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

الموضوع

أهمية الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية

- دراسة ميدانية لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة -

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

من إعداد الطالبة:

- **سليمان خيرة**

الأستاذ المشرف:

- **أ.د/ جوامع اسماعين**

رقم التسجيل:	.....
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية :2019 - 2020

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

الموضوع

أهمية الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية

- دراسة ميدانية لمديرية الصيانة سونطراك بسكرة -

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

من إعداد الطالبة:

- **سليمان خيرة**

الأستاذ المشرف:

- **أ.د/ جوامع اسماعين**

رقم التسجيل:	.....
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية :2019 - 2020

الاهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

إلى من قال فيهما عز وجل: {وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربّ ارحمهما كما ربياني صغيرا}

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

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

إلى أجمل هدية من والدي الكريمين

كل إخوتي

إلى من منحني الله معهم كل الحب والفرح اصدقائي سعاد حياة، زهرة،هاجر، جوهر

إلى من عمل معي بكد بغية إتمام هذا العمل،

إلى جميع زملاء الدراسة تخصص محاسبة أتمنى لهم النجاح و التوفيق

كلمة شكر وتقدير

بسم الله الرحمان الرحيم

الشكر لله عز وجل على كرمه وفضله وجزيل نعمته علينا

الحمد للمولى جل جلاله وتقدست أسماؤه على إتمام هذه المذكرة

ولا تبرأ ذمته حتى ننحني تواضعنا وتقدير بالعرفان لمن ساهم الله لنا لإتمام هذا الجهد ونخص بالشكر الأستاذ المشرف: " **جوامع إسماعين** "والأستاذ "**أحمد قايد نور الدين**" الذي نكن لهما الاحترام والتقدير اعترافا منا بفضلهما الكبير من خلال إشرافه والإرشادات والنصائح القيمة التي قدموها لنا والتي أفادتنا كثيرا

مع شكرنا الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل.

ونريد إن نعرب عن جزيل شكرينا وامتناننا على كل من قدم لنا يد العون من أجل انجاز هذا البحث من بدا يته إلى نهايته .

كما نجدا أنفسنا مدينين بالشكر والعرفان لجميع عمال مؤسسة سونطراك – مديرية الصيانة - وبالأخص استاذ "**مازري الياس** " على وقوفهم معنا على إتمام هذا العمل.

قائــمة المصطلحات والرموز

The significance	Code/الرمز	الدلالة
International Accounting Standards	**IAS**	معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards Board	**IASB**	مجلس معايير المحاسبة الدولية
Financail Accounting Standards	**FASB**	مجلس معايير المحاسبة المالية
International Accounting Standards	**AISC**	لجنة معايير المحاسبة الدولية
Internatianal Federation of Accountants	**IFAC**	الاتحاد الدولي للمحاسبي
Internatianal Accounting Standards Commitee	**IASC**	لجنة معايير المحاسبة الدولية
Internatianal Auditing Practice Commitee	**IAPC**	لجنة ممارسة التدقيق الدولي
International Financial Reporting Standards	**IFRS**	معايير التقارير المالية الدولية
Systéme comptable financier	**SCF**	نظام المحاسبي المالي

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-I)	عرض لمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية	13
(02-I)	عرض نموذج لقائمة الميزانية جانب (الأصول)	29
(03-I)	عرض نموذج لقائمة الميزانية جانب (الخصوم)	30
(4-I)	نموذج لقائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة	32
(5-I)	نموذج لقائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة	33
(6-I)	نموذج جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	35
(7-I)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)	36
(8-I)	نموذج جدول تغير في رؤوس الاموال الخاصة	37
(01-II)	فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية	64
(02-II)	يوضح قائمة المركز المالي (الميزانية) حسب IAS 01	81
(03-II)	يوضح قائمة الدخل حسب وظيفة المصروفات لما جاء في المعيار IAS 01	84
(04-II)	يوضع قائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب IAS 01	86
(05-II)	يوضح قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طريقة المباشرة)حسب IAS 07	90
(06-II)	يوضح قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طريقة غير المباشرة)حسب IAS 07	91
(01-III)	توزيع عدد العمال حسب التخصصات للمؤسسة 2018/12/31	102
(02-III)	ملخص عناصر الأصول الميزانية للمؤسسة محل الدراسة 2015-2016-2017	111

(03-III)	ملخص عناصر الخصوم الميزانية للمؤسسة محل الدراسة2015-2016-2017	113
(04-III)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لسنوات 2015-2016-2017	115
(05-III)	جدول تدفقات الخزينة لسنوات 2015-2016-2017	118
(06-III)	المقارنة بين SCF و IAS من جانب الإطار المفاهيمي	122
(07-III)	مقارنة القوائم المالية مع معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث عرضها ومستعملوها	124
(08-III)	مقارنة الميزانية بين النظام المحاسبي المالي SCF معايير المحاسبية الدولية IAS	126
(09-III)	مقارنة حساب النتائج بين النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبية الدولية IAS	127
(10-III)	مقارنة جدول تدفقات الخزينة بين النظام المحاسبي المالي SCF معايير المحاسبية الدولية IAS	129

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01-III)	الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سوناطراك فرع النقل بالأنابيب	100
(02-III)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونا طراك مديرية الصيانة	104

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	ميزانية مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2015-2016	154
02	ميزانية مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2016-2017	155
03	جدول حساب النتائج لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2015-2016	156
04	جدول حساب النتائج لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2016-2017	157
05	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2015-2016	158
06	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2006-2017	159

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
قائمة المصطلحات والرموز	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
فهرس الملاحق	
مقدمة	أ-ح
الفصل الأول :عموميات حول الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية في جودة المعلومة	**08-51**
تمهيد	08
المبحث الأول :عموميات حول معايير المحاسبية الدولية	09
المطلب الأول:مفهوم ونشأة معايير المحاسبية الدولية (IAS)	09
المطلب الثاني: الهيئات الدولية المختصة في إعداد معايير المحاسبية الدولية	15
المطلب الثالث: كيفية إصدار المعايير المحاسبية الدولية	18
المطلب الرابع: أهمية وأهداف معايير المحاسبية الدولية	20
المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية	23
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية	23
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية	24
المطلب الثالث: أساليب قياس عناصر القوائم المالية والفرضيات الأساسية لها	26
المطلب الرابع : عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	27
المبحث الثالث: مفاهيم نظرية حول الإفصاح المحاسبي	39
المطلب الأول: تطور ومفهوم الإفصاح المحاسبي	39
المطلب الثاني: أهداف و أهمية الإفصاح المحاسبي	43
المطلب الثالث: أنواع وخصائص الإفصاح المحاسبي	45
المطلب الرابع : شروط و ومتطلبات الإفصاح المحاسبي ومشتملاته	48
خلاصة الفصل	51

الفصل الثاني: جودة المعلومة المحاسبية في ظل الإفصاح المحاسبي	**94-53**
تمهيد	53
المبحث الأول: المعلومة المحاسبية	54
المطلب الأول:تعريف و أنواع المعلومة المحاسبية	54
المطلب الثاني:خصائص ومصادر المعلومة المحاسبية	56
المطلب الثالث:مستخدمو المعلومة المحاسبية	61
المطلب الرابع: أهمية وشروط المعلومة المحاسبية	64
المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية	66
المطلب الأول: مفاهيم عامة جودة المعلومة المحاسبية	66
المطلب الثاني :أهداف و وظائف جودة المعلومة المحاسبية	68
المطلب الثالث: معايير جودة المعلومة المحاسبية	69
المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية	70
المبحث الثالث : الافصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في ظل معايير المحاسبية	73
المطلب الأول: الركائز الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية	73
المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح عن المعلومة في الميزانية العمومية حسب IAS01	77
المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح عن المعلومة في قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب IAS01	82
المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح عن المعلومة في قائمة التدفقات النفدية (IAS 07) والإيضاحات المتممة للقوائم المالية	87
خلاصة الفصل	94
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة بسكرة	**136-96**
تمهيد	96
المبحث الأول: تقديم عام عن مؤسسو مجال الدراسة – مديرية الصيانة –	97
المطلب الأول: عرض مؤسسة الوطنية سونطراك (شركة الأم)	97
المطلب الثاني: لمحة عن المؤسسة محل التربص	99
المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة	104
المطلب الرابع: أهداف ومهام مديرية الصيانة	109
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة (مديرية الصيانة)	110
المطلب الأول: عرض ميزانية المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي SCF	110

المطلب الثاني: عرض جدول حساب النتائج المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي SCF	114
المطلب الثالث: عرض جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي	117
المبحث الثالث : مقارنة القوائم المالية حسب نظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبية الدولية IAS	121
المطلب الأول: مقارنة من جانب الإطار المفاهيمي	121
المطلب الثاني: مقارنة من جانب عرض القوائم المالية ومستعملوها	124
المطلب الثالث: مقارنة الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة بين النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبية الدولية AIS	126
المطلب الرابع: مقارنة من جانب بعض بنود القوائم المالية	130
خلاصة الفصل	136
الخاتمة	138
قائمة المراجع	142
الملاحق	154
الملخص	

مقدمة

مقدمة

إن التغيرات السريعة في البيئة المحيطة بنا، قد فرضتها التطورات العلمية والتكنولوجية والاقتصادية والسياسية وغيرها. حيث أدت ثورة المعلومات وما تبعها من انتشار والاستخدام الواسع لشبكة الانترنت، إلى تقليص حجم العالم بالمعنى المجاز. وجعله أكثر قربا من أي وقت مضى بحيث تنعكس أثار الأحداث على دولة بشكل مباشر أو غير مباشر على معظم دول العالم، وبالتأكيد فإن المحاسبة باعتبارها فرع من فروع المعرفة، لم تكن بمعزل عن التغيرات والتطورات السالفة الذكر، حيث تعد المحاسبة منذ ظهورها أداة فعالة في توصيل المعلومات فهي تعتبر نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسات إلى مجموعة عديدة من أصحاب المصالح بإضافة إلى أنها الركيزة الأساسية التى تلعب دورا هاما وجوهريا في نجاح النشاط الاقتصادي. كما تعد الأداة فعالة لمختلف الأطراف الآخذة في اتخاذ قراراتهم، من خلال المعلومات التي تقدمها المحاسبة في شكل قوائم مالية تقدم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة (الإفصاح المحاسبي) بمعنى أن المحاسبة أصبحت تلعب دوران من ناحية خدمة أصحاب المشروع ومن ناحية أخرى حماية ذوي المصالح كالمساهمين، البنوك، الموردون و الزبائن.....، وأصبح من الضروري أن تتلائم مع هذه التطورات الجديدة لتلبية الحاجات المختلفة والإفصاح عن المعلومات ذات المنفعة للمستخدم لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل.

والإفصاح المحاسبي هو الأداة الفعالة والوسيلة الرئيسية لإيصال نتائج تلك الأحداث للمستخدمين وفي الأونة الاخيرة أصبح يحظى باهتمام من جانب المفكرين لما لهذا الأخير من أهمية بالغة.

ونتيجة للتطورات الإقتصادية الهائلة التى شهدها العالم أدرك المسؤولون المهتمون بمهنة المحاسبة أهمية وجود وتبني معايير المحاسبة الدولية لتكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها، والإفصاح عنها في القوائم المالية، حيث يمكن القول بأنه من الأسباب الهامة لحدوث انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن لهذه الوحدات الاقتصادية. ولهذا قامت الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي من أجل مواكبة معايير الإفصاح، وانعكس ذلك في مجموعة من الأثار الايجابية أهممها اكتساب الثقة في المعلومات المحاسبية،وبالتالي اكتساب هذه المعلومات لأهم عناصرها ألا وهو جودتها التي تعتبر جوهر الإفصاح المحاسبي وتلعب دورا كبيرا في الاسواق ولهذا يجب الاختيار الأنسب بين البدائل التي تؤدي للإفصاح الكافي والمناسب.

ومن خلال ماسبقي يمكن طرح الإشكالية التالية :

1 - إشكالية الدراسة:

من أجل معرفة الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية في جودة المعلومة المعروضة تتبلور الإشكالية التى سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة التي يمكن صياغتها على النحو التالي :

"**ماهية أهمية الإفصاح المحاسبي بإستخدام معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومة ؟** "

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرئية التالية:

1. هل يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية؟
2. هل الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة يوفر معلومة محاسبية تحقق رضا مستخدميها؟
3. هل هناك تقارب بين الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي؟

2- الفرضيات :

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية وتتمثل في:

أ -يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية.

ب -الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة يوفر معلومة محاسبة تحقق رضا مستخدميها.

ج -يوجد تقارب بين الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي.

3 - المنهجية:

تحقيقا لأهداف البحث السابقة الذكر، ومن جل الوصول لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن تأثير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة كمعالجة لمشكلة البحث فإننا نعتمد على الاسلوب الوصفي و التحليلي الذي أراه مناسب ويتلائم مع طبيعة الموضوع هذا من حيث الجانب النظري، أما من حيث الجانب التطبيقي سنقوم بدراسة حالة على مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة بسكرة.

4 - أهمية البحث:

إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

- مشكلة نقص الثقة والإفصاح المحاسبي؛
- رغبة الدول في الإندماج في الإقتصاد العالمي وتكيف ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية؛
- أن هناك حاجة ماسة وضرورية إلى تقييم أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على فعالية الإفصاح المحاسبيى عند إعداد و عرض قوائم المالية؛
- الأنظمة المحاسبية المطبقة و الفساد المالي الناتج عن جودة المعلومات المحاسبية.

5- أهداف البحث:

إن لهذا الموضوع عدة أهداف وهي كما يلي:

- دعم المكتبات بمرجع إضافي؛
- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختيار الفرضيات المتبناة.

6- مبررات اختيار الموضوع:

- يعتبر هذا النوع من المواضيع أحد أهم المواضيع الحديثة؛
- تخصصي في مجال المحاسبة؛
- الرغبة الذاتية و الميول الشخصي في دراسة موضوع الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية؛
- فتح المجال أمام الطلبة بالبحث في هذا الموضوع.

7 - حدود الدراسة:

-الحدود الزمانية: تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2019/04/16-2019/04/24.

-الحدود المكانية: تم إجراء الجانب التطبيقي للدراسة بولاية بسكرة، وبالتحديد في مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة بسكرة.

8- صعوبات البحث:

- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حول الافصاح المحاسبي لحساسية الموضوع؛
- تتطلب هذه المواضيع او الدراسات وقتا كافيا للخروج بالنتائج، حيث يجب ان تكون الفترة طويلة نوعا ما.

9- هيكل البحث:

ومن أجل التحقق من صحة الفرضيات المرتبطة بالإشكالية، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

- الفصل الأول: عموميات حول الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية في جودة المعلومة؛
- الفصل الثاني: جودة المعلومة المحاسبية في ظل الإفصاح المحاسبي؛
- الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة بسكرة.

10- الدراسات السابقة:

1 -بكيحل عبد القادر: (2008) أهمية تطبيق المعايير للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS في الجزائر في ظل الشراكة الاتحاد الأوروبي.

البحث عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة ومالية جامعة الشلف الجزائر، تطرقت هذه الدراسة ألى معايير المحاسبة الدولية ومبادئها الأساسية ومحاولات تطبيقها في الجزائر من خلال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي وانعكاسات ذلك على الشراكة مع الاتحاد الأوربي وخلصت الدراسة إلى أن معايير المحاسبية الدولية تهدف إلى توفير معلومة مالية شفافة وموثوق فيها وقابلة للمقارنة دوليا للمستثمرين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. كما أن تطبيق المعايير يؤدي إلى توفير بيئة ملائمة للاستثمارات الأوروبية وانتقال رؤوس الأموال إلى الجزائر، وتساعد في إمكانية إجراء عمليات الحيازة والاندماج بين المؤسسات الأوروبية والجزائرية، وتفعيل الخوصصة بالجزائر، ليقوم الباحث في الاخير بتقديم توصيات تتمحور حول الاسراع في تحضير المؤسسات وممارسة المحاسبة وإقامة التربصات وتكوين الإطارات المحاسبة حتى يمكن تطبيق النظام المحاسبي الدولي بشكل جيد.

2 -سفير محمد: (2009) الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبية الدولية.

البحث عبارة عن رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستر في المالية ومحاسبة بجامعة بحي فارس بالمدية، تدور إشكالية هذا البحث عن مدى كفاية الإفصاح عن المعلومة في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية واحتياجات مختلف المستخدمين لها، حيث تناول الباحث في دراسته الموجودة في القوائم المالية التي كانت تعد وفق PCN التي كانت تخدم مصلحة الضرائب بالدرجة الأولى دن الاهتمام بمصلحة المستثمرين ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث:

- تأثر الاطار المحاسبي الجزائري وخاصة الإفصاح عن المعلومات بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تسود العالم؛
- اصبحت جودة المعلومات المحاسبية ضرورة حتيمية لترشيد قرارات متخذي القرار سواء الداخليين أو الخارجيين.

3 -صابحي نوال: (2011)الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية الدولية (AIS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة.

البحث عبارة عن رسالة ماجستر في العلوم التجارية بجامعة الجزائر تطرق الباحث فيها إلى الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وبين تأثيرها على جودة المعلومات بإضافة إلى دراسة تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع متطلبات الإفصاح الدولي، وتهدف هذه الدراسة إلى التطرق لمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وأثرها على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية والتطرق للتجربة الجزائرية في محاولة تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ليقوم الباحث في الأخير بتقديم توصيات تتمحور حوول إلزام

المؤسسات على الإفصاح عن البيانات المحاسبة وأي معلومات إضافية تكون ضرورية للاطمئنان وتقليل المخاطر.

4-حامدي علي: (2011) أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

البحث عبارة عن رسالة ماجستر في علوم التسيير محاسبة بجامعة محمد خيضر بسكرة، تطرق الباحث من خلال هذه الدراسة إلى معرفة أثر جودة المعلومات المحاسبية من خلال خصائصها النوعية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية، هذه الدراسة تتضمن جانبين جانب النظري وجانب تطبيقي، في الأول تناول مفاهيم عامة تتعلق بصنع القرار وجودة المعلومات المحاسبية، إضافة إلى علاقة هذه الأخيرة بصنع القرار. أما في الثاني تم تقديم لمحة الوحدة محل الدراسة ومن بين النتائج المتوصل إليها ما يلي:

-توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية بين الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وصنع القرار في المؤسسات الاقتصادية؛

-وجد تأثير للخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية.

5 -عبد الباسط مداح: (2018) أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات.

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في بنوك مالية ومحاسبة بجامعة محمد بوضياف المسيلة، حيث تمحورت الدراسة أثر جودة المعلومات المحاسبية في وكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات بالتطبيق على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية. وقد تبين أن المعلومة المحاسبية تعد بمثابة الأساس الذي تبنى عليه المخرجات المحاسبية التي يعتمد عليها أصحاب المصلحة بالمؤسسات الاقتصادية عند اتخاذهم القرارات. كما أن اغلب الانهيارات التي حدثت في أكبر الشركات وما تلتها من فضائح وقضايا فساد مالي في دول أجنبية وعربية، كانت نتيجة الانعدام الثقة والشفافية في التعاملات المحاسبية. حيث أن غياب الجودة في المعلومات المحاسبية في ظل التطبيق غير السليم لمبادئ حوكمة الشركات أثر سلبا على المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى ظهور وتفشي ظاهرة الفساد المالي بها، حيث توصلت الدراسة الى العديد من النتائج من أهمها غياب السليم لمبادئ الحوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية وكذا غياب الجودة في المعلومة المحاسبية كان من مسببات ظهور حالات فساد المالي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الفصل الأول

تمهيد:

تطورت المحاسبة مع الحضارة ونشوئها فقد تحولت من نظام لمسك الدفاتر ومجرد أداة توثيق تاريخي، إلى نظام متكامل للمعلومات يهدف إلى تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم. وبذالك أدى إلى زيادة الاهتمام بموضوع الشفافية والإفصاح وتأكيد على أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص، فقد تم إصدار معايير محاسبة تحكم قواعد العرض و الإفصاح في التقارير المالية.

ولدراسة أعمق تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية تناولنا في المبحث الأول عموميات على معايير المحاسبة الدولية وذلك بالتطرق لمفهوم ونشأة معايير المحاسبة الدولية، الهيئات المختصة في إعدادها، كيفية إصدارها بالإضافة إلى أهمية وأهداف، أما المبحث الثاني فقد قمنا بتخصيصه إلى ماهية القوائم المالية وذلك بالتطرق إلى مفهوم القوائم المالية، أهدافها، أساليب قياس عناصرها والفرضيات الأساسية لها. بالإضافة إلى عرض هذه القوائم حسب النظام المحاسبي المالي، والمبحث الثالث حول مفاهيم نظرية حول الإفصاح المحاسبي وذلك بالتطرق إلى تطور الإفصاح المحاسبي ومفهومه، أهداف وأهمية وشروط الإفصاح المحاسبي، بإضافة إلى أنواع وخصائص الإفصاح المحاسبي، شروطه ومتطلباته.

المبحث الأول: عموميات حول معايير المحاسبة الدولية

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية لتمكينهم في اتخاذ القرار، الأمر الذي يستلزم وجود الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي وذلك من خلال تطبيق معايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة معايير المحاسبية الدوليةIAS*

تعد المعايير المحاسبة الموجه والمرشد للمحاسب في أداء عمله، ولكل بيئة مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية التي تميزها عن البيئات. ولكي تؤدي المعايير المحاسبة الدولية الهدف المرجو منها في تقديم معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات، يجب صياغتها بشكل منسجم مع البيئة التي تطبق فيها.

1.I مفهوم المعايير المحاسبة الدولية (IAS)

تعريف 01: لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الانجليزية ويقصد بكلمة معيار في اللغة العربية بأنها نموذج، يوضع يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة المعيار المحاسبي فيقصد بها المرشد لقياس العمليات والأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.[1]

تعريف 02 : " كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلزم بتطبيقها المؤسسات لأجل اعداد اعداد قوائمها المالية ويتعلق المعيار المحاسبي بعنصر من عناصر القوائم المالية أو بنوع من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعماله".[2]

*IAS : International Accounting Standards.

[1] لطفي أمين السيد أحمد، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، (الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص 50.

[2] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)** ، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ،2011)، ص14.

تعريف 03: "عبارة عن مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العلمية في المحاسبة والتدقيق أو المراجعة حسابات ".[1]

تعريف 04: " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبية والتدقيق أو مراجعة الحسابات".[2]

مما سبق نستنتج بأن معايير المحاسبة الدولية عبارة عن مجموعة القواعد والأسس والإرشادات الموحدة تطبقها المنشأة من أجل إعداد قوائم مالية بصورة صادقة موثوقة للأطراف التي لها صلة والمستفيدة منها.

2.I نشأة معايير المحاسبية الدولية

إن أهمية معايير المحاسبة جعلت المنظمات المهنية في مثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس معايير المحاسبة المالية FASB* في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطور لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وسنعرض أهمها فيما يلي:[3]

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:** عقد عام 1904 في سانت بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبة بين الدول.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني:** 1926 في أسترادام.

---

[1] عبد الرزاق الشحادة، **المحاسبة الدولية**، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2017)، ص 43.

[2] حسين القاضي ،مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**،(عمان ،الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2008)، ص103.

* **FASB**: Finanial Accounting Standard Board.

[3] سعيدي يحي، أوصيف لخضر، " **أهمية تطبيق معايير محاسبية الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي** "،(مداخلة ضم أعمال الملتقي الدولي حول " **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)**" المنعقد في الفترة 13-14 ديسمبر 2011 جامعة سعد دحلب البليدة)، ص ص 3- 5.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث:** 1929 في نيويورك، وقدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي: الاستهلاك والمستثمر، الاستهلاك وإعادة التقويم، السنة التجارية أو طبيعية.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع:** 1933 في لندن وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزلندة وبعض دول الأفريقية.

-**المؤتمر االمحاسبي الدولي الخامس:** 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 230 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي السادس:** 1952 في لندن، حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي السابع:** 1957 في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائرا من خارج و 1200 عضوا عن البلد المضيف هولندة.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن:** 1962 في نيويورك، وقد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم 45 بحثا.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع:** 1957 في باريس.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر:** 1972، حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر:** 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية، وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر:** 1982 في المكسيك.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر:** 1987 في طوكيو.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر:** 1992 في الولايات المتحدة، وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس العشر:** 1997 في المكسيك.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر**: 2002 في هونغ كونغ، حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنوانا تدرجت مضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر**: 2006 في اسطنبول.

وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبية في تطوير الأمم واستقرار رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير و أهم هذه المنظمات:[1]

- الاتحاد الدولي للمحاسبين Internatianal Federation of Accountants IFAC.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية Internatianal Accounting Standards Commitee IASC.
- لجنة ممارسة التدقيق الدولي Internatianal Auditing Practice Commitee IAPC.

وفي ما يلي سيتم عرض المعايير المحاسبة الدولية IAS الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

[1] حسين قاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية معاييرها**، (دمشق، سوريا، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، 2007)، ص 226.

الجدول رقم(I-1) عرض لمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار باللغة العربية	اسم المعيار باللغة الانجليزية	تاريخ أول صدور	تاريخ التطبيق أو تعديل
1	عرض القوائم المالية	Presentation of Financial Statements	1974	2007
2	المخزون	Invetories	1976	2005
7	قائمة التدفقات النقدية	Cash Flow Statements	1979	2005
8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	Changes in ،Accounting Policies Accounting Estimates and Errors	1979	2005
10	الاحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية	Events After the Balance Sheet date	1980	2005
11	عقود الإنشاء	Construction Contracts	1980	تم الغاؤه
12	ضرائب الدخل	Income Taxes	1981	2000
16	الممتلكات والمعدات والتجهيزات	Plant and Equipment،Property	1983	2003
17	عقود الايجار	Leases	1984	تم الغاؤه
18	الايراد	Revenue	1984	تم الغاؤه
19	منافع الموظفين	Employee Benefils	1985	2013
20	محاسبية المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	1985	1994
21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	1985	2003
23	تكاليف الاقتراض	Borrowing Costs	1986	2007
24	الافصاح عن الاطراف ذات العلاقة	Related Party Disclosures	1986	2009
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1988	1994

27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	Consolidated and Separate Financial Statements	1990	2011
28	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	Investements in Associates	1990	2011
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	1990	2003
31	الحصص في المشروعات المشتركة	Interests in Joint Ventures	1992	تم الغاؤه
32	الأدوات المالية العرض	Presentation:Financial Instrument	1996	2003
33	حصة السهم من الأرباح	Earnings per Share	1998	2003
34	التقارير المرحلية	Interin Financial Reporting	1998	1999
36	انخفاض قيمة الأصول	Impairment of Assets	1999	2004
37	المخصصات، الالتزمات والأصول المحتملة	Contingent Liabilities ،Provisions and Contingent Assets	1999	1999
38	الأصول غير الملموسة	Intangible Assets	1999	2004
39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	Financial Instruments Recognition and Measurement	2001	تم الغاؤه
40	الاستثمارات العقارية	Investment Property	2001	2003
41	الزراعة	Agriculture	2001	2003

المصدر: من إعداد الطالبة بعد الإطلاع على عدة مراجع:

- طارق عبد العال حماد، **دليل استخدام معايير المحاسبة ج1**، (الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2009)، ص ص 14-15.

– مرزاقة صالح، بوهرين فتيحة، "**الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية** "، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول " **أهمية الإبداع ودوره في الرفع من أداء المنظمات الحديثة** " المنعقد في الفترة 12-13 ماي 2010 بجامعة البليدة)، ص 07.

المطلب الثاني: الهيئات الدولية المختصة في إعداد معايير المحاسبة الدولية

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أكثر المؤسسات المحاسبية المهنية الدولية نشاطا في مجال المحاسبة، وقد أصبحت تلعب دورا كبيرا في السنوات الأخيرة في مجال وضع وإصدار المعايير المحاسبة الدولية.

1.I لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC*

"لقد أثير جدل كبير حول إمكانية وجدوى تطوير مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يمكن قبولها على المستوى العالمى ونتيجة لذلك ظهرت العديد، وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أبرز وأهم المنظمات الدولية المهتمة بوضع وتطبيق معايير المحاسبة الدولية".[1]

" تم تكوين هذه اللجنة عام 1973 وذلك نتيجة لاتفاق بين جهات مهنية محاسبية في عدد من الدول هي: أستراليا، كندا، فرنسا، هولندا، إيرلندا، اليابان، المكسيك، بريطانيا، أمريكا وألمانيا. وكان الهدف من تكونها العمل على إصدار معايير محاسبة تلبي حاجات مستخدمي القوائم المالية، وتكون هذه المعايير أداة للتحقق من مدى مصداقية القوائم المالية وإعدادها وفقا لأسس ومعايير محاسبة مقبولة. وأيضا فالهدف الرئيس لهذه اللجنة يكمن في محاولة إصدار معايير محاسبة، يمكن قبولها وتطبيقها في معظم دول العالم. ولقد تابعت هذه اللجنة عملها من خلال العمل على تفسير بعض المعايير ومضمونها وأهدافها.

وفي العام 1998 تم البدء بإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتم الانتهاء من ذلك في العام 2000، ومن أهم التوصيات التي صدرت عنها أن يتم إحلال أعضاء في اللجنة للعمل بالتفرع الكامل وليس أساس العمل الجزئي ،وتم إيجاد مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB)، والذي يعمل في ظل لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث تم تكوين المجلس الاستشاري لمجلس معايير المحاسبة المالي، والذي يعمل كلجنة لتفسير المعايير. وتتكون لجنة معايير المحاسبة الدولية من 19 عضوا مهمتهم التعيين والمراقبة، وتوفير الدعم المالي".[2]

---

* **IASC:**Internationnal Accounting Standards Commitee.

[1] أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، (قاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2003)، ص ص34-35.

[2] وليد عبد القاد، **حسام الدين خداش، المعايير المحاسبة الدولية**، (القاهرة، مصر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط1، 2013)، ص 42.

وتشمل لجنة معايير المحاسبية الدولية على الهيئات التالية :[1]

1 –**مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية:** وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمؤسسات، وتشمل اعتماد مقترحات المؤسسات وطرق وأساليب إعداد المعايير وتعيين لجان التوجيه، وإقرار مسودة الإعلان ومعايير النهائية، ويتكون المجلس من 17 مؤسسة منها هيئة محاسبية و 4 مؤسسات أخرى.

2 –**المجموعة الاستشارية:** تقدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول مذكرة المشروعات وأولويتها والقضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون من 15 مؤسسة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية.

3 –**المجلس الاستشاري:** يراجع هذا المجلس استراتيجية وخطط اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته، ويقوم المجلس الاستشاري أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية، عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية وغيرهم من الأطراف المهتمة.

4 –**اللجنة الدائمة للترجمة:** وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منها حق التصويت، وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها لمعالجة مختلفة أو غير مقبولة، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من طرف مجلس اللجنة.

5 –**جماعة العمل الاستراتجي:** تراجع هذه الجماعة استراتجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي الانتهاء من لعمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل وعلاقاته مع واضعي معايير المحاسبة القوميين ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل وتتمثل أهداف اللجنة في:[2]

-مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛

-طرح أفكار يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛

-تحقيق قدا من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛

-العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

وقد تم تفويض عمليات اللجنة إلى مجلس معين من المنظمات الأعضاء، ويستفيد المجلس من النصائح المقدمة من المجلس الاستشاري والمجموعة الاستشارية.

---

[1] صابحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبية الدوليةAIS/IFRS وأثره على جودة المعلومة**، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر،2011)، ص49.

[2] مزياني نورالدين، فروم محمد الصالح، "**المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية** "، (مداخلة ضمن أعمال الملتقي الدولي حول " **النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية** "، المنعقد في الفترة 17-18 جانفي 2010 بجامعة الوادي)، ص 03.

تتكون لجنة المعايير المحاسبة الدولية على عدة هيئات تقوم بعمل معين خاص بها كاعتماد مقترحات المشروعات وطرق اعداد المعايير ومراجعة خطط وإستراتجية مجلس اللجنة ...الخ بهدف تحسين وتنظيم المعايير لإعداد القوائم المالية.

I-2 مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB

لقد أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبية (IASC) لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB)، "من خلال تطوير المعايير، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة.والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية. تشكل المجلس عام 2001 ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية".[1]

وتتكون معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من 41 معيار محاسبة دولي IASS منها 12 معيار ملغاة (مسحوبة) و8 معايير من معايير الإبلاغ المالي الدولية جميعها سارية المفعول، يتشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية من 13 عضوا إلى جانب رئيس المجلس، ويتوزع الأعضاء على النحو التالي:[2]

- عضوان يعملان بدوام جزئي؛
- 12 عضوا بنظام الدوام الكامل منهم رئيس ونائب رئيس المجلس، وهؤلاء الأعضاء موزعون على النحو الأتي:
- الرئيس ونائب الرئيس؛
- سبعة أعضاء يتولى كل منهم مسؤولية الاتصال بمجلس وطني أو أكثر؛
- خمسة أعضاء عاديين.

* **IASB :** International Accounting Standards Board.

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية عرض البيانات المالية، ج1،(** عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2012)، ص41.

[2] نفس المرجع، ص ص 42-43.

وتتمثل أهداف معايير المحاسبية الدولية IASB بتحقيق مايلي:

-تطوير مجموعة واحدة من IFRS عالية الجودة ومفهومة وفعالة من أجل إعداد بيانات مالية عالية الجودة وشفافية وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين في الأسواق المالية العالمية على اتخاذ القرارات؛

-تشجيع تطبيق IFRS*؛

-العمل مع المنظمات المحاسبية المحلية على تقليص الفوارق بين معاييرها وبين IFRS للوصول إلى وضع عالي الجودة (التوافق الدولية).

بالإضافة على أن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة وبالتالي تم نشر الاسترشادات التالية:[1]

-يجب أن يكون ما لا يقل عن خمسة اعضاء لديهم كمراجعين ممارسين للمهنة؛

-يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة اعضاء لديهم خلفية عن إعداد القوائم المالية؛

-يجب أن يكون أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن استخدام القوائم المالية؛

-يجب أن يكون واحد على الأقل من الأعضاء لديه خلفية أكاديمية؛

-يجب أن يكون سبعة من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنيين بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثالث: كيفية إصدار المعايير المحاسبة الدولية (خطوات إعدادها وإصدارها)

إن عملية إصدار المعيار ليست بسبب أن الأمر يتطلب إصدار معيار يتفق عليه معظم الممارسين لمهنة المحاسبة من خلال الاستماع للآراء المطروحة في مسودة العرض، و أراء الممارسين حول تلك المواضيع المطروحة، ويأخذ إصدار المعيار الخطوات التالية:[2]

1 -الخطوة الأولى: يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتشكيل لجنة يرأسها عضو من مجلس وعضوية ممثلين لبعض الهيئات المهنية من ثلاث دول على الأقل، كما أن العضوية قد تمنح لأعضاء من منظمات أخرى لها تمثيل في المجلس أو مجموعة الاستشارية أو من لديهم خبرة في موضوع معين.

---

*IFRS :International Financial Reporting Standards.

[1] بن عيشي عمار، **مطبوعة المعايير المحاسبية الدولية**، (جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018)، ص ص 23-24.

[2] الجبر نبيه، **المداخل المحلية والدولية لإصدار المعايير المحاسبية في السعودية دراسة تحليلية مقارنة**، (المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط مصر، المجلد 25، 2000)، ص ص 16-17.

2 -الخطوة الثانية: تقوم اللجنة بتحديد ومراجعة جميع القضايا المحاسبية المتعلقة بالموضوع كما تأخذ اللجنة في اعتبارها متطلبات لجنة معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإطار إعداد وتقديم التقارير المالية الخاصة بتلك القضايا المحاسبية كما تقوم اللجنة بدراسة التطبيقات والمتطلبات المحاسبية القومية والإقليمية بالإضافة إلى المعالجات المحاسبية الخاصة بظروف معينة، وبعد تحديد تلك القضايا، ثم تقوم اللجنة بإرسال العناصر التفصيلية لنطاق المشروع إلى المجلس.

3 -الخطوة الثالثة: تقوم اللجنة بعد أية ملاحظات من المجلس بإعداد ونشر بيان المبادئ، والهدف من المسودة هو طلب التعليق على المبادئ المحاسبية من كافة الأطراف ذات العلاقة والتي ستكون الأساس لإعداد مسودة العرض.

4 -الخطوة الرابعة: تقوم اللجنة بمراجعة التعليقات الواردة على مسودة بيان المبادئ ثم توافق على بيان نهائي للمبادئ ويرسل البيان إلى مجلس لاعتماده ثم بعد ذلك يستخدم كأساس لإعداد مسودة عرض لمعيار المحاسبة الدولي المقترح.

5 -الخطوة الخامسة: تقوم اللجنة بإعداد مسودة عرض للحصول على موافقة المجلس، وبعد المراجعة وموافقة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل تنشر مسودة العرض، ويتطلب التعليقات من جميع الأطراف ذات العلاقة خلال فترة العرض والتي تمتد لشهر على الأقل وفي العادة ثلاثة أشهر كحد أدنى.

كما أن على عملية إصدار (إعداد) المعيار المرور بالخطوة السادسة وتتمثل في:[1]

6 -الخطوة السادسة: تقوم اللجنة بمراجعة التعليقات الواردة ثم اعداد مسودة المحاسبة الدولي لمراجعة من قبل المجلس، وبعد المراجعة وموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبية شرح معايير المحاسبية الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية ج1 عرض القوائم المالية**، (الأسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2002)، ص 20.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المعايير المحاسبة الدولية

تتميز المعايير المحاسبة الدولية بأهميو كبيرة بالإضافة إلى مجموعة الأهداف والتي سنتطرق إليها في هذا المطلب.

1.I أهمية المعايير المحاسبة الدولية

حظى موضوع المعايير المحاسبة باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها والدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على قوائم مالية تتضمن معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبة والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:[1]

-**توفير خاصية المقارنة للبيانات والمعلومات المنتجة:** تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة البدائل، وهذه العملية تتطلب قوائم معدة وفق أسس موحدة، وبما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، لذا فإن المعايير المحاسبة تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم المالية.

-**تقليل تكلفة معالجة البيانات المحاسبية:** إن توحيد الأسس لإعداد القوائم المالية أمر غاية في الأهمية لمتخذي القرارات، فإذا كانت التقارير المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار تكلفة إضافية لمعالجة هذه التقارير التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبة.

-**المساعدة في فهم المعلومات:** غالبية مستخدمي القوائم المالية لديهم قدرات محدودة في فهم المعلومات المحاسبية ،فإذا تم إعداد هذه التقارير وفق أسس غير موحدة يكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال وفي اجراء المقارنات بين المنشآت أو بين الفترات المالية للمنشأة نفسها.[2]

-**توفير الدعم المنطقي للممارسات المحاسبية:** تستند المعايير المحاسبية إلى مبررات منطقية، وتشير إلى نقاط التقاط المحاسبين حول مضمونها، لأنها صادرة عن مؤسسات مهنية تتميز في أغلب الأحيان في الحياد

[1] بن عيشي عمار، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

[2] حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نور، " **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية** "، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي السابع حول " **تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال التحديات – الفرص – الأفاق** " بجامعة الزرقاء الخاصة الأردن)، ص 13.

الاقتصادي والمالي، فالمعايير المحاسبة هي بمثابة نقطة التقاء المحاسبين حتى وإن كانوا يعملون في منشآت اقتصادية مختلفة.

إن توحيد الأسس لإعداد القوائم المالية أمر غاية في الأهمية لمتخذي القرارات، فإذا كانت التقارير المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار تكلفة إضافية لمعالجة هذه التقارير التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبة.

-**تحقيق التوافق المحاسبي العالمي:** تحقيق التوافق المحاسبي في سبيل الاستفادة من القوائم من القوائم المالية المعدة بموجبها في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، اما في حالة عدم وجود مثل هذه المعايير فسيتم عندئذ استخدام طرق محاسبية متباينة تؤدي إلى قوائم مالية كيفية يصعب فهمها أو الاستفادة منها من قبل المستفيدين بسبب اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث امحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة وثم ستكون هنالك صعوبة في تحقيق المقارنة بين الشركات المختلفة.

-**توحيد الأسس المحاسبية في الشركات العالمية:** إن توحيد المعايير المحاسبة ضروري لتوحيد حسابات الفروع وجعل القرارات المتخذة في الشركات متعددة الجنسيات أكثر دقة ورصانة.

-**توفير الدعم المعرفي لمتخذ القرار العالمي:** للمعايير المحاسبة أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر في أمواله في مشروع معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند اعداد تقارير وهذا ما توفره المعايير المحاسبة الموحدة.

2.Iأهداف المعايير المحاسبة الدولية

تتضمن أهداف إصدار المعايير المحاسبة الدولية ما يلي: [1]

-اعداد ونشر معايير محاسبة لأجل المصالح العام يؤخذ بها عند تقديم قوائم مالية وتشجع القبول بها والعمل بموجبها على مستوى العام؛

[1] يوسف جربوع والأخرون، **المحاسبة الدولية مع تطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، (عمان، الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002)، ص 100.

-العمل بشكل عام على تطوير وتوافق التعليمات والمعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية . ويتم تحقيق الهدفين السابقين من خلال أعضاء معايير المحاسبة الدولية يعملون على إصدار المعايير المحاسبة الدولية ويبذلون عنايتهم الخاصة بتحقيق ما يلي:

-التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك؛

-إقناع الحكومات والشركات والمصارف والجهات المهنية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛

-إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والمصارف بضرورة التزام الوحدات الخاضعة لإشرافها والتابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تطبيق هذا الالتزام؛

-إقناع مراجعي الحسابات الخارجين بالتحقق من مدى قيام الشركات والبنوك بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية عند اعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية؛

-العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أن هناك فروقا بينها.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

تعد القوائم المالية مصدرا أساسيا للمعلومات تستفيد منها فئات عديدة من داخل المؤسسة وخارجها، اذا ان اتخاذ أي قرار رشيد يعتمد على توافر البيانات والمعلومات الملائمة والمساعدة في اتخاذه، وتتبع أهمية القوائم المالية من أنها تعتبر الوسيلة الوحيدة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف.

تعريف 01: "القوائم المالية بأنها الوثائق التي تقدم بها الشركات أوضاعها المالية إلى متخذي القرارات في توفر لهم المعلومات اللازمة عن أداء الشركة ومكاسبها ومركزها المالي وقد ظهرت الحاجة إلى إعداد القوائم المالية بهدف توفير معلومات محاسبية فورية وفي الوقت المناسب وبصورة مستمرة، "كما أنها وسيلة من الوسائل الرئيسية التي من خلالها توصيل المعلومات إلى أطراف الخارجية".[1]

تعريف 02: "تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف ألخارجية".[2]

تعريف 03: حسب المادة 26 من القانون 11/07 فانه: "يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه".[3]

تعريف 04: يعرف جون فرانسوا دير وبر وفرانسوا ميشان وهيرفر بيوتو القوائم المالية" بأنها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية والغير قابلة للفصل فيما بينها وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء والتعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات".[4]

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوى، **مدخل معاصر في المحاسبة المتوسطة**، (الاسكندرية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، ط1، 2007)، ص13.

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، (الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2005)، ص 35.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد 74، المادة 26 من القانون 07-11، المؤرخ في 15 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، 2007/08/15، الجزائر، ص 5.

[4] Jean François des Robert, François Mechin, Herve puieaux, Norme iFRS et PME, dunod,paris ،2004,p :12.

تشمل الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي على ما يلي:

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق الكشوف المالية.

يستنتج الباحث من مفاهيم القوائم المالية أنها تعتبر المنتج النهائي لنظام المحاسبي، فيه تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المنشأة خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة مالية.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية

حدد الإطار الذي تم نشره من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في ما يلي:[1]

-تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

-تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها؛

-ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية قد تشمل على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة؛

-تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين .ومع ذلك فإن تلك الكشوف لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية ويرجع ذلك في حد كبير أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

[1] غوالي بشير وآخرون، **أثر نظام المعلومات المحاسبي على فاعلية المحتوى الإعلامي للكشوف المالية**، (مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 10، 2010)، ص149.

"كما أن الهدف منها توفير معلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات مستخدمي تلك المعلومات، باعتبارها هي المنتج النهائي لنظام معلومات المحاسبي مصمم لقياس جوهر الأحداث الاقتصادية على متخذ القرارات، وسيقصد بمتخذ القرارات أو مستخدم المعلومات المحاسبية أو المستفيدين، كل الجهات التي يتوقع أن تستخدم تلك المعلومات في عمليات الدراسة والتحليل واتخاذ القرارات".[1]

وبالتالي يمكن تلخيص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية لتحقيقها فيما يلي:

- تقديم المعلومات اللازمة حول الوضعية المالية؛
- تقديم المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية؛
- توفير معلومات حول موارد المؤسسة والالتزامات اتجاهها؛
- توفير معلومات عن أداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق المكاسب؛
- توفير معلومات عن التدفقات النقدية من أنشطة المؤسسة.

وقد تضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الأهداف التي يجب الوصول إليها عن طريق القوائم المالية وتحديد مجموع المبادئ التي ينبغي التقيد بها و هي كالآتي:[2]

- يحدد المستعملين للقوائم المالية وكذا طبيعة وأهداف تلك القوائم؛
- يحدد الفروض المحاسبية الأساسية؛
- يحدد الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- يضع تعريفات ويحدد قواعد التسجيل المحاسبي وطرق التقييم؛
- يوضح مفهوم الرأس المال وكيفية المحافظة عليه.

نستنتج من النقاط السابقة بأن القوائم المالية توفر مختلف المعلومات التي يمكن أن يحتجها المستخدمين من أجل صنع القرار الاقتصادي وتلبية مختلف الحاجات العامة لهم وبيان الأداء والمركز المالي للمنشاة.

[1] محمد سامي راضى، **تحليل القوائم المالية**، (القاهرة، مصر، دار التعليم الجامعي، 2015)، ص22.

[2] Pierre Lassègue, gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 11eme édition, paris, 1996, p250.

المطلب الثالث: أساليب قياس عناصر القوائم المالية والفرضيات الأساسية لها

حسب النظام المحاسبي المالي SCF توجد فرضيتين للقوائم المالية فرضية أساس الإستحقاق و فرضية الاستمرار، وتعددى أساليب لقياس محتوى عناصرها.

1.I أساليب قياس عناصر القوائم المالية

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في عرضه لإطار القوائم المالية القياس: وهو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساليب معينة للقياس، وفيما يلي عرض بعض أساليب القياس في القوائم المالية:[1]

-**التكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع، أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة، لما دفع مقابلها، وذلك في تاريخ شراءها، وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد او في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالالتزام تبعا لمجريات العمل العادية.

-**التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعالة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا، وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

-**القيمة القابلة للتحصيل(قيمة التسوية):** تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية.

-**القيمة الحالية:** تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات العمل العادية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية.

[1] طارق عبد العال، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، (القاهرة، مصر، دار الجامعية،2005)، ص ص 114-115.

2.I الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

هي الفرضيات التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية ولتحقيق أهداف القوائم المالية يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين:[1]

1.2.I فرضية أساس الاستحقاق

يجب على المنشأة لإعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية.

2.2.I فرضية الاستمرار

عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) يتم افتراض أن المنشأة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور وعند وجود شكوك حول استمرارية المنشأة أو أن لدى إدارة المنشأة نية لتصفية المنشأة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندما يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس اخر مثل أساس التصفية مثلا.

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة إلا أن هناك بعض الاختلافات في احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة مما يستدعي إعداد مجموعة من القوائم المالية المختلفة حتى تلبي كل منها احتياجات جهة معنية من مستخدمي القوائم المالية.

[1] ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص 72.

1.I عرض الميزانية

"إن الهدف من هذه القائمة هو الكشف عن المركز المالي محل الاهتمام في تاريخ محدد، وان مستخدمي هذه القائمة يريدون على وجه التحديد أن يعرفوا ما هي قيمة الموارد وما هي استخدامات تلك الموارد وهم يرغبون في معرفة ما هو مقدار حقوق الملاك الداخليين وما هو مقدار قيمة القرض والالتزامات المستحقة التي للغير من اجل حساب قيمة إجمالي رأس المال المستخدم أو المستثمر وما هي الموارد التي على إثرها تم استخدماها كما أنهم يرغبون أيضا في التعرف على إجمالي رأس المال العامل وصافي رأس المال العامل وأحيانا ما يهتمون بصافي الأصول النقدية الجارية لتقييم مدى سيولة المؤسسة".[1]

"و بالتالي تعرف الميزانية على أنها قائمة توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزامات المؤسسة لدائنها، وحق الملاك على صافي أوصولها حيث يتمثل المركز المالي للمؤسسة في ما لها من أصول وما عليها من خصوم أو التزامات تجاه ألآخرين وذلك في اللحظة الأخيرة من الفترة المالية المنتهي".[2] ومن هنا نستنتج أن ميزانية هي مكون أساسي من مكونات الكشوف المالية التي تصف ذمم المؤسسة ما لديها من ممتلكات وما عليها من التزامات، فهي تعبر عن صورة فوتوغرافية للوضعية المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة والجدول التالي يوضح عرض نموذج لقائمة الميزانية.

[1] سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، (عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، 2001)، ص 224.

[2] جعفر عبد الإله، **المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي**،(عمان، الأردن، دار حنين، ط1، 2003)، ص 266.

الجدول رقم : (I-02): عرض نموذج لقائمة الميزانية جانب (الأصول)

الأصل	ملاحظة	اجمالي	اهتلاك الرصيدN	صافيN	صافيN-1
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أرضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات الممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري انجازها					
تثبيتات المالية					
سندات الموضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجارية					
لأصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة أخرى واستخدمات مماثلة الموجودات					
الزبائن					
المدينون الأخرون					
الضرائب وماشابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للاصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون11-07**، الصادرة في 25 مارس2009، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العد19، ص28.

الجدول رقم (I-03):عرض نموذج لقائمة الميزانية جانب (الخصوم)

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال تم اصداره			
رأس المال الغير مستعان به			
علاوات واختياطات - احتياطات مدمجة(1)			
فوارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس الأموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ديون أخرى غير جارية			
مؤمونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون11-07**، الصادرة في 25 مارس2009، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العد19، ص29.

2.I:عرض جدول حساب النتائج

قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات "حملت عليها" وفقا لمبادئ محاسبية متفق عليها.[1]

وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)، و لقد طريقتين لعرض حسابات النتائج وهما:

- حسابات النتيجة حسب الطبيعة،
- حسابات النتيجة حسب الوظيفة.

إن الهدف من إعداد قائمة الدخل هو إظهار صافي نتيجة النشاط في آخر الفترة المالية سواء كان صافي ربح أو صافي خسارة، فهي إذاً تهدف إلى معرفة وقياس مدى نجاح المشروع خلال فترة معينة (عادة سنة أو نصف سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح،[2] والجدول التالي يمثل نموذج لقائمة حساب النتيجة.

[1] جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، (بيروت، لبنان، دار النهظة العربية للطباعة والنشر، 1996)، ص 69.

[2] الدهراوي كمال، وهلال عبد الله، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**(الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية)، ص 47.

الجدول رقم (I-4): نموذج لقائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للإستغلال			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاك و المؤونات إستئناف عن الخسائر القيمة و المؤونات			
5-المنتجات العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة(تغيرات حول النتائج العادية) مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الصافية للأنشطة العادية- المنتوجات(يطلب بيانها) العناصر غير عادية- الأعباء(يطلب بيانها)			
9- النتيجة			
10 النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
و منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع			

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون11-07**، الصادرة في 25 مارس2009، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العد19، ص30.

الجدول رقم (I-5): نموذج لقائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للإستغلال			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاك و المؤونات إستئناف عن الخسائر القيمة و المؤونات			
5-المنتجات العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة(تغيرات حول النتائج العادية) مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الصافية للأنشطة العادية- المنتوجات(يطلب بيانها) العناصر غير عادية- الأعباء(يطلب بيانها)			
9- النتيجة			
10 النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
و منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع			
لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

المصدر: الجريدة للجمهورية الجزائرية، **قانون11-07**، الصادرة في 25 مارس2009، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العد19، ص31.

I-3 عرض جدول سيولة الخزينة

يتم إعداد هذه القائمة كجزء متمم للقوائم المالية، حيث يهتم مستخدمو القوائم المالية بالتعرف على الكيفية التي تعتمد عليها الشركة في توليد واستخدام النقدية وما في حكمها، وتوفر قائمة النقدية معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة.

"وتهدف هذه القائمة بصفة عامة إلى توفير معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وبصفة خاصة توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمؤسسة"[1]. "فهي تمكن مستخدمي الكشوف المالية (المستثمرين والدائنين...) الحصول على معلومات لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقاتها النقدية"[2]. يتم عرضها وفق طريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

[1] سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق،ص ص 232-233.

[2] عدنان تايه النعيمي، **التحليل والتخطيط المالي**، (عمان، الأردن، دار اليازورية العلمية للنشر والتوزيع، 2008)، ص27.

جدول رقم (I-6): نموذج جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة من الزبائن			
الفواد والمصاريف المالية الاخرى			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات اموال الخزينة المتاتية من الأنشطة العملياتية أ			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والاقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات اموال الخزينة المتاتية من الأنشطة الاستثمار ب			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل			
التحصيلات في اعقاب اصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات التأتية من الاثتراضات			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي التدفقات أموال الخزينة المتاتية من أنشطة التمويل ج			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة			
تغير أموال الخزينة في الفترة أ+ب+ج			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون11-07**، الصادرة في 25 مارس2009، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العد19، ص35.

جدول رقم(I –7): جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)

البيان	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية1–N
تدفقات أموال الخزينة المتاتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من اجل:			
الهتلاكات والارصدة			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير الزبائن والحسابات الدائنة الاخرى			
تغير الموردين والديون الأخرى			
نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط أ			
تدفقات الخزينة المتاتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات من اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن التثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الادماج 1			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمارج			
تدفقات أموال الخزينة المتاتية من الأنشطة التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة راس المال النقدي			
اصدارقروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل ج			
تغير أموال الخزينة للفترة أ+ب+ج			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير أموال الخزينة			
	لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة		

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون11–07**، الصادرة في 25 مارس2009، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العد19، ص36.

I-4 جدول تغيرات الاموال الخاصة

جدول تغيرات الأموال الخاصة هو جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها، وقد عرف النظام المحاسبي المالي جدول تغيرات الاموال الخاصة: "تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة بالأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية ".[1]

الجدول رقم (I-8): نموذج جدول تغير في رؤوس الاموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة إصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر ن-2						
- تغييرالطريق المحاسبية - تصحيح الأخطاء الهامة - إعادة تقييم التثبيتات - الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج - الحصص المدفوعة - زيادة راس المال -صافي نتيجة السنة الإجمالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
- تغيير الطريق المحاسبية - تصحيح الأخطاء الهامة - إعادة تقييم التثبيتات - الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج - الحصص المدفوعة - زيادة راس المال -صافي نتيجة السنة الإجمالي						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون11-07**، الصادرة في 25 مارس2009، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العد19، ص37.

[1] **القانون 07-11**، مرجع سبق ذكره، العدد19، المادة رقم 1.250،ص 26.

I-5 ملحق الإيضاحات المتمم للقوائم المالية

ويعرف ملحق القوائم المالية كوثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مفيدة لفهم العمليات المدرجة في القوائم المالية، وفي الواقع يجب أن يتضمن الملحق فقط المعلومات الهامة التي من المرجح أن تؤثر على الحكم المستفيدين من هذه المعلومات فيما يتعلق بممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتائجها.

"حيث يشتمل الملحق على الأوصاف السردية أو تحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في صلب القوائم المالية سابقة الذكر ويشتمل كذلك معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، و الإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة".[1]

يجب أن يشمل ملحق المؤسسة على ما يلي:[2]

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير)؛

– مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة حساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال و بيان تغير رؤوس الأموال الخاصة؛

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات؛

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية ومن أهم هذه الجداول جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية؛ جدول الإهتلاكات؛ جدول المؤونات...إلخ.

---

[2] Maillet.B, le manh,A , normes comptable international IAS/IFRS ,(Alger:berti,2007), P :36.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 2009/03/25، تحتوي القرار الموافق 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المادة 1.260، ص 27.

المبحث الثالث : مفاهيم نظرية حول الإفصاح المحاسبي

لقد زاد الاهتمام في العقود الأخيرة من بداية الستينات بموضوع الإفصاح، وذلك أن الإفصاح المحاسبي يعد من المفاهيم و المبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات و المعلومة المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية والتي تستخدم لأغراض عدة منها اتخاذ قرارات والمساهمة في تحقيق فاعلية وكفاءة الاستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة.

المطلب أول: تطور ومفهوم الإفصاح المحاسبي

سيتم تطرق في هذا المطلب إلى كل من مراحل من تطور الإفصاح المحاسبي ومفهومه.

1.I تطور الإفصاح المحاسبي

"إن تطور نظم الإفصاح كانت مواكبة إلى حد كبير لتطور الأنظمة المحاسبية، ففي المراحل التاريخية الأولى لتطور المحاسبة وبالتحديد قبل ظهور الثورة الصناعية حيث كانت الشركات الفردية أو ما يعرف بشركات الأشخاص هي النموذج السائد في تلك الفترة، لم تكن هناك حاجة واضحة للإفصاح المحاسبي كما هو معروف اليوم".[1]

" ولو رجعنا إلى أواخر القرن الثامن عشر نجد انه ظهرت علامات تطور جديدة في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية والى تكوين شركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أدى إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية".[2]

" وخلال الفترة الممتدة بين 1929-1933 حدثت أزمة كساد عامة سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى وأدت تلك الأزمة إلى إفلاس الكثير من الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم مما تطلب الآمر اللجوء العديد منها إلى الاقتراض لمحاولة درء الإفلاس وخوفا من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع في إفلاسها وغالبا ما كان يتم التضليل عن طريق إقرار سياسات تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع أما المساهمون أو المقرضون الذين كانت مصالحهم تتضرر من جراء الأخذ بهذه البيانات فكانوا يلجئوا إلى القضاء

[1] محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، (القاهرة، مصر، مطابع الدار الهندسية، ط1 ،2005)، ص ص 578-579.

[2] سعيدي عبد الحليم ،**محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2014)، ص 173.

لمساءلة المحاسب والمدقق والإدارة وكثيرا ما كانت الأحكام تصدر ضد المدقق أو المحاسب أو الإدارة دفاعا عن مصالح المجتمع المالي ضد الغش والتلاعب".[1]

" إن معالجة حسابات الشركات أو الإفصاح لم تكن لهم ممارسات موحدة، حيث كانت كل شركة تختار الطرائق المحاسبية للإعلان عن نتائجها وفق ماتراه الإدارة العليا مناسبا ،ما اضطر المحاسب بقبول أي سياسة تميلها عليه الإدارة لأنه وظف لديها، ومن جهة المدقق كان عليه الموافقة على بيانات تلك الإدارة طالما لا تنطوي على الإخلال بالتوازن المحاسبي".[2]

" نتيجة لما سبق أخذت المنظمات المهنية الصغيرة تتحد مع بعضها البعض لتشكيل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي وتلعب دورا هاما في توجيه العمل وزيادة الوعي المحاسبي للمجتمع المالي ومحاولة توحيد الممارسات الجارية ووضع الضوابط للسلوك المهني، مما جعل المحاسب يعتمد على توصيات مهنته لدى معالجة أي مشاكل في ممارسته المحاسبية دون التقيد بتعليمات الإدارة فقط، ومع اتساع قاعدة المجتمع المالي المستفيد من التقارير والقوائم المالية اشتدت المطالبة بضرورة وجود مبادئ محاسبية تضمن وجود تقارير محاسبية قابلة للمقارنة بين قوائم الشركات المختلفة لتضمن لهذا المجتمع العريض إمكانية اتخاذ القرارات، حيث أصبحت قضية المبادئ المحاسبية قضية قومية تهز من مصالح المجتمع المالي وتنال تركيزا خاصا في الصحافة المالية واهتماما بالغا من قبل الدول".[3]

ظهر الإفصاح لأول مرة في نطاق قوانين الشركات الانجليزية في منتصف القرن التاسع عشر كقاعدة قانونية بالرغم من عدم وجود مبادئ للمحاسبة أو معايير للتدقيق، وفي ثلث الأول من القرن العشرين ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية كقاعدة قانونية.

"وفي ظل ظهور أطراف جديدة كمساهمين، مقرضين، موردين...إلخ، طرح ريادة الطلب على المعلومات لمساعدتهم في تقييم أداء الشركات ومراقبة الإدارة وكفاءتها، وهو ما استوجب تغيير وظيفة المحاسبية من دورها كنظام لمسك الدفاتر إلى دور جديد كنظام للمعلومات غايتها توفير المعلومات من خلال العمل بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح، الملائمة،المصداقية.

---

[1] عثمان زايد عاشور، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)** دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققين الحسابات في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين2008)، ص 22.

[2] سعيدي عبد الحليم، مرجع سبق ذكره ص 173.

[3] القاضي حسين، حمدان مأمون توفيق، **نظرية المحاسبة**،(عمان، الأردن، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ط1، 2001)، ص ص23-29.

إلا أن التطورات التي شهدتها العقود الأخيرة في الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإفصاح في معظم دول العالم ،لم تكن بنفس الوتيرة بسبب اختلافات العوامل البيئية السائدة، فمثلا الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وفي العديد من الدول الأنجلوسكسونية حيث يلعب مصدر التمويل المتمثل غالبا في أسواق رأس المال دورا مهما في توفير التمويل اللازم للشركات المختلفة، كما أن توسع قاعدة الملكية لهذه الشركات بين عدد كبير من حملة الأسهم، جعل من مجموعات المستثمرين بهذه الدول عنصر ضغط أساسي على الشركات بأن تطور نظم الإفصاح لديها، حيث تتمكن من توفير المعلومات المطلوبة لهؤلاء المستخدمين بجودة عالية تساعد على ترشيد قراراتهم المتعلقة بالربحية.

في حين دول أخرى مثل ألمانيا وفرنسا واليابان أين تمثل البنوك ومؤسسات والعائلات المالكة المصدر الرئيسي لتمويل الشركات وهي في الغالب في وضع قريب من تتبع نشاط الشركات وأوضاعها المالية ،ما جعل الإفصاح بهذه الدول أقل تطورا ".[1]

" ويبقى مجال الإفصاح في المحاسبة لا يزال في تطور مستمر باعتباره تحول من مجرد التوضيح والتفسير إلى إضافة معلومات غير محاسبية. ويستلزم ذلك أيضا وضع المعايير العلمية التي تكفل الأمانة والدقة عند إعداد مثل هذه المعلومات، وأصبح له مقوماته الخاصة التي تمكن من قياس وتوصيل معلومات".[2]

وبذلك نستنتج يعتبر الإفصاح المحاسبي وظيفة أساسية للمحاسبية للمعالات الاقتصادية والمالية فقبل الثورة الصناعية لم تكن الحاجة له وبعد التحول الذي حدث في المؤسسات وتطورات الحادثة في الممارسات المحاسبية ارتقى شأن الإفصاح المحاسبي وأعطيت له الحقيقة إعطاء صورة صادقة و شفافة للمعلومات.

[1] سعيدي عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص175 .

[2] وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية** ،(قاهر ، مصر، دار الجامعة الجديدة، ط2، 2004)، ص 108.

2.I مفهوم الافصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح إلى تكوين لغة دقيقة تساعد على تبادل الأراء وتطوير العلم، وقد إختلفت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وتم الوصول إلى عدة تعار يف من بينها مايلى:

تعريف 01: "يعني الإفصاح المحاسبي بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين " Internal Users"والمستخدمين الخارجيين "External Users" بأن واحد، اي هناك افصاحا داخليا وافصاحا خارجيا ".[1]

تعريف 02: "يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه إعلام مالي موجه تطلع به إدارة المنشأة بغرض توفير معلومات تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالمنشأة كما يعني أن يتم عرض هذه المعلومات بصورة سهلة ومفهومة في القوائم المالية والتقارير والإيضاحات والقوائم الملحقة دون لبس أو تضليل بما يساعد مستخدمي هذه القوائم الوقوف على حقيقة المركز المالي ونتائج أعمال المنشآت.[2]

تعريف 03:" يعرف الإفصاح على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضلة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة".[3]

تعريف 04:"الإفصاح هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل".[4]

---

[1] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، (عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر وتوزيع، ط1،2009)، ص298 .

[2] محمد المعتز المجتبى إبراهيم، **دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، (مجلة علمية محكمة تصدر عن الأكادمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، أماراباك، المجلد 06، العدد 16، 2015)، ص130.

[3] زغدار أحمد سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية AIS/IFRS)**، (مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد07، 2009)، ص84.

[4] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة– مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، (عمان، الأردن، دار حنين،1996)، ص 371.

تعريف 05: "هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ شترط أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة ".[1]

ومن خلال التعاريف السابقة للإفصاح المحاسبي يمكن تعريفه على أنه عملية تقديم البيانات والمعلومات الضرورية عن مختلف الوحدات الاقتصادية إلى كافة الأطراف التي لها علاقة بها بصورة واضحة وصادقة من أجل مساعدتهم اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية الإفصاح المحاسبي

للإفصاح المحاسبي الكامل مجموعة من أهداف وأهمية تميزه عن غيره تتمثل في:

1.I أهداف الإفصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى مايلي :[2]

-وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدمة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية؛

-وصف البنود الغير المعترف بها، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون المباشرة للآخرين؛

-توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن؛

-توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة؛

-الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية؛

"ويتمثل الهدف العام من الإفصاح المحاسبي في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع الملي لأداء المنشأة وتغيرات في الحالة المالية ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات". [3]

---

[1] خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، (مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي من مهيدي أم البواقي، العدد07، جوان 2017)، ص 33.

[2] محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016)، ص182.

[3] محمود السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبية**، (القاهرة، مصر، المكتبة العصرية للتشر والتوزيع، 2011) ، ص347.

2.I أهمية الإفصاح المحاسبي

يعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة حيث يحقق الإفصاح الأهمية التالية:[1]

-تساعد معلومات القوائم المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الغدارة في إدارة الوحدة الاقتصادية التي تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين؛

-تساعد معلومات القوائم المالية وتقاريرها على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية؛

-الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية؛

-تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب وخلافه؛

-إمداد المستخدمين للتقارير بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية؛

- خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضيقة في الحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية أساسا كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية.

نستنتج مما سبق أن للإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة تكمن في إثراء وتوفير قيمة ومنفعة البيانات و المعلومات المحاسبية بصورة صادقة و واضحة التي تظهر في القوائم المالية لمستخدميها والأطراف ذات العلاقة معه من أجل القدرة على المقارنة والتنبؤ لاتخاذ القرارات الصحيحة.

[1] محمد نواف حمدان عابد، دراسة **تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**، (رسالة ماجستر غير منشورة، الأكادمية العربية للعلوم المالية والمصرفية القاهرة، 2006)، ص89 .

المطلب الثالث:أنواع وخصائص الإفصاح المحاسبي

يعتمد مقدار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ليس فقط على خبرة القارئ ولكن يعتمد أيضا على نوع الإفصاح المطلوب، فهناك أنواع مختلفة للإفصاح يجب على المحاسب اختيار النوع المناسب الذي يمكن من خلاله توصيل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية بحيث تكون تشمل على مجموعة من خصائص.

1.I أنواع الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدل فقد تعددت أنوعه ويمكن تلخيصه فيما يلي:

1.1.I الإفصاح الكامل أو تام: وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات وغيرها من المعلومات الملائمة.

يقتضي مبدأ الإفصاح التام بضرورة أن تتضمن القوائم المالية والملاحظات عليها أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمنشأة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك التقارير. وهذا ما يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته، سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات عليها أو في جدول أو قوائم إضافية للقوائم المالية.[1]

2.1.I الإفصاح العادل أو الواضح: وهو تجسيد للمدخل الأخلاقي في المحاسبة، ويعني تقديم البيانات والمعلومات المالية التي تقدم إلى كل الأطراف على حدا سواء، ويخضع هذا المستوى من الإفصاح إلى اعتبارات سلوكية تتعلق بمعدي البيانات المحاسبة.[2]

3.1.I الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من لمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويختلف هذا الحد حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، غير انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد. [3]

---

[1] رضوان حلوة حنان والآخرون، **أسس المحاسبة المالية قياس بنود قائمة المركز المالي**، (عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1،2004)، ص30.

[2] بن فرج زوينة، **متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النعايير المحاسبية الدولية**، (مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة برج بوعريريج، العدد15، 2015)، ص 55.

[3] بوخروبة الغالي، دواح بلقاسم، **مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والافصاح المحاسبي**، (مجلة اقتصاديات المال والاعمال، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، العدد 06، جوان 2018) ، ص 336.

I.4.1 الإفصاح التثقيفي: ظهر هذا الاتجاه نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة بوصفها إحدى الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو مطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملاءمة لأغراض اتخاذ القرارات ويقوم على العديد من الاعتبارات منها عدم اقتصار هدف المعلومات المالية على مفهوم الرقابة التقليدية وامتداده لهدف تقديم معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات مثل الاستثمار والتمويل.[1]

I.4.1 الإفصاح الوقائي: يهدف إلى حماية المستخدم العادي الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية عن طريق محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستخدم العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل ويعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومات للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد.[2]

I.6.1 الإفصاح الإلزامي والإفصاح الاختياري: إن الإفصاح الإلزامي ومن خلال اسمه يدل على أنه إجباري وملزم بموجب قوانين وتعليمات وأعراف محاسبية محددة سلفا تلزم الوحدة الاقتصادية على المثول لها وتطبيق أحكامها وتنفيذ متطلباتها، في الأوقات المحددة، وبالطرق والأساليب المطلوبة بموجب تلك القوانين والتعليمات والاعتراف المشار إليها. أما الإفصاح الاختياري هي البيانات والمعلومات والتي لا تحكمها القوانين والتعليمات والاعتراف المحاسبية، بل يترك تقدير أهميتها للإفصاح من عدمه إلى الوحدة الاقتصادية وإدارتها، ولهذا تتمتع الوحدة الاقتصادية بمطلق الحرية للإفصاح عنها أو عدم الإبلاغ عنها.[3]

مما سبق نستنتج بأن الإفصاح المحاسبي تعددت أشكاله في التقارير المالية لإعطاء المعلومة لمختلف مستخدميها.

---

[1] عبد الرضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، **دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين**، (مجلة الادارة والاقتصاد، بغداد، العدد 110، 2017)، ص217.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤولية التقرير**، (القاهرة، مصر، الدار الجامعية، ط2009،1)، ص 560.

[3] فلاح حمود شرار المطيري، **الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الإقراض**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010)، ص23.

2.I خصائص الإفصاح المحاسبي

من أجل أن تحقق المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية هدفها في الإفصاح لجميع مستخدمي القوائم المالية، يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص المتمثلة في الشمول والدقة، المحتوى، العدالة بالإضافة إلى الملائمة والتوقيت وهي كتالي:[1]

1.2.I الشمول: حيث يجب الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية الموضحة للأرقام الموحدة في القوائم المالية، وكذا البيانات المحاسبية المطبقة وأي تعديل فيها، ويجب مراعاة أن شمولية الإفصاح المحاسبي لا تعني عرض كافة التفاصيل دون تمييز، و إنما يجب أن يكون هنالك تمييز بين التفاصيل الملائمة لاتخاذ القرار وتلك غير الملائمة، وذلك بهدف ترشيد تكلفة انتاج المعلومات.

2.2.I الدقة: ويقصد بها توخي الدقة والأمانة في البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة وهذا يعني عدم إخفاء أية معلومات أو بيانات مالية ذات تأثير على الأرقام الموجودة في القوائم المالية، أو إعطاء بيانات مظللة أو غير حقيقية، خاصة الأرقام المتعلقة بالتدفقات النقدية المتوقعة، وذلك لأنها على درجة كبيرة من الأهمية بالنسبة للأطراف ذات الصلة.

3.2.I المحتوى: ويقصد بها الاهتمام بمضمون المعلومات المحاسبية المنشورة، حيث يجب التركيز على المعلومات والبيانات المالية ذات المحتوى المفيد للأطراف، فمما لا شك فيه أن كل فئة من مستخدمي المعلومات المحاسبية تحتاج إلى معلومات وبيانات مالية ذات محتوى معين يتفق مع الوفاء باحتياجاتها لأغراض اتخاذ القرار.

4.2.I الملاءمة: ويقصد بها الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض اتخاذ القرار، ومن أمثلتها الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والسياسات المحاسبية المطبقة في تحديد المخزون، كذالك الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي ومصادر التمويل...الخ.

[1] عبد الباسط مداح، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات**، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017)، ص ص 75-76.

5.2.I التوقيت: ويقصد به الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، وذلك حتى يتسنى للأطراف ذات الصلة المستفيدة منها في اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، حيث أن التأخير الإفصاح عن المعلومات والبيانات المحاسبية يفقدها أهميتها.

6.2.I العدالة: ويقصد بها عدالة الاستفادة من المعلومات والبيانات المحاسبية المفصح عنها، بحيث يمكن لجميع الفئات الحصول على هذه المعلومات في الوقت واحد، وهذا بدوره يؤدي إلى تفويت الفرصة على بعض الأطراف التي تستغل علاقتها بإدارة المشروع في الحصول على تلك المعلومات قبل الإفصاح عنها، ومن ثم تحقيق منفعة شخصية منها.

المطلب الرابع: شروط ومتطلبات الإفصاح المحاسبي ومشتملاته

يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد شروط يجب توفرها وفيه كما توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح.

1.I شروط الإفصاح المحاسبي.

ولتحقيق الإفصاح هناك عدة شروط يجب توفرها و وجودها في القوائم المالية هي:[1]

-أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل لمستخدميها مع مراعاة عامل الزمن، بحيث تكون هذه القوائم وملحقاتها جاهزة في الوقت المناسب بدون تأخير حتى لا تفقد هذه القوائم فائدتها؛

- يجب أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية موجها لكافة الجهات و التخصصات دون تمييز فئة عن أخرى؛

-يجب مراجعة عنصر التكلفة والفائدة بحيث تفوق الفائدة المتوقعة من وراء عملية الإفصاح التكلفة بكثير؛

-يهدف الإفصاح إلى تقليل الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدي القوائم المالية، حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على اتخاذ وترشيد القرارات؛

-يجب أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدمي المعلومات وذلك لمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل.

[1] بن فرج زوينة، مرجع سبق ذكره، ص ص 54-55.

2.I متطلبات الإفصاح المحاسبي ومشتملاته

هناك عدة أحداث تتطلب الإفصاح منها مايلي:[1]

-**السياسات المحاسبية:** تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلى أخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يفسر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة وحداة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

-**الأطراف والصفقات الهامة:** يجب أن تشمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة وأطراف أخرى، وكذالك العلاقات الهامة بين المنشأة وأطراف خارجية أخرى.

-**الأحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغاليا ما تنشر بعد شهور من الفترة المالية، وتسمى بالفترة اللاحقة وأثناء هذه الفترة تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذ لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل تلك القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

-**الالتزامات المحتملة:** تتمثل عادة بالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، والإفصاح في هذه الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية الازمة لإدخالها إلى القوائم المالية . [2]

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية ج1 عرض القوائم المالية** (القاهرة، مصر، الدار الجامعية الإسكندرية، ط1،2006)، ص ص 227-229.

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية اسس الإعداد والعرض والتحليل**، مرجع سابق، ص50.

-**الشكوك حول استمرار المنشأة:** يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة، وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لا نهاية، وفي حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بإمكانية عدم استمرار المشروع، أو أن هناك شكوك حول استمرار المشروع، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية.[1]

[1] سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، (بيروت، لبنان، إتحاد المصارف العربية، 2000)، ص 57.

خلاصة الفصل :

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه إجراء محاسبي يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي عن طريق نشر المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو أخرى بما يساعد مستخدمي المعلومات على اتخاذ القرارات وتخفيض حالة عدم التأكد لديهم حيث إن الإفصاح وفي حال توافره يضفي جوا من الثقة والأمان في وسط المجتمع المالي، وبالرغم من اختلاف المحاسبيين حول معنى محدد للإفصاح إلا أن هناك اتفاقا حول ضرورة الإفصاح بوصفه أداة المحاسبة في توصيل المعلومات لمستخدميها.

إن التقارير المالية تمثل رسالة إعلامية تركز على الإفصاح من خلال ما تحتويه من معلومات التي تعمل على تحديد قيم الاستثمار ودعم كفاءة السوق، بما يعمل على توزيع المخاطر بين المستثمرين بما يحقق العدالة بينهم.

من أجل الوصول إلى إفصاح عام يجب وجود معايير محاسبة و منهج إفصاح كافي، يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، يزيد من قيمة منفعة المعلومات، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

الفصل الثاني

تمهيد:

أدت التطورات المعاصرة في البيئة الاعمال إلى زيادة الحاجة إلى المعلومات المالية المفيدة التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، و لا تقتصر الحاجة إلى المعلومات المالية على أساس أصحاب المؤسسات فقط بل تمتد لتشمل مختلف المستخدمين الداخليين والخارجين للقوائم المالية.

إن المعلومات الجيدة هي طريق الوصول إلى القرار الاقتصادي الرشيد، فلا ينتظر أن يكون القرار ملائما طالما تأسس على معلومات غير ملائمة ولا تتوفر فيها معايير جودة المعلومات، لذلك ينبغي أن تتوفر المعلومات على خصائص وصفات لتكون جيدة وملائمة وتلبى احتياجات مختلف المستخدمين لتحقيق الأهداف الموضوعة وانجاح الخطط المرسومة.

إن جودة ونزاهة المعلومات المحاسبية تعكس صحة الحسابات المعروضة في القوائم المالية وتزيد من فعاليتها ونفعيتها لكافة الأطراف المستفيدة، لذا حدد مجلس معايير المحاسبة المالية المعايير الواجب توفرها في القوائم المالية.

وسوف نركز في هذا الفصل إلى التعرف أكثر على جودة المعلومة المحاسبية في ظل الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال التطرق إلى كل من المعلومة المحاسبية، جودة المعلومة المحاسبية و الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية عن جودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الأول: المعلومة المحاسبية

من وجهة النظر المحاسبية فان المعلومات المحاسبية كباقي المعلومات تعتبر موردا هاما وأكثر فائدة في مجالات ترشيد القرارات، وتتبع تطور الفكر المحاسبي يتضح لنا جليا مفهوم المعلومات المحاسبية. ونحاول في هذا المبحث التطرق إلى المعلومة المحاسبية وأنواعها، خصائص المعلومة المحاسبية ومن أين مصادرها، أهمية وشروط المعلومة المحاسبية بالإضافة إلى مستخدمو المعلومة المحاسبية.

المطلب الأول: تعريف وأنواع المعلومة المحاسبية

تعددت تعاريف وأنوع المعلومة المحاسبية لما لها من أهمية بالغة في إختيار القرارت السليمة.

II.1 تعريف المعلومة المحاسبية

إن المعلومات هي مجموعة من البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة توليفية مناسبة، بحيث تعطي معنا خصا، وتركيبة متجانسة من الأفكار والمفاهيم تمكن الإنسان من الاستفادة منها في الوصول إلى المعرفة واكتشافها. ولقد تعددت مفاهيم المعلومة المحاسبية:

تعريف01: "هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشر ذو معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من وجهة ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى، لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار".[1]

تعريف02: "تعرف على أنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، التى تتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية، و في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخليا".[2]

تعريف03:" كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا. وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية وبما يحقق الفائدة من استخدامها".[3]

---

[1] أحمد حلمي جمعة و آخرون، **نظم المعلومات المحاسبية**، (عمان، الاردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1،2003)، ص 08.

[2] مهدي مأمون الحسين، **نظم المعلومات المحاسبية والادارية**، (عمان، الأردن مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، 2013)، ص117.

[3] زياد هاشم السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، (بغداد، العراق، دار الطارق للنشر والتوزيع، ط2، 2011)، ص30.

وتنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي حيث أن:[1]

-المعلومة المحاسبية تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمامه؛

-المعلومات المحاسبية تزيد من معرفة متخذ القرار، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات أخرى في المستقبل.

من التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن المعلومة المحاسبية هي عبارة عن بيانات تمت معالجتها تخص الأحداث الاقتصادية تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية من أجل القرارات المناسبة والتنبؤ بالمستقبل.

II.2 انواع المعلومات المحاسبية

تمثلت أنوع المعلومات المحاسبية في مايلي:[2]

II.2.1 المعلومات المحاسبية عن الفترة السابقة

هي عبارة عن المعلومات المحاسبية الفعلية التي تتضمنها القوائم المالية والممثلة في كافة ارصدة الحسابات التي تظهرها كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والتي تعكس النتائج الفعلية عن الفترة او الفترات المالية السابقة للحكم على مستوى الاداء الفعلي ومدى انسجام مستوى الانجاز مع الاهداف الاتية والأهداف الاستراتيجية للوحدة المحاسبية، ونستطيع الحصول على تلك المعلومات من سجلات المحاسبة المالية.

II.2.2 المعلومات المحاسبية عن الفترة اللاحقة

بالرغم من كون المعلومات المحاسبية التي تعكس مستوى الاداء الحالي تعتبر افضل واهم اغراض الرقابة من تلك التي تعكس مستوى الاداء السابق، لكنها عاجزة عن اداء دورها التخطيطي للفترات المستقبلية اللاحقة مما يؤمن امكانية الافصاح ليس مجرد التعرف على الاخطاء وأوجه القصور والخلل حال حدوثها ومحاولة معالجتها بل تساهم وبشكل فعال من امكانية التصدي لتلك المشاكل قبل حدوثها ومحاولة تجنبها وهذا بطبيعة الحال يساعد متخذي القرارات في دراسة حالات عدم التأكد التي تتطلب اصدار قرارات عن معالجة

[1] كريم ابراهيم الحيباتي، زياد يحي السكاح، **نظم المعلومات المحاسبية**، (بغداد، العراق، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، 2003)، ص28.

[2] روتال عبد القادر، **التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية**، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009)، ص 45.

المستقبل بناءا على المعلومات المحاسبية التي تم الحصول عليها من تطبيق انظمة الموازنات التخطيطية من جهة وأنظمة محاسبية التكاليف من جهة اخرى.

II.3.2 المعلومات المحاسبية عن الفترة الحالية

مما لاشك فيه ان البيانات الفعلية عن النتائج السابقة، تكون عاجزة عن معالجة اي خلل يحدث للوقوف عليه حال حدوثه مما يستلزم ضرورة تامين معلومات محاسبية تعكس مستوى الاداء المالي ليتم مقارنة بما كان سائد في الفترة السابقة، والتعرف على افاق التطور ومعالجة الخلل والقصور.[1]

تتعلق أنواع المعلومة المحاسبية بثلاثة فترات قد تكون الفترة السابقة أو الفترة الحالية أو اللاحقة، فالمعلومة المحاسبية للفترة السابقة هي معلومات تعكس النتائج للفترات السابقة للحكم على مستوى الاداء الفعلي أما المعلومة المحاسبية عن الفترة اللاحقة فهي تساهم وتساعد في التنبؤ وإمكانية التصدي للمشاكل قبل حدوثها وبالنسبة للفترة الحالية تساعد علة مقارنة مستوى الأداء المالي للمنشأة وتعرف على أفاق التطور.

المطلب الثاني: خصائص ومصادر المعلومة المحاسبية

عند الحديث عن المعلومات المحاسبية المفيدة والصالحة للاستخدام فإنه من الضروري تحديد المواصفات التي يجب توفرها في هذه المعلومات من أجل تحقيق الهدف المطلوب منها ومعرفة من أين مصادر المعلومات المحاسبية التي نتحصل عليها.

II.1 خصائص المعلومة المحاسبية

الخصائص النوعية هي الصفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية و تجعلها ذات جودة عالية.

"وقد حاولت عدة جهات محاسبية متخصصة تحديد ماهية خصائص النوعية للمعومات وجودتها، ومن أفضل النتائج التي تم التوصل إليها كانت من قبل مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي FASB وتتوقف خصائص المعلومات المحاسبية على نوعية القرارات التي يتخذها متخذو القرارات، وعلى مقدرتهم في الحصول على هذه المعلومات المحاسبية وفي فهمها واستخدامها في اتخاذ القرارات"[2]، وتتمثل هذه الخصائص ما يلي:

---

[1] أحمد رجب عبد العال، **مبادئ المحاسبة المالية**، (القاهرة، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1995)، ص 43.

[2] وليد ناجي الحيالي، مجدي أحمد السيد الجعبري، **الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية**،(عمان، الأردن، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1 ،2015)، ص 72.

II.1.1 القابلية للفهم

" تفترض هذه الخاصية أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الاقتصادية والمحاسبية؛ كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية معروضة بشكل سهل و واضح".[1]

" لكي تكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر مستخدميها، يجب أن تكون مفهومة بالنسبة لهم. والمعلومات المحاسبية التي تشمل عليها القوائم المالية التي تنشر على الجمهور يتم إعدادها عادة لكي تكون مفهومة بالنسبة للأفراد الذين لديهم درجة مفهومة من الفهم للأعمال والأنشطة الاقتصادية والذين لديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات بدرجة معقولة من التمعن.

وتفترض هذه الخاصية أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية القدرات التي تمكنهم من تحقيق هذا الهدف، معنى ذلك أن يتوافر لديهم الإدراك والمعرفة المناسبة بالمنشأة والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، كما ينبغي ان يكون لديهم الاستعداد لدراسة هذه المعلومات بفهم وتقدير مقبول".[2]

II.2.1 الملائمة

" توصف الملائمة بأنها الخاصية الأساسية الأولى للمعلومات المحاسبية، فالمعلومات تكون ملائمة إذا كانت تلبي احتياجات المستخدمين". [3]وأن تكون قادرة على إحداث اختلاف أو تغيير في قرارات مستخدميها وكي هذه المعلومات ملائمة يجب أن تتطابق أو تغير توقعات متخذ القرار.[4]

" بمعنى أن تتلاءم المعلومات مع الغرض الذي أعدت من أجله، ويمكن الحكم على مدى ملائمة أو عدم ملائمة المعلومات بكيفية تأثير هذه المعلومات على سلوك مستخدميها. فالمعلومات الملائمة هي تلك التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يعطي قرارا يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن إتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات".[5]

---

[1] عطا الله احمد الحسبان، **نظم المعلومات المحاسبية**، (عمان، الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، 2013)، ص 38.

[2] أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، (القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص ص38 –39 .

[3] أحمد زكريا زكي عصيمي، **نظم المعلومات المحاسبية**، (القاهرة، مصر، دار المريخ للنشر،2011)، ص47 .

[4] طلال محمد الججاوي والأخرون، **اساسيلت المعرفة المحاسبية**، (عمان، الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009)، ص64.

[5] أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية النظام اليدوي – تحليل وتصميم النظم – نظام الحاسب**، (القاهرة ، مصر، دار الجامعية،2006)، ص26 .

وعليه يمكن تحقيق خاصية الملائمة من خلال تحقيق خصائصها الفرعية التالية:

-التوقيت المناسب

إن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كاف أو توقيت غير ملائم. ولعل دعوة الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية للشركات إلى إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية خلال مدة محددة بعد انتهاء السنة المالية، ومطالبتها أيضا بإصدار التقارير المالية الفترية الربع السنوية والنصف السنوية هي محاولة لإضفاء الملاءمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم.[1]

- إمكانية الاعتماد على المعلومة المحاسبية

يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية إذا كانت هذه المعلومات محل ثقة، أي يثق فيها متخذ القرار. وحتى تكون المعلومات المحاسبية موثوق فيها يجب أن تكون خالية من التحريفات المهمة نسبيا والتحريف يمكن أن يكون حذف أو تعديل في المعلومات غير متعمد فيسمى خطأ أو متعمد فيسمى غش. كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية صادقة حتى يمكن الاعتماد عليها. ولكي تكون صادقة يجب أن تكون موضوعية خالية من التحيز.[2]

ولا تعني ملائمة المعلومات المحاسبية بالضرورة إمكانية الاعتماد عليها. فيمكن أن تكون هذه المعلومات ملائمة لمجال القرار الاقتصادي ولكنها مضللة.

II.3.1 القابلية للمقارنة

وهذه الخاصية تعني أن المعلومات تصبح مفيدة عندما ترتبط بأساس معين أو معيار. أي أن هذه المعلومات يتم مقارنتها بنفس المعلومات لمؤسسة أخرى أو نفس المعلومات لنفس المؤسسة في فترات مختلفة.[3]

---

[1] مؤيد راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي**، (عمان، الأردن، دار المسيرية للنشر و التوزيع والطباعة، ط1 ، 2006) ، ص 18.

[2] هواري سويسي، خمقاني بدر الزمان،" **نموذجي مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية مقدمة من تقديم المظام المحاسبي المالي**" ، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "**الإصلاح المحاسبي في الجزائر** " المنعقد في الفترة 29-30 نوفمبر 2011 بجامعة ورقلة) ، ص09-10.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، (القاهرة، مصر، المكتب الجامعي الحديث، ط1، 2015)، ص41 .

ولتدعيم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يجب أن يراعي المحاسب عدة اعتبارات في إعداد ونشر القوائم المالية وتوصيل المعلومات المحاسبية ومن أهم هذه الاعتبارات:[1]

-الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى والإفصاح عن أية تغييرات في هذه السياسات، وسبب ذلك التغيير وآثاره على القوائم المالية ومحتوياتها المهمة نسبيا؛

-الإفصاح عن القوائم المالية للمنشأة بصورة مقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة مباشرة؛

-توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية بين المنشآت المتماثلة في نفس الصناعة.

II.4.1 الموثوقية

تعتبر المعلومات المحاسبية الملائمة مفيدة طالما كان يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويمكن الاعتماد على المعلومات طالما كانت خالية إلى حد معقول من الأخطاء أو التحيز وطالما كانت تعبر بصدق عن الواقع.[2]

و قد بين مجلس معايير الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص التالية: [3]

-التمثيل الصادق

حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية و الأحداث الأخرى التى حدثت في المنشأة أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية.

-الجوهر فوق كل شئ

من الضروري أن تكون الأحداث و العمليات المالية قد عرضت وتم المحاسبة عنها طبقا لجوهرها و حقيقة الإقتصادية، و ليس شكلها القانوني فقط و ذلك بسبب أن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى غير متواقف دائما مع الشكل القانوني لتلك العمليات.

---

[1] محمد محمود البابلى، شحاته السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة**، (القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2014)، ص49 .

[2] محمد سمير الصبان، **المحاسبة المالية المتوسطة وفقا لاحداث تعديلات معايير المحاسسبية المصرية والدولية** ، (القاهرة، مصر، جامعة اسكندرية ،2018)، ص12 .

[3] عطا الله احمد الحسبان، مرجع سابق، ص ص38 -40 .

-الحياد

بمعنى أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة لطرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.

-الحيطة و الحذر(التحفظ)

تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في إتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، و يجب أن تكون ممارسة الحذر بدرجة معقولة دون مبالغة.

-الاكتمال

يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية كاملة ضمن حدود المادية التكلفة، أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مظللة و بالتالي تصبح غير موثوقية.

نستنتج من خلال ماسبق أنه لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها هنالك أربعة خصائص يجب أن تتسم بها يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة و تتمثل في قابلية للفهم من قبل المستخدمين، الملائمة أي القدرة التنبؤ وفي الوقت مناسب، قابلية للمقارنة بإستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية، الموثوقية (المصداقية) أي خالية من الأخطاء و التحيز.

2.II مصادر المعلومة المحاسبية

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات الوسيلة الرئيسية التي تم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، حيث توفر هذه الأخيرة المعلومات التي تساعد متخذي القرارات والمستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار و تتمثل هذه التقارير فيما يلي:

1-2-II القوائم المالية

وهي من أهم أنواع التقارير المالية" وهي عبارة عن كشوف وجداول مالية تعكس المرحلة الأخيرة في الدورة المحاسبية والتي يتم فيها بيان الأعمال بالاستعانة بنتائج تجميع وتبويب وتلخيص البيانات المحاسبية "[1]، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) "فإن مكونات القوائم المالية تتمثل في الميزانية العمومية، قائمة الدخل ،قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية بإضافة إلى السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى".[2]

[1] أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية**،(القاهرة، مصر، الدار الجامعية للنشر، 2004)، ص 54.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 22 -23.

I.2.2 تقرير مراجع الحسابات

بالإضافة إلى القوائم المالية تحتوى التقارير المالية للمنشآت على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، والذي يرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصة لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في الشركة كما يوضح المراجع رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية.[1]

I.2.3تقرير مجلس الإدارة

وهو تقرير الذي يقوم فيه مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة المنشأة خلال فترة مالية معينة حيث يتضمن التقرير معلومات عن المركز المالي للمنشأة والتسويق، بالإضافة إلى حجم المبيعات ونموها وتطورها ،بالإضافة للمشاريع التي أنجزتها المنشأة خلال الشركة العام وما تنوي انجازه في العام القادم هذا بالإضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو القوائم المالية[2]، ويشمل تقرير مجلس الإدارة عادة:

-خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين؛

-تحليلات وتوقعات الإدارة المستقبل.

المطلب الثالث: مستخدمو المعلومات المحاسبية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وهذا الأمر مرتبط بتعدد الأطراف التي لها علاقة بالمنشأة سواء كانت هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة. بمختلف هذه الأطراف التي تستخدم المعلومات المحاسبية لأغراض مختلفة لكنها تشترك في غرض واحد ألا وهو استغلالها في عملية صنع القرارات. ونيقسم مستخدمو المعلومات المحاسبية حسب الجهة المستخدمة لها داخلية كانت أو خارجية وهي على النحو التالي:

1. المستخدمون الداخليون:

تتضمن هذه المجموعة جميع الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة المنشأة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعة ،فالمديرين يستعلمون المعلومات للتخطيط والتنظيم

[1] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية** ،(أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2015)، ص 65.

[2] نفس المرجع، ص 66 .

وإدارة المنشأة وتقييم أداء المسؤولين، وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم: المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة، مدير التسويق ،مشرفو الإنتاج، المدير المالي، العاملون وموظفو المنشأة.[1]

2 . المستخدمون الخارجيون:

توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية ويمكن تصنيفهم إلى نوعين :فئات لها مصالح مالية مباشرة في المنشأة ،وفئات لها مصالح مالية غير مباشرة.[2]

وتتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة وتتمثل في الأطراف التالية:

-**المستثمرون الحاليون والمرتقبون:**

وهم يستخدمون المعلومات المالية لاتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها وبزيادة رأسمال المنشأة أو تخفيضه، ويهتم هؤلاء المستثمرين التعرف على مدى تقدم المنشأة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المنشأت الأخرى المماثلة.

-**المقرضين الحاليون والمرتقبون:** وهم يستخدمون المعلومات المالية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدار المنشأة على سداد ديونها والفوائد المترتبة عليها بتاريخ استحقاقها.

-**العاملون الحاليون والمرتقبون:** فهم يستخدمون المعلومات المالية لمعرفة المركز المالي للمنشأة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك المنشأة. فالوضع المالي الجيد وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.

-**النقابات العمالية:** فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع ومستويات الأرباح المحققة في المنشأة للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل.

أما الفئات ذات المصالح المالية غير المباشرة فتتمثل في الأطراف التالية:

- **الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة:** فهي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة لمرعاتها في حسابات الدخل القومي في مختلف القطاعات الاقتصادية.

-**السلطات القضائية:** فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية للفصل في أمور التفليسة والمنازعات القضائية.

---

[1] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداو، **مبادئ المحاسبة المالية**، (عمان، الأردن ،إثراء للنشر والتوزيع، ط2، 2009)، ص 26.

[2] رضوان حلوة والأخرون، **أسس المحاسبة المالية**، (عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1،2004)، ص ص 28-29.

-**المحللون الماليون والوسطاء الماليين:** فهم يحتاجون إلى البيانات والقوائم بغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الاستشارات لاتخاذ قرارات استثمارية.

-**المستهلكون أو العملاء:** يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية بتزويدهم بالسلع وفق جودة ونوعية معينة وبكميات كافية وبأسعار معقولة.

-**المخططون الاقتصاديون:** فهم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بتطوره واتجاهاته.

بالرجوع إلى ماسبق نستنتج أنه تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، تتمثل هذه الفئات في مستخدمو داخليون لهم مصالح مالية مباشرة مع المنشأة ومستخدمو خارجيون يمكن أن تكون لهم مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع المنشأة من أجل صنع القرارات.

" إن مستخدمي المعلومات المحاسبية هم في الغالب صناع القرارات من حيث أنهم يعتمدون على المعلومات لمحاسبية في مساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة، ولكي يكون الحكم عادلا على المعلومات المحاسبية فإن هنالك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يقوم باستخدام المعلومات المحاسبية "، ومن هذه الصفات ما يلي:[1]

-القدرة على فهم محتوى المعلومات (الإدراك)؛

-القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة التي أعدت من أجلها تلك المعلومات؛

-الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية خلال فترة زمنية سابقة.

وعليه فإن استخدام المعلومات المحاسبية يجب أن يتحدد بمتخذ قرار مناسب ومهيأ لذلك الاستخدام، فمن غير المعقول أن تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل شخص لا يفهم الحد الأدنى لما يمكن أن تعبر عنه المعلومات المحاسبية (من حيث المصطلحات المستخدمة أو كيفية نشوء تلك المعلومات ...إلخ)، ومن ثم يتم الحكم على المعلومات المحاسبية من خلال ذلك المستخدم بأنها غير جيدة أو غير مفيدة.

[1] حامدي علي، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011)، ص 92.

الجدول رقم (II-01): فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية

مستخدمو داخليون	مستخدمون خارجيون	
لهم مصالح مالية مباشرة	لهم مصالح مالية مباشرة	لهم مصالح مالية غير مباشرة
الفريق الإداري في المنشأة بكافة مستوياته : - رئيس وأعضاء مجلس الإدارة - مدراء (تسويق، إنتاج، مالي ...) - مشرفو الإنتاج - موظفون وعاملون	- مستثمرون حاليون ومرتقبون - مقرضون حاليون ومرتقبون - عاملون حاليون ومرتقبون - النقابات	- دوائر حكومية - سلطات قضائية - محللون ماليون - بورصة الأوراق المالية و وسطاء ماليون - مستهلكون أو عملاء - مخططون اقتصاديون

المصدر: رضوان حلوة والآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، (عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1،2004)، ص 30.

المطلب الرابع: أهمية وشروط المعلومة المحاسبية

من أسباب فشل عدة قرارات هو عدم توفر المعلومة المحاسبية بشكل كافي وصادق لذلك زادت أهميتها في الوقت الحاضر، وهذه المعلومات لها شروط سنتطرق لهما في هذا المطلب.

1.II أهمية المعلومة المحاسبية

" لقد أصبحت المعلومات المحاسبية في عصرنا الحالي موردا ضروريا ورئيسيا لأي منشأة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، والقائدة الأساسية التي تعتمد عليها لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة فهي تمثل الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات".[1]

" وعدم توفر المعلومات الكافية والصحيحة التي تعتمد عليها المؤسسة يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الإدارية والقصور في الموزانات التخطيطية وفي الرقابة وتقييم الأداء، وتحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطتها إلى المعلومات حيث يطلب صناع القرار على اختلاف مستوياتهم التنظيمية معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات، وتنظيم الأنشطة و تخطيطها والرقابة على التنفيذ وغيرها من المجالات".[2]

وقد زادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر لوجود عوامل أثرت عليها وتتمثل في:[3]

-**النمو في حجم الوحدة الاقتصادية:** إن إزدياد حجم غالبية الوحدات يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة ودائمة.

[1] ثابت عبد الرحمان إدريس، **نظم المعلومات الإدارية في منظمات الأعمال المعاصرة**، (القاهرة، مصر، الدار الجامعة، ط1، 2007)، ص 79.

[2] أحمد حلمي جمعة والاخرون، مرجع سابق ، ص ص 9-10.

[3] القاضي وأخرون، **تصميم نظام المعلومات الإدارية والمحاسبية**، (عمان،الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، 2010)، ص 397.

-**ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية:** الأمر الذي يعني ضرورة توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية وتبادلها معا.

-**تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية:** لم يعد هدف الوحدة محصورا بتعظيم الربحية بل تعددت أهدافها، الأمر الذي يتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة.

-**التأثر بالبيئة الخارجية:** من الواضح أن الوحدة الاقتصادية تتأثر بالبيئة وتؤثر بها، وقد ازدادت هذه العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التي تحدث في البيئة وينبغي على إدارة الوحدة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وتغيراتها لتتمكن من اتخاذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها ونظمها لتتماشى مع تلك التغيرات وهذا يتطلب قدرا كبيرا من المعلومات.

-**التطورات التقنية:** إن التطورات التقنية العديدة التي حدثت في مجالات الحصول على البيانات وتخزينها ومعالجتها، وتوصيل نتائجها إلى المستفدين قد تطلب من الوحدات الاقتصادية ضرورة أن يكون فيها نظام للمعلومات مسؤول عن ذلك، وله القدرة على التعامل الوحدات الاقتصادية الأخرى من خلال نظام المعلومات فيها، فضلا عن إمكانية تحقيق الاستفادة الأفضل من خصائص ومميزات الأجهزة المتطورة في التعامل مع البيانات ذات الكميات الكبيرة والمتنوعة وبما يؤدي إلى مساهمة أكثر من تسهيل تحقيق أهداف الوحدة.[1]

II.2 شروط المعلومة المحاسبية

تنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد اللازمة للنشاط الاقتصادي، وبذلك فإن الهدف من توفير المعلومات وتقديمها يمكن من اتخاذ القرار والتنبؤ لما سيحدث مستقبلا ويجب أن تتوفر في هذه المعلومات شرطين مهمين عند استخدامها من قبل متخذ القرار وهما:[2]

-إن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمام متخذ القرار؛

-إن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات أخرى في المستقبل.

[1] شادية عبد الله محمد حسن، **دور المعلومات المحاسبية في ترقية الأداء**، (مجلة المصرفي دراسات وبحوث، السودان، العدد61، 2011)، ص16

[2] زياد عبد الكريم القاضي، محمد خليل أبو زلطة، **تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية**، (عمان، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، ط1، 2010)، ص 370.

المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

من وجهة النظر المحاسبية فإن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجالات ترشيد القرارات، وبتتبع تطور الفكر المحاسبي يتضح لنا جليا مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، هاته الأخيرة التي تتأثر بمجموعة من العوامل والظروف.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول جودة المعلومة المحاسبية

إن تحديد الاهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسين أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات والتي تحتوي على جودة عالية.

II.1 تعريف الجودة

"فيما يخص مفهوم الجودة بأنها إنتاج سلعة أو تقديم خدمة بمستوى عالي تكون قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات العملاء بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم ويتم ذلك بمرعات المقاييس الموضوعية سلفا للمنتج".[1]

"كما تعرف على أنها مجموعة الموصفات والخصائص لمنتج أو خدمة والتي تولد القدرة لإشباع الحاجات المعلنة أو ضمنيه".[2]

II.2 تعريف جودة المعلومة المحاسبة

تعريف01: "يقصد بجودة المعلومة المحاسبية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة ،هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب البديلة ".[3]

تعريف 02: "تحدد مفاهيم جودة المعومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبة، كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات

---

[1] عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، (مجلة العلوم والثقافة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلد 12(02)،2011)، ص115.

[2] مؤيد عبد الحسين الفضل ،يوسف حجيم الاثي، **إدارة الجودة الشاملة من المستهلك إلى المستهلك**، (عمان، الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، 2004)، ص 23.

[3] مهدي مأمون الحسين، مرجع سابق، ص 206.

المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة".[1]

تعريف 03: " تعني جودة المعلومة المحاسبية مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما حققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها".[2]

تعريف 04: " بأنها تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات وبناءا على ذلك فإن تحديد هذه الخصائص يعد حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للاطار الفكري المحاسبي أو المفاهيم، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة من المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية المناسبة وكذا المسؤولين عن اعداد التقارير المالية". [3]

نستنتج من التعاريف السابقة أنه لكي تكون المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية مفيدة يجب أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الجودة، حيث يقصد بجودة المعلومة المحاسبية ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من تحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامه.

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبية**، (الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر، ط1،1990)، ص ص 194-195.

[2] بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة**، (مجلة الباحث الإقتصادي، سكيكدة، المجلد 06، العدد 1، جوان 2018)، ص203.

[3] شيماء نهرو جبل، **مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة تطبيقية في معمل اسمن الكوفة**، (مجلة المثنى للعلوم الادارية و الاقتصادية جامعة الفرات الأوسط التقنية، المجلد 08، العدد02، 2018)، ص117.

المطلب الثاني: أهداف و وظائف جودة المعلومة المحاسبية

تتميز جودة المعلومة المحاسبية بمجموعة من الأهداف و وظائف وسنحول التطرق إليها في هذا المطلب.

1.Π أهداف جودة المعلومة المحاسبية

تهدف جودة المعلومة المحاسبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في الوحدات الاقتصادية منها:[1]

-اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الاقتصادية؛

-توفير معلومات تفيد الادارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات إلى جهات داخل الوحدة الاقتصادية والى أطراف خارجية؛

-توفير معلومة مفيدة لمن يتخذون القرارات الاستثمارية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون والدائنون؛

-تهدف جودة المعلومة المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومدى قدرتها على السداد والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة؛

-توفر جودة المعلومة المحاسبية بيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية وتكون ذات أهمية وتستفيد منها الوحدات الاقتصادية؛

-إشتمال نظم المعلومات المحاسبية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية ورقابة المعايير ؛

-توفر بيانات ومعلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة والتوقيت المناسب؛

-تساعد جودة المعلومة المحاسبية على تقويم أساليب الرقابة.

2.Π وظائف جودة المعلومة المحاسبية

لجودة المعلومة المحاسبية مجموعة من الوظائف تسعى إلى تحقيقها منها:[2]

-وظيفة تجميع البيانات المحاسبية؛

-جمع وتخزين البيانات المتعلقة بأنشطة البيانات المحاسبية في نظام المعلومات المحاسبية؛

-وظيفة معالجة البيانات المحاسبية لتحويلها لمعلومات تخدم أهداف المنشأة؛

-وظيفة عرض وتلخيص للمعلومات المحاسبية بأسلوب كمي أو بياني وبتقارير دورية؛

---

[1] الهادي ادم محمد ابراهيم والاخرون، **أثر أساليب الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على تقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، (مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة القادسية العراق، العدد01،2017)، ص 67.

[2] المرجع نفسه، ص 68.

-توفير معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات؛

-تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات بأنشطة الأعمال بدقة.

المطلب الثالث: معايير جودة المعلومة المحاسبية

إن جودة المعلومة المحاسبية تتميز بمجموعة من معايير تتمثل في:[1]

1. معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات من توفير هيكل تنظيمي فعال عن أدائها.

2. معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العلمية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف هذا نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية. كما لها دور مهما بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة مستخدمي القوائم المالية.

3. معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

4. معايير فنية: إن توفير معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمنشأة ويردي إلى رفع وزيادة الاستثمار، وهذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

[1] هوام جمعة، لعشوري نوال، " **جودة المعلومة المحاسبية والحوكمة** "، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول " **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية** " جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي)، ص ص 17-18.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية

التقارير المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية تتأثر بجملة من العوامل شأنها شأن أي وسيلة توصيل أخرى، حيث يمكن حصر أهم هاته العوامل في عوامل مرتبطة بطبيعة البيئة المحاسبية، وعوامل مرتبطة بالمعلومات نفسها، وعوامل مرتبطة بجودة تقرير المراجع الخارجي، وفيما يلي يمكن توضيحها:[1]

1 -العوامل البيئيـة (بيئـة المحاسبة)

تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى اخر، وبما أن المحاسبة وغيرها من النظم والأنشطة الإنسانية هي نتاج بيئتها فإن من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

1 1 -العوامل الاقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي تقدها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل المجتمعات ذات لاقتصاد الرأسمالي مثلا تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملاءمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية، بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يرتكز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية، فمثلا يعتر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية، لذلك كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.

1 2 -العوامل السياسية: تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية، لأنها تلزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية، التي تتلائم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، ومن يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه وتطوير إمكانيتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ماهو ممكن التحقق.

[1] ناصر محمد على المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009)، ص ص 64-70.

وقد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية، أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية.

1-3 العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية، مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت، فالتوجيه نحو السرية يؤثر على علمية جمع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة ربع سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.

وكما تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطوير المحاسبي، التي تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة، كما يتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات المؤسسة الاقتصادية، وتتمثل هذه الاثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي.[1]

1-4 العوامل القانونية: تتأثر الممارسة المحاسبية سواء في منهجيتها او في تطبيقاتها بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى ولا شك ان تلك التشريعات القانونية قد زادت من امكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المحاسبية، ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات او التمسك بالالتزامات الدقيق بها امر مرغوب فيه ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجود في مجموعة الدول المختلفة والتشريعات القانونية.[2]

إذ يمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

1-5 العوامل الثقافية: أهم العوامل الثقافية نجد المستوى التعليمي ووضع المؤسسات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي من الصعب على الأغلبية فهم واستيعاب محتوى التقارير المالية واستخدمها في اتخاذ القرارات المختلفة وعلى العكس

[1] عباس مهدي الشيراز، مرجع سابق، ص ص 27-28.

[2] عصفت سيد أحمد عاشور، **دراسات نظم المعلومات المحاسبية**، (بيروت، لبنان، دار النهظة للطباعة والنشر، 1996)، ص 11.

في البلدان التي تحضي بمستوى تعليمي أفضل، أما بالنسبة لوضع المؤسسات المهنية فالدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، فنجد هذه المؤسسات تلعب دورا كبيرا في تأثير على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.

2 -العوامل المتعلقة بالمعلومات

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من خصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، ولقد حددت نشرة معايير التقارير المالية رقم (2) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية في 1980 الخصائص النوعية للمعومات المحاسبية، والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار، ويتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية.

ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات. وكذلك الانتشار الواسع والسريع للانترنت واللذان كان لهما الأثر الكبير في:

-الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات؛

-زيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين؛

-إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب؛

-اعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنين.

3 -تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):

يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذالك متطلبات القوانين المعمول بها، كما أن تقرير مدقق الحسابات له أثر كبير على قرارات الاستثمار فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم.

المبحث الثالث : الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية وجودة المعلومة

لقد اولت لجنة معايير المحاسبة الدولية اهتمامها بكيفية اعداد القوائم المالية، لأنه السبيل الوحيد لحصول المستفيدين الخارجيين المعلومات التي يحتاجون اليها لاتخاذ القرارات المناسبة، وفي هذا الصدد اصدرت لجنة العديد من المعايير المتعلقة بكيفية اعداد وعرض القوائم مع مراعاة الافصاح المحاسبي عن كل المعلومات والبيانات التي لا تخل بقانون السرية، وفي هذا المبحث سنتناول جميع الافصاحات التي جاء االمعيار الدولي رقم(1).

المطلب الأول: الركائز الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية

يرتكز الإفصاح عن المعلومة المحاسبية في البيانات المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:

-تحديد المستخدم المستهدف المعلومة المحاسبية؛

-تحديد الاغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية؛

-تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها؛

-تحديد اساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية؛

-توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

1 –**المستخدم المستهدف للمعومة المحاسبية:** تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدمها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية، الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون، والمحللون الماليون، والموظفون، والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها. وقد كرس بعضهم أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول: "إن أهمية تحديد الجهة التي ستستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الاغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضا مختلفة، لذالك فإن الحاجة لتحديد الجهة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد غرض استخدمها، كما أن تحديد هذه الجهة سيساعد أيضا في تحديد الخواص الواجب توفرها في تلك المعومات من وجهة نظر تلك الجهة وذلك سواء من حيث المحتوى شكل أو صورة العرض، ذلك لأن مدى ملائمة مجموعة من الإيضاحات المتوفرة في البيانات المالي، ستتوقف في جانب كبير منها على مدى ما تمتلكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الايضاحات.

2 –تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومة المحاسبية: يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة. وفي هذا الإطار تلتقي وجهات نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية وهما: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) و الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA). فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عام 1699 على ما يلي:

وفي تعريف الخاصية ملائمة المعلومات يقول (أحد الباحثين) ما نصه: " تعتبر معلومة ما ملائمة لمستخدم معين، إذا كان من المتوقع لهذه المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين. فرقم صافي مثلا يعتبر معلومة ملائمة لقارئ البيانات المالية نظرا لوجود احتمال كبير في أن يستخدم هذا القارئ تلك المعلومة في غرض ما، بينما لا يعتبر عدد نوافذ المنشأة التسويقية معلومة للقارئ نفسه نظرا لضعف احتمال استخدمها من طرفه في أي غرض كان.

3 –**تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذه إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب البيانات المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من تلك البيانات. لكن البيانات تعد في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات والأعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك البيانات.[1]

4 –اساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدرا كبيرا والخبرة وعليه يجب أن يراعي معدو البيانات المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء إليه.

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، (منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007)، ص ص 376– 378.أنظر www.ao-academy.org، تاريخ 2019/02/23 .

"ومدى قابليتها للقراءة والفهم ومستخدمي البيانات المالية ولذا يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية ترتكز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف في صلب البيانات المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل أما في الملاحظات أو الايضاحات المرفقة بتلك البيانات أو في جدول أخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية".[1]

حتى تكون الصورة واضحة ومكتملة عن الأحداث والعمليات الاقتصادية للمنشأة عن فترة معينة، فإنه يمكن استخدام الأساليب والطرق الآتية في هذا المجال:[2]

4-1 الإفصاح من خلال القوائم المالية

حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة وكذالك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب تبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.

4-2 استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها

مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابقة الإشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.

4-3 المعلومات بين الأقواس

ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل لذلك يمك شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين، الأصول المقيدة أو إجراء شرح مختصر وإلى غير ذلك من الملاحظات.

---

[1] محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية**، مرجع سابق، ص ص 346- 347.

[2] مجدي أحمد اجعبري، مرجع سابق، ص 08.

4-4 الملاحظات والهوامش

تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.

4-5 التقارير والجداول الملحقة

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

4-6 تقرير رئيس مجلس الإدارة

وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية، حيث يجب على مجلس الإدارة أن يعد تقريرا سنويا للعرض على المساهمين يشمل بوجه خاص فضلا عما تستوجب القوانين كما يلي:[1]

-نظرة شاملة عن أعمال المنشأة ومركزها؛
-النظرة المستقبلية لنشاط المنشأة خلال العام القادم؛
-أنشطة ونتائج أعمال المنشآت التابعة إن وجدت؛
-نبذة عن التغييرات في الهيكل الرئيسيي لرأس المال بالمنشأة؛
-مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة المنشآت.

4-7 تقرير المراجع الخارجي:[2]

يعد تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي) الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة ولذلك أن التقرير المعد يوجه للجهة التي قامت بتعيين المدقق وهي الهيئة العامة للمساهمين.

---

[1] جربوع يوسف، **مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية لتحسين لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة**، رقم 4، فلسطين، جانفي 2007، ص ص 14-15.

[2] سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص184.

ويتم ذلك من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة ليتمكن المدقق من استخلاف الاستنتجات التي يبنى عليها رأيه في البنود المحاسبية التي وردت في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وابراز قضايا هامة في المرحلة النهائية لعملية التدقيق مثل:

-الإحداث الملاحقة لتاريخ الميزانية العمومية؛

-تقييم مخاطر المؤسسة المستمرة؛

-تقييم قرارات الإدارة؛

-تقييم العرض العادل للبيانات المالية.

5 -توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: نشر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب من الامور الهامة التي تزيد من قيمتها ويجعلها أكثر ملائمة في اتخاذ القرارات الصائبة، أما إذا لم تنشر في الوقت المناسب فإن تلك المعلومات تصبح قليلة القيمة، وتنخفض صلاحيتها وأهميتها.[1]

المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح عن المعلومة في الميزانية العمومية حسب IAS01

معايير المحاسبية الدولية أولت اهتمام كبير نحو اعتبارات الإفصاح والتي صدرتها (IASC) لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وهذا بغرض زيادة تحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي ،وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي سميت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار ثلاثة معايير خاصة بالإفصاح وجميع معايير المحاسبية الدولية الصادرة تحدد قواعد الخاصة بالإفصاحات المطلوبة، و أهم معيار التي تناول الإفصاح المحاسبي هو معيار المحاسبة الدولية رقم (1)- عرض القوائم المالية، وقد تم وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المعايير المحاسبية الدولية الأخرى تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات.

إن هذا المعيار مصمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة،" و يتطلب افصاحات معينة في صلب البيانات المالية ويتطلب الإفصاح عن بنود أخرى إما في طلب البيانات المالية أو في الإيضاحات كما

[1] هادي أحمد محمد الصياد، **متطلبات الإفصاح المحاسبي لأغراض التحليل المالي**، (مجلة طالب دراسات عليا، جامعة الجزائر، العدد 41، 2008)، ص 7.

يقدم نماذج موصى بها كملحق للمعيار يمكن للمنشأة إتباعها حسب ماهو مناسب لظروفها وتتكون المجموعة الكاملة للقوائم المالية حسب هذا المعيار مما يلي":[1]

-قائمة المركز المالي؛

-قائمة الدخل؛

-قائمة التدفق النقدي؛

-قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى الايضاحات المتممة للقوائم المالية.

1.Π هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى بيان اساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية الخاصة للمؤسسة للفترات السابقة والقوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات لغرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية.[2]

"وتعتبر الميزانية مرآة عاكسة للوضع المالي حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط المؤسسة وقوتها ومدى تطورها، وتعتبر الوسيلة الأساسية لإعطاء صورة واضحة وعادلة لحالة المشروع المالية في لحظة زمنية غالبا ما تكون نهاية السنة المالية وتوفر معلومات مفيدة عن مدى قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين ما لدى المنشأة من ممتلكات أو موجودات وما على هذه المنشأة من مطالبات سواء من قبل الملاك أم من قبل غيرهم".[3]

"وهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة ومطالبتها والتزمتها من جهة أخرى ،فهي تهدف إلى قياس ثروة المؤسسة والإفصاح عنها في وقت معين، ويجب على المنشأة عادة أن تقوم بعرض ميزانية مبوبة، تفصل ما بين الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة".[4]

---

[1] ابهاه ولد الشيخ التراد، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق الإفصاح**، (رسالة ماجستيرغير منشورة في المحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011)،ص ص 81-82.

[2] أسماء سهيل نجم،**الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات العراقية وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)**، (مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت العراق،العدد 41، 2018)، ص 81.

[3] عبد الناصر إبراهيم نور والاخرون،**أصول المحاسبة المالية**، (عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، 1999)، ص ص 278-279

.

[4] ناجي بن يحي، مرجع سابق،ص 102.

2.Π القواعد الخاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية حسب IAS01 على ما يلي:

1.2.Π التمييز بين المتداولة وغير المتداولة

يشترط معيار المحاسبة الدولي أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية العمومية، ويصنف الأصل على أنه متداول في الحالات التالية:[1]

- عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- عندما يتوقع أن يتحقق 12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية؛
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا يوجد قيودا على استعماله.

وتصنف جميع الاصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة، وتشمل الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول التشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل.

أما الخصوم فإنها تصنف على أنها متداولة في الحالات الاتية:

- عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة؛
- عندما يكون ناشئا عن أغراض المتاجرة؛
- عندما يستحق التسديد خلال 12 شهرا من تاريخ إعداد الميزانية العمومية؛
- ان يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثنى عشر شهرا من إعداد الميزانية وتصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

2.2.Π المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التالية:

"الممتلكات والمصانع والمعدات، الاستثمارات العقارية، الاصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدنية الأخرى والنقد ومعادلات النقد، الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبة الحالية، حقوق الاقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملى حقوق الملكية "[2]،"كما يجب الإفصاح في

---

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، نفس المرجع، ص ص 117–118.

[2] محمد مطر، **التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض االإفصاح**، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 2004)، ص35.

الميزانية عن المعلومات العامة كالرهونات على الأصول ،الضمانات المقدمة للمطلوبات ،طرق وخطط التقاعد، قيمة الالتزامات المخصصة للمصاريف الرأسمالية".[1]

3.2.П المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات

من بين المعلومات التي يجب عرضه .وبينها في الميزانية أو الايضاحات ما يلي:[2]

1 – تصنيفات جزئية للبنود المعروضة كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي ادولي رقم (IAS 16)؛

2 –يصنف المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 02)؛

3 – تصنيف المخصصات والاحتياطات وعلاوة الاصدار مع وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين؛

4 – الإفصاح عن الأمور الاتية بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم:

-عدد الأسهم المصرح بها؛

-عدد الاسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل؛

-القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛

-مطابقة عدد الأسهم غير المسددة في بداية كل فترة مالية وفي نهايتها؛

-الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بكل فئة بما ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة تسديد رأس المال؛

-الأسهم التي تملكها المؤسسة ذاتها أو فروعها أو مؤسسات زميلة.

4.2.П شكل قائمة المركز المالي :

ينبغي تصنيف البنود بالميزانية العمومية بشكل يؤدي إلى تسهيل الحصول على المعلومات الازمة للحكم على المركز المالي للمنشأة من ناحية كفاءة واستخدام الموارد ودراسة هيكل الملكية وتقييم مركز السيولة المالي

---

[1] سعود جايد العمري، **المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها**، (عمان، الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1،2010)، ص 513.

[2] الطميزي عز الدين محمود، **درجة التزام شركات المساهمة العامة الاردنية متطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعايير المحاسبي الدولي رقم (01)"عرض القوائم المالية** "،(رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط ،عمان،الأردن،2011)، ص35.

للمنشاة[1] .لم يتضمن المعيار إلزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي، فقد عرضها على شكل قائمة أو عرضها على شكل ميزانية، ويمكن أن تأخذ أحد الأشكال التالية لعرض بنود القوائم المالية.[2]

رقم (II-02) يوضح قائمة المركز المالي (الميزانية) حسب IAS 01

الأصول	ن	ن-1
الأصول المتداولة: المخزون الذمم التجارية المدينة الذمم المدينة الأخرى المصاريف المدفوعة مقدما النقد والنقد المكافئ		
الأصول غير المتداولة : الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي) الشهرة الأصول غير الملموسة الأخرى الاستثمارات في الشركات الزميلة والاستثمارات المحتفظ بها للبيع		
إجمالي الأصول		
الخصوم	**ن**	**ن-1**
الالتزمات المتداولة : الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى قروض قصيرة الأجل الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل ضريبة مستحقة الدفع (التجارية)، مصاريف مستحقة الدفع **الالتزمات غير المتداولة :** قروض طويلة الأجل التزامات ضريبية مؤجلة		
مجموع الالتزمات		
حقوق الملكية : حقوق الملكية التي تعزى لحملة أسهم الشركة الأم رأس مال الأسهم فائض إعادة التقييم إحتياطي قانوني (إجباري) الارباح المحتجزة، حقوق الأقلية		
مجموع حقوق الملكية والالتزامات		

المصدر: ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، (رسالة ماجستير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة،2012)، ص ص 105-106.

[1] محمد سمير الصبان والأخرون، **القياس والتحليل المحاسبي**،(القاهرة، مصر، دار التعليم الجامعي،2013)، ص105.

[2] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS** 2007، (عمان ، الأردن، مكتبة الجامعة ، ط1،2008)، ص119.

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح عن المعلومة في قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب IAS01

1.II قائمة الدخل

يولي علماء المحاسبة والمهنيون على حد سواء بذل جهودهم لتحسين طرق عرض المعلومات المحاسبية بغرض اقرار أفضل الوسائل لتوصيل هذه المعلومات لمستخدميها .ومن أجل تبني هؤلاء نموذجا حديثا لغرض المعلومات عن نتيجة النشاط وهذا الأسلوب هو نموذج قائمة الدخل[1]، ويطلق عليها تقليديا حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر، تلك القائمة لن توفر أيضا المعلومات بطريقة نافعة للمستخدمين، ويمثل القسم الأول حساب المتاجرة الذي يوضح مجمل الربح ،أما القسم الثاني فهو يمثل حساب الأرباح والخسائر، ان تلك القائمة ذات الخطوة الواحدة التي تدمج كافة بنود المصروف مع كل بنود الإيراد تصبح أكثر تضليلا للقرار، وعموما فإن تلك القائمة توفر معلومات عن الأداء.[2]

"يبن IAS01 موقفا متساهلا في جوهره من شكل قائمة الدخل، حيث يلاحظ انه بسبب تأثيرات الأنشطة للكيان ومعاملاته والأحداث الأخرى من حيث التكرار واحتمال المكسب أو الخسارة وقابلية التنبؤ، فإن الإفصاح عن مكونات الأداء المالي يساعد في فهم الأداء المالي المتحقق وإجراء تقديرات للنتائج المستقبلية".[3]

1.1.II المعلومات التي يتوجب عرضها في صلب قائمة الدخل

أوجب المعيار عرض بنود قائمة الدخل بشكل مفصل في حالة كون الأهمية النسبية للبند عالية، إما بالنسبة للحد الأدنى للبنود الواجب عرضها في قائمة الدخل فتتمثل في الاتي:[4]

- الإيراد؛
- نتائج الانشطة التشغيلية؛
- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الارباح والخسائر التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة الحقوق؛
- المصروف الضريبي؛
- الربح أو الخسارة من الانشطة العادية؛
- البنود غير العادية؛

---

[1] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح**،(عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4،2007)، ص166.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، (القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2006)، ص 54 .

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 32 .

[4] مجدي احمد الجعبرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على شركة السعودية للصناعات الاساسية (سابك)شركة مساهمة سعودية**، (مجلة الاكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك)، ص12.

-حصة الاقلية؛

-صافي في الربح أو خسارة للفترة.

2.1.II المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب قائمة الدخل أو في الايضاحات

يجب أن تعرض المنشأة سواء في قائمة الدخل أو في الايضاحات تحليلا لبنود امصروفات بناء على طبيعة المصروف أو وظيفته بالنسبة للمنشأة.[1]

بموجب المعيار (IAS 01) يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب وظائفها (مواد أولية، مصاريف الموظفين ،الاهتلاكات)،أو حسب الوظائف (تكلفة المبيعات ،مصاريف بيع ومصاريف إدارية).

في حالة استحدام المنشأة تصنيف المصاريف حسب الوظائف يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة بنود المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية إلى اهتلاك ورواتب وايجار، إضافة إلى أنه يجب اختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشاة . وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعا واستخداما من قبل الشركات في معظم العالم، ويظهر في الجدول التالي:[2]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبية القياس والإفصاح واتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج2**،(القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2007)، ص 116.

[2] ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص 108.

الجدول رقم (II-03) يوضح قائمة الدخل حسب وظيفة المصروفات لما جاء في المعيار IAS 01

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في N/12/31	المبالغ
الإيرادات من النشاط التشغيلي	
تكلفة المبيعات	
إجمالي الربح	
مكاسب وإيرادات أخرى	
المصروفات الإدارية	
مصاريف التمويل	
حصة المنشأة في أرباح المنشات التابعة والزميلة	
ربح الفترة قبل الضريبة	
مصروف ضريبة الدخل	
ربح الفترة يوزع على:	
مالكي الشركة	
حصة الأقلية	

المصدر:محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي – الجوانب النظرية والعلمية**، (عمان، الأردن، مطابع الدستور التجارية،2008)، ص 51.

2.II قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تعد هذه القائمة في نهاية الفترة المالية لمعرفة التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية حيث تزداد حقوق الملكية بالأرباح والزيادات لرأس المال وتقل بالخسائر والمسحوبات الشخصية والتخفيضات لرأس المال حيث النتيجة في نهاية الفترة صافي حقوق الملكية (صافي رأس المال في نهاية الفترة).[1]

إن الاصول الصافية للكيان (حقوق ملكيته) يمكن أن تتغير لأسباب مختلفة ،وبدرجة رئيسية الدخل والمصروفات المثبتة في قائمة الدخل، و IAS01 على ضرورة الاعتراف بكل بنود الدخل والنفقة في فترة ما لكي يتم إدرجها ضمن الربح أو الخسارة ما لم ينص معيار أو تفسير اخر على خلاف ذلك[2]، كما أوجب المعيار المحاسبيي رقم (IAS 01) الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى ،حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين أخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

[1] حسام الدين الخداش والأخرون، **أصول المحاسبة المالية، ج1**، (عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباع، ط3، 2004)، ص 312.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 337.

1.2.Π المعلومات التي يتوجب عرضها في صلب حقوق الملكية

يجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية مايلي:[1]

-صافي ربح أو خسارة الفترة؛

-بنود الدخل والمصاريف الواجب الاعتراف بها حسب معايير المحاسبية الدولية في قائمة التغير في حقوق الملكية؛

-إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوبا عن طريق الفرق بين البند أ و ب أعلاه؛

-اثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الاخطاء المحاسبية وحسب ما هو مطلوب في المعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 08)؛

-العمليات الرأسمالية مع المالكين؛

-رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة

تقسم محتويات قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين الفئات المختلفة من حملة الأسهم، بحيث يظهر اتغير لكل فئة من رأس المال الإضافي والاحتياطات.

[1] ضيف الله محمد الهادي، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)**، (مجلة الدرسات الاقتصادية والملية، جامعة الوادي، المجلد 01، العدد06، 2013)، ص98.

الجدول رقم (II-04) يوضع قائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب IAS 01

البيان	أسهم راس المال	أرباح غير موزعة	ترجمة العمليات الأجنبية	أصول مالية متاحة للبيع	فائض إعادة التقييم	حصة الأقلية	إجمالي حقوق الملكية
الرصيد في 01/01/ن	X	X	(X)	X	-	X	X
التغيرات فالسياسات المحاسبية	-	X	-	-	-	X	X
الرصيد مجددا	X	X	(X)	X	-	X	X
التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن)							
توزيعات أرباح	-	(X)	-	-	-	-	X
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	X	X	X	X	X	X
الرصيد في 12/31/(ن)	X	X	X	X	X	X	X
التغيرات حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن+1)	X	-	-	-	-	-	X
أسهم رأس المال المصدرة	-	(X)	-	-	-	X	(X)
توزيعات أرباح	-	X	X	(X)	X	-	X
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	X	-	-	X	-	-
تحويل إلى الأرباح غير الموزعة	X	X	X	X	X	X	X
الرصيد 12/31/ (ن +1)							

المصدر: ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، (رسالة ماجستير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012)، ص 108.

المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح عن المعلومة في قائمة التدفقات النقدية (IAS 07) والإيضاحات المتممة للقوائم المالية

1.Π قائمة التدفقات النقدية (IAS 07)

" تفسر قائمة النقدية أسباب التغيير في رصيد النقدية أخر العام عن رصيد النقدية أول العام فهي تمكننا من التعرف على ما إذ كانت المنشأة تحقق ربحا من عدمه فإن من خلال قائمة التدفقات النقدية يمكننا معرفة ما إذا كانت تلك المنشأة قد حققت دخلا نقديا أم لا"[1]."ويتناول المعيار المحاسبي الدولي (IAS 07) قائمة التدفقات النقدية " متطلبات إعداد القائمة ومنح مستخدمي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الخزينة وما يكافئها، وكذالك توفير معلومات عن استخدام هذه السيولة المالية وكذا التنبؤ بقيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اعتمادا على التدفقات النقدية الحالية وتخفيض درجة عدم التأكد المرتبطة بها"[2].ونطاق تطبيقه يلزم معيار المحاسبة الدولي IAS 07 بإعداد قائمة التدفقات النقدية دوريا من قبل كافة المنشآت بغض النظرعن طبيعة أنشطتها ويتكون من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية.

1.1.Π النقدية المعادلة وما في حكمها

هي الأصول المتداولة التي يمكن تحويلها إلى نقدية محددة الكمية وتمييز بقرب فترة استحقاقها بما يؤدي ذلك ألى انخفاض المخاطر المتعلقة بتغير قيمتها .ويدخل في حكم النقدية المعادلة مايلي:[3]

-الودائع تحت الطلب؛

-الاستثمارات التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر فأقل من تاريخ الاقتناء مثل الاستثمارات المقتناة للمتاجرة؛

-المبالغ المقترضة من البنوك كسحب على المكشوف والتي يتم سدادها بناء على طلب البنك؛

-استثمارات الملكية التي تكون معادلة للنقدية مثل :الأسهم الممتازة والتي تكون فترة إطفاءها ثلاثة أشهر على الأكثر؛

-الأوراق التجارية.

---

[1] عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، **التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوتئم المالية وفقا لمعايير المحاسبية الدولية**، (القاهرة، مصر، دار التعليم الجامعي،2015)، ص329.

[2] أمينة حفاصة،عباس فرحات، جودة **القوائم المالية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS**، (مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوضياف المسيلة، العدد02، 2018)، ص ص90-91.

[3] ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص 113.

2.1.Π بنود قائمة التدفقات النقدية

يجب أن تفصح هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية كمايلي:

1 -الأنشطة التشغيلية

وهي النشاطات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المنشأة، بالإضافة إلى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلة ،وتشمل النشاطات التشغيلية مايلي: [1]

-المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛

-المقبوضات النقدية من العمولات والإتاوات والرسوم والإيرادات الاخرى؛

-المدفوعات النقدية للموردين النقدية مقابل شراء بضائع والحصول على الخدمات؛

-المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.

2 -الأنشطة الاستثمارية

تشمل عموما الأثر النقدي لعمليات الأصول طويلة الأجل:

-المقبوضات من الاستثمارات في الأوراق المالية /أسهم وسندات أو من بيع أصول ثابتة ملموسة أو غير ملموسة أو من عقود اقتراض من منشات أخرى؛

-المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات في الأوراق المالية /أسهم وسندات أو شراء أصول ثابتة ملموسة أوغير ملموسة أو منح عقود إقراض لمنشات أخرى أو سداد القروض.[2]

3 -الأنشطة التمويلية

تتضمن الأنشطة التميلية العمليات كافة التي تتعلق بحقوق أصحاب الملكية (المساهمين) خلال الفترة المالية، والتي يمكن أن تصنف إلى تدفقات نقدية داخلة وتدفقات نقدية خارجة.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية مايلي:

- المقبوضات النقدية الناتجة عن إصدار أسهم رأس المال أو غيرها من عناصر حقوق الملكية؛

-المدفوعات النقدية عن تسديد المبالغ المقترضة؛

---

[1] نفس المرجع، ص ص 113-114.

[2] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية**، (عمان، الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، 2009)، ص390.

-المدفوعات النقدية للمالكين (المساهمين) عن توزيعات الأرباح.[1]

3.1.Π طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

يوجد طريقتان مقبولتان في هذا المعيار (IAS 07) لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

1 -الطريقة المباشرة

"يعكس عرض قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة المبالغ الإجمالية للعناصر الرئيسية من المقبوضات والمدفوعات النقدية الناجمة عن الانشطة التشغيلية مثل النقدية المستلمة من الزبائن والنقدية المدفوعة إلى الموردين والمستخدمين".[2]

ويتم الإفصاح بموجبها عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة، ويشجع المعيار (IAS 07) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة عن التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوافر بمقتضى الطريقة غير المباشرة، إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوب مقبول.

4.2.Π متطلبات الإفصاح المتعلقة بالتدفق النقدي

إن متطلبات الإفصاح لقائمة التدفق النقدي تتمثل في: [3]

-يجب أن تظهر التدفقات النقدية في القائمة مصنفة حسب النشطات التشغيلية والاستثمارات والتمويلية؛

-النقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛

-المدفوعات النقدية للموظفين؛ -المدفوعات النقدية لضريبة الدخل؛

-المدفوعات النقدية للحصول على الأصول طويلة الأجل؛

-المقبوضات النقدية من بيع الأصول طويلة الأجل؛

-المدفوعات النقدية لامتلاك أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين؛

-المقبوضات النقدية لبيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين؛

-السلفيات والقروض المقدمة لأطراف اخرى؛

---

[1] قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوتنم المالية**، (بيروت، لبنان، الدار النموذجية للطباعة والنشر، ط 1، 2011)، ص ص 190-191 .

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبية**، (عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط2006،1)، ص304.

[3] محمد مطر،مرجع سابق، ص 358.

-المقبوضات النقدية من تحصيل السلفيات والقروض المقدمة لأطراف أخرى؛

-المدفوعات النقدية لسداد المقترضة؛

-المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم بعد التأجير التمويلي؛

بالإضافة يجب الإفصاح على مايلي: [1]

-الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة؛

-وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها؛

-المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة؛

-المبلغ المحول من قائمة حقوق الملكية إلى الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

الجدول رقم (II-05) قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طريقة المباشرة)حسب IAS 07

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة)	ن	ن-1
المتحصلات النقدية من بيع البضاعة		
توزيع الأرباح المحصلة		
النقدية المتوفرة من أنشطة التشغيل		
المدفوعات النقدية للموردين		
المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل		
المدفوعات النقدية لضرائب الدخل		
النقدية المدفوعة أأنشطة التشغيل		
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		

المصدر:طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية ج1 عرض القوائم المالية**، (الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2006)، ص 526.

2 -الطريقة غير المباشرة

يتم بموجبها تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي افقات لا

[1] ياسين أحمد العيسى، **مدى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية السابع الأدوات المالية الإفصاحات ،دراسة ميدانية على البنوك الأردنية**، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد01، 2012)، ص113.

تتطلب نقدية مدفوعة، كذلك المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الاستثمارات المالية[1].وتظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم (II-1) يوضح قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة) حسب IAS 07

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة)	المبالغ
صافي الدخل قبل الضرائب	
يتم تسويتها ب:	
الاهتلاك أو الاستهلاك	
الخسائر غير المحققة لأسعار الصرف	
مصروف الفوائد	
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	
الزيادة في حسابات المدنيين	
النقص في المخزون	
الزيادة في حسابات الدائنين	
النقدية المتولدة من التشغيل	
الفوائد المدفوعة	
ضرائب الدخل المدفوعة	
صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل	

المصدر : طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية ج1 عرض القوائم المالية**، (الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2006)، ص 527.

II.2 الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق)

ملحق القوائم المالية يحتوى على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من اجل إعداد القوائم المالية، وكذا المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية ،ويقدم بطريقة منظمة وتمكن من اجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

II-2-1 محتوى ملحق القوائم المالية

يجب أن يحتوى ملحق القوائم المالية على مجموعة من المعلومات تتمثل فيما يلي:[2]

[1] محمد أبو نصار ،جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي – الجوانب النظرية والعلمية**، (عمان، الأردن، مطابع الدستور التجارية، 2008)، ص99 .

[2] طارق عبد العال حماد، **تقارير المالية**، مرجع سابق، ص 252 .

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية وتحضير القوائم المالية؛

-المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية، قائمة الدخل، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛

-المعلومات التي تخص الوحدات في حالة المنشأة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم وفروعها،وكل التعاقدات، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات؛

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

-عنصر ملائمة المعلومة؛

-أهميتها النسبية.

وعليه فالملحق يجب أن يحتوى فقط على معلومات ذات دلالة، تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية، ونتيجة المؤسسة.

2.2.Π تغيير الطرائق والأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق[1]

1 -تغيير الطرائق والأخطاء: حسب المعيار (IAS08) فانه في حالة التغيير في طريقة التقديم والترتيب في القوائم المالية، نتيجة تغيير الطرائق (لظهور معيار جديد ،أو التغيرات التي تؤدي إلى تقديم جيد للتعاقدات أو الأحداث التي تؤثر في الوضعية والأداء المالي للمنشأة) أو حدوث أخطاء (الناجمة عن تطبيق الخاطئ للقواعد المحاسبية، او نسيان أو الحسابات الخاطئة)، وفي كل حالة تكون فيها المعلومة ذات أهمية، لا بد أن يقدم لها شرح في الملحق عن أسباب هذا التغيير في الطريقة وطبيعة الخطأ، والتعديلات والتصحيحات التي أنجزت خلال الفترات السابقة وكذالك التي حصلت في الفترة الحالية ،بطريقة تمكن الحصول على المعلومة ومقارنتها.

2 -**الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال:** إذا كانت الأحداث الناتجة بعد تاريخ الإقفال لا تغير في حالة الأصول والخصوم للفترة السابقة للإقفال لاتجرى قيود تسوية.

في حالة العكسية لما يكون للأحداث أهمية ويكون لعملية نسيانها تأثير على القرارات لمستخدمي القوائم المالية، فلا بد من التطرق لها في الملحق من حيث نوع الحدث وتقدير التأثير المالي.

3.2.Π افصاحات اخرى:

يجب على المنشأة ان تفصح عن البنود التالية إلا اذا كان قد افصح عنها في البيانات المنشورة المرفقة للقوائم المالية.[2]

---

[1] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية**، (رسالة ماجستير غير منشورة ،تخصص المحاسبية ،جامعة الحاج لخضر باتنة ،2008)، ص ص 57-58 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبية**، 2007، مرجع سابق، ص ص 122-123.

-موطن المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوانها (محل النشاط إذا اختلف عن بلد التأسيس)؛

-شرح ووصف لطبيعة نشاط المنشأة؛

-اسم المنشأة الأم واسم المنشأة المؤسسة للمجموعة؛

-عدد الموظفين في أخر الفترة أو متوسط عددهم خلال الفترة.

خلاصة الفصل:

تعتبر جودة المعلومة المحاسبية من الصفات التي تتصم بها التقارير المالية من أجل إتخاذ القرار المناسب ويعتبر الإفصاح المؤثر الأساسي على جودة هذه المعلومة وأحد الأهداف الرئيسية عند القوائم المالية باعتباره نقطة تواصل بين المؤسسة الاقتصادية والعالم الخارجي لها لتحقيق الفائدة والمنفعة لمستخدم هذه التقارير ، فكل أصحاب المصلحة سواء إدارة أو أصحاب مصلحة مباشرة أو مصلحو غير مباشرة لا يمكنهم التعرف على ما يدور في المنشآت إلا من خلال قوائمها المالية وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة.

فقد حظي مفهوم الإفصاح بإهتمام خاص في الدوائر المحاسبية على المستوى الأكاديمي أو على مستوى الممارسات المهنية، فتجد أن معظم معايير المحاسبة الدولية أو المحلية استهلت بصورة أو بأخرى بمعيار الإفصاح، فهو يزيد من منفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية والتي تستخدم لأغراض عدة منها:المساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان كذالك يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى المنشأة وعلى المستوى القومي للاقتصاد القومي. مما ينعكس على درجة الثقة و الجودة المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتقاء مضمون للتقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها ومصدقتيها.

الفصل الثالث

تمهيد:

بعد ما تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة في ظل معايير المحاسبة الدولية، سنحاول تخصيص هذا الفصل لدراسة حالة وهذا على مستوى المؤسسة الوطنية لسونا طراك وبالنظر لحجم الشركة فقد حصرنا مجال الدراسة على مستوى لقسم الصيانة سوناطراك فرع النقل بالأنابيب (مكان إجراء التربص).

بعد استقائنا للجزء النظري للدراسة والمتمثل في الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة، نحاول من خلال هذا الفصل إسقاط ذا الجزء على الواقع بدراسة تطبيقية لمؤسسة للفترة 2015-2016 -2017، ولهذا فقد تم تقسيم هذا الفصل عبر المباحث التاليين:

المبحث الأول: تقديم عام عن مؤسسة مجال الدراسة؛

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثالث: مقارنة القوائم المالية حسب نظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS.

المبحث الأول: تقديم عام عن مؤسسة مجال الدراسة

تعتبر سونطراك أهم شركة محروقات في الجزائر وفي افريقيا، فهي تشتغل في التنقيب والإنتاج والنقل عن طريق الأنابيب والتحويل وتسويق المحروقات و بالرغم من الصعوبات والعراقيل التي يعاني منها الاقتصاد الجزائري، تسعى جاهدة إلى الرفع من مستوها وذلك لمحاولة تطويرها وتحقيق الفعالية والكفاءة المرغوبة وسنحاول في هذا المبحث نظرة عامة حول مؤسسة سونطراك (الشركة الأم) وكذا مديرية الصيانة بسكرة سواء فيما يخص التعريف بها وكذا تاريخها والتنظيم الهيكلي لها.

المطلب الأول:عرض مؤسسة الوطنية سوناطراك (شركة الأم)

1.III تعريف مؤسسة سوناطراك

حتى تحقق الجزائر سيادتها الاقتصادية وخاصة في مجال المناجم، قامت الجزائر بإنشاء شركة "سونطراك " لاستغلال الحقول البترولية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية، خاصة الشركة الفرنسية ومنه فقد عرفت هذه الشركة تطورات عدة على أثر التغيرات الاقتصادية التي حدثت في البلاد، و تعد اليوم من بين أهم الشركات البترولية الدولية الإثنى عشر بعدما قطعت أشواطا حاسمة وتحولت من شركة فتية إلى المجموعة التي تعرفها اليوم وقد تمثل هذه الشركة عقد تأسيسها في 31 ديسمبر 1963 بمرسوم 491/63 في تكفل بنقل وتسويق المحروقات ولكنها سرعان ما تم تجاوز هذا الهدف حيث بمرسوم تحت رقم 296/66 الصادر ب 1966/09/22 اتسعت مهام الشركة لتمس قطاعات أخرى من النشاط البترولي كالبحث و الإنتاج والتحويل.

وتوجهت قرارات 24 فيفري 1971 مسارا طويلا كان يرمي إلى التحكم في قطاع المحروقات حيث يسرت السبيل أمام ازدهار جديد للشركة من خلال استرجاع الوطن موارد من المحروقات.ومنذ ذلك الحين بدأت سونا طراك في بداية السبعينات في تقويم المحروقات من خلال سياسة استثمارية مكثفة ومن خلال تطوير جميع فروع الصناعة البترولية بداية من الاستكشاف في المنبع إلى البتروكمياء في المصب.

ونتج عن هذا التعدد بروز شركة كبيرة وبعد إعادة هيكلتها في بداية الثمانينات انسحبت سونا طراك من نشاطات الخدمة البترولية والبتر وكيمياء والتكرير والتوزيع لكنها بقيت تلعب دورا حاسما في قطاع المحروقات، وتضم نشاطاتها ميادين البحث والإنتاج والنقل وإضافة إلى ميداني معالجة الغاز الطبيعي وتسويق المحروقات.

- **التسمية**

تسمى سونطراك بالشركة الوطنية للبحث، الإنتاج، النقل، تحويل المحروقات وتسويقها.

So : société شركة؛

Na: nationale وطنية؛

Tra: transport نقل؛

C: commercailisation تسويق؛

H: hychocarbures المحروقات.

- **مقر الشركة**

يوجد مقر شركة سوناطراك بمدينة الجزائر العاصمة (جنان الملك) " حيدرة ".

- **رأسمال الشركة**

تتوفر الشركة على راس مال مبلغه مائتان وخمسة وأربعون مليار دينار، موزعة على مائتان وخمسة وأربعون ألف سهم قيمة كل واحد مليون دينار تكتبها وتحررها الدولة سواها.

2.III أهداف المؤسسة الوطنية سوناطراك

تأسست سونطراك بغية تحقيق مجموعة من الأهداف منها ما هو ذاتي ومنها تنموى خاص بالتنمية الوطنية سنلخص أبرزها في النقاط التالية:

- التنقيب على المحروقات واستغلالها؛
- تطوير شبكات نقل المحروقات، تخزين، شحن، استغلال وتسير هذ الشبكات؛
- تميع الغاز الطبيعي ومعالجته؛
- تحويل وتكرير المحروقات ومشتقاتها؛
- تنمية مختلف النشطات في الجزائر وفي الخارج مع شركات جزائرية وأجنبية والاشتراك في راس المال وفي القيم المنقولة الأخرى؛

- تمويل البلاد بالمحروقات على المتوسط والبعيد؛
- دراسة كل نشاط له علاقة مباشرة بصناعة المحروقات وكل عمل يترتب عنه فائدة على مجمع سونطراك؛
- تلبية الحاجيات المحلية؛
- تحقيق السيطرة على الصناعة البترولية؛
- تنويع مصادر الدخل الوطني؛
- تحقيق أقصى قدر من العائدات البترولية في المدى القصير لتمويل خطة التنمية العاجلة؛
- تقوية الدعم للقواعد الصناعية لتحصيل التكامل الوطني.

III.3 نشاط المؤسسة الوطنية سونطراك

إن تحقيق الأهداف المذكورة سابقا استوجب من سونطراك القيام بعدة نشاطات هي :

- نشاط المنبع (الاستكشاف والتنقيب)؛
-نشاط المصب؛
-الانتاج؛
-نشاط النقل؛
- التسويق.

المطلب الثاني: لمحة عن المؤسسة محل التربص

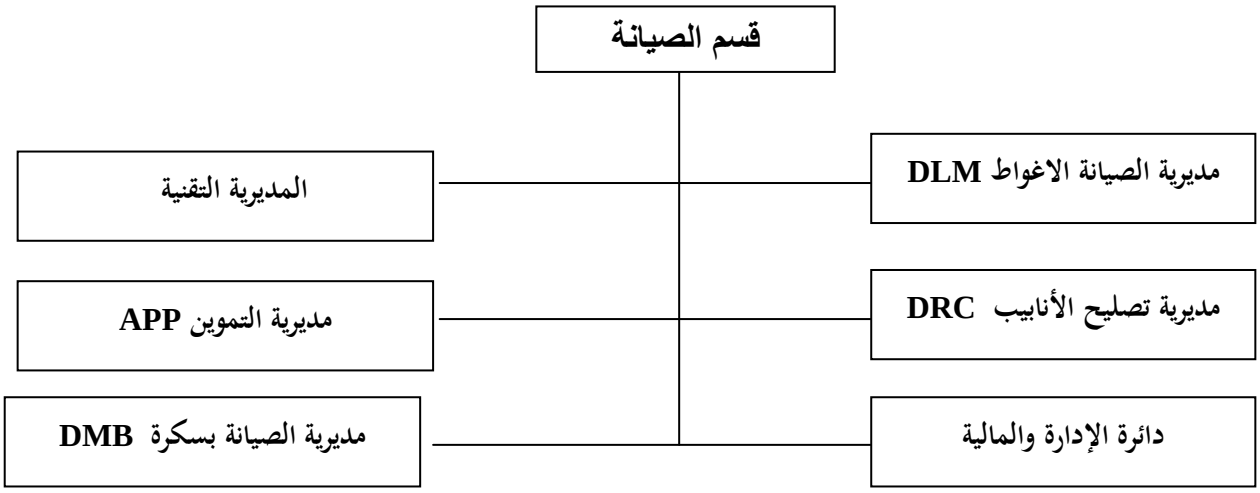
III.1 التعريف بالمؤسسة

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 سونا طراك وحدة الصيانة بسكرة وعلى نشاطها الاقتصادي.

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

وينقسم قسم الصيانة إلى عدة مديريات، كما هو موضح في الشكل التالي: [1]

الشكل رقم: (III-01) الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سونا طراك فرع النقل بالأنابيب



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

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

-أنشئت سنة 1977، حيث بدأ 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.

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

-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، و تحصلت عليها في جويلية 2005، و أصبحت تتحصل عليها كل سنة.

وتعتمد الوحدة في تسييرها على شبكة داخلية و على الإعلام الآلي و على برنامج متخصص في التسيير، من اجل تسيير أكثر عقلانية.

ويقدر عمال مديرية الصيانة بسكرة بـ224 عامل وهم موزعين على النحو التالي:

الجدول رقم:(III-01) توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة بسكرة 2018/12/31

البيان	العـدد	النسبـة
الإطارات العليا	12	05.36%
الإطارات	93	41.51%
أعوان التحكم	74	33.03%
أعوان التنفيذ	15	06.70%
المتعاقدين	30	13.40%
المجموع	**224**	**100%**

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معلومات المؤسسة

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

2.III 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؛
- أنشطة 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؛

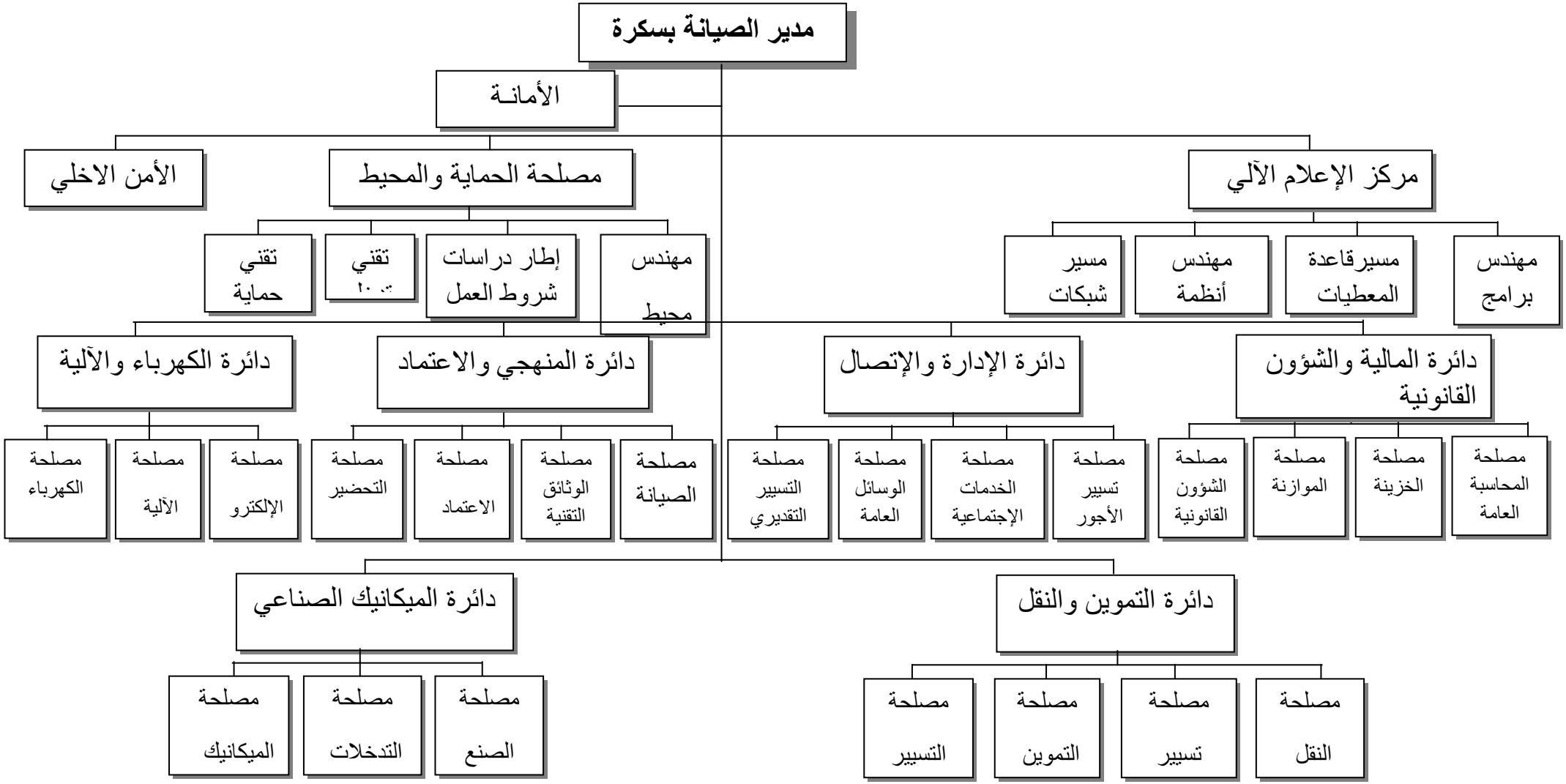
-المساهمة في التجديد المستمر لتجهيزات مختلف هياكل النشاط؛

-إعداد و وضع حيز التنفيذ نظام و إجراءات الصيانة و معايير الآلات و التجهيزات المرتبطة بالنشاط.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن الهيكل التنظيمي ما هو إلا عبارة عن البناء الذي يبين مختلف المستويات الإدارية و الوحدات التنظيمية الرئيسية و الفرعية و الوظائف، و يبين أشكال الاتصالات و شبكات العلاقات القائمة داخل الوحدة وهذا ما يوضحه الشكل.

الشكل رقم (III-02)الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونا طراك وحدة الصيانة بسكرة



المصدر: من اعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة.

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 و تحديث سياسة و أهداف المؤسسة؛

-التخطيط الاستراتيجي و رقابة أهداف المؤسسة؛

-توزيع الموارد و الوسائل بالمؤسسة؛

-وضع حيز التنفيذ نظام اتصال داخل المؤسسة، تحسين نظام إدارة الجودة بالمؤسسة.

2. الأمانـة:

تهتم بتسجيل الرسائل الصادرة و الواردة من و إلى المؤسسة، و التي لها علاقة مباشرة بمديرية الصيانة، كما تهتم بالصادر و الوارد من مدير المؤسسة على مختلف الدوائر التابعة للمؤسسة.

3. دائرة التموين و النقل:

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

-تسيير المخزون والجرد المادي في المؤسسة، مع احترام الإجراءات و القوانين المطبقة؛

-تسيير و صيانة مستودع النقل: السيارات، الآلات، الشاحنات؛

-خدمات النقل الضرورية لمختلف هياكل المؤسسة؛

-ضمان تحسين عمليات التموين.

4. دائرة الإدارة و الاتصال: هي المسؤولة عن:

-تقييم احتياجات المؤسسة للعمال و إعداد خطط التعيين و التكوين في إطار الموازنات المعتمدة؛

-تسيير ملفات العمال في المؤسسة؛

-تضمن الخدمات الاجتماعية، طب العمل، التنشيط الاجتماعي و الرياضي؛

-تسيير و متابعة النشاطات المرتبطة بـ لفندقة، الإطعام، صيانة التجهيزات؛

-تسيير وسائل الاتصالات بالمؤسسة(هاتف، فاكس، تلكس....)؛

-التكلف بمهام النقل و الإطعام و المبيت 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 و الشؤون القانونية:هي المسؤولة عن:

-التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة في الإطار الموازنات المعتمدة و احترام الإجراءات و النصوص القانونية حيز التنفيذ؛

-إعداد المخطط السنوي وعلى المدى المتوسط للمؤسسة مع احترام مختلف هياكل المؤسسة و متابعة تنفيذها؛

-تسجيل جميع العمليات اليومية مع الغير كالزبائن و الموردين؛

-إعداد الميزانيات المالية و المحاسبية للمؤسسة؛

-إعداد العقود و الاتصال مع الإدارة القانونية المركزية؛

-تسيير تأمينات المؤسسة و الاتصال مع الإدارة القانونية المركزية؛

-إعداد و متابعة الملفات القانونية للمؤسسة مع الاتصال بالإدارة القانونية المركزية؛

-تسيير و متابعة ممتلكات المؤسسة؛

-متابعة الاحترام القانوني لكل العقود المنة على مستوى المؤسسة.

5 .دائرة الكهرباء و الآلية:

-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 و الالكترونية؛

-المشاركة في إعداد دفاتر الشروط المرتبطة بالتجهيزات؛

-تحسين عمليات الصيانة في الورشات و الخدمات المقدمة للزبائن.

6. **دائرة المنهجية و الاعتماد:**هي المسؤولة عن:

-إعداد مخطط العمل السنوي و الأكثر من سنوي بمساعدة المديريات الجهوية لسوناطراك لضمان صيانة الآلات الدوارة؛

-استقبال طلبات العمل و برمجتها وتقسيمها على هياكل المؤسسة المسؤولة عن التنفيذ؛

-تسيير و تحديث برامج و إجراءات الصيانة؛

-تنظيم مجموعات من العمال لإعداد فرق عملية للصيانة؛

-إعداد و تحليل نسب الصيانة؛

-تحليل وتحديث تكاليف الصيانة؛

-إجراء دراسات خاصة على الصيانة؛

-تسيير الوثائق التقنية للتجهيزات الصناعية؛

-تحسين العملية التجارية و الخدمات المقدمة للزبائن؛

-قياس و متابعة رضا الزبائن، و المعالجة الفعالة لاحتياجاتهم.

7. **دائرة الميكانيك الصناعي:**

-القيام و الإشراف 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 و الخدمات المقدمة للزبائن.

8. **مركز الإعلام الآلي:**

-تسيير وإدارة وصيانة أنظمة الإعلام الآلي في المؤسسة؛

-الصيانة القبلية والبعدية لأنظمة الإعلام الآلي؛

-تسيير إدارة واستغلال المراسلات الآلية في المؤسسة؛

-تسيير وإدارة واستغلال قواعد معطيات البرامج؛

-تسيير و إدارة واستغلال شبكة الإعلام الآلي؛

-مساعدة و تكوين مستعملي أدوات الإعلام الآلي؛

-الاستغلال المثل لوسائل الإعلام الآلي على مستوى المؤسسة؛

-تحسين عمليات تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

9. مصلحة الحماية و المحيط:

-تطبيق سياسة الحماية و المحيط و الأمن لمجمع سوناطراك؛

-توضيح وظيفة الحماية و المحيط و الأمن في المؤسسة من خلال التوعية و التكوين؛

-حماية الممتلكات البشرية و المادية من خلال برامج وقاية؛

-الوقاية من الحوادث و الحرائق من خلال مراقبة الشروط التقنية، و تصرفات العمال و طرق العمل الخطيرة و التوصيات الضرورية؛

-مراقبة و متابعة برامج نشاط النقل بالأنابيب لحماية المحيط.

إن ما نلاحظه من الهيكل التنظيمي لمديرة الصيانة بسكرة هو تعدد المستويات التنظيمية، حيث يضم 3 مستويات.

ورغم أن مديرية الصيانة بسكرة مؤسسة تتمتع بدرجة من الاستقلالية حيث يعود اتخاذ القرار فيها إلى مسيريها ومديرها على الخصوص، إلا أنها تبقى خاضعة للمستويات الأعلى منها فيما يتعلق بالقرارات الهامة و المتعلقة بالاستثمار و اعتماد الميزانيات المالية و الموازنات السنوية و التعيينات.

المطلب الرابع: أهداف ومهام مديرية الصيانة

يمكن تلخيص الأهداف الحالية المسطرة من طرف المديرية وفق الخطة الاستراتجية المتبعة كما يلي :

- انجاز مخطط الصيانة؛
-احترام الاجال المتفق عليها في الانجاز ؛
-تقليص تكاليف الصيانة؛
-استلام قطع الغيار في أجالها المحددة؛
-تحسين نوعية خدمات الصيانة لأجهزة النشاط "TRC"؛
-التكوين المستمر لمستخدمي الصيانة.

هذه بصفة عامة الأهداف الرئيسية التي تطمح المديرية لتحقيقها في الوقت الحالي، أما بالنسبة لمهام مديرية الصيانة بسكرة فسنتطرق أليها في النقاط الآتية:

-صيانة المستويات 5.4.3 للأجهزة الخاصة بالصيانة؛
-التدابير الإجرائية للمراقبة والصيانة للمستويات 2.1 للأجهزة النشاط بالتنسيق مع المديرية الجهوية؛
-فحص وترميم القطع وتجديد الأعضاء الأساسية للآلات والمحركات القوية؛
-تصنيع قطع الغيار لاحتياجات النشاطية؛
-إعادة تأهيل وتطوير المحركات الكهربائية ومحولات الضغط المنخفض و المتوسط وتجهيزات الصناعية للنشاط والمشاركة لإعادة تأهيل وتجديد المحتمل لمختلف تجهيزات النشاط وطرق استعمال خاضعة للمقاييس الدولية؛
-وضع نظام واليات لتدابير الصيانة مع مقاييس العتاد والأجهزة المرتبطة بالنشاط.

المبحث الثاني:عرض القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة (مديرية الصيانة)

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وحسب النظام المحاسبي المالي فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية، ومؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لبسكرة تقوم بإعداد القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF وهي:

-الميزانية؛

-حسابات النتائج؛

-جدول تدفقات الخزينة؛

-الجداول الملحقة و الايضاحات.

المطلب الأول:عرض ميزانية المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تعتبر الميزانية أحد مكونات البيانات المحاسبية والمالية وهي تلعب دورا إعلاميا، فهي تمد مختلف الأطراف بالمعلومات التي تخص المؤسسة وبالتالي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، هؤلاء الأطراف يمكن أن يكونوا داخليين مثل إدارة المؤسسة أو خارجيين مثل البنوك والمستثمرين الماليين وإدارة الضرائب، وسوف نقوم بدراسة الكل من عناصر الميزانية (الأصول والخصوم) للمؤسسة مجال الدراسة خلال الفترة (2015-2016-2017).

الجداول الموالية ملخص للميزانية المؤسسة مجال الدراسة خلال الفترة (2015-2016-2017) والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF أنظر الملحق (1و2).

الجدول رقم (III-02) ملخص عناصر الأصول الميزانية للمؤسسة محل الدراسة لسنوات 2015-2016-2017

البيان	2015	2016	2017
الأصول			
الأصول غير الجارية			
فارق الإقتناء			
التثبيتات المعنوية	183 790 096,47	125 896 325,30	133 953 803,08
التثبيتات العينية	572 019 290,51	675 009 160,51	536 337 182,34
التثبيتات جاري إنجازها	1 689 059 689,66	1 696 899 325,20	1 986 987 653,65
التثبيتات المالية			
أصول أخرى مالية غير جارية	5 618 932,60	8 489 585,00	9 878 985,33
ضرائب مؤجلة للأصول			
مجموع الاصول غير الجارية	2 450 488 009,24	2 506 294 396,01	2 667 157 624,40
الأصول الجارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	1 974 715 433,05	2 025 092 745,05	2 316 649 115,90
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			
الزبائن	1 530 003 780,20	2 178 932 006,12	2 235 465 215,38
المدينون الآخرون	31 649 351,78	47 589 621,00	44 387 231,25
الضرائب	4 650 890,00	3 510 220,00	3 315 478,56
أصول أخرى جارية	2 776 890,00	5 776 890,00	4 358 479,36
الموجودات وما شابهها			
الخزينة	610 180 980,001	2 733 189 654,45	2 518 919 933,93
مجموع الأصول الجارية	5153977325.03	6 994 091 136,62	7 123 095 454,38
مجموع العام للأصول	7604465334.27	9 500 385 532,63	9 790 253 078,78

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة الوحدة :(دج)

نلاحظ خلال الميزانية السابقة في جانب الأصول أن مجموع الأصول غير الجارية في تزايد مستمر خلال سنوات 2015-2016-2017 (سنوات فترة الدراسة) ويرجع السبب في تزايد للتثبيتات المادية والمعنوية لاقتناء برمجيات جديدة، شراء معدات نقل، عتاد الصيانة الذي دخلت قيد الإنتاج من أجل رفع قيمة الإنتاج من سنة إلى أخرى .

بالإضافة إلى ذلك نلاحظ ارتفاع ملاحظ في قيمة التثبيتات الجاري إنجازها نتيجة وجود عدة مشاريع قيد الإنجاز كبناء مبنى إداري جديد،...إلخ.

وما يمكن ملاحظته في الجدول الأصول أخرى مالية غير جارية هي الأخرى في تزايد ملحوظ ويعود ذلك للقروض المقدمة من طرف المؤسسة إلى عمالها حسب عدد العمال وكذلك الأموال المودعة لدى البنوك لحساب الموردين والتي تمثل ضمانات.

كما أن قيمة الأصول الجارية في تزايد خلال سنوات الثلاث حيث نلاحظ ارتفاع ملحوظ قي قيمة الأصول الجارية الذي نفسره بما يلي:

-**المخزونات:** نلاحظ ارتفاع في قيمة المخزونات نتيجة اقتناء الغيار عالية تقنية، محرك نفاث لضخ البترول، قطاع غيار معقدة.

-**الزبائن:** وجود مؤسسات تؤدي لها مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة خدمة أي صيانة الالات لها مثل نفطال، ENICAB، كوسيدار، مصنع الإسمنت.

-**المدينون الآخرون:** يبين الجدول السابق أن المدينون الأخرون في تزايد ونقصان نتيجة تسجيل عدة فواتير استرجاع لم يتم تحصيلها خلال السنة اضافة للعمليات الأخرى نذكر منها التسبيقات على الأجور، تكاليف الضمانات.

-**الضرائب:** قيمة الضرائب في انخفاض وذلك نتيجة نقص عدد العمال، الخروج المسبق للتقاعد50 سنة، نقص تسديد IRG.

-**أصول أخرى جارية:** وهي بدورها مختلف المصاريف المسجلة مسبق حيث نلاحظ من سنة 2015 إلى سنة 2016 إرتفاع ملحوظ في القيمة الإجمالية أما ن سنة 2016 إلى سنة 2017 ارتفاع طفيف ويفسر ذلك بزيادة التأمينات المسبقة. أما الخزينة قيمتها في تذبذب وهذا يفسر أن فروع سونطراك تم تمويل الخزينة على حسب الاحتياجات شهرية للمؤسسة.

الجدول رقم (III-03) ملخص عناصر الخصوم الميزانية للمؤسسة محل الدراسة لسنوات 2015-2016-2017

الخصوم			
الأموال الخاصة			
رأس المال تم إصداره	677 933 016,456	8 688 789,58	8 789 312 772,20
النتيجة الصافية	577 666 630,89	387 337 888,53	569 965 209,51
حساب ما بين الوحدات			
مجموع الأموال الخاصة	**255 599 647,347**	**9076001678.11**	**9 359 277 981,71**
الخصوم غير جارية			
قروض وديون مالية			
مؤمونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة	278 816 078,16	374 586 548,56	380 220 130,40
الضرائب	789 119,87	550 465,30	620 445,80
ديون اخرئ	69 260 488,90	49 246 840,66	50 134 520,87
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية	**348 865 686,93**	**424 383 854,52**	**430 975 097,07**
المجموع العام للخصوم	**604 465 334,277**	**9 500 385 532,63**	**9 790 253 078,78**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة الوحدة: (دج)

نلاحظ خلال الميزانية السابقة في جانب الخصوم أن قيمة الأموال الخاصة في تزايد خلال ثلاث سنوات ويرجع هذا إلى:

-النتيجة الصافية أي في سنة 2007 قامت المؤسسة بعدد كبير من التدخلات لتصليح الالات، شراء قطاع غالي جدا من المانيا وايطاليا؛

-زيادة في صيانة الالات؛

-فتح بعض الأبار البترولية.

أما الخصوم غير جارية نلاحظ أن قيمتها في تزايد خلال فترة الدراسة ويفسر ذلك إلى ارتفاع في قيمة الموردين وذلك لسياسة التي تعتمدها سونطراك (مديرية الصيانة) لتسديد الفواتير في غير اجالها المحدد ،وكذلك نلاحظ أن هناك تذبذب في الضرائب نتيجة تسديدها، أما الديون الاخرى هي كذلك في تذبذب نتيجة علاوات العمال التي لم تسدد بعد، السلفيات التي قدمتها المؤسسة مثل شراء منزل، سيارة ...إلخ.

تضمنت الميزانية بيانات مالية لنشاط 2015 و2016 و2017 في شكل جدول للأصول والخصوم مع التمييز بين المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة، مع وجود اتساق في عرض وتصنيف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية خلال الفترة، مايوفر لمستخدمها إمكانية إجراء مقارنات زمانية ومكانية من أجل تقييم أداء المنشأة وكذا القيام بالتنبؤات المستقبلية لاتخاذ القرارات المناسبة، مايعني جودة المعلومة المحاسبية، كما تضمنت الميزانية الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها، حيث بينت الميزانية كل من صافي الاصول غير الجارية والأصول الجارية والخصوم وهو ماطابق لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

المطلب الثاني: عرض جدول حساب النتائج المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تقوم المؤسسة مديرية الصيانة بسكرة بإعداد جدول حساب النتائج حسب الطبيعة، وفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فالمؤسسة تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة ويحتوي حساب النتائج ما يسمح بإجراء المقارنة على معلومات متعلقة بالدورة المالية.

يوضح الجدول التالي حساب النتائج حسب الطبيعة للمؤسسة مجال الدراسة خلال الفترة (2015-2016-2017) والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، أنظر الملحق رقم (3و4).

الجدول رقم (III-04): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لسنوات 2015-2016-2017

الحساب	البيان	2015	2016	2017
70	المبيعات	1 155 485 695,65	1 130 481 723,16	1 240 066 180,33
72	التغير في المخزون	0,00	0,00	0,00
73	انتاج المثبت	22 324 589,10	10 255 845,00	15 289 120,00
74	اعانات الاستغلال			
انتاج السنة المالية		1 177 810 284,75	1 140 739 584,16	1 255 355 300,33
60	مشتريات مستهلكة	258 933 145,33	271 428 183,75	279 833 012,06
61	خدمات خارجية	55 666 354,30	44 137 145,46	30 152 278,14
62	خدمات خارجية اخرى	13 256 986,00	36 896 564,96	10 369 548,00
استهلاك السنة المالية		327 856 485,63	352 461 894,17	320 354 838,20
القيمة المضافة للاستغلالVa		849 953 799,12	788 275 673,99	935 000 462,13
63	اعباء المستخدمين	158 913 952,78	182 009 232,04	179 809 548,78
64	ضرائب والرسوم	7 589 361,00	9 156 486,00	7 892 259,00
إجمالي فائض الاستغلال		683 450 485,34	597 109 955,95	729 298 654,35
75	إيرادات العملياتية أخرى	71 856 669,12	63 666 901,30	98 854 223,54
65	أعباء العملياتية أخرى	100 256,12	358 478,25	487 350,25
68	مخصصات للاهتلاكات وتدني القيمة	151 550 190,96	163 168 412,21	174 612 463,55
78	استرجاع اعباء الدورات السابقة	1 235 986,33	5 245 896,58	6 325 987,21
النتيجة العملياتية		**604 892 693,17**	**502 495 863,37**	**659 379 051,30**
76	إيرادات مالية	1 956 952,00	458 693,00	650 352,00
66	أعباء مالية	29 183 014,82	115 616 667,84	90 064 193,79
النتيجة المالية		**-27 226 062,82**	**-115 157 974,84**	**-89 413 841,79**
النتيجة العادية قبل الضرائب		577 666 630,89	387337888.53	569 965 209,51
695-698	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	0,00	0,00	0,00
292-293	الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	0,00	0,00	0,00
النتيجة الصافية للنشاطات العادية		0,00	0,00	0,00
77	إيرادات استثنائية	/	/	/
67	أعباء استثنائية	/	/	/
النتيجة العادية				
النتيجة الصافية		577 666 630,89	385 337 888,53	569 965 209,51

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الوحدة : (دج)

يبين الجدول السابق تغير وتذبذب في قيمة عناصره ويرجع تفسير هذه التغير إلى:

-**القيمة المضافة:** نلاحظ أن قيمة المضافة في تذبذب خلال فترة الدراسة 2015-2016-2017 أي من سنة 2015 إلى سنة 2016 كانت في تناقص وفي سنة 2017 ارتفعت وهذا راجع إلى انخفاض في المداخيل بسبب تدهور أسعار النفط في الأسواق العالمية وانخفاض حجم الاستثمارات الذي يخص إنتاج سنة المالية بالإضافة إلى سياسة التقشف التي أدت إلى ترشيد النفقات التي تخص استهلاك السنة المالية.

-**إجمالي فائض الاستغلال:** من الجدول نلاحظ أن قيمة إجمالي فائض الاستغلال في تذبذب ويؤول هذا إلى ارتفاع ملحوظ في أعباء المستخدمين نتيجة للسياسة التي تتبعها الدولة نظرا لتجديد اليد العاملة بسبب إحالة بعض العمال للتقاعد وعلاوات نهاية الخدمة، زيادة إلى تذبذب في مستحقات الضريبة على عاتق المؤسسة.

-**النتيجة العملياتية:** نلاحظ أن قيمة النتيجة العملياتية لسنة 2015-2016-2017 في تقارب ويرجع هذا إلى زيادة نوعا ما في ايرادات العملياتية الأخرى ومخصصات للاهتلاك.

-**النتيجة المالية:** يتبين من الجدول أن أعباء أكبر من الايرادات ومن هنا نقول أن الأعباء والايرادات تأثر بسلب أو الايجاب على وضعية المؤسسة محل الدراسة.

-**النتيجة العادية قبل الضرائب:** في تذبذب هي الأخرى ويرجع إلى كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية خلال سنوات.

-**نتيجة الصافية:** نلاحظ أن قيمة نتيجة الصافية هي نفسها قيمة النتيجة العادية قبل الضرائب وهي في تذبذب.

تقوم المؤسسة محل الدراسة بإعداد حساب النتيجة وفقا للطبيعة أين يتم تصنيف المصاريف بناءا على طبيعتها في جدول يضم أرصدة سنة و السنة السابقة، ونسب تطور كل بند من المصاريف والايرادات. تعرض المنشأة في الجدول النتائج الوسيطية وصولا إلى النتيجة الصافية للنشاط.حيث نلاحظ أن الجدول يحتوي على جميع المعلومات التي أوجب المعيار المحاسبي رقم 01 عرضها والملاحظ أن المؤسسة تحرص على خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات التي تعرضها من خلال توفير معلومات مقارنة للفترة 2015-2017 لكل بند من البنود حساب النتيجة، أي المؤسسة تقوم بإفصاح عن جودة معلوماتها محاسبية.

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي لسنوات 2015-2016-2017

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشان استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة.

تقوم المؤسسة مديرية الصيانة بإعداد جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة الغير مباشرة.

وفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فالمؤسسة تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة ويحتوي جدول تدفقات الخزينة ما يسمح بإجراء المقارنة على معلومات متعلقة بالدورة المالية.

يوضح الجدول الموالي ملخص لجدول تدفقات الخزينة للمؤسسة مجال الدراسة خلال الفترة (2015-2016-2017). والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، انظر الملحق رقم (5و6).

الجدول رقم (III-05): جدول تدفقات الخزينة لسنوات 2015-2016-2017

البيان	2015	2016	2017
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية	577666630,89	387 337 888,53	569 965 209,51
تصحيحات من اجل:	0,00	0,00	0,00
الاهتلاكات والأرصدة	0,00	0,00	0,00
تغير الضرائب المؤجلة	0,00	0,00	0,00
تغير المخزونات	-854373657,44	854 373 657,44	-211 256 852,00
تغير الزبائن والحسابات الدائنة الاخرى	1256988,33	1 256 988,33	-89 658 526,00
تغير الموردين والديون الأخرى	1846736.00	1 846 736,00	-14 789 658,35
نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب	0,00	0,00	0,00
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)	-273603302.22	1244815270.30	254 260 173,16
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات من اقتناء تثبيتات	-219632367.10	-219 632 367,10	-347 134 157,18
تحصيلات التنازل عن التثبيتات	-130880539.17	-12 902 441,92	-110 366 988,29
عن اقتناء تثبيتات مالية المسحوبات	103069215.38	103 069 125,38	-18 687 746,00
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)	6044413.33	6 044 413,33	5 789 658,10
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)	-241399277.56	-123 421 180,31	-470 399 233,37
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل			
غير في القروض و الديون المالية	0,00	0,00	0,00
تخصيص النتيجة			
الارباح	1614584.46	1 614 584,46	1 869 339,69
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)	1614584.46	1 614 584,46	1 869 339,69
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+جـ)	-513387995.32	1123 008 674,45	-214 269 720,52
أموال الخزينة عند الافتتاح	2123568975.32	1 610 180 980,00	2 733 189 654,45
أموال الخزينة عند الإقفال	1 610 180 980,00	2 733 189 654,45	2 518 919 933,93
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة	-513387995.32	1 123 008 674,45	-214 269 720,52

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الوحدة: (دج)

نلاحظ من الجدول السابق أن مديرية الصيانة لبسكرة حققت فائض في السيولة النقدية في خزينة الاستغلال خلال فترة الدراسة (2015-2017)، والذي يفسر قدرة المؤسسة على تمويل الاحتياج في رأس المال العامل المتعلق بالنشاط الأساسي وتحقيق فائض بعد التمويل.

وشهدت المؤسسة ارتفاعا في تدفق خزينة الاستغلال سنة 2016 مقارنة مع سنة 2015 و2017 ويعود ذلك إلى ما يلي:

-قامت المؤسسة محل الدراسة بزيادة أجور العمال 40%؛

-زيادة عدد العمال وذلك لتوسع نشاطها في التدخلات التقنية؛

-زيادة استثمارات المؤسسة التي تولدت عنها ايرادات من جراء استخدامها؛

- حصلت المؤسسة على تعويض ضرر من طرف أحد الموردين الذي لم تلتزم بتزويد المؤسسة بالسلعة المتفق عليها في الوقت المحدد مما أدى إلى تدفق أموال لخزينة المؤسسة.

أما للسنة 1015 و2017 الذي عرفت فيهم المؤسسة انخفاض في تدفق خزينة الاستغلال يعود سببه إلى انخفاض في في رقم الأعمال والنشاط الإجمالي لها، العقوبات المالية التي فرضتها سونطراك على عدد من العملاء.

ومما سبق نقول أن مؤسسة مديرية الصيانة تملك سيولة نقدية وهي بذلك قادرة على تلبية احتياجات، والذي من شأنه أن يؤثر بشكل ايجابي في مستويات خزينة المؤسسة الإجمالية.

كما نلاحظ أن المؤسسة حققت عجز في خزينة الاستثمار لأن المؤسسة قامت بشراء سيارات جديدة من أجل استعمالها في التدخلات الصيانة نحو الجنوب حوض الحمراء، حاسي الرمل،عين امياس وغيرها من المسافات البعيدة التي تحتاج إلى سيارات جديدة مقاومة، وكذا شراء رافعة جديدة متطورة، إنجازشبكة لإطفاء الحريق متطورة في كشف شرارات النار. كما أنها سجلت ارتفاع بمعدل نمو تدفقات خزينة الاستثمار في سنة 2015 و2016 ويعود سبب الارتفاع إلى عمليات التنازل عن الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة بالتنازل عنها وتتمثل فيما يلي:

-التنازل عن معدات صالحة للاستعمال في المزاد العلني، لكن في بعض الحالات الاستثنائية لنوع من المعدات غير صالحة للبيع يتم تحطيمها؛

-التنازل عن معدات وأدوات صناعية مثل "محرك" من المؤسسة إلى الوحدات التابعة لمؤسسة الأم؛

-التنازل على عدد كبير من السيارات القديمة التي تمتلكها وسبب بيعها هو اهتلاكها العام المسافة التي كانت تقطعها نحو الجنوب من أجل التدخلات الصيانة والتقنية التي كان يقوم بها التقنين؛

-التنازل على 03 رافعات قديمة التكنولوجيا.

ويرجع سبب الانخفاض في معدل نمو تدفق الخزينة الاستثمار بارتفاع عمليات الحيازة من أجل التوسع في نشاطها كحيازة آلات لضخ البترول وكذا آلات كهربائية.

نلاحظ من جدول أعلاه بأن قيمة تدفق الخزينة المتاح يشهد ارتفاعا خلال سنوات وهو ما يفسر قدرة المؤسسة من تغطية خزينة استثماراتها بواسطة خزينة استغلالها مع، لذلك فالمؤسسة في هذه الحالة ليست بحاجة لقيام بعمليات التمويل الخارجي، لأنها غطت احتياجاتها المالية من مواردها الداخلية.

تعد مديرية الصيانة جدول سيولة الخزينة وفقا للطريقة غير المباشرة إلا أن معيار IAS07 شجع على اعتماد الطريقة المباشرة كما تعدها بالطريقة المباشرة على مستوى مؤسسة الأم، حيث عرضت المؤسسة النتيجة ومختلف التدفقات وفقا للأنشطة العملياتية والاستثمارية والتمويلية، وذلك خلال سنوات 2015-2016-2017 ما يوفر معلومات ملائمة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. وقابلة للفهم من طرف مستعمليها، ودليل على جدة المعلومة المحاسبية لقوائمها المالية.

أرفقت المؤسسة محل الدراسة القوائم المالية الأربعة بملحق مقدم بأسلوب منتظم وواضح، حيث عرضت فيه تصنيفات جزئية لكل بند من بنود القوائم المالية، وفصلت في مكوناته ومبالغه.

كما تم الإفصاح من خلال الملحق عن أهداف المؤسسة، وصف لنشاط المؤسسة، مقرها ...وغيرها أكما أعلنت خلال الملحق امتثالها للنظام المحاسبي المالي في إعداد قوائمها المالية إبتداءا من نوفمبر 2010 وهو ما نص عليه IAS01.

من خلال تصفح الملحق نجد أنه تضمن السياسات المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة في إعداد قوائمها المالية والمتمثلة في التكلفة التاريخية لقياس أصولها والتكلفة المهتلكة للخصوم، والتكلفة الوسيطية المرجحة لتقييم المخزونات، إلا أن الباحث لاحظا عدم إفصاح عن طريقة الاهتلاك المطبقة وعن طبيعة وأثر التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء المرتكبة، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسة لا تطبق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS08في إعداد قوائمها المالية ما ينقص من وضوح وصدق عرض المعلومات التي تحتويها ويؤثر ذلك سلبا عللا جودة القوائم المالية.

بعد المرور بمختلف محطات الدراسة يمكن القول أ ن مؤسسة سونطراك مديرية صيانة تقوم بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 في إعداد قوائمها المالية. مانتج عنه معلومات محاسبية ملائمة وصادقة وقابلة للمقارنة وفي توقيتها المناسب، إلا أن عدم تطبيقها لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 أثر سلبا على ملاءمة وصدق معلوماتها، ما خفض من جودة القوائم المالية وبالتالي يمكن اعتبار أن القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة ذات جودة متوسطة.

المبحث الثالث: مقارنة القوائم المالية حسب نظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS

سنتطرق في هذا المبحث إلى مقارنة القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية بشيء من التفصيل متمثلا في مقارنة المعايير المرتبطة بقائمة المركز المالي و جدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة.

المطلب الأول: مقارنة من جانب الإطار المفاهيمي

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي IAS01 من أهم المعايير المحاسبة، التي أولى لها النظام المحاسبي المالي SCF أهمية كبيرة نتيجة دوره في تحسين نوعية المعلومة المعروضة في القوائم المالية التي تعتبر أداة مهمة توفر معلومات كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة، حيث يوجد العديد من النقاط المشتركة بين معايير المحاسبة الدولية ونظام المحاسبي المالي والتي تؤكد صلة SCF بالمعايير المحاسبة الدولية التي تعتبر المرجع الأساسي والاسترشادي لهذا النظام.

ولكن رغم هذا فلا يمكن القول بالتوافق الكامل بينهما، إذ توجد هناك بعض الفروقات مثل حسب المعايير محاسبة الدولية يمكن استعمال القيمة العادلة في تقييم الاصول والخصوم بينما في SCF فيطبق فقط على الاصول وسنحاول مقارنة أهم المبادئ المحاسبية وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (III-06): المقارنة بين SCF و IAS من جانب الإطار المفاهيمي

البيان	الإطار الفكري حسب المعايير IAS	الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي SCF
مبدأ الأهمية النسبية	تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية، وبالتالي هي الحد القطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة .	لقد حددت المادة 11 من المرسوم 156/08 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان.
مبدأ استقلالية السنوات	يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات المالية التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.	وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ،ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. ولا يتم إجراء أي تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق.
مبدأ الحيطة والحذر	حسب المعيار (IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتواصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يمكن هناك مبالغة	أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدري معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك

	في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الايرادات)، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق إحتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أوالتخفيظ المعتمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات فيها.
مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)	حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن المعلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية.	يقتضي استخدام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ويبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.
مبدأ التكلفة التاريخية	يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية ،وعادة ما يتم دمج هذا الأساس من أسس القياس الأخرى.	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها ،وعلى أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات أو تطور القدرة الشرائية للعملة، بالاستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية.
مبدأ اسبقية الواقع المالي والاقتصادي	لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها

على الشكل القانوني	والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط لشكلها القانوني.	القانوني.
مبدأ عدم المقاصة	يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين الدخل والمصروفات إلا إذا كانت المقاصة: – مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو البحث – مسموح بها من قبل معيار محاسبي اخر.	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم أ عنصر من الأعباء وعنصر من الايرادات.

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مبادئ التي تبنها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

المطلب الثاني : المقارنة من جانب عرض القوائم المالية ومستعملوها

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الواردة في معايير محاسبة الدولية IAS وعددها خمسة وهي مبينة في الفصل الأول، ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية فيما يلي:

الجدول رقم (III–07): مقارنة القوائم المالية مع معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث عرضها ومستعملوها

البيان	معايير المحاسبة الدولية IAS	النظام المحاسبي الماليSCF
القوائم المالية	قائمة المركز المالي؛ قائمة الدخل، صافي الربح أو خسارة؛ قائمة التدفق النقدي؛ قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛ الايضاحات والجداول الإضافية.	الميزانية؛ حساب النتائج؛ جدول سيولة الخزينة؛ جدول تغير الأموال الخاصة؛ الملحق.

مستعملوا القوائم المالية	المستثمرون، المقرضون، الموردون، العملاء. أطراف أخرى كالدولة والجمهور.	القوائم المالية موجهة إلى المستثمرين و المقرضون بالدرجة الأولى.
تقييم القوائم	يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية، القيمة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة، القيمة العادلة.	يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية، في بعض الحالات: القيمة الحالية، القيمة المحققة، القيمة العادل.

المصدر : من إعداد الطالبة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى نفس القوائم المالية الواردة في معايير المحاسبة الدولية مع وجود فروق في التسمية فقط، كما نلاحظ وجود قائمتين جديدتين أتى بها النظام المحاسبي المالي هما جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة وذلك من أجل تفعيل الإفصاح لما ستوفره هاتين القائمتين من معلومات إضافية عن تدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى المؤسسة، وأي تغيير في حركة رؤوس الأموال، وهو ما يهم المستثمر بالدرجة الأولى من أجل إتخاذ القرارات الاستثمارية أو التمويلية.

وبما أن عرض البيانات المالية للمؤسسات ونشرها يعد ضرورة أساسية للمستثمرين من أجل ترشيد قراراتهم، فإن الثبات في العرض هو أحد المزيا الجديدة التي أقرتها معايير المحاسبة الدولية ومن ثم النظام المحاسبي المالي، فكلما كانت المعلومات المنشورة تتمتع بإفصاح كافي ومعروضة بشكل مناسب كلما سهلت عملية المقارنة بين المؤسسات الأخرى من نفس القطاع إمكانية المقارنة لفترات سابقة لنفس المؤسسة.

المطلب الثالث: مقارنة الميزانية وجدول حساب جدول نتائج وجدول تدفقات الخزينة بين النظام المحاسبي المالي SCF معايير المحاسبة الدولية IAS

III.1مقارنة الميزانية بين النظام المحاسبي المالي SCF معايير المحاسبة الدولية IAS

الجدول رقم (III –08): مقارنة الميزانية بين النظام المحاسبي المالي SCF معايير المحاسبية الدولية IAS

البيان	معايير محاسبة الدولية IAS	النظام المحاسبي المالي SCF
شكل الميزانية	تقدم في شكل قائمة أو في شكل جدول.	تقدم في شكل جدول.
تقييم عناصر الميزانية	ترتب الاصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة الاستحقاق بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.	عرض الاصول يتم بنفس طريقة IAS.
المحتوى المعلوماتي	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال و الدورة السابقة N–1.	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال و الدورة السابقة N–1.
التسجيل و القيد في الميزانية	تغليب الجوهر على الشكل حيث من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات و الأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	تقيد العمليات وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها و لواقعها الاقتصادي دون التمسك بمظهرها القانوني فقط.
المصاريف الإعدادية	لا تظهر في الميزانية.	تعتبر جزء من تكلفة الاستثمار أوتظهر ضمن مصاريف الدورة العادية.
عقود الايجار	يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول.	يدرج الأصل المستأجر ضمن أصول الميزانية والتزامات دفع الايجارات التشغيلية ضمن خصوم الميزانية.
تكاليف البحث و التطوير	تكاليف التطوير تسجل باعتبارها أصول معنوية أما مصاريف البحث فلا تسجل.	تسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر أصول، تسجل تكاليف البحث ضمن الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية.

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول السابق فإن الميزانية تعد وفق الشكل المحدد في النظام المحاسبي المالي، بينما ترك المرجع المحاسبي الدولي الحرية للمؤسسات في إعدادها، بشكل جداول أو قوائم تحتوى على حد أدنى من العناصر الأساسية، ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية على نشر أي معلومات تؤدي إلى إفصاح أكثر شفافية، يساهم في توضيح الرؤية وتسهيل قراءة القوائم المالية التي تساعد المستثمرين وغيرهم في اتخاذ القرارات الملائمة وكذلك الحال لجدول حساب النتائج.

III.2مقارنة حساب النتائج بين النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS

الجدول رقم (III-09): مقارنة حساب النتائج بين النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS

البيان	معايير محاسبة الدولية IAS	نظام المحاسبي المالي SCF
الشكل	التفصيل له أهمية كبيرة و لم تلزم بشكل محدد.	أكثر تفصيل بتطرق ألى كل من انتاج الدورة، استهلاك الدورة، الفائض الإجمالي الاستغلال و له شكلين حسب الوظيفة، وحسب الطبيعة.
عرض العناصر	حسب الطبيعة وحسب الوظائف وفي حال تقديم جدول حساب النتائج حسب التصنيف الوظيفي يتعين تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء.	تصنف الأعباء والإيرادات حسب الطبيعة وحسب الوظيفة والنتيجة توضع ضمن حسابات الأموال الخاصة ح/12 نتيجة السنة المالية.
المحتوى المعلوماتي	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال و الدورة السابقة N-1.	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال و الدورة السابقة N-1.
القيد و التسجيل	يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع سلع أو تقديم خدمة بعد التأكد من تحصيل القيمة ونقل المخاطر و المنافع من البائع إلى المشتري.	يسجل عندما تحقق نفس الشروط والضوابط المحددة من طرف IAS.
عناصر أخرى	الضريبة تعتبر من تكاليف و تخصم من الربح.	يتم التفريق بين نتيجة العمليات و النتيجة المالية و نتيجة السنة المالية حيث الضريبة تحسب على أساس السنة المالية.

المصدر : من إعداد الطالبة

ما يميز جدول حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي هو المنظور المزدوج للنتائج، الذي يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية، إضافة إلى احتوائه على معطيات هامة لتحليل مثل النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، فالتفريق بين نتيجة العملياتية والنتيجة المالية يحدد بدقة نجاعة المؤسسة، فالمواضيع التي تطرق لها النظام المحاسبي المالي من خلال جدول حساب النتائج تأتي مفصلة، وهو ما يؤثر على مدى عدالة جدول حساب النتائج واعتماده من طرف المستثمرين في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها.

حسب SCF يتم عرض حساب النتائج حسب الطبيعة مع إمكانية تقديم بيانات ملحقة، وخاصة مخصصات الإهتلاك والمصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدمجة، كما يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج، وهو نفس العرض الوارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 لكن هذا الأخير ألغى مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل.

3.III مقارنة جدول تدفقات الخزينة بين النظام المحاسبي المالي SCF معايير المحاسبة الدولية IAS

الجدول رقم: (III-10) مقارنة جدول تدفقات الخزينة بين النظام المحاسبي المالي SCF معايير المحاسبة الدولية IAS

البيان	معايير محاسبية الدولية IAS	النظام المحاسبي المالي SCF
شكل جدول تدفقات الخزينة	تقدم في شكل جدول.	كما هو موضح في الجريدة الرسمية تضم العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية.
الغرض منه	الإفصاح وتوفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية حول التغيرات النقدية وما يعادلها للمؤسسة؛ قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل، تشخيص القدرة على مواجهة الالتومات وسداد التوزيعات.	تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية.
المحتوى المعلوماتي	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال و الدورة السابقة N-1.	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال و الدورة السابقة N-1.
مكونات جدول تدفقات الخزينة	– تدفقات دورة الاستغلال؛ – تدفقات دورة الاستثمار ؛ – تدفقات دورة التمويل.	نفس الشيء يتكون من ثلاث دورات الاستغلال والاستثمار والتمويل.
نماذج عرضه	يتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق المعايير المحاسبة الدولية وفق طريقتين طريقة المباشرة وطريقة غير المباشرة ولكن يفضل معايير استخدام الطريقة المباشرة.	يتم عرضه وفق طريقتين المباشرة وغير المباشرة.

المصدر: من إعداد الطالبة

تبنى النظام المحاسبي المالي جدول التدفقات النقدية، كقائمة أساسية على غرار الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تغير رؤوس الأموال، لما له من أهمية بالغة في توفير معلومات هامة عن نشاط المؤسسة.

من جدول يمكن نلاحظ أنه تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الإستثمارية والتمويلية، كما أوصى SCF بعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين: المباشرة وغير المباشرة، مع التأكيد على الطريقة المباشرة وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي رقم 07.

كما أن المعيار وجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات المعيار رقم 07، ويجب عرض ذلك الجدول كجزء متمم لبياناته المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها.

أما الملحق يشمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية ،إضافة إلى الإشارة إلى الامتثال الكامل للمعايير دون تحديد المعايير الدولية، وعلى العموم يقدم النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للكشوف المالية، حيث يتم تكيفها مع الكيان قصد معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم .

المطلب الرابع: المقارنة من جانب بعض بنود القوائم المالية

نظرا لأهمية التعاريف المحددة لمفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية، وطرق تقييم بنود أو عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد ،سنحاول إجراء المقارنة بين المقارنة بين النظامين كما يلي:

III.1التثبيتات العينية والمعنوية: نلاحظ أنها تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها ثم تقيم لاحقا ب:

-التكلفة منقوصا منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم؛

-القيمة الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، وهذا يتوافق مع المعيارين (IAS16) و(IAS38) غير أن SCF لم يتطرق إلى تفصيل حالات إقتناء الأصل التي ذكرت في المعايير المحاسبية من شراء منفصل، إندماج، تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة التطور الداخلي، وبالتالي كيفية تقييم هذه الحالات وفق ال SCF.

III.2 التثبيتات المالية: تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لا حقا فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة، حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، وهذا ما لم يتطرق له المعيار (AIS39)، وبالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان.

ومما سبق نجد أن هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا SCF والمعيار (AIS39) فيما عدا بعض النقاط أهمها:

-أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار (AIS39) مقارنة بـSCF؛

-الSCF يشترط استخدام السعر المتوسط في الشهر الخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة بينما المعيار (AIS39) لم يشر إلى ذلك؛

-شرح متطلبات القياس يالقيمة العادلة وفق المعيار (AIS39) أكثر وضوحا منه في SCF؛

III.3المخزونات: تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج ثم تقيم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الإنجاز الصافية (القيمة القابلة للتحصيل) أيهما أقل، مع استعمال FIFOاو التكلفة المتوسطة المرجحة. هنا نلاحظ توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار (AIS02).

III.4 مؤونات المخاطر والأعباء : في هذا العنصر نلاحظ أن SCF تطرق ألى نفس المعالجة التي ذكرت في المعيار (AIS37)، وبالتالي هنالك توافق بين النظاميين.

III.5 القروض والخصوم المالية الأخرى: حيث تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تعالج لاحقا وفق التكلفة المهتلكة، كما تدرج تكاليف (فوائد) القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، وهذا ما يتوافق مع المعيار (AIS23)، أما الخصوم المالية الأخرى فهي تدرج في SCF بنفس التقييم الذي ذكر في المعيار (AIS39).

III.6 الإعانات والأعباء والمنتوجات المالية: بالنسبة للإعانات نلاحظ أن SCF ركز على إدراج الإعانات كمنتوجات وهذا ما يتوافق مع المعيار (AIS20).

أما الأعباء والمنتوجات (الايرادات) فنلاحظ أن SCF تطرق إلى الأعباء والمنتوجات المالية فقط دون التطرق إلى الأعباء والمنتوجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.

مما سبق نستنتج أن هناك توافقا بين ما جاء في المعايير المحاسبة الدولية وبين ما تظمنه النظام المحاسبي المالي في كثير من البنود، مع وجود بعض الإختلافات في بعض طرق التقييم، وعدم ذكر بعض العناصر ضمن النظام المحاسبي المالي على خلاف ما ذكر في معايير المحاسبة الدولية، كما أن هناك إختلاف في المصطلحات المستخدمة وذلك راجع إلى المصادر التي أخذ منها النظام المحاسبي المالي.

ومن أجل الإجابة أكثر على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المقابلة والتي تعد من أهم الأدوات شائعة الاستخدام، حيث تمت المقابلة مع مسئول مصلحة المحاسبة بمؤسسة الصيانة بسكرة، لطرح مجموعة من الأسئلة بقصد الحصول على إجابات دقيقة بما يتوافق مع الإشكالية المطروحة وما ينطوي تحتها من أسئلة فرعية، وتمثلت هذه الأسئلة فيما يلي:

س1: هل تقوم مؤسسة سونطراك (صيانة) بالإفصاح عن قوائمها المالية؟

س2: ماهي الأطراف التي تطلب معلومات حول القوائم المالية للمؤسسة؟

س3: أي القوائم الإفصاح عنها؟ ومتى يتم الإفصاح عن هذه القوائم؟

س4: هل تخضع المعلومات المحاسبية للمؤسسة لمتطلبات معايير المحاسبية الدولية ؟

س5: هل القوائم المالية لمؤسسة الصيانة منجزة وفق نظام المحاسبي المالي SCFأو حسب المعايير محاسبية الدولية IAS؟

س6: هل تتوافق القوائم المالية للمؤسسة مع معايير محاسبية الدولية أي IAS01 "عرض القوائم المالية " و IAS07 " قائمة التدفقات النقدية " ؟

س7: هل تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسة ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها؟

س8: كيف يكون ابداء الرأي حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة؟

س9: هل القوائم المالية التي تعدها حسب النظام المحاسبي المالي SCF تضمن الإفصاح الكافي لتلبية حاجات مختلف الأطراف؟

س10: عند تطبيق النظام المحاسبي المالي من المؤسسة في إعداد قوائمها المالية يجعلها خالية من الأخطاء والتحيز وتوفر معلومات يسهل فهمها؟

س11: هل القوائم المالية التي تعدها المؤسسة تمتاز بجودة المعلومات المحاسبية ؟

بإتباع أسلوب المقابلة المستخدم للحصول على إجابة للإشكالية المطروحة، ولأجل تأكيد فرضيتها من خلال مجموعة من الاسئلة سالفة الذكر حاولنا الإجابة علها كما يلي:

ج1: تقوم مؤسسة سونطراك (الصيانة) بالإفصاح عن قوائمها المالية من خلال إرسالها إلى المؤسسة الأم بهدف إدماجها وإعداد القوائم المالية الموحدة لمجمع سونطراك في حيدرة.

ج2: الأطراف التي تطلب معلومات حول قوائم المالية لمؤسسة الصيانة هي:

-إدارة الضرائب؛
-المركز الوطني للسجل التجاري؛
-شركة الأم؛
-البنوك في حالة الإستفادة من القروض؛
-محافظ حسابات وخبير محاسبي.

ج3: القوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها من طرف المؤسسة هي:

-الميزانية؛
-جدول حساب النتائج؛
-جدول سيولة الخزينة؛
-الملحق.

يتم الإفصاح عن القوائم المالية التي تم إعدادها في N/12/31 قبل نهاية أفريل كأخر أجل للإفصاح عنها.

ج4: نعم تخضع المعلومات المحاسبية للمؤسسة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والذي مرجعيته ناجمة عن معايير محاسبية الدولية لسنة 2004.

ج5: قوائم المالية لمؤسسة الصيانة منجزة وفق النظام المحاسبي المالي SCF لأن المشرع أجبر المؤسسات الاقتصادية بغعدادها وفق SCF.

ج6: نعم تتوافق القوائم المالية للمؤسسة مع معايير محاسبية الدولية وبالخصوص IAS01 "عرض القوائم المالية" و IAS07 "جدول تدفقات الخزينة".

ج7: نعم تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسة ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها لأن المعلومات التي تحتويها هذه القوائم صورة للمؤسسة كلما كانت جيدة وصادقة كلما أثرت في قرارات مستخدميها.

ج8: يكون ابداء الرأي حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالي للمؤسسة من خلال شرحها للإيضاحات المذكورة في ملحق القوائم المالية (شرح مفصل).

ج9: نعم القوائم المالية التي تعدها المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي تضمن الإفصاح الكافي والجيد لمختلف الأطراف المتعاملين معها للاستفادة من محتوى المعلومات.

ج10: عند تطبيق نظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسة من أجل إعداد قوائمها المالية يجعلها خالية من الأخطاء والتحيز بشرط المصادقة عليها من طرف محافظ حسابات.

ج11: نعم تمتاز القوائم المالية للمؤسسة بجودة المعلومة المحاسبية حيث كلما كانت المعلومات المفصح عنها ذات مصداقية ومفهومة من قبل مستخدميها يساعد في اتخاذ القرار ويسهل المراقبة.

من خلال المقابلة التي تمت توصلنا على أنه تكمن أهمية عن المعلومة المحاسبية من خلال الأهمية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي إلى العديد من النقاط التي تخص التقييم والتسجيل لبنود القوائم المالية، حتى تستطيع الأطراف الاخذة اتخاذ القرارات السليمة.

فمديرية الصيانة طورت مصالحها وجعلتها تواكب الاصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في مجال المحاسبي من خلال التكوين المستمر لإطاراتها فيما يخص النظام المحاسبي المالي، ومن خلال المراقبة والمراجعة المستمرة للوثائق المحاسبية للمتعاملين الاقتصاديين، الامر الذي جعلهم يفصحون على المعلومة المحاسبية بدرجة عالية وهذا وهذا ما تم ملاحظته من خلال دراسة الحالة اين تبين أن مديرية الصيانة تقوم بالإفصاح عن معلوماتها عن طريق الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة بالإضافة إلى الملحق شرح مفصل للعمليات التي قامت بها) حسب النظام المحاسبي المالي. حيث أن الإفصاح المحاسبي ساهم المؤسسة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية لها مما يمكن الأطراف الاخذة من اتخاذ القرارات السليمة، وهذا لأهمية ولوجود علاقة وثيقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة محاسبية ولا يمكن الفصل بينهما، و تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بالإفصاح المحاسبي تأثيرا صريحا ومباشرا.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجرينها على مديرية الصيانة بسكرة، تناولنا في الفصل التطبيقي تقديم المؤسسة في شقين الأول تقديم الشركة الأم وهي شركة التي تنقسم بدورها إلى أربع أقسام رئيسية وهي المصب، النقل، التسويق، المنبع. وفي الشق الثاني تعريف مديرية الصيانة.

بالإضافة إلى عرض القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة لسنوات 2015-2016-2017 والتي بدورها تعتمد النظام المحاسبي المالي في إعدادها الذي يحظى بالاهتمام من جميع الأطراف المعنية بتطبيقه، نظرا لما يتوقع منه تحقيقه من مجال إعداد المعلومات وتوفيرها بالكمية والنوعية اللازمة حسب ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية، الذي يوفر من خلالها زيادة في شفافية الحسابات الواردة في القوائم المالية وقابلية هذه الأخيرة للمقارنة، وإمكانية الوصول إلى القيمة الحقيقية للمؤسسة وجعل الأطراف الداخلية والخارجية تستفيد من معلومات.

وعموما فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسة ساعد بأثر ايجابي على جودة المعلومة المحاسبية وتوفير مستوى كافي من الإفصاح، مما يؤدي إلى ضمان رؤوس الأموال، الرفع من تنافسيتها وجلب المستثمر الأجنبي من خلال ما سيوفر من ثقة في هذه المعلومات.

خاتمـــــة

إن المحاسبة عبارة عن وسيلة إخبارية تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس وإيصال المعلومات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات. تختلف في محتوها و طرق تطبيقها هذا الاختلاف الذي الأنظمة المحاسبية في دول كثيرة، أثر على القدرة فهم المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية للمستثمرين الدوليين نتيجة التباين في طرق إعداد هذه المعلومات التي تختلف حسب النظام المحاسبي الذي أعدت فيه بحيث يسعى هؤلاء المستثمرين للحصول على معلومات بالحجم الكافي والقابلة للمقارنة والفهم لأجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة واختيار أحسنها ومن أجل ذلك ظهرت محاولات التوفيق بين المعايير المحاسبية لمختلف الدول.

إن تطبيق معايير المحاسبية الدولية تهدف إلى إظهار الوقائع و الحقائق الاقتصادية للأحداث كما تتميز المعلومات المحاسبية المعدة وفقها بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها واضحة ومفهومة وقابلة للمقارنة ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح.

ومن هنا نجد أن الإفصاح من أهم المعايير المحاسبية التي أولت لها لجنة معايير المحاسبة الدولية أهمية بالغة، فهو يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية. وإضاءة الشفافية على المعلومة المحاسبية وجودتها ويساهم في استرجاع ثقة المستثمرين.

فالإفصاح المحاسبي يعد مطلبا ضروريا في المال والأعمال فهو لا يدع مجالا للغموض أو سوء الفهم من جانب الأطراف المعنية به، يساعد في اتخاذ القرارات السليمة من خلال توفره على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة.

ومن خلال تناولنا لموضوع " **أهمية الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة** ".

حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيها السؤال الرئيسي كمايلي:

"**ماهية أهمية الإفصاح المحاسبي بإستخدام معايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المعروضة** ؟ "

ومن خلال فصول الدراسة الثلاثة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، النتائج النهائية للدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث كما يلي:

1. نتائج اختبار الفرضيات:

بعد استعرضنا لمختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية و دراسة الميدانية في تقييم الواقع، توصلنا أثناء الفروض إلى النتائج التالية:

1. بخصوص الفرضية الأولى والتي تقوم على هل يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية فقد تحققت، لان الإفصاح المحاسبي له علاقة وطيدة مع معايير المحاسبة الدولية وبه يمكن اتخاذ القرارات امختلفة كما أن الإفصاح عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبي والمالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية لمديرية لصيانة بسكرة حسن من جودة لمعلومات المحاسبية نتيجة لما جاءت به المعايير من طرق وإعداد وعرض سهلة وواضحة.

2. أما بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على أن هل الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية يوفر معلومة محاسبية تحقق رضا مستخدميها تحققت لان الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة أحد أهم العوامل التي تمكن المستعمل للمعلومة من الحصول عليها كما يلبي احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية ويفي لهم قدرا من المعلومات تساعدهم في اتخاذا لقرارات الاستثمارية.

3.أما الفرضية الثالثة التي تنص على أن هل هناك تقارب بين الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي لقد تحققت لأن هناك تقارب جدا بينهم والنظام مستمد من معايير المحاسبة الدولية وكل منهم يؤدي إلى جودة في القوائم المالية لتجعلها مفهومة و قابلة للمقارنة.

2. التوصيات والاقتراحات:

بناء على نتائج التي تم التوصل إليها نقترح مايلي:

-قيام المتخصصين بوضع معايير معترف بها وتلقي القبول العام وتكون خاصة بالإفصاح المحاسبي؛

-إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية يكسبها مصداقية و موثوقية أكبر ويسمح بمقارنتها مع نشاط الدول التي تطبق هذه المعايير لذلك يجب إلتزام بإعداد قوائم مالية وفق لأسس و القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات الخزينة، قائمة التغيرات في حقوق الملكية و الايضاحات؛

- ضرورة توفير المزيد من المتطلبات الضرورية لخصائص المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية واتي تتماشى مع قواعد الإفصاح المحاسبي؛

- إعادة تأهيل المحاسبين وذلك من خلال التعرف على المعايير و السياسات التي تتبنها المنشآت إضافة للمعايير ذات العلاقة بعمل المنشأة؛

-إلزام المؤسسات على الإفصاح عن البيانات المحاسبية وأي معلومات إضافية تكون ضرورية لدى مستخدميها؛

-الإهتمام بوضع نموذج مقترح لتفعيل دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي.

3. عرض نتائج الدراسة:

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى النتائج التالية:

-أثبتت الدراسة أن وجود معايير محاسبة دقيقة يجعلها اكثر مصداقية في الإفصاح المحاسبي؛

-تنعكس جودة المعلومة المحاسبة في الخصائص النوعية التي تتمتع بها وأهمها الملائمة و الموثوقي؛

-أثبتت الدراسة أن غياب معايير المحاسبة ناتج أن قلة جودة الخبراء المحاسبين؛

-إن جودة المعلومة المحاسبية سوف يكون له أثر ايجابي على فعالية الإفصاح المحاسبي؛

-إن الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة من شأنه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية و المالية وقابليتها لتحقيق؛

-الالتزام بالمعايير الدولية في المحاسبة يؤدي إلى نتائج حقيقية في درجة الإفصاح المحاسبي.

4. أفاق الدراسة:

إن التعرض لموضوع الإفصاح المحاسبي وخصائص المعلومات المحاسبية لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، فهذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الطالب وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة، فمن خلال بحثنا في هذا الموضوع تبين لنا أنه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات ودراسات مستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق للمواضيع التالية:

-دراسة كل معيار من معايير المحاسبة الدولية على حدا وتطبيقه على المؤسسات الجزائرية؛

-أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

-دور النظام المحاسبي المالي الجديد في تفعيل بورصة الجزائر.

ومن الله التوفيق

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية

أولا: قائمة الكتب

1. إبراهيم جابر السيد،**الإفصاح المالي وأثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية**، عمان، الأردن، دار غيداء، ط1،2014.

2. أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية النظام اليدوي – تحليل وتصميم النظم – نظام الحاسب**، القاهرة، مصر، دار الجامعية، 2006.

3. أحمد حلمي جمعة و آخرون، **نظم المعلومات المحاسبية**، عمان، الاردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، 2003.

4. أحمد رجب عبد العال، **مبادئ المحاسبة المالية**، القاهرة، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1995.

5. أحمد زكريا زكي عصيمي، **نظم المعلومات المحاسبية**، القاهرة، مصر، دار المريخ للنشر،2011.

6. أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية**، القاهرة، مصر، الدار الجامعية للنشر، 2004.

7. أحمد عاشور، **دراسات نظم المعلومات المحاسبية**، بيروت، لبنان، دار النهضة للطباعة والنشر، 1996.

8. أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2003.

9. أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2004.

10. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبية القياس والإفصاح واتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج2**، القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2007.

11. امين السيد أحمد لطفي، **مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤولية التقرير**، القاهرة، مصر، الدار الجامعية ، ط1، 2009.

12. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2006.

13. بن عيشي عمار، **مطبوعة المعايير المحاسبية الدولية**، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018.

14. ثابت عبد الرحمان إدريس، **نظم المعلومات الإدارية في منظمات الأعمال المعاصرة**، القاهرة، مصر،الدار الجامعة، ط1، 2007.

15. جعفر عبد الإله، **المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي**، عمان، الأردن، دار حنين، ط1، 2003.

16. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، بيروت، لبنان، دار النهظة العربية للطباعة والنشر، 1996.

17. حسام الدين الخداش وآخرون، **أصول المحاسبة المالية، ج1**، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3،2004.

18. حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبية**، عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1،2006.

19. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**،عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط1، 2008.

20. حسين قاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية معاييرها**، دمشق، سوريا، منشوات جامعة دمشق كلية الإقتصاد، 2007.

21. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية عرض البيانات المالية، ج1**، عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2012.

22. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS** 2007، عمان، الأردن، مكتبة الجامعة، ط1، 2008.

23. الدهراوي كمال، وهلال عبد الله، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.

24. راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي**، عمان، الأردن، دار المسيرية للنشر و التوزيع والطباعة، ط1، 2006.

25. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، عمان، الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، ط2، 2009.

26. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية**، عمان، الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، 2009.

27. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، عمان، الاردن، دار الثقافة للنشر وتوزيع، ط1، 2009.

28. رضوان حلوة حنان وآخرون، **اسس المحاسبة المالية قياس بنود قائمة المركز المالي**،عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1،2004.

29.زياد عبد الكريم القاضي، محمد خليل أبو زلطة، **تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية**، عمان، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، ط1، 2010.

30.زياد هاشم السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، بغداد، العراق، دار الطارق للنشر والتوزيع، ط2، 2011.

31.سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، 2001.

32.سعود جايد العمري، **المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها**، عمان،الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1،2010.

33.سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، بيروت، لبنان، إتحاد المصارف العربية، 2000.

34.شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016.

35.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبية شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية ج1 عرض القوائم المالية**،الأسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2002.

36.طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية اسس الإعداد والعرض والتحليل**، القاهرة، مصر، دار الجامعية ،2005.

37.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية ج1 عرض القوائم المالية**، القاهرة، مصر، الدار الجامعية الإسكندرية، ط2006،1.

38.طلال محمد الججاوي وآخرون، **اساسيات المعرفة المحاسبية**، عمان، الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،2009.

39.عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبي**، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر، ط1،1990.

40.عبد الرزاق الشحادة، **المحاسبة الدولية**، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2017.

41.عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2،1999.

42.عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، **التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوئم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**،القاهرة، مصر، دار التعليم الجامع ،2015.

43. عدنان تايه النعيمي، **التحليل والتخطيط المالي**، عمان، الأردن، دار اليازورية العلمية للنشر والتوزيع، 2008.

44. عطا الله احمد الحسبان، **نظم المعلومات المحاسبية**، عمان، الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، 2013.

45. قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوتئم المالية**، بيروت، لبنان، الدار النموذجية للطباعة والنشر، ط1، 2011.

46. القاضي حسين، حمدان مأمون توفيق، **نظرية المحاسبة**، عمان، الأردن، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ط1، 2001.

47. القاضي وآخرون، **تصميم نظام المعلومات الإدارية والمحاسبية**، عمان، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، 2010.

48. كتوش عاشور، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2011.

49. كريم ابراهيم الحيباتي، زياد يحي السكاح، **نظم المعلومات المحاسبية**، بغداد، العراق، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، 2003.

50. كمال الدين مصطفى الدهراوى، **مدخل معاصر في المحاسبة المتوسطة**، الاسكندرية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، ط1، 2007.

51. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، القاهرة، مصر، المكتب الجامعي الحديث، ط1، 2015.

52. لطفي أمين السيد أحمد، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2004.

53. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي – الجوانب النظرية والعلمية**، عمان، الأردن، مطابع الدستور التجارية، 2008.

54. محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاستها على الدول العربية**، القاهرة، مصر، مطابع الدار الهندسية، ط1،2005.

55. محمد سامي راضى، **تحليل القوائم المالية**، القاهرة، مصر، دار التعليم الجامعي،2015.

56.محمد سمير الصبان، **المحاسبة المالية المتوسطة وفقا لاحداث تعديلات معايير المحاسبة المصرية والدولية**، القاهرة، مصر، جامعة اسكندرية، 2018.

57.محمد سمير الصبان وآخرون، **القياس والتحليل المحاسبي**،القاهرة، مصر، دار التعليم الجامعي،2013.

58.محمد محمود البابلى، شحاته السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة**، القاهرة، مصر، الدار الجامعية، 2014.

59.محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح**، عمان،الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4،2007.

60.محمد مطر، **نظرية المحاسبية**، القاهرة، مصر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، ط2، 2014.

61.محمد مطر،**التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض االإفصاح**، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع،ط1،2004.

62.محمود السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبية**،القاهرة، مصر،المكتبة العصرية للتشر والتوزيع،2011.

63.مهدي مأمون الحسين، **نظم المعلومات المحاسبية والادارية**، عمان، الأردن، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، 2013.

64.مؤيد راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي**، عمان، الأردن، دار المسيرية للنشر و التوزيع والطباعة، ط1، 2006.

65.مؤيد عبد الحسين الفضل، يوسف حجيم الائي، **إدارة الجودة الشاملة من المستهلك إلى المستهلك**، عمان ، الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1،2004.

66.وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، قاهرة، مصر، دار الجامعة الجديدة ، ط2، 2004.

67.وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبة الدولية**، القاهرة، مصر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط1، 2013.

68.وليد ناجي الحيالي، مجدي أحمد السيد الجعبري،**الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية**، عمان، الأردن، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1،2015.

69.وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

70.وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة– مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، عمان، الأردن، دار حنين، 1996.

71. يوسف جربوع وآخرون، **المحاسبة الدولية مع تطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، عمان، الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002.

ثانيا المجالات العلمية:

1. أسماء سهيل نجم، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات العراقية وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS01)**، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت العراق، العدد 41، 2018.

2. أمينة حفاصة،عباس فرحات، **جودة القوائم المالية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوضياف المسيلة، العدد02، 2018.

3. بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة**، مجلة الباحث الإقتصادي، سكيكدة، المجلد 06، العدد1، جوان 2018.

4. بن فرج زوينة، **متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النعايير المحاسبة الدولية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة برج بوعريريج، العدد15، 2015.

5. بوخروبة الغالي، دواح بلقاسم، **مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي حالة شركات التأمينات**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم العدد 06، جوان 2018.

6. الجبر نبيه، **المداخل المحلية والدولية لاصدار المعايير المحاسبية في السعودية دراسة تحليلية مقارنة**، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط مصر، المجلد 25، 2000.

7. جربوع يوسف، **مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية لتحسين لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة**، رقم 4، فلسطين، جانفي 2007.

8. خلف االله بن يوسف، **أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة العربي من مهيدي أم البواق ، العدد07، جوان 2017.

9. زغدار أحمد سفيرمحمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية AIS/IFRS**، مجلة الباحث،كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد07، 2009.

10. شادية عبد الله محمد حسن، **دور المعلومات المحاسبية في ترقية الأداء**، مجلة المصرفي دراسات وبحوث، السودان، العدد61، 2011.

11. شيماء نهرو جبل، **مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة تطبيقية في معمل اسمن الكوفة**، مجلة المثنى للعلوم الادارية و الاقتصادية جامعة الفرات الأوسط التقنية، المجلد 08، العدد02، 2018.

12. ضيف الله محمد الهادي، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)**، مجلة الدرسات الاقتصادية والملية، جامعة الوادي، المجلد 01 ، العدد06.

13. عبد الرضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، **دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين**، مجلة الادارة والاقتصاد، بغداد، العدد 110، 2017.

14. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم والثقافة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلد 12(02)،2011.

15. غوالي بشير وآخرون، **أثر نظام المعلومات المحاسبي على فاعلية المحتوى الإعلامي للكشوف المالية**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 10، 2010).

16. مجدي احمد الجعبرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبة الدولية دراسة ميدانية على شركة السعودية للصناعات الاساسية (سابك)شركة مساهمة سعودية**، مجلة الاكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

17. محمد المعتز المجتبى ابراهيم، **دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**،مجلة علمية محكمة تصدر عن الأكادمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، أماراباك، المجلد 06، العدد 16،2015.

18. هادي أحمد محمد الصياد، **متطلبات الإفصاح المحاسبي لأغراض التحليل المالي**، مجلة طالب دراسات عليا، جامعة الجزائر، العدد 41، 2008.

19. الهادي ادم محمد ابراهيم وآخرون، **أثر أساليب الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على تقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة القادسية العراق، العدد01،2017.

20. ياسين أحمد العيسى، **مدى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية السابع الأدوات المالية الإفصاحات، دراسة ميدانية على البنوك الأردنية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد01، 2012.

ثالثا : ملتقيات العلمية

1. حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري، "**دور المعايير المحاسبة الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية** "، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي السابع حول "**تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال التحديات – الفرص – الأفاق**" بجامعة الزرقاء الخاصة الأردن.

2. سعيدي يحي، أوصيف لخضر، "**أهمية تطبيق معايير محاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي**"، مداخلة ضم أعمال الملتقي الدولي حول"**النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)**" المنعقد في الفترة 13-14 ديسمبر 2011 جامعة سعد دحلب البليدة.

3. مزياني نوالدين، فروم محمد الصالح،"**المعايير المحاسبة الدولية والبيئة الجزائرية**"، مداخلة ضمن أعمال الملتقي الدولي حول"**النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية**"، المنعقد في الفترة 17-18 جانفي 2010 بجامعة الوادي.

4. هواري سويسي، خمقاني بدر الزمان،"**نموذجى مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية مقدمة من تقديم المظام المحاسبي المالي**"، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "**الإصلاح المحاسبي في الجزائر**" المنعقد في الفترة 29-30 نوفمبر 2011 بجامعة ورقلة.

5. هوام جمعة، لعشوري نوال، "**جودة المعلومة المحاسبية والحوكمة**"، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول"**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**" جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.

رابعا :المنشورات والمراسيم والإصدارات

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 2009/03/25، تحتوي القرار الموافق 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

2. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد 74، المادة 26 من القانون 07-11، المؤرخ في 15 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، 2007/08/15، الجزائر

خامسا : الاطروحات والرسائل العلمية

1. ابهاه ولد الشيخ الترارد، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق الإفصاح**، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.

2. حامدي علي، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.

3. روتال عبد القادر، **التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، 2009.

4. سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة،2014.

5. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبية، جامعة الحاج لخضر باتنة،2008.

6. صابحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبية الدوليةAIS/IFRS وأثره على جودة المعلومة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر،2011.

7. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

8. عبد الباسط مداح، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة،2017.

9. عبد الله فيصل نجم الدين، **التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة صلاح الدين، اربيل، العراق، 2012.

10. عثمان زايد عاشور، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)** دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين، 2008.

11. فلاح حمود شرار المطيري، **الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الإقراض**،رسالة ماجستر غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

12. لطميزي عز الدين محمود، **درجة التزام شركات المساهمة العامة الاردنية متطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعايير المحاسبي الدولي رقم (01)"عرض القوائم المالية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن،2011.

13. محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.

14. محمد نواف حمدان عابد، دراسة **تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**،(رسالة ماجسترغير منشورة، الأكادمية العربية للعلوم المالية والمصرفية القاهرة ، 2006.

15. ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

16. ناصر محمد على المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة،2009.

17. نسمان هاني اسحق، **مدى التزام الشركات المدرجة في السوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (21) اثار تغيرات في أسعار صرف الاجنبية دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.

18. عبد الحميد مانع الصيح، يوسف عبده راشد الرباعي، **ملخص المعايير المحاسبية الدولية**، مايو 2016.

II.المراجع باللغة الفرنسية

1-Les ouvrages:

1. Jean François des Robert, François Mechin, Herve puieaux, **Norme IFRS et PME, dunod , Paris ، 2004.**
2. Maillet.B, le manh,A , **Normes comptable international IAS/IFRS** , Alger:berti,2007.
3. Pierre Lassègue, **Gestion de l'entreprise et comptabilité**, Dalloz, 11eme édition, paris, 1996.

ملاحق

الملحق رقم (01): ميزانية مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2015-2016

SONATRACH		BILAN			En Dinars
MAINTENANCE BISKRA	7010	AU 31 DECEMBRE 2016			

ACTIF					PASSIF		
RUBRIQUE	N Brut	N Amort - Prov.	N Net 2016	N - 1 Net 2015	RUBRIQUE	N	N - 1
ACTIF NON COURANT					CAPITAUX PROPRES		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					Capital émis	8 688 663 789,58	6 677 933 016,45
Immobilisations incorporelles	127 532 014,80	1 635 689,50	125 896 325,30	183 790 096,47	Capital non appelé		
Immobilisations corporelles	1 643 357 729,09	968 348 568,58	675 009 160,51	572 019 290,51	Primes et réserves (Réserves consolidées(1)		
Immobilisations en cours	1 696 899 325,20		1 696 899 325,20	1 689 059 689,66	Ecart de réévaluation		
Immobilisations financières					Ecart d'équivalence (1)		
Titres mis en équivalence - entreprises associées					Résultat net (Résultat net part du groupe(1))	387 337 888,53	577 666 630,89
Autres participations et créances rattachées					Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Autres titres immobilisés					Comptes de liaison		
Prêts et autres actifs financiers non courants	8 489 585,00		8 489 585,00	5 618 932,60	Part de la société consolidante (1)		
Impôts différés actif					Part des minoritaires (1)		
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 476 278 654,09	969 984 258,08	2 506 294 396,01	2 450 488 009,24	TOTAL CAPITAUX PROPRES - I	9 076 001 678,11	7 255 599 647,34
ACTIF COURANT					PASSIF NON COURANT		
Stocks et en-cours	2 028 872 570,40	3 779 825,35	2 025 092 745,05	1 974 715 433,05	Emprunts et dettes financières		
					Impôts (Différés et provisionnés)		
Créances et emplois assimilés					Autres dettes non courantes		
Clients	2 178 932 006,12		2 178 932 006,12	1 530 003 780,20	Provisions et produits comptabilisés d'avance		
Autres débiteurs	47 589 621,00		47 589 621,00	31 649 351,78	TOTAL PASSIF NON COURANTS - II		
Impôts	3 510 220,00		3 510 220,00	4 650 890,00			
Autres actifs courants	5 776 890,00		5 776 890,00	2 776 890,00	PASSIF COURANT		
Disponibilités et assimilés					Fournisseurs et comptes rattachés	374 586 548,56	278 816 078,16
Placements et autres actifs financiers courants					Impôts	550 465,30	789 119,87
Trésorerie	2 733 189 654,45		2 733 189 654,45	1 610 180 980,00	Autres dettes	49 246 840,66	69 260 488,90
					Trésorerie Passif		
TOTAL ACTIF COURANT	6 997 870 961,97	3 779 825,35	6 994 091 136,62	5 153 977 325,03	TOTAL PASSIF COURANT - III	424 383 854,52	348 865 686,93
TOTAL GENERAL ACTIF	10 474 149 616,06	973 764 083,43	9 500 385 532,63	7 604 465 334,27	TOTAL GENERAL PASSIF	9 500 385 532,63	7 604 465 334,27

(1) A ne pas utliser

SH / FIN 16/06/2019 05:02

الملحق رقم (02): ميزانية مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2016-2017

سونطراك 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	133 953 803,08	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))	569 965 209,51	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	9 359 277 981,71	9 076 001 678,11
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (Différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIF NON COURANTS - II		
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 16/06/2019 05:03

الملحق رقم (03): جدول حساب النتائج لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2015-2016

	SONATRACH		
	MAINTENANCE BISKRA	EXERCICE	
	DESIGNATION	N- (2016) Total	N -1 (2015) Total
70	Ventes et produits annexes	1 130 481 723,16	1 155 485 695,65
72	Production stockée ou déstockée	0,00	0,00
73	Production immobilisée	10 255 845,00	22 324 589,10
74	Subventions d'exploitation	0,00	0,00
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 140 737 568,16	1 177 810 284,75
60	Achats consommés	271 428 183,75	258 933 145,33
61	Services extérieurs	44 137 145,46	55 666 354,30
62	Autres services extérieurs	36 896 564,96	13 256 986,00
	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	352 461 894,17	327 856 485,63
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	788 275 673,99	849 953 799,12
63	Charges de personnel	182 009 232,04	158 913 952,78
64	Impôts, taxes et verssements assimilés	9 156 486,00	7 589 361,00
	IV - EXEDENT BRUT D'EXPLOITATION	597 109 955,95	683 450 485,34
75	Autres produits opérationnels	63 666 901,30	71 856 669,12
65	Autres charges opérationnelles	358 478,25	100 256,12
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	163 168 412,21	151 550 190,96
78	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	5 245 896,58	1 235 986,33
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	502 495 863,37	604 892 693,71
76	Produits financiers	458 693,00	1 956 952,00
66	Charges financières	115 616 667,84	29 183 014,82
		0,00	0,00
	VI - RESULTAT FINANCIER	-115 157 974,84	-27 226 062,82
	VII - RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT (V + VI)	387 337 888,53	577 666 630,89
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0,00	0,00
692/3	Impôts différéts (variations) sur résultats ordinaires	0,00	0,00
	▸ TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	0,00	0,00
	▸ TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	0,00	0,00
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	0,00	0,00
77	Eléments extraordinaires (produits)	0,00	0,00
67	Eléments extraordinaires (charges)	0,00	0,00
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	387 337 888,53	577 666 630,89

الملحق رقم (04) : جدول حساب النتائج لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2016-2017

SONATRACH			
سوناطراك 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 opérationnels	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	174 612 463,55	163 168 412,21
78	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	6 325 987,21	5 245 896,58
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	659 379 051,30	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)	569 965 209,51	387 337 888,53
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
692/3	Impôts différéts (variations) sur résultats ordinaires		
	▸ TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	▸ TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		
77	Eléments extraordinaires (produits)		
67	Eléments extraordinaires (charges)		
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	569 965 209,51	387 337 888,53

SH / FIN 16/06/2019 05:03

الملحق رقم (05) : جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2015-2016

سوناطراك
sonatrach

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

INTITULES	EXERCICE N	EXERCICE N-1
EXERCICES	2016	2015
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Résultat net de l'exercice	387 337 888,53	577 666 630,89
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	854 373 657,44	-854 373 657,44
Variation des clients et autres créances	1 256 988,33	1 256 988,33
Variation des fournisseurs et autres dettes	1 846 736,00	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	**1 244 815 270,30**	**-273 603 302,22**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		
Acquisition d'immobilisations Corpo. et Incorporelles	-219 632 367,10	-219 632 367,10
Cessions d'immobilisations Corpo. et Incorporelles	-12 902 441,92	-130 880 539,17
Acquisitions d'immobilisations financières	103 069 215,38	103 069 215,38
Cessions d'immobilisations financières	6 044 413,33	6 044 413,33
Subventions d'équipement & d'investissement	0,00	0,00
Flux trésorerie net provenant des activités d'investissement	**-123 421 180,31**	**-241 399 277,56**
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	1 614 584,46	1 614 584,46
- Reserves facultatives	0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement	**1 614 584,46**	**1 614 584,46**
Variation de trésorerie de la période	**1 123 008 674,45**	**-513 387 995,32**
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	1 610 180 980,00	2 123 568 975,32
Trésorerie à la clôture de l'exercice	2 733 189 654,45	1 610 180 980,00
Indidence des variations de cours des devises (1)		
Variation de trésorerie de la période	**1 123 008 674,45**	**-513 387 995,32**

الملحق رقم (06) : جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة سونطراك مديرية الصيانة لسنة 2006-2017

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	569 965 209,51	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	-211 256 852,00	854 373 657,44
Variation des clients et autres créances	-89 658 526,00	1 256 988,33
Variation des fournisseurs et autres dettes	-14 789 658,35	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	**254 260 173,16**	**1 244 815 270,30**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		
Acquisition d'immobilisations Corpo. et Incorporelles	-347 134 157,18	-219 632 367,10
Cessions d'immobilisations Corpo. et Incorporelles	-110 366 988,29	-12 902 441,92
Acquisitions d'immobilisations financières	-18 687 746,00	103 069 215,38
Cessions d'immobilisations financières	5 789 658,10	6 044 413,33
Subventions d'équipement & d'investissement	0,00	0,00
Flux trésorerie net provenant des activités d'investissement	**-470 399 233,37**	**-123 421 180,31**
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	1 869 339,69	1 614 584,46
- Reserves facultatives	0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement	**1 869 339,69**	**1 614 584,46**
Variation de trésorerie de la période	**-214 269 720,52**	**1 123 008 674,45**
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	2 733 189 654,45	1 610 180 980,00
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**	**1 123 008 674,45**

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة وأثره على جودة المعلومة، الذي يعتبر من الأمور المهمة في المحاسبة المالية. فالإفصاح المحاسبي هو الذي يقدم المعلومات المحاسبية لمستخدميها بشيء من التفاصيل والشفافية من دون لبس أو تضليل وباعتبار أن المعلومة المحاسبية تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة إذا كانت صحيحة وصادقة. وتم اسقاط ذلك على مؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة لولاية بسكرة.

وتم التوصل إلى أن الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية سوف يكون له أثر ايجابي على جودة المعلومة المحاسبية لما سيوفره من خصائص للمعلومة، والمساعدة على المراقبة واتخاذ مختلف القرارات.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية، القوائم المالية، جودة المعلومات المحاسبية.

Résumé:

Le but de cette étude a pour objectif de mettre en évidence la divulgation comptable à la lumière des normes comptables internationales et son incidence sur la qualité de l'information, considérée comme un aspect important de la comptabilité financière. Les informations comptables fournissent aux utilisateur des informations comptables avec quelques détails et transparence sans ambiguïté ni ombrage, Comme les informations comptables aident de nombreuse parties concernées à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise à prendre des décisions économiques judicieuses si elles sont vraies et correctes, Nous avons utilisé cette méthode dans la société Sonatrach Direction maintenance de la wilaya de Biskra.

Des informations comptables a été réalisée conformément aux normes comptables internationales, ce qui aura des effets positifs sur la qualité des informations comptables dans la mesure où celles –ci fourniront leurs caractéristiques et aide de contrôle et prend les discisions.

Mots clés: Les divulgations comptables, Les normes comptables internationales Les états financiers, la qualité de l'information comptable,