MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE ABDEL HAMID IBN BADIS
MOSTAGANEM
Faculté Des Sciences Economiques,
Commerciales et Des Sciences De Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE
DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ليسانس الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص :التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة

أهمية الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة في شركة سونا طراك مركب GNL2Z

من إعداد الطالب :

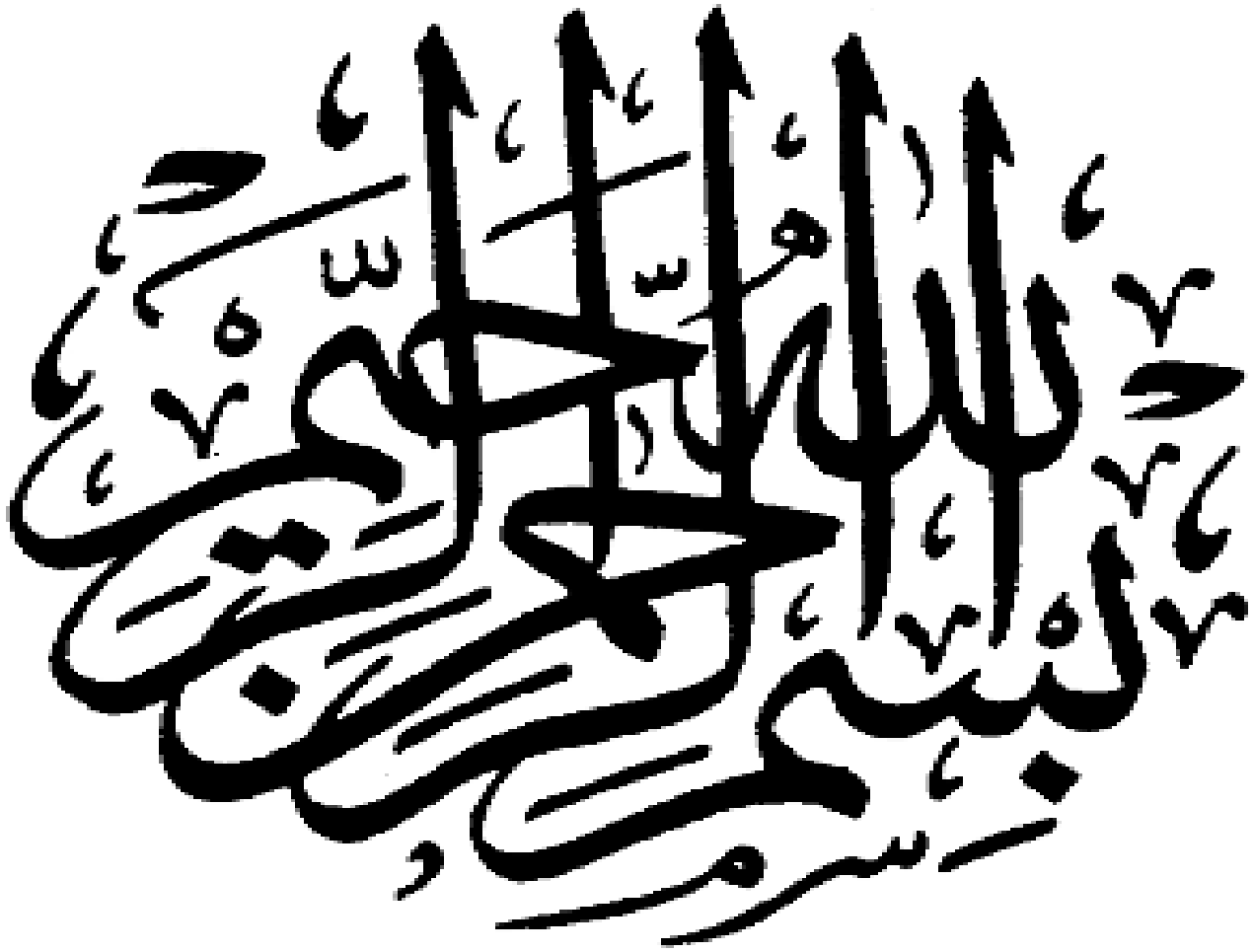
- **علواش بلال**

تحت إشراف الأستاذ :

- **بن حمو عصمت محمد**

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د/رمضاني محمد	أستاذ محاضر"أ"	جامعة مستغانم
مقررا	د/بن حمو عصمت محمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
ممتحنا	أ/قوار حبيب السعيد	أستاد مساعد"أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017



الإهداء

إلى شمعة عمري التي لا تعرف انطفاء

إلى بحر العطاء الذي ما دونه عطاء

إلى من علمتني معنى الحب و السخاء

إلى من تسهر الليل إذا ما مسني هواء

إلى من جعلت الجنة تحت قدميها

إليك يا أمي " رمز الوفاء "

إلى من لبس لراحتي عباءة العناء

إلى من سقى عمري فرحا و هناء

إلى أبي " أعظم الآباء "

إلى إخوتي سندي في السراء و الضراء

و إلى كل أصدقائي و كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

إلى كل من حفظهم قلبي و لم يذكرهم لساني

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي هذا.

كلمة شكر

نخص بالحمد و الشكر لمن يستحق الشكر وحده الذي

أنار لنا سبيل الهداية و جعل العلم نورا لطالبه و العقل سبيلا لطلبه سبحانه

وحده.

كما نتقدم بالشكر الجزيل:

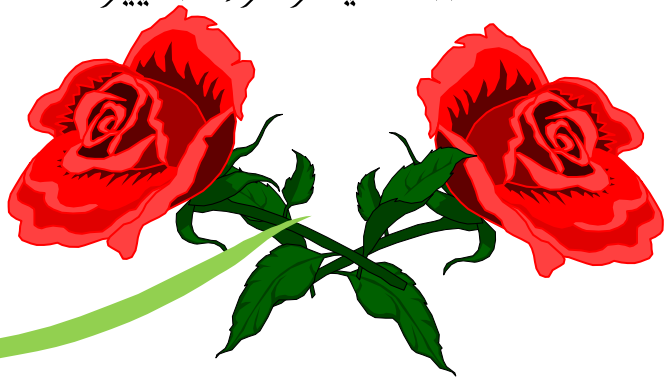
إلى الأستاذ المشرف: بن حمو عصمت محمد على نصائحه و توجيهاتهالقيمة

إلى كل من ساعدنا من عمال و إطارات مديرية تمييع الغاز الطبيعي بعين

البية بطيوة خاصة المشرفين علينا أثناء فترة التربص

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة و عمال كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير.



ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، و المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة القوائم المالية ، والوصول إلى المستوى المطلوب من الإفصاح عن المعلومات الواجبة النشر في القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

كما هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية (سونا طراك)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصف و المنهج التحليلي.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها، وجود تأثير للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية . كما أظهرت الدراسة تمتع مركب GNL2/Z بهياكل رقابة داخلية جيدة ومقبولة، و وجود عناصر رقابة داخلية جيدة يؤدي بالضرورة إلى تحسين الخصائص النوعية للبيانات و المعلومات المالية التي تساعد الإدارة على ترشيد ودعم قراراتها.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي ، القوائم المالية، الرقابة الداخلية.

Résumé de l’étude:

L'étude visait à clarifier l'importance des états financiers en tant qu'outil de révélation des informations nécessaires pour ses utilisateurs, et contribuer à identifier la façon avec laquelle nous pourrons améliorer la qualité des états financiers, et atteindre le niveau requis de révélation des informations à publier conformément aux normes comptables internationales.

Avait aussi comme objectif d'expliquer l'effet du système de contrôle interne sur la qualité des rapports financiers dans l'institution économique (SONATRACH).

Et pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons utilisé la méthode descriptive et l’analytique.

L’étude a prit son chemin vers un certain nombre de résultats, notamment la présence d'un contrôle interne sur la qualité des rapports financiers. L'étude a également montré que GNL2 / Z dispose de bonnes et acceptables structures de contrôle interne. Et l'existence de bons contrôles internes conduit nécessairement à l'amélioration des caractéristiques qualitatives des données et de l'information financière qui aident la direction à rationaliser et à soutenir ses décisions.

الفهرس:

الإهداء	
الشكر	
قائمة المحتويات	
قائمة الأشكال	
المقدمة العامة	أ - ه
الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي و القوائم المالية	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	03
المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي و أنواعه	03
المطلب الثاني: مقومات و أساليب الإفصاح المحاسبي	06
المطلب الثالث: الإفصاح حسب محتوى المعايير IAS1 IAS2 . IFRS7	08
المبحث الثاني: القوائم المالية	13
المطلب الأول:ماهية القوائم المالية وخصائصها و الاعتبارات العامة لعرضها	13
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية والغرض منها	18
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية و فترة إصدارها	20

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية	23
المطلب الأول: الميزانية و قائمة الدخل	23
المطلب الثاني: قائمة التدفقات النقدية و قائمة تغيرات الأموال الخاصة	26
المطلب الثالث: ملحق القوائم المالية	29
خلاصة الفصل	34
الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية	
تمهيد	36
المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية	37
المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية	37
المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية	38
المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية	40
المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها	42
المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية	42
المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية	45
المطلب الثالث: طرق فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	47

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر عند إعداد القوائم المالية	49
المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية	49
المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية	54
المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر عند إعداد القوائم المالية.	56
خلاصة الفصل	60
الفصل الثالث:الجانب التطبيقي دراسة حالة شركة سو ناطراك وحدةGNL2/Z	
تمهيد:	62
المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة " سونا طراك " و مركب " GL2/Z	63
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة سونا طراك	63
المطلب الثاني : نشأة مركب GL2/Z	65
المطلب الثالث : مصالح المركب و وظائفها	69
المبحث الثاني: تحليل الرقابة الداخلية و دراسة القوائم المالية في المركب GNL2/Z	72
المطلب الأول: عينة الدراسة	72
المطلب الثاني: تحليل أسئلة الاستبيان	78

المطلب الثالث: النتائج	89
خلاصة الفصل	91
الخاتمة	93
المراجع	97
الملاحق	102

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	خصائص النوعية للقوائم المالية	17
02	مستخدمي القوائم المالية	22
03	أهداف الرقابة الداخلية	39
04	مكونات نظام الرقابة الداخلية	45
05	وسائل فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	48
06	مقومات نظام الرقابة الداخلية	53
07	الهيكل التنظيمي لمركب " GL2/Z "	68
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية	75
09	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	76
10	توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة	78
11	نظام الرقابة الداخلية في المركب	79
12	بدون الرقابة الداخلية تتعرض أصول المركب إلى مخاطر قد تأثر على مركزه المالي	80
13	مساهمة المعلومات التي توفرها التقارير المالية في المركب	83
14	الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية	84
15	حالات شائعة من الغش والتضليل في القوائم المالية	85

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	73
02	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	73
03	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	74
04	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية	75
05	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	76
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة	77
07	توفر النظام الرقابة الداخلية في المركب	79
08	بدون الرقابة الداخلية تتعرض أصول المركب إلى مخاطر قد تأثر على مركزه المالي	80
09	ضبط الرقابة الداخلية لتصرفات الموظفين داخل المركب	81
10	يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير رقابية عن أداء المستويات الإدارية المختلفة في الوقت الملائم	81
11	مساهمة المعلومات المالية فعال في تحديد الانحرافات و الأخطاء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها	82
12	الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية	83
13	حالات شائعة من الغش والتضليل في القوائم المالية	84
14	تزويد القوائم المالية الإدارة بجميع احتياجاتها من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار	85
15	يستطيع المستفيدين من القوائم المالية التعامل معها حتى لو لم يكونوا محترفين في الأمور المحاسبية	86
16	إظهار جميع المعلومات المالية للمركب في القوائم المالية	87
17	إعداد ونشر بيانات مالية مستقبلية على درجة عالية من الإفصاح والشفافية يشجع الاستثمار	87
18	التزام المركب بالإفصاح عن إجمالي الأرباح و الفوائد المدفوعة خلال السنة في جدول تدفقات الخزينة	88

المقدمـــــة

تعد المحاسبة أداة لقياس و توصيل المعلومات المالية التي تعكس أداء المشروعات وتبين مركزها المالي،و تحتاج كثير من الجهات و الأفراد إلى هذه المعلومات لاستخدامها في إتخاد القرارات الاستثمار و التمويل كما تعد القوائم المالية أساس لاتخاذ القرارات في جميع مستويات الاقتصاد ، وتعتبر الإدارة الداخلية في المؤسسة من أهم مستخدمي القوائم المالية فهي تحتاج إليها كأساس اتخاذ القرار و للقيام بوظيفة التخطيط و المتابعة و الرقابة و تقييم الأداء.

و تقديرا من الدول عديدة للدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة في الاقتصاد من خلال ما توفر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية و تأثيرها البالغ على قرارات فقد اهتمت تلك الدول بتنظيم سياستها المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية خصوصا تلك التي تحكم العرض و الإفصاح في التقرير و البيانات المالية نظرا للدور الهام الذي تلعبه في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات و تسهل مهمتهم في اتخاذ القرارات.

و لكي تحقق التقارير المالية الأغراض المرجوة منها و لتكون ذات فائدة إعلامية قصوى فقد اشترطت المنظمات توفير الإفصاح و الوضوح المناسب فيها باعتبارها وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية الى المستفيدين المختلفين.

و يعني الإفصاح إظهار كافة المعلومات التي قد تؤثر في موقف مستخدمي القوائم المالية و اتخاذ قرار معين يتعلق بالوحدة المحاسبية . كما أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل و حيث يعتبر عموما أن تنطوي القوائم المالية على كل المعلومات الهامة التي تظهر في الوحدة المحاسبية.

و مما سبق نتجت الحاجة إلى دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ،و يعتبر من أهم المعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الخارجي و الداخلي، و قد تزايد الاهتمام مؤخرا بنظام الرقابة الداخلية و التوسع في مفهومه، مما زاد في ضرورة دراسته و تقييمه بشكل جيد، و لعل من أهم الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ظهور الأصناف العديدة للمؤسسات وتعدد العمليات و الأحداث المالية داخل المؤسسة واستمرار الحاجة للمعلومات و كذا ضرورة حماية أصول المؤسسة.

إن هدف المدقق من وراء دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة واختيار حجم العينة و استخدام أدلة إثبات معينة، و غيرها من إجراءات عملية التدقيق هو التأكد من صحة المعلومات المحاسبية و إصدار رأي حول القوائم المالية للمؤسسة، ولكن هل هذا الرأي يعكس الواقع الفعلي للمعلومات التي تحتويها القوائم المالية؟

خاصة و أن مصداقية أو عدم مصداقية هذه المعلومات مرتبطة بطبيعة رأي المدقق الذي يلعب دور كبير في نوعية و نتائج عملية التدقيق التي أجراها للمؤسسة.

يقودنا هذا التمهيد إلى طرح إشكالية التالية:

- إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي استعنا بالأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الإفصاح المحاسبي؟
- ماهية القوائم المالية؟
- هل فحص الحسابات و القوائم المالية يؤثر على تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

1- فرضيات الدراسة

في ضوء ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث و أملا في تحقيق أهدافه اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- ❖ إن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والمالية وتوفيرها لمختلف المستعملين لها.
- ❖ تساهم القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية في إعطاء صورة واضحة حول الوضعية المالية للمؤسسة.
- ❖ لا يوجد تأثير عند فحص الحسابات والقوائم المالية علي تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2 – أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة من الأهمية التي تحظى بها القوائم المالية في ذاتها وقدرتها على تعزيز الثقة بينها وبين الأطراف المتعاملة معها بما تقدمه من معلومات تكون صادقة وغير مضللة وذلك من خلال الإفصاح عنها لتحقيق متطلبات الأطراف المستخدمة لها،كذلك تظهر أهمية هذه الدراسة في أنها حلقة وصل بين الفكر المحاسبي والواقع العملي للممارسة المهنية.

كذلك أهمية نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة و تسليط الضوء على مساهمة والدور الذي يقوم به المدقق في المؤسسات الاقتصادية في المجتمعات المختلفة تحقيقا لأهداف وغايات مستخدمي التقارير والقوائم المالية في تحقيق الربح الحقيقي والفعلي، وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

3 – دوافع اختيار الموضوع

قمنا باختيار هذا الموضوع لعدة دوافع امتزجت بين الذاتية و الموضوعية:

- ❖ الرغبة الشخصية في دراسة موضوع جديد ومدى ملائمته لتخصصنا .
- ❖ إن موضوع الدراسة واحد من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية و المهنية حاليا.
- ❖ قلة البحوث في مجال الإفصاح و حتى الكتب .
- ❖ يتطلب تخصص دراستنا دراسة ومعرفة هذه المواضيع.
- ❖ ندرة الرقابة الداخلية في معظم المؤسسات الجزائرية و ضعف التجربة فيها .

4 – الدراسات السابقة

ومن خال الدراسات التي اطلعنا عليها, يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها عاقة بموضوعنا كما يلي :

– شناي عبد الكريم، " تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية "، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009

حيث تطرق الطالب إلى تطور المحاسبة على المستوى الدولي و المحلي، ثم تطرق إلى مشروع النظام المالي الجديد و توضيح الإطار المفاهيمي من حيث التطبيق و طبيعة و أهداف القوائم المالية، ثم عرض القوائم المالية و العناصر المكونة لها.

– دراسة سليم بن رحمون"تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي" مذكرة ماجستار ،جامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2012-2013 .

عالج الباحث من خلال دراسته للموضوع كيفية تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي، و هل أصبح تكييفها وفق المعايير المحاسبة الدولية، و أسقط دراسته على مؤسسة المطاحن الكبرى في الجنوب.

– دراسة الباحث سفير محمد، "الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبية الدولية "، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009

تطرق صاحب هذه الدارسة إلى درجة الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية و احتياجات مختلف المستخدمين، وذلك من خلال التعرف إلى تطور الإفصاح عن المعلومات المالية في ظل تطور المحاسبة بالإضافة إلى علاقة المحاسبة بنظام المعلومات من خلال الإفصاح في القوائم المالية.

وفي الأخير تطرق الطالب إلى الخيار الجزائري بالتكيف مع متطلبات الإفصاح الدولي وهذا من خلال الإصلاحات التي قام مجلس المحاسبة وذلك بتبني المعايير الحاسبة الدولية IAS/ IFRS.

- شدري معمر سعاد : دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة سون لغاز, مذكرة ماجستير, كلية التسيير, فرع مالية, جامعة بومرداس 2008-2009.

حيث تدور الإشكالية الرئيسية لهذا البحث حول : إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في

تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة سونلغاز بصفة خاصة .

وقد خلصت الدراسة مفادها أن المراجعة الداخلية تعتبر الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية, من اجل سامة مركزها المالي وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

5 - منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات في بحثنا هذا قمنا بتقسيم البحث إلى قسمين هما الجزء النظري وقد تطرقنا فيه إلى موضوع الإفصاح وإلى موضوع التقارير المالية و الرقابة الداخلية، كما تناولنا فيه الدراسات السابقة، وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي وذلك باللجوء إلى المراجع والمتمثلة في الكتب والدراسات السابقة ذات الصلة وقمنا بجمع المعلومات عن طريق الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

أما القسم الثاني فهو الجزء التطبيقي ، حيث قمنا بدراسة تأثير الإفصاح المحاسبي على الرقابة الداخلية في مركب GNL2/Z سونا طراك ، و قد اعتمدنا في هذا الجزء على المنهج التحليلي.

6 – صعوبات البحث

البحث هو عرضة لجملة من الصعوبات ، و خلال قيامنا بجمع المعلومات حول موضوع البحث واجهتنا جملة من الصعوبات أهمها:

- صعوبة الحصول على المعلومة الدقيقة و الواضحة بسبب قلة المراجع باللغة العربية أحيانا وعدم توفرها على مستوى الجامعة أحيانا أخرى.
- تشعب الموضوع و تعدد وجهات النظر للمحليين و المفكرين و الكاتبين في هذا المجال حول المفاهيم و المصطلحات التقنية.
- تحفظ بعض الأفراد أثناء الإجابة على بعض الأسئلة.
- صعوبة استقبالنا من طرف مصلحة المحاسبة و ذلك لكثرة الانشغال بإعداد القوائم المالية خلال فترة الدراسة

7 – خطوات البحث

تم تقسيم هذا البحث إلى 3 فصول إضافة إلى مقدمة و خاتمة:

مقدمة

الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي و القوائم المالية.

تناولنا من خلاله 3 مباحث الأول تطرقنا إلى ماهية الإفصاح المحاسبي من خلال مختلف مفاهيمه وأهدافه و المبحث الثاني تناولنا فيه ماهية القوائم المالية و المبحث الثالث تطرقنا فيه عرض القوائم المالية في المؤسسة.

الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث الأول تناولنا فيه ماهية الرقابة الداخلية من خلال تطرق إلى تعريفها و خصائصها و أهدافها و مبحث الثاني تناولنا من خلاله إلى إجراءات الرقابة الداخلية و المبحث الثالث عرضنا مقومات الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث: جانب تطبيقي دراسة حالة مؤسسة سونا طراك gl2z

تطرقنا إلى المبحثين الأول نظرة عامة حول مؤسسة " سونا طراك " و مركب " GL2/Z من خلال التطرق إلى نشأته و مهامه ، والمبحث الثاني إلى واقع نظام الرقابة الداخلية و تحليل القوائم المالية في مركب GL2/Z، من خلال دراسة و تحليل نتائج الاستبيان.

الخاتمة

الفصـــل الأول

تمهيـــد:

ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة ومما لا شك فيه أن القصور في متطلبات الإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة، وذلك نتيجة عدم إظهار البيانات والمعلومات التي تعبر عن الأوضاع الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في هذه المعلومات، وبالتالي فقدانها لأهم عناصرها ألا وهي جودتها، الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات.

فقد أصبح الحصول على المعلومات وسهولة وحرية تداولها ومصداقيتها، من القضايا المهمة في العصر الحالي، وتتعاظم هذه الأهمية في ضوء التنافس العالمي على اجتذاب رؤوس الأموال، وتشجيع الاستثمار الأجنبي والانفتاح على العالم الخارجي، وذلك ضمن مستلزمات العولمة في زمن غابت فيه الحدود الجغرافية وتلاشت إلى حد كبير، وهو ما دعم مفهوم الإفصاح واعتبر كمطلب جوهري في مجال المال و الأعمال من أجل مزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومات المتحصل عليها وإتاحتها لكل الأطراف المستفيدة منها .

وتأكيدا على أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد تم إصدار معايير محاسبية تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية، لما لها من أثر بالغ الأهمية في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية واكتمال محتواها.

المبحث الأول:ماهية الإفصاح المحاسبي

المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي و أنواعه.

سوف نحاول إلقاء الضوء على عدة تعاريف، والتطرق لأنواعه من أجل الوصول إلى جوهر الإفصاح.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها، وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية" .[1]

إذن يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة، وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود.

كما عرّف على أنّه " شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة ".[2]

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح بأنّه " تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين و الخارجيين في آن واحد.[3]

[1] –وصفي عبد الفاتح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،مصر ،2002 ،ص35.

[2] –رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعية الدولية ودار الثقافة، عمان الأردن،2001،ص211.

[3] –أ.صبايحي نوال،أثر الافصاح وفق معايير محاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية،10 نوفمبر 2011،ص9.

إذن فالإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها، في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة والضرورية، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

وقد حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بما يلي" إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، و ذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية)، وإن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، و بمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم".[4]

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فإن مفهوم الإفصاح يرتبط بشكل ومحتوى القوائم المالية و المصطلحات المستخدمة فيها، و التي من شأنها تؤدي إلى زيادة قيمة وجودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم وذلك من وجهة نظر مستخدميها.

وكتعريف شامل للتعاريف السابقة عرف 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 للمؤسسة".

من التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي، يركز على الطريقة والمنهجية التي يتم بها إظهار وتوصيل المعلومات إلى المستفيدين، بشكل يعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل، ويسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات، ومن هنا يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات الاتصال، حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، و يجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات، لا تتم فقط من خلال القوائم المالية ولكن من خلال التقارير المالية بكاملها.

[4] –محمد مطر،موسى السوطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في المجالات القياس،العرض،الإفصاح،دار الوائل للنشر،عمان،الاردن،2008،ص344.

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي:

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعا لأهدافه من خلال ما يلي [5]:

- ✓ الإفصاح الكامل (الشامل): يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.
- ✓ الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
- ✓ الإفصاح الكافي:يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
- ✓ الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.
- ✓ الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.
- ✓ الإفصاح الوقائي (التقليدي): يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح

[5] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية،ايتراك للطباعة و النشر،مصر،2005،ص433.

الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.

المطلب الثاني: مقومات و أساليب الإفصاح المحاسبي.

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها وإتباعها و التي سوف نتطرق إليها بنوع من الإيجاز.

الفرع الأول:المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:[6]

1 -المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

2 -تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية: يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، و تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

[6] وليد الحيالي، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، متاح على www.ao-academy.org، 2016/02/27

3 - تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها: تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم .

4 - تحديد أساليب وطرق الإفصاح: يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

الفرع الثاني: أساليب الإفصاح المحاسبي:

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منه:[7]

- ✓ إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.
- ✓ الملاحظات الهامشية: يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.
- ✓ الملاحق: وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.

[7] السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، ط01، 2009، ص163.

✓ المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

✓ تقرير المراجع: يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

المطلب الثالث: الإفصاح حسب محتوى المعايير IAS1 . IAS24 . IFRS7

أولا : الإفصاح حسب محتوى معيار IAS1

يتضمن معيار المحاسبة الدولي IAS 1 "عرض القوائم المالية" [8] كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، ولقد حل المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 محل كل من المعايير المحاسبية التالية IAS1 المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، المعيار المحاسبي الدولي IAS5 المتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، المعيار المحاسبي الدولي IAS 13 المتعلق بالأصول المتداولة والالتزامات المتداولة. وقد صمم هذا المعيار لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية، وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، والمتمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات.

يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية عرض البيانات المالية بطريقة تبين بشكل موثوق وملائم نتائج الأعمال والمركز المالي، والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للمؤسسة.

ثانيا : الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS 24.

[8] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط01، 2008، ص 94.

إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة، ولهذا جاء المعيار "IAS24"[9] "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة .

الفرع الأول : نطاق المعيارIAS 24

1 -قبل أن نتطرق إلى نطاق المعيار يجب أن نوضح بعض المصطلحات وذلك كما يلي:

1.**الأطراف ذات العلاقة**: هي الأطراف التي يكون فيها لطرف معين القدرة على السيطرة على طرف آخر أو ممارسة تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه، و ذلك فيما يتعلق باتخاذ القرارات المالية والتشغيلية.

2.**العمليات بين الأطراف ذات العلاقة** :هي تحويل موارد وخدمات والتزامات بين الأطراف ذات العلاقة بغض النظر عمن يتحمل السعر، ويمكن أن تحدد السعر بإحدى الطرق التالية:

أ .**سعر البيع** :أي يحدد السعر وكأن الطرف ذات العلاقة كأي طرف خارجي يتم البيع إليه.

ب .**سعر إعادة البيع** :وهو السعر الذي يقوم الطرف ذات العلاقة المستلم للموارد والبضائع بإعادة البيع فيه على طرف خارجي.

ج .**سعر التكلفة** :و يتم بيع إلى الطرف ذات العلاقة بسعر التكلفة، دون إضافة أي هامش ربح إلى هذا السعر.

د .**سعر التكلفة مضافا إليه هامش ربح معين** :و ذلك بإضافة هامش ربح معين إلى التكلفة.

هـ .**الموظفون الإداريون الرئيسيون** :هم الأشخاص الذين لديهم الصلاحية والمسؤولية عن التخطيط والإدارة وضبط نشاطات المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر، ويشمل ذلك جميع المدراء سواء كانوا تنفيذيين أو غير ذلك.

و .**السيطرة** :سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة هدف الحصول على منافع نشاطاتها.

ز .**السيطرة المشتركة** :اتفاق تعاقدي على اقتسام السيطرة.

ح .**التأثير الهام** :هي صلاحية وسلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية لمؤسسة ما، ولكنها ليست سيطرة أو تحكم على تلك المؤسسات.

[9] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، نفس مرجع السابق ،ص246.

3.نطاق المعيار:

في ما يلي يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 24 في :

أ .تحديد و تعريف الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات المتبادلة.

ب .تحديد الأرصدة المعلقة بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة الخاصة.

ج .تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود في النقطتين السابقتين مطلوبا.

د .تحديد الإفصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

الفرع الثاني: متطلبات الإفصاح وفق المعيار IAS 24 [10]:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 24 الإفصاح عما يلي:

1.الإفصاح عن العلاقات بين المؤسسات الأم والمؤسسات التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة أم لا، وتفصح المؤسسة عن اسم المؤسسة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي، و في حالة عدم قيام أي منهما بوضع البيانات المالية المتوفرة للاستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر مؤسسة أم تقوم بذلك.

2.تفصح المؤسسة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال، ولكل من منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف، والمنافع طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة، والدفع على أساس الأسهم.

3.في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة، وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة، والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

4. يتم تقديم الإفصاحات عن المؤسسة الأم والمؤسسات ذات السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام على المؤسسة و المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها المؤسسة، وموظفي الإدارة الرئيسية للمؤسسة أو مؤسستها الأم والأطراف ذات العلاقة الأخرى.

ثالثا : الإفصاح حسب محتوى المعيار IFRS7

[10] Brunot COLMANT et autres, comptabilité financière normes IAS/IFRS, Pearson éducation, Paris, France, 2008.

* IAS : international accounting standard.

* IFRS: international financial reporting standard.

إن تطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار IFRS 7 [11] لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك ألغى كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار IAS32 أما الأجزاء المتبقية منه تتعلق بقضايا عرض الأدوات المالية فقط، كما قام بإلغاء المعيار IAS30 المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة، فوضع بذلك كل الإفصاحات على الأدوات المالية مع بعضها في معيار جديد.

الفرع الأول :نطاق المعيارIFRS7

قبل أن نتطرق إلى نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS7 "الأدوات المالية – الإفصاحات " ارتأينا أن نعرف ببعض المصطلحات الواردة فيه و ذلك كما يلي:

- **الأداة المالية** :أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمؤسسة ما، أو أداة حقوق ملكية أو التزام مالي لمؤسسة أخرى.
- **الأصل المالي** :هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ .نقد.

ب .أداة حق ملكية لمؤسسة أخرى.

ج .حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي من مؤسسة أخرى، أو حق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون ايجابية.

د .عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمؤسسة وتشمل هذه العقود:

– عقود ليست مشتقة وتتضمن التزام تعاقدي للمؤسسة لاستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها.

– عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة باستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية لخاصة بالمؤسسة.

- **الالتزام المالي:**

[11] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008 ، ص235.

أ .التزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمؤسسة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.

ب .عقد سيتم تسويته أو قد يتم تسويته باستخدام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة.

➢ **المشتقات المالية**:هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير وتتصف بما يلي:

أ .تتغير قيمتها بتغير البند المتفق عليه في العقد مثل :سعر الفائدة، أسعار سعر صرف العملة.

ب .لا تحتاج إلى صافي استثمار أولي عند إبرام العقد أو يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.

ج .سيتم تسويتها في المستقبل.

د .من أمثلتها العقود الآجلة، العقود المستقبلية، عقود المقايضة، عقود الخيار.

➢ **هدف المعيارIFRS7** :

هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي7 IFRS بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بطريقة تسمح لمستخدمي تلك القوائم من:

أ .تقيم الأهمية للأدوات المالية على الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة.

ب .إبراز المعلومات المتعلقة بالمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة والطريقة التي يمكن إدارة بها هذه المخاطر.

تعتبر متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي7 IFRS "الأدوات المالية – الإفصاح"مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي39 IAS و 32 IAS

الفرع الثاني :متطلبات الإفصاح وفقIFRS7

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي 7 IFRS ما يلي:

1.يجب على المؤسسة تجميع أدواتها المالية في فئات مماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية) والإفصاح على مستوى الفئة عن المعلومات التالية:

أ .الإفصاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بها والمتعلقة بالأدوات المالية.

ب .أسس الاعتراف والقياس والسياسات المحاسبية المختلفة المتعلق بالأدوات المالية، بما في ذلك تحديد القيم العادلة لهذه الأدوات.

2.إضافة إلى ما سبق هناك إفصاحات أخرى مطلوبة بموجب المعيارIFRS7 هي:

أ.معلومات عن أهمية الأدوات المالية.

ب.معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية، ويشمل ذلك سياسة التحوط المستخدمة والمخاطر التي يتوقع أن تنتج عن التعامل بالأدوات المالية سواء تم عرض هذه الأدوات في الميزانية أو لم يتم عرضها.

المبحث الثاني: القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة و أدائها، تستفيد منها سلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ قرارات اقتصادية.[12]

المطلب الأول:ماهية القوائم المالية وخصائصها و الاعتبارات العامة لعرضها.

الفرع الأول:ماهية القوائم المالية.

تعريف القوائم المالية

- القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة و التي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة و ما حققته من نتائج .فالمعايير (IAS/IFRS1) تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية و ما يتطلبه محتوى كل وثيقة[13] .
- فالنظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على الوحدة انجازها سنويا، و التي تشتمل على:

-قائمة المركز المالي (الميزانية)

-قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)

-قائمة تغيرات الأموال الخاصة

-قائمة التدفقات النقدية(الخزينة)

- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يقدم معلومات تكميلية على الميزانية و جدول حسابات النتائج.

[12] كمال الدين الدهراوى،تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، دار وائل للنشر،الإسكندرية، 2006 ، ص10.

[13] خالد الراوي،تحليل المالي للقوام المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة.ص25.

- عند إعداد و تقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة و ذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة و العائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها[14].
- القوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الوحدة مرة كل سنة، و تعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ انتهاء الفترة، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية.

كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:

- التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية.
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات إدماجية.)
- تاريخ الإقفال .
- العملة المستعملة و مستوى التقريب.

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها:

- عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط و الدول المتواجدة فيها .
- الأنشطة الأساسية و طبيعة العمليات المنجزة.
- اسم الشركة الأم و بالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة.
- العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة

- القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، و يمكن تقريب المبالغ إلى ألاف الوحدات.
- القوائم المالية تقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة ،حيث أن كل عنصر من عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة يحتوي على عمود خاص بمبالغ الفترة السابقة ،و في حالة تعذر إجراء المقارنة بسبب اختلاف المدة أو أي سبب أخر، فان ترتيب و تغيير المعلومات الخاصة بالفترة السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة تفسر في الملحق[15].

[14] غسان فلاح المطارنة، مؤيد راضي خنفر، تحليل القوائم المالية_مدخل نظري وتطبيقي، دار مرجع سبق ذكره ، ص25

[15] الجريدة الرسمية الصاد رة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ،المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد- 26 27 28 ، ص11 _27_28_ 05

الفرع الثاني:خصائص القوائم المالية.

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة و عادلة او تمثل بعدالة المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة. و مع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا ان تطبيق الخصائص النوعية الأساسية و معايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة و عادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات و تتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الآتي[16]:

قابلية للفهم: أن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشرة من قبل المستخدمين.لهذا الغرض فإنه من المفترض ان يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية و المحاسبة كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من عناية. و على كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

الملاءمة: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون الملائمة لحاجات صناع القرار. و تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية[17].

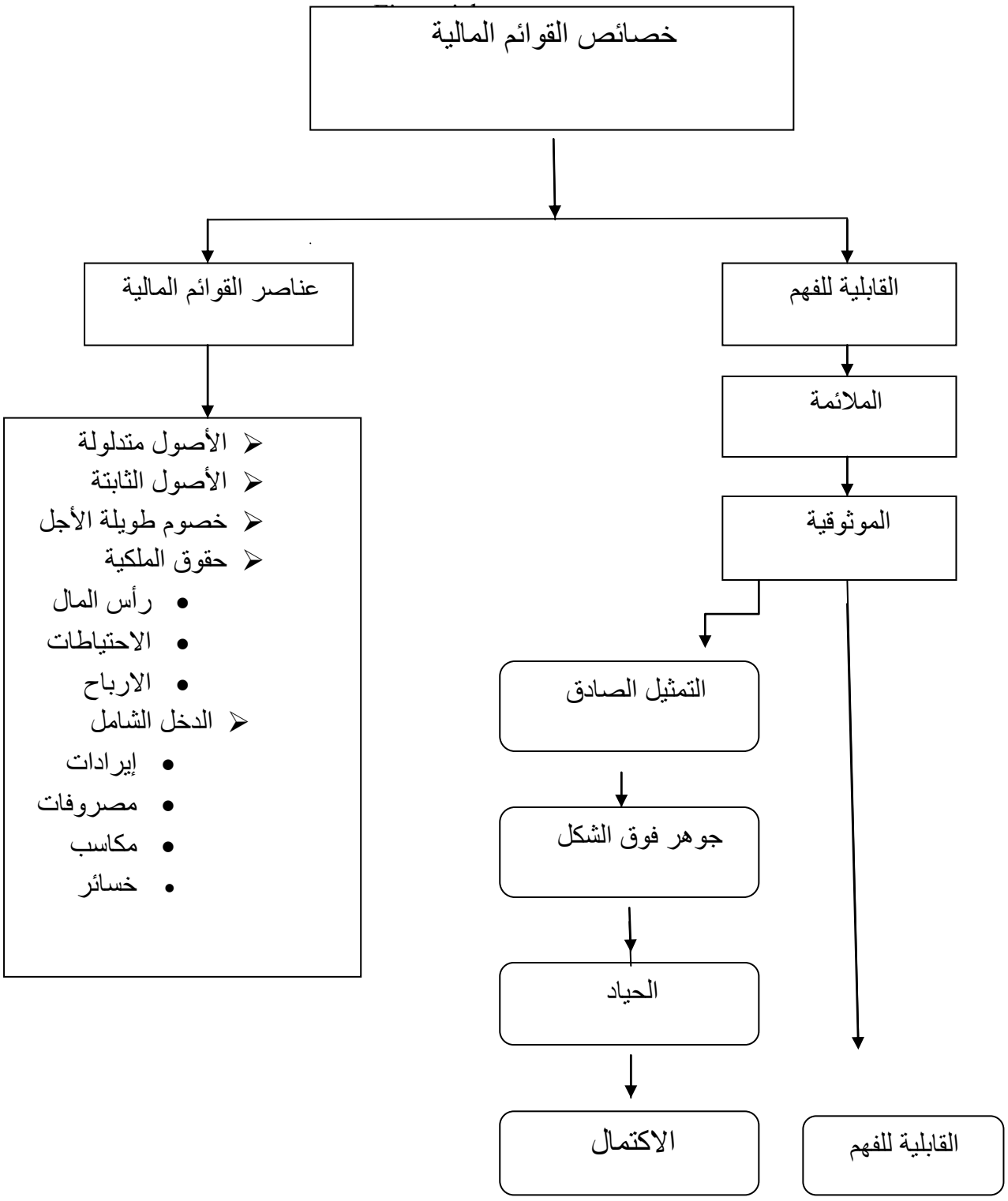
المصداقية: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها و يعتمد عليها. وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه..

[16] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية، دار نشر الثقافة الاسكندرية ص50.

[17] J.F.des Robert et autres, Normes IFRS et PME. DUNOD, Paris, France, 2004, p18.

القابلة للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمين قادرين على المقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية و أدائها و التغيرات في مراكزها المالي. و عليه فإن عملية قياس و عرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة و عبر الزمن لتلك المنشأة و على أساس ثابت للمنشآت المختلفة.

الشكل(رقم 1) يبين خصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر:يوسف محمد جربوع،سالم عبد الله حلس،المحاسبة الدولية مع تطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية،عمان،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع2002 ص81

المطلب الثاني:أهداف القوائم المالية والغرض منها.

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية

تهذف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية[18].

تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين و لكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن ان يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية ، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة و لا توفر بالضرورة معلومات غير المالية .

و تظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسئولية الإدارة أو المحاسبة الإدارية عن الموارد التي أودعت لديها و هؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم ،على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها.

الفرع الثاني: غرض من القوائم المالية.

لا يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة لأولى في هذه العملية المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبية. فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء و المركز المالي لأي وحدة الاقتصادية.

و حيث أن تلك القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية فأن القارئ الذي يتفهم محتوى و مضمون تلك القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية و هي تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات.

[18] كمال الدين الدهراوي،تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ،مرجع سبق ذكره، ص76.

و تبدوا عبقرية تلك القوائم المالية و التي غالبا ما تعد في صفحات قليلة في إنها تلخص كافة المعلومات التي تتضمنها مئات أو ألاف الصفحات التي تتكون منها السجلات و الدفاتر الحاسبية التفصيلية.

تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضا هيكليا ذا طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات. و تهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي و نتائج النشاط و التدفقات النقدية التي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في إتخاد القرار.كما تساعد أيضا في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.

ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطي بيانات عن الاتي:

(a) الأصول
(b) الالتزامات
(c) حقوق الملكية
(d) الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح و الخسائر
(e) التغيرات الأخرى في حقوق الملكية
(f) التدفقات النقدية

و تساعد هذه المعلومات ـ بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ـ في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية لمنشأة و خاصة توقيت و احتمال توليد هذه التدفقات النقدية.

وقد قامت مهنة المحاسبة بتركيز الهدف من التقرير المالي على توفير المعلومات التي:

(a) تكون مفيدة للمستخدمين و الدائنين الماليين و المرتقبين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات الاستثمار و الائتمان وما إلى ذلك من قرارات بشكل رشيد.
(b) تساعد المستثمرين و الدائنين الماليين المرتقبين و غيرهم من المستخدمين على تقدير مقدار و توقيت و درجة التأكد من المتحصلات النقدية المتوقعة من التوزيع أو الفوائد أو تلك المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية.

المطلب الثالث:مستخدمو القوائم المالية و فترة إصدارها

الفرع الأول:مستخدمو القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين و محتملين و الموظفين و المقرضين و الموردين و الدائنين التجاريين الآخرين و العملاء و الحكومات ووكالاتها و الجمهور. و يستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات و التي تشمل ما يلي[19]:

1)المستثمرون:

يهتم مقدمي رأس المال المخاطر و مستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم و المتأصلة فيها و العائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

2)الموظفون:

يهتم الموظفون و الجماعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب الأعمال. كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافأتهم و تعويضاتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل.

3)المقرضون:

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

4)الموردون و الدائنون التجاريون الآخرين: يهتم الموردون و الدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق. ويهتم الدائنون التجاريون على أغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

[19] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية، مرجع سبق ذكره ص34

5) العملاء:

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

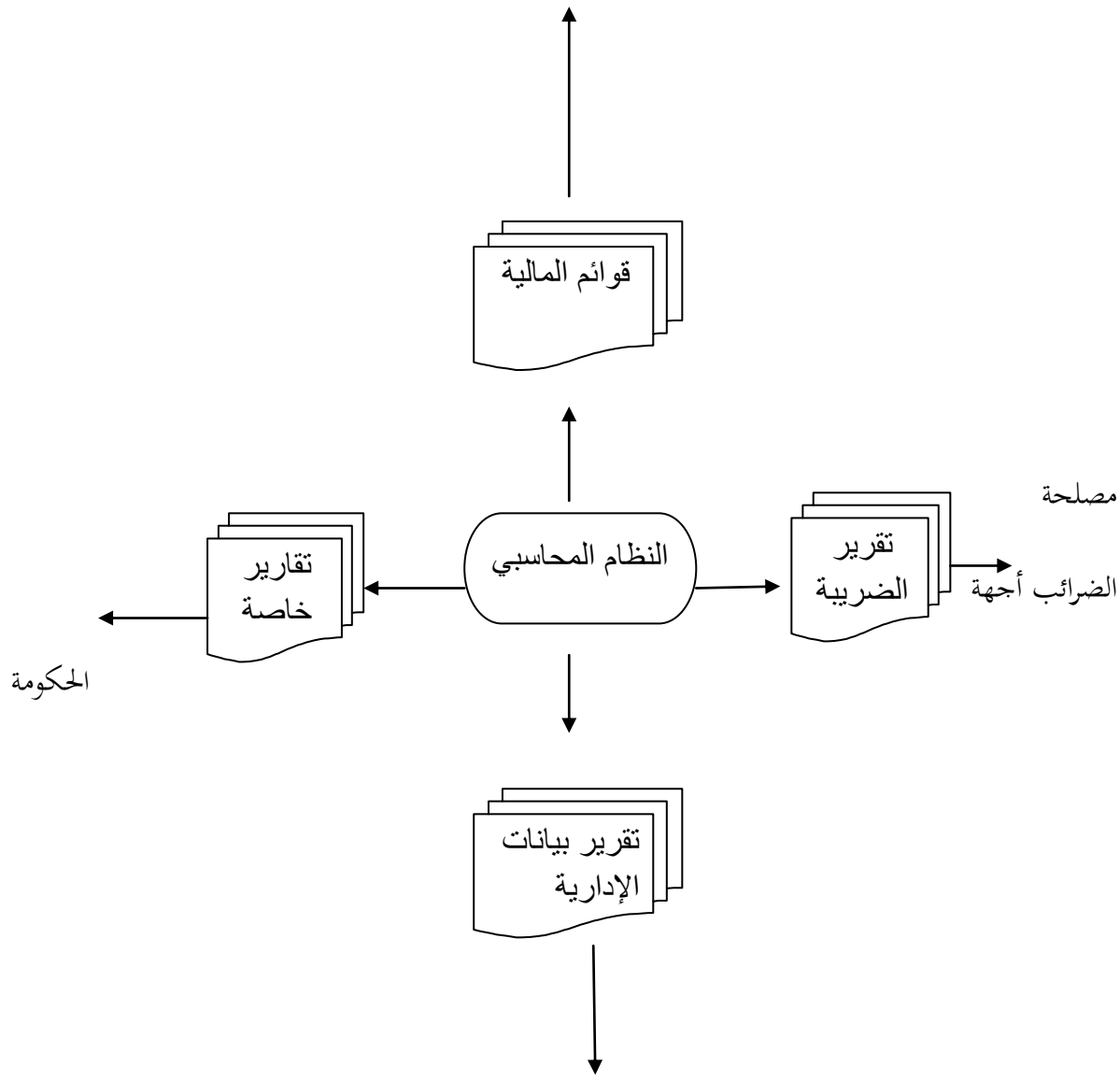
6)الحكومات ووكالاتها و مؤسساتها:

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد و بالتالي أنشطة المنشآت. كما يتطلبون معلومات من اجل تنظيم هذه الأنشطة، و تحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

7)الجمهور:

تؤثر النشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة ،فعلى سبيل المثال،قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم و تعاملها مع الموردين المحليين و يمكن للقوائم المالية ان تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في نماء المنشأة و تنوع أنشطتها.

الإدارة الملاك و المستثمرون العاملون الأجهزة الحكومية و جمهور



شكل رقم 02: مستخدمي القوائم المالية

المصدر:أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية،دار نشر الثقافة الإسكندرية.

الفرع الثاني: فترة إصدار القوائم المالية

يجب إصدار القوائم المالية مرة في السنة على الأقل أو خلال الفترات الدورية المحددة بقانون أو بقرارات من الجهة الإدارية المختصة ، و يتعين على المنشأة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية:

(a)السبب الذي من أجله تغطي القوائم المالية فترة أطول أو أقل من سنة

(b)حقيقة أن مبالغ المقارنة في القوائم الدخل و التغيرات في حقوق الملكية و التدفقات النقدية و الإيضاحات المتعلقة بها غير قابلة للمقارنة.

في الحالات العادية تعد القوائم المالية عن السنة مالية إلا أنه يجوز إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية الثانية للسنة التي تم فيها التأسيس. و في حالة تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو نهايتها يجب أن تقوم المنشأة بإصدار قوائم المالية عن المدة من تاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى تاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل.

المبحث الثالث:عرض القوائم المالية

المطلب الأول:الميزانية و قائمة الدخل

الفرع الأول: الميزانية

المؤسسة هي حقيقة قانونية مستقلة، تتمتع بشخصية خاصة، لها ذمتها المالية المستقلة عن المالك .تقوم بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين :الملاك، الموردين، البنوك، عن الوضعية المالية للوحدة، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي للوحدة و بصفة خاصة درجة سيولتها و درجة مرونة الهيكل المالي، و احتمالات المستقبل و درجة المخاطرة، و إجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفة و حساب معدل العائد على الاستثمار.الوثيقة التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة ما تدعى الميزانية[20].

أ) النقاط الهامة

[20] أمين أحمد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية، مرجع سبق ذكره ص104

المؤسسة لها الاختيار بين أن تبين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية أو إظهار الأصول والخصوم حسب درجة سيولتها، فإعداد الميزانية يتطلب إظهار الأصول الجارية التي يمكن للمؤسسة بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال، و كذا الأصول التي تم اقتناؤها بغرض المتاجرة بها في المدى القصير، بالإضافة إلى الخزينة التي تتمتع بسيولة عالية يعني غير مجمدة أو مودعة لأجل طويل[21].

أما الأصول غير الجارية تتمثل في الأصول الثابتة العينية و المعنوية و المالية.

في المقابل الخصوم الجارية تتمثل في الالتزامات الواجب على المؤسسة أن تدفعها خلال دورة الاستغلال، أما الخصوم طويلة الأجل فإنها تصنف ضمن الخصوم غير الجارية.هذا التصنيف يعتبر إلزامي إلا إذا كان توضيح الأصول و الخصوم حسب السيولة يؤدي إلى الصدق و الموضوعية.

الميزانية يمكن إظهارها إما في شكل قائمة أو في شكل جدول. (الفقرة 53 من المعيار IAS1 تقديم القوائم المالية.)

ب) مكونات الميزانية

1 . الأصول

الإطار المفاهيمي يعرف الأصول بأنها:{ الأشياء ذات القيمة المملوكة للمنشأة، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أوأحداث سابقة.}

طبقا لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة و خلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.
- أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي.

والأصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، بيعه أو استهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، بغرض إيضاح درجة السيولة و تشمل:

[21] محمد أبو نصار، جمعة حميدات،معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية/جوانب نظرية و العملي،دار وائل عمان ص 36.

- النقدية
- الأوراق المالية القابلة للتداول، و التي تقيم على أساس تكلفة السوق.
- حسابات المدينون و الذين يتم تقيمهم بالمقدار المتوقع تحصيله.
- المخزون المقيم بقيمة السوق الأقل.
- المصروفات المقدمة سلفا و التي تخص كل النفقات التي تمت فعلا للحصول على منافع خلال دورة الاستغلال.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي، تشمل عناصر الأصول الأتي:

- الأصول غير المادية وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، و تدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة و تضم الشهرة و العلامة التجارية و حق الابتكار، رأس المال التجاري.
- الأصول المادية وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، و إما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية .و هي التي ينتظر أن تستعمل لأكثر من فترة محاسبية (الأراضي، المباني، المعدات).
- الأصول المالية تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة وتشمل:

-المساهمات

-الأصول المالية

- المخزونات تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد و التي تستهلك خلال الفترة الموالية، و التي لا تزيد مدتها عن السنة(البضائع، المواد واللوازم، و المنتجات نصف المصنعة و التامة الصنع).
- المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة و تشمل:

- أصول الضرائب (تبيين الضرائب المؤجلة).
- الزبائن و المدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقا.)

- خزينة الأصول و العناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك و الصندوق و الودائع تحت الطلب و التوظيفات قصيرة الأجل.

2 .الخصوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة عل المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها و قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. طبقا لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم:

- يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفادي الالتزام.
- وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي.

و تتمثل الخصوم في:

✓ **حقوق الملكية** :تتمثل في حصة الملاك، و التي تتكون من الرأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و إجراء توزيعات الأرباح، و تزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك و صافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

✓ **الالتزامات** :هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

و وفقا لمعايير (ias/ifrs)فالاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية:

- الاستحقاق يغلق في دورة الاستغلال العادية للمؤسسة
- الاستحقاق يجب أن يسدد خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال السنة المالية.

كل الاستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الالتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات و الأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل و القروض الإيجازية.

*وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي تشمل عناصر الخصوم الأتي:

- الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع ملاحظة الرأس المال المدفوع، الاحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية ذات فائدة .
- الموردون و الدائنون الآخرون .
- خصوم الضرائب(مع ملاحظة الضرائب المؤجلة.)
- مؤونات الأعباء و الخصوم المماثلة .
- الخزينة السالبة و ما يعادل الخزينة .

ج) معلومات أخرى تستوجب إظهارها في الميزانية أو في الملحق

- توضيح طبيعة ونوع كل من الاحتياطات التي تظهر ضمن الأموال الخاصة.
- الحصة التي تزيد مدتها عن السنة فيما يخص المدينون و الديون.
- المبالغ الواجبة الدفع والمستحقة:
  - للمؤسسة الأم

- للفروع
- للوحدات الشريكة في المجمع
- للجهات الأخرى المرتبطة (المساهمين، المسيرين)

-في حالة شركات الأموال، يجب توضيح لكل نوع من الأسهم:

- عدد الأسهم المسموح به، المدفوع، غير المحرر كليا .
- القيمة الاسمية للأسهم
- تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية الفترة .
- عدد الأسهم المحتفظ بها من طرف المؤسسة، أو فروعها أو الوحدات الشريكة .
- الأسهم المخصصة من اجل الإصدار في إطار المزايا أو عقود البيع .
- حقوق و مزايا مرتبطة بالأسهم .

– مبلغ الأرباح الموزعة المعينة و كذا قيمة الحصص الممتازة غير المسجلة محاسبيا.

الفرع الثاني:قائمة الدخل

قائمة الدخل هي عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة. و تهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و كذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل[22].

و توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج و مكوناتها و الأحداث و العمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة و تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة، كما تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية.

وعليه تتضح أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل فيما يلي:

– قياس التسيير الجيد للمؤسسة و كفاءة إدارتها و أداء الوحدة الاقتصادية.

– التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط

– أساس قياس الضريبة

أ) هيكلة قائمة الدخل

[22] سالم الدينوري ،قائمة التدفقات النقدية في ظل أعتماد الجزائر معايير محاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجستر علوم تسيير جامعة باتنة 2009 ص 33.

مشروع النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج مثلما جاء في المعيار المحاسبي (ias1):

- إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها و التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة
- وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف

ب) عناصر قائمة الدخل

✓ **النواتج**

حسب الإطار المفاهيمي " :النواتج هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة[23]."

✓ **الأعباء**

تعرف الأعباء بأنها " انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.

تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر و كذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور و الاهتلاكات. "

ج) معلومات يستوجب إظهارها في جدول قائمة الدخل

مثل الميزانية المعيار المحاسبي(IAS1) لا يبين أي تسلسل أو شكل لتقديم جدول حسابات النتائج، و لكن يقدم قائمة العناصر التي يحتويها[24].

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، بما يسمح تحديد النتائج الوسيطة
- نواتج الأنشطة العادية
- النواتج المالية و الأعباء المالية
- أعباء المستخدمين
- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
- مخصصات الاهتلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية
- مخصصات الاهتلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول غير المادية
- نتائج الأنشطة العادية
- العناصر غير العادية للنواتج والأعباء

[23] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الاعداد و العرض و التحليل ،الدار جامعية الاسكندرية ص 38.

[24] راضي خنفر، تحليل قوائم المالية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ص 114.

- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- بالنسبة لشركات الأسهم، النتيجة الصافية للسهم .

معلومات أخرى يجب إظهارها إما في قائمة الدخل أو في الملحق:

- ✓ حسب المعيار المحاسبي(IAS1) فان المؤسسات التي تصنف الأعباء حسب الوظائف يجب عليها تقديم معلومات إضافية عن طبيعة هذه الأعباء، بما فيها مخصصات الاهتلاكات و كذا مصروفات المستخدمين
- ✓ تحليل نواتج النشاطات العادية
- ✓ بالنسبة لشركات الأسهم، مبلغ نصيب الأسهم من الأرباح المقترح و النتيجة الصافية للسهم.
- ✓ النواتج و الأعباء المتأتية عن النشاط العادي، ذات الحجم أو الطبيعة أو التأثير، التي يتطلب أخذها بعين الاعتبار من أجل شرح مهارات الوحدة للفترة، تقدم ضمن تصنيفات نوعية في حساب النتائج (مثل :تكلفة إعادة الهيكلة، النقص الاستثنائي للمخزون، تكاليف نابجة عن توقف جزئي لنشاط....)
- ✓ النتيجة الاستثنائية التي تنشأ عن النواتج و الأعباء المتعلقة بالأحداث أو التعاقدات التي ترتبط بالنشاط العادي، و لها صفة استثنائية (مثل الكوارث الطبيعية و غير متوقعة.)
- ✓ النتيجة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء و النواتج التي نشأت خلال نفس الفترة حتى و لو ظهرت بين تاريخ إقفال السنة المالية و تاريخ إعداد القوائم المالية. كذلك الأحداث التي تظهر بعد تاريخ الإقفال و التي ترتبط بحالات حدثت في تاريخ الإقفال، تتطلب تعديلات لما يكون ذلك سيساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير جيد للأصول أو الخصوم الموجودة في تاريخ الإقفال.

المطلب الثاني:قائمة التدفقات النقدية و قائمة تغيرات الأموال الخاصة.

الفرع الأول:قائمة التدفقات النقدية

أ) أهمية قائمة تدفقات النقدية

قائمة تدفقات النقدية من القوائم الهامة جدا و الإجبارية في النظام المحاسبي المالي حسب معيار (IAS7) فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي .والغرض منها هو توفير ، معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية و فيما استخدمت و مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية[25].

[25] محمدعباس بدوي-المحاسبة وتحليل القوائم المالية-دار النشر المكتب الجامعي الحديث- الإسكندرية 2009 –ص38.

و تعتبر قائمة التدفقات النقدية ذات منفعة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون للدائنين، و توزيع الأرباح للمساهمين .ويرى الاختصاصيون أن تدفقات الخزينة الناشئة عن الأنشطة العملاتية أكثر أهمية على أساس أنها تعتبر كمؤشر على قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها الرئيسية، والتي يمكن أن تستخدم لمقابلة احتياجات السيولة الحالية، وتسديد الالتزامات اتجاه الدائنين و كذلك إمكانية استخدام جزء من فائض التشغيل في توسيع نشاط المؤسسة.

أما التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري تبين مدى الزيادة أو الانخفاض في الطاقة الإنتاجية، حيث أن الزيادة في الاستثمارات يمثل إشارة ايجابية مما يجلب المستثمرين و المساهمين.

أما النشاط التمويلي فيبين مصادر الحصول على التمويل من المستثمرين والدائنين و عملية السداد للدائنين.

و تمكن قائمة تدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة و تستعمل نقديتها و العناصر المعادلة للنقدية.

فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، و هيكلها المالي بما فيها النقدية و قدرتها على الوفاء.

ب) . أنواع تدفقات النقدية

حسب معيار (IAS7) فان طبيعة تدفقات الخزينة تتمثل في ثلاثة أنشطة مختلفة و هي[26] :

- **الأنشطة التشغيلية** :و تتمثل في الأنشطة الأساسية المنشئة لنواتج المؤسسة و تدخل في تحديد صافي الدخل، مثل المتحصلات من الزبائن و الفوائد، كذلك تسديد للمصروفات وللموردين و العاملين و سداد الفوائد.
- **الأنشطة الاستثمارية** :هي الخاصة باقتناء و بيع الأصول و كذا التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للخزينة مثل تقديم القروض للغير و تحصيلها واقتناء الاستثمارات و التنازل عنها.
- **الأنشطة التمويلية** :و هي الأنشطة التي يترتب عنها تغيرات في مكونات الأموال الخاصة من حيث الحصول على رأسمال جديد من الملاك أو المساهمين و إمدادهم بالعوائد، وكذا مديونية الوحدة فيما يخص الحصول على القروض من الدائنين و سدادها

ج) حالات خاصة

- ✓ **تأثير تغيرات الصرف** :الأرباح و الخسائر الخفية الناتجة عن تغيير أسعار الصرف لا تمثل تدفقات في الخزينة، لكن تأثير تغيرات أسعار الصرف على النقدية أو العناصر المعادلة للنقدية المحتفظ بها، أو الناتجة عن العملة الأجنبية يظهر في جدول تدفقات النقدية بطريقة تسمح بتقريب النقدية و العناصر المعادلة للنقدية عند فتح و إغلاق الفترة .

[26] خالد وهيب الراوي،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ص39.

- ✓ **عناصر غير عادية** :تسجل هذه العناصر منفصلة ضمن قائمة تدفقات النقدية كأنها ناتجة عن نشاطات تشغيلية، استثمارية أو تمويلية.
- ✓ **فوائد و حصص أرباح للدفع** :الفوائد المدفوعة و الفوائد و حصص الأرباح المستلمة ترتب عاديا ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية من طرف لجنة مالية، لكن لا يوجد أي اتفاق لترتيب هذه التدفقات في الخزينة لدى المؤسسات و الفروع الأخرى للنشاط.
- ✓ **الضرائب على الأرباح** :التدفقات المرتبطة بالضرائب على الأرباح لها ارتباط بالاستغلال وبالتالي ترتب ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية.

د) إعداد قائمة التدفقات النقدية

المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تستقى من الميزانيات المقارنة و قائمة الدخل الحالية، و كذلك البيانات الخاصة ببعض الصفقات المنتقاة.مستخدمين الخطوات التالية:

- ✓ تحديد النقدية المتولدة من العمليات
- ✓ تحديد النقدية المتولدة من العمليات أو المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية
- ✓ تحديد التغير (الزيادة أو التخفيض) في النقدية خلال الفترة
- ✓ تسوية التغير في النقدية مع أرصدة النقدية في بداية و نهاية الفترة

الفرع الثاني:قائمة تغيرات الأموال الخاصة

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملحق جدول يبين تطور الأموال الخاصة .بينما المعيار(ias1 فقرة 86) جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة.

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب إدراجها و المتعلقة بالحركات المرتبطة[27] ب:

- النتيجة الصافية الفترة.
- كل عناصر النواتج و الأعباء، الأرباح و الخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.
- تأثير تغيرات الطرق و تصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.
- النتيجة الإجمالية للفترة و التي تناسب مجموع العناصر السابقة.
- العمليات الخاصة بزيادة و نقصان الأموال الخاصة
- توزيع النتيجة و المخصصات المقررة خلال الفترة .

[27] فضالي إلياس، مداخلة بعنوان، عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق.

أ)الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة

- ✓ تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة .
- ✓ تغير الأموال الخاصة بين تاريخي الإغلاق والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة .
- ✓ تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، و المتمثلة في التعاقدات مع المساهمين و هي:

–تغييرات رأس المال الاجتماعي المحرر:

- زيادة الرأسمال النقدي المتتالي عن إصدار السهم
- تحويل الالتزامات لأسهم

–علاوات الإصدار، الإدماج و المساهمات

- علاوات الإصدار الناتجة عن زيادة رأس المال النقدي، أو عن تحويل الالتزامات.
- المعيار(المعيار IAS32 الفقرة37) يبين بان تكاليف التعاقد الخاصة بالأموال الخاصة، يجب إنقاصها من الأموال الخاصة إذا كانت هذه المصروفات مرتبطة مباشرة بالتعاقد و إذا كان بالإمكان تفاديها بدون هذا التعاقد .هذه المصروفات تحمل لعلاوة الإصدار، بينما تكاليف التعاقد تحمل على الأموال الخاصة.

المطلب الثالث:ملحق القوائم المالية

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من اجل إعداد القوائم المالية، و كذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم و قراءة القوائم المالية، و يقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.[28]

الفرع الأول:محتوى ملحق

يحتوي الملحق على عدة عناصر أهمها[29]:

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و تحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، و أي نقص يجب أن يشرح ويبرر)
- المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية، قائمة الدخل، جدول تدفقات الخزينة، و جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم و فروعها .و كل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريها :طبيعة العلاقات،أنواع التعاقد، حجم و قيمة التعاقد....

[28] أمين السيد أحمد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية، مرجع سبق ذكره ص168.

[29] وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المالية، الأردن ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، ص94.

- المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

*عنصر ملائمة المعلومة

*أهميتها النسبية

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

الفرع الثاني:تغيير الطرائق و الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق

- **تغيير الطرائق و الأخطاء** :حسب المعيار(IAS08) فانه في حالة التغيير في طريقة التقديم و الترتيب في القوائم المالية، نتيجة تغيير الطرائق (لظهور معيار جديد، أو التغيرات التي تؤدي إلى تقديم جيد للتعاقدات أو الأحداث التي تؤثر في الوضعية و الأداء المالي للوحدة) أو حدوث أخطاء (الناجمة عن التطبيق الخاطئ للقواعد المحاسبية، أو النسيان أو الحسابات الخاطئة)، و في كل حالة تكون فيها المعلومة ذات أهمية، لابد أن يقدم لها شرح في الملحق عن أسباب هذا التغيير في الطريقة و طبيعة الخطأ، والتعديلات و التصحيحات التي أنجزت خلال الفترات السابقة و كذالك التي حصلت في الفترة الحالية، بطريقة تمكن الحصول على المعلومة و مقارنتها .مثل تغيير طريقة حساب الاهتلاك، لابد من تقديم المبررات لذلك و تأثير ذلك على النتيجة.

- **الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال** :إذا كانت الأحداث الناتجة بعد تاريخ الإقفال لا تغير في حالة الأصول و الخصوم للفترة السابقة للإقفال لا تجرى قيود تسوية.

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

و حسب المعيار(IAS 10)هناك نوعين من الأحداث اللاحقة وهما :

- الأحداث التي تولد أدلة إضافية فيما يتصل بالظروف التي وقعت في تاريخ الميزانية و تؤثر على التقديرات عند إعداد القوائم المالية، مما يستوجب إجراء تسويات للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة نتيجة إفلاس زبون مشكوك في تحصيله في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، الأمر الذي يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها.
- الأحداث التي توفر أدلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية، و لكن حدثت بعد ذلك التاريخ، هنا لا تجرى تسوية للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة لزبون مشكوك في تحصيله في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، ولم يكن لها إثبات على الظروف التي وقعت في تاريخ إعداد الميزانية، الأمر الذي لا يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها، لكن الإفصاح عنه يكون مقبولا.

خلاصـــــة الفصــل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل يتبين لنا أن الإفصاح أصبح إحدى أهم المواضيع في العصر الحالي، فالبرغم من المعوقات التي يعاني منها إلا أن هذا لا ينفي أهميته سواء بالنسبة لأصحاب المنشآت (المؤسسات) أنفسهم أو الأطراف المتعاملة معهم.

فالإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وإضفاء الشفافية على المعلومات المحاسبية، فهو ينطوي على الإعلان بطريقة إجبارية أو اختيارية، لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية، ذات السلطة المحدودة للوصول إلى مثل هذه المعلومات.

و يمكن التوصل إلى أن إعداد القوائم المالية تحكمها مجموعة من المفاهيم والاعتبارات والمبادئ ضمن الإطار المفاهيمي الذي يساعد على تحديد مبادئ المحاسبة الواجبة التطبيق على الواقع العملي، وضمان اتساقها مع بعضها البعض مما يسهم في الحد من الخلافات الجدلية في التطبيق العملي، الذي تشوبه مخاطر الانحياز وسوء الفهم وعدم الدقة والغموض من خلال توصيل تلك المعلومات ضمن القوائم المالية لمستخدميها.

ويجب أن يساعد هذا الإطار المفاهيمي المحاسبين في الاختيار من بين البدائل من القوائم المالية تلك التي تعكس وضعية المؤسسة الحقيقية وبالتالي تقديم معلومات تكون مفيدة في اتخاذ القرارات.

الفصـــل الثاني

تمهيد:

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية المشاكل الإدارية وتعقدها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تعق الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، وهو ما زاد من إمكانية توسع فجوة الخطر التي تهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية على كل ذلك .

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أنوضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لاشك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعداده لبرنامج المراجعة، فكلما كان هذا النظام سليما وفعالا كلما قلل المراجع من حجم العينة الخاضعة للدارسة للحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، وكلما كان ضعيفا اضطر المراجع إلى توسيع حجم العينة في ذلك.

-إن نظام الرقابة الداخلية كونه أول خطوة يعتمد عليها المراجع في عمله، وهو يعتبر المرحلة الأساسية في عملية المراجعة، فكلما كان النظام سليما وقويا كلما دل ذلك على صحة وسلامة البيانات الموجودة في الدفاتر، لأجل ذلك خصصنا له ثلاث مباحث نتعرض فيهم إلى ماهية الرقابة الداخلية ومكوناتها وكذا مقوماتها ثم إلى دراستها وتقييمها، كما يلي:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر عند إعداد القوائم المالية.

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو نظام كغيره من الأنظمة، هناك الكثير من الناس يعتقدون بأن نظام الرقابة الداخلية وضع لأجل منع الغش من قبل الموظفين فقط، ولكن في الحقيقة أن هذا الغرض ما هو إلا جزء من أغراض الرقابة الداخلية و لذالك أعطيت عدة تعار يف لنظام الرقابة الداخلية كما لهذا النظام أنواع و أدوات و كذلك له أهدافه .

المطلب الأول : تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية فمن أهمها:

التعريف الأول :.هي تخطيط التنظيم الإداري للمشروع و ما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول ، اختيار دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاية الإنتاجية و تشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم[1] .

التعريف الثاني : هي كل الوسائل و الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها و موجوداتها للتأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و رفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة و تحقيق الفعالية[2] .

التعريف الثالث : الرقابة الداخلية تشمل تخطيط التنظيم الإداري بالمشروع و كل ما يرتبط به من وسائل كإجراءات تستخدم داخل المشروع للمحافظة على أصوله و اختبار دقة البيانات المحاسبية به و درجة الاعتماد عليها و تنمية الكفاية في أعماله، وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة[3] .

التعريف الرابع : هي نشاط مستقل و موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين و المساهمة في خلق القيمة المضافة[4] .

التعريف الخامس : تعريف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين 1984 : نظام الرقابة الداخلية ، هو تلك الخطة التنظيمية و الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول و ضمان الدقة و صدق البيانات المحاسبية و التسييرية ، و مدى مطابقتها مع تعليمات الإدارة و تحسين الأداء[5].

التعريف السادس : الرقابة الداخلية ما هي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة، وهي وسيلة تنظيمية تسير بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر وبواسطة وسائل أخرى لغرض التثبت من

---

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تطبيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 83-84

[2] خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بتُ النظرية كالتطبيق، مؤسسة الوراق ، عمان ، ط1 ، 2006 ، ص 123

[3] حامد طلبة لزند أبو هيبة: أصول المراجعة ، مؤسسة زمزم الأردن ، ط1 ، 2011 ، ص 26 .

[4] Élisabeth Bertin, Audit interne, « Enjeux et pratiques à l'international », Edition d'organisation, Paris, 2007, p 21.

[5] R . bi rien . J senical : control interne et vérification ; édition reportaient Inc. . Canada . 1984 . p349

صحة الأرقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عليه احتمال منع الخطاء والغش وسرعة اكتشافها عند الحدوث[6].

التعريف السابع: الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية:

- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.
- موثوقية الإبلاغ المالي.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة[7].

الاستنتاج : ومن هنا نستنتج أن الرقابة الداخلية تخطيط وتنظيم تستخدم للمحافظة على أصول واختيار البيانات ومدى درجة الوثوق معا والاعتماد عليها .كما أن الرقابة الداخلية تعطي أساليب من أجل تقييم فعالية الأداء، التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وزيادة تشجيع العاملين وتدعيم أدائهم من اجل استمرارية المؤسسة.

المطلب الثاني :أهداف الرقابة الداخلية

من الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية ما يلي:

- **حماية الأصول والموجودات والممتلكات** :وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات .للمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققين بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي[8].
- **التحكم في المؤسسة** :إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة، في عوامل الإنتاج و في النفقات و تكاليف عوائدها، و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحقيق أهدافها ، و طرق إجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها لذا أنشأت رقابة التسيير في المؤسسة.

[6] عزيز الدجاوي، أسس المراجعة علما وعملا، ج1 ، القاهرة ، 1954 ، ص 28.

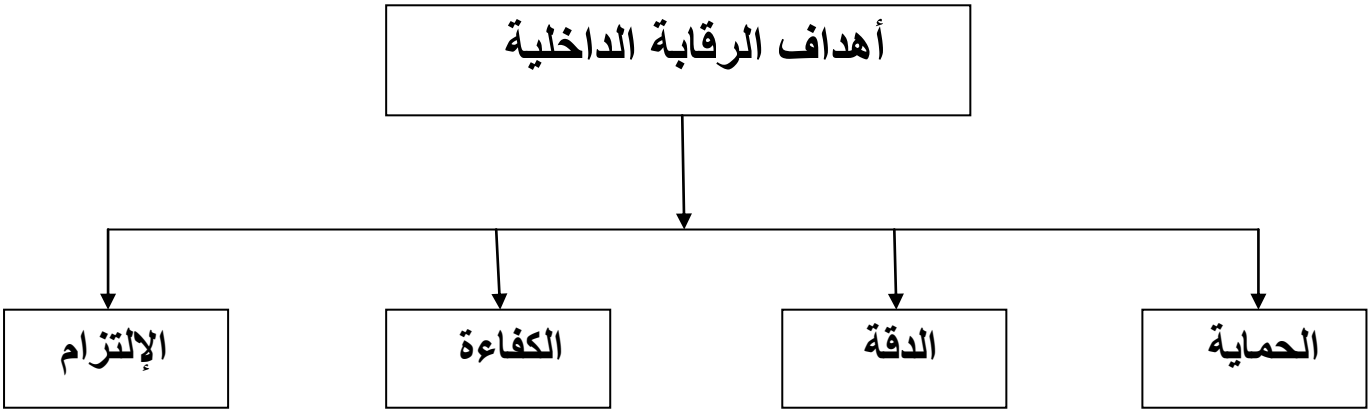
[7] نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار(اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، مداخلة "بديهيات نظام الرقابة".

[8] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1 ، 2006، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ص11

- **ضمان نوعية المعلومات** :بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية، تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية[9]:
  * تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛
  * إذخال العمليات التي سجلت في البرنامج الآلي، للتأكد من البيانات المتعلقة بها؛
  * تبويب البيانات التي حسب صنفها ,خصائصها في كل مرحلة من مراحل المدقق؛
  * احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
  * توزيع المعلومات على اللأطراف الطالبة لها.

تشجيع العمل بكفاءة :أن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكّن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة، وتحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مرد ودية المؤسسة.

الشكل رقم 03 : أهداف الرقابة الداخلية



المصدر :عبد الفتاح محمد الصحن :الرقابة و المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية، مصر، 2004 ، ص34

[9] خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ،الطبعة 1 ، 2012 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص 56 .

بنظرة بسيطة للشكل نرى أن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل بالأساس في الحماية، الدقة، الكفاءة و الالتزام ووجود نظام محكم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، لأن الأخطاء تكون دائما ممكنة الحدوث بالرغم من التحكم في أنظمة الرقابة الداخلية، إلا أن عدم وجود نظام قوي و فعال يؤدي إلى احتمال حدوث الغش و أوجه عدم الإنتظام في بيانات الوحدة، فبدون وجود رقابة مجدية، من السهل حدوث الأخطاء مما يجعل من الصعب إنتاج وثائق قابلة للتحقيق، تساعد على إحداث عملية التعارض في المصالح، ولذا يقتضي ضرورة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم، أو المعتمد في الوحدة موضع الفحص.

ثانيا : خصائص نظام الرقابة الداخلية :

إن هذه الخصائص هي الأساسية التي تساعد المراجع على تقييم الرقابة الداخلية بحيث يستطيع أن يحكم على سلامتها وبالتالي يتخذ قراره بتوسيع أو تضييق نطاق اختياراته وغياب أي من هذه الخصائص تضع المراجع في موضع شك من ناحية التنظيم الداخلي للمشروع وبالتالي يحتاج إلى البحث على أدلة إثبات إضافية والخصائص الأساسية نحددها في النقاط التالية[10]:

1- خطة تنظيمية تكمل حسن سير العمل وانتظامه وذلك بتقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات الوظيفية.

2- أن يتم مباشرة تحديد الاختصاصات والمسؤوليات في وضوح تام للقضاء على تداخل الاختصاص وتضاربه.

3- وجود إجراءات تسجيلية مناسبة تتيح رقابة محاسبية فعالة الأصول والالتزامات وعلى الدخل والمصروفات.

4- وجود هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاءة.

وكل هذه الخصائص تؤدي إلى فعالية نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث:أنواع الرقابة الداخلية

هناك ثلاث أنواع للرقابة الداخلية و هي كالآتي [11]:

أولا: الرقابة المحاسبية

و هي رقابة مانعة في طبيعتها، حيث أنها مجموعة إجراءات و مقاييس الرقابة و الأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات و الأخطاء في الإجراءات المحاسبية و اللوائح . لقد عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية و ما يرتبط بها من إجراءات و أساليب تهدف إلى حماية الأصول و التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات المحاسبية.

[10] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق ذكره ، ص 64.

[11] ثناء علي القباني : الرقابة المحاسبية الداخلية في النظام اليدوي، الدار الجامعية، مصر، 2003 ، ص14 .

و تتمثل في الخطة التنظيمية و جميع و سائل التنسيق كالإجراءات الهادفة إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها، و يضم هذا النوع و سائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام القيد المزدوج، استخدام حسابات المراقبة، إتباع موازين المراجعة الدورية، إتباع نظام المصادقات و اعتماد قيود التسوية من الموظف المسئول، و جود نظام مستندي سليم و إتباع نظام التدقيق الداخلي.

ثانيا : الرقابة الإدارية

تتضمن الرقابة الإدارية السياسات و الخطط التنظيمية والسجلات و التي تكون متعلقة باتخاذ القرارات و المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية. و تهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية و تنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات و التعليمات و الإجراءات الإدارية بالمنشأة.

و تتحقق هذه الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل من أهمها:

* الموازنات، كالتكاليف المعيارية؛

*التحليل الإحصائي؛

*دراسة الأعمال) دراسة الوقت كالحركة) ؛

*الرقابة على الجودة؛

*الرسوم البيانية كالأشكال التوضيحية، و خرائط الهيكل التنظيمي للمشروع؛

*برامج تدريب العاملين؛

*تقارير الأداء و الكفاءة؛

و مماهو جدير بالذكر، أن مثل هذه الوسائل و إجراءاتها إنما ترتبط بطريق غير مباشر مع السجلات و الدفاتر المحاسبية، ملم أوجد لنا اتجاهين رئيسين في تحديد دور المدقق الخارجي بشأن الرقابة الإدارية هما كالآتي:

أ – يرى عدم مسؤولية المدقق عن فحص و تقويم وسائل وإجراءات الرقابة الإدارية استنادا إلى أن هدفها إداري بطبيعته فضلا عن عدم تأثيرها على برنامج المراجعة، ويستثني من ذلك أن يثبت المدقق في ظروف خاصة أن هذه الوسائل أو الإجراءات لها تأثير أو علاقة على مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله إذ ينبغي هنا فقط ألا يتوانى في فحص وتقويم نظام الرقابة الإدارية بالمشروع.

ب – يرى ضرورة قيام المدقق بفحص وتقويم وسائل كإجراءات الرقابة الإدارية، ذلك أن خطط المشروع و سياساته تنعكس آثارها انعكاسان مباشران على نتائج نشاط المشروع و على مركزه المالي فضلا عن أن دراسة قواعد كإجراءات الرقابة الإدارية إنما يهم المدقق و يسهم في تحديد حجم العينة التي يختارها في برنامجه [12].

[12] ثناء علي القباني. الرقابة المحاسبية الداخلية في النظام اليدوي. مرجع سبق ذكره ص 22.

ثالثا : الضبط الداخلي

يقصد به كافة الوسائل و الإجراءات التي تؤدي إلى الضبط التلقائي لعمليات المشروع بصفة مستمرة و أن يكون العمل الذي يقوم به أحد الأفراد بالمؤسسة متمما لعمل فرد آخر و مراقبا له في نفس الوقت تلقائيا لذا يضمن حسن سير العمل و المحافظة على أموال المشروع و تفادي الوقوع في الأخطاء أو الغش أو اكتشافه في وقت ملائم إذا ما وقع فعلا.

يتحقق الضبط الداخلي عادة من خلال ما يلي[13]:

- تقسيم العمل؛
- تحديد الاختصاصات و السلطات كالمسئوليات بوضوح ؛
- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة (كأن يتم فصل الواجبات المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن تلك التي تختص بإثباتها في السجلات) بحيث يمكن حماية موجودات المؤسسة من أي سوء استعمال أو ضياع.

وليس هناك خلاف حول مسؤولية المدقق عن فحص و تقويم وسائل و إجراءات كل من الرقابة المحاسبية كالضبط الداخلي، إذ أنها تؤثر بشكل مباشر على ما يقوم به و على حكمه الشخصي على دلالة القوائم المالية.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات هي[14]:

أولا: البيئة الرقابية:

تشتمل البيئة الرقابية علي العوامل التالية:

أ- عوامل بيئية:

- المراجعة الداخلية (طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة) : وجودها ضروري لأي بيئة رقابة فعالة ولتحقيق الموضوعية لابد أن يتمكن المراجعين الداخليين من رفع تقريرهم لأعلى المستويات الإدارية في المنشأة، ولكي يتفهم المراجع طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة عليه أن يتفحص:

1- الإجراءات المتبعة في تصميم الخطط والموازنات والتقديرات المستقبلية ونظام محاسبة المسؤولية.

[13] ثناء علي القباني الرقابة المحاسبية الداخلية في النظام اليدوي. مرجع سبق ذكره ص 49.

[14] الصحن، عبد الفتاح والصبان، محمد والفيومي ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية/مصر 2004 ، ص207 .

2- الطرق المتبعة لمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط.

3- معالجة الإدارة للانحرافات عن الأداء المتوقع.

4- السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة لإصلاح النظام المحاسبي والإجراءات الرقابية لتتمشى مع التغيرات البيئية.

- الهيكل التنظيمي :قاعدة هامة للمساءلة عن نتائج الأعمال وبالتالي يزيد من فعالية الرقابة.

- طرق الاتصال :كتيبات الدلائل(دليل السياسات)، والخرائط التنظيمية، الاجتماعات والمؤتمرات .تساعد في إيجاد نظام رقابة فعال.

- الأسلوب العلمي والفلسفي المتبع بواسطة الإدارة : لكي تكون هناك رقابة فعالة لابد لإدارة المنشأة أن تدعم نظام الرقابة الداخلية وأن تجعل دعمها معلوماً لدى الجميع، وذلك بدعمها للسلوك الأخلاقي في العمل، وأن تستخدم نظم التخطيط وإعداد الموازنات وتقارير الأداء.

- لجنة المراجعة :من واجباتها مراقبة نظام الرقابة الداخلية واستقلاليتها تمكنها من لعب دور الوسيط بين الإدارة والمراجع.

- السياسات والإجراءات المتعلقة بالأفراد(العاملين): إن وجود قسم مركزي فعال لإدارة شؤون الأفراد بالمنشأة يزيد من فعالية الرقابة عن طريق وضع الرجل المناسب في المكان المناسب وعن طريق التدريب ورسم السياسات والتعريف بها.

- المؤثرات الخارجية : تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية، مثل متابعة وفحص مؤسسة النقد للأنظمة المصرفية.

- الأمانة والقيم الأخلاقية التي يتصف بها الأفراد والعاملون في المنشأة.

ب- تقدير المخاطر :يعتبر تقدير إدارة المنشأة للمخاطر لأغراض التقارير المالية أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية.

ج- الأنشطة الرقابية : هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها، وإن الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة هي السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي:

- فحص أداء المنشأة.

- معالجة المعلومات.

- الإجراءات الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي.

- الفصل بين المسؤوليات.

ويجب على المراجع فهم الأنشطة الرقابية المتعلقة بتخطيط المراجعة.

د- المعلومات والاتصال : يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي من الطرق المحاسبية والسجلات التي أنشأت لتسجيل ومعالجة وتلخيص والتقرير عن عمليات المنشأة والأحداث

والظروف والاحتفاظ بمسؤولية المحاسبة عن الأصول والخصوم وحقوق الملاك، ويتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير.

هـ- مراقبة الأنشطة الرقابية : يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية، وكيفية استخدامها، لأتخاذ إجراءات تصحيحية، والمراقبة هي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت، وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوى العملاء.

وكذلك تم تعريف الرقابة الداخلية" بأنها الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

-حماية الأصول، اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية ، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.[15]"

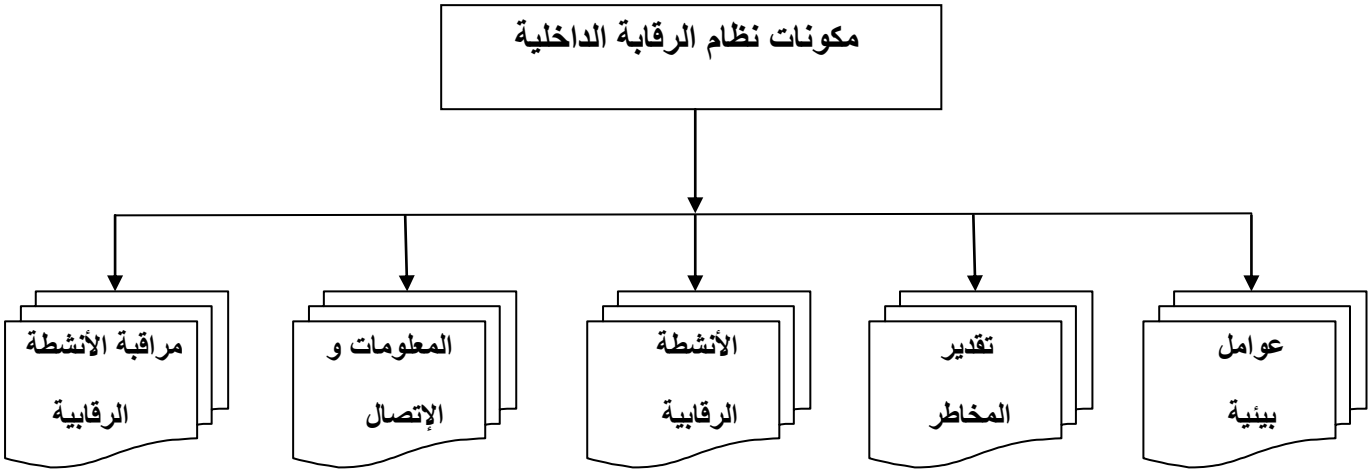
2- حدود نظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية لا يقدم تأكيداً مطلقاً بل معقولاً على ضمان تحقيق أهداف المنشأة نتيجة وجود المعوقات التالية :

- إساءة فهم التعليمات.
- الخطأ في التقدير.
- اللامبالاة.
- عدم التركيز.
- التعب.
- التواطؤ.
- تجاوزات الإدارة وذلك لأن الإدارة قد لا تخضع لأنواع معينة من إجراءات الرقابة، وأنه لا يجوز للمراجع الاعتماد الكلي على أدلة وقرائن النظم المعمول بها في المنشأة لعدم ضمان اكتمال ودقة السجلات، كما أن كفاءة وأمانة موظفي الرقابة الداخلية قد تتغير مما يقلل من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها.

[15] الصحن عبد الفتاح والصبان، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

الشكل رقم 04 : يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على ما سبق ذكره.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر إجراءات نظام الرقابة الداخلية بمثابة الأساس وتمثل هذه الإجراءات المختلفة فيما يلي :

1-إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجو النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية مما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها،توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها و استخراج المستندات من أصل وعدة صور وإجراء حلة المنقلات بين الموظفين مما لا يتعارض مع حسن سير العمل، وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين وضبط الخطوط والواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يتمكن لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسئول وسنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية :

1-1تحديد الاختصاصات :عند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات التي تخصصها داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

2-1 تقييم العمل :إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه تضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

* **الفصل بين أداء العمل وسلطة تحليله** :إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية، بالتالي نحصل على المعلومات صادقة بعد المعالجة.

* **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وتسجيله** :الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتجعل العمليات المتعلقة بهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر.

* **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرب الحصول عليه** :حيث تقلل من احتمالات وقوع التلاعب ومن الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

* **تقيم العمل المحاسبي** :انطلاقا من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل موظف معين أو موظف أخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير.

* يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال و الخطأ.

* **إعطاء تعليمات صريحة** : الصراحة و الوضوح في التعليمات تمكن من فهم المعلومة وتنفيذها على أحسن وجه كإعطاء تعليمة صحيحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤولية اتجاهها.

* إجراء حركة المنقلات بين العاملين: إن حركة المنقلات بين العاملين لابد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغير موظف من مصلحة المالية إلى مصلحة المحاسبة أو إلى مصلحة البيع[16] .

2-إجراءات تخص العمل المحاسبي: يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات الداعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال. و لذلك بات من الواضح وضع إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال ما يلي[17] :

[16] محمد التهامي طواهر، سود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات مرجع سبق ذكره، ص ص106 . 105 .

[17] محمد التهامي طواهر، سود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، نفس المرجع السابق، ص ص 116 – 122.

- التسجيل الفوري للعمليات بغية تفادي تراكم المستندات و ضياعها.
- التأكد من صحة المستندات و السير الحسن لخطواتها .
- إجراءات المطابقات الدورية.
- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله .

3- **إجراءات عامة** :تمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة
- التأمين ضدا خيانة الأمانة
- اعتماد رقابة مزدوجة
- إدخال الإعلام الآلي

المطلب الثالث: طرق فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب .

ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مشروع على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كراريس أو كتيبات أو منشورات، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة.

ومن الوسائل التي يستخدمها المدققين للتعرف على النظام المطبق في المشروع وتقييم مدى كفايته ما يلي :

1 - الاستبيان (قوائم الاستقصاء)

يقوم مراقب الحسابات بالاستفسار من الموظفين العاملين في المستويات الوظيفية المختلفة في المنشأة عما إذا كانت الضوابط التي الاعتماد عليها قائمة خلال الفترة وذلك عن طريق مجموعة أسئلة مكتوبة يتم الإجابة عليها بكلمة (نعم) والتي تشير إلى مواطن قوة النظام وكلمة (لا) التي تشير إلى مواطن ضعفه ، وبذلك يسهل على مراقب الحسابات اكتشاف نقاط الضعف من خلال الإجابات

2 - الملخص التذكيري

و هو بيان عام بالطرق والوسائل التي توفر الشروط والعناصر المثالية لنظام الرقابة الداخلية وغالبا" ما يستخدمه مراقب الحسابات في المنشأة الصغيرة .

3 - التقرير الوصفي

بموجبه يقوم مراقب الحسابات بإعداد تقريرا مفصلا" يشرح فيه الإجراءات المتبعة بالنسبة لكل عملية وبيان رأيه عن مدى دقتها ولائمتها وتحديد الثغرات ونقاط الضعف جزئيا" أو كليا. "

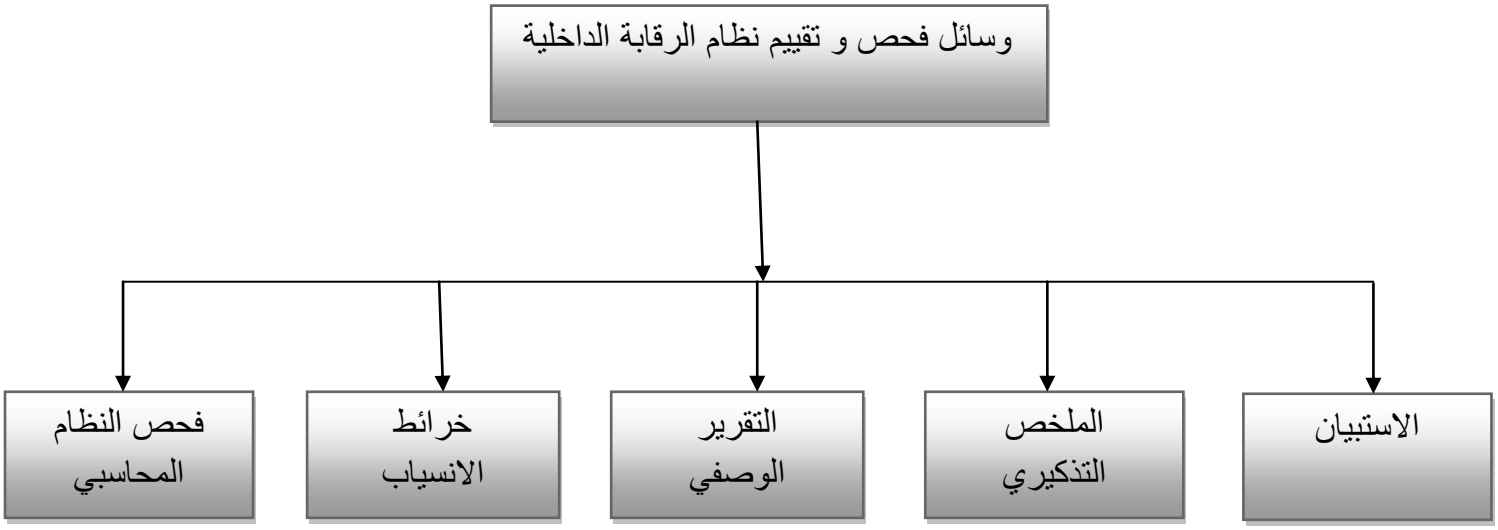
4 - خرائط الانسياب

إن استخدام هذه الخرائط يساعد في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات ويستطيع مراقب الحسابات من خلال تتبعه لمراحل المعاملة وإعداد المستندات أن يفهم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ويستطيع أن يحدد أوجه الضعف ومواطن القوة من خلال ذلك .

5 - فحص النظام المحاسبي

ويتم ذلك من خلال حصول مراقب الحسابات على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسئولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة أخرى بطبيعة المستندات والدورة المستندة.... **الخ**[18]

شكل رقم 05: وسائل فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على ما سبق ذكره.

[18] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات . الناحية النظرية ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار وائل للنشر و الطباعة ، 2000،ص176 .

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية، المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا، لا بد أن تتوافر على وسائل وإجراءات رقابية، من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح، أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفاعليته .ومن هنا نستطيع القول إنه يوجد مدخلين لاختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية .المدخل الأول شخصي يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع في تحديد مدى الفحص، وإجراء التقييم اللاحق للنتائج المتوصل إليها.

والثاني مدخل إحصائي يعتمد على الأدوات الإحصائية، بصدد تحديد إجراءات المراجعة الاختيارية وإجراء الاختبارات.

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام أقوى للمراقبة الداخلية، يعتمد على النموذج المحاسبي، من شانه أن يسمح لنظام الرقابة المحاسبية، من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، وبالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه، نظام الرقابة الداخلية يبنى على مجموعة من المقومات والركائز والتي من خلالها يستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من أجله لتحقيق الأهداف، التي بدورها تنقسم الى مجموعتين:

أولا :مقومات إدارية

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام وهي[19]:

1- هيكل تنظيمي كفء

إن وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيق وواضح ، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسئول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة، ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسئولة عن الاحتفاظ بالأصول والحسابات، وهذا من أجل خلق رقابة قسم معين لقسم أخر للحد من ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسئول عنها إن وجدت.

[19] غسان فالح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع/الأردن 2006 ، ص،209

إن الهيكل التنظيمي الجيد ومبدأ محاسبة المسئولين يمكن أن يساعدا على تتبع العمليات في كل ناحية من المؤسسة، مما يعنى ربط النتائج بالأفراد والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسؤولية، خاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبونها وأنهم سوف يجازون في حالة عدم ارتكابهم لهذه الأخطاء.

وبالتالي يمكن القول إن الهيكل التنظيمي الكفء يشمل :

- الرقابة الداخلية على العمليات وذلك بألا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بالعملية من بدايتها إلى نهايتها؛
- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها، ومسؤولية المحافظة على الأصول وتداولها؛
- الاستقلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العالقات بينها.

2- كفاءة الموظفين:

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد وترقية الموظفين الحاليين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة[20].

3- وجود مستويات ومعايير أداء سليمة

إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يأثر بدرجة كبيرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء، وبالتالي يجب على الإجراءات الموضوعة إظهار الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب عليها إظهار مستويات الأداء والوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة يعني التخلي عن معايير قياس أداءهم، وذلك من أجل محاولة المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الإنحرافات .

4- وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول

يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات إجراءات لتوفير الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس حتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كما يجب عليها الاحتفاظ بالسجلات والملفات في

[20] .غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، نفس المرجع السابق، ص209 .

أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها وإتلافها، وإتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول كتخصيص أماكن خاصة بها، استخدام الأنظمة الإلكترونية لحمايتها، تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى هذه الأماكن، الاحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف كما يجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن طريق التصريح واثبات تلك العمليات .

5- وجود قسم المراجعة الداخلية

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية .

ثانيا :مقومات محاسبية

بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية، تتمثل في[21]:

أ – نظام محاسبي سليم

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي:

- المجموعة الدفترية :وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها، ويجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة ومراعية للنواحي القانونية والشكلية.
- الدورة المستندية : يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستنديه على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية.
- الدليل المحاسبي : يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تتفرع منها حسابات فرعية.

[21] علي حسين الدوغجي، أيمان مؤيد الخير، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج coso المجلد 19 ، العدد 70 ، العراق، ص40

ب – الوسائل الآلية والالكترونية المستعملة:

أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

ت – الجرد الفعلي للأصول

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسم بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا، كما أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.

ث – الموازنات التخطيطية:

تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية، فعلى أساسها يتم مقارنة ما أنجز فعالً بما هو مخطط، ويجب ن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والاستفادة من الانحرافات الموجبة.

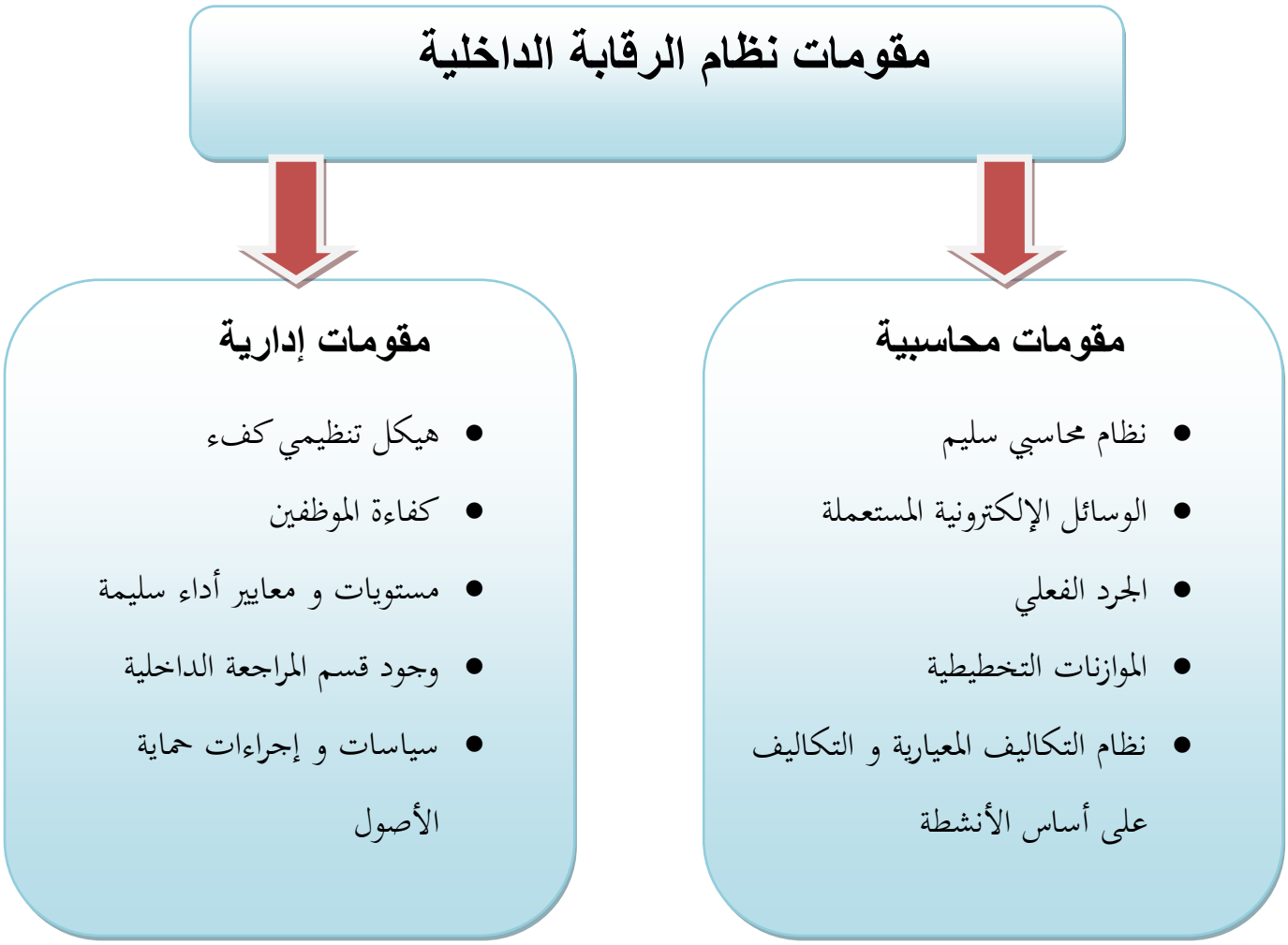
ج – نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة :

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها.

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناءا على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة[22].

[22] علي حسين الدوغجي، أيمان مؤيد الخير، مرجع سبق ذكره ص 409-410

الشكل رقم 06 : مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الباحث استنادا على ما سبق ذكره.

المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة و مراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي و كذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش و الأخطاء و المخالفات أو لاكتشافها و لا يكفي لمدقق الحسابات أن يقوم بطرح الأسئلة و الحصول على الإجابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي[23]:

أولا: الاستقصاء (الاستبيان)

يمكن أن يستخدم مدقق الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له. و يتم تصميم نموذج الاستقصاء بان تكون الإجابة إما بنعم أو لا أو يطبق أو لا يطبق حيث أن إجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية و إجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام. يستطيع مدقق الحسابات باستخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية. كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام و ذلك كونه يوفر في الوقت و الجهد و لا يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المنشأة .

يتم تقييم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام: القسم العام الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم لصندوق المصروفات النثرية، قسم للمتحصلات النقدية و قسم المدفوعات النقدية.

ثانيا: التقرير (الوصف الكتابي)

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة و تفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات و تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة اكبر من نظام الاستقصاء و من خلال نظام التقرير الوصفي يصل المدقق إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف و ما هي نقاط الضعف. يشمل التقرير الوصفي من مدقق إلى آخر و يختلف وفقا لاحتياجات المدقق حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.

[23] مصطفى عيسى خضير :المراجعة ,المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، ط2 ، 1996 ص ص 212-210

ثالثا: خرائط التدفق

يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة و ما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية و تأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة كذلك تتمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية و بيان مواطن قوته و ضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها. يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

1- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات و المستندات و أسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.

2- بعد الخطوة السابقة و استنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.

3- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين و إجابتهم على استفسارات المدقق.

يتم استخدام عدد من الأشكال المتعارف عليها في إعداد خرائط التدفق. عند قيام مدقق الحسابات بإعداد خرائط التدفق يجب أن يراعي ما يلي:

* أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق التدقيق الخاصة به كذلك اسم المنشأة و نوع النظام (استلام نقدية، مخزون ... الخ).

* أن يتم ذكر اسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة.

* أن توضح مسؤوليات كل وظيفة و المستندات المتداولة و المعدة بواسطة المسئولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم أو الفرد.

رابعا : فحص النظام المحاسبي

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية و المسئولين عن كل سجل و تدقيق تلك السجلات كذلك المستندات و الدورة المستندية من خلال الكشوف يتمكن المدقق الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة.

خامسا: دراسة الخرائط التنظيمية :

هنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية كتقييم من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخريطة التنظيمية العامة و خرائط المذكرات المستندة لمختلف العمليات كالمبيعات والنقدية والأجور...إلخ،

ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها كاستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية، أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات[24] .

المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر عند إعداد القوائم المالية.

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على نموذج المحاسبي، والذي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة .ان حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، والتي هي[25]:

1 -الأصناف العديدة للمؤسسات:

عرفت المؤسسة أصنافا عدة وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها(تجارية، فلاحيه، صناعية، خدماتية)ا و من ناحية طبيعتها القانونية(خاصة، عمومية)أو من ناحية حجمها(صغيرة، متوسطة، كبيرة)، إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقيم فيه عمل الهينة المسيرة لها، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات كشوف تحليلية وموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

2 -تعدد العمليات:

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشترى، تحول، تنتج، تشغل، تبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، مما سبق يظهر حاليا بأن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكاليف مع التنوع في العمليات.

[24] خالد أمين عبد الله :علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الأردن، ط3 ، 2004، ص ص 176-177.

[25] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية مرجع سبق ذكره، ص93,92 .

3 -توزيع السلطات والمسؤوليات:

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين ,على أن تك ون هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة ,كون هذه الأخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أما مجلس الإدارة الذي يقيم أدائها بما فيه أداء المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل و الإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

وفي هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة أن يعرف الواجبات المسندة إليه وحدودها، مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته ومسؤوليته .إن هذا التقسيم الملائم للعمل والواجبات من شأنه أن يمنع التضارب بين الاختصاصات داخل المديرية الواحدة أو على مستوى المديريات الأخرى، كما انه يقلل بقدرة الإمكان من احتمالات وقوع الأخطاء، لذلك يمكن أن نميز بين الاعتبارات التالية التي يقوم عليها تقسيم الملائم للعمل:

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله في دفاتر المؤسسة.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيل العمليات المتعلقة به.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه.
- تقسيم العمل المحاسبي بين عدة أشخاص.

4 -الحاجة الدائمة للمعلومات:

يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات لأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها إلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة .وباعتبار نظام المعلومات المحاسبية أحد أنظمة المعلومات فيه ويعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين، من خال معالجة سريعة للبيانات تسمح بإعادة فحصها في وقت أحق، كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة المعلومات المعبرة عنها . إن الحاجة المستمرة للمعلومات الناتجة عن استعمال الدائم لها، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة، خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد إن تطمأن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقى القبول من طرف مستعمليها.

إن هذا الاستعمال المتميز لوسائل نظام الرقابة الداخلية كان عامل مساعد لتطويره من خال محاولة الحكم على المعلومات المقدمة لأطراف الطالبة لها ودرجة مساهمتها في القرارات المتخذة[26].

5 -حماية أصول المؤسسة:

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خال إنشاء حماية مادية ومحاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها، إذا يجب القيام بتأمينات الأزمة سواء على المواد المتواجدة في المخزونات أو على البضائع أو المتوجات المنقولة والتي هي على عاتق المؤسسة، وكذلك بالنسبة إلى كل الأصول الثابتة والحقوق بما فيها الخزينة ضد الخسارة المتوقعة من خيانة الأمانة، وكذلك بالنسبة لكل عنصر من شانه ان ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة، وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس اي عنصر من عناصر الأصول(الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر حماية الأصول من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة من تحقيقها من خال نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه يخلي المسؤولية المترتبة على الإدارة من منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابه على الأقل.

6 -اعتماد المراجعة الاختبارية:

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند من النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم مفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة، في الأخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموعة مفردات التي تمثل الكل(المجتمع) . يتوقف تحديد حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة . تبعا لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية،و أن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعل المراجع في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار[27].

- **الفرع الثاني**: مصادر المعلومات لتقييم نظام الرقبة الداخلية

من أجل فهم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن النظام مصمم بشكل كافي ومناسب وأن النظام يعمل بفعالية يقوم المدقق بالإجراءات التالية[28]:

أ- مراجعة أوراق العمل السابقة واستخدام الحكم المهني و الخبرة العملية.

ب- دراسة أدلة السياسات و الإجراءات الموجودة.

---

[26] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية ، مرجع سبق ذكره ، ص94 .

[27] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية ، مرجع سبق ذكره ، ص96,95

[28] عزوز ميلود، مذكرة ماجستار حول دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة،2006- 2007 ، ص 87

ت- الفحص الدقيق للمستندات و الدفاتر و السجلات.

ث- مسؤولية الإدارة تجاه الرقابة الداخلية في المؤسسة.

تعتبر الإدارة هي المسئولة عن تصميم نظام رقابة داخلية بشكل يمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة المذكورة سابقاً وأن الإجراءات التي تضعها الإدارة تساعد في اكتشاف الأخطاء وأن هذا النظام يعمل بشكل كفء و فعال ولا بد من الإشارة هنا إلى أنه مهما بلغت قوة النظام الذي تضعه الإدارة فإنها لا تستطيع الحصول على تأكيد مطلق و إنما تحصل على تأكيد معقول للأسباب التالية:

*وجود المحددات المتوارثة في أي نظام رقابي من أمثلة ذلك اعتماد هذه المنظمة سواء في عملية التصميم أو التنفيذ على العنصر البشري و الحكم المهني.

- إمكانية التواطؤ بين الموظفين الذين يقومون بالوظائف المتعارضة سواء من أجل التلاعب أو الاختلاس وهذا يجعل أي نظام رقابي يعاني من صعوبات في اكتشاف مثل هذه التصرفات.

- تجاوز الإدارة التعليمات التي قامت بوضعها والقيام باختراقات لنظام الرقابة الداخلية.

- التغيرات التكنولوجية التي تحدث في بيئة العمل و التي قد تجعل أي رقابة داخلية عاجزة عن توفير الرقابة المناسبة ما لم يتم تحديثه و تطويره.

- التكلفة مقابل المنفعة حيث إن التصميم المناسب لنظام الرقابة و شموليته قد يصعب تحقيقها بسبب التكاليف التي قد تزيد من المنافع في بعض الأحيان.

- **الفرع الثالث:** تقييم المخاطر عند إعداد القوائم المالية

يقصد بها القيام بتقييم المخاطر التي تتعلق بإعداد القوائم المالية لمراعاة الالتزام بالمعايير المحاسبية، وتعرف المخاطر في المعيار الدولي للرقابة بأنها (مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة في المعاملات التي يمكن أن تكون مادية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو مجمعات أخرى والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها إلا بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب).

ويقصد بتحديد المخاطر(القيام بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الوحدة وفقاً للمبادئ المحاسبية) ويمكن تحديد بعض المخاطر من قبل الإدارة التي يمكن أن تنجم عن الظروف المتغيرة مثل الأنواع الجديدة في الإعمال التي تطلب إجراءات محاسبية جديدة وتغيرات النظم الناتجة عن تقنيات جديدة والنمو السريع للمؤسسة والتغييرات في الموظفين ذي العلاقة لتبويب البيانات والمواد والتقارير. يجب أن يحصل الموظف الرقابي والمحاسبي على معرفة كافية عن عملية تقدير المؤسسة للمخاطر بالدرجة التي تمكنه من فهم كيف أن تأخذ إدارة المؤسسة في الاعتبار المخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية وكيف تتخذ القرارات اللازمة لمواجهة هذه المخاطر[29].

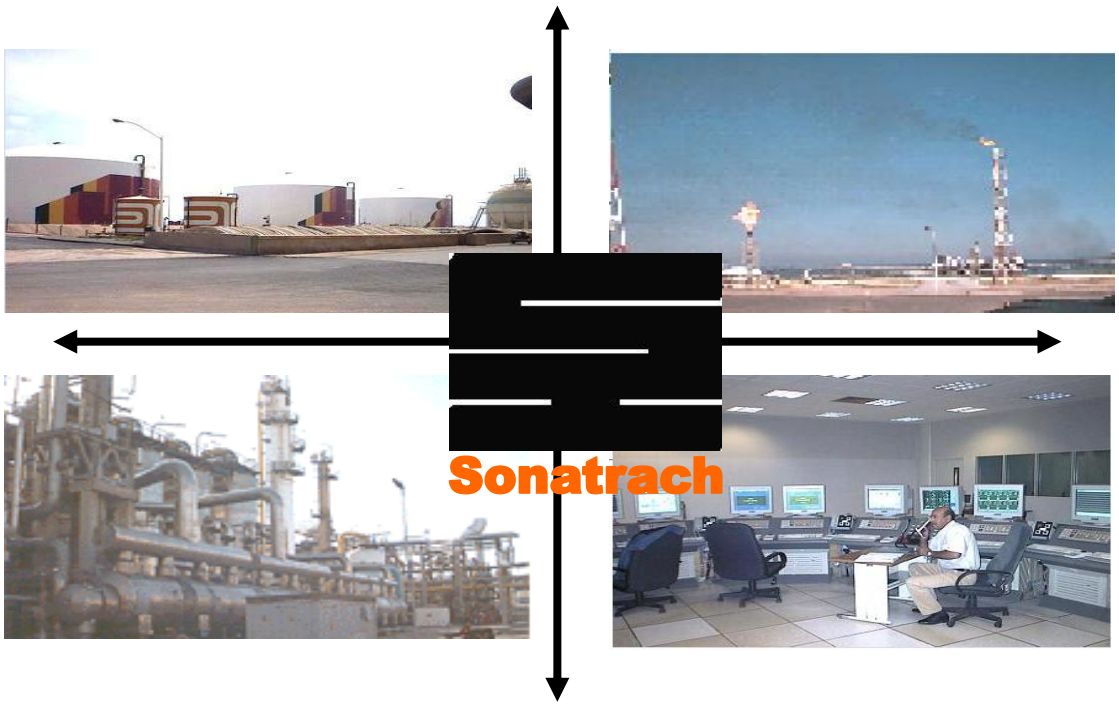
[29] عزوز ميلود، **مذكرة ماج ستار حول دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**.مرجع سبق ذكره,ص88.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير ، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات و القوانين و القواعد وميكانيزمات العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة لضمان الحد من الأخطاء ، وتقع مسؤولية ضمان تنفيذ هذه الأهداف على عاتق إدارة المؤسسة من خلال السهر على توفير نظام رقابة داخلية فعال قائم على أسس ومقومات أساسية إلى جانب المراقبة المستمرة من طرف المراجعة الخارجية التي تضمن حماية أصول و ممتلكات المؤسسة و صحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات و اللوائح و القوانين والتعليمات أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات و نوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب ضعف و القوة في النظام المحاسبي المعتمد.

ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية بما أن المراجع الخارجي مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلي لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه ةووضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة.

الفصـــل الثالث



تمهيـــــــد:

يمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسبة تتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية و الأحداث التجارية، و كذلك إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات و بالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.

كما تعد شركة سونا طراك من أكبر الشركات الجزائرية التي تعتمد على أحسن تقنيات التسيير ، وتعد وظيفة القوائم المالية من أهم الوظائف اللي ترتكز عليها هذه المؤسسة حيث تعتبر القوائم المالية تشخيص لحالة أو الوظيفة مالية في المؤسسة خلال دورة إنتاجية معينة أو خلال عدة دورات بهدف إظهار كل التغيرات التي تطرأ على الحالة المالية و بالتالي الحكم على السياسة المالية المتبعة و إتخاد الإجراءات التصحيحية اللازمة لذلك.

المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة " سونا طراك " و مركب " GL2/Z "

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة سونا طراك

سونا طراك مؤسسة وطنية ضخمة أنشأت بمقتضى المرسوم 63-491 لسنة 1963 من اجل تقييم نشاط المحروقات وتساهم هذه الأخيرة بنسبة 23% من الإنتاج الوطني الخام ، كما تمثل 50% من الميزانية الوطنية ، تحتل المرتبة العاشرة عالميا و توجد اليوم في وظيفة تؤهلها للعب دور المستوى الأول و تقوية وضعيتها العالمية بفضل :

- أهمية احتياطاتها الطاقوية منها 70% من الغاز الطبيعي .
- طاقتها لإنتاج المحروقات السائلة و الغازية .
- طاقتها التكنولوجية و التسييرية مصنفة باستمرار ضمن الإثنى عشر كبرى الشركات البترولية العالمية

الفرع الأول:المجالات التي تنشط فيها الشركة

توجه الشركة نشاطاتها صوب مهام إستراتيجية مثل :

- البحث والتنقيب عن الآبار البترولية .
- استغلال الموارد البترولية .
- تمييع الغاز الطبيعي وتحويل المحروقات .
- نقل المحروقات .
- المبادلات التجارية للمنتوجات البترولية (التسويق) .

الفرع الثاني :الأهداف الإستراتيجية للشركة

تعتمد على :

- التحكم المستمر في حرفها القاعدية .
- تقوية طاقتها التكنولوجية و التسييرية .
- التنمية الدولية والشراكة .
- تنويع نشاطاتها .

الفرع الثالث:وحدات الشركة

تستوعب المؤسسة الوطنية " سونا طراك " 37 ألف عامل من بينهم 14500 أيطار سامي و الذين يمثلون 40 % من المجموع العام .

تشمل الشركة على وحدات تمييع الغاز الطبيعي و تكرير البترول ، حيث تتمركز وحدات تمييع و تحويل الغاز الطبيعي في كل من أرزيو و سكيكدة ، فيما يخص وحدات أرزيو هي :

GNL_1/Z ، GNL_2/Z ، GNL_4/Z والتي تبعد عن الجزائر العاصمة ب 450 كلم .

و قد اقتصرت دراستنا التطبيقية على مركب GNL_2/Z

المطلب الثاني : نشأة مركب GL2/Z

مركب GL2/Z أحدث مصنع لتمييع الغاز الطبيعي في الجزائر حيث تم إبرام عقد مع شركة أمريكية لإنشائه في 1976/02/09 و تم انطلاق أشغاله الهندسية في 1977/04/15 و أنجز لتمييع 41.251 مليون $م^3$ من

الغاز الطبيعي يوميا و الأتي من الحقول الغازية لحاسي الرمل ، وكان أول إرسال للغاز الطبيعي المميع في 1981/07/20

يقع مركب GL2/Z في الشمال الشرقي لبلدية بطيوة على بعد 2كلم وعلى بعد 40كلم من ولاية وهران ، بالتحديد في المنطقة الصناعية أرزيو على بعد حوالي 8كلم غرب أرزيو .

ويتكون من ثلاثة مناطق صناعية و هي :

- المنطقة الصناعية للإنتاج .

- المنطقة الصناعية للمنتوجات اللازمة لعملية الإنتاج (الهواء ، بخار الماء ، الكهرباء .....)

- المنطقة الصناعية لتمييع الغاز و تتكون من (6) قطارات لعبور الغاز المميع بسعة إنتاج متوسطة تقدر ب : 11000 م^3 من الغاز الطبيعي يوميا .

الفرع الأول:الإنتاج و التخزين و التصدير

تحتوي حلقة الإنتاج على العناصر التالية :

- 22 مرجل (Chaudière's) بسعة إجمالية تقدر ب : 2760 طن في الساعة .

- 03 وحدات لإنتاج الكهرباء سعة الواحدة 60 ميغا واط .

- 03 وحدات لإنتاج بخار الماء سعة الواحدة 135 طن في الساعة .

- محطة لضخ ماء البحر بسعة 19800 م^3/الساعة .

- محطة هوائية بسعة 5100 م^3/الساعة .

- وحدة لإنتاج الأزوت بسعة 214 م^3 /الساعة منها 161 غازي و 53 سائل يقدر إنتاج الوحدة ب : 54000 م^3 يوميا موزعة كالتالي :

- البروبان : 623 طن يوميا .
- البوتان : 448 طن يوميا .
- الغازولين : 168 طن يوميا .

أما فيما يخص التخزين فنجد ما يلي :

- 03 خزانات لتخزين الغاز الطبيعي المميع سعة الواحدة 12500 م^3 .

- مضخة الغاز الطبيعي بسعة 17500 م^3 /الساعة .

- خزانين لتخزين الغازولين بسعة 29000 م^3 .

- رصيفين للتصدير تحتوي على 10 أنابيب تحميل (تستقبل البواخر الآتية من الخارج للولايات المتحدة الأمريكية و أوروبا)

الفرع الثاني: تنظيم المركب " GL2/Z "

إن نشاط هذا المركب يمارس من طرف هيئات مختلفة لكنها مرتبطة فيما بينها ، فإذا نظرنا إليها من ناحية تسلسل المسؤوليات نجد :

* على المستوى الأعلى : المديرية العامة .

* على المستوى المتوسط : ما يسمى بمركز النشاط ، مثل : الورشات و المكاتب .

* على المستوى الأدنى : ما يسمى بمركز الشغل ، مثل : العامل في الصيانة .

و يمكن تقسيم هذه الوظائف كما يلي :

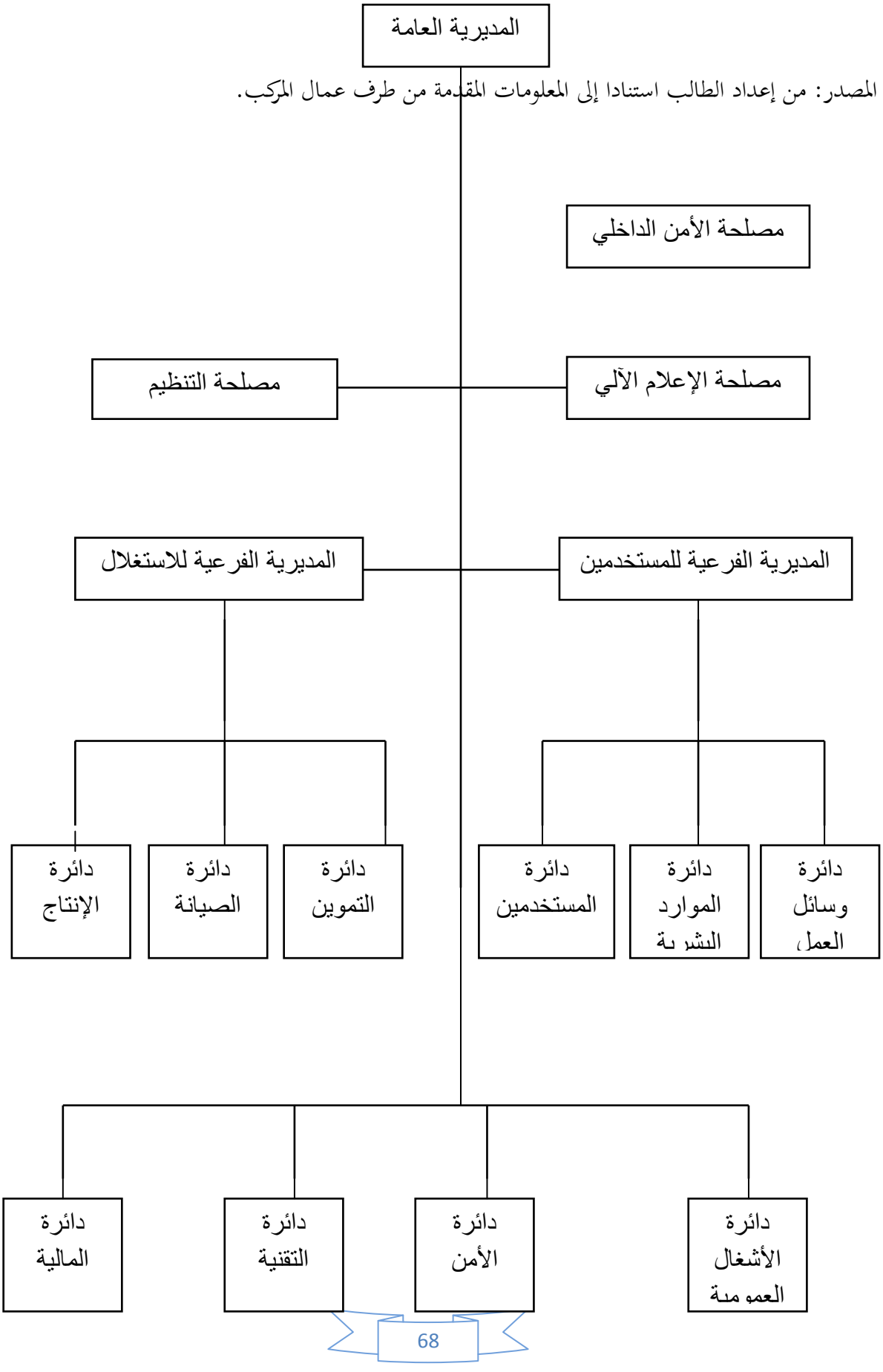
1- وظائف المراقبة تتضمن كل من المالية ، مصلحة التقنيات و مصلحة الأمن .

2- وظائف الاستغلال تتضمن مصلحة الإنتاج ، مصلحة الصيانة و مصلحة التموين .

3- وظائف التسيير تشمل الإدارة ، مصلحة الوسائل العامة و مصلحة الموارد البشرية .

ونلاحظ هيكل مركب في شكل التالي:

الشكل رقم (07):الهيكل التنظيمي لمركب " GL2/Z "



المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف عمال المركب.

المطلب الثالث : مصالح المركب و وظائفها

1- قسم الأمن : مصالحه :

* الأمن * توزيع تقنية المراقبة

وظيفته مراقبة تحركات الأشخاص : العمال منهم و الزائرين وكذا حركة السيارات ، و تستعمل لذلك كاميرات للمراقبة و هذا ما يجعل دورها مهم من أجل ضمان الأمن داخل المركب و وقاية العمال من الحوادث .

2- قسم المالية : مصالحه :

* المحاسبة العامة * الإعلام والتسيير

* الخزينة * الشؤون القانونية

تكمن وظيفتها في أنها المسير المالي و المحاسبي للمركب ، إذ تقوم بالاختيار المالي الأمثل سواء على المدى الطويل أو القصير .

3- قسم التقنية : مصالحه :

* الدراسات * التجارب المخبرية * التفتيش

مهمته المراقبة اليومية للتجهيزات و بالتالي لنوعية الإنتاج ، كما تقوم بتزويد الإدارة و المصالح الأخرى بالمعلومات عن الجوانب التقنية بالمركب ، و كذا قيامها بتوجيه الدراسات و البحوث التقنية .

4- مديرية الموارد البشرية : مصالحها :

* التمهين * التكوين

وظيفتها ضمان الموجودات من الموارد البشرية لكل مصلحة من المصالح بالإضافة إلى تسيير و تنظيم العمال و كذا التكفل بمجال ترقيتهم المهنية و ذلك بوضع خطط تكوينية .

5- قسم الإنتاج : مصالحه :

* التخطيط * التحضير و الإرسال

مهمته تمييع الغاز الطبيعي و تحويله إلى بروبان و بوتان و غازولين بالإضافة إلى التنسيق بين الطلب و كمية الإنتاج المناسبة لتغطية ذلك إلى جانب حفظ وحدات الإنتاج .

6- الوسائل العامة : مصالحها :

* داخلي * التدبير * النقل

وظيفتها تلبية جميع المتطلبات من اللوازم و التجهيزات ، تجهيزات المصالح الأخرى ، توفير النقل للمستخدمين .

7- الصيانة :

مهمتها تصليح و حفظ تجهيزات الإنتاج لتفادي أي عطل أو توقف ، نتفيذ التغيرات المعلن عنها بطلب من المصالح التقنية ، و هذا ما يجعلها ذات أهمية بالغة تضمن استمرارية السير الحسن للمركب .

8- المستخدمين : مصالحها :

* التأمين * الضمان الاجتماعي * الضمان الصحي

مهمتها تأمين جميع العقود الإدارية للمركب ، تأمين الاجتماعية و الطلبية للأشخاص .

9- قسم التموين : مصالحه :

* الشراء * التخزين

مهمته شراء وتسيير قطع الغيار المستبدلة والتجهيزات الخاصة بالمركب و كذا المواد الكيميائية اللازمة للإنتاج ، مراقبة توحيد الرموز حسب الموافقة التقنية التجارية .

10- خلية الإعلام :

وظيفتها إدخال أحدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال و ذلك لتسهيل العمل بالوحدة و جعلها تواكب القوة الحالية .

11- خلية التنظيم :

هي القسم الذي يعمل على تزويد المركب بالوثائق إلى جانب القيام بترجمة الكتب .

12- العلاقات الخاصة بالعمل :

مهمتها المحافظة على سلامة جو العمل داخل المركب وذلك بوضع التزامات وقوانين تفرض على العمال .

13- المركز الصحي :

وظيفته السهر على سلامة و صحة المستخدمين بتوفير وسائل العلاج الضرورية في حالة وقوع حوادث داخل المركب .

14- قسم النشاطات و الرعاية :

هذا القسم يكمن دوره في ملأ أوقات الفراغ عند العمال بنشاطات رياضية و رحلات ترفيهية و استطلاعية .

المبحث الثاني: تحليل الرقابة الداخلية و دراسة القوائم المالية في المركب GNL2/Z

لدراسة و تحليل القوائم المالية في المكب GNL2/Z و معرفة تأثير نظام الرقابة الداخلية على اتخاذ القرارات ألازمة قمت باستبيان مبسط كالتالي:

المطلب الأول: عينة الدراسة

قسمنا هذا الاستبيان إلى عدة مراحل لتكون دراستنا شاملة و نتحصل على النتائج المرجوة :

أولا :نموذج الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان ثمانية عشر سؤالا 17، توزعت على محورين رئيسيين ومن أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين، فقد تم صياغة الأسئلة وكانت الأقسام الرئيسية للأسئلة كالتالي:
القسم الأول :يتضمن أسئلة عامة متعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويضم الأسئلة من رقم 01 إلى رقم05 .

القسم الثاني :يتضمن هذا القسم أسئلة شاملة متعلقة بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وأهم مصادرها، وقدرة هذه المصادر على توفير معلومات بالنوعية والكمية اللازمة لمختلف المستخدمين لها ، و مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المركب و دورها في اتخاذ القرار، و ما إذا كان المركب يلتزم بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية و فرض الشفافية المالية على القوائم المالية.
كما يبين ملحق رقم 01 و ملحق رقم 02 .

ثانيا: عينة الدراسة

لقد تم توزيع 60 استمارة على مجتمع الدراسة المتضمن عمال المركب، حيث تم التوزيع بالاتصال المباشر بأفراد العينة والبعض تم توزيعها عن طريق البريد الإلكتروني والاستعانة ببعض الزملاء لتوزيع البعض الآخر من الاستمارات.
كما هو مبين في الجدول أدناه قمنا بتوزيع 60 استمارة ، حيث تم استرجاع 55 استمارة بنسبة 93.66 %، و تم فقدان استمارتين من طرف العمال بسبب الإهمال ، و قمنا بإلغاء استمارة واحدة بسبب اختيار صاحبها عدة اختيارات في إجابة واحدة، و تم إلغاء استمارتين لورودهما بعد الوقت المحدد .

بعد عملية الفرز والتنظيم تم الإبقاء على57 استمارة للدراسة من مجموع الاستمارات المسترجعة، ونلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الاستمارات المعتمدة قد بلغت 95%، وهي نسبة مقبولة في نظر الطالب من أجل استخدامها في معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.

- **جدول رقم 01 : الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان**

البيان	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	60	%100
الاستمارات المسترجعة	55	%91.66
الاستمارات المفقودة أو الضائعة	2	%3.33
الاستمارات الملغاة	1	%1.66
الاستمارات الواردة بعد الأجل	2	%3.33
الاستمارات المعتمدة	57	%95

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على معطيات الدراسة.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

- **جدول رقم (02) توزيع أفراد العينة حسب الجنس.**

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	**35**	**%61.40**
أنثى	**22**	**%38.60**
المجموع	**57**	**%100**

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على معطيات الدراسة.

تتكون عينة الدراسة من 57 فردا، منهم 35 ذكور و 22 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة جدا مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت

نسبة الذكور61.40% ، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 38.60% ، وهذا يدل على أن اهتمام الذكور بمهنة المحاسبة أكثر من اهتمام الإناث، وهذا راجع لطبيعة المهنة وما يتطلبه المركب.

ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

- **جدول رقم 03 :توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.**

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	19	%33.34
30– أقل من 40	21	%36.84
30– أقل من 40	10	17.54 %
50 فأكثر	07	12.28 %
المجموع	57	100 %

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على معطيات الدراسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هناك تباين بين أعمار أفراد العينة المستجوبة، وتراوحت عموما مابين **25 و 55 سنة**، وقد تبين من الجدول أن (33.34 %) من أفراد العينة كانت أعمارهم أقل من 30 سنة، و 36.84 % من أفراد العينة تراوحت أعمارهم بين 30 إلى 40 سنة، و (17.54 %) من أفراد العينة تراوحت أعمارهم من 41 إلى أقل من 50 سنة، و 12.28 % من أفراد العينة كانت أعمارهم 50 سنة فأكثر.

رابعا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية

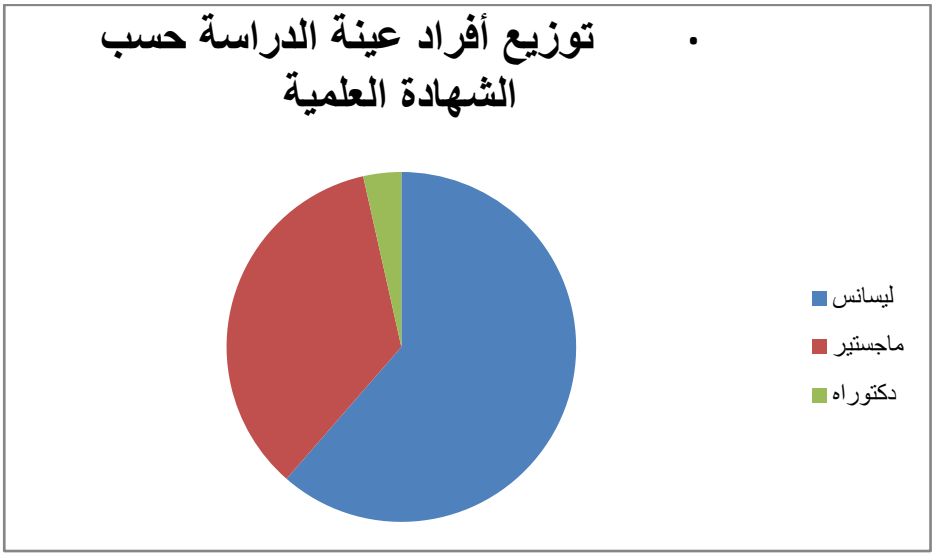
- جدول رقم 04 : : **توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية**

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	35	%64.40
ماجستير/ماستر	20	%35.09
دكتوراه	02	%3.50
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على معطيات الدراسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغت نسبتهم المئوية 64.40% ، وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المحاسبين والموظفين، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير أو الماستر35.09% ، ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه 3.50%، أي أن كل أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

- شكل رقم 08



المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الجدول

خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

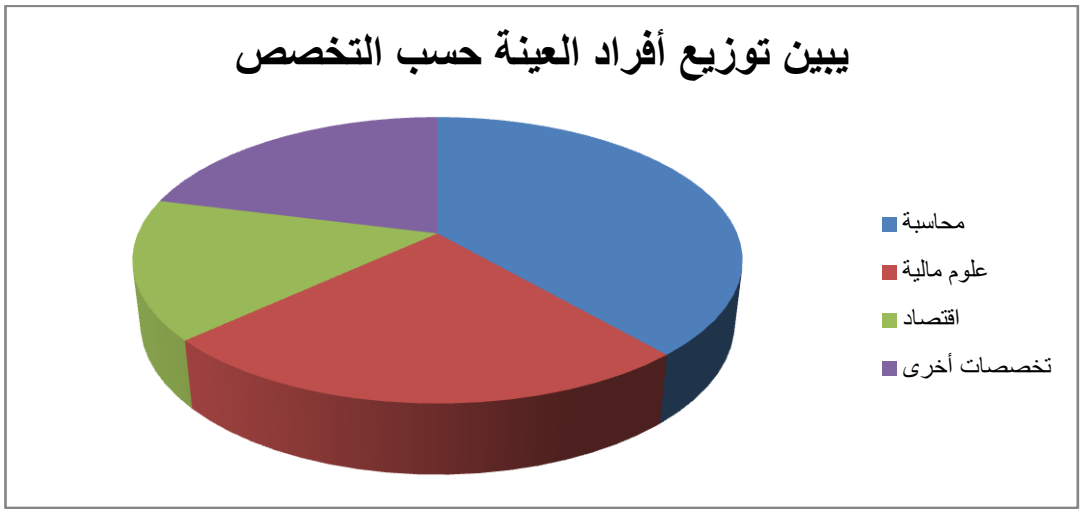
- **جدول رقم(05) يبين توزيع أفراد العينة حسب التخصص.**

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	22	%38.60
علوم مالية	14	%24.56
اقتصاد	9	%15.79
تخصصات أخرى	12	%21.05
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على معطيات الدراسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة المستجوبين تبين أن نسبة أفراد العينة من تخصص المحاسبة 38.6%و % 24.56 من العلوم المالية، و (% 15.79) من الاقتصاد و(21.05) من تخصص آخر. و ذلك حسب احتياجات المركب

- شكل رقم 09



المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الجدول

سادسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

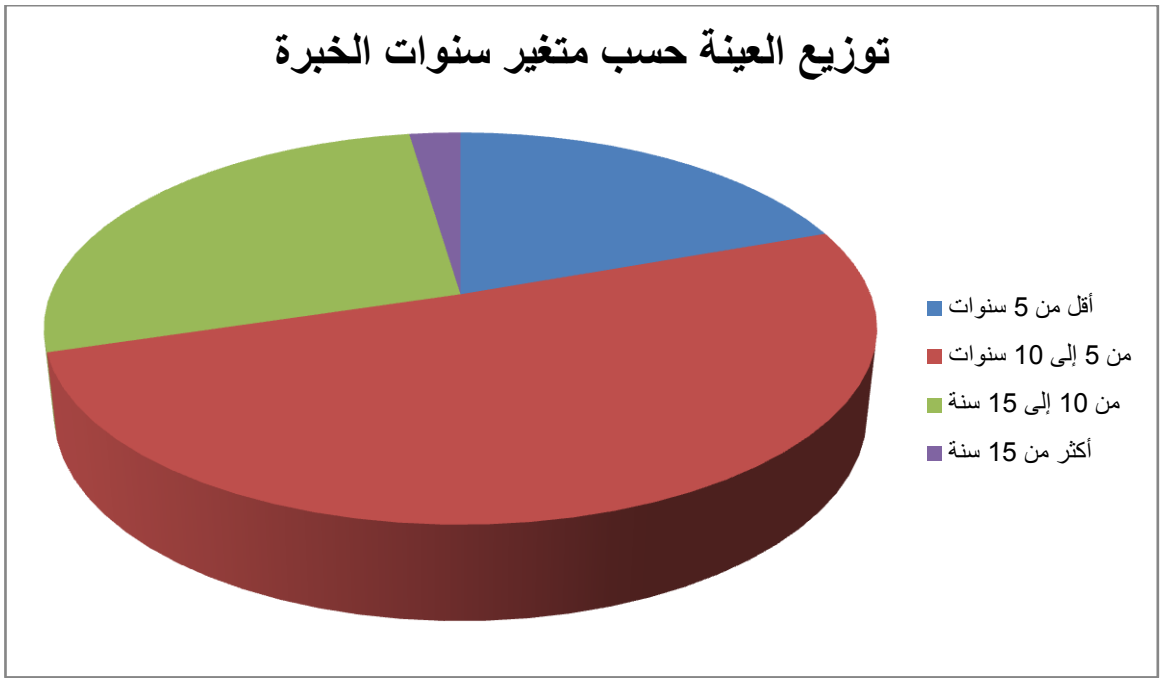
- **جدول رقم (6) يبين توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة.**

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	10	%17.54
من 5 إلى 10 سنوات	26	%45.62
من 10 إلى 15 سنة	14	%24.56
أكثر من 15 سنة	07	%12.28
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على معطيات الدراسة.

يبين توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة، وقد تبين من الجدول أن خبرات أفراد عينة الدراسة في المركب توزعت على أربع فئات، حيث بلغ عدد أفراد العينة الذين تقل خبراتهم عن 5 سنوات 10 أفرد وبنسبة 17.54%، بينما بلغ عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبراتهم مابين 5 إلى 10 سنوات 26 فردا أي بنسبة 45.62 %وبلغ أفراد العينة الذين تتراوح خبراتهم مابين 10 إلى أقل من 15 سنة 14 فردا أي بنسبة 24.56 %، وأخيرا بلغ عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبر تهم 15 سنة فأكثر 7 أفراد أي بنسبة (12.28) .

- شكل رقم 10



المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الجدول

المطلب 02: تحليل أسئلة الاستبيان

بعد تحديد خصائص العينة التي قمنا بتوجيه الاستبيان لها، سوف نقوم بتحليل النتائج المتحصل عليها من الإجابات على الأسئلة المطروحة على أفراد العينة محل الدراسة، حتى نستطيع تكوين رأي حول واقع نظام الرقابة الداخلية في مركب سونا طراك، وتأثير الأنظمة المحاسبية على عملية إعداد المعلومات والإفصاح عنها، وكذا مستقبل الإفصاح وفق ما تدعو إليه معايير المحاسبة الدولية، ومن ثم الشفافية المالية في القوائم المالية.

الفرع الأول: واقع نظام الرقابة الداخلية في المركب و مدى تطبيقه

يرتبط هذا العنصر بالأسئلة الممتدة من السؤال السادس إلى السؤال التاسع، و تهتم الأسئلة باستطلاع أراء الأفراد المستجوبين حول الخصائص النوعية لنظام الرقابة الداخلية و مدى التزام عمال المركب بتطبيقها

- **السؤال السادس**: المتعلق بتوفر نظام الرقابة الداخلية في المركب

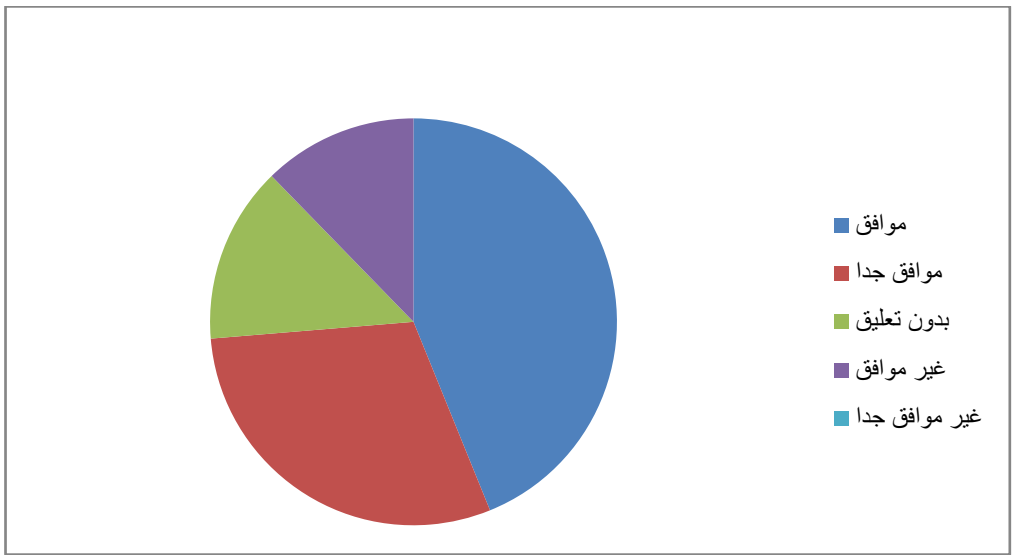
- جدول رقم 07:توفر نظام الرقابة الداخلية في المركب

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	25	%43.86
موافق جدا	17	%19.82
بدون تعليق	08	%14.04
غير موافق	07	%12.28
غير موافق جدا	00	%00
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين على توفر نظام الرقابة الداخلية في المركب، حيث بلغت نسبة موافق 43.86% ،و موافق جدا 19.82%، و نسبة 14.04% بدون تعليق ، أما غير موافق فقد بلغت النسبة 12.28%، و نسبة غير موافق جدا 00.%

الشكل رقم 11: يوضح توفر النظام الرقابة الداخلية في المركب



– المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الجدول أعلاه.

- **السؤال السابع**: المتعلق ب "بدون الرقابة الداخلية تتعرض أصول المركب إلى مخاطر قد تأثر على مركزه المالي"

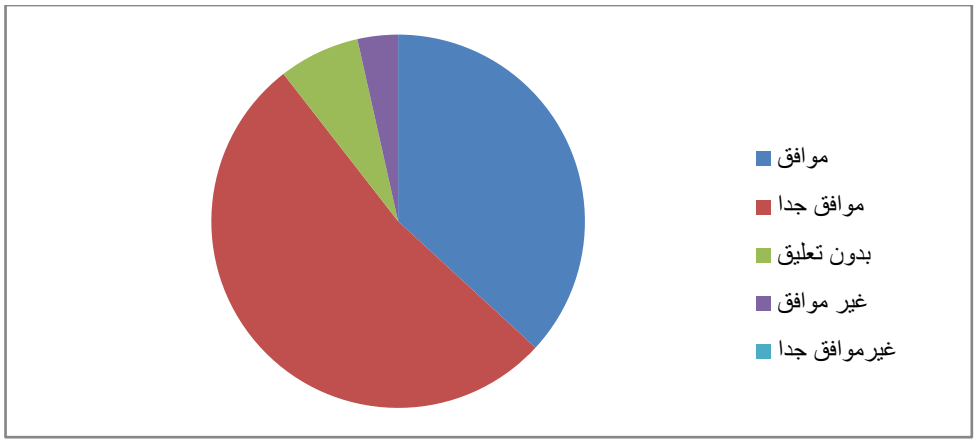
- **جدول رقم 08**: بدون الرقابة الداخلية تتعرض أصول المركب إلى مخاطر قد تأثر على مركزه المالي

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	21	%36.84
موافق جدا	30	%52.63
بدون تعليق	04	%7.02
غير موافق	02	%3.51
غير موافق جدا	00	%00
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن هناك تأييد من طرف أفراد العينة المستجوبين على اعتبار بانعدام الرقابة الداخلية تتعرض أصول المركب إلى مخاطر قد تأثر على مركزه المالي، حيث بلغت نسبة موافق 36.84% ،و موافق جدا 52.63%، و نسبة 7.02% بدون تعليق، أما غير موافق فقد بلغت النسبة 3.51%، و نسبة غير موافق جدا 00% .

- شكل رقم 12 : **بدون الرقابة الداخلية تتعرض أصول المركب إلى مخاطر قد تأثر على مركزه المالي**



المصدر : من اعداد الباحث استنادا على الجدول

- **السؤال الثامن**: المتعلق ب" ضبط الرقابة الداخلية لتصرفات الموظفين داخل المركب"

- **جدول رقم 09: ضبط الرقابة الداخلية لتصرفات الموظفين داخل المركب**

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	12	%21.05
موافق جدا	04	%07.02
بدون تعليق	15	%26.32
غير موافق	20	%35.09
غير موافق جدا	07	%12.28
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية المستجوبين والذين بلغت نسبتهم 35.09% غير موافقين ، و نسبة 12.28% غير موافق جدا، أما بدون تعليق حازت نسبة 26.32%، و نسبة 21.05% موافق ، و نسبة 07.02% غير موافق جدا.

- **السؤال التاسع**: المتعلق ب" يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير رقابية عن أداء المستويات الإدارية المختلفة في الوقت الملائم"

- **جدول رقم 10** : يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير رقابية عن أداء المستويات الإدارية المختلفة في الوقت الملائم

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	12	%21.05
موافق جدا	05	%8.77
بدون تعليق	25	%43.26
غير موافق	12	20.05%
غير موافق جدا	03	%5.26
المجموع	57	100%

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

حيث بلغت نسبة موافق 21.05%، و نسبة موافق جدا 8.77%، و نسبة بدون تعليق 43.26%، و نسبة غير موافق فبلغت 20.05%، و نسبة غير موافق جدا 5.26%.

- **الفرع الثاني: الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية و درجة الشفافية فيها**

يرتبط هذا العنصر بالأسئلة الممتدة من السؤال العاشر إلى السؤال السابع عشر ، و تهتم الأسئلة باستطلاع أراء الأفراد المستجوبين حول كيفية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية و مدى تمتع هده المعلومات بالشفافية المالية و كدا تأثيرها على اتخاذ القرار.

السؤال العاشر: المتعلق ب " مساهمة المعلومات التي توفرها التقارير المالية في المركب بشكل فعال في تحديد الانحرافات و الأخطاء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها".

- **جدول رقم 11**: مساهمة المعلومات التي توفرها التقارير المالية في المركب بشكل فعال في تحديد الانحرافات و الأخطاء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها

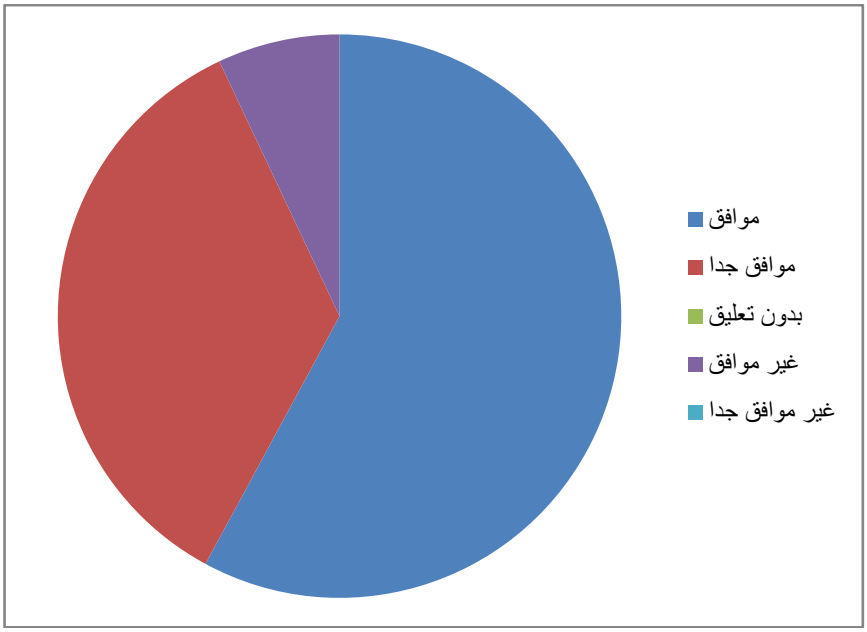
البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	33	%57.89
موافق جدا	20	%35.09
بدون تعليق	00	%00
غير موافق	04	%7.02
غير موافق جدا	00	%00
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية المستجوبين كانت إجاباتهم موافق حيث بلغت نسبة موافق 57.89% ، أما نسبة موافق جدا بلغت 35.09 %، و غير موافق بلغت نسبتهم 7.02% ، بينما لم تتحصل غير موافق جدا و بدون تعليق على أية إجابة.

شكل يوضح جدول رقم 11

شكل رقم 13: **مساهمة المعلومات التي توفرها التقارير المالية في المركب**



المصدر : من اعداد الباحث استنادا على الجدول

السؤال الحادي عشر: و المتعلق ب " الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية".

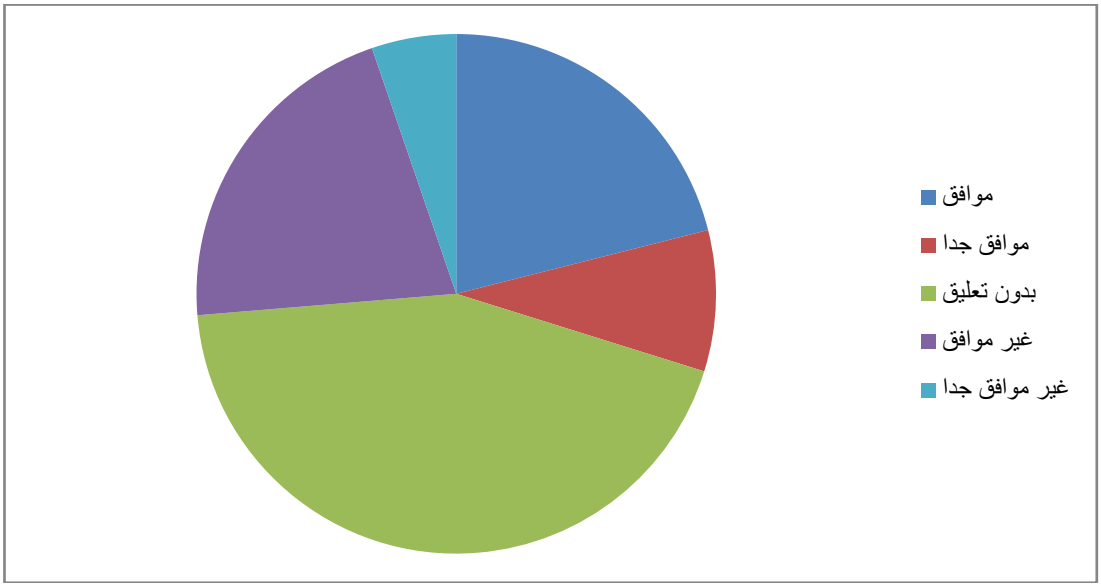
- **جدول رقم 12**: الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	12	%21.05
موافق جدا	05	%8.77
بدون تعليق	25	%43.26
غير موافق	12	20.05%
غير موافق جدا	03	%5.26
المجموع	57	100%

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه على تعدر قبل أغلبية المستجوبين على عدم الإجابة على هذا السؤال فقد بلغت نسبة بدون تعليق 43.26% ، بينما تساوت نسبة موافق و غير موافق ب 21.05% ، و بلغت نسبة غير موافق جدا 5.26%.

شكل رقم 14: **الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية**



المصدر : من اعداد الباحث استنادا على الجدول

السؤال الثاني عشر: المتعلق ب" حالات شائعة من الغش والتضليل في القوائم المالية"

- **جدول رقم 13**: حالات شائعة من الغش والتضليل في القوائم المالية

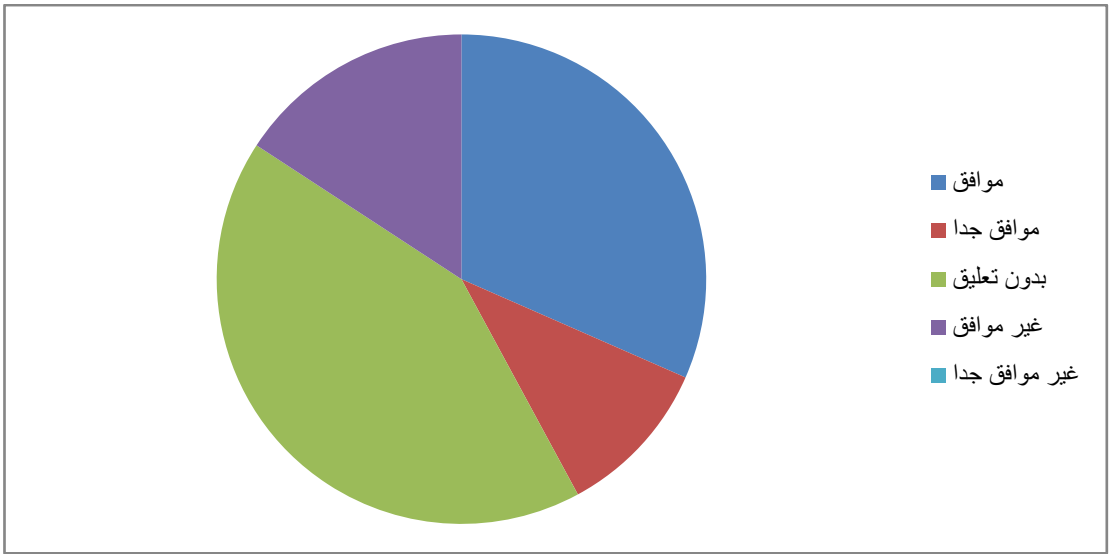
البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	18	%31.59
موافق جدا	06	%10.53
بدون تعليق	24	%54.39
غير موافق	09	%15.79
غير موافق جدا	00	%00
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن هناك عدد كبير من المستجوبين لم يؤيدوا فكرة وجود حالات من الغش و التضليل في القوائم المالية ، حيث بلغت نسبة بدون تعليق 54.53 %كأعلى نسبة ، بينما

بلغت نسبة موافق 31.59% ، و نسبة 10.53% لموافق جدا ، و بلغت نسبة غير موافق 15.79%، بينما لم تحصل أي نسبة غير موافق جدا.

شكل رقم 15: حالات شائعة من الغش والتضليل في القوائم المالية



المصدر : من اعداد الباحث استنادا على الجدول

السؤال الثالث عشر: المتعلق ب" تزويد القوائم المالية الإدارة بجميع احتياجاتها من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار"

- **جدول رقم 14**: تزويد القوائم المالية الإدارة بجميع احتياجاتها من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	21	%36.84
موافق جدا	24	%42.11
بدون تعليق	02	%3.51
غير موافق	09	%15.79
غير موافق جدا	01	%1.75
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن هناك تأييد من طرف أفراد العينة المستجوبين على تزويد القوائم المالية الإدارة بجميع احتياجاتها من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار، فبلغت نسبة موافق جدا 42.11%، و

موافق 36.84%، و بلغت نسبة غير موافق 15.79%، بينما تحصلت غير موافق جدا على نسبة 1.75%،أما بدون تعليق فبلغت النسبة 3.51%.

السؤال الرابع عشر: المتعلق ب" يستطيع المستفيدين من القوائم المالية التعامل معها حتى لو لم يكونوا محترفين في الأمور المحاسبية"

- **جدول رقم 15**: يستطيع المستفيدين من القوائم المالية التعامل معها حتى لو لم يكونوا محترفين في الأمور المحاسبية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	03	%5.26
موافق جدا	02	%3.51
بدون تعليق	05	%8.77
غير موافق	15	%26.32
غير موافق جدا	32	%56.14
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

من خلال دراستنا الجدول أعلاه فقد تبين لنا باستحالة أي كان فهم القوائم المالية إلا إذا كان محترفا، فبلغت نسبة غير موافق جدا 56.14%، و نسبة غير موافق 26.32%، و نسبة 8.77% بدون تعليق ، أما نسبة موافق فبلغت 5.26 %، أما موافق جدا بلغت النسبة 3.51%.

السؤال الخامس عشر: المتعلق ب" إظهار جميع المعلومات المالية للمركب في القوائم المالية"

- **جدول رقم 16: إظهار جميع المعلومات المالية للمركب في القوائم المالية**

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	17	%29.82
موافق جدا	11	%19.30
بدون تعليق	11	%19.30
غير موافق	18	%31.58
غير موافق جدا	00	%00
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه على بعض المستجوبين كانوا مؤيدين و البعض الآخر لم يؤيد، حيث بلغت نسبة موافق 29.82% ، و نسبة غير موافق 31.58% ، و موافق جدا 19.30% ، و غير موافق جدا 00%، أما بدون تعليق بلغت النسبة 19.30%.

السؤال السادس عشر : المتعلق ب" إعداد ونشر بيانات مالية مستقبلية على درجة عالية من الإفصاح والشفافية يشجع الاستثمار"

- **جدول رقم 17**: إعداد ونشر بيانات مالية مستقبلية على درجة عالية من الإفصاح والشفافية يشجع الاستثمار

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	26	45.62%
موافق جدا	30	%52.63
بدون تعليق	00	%00
غير موافق	01	%1.75
غير موافق جدا	00	%00
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

فقد تبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن هناك تأييد من طرف أفراد العينة المستجوبين على أن إعداد ونشر بيانات مالية مستقبلية على درجة عالية من الإفصاح والشفافية يشجع الاستثمار، فبلغت نسبة موافق 45.62%، و نسبة موافق جدا 52.63% ، و نسبة غير موافق 1.75% ، أما غير موافق جدا و بدون تعليق بلغت نسبتهم 00.%

السؤال السابع عشر: المتعلق ب" إلتزام المركب بالإفصاح عن إجمالي الأرباح و الفوائد المدفوعة خلال السنة في جدول تدفقات الخزينة "

- **جدول رقم 18** : إلتزام المركب بالإفصاح عن إجمالي الأرباح و الفوائد المدفوعة خلال السنة في جدول تدفقات الخزينة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موافق	25	%43.86
موافق جدا	11	%19.30
بدون تعليق	16	%28.07
غير موافق	03	%5.26
غير موافق جدا	02	%3.51
المجموع	57	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على استمارات الاستبيان.

بلغت نسبة الإجابة بالنسبة لموافق 43.86%، و نسبة موافق جدا 19.30%، و نسبة بدون تعليق 28.07%، و نسبة غير موافق 5.26%، و نسبة غير موافق جدا فبلغت 3.51%.

المطلب الثالث: النتائج

الاستنتاج الأول:

إن النظام المحاسبي المالي يمثل جزءا أساسيا في نشاط المركب و بشكل عام من خلال نتائج الإجابة عن الاستقصاء فإن النظام المحاسبي المالي الحالي يعتبر وسيلة ضرورية في تحقيق الرقابة الداخلية الجيدة ، و من خلال تحليل الاستقصاء التي تدل على اهتمام المركب بالرقابة الداخلية و إعطاءها أهمية كبيرة و ذلك بالسهر على توفيرها و تطبيقها على مختلف الأقسام، و بانعدام رقابة داخلية فعالة يمكن أن تتعرض أصول المركب إلى مخاطر قد تأثر على مركزه المالي ، و لذلك يسهر مدير المركب على ضرورة تقديم تقارير سنوية للرقابة الداخلية ، ولا يمكن تقديم هذه التقارير بدون وجود نظام المعلومات المحاسبي لأنه يساعد على الكشف عن الأخطاء و تقديمه لأقسام المركب من أجل تصحيحها .

تعمل إدارة المركب على ضبط تصرفات الموظفين داخل المركب من خلال فرض عليهم نظام الرقابة الداخلية رغم أن بعض الموظفين لا يعطوها أهمية كبيرة ، و تهدف الرقابة الداخلية إلى التنسيق بين مختلف الأقسام لمحاربة الانحرافات و الأخطاء إن وقعت .

الاستنتاج الثاني:

نلاحظ من خلال نتائج الاستقصاء يعمل المركب على الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية بكل شفافية و محاربة الغش و الأخطاء و التضليل و غيرها من المشبوهات في القوائم المالية ، و للقوائم المالية دور مهم في تزويد الإدارة بجميع احتياجاتها من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار.

و من خلال دراستي للقوائم المالية داخل المركب لا يستطيع أي كان من المستفيدين التعامل مع القوائم المالية إن لم يكونوا محترفين في الأمور المحاسبية نظرا لصعوبة فهمها و تحليلها مما يؤدي إلى عدم الكشف عن الأخطاء و التلاعبات في هذه القوائم .

يسهر المركب على إعداد ونشر بيانات مالية مستقبلية على درجة عالية من الإفصاح والشفافية لأن ذلك يساهم بدرجة مرتفعة في زيادة حجم الاستثمار مستقبلا، و عملية الإفصاح تفيد الإدارة في المؤسسات الاقتصادية و الجهات الرسمية الأخرى و هذا ما يستوجب تحديث التشريعات و القوانين دائما لمسايرة النظام المحاسبي المالي.

إن القوائم المالية الصادرة من المركب تتوفر على نسبة كبيرة من الإفصاح، و كلما زاد الإفصاح في القوائم المالية زادت فعاليتها في ترشيد القرارات.

و لاحظت من خلال دراستي أن قائمة المركز المالي لا تمكن المستخدمين من معرفة الوضع المالي للمركب وما تمتلكه من أصول (موجودات) وما عليها من التزامات، كذلك لا يلتزم المركب بالإفصاح عن إجمالي الأرباح و الفوائد المدفوعة خلال السنة في جدول تدفقات الخزينة.

الخلاصة:

ما يمكن استخلاصه من هذه الدراسة الميدانية لمركب GNL2/Z –سونا طراك– هو أنه مر بعدة مراحل و إصلاحات للوصول إلى ما هو عليه حاليا، حيث تم جمع المعلومات من خلال المقابلة عمال المركب و هو ما سمح لي بالقيام بوصف كتابي و نظري لكل من مقومات نظام الرقابة الداخلية و أهمية القوائم المالية و دورها في المركب، و تم ملء الاستقصاء لتقييم النظام المحاسبي المالي ، حيث تبين أن المركب يملك نظاما فعالا للمحاسبة و أن النظام السليم هو أحد العناصر الأساسية من مقومات نظام الرقابة الداخلية .

كما نلاحظ أن المركب يسهر على تطبيق الإجراءات و السياسات المخولة له خاصة في جانب الرقابة الداخلية، و هدا لمساعدة النظام المحاسبي المالي على تقديم معلومات محاسبية تمتاز بالمصداقية و الدقة.

و للرقابة الداخلية دورا مهما في المركب خاصة من خلال تأثيرها على القوائم المالية ، و ذلك بضمان الشفافية و الصدق و محاربة الغش و الانحرافات في القوائم المالية ،و زيادة درجة الإفصاح خاصة بالمعلومات المقدمة في الإيضاحات و المعلومات المتعلقة بالتدفقات الخزينة الموجودة في قائمة التدفقات النقدية.

أما المعلومات المعروضة في الميزانية أو جدول حسابات النتائج فإنها تعتبر كافية، وعلى هذا الأساس لا بد على المركب أن يساير ويعايش التطورات والتوجهات الجديدة التي تمر بها الجزائر أو التي يفرضها السوق العالمي سواء بما يتعلق بالمنافسة أو بالإفصاح المحاسبي.

الخاتمـــــــة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أهمية الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ، معالجة إشكالية البحث التي تدور معالمها حول إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ، من خلال الفصول الثلاثة لهذه المذكرة.

وقد قمنا بالتطرق إلى القوائم المالية من خلال استعراض مفهومها و و أهميتها و أهم مستخدميها و أهم العناصر المحددة لها وبعد ذلك قمنا بعرض الإفصاح المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية التي تناولت كيفية معالجة المحاسبية و طرق القياس و التقييم و الإفصاح عن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة الاقتصادية وذلك للإيصال المعلومات لمستخدميها على اتخاذ القرارات، فالإفصاح يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية و إضفاء الشفافية على المعلومة المحاسبية حيث يحقق جو من الثقة بين المتعاملين و يساعدهم على محاربة الغش و منع إعطاء معلومات غير الصحيحة للمساهمين و غيرهم من أصحاب القرارات.

ويتم الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير المالية مضللة أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي و بصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.و تعتبر القوائم المالية كمرشد لتحقيق الصدق و الشفافية و اتخاذ القرارات المناسبة.

بعد معرفة أهمية الإفصاح المحاسبي و دوره في محاربة التضليل في القوائم المالية ، تطرقنا إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية ، أهمية نظام داخلي في المؤسسة حيث وجود هذا الأخير يساهم في المحافظة على أصل وممتلكات المؤسسة و بالتالي منع الاختلاس،كما يوفر هذا النظام الضمانات الكافية بأن المعلومات المحاسبية التي يتم استخدامها في اتخاذ القرار، بأنه يمكن الاعتماد عليها باعتبارها ذات مصداقية عالية.

أن وجود هذا النظام في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف ومفصل و ذلك لمعرفة نقاط القوة و الضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف وفي هذا الصدد ومن خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة سونلغاز طراك GNL2/Z فرع وهران لعد برز لنا وبشكل واضح وجود نظام رقابة جيد وفعال من خلال التزام العاملين بجميع اللوائح و التعليمات و الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة و نظام خاص للتسجيل المحاسبي عن طريق الإعلام الآلي للتسيير.

-نتائج اختبار الفرضيات:

انطلاقا من الدّراسة التّي اعتمدنا توصّلنا عند اختبار الفرضيات إلى النّتائج التّالية:

- **تحقق الفرضية الأولى:** فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن الفرضية قد تحققت، حيث يعتبر الإفصاح أحد أهم العوامل التي يرجع إليه المستخدمون من أجل الحصول على المعلومة، فبدون إفصاح لا يمكن للمستعمل الخارجي الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة وإتاحة الفرصة لتقييم أداء المؤسسات بشفافية كافية، كما أن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية نتيجة لما جاءت به هذه المعايير من طرق إعداد وعرض سهلة وواضحة تجعل من المعلومة مفهومة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي وإتاحتها لمن يرغب فيها.
- **تحقق الفرضية الثانية:** لقد اتضح أن هذه الفرضية صحيحة لأن شركة سونا طراك قامت بعرض كل القوائم المالية .كما جاء في قوانين النظام المحاسبي المالي :الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، و الملاحق..
- **عدم تحقق الفرضية الثالثة** : من خلال الفصل الثاني ونتائج الاستبيان تبين لنا عدم صحة الفرضية، لأن فحص الحسابات والقوائم المالية يعمل على زيادة مصداقية الحسابات و محاربة الغش و التلاعب في محتوى القوائم المالية نظرا لتأثير الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق نتائج أفضل .و بالتالي يتأثر تقييم نظام الرقابة الداخلية عند الحسابات والقوائم المالية.

-عرض النّتائج:

- إن معايير الإفصاح عن المعلومات المالية يعتبر أكثر المعايير صعوبة في التطبيق.
- تعتبر القوائم المالية أداة هامة في اتخاذ القرارات المالية، و تتمثل هذه القوائم حسب النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبة الدولية (ILS/IFRS) في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، قائمة التغيرات ، حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات (الملحق).
- إن القوائم المالية يجب أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة الإفصاح المحاسبي لتكون على درجة كبيرة من الشفافية و الموضوعية.

- يرى الباحث من خلال نتائج الاستبيان أن مستوى الإطلاع لدى أفراد العينة على المعايير المحاسبية الدولية لا بأس به ولكنه ليس بالشكل المطلوب الذي يتضمن إعداد القوائم المالية بشكل أكثر شفافية وموضوعية.

- إن القوائم التي تنشرها المؤسسات الاقتصادية بوضعها الحالي تساعد المستثمرين في اتخاذ قرارا تهم الاستثمارية.
- ضرورة نشر التقارير المالية السنوية الكاملة مرفقا بجميع الإيضاحات دون حذف أي منها لأنها تعتبر جزءا لا يتجزأ من التقارير المالية، و كذلك لاحتوائها على جميع بنود المعلومات التي تحتاجها الفئات المختلفة.
- تعتبر طبيعة عمل الرقابة الداخلية وخصوصيتها وتنوعها ذات تأثير في إيجاد قرارات مفيدة للإدارة.
- عدم التزام إدارة المؤسسة بالقوانين والأنظمة مما يعني خلل في الرقابة الداخلية ويؤدي ذلك إلى احتمالية وجود عدد من الانحرافات والتجاوزات التي تعد من الفساد الإداري والمالي.
- إن ضعف الرقابة الداخلية قد يشكل عائقا لعمل مراقب الحسابات وخاصة من ناحية الاطلاع والوقت المحدد لهفي انجاز مهمته بالصورة المطلوبة.

-التوصيات:

في ظل النتائج المتحصل نقدم التوصيات التالية:

- ✓ أن تقوم مؤسسة سونا طراك بزيادة المعرفة والإطلاع على المعايير المحاسبية الدولية، لما لها من أهمية كبرى للارتقاء بمستواهم العلمي والذي يزيد من شفافية القوائم المالية.
- ✓ إلزام المؤسسات الاقتصادية بضرورة نشر تقاريرها المالية بشكل دوري لتعزيز الإفصاح و الشفافية و إتاحتها لأصحاب المصالح لزيادة ثقتهم
- ✓ إلزام المؤسسات على الإفصاح عن البيانات المحاسبية و أي معلومات إضافية تكون ضرورية لبث الاطمئنان لدى المساهمين على أموالهم و كيفية إدارتها داخل المؤسسات و تقليل المخاطر التي يتعرضون لها.
- ✓ إصدار قوائم مالية نصف سنوية للمؤسسة سونا طراك خلال فترة لا تتجاوز الشهر من تاريخ إعدادها لما لذلك من أثر على عملية اتخاذ قرارات سليمة لدى المستثمرين.
- ✓ إعادة النظر في الطرق التقليدية للرقابة الداخلية بما يواكب التطور التكنولوجي.
- ✓ ارتبط مفهوم الرقابة الداخلية بالأهداف المرغوب تحقيقها وبالوسائل المساعدة في تحقيق تلك الأهداف.
- ✓ التخطيط الجيد لعملية الرقابة الداخلية بحيث يكون هذه الرقابة وسيلة الإدارة الفعالة في تشخيص معوقات العمل وتشجيع العوامل الايجابية.

المراجـــــع

المراجع:

I- المراجع بالغة العربية:

الكتب:

1 - وصفي عبد الفاتح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،مصر ،2002.

2 - رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعية الدولية ودار الثقافة، عمان الأردن، 2001.

3 - أ.صبايحي نوال،أثر الإفصاح وفق معايير محاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية،10 نوفمبر 2011.

4 - محمد مطر،موسى السوطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في المجالات القياس،العرض،الإفصاح،دار الوائل للنشر،عمان،الأردن،2008.

5 - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية،ايتراك للطباعة و النشر،مصر،2005.

6 - السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، ط01، 2009.

7 - خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط01، 2008.

8 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2008 .

9 - كمال الدين الدهراوى،تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، دار وائل للنشر،الإسكندرية،2006 .

10 - خالد الراوي،تحليل المالي للقوام المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة.

11 - أمين السيد أحمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية، دار نشر الثقافة الإسكندرية.

12 - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل ،الدار جامعية الإسكندرية.

13 - راضي خنفر، تحليل قوائم المالية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة.

14 - محمد عباس بدوي-المحاسبة وتحليل القوائم المالية-دار النشر المكتب الجامعي الحديث-الإسكندرية 2009.

15 - وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المالية، الأردن ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، ص94.

16 - محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تطبيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005.

17 - طلبة لزند أبو هيبة: أصول المراجعة ، مؤسسة زمزم الأردن ، ط1 ، 2011.

18 - عزيز الدجاوي، أسس المراجعة علما وعملا، ج1 ، القاهرة ،1954 .

19 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1 ، 2006، الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

20 - خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ،الطبعة 1 ، 2012 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر .

21 - ثناء علي القباني : الرقابة المحاسبية الداخلية في النظام اليدوي، الدار الجامعية، مصر،2003 .

22 - الصحن، عبد الفتاح والصبان، محمد والفيومي ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية/مصر2004 .

23 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات . الناحية النظرية ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار وائل للنشر و الطباعة ،2000.

24 - غسان فالح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع/الأردن2006 .

25 - مصطفى عيسى خضير :المراجعة ,المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، ط2 ، 1996.

الدوريات و المقالات:

1 - وليد الحيالي، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، متاح على www.ao-academy.org،2016/02/27.

2 - سا لم الدينوري ،قائمة التدفقات النقدية في ظل أعتماد الجزائر معايير محاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماجستر علوم تسيير جامعة باتنة 2009.

3 - فضالي إلياس، مداخلة بعنوان، عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق.

4 - نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار(اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، مداخلة "بديهيات نظام الرقابة".

5 - علي حسين الدوغجي، أيمان مؤيد الخير، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO المجلد 19 ، العدد 70 ، العراق.

6 - عزوز ميلود، مذكرة ماجستار حول دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة،2006- 2007.

القوانين والأوامر:

1 -الجريدة الرسمية الصاد رة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ،المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد- 26 27 28.

II – المراجع باللغة الفرنسية :

1- Brunot COLMANT et autres, comptabilité financière normes IAS/IFRS, Pearson éducation, Paris, France, 2008.

* IAS : international accounting standard..

* IFRS: international financial reporting standard.

2- J.F.des Robert et autres, Normes IFRS et PME. DUNOD, Paris, France, 2004.

3- Élisabeth Bertin, Audit interne, « Enjeux et pratiques à l'international », Edition d'organisation, Paris, 2007.

4- R . bi rien . J senical : control interne et vérification ; édition reportaient Inc. . Canada . 1984.

الملاحـــق

شكل الاستمارة:

أولا: الأسئلة الشخصية

1 – ما هو جنسك ؟

- ذكر ☐
- أنثى ☐

2 – كم يتراوح عمرك ؟

- أقل من 30 سنة ☐
- من 30 إلى أقل من 40 ☐
- من 40 إلى أقل من 50 ☐
- 50 فأكثر ☐

3 – ما هو تخصصك الدراسي ؟

- محاسبة ☐
- اقتصاد ☐
- علوم مالية ☐
- تخصصات أخرى ☐

4 – كم سنة لديك من خبرة عمل في المركب ؟

- أقل من 5 سنوات ☐
- من 5 إلى 10 سنوات ☐
- من 10 إلى 15 سنة ☐
- من 15 فأكثر ☐

5 – ما هي الشهادة العلمية المتحصل عليها ؟

- ليسانس ☐
- ماجستير/ماستر ☐
- دكتوراه ☐

ثانيا: الأسئلة الشاملة

الأسئلة	الإجابة				
	موافق	موافق جدا	بدون تعليق	غير موافق	غير موافق بشدة
6- هل يتوفر في المركب نظام رقابي داخلي؟					
7- هل تعتقد بدون الرقابة الداخلية تتعرض أصول المركب إلى مخاطر قد تأثر على مركزه المالي؟					
8- هل تضبط الرقابة الداخلية تصرفات الموظفين داخل المركب ؟					
9- هل يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير رقابية عن أداء المستويات الإدارية المختلفة في الوقت الملائم ؟					

10- هل تساهم المعلومات التي توفرها التقارير المالية في المركب بشكل فعال في تحديد الانحرافات و الأخطاء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها؟					
11- هل يتم الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية ؟					
12- هل هناك حالات شائعة من الغش والتضليل في القوائم المالية ؟					
13- هل تزود القوائم المالية الإدارة بجميع احتياجاتها من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار ؟					
14- هل يستطيع المستفيدين من القوائم المالية التعامل معها حتى لو لم يكونوا محترفين في الأمور المحاسبية؟					
15- هل يتم إظهار جميع المعلومات المالية للمركب في القوائم المالية ؟					
16- هل إعداد ونشر بيانات مالية مستقبلية على درجة عالية من الإفصاح والشفافية يشجع					

الاستثمار ؟					
17- هل يلتزم المركب بالإفصاح عن إجمالي الأرباح و الفوائد المدفوعة خلال السنة في جدول تدفقات الخزينة ؟					