل أو ترجمة العملات الأجنبية ومعالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة عنها.

-السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة عقود الإيجار أو في معالجة تحديد أرباح المبيعات بالتقسيط.

-السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة العقود والمقاولات طويلة الأجل مثل (طريقة نسبة الإنجاز، أو طريقة العقود المنتهية).

-سياسات الإهتلاك مثل (طريقة القسط الثابت، أم طريقة القسط المتناقص).

-سياسات المخزون مثل (طريقة FIFO أو CMP).

-السياسات المتبعة في الاعتراف بالإيراد مثل (واقعة البيع، أو واقعة الإنتاج).

[1] أحمد رجب عبد العال، **مبادئ المحاسبة المالية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1995، ص 115.

المطلب الخامس: علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال ما يلي:

- ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار" ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية "، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، والتي تنص على" في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة".
- يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.
- ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح[1] معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

[1] عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الطبعة الأولى، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 1994، ص28، ص29.

خلاصة الفصل:

يعتبر مفهوم الإفصاح المحاسبي من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي، باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة والعالم الخارجي، كما يعتبر من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، كما يشكل التدقيق المحاسبي المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية، كونه الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من صحة وسلامة القوائم المالية.

لدى سعت الجزائر في محاولة إلى إيجاد التوافق المحاسبي كما تبنت النظام المحاسبي المالي الذي حدد القوائم المالية الأساسية، بحيث تعمل هذه القوائم على تبسيط البيانات المالية والمحاسبية لتكون قابلة للفهم وموضوعية وملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، لما تتضمنه من حقائق عن نشاط المؤسسة، وكذلك تساهم في أداء المدقق في إبداء رأيه الفني حول مصداقيتها، الأمر الذي استوجب على المؤسسة الالتزام بمبادئ الإفصاح المحاسبي من خلال:

- تنوع وتعدد القوائم المالية التي تنشرها المؤسسة في شكل تقارير مالية سنوية منها الرئيسية والثانوية.
- جعل القوائم أكثر إفصاحا وتعبيرا عن واقع المؤسسة.
- تطبيق المعايير المحاسبية الذي يعطي مصداقية وشفافية أكثر للقوائم المالية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصل الأول، المتمثلة في كل من الإفصاح والتدقيق وكذلك أهم متطلبات الإفصاح المساهمة بشكل كبير في تسهيل عملية التدقيق.

وللإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصل النظري بدراسة ميدانية نسعى من خلالها لمعرفة واقع الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المقدمة في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومدى دلالتها كأداة للإفصاح عن المعلومات اللازمة لمستخدميها، والمساهمة على التعرف على كيفية تحسين جودتها، والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الإفصاح عن المعلومات الواجبة النشر في صلبها وفقا للمعايير الدولية.

لذلك قمنا بتقسيم الفصل التطبيقي إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

المبحث الثاني: واقع الإفصاح المحاسبي في مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ مهمة المراجعة على مستوى المؤسسة

المبحث الأول: تقديم مديرية الصيانة سونطراك بسكرة

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الوطنية سوناطراك الأم

في تاريخ 31 ديسمبر 1963 أسست شركة سونطراك، وكان دورها التكفل بنقل وتسويق المحروقات ولكن تطور الظرف سرعان ما أعيد النظر في هذا الدور، حيث تم توسيع نشاط الشركة ابتداء من 1966، ليمس الطاعات الأخرى من النشاط البترولي كالبحث والإنتاج والتحويل.

وتحديدا من تاريخ 24 فيفري 1971 وفي عهد الرئيس الراحل هواري بومدين، حدثت ثورة في مجال المحروقات، حيث أممت هذه الأخيرة حتى تتمكن البلاد من استرجاع كل سيادتها على مواردها الوطنية، وحتى تتمكن من فرض نفسها في صرح الأمم وحتى تمتلك الجزائر من جديد ثرواتها الطبيعية وتنتزعها من الاستعمال التعسفي والجائر للشركات الأجنبية.

وعليه أصبحت شركة سونطراك تعمل على تقويم المحروقات من خلال سياسة استثمارية محطمة مطورة بذلك جميع فروع الصناعة البترولية من الاستكشاف إلى البتروالكيمياء.

وفي الثمانينات سحبت شركة سونطراك من نشاطات الخدمات البترولية والبتروكيمياء والتكرير والتوزيع ليقتصر نشاطها على ميادين البحث والإنتاج والنقل بالإضافة إلى ميداني معالجة الغاز وتسويق المحروقات. وهي اليوم تحتل المرتبة 11 في العالم، وهي أول مؤسسة حوض المتوسط وتحتل المرتبة 4 عالميا في تصدير الغاز الطبيعي.

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

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

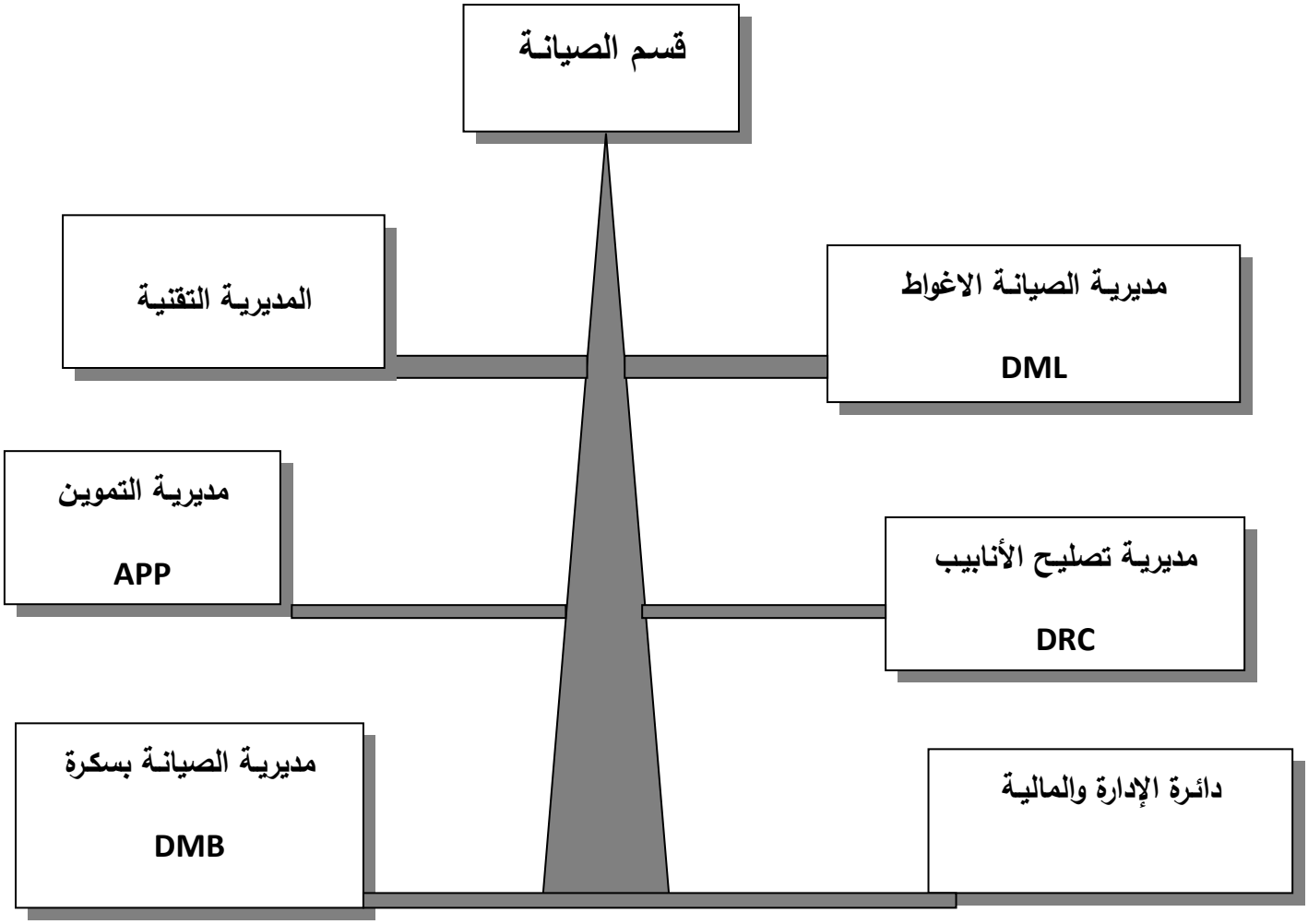
- نشاط الإنتاج.
- نشاط التوزيع.
- نشاط النقل بالأنابيب.

ويضمن نشاط النقل عبر الأنابيب نقل المحروقات بواسطة شبكة للبترول والغاز على امتداد 16000كم وهذه الشبكة تستخدم تجهيزات مهمة ومتطورة، وتعتبر الصيانة إحدى أهم 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[1]:

الشكل(5): الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سوناطراك فرع النقل بالأنابيب



[1] **المصدر وثائق الوحدة:** مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة.

المطلب الثاني: ماهية مديرية الصيانة سونطراك بسكرة

أولا: تقع هذه المديرية في المنطقة الصناعية بسكرة، وقد مرت في تطورها بالمراحل التالية:

- أنشئت سنة 1977، حيث بدأ بنائها 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 الاغواط (DMN) التي تقوم بتسيير 3 قواعد هي: قاعدة الاغواط و قاعدة حوض الحمراء و قاعدة 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 الاغواط، 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 كمايلي:

- ورشات تقنية.
- مخزن.
- مبنى إداري.
- 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، وتحصلت عليها في جويلية 2005، وأصبحت تتحصل عليها كل سنة.

وتعتمد الوحدة في تسييرها على شبكة داخلية وعلى الإعلام الآلي وعلى برنامج متخصص في التسيير، من اجل تسيير أكثر عقلانية، ويقدر عمال مديرية الصيانة بسكرة بـ205 عامل دائم، منهم تقنيين وإداريين، بالإضافة إلى عامل مؤقت، وهم موزعين على النحو التالي:

الجدول رقم (3): توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة – بسكرة –

البيان	العـدد	النسبـة
الإطارات العليا	10	04.88%
الإطارات	95	46.34%
أعوان التحكم	59	28.78%
أعوان التنفيذ	17	08.29%
المتعاقدين	24	11.71%
المجموع	**205**	**100%**

المصدر وثائق الوحدة: Rapport D'effectif Globale De L'entreprise Arrête Au 10/11/2016

و نلاحظ من الجدول إن الإطارات و أعوان التحكم هم الأغلبية، وهذا لكون المهندسين والتقنيين هم أساس نشاط الوحدة، ما يفسر كون الوحدة وحدة صيانة قاعدتها الأساسية هي اليد العاملة.

ثانيا: النشاط الاقتصادي لوحدة الصيانة بسكرة

إن النشاط الأساسي لمديرية الصيانة بسكرة هي صيانة الهياكل التالية:

- GK1 /GK2/40 : حاسي الرمل / سكيكدة.
- OK1/34 : حوض الحمراء / سكيكدة.
- GO1/GO2/48: حاسي الرمل / واد الصفصاف/ تبسة نحو ايطاليا.
- وهذا ما يعطيها وضعية إستراتيجية للقيام بالعمليات المختلفة للصيانة (مراجعات دورية، تدخلات ميدانية، تصليح الأجهزة و الآلات التقنية) في مختلف المنشات وعلى الخطوط التالي:
- نشاط النقل بالأنابيب، وأنشطة المحروقات (إنتاج، توزيع).

كما يوجد للمديرية مهام فرعية أخرى نذكر منها:

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

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

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

1. مدير الصيانة:

هو المشرف على مديرية الصيانة 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.

2. الأمانـة:

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

3. دائرة التموين و النقل:وهي المسؤولة عن[2]:

- تموين المؤسسة بالموارد الأولية، قطع الغيار، الآلات، والتجهيزات الضرورية للنشاط مع احترام الجودة و الوقت.
- 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.

4. دائرة الإدارة والاتصال:هي المسؤولة عن:

- تقييم احتياجات المؤسسة للعمال وإعداد خطط التعيين والتكوين في إطار الموازنات المعتمدة.
- تسيير ملفات العمال في المؤسسة وحساب أجورهم وكل ما يتعلق بها.
- تضمن الخدمات الاجتماعية، طب العمل، التنشيط الاجتماعي و الرياضي....
- تسيير ومتابعة النشاطات المرتبطة بـ : الفندقة، الإطعام، صيانة التجهيزات....
- تسيير وسائل الاتصالات بالمؤسسة(هاتف، فاكس، تلكس....).

[2]– **المصدر وثائق الوحدة:** Présentation :les activités de la Direction Maintenance Biskra

- 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.

5. 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 و المحاسبية 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 المنة على مستوى المؤسسة.

6. دائرة الكهرباء والآلية: هي المسؤولة عن:

- القيام بالصيانة فيما يخص فرعي الكهرباء و الآلية.
- الإشراف على عمليات الصيانة للآلات الدوائر.
- 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.

7. 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 عملية 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.

8. 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.

9. 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 و استغلال قواعد معطيات البرامج.

- تسيير وإدارة واستغلال شبكة الإعلام الآلي.
- مساعدة وتكوين مستعملي أدوات الإعلام الآلي.
- الاستغلال المثل لوسائل الإعلام الآلي على مستوى المؤسسة.
- تحسين عمليات تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

10.مصلحة الحماية والمحيط: وهي المسؤولة عن:

- تطبيق سياسة الحماية والمحيط والأمن لمجمع سوناطراك.
- توضيح وظيفة الحماية والمحيط و الأمن في المؤسسة من خلال التوعية والتكوين.
- حماية الممتلكات البشرية والمادية من خلال برامج وقاية.
- 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 لمديرة الصيانة بسكرة هو تعدد المستويات التنظيمية، حيث يضم 3 مستويات، وبالتالي هناك درجة عالية من التعقيد، وهذا ما يوضحه الشكل في الصفحة رقم.

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

المبحث الثاني: واقع الإفصاح المحاسبي في مؤسسة سوناطراك فرع بسكرة

من أجل التأكد من درجة الإفصاح عن المعلومة المحاسبية وبالرغم من صعوبة الحصول عليها لحساسية الموضوع فيما يخص السرية التي تعمل بها المؤسسة، لذا وجب من الضروري الدخول إلي ميدان العمل للحكم على واقع الإفصاح الجيد ومدى وملائمة المعلومة، حيث من خلال الدراسة الميدانية والتحليل لبعض من القوائم وجدنا أن الإفصاح جيد.

المطلب الأول: مهام قسم المحاسبة والمالية للمؤسسة

تتمثل المهمة الرئيسية لقسم المحاسبة والمالية لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة في إعداد القوائم الأساسية للمؤسسة التي تبين مركزها المالي في السوق بإتباع خطوات فنية وإستراتيجية متمثلة في:

- استقبال الملفات الخاصة بكل قسم من الأقسام المذكورة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- إعداد التقارب البنكي: بالأخذ بعين الاعتبار مسودة البنك(الخاصة بالمؤسسة) والجدول البنكي الخاص بالحسابات (الخاصة بالبنك) كما هو موضح في الملحق رقم 04
- التسجيلات المحاسبية في اليومية المناسبة.
- استقبال والتأكد من صحة ملفات المشتريات و الخدمات المؤذاة المتكونة من ملف المشتريات.
- استخراج اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ لكل حساب للتأكد من صحة العمليات المحاسبية.
- القيام بعملية الجرد والإهلاك الخاص بالاستثمار يكون هذا بتسجيل كل من التحركات في الحاسوب والمتابعة اليومية.
- إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية).
- إعداد قوائم إضافية للإفصاح بشكل شامل عن بنود المركز المالي مثل: التثبيتات، المخزونات ...
- إعداد جدول حسابات النتائج.
- إعداد قوائم توضح التسويات الخاصة بالأعباء مثل الأجور...
- إعداد جول سيولة الخزينة.

المطلب الثاني: قائمة المركز المالي

الجدول رقم (4): ميزانية مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة – الأصول–

ميزانية بتاريخ 2017/12/31

الأصول	2017			2016
	إجمالي	اهتلاك و مؤونات	صافي	الصافي
أصـــول غير جارية				
فرق الاقتناء (goodwill)	–	–	–	-
استثمارات غير مادية	144634588.74	10680785.66	133953803.08	125896325.30
استثمارات مادية	1535987545.90	999650363.56	536337182.34	675009160.51
استثمارات قيد التنفيذ	1986987653.65	–	1986987653.65	1696899325.20
سندات تحت المعادلة	–	–	–	–
مساهمات أخرى و مدينون آخرون	–	–	–	–
سندات أخرى ثابتة	–	–	–	–
اقراضات و أصول مالية أخرى غير جارية	9878985.33	–	9878985.33	8489585.00
الضرائب المؤجلة	–	–	–	–
مجموع الأصول غير الجارية	3677488773.62	1010331149.22	2667157624.40	25.6294396.01
أصول جـارية				
المخـزونات و قيد التنفيذ	2320546243.65	3897127.75	2316649115.90	2025092745.05
المدينون والأصول المماثلة	–	–	–	–
الزبائن	2235465215.38	–	2235465215.38	2178932006.12
مدينون آخرون	44387231.25	–	44387231.25	47589621.00
الضرائب والعناصر المرتبطة بها	3315478.56	–	3315478.56	3510220.00
المدينون الآخرون والأصول المماثلة	4358479.36	–	4358479.36	5776890.00
النقديات و المماثلة	–	–	–	–
التوظيفات و الأصول المالية الأخرى الجارية	–	–	–	–
الخزينة	2518919933.93		2518919933.93	2733189654.45
مجـموع الأصول الجارية	7126992582.13	3897127.75	7123095454.38	6994091136.62
المـجموع العام للأصول	10804481355.75	1014228276.97	9790253078.78	9500385532.63

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق من قسم المالية والمحاسبية للمؤسسة (الملحق رقم1).

الجدول رقم (5): ميزانية مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة – الخصوم–

الخصوم	2017	2016
الأمـــــوال الخاصة		
الرأسمال المدفوع	8789312772.20	8688663789.58
الرأسمال غير المدفوع	–	–
علاوات واحتياطات	–	–
فرق إعادة التقييم	–	–
فرق المعادلة(1)	–	–
النتيجة الصافية	405424443.89	387337888.53
أموال خاصة أخرى– الرصيد المرحل من جديد	–	–
حسابات الربط بين الوحدات	8789312772.20	8688663789.58
المجموع1	9359277981.71	9076001178.11
الخصــوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية	–	–
الضرائب (المؤجلة و المقدرة)	22829669.63	–
ديون أخرى غير جارية	–	–
مؤونات ونواتج مقيدة سلفا	141711095.99	–
مجموع الخصوم غير الجارية2	164540765.62	–
الخصــوم الجارية		
الموردون و الحسابات المرتبطة	380220130.40	374586548.56
الضرائب	620445.80	550465.30
ديون أخرى	50134520.87	49246840.66
خزينة الخصوم	–	–
مجموع الخصوم الجارية 3	430975097.07	424383854.52
المجموع العام للخصوم	9790253078.78	9500385532.63

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق من قسم المالية والمحاسبية للمؤسسة (الملحق رقم1).

تحليل وقراءة الميزانية

من خلال ملاحظة ميزانية المؤسسة نجد أنها التزمت بالنموذج الذي يتوافق مع النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن هذا النموذج يمكن من إجراء المقارنة الزمنية لكل بند لمعرفة التطور الذي حدث خلال السنة، مما يسهل على الأطراف الآخذة أخذ صورة حقيقية عن الذمة المالية للمؤسسة ومدى سيولتها النقدية، ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها طويلة المدى، فبتوفر المعلومات الخاصة 2016-2017 زاد من قيمة الإفصاح نتيجة القبول والرضا لدى الأطراف المستخدمة، وفيما يلي لمحة عن التطور في بعض بنود الميزانية:

1- بالنسبة لعناصر الأصول: نلاحظ زيادة بين أصول المؤسسة سنة 2016 وأصولها سنة 2017 بقيمة تقدر ب: 289867546.15دج وهذه الزيادة كانت على مستوى الأصول كالتالي:

❖ **الأصول الغير جارية:** بلغت مجموع الأصول غير الجارية 2667157624.40 دج وذلك بنسبة مئوية تقدر بـ27.25% من المجموع الكلي للأصول سنة 2017، مقارنة مع سنة 2016 التي بلغت فيها 2506294396.01 دج، أي بفارق يقدر ب:160863228.39دج متمثل في :

- التثبيتات غير المادية ارتفعت بنسبة 6.4% .
- التثبيتات المادية انخفضت بنسبة 20.5% نتيجة التنازل عن بعض المعدات واهتلاك البعض الآخر.
- التثبيتات الجاري انجازها ارتفعت بنسبة 17% وهذا نتيجة التوسع في نشاط المؤسسة حيث أن بعض الفروع مازالت قيد الانجاز.
- الإقراض والأصول المالية الأخرى ارتفعت بنسبة 16% والمتمثلة في الحصول علة السندات طويلة المدى.

❖ **الأصول الجارية:** بلغت مجموع الأصول الجارية 7123095454.38 دج وذلك بنسبة مئوية تقدر ب72.75% من المجموع الكلي للأصول سنة 2017، مقارنة مع سنة 2016 التي بلغت فيها 6994091126.62 دج، أي بفارق يقدر ب:129004327.76دج متمثل في:

- المخزون ارتفعت بنسبة 14.3%.
- الزبائن ارتفعت بنسبة 2.5%.
- المدينون الآخرين انخفضت بنسبة 7.6%.
- الضرائب انخفضت بنسبة 5.5%.
- الأصول الجارية الأخرى انخفضت بنسبة 24.5 %.

- الخزينة انخفضت بنسبة 7.8 %.

2- بالنسبة لعناصر الخصوم: نلاحظ زيادة في خصوم المؤسسة سنة 2017 مقارنة بخصومها سنة 2016 بقيمة تقدر ب: 289867546.15دج وهذه الزيادة كانت على مستوى الخصوم كالتالي:

❖ **الأموال الخاصة:** ارتفاع في قيمة الأموال الخاصة بقيمة 118735537.98دج تمثلت في:

- النتيجة الصافية ارتفعت بنسبة 4.6 % بمبلغ يقدر ب18086555.3دج.
- رأس المال ارتفع بنسبة 1.1% بمبلغ يقدر ب100648983.62دج.

❖ **الخصوم الغير جارية:**

- ظهور حساب الضرائب (المؤجلة والمقدرة) بقيمة 22829669.63دج.
- الدين الأخرى الغير جارية ارتفعت بقيمة 141711095.99دج.

❖ **الخصوم الجارية:** زيادة في قيمة الخصوم الجارية سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 بمبلغ يقدر ب6591242.5دج وتمثلت هذه الزيادة في:

- الموردون والحسابات المماثلة ارتفعت بنسبة 1.5% بملغ يقدر ب5633581.9دج.
- الضرائب المستحقة ارتفعت بنسبة 12.7 % ويمكن التبرير بالارتفاع في قيمة النتيجة الصافية.
- الديون الأخرى ارتفعت بنسبة 1.8%.

نستنتج:

- المؤسسة تقوم بالإفصاح عن جميع عناصر بنود الميزانية بشكل شامل.
- تقوم المؤسسة بالإفصاح بشكل مستقل عن بعض أرصدة بنود الميزانية حتى تزود الأطراف المستفيدة من القوائم المالية بأخذ دراية أكثر عن المبالغ الإجمالية لهذه البنود مثل:

- الإفصاح عن قائمة التثبيتات المادية والغير مادية للمؤسسة بشكل مفصل يبين المبلغ الأصلي لكل أصل، مع تحديد القيمة الإجمالية لاهتلاك السنوات السابقة والسنة الحالية، والقيمة الصافية في نهاية الدورة (الملحق رقم2).
- الإفصاح عن جميع الحسابات الفرعية للمخزون بشكل أكثر تفصيل ودقة، مع تحديد قيمة كل نوع قبل الجرد وبعده، مع الإفصاح عن التسويات التي تقوم بها في نهاية الدورة (الملحق رقم3).
- الإفصاح عن قائمة التسوية المصرفية (الملحق4).

المطلب الثالث: جدول حسابات النتائج

العناصر	2017	2016
رقم الأعمال	1240066180.33	1130481723.16
تغير مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ	–	–
الإنتاج المثبت	15289120.00	10255845.00
إعانات الاستغلال	–	–
1- إنتاج الفترة	1255355300.33	1140737568.16
مشتريات مستهلكة	279833012.06	271428183.75
خدمات خارجية و استهلاكات أخرى	40521826.14	81033710.42
2- استـــــهلاك الفترة	320354838.20	352461894.17
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	935000462.13	788275673.99
أعباء المستخدمين	197809548.78	182009232.04
ضرائب و رسوم، و المدفوعات المشابهة	7892259.00	9156486.00
4- الفـائض الإجمالي للاستغلال	729298654.35	597109955.95
المنتجات العملياتية أخرى	98854223.54	63666901.30
الأعباء العملياتية الأخرى	487350.25	358478.25
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	316323559.54	163168412.21
استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات	6325987.21	5245896.58
5- الـــنتيجة التشغيلية	517667955.3	502495863.37
نــواتج مـالية	650352.00	458693.00
أعباء مـالية	90064193.79	115616667.84
6- الــنتيجة المــالية	-89413841.79	-115157974.84
7- النتـيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	428254113.52	387337888.53
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية	22829669.63	
مجموع نواتج النشاطات العادية		
مجموع أعباء النشاطات العادية	22829669.63	
8- النتيجة الغير عادية	-22829669.63	
9- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	405424443.89	387337888.53

الجدول رقم (6): جدول حساب النتائج

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق من قسم المالية والمحاسبية للمؤسسة (الملحق رقم5).

تحليل وقراءة جدول حساب النتائج

سوف نتطرق بتحليل حساب النتائج حسب الطبيعة الذي يمكننا من إجراء المقارنة الزمنية بعد الاطلاع على النتائج الوسيطة المكونة له والتي تمكن من أخذ فكرة عن أداء المؤسسة واتخاذ القرار المناسب من قبل الأطراف المستخدمة لهذه القائمة.

- تتجلى درجة الإفصاح لهذه المؤسسة من خلال تطور النتائج الوسيطة، فالقيمة المضافة للاستغلال ارتفعت ب 18.6% وهذا نتيجة ارتفاع رقم الأعمال لسنة2017 (1240066180.33دج) مقارنة بسنة 2016 (1130481723.16دج) بقيمة تقدر ب109584457.17دج.
- كما نلاحظ ارتفاع في قيمة الفائض الإجمالي للاستغلال بقيمة 132188698.4دج نتيجة الارتفاع السابق في القيمة المضافة وكذلك نتيجة انخفاض الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة.
- ارتفاع ضئيل في النتيجة التشغيلية مقارنة بقيمة الزيادة في الفائض الإجمالي للاستغلال، والسبب الرئيسي الزيادة في مخصصات الاهتلاكات والمؤونات لسنة 2017 المقدر ب316323559.54دج مقارنة بسنة 2016 المقدر ب597109955.95دج.
- ارتفاع في النتيجة العادية قبل الضريبة لسنة 2017 (428254113.52دج) عن سنة 2016(387337888.53دج) بقيمة تقدر ب40916225دج بسبب:
  - ارتفاع النواتج المالية لسنة 2017 عن سنة 2016 بقيمة 191659دج
  - انخفاض في الأعباء المالية لسنة 2017 عن سنة 2016 بقيمة 25744133.01دج
- ارتفاع في مجموع أعباء النشاطات العادية نتيجة الضرائب المؤجلة على النتائج العادية بقيمة 22829669.63دج.
- النتيجة الصافية للنشاطات العادية لسنة 2017 ارتفعت بنسبة 4.66% عن سنة 2016 أي بقيمة تقدر ب18086555.3دج.

المطلب الرابع: جدول سيولة الخزينة

الجدول رقم (7): جدول حساب النتائج

	2017	2016
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
نتيجة السنة المالية الصافية	**405424443.89**	**387337888.53**
تصحيحات من اجل:		
- الاهتلاكات و المؤونات	**0.00**	**0.00**
- تغير الضرائب المؤجلة	**0.00**	**0.00**
- تغير المخزونات	**0.00**	**0.00**
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى	**-14521120.51**	**-18124552.48**
- تغير الموردون و الديون الأخرى	**1032396.12**	**1256988.33**
- زائد أو ناقص قيم التنازل, الصافية من الضرائب	**2376446.59**	**1846736.00**
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (A)	**394312166.09**	**372317060.38**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار		
تصحيحات على اقتناء التثبيتات غير المادية	**-230993542.21**	**-347134157.63**
تحصيلات من التنازل عن التثبيتات غير المادية	**-71994971.19**	**-12902441.92**
اقتناء التثبيتات المالية	**116145892.39**	**103069215.38**
إعانات التجهيزات والتثبيتات	**5768175.44**	**6044413.33**
تدفقات الخزينة الناجمة المرتبطة بعمليات الاستثمار (B)	**-181074445.57**	**-250922970.39**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل		
تغيرات الأموال الخاصة	**0.00**	**0.00**
تغيرات القروض والديون المالية	**0.00**	**0.00**
ترحيل النتيجة(ن-1)		
- قسائم وحصص أرباح	**1032000.00**	**1614584.46**
- احتياطات اختيارية	**0.00**	**0.00**
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (C)	**1032000.00**	**1614584.46**
تغير أموال الخزينة للفترة (A+B+C)	**214269720.52**	**123008674.45**
أموال الخزينة عند الافتتاح	**2733189654.45**	**2610180980.00**
أموال الخزينة عند الإقفال	**2518919933.93**	**2733189654.45**
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)	**-**	**-**
تغييرات أموال الخزينة	**214269720.52**	**123008674.45**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق من قسم المالية والمحاسبية للمؤسسة (الملحق رقم6).

تعتبر هذه القائمة من القوائم المستحدثة في النظام المحاسبي المالي، والغرض منها معرفة تغير الوضعية المالية للمؤسسة.

كما أنها تعتبر أساسية لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات الخزينة، وبالتالي تفيد في اتخاذ القرارات الصحيحة في المجال الإنتاجي والاستثماري والمالي.

ومن خلال دراسة قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة سوناطراك فرع بسكرة نجد أنها تطبق الطريقة غير المباشرة في إعدادها، خلال الفترة 2017 قامت بنشاطات استثمارية فقط وهذا يتماشى مع طبيعة نشاطها المتمثل في توفير التثبيتات اللازمة لاستمرار تدفق البترول الخام إلى الشمال، حيث أنها تحصلت على تثبيتات مادية ومالية، كما تنازلت عن بعض التثبيتات المادية المهتلكة.

- انخفاض قيمة التدفقات المتأتية من عمليات الاستثمار لسنة 2017 مقارنة بسنة 2016 بقيمة تقدر ب69848524.82دج

أما التدفقات الناتجة عن الأنشطة العملياتية والمالية فهي منعدمة، لاستثناء قيمة الاحتياطات الاختيارية سنة2017 مقارنة بسنة 2016.

وعلى أن الإفصاح عن كل المدخولات النقدية ومصدرها وكذا كل المخروجات النقدية واستخداماتها تعتبر هامة مقارنة مع سنة 2016، حيث أن نسبة الزيادة في تطور تدفقات الخزينة المنتجة من النشاط التشغيلي بلغت 47 %، أما فيما يخص التدفقات الناتجة عن النشاط الاستثماري فقد ارتفعت ب 2%.

أما التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة المالية فقد انخفضت بنسبة 36 %.

وعليه فان درجة الإفصاح في القائمة مقبول بدرجة عالية مثل بقية القوائم على اعتبار أنها مكنتهم من معرفة تغير الوضعية المالية للمؤسسة وعلى مدى قدرتها على تحقيق تدفقات الخزينة خاصة فيما يخص النشاط التشغيلي والاستثماري، لأن النشاط التشغيلي هو العمل الأساسي للمؤسسة كونها مختصة في الصيانة التي تضمن تدفق البترول إلى الشمال بانتظام.

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ مهمة المراجعة على مستوى المؤسسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى المنهجية التي يتبعها المراجع في تدقيق القوائم المالية والتي بدورها تمكنه من إتمام مهمته على أكمل وجه في إبداء رأيه الفني وسنقوم كذلك بالتطرق إلي تقرير المراجع حول هذه القوائم المالية.

المطلب الأول: مهام المراجع

يلتزم المراجع في عملية تدقيق الحسابات وفحصها بعدة إجراءات، من اجل إبداء رأيه حول البيانات المالية المفصح عنها في القوائم المالية.

- لكن قبل البدء في العملية يقوم أولا بفحص نظام الرقابة الداخلية، والذي على أساسه يحدد برنامج مراجعته وهناك حالتين:
  - في حال قوة النظام يقوم المراجع بتخفيض برنامج المراجعة الخاص به.
  - وفي حال ضعف النظام يحاول تدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية.

ونظرا لحساسية نشاط المؤسسة ومكانتها الاقتصادية، فالمؤسسة تتبع نظام رقابة قوي من اجل تفادي جميع أنواع الأخطاء.

- وتتجلى عملية فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالتركيز على:
  - دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، والتأكد من تحديثه في حال طرأت تغيرات تخصه على المؤسسة، كفصل قسم عن الثاني أو دمج قسمين...
  - التحقق من مسك التوقيعات والدفاتر والسجلات القانونية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد واليوميات المساعدة...
- بعد قيام المراجع بأخذ صورة كاملة عن المؤسسة، واكتشاف نقاط القوة والضعف الخاصة بها، يباشر في عملية فحص الحسابات وتكون وفق الخطوات التالية:
  - قيام المراجع بتقييم القوائم المالية، حيث تشمل المقارنات بين القيم المسجلة في السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة، وهذا ما يسمى باختبارات التطابق.
  - فحص الوثاق الداخلية للمؤسسة التي يراها ضرورية، للحصول على أدلة إضافية عن مدى صحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة.
  - استعمال المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة حيث يتم لإرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة حيث تهدف إلى التأكد من صحة أرصدتهم التي المدونة في دفاتر وسجلات المؤسسة.

- قيام المراجع بالنزول الميداني إلى المؤسسة و فروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أو حضور عملية الجرد مع لجنة المشكلة من طرف المؤسسة .

- كما نعلم أن نهاية عملية المراجعة هي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صحة الحسابات المؤسسة، فبعد أن يقوم المراجع بتنفيذ الإجراءات السابقة وقبل إدلاءه بهذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالإجراءات التالية استكمالا لعملية المراجعة:
  - تحقق المراجع من أن إعداد القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - فحص الأحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام و مؤثر على القوائم المالية للمؤسسة.
  - فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية وذلك من خلال تأكد المراجع من الإفصاح في القوائم المالية.
- بعد انتهاء المراجع من إجراءات المراجعة، فإنه يجب عليه أن يقوم باستعراض أوراق عمله، لتأكد من محتواها، وإن محتوى أوراق العمل قد تضمن أدلة كافية وملائمة تبرر رأيه في حسابات الشركة، حيث أن هذا الجزء هو الركيزة الأساسية والغاية النهائية من عملية المراجعة، وهي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة حسابات المؤسسة التي قام بمراجعتها.

المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

سنتطرق في هذا المطلب إلى الملاحظات التي أبداها المراجع حول بعض بنود قائمة المركز المالي المفصح عنها من قبل مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة.

	الملاحظة	التوصيات	الدعم
أصول ثابتة	يوضح التوفيق بين المخزون المادي للممتلكات والمنشآت والمعدات التي أجريت في 2017/12/31 الاختلافات الموجزة التالية: انحرافات سلبية 25 عنصرًا، تبلغ قيمتها 1819716.94 دج. الفروق الإيجابية 534 سلعة غير ذات قيمة.	إنهاء معالجة الاختلافات في الأصول الثابتة	مقدار الاختلافات السالبة هو 755652.07دج هي انحرافات عن التحويل بين RTE و DMN في عام 2009، أجريت الأبحاث في DMB دون نتيجة. تم حجز قسم المالية بتاريخ 20.10.2015، تم إنشاء لجنة مخصصة (القرار رقم 22 بتاريخ 2016/07/08) لمعالجة الانحرافات الإيجابية.

المخزونات وقيد التنفيد	إن خسارة انخفاض القيمة المسجلة ب3897127.75دج تقابل المخزونات الميتة أو بطيئة الحركة، وبعضها بحاجة إلى إصلاح.	المضي قدما في إصلاحات العناصر الموجودة في المخزون.	هذه هي المواد الكيميائية منتهية الصلاحية وأعلنت PDR أنها قديمة الطراز بعد إعادة التهيئة. تم إرسال فاكسات إلى المناطق للتخلص منها، ولكن لم يتم التعبير عن الحاجة. تم إرسال الملف في 2016/07/10 إلى لجنة إصلاح لجنة الحقيقة والمصالحة. لم تجلس اللجنة بسبب تأجيل الاجتماع في موعد لاحق. FAX TRC / CR / N ° 016 بتاريخ 2016/07/10.
	يمثل المخزون المعلق البالغ 5524077.91دج، جزئياً بسبب التناقضات الناشئة عن النزاعات بين الوحدات وبعض أعداد القضايا التي يمكن تلخيصها على النحو التالي: PDR لا يتعلق بـ DMB. نزاعات الفواتير من NUOVO PIGNONE إيطاليا.	مسح حساب المخزون في انتظار التدوين على وجه الخصوص الملفات محل النزاع.	
	استحواذ العقد PDR للبندين 57 و58 بمبلغ 1996388.50دج، قامت RTC BEJAIA أيضاً بتنفيذ هذه الصفقة، مما شكل نزاعاً بين RTC و DMB، فيما يتعلق بالحيازة المزدوجة ذات الطبيعة المماثلة المتعلقة بنفس العقد.	مراجعة حساب المخزون في انتظار التدوين على وجه الخصوص الملفات محل النزاع.	بدعم من APP و RTC. البنود 57 و 58 من العقد APP/26 /08 تم إرسال رسائل الفاكس من قبل DMB إلى RTC لتسوية هذا الوضع، ولكن لم يتم تقديم أي متابعة لنا (فاكس 193 / / MTN / DMB SDT / ATR / GS / 11 بتاريخ 15/11/15 والفاكس 01 / / MTN DMB / SDT / ATR / GS / 12 بتاريخ 16/01/03) ، تتم جدولة اجتماع بين RTC و APP لحل هذا النزاع.

	الملاحظة	التوصيات	الدعم
ذمم مدينة	رصيد العميل في 17/12/31 يحتوي على بعض الذمم المدينة القديمة التي لم يتم تنظيمها في نهاية السنة المالية 2017، وهي: -الجلسكو لعام 2013 بمبلغ 102860.00دج.	تطهير المستحقات	بعد المبادئ التوجيهية لـDEF/MTN، فإن DMB قامت بإرسال وكيل لاسترداد الديون في 2016/07/17.
المدينون الآخرون	السلف المدفوعة إلى المورد SFCE France ، في عام 2015 بمبلغ 626735.97		يعتبر هذا الملف بمثابة دعوى قضائية من قبل قسم الشؤون المالية لـ TRC. استغلتنا DGE لنا لإطلاق دفعات إلى هذا المقاول حتى المبلغ الذي يدين به الأخير إلى المدير التنفيذي. الفواتير على مستوى DMB، التي تتم معالجتها.
	يتم دفع ضريبة القيمة المضافة على فاتورة PETROJET التي تبلغ 4896.00دج للسنة المالية 2015.		تمت إعادة توجيه أحد الطلبات إلى الضرائب لاسترداده. في انتظار ردهم. وقد تم تقديم إعادة إطلاق لهم في 07.05.2017
	كارنيت من الوقود بمبلغ 140220.01دج، اعتبر خطأ في الحساب المسبق.	تنظيف هذا الادعاء.	يمثل مبلغ 140220.01دج شراء الوقود في عام 2016. تم تنظيم إدخال المحاسبة. الاحتياطيات رفعت.
النقديات والمماثلة	لا يزال بنك دبي الإسلامي يحتفظ بضمان مصرفي بقيمة 122480.50دج في عام 2012 لمصلحة مزود ETS BELHADJ والعقد لا يزال مستحق من DMB.	تحليل وتنظيف حسابات مخصصات العائلة وMIP	

الجدول رقم (8): تقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق من قسم المالية والمحاسبية للمؤسسة (الملحق رقم12).

المطلب الثالث: دور في الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية التدقيق

تكمن أهمية الإفصاح عن المعلومة المحاسبية من خلال الأهمية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، إذ يعتبر روح أي مؤسسة وأساس نجاحها، فالإفصاح المحاسبي يحقق في حال توفره جوا من الثقة بين المتعاملين، ونظرا لأهمية القوائم المالية كمخرجات للنظام المحاسبي القائم في المؤسسة يتوجب إعداد هذه القوائم على أسس تتفق مع متطلبات الإفصاح عن الأمور الغامضة ذات التأثير الهام في عملية اتخاذ القرار.

فمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة طورت مصالحها وجعلتها تواكب الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في المجال المحاسبي من خلال التكوين المستمر لإطاراتها فيما يخص النظام المحاسبي المالي، لان مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية هي مسؤولية إدارة المؤسسة وان تدقيق القوائم المالية لا يعني الإدارة من مسؤوليتها، فعملية التدقيق من مسؤولية مراجع الحسابات الذي بدوره يقوم بإبداء رأيه حول القوائم المالية، حيث أن إتباع إدارة المؤسسة لكل طرق الإفصاح في القوائم المالية مع وجود الرغبة لديها في الإفصاح ينتج عنه سهولة في عمل المراجع مع قلة احتمال الخطأ في مهمته، وهناك فرق كبير بين مراجعة قوائم مالية غامضة ومراجعة قوائم مالية واضحة وشفافة أو اقرب إلى الشفافية، فالأولى تحتاج جهد ووقت كبير في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وإبداء الرأي حول مصداقيتها، أما الثانية فلا تتطلب نفس الوقت والجهد الطويلين مع قلة احتمال الخطأ في التقدير، ما يعطي صدقا وموضوعية أكثر في تقرير المراجع.

ومن خلال قراءة وتحليل القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة تبين أنها تتبع طريقة العرض في القوائم المالية وهي من أهم الطرق المتبعة في الإفصاح المحاسبي، وكذلك لم تستغني عن بقية الطرق لأنها تزيد من درجة الإفصاح، مثل الملاحق والتي تشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية ومثال ذلك الأصول الثابتة، قائمة المخزون السلعي...الخ.

وكون المؤسسة من المؤسسات التي كانت سباقة في تطبيق الجانب النظري ألا وهو الإطار ألمفاهيمي الذي ساعد على إعداد قوائم مالية ذات معلومات جيدة تمتاز بالصدق والموضوعية والملائمة والشفافية، وقابليتها للمقارنة.

فمستوى الإفصاح في المؤسسة مقبول لالتزامها بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إعداد وتصوير القوائم المالية، والتزامها بنفس المبادئ في الفترة السابقة الأمر الذي مكننا من إجراء المقارنة.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي تم تناولها تم التأكيد على أن المؤسسة تحقق تطور في الإفصاح المحاسبي بالرغم من بعض النقائص، وهذا ماتم الوقوف عليه من خلال الدراسة الميدانية لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة، وهذا يرجع لتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتدءا من 01 جانفي 2010، فبتطبيق هذا النظام من حيث الشكل والجوهر قضى على الكثير من النقائص التي كانت موجودة في السابق على اعتبار أن هذا النظام مستلهم من المعايير المحاسبية الدولية، التي كل معيار فيها يتطرق إلى مسألة الإفصاح وما يجب تقديمه في القوائم المالية وهذا ما لاحظناه من خلال القوائم المقدمة من قبل المؤسسة حيث أن كل البنود التي تكون كل هذه القوائم تم التعبير عنها بصدق مما كان له دور وفعالية كبيرة في أداء المراجع في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها مسؤولي المؤسسة بقصد أو بغير قصد.

الخاتمة

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو توضيح أهمية الإفصاح المحاسبي كونه وسيلة أساسية للتعبير عن قياس وتسجيل كل الأحداث والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة ومالكيها والعالم الخارجي كل حسب احتياجاته.

وإن التطور الذي شهده العالم على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية ذات العمليات المتشعبة كبيرة الحجم حيث تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، ألزم أصحاب المصالح مع المؤسسة للاهتداء إلى جملة من الوسائل للحفاظ على أموالهم والاستغلال الأمثل لمواردهم وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي يتطلب تدخل طرف محايد لإبداء رأيه في مصداقية القوائم المالية.

لقد حاولنا في هذه الدراسة إضافة إسهامات فكرية للإفصاح المحاسبي الذي يعتبر شق أساسي في المحاسبة من جهة، ومن جهة أخرى تتعلق بوظيفة لا تقل أهمية عن الوظيفة السابقة ومكملة لها، ألا وهي التدقيق المحاسبي.

ومن اجل الإحاطة بالموضوع ومعالجته قمت بالجمع بين الدراسة النظرية من الجهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، فإن الدراسة النظرية ركزت على الإطار العام لكل من الإفصاح والتدقيق المحاسبي، أما الدراسة الميدانية فقد تم إسقاط ما تم تناوله نظريا على الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة مؤسسة.

إثبات الفرضيات:

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية، وبعد اختبار الفرضيات توصلنا إلى ما يلي:

الفرضية الأولى: نعم للإفصاح المحاسبي أهمية تكمن في كونه وسيلة الاتصال بين المؤسسة والعالم الخارجي لما يوفره كحد أقصى من المعلومات المحاسبية الدقيقة وإضفاء الشفافية والمصداقية على القوائم المالية.

الفرضية الثانية: نعم للتدقيق المحاسبي أسس ومبادئ تضبط الممارسات المهنية للمراجع حتى يتوصل لإبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

الفرضية الثالثة: الالتزام بقواعد وأسس المعايير المحاسبية الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي على القوائم المالية، حتى تكون قابلة للمقارنة والتداول.

الفرضية الرابعة: نعم للإفصاح علاقة بالتدقيق المحاسبي، حيث كلما كانت المؤسسة تلتزم بطرق ومتطلبات الإفصاح في القوائم المالية مع وجود الرغبة في الإفصاح ينتجع عنه سهولة في عمل المراجع مع قلة احتمال الخطأ.

نتائج الدراسة:

- ارتكاز المحاسبة على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والإجراءات والسياسات، التي تعالج المشاكل المتعلقة بالعمليات المالية المختلفة التي تحدث داخل المؤسسة الاقتصادية.
- الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية من شانه تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والمالية وقابليتها للتحقق، وبعث ثقة المستثمرين فيها، وتخفيض درجة عدم التأكد بينهم.
- للإفصاح المحاسبي عدة طرق وتعتبر طريقة العرض في صلب القوائم المالية من أهم الطرق المتبعة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية دون الاستغناء عن الطرق الأخرى.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة بنود القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة.
- المؤسسة تستند إلى معايير وأعراف محاسبية متعارف عليها وسياسات محاسبية ملائمة ورقابة داخلية جيدة في إعداد وعرض القوائم المالية.
- هناك فرق كبير بين مراجعة قوائم مالية غامضة ومراجعة قوائم مالية واضحة وشفافة أو اقرب إلى الشفافية، فالأولى تحتاج جهد ووقت كبير في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وإبداء الرأي حول مصداقيتها، أما الثانية فلا تتطلب نفس الوقت والجهد الطويلين مع قلة احتمال الخطأ في التقدير، ما يعطي صدقا وموضوعية أكثر في تقرير المراجع.

الاقتراحات والتوصيات:

- إعداد قوائم مالية منفصلة تدرج فيها إيضاحات متممة للقوائم الرئيسية لزيادة مستوى الإفصاح وطمأنة مستخدميها.

- ❖ العمل بمضمون النظام المحاسبي المالي من حيث تطبيق قواعد التقييم والتسجيل والعمل بالإطار المفاهيمي حتى تكون القوائم المالية ذات جودة عالية.
- ❖ قيام الجهات المعنية بتفعيل دور المؤسسات الرقابية وتذكير المؤسسات بالمتطلبات الإلزامية للإفصاح وفرض عقوبات رادعة في حالة ثبوت عدم التزامها.
- ❖ التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالية.
- ❖ ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في التقارير المالية
- ❖ أهمية الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية التي تستخدمها الشركات في معالجة وعرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.
- ❖ الإسراع في دخول المؤسسات الاقتصادية إلى البورصة حتى يتم الإفصاح بطريقة جيدة تمكن الشركات من الرفع من قيمة أسهمها واخذ مكانة في السوق المالية.
- ❖ الاهتمام بوضع نظام رقابة داخلي قوي وسليم حيث يعتبر نقطة الارتكاز التي يعتمد عليها المراجع في تحديد أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

قائمة المراجع

قـــــــــــائمة المراجع

❖ الكـــتب:

1. احمد بلكاوي، **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري للنشر، عمان، الجز الأول، 2009.
2. احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة،2005.
3. احمد على خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012.
4. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006.
5. أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
6. توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
7. حسين القاضي، توفيق مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، عمان، 2006.
8. عبد العال أحمد رجب ، **مبادئ المحاسبة المالية**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1995.
9. عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.
10. عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الطبعة الأولى، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 1994.
11. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
12. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، أتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.
13. محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
14. وليد ناي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007.

❖ المذكرات:

15. دليلة دادة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2013/2012.

16. سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015/2014.

17. عبد الرزاق بوعيشة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة ميدانية للمهنيين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة لولايات بسكرة، الوادي وورقلة**، مذكرة ماستر في العلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2016/2015.

18. عبد الكريم شناي، **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه في علو التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2016/2015.

19. عبد المنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمسائلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009.

20. لبنى محدادي، **أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية دارسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة ، 2014/2013.

21. محمد الطاهر سالمي، **أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات دراسة استبيانيه**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015/2014.

22. محمد بالعيد الكامل، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر عن طريق استبيان**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2011/2010.

23. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

24. مروى شناي، دور **الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015/2014.

25. ميلود عزوز، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007/2006.

26. نذير سمير، **الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2014/2013.

27. هاجر مزوار، **تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة مسيلة، 2014/2013.

❖ **المجلات والملتقيات:**

28. أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف،20-21اكتوبر 2009.

29. لطفي زيود وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 رقم 01، سوريا، 2007.

30. وائل إبراهيم الراشد، **ملامح الإفصاح في الكويت**، مجلة المحاسبون، المجلد 12، العدد 33، 2006.

❖ **تشريعات و تنظيمات قانونية:**

31. القانون رقم 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد74، الجزائر، **الجريدة الرسمية** الصادرة ب 25نوفمبر 2007.

❖ **المواقع الالكترونية:**

32. https://sqarra.wordpress.com/auditt2/ 25/03/207 14:35.

دور الإفصاح المحاسبي في تسهيل تدقيق القوائم المالية

مقدمة

الفصل الأول : الإفصاح والتدقيق المحاسبي

المبحث الأول:الإفصاح المحاسبي

المطلب الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي

المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي وأهدافه

المطلب الثالث: الأساليب والعوامل المؤثرة على الإفصاح ومعوقاته

المطلب الرابع: أسباب الالتزام بالإفصاح في القوائم المالية

المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي إلى التدقيق المحاسبي

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي والفرق بين المحاسبة والتدقيق

المطلب الثالث: مبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها

المبحث الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تسهيل تدقيق القوائم المالية

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

المطلب الثاني: الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية IASB و SCF

المطلب الثالث: التطورات المستقبلية للإفصاح المحاسبي

المطلب الرابع: علاقة معايير المحاسبة الدولية بمعايير التدقيق الدولية

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

الخاتمة

الملاحق

الملحق رقم 01

SONATRACH

MAINTENANCE BISKRA 7010

BILAN

AU 31 DECEMBRE 2017

En Dinars

ACTIF

RUBRIQUE	N Brut	N Amort - Prov.	N Net 2017	N - 1 Net 2016
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	144 634 588,74	10 680 785,66	133 [illegible] 803,08	125 896 325,30
Immobilisations corporelles	1 535 987 545,90	999 650 363,56	536 337 182,34	675 009 160,51
Immobilisations en cours	1 986 987 653,65		1 986 987 653,65	1 696 899 325,20
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - Entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	9 878 985,33		9 878 985,33	8 489 585,00
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 677 488 773,62	1 010 331 149,22	2 667 157 624,40	2 506 294 396,01
ACTIF COURANT				
Stocks et en-cours	2 320 546 243,65	3 897 127,75	2 316 649 115,90	2 025 092 745,05
Créances et emplois assimilés				
Clients	2 235 465 215,38		2 235 465 215,38	2 178 932 006,12
Autres débiteurs	44 387 231,25		44 387 231,25	47 589 621,00
Impôts	3 315 478,56		3 315 478,56	3 510 220,00
Autres actifs courants	4 358 479,36		4 358 479,36	5 776 890,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 518 919 933,93		2 518 919 933,93	2 733 189 654,45
TOTAL ACTIF COURANT	7 126 992 582,13	3 897 127,75	7 123 095 454,38	6 994 091 136,62
TOTAL GENERAL ACTIF	10 804 481 355,75	1 014 228 276,97	9 790 253 078,78	9 500 385 532,63

PASSIF

RUBRIQUE	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	8 789 312 772,20	8 688 663 789,58
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées(1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net (Résultat net part du groupe(1))	405 424 443,89	387 337 888,53
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Comptes de liaison		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL CAPITAUX PROPRES - I	9 194 737 216,09	9 076 001 678,11
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (Différés et provisionnés)	22 829 669,63	
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	141 711 095,99	
TOTAL PASSIF NON COURANTS - II	164 540 765,62	
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	380 220 130,40	374 586 548,56
Impôts	620 445,80	550 465,30
Autres dettes	50 134 520,87	49 246 840,66
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIF COURANT - III	430 975 097,07	424 383 854,52
TOTAL GENERAL PASSIF	9 790 253 078,78	9 500 385 532,63

(1) A ne pas utiliser

SH / FIN 04/06/2018 13:17

الملحق رقم 02

TABLEAU DES IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS

N° COMPTES	VALEUR D'ORIGINE	C,AMORT,PRECEDENT	AMORT,EXERCICE	CUMMUL,AMORT	VNC	TAUX
2040	144 634 588,74		10 680 785,66	10 680 785,66	133 953 803,08	20%
TOTAL IMM,INCO	144 634 588,74		10 680 785,66	10 680 785,66	133 953 803,08	
210000	18 500 630,00	8 250 313,51	3 083 437,84	11 333 751,35	7 166 878,65	50%
210003	158 520 150,00	50 100 046,88	16 700 015,63	66 800 062,51	91 720 087,49	50%
210005	5 603 188,24	700 398,53	2 801 594,12	3 501 992,65	2 101 195,59	50%
21100	1 800 000,00	-	-	-	1 800 000,00	0%
21207	2 850 725,80	1 680 146,52	219 149,55	1 899 296,07	951 429,73	15%
2130000	12 500 000,00	1 208 333,32	604 166,66	1 812 499,98	10 687 500,02	15%
214000	412 894 522,45	173 415 699,43	8 257 890,45	181 673 589,88	231 220 932,57	5%
2151001	413 679 667,32	283 213 415,49	103 419 916,83	386 633 332,32	27 046 335,00	25%
2151005	21 960 730,50	13 725 456,56	2 745 091,61	16 470 548,17	5 490 182,33	25%
216000	65 920 540,82	58 008 975,93	5 273 543,27	63 282 519,20	2 638 021,62	10%
2171001	165 540 285,40	105 456 651,80	9 586 968,35	115 043 620,15	50 496 665,25	10%
2171005	207 481 455,37	121 559 263,23	8 213 405,06	129 772 668,29	77 708 787,08	10%
218800	1 880 000,00	1 175 000,00	23 500,00	1 198 500,00	681 500,00	25%
2189001	11 105 250,00	6 625 189,24	2 313 593,75	8 938 782,99	2 166 467,01	25%
2189002	35 750 400,00	9 241 000,00	2 048 200,00	11 289 200,00	24 461 200,00	25%
TOTAL IMM,CORP	1 535 987 545,90	834 359 890,44	165 290 473,12	999 650 363,56	536 337 182,34	

الملحق رقم 03

ETAT DES ECARTS D'INVENTAIRE
AU 31/12/2017

N° COMPTE	DESIGNATION	STOCK PHYSIQUE	STOCK COMPTABLE AVANT INVENTAIRE	ECART		STOCK COMPTABLE APRES INVENTAIRE	OBSERVATIONS
				POSITIFS	NEGATIFS		
321209	Matieres industrielles diverses	33 557 691,90	33 557 691,90			33 557 691,90	
321300	Produits chimiques et petrochimiques	317 877,74	317 877,74			317 877,74	
321311	Matieres et produits plastiques	98 951 455,00	98 951 811,00	356,00		98 951 455,00	
321315	Matieres et produits caoutchouc	1 890 854,66	1 890 854,66			1 890 854,66	
322416	Equipements individuels	39 822 721,05	39 822 721,05			39 822 721,05	
322419	Autres produits sociaux	536 433,80	536 677,80	258,00	14,00	536 433,80	
322600	Materiaux de construction	33 255 907,86	33 255 907,86			33 255 907,86	
322601	Petit outillage	33 992 128,29	33 977 602,29		14 526,00	33 992 128,29	
322602	Materiels de rechange	1 018 408 059,62	1 018 422 415,62	14 589,00	233,00	1 018 408 059,62	
322603	Pieces detacheés pour materiel	125 863 248,70	125 865 793,70	2 545,00		125 863 248,70	
322604	Pieces et accessoires autos	1 330 773,64	1 330 773,64			1 330 773,64	
322605	Fournitures électriques	31 355 037,34	31 347 196,34	125,00	7 966,00	31 355 037,34	
322609	Articles divers de reparation	875 214 556,00	875 213 576,00	65,00	1 045,00	875 214 556,00	
322610	Produits D'entretien	3 255 844,00	3 255 941,00	97,00		3 255 844,00	
322611	Fournitures de bureau	21 488 889,00	21 488 889,00			21 488 889,00	
322613	Lbrifiants pour fonctionnement	879 846,27	879 846,27			879 846,27	
322619	fournitures diverses pour fonctionnement	424 918,79	422 718,79		2 200,00	424 918,79	
TOTAL		**2 320 546 243,65**	**2 320 538 294,66**	**18 035,00**	**25 984,00**	**2 320 546 243,65**	
				-7 949,00			

الملحق رقم 04

ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE
MOIS : DECEMBRE 2017

DATES	BENEFICIAIRES	N° PIECES	SUR NOS LIVRES		CHEZ LA BEA	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	SOLDE AU 31/12/2017		2 518 919 933,93			2 658 914 665,00
03/11/2015	ALGERIE TELECOM	CHQ°1873080			14 040,00	
04/11/2015	RESTAURATION LEGUABU	CHQ°1873082			238 240,00	
20/11/2015	REPARATION VEHICULES	CHQ°3245421			87 320,00	
10/12/2015	DGE ALGER IRG	CHQ°3245439			6 467 351,00	
21/12/2015	CNAS BISKRA	CHQ°3245446			10 989 004,44	
23/12/2015	ATM MOBILIS BISKRA	CHQ°3245447			278 695,27	
28/12/2015	CAAR BISKRA	CHQ°3245449			6 666,39	
30/12/2015	SONELGAZ BISKRA	CHQ°3245450			275 995,11	
30/12/2015	PIECES DE RECHANGE	CHQ°3245451			122 637 419,86	
	TOTAL MOUVEMENTS		2 518 919 933,93	0,00	139 994 731,07	2 658 914 665,00
	SOLDES DE CONCORDANCE		2 518 919 933,93		2 518 919 933,93	

الملحق رقم05

SONATRACH			
MAINTENANCE BISKRA		EXERCICE	
	DESIGNATION	N- (2017)	N -1 (2016)
		Total	Total
70	Ventes et produits annexes	1 240 066 180,33	1 130 481 723,16
72	Production stockée ou déstockée		
73	Production immobilisée	15 289 120,00	10 255 845,00
74	Subventions d'exploitation		
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 255 355 300,33	1 140 737 568,16
60	Achats consommés	279 833 012,06	271 428 183,75
61	Services extérieurs	30 152 278,14	44 137 145,46
62	Autres services extérieurs	10 369 548,00	36 896 564,96
	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	320 354 838,20	352 461 894,17
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	935 000 462,13	788 275 673,99
63	Charges de personnel	197 809 548,78	182 009 232,04
64	Impôts, taxes et verssements assimilés	7 892 259,00	9 156 486,00
	IV - EXEDENT BRUT D'EXPLOITATION	729 298 654,35	597 109 955,95
75	Autres produits operationnels	98 854 223,54	63 666 901,30
65	Autres charges opérationnelles	487 350,25	358 478,25
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	316 323 559,54	163 168 412,21
78	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	6 325 987,21	5 245 896,58
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	517 667 955,31	502 495 863,37
76	Produits financiers	650 352,00	458 693,00
66	Charges financières	90 064 193,79	115 616 667,84
	VI - RESULTAT FINANCIER	-89 413 841,79	-115 157 974,84
	VII - RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT (V + VI)	428 254 113,52	387 337 888,53
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
692/3	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	22 829 669,63	
	- TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	- TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	22 829 669,63	
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-22 829 669,63	
77	Eléments extraordinaires (produits)		
67	Eléments extraordinaires (charges)		
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-22 829 669,63	
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	405 424 443,89	387 337 888,53

SH / FIN 04/06/2018 13.17

سوناطراك
sonatrach

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

INTITULES	EXERCICE N	EXERCICE N-1
EXERCICES	2017	2016
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Résultat net de l'exercice	405 424 443,89	387 337 888,53
Ajustements pour :	0,00	0,00
Amortissements, provisions et pertes de valeur	0,00	0,00
Variation des impôts différés	0,00	0,00
Quote-part de subvention d'investissement virée au résultat	0,00	0,00
Variation des stocks	-14 521 120,51	-18 124 552,48
Variation des clients et autres créances	1 032 396,12	1 256 988,33
Variation des fournisseurs et autres dettes	2 376 446,59	1 846 736,00
- Plus ou moins-values de cessions, nettes d'impôts	0,00	0,00
- Report à nouveau & Comptes de liaisons	0,00	0,00
Flux de trésorerie générés par l' activité	**394 312 166,09**	**372 317 060,38**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		
Acquisition d'immobilisations Corpo. et Incorporelles	-230 993 542,21	-347 134 157,18
Cessions d'immobilisations Corpo. et Incorporelles	-71 994 971,19	-12 902 441,92
Acquisitions d'immobilisations financières	116 145 892,39	103 069 215,38
Cessions d'immobilisations financières	5 768 175,44	6 044 413,33
Subventions d'équipement & d'investissement	0,00	0,00
Flux trésorerie net provenant des activités d'investissement	**-181 074 445,57**	**-250 922 970,39**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		
Variation des capitaux propres	0,00	0,00
Variation des emprunts et dettes financières	0,00	0,00
Affectations du resultat (n-1)	0,00	0,00
- Coupons & Dividendes	1 032 000,00	1 614 584,46
- Reserves facultatives	0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement	**1 032 000,00**	**1 614 584,46**
Variation de trésorerie de la période	**214 269 720,52**	**123 008 674,45**
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	2 733 189 654,45	2 610 180 980,00
Trésorerie à la clôture de l'exercice	2 518 919 933,93	2 733 189 654,45
Indidence des variations de cours des devises (1)		
Variation de trésorerie de la période	**214 269 720,52**	**123 008 674,45**

الملحق رقم 07

PROVISON POUR RISQUES LITIGES AVEC PERSONNEL

COMPTES	DEBIT	CREDIT
15100		141 711 095,99
6831510	141 711 095,99	-
TOTAL	141 711 095,99	141 711 095,99

Exercice 2017

ALLOCATION FIN DE CARRIERE	1817010	
	Débit	Crédit
Dotation de l'année		
1331533 Impôts différés actifs allocation depart a la retraite	-	8 704 905,08
6921533 Imposition différée actif allocation depart a la retraite	8 704 905,08	-

Exercice 2017

GRATIFICATION MEDAILLES DU TRAVAIL	1817010	
	Débit	Crédit
Dotation de l'année		
1331582 Impôts différés actifs " gratification medaille"		419 131,89
6921582 Imposition différée actif "gratification medaille"	419 131,89	-

الملحق رقم 09

Exercice 2017

REMUNERATION VARIABLE INDIVIDUELLE

CONSTATAION DE LA CHARGE A PAYER SUR LA REMUNERATION VARIABLE INDIVIDUELLE EN FIN D'EXERCICE

		1817010	
		Débit	Crédit
13363106	IMPOTS DIFFERES ACTIFS "REMUNERATION VARIABLE INDIVIDUELLE "	-	929 437,97
69263106	IMPOSITION DIFFEREE ACTIVE "REMUNERATION VARIABLE INDIVIDUELLE "	929 437,97	

الملحق رقم 10

DIRECTION TRANSPORT
UNITE 7010 DIRECTION MAINTENANCE BISKRA
sonatrach

FICHE D'ENREGISTREMENT

FRS: ALGESCO SPA

Date création : 24/07/2017 00:00:00 *Date d'édition :* 24/07/2017 12:21:30 Page 1 \ 1

Période	Numéro FE	Code Tiers	Compte Général
07/2017	105671	145211	4010002

Montant en DA	Sens
1 250 731.37	C

Montant devise	CM

Réference Document Fournisseur	Réf. document d'Engagement	Départ Responsable
Nat. F N° Fact. 2017700074 Date 01/05/2017	Type C Num 75/AMT/12	Code 4 Date 24/07/2017

LIGNE	COMPTES GENERAUX	COMPTE ANALYTIQUE	COMPTE TIERS	MONTANT DEBIT	MONTANT CREDIT
1	38200			1 250 731.37	
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
				1 250 731.37	0.00

COMPTABILISE PAR	
Nom	DJERAH
Date	24/07/2017
VISA	

CONTROLE PAR	
Nom	A. RAHAL
Date	25/07/17
VISA	

Cadre Reservé au Département Responsable	IMPUTATION Compte Analytique		
		Montant Facture	1 250 731.37
		Avance Contrat	
		Avance FRS	
		Retenue de Garantie	
		Montant IBS	
		Montant net à payer	1 250 731.37

VERIFICATEUR	
Nom	L. CHERNAI
Date	25/07/17
VISA	

LIQUIDATEUR	
Nom	A. Cherai
Date	25 07 17
VISA	

ORDONNATEUR	
Nom	N. HAZOU
Date	26 JUIL. 2017
VISA	

Cadre Reservé au Service Trésorerie	REFERENCES DE REGLEMENT		
	Chq/Vir N°	Date Réglement	Registre Trésorerie

OBSERVATIONS:

- B.C N° 001/AMB/2015 du 20/07/2017

الملحق رقم 11

Bon de Réception Fournisseurs Basé sur les Montants de la Facture

SONATRACH / TRC
DIVISION MAINTENANCE
DIRECTION MAINTENANCE
BISKRA
BP 138 RP BISKRA
TEL: 213 033.75.43.43 à 48

Date de Réception : 31/05/2017
BRC/BRF N° : L10022
Commande : 201700044
Devise : DZD
Libelle : CONTRAT N°I/75/SH/AMONT/2012 -REGULARISATION (CDE 001/DMB
Fournisseur : LALGESCO - ALGESCO SPA BOUFARIK BLIDA -ALGER

Ligne	Réception	Type	Article	Magasin	Gestion	Imputation	Qté	Prix	Montant
1	1	Materiel BOLT HEX HD 296A0786P216	505329510L	DMNBBK01	602602		60	9 303,20	558 191,74
2	2	Materiel VIS N170P39060	505325201L	DMNBBK01	602602		60	11 046,61	662 796,43

Total	1 220 988,17
Total	1 220 988,17

Agent receptionnaire A.GRINE | Acheteur | Destinataire | Contole qualitatif A.FEMMAM | Magasinier A.MEKIMEC

سوناطراك
sonatrach

Activité Transport par Canalisation
Division Maintenance
Direction Maintenance Biskra

Situation de la levée des réserves du Commissaire aux Comptes Exercice 2017

DIR	Volet	Nature de la remarque	Recommandations émises par Monsieur le CAC	la prise en charge à ce jour
	Immobilisations corporelles	Le rapprochement des inventaires physiques des immobilisations corporelles réalisé au 31/12/2017, fait apparaître des écarts résumé comme suit : Écarts négatif 25 items, d'un montant de 1 819 716,94 DA, Écarts positifs 534 items non valorisés.	Finaliser le traitement des écarts d'immobilisations,	• Le montant des écarts négatifs est de 755 652.07 DA. Il s'agit d'écarts issus du transfert entre RTE et DMN en 2009.Des recherches ont été effectuées au niveau de la DMB sans résultat. la direction finances a été saisie en date du 20.10.2015. un comité ad-hoc (décision n°22 du 08/07/2016) a été créé pour le traitement des écarts positifs. ***Il a rendu ses résultats pour les transmission a la hiérarchie.***

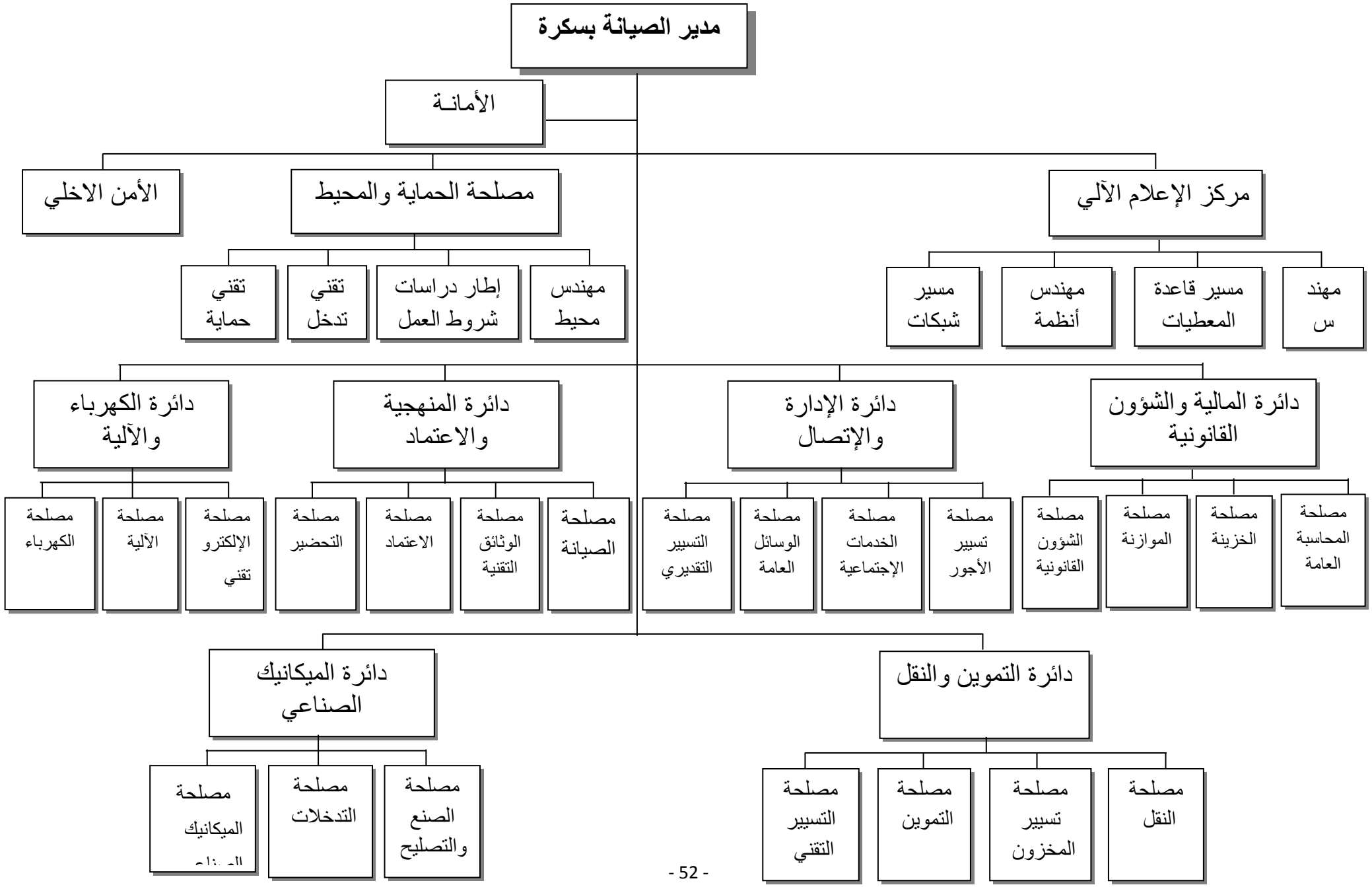
DIR	Volet	Nature de la remarque	Recommandations émises par Monsieur le CAC	la prise en charge à ce jour
D M B	Stocks et encours	Acquisition hors contrat de PDR items 57 et 58 pour 1 996 388,50 DA, cette opération réalisée également par RTC BEJAIA, constituant un litige entre RTC et DMB, s'agissant d'une double acquisition de nature identique relative à un même contrat.	Apurer le compte stocks en instance de codification notamment les dossiers en litige,	Pris en charge par APP & RTC. Item 57 et 58 du contrat 26/APP/08 d'un montant de1 996 388,50DA ,des faxs ont été envoyés par DMB à RTC pour régulariser cette situation ,mais aucune suite ne nous a été donnée (fax 193/MTN/DMB/SDT/ATR/GS/11du 15/11/15 et fax 01/MTN/DMB/SDT/ATR/GS/12 du 03/01/16), Une réunion est prévue entre RTC et APP pour régler ce litige.

DIR	Volet	Nature de la remarque	Recommandations émises par Monsieur le CAC	la prise en charge à ce jour
DMB	Stocks et encours	La perte de valeur de 3 897 127,75 DA correspond aux stocks morts ou à rotation lente, dont certains articles doivent faire l'objet de réforme	Procéder aux réformes des articles figurant en stocks, Apurer le compte stocks en instance de codification notamment les dossiers en litige,	Il s'agit de produits chimiques périmés et de la PDR déclarées obsolètes après rétrofit. Des faxs ont été transmis aux régions pour éventuelles cessions, mais aucun besoin n'a été exprimé. Un dossier à été transmis en date du 10/07/2016à la commission des réformes TRC. La commission n'a pas siégé car la réunion est reportée pour une date ultérieure. FAX TRC/CR/N°016 du 10/07/2016.
		Le stock en instance de codification d'un montant de 55 240 771 ,91 DA, est en partie représenté par des écarts provenant de litiges inter unités et de certains nombres de problèmes qui se résument comme suit : PDR ne concerne pas la DMB, Litiges factures de NUOVO PIGNONE Italie,		Ce compte est en cours d'apurement comme suit : - PDR contrat 26/APP/08 et 31/APP/07 Nuovo Pignone expédiées totalement aux régions - Stock en instance de codification au 15/07/2012, s'élève à 10 121 332.62 DA Montant au 31.12.2011 = 15 208 003.09 Montant intégré au stock = 12 799 580.22 Montant cession aux régions = 2 058 480.19 Montant rejeté à la DAS TRC = 32 176 592.73 Exercice 2016; Montant cession aux régions 1 825 597.46 Montant intégré au stock = 3 261 074.02 Soit un solde de 10 121 332.62 DA

DIR	Volet	Nature de la remarque	Recommandations émises par Monsieur le CAC	la prise en charge à ce jour
DMB	Créances et emplois assimilés Autres débiteurs	Les autres débiteurs contiennent aussi, certaines créances anciennes à savoir : -Avances versées au fournisseur ABB France, en 2005 pour un total de -16 646 930,80 DA,		Il s'agit d'avances contractuelles. émanant de cet Entrepreneur La DMB dispose de caution qui couvre les avances versées à l'Entrepreneur. Le solde des avances non récupérées à fin juin 201 est de **3 943 492.39 DA,** Le taux de réalisation des avances récupérées est de **76.31 % .**
		Avances versées au fournisseur SFCE France, en 2015 d'un montant de 626 735,97 DA,		Ce dossier était considéré comme un litige par la Direction Finances TRC. La DGE nous a saisi pour libérer les paiements à cet Entrepreneur à concurrence du montant que doit ce dernier à la DGE. Factures au niveau de DMB , **en cours de traitement.**
		Régularisations de remises documentaire du fournisseur NUOVO PIGNONE de 67 628,07 DA de l'exercice 2011 et 1 276 488,47 DA de l'exercice 2014,		L'item 110 séquenceur d'un montant de 67 628,07 DA contrat 005/APP/00 Nouvo Pignone pièce obsolète chez le fournisseur a été remplacée sans incident financier par 1 détecteur de flamme Réserve levée. L'item 19 Remote charge ampli contrat 22/DMB/06 d'un montant de 1 276 488,47 DA pièce obsolète chez le fournisseur, par nécessite absolus de service la pièce à été remplacée sans incidence financière par 5 amplificateurs dont trois ont été placés sur machines : TC1 SC2 ZINA TC3 SC2 ZINA TC1 SC1 Rhoud Nouss Réserve levée.

DIR	Volet	Nature de la remarque	Recommandations émises par Monsieur le CAC	la prise en charge à ce jour
DMB	Créances et emplois assimilés Autres débiteurs	Des différences sur factures : Du fournisseur « Outillage Général » d'un montant de 116 460,63 DA de l'exercice 2015,		Manque sur livraison. La caution bancaire de bonne fin d'exécution mise en jeu. Ce fournisseur sera inscrit sur la liste noire des AO de SH. **Réserve levée.**
		De la TVA à régulariser sur facture de PETROJET d'un montant de 4 896,00 DA de l'exercice 2015,		Une demande a été transmise aux impôts pour la récupération. En attente de leur réponse. Une relance leur a été déposée en date du 07.05.2017
		De la TVA à régulariser sur facture NAFTAL pour un montant de 1 088,00 DA de l'exercice 2015,		Une demande a été transmise aux impôts pour la récupération. En attente de leur réponse. Une relance leur a été déposée en date du 07.05.2017
		Carnets de carburant pour un montant de 140 220,01 DA, comptabiliser à tord dans le compte avance,		Le montant de 140 220.01 DA représente achat carburant réalisé en 2016. L'écriture comptable à été régularisé **Réserve levée.**

DIR	Volet	Nature de la remarque	Recommandations émises par Monsieur le CAC	la prise en charge à ce jour
DMB	Disponibilités et assimilés	Une caution bancaire de 2012 d'un montant de 122 480,50 DA au profit du fournisseur ETS BELHADJ dont le contrat est échu est toujours détenue par la DMB.	Assainir cette créance	Une demande de validation a été transmise à la banque du fournisseur, qui a confirmé la validité de cette caution. **Réserve levée.**
	autres dettes	Le compte allocation familiale d'un solde de 591 255,79 DA, et le compte « Prestation MIP » d'un montant 72 871,25 DA ne sont pas analysés.	Analyser et assainir les comptes Allocations familiales et Prestation MIP.	**Les états de mandatement sont en cours d'élaboration par l'ADM**


مدير الصيانة بسكرة
الأمانـة
الأمن الاخلي
مصلحة الحماية والمحيط
مركز الإعلام الآلي
تقني حماية
تقني تدخل
إطار دراسات شروط العمل
مهندس محيط
مسير شبكات
مهندس أنظمة
مسير قاعدة المعطيات
مهند س
دائرة الكهرباء والآلية
دائرة المنهجية والاعتماد
دائرة الإدارة والإتصال
دائرة المالية والشؤون القانونية
مصلحة الكهرباء
مصلحة الآلية
مصلحة الإلكترو تقني
مصلحة التحضير
مصلحة الاعتماد
مصلحة الوثائق التقنية
مصلحة الصيانة
مصلحة التسيير التقديري
مصلحة الوسائل العامة
مصلحة الخدمات الإجتماعية
مصلحة تسيير الأجور
مصلحة الشؤون القانونية
مصلحة الموازنة
مصلحة الخزينة
مصلحة المحاسبة العامة
دائرة الميكانيك الصناعي
دائرة التموين والنقل
مصلحة الميكانيك
مصلحة التدخلات
مصلحة الصنع والتصليح
مصلحة التسيير التقني
مصلحة التموين
مصلحة تسيير المخزون
مصلحة النقل