



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية - دراسة حالة ORAVIO

تحت إشراف الأستاذة:

د. عمروش صبرينة

من إعداد الطالبتين:

1. فواطمية إكرام

2. قبائي إكرام

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
د. ملاح صافية	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	رئيسا
د. عمروش صبرينة	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	مشرفا، مقررا
د. خليفتي فاطمة الزهراء	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

"الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات الحمد والشكر لله"

الذي وفقنا وأعاننا على أداء هذا الواجب وقدرنا في انجاز هذا العمل نتوجه بجزيل الشكر ولامتنان إلى كل من ساعدنا على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما وجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر أستاذة المشرفة عمروش صبرينة

التي لم تبخل علينا بالتوجيهات والنصائح القيمة التي كانت عوناً لنا في اتمام هذا البحث

كما أتقدم بالشكر الى زملائي والموظفين الذين استفدت من آرائهم وتوجيهاتهم وملاحظاتهم

اثناء مراحل إعداد البحث كما أتقدم بالشكر إلى مؤسسة وفي الاخير أتقدم بالشكر لكل

من الأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين

غذوا أذهاننا وأناروا عقولنا.

إهداء

"بسم خالقي وميسر اموري وعصمت امري، لك كل الحمد والامتنان"

وصلت رحلتي الجامعية الى نهايتها بعد تعب ومشقة...وها انا اليوم اتوج لحظات الأخيرة من بحث تخرجي بكل
همة ونشاط. اهدي هذا النجاح الى نفسي أولاً، وامتن لكل من كان له فضل في مسيرتي، وساعدني ولو باليسير،
مرت قاطرة البحث بكثير من العوائق، ومع ذلك حاولت ان اتخطاها بثبات بفضل من الله.

كما اتقدم بالشكر الى والدي الذي اضاء دروبي وطريقي وقدموني في كل خطوة اخطوها.

الى امي الحنونة الحظن الدافئ وسمائي التي لم تتركني يوماً ولا يكتمل يومي بدونها.

الى اختي الوحيدة (حورية) واخوتي (أسامة ومحمد) الذين وقفوا معي وساندوني خلال مسيرتي التعليمية.

الى صديقاتي (بشرى، خولة، اكرام، أحلام) والى أصدقائي في بيبي موبايل.

"الحمد لله حبا وشكراً وامتناناً على البدء والختام"

فواطمية اكرام



إهداء

بعد مسيرة دراسية دامت سنوات في طيلتها الكثير من الصعوبات والمشقة والتعب

ها انا اليوم أقف على عتبة تخرجي اقطف ثمار تعبي وأرفع قبعتي بكل فخر، فאלلهم لك الحمد قبل

ان ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، لأنك وفققتني على إتمام هذا العمل

وتحقيق حلمي ... اهدي هذا النجاح

الى نفسي أولاً، وأمتن لكل من كان له فضل في مسيرتي، الى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل، الى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، الى من غرس في روحي مكارم

الاخلاق داعمي الأول في مسيرتي، الى فخري واعتزازي (والدي)

الى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضني قلبها قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائها الى القلب الحنون، والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمات، سر قوتي ونجاحي

ومصباح دربي الى وهج حياتي (والدي)

الى خيرة ايامي وصفوتها الى قرة عيني (اخي عبد الله، واخوتي امينة، نورالهدى) الى رفيقاتي دربي (أحلام واکرام) لكل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق.

اهديكم هذا الإنجاز وثمره نجاحي الذي لطالما تمنيت، ها انا اليوم أتممت اول ثمراته راجية من الله

تعالى أن ينفعني بما علمني وان يعلمني ما أجهل ويجعله حجة لي لا علي.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة لإبراز دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة فعالة لإيصال نتائج اعمال المؤسسة لمستخدمي القوائم المالية، ولتحقيق اهداف الدراسة قمنا بأجراء دراسة ميدانية في مؤسسة oravio من خلال عرض قوائمها المالية والتحقق من مدى توفر الخصائص النوعية فيها. وقد توصلنا الى ان مؤسسة oravio تلتزم بالإفصاح المحاسبي للقوائم المالية (الميزانية وحساب النتائج)، ويؤثر ذلك في تقديم معلومات مالية ملائمة، موثوقة، قابلة للفهم وقابلة للمقارنة لمختلف مستخدميها. الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، الخصائص النوعية، جودة القوائم المالية.

Abstract :

This study aims to highlight the role of accounting disclosure in improving the quality of financial statements, as accounting disclosure is considered an effective means of communicating the results of the organization's work to the users of the financial statements. To achieve the objectives of the study, we conducted a field study at the Oravio Corporation by presenting its financial statements and verifying the availability of qualitative characteristics in them.

We have concluded that the Oravio Foundation is committed to accounting disclosure of the financial statements (budget and results account), and this affects the provision of appropriate, reliable, understandable and comparable financial information to its various users.

Keywords: accounting disclosure, financial statements, qualitative characteristics, quality of financial statements.

Keywords: Accounting disclosure, financial statements, qualitative characteristics, quality of financial statements.

جدول المحتويات:

الصفحة	المحتويات
	البسملة
	ملخص
	جدول المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة المختصرات
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الاطار النظري للإفصاح المحاسبي	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي
03	المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي
03	الفرع الأول: لمحة تاريخية حول الإفصاح المحاسبي
05	الفرع الثاني: تعريف الإفصاح المحاسبي
07	الفرع الثالث: مستويات وأنواع الإفصاح المحاسبي
12	المطلب الثاني: شروط وأهداف الإفصاح المحاسبي.
12	الفرع الأول: شروط الإفصاح المحاسبي.
13	الفرع الثاني: أهداف الإفصاح المحاسبي
14	الفرع الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي
15	المبحث الثاني: طرق الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه
15	المطلب الأول: أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي
15	الفرع الأول: إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها.
15	الفرع الثاني: الملاحظات الهامشية والملاحق
16	الفرع الثالث: المعلومات الموجودة من خلال الأقواس

16	الفرع الرابع: تقرير رئيس مجلس الإدارة والمراجع
17	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي.
17	الفرع الأول: عوامل تتعلق بطبيعة واحتياجات المستخدمين من المعلومات
18	الفرع الثاني: الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح
18	الفرع الثالث: المنظمات والمؤسسات الدولية
19	الفرع الرابع: عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية
21	الخلاصة
الفصل الثاني: الاطار النظري لجودة القوائم المالية	
22	تمهيد
23	المبحث الأول: القوائم المالية وعرضها وفق النظام المحاسبي المالي
23	المطلب الأول: ماهية القوائم المالية.
23	الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.
24	الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية
27	الفرع الثالث: أهمية واهداف القوائم المالية
28	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
29	الفرع الأول: الميزانية وحساب النتائج
35	الفرع الثاني: جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة
38	الفرع الثالث: الملاحق
38	المبحث الثاني: جودة القوائم المالية
38	المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية
39	الفرع الأول: تعريف جودة القوائم المالية
39	الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية
40	الفرع الثالث: أهمية جودة القوائم المالية
41	المطلب الثاني: مدخل تقييم (قياس) جودة القوائم المالية
41	الفرع الأول: مدخل جودة المحاسبة وجودة المعايير المحاسبية
42	الفرع الثاني: مدخل إدارة الأرباح
44	الفرع الثالث: مدخل جودة الإفصاح

44	الفرع الرابع: مدخل جودة المعلومات
46	الخلاصة
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة oravio
48	تمهيد
49	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ORAVIO
49	المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة ORAVIO
49	الفرع الأول: نشأة مؤسسة ORAVIO
49	الفرع الثاني: تعريف مؤسسة ORAVIO
50	الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ORAVIO
54	المطلب الثاني: نشاط ميدان المؤسسة
54	الفرع الأول: نشاط المؤسسة
54	الفرع الثاني: المتعاملين مع المؤسسة
55	الفرع الثالث: اهداف المؤسسة
55	المبحث الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة ORAVIO
55	المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة ORAVIO
55	الفرع الأول: الميزانية وحساب النتائج
64	المطلب الثاني: دراسة دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الخصائص النوعية
64	الفرع الأول: مؤشر الملاءمة
65	الفرع الثاني: مؤشر الموثوقية
67	الفرع الثالث: مؤشر القابلية للفهم
68	الفرع الرابع: مؤشر القابلية للمقارنة
69	الخلاصة
71	الخاتمة

قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
27	مستخدمي القوائم المالية.	(2_1)
31	عناصر الأصول	(2-2)
31	عناصر الخصوم	(3_2)
51	الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح و التحويل _ بوفيرات-	(1_3)

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
34	جدول حساب النتائج	(1-2)
50	جدول توضيحي عن مؤسسة ونشاطها	(1_3)
56	الميزانية المحاسبية لجانب الأصول لسنة (2023/2022)	(2_3)
59	الميزانية المحاسبية لجانب الخصوم لسنة (2023/2022)	(3_3)
61	جدول حساب النتائج	(4_3)
64	جدول مؤشر الملائمة	(5_3)
65	جدول مؤشر الموثوقية	(6_3)
67	جدول مؤشر قابلية للفهم	(7_3)
68	جدول مؤشر القابلية للمقارنة	(8_3)

قائمة المختصرات:

معنى المصطلح باللغة الأجنبية	الاختصار	معنى المصطلح باللغة العربية
Système Comptable Financier.	SCF	النظام المحاسبي المالي.
American Institute of Certified Public	AICP	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Securities and Exchange Commission	SEC	وكالة حكومية فيدرالية
European Economic Area	EEA	الجمعية الاقتصادية الأوروبية
United Nations	UN	منظمة الأمم المتحدة
Organization for Economic Cooperation and Development	OECD	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
International Accounting Standards Board	IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards	IAS	معايير المحاسبة الدولية

قائمة الملاحق:

الصفحة	بيان الملحق	الرقم
75	شكل الميزانية لجانب الأصول للمؤسسة ORAVIO	01
76	شكل الميزانية لجانب الخصوم للمؤسسة	02
77	شكل يوضح التدفق النقدي الشهري للمؤسسة	03
78	جدول حساب النتائج	04
79	شكل الميزانية لجانب الأصول	05
80	شكل الميزانية لجانب الخصوم	06
81	شكل حساب النتائج (حسب الطبيعة)	07
82	حساب النتائج (حسب الوظيفة)	08
83	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	09
84	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	10
85	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	11

مقدمة عامة

1. تمهيد:

شهدت العقود الاخيرة اهتماما واسعا بالحاسبة التي عرفت عدة تطورات منذ نشأتها، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد صافي المركز المالي، لكن حاليا أصبحت المحاسبة عبارة عن نظاما للمعلومات دوره جمع بيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة والظروف والاحداث التي أثرت عليها، ثم معالجتها من أجل إعداد وعرض القوائم المالية، لذا أصبح يعبر عن المحاسبة بوظيفتين أساسيتين متكاملتين وهما: وظيفة القياس ووظيفة الإفصاح، حيث يتم الإفصاح عن نتائج عملية القياس بغرض تحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة وهو تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، وذلك من خلال الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية التي تعكس الأداء الاقتصادي والمالي الحقيقي للمؤسسات.

حيث يعد الإفصاح المحاسبي جوهر النظرية المحاسبية ومن أهم الأسس التي تركز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويعتبر حلقة وصل بين المؤسسة والعالم الخارجي المحيط بها، كونه يعمل على إظهار البيانات والمعلومات المالية وغير المالية المهمة في القوائم المالية أوفي الإيضاحات والهوامش وفي الوقت المناسب مما يؤكد على عرض القوائم المالية بصورة عادلة وغير مضللة لمستخدميها، كما أن فعالية الإفصاح المحاسبي تتوقف على مجموعة من الاعتبارات الضرورية أهمها خصائص جودة المعلومات، حيث كلما كانت المعلومات المحاسبية التي تتضمنها وتقدمها القوائم المالية دقيقة وملائمة وقابلة للفهم كلما كان الإفصاح عنها مفيدا وفعالا لمستخدميها ويجعل قراراتهم رشيدة دون أي لبس أو تضليل، كما أن نقص هذه المعلومات يؤثر في كفاية الإفصاح عنها مما ينعكس سلبا على مستخدميها، أي أن جودة المعلومات تنعكس في إفصاح ناجح وفعال يحقق مصالح الفئات المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة.

وإن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 من خلال القانون رقم 07-11 كان بهدف توحيد اللغة المحاسبية وإنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية، بالإضافة إلى الاهتمام بمتطلبات العرض والإفصاح الكافي الذي كان غائبا في ظل المخطط المحاسبي السابق الذي سادته التحفظ والسرية في عرض المعلومات، وعلى هذا الأساس، فإن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي أصبحت موضع تساؤل حول مدى جودتها ومدى تليبيتها لاحتياجات مختلف أطراف المصلحة.

2. الإشكالية:

بعد التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم الان أصبح الإفصاح المحاسبي من بين اهم التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية وعلى هذا الأساس تبلورت إشكالية الدراسة.

وبناء على ما سبق نطرح السؤال الرئيسي التالي:

كيف يساهم الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية؟

ويتفرع عن هذا السؤال المحوري ثلاثة أسئلة أساسية وهي:

- هل عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يضمن مستوى كافي من الإفصاح لمختلف مستخدميها؟
- ما تأثير تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية؟

__ هل تقوم مؤسسة ORAVIO بعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؟

3. الفرضيات:

- إن إعداد القوائم المالية وعرضها وفق النظام المحاسبي المالي يضمن مستوى كافي من الإفصاح ويوفر معلومات ذات جودة عالية تُخدم مختلف مستخدميها.

- يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية.

- تقوم مؤسسة oravio بعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

4. أهمية الدراسة:

يتفق موضوع بحثنا مع الاتجاهات البحثية القوية في الفكر المحاسبي المعاصر، فالإفصاح المحاسبي يعد من أهم المبادئ المحاسبية التي تلعب دوراً هاماً في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، وبالتالي إعطاء مصداقية لتلك القوائم المعروضة والمساعدة على اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

5. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة، كما يهدف إلى:

- تحديد مدى التزام مؤسسة (ORAVIO) بعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.
- إبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية.
- إبراز أهمية الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية والمعلومات التي يوفرها في اتخاذ القرارات.
- التطرق إلى مستويات الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومات الواردة.

6. دراسات سابقة:

الدراسة (1):

عمروش صبرينة، الإفصاح المحاسبي وأثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، سنة (2022،2023)، ص ص: 1_

231

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية القوائم المالية المعروضة وفق النظام المحاسبي المالي في تحقيق الشفافية وزيادة مستوى الإفصاح وتحسين جودة المعلومات المالية التي تحتوي عليها.

ولقد توصل الباحث إلى الإفصاح المحاسبي يعتبر من اهم المبادئ المحاسبية التي يمكن ان تسهم بفعالية في اثناء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية، حيث تعتبر هذه الأخيرة الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات من المؤسسة الى مختلف الأطراف أصحاب المصلحة، والذين يتطلعون الى معرفة الوضعية المالية للمؤسسة حتى يتسنى لهم صورة واضحة المعالم عن مركزها المالي.

الدراسة (2):

محمد باقر كرجي "قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الاستثمارية" دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، جامعة القديسة، سنة 2017، ص ص:

220_1

تهدف هذه الدراسة إلى تعرف على مدى كفاية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية وتوضيح أهميتها في اتخاذ القرارات.

ولقد توصل الباحث الى ان يتحدد مستوى الافصاح المناسب في ظل مجموعة من العوامل أو المتغيرات لعل أهمها الشخص الذي

يستخدم المعلومات والغرض الذي تستخدم فيه مع مراعاة مكان وتوقيت الافصاح عنها، إذ أن المعلومة توفر لمستخدميها في غير موعدها المناسب أو تعرض له في مكان يصعب الوصول إليه هي بكل تأكيد لا فائدة منها.

الدراسة (3):

سعيد عبد الحلیم، "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ف العلوم التجارية تخصص محاسبة بجامعة محمد خيضر بسكرة، سنة (2014-2015) ص ص: 1-371.

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010، ومأولة تقييم إفصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها (scf) من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات تم تقسيمها حسب طبيعتها إلى ثلاثة فئات، المؤسسات الوطنية والشركات التي تملك قيمة مسعرة في البورصة والشركات الاجنبية ومتعددة الجنسيات، ولقد حاول الباحث ف هذه الاطروحة الجابة على التساؤل الرئيسي المتمثل في "إلى أي مدى وافقت المؤسسات في الافصاح ضمن قوائمها المالية من خلل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟".

ولقد توصل الباحث إلى أن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي آنذاك ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنها البعض إلى أن تطبيقه يعتبر ملائم حسب آراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات البحوث، وأن تطبيقه سحم بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق منذ سنة 2010.

الدراسة (4):

عطرة نادر النور عثمان، "دور الافصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الاداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان (دراسة تطبيقية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص ص: 1-175.

تهدف هذه الدراسة إل إبراز دور الافصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الاداء المالي للشركات الصناعية بالسودان ولقد حاولت الباحثة في هذه الاطروحة الاجابة على التساؤلات التالية: هل توجد متطلبات محددة للإفصاح البيئي للشركات الصناعية في شكل قوانين أو معايير ملزمة؟، هل توجد جهات رسمية أو شعبية تراقب مدى التزام الشركات بالوفاء بالتزاماتها البيئية والافصاح عنها؟، ما هو أثر الفصاح البيئي في المحافظة على البيئة بالسودان؟ ولتحقيق أهداف الدراسة سعت إل قياس حجم الفصاح البيئي الفعلي للشركات الصناعية بالسودان، وحددت أثر الافصاح البيئي على الاداء المالي للشركات الصناعية، ودوره ف المحافظة على البيئة.

ولقد توصلت الباحثة إلى وجود عدد كبير من القوانين والدساتير التي تنص على حماية البيئة إلى أن هذه القوانين غير ملزمة لشركات الاعمال الهادفة للربح، ولا توجد قوانين تلزم الشركات بالفصاح البيئي أو تحمل الاضرار البيئية

التي تحدثها، كما لا توجد جهات رقابية فاعلة تعنى بمراقبة مدى التزام المنشآت الصناعية بالإفصاح البيئي للمساعدة في المحافظة على البيئة.

7. تحديد النطاق الزمني والنطاق المكاني:

من أجل معالجة الإشكالية تم تحديد نطاقين زماني ومكاني كما يلي:

– النطاق الزمني: يتجلى في فترة الدراسة التي حددت من 23 نوفمبر 2023. إلى 6 جانفي 2024

– النطاق المكاني: تمت هذه الدراسة في مؤسسة (ORAVIO).

8. منهجية الدراسة:

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف المرجوة، وكذا اختبار صحة الفرضيات فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي، المنهج التحليلي، من خلال وصف متغيرات الدراسة (الإفصاح المحاسبي – جودة القوائم المالية)، مع القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة (ORAVIO).

9. تقديم الخطة:

قصد الإلمام بالموضوع تم تقسيم الدراسة إلى قسمين، الأول نظري مقسم بدوره إلى فصلين حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي، والفصل الثاني الإطار النظري لجودة القوائم المالية، في حين يتضمن القسم الثاني الفصل الثالث والأخير المتمثل في الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للإفصاح

المحاسبي

تمهيد:

بالنظر للتقدم العلمي الذي غزا كل مجال من مجالات النشاط البشري، أصبح الاعتماد على المعلومة الصحيحة والدقيقة واجب كل باحث أو مخطط أو مسؤول في أي موقع إداري كان، وعليه فإن الأنظمة والقوانين الحديثة أصبحت تركز على أهمية الإفصاح للمعلومات وخاصة المالية منها، من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف التي لها مصالح معها، لذلك فإن الإفصاح المحاسبي يعد من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دوراً هاماً في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض عدة منها المساهمة في تحقيق الفاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الاقتصاد الوطن.

وفي هذا الصدد ارتأين أن نتطرق في هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني: طرق الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما في اثناء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية .

المطلب الاول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية المنشورة، وذلك نتيجة لاختلاف مصادر الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، سوف نتطرق في هذا المطلب الى لمحة تاريخية حول الإفصاح المحاسبي وتعريف الإفصاح، وكذا أنواعه .

الفرع الاول: لمحة تاريخية حول الإفصاح المحاسبي

إن انفصال الإدارة عن الملكية وظهور مفهوم الشخصية المعنوية ادى الى تعدد المستفيدين من الشركة وخاصة المساهمين، وبذلك يكون الاعتماد على الادارة لتوفير المعلومات عن الشركة، وهو السبب الاساس لنشوء الإفصاح. وتزايدت أهمية الإفصاح بعد تحول المحاسبة الى مدخل المستخدمين بعدما كانت تقوم على مدخل الملكية واعتبر تحولا تاريخيا حينها فقد تحولت الى نظام معلومات يقوم بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بينما كانت عبارة عن حماية مصالح الملاك ومسك السجلات والدفاتر وهي الوظيفة التقليدية، ولتحقيق ذلك لابد من الارتقاء بالإفصاح من خلال المعايير المحاسبية. وتعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح المحاسبي الى عام (1837) حيث نشرت مجلة (Magasinep Railway) مقالة عن الإفصاح المحاسبي وضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية كل ستة أشهر بحيث تشمل هذه المعلومات بيانات عن الارباح ورأس المال والاختلافات وتقييم الموجودات.¹

لقد كان قانون الشركات الإنجليزية الذي صدر عام 1844، الأسبق من حيث فرض التدقيق الخارجي، فلقد أورد نصا ألزم بمقتضاه مديري الشركات بإعداد ميزانية والتوقيع عليها، بحيث تكون عادلة وشاملة على أن يتم التحقق

¹ محمد باقر كرجي، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الاستثمار، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير علوم في المحاسبة، جامعة القادسية، 2017، ص: 17

من صحتها وصدقها من قبل مراجع خارجي،¹ وبالرغم إلزام الشركات الإنجليزية بهذا القانون إلا أنه لم يكن فعالاً، وذلك لعدم وجود رقابة مهنية، وعدم وجود مبادئ محاسبية تحدد شكل ومضمون الميزانية²، هذا ما جعل الإفصاح خاضعاً لرغبات الإدارة التي كانت تفصح عن المعلومات التي تقتنيها، والتي قد تتجاهل نشر معلومات هامة بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصالحها، بالإضافة إلى عدم اعتماد هذه الشركات على التمويل الخارجي من جمهور المستثمرين ونتيجة لذلك كان الإفصاح في هذه الفترة اختيارياً، يهدف إلى تقنين العلاقة بين الملاك المديرين، ومن جانب آخر كانت المراجعة تسعى إلى التحقق من صحة الأرقام المحاسبية دون البحث في مضمونها، أما في سنة 1907، أصبح الإفصاح إجبارياً نتيجة تزايد اعتماد شركات المساهمة على التمويل الخارجي³، وجاء ذلك لحماية جمهور المستثمرين، وتحقيق المصلحة العامة كما أصبح المراجع يهدف إلى البحث فيما وراء الأرقام للكشف عن الحقائق الجوهرية غير الواضحة في الميزانية .

على العكس من إنجلترا لم تكن لقوانين الشركات الأمريكية دوراً ملحوظاً في التأثير على الممارسات المحاسبية، بل يرجع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية إلى جهود مهنة المراجعة ممثلة في معهد المحاسبين للقانونيين الأمريكي (AICPA) ، ففي سنة 1933، أكد على ضرورة التقيد بمبادئ الإفصاح الكامل والثابت في إتباع النسق عند إعداد ونشر القوائم المالية، وهذا ما فرضته هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) على جميع الشركات المقيدة في البورصة سنة 1934⁴ نتيجة مطالبة المجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها لحماية المحاسبين والمدققين من ضغوط الإدارة.⁵ بسبب ترك الحريات لها في اختيار بدائل محاسبية تراها مناسبة، مما أدى ذلك إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية المنشورة، فكانت النتيجة حدوث أزمة اقتصادية عالمية (1929.1933).⁶

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 22.

² المرجع نفسه.

³ المرجع نفسه، ص: 26.

⁴ المرجع نفسه، ص: 35.

⁵ زياد عاشور عثمان، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفق للمعيار المحاسبي رقم

1، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 23.

⁶ احمد مخلوف، الازمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي

الدولي حول الازمة الاقتصادية والمالية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، 21.10 أكتوبر 2009، ص: 3.

وفي سنة 1974 شهدت حدثا بارزا ترك اثارا جوهريه على مشكلة الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة، إذ صدر في الولايات المتحدة الأمريكية تشريع عن الكونغرس يلزم فيه المصارف التجارية بالخضوع من حيث شروط وقواعد الإفصاح للوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص لجنة هيئة البورصة إلى (SEC) بشأن الإفصاح عن المعلومات للشركات المساهمة الأخرى المدرجة في البورصة¹.

من خلال ما سبق نستنتج ان:

الإفصاح المحاسبي كان هو السبب في الانفصال بين الملكية والإدارة .

الاعتماد على التمويل الخارجي كان دافعا في ظهور الإفصاح المحاسبي .

ساهمت الأزمة الاقتصادية العالمية في ظهور مبدأ الإفصاح لضرورة توفير المعلومات المناسبة لمستخدميها لاتخاذ القرار المناسب .

الإفصاح ما هو إلا بديل لمصطلح النشر، هذا الأخير هو عرض وإبلاغ للمعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية دون التحقق من مضمونها. أما الإفصاح بمفهومه المعاصر يهدف إلى التحقق والكشف عما يمكن إخفاءه من المعلومات الهامة التي تؤدي إلى تضليل مستخدميها .

الفرع الثاني: تعريف الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي أحد أركان النظرية المحاسبية التي يستند عليها لما له من أثر كبير في العمليات التي تجري داخل الشركة، وكذلك وصفه حلقة الوصل بين الشركة والعالم الخارجي المحيط بها، وللإفصاح المحاسبي أثر مهم وكبير في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، التي تؤثر على قرارات المستخدمين لها، ويتحدد مستوى الكفاءة والفعالية، أي من الأسواق المالية على مستوى الإفصاح المتحقق².

¹ عمروش صبرينة، الإفصاح المحاسبي وأثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2022، ص ص: 30.29 .

² احمد مهدي هادي العتري، تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة القادسة للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد16، العدد4، 2014، ص:229

لا يوجد تعريف واضح ومتفق عليه للإفصاح، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الإفصاح المحاسبي له مفهوما متغيرا، يختلف من بيئة لأخرى، بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لآخر، نظرا لتأثره بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغير ذلك من العوامل الأخرى، ولعل أهم تعاريف الإفصاح المحاسبي ما يلي: ¹

التعريف الأول: يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

التعريف الثاني: عرف الإفصاح المحاسبي أيضا بأنه البيان والإيضاح عن المركز المالي ونتائج النشاط والمعلومات الإيضاحية الأخرى للأطراف المستفيدة سواء الداخلية أو الخارجية وذلك دون تدليس أو إخفاء أو غش لمعلومة من المعلومات التي تم الاطراف ذوي المصلحة .

التعريف الثالث: الإفصاح المحاسبي هو بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها .

كما يعرف الإفصاح على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة ².

ويعرف أيضا على انه اظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الاساسية التي تم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث يعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة. وبالتالي الإفصاح المحاسبي يقوم على ثالث دعائم وهي المعلومة المحاسبية، مستخدم المعلومة المحاسبية، متخذ القرار لهذه المعلومة.

كما ان وجود المستخدمين الخارجيين يقود الى الافصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية وهي (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية) .

¹ حكيم براضية، بن علي بالعزر، أهمية الإفصاح وفق معايير المحاسبة المالية الإسلامية لدعم الحوكمة بالمؤسسات المالية الإسلامية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد14، 2015، ص:76

² زغدار احمد سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IRFS/IAS)، مجلة الباحث، العدد 07، ورقة، 2009_2010، ص:84

ولكن عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزوايا التي ينظرون من خلالها هذه القوائم. فالإدارة المنشأة كطرف مسؤول عن إعداد البيانات تنظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات، وينظر رجال الأعمال إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلال جهات الرقابة والإشراف، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصالحته¹.

الفرع الثالث: مستويات وأنواع الإفصاح المحاسبي.

أولاً: مستويات الإفصاح المحاسبي

يمكن تصنيف مستويات الإفصاح المحاسبي من عدة أوجه كما يلي :

من حيث حجم المعلومات :

الإفصاح الكافي: وهو يشير إلى الحد الأدنى من البيانات المالية الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية حتى لا تكون مضللة، بهدف تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعتبر مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة، حيث أن نشر المعلومات التفصيلية والكثيرة دون أن يكون لها معنى ودلالة يؤدي إلى ضياع المعلومات المهمة والمفيدة وكذلك تضليل مستخدمي البيانات عند اتخاذ القرارات².

الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن³.

¹ رولا كاسر لايته، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، 2007، ص:55

² محمد عبد الله المهدي ووليد زكريا صيادم، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم، دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد34، العدد02، 2007، ص:260

³ حكيم براضية، بن علي بالعزوز، مرجع سبق ذكره، ص:77

الإفصاح الكامل: هو أن يكون تقديم المعلومات شامل ومعبر عن كل الأحداث والعمليات الاقتصادية المتعلقة بها، أي أن تتوفر جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم، كما أنه لا يقتصر على حقائق متعلق بفترة محاسبة منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة¹

الإفصاح التفاضلي: يعتمد الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة أي هناك يحتاج الى افصاحا شاملا ولكن الكثير منهم لا يحتاجون الى معلومات لاتخاذ القرار، كأن تفصح المؤسسة عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ويتميز هذا الإفصاح عموما باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته وعدم الاقتصار على المعلومات المالية فقط، وإنما يتعدى ذلك إلى معلومات كمية و وصفية، ولذلك يتطلب أن يكون المستثمر ذا دراية واطلاع واسعين².

الإفصاح الوقائي: ويعني الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية يكون دون تضليل لمستخدميها، والهدف الأساسي منه هو حماية المستثمر العادي، الذي تكون له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لذلك لابد أن تعرض المعلومات بدرجة عالية من الموضوعية، وهو ما يتفق مع الإفصاح الكامل يجعل المعلومات غير مضللة للمستثمرين الخارجيين³.

الافصاح الملئ: أن تقدم المعلومات في القوائم المالية بحيث تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمستخدميها وأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط وظروف المؤسسة⁴.

ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح من السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات لإيصال المعلومات الضرورية إلى المستثمرين بهدف مساعدتهم ومحاولة تلبية احتياجاتهم لاتخاذ القرار السليم، وعليه يمكن أن نميز بين نوعين من الإفصاح (الإفصاح الإلزامي "الإجباري" والإفصاح الاختياري) كما يلي:

¹ صديق مسعود وصديقي فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد02، ص:77

² جرد سيروان كريم عيسى وآخرون، دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق الأوراق المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد03، العدد02، جوان2017، ص:316

³ عائشة قسيمة ومقدم عيبرات، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة استبائية لعينة من المؤسسات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد10، العدد28، 2016، ص:373

⁴مرجع نفسه.

I. التعريف:

أولاً: الإفصاح الإلزامي (الإجباري)

ويتضمن كل المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية، والتي تكون وفق التنظيمات واللوائح مثل: قوانين الشركات، لوائح أسواق رأس المال ومعايير المحاسبة القابلة للتطبيق، وترجع أهمية هذا النوع من الإفصاح إلى إلزام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات التي قد ترغب في إخفائها أو عدم الإفصاح الكامل عنها.¹

ثانياً: الإفصاح الاختياري:

يعرف (عفيفي) الإفصاح الاختياري: "بمثل خيارات حرة من قبل إدارة الشركة لتوفير معلومات محاسبية ومعلومات أخرى في التقارير المالية السنوية للشركة تبدو ملائمة لاحتياجات القرار للمستخدمين، إذ تقرر الإدارة أي احتياجات للمعلومات ليجري الإفصاح عنها، وأيضا تحدد ملائمة المعلومات للطرف الذي سوف يستخدمها في اتخاذ القرارات".²

II. مكونات الإفصاح الاختياري:

يمكن تصنيف مكونات الإفصاح الاختياري إلى تسع مجموعات رئيسية، وكل مجموعة تحتوي على مجموعة المكونات الفرعية هي كالتالي:³

1. المعلومات العامة للشركة: تتمثل في معلومات تاريخية عن الشركة، الهيكل التنظيمي للشركة، تأثير الوضع

¹ نور الدين أحمد قايد ولبنى بن زاف، مرجع سبق ذكره، ص: 129.

² ريمة ليلي هيدوب ومحمد زرقون، «الحوكمة كآلية لرفع مستوى الإفصاح الاختياري في القوائم المالية -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر»، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 1، العدد 2، 2017، ص: 11.

³ رشا حمادة، «قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية في بورصة عمان)»، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد: 10، العدد: 4، 2014، ص: 681-682.

السياسي على نتائج أعمال الشركة، تأثير الوضع الاقتصادي على نتائج أعمال الشركة...،

2. نشاط الشركة ووضعها المستقبلي : ويتمثل في بيان بالاستراتيجية والأهداف العامة، بيان بالاستراتيجية

والأهداف التسويقية، بيان بالاستراتيجية والأهداف الاجتماعية، ...

3. معلومات الأسهم وحملة الأسهم : وتتمثل في القيمة السوقية للسهم في نهاية السنة، اتجاهات القيمة السوقية

للسهم، القيمة السوقية للشركة في نهاية السنة، عدد المساهمين الكلي، ...

4. المعلومات عن الإدارة : وتتمثل في أعمار المدراء، الشهادات العلمية للمدراء، الخبرات العملية للمدراء، تقسيم

المدراء إلى تنفيذيين وغير تنفيذيين، الوظائف التي يشغلها المدراء التنفيذيون...،

5. المسؤولية الاجتماعية والبيئية : وتتمثل في سلامة المنتجات وعدم تأثيرها في البيئة، برامج حماية البيئة الكيفية

والكمية، الإعانات المقدمة للغير، الهبات والمنح، التبرعات الخيرية...،

6. نتائج ونسب التحليلات المالية وغير المالية : وتتمثل في سياسة توزيع الأرباح-ذكر نسبة الربح الموزع للعام

الحالي، تصنيف المبيعات جغرافيا- وفقا للعملاء، معلومات مالية تاريخية...،

7. تكاليف البحث والتطوير في الشركة : وتتمثل في سياسة الأبحاث والتطوير، مواقع أنشطة البحث والتطوير،

عدد العاملين في البحث والتطوير، الميزانية المخصصة للبحث والتطوير، مشاريع البحث والتطوير...،

8. المعلومات عن العاملين في الشركة : وتتمثل في معلومات عن العاملين وتصنيفهم وفقا للجنس ومستوى

التعليم، توزيع العاملين داخل إدارات الشركة، عدد العاملين في السنتين الأخيرتين أو لسنوات أكثر...،

9. المعلومات عن الحوكمة : وتتمثل في وجود لجنة حوكمة في الشركة، تفاصيل أسماء ومؤهلات أعضاء لجنة

الحوكمة، مهام لجنة الحوكمة، عدد اجتماعات لجنة الحوكمة، ...

III. الفرق بين الإفصاح الإلزامي والإفصاح الاختياري:

يمكن تلخيص الفرق بين الإفصاح الإلزامي والإفصاح الاختياري من خلال النقاط التالية¹:

- من حيث المفهوم، يقصد بالإفصاح الاختياري ذلك الجزء من المعلومات التي تحتكرها إدارة المؤسسة ولا يوجد إلزام بشأن الإفصاح عنها، بينما الإفصاح الإلزامي هو ذلك الجزء من المعلومات الواجب الإفصاح عنها بموجب القانون.
- من حيث الحافز، الإفصاح الاختياري هو حافز ذاتي يهدف إلى تحقيق منافع اقتصادية، بينما الإفصاح الإلزامي يهدف إلى تطبيق القوانين والتشريعات لضبط عملية نقل المعلومات بين المؤسسات والمستثمرين.
- من حيث المحتوى، يوفر الإفصاح الاختياري معلومات عن الاستراتيجيات المستقبلية وخطط البحث والتطوير والتنبؤات المستقبلية وتحليل المعلومات المالية، بينما يقدم الإفصاح الإلزامي المعلومات المالية الأساسية حسب المتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية.
- من ناحية مسؤولية مدقق الحسابات، في الإفصاح الاختياري يعفى مدقق الحسابات في أغلب الأحيان من أي مسؤولية خاصة بهذا الإفصاح، بينما في الإفصاح الإلزامي فهو ملزم بمدقق الحسابات.
- من ناحية الآليات المستخدمة لنقل المعلومات للمستثمرين، في الإفصاح الاختياري تتضمن المؤتمرات الصحفية، الإنترنت والرسائل القصيرة، بينما في الإفصاح الإلزامي تقتصر على التقرير المالي السنوي، التقارير الدورية واجتماع الهيئة العامة.
- من حيث عدد العناصر التي يتم الإفصاح عنها، في الإفصاح الاختياري يكون غير محدد، أما الإفصاح الإلزامي يكون محدد حسب المتطلبات القانونية ومعايير المحاسبة.

¹ محمد نواف عابد، «أثر الإفصاح الاختياري على الأداء المالي للوحدات الاقتصادية في بورصة فلسطين -دراسة تطبيقية على قطاع البنوك وقطاع التأمين»، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد 01، 2018، ص: 21.

• من ناحية التوقيت، يتم الإفصاح الاختياري في الوقت الذي تراه إدارة المؤسسة ملائماً، بينما توقيت

الإفصاح الإلزامي يتم ضمن مواعيد محددة حسب القوانين والتشريعات.

وما سبق نستخلص أن الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دوراً هاماً في إثراء قيمة

المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، وينقسم إلى نوعين: الإفصاح الإلزامي "الإجباري" الذي يتضمن

جميع المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وفقاً للتنظيمات واللوائح، والإفصاح الاختياري الذي يقدم معلومات

إضافية أكثر من المتطلبات القانونية، وبالرغم من تعدد مستوياته (حسب حجم المعلومات، حسب الهدف منه،

حسب منفعة المعلومات المفصح عنها) إلا أنها تتمحور كلها حول هدف واحد وهو إزالة الغموض وتجنب

التضليل في عرض المعلومات المحاسبية ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة.

المطلب الثاني: شروط واهداف الافصاح المحاسبي .

سوف نتناول في هذا المطلب إلى الشروط التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية الإفصاح المحاسبي، وكذلك

الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، بالإضافة إلى أهمية الإفصاح المحاسبي .

الفرع الاول: شروط الافصاح المحاسبي.

لا بد من توفر ووجود مجموعة من الشروط في القوائم المالية ومراعاتها عند القيام بعملية الإفصاح المحاسبي، ونذكرها

كما يلي¹:

❖ يجب أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها، ويجب أن يكون الإفصاح في

هذه القوائم أيضاً واضحاً وبدون غموض مع مراعاة عامل الزمن، بحيث تكون هذه القوائم وملحقاتها

جاهزة في الوقت المناسب بدون تأخير حتى لا تفقد فائدتها .

❖ يجب أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية موجهاً لكافة الجهات والتخصصات دون تمييز فئة عن آخر

¹محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي من انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، رسالة

مقدمة لنيل شهادة ماجستير العلوم في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006، ص:90

❖ يجب مراجعة عنصر التكلفة والفائدة، إذ لا بد أن تفوق الفائدة المتوقعة من وراء عملية الإفصاح التكلفة بكثير. وتتمثل التكلفة المباشرة للإفصاح في العناصر التالية :

- تكلفة تجميع وتشغيل البيانات .
- تكلفة الطباعة .
- تكلفة المراجعة .
- تكاليف النشر .

أما فيما يخص التكاليف غير المباشرة فهي تتمثل في التأثير السلبي الذي يمكن أن تسببه المعلومات المفصح عنها على مصالح الوحدة الاقتصادية .

يسعى الإفصاح إلى تقليل الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدي هذه القوائم، حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على اتخاذ وترشيد القرارات .

يجب أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدمي القوائم المالية من خلال مساعدتهم للوصول إلى القرار الأمثل وفي التوقيت المناسب .

الفرع الثاني: أهداف الإفصاح المحاسبي .

تتمثل أهداف الإفصاح المحاسبي في المحاسبة بصفة عامة فيما يلي¹:

❖ إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية ومساعدة متخذي القرارات على صنع

قرارات سليمة . المساهمة في توفير الأساس القانوني لسلامة العقود .

❖ إشباع حاجات المستخدمين الداخليين والخارجيين .

❖ تقديم المعلومات عن صافي الموارد المتاحة لدى المؤسسة والالتزامات القائمة ومختلف التغييرات التي تطرأ

على الأصول .

كما يهدف الإفصاح المحاسبي أيضا إلى توفير المعلومات من أجل²:

¹ كريم عيسى شيراتون واخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 316

² نور الدين احمد قايد ولبنى بن زاف، مرجع سبق ذكره، ص: 130

- ❖ تقديم معلومات لمساعدة المستثمرين لتقييم المخاطر المحتملة .
- ❖ توفير المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء المقارنة بين مختلف السنوات .
- ❖ مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم .

الفرع الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدم القوائم المالية على اتخاذ القرار المناسب، حيث يحقق المزايا التالية¹ :

◆ يساهم في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في الاسواق المالية، حيث يؤدي الافصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار، وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع؛

◆ الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات، والذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية؛

◆ يعمل على مساعدة مستخدم المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب.

كما تتجلى أيضا أهميته ف النقاط الآتية:²

◆ يساهم الإفصاح المحاسبي في تحقيق فاعلية استغلال وكفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى الشركة؛

◆ يساعد الإفصاح في تحسين فهم الجمهور لهيكل ونواتج نشاط الشركة وسياساتها وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية؛

◆ الإفصاح هو أداة قوية تؤثر في سلوك الشركات وحماية المستثمرين.

¹ محمد مهدي ضيف الله، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، المؤتمر الدولي

حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، ديسمبر 2012، ص:03

² احمد مهدي هادي العتري، مرجع سبق ذكره، ص:230

المبحث الثاني: طرق الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه .

إن أهمية عرض معلومات ملائمة من جهة، وضمان أفضل فهم لها من جهة أخرى، جعل المؤسسات تتنافس في استخدام أفضل الطرق والأساليب من أجل تحقيق ذلك، ويمكن إبراز أهم الطرق والأساليب للإفصاح وكذا العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي في هذا المبحث .

المطلب الأول: أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي .

لكي لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية، هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية، نذكرها كما يلي :

الفرع الأول: إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها .

يعتبر الإفصاح في صلب القوائم المالية من أوائل الأساليب المستخدمة، إذ أن عرض هذه القوائم وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية يعتبر جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي، حيث يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات¹.

الفرع الثاني: الملاحظات الهامشية والملاحق .

أولا: الإفصاح عن الملاحظات والهوامش (الإيضاحات) :

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن إظهارها في صلب هذه القوائم، كما يمكن أن تحتوي الملاحظات الهامشية على معلومات كمية أو وصفية، وبشكل عام يمكن استخدامها للإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الحقوق والالتزامات المحتملة².

ثانيا: استخدام الجداول والملاحق الإضافية .

¹محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2011، ص: 485

²مرجع سبق ذكره، ص: 486.

إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم المالية. كما أن استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكتملة ومهمة للفهم، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات¹.

الفرع الثالث: المعلومات الموجودة من خلال الأقواس

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة فيها، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالحاسبة، مثل بيان الطريقة المستخدمة للوصول إلى الرقم الظاهر بالقوائم المالية أو لبيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.²

الفرع الرابع: تقرير رئيس مجلس الإدارة والمراجع

أولاً: تقرير رئيس مجلس الإدارة :

يعتبر تقرير رئيس مجلس الإدارة مكمل للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية، لذلك يجب على مجلس الإدارة أن يعد تقريراً سنوياً عرضه على المساهمين، يشمل بوجه خاص فضلاً عما تستوجب القوانين ما يلي:³

نظرة شاملة عن أعمال الشركة ومركزها المالي؛

التوقعات المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم؛

نتائج أعمال وأنشطة الشركات التابعة إن وجدت؛

نبذة عن التغييرات في الهيكل الرئيسي لرأس المال بالشركة؛

مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات .

¹ صديق مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 486

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 486

³ عبد الحليم سعدي، محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، بسكرة، 2015، ص: 183.184

ثانيا: تقرير المراجع :

تقرير المراجع لا يعتبر مكانا للإفصاح، لكنه يساهم في تبيان الآثار الناتجة عن استخدام السياسات المحاسبية المختلفة، بالإضافة إلى أثر التغيير في السياسات المحاسبية واختلافه في الرأي مع الإدارة حول الطرق المحاسبية المتبعة، وبالتالي يمكن اعتبار تقرير المراجع وسيلة إفصاح ثانوية، إذ أنه يمكن أن يؤكد إفصاح المؤسسة أو عدم إفصاحها عن معلومات معينة عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره مثل:¹

عدم إتباع المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية، وأثر ذلك على الإفصاح عن المعلومات في حالة تأثيره الهام نسبيا .

الإفصاح عن معلومات لم يتم الإفصاح عنها في الوسائل والطرق الأخرى للإفصاح .

هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، حيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب رئيس مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة في توضيح الاستراتيجية المستقبلية للمؤسسة هي كذلك من أهم أساليب الإفصاح .

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي .

يوجد عدد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح في التقارير المالية يمكن تقسيمها على عدة عوامل منها :

الفرع الأول: عوامل تتعلق بطبيعة واحتياجات المستخدمين من المعلومات

إن تحديد الادارة للمستخدمين الأساسيين للمعلومة المالية يساعدها في تحديد طبيعة احتياجاتهم لتلك المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية كما أن تصنيف المستخدمين إلى رئيسيين وثانويين يختلف من بلد إلى آخر حسب الظروف الاقتصادية والسياسة.² ، هذا ويبقى مجال الإفصاح بالقوائم المالية قيد التطور والاتساع، حيث مازالت تواجهه العديد من المشاكل نتيجة لتوسع قاعدة المستخدمين لتلك القوائم، وارتفاع عددهم ومطالبهم

¹ عمروش صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص: 4544.

² صديق مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

المتزايدة التي يصعب تحديدها، بالإضافة إلى عدم وجود إطار نظري متفق عليه يحكم عملية توسيع قاعدة الإفصاح ومجاله بالقوائم المالية.¹

الفرع الثاني: الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح

إن اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى نتيجة لتباين الظروف، جعل المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية للدول، تضع معايير تكيف أكثر مع تصور حكوماتهم لأهداف المحاسبة، فنجد التي تسعى إلى أهداف الضريبية تكيف إفصاحها بما يضمن ممارسة رقابة ضريبية على الشركات، أما الدول التي تعتمد على الأسواق المالية في التركيبة الاقتصادية لها فتعمل على تكيف إفصاحها بما يساعد المساهمين والمستثمرين على التداول في السوق المالي.

إن شدة التنافس على الموارد المحدودة للتمويل في السوق المالي جعل المؤسسات تسعى إلى جذب إقبال المساهمين والمستثمرين وذلك من خلال توفير مستوى راقى من الإفصاح لزرع الثقة في تسيير العلاقة مع مختلف المتدخلين في السوق المالي.²

الفرع الثالث: المنظمات والمؤسسات الدولية

تلعب المنظمات والمؤسسات الدولية دور في التأثير على عمليات الإفصاح، نذكر من أهمها ما يلي:³

1-الجمعية الاقتصادية الأوروبية : (EEA)

تتمثل في منظمة تضم دول الاتحاد الأوروبي والتي تعمل على إصدار مجموعة من التوجيهات المتعلقة بالإفصاح من حيث المحتوى والأهداف وشكل الاجتماعات الإعلانية وكذا الإفصاح القطاعي .

2- منظمة الأمم المتحدة : (UN)

يتمثل دورها في لجنة مكونة من مجموعة من الخبراء المتفرسين في مجال معايير المحاسبة الدولية، وهذه اللجنة هي

(commissions on transactional corporation)

¹ حكيم براضية وبن على بالعزوز، مرجع سبق ذكره، ص:78

² صديق مسعود، مرجع سبق ذكره، ص:81

³ مسعود صديق وفؤاد صديقي، مرجع سبق ذكره، ص:8281

3- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) :

هذه المنظمة (Organisation de Coopération et de Développement Economique) تضم الدول الأوروبية بالإضافة إلى كندا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان وأستراليا ونيوزيلندا، ويكمن اهتمامها في تحديد الحد الأدنى للإفصاح .

4- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

تشكل هذه اللجنة من ممثلين للعديد من دول العالم، وتضم أكثر من 100 دولة، قامت هذه اللجنة بعدة دراسات وأبحاث في سبيل تطوير المحاسبة، فأصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالإفصاح بهدف تحسين جودة المعلومات المفصحة عنها على المستوى العالمي، وتعد أكبر لجنة من جانب مساهمتها في التوافق المحاسبي، وذلك من خلال تضييق حجم الاختلافات وتسهيل عمليات المقارنة وتطوير خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المالية .

الفرع الرابع: عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية

تتأثر درجة الإفصاح ببعض المتغيرات المرتبطة بالوحدة الاقتصادية نفسها، ونذكر مجموعة من هذه العوامل كما يلي: ¹

1- حجم المشروع (مجموع الأصول) : يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة .

2- عدد المساهمين : توجد علاقة طردية بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح المحاسبي على أساس أن الزيادة في عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم .

3- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية : يؤدي هذا العامل إلى أثر مباشر في زيادة درجة الإفصاح، حيث تقوم الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل مع أسهمها وسندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها ونتائج أعمالها .

¹ عبير عبدالله محمد قريب، مرجع سبق ذكره، ص: 145

4-المراجع الخارجي : يؤثر المراجع الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح، من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها .

كما أثبتت العديد من الدراسات أن مستوى الإفصاح المحاسبي يتأثر بعدة عوامل أخرى من أهمها ما يلي :

مستوى ربحية المؤسسة، إذ ترغب الإدارة غالبا في إعلان الأخبار الجيدة؛

رغبة الإدارة في الإفصاح عن المعلومات اختيارا لإخلاء مسؤوليتها وإظهار اهتمامها بالصالح العام؛

مدى صرامة التشريعات والقوانين الحاكمة للشأن المحاسبي وجدية أجهزة الإشراف والرقابة على أعمال الشركات في تنفيذ القانون .

خلاصة :

من خلال دراستنا لهذا الفصل، نستخلص أن الإفصاح المحاسبي إحدى شقي الوظيفة المحاسبية، فبدونه لن تكون لنتائج القياس معنى، ولقد ظهر نتيجة ظهور شركات المساهمة، ومانتج عنها من انفصال الملكية عن الإدارة، كما كان للأزمات الاقتصادية دور كبير في ذلك، فالإفصاح المحاسبي يسمح بإزالة الغموض و التضييل في عرض المعلومات حتى تكون أكثر ملائمة وموثوقية لمستخدمها لاتخاذ القرار المناسب ، فان له دور كبير في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال التخصيص الامثل للموارد، ومن هنا فان الاهتمام به لم يأت من فراغ، باعتبار ان العديد من الجهات تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات في القوائم و التقارير المالية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري لجودة القوائم

المالية

تمهيد:

تعد القوائم المالية من طرف العديد من الشركات لتتقدم للمستخدمين الخارجيين سواء كانوا مستثمرين من داخل او خارج الوطن، ورغم ان القوائم المالية متشابهة من بلد لآخر، الا انها تحتوي على فروق تعود أساسا الى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية بين مختلف البلدان ، وما يتصوره كل بلد من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية، وفي ظل عولمة الاقتصاد وثورة المعلوماتية والاتصالات التي سهلت من عملية انتقال رؤوس الأموال وفرص الاستثمار في البورصات العالمية المختلفة، اصبح من الضروري إيجاد مفاهيم موحدة للقوائم المالية، ولعناصرها، وتحديد الأهداف المرجوة منها ، واسس الاعتراف بعناصر القوائم المالية، والمعايير المتبعة والاسس المعتمدة لاعداد القوائم المالية، واسس عرضها، لمزيد من التفاصيل فقد تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

- المبحث الأول: القوائم المالية وعرضها وفق النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثاني: جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: القوائم المالية وعرضها وفق النظام المحاسبي المالية

ان القوائم المالية تمثل الناتج النهائي والاساسي للعمل المحاسبي في أي مؤسسة اقتصادية (حيث تعتبر جزء أساسيا من الإطار المفاهيمي للمحاسبة)، اذ تنشأ نتيجة اجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات المرتبطة بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، وذلك بهدف تقديمها في صورة اجمالية وملخصة الى مختلف الجهات التي يمكن ان تستفيد منها وتساعد في اتخاذ القرارات المختلفة.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية.

ان القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسي ان لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين لتقديم معلومات محاسبية للعديد من الأطراف، فان فهم هذه القوائم المالية ومعرفة القواعد المحاسبية التي تحكم اعداد البيانات ولتقارير من قبل المستخدمين أصبح امرا ضروريا.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها وتختلف فقط من حيث الالفاظ المستخدمة او من حيث التركيز على عنصر معين دون الاخر.

القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات الى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم المالية عادة : قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة، كما ان تشمل أيضا الملاحظات على القوائم والجداول الملحقة والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية¹.

ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة².

القوائم المالية هي مجموعة كاملة من المستندات المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة على حالة المؤسسة، كما يجب اعداد البيانات المالية مرة في السنة على الأقل بصفة دورية والاحتفاظ بنفس التقييم والتسجيل من دورة لأخرى، ويجب عرضها في اجل أقصه أربعة اشهر بعد غلق الدورة، كما يجب اعدادها بالعملة الوطنية³.

¹كمال الدين الهراوي تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 13

²عبدالستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، داروائل، عمان الأردن، 2010، ص: 481

³-مخلوفي محمد عادل، انعكاسات النظام المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم تسيير ورقلة، 2015، ص: 38

بالنسبة الى مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS) لعرض القوائم المالية، الذي يبين فيه ان القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها.¹

-تشكل القوائم في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات الى قسمين: قوائم مالية أساسية وقوائم مكملة للقوائم الأساسية.² ويتم اعداد القوائم المالية الأساسية بصورة منتظمة ودوريا وتتمثل في: قائمة الدخل - قائمة المركز المالي - قائمة التغير في حقوق الملكية - قائمة التدفق النقدي .

اما القوائم الثانية المكملة هي قوائم إضافية يتم اعدادها بصورة تطوعية او بناء على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة وتتمثل في:³

- قوائم تفصيلية لبعض الاجماليات الواردة في القوائم المالية الأساسية.
- قوائم مالية معدة بالتغير في مستويات الأسعار.
- قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون وحدة اقتصادية متكاملة.
- قوائم مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج ان القوائم المالية هي المخرجات أي المنتجات النهائية للمحاسبة وتهدف الى توفير معلومات حول وضعيتها المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، وتتمثل القوائم المالية في: الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين، الإيضاحات والإفصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكمّل للبيانات المالية.

الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية.

يشكل مستخدمو القوائم المالية المتضمنة للمعلومات المحاسبية شريحة عريضة من الفئات التي تتكون من:

الأطراف الخارجية: وهي التي تكون خارج المؤسسة وتتكون من:

-المستثمرون : يحتاج المستثمرين الحاليون والمتوقعون الى توفر معلومات بشكل لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة، والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المرتبطة

¹- عبد الحليم سعدي. محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. دراسة عينة من المؤسسات اطروحة

مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم التجارية، تخصص، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة. 2015/2014، ص: 3-4

²- مؤيد راضي وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، الاردن، 2009، ص: 28.

³-علي عبدالله شاهين، النظرية المحاسبية (اطار فكري تحليلي وتطبيقي)، مكتبة افاق للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، غزة،

الفصل الثاني: الاطار النظري لجودة القوائم المالية

بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، سواء بالحفاظ على الاستثمار في المؤسسة او تخفيضه او تحويله الى مؤسسة أخرى، ويعطي المستثمرين أهمية كبيرة لتحليل العائد والمخاطرة في عملية اتخاذ قرارات الاستثمارية.¹

-الدائنون: هم المقرضون الذين يوفرون للمؤسسة التمويل الخارجي مثل البنوك وشركات التأمين، يحتاج الدائنون الى المعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدهم سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.²

-العملاء: يحتاج العملاء الى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية انتاج وبيع السلع.³

-الموردون والدائنون الآخرون: تحتاج هذه الفئة الى معلومات تساعدهم وتمكنهم من تحديد فيما اذا كانت المؤسسة قادرة على دفع المبالغ المستحقة عند لاستحقاق.⁴

-المقرضون: تمثل المعاملة غير المتساوية لنسبة المخاطرة التي يتحملها المقرض في حالة الظروف السيئة مقارنة بثبات المنفعة التي تعود عليه في حالة الازدهار.⁵

-نقابات واتحادات العمال: من المعروف ان العمال يقدمون خدماتهم للمؤسسة مقابل عائد، متمثل في الأجور والرواتب والحوافز، إضافة للعائد المعنوي المتمثل في الرعاية الاجتماعية والأنشطة الثقافية، وفي ظل اقتصاد السوق توجد للعمال نقابات واتحادات تدافع عن مصالحهم، وغالبا ما يكون لدى هذه المنظمات مستشار مالي يقوم بقراءة القوائم المالية ويحللها للوقوف على مدى كفاءة الأداء الاقتصادي للمؤسسة، ومعدلات نموها بالإضافة للمؤشرات المالية، وذلك لأغراض نصح إدارة النقابة بالاتحادات العمالية فيما يتعلق بعقود العمل والتفاوض على الاجر والمساومة على الحوافز.⁶

-الجهات الرقابية والحكومية: تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك أصحاب مصلحة في المؤسسة، و نجاح المؤسسة وتحقيقها لمعدلات أداء جيدة يضمن لهذه الجهات معرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد مستحققاتها لمصالحهم كما ان جهات الرقابة

¹- عثمان مداحي، اهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديدة، المجلد 3، العدد 2، ص:47.

²- عطرة نادرالنور، عثمان، دور الافصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الاداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان(دراسة تطبيقية)، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2014، ص:58.

³- عثمان مداحي، نفس المرجع السابق، ص:48.

⁴- حنان قسوم، اثراالفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقاريرالمالية الدولية –دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم التجارية، تخصص حاسبة، مالية وتدقيق-جامعة فرحات عباس، سطيف 2015/ 2016، ص:51.

⁵-عثمان مداحي، نفس المرجع السابق، ص:48.

⁶-محمد ابو نصار، جمعية حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الجونب النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، داروائل الاردن، 2009، ص:04.

الرسمية والتمثلة في: هيئة السوق المالية والبنك المركزي، فهي كذلك أصحاب مصلحة ويهمها استقرار وأداء المؤسسة.¹

-**الجمهور:** تؤثر المؤسسات الاقتصادية في الجمهور بطرق متعددة، فمثلا قد تقوم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد الوطني بطرق مختلفة مثل: توفير فرص العمل، دعم الموردين المحليين، كما تساعد القوائم المالية الجمهور عن طريق تزويده بمعلومات متعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.²

-**الأطراف الداخلية:** وتتمثل في كافة العاملة في أداء نشاط المؤسسة وتستخدم مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:³

-**الإدارة العليا:** ويقصد بها مجلس الإدارة او المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للمؤسسة، حيث ان الإدارة العليا مسؤولة عن أداء المؤسسة وبالتالي تستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاطها.

-**المستويات الإدارية:** ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا التي تتولى متابعة نشاط المؤسسة والإشراف على اعمالها واتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون هذه المستويات مسؤولة امام الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، وبالتالي فهي بحاجة للقوائم المالية بصورة دورية.

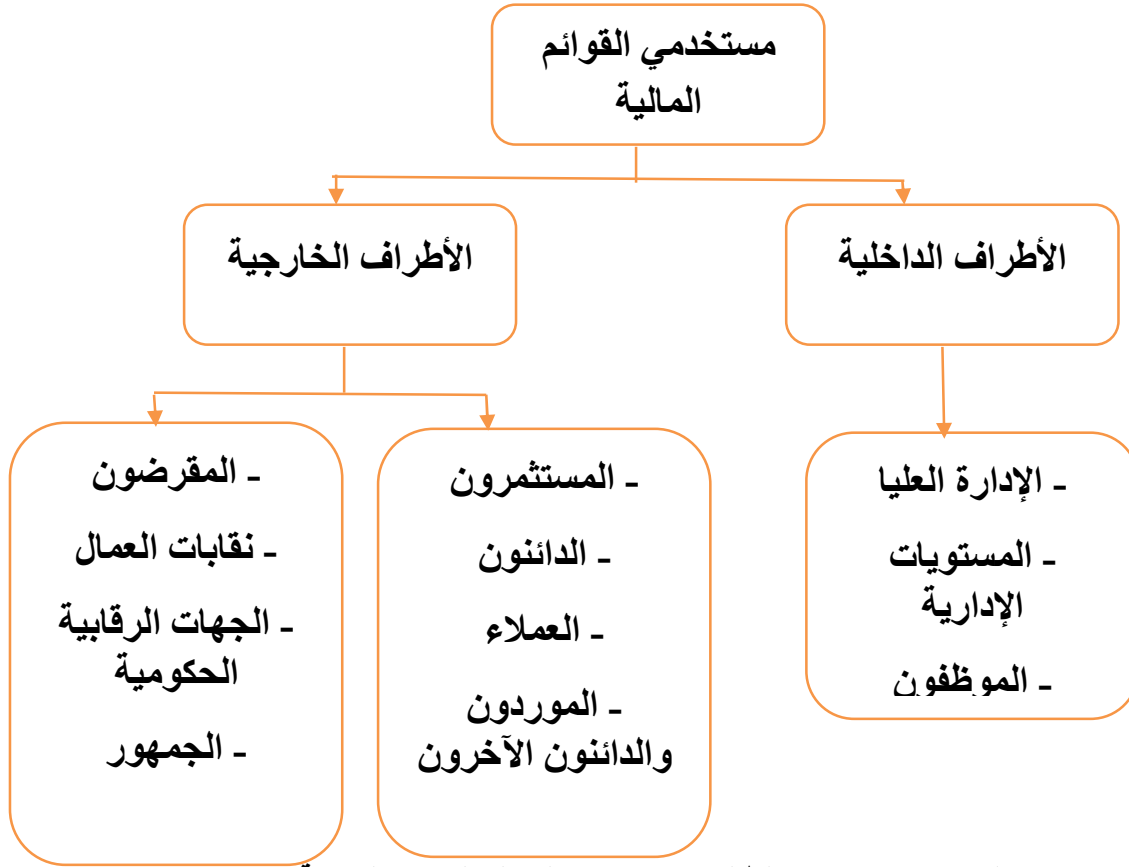
-**الموظفون:** يهتمون بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها للتعرف على مدى استقرار ووظائفهم، بالإضافة الى المعلومات التي تمكنهم من متابعة وتقييم قدرة المؤسسة على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

¹-محمد ابو نصار نفس المرجع السابق.ص04

²-شعيب سنوف، التحليل المالي الحديث طبقا لمعايير الإبلاغ المالي، الطبعة الاولى دار زهران للنشر والتوزيع، الاردن، 2012، ص:37.

³-عمروش صبرينة، الافصاح المحاسبي وأثره على الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية -دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراة في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، تدقيق ومراقبة جامعة عبد الحميد بن باديس، 2022، ص:14.

الشكل: (2-1): مستخدمي القوائم المالية.



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المتاحة سابقا

الفرع الثالث: أهمية واهداف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية بشكل عام الى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المنشأة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة فتنحصر اهم اهداف القوائم المالية فيما يلي:

-الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنشأة و التي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها.¹

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع الاردن، 2008، ص:273.

- توضح القوائم المالية نتائج عمل الإدارة ومدى كفاءتها في استغلال الموارد الموضوعية، مما يساعد قراء او مستخدمى القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم بشكل صحيح .
- بالإضافة للمعلومات الواردة في القوائم المالية تفيد المعلومات الأخرى الواردة في الملاحق والإيضاحات المتممة للقوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وخاصة توقيت واحتمال توليد هذه التدفقات .¹
- تقديم المعلومات عن الموارد والالتزامات أي توفير المعلومات المرتبطة بمواد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها والتغيرات التي لحقت بهذه الموارد والالتزامات .²
- توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والاحداث الأخرى التي تساعد في التنبؤ، المقارنة، والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل، والإفصاح عن الفروض الأساسية المتعلقة بالتقييم و التنبؤ والتقدير .³
- توفير البيانات اللازمة غير الربحية التي قامت او ساهمت بها المؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة، على اعتبار ان هذه الأنشطة لها تأثيرا واضحا سواء كان مباشرا او غير مباشر على المجتمع الذي تعمل المؤسسة في نطاقه .⁴
- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكيفية التعامل معها .⁵
- ونستنتج ان للقوائم المالية اهداف وأهمية بالغة داخل وخارج المؤسسة فهي الركيزة الأساسية من اجل اتخاذ القرار لمختلف الأطراف.

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تتكون القوائم المالية من مجموعة من العناصر المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

عرض قائمة الميزانية (المركز المالي):

سوف يتم تطرق الى بعض مفاهيم متعلقة بالميزانية، أهميتها ومحتواها.

¹ -امين السيد أحمد لطفي، اعدد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص:77.

² -عثمان مداحي، نفس المرجع السابق، ص:55.

³ -علي عبدالله شاهين ، النظرية المحاسبية (اطار فكري تحليلي وتطبيقي) مكتبة أفق للطباعة والنشر والتوزيع الطبعة الاولى، غزة، 2011، ص:98.

⁴ -قاسم محيسن الحيطي وزينادهاشم يحي، تحليل ومناقشة القوائم المالية الدار النموذجية، للطباعة والنشر الطبعة 1 بيروت 2011، ص:26.

⁵ -عمروش صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص:6.

1-1- تعريف الميزانية:

لقد عرف علماء الاقتصاد والمالية الميزانية بأنها كجرد تقوم به المؤسسة في وقت معين (شهر او ثلاثة او أربعة أشهر) او مرة في السنة في نهاية الفترة المحاسبية لمجموعة ما تملكه من أصول وخصوم ولكل عليها من ديون وللميزانية المحاسبية عدة تعاريف نذكر منها:

-الميزانية تبين وضعية المؤسسة في وقت معين وتتضمن عناصر الأصول وعناصر الخصوم ، ومنه الميزانية عبارة عن وثيقة محاسبية تعطي صورة شاملة لممتلكات المؤسسة في تاريخ معين¹.

-عرفت (الميزانية) المادة 32 من المرسوم التنفيذي 08-156 الميزانية كالتالي، تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية المفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية².

-وطبقا لنظام المحاسبي المالي فالميزانية هي جدول او قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص حيث تصنف أصول الى عناصر جارية وأخرى غير جارية اما الخصوم الى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية³.

-الميزانية هي عبارة عن مرآة صادقة تبين ما يمتلكه المشروع من حقوق او موجودات وما عليه من التزامات او واجبات في نهاية السنة المالية⁴.

-الميزانية هي صورة فوتوغرافية لثورة المؤسسة بتاريخ محدد

¹- ناصر داودي عدوان، تقنيات مراقبة التسيرو التحليل المالي، الدار المحمدية العامة، الجزائر، 1997، ص:170.

²- المادة رقم 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 27: ص23.

³- المادة رقم 220.1 من القانون، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليوسنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحس ايات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر 28 ربيع الاول عام 1430 الموافق 25 مارس سنة 2009، ص:23.

⁴-حسام الدين مصطفى الخداش و اخرون، اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع ط6عمان، الاردن، 2009، ص:16.

أهمية الميزانية :

تبرز أهمية الميزانية من حيث انها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزامات المؤسسة لدينيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي طريق توفير أساس لما يلي:¹

- حساب معدلات العائد
- تقييم و هيكل راس المال المؤسسة
- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة

وبالتالي فمن اجل الحكم على درجة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فانه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية .

اهداف الميزانية (قائمة المركز المالي):

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:²

السيولة: تتمثل بالنقدية و شبه النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن دورة التشغيلية للمؤسسة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كانت الشركة قادرة على تسديد التزاماتها .

القدرة على سداد الديون طويلة الاجل: تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المؤسسة للديون طويلة الاجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المؤسسة التزامات طويلة الاجل اكثر كلما كانت قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطر لدى هذه المؤسسة .

المرونة المالية: ان هذا مفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية، والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المؤسسة للفشل المالي .

-محتوى قائمة الميزانية :

¹ -لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة منتوري،

فلسطينة، الجزائر، تاريخ اطلاق 2024/03/1. متاح على الموقع التالي bu.univ.edu.dz

² -محمد ابونصار، مرجع سبق ذكره، ص:30.

الفصل الثاني: الاطار النظري لجودة القوائم المالية

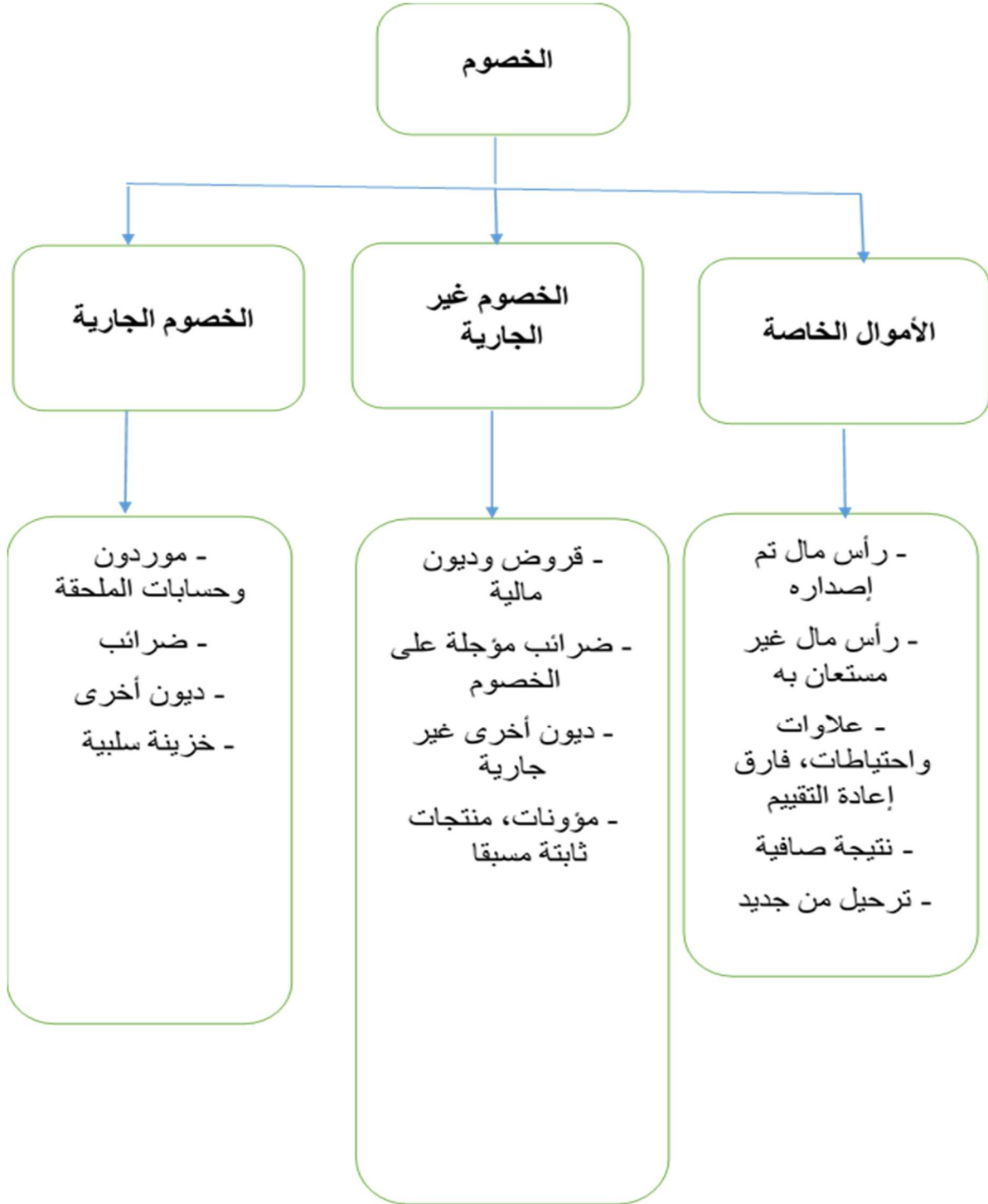
تتضمن الميزانية العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة و ينبغي ان تحتوي على اقل على العناصر التالية :

الشكل رقم: (2-2) عناصر الأصول



المصدر: من اعداد الطالبين باعتماد على القانون رقم 07-11 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي و يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونو الحسابات و قواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 ص 28،

-الشكل رقم(2-3) : عناصر الخصوم



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونو الحسابات و قواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره ص29.

2- حساب النتائج :

عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه: بيان ملخص للاعباء والمنتوجات (أي النواتج) المنجزة في الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح او الخسارة.¹

وترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها او الوظيفة، كذلك يحتوي على ارصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة المالية الجارية ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.²

2-1- أهمية حساب النتائج:

ان حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فان أهمية هذه القائمة تساعد على:

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل .
- تساعد في التقييم الأفضل الامكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية .
- تساعد في التأكد من ان المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على افضل وجه .

2-2- اهداف قائمة الدخل (حساب النتائج):

تزود قائمة الدخل (حساب النتيجة) مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد اهداف على نحو التالي:³

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة .
- تقديم المعلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في الاستغلال موارد المؤسسة بشكل فعال من اجل تحقيق الهدف الأساسي لمؤسسة .
- توفير المعلومات الحقيقية والتحليلية بالنسبة للأنشطة التشغيلية والاحداث الاقتصادية
- تحديد مقدار الضريبة .
- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المؤسسة .
- تقييم مدى قدرة على الاقتراض من المصارف و المستثمرين (القدرة على جذب واستقطاب الاستثمارات)

2-3- محتوى حساب النتائج :

¹ - عمروش صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص:16.

² - لزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص:44.

³ - محمد ابو نصار، مرجع سبق ذكره، ص:47.

الفصل الثاني: الاطار النظري لجودة القوائم المالية

يتمثل حساب النتائج في بيان ملخص للاعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت الربح (الكسب) او الخسارة ويحتوي حساب النتائج على المعلومات التالية¹:

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

-منتجات الأنشطة العادية .

-المنتجات المالية والأعباء المالية .

-أعباء المستخدمين .

-الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلي .

-المخصصات الاهتلاك والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية .

-المخصصات الاهتلاك والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية .

-نتيجة الأنشطة التشغيلية (العادية) .

-العناصر غير العادية (منتجات و أعباء) .

-النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .

-النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة الى شركات المساهمة .

○ يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

جدول النتائج رقم(2-1)

المنتجات		الأعباء
المنتجات العملية	→	النتيجة العملية ← الأعباء العملية
المنتجات المالية	→	النتيجة المالية ← الأعباء المالية
المنتجات الاستثنائية	→	النتيجة الاستثنائية ← الأعباء الاستثنائية
مجموع المنتجات	→	النتيجة الدورة ← مجموع الأعباء

Source: ELie Cohen, Analyse financière, 6 édition, Paris France, p: 403

¹- مرجع سبق ذكره، المادة 230، 2 من القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المؤرخ، ص:2.

- وفق النظام المحاسبي هناك طريقتين لعرض الحساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة وذلك كما يلي :

أ-حساب النتائج حسب الطبيعة: يتم من خلاله عرض الأعباء بحسب طبيعتها (مثل ذلك، الاهتلاكات، مشتريات مواد أولية) وهو يسمح باظهار عدة مستويات من

النتائج(الأرصدة الوسيطة للتسيير) مثل: القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال وغيرها من النتائج الوسيطة.¹

ب-حساب النتائج حسب الوظيفة: من خلال هذا النموذج يتم التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية، حيث يعتبر هذا المنظور (حسب الوظيفة) اختياري وليس اجباريا.²

-الفرع الثاني: جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة

1-مفهوم جدول سيولة الخزينة: يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتائج³، والهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.⁴

2- عناصر جدول سيولة الخزينة :

تختلف أنواع التدفقات النقدية حسب الأنشطة التي تولدها ويمكن حصرها في ثلاثة أنشطة رئيسية في المؤسسة، نذكرها كما يلي :

2-1- الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال):

تتمثل الأنشطة الرئيسية لتوليد الايراد في المؤسسة والنشاطات الأخرى التي ليس لها علاقة بنشاط التمويل والاستثمار.⁵

2-2-الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار):

¹- رياض زطحي، مرجع سبق ذكره، ص:47.

²- توفيق جوادي واخرون، اصلاح الاطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2011، ص:13.

³- عمروش صبرينة، مرجع سبق ذكره ،ص:47.

⁴- المادة 1، 240، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره، ص:26.

⁵- ثامر بن صوشة، الافصاح المحاسبي ودوره في ترشيد القرار الاستثماري في سوق الاوراق المالية –دراسة حالة بورصة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلوي الشلف 2016/2017، ص:34.

وتتمثل في عمليات الاستحواذ والتصرف في الأصول طويلة الاجل وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود تعادل النقدية.¹

2-3- الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل): تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس المال سواء بالنقصان او بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوعة وحركة التسبيقات ذات الطابع المالي.²

ويمكن تعريف الأنشطة التمويلية على انها الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والقروض الخاصة بالمنشأة.³

الشكل رقم (2-3): مكونات جدول سيولة الخزينة



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات المتاحة سابقا (عناصر جدول سيولة الخزينة)

ويتم عرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين (طريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة)⁴

- الطريقة المباشرة: يتم من خلالها تقديم مباشر للمقبوضات و المدفوعات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وهدف منها انها تقدم معلومات جديدة إضافية غير موجودة في قائمتين سابقتين ولا يمكن استخراج هذه المعلومات منها ومن جهة أخرى غير متوفر في نظام المعلومات المحاسبي ولا يمكن معرفتها الا عن طريق برمجة مالية، وهذه الصعوبة جعلت المؤسسة تفضل طريقة غير مباشرة وهي اكثر الطرق شيوعا.⁵

- الطريقة غير المباشرة: تستخرج التدفقات المرتبطة بنشاطات العمليات وهذه الطريقة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الاخذ بالحسبان اثار المعاملات دون التأثير في

¹- عمروش صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص:34.

²- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

³- فهدى مصطفى الشيخ، التحليل المالي، بدون دار النشر، الطبعة الاولى فلسطين، 2008، ص:20.

⁴- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الاوراق الزرقاء، الجزائر 2011، ص:80.

⁵- الزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص:54.

الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين) والتي لها العلاقة بأنشطة الاستثمارية او التمويل (قيمة التنازل الزائدة او الناقصة ...).

2- جدول تغيرات الأموال الخاصة :

2-1- تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة :

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم اصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997. وقد عرفها CSF بانها تشكل تحليلا للحركات التي تأثر في كل فصل من فصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية¹.

2-2- أهمية قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة :

تتبع أهمية تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية فتصبح عن التغيرات الناجمة عن حسابات النتائج ممثلا في صورة أرباح او خسائر الدورة المالية وماينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من اول الدورة المالية وصولا الى الأموال الخاصة في اخر الدورة².

2-3- محتوى قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة :

حدد نظام المحاسبي المالي المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي³:

- النتيجة الصافية للسنة المالية .
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال .
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن اطار تصحيح أخطاء هامة .
- حركة راس المال (الارتفاع، الانخفاض ...)
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية .
- ويتم عرض العناصر السابقة في قائمة واحدة .

¹ -المادة 1، 250 القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد

، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

² الزعر محمد سامي ، مرجع سبق ذكره، ص: 59 .

³ - المرجع نفسه، ص: 28 .

الفرع الثالث: الملاحق

1 تعريف الملاحق :

تشكل الملاحق من جداول مرفقة للقوائم المالية باعتبارها جزء لا يتجزأ منها، لشرح الأعباء او النواتج الخاصة بالكشوف المالية، كما تحتوي على الطرائق والمعلومات المحاسبية الضرورية، لشرح او تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم للوحدات والفروع والشركة الام، التحويلات ما بين الفروع والشركات الام.¹

1-2- عناصر الملاحق :

حسب المادة رقم 1.260 من القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008، فان ملحق الكشوف المالية يشتمل على معلومات تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما او كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في هذه الكشوف:²

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)

-مكملات الاعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة .

-المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع او الشركة الام وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات او مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.

-المعلومات ذات الطابع العام او التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيية.

المبحث الثاني: جودة القوائم المالية

الهدف من جودة القوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة تمكن أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة .

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

سيتم التطرق في هذا المطلب الى تعريف جودة القوائم المالية وكذا الخصائص النوعية للقوائم المالية وأهمية جودة القوائم المالية .

1- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 81 .

2- المادة 1 250 القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد، مرجع سبق ذكره، ص:26.

الفرع الأول: تعريف جودة القوائم المالية

لا يوجد مفهوم محدد متفق عليه لجودة القوائم المالية، بالإضافة الى تعدد المصطلحات المستخدمة للتعبير عن الجودة ما بين جودة المحاسبة، وجودة الأرباح، وجودة القوائم المالية، وكذا اختلاف وتنوع المقاييس المستخدمة لقياس جودة القوائم المالية. وبصفة عامة، يمكن القول بأن جودة القوائم المالية تعني ان تعبر القوائم المالية عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، بالإضافة الى توفير المعلومات ملائمة توضح الأداء الحقيقي للشركة.¹

كما تعني جودة التقارير المالية ما تتصف به المعلومات المحاسبية، التي تشتمل عليها تلك التقارير، من مصدقية، وما تحققه من منفعة لمستخدميها، مع خلوها من التحريف والتضليل واعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.²

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة، وتتمثل هذه الخصائص في مايلي :

1- **القابلية للفهم**: من اهم الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فانه من المفترض ان يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما ان لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية،³ وعلى كل حال، فانه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية ان كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.⁴

2- **المصادقية**: تكون المعلومة صادقة اذا كانت خالية من الاخطاء إضافة الى إمكانية الوثوق بها من طرف المستخدمين وعلى هذا الصدد فان خصوصيات الوثوق في القوائم المالية تتمثل فيمايلي:⁵

¹- سحر عبد السميع محمود، اثر جودة القوائم المالية على تكلفة أموال الملكية، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مدرسة بقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية، ص:07.

<https://atasu.journals.ekb.eg>

³- امين السيد أحمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار نشر الثقافة، الطبعة الاولى، الاسكندرية، 2008، ص:50.

⁴- خالد مقدم وآخرون، تحليل العلاقة بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 04، العدد 02، 2019، ص:322.

⁵- يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الاردن، 2001، ص:132-135.

-التمثيل الصادق: اذا يجب ان تمثل الميزانية بصدق العمليات وغيرها من الاحداث التي ينتج عنها التزامات.

-الشمولية: ان تأخذ بعين الاعتبار كل الاحداث والعمليات المتعلقة بالدورة المعينة وان تكون المعلومات في القوائم المالية.

-إمكانية التحقق: ويقصد بذلك توفر مستندات دالة على صحة المعلومات، وإمكانية الرجوع لهذه المستندات بشكل منظم للتحقق من صحتها.

-الحيادية: بمعنى اعداد المعلومات بشكل محايد، وليس بغرض اظهار بشكل يتلائم مع من ترغب به أحد الأطراف المستخدمة للمعلومات.

-التوقيت: ونعني به تقديم المعلومات في الوقت المناسب، فتقديم المعلومات المطلوبة وان كانت جيدة ودقيقة في وقت متأخر لا تفيد مستخدميها في أي شيء.

-الحيطة والحذر: ويقصد بها توخي الحذر في وضع التقديرات المطلوبة فلا تضخم في الموارد ولاتقليل من التكاليف.

3-**القابلية للمقارنة:** تهدف هذه الخاصية الى ان الاستعمال داخل المؤسسة يكون دائما بنفس المعايير حتى تسمح بالمقارنة داخل المؤسسة عبر فترات زمنية، وبين المؤسسة أخرى ، ومن اهم ماتتضمنه هذه الخاصية هو ضرورة الإعلان عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية وعلى أي تغيير في تلك السياسات وأثرها، اذا إمكانية اجراء المقارنة يجب ان تكون نفس طرق التقييم، التسجيل المحاسبي، وبالنسبة للقوائم المالية، بنفس التقديم، نفس الترتيب ونفس الشكل وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية وscf¹.

الفرع الثالث: أهمية جودة القوائم المالية

تتبع أهمية جودة القوائم المالية من جودة المعلومات المالية المعروضة فيها، حيث يساعد الإفصاح عن معلومات ذات جودة عالية على:

-تساعد على التنبؤ بحدوث الازمات المالية من خلال حصر الاخطار واستقرائها وأيضا على توفير الجهد والوقت وسرعة الأداء أثناء الازمة المالية في حالة حدوثها².

-في ظل جودة المعلومات، فان أسعار الأسهم الموجودة بسوق الأوراق المالية تتمتع بقدر كبير من العدالة مما ينعكس إيجابا على رفع كفاءة أسواق المالية .

¹- بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتورة في علوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013-2014، ص:40.

²-موسى عبد الجليل صابر، مدخل مقترح لقياس اثر خصائص الشركة على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية، ماجستير في المحاسبة، كلية التجارية، جامعة المنصورة، مصر، 2016، ص:33.

-زيادة استثمارات الشركة والتخفيض من تكاليف التمويل وبالتالي زيادة كفاءة الاستثمار، حيث ان الشركات التي تتصف بانخفاض جودة قوائمها المالية تكون فرصها محدودة في الحصول على راس المال اللازم للاستثمار، فكلما زادت الجودة انخفض الأثر السلبي للقيود التمويلية على الاستثمار من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات¹.

-تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية المختلفة كنتيجة لزيادة قدرة المستثمرين على مراقبة أنشطة الإدارة من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات.

المطلب الثاني:مدخل تقييم (قياس) جودة القوائم المالية

سيتم التطرق في هذا المطلب الى مدخل جودة المحاسبة وجودة المعايير المحاسبية وكذا مدخل إدارة الأرباح و مدخل جودة الإفصاح ومدخل جودة المعلومات.

الفرع الأول:مدخل جودة المحاسبة وجودة المعايير المحاسبية

1-مدخل جودة المحاسبة:

وفقا لمجموعة من الدراسات، اعتبرت جودة القوائم المالية من جودة المحاسبة²، ووفقا لانصار هذا التوجه، فان جودة منتج المحاسبة تظل متمثلة في جودة القوائم المالية، باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي والمنتج النهائي للمهنة المحاسبية، حيث تشمل الجودة وفق هذا التوجه على جميع إجراءات وممارسات المهنة المحاسبية، والمراجعة مرورا بالممارسات المهنية لاعداد ومراجعة القوائم المالية³، وصولا الى النتيجة المرئية للمحاسبة وهي القوائم المالية، اذ يعد نطاق جودة المحاسبة على هذا النحو نطاقا عريضا ومفهوم عاما وواسعا ينطوي على كل من جودة المحاسبة والمراجعة في نفس الوقت، باعتبارهما وجهين لعملة واحدة، يؤثران على بعضهما باعتبار ان القوائم المالية مخرجات المحاسبة ومدخلات للمراجعة.

2- جودة المعايير المحاسبية:

ان جودة القوائم المالية هي نتاج لجودة المعايير المحاسبية المطبقة في اعداد وعرض تلك القوائم المالية، فالمعايير هي التي تحدد قواعد الاثبات والقياس ولافصاح، أي الممارسات

¹ محمد عبد المنعم ابوسعود زايد، دور الافصاح الاختياري في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية، ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، 2017، ص:44.

² امينة حفاصة، اثر جودة القوائم المالية على تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجاري وعلوم التسير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، ص:22.

³ امينة حفاصة، المرجع سابق ذكره، ص:18.

المحاسبية المختلفة،¹ للعمليات والاحداث المالية المؤثرة في أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، ان جودة القوائم المالية والمعلومات المعروضة فيها تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة، وفي هذا الصدد نفسه، توجد هناك اربع وجهات نظر لتقييم جودة المعايير المحاسبية، وهي كالتالي:

وجهة نظر واضعي أو معدي المعايير المحاسبية: حيث يهتمون بتحديد اهم الشروط التي وجب توافرها في المعايير المحاسبية اثناء مرحلة الصياغة والاعداد، حتى يمكن الوصول الى معايير محاسبية عالية الجودة، حيث تم تحديد تلك الشروط من قبل هيئة تداول الأوراق المالية الامريكية، والتي كان أهمها مايلي:²

- وجود تنظيم جيد لهيئة اصدار المعايير يرتبط به أجهزة ولجنة عالية المستوى.

- توافر موارد بشرية وفنية عالية المستوى.

- وجود كيانات قوية لمراقبة مدى التزام الشركات بهذه المعايير.

حيث استشهد أنصار هذا المدخل بأن الهيئة الامريكية (sec) اعتبرت ان جودة معايير المحاسبة تنعكس على جودة التقارير المالية، ما أدى الى اهتمام نفس الهيئة بالتنظيمات المرتبطة بإصدار المعايير ومراقبة تنظيمها أكثر من ارتباطها بالمعلومات المالية التي يتضمنها التقرير المالي.

- **وجهة نظر معدي ومراجعي القوائم المالية:** المعايير المحاسبية الجيدة من وجهة نظر هذه الفئة هي تلك التي تتمتع بالقابلية للفهم وللتطبيق، وكذا تحسين الأداء والممارسات المحاسبية أثناء مرحلة اعداد التقارير المالية ومراجعتها.
- **وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية:** حيث تحدد جودة المعايير المحاسبية، بمدى تلبيتها لاحتياجات لمستخدميها.³
- **وجهة نظر سوق الأوراق المالية:** حيث يتم تقييم جودة المعايير المحاسبية بمدى فاعليتها في تخصيص الموارد في السوق المالي، ويتم ذلك التقييم بناء على المحتوى المعلوماتي للمعلومات المالية وتأثيرها على متخذي القرارات، مما ينعكس على أسعار الأسهم .

مما سبق يمكن القول أن معايير المحاسبة يمكن تشبيهها بألة التصوير، حيث ان المعايير الجيدة مثل ألة التصوير الجيدة ينتج عنها صور واضحة ودقيقة، والتي تتمثل هنا في القوائم

¹ أبو الخير ومدثرطه السيد، اثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية-دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الاصول، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، مصر، العدد2، 2007، ص:18.

² أبو الخير ومدثرطه السيد، مرجع سبق ذكره، ص:19.

³ امينة حفصا، مرجع سبق ذكره، ص: 20

المالية ذات الجودة العالية، بحيث تعرض وتفصح عن الاحداث المالية بشفافية والتي تعكس الواقع الحقيقي لمنشأة الاعمال.

الفرع الثاني: مدخل إدارة الأرباح

يقصد بإدارة الأرباح مجموعة من الممارسات المتعمدة التي تتبعها الإدارة عند اعداد وعرض التقارير المالية للشركة، مستغلة بذلك المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر التقارير المالية، بقصد التأثير على أرباح الشركة اما بالزيادة او بالنقصان وفقا للاهداف المراد تحقيقها من قبل الإدارة، وقد يؤدي السلوك الانتهازي للإدارة اما لتخفيض أرباحها بغرض التهرب الضريبي، او زيادتها بغرض زيادة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وبالتالي تظليل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية حول الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج أعمالها بصفة عامة.¹

تصنيفات إدارة الأرباح: تصنف إدارة الأرباح الى تصنيفات متعددة تبعا لشرعيتها، واتجاهها، ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية، وغرض الإدارة من ممارستها وهي في الشكل التالي:²

من ناحية شرعيتها:

-إدارة أرباح شرعية: وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموما من الاختيار بين البدائل والتقديرات المحاسبية وايضا تكون موافقة للأنظمة والقوانين .

-إدارة الأرباح غير شرعية: هي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة عموما او القوانين للوصول الى اهداف الإدارة، وهذا النوع ممكن ان يعتبر غشا.

من ناحية مدى تأثيرها على التدفق النقدي

-إدارة أرباح الاقتصادية: وهي التي تنتج عن القيام بالانشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل وهذا النوع يؤثر على التدفق النقدي.

-إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاق: وهي التي تستفيد من المرونة في التقديرات المحاسبية والبدائل للتأثير على الدخل ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

من حيث غرض الإدارة:

-إدارة أرباح معلوماتية: ويهدف مثل هذا النوع الى توفير معلومات لمستخدمي التقارير المالية من مستثمرين وغيرهم حول مستقبل التدفق النقدي للشركة وتوقعاتها المستقبلية.

¹ - امينة حفاصة، مرجع سبق ذكره ص: 20

² - قياس اتجاه ممارسات ادارة الارباح في شركات المساهمة الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي ورقلة، الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد(04/05)2019، ص:147.

-إدارة أرباح فرضية او انتهازية: وهذا النوع يكون هدفه التأثير على النتائج المالية من اجل تأكيد حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوكيات انتهازياً.

من ناحية اتجاهها:

-إدارة أرباح بالشكل الصاعد(الوجب): والتي تهدف الى زيادة الدخل.

-إدارة ارباح بالشكل الهابط (السالب): والتي تهدف الى تخفيض الدخل.

الفرع الثالث: مدخل جودة الإفصاح

وفقاً لهذا التوجه، يتم استخدام الإفصاح ومستوياته كمفردات للتعبير عن جودة القوائم المالية حيث يرى مؤيدوا هذا المدخل ان الجودة في القوائم المالية تتحقق عن طريق التوسع في الإفصاح وزيادة جودته، وذلك من خلال الإفصاح بشفافية عن كافة الاحداث والعمليات المالية والتوقعات التي تقوم بها المؤسسة، كما تستخدم جودة الإفصاح في تقييم المنفعة النسبية المحتملة لمحتوى القوائم المالية والتي تشير الى جودتها، حيث يعد الإفصاح عن المعلومات الجيدة من اهم السياسات التي تنتهج عند اعداد القوائم المالية، والتي لابد ان تقابل مختلف احتياجات المستخدمين عن طريق الإفصاح الجيد لتقديم صورة صادقة وواضحة عن المؤسسة.¹

الفرع الرابع: مدخل جودة المعلومات

-تعريف جودة المعلومات: يقصد بجودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.²

كما تعد جودة المعلومات المحاسبية معيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والافصاح المحاسبي في التقارير المالية، بما يتيح اختيار اكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم، أي ان المعلومة الجيدة هي المعلومات الأكثر افادة في مجال ترشيد القرارات.

ذا يرى البعض ان جودة المعلومات المالية تتمثل في القدرة التنبؤية للمعلومات وتخفيض عدم التأكد وذلك عند استخدام هذه المعلومات كمدخلات لنماذج التنبؤ او كمدخلات لنماذج الاختيار

¹-وليد سمير عبد العظيم الجبلي، نموذج محاسبي مقترح لزيادة جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مسيلة، الجزائر، المجلد 2، العدد 11، 2018، ص: 39.

²-.جنينة جمال، محصول نعمان، اثر الافصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الانسانية، ص: 40.

من بين البدائل القرارية، والملاحظ من هذا التعريف ان جودة المعلومة عرفت من ناحية قيمتها¹.

من جهة أخرى، فان جودة المعلومات المالية تتمثل في الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية المفيدة او القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات بالشكل الذي يؤدي الى مساعدة القائمين على اعداد وإصدار المعايير المحاسبية، كما تساعد القائمين على اعداد القوائم المالية داخل الشركات على تقييم المعلومات الناتجة عن تطبيق طرق محاسبية بديلة، ويتم تقييم الفائدة من المعلومات على أساس اهداف القوائم المالية وقدرتها على مساعدة الأطراف ذوي العلاقة².

كما تعرف جودة المعلومات من جانب الملائمة للاستعمال بأنها درجة الإيفاء بالاحتياجات والتوقعات من قبل مقدمي او منتجي المعرفة عند قيامهم بأعمالهم³.

مما سبق، يمكن القول ان المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر فائدة في مجال اتخاذ القرارات حيث تكون المعلومة المالية مفيدة عندما تتسم بمجموعة من الخصائص النوعية التي يؤدي تحديدها الى مساعدة المسؤولين عند اعداد القوائم المالية من جهة، وفي تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيقات محاسبية بديلة وكذا في التمييز بين ما يعد ضروري وما يعد كذلك من جهة أخرى. كما تعد جودة المعلومة في هذا المجال، المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي من حيث كفاءة تشغيله وجودة تصميمه⁴.

¹- ماجد مصطفى علي الباز، جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات، المجلة العلمية، مصر العدد 1، المجلد 3، 2012، ص:9.

²- حسناء عطيه، التحليل المحاسبي في ضوء الاعتبارات الضريبية واثاره على دلالة القوائم المالية، دراسة تطبيقية في بيئة الاعمال المصرية، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنصورة، قسم المحاسبة، مصر، 2014، ص:159.

³- مؤيد الساعدي وسلمان عبود زيار، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية، دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 3، المجلد 2013، 15، ص:14.

⁴- امينة حفاة، مرجع سابق ذكره، ص:26.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل، نستخلص ان القوائم المالية هي المصدر الأساسي والرئيسي للمعلومات المالية ولمستخدميها من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، كما ان تعدد مدخل تحديد مفهوم القوائم المالية ذات الجودة العالية وقياسها من قبل الباحثين، الا ان الأكثر شيوعا هو مداخل جودة المعلومات المالية التي تحتويها تلك القوائم المالية، وكذلك رغم تعدد المداخل والمفاهيم للتعبير عن جودة القوائم المالية الا اننا نجد هدفا واحدا يصب في تحقيق فائدة الأطراف ذات المصلحة ومساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة، وبذلك يمكن القول ان جودة القوائم المالية تتمثل في مدى تحقيق تلك القوائم للهدف من اعدادها عن طريق توفير معلومات عالية الجودة والافصاح .

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة

ORAVIO

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية محصلة النظام المحاسبي التي لها أهمية البالغ لدى المؤسسة لهذا تحظى بالاهتمام الكبير من قبل مستخدمي القوائم المالية، باعتبارها أداء للوصول الى النتائج التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة ومدى تحقيقها لأهدافها، ولهذا الغرض قمنا بهذه الدراسة بعدما تطرقنا في الفصلين السابقين الى أسس ومفاهيم الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، سنقوم في هذا الفصل بعرض القوائم المالية لمؤسسة ORAVIO مع التعرف على مدى تحقق الخصائص النوعية في هذه القوائم، لذلك ارتأينا الى تقسيم هذا الفصل الى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ORAVIO

المبحث الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في مؤسسة

ORAVIO

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ORAVIO

تعتبر وحدة الذبح والتحويل بوقيرات- من اهم الوحدات المنتجة للدواجن ومشتقاتها في الغرب الجزائري خاصة في ولاية مستغانم.

المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة ORAVIO

الفرع الأول: نشأة مؤسسة ORAVIO

أنشأت وحدة بوقيرات في سنة 1986 وتعتبر من أهم وحدات ذبح الدواجن بالغرب الجزائري وللوحدة مهام أخرى من بينها ذبح الدجاج الذي يباع كمنتوج تام، كما تقوم باستعمال جزء منه كمنتوج نصف مصنع يدخل في عملية إنتاج مشتقات الدواجن مثل فطيرة الدواجن (pate de volaille)، كما تنقسم هذه الوحدة إلى عدة مصالح نشيطة ومختلفة ومتعددة المهام.¹

- عرض بعض المعلومات حول الوحدة من حيث المساحة وقدرة الإنتاج وقدرة التخزين كمايلي:

1- مساحة الوحدة: المساحة الإجمالية للوحدة هي 2 هكتار، و 35 أر و 10 سار أما بالنسبة لمساحة المباني تقدر بـ 4531.12م²

2- قدرة الإنتاج: الذبح: 7200 وحدة/اليوم، للإنتاج المحول: 1طن/اليوم

3- قدرة التخزين: غرفة التجميد السريع: 100 م³

غرفة ذات درجة تحت الصفر: 2450 م³

غرفة ذات درجة فوق الصفر: 486 م³

الفرع الثاني: تعريف مؤسسة ORAVIO

1- تعريف المؤسسة: أنشأت وحدة الذبح بوقيرات في سنة 1986 وتعتبر من اهم وحدات ذبح الدواجن بالغرب الجزائري، وهي شركة ذات أسهم، وتسمي ش.ذ.ا. موسنافي

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم (3-1): جدول توضيحي عن مؤسسة ونشاطها

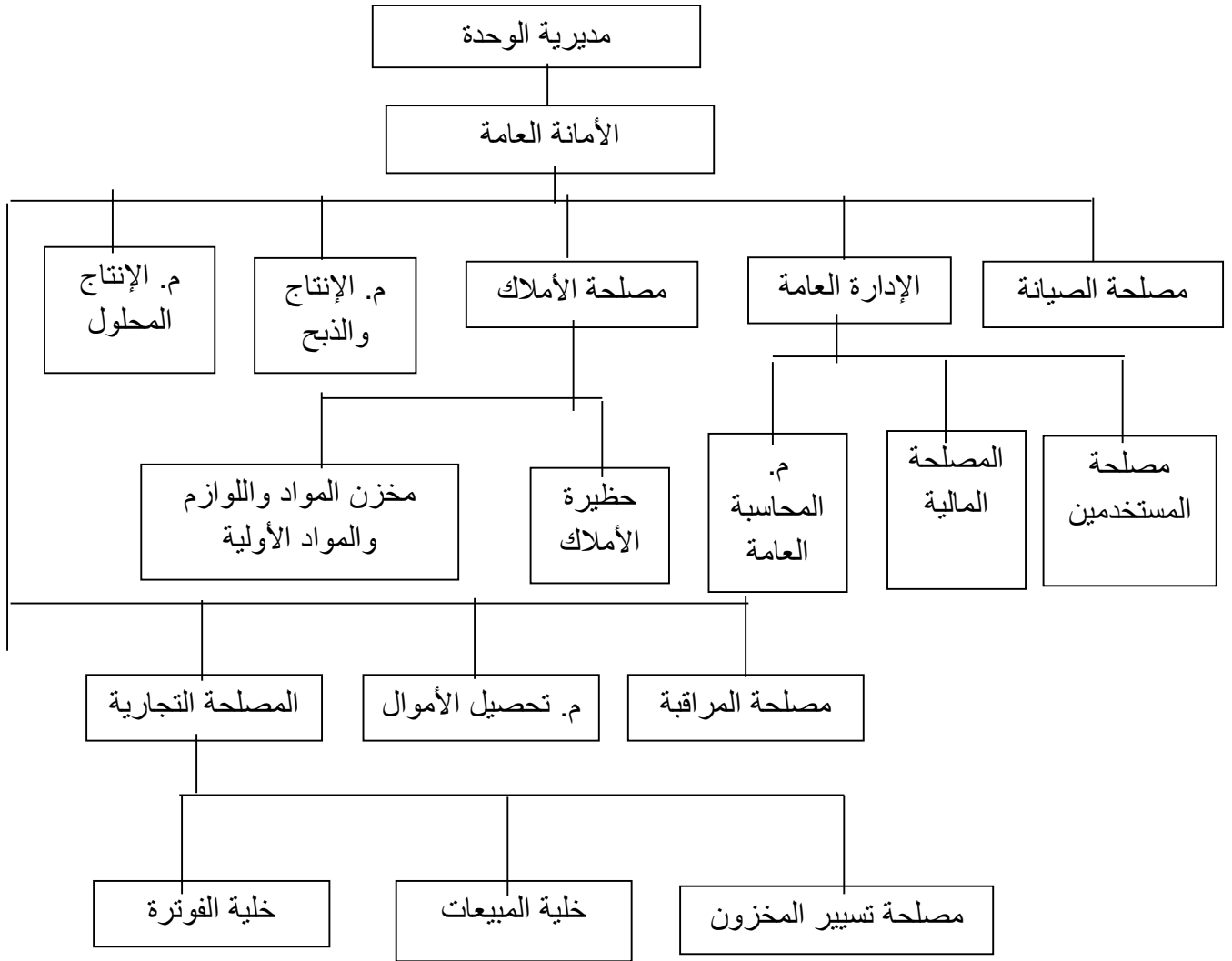
ش.ذ. أ. موستافي	عنون الشركة او تسميتها
شركة الأسهم	الشكل القانوني
طريق عين النويصي مستغانم	عنوان مقر الشركة
مستغانم	ولاية التواجد
781870000,00	مبلغ رأسمال الشركة
04/04/1998	تاريخ بداية النشاط
انشاء	ملكية القاعدة التجاري
الذبح والقطع الصناعي للحوم القصابة	النشاط

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ORAVIO

هو عبارة عن مجموعة من الهياكل المادية والبشرية والقانونية هدفه هو تحقيق التنسيق بين مختلف الاقسام من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة حيث سيتم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة كمايلي:

شكل رقم (1-3):¹ الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح والتحويل _ بوقيرات-



المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح والتحويل _ بوقيرات _

تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة: ²

1-مديرية الوحدة : يعتبر المدير المسؤول الأول الذي يشرف على التسيير والتنظيم داخل الوحدة

2-الأمانة العامة : هي التي تقوم بعملية التنظيم في الجانب الإداري للمدير كما تقوم باستقبال جميع الاتصالات وهي حلقة ربط بين المدير وباقي المصالح بمعنى آخر فهي تقوم بالسهر

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

² معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

على جميع الملفات الخاصة بمديرية وكذلك المراسلات الإدارية داخل الوحدة (المصالح في ما بينها وبين المصالح ومدير الوحدة) وخارجها

3-مصلحة الصيانة :تقوم هذه المصلحة بجميع العمليات الصيانة الخاصة بالوحدة (كآلات الصناعية وغرف التبريد) بمعنى انها تقوم بمتابعة حالة كل أله وتحديد الحاجات اللازمة للوحدة

4-الإدارة العامة : تتكون هذه الإدارة من ثلاثة مصالح حيث كل مصلحة تقوم بمهامها وهي كالآتي :

✓ **مصلحة المستخدمين**: تقوم هذه المصلحة بمتابعة قوائم حضور العمال وإعداد كشوف الأجر في كل شهر للعمال وكذا عملية التكوين

✓ **مصلحة المالية**: يتمثل دور هذه المصلحة في تسيير أموال الوحدة خلال دورة النشاط ويتم ذلك بمتابعة الوضعية المالية للوحدة عن طريق مراقبة مداخل (الأموال المحصل عليها من المبيعات) ومصاريف الوحدة (عمليات الشراء مثل المواد الأولية ، خدمات مقدمة للوحدة).

✓ **مصلحة المحاسبة العامة**: مهمة هذه المصلحة هو القيام بعملية جمع وتبويب المعلومات وتصنيفها من اجل إعداد القوائم المحاسبية والمالية حسب الفترة المحاسبية للوحدة والقيام بالمسك الحسابي لعمليات .

5-مصلحة الأملاك : فهي تنقسم إلى قسمين هما :

✓ **حظيرة الأملاك**: فهي تقوم بمتابعة حظيرة الوحدة مثل شاحنات التبريد، السيارات....الخ كذا متابعة كل التثبيات مثل العقارات والمعدات ووسائل النقل وغيرها .

✓ **مخزون المواد واللوازم والمواد الأولية**: هي عبارة عن تلك المساحات المخصصة لتخزين المواد والسلع وغيرها بشكل منظم ومرتب بحيث تكون جاهزة للاستعمال كلما استدعته الضرورة .

6-مصلحة الإنتاج والذبح : تقوم هذه المصلحة باستلام الدجاج الحي لذبحه ومعالجته وتعبئته في صناديق للتخزين.

7-مصلحة الإنتاج المحلول : تقوم هذه المصلحة بعملة تحويل اللحوم البيضاء من أجل إنتاج منتجات تامة ونصف تامة (فطائر الدجاج) كما تقوم بعملية تقسيم الدجاج الموجه للبيع حسب الطلب.

8-المصلحة التجارية : تتكون هذه المصلحة مما يلي :

✓ مصلحة تسيير المخزون: تقوم هذه الخلية بمتابعة وتسيير كل المدخلات والمخرجات من منتجات تامة ونصف تامة حيث تقوم باستلام المنتجات من مصلحة الذبح والتحويل وتخزينها في غرف التبريد وكذلك البضاعة المشتريات ثم تقوم بعملية تسليم المنتجات والبضائع المطلوبة لعملية التحويل أو البيع.

✓ خلية المبيعات: في تقوم بتوجيه الدجاج ومشتقاته والبيض للاستهلاك.

✓ خلية الفواتر: تقوم هذه الخلية بتحرير فاتورة المبيعات للزبائن على أساس وصل تسليم المحرر على مستوى خلية المبيعات وتقوم بإعداد كشوف رقم الأعمال في نهاية كل فترة حيث توجه هذه الأخيرة لمصلحة المحاسبة

9-مصلحة تحصيل الأموال : تقوم هذه المصلحة بمهمة متابعة عملية جمع وتحصيل الأموال المتعلقة بالزبائن بالتنسيق مع مصلحة المالية فهي عبارة عن همزة وصل بين المصلحة المالية و المصلحة التجارية.

10-مصلحة المراقبة : تقوم هذه المصلحة بمراقبة نوعية المنتجات والبضاعة المشتريات، حيث بها مخبر يقوم بتحليل لجميع المنتجات و تقدم شهادة بيطرية.

المطلب الثاني: نشاط ميدان المؤسسة

الفرع الأول: نشاط المؤسسة

يتمحور نشاط المؤسسة في:

✓ ضمان العلاقات الاقتصادية مع الشركات الأخرى

✓ تسيير العمليات والمبادلات التجارية

✓ إيصال طلبات العملاء

✓ ضمان شحن وتفريغ البضائع

✓ تحويل المنتجات النصف التامة إلى منتج تام الصنع

الفرع الثاني: المتعاملين مع المؤسسة

تتعامل المؤسسة مع عدد هائل من المتعاملين الاقتصاديين لكن أهمهم:

✓ سوناطراك SONATRCH

✓ نפטال NAFTAL

✓ البنوك والتأمينات

✓ إدارة الضرائب

✓ الشرطة

✓ الثكنات العسكرية

✓ مؤسسة البلاستيك SARL PLAST Sauffi

✓ الوراقة (عرايو)

✓ قطع الغيار

✓ مؤسسة Sacaplast ORAN

✓ DicapAlgérie EMBALLAGE

الفرع الثالث: اهداف المؤسسة

✓ الدعم والتطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد.

✓ تلبية متطلبات المستهلكين .

✓ تقديم منتوجات ذات جودة عالية .

✓ تحقيق رضا وولاء العملاء.

✓ تحقيق وتوفير أحسن الانجازات .

✓ تحقيق الربح.

المبحث الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في مؤسسة

ORAVIO

المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة ORAVIO

الفرع الأول: الميزانية وحساب النتائج

وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي يمكن عرض الميزانية وحساب نتائج كمايلي:

1-افصاح في الميزانية العامة لمؤسسة

ان شكل العام لميزانية مؤسسة ORAVIO قد عرض لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، ويتكون من جانبين الأصول وآخر جانب الخصوم كما هو موضح في جدولين رقم (2-3) الذي يعرض ميزانية الأصول والجدول (3-3) يعرض ميزانية الخصوم.

الجدول رقم (2-3): الميزانية المحاسبية لجانب الأصول لسنة (2023/2022)

الأصول	إجمالي 2023	اهتلاكات و مؤونات 2023	و صافي 2023	صافي 2022	الملاحظة
أصول غير جارية	-	-	-	-	
فارق بين الاقتناء (goodwill)	-	-	-	-	
تشبيطات معنوية	-	-	-	-	
تشبيطات عينية	645413021	515626427	129786593	129967167	
	38,	81,	57,	18,	
الأراضي	88162500,	-	88162500,	88162500,	

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

00	00		00		
1990729,0	2225195,2	74705372,	76930567,		المباني
3	2	40	62		
39813938,	39398898,	440921055	480319953		تثبيات عينية أخرى
15	35	41,	76,		
-	-	-	-		تثبيات ممنوح امتيازها
1063492,6	1688093,6	-	1688093,6		تثبيات يجرى انجازها
9	8		8		
114506,48	3183485,1	-	3183485,1		تثبيات مالية
	5		5		
-	-	-	-		سندات موضوعة موضع معادلة
-	-	-	-		مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
-	-	-	-		سندات أخرى مثبتة
114506,48	114506,48	-	114506,48		إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية
-	3068978,6	-	3068978,6		ضرائب مؤجلة على الأصل
	7		7		
131145166	134658172	515626427	650284600		مجموع الأصول غير الجارية
35,	40,	81,	21,		
-	-	-	-		أصول جارية
131895083	344323453	11290581,	335614035		مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
24,	11,	92	03,		
190917366	273688838	176614487	291303326		حسابات دائنة واستخدامات

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

68,	53,	67,	20,		مماثلة
183991416	205665784	176614487	223280271		الزبائن
40,	18,	67,	85,		
2691928,9	38199546,	-	38823508,		مدينون آخرون
7	14		21		
4234021,3	29823508,	-	29823508,		الضرائب و ما شابهها
1	21		21		
-	-	-	-		حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
3335498,5	5761976,2	-	5761976,2		الموجودات و ما شابهها
7	6		6		
-	-	-	-		الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى
3335498,5	5761976,2	-	5761976,2		الخزينة
7	6		6		
326147948	623774267	28905069,	252679337		مجموع الأصول الجارية
49,	90,	59	49,		
457293114	758432440	544531497	1302937,7		المجموع العام للأصول
84,	30,	40,	0		

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (3-3): الميزانية المحاسبية لجانب الخصوم لسنة (2023/2022)

صافي	صافي	
2022	2023	الخصوم

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

-	-	رؤوس الأموال الخاصة
-	-	رأسمال تم إصداره
-	-	رأسمال غير مستعان به
-	-	علاوات و احتياطات
-	-	فرق إعادة التقدير
-	-	فوارق المعادلة (1)
- 70845559,89	- 73894058,81	النتيجة الصافية
-	-	رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد
7107049,99	125593496,79	الحسابات بين الوحدات
-	-	حصة الشركة المدمجة (1)
-	-	حصة ذوي الأقلية (1)
- 63738509,90	51699437,98	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
-	-	الخصوم غير الجارية
1451398,58	1451398,58	القروض و الديون المالية
-	-	الضرائب المؤجلة
-	-	ديون أخرى غير جارية
-	20574619,23	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
1451398,58	22026017,81	مجموع خصوم غير جارية
-	-	خصوم جارية
465530053,20	648924974,15	موردون و حسابات ملحقة
9854393,20	16846004,19	الضرائب
44194202,56	18934428,97	ديون أخرى
1577,20	1577,20	خزينة الخصوم

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

519580226,16	684706984,51	مجموع خصوم جارية
457293114,84	758432440,30	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال عرض الميزانية المؤسسة نلاحظ ما يلي:

نلاحظ ان ميزانية المؤسسة تتوافق من حيث الشكل مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث ان شكل جدول يضم دورتين 2022 و 2023 مع الفصل بين الأصول والخصوم، كما نلاحظ ان الأصول في الميزانية مرتبة حسب درجة سيولتها من اقل سيولة الى الأكثر سيولة، وفيما يخص جانب الخصوم فإن ترتيب عناصر كان وفقا لمبدأ الاستحقاق حيث نلاحظ ان الأموال الخاصة والقروض والتي تعتبر مدة استحقاقها طويلة في أعلى الميزانية بينما الموردون والحسابات الملحقة في أسفل الميزانية.

بالإضافة الى استعمال مبدأ السيولة في ترتيب عناصر الميزانية تم استعمال مبدأ السنوية في التفرقة بين عناصرها، حيث تضم الميزانية الأصول غير جارية والأصول الجارية حيث بلغت مجموع الأصول غير جارية لسنة 2022 قدر ب 131145166,35، الأصول جارية ب 326147948,49، وبلغ مجموع العام للأصول ب 457293114,84، بينما ارتفع بقيمة موجبة سنة 2023 حيث قدرة الأصول غير جارية ب 134658172,40، بينما كانت الأصول جارية 623774267,90 وبلغ مجموع العام للأصول ب 758432440,3، وهذا راجع الى الزيادة في الأصول الغير جارية، وفي جانب الخصوم تنقسم الى أموال خاصة، خصوم غير جارية وخصوم جارية .

الجدول رقم (3-4): جدول حساب النتائج

البيان	2022	2023
-رقم اعمال.	5611399.5.19	550163584.29
-الانتاج المخزن.	3414174.11	-23928603.20
-الانتاج المثبت.	00	00

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

-411393600.00	-37766100.00	اعانات الاستغلال.
114841381.09	187287979.30	انتاج السنة المالية
-88850444.84	-114397105.1	-المشتريات المستهلكة.
-21190230.52	22425808.66	-الخدمات الخارجية و الخدمات الخارجية الاخرة.
-110040675.36	-136822913.85	استهلاك السنة المالية
4800705.73	50465065.45	القيمة المضافة
-70735305.18	-63467678.28	-اعباء المستخدمين
-5782274.00	-5403197.14	-الضرائب والرسوم و المدفوعات المماثلة
.71716873-45	-19405809.97	اجمالي فائض الاستغلال
2956490.69	26220158.53	-المنتجات العملياتية
-448047.82	-3107047.39	الاخرى.
-18023734.84	-12105838.67	-الاعباء العملياتية الاخرى.
775553.54	981779.18	-مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة. -استرجاعات استغلال وخسائر القيمة والمؤونات.
90489043.88	-3116758.32	النتيجة العملياتية
/	/	-منتجات المالية
/	/	-اعباء المالية
/	//	النتيجة المالية
90489043.88	-3111658.32	النتيجة العادية قبل الضرائب
/	/	-الضرائب واجب دفعها عن الانشطة العادية
355.28.19	448710.14	

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

		-الضرائب المؤجلة دفعها عن الانشطة غير عادية
529967025.35	568156017.01	مجموع المنتوجات للأنشطة العادية
620101014.01	-598824065.19	مجموع الاعباء للأنشطة العادية
90134015.69	-30668048.18	مجموع الصافية للأنشطة العادية
/	/	عناصر غير العادية - المنتوجات- عناصر غير العادية -اعباء-
/	/	النتيجة غير العادية
-90134015.69	-30668048.18	النتيجة الصافية لسنة المالية

المصدر: من اعداد طالبة باعتماد على وثائق المؤسسة

لقد أخذت المؤسسة في عرض قائمة حساب النتائج النموذج الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، بحيث تعرض في شكل جدول يضم دورتي 2023/2022 والذي تضم كل الايرادات المحققة خلال الدورة سواء من الأنشطة العادية او غير العادية، بالإضافة الى كل الأعباء المحتملة خلال الدورة، ومن خلال هذا يمكن القول ان المؤسسة أدرجت فيه كل العناصر التي يجب توضيحها من خلاله، حيث قدرة النتيجة الصافية لسنة 2022 وكذا في سنة 2023 بنتيجة مقدرة ب 90134015.69- وهذا يرجع الى زيادة الأعباء على المنتجات. اي ان مؤسسة في خسارة.

و عليه نستنتج ان هذه القوائم المالية معدة وفق متطلبات الإفصاح المحاسبي.

ملاحظة:

وحدة الذبح والتحويل -بوقيرات- هي فرع من فروع مؤسسة مستايفي (مؤسسة الام) فاهي تقوم بإعداد الميزانية وجدول حساب النتائج فقط، اما جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق فايتم اعدادهم في المؤسسة الام.

المطلب الثاني: دراسة دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الخصائص النوعية

قياس جودة القوائم المالية من خلال الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية تعتبر طريقة نوعية لقياس جودة القوائم المالية، يتم التعرف على مدى تحقق الخصائص النوعية في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة محل الدراسة، بالاعتماد على أربعة مؤشرات هي: الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة.

بالنسبة دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من حيث تحقيق خاصية الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، قمنا بإجراء مقابلة مع قسم المحاسبة، وقمنا بطرح مجموعة من الأسئلة الموضحة في الجدول الآتية:

الفرع الأول: مؤشر الملائمة

جدول رقم (1-3): دور الإفصاح المحاسبي وفق scf في تحسين جودة القوائم المالية من حيث تحقيق خاصية الملائمة

الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
تساعد المعلومات المعدة وفق scf على تغيير درجة التأكد (المخاطر) المتصلة بالقرارات المراد اتخاذها.	✓		
الإفصاح المحاسبي وفق scf يساعد مختلف المستخدمين في اتخاذ القرارات الاستثمارية والأثمانية	✓		
يوفر الإفصاح وفق scf معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد في تقييم مختلف القرارات	✓		
تتميز المعلومات المالية المعدة وفق scf بقيمة استرجاعية تساعد مستخدميها في تقييم تنبؤاتهم السابقة وتصحيحها.	✓		
القوائم المالية المعدة وفق scf لها قدرة تفسيرية كافية	✓		
استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس يساهم في تقديم معلومات مالية ملائمة	✓		
يكفل تطبيق scf إنتاج معلومات مالية وغير مالية تلبية	✓		

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

			احتياجات مختلف المستخدمين
		✓	تطبيق scf يساعد على تقديم معلومات تقدم لمختلف المستخدمين في الوقت المناسب.

الأسئلة الموضحة في الجدول أعلاه كانت إجابات معظمها بنعم وهذا يبين لنا ان القوائم المالية المعدة في المؤسسة تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية كون ان هذه القوائم تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وتساعد مستخدميها سواء داخل المؤسسة او خارج المؤسسة في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها، وتقديم المعلومات في الوقت المناسب لمختلف المستخدمين، فعندما تكون المعلومة ملائمة يكون لها دور تنبؤي ، وتكون لها دور في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، أي لها نضرة مستقبلية، فنستنتج للملائمة تأثير في تحسين جودة القوائم المالية.

الفرع الثاني: خاصية الموثوقية

جدول رقم (2-3): دور الإفصاح المحاسبي وفق scf في تحسين جودة القوائم المالية من حيث تحقيق خاصية الموثوقية

الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
يترتب عن الإفصاح المحاسبي وفق scf معلومات مالية تعكس بصدق الأحداث والعمليات المالية	✓		
يركز scf على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني	✓		
الإفصاح المحاسبي وفق scf يجعل القوائم المالية خالية من التحيز	✓		
الإفصاح المحاسبي وفق scf يجعل القوائم المالية خالية من الأخطاء الهامة	✓		
يساعد الإفصاح المحاسبي وفق scf يعكس مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها	✓		
تتميز المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وفق scf بالاكتمال من خلال تغطيتها لكافة الأحداث المالية والاقتصادية	✓		

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

		✓	يتبنى الإفصاح المحاسبي وفق scf لمبدأ الحيطة والحذر يجعل القوائم المالية موثوقة
--	--	---	---

كانت الإجابات على الأسئلة الموضحة في الجدول أعلاه معظمها بنعم ومن خلال الإجابات تبين لنا أن الإفصاح في القوائم المالية يعكس لنا صدق المعلومات المالية، وكذلك يجعل لنا القوائم المالية خالية من الأخطاء والتحيز وتكون الإجابات قاطعة وصادقة، ويحدد مدى قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها ويجعل المؤسسة تأخذ احتياطاتها وحذرها قبل اتخاذ القرارات ، وهذا يجعلها تتميز بالموثوقية، وحتى تكون للموثوقية دور في تحسين جودة القوائم المالية يجب ان تكون المعلومات المقدمة كالتالي:

-خالية من الأخطاء العامة والتحيز.

-تعبير بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.

-الشمولية و الالمام بكل الأحداث

الفرع الثالث: خاصية القابلية للفهم

جدول رقم (3-3): دور الإفصاح المحاسبي وفق scf في تحسين جودة القوائم المالية من

حيث تحقيق خاصية القابلية للفهم

ملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		✓	المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وفق scf منسجمة ومقروءة بلغة موحدة بين المؤسسة الأم والفروع
		✓	تصنيف scf للبيانات في مجموعات يساهم في فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها
		✓	عناوين أرقام حسابات scf واضحة المعنى وسهلة الفهم
		✓	القوائم المالية المعدة وفق scf توفر معلومات يسهل فهمها

		✓	الإفصاح المحاسبي وفق scf يساعد الجهات الحكومية في أداء مهامها
--	--	---	---

كانت الإجابات موضحة في جدول معظمها نعم، وتبين لنا ان المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تكون منسجمة ومقروءة بين المؤسسة الام والفروع أي انهم يستعملون نفس الصيغ والبيانات وذلك من اجل فهم المعلومات المحاسبية واستيعابها من اجل استعمالها وكذلك استخدام عناوين وأرقام حسابات واضحة وسهلة الفهم لأنها موحدة، وهذا يوحي ان النظام المحاسبي المالي يهدف الى تبني لغة ابلاغ مالي دولي، كما انه يؤهل المؤسسات حتى يصبح افصاحها المحاسبي مفهوم ومقروء، فالنظام المحاسبي ترجمة القوائم المالية، فخاصية القابلية للفهم، لها دور في تحسين جودة القوائم المالية، لأن عند توفرها يساعد على استقطاب رأس المال المحلي والاجنبي، وتقييم قدرة المؤسسة على تقديم صورة صادقة عن وضعها المالي .

الفرع الرابع: خاصية القابلية للمقارنة

جدول رقم (3-4): دور الإفصاح المحاسبي وفق scf في تحسين جودة القوائم المالية من حيث تحقيق خاصية القابلية للمقارنة

ملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		✓	الإفصاح المحاسبي وفق scf يساعد على إجراء المقارنة بين نتائج الفترات السابقة لنفس المؤسسة ومؤسسات أخرى.
		✓	تساعد الطرق والسياسات المحاسبية التي جاء بها scf على توفير معلومات مالية تمكن من إجراء المقارنة بين الوضعيات المالية للمؤسسات
		✓	إعداد جدول سيولة الخزينة يساعد مستخدمي المعلومات المالية في المقارنة بين المؤسسات من حيث القدرة على توليد السيولة المالية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

		✓	يصنف scf المعلومات المالية بطريقة تجعلها قابلة للمقارنة
		✓	يساعد scf على تحقيق خاصية الثبات في عرض القوائم المالية (يساعد على اتباع نفس مفاهيم القياس في المؤسسة)

بالنسبة دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من حيث تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، ومن خلال الإجابات الموضحة في الجدول أعلاه ، تبين ان الإفصاح المحاسبي يساعد على المقارنة بين النتائج المتوصل اليها في الفترات السابقة وتحليلها، بالإضافة الى أن المعلومات المالية تمكن من اجراء المقارنة بين الوضعيات المالية للمؤسسة، كما انها تساعد مستخدمين من أجل المقارنة بين المؤسسات من أجل توليد السيولة المالية، فالنظام المحاسبي ألزم جميع المؤسسات بتقديم قوائم مالية للفترة المالية الحالية والفترة السابقة، فخاصية القابلية للمقارنة تساعد على تقييم أداء المؤسسات والتنبؤ بالأحداث المستقبلية.

خلاصة :

حاولنا من خلال هذا الفصل اسقاط ما تطرقنا اليه في الجانب النظري على الوقع الفعلي لمؤسسة ORAVIO فمن جانب الإفصاح فمذ تطبيق النظام المحاسبي المالي تقوم مؤسسة بإعداد قوائم مالية كما نص عليها هذا النظام المحاسبي (الميزانية، جدول حساب النتائج) حيث لاحظنا ان هذه القوائم تتوافق بشكل كبير من حيث الشكل والمضمون مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

خاتمة عامة

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع "دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية"، الوقوف على معالجة الإشكالية التي تتمحور حول كيف يساهم الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية؟، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى التزام مؤسسة (ORAVIO) بعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وإبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية.

ولتحقيق أهداف الدراسة والإمام بكافة جوانب البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، ارتأينا إلى تقسيم هذا البحث إلى جانبين نظري وتطبيقي، حيث يحتوي الجانب النظري على فصلين أما الجانب التطبيقي يحتوي على فصل واحد.

حاولنا الإمام بالإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة الإفصاح المحاسبي والقوائم المالية، فتوصلنا إلى أن:

- للإفصاح المحاسبي وللقوائم المالية نفس الهدف باعتبارهما يركزان على وجهة نظر مستخدمي المعلومات، كما ان هذه القوائم يتم اعدادها وعرضها وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، لذا فان الهدف من اصدار وتطبيق هذه المعايير هو الوصول الى أكبر قدر ممكن من الإفصاح والجودة في القوائم المالية وذلك بتطبيق والالتزام بقواعد الإفصاح المحاسبي.

- ان تطبيق قواعد الإفصاح المحاسبي له انعكاسات إيجابية على المؤسسات الجزائرية تشمل في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ويقدم شفافية وثقة أكبر من المعلومات المالية والمحاسبية، مما يؤدي الى تقوية مصداقية المؤسسة بين المستثمرين، ويمثل فرصة للمؤسسات من اجل تحسن تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالقوائم المالية.

- أما فيما يخص الجانب الثاني والمتمثل في الدراسة الميدانية تم تقسيمه إلى مبحثين تطرقنا من خلالها إلى تقديم عام للمؤسسة واجراء مقابلة في المؤسسة ودراسة دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الأسئلة، وأيضاً مجموعة من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة المتمثلة في الميزانية وجدول حساب النتائج.

اثبات الفرضيات:

الفرضية الأولى: إن إعداد القوائم المالية وعرضها وفق النظام المحاسبي المالي يضمن مستوى كافي من الإفصاح ويوفر معلومات ذات جودة عالية تخدم مختلف مستخدميها.

نعم يؤثر الإفصاح المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية المتمثلة في:

- مؤشر الملائمة
- المصدقية
- القابلية للفهم
- القابلية للمقارنة

الفرضية الثانية: يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية.

نؤكد ان للوصول الى مستوى كافي من الإفصاح المحاسبي يجب الالتزام بالنظام المحاسبي المالي عند اعداد القوائم المالية وعرضها بحيث قام بتوحيد اللغة المحاسبية مما يساهم في انتاج معلومات ذات جودة تساعد على اتخاذ القرارات

الفرضية الثالثة: تقوم مؤسسة ORAVIO بعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

من خلال هذه الدراسة الميدانية نؤكد انها تقوم بعرض كل من الميزانية وحساب النتائج في حين باقي القوائم المالية تعرضها مؤسسة الام.

نتائج الدراسة:

ان تطبيق المؤسسات لقواعد الإفصاح يسمح لها بالاستفادة من:

- يقدم شفافية وثقة أكبر في المعلومات المالية، مما يؤدي الى تقوية مصداقية المؤسسة.

- يمكن من اجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين باقي المؤسسات الوطنية أو الدولية حول الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية الموجهة لمستخدمي القوائم المالية.
- يرفع كفاءة أداء الإدارة وذلك بالوصول الى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.
- يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية ملائمة لمختلف المستخدمين.
- يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية موثوقة لمختلف المستخدمين.
- يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية قابلة للفهم لمختلف المستخدمين.
- يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية قابلة للمقارنة لمختلف المستخدمين.
- يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث الخصائص النوعية للمعلومة المالية: الملائمة، الموثوقية، قابلية للفهم، قابلية للمقارنة.
- تقوم المؤسسة عن اعداد القوائم المالية بإعداد الميزانية وجدول الحساب النتائج فقط.

اقتراحات الدراسة:

من أهم الاقتراحات التي يمكن تقديمها ما يلي:

- تكثيف البرامج التعليمية والتدريبية المستمرة للتعرف بمفاهيم المحاسبة المالية وأهدافها، بغرض إعادة تأهيل المهنيين على كل المستويات سواء كانوا محاسبين أو مراجعين، وتأسيس ثقافة محاسبية جديدة.
- عقد دورات تدريبية وملتقيات وندوات وأيام دراسية للمحاسبين، ومدققي الحسابات يكون موضوعها الإفصاح المحاسبي، والتي يشارك فيها مختصون أكاديميون ومهنيون في المحاسبة والتدقيق.
- إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية المحاسبية بغرض تحديثها وتكييفها مع المعطيات الجديدة للنظام المحاسبي المالي.
- من الضروري ان تساهم الدولة في تكوين وتأهيل محاسبي ومدققي حسابات المؤسسات الاقتصادية، وذلك بتحمل جزء من نفقات التكوين والتأهيل.

-
- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في اثراء البحث العلمي، والمساهمة في بنا المؤسسات، وعدم استخدام سياسة الانطواء، والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.
 - يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ان تقوم بتغيير جذري لنظام المعلومات المحاسبي، بحيث يساعدها على تقديم قوائم مالية معدة وفق شروط الإفصاح المطلوبة.
 - ينبغي أن تنص التشريعات الضريبية على قبول تطبيق الإفصاح المحاسبي، والالتزام به في العمل المحاسبي لدى المؤسسات المعينة بالتطبيق.
 - تطبيق عقوبات صارمة خاصة بعدم الالتزام لقواعد الإفصاح المحاسبي على المؤسسات التي ثبت عدم التزامها.

قائمة المراجع

أولا/ المراجع باللغة العربية

مؤلفات: (كتب)

1. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015.
2. وصفي عبد الفاتح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002
3. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2011
4. كمال الدين الهراوي تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006
5. عبدالستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان الأردن، 2010
6. مؤيد راضي وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، الاردن، 2009،
7. علي عبدالله شاهين، النظرية المحاسبية (اطار فكري تحليلي وتطبيقي)، مكتبة أفاق للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، غزة، 2014
8. محمد ابو نصار، جمعية حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، الجونب النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، داروائل الاردن، 2009،
9. شعيب سنوف، التحليل المالي الحديث طبقا لمعايير الابلاغ المالي، الطبعة الاولى دار زهران للنشر والتوزيع، الاردن، 2012
10. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع الاردن، 2008
11. امين السيد أحمد لطفي، اعدد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2008
12. علي عبدالله شاهين، النظرية المحاسبية (اطار فكري تحليلي وتطبيقي) مكتبة أفاق للطباعة والنشر والتوزيع الطبعة الاولى، غزة، 2011
13. قاسم محيسن الحيطي وزيادهاشم يحي، تحليل ومناقشة القوائم المالية الدار النموذجية، للطباعة والنشر الطبعة 1 بيروت 2011
14. ناصر داودي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير و التحليل المالي، الدار المحمدية العامة، الجزائر، 1997،
15. حسام الدين مصطفى الخداش و اخرون، اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع ط6 عمان، الاردن، 2009
16. امين السيد أحمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار نشر الثقافة، الطبعة الاولى، الاسكندرية، 2008،
17. يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الاردن، 2001

طروحات ورسائل الماجستير:

1. محمد باقر كرجي، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الاستثمار، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير علوم في المحاسبة، جامعة القادسية، 2017
2. زياد عاشور عثمان، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفق للمعيار المحاسبي رقم 1، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008
3. عمروش صبرينة، الإفصاح المحاسبي وأثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2022

4. رولا كاسر لايقه، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، 2007
5. محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي من انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير العلوم في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006
6. عبد الحليم سعدي، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، بسكرة، 2015
7. مخلوف محمد عادل، انعكاسات النظام المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم تسيير ورقة.2015
8. عطرة نادرالنور، عثمان، دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الاداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان(دراسة تطبيقية)، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا2014،
9. حنان قسوم، اثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية – دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم التجارية، تخصص حاسبة، مالية وتدقيق-جامعة فرحات عباس، سطيف 2015 / 2016،
10. لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة منتوري، فسنطينة، الجزائر، تاريخ اطلاق 2024/03/1
11. ثامر بن صوشة، الإفصاح المحاسبي ودوره في ترشيد القرار الاستثماري في سوق الاوراق المالية –دراسة حالة بورصة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف 2016/2017،
12. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، بدون دار النشر، الطبعة الاولى فلسطين، 2008،
13. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الاوراق الزرقاء، الجزائر 2011
14. سحر عبد السميع محمود، اثر جودة القوائم المالية على تكلفة أموال الملكية، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مدرسة بقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية
15. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراة في علوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013-2014
16. موسى عبد الجليل صابر، مدخل مقترح لقياس اثر خصائص الشركة على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية، ماجستير في المحاسبة، كلية التجارية، جامعة المنصورة، مصر، 2016،
17. محمد عبد المنعم ابو سعود زايد، دور الإفصاح الاختياري في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية، ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، 2017
18. امينة حفاصة، اثر جودة القوائم المالية على تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجاري وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة،
19. ابو الخير ومدثر طه السيد، اثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية-دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الاصول، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، مصر، العدد2، 2007،
20. حسناء عطيه، التحليل المحاسبي في ضوء الاعتبارات الضريبية واثره على دلالة القوائم المالية، دراسة تطبيقية في بيئة الاعمال المصرية، اطروحة دكتوراة، كلية التجارية، جامعة المنصورة، قسم المحاسبة، مصر، 2014

مقالات ومدخلات:

- مقالات:

1. احمد مهدي هادي العتري، تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة القادسة للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد16، العدد4، 2014.
2. حكيم براضية، بن علي بالعرز، أهمية الإفصاح وفق معايير المحاسبة المالية الإسلامية لدعم الحوكمة بالمؤسسات المالية الإسلامية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد14، 2015
3. زغدار احمد سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IRFS/IAS)، مجلة الباحث، العدد 07، ورقة، 2009_ 2010
- 4.
5. محمد عبد الله المهدي ووليد زكريا صيادم، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم، دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد34، العدد02، 2007
6. ¹ صديق مسعود وصديقي فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد02
7. جرد سيروان كريم عيسى وآخرون، دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق الأوراق المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد03، العدد02، جوان2017
8. عائشة قسيمة ومقدم عبيرات، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة استبائية لعينة من المؤسسات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد10، العدد28، 2016
9. ريمة ليلي هيدوب ومحمد زرقون، «الحوكمة كآلية لرفع مستوى الإفصاح الاختياري في القوائم المالية -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر»، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد1، العدد، 2، 2017
10. رشا حمادة، «قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية في بورصة عمان)»، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد:10، العدد: 4، 2014م
11. حمد نواف عابد، «أثر الإفصاح الاختياري على الأداء المالي للوحدات الاقتصادية في بورصة فلسطين -دراسة تطبيقية على قطاع البنوك وقطاع التأمين»، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد 01، 2018،
12. عثمان مداحي، اهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديدة، المجلد 3، العدد2،
13. خالد مقدم وآخرون، تحليل العلاقة بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية،مجلة اقتصاد المال والاعمال،المجلد04، العدد2019،02
14. قياس اتجاه ممارسات ادارة الارباح في شركات المساهمة الجزائرية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي ورقلة،الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية،العدد04/05(2019)
15. وليد سمير عبد العظيم الجبلي، نموذج محاسبي مقترح لزيادة جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،مسيلة،الجزائر، المجلد2، العدد11، 2018
16. جنينة جمال، محصول نعمان، اثر الافصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري،جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الانسانية
17. ماجد مصطفى علي الباز، جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات، المجلة العلمية،مصر العدد1،المجلد 3، 2012
18. مؤيد الساعدي وسلمان عبود زيار، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية، دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية،العدد3،المجلد2013،15

- مداخلات:

1. احمد مخلوف، الازمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة الاقتصادية والمالية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، 10-21 أكتوبر 2009
2. محمد مهدي ضيف الله، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، المؤتمر الدولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، ديسمبر 2012

نصوص قانونية ونصوص تنظيمية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
2. المادة رقم 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 27
3. المادة رقم 220.1 من القانون، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحس ايات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر 28 ربيع الاول عام 1430 الموافق 25 مارس سنة 2009

ثانيا: باللغة الإنجليزية

1.1 <https://atasu.journals.ekb.eg>

الملاحق

الملحق الأول: شكل الميزانية جانب الأصول لمؤسسة ORAVIO

MOSTAVI ABATTOIR BOUGUIRAT		EDITION DU: 09/05/2024 9:58			
ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM		EXERCICE: 01/01/23 AU 31/13/23			
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458		PERIODE DU: 01/01/23 AU 31/13/23			
BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2022
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou n					
Immobilisations incorporellesX		2,017,894.16	750,589.92	1,267,304.24	1,429,398.16
Immobilisations corporelles					
Terrains		141,346,474.05		141,346,474.05	125,641,310.27
Bâtiments		175,491,563.72	170,746,105.93	4,745,457.79	4,376,284.84
Autres immobilisations corporelles		796,142,988.66	330,033,767.45	466,109,221.21	473,680,457.97
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		746,506.48		746,506.48	746,506.48
Impôts différés actif		2,822,454.70		2,822,454.70	2,373,744.56
Comptes de liaison		129,861,935.88		129,861,935.88	
TOTAL ACTIF NON COURANT		1,248,429,817.65	501,530,463.30	746,899,354.35	608,247,702.28
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		57,374,063.34		57,374,063.34	67,313,736.77
Créances et emplois assimilés					
Clients		271,493,286.23		271,493,286.23	214,065,463.34
Autres débiteurs		59,202,489.12		59,202,489.12	72,453,348.31
Impôts et assimilés		3,309,666.59		3,309,666.59	462,023.45
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1,634,140.77		1,634,140.77	4,241,577.00
TOTAL ACTIF COURANT		393,013,646.05		393,013,646.05	358,536,148.87
TOTAL GENERAL ACTIF		1,641,443,463.70	501,530,463.30	1,139,913,000.40	966,783,851.15

الملحق 02: شكل الميزانية جانب الخصوم للمؤسسة ORAVIO

MOSTAVI ABATTOIR BOUGUIRAT		EDITION DU: 09/05/2024 10: 0	
ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM		EXERCICE: 01/01/23 AU 31/13/23	
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458		PERIODE DU: 01/01/23 AU 31/13/23	
BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (*)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-30,668,048.18	-17,784,456.45
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-5,113,000.00	-5,113,000.00
Comptes de liaison		247,404,164.12	218,438,962.22
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		211,623,115.94	196,541,505.77
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1,451,398.58	1,451,398.58
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		14,544,730.46	12,183,098.19
TOTAL II		15,996,129.04	13,634,496.77
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		635,354,409.27	634,426,168.62
Impôts		26,487,549.55	20,977,056.58
Autres dettes		120,589,860.72	102,204,623.41
Trésorerie passif			
TOTAL III		782,431,819.54	757,607,848.61
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1,010,051,064.52	966,783,851.16

الملحق 03: شكل يوضح حالة التدفق النقدي الشهري للمؤسسة

**EPÈ SPA MOSTAVI
SERVICE FINANCES
SITUATION DE LA TRESORERIE MENSUELLE
MOIS DE MARS 2023**

DESIGNATIONS	PREVISION		REALISATION	
	MOIS	CUMUL	MOIS	CUMUL
CHIFFRE D'AFFAIRE INTRA-GROUPE(TTC)				
CHIFFRE D'AFFAIRE HORS-GROUPE(TTC)				
TOTAL CHIFFRE D'AFFAIRE MOIS		-		
SOLDE DEBUT DU MOIS (01)			4,972,853.57	4,322,623.07
ENCAISSEMENT S/CH.D'AFFAIRE DU MOIS			107,425,225.00	237,083,306.92
ENCAISSEMENT S/CH,A MOIS PRECEDENT				
ENCAISSEMENT S/CREANCES				
RECETTES DIVERSES				
AUTRES RECETTES				
DOTATION RECU			21,240,025.15	63,235,875.15
AUTRES				
VIRT DE CPT A CPT				
ALIMENTATION CAISSE			108,600.00	354,400.00
TOTAL DES RECETTES (2)		-	128,773,850.15	300,673,582.07
DEPENSES INVESTISSEMENTS				
- EQUIPEMENT BUREAU				
- MATERIEL ET outillage				
- AMENAGEMENT				
- AUTRES				
DEPENSES D'EXPLOITATION		-		
- ACHAT MARCHANDISES HORS GROUPE			972,470.40	2,269,813.26
- ACHAT MATIERES ET FOURNITURES			10,726,671.35	28,754,518.64
- SERVICES			3,532,737.10	10,415,924.04
- PERSONNEL			5,421,418.36	15,465,654.27
- FRAIS FINANCIERS			102,903.03	126,499.66
- FRAIS DIVERS			120,995.00	348,486.79
VIREMENT DE FOND			108,600.00	354,400.00
VIREMENT UNITE SEIGE		-	102,500,000.00	231,700,000.00
-AUTRES DEPENSES				5,300,000.00
AUTRES (VIRT SIEGE				
PRIMEL'AID EL ADHA				
AUTRES DEPENSES ELECTRO-MENAGER				
VIRT DE CPT A CPT				
AUTRES CAUTIONNEMNT FERTIAL				
TOTAL DEPENSES		-	123,485,795.24	294,735,296.66
SOLDE FIN DU MOIS			10,260,908.48	10,260,908.48

Le Assistant Directeur **LE DIRECTEUR:**

الملحق 04: شكل جدول حساب النتائج للمؤسسة

MOSTAVI ABATTOIR BOUGUIRAT
ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458

EDITION DU: 09/05/2024 9:34
EXERCICE: 01/01/23 AU 31/13/23
PERIODE DU: 01/01/23 AU 31/13/23

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		561,139,905.19	405,760,860.13
Variation stocks produits finis et en cours		3,414,174.11	-11,219,179.13
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation			
Cession Fournis			
Cession Reçue		-377,266,100.00	-194,511,880.00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		187,287,979.30	200,029,801.00
Achats consommés		-114,397,105.19	-139,202,108.71
Services extérieurs et autres consommations		-22,425,808.66	-15,792,187.02
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-136,822,913.85	-154,994,295.73
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		50,465,065.45	45,035,505.27
Charges de personnel		-63,467,678.28	-52,677,058.91
Impôts, taxes et versements assimilés		-6,403,197.14	-4,792,726.94
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-19,405,809.97	-12,434,280.58
Autres produits opérationnels		2,620,158.53	2,944,237.11
Autres charges opérationnelles		-3,107,047.39	-3,037,499.50
Dotations aux amortissements, provisions et pertes di		-12,205,838.67	-6,097,170.76
Reprise sur pertes de valeur et provisions		981,779.18	664,708.14
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-31,116,758.32	-17,960,005.59
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+)		-31,116,758.32	-17,960,005.59
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		448,710.14	175,549.14
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE		568,156,017.01	398,150,626.25
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE		-598,824,065.19	-415,935,082.70
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE		-30,668,048.18	-17,784,456.45
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-30,668,048.18	-17,784,456.45

الملحق 05: شكل الميزانية - جانب الأصول

28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28	
ميزانية السنة المالية المغلقة في					
N - 1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					أصول غير جارية
					فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي
					تشبيكات معنوية
					تشبيكات عينية
					أراض
					مبان
					تشبيكات عينية أخرى
					تشبيكات ممنوح امتيازها
					تشبيكات يجري إنجازها
					تشبيكات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
					مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
					سندات أخرى مثبتة
					قروض و أصول مالية أخرى غير جارية
					ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصل غير الجاري
					أصول جارية
					مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
					الزبائن
					المديون الآخرون
					الضرائب و ماشابها
					حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة
					الموجودات و ماشابها
					الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى
					الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

الملحق 06: شكل الميزانية - جانب الخصوم

29		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
ميزانية السنة المالية المغلقة في					
N-1	N	ملاحظة	الخصوم		
			رؤوس الأموال الخاصة		
			رأس مال تم إصداره		
			رأس مال غير مستعان به		
			علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)		
			فوارق إعادة التقييم		
			فارق المعادلة (1)		
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))		
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد		
			حصة الشركة المدمجة (1)		
			حصة ذوي الأقلية (1)		
			المجموع 1		
			الخصوم غير الجارية		
			قروض و ديون مالية		
			ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		
			ديون أخرى غير جارية		
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)		
			الخصوم الجارية		
			موردون و حسابات ملحقة		
			ضرائب		
			ديون أخرى		
			خزينة سلبية		
			مجموع الخصوم الجارية (3)		
			مجموع عام للخصوم		
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة					

الملحق 07: حساب النتائج (حسب الطبيعة)

30		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من إلى					
N - 1	N	ملاحظة			
			رقم الأعمال		
			تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		
			الإنتاج المثبت		
			إعانات الاستغلال		
			1 - إنتاج السنة المالية		
			المشتريات المستهلكة		
			الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		
			2 - استهلاك السنة المالية		
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)		
			أعباء المستخدمين		
			الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		
			4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال		
			المنتجات العملياتية الأخرى		
			الأعباء العملياتية الأخرى		
			المخصصات للاهتلاكات و المؤونات		
			استثناءات عن خسائر القيمة و المؤونات		
			5 - النتيجة العملياتية		
			المنتوجات المالية		
			الأعباء المالية		
			6 - النتيجة المالية		
			7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)		
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		
			مجموع منتوجات الأنشطة العادية		
			مجموع أعباء الأنشطة العادية		
			8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
			العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)		
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)		
			9 - النتيجة غير العادية		
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية		
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية		
			11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)		
			و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
			حصة المجمع (1)		
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة					

الملحق 08: حساب النتائج (حسب الوظيفة)

31		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1431 هـ 25 مارس سنة 2019 م	
حساب النتائج (حسب الوظيفة)					
الفترة من إلى					
مثلا					
N - 1	N	ملاحظة			
			رقم الأعمال		
			تكلفة المبيعات		
			هامش الربح الإجمالي		
			منتجات أخرى عملياتية		
			التكاليف التجارية		
			الأعباء الإدارية		
			أعباء أخرى عملياتية		
			النتيجة العملياتية		
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة		
			(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)		
			منتجات مالية		
			الأعباء المالية		
			النتيجة العادية قبل الضريبة		
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية		
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)		
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
			الأعباء غير العادية		
			المنتجات غير عادية		
			النتيجة الصافية للسنة المالية		
			حصة الشركات الموهومة موزع المعادلة في التنتج الصافية (1)		
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)		
			منها حصة ذوي الاقلية (1)		
			حصة المجمع (1)		
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة					

الملحق 09: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

35		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من إلى					
السنة المالية N - I	السنة المالية N	ملاحظة			
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية		
			التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		
			المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		
			القوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		
			الضرائب عن النتائج المدفوعة		
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)		
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)		
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
			المسحوبات عن اقتناء تسيبتات عينية أو معنوية		
			التحصيلات من عمليات التنازل عن تسيبتات عينية أو معنوية		
			المسحوبات عن اقتناء تسيبتات مالية		
			التحصيلات من عمليات التنازل عن تسيبتات مالية		
			القوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		
			الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
			التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		
			الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
			التحصيلات المتأتية من القروض		
			تسديدات القروض أو الديون الأخرى المتأجلة		
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات		
			تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		
			أموال الخزينة و معدلاتها عند افتتاح السنة المالية		
			أموال الخزينة و معدلاتها عند إقفال السنة المالية		
			تغير أموال الخزينة خلال الفترة		
			المقاربة مع النتيجة الماسبية		

الملحق 10: جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2019 م		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		36
جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من إلى				
السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة		
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : - الامتلاكات و الإرصدة - تغيير الضرائب المؤجلة - تغيير الخزونات - تغيير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغيير الموردين و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب	
			تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاط (أ)	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تسيّجات تحصيلات التنازل عن تسيّجات تأثير تغييرات محيط الإدماج (1)	
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المتفودات) إصدار قروض تسديد قروض	
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)	
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج) أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة	
			(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.	

الملحق 11: جدول تغير الأموال الخاصة

37		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
جدول تغير الأموال الخاصة					
ملاحظات	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
					الرصيد في 31 ديسمبر N-2
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N-1
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N