الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

العنوان

أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل-

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص : محاسبة وإدارة مالية

إعداد الطالب(ة):

- عبدي أمينة
- موهري رقية

إشراف الأستاذ:

- محصول نعمان

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ بن عمر المختار	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ محصول نعمان	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ بوغرة باديس	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2015- 2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

العنوان

أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل-

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص : محاسبة وإدارة مالية

إعداد الطالب(ة):

- عبدي أمينة
- موهري رقية

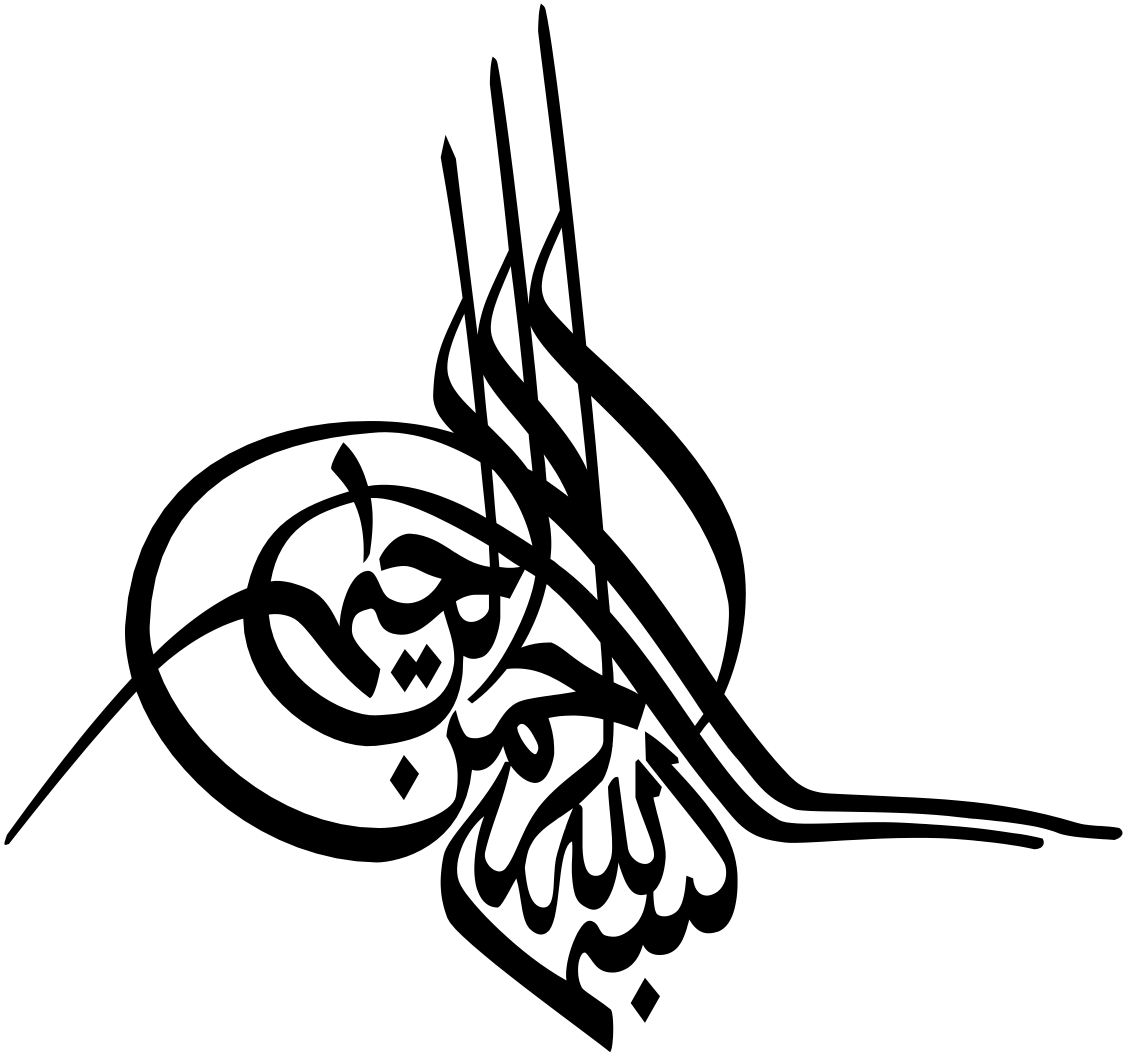
إشراف الأستاذ:

- محصول نعمان

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ بن عمر المختار	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ محصول نعمان	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ بوغرة باديس	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2015- 2016


بسم الله الرحمن الرحيم

دعاء

اللهم لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت

و لا باليأس إذا فشلت وذكرني دائما

أن الفشل هو الخطوات الأولى

التي تسبق النجاح اللهم علمني أن التسامح

هو أعلى مراتب القوة و أن حب الانتقام

هو أول مظاهر الضعف

يا رب إذا جردتني من نعمة الصحة

فاترك لي نعمة الإيمان و إذا جردتني من

المال فاترك لي الأمل و إذا أسأت

إلى الناس فأعطيني شجاعة الاعتذار

و إذا أساء الناس لي فأعطيني مقدرة

الصبر يا رب إذا نسيتك فلا تنساني

أمين

الشكر والتقدير

نتقدم بخالص الشكر والتقدير لمن أضاء الدرب وهدانا إلى

نور العلم إلى المولى عز وجل ورسوله الكريم صلى الله عليه وسلم

كما نتقدم بفائق الشكر إلى الأستاذ المشرف"محصول نعمان" الذي غرس فينا

الإرادة والانضباط الذي تحمل معنا عناء البحث وحرص على إخراجه

بهذا الشكل ولم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة

كما نشكر كل موظفي المؤسسة الكاتمية للفلين–جيجل– على استقبالهم

اللائق و كل المعلومات التي قدموها لنا وبالأخص السيد" كيموش فخر الدين"

إضافة إلى كل الأساتذة الذين رافقونا خلال مشوارنا الدراسي خاصة أساتذة

"قسم العلوم التسيير"

وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث من قريب ومن بعيد

ولو بكلمة طيبة نقول لهم

شكرا

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
دعاء.....	/
شكر.....	/
فهرس المحتويات.....	/
قائمة الجداول.....	/
قائمة الأشكال.....	/
قائمة الملاحق.....	/
قائمة المختصرات.....	/
مقدمة.....	أ
الفصل الأول: الإطار الأساسي للإفصاح المحاسبي	
تمهيد.....	06
المبحث الأول: أساسيات حول الإفصاح المحاسبي.....	07
المطلب الأول: نشأة الإفصاح المحاسبي.....	07
المطلب الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي.....	08
المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي.....	09
المطلب الرابع: مقومات الإفصاح المحاسبي.....	13
المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.....	15
المطلب الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية.....	15
المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية.....	17
المطلب الثالث: معايير الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.....	18
المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.....	19
المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية...	21
المطلب الثاني: القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.....	23
المطلب الثالث: مكونات القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.....	25
خلاصة.....	34
الفصل الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية	

تمهيد.....	36
المبحث الأول: نظم المعلومات المحاسبية.....	37
المطلب الأول: مفهوم نظم المعلومات المحاسبية.....	37
المطلب الثاني: وظائف نظم المعلومات المحاسبية.....	40
المطلب الثالث: مستخدمو المعلومات المحاسبية.....	43
المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية.....	46
المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية.....	46
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية.....	49
المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.....	50
المبحث الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية.....	57
المطلب الأول: أثر الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة والموثوقية.....	57
المطلب الثاني: أثر معايير الإفصاح المحاسبي في تحقيق بعض الخصائص النوعية الأخرى.....	60
المطلب الثالث: التوسع في الإفصاح لتدعيم جودة المعلومة المحاسبية.....	62
خلاصة.....	64
الفصل الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية بمؤسسة الكاتمية للفلين -بجيجل-	
تمهيد.....	66
المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....	67
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي.....	67
المطلب الثاني: الإطار التصوري.....	68
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.....	71
المبحث الثاني: تقديم عام لمؤسسة الكاتمية للفلين-بجيجل-.....	85
المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة الكاتمية للفلين -بجيجل-.....	85
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الكاتمية للفلين-وحدة جيجل-.....	87
المطلب الثالث: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة وأهدافها.....	91
المبحث الثالث: أثر مساهمة الإفصاح المحاسبي في مؤسسة الكاتمية للفلين -بجيجل- على تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.....	92

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي وفق القوائم المالية في مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل–.....	92
المطلب الثاني: قياس تأثير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية.....	108
المطلب الثالث: تقييم الإفصاح المحاسبي لمؤسسة الكاتمية للفلين–بجيجل– في ظل النظام المحاسبي المالي.....	115
خلاصة.....	118
خاتمة.....	120
قائمة المراجع.....	125
الملاحق.....	133
الملخص.....	/

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة بين معايير مجلس المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس المحاسبة الدولية	56
02	الميزانية المختصرة	72
03	جدول حسابات النتائج المختصر	73
04	قائمة سيولة الخزينة المختصرة	74
05	جدول تغير الأموال الخاصة المختصر	75
06	تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية	78
07	جدول الاهتلاكات	79
08	جدول خسارة القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير جارية	80
09	جدول المساهمات (فروع والكيانات المشاركة)	80
10	جدول المؤونات	81
11	كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية	81
12	ميزانية مؤسسة الكاتمية للفلين جانب الأصول	92
13	ميزانية مؤسسة الكاتمية للفلين جانب الخصوم	94
14	جدول حسابات النتائج لمؤسسة الكاتمية للفلين	95
15	قائمة سيولة الخزينة لمؤسسة الكاتمية للفلين	97
16	جدول تغير الأموال الخاصة لمؤسسة الكاتمية للفلين	100
17	جدول تطور التثبيتات العينية والمعنوية لمؤسسة الكاتمية للفلين	102
18	جدول الاهتلاكات لمؤسسة الكاتمية للفلين	103
19	جدول المؤونات لمؤسسة الكاتمية للفلين	104
20	كشف حالة استحقاقات الحسابات الدائنة عند إقفال السنة المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين	106
21	كشف استحقاقات الديون عند إقفال السنة المالية لمؤسسة الكامتية للفلين	107

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	وظائف نظم المعلومات المحاسبية	43
02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الكاتمية للفلين –وحدة جيجل–	88

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	ميزانية السنة المالية المقفلة في 12/31/ن	133
02	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	135
03	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	136
04	قائمة سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	137
05	قائمة سيولة الخزينة (الطريقة غير مباشرة)	138
06	جدول تغير الأموال الخاصة	139
07	ميزانية مؤسسة الكاتمية للفلين جانبي الأصول و الخصوم 2014/2013	140
08	جدول حسابات النتائج لمؤسسة الكاتمية للفلين 2014/2013	142
09	قائمة سيولة الخزينة لمؤسسة الكاتمية للفلين 2014/2013	143
10	جدول تغير الأموال الخاصة لمؤسسة الكاتمية للفلين	144

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

The significance	The code/الرمز	الدلالة
Finacial Accounting Standards Board	FASB	مجلس معايير المحاسبية المالية
International Accounting Standards Bboard	IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
International Finacial Reporting Standards	IFRS	معايير التقارير المالية الدولية
International Accounting Standards	IAS	معايير المحاسبة الدولية
International Standards organisation	ISO	المنظمة الدولية للمعايير
System comptable finacier	SCF	النظام المحاسبي المالي

مقدمة

انعكست محصلة التغيرات التي شهدها الاقتصاد العالمي بفعل تنامي ظاهرة العولمة وثورة الاتصالات الحديثة على أداء المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبحت تعرف المعاملات الدولية مفهوما وقواعد جديدة جعلت انتقال الموارد الاقتصادية من دولة إلى أخرى يتم على نحو يسير وبكفاءة وسرعة عالية، ذلك ما كان له الأثر البالغ على توسيع نشاط المؤسسات وتخطي معاملاتها حدود الدولة الواحدة، وأمام هذا الواقع الجديد ازداد الطلب على المعلومات المعبرة عن حصيلة تلك النشاطات على المستوى المحلي والدولي من أجل ترشيد القرارات من طرف مستخدمي هذه المعلومات الذين يشكلون مجموعات مختلفة وينتمون إلى بيئات غير متجانسة.

وبصفة المحاسبة أهم مصدر لتوفير تلك المعلومات كان لابد أن تتطور لتواجه العوائق التي عرفتها الممارسة المحاسبية خاصة في الشركات المتعددة الجنسيات، وقد أكدت معظم الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة الدولية على وجود اختلافات أساسية بين النظم المحاسبية في مختلف أنحاء العالم، وبسبب تلك الاختلافات يؤدي انتقال المعلومة المحاسبية خارج البيئة التي أعدت فيها إلى تغير أو نقصان في مضمونها الإفصاحي والإخلال بدورها في ترشيد قرار المستخدم، الأمر الذي ابرز ضرورة الاهتمام بمراجعة أهداف المحاسبة الدولية وإطارها الفكري من أجل التصدي لمختلف العوائق التي تواجه مهنة المحاسبة، حيث ظهرت هيئات محاسبة دولية مختصة لتطوير الممارسة المحاسبية وقامت بإصدار معايير محاسبية لقيت انتشار واسعا، تهدف إلى إعداد قوائم مالية ذات جودة تلبي احتياجات المستخدمين وتوفر المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرارات ولا يتحقق ذلك إلا من خلال تبني المؤسسات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS، والتي تتضمن معايير تخص الاعتراف وأخرى تخض المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وقد شكلت هذه الأخيرة الحيز الأوسع نظرا لأهميتها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، حتى إن تلك المتعلقة بالاعتراف تخدم و تأكد على معايير الإفصاح المحاسبي.

باعتبار الجزائر بلد يسعى للانفتاح على الاقتصاد العالمي في إطار الشراكة والاستثمار الأجنبي قامت حديثا بالانتقال من المخطط الوطني المحاسبي نظرا لدوره المحدود إلى النظام المحاسبي المالي المستند إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من اجل توحيد المحاسبة الهالية مع نظيرتها الدولية وكذلك تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي والحرص على توفر الجودة في المعلومة المحاسبية لاتخاذ قرارات رشيدة.

1-الإشكالية

من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية؟

وبناء على هذا التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالإفصاح المحاسبي؟
- ما هي الخصائص النوعية التي تحقق جودة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية؟
- ما هو دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟
- ما هو أثر الإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية لمؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل-؟

2-الفرضيات

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تم صياغة جملة من الفرضيات التي سيتم إثباتها أو نفيها من خلال هذه الدراسة وتتمثل في:

- تعتبر خاصيتي الملائمة والموثوقية من المحددات الرئيسية لجودة المعلومة المحاسبية؛
- للإفصاح المحاسبي دور في تحقيق خاصية الملائمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية؛
- تلتزم مؤسسة الكاتمية للفلين -وحدة جيجل- بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي وهذا من شأنه الرفع في جودة المعلومة المحاسبية الواردة في قوائمها المالية.

3-أهمية الدراسة

ويمكن تجسيد أهمية الدراسة في:

- الحصول على معلومات محاسبية ملائمة و موثوقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات رشيدة؛
- إعداد قوائم مالية ذات الغرض العام تلبي احتياجات مستخدمي المعلومات؛

- تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية من خلال نظام المحاسبي المالي.

4-أهداف الدراسة

ترمي هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإحاطة بالجوانب النظرية للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة المحاسبية؛
- توضيح أثر تبني معايير الإفصاح على تحقيق معلومة محاسبية ذات جودة عالية؛
- إبراز واقع الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في المؤسسة محل الدراسة ومدى التزامها بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

5-أسباب اختيار الموضوع

إن واقع ومبررات اختيار الموضوع تعود إلى:

- الميول الشخصية للموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصصنا؛
- أهمية الموضوع في حد ذاته، يتمثل في الإفصاح المحاسبي أحد أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام الأكاديميين والممارسين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية ذات صلة سواء من الدول المتقدمة أو المتخلفة؛
- ارتباط الموضوع بالتطبيق الحديث للنظام المحاسبي المالي في الجزائر تماشيا مع تطور المحاسبة الدولية؛
- إثراء الدراسة حول الموضوع وتوسيع المعارف في مجال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- التوجه العالمي نحو تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

6-حدود الدراسة

- تهتم هذه الدراسة بأثر تطبيق المعايير المتعلقة بالإفصاح في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومتطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية؛
- الحدود الزمنية: ابتداء من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي في 2010 حتى سنة 2015، حيث تم تخصيص فترة التربص من 1 أفريل إلى 9 ماي 2015 لدراسة إفصاح المؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2013-2014؛

- الحدود المكانية: مؤسدسة الكاتمية للفلين – بجيجل-.

7-منهج الدراسة

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات حول الظاهرة المدروسة وتفسيرها قصد الوصول إلى نتائج محددة وهو الأنسب لموضوع الدراسة، ثم قمنا بإسقاط الجانب النظري للموضوع على الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل-.

8-أدوات البحث

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على المعلومات اللازمة من خلال: المصادر المتمثلة في الكتب، المقالات العلمية، الملتقيات العلمية، مذكرات التخرج بالإضافة إلى بعض القوانين ومقابلات شخصية.

9-هيكل الدراسة

لغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول حيث جاء الفصل الأول بعنوان الإطار الأساسي للإفصاح أدرجنا فيه مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالإفصاح إضافة إلى الجهات المسؤولة عن إصدارها ومضمون أهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، ثم عرضنا في الفصل الموالي نظرة عامة حول نظم المعلومات المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية وبعدها أبرزنا دور معايير الإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، أما الفصل التطبيقي فقد جاء فيه مضمون مختصر للنظام المحاسبي المالي المتعلق بالإفصاح مع توضيح أثر الالتزام به في تحقيق جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل-.

الفصل الأول : الإطـــار الأســـاسي للإفصـــاح المحـــاسبـــي

تـمـهـيـــد

المبحث الأول: أساسيات حول الإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

خـــلاصـــة

تمهيد

يعتبر الإفصاح المحاسبي الركيزة الأساسية في مجال المحاسبة، ويلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية التي تعرض في القوائم المالية من خلال توفير معلومات مفيدة للأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من أجل مساعدتهم في اتخاذ قرارات مناسبة وسليمة، كما أن تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق المبادئ المحاسبية يحقق الهدف الرئيسي للمؤسسات والمتمثل في استرجاع الثقة في المعلومات المحاسبية.

والإلمام الأكثر بهذا الموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وذلك من خلال التطرق إلى أساسيات حول الإفصاح المحاسبي في المبحث الأول، أما المبحث الثاني سنتناول فيه الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما خصصنا المبحث الثالث للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المبحث الأول: أساسيات حول الإفصاح المحاسبي

ازداد الاهتمام بمصطلح الإفصاح المحاسبي في مجال المحاسبة، وذلك من أجل توفير المعلومات المحاسبية الضرورية للمؤسسة، والتي تؤثر في موقف متخذي القرارات لتمكنهم من اتخاذ القرارات الأنسب وإعطائهم صورة واضحة عن هذه المؤسسة.

المطلب الأول: نشأة الإفصاح المحاسبي

ارتبط مبدأ الإفصاح المحاسبي بظهور شركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دوريا لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من المساهمين والمقرضين تقريرا عن نتائج أعمالها ومركزها المالي، بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة المحاسبية حتى يتخذ هؤلاء المستثمرون قراراتهم بناء على ذلك الإفصاح[1].

وكان لتعدد الأطراف المستفيدة من الشركة وبخاصة كثرة عدد المساهمين وتوكيلهم الإدارة بتسيير نشاط الشركة دور عظيم في نشوء الإفصاح الذي تمثل في البداية الإعلان عن ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي، ولم تكن هناك ممارسة موحدة في معالجة حسابات الشركات أو الإفصاح من خلال ميزانيتها وتقاريرها المالية الأخرى، فكانت كل شركة تختار ما تراه مناسبا من الطرق المحاسبية وكان المحاسب يقبل أية سياسة تمليها عليه الإدارة وكان المدقق مضطر للموافقة على بيانات تلك الإدارة طالما لا تنطوي على الإخلال بالتوازن المحاسبي.

من عام 1929م حتى عام 1933م حدثت أزمة الكساد الكبير وأدت تلك الأزمة إلى الإفلاس الكثير من الشركات الصغيرة والمتوسطة مما تطلب الأمر لجوء العديد من الشركات إلى الاقتراض لمحاولة ردع الإفلاس وخوفا من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع إفلاسها وغالبا ما كان يتم التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، أما المساهمون أو المقرضون الذين كانت مصالحهم تتضرر من جراء الأخذ بهذه البيانات فكانوا يلجئون إلى القضاء لمساءلة المحاسب و المدقق و الإدارة وكثيرا ما كانت تصدر أحكام ضد المدقق أو المحاسب أو الإدارة دفاعا عن

[1]– رضوان حنان حلوة، **مدخل النظرية المحاسبية**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 216.

مصالح المجتمع المالي ضد الغش و التلاعب وكان نتيجة لذلك ما يلي[1]:

- مطالبة الدولة و المجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبية لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها و حماية المحاسبين من ضغوط الإدارة؛
- إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية عام 1934م التي تتولى مراقبة تداول الأوراق المالية مع تمتعها بحق فرض أية قيود على الشركات المتداول أسهمها.

نتيجة هذا الواقع أخذت المنظمات المهنية المحاسبية تتحد مع بعضها البعض لتشكيل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي واشتدت المطالبة بضرورة وجود مبادئ محاسبية تضمن وجود تقارير محاسبية قابلة للمقارنة لتضمن اتخاذ القرارات.

وإثر تفاقم أزمة الكساد الكبير سعت الهيئات المحاسبية المهنية خلال الفترة 1933م- 1973م إلى البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما تكون أساس للإفصاح المحاسبي مع التركيز خصوصا على مبدأ الإفصاح الكامل. فمند عام 1933م أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين على ضرورة التزام مهنة المحاسبية بمبدأين مبدأ الإفصاح الكامل ومبدأ الثبات في إتباع النسق الواحد، كما أن لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية منذ تأسست عام 1934م وبالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصدر تعليماتها الملزمة لشركات المساهمة المتعاملة في البورصة بمراعاة الإفصاح الشامل ولقد توسع مضمون الإفصاح تدريجيا، فلقد أضيفت إلى قائمتي الدخل وقائمة المركز المالي قائمتين جديدتين وهما قائمة التدفقات النقدية للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنقدية وقائمة التغير في حقوق المساهمين للإفصاح عن التغيرات في حقوق المساهمين في الولايات المتحدة تبعها إصدار معايير دولية للإفصاح عنها.

المطلب الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي

تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الواجب توفرها في القوائم المالية المنشورة، وذلك بسبب اختلاف وجهات نظر الأطراف المستفيدة في عملية الإفصاح وتوجد عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي نذكر منها:

[1]- عثمان زياد عاشور، **مدى التزام الشركات الصناعية الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص ص 25، 26.

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه:" بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها"[1].

كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه:" إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم المالية و التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون تضليل"[2].

يعرف كذلك أنه:" نشر الحقائق دون إخفاء المعلومات الهامة التي تم نشرها أو توصيلها للمستخدمين وذلك حتى تكون القوائم المالية كاملة وتعبر تعبيرا صادقا وكاملا عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي"[3].

ويعرف أيضا أنه:" العملية و المنهجية الخاصة بتوفير المعلومات ووضع القرارات التي من خلالها يتم توفير معلومات في الوقت المناسب وبطريقة واضحة"[4].

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه:" عملية إظهار المعلومات المحاسبية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية ملائمة وغير مضللة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الإطلاع على دفاتر وسجلات المؤسسة"[5].

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التعرف الأول قد ركز على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة بحيث يستطيع المستخدم اتخاذ القرار السليم ولم يتطرق إلى طبيعة المستخدم، أما التعريف الثاني فقد أشار إلى ضرورة إبراز كافة المعلومات الصحيحة عن المؤسسة، حتى يستطيع المستخدم اتخاذ القرار السليم، وركز التعريف الثالث على تبني معلومات دون تضليل بصورة كاملة وصادقة

---

[1]– محمد سمير الصبان، **المحاسبة المتوسطة(قواعد الإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي**، دار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 2000، ص 245.

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

[3]– يحي قللي، محمد صالح الهاشمي، **مبادئ المحاسبة المالية**، در ايتراك للنشر والتوزيع، سعودية، 2004، ص19.

[4]– أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية**، دار الجامعة للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 279.

[5]– محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** ، ط1، دار إيتراك للنشر والتوزيع،القاهرة، 2005، ص 578.

مما يعكس المركز المالي للمؤسسة، أما التعريف الرابع فركز على ضرورة توفير المعلومات في الوقت المناسب، بينما أشار التعريف الأخير إلى أن إظهار المعلومات المحاسبية يتم وفق القوائم المالية والهوامش.

ومما سبق يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي هو عملية منهجية تهدف إلى نشر الحقائق دون إخفاء المعلومات الهامة التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار، كما يجب توفير الموضوعية والوضوح في هذه المعلومات مما يساعد المستخدم على فهم وتفسير محتوى القوائم المالية.

تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية فيما يلي[1]:

- توضح متغيرات هي ذات اهتمام مباشر للعديد من الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة؛
- تعتبر القوائم المالية أكثر مصادر المعلومات اعتمادية؛
- تكلفة الحصول على المعلومات بالقوائم المالية رخيصة جدا حيث أن تكلفة إعداد التقارير خاصة للمستخدمين يمكن أن تفوق العوائد المتوقعة من ورائها.

ويمكن القول أن دور الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية هو تقليل حالة الغموض بالنسبة لمتخذ القرار ويلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما في تحقيق الآلية الخاصة بسوق رأس المال من خلال تحديد الأسعار المناسبة للأسهم وتحقيق التوازن بين درجة المخاطرة والعائد الذي تحققه هذه الأسهم، فالإفصاح يؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين و بالتالي كبر حجم رأس المال متمثلا في زيادة عدد الأسهم المعروضة للشراء والبيع[2].

المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي حسب الاعتبارات التالية:

1- من حيث درجة الإفصاح

ويأخذ الإفصاح المحاسبي شكلين التالين[3]:

---

[1]- المرجع السابق، ص 580.

[2]- كمال الدين الدهراوي، عبد إله الهلال، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1999، ص 9.

[3]- محمد طارق يوسف وآخرون، **حوكمة الشركات وأسواق رأس المال العربية**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007، ص ص 14- 16.

1-1- الإفصاح القانوني (الإجباري)

وهو ما تنص عليه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة إلى ما تقتضي به بعض التشريعات والقوانين، ويهدف هذا النوع من الإفصاح المحاسبي إلى تقديم القدر الكافي والمناسب لمستخدمي القوائم المالية لتمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة.

1-2- الإفصاح الاختياري (الإضافي)

يعد الإفصاح الإضافي محاولة جادة من قبل الوحدة الاقتصادية لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية أو المعايير المحاسبية، وذلك بهدف تقديم أكبر قدر ممكن من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، وحتى لا يلجئوا إلى مصادر أخرى للمعلومات قد تكون مضللة، ومن أمثلة هذا النوع من الإفصاح، الإفصاح عن كل من:

- التنبؤات المالية المستقبلية؛
- تحليل الأصول طويلة الأجل والمخزون؛
- خطط الإدارة بشأن توزيعات الأرباح؛
- خطط الإنفاق الاستثماري.

2- من حيث مدى إلزامية الإفصاح

ويأخذ هذا النوع من الإفصاح الأشكال التالية:

2-1 الإفصاح الكامل

يتطلب هذا النوع من الإفصاح أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين، بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المؤسسة خلال الفترة[1].

2-2-الإفصاح العادل

ينطوي الإفصاح العادل على هدف أخلاقي يتمثل في تطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم المالية، واعتاد مدقق الحسابات أن يعتمد عند إبداء رأي نظيف أو غير متحفظ بقوله:" تعرض القوائم

[1]- رضوان حنان حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 218.

المالية بصورة عادلة– في كل الجوانب نسبيا– المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما"[1].

2-3-الإفصاح الكافي

يشير هذا النوع إلى الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات، فالقوائم المالية والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم المالية مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي.

ولكي يكون الإفصاح كافيا عادلا لابد من توفر العنصرين التالين[2]:

- العرض العلمي السليم للقوائم المالية بحيث ترتب العناصر والمجموعات بشكل مفهوم ومنسجم مع القواعد العلمية وتخدم الأطراف المستخدمة لها؛
- أن تتضمن القوائم المالية المعلومات الضرورية التي بدونها لا تعبر عن حقيقتها وينبغي عدم التوسع في إخفاء بعض المعلومات بسبب الخوف من احتمالات سوء تفسيرها أو الوصول إلى نتائج خاطئة.

والجدير بالذكر أن المعلومات الأكثر علاقة وملائمة يجب أن تلخص بوحدات كمية وتعرض بالقوائم المالية، أما المعلومات الوصفية فيجب أن تظهر على شكل ملاحظات إرشادية تنشر بالإضافة إلى القوائم المالية[3].

وأخيرا تجدر الإشارة إلى عدم وجود تعارض جوهري بين المفاهيم الثلاثة الخاصة بنطاق الإفصاح، فالإفصاح الشامل لابد أن يكون كافيا وعادلا، وتمثل هذه المفاهيم الثلاثة مفاهيم مقبولة عموما من مهنة المحاسبة.

3- أنواع أخرى للإفصاح

إلى جانب المفاهيم الثلاثة السابقة المقبولة عموما تعرض أدبيات المحاسبة أنواعا أخرى وهي:

3-1 الإفصاح الملائم

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ لا يهم

---

[1]– كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، ط4، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص ص 866، 867.

[2]– صادق الحسني، **التحليل المالي والمحاسبي**، ط1، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 52.

[3]– حيدر محمد علي نبي عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة**، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 118.

الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بقدر ما يهم أن تكون المعلومة ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية[1].

3-2- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغرض اتخاذ القرارات، كالإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، والإفصاح عن الإنفاق الرأس المالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله[2].

3-3-الإفصاح الوقائي

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لمستخدميها، والهدف الأساسي لذلك هو حماية المجتمع المالي والمستثمر العادي ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات، لذلك يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية[3].

مما سبق يتضح أن الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي وشامل أصبح ضرورة مهمة تقتضيها عملية توصيل المعلومات المناسبة وبالنوعية المطلوبة لمستخدميها في الوقت المناسب.

المطلب الرابع: مقومات الإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات التالية[4] :

1-تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

إن مجال الإفصاح في القوائم المالية يظل قيد التطور، حيث لازالت تكتنفه العديد من المشاكل نتيجة لتوسع قاعدة المستخدمين للقوائم المالية للشركات، فعدد المستخدمين ومطالبهم متزايدة ومتعددة ومن

---

[1]- العياشي زرزار، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، الملتقى الدولي الثامن حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع،رهانات،آفاق)، جامعة 20 أوت1955، سكيكدة، 7-8 ديسمبر2010، ص 12.

[2]- المرجع السابق، ص 12.

[3]- يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، بليدة، 13- 14 ديسمبر2011، ص 12.

[4]- حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2010، ص ص 50-53.

الصعب تحديدها، حيث ورد في المعيار الدولي رقم (01) بأنه:" لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة احتياجات المستخدمين من المعلومات، فـهناك احتياجات مشتركة لهم جميعا، وحيث أن توفير بيانات مالية تفي بحاجة المستثمرين مقدمي رأس المال المضارب للمشروع، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها البيانات المالية "، ولقد اختلفت الآراء حول تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية لذلك فقد استقر الرأي النهائي في عالم مهنة المحاسبة على أنه يتمثل في مجموعة الفئات التي تم استخدامها للتقارير المالية مع التركيز على فئات الملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين.

2-تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية

إن الغرض الأساسي من الإفصاح هو أن تحتوي القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة، لذلك لابد أن يكون هناك ربط بين الغرض الذي تستخدم فيه المعلومة المحاسبية وخاصية الملائمة، حيث تعد هذه الخاصية من أهم المعايير التي تحكم كمية ونوعية المعلومات التي تظهر بالقوائم المالية لذلك يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي تستخدم من أجله إذ أن ملائمة المعلومات لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل.

3-تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

ويتمثل هذا التحديد في الإفصاح عن البيانات المحتواة في القوائم المالية الأساسية، المتمثلة في الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية ، و قائمة التغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الإيضاحات (الملاحق) المرفقة بالقوائم المالية، والتي تعد جزءا من هذه القوائم، حيث يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية وضمن قيود ومحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

4-تحديد أساليب وطبيعة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن البيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة – تقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة بصفة أساسية على عاتق إدارتها – عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة والتي من شأنها أن تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومة المحاسبية، حيث يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات بطرق يسهل فهمها كما يتطلب أيضا ترتيب

وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

5-توقيت الإفصاح عن المعلومات الحاسبية

وليكون الإفصاح مفيدا فإنه بالإضافة إلى اشتراط أن تكون المعلومات كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة والفهم، يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعدادها وعرضها وتقديمها لمستخدميها وتتناقص منفعة المعلومة ثم تزول إذا لم تأت في وقتها، لذلك حرصت قوانين الشركات في الدول المختلفة وتعليمات أسواق المال العالمية أن تلزم الشركات المدرجة في تلك الأسواق بأن تقوم بإعداد وعرض هذه المعلومات خلال فترة زمنية معقولة من تاريخ انتهاء السنة المالية أو الفترة المرحلية، وتزويد هيئة الأوراق المالية بنسخ من قوائمها المالية المرحلية الربع سنوية أو نصف سنوية بهدف توفير معلومات حديثة ومستمرة على فترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

جاءت معايير الدولية لإعداد التقارير المالية بصفة عامة والمتعلقة بالإفصاح بصفة خاصة من أجل ضمان جودة عالية في إعدادها.

المطلب الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية

على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخا دوليا، فإن الاهتمام بالمحاسبة الدولية سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي ظهر فقط في العقود الأخيرة من القرن السابق حيث يبين الأدب المحاسبي أن سنة 1972م اعتبرت نقطة تحول أساسية لمراحل تطور المحاسبة الدولية[1].

قبل سنة 1972م كانت التطورات المحاسبية والاهتمامات بها تتم فقط من خلال عقد اجتماعات ومؤتمرات إقليمية بين المحاسبين لتبادل المعلومات والخبرات بين دول الإقليم، فلم تكون أي جهود تذكر فيما يتعلق بتحليل درجة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، مثل هذه المؤتمرات الدولية للمحاسبين مؤتمر سانت لويس في 1904م والمؤتمرات اللاحقة له كل أربع سنوات.

الفترة الثانية والمهمة لتطور المحاسبة الدولية هي ما بعد 1972م حتى الآن كنتيجة للتطورات والاتصالات بين المحاسبين المهنيين على المستوى الإقليمي على غرار المؤتمر الإقليمي لإتحاد محاسبي

[1]– محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 22– 24.

آسيا والمحيط الهادي سنة 1957م، تأسيس الإتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين والماليين، المجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين 1966م، لإجراء دراسة مقارنة على مواضيع محاسبية لثلاث دول هي المملكة المتحدة، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية. دخلت المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل تطورها، حيث أصبحت هناك جهود عالمية تبدل لتقليل درجة الاختلاف المحاسبي على المستوى الدولي.

في عام 1973م نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية لعدة دول تشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية، أخذت على عاتقها مهمة تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول وأصدرت مجموعة من المعايير المحاسبية ليتم إعادة هيكلتها في 2001م لتصبح تحت مسمى مجلس معايير المحاسبة الدولية[1].

وتجدر الإشارة إلى أن اللجنة قبل إعادة هيكلتها ركزت مساعيها على توسيع نطاق قبول المعايير التي تقوم بإصدارها، حيث قامت بإصدار 41 معيار محاسبي دولي و34 تفسير. وفي سنة 2003م قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار أول معيار IFRS وأول تفسير، وأنجز مشروع مراجعة 14 معيار محاسبي، وأصدر المجلس 8 معايير محاسبية دولية لإعداد التقارير المالية IFRS و12 تفسير وذلك إلى غاية 2009م[2].

أما آخر معيار تم إصداره إلى حد الساعة فهو المعيار IFRS16 في سنة 2016م والمعني بعقود الإيجار حيث سيكون تاريخ تطبيقه في 2019/1/1م، بدل المعيار IAS17 ومتاح للتطبيق المبكر لمن يطبق IFRS15 [3].

ويمكن تعريف المعايير المحاسبة الدولية على أنها:" معايير صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على المستوى الدولي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة

[1]– طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)**،الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002، ص 20.

[2]– سعاد بورويسة ، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية**، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، 2010، ص 64.

[3] –**Project summray and feed back statement : IFRS 16 leases**, IASB publication departement, UK, january 2016, p2.

في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد"[1].

المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية

سوف نركز على هيئتين مهمتين كان لهما أثر كبير في تطوير معايير المحاسبة الدولية وهما:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية.

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات عند إعداد القوائم المالية وتم تشكيلها في سنة 1973م إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية.

ومنذ عام 1983م شملت عضوية اللجنة كل المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين وابتداء من 1996م صارت تضم 116 منظمة من 85 دولة، وفي عام 1999م أصبحت تضم 142 عضوا من 103 بلدان يمثلون مليوني محاسب، وشاع استخدام معايير المحاسبة الدولية حتى من تلك الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة[2].

وقد حدد دستور اللجنة أهدافها وهي[3]:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية ذات الغرض العام والتي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية بالإضافة إلى تعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم؛

- العمل بشكل عام على تحسين وتنسيق المعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية.

2- مجلس المعايير المحاسبة الدولية

في 2001/4/1م تم استبدال اللجنة بمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي تولى مسؤولية وضع

---

[1]- حميدا صالح، **دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، الملتقى العلمي الدولي حول: الإفصاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، ورقلة، 29- 30 نوفمبر 2011، ص 8.

[2]- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، ط1، دار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 36.

[3] -Abas Ali Mirga and others, **IFRS Practical implementation guide and workbook**, 2nd edition, wiley Publishing, canada, 2008, p2.

المعايير ويتكون المجلس من 14 عضو معينين من طرف مجلس الرقابة[1].

تتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي[2]:

- تطوير مجموعة وحيدة من معايير إعداد التقارير المالية المقبولة عالميا، والعالية الجودة والقابلة للفهم، والمبنية على مبادئ محددة بوضوح، تتطلب هذه المعايير وجود معلومات في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات جودة عالية، وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستثمرين و المشاركين في أسواق رأس المال المختلفة العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات الحاسبية في صنع القرارات الاقتصادية، وذلك من أجل المنفعة العامة؛
- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛
- في تحقيق الأهداف المتعلقة بالبندين السابقين، يجب مراعاة احتياجات مختلف أنواع وأحجام المنشآت، حسبما يكون مناسبا في الظروف الاقتصادية المختلفة. (حذف بند للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم من الأهداف)؛
- تعزيز وتسهيل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كونها المعايير والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المطلب الثالث: معايير الإفصاح وفق معايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تمثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجموعة متكاملة من معايير المحاسبة عالية الجودة، قابلة للفهم والتطبيق تضم أساسا معايير متعلقة بالإفصاح والاعتراف والقياس، وسوف نقدم في ما يلي مجموعة من المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح وهي[3]:

1 -عرض القوائم المالية (IAS1)

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة

---

[1]- عادل بولجنيب ، **دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية**، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة2، قسنطينة، 2014، ص 30.

[2]- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **الجزء"أ" إطار المفاهيم والمتطلبات**، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، طبعة 2011، ص 16.

[3]- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 51- 57.

لنفس المؤسسة في فترات أخرى أو مع مؤسسة أخرى، ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم المالية وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها، كما يعرض نماذج للقوائم المالية وسوف نتطرق إليه بنوع من بالتفصيل في المبحث اللاحق.

2- قائمة التدفقات النقدية (IAS7)

يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل: النقدية،

النقدية العادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية. ويعرض المعيار شكلا لقائمة التدفقات النقدية موزعة إلى الأنشطة الثلاث. ويعرض كذلك أمثلة على كل نوع من هذه الأنشطة ، كما يحدد شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية، وتلك الناجمة عن الفوائد والأرباح وعن الضرائب المتعلقة بالدخل وغيرها.

3- الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة (IAS30)

يطالب هذا المعيار البنوك والمؤسسات المالية المشابهة بتقديم مستوى ملائم من الإفصاح لمصلحة المستخدمين، كعرض السياسات المحاسبية التي تتضمن إفصاحات إضافة إلى قائمة الدخل والميزانية وكذلك ما يتعلق بالأمور الطارئة واستحقاقات الأصول وخسائر القروض والسلف والمخاطر البنكية العامة والأصول المرهونة كضمان، وتجدر الإشارة أنه قد تم إلغاءه سنة 1990 ليحل محله المعيار (IFRS7).

4- الأدوات المالية الإفصاح والعرض (IAS32)

يعرض هذا المعيار شروط معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها وطرق عرض كل من الأدوات المالية والأصول المالية والالتزامات وحقوق الملكية وكذلك بالنسبة للفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب.

5- الأدوات المالية الاعتراف والقياس (IAS39)

ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية سواء كانت أصول مالية مثل: النقدية، الودائع، الاستثمارات أو كانت مطلوبات مالية مثل: الحسابات الدائنة وأدوات الدين الصادرة من المؤسسة، أو مشتقات كالخيارات والعقود الآجلة والمستقبلية، وكذلك العقود الأخرى كعقود شراء وبيع الذهب والبترول والغاز الطبيعي، ولا

ينطبق هذا المعيار على أدوات الملكية. وسيحل المعيار (IFRS9) محل هذا المعيار من طلع عام 2018م[1]

6- الأدوات المالية: إفصاحات (IFRS7)

جاء هذا المعيار استبدالا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS30)، وقد أوجب هذا المعيار الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى عن تواريخ استحقاق الالتزامات المختلفة، كذلك الإفصاح عن الأدوات المالية من مدى طبيعة وشروط الأدوات المالية ومخاطر التغير في أسعار الفائدة، مخاطر الائتمان ويجب عدم المقاصة بين بنود الموجودات والمطلوبات إلا بوجود حق قانوني[2].

بالإضافة إلى المعايير سابقة الذكر هناك بعض المعايير الأخرى المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وهي: التقارير القطاعية (IAS14)، المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار(IAS15)، الممتلكات والمعدات والتجهيزات (IAS16)، محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS20)، إفصاحات الأطراف ذوي العلاقة (IAS24)، البيانات المالية الموحدة (IAS27)، التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامح (IAS29)، الحصص في المشروعات المشتركة (IAS31)، التقارير المالية المرحلية (IAS34)[3].

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإفصاح المحاسبي لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة بهدف بيان الوضع المالي للمؤسسة، وقد اهتمت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتحديد طريقة الاعتراف والقياس وكيفية الإفصاح المحاسبي المتعلق بمختلف بنود القوائم المالية.

---

[1]- خالد جمال الجعارات، **مختصر معايير المحاسبة الدولية 2015** ، مطبوعة الجامعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 112.

[2]- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المبادئ المحاسبية**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 538.

[3]- فارس جميل الصوفي، **معايير المحاسبة الدولية**، ط1، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص ص 78 ،79.

المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

قبل الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية تتم عملية الاعتراف والقياس لمختلف البنود التي تظهر في هذه القوائم.

1- الاعتراف المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يمكن تعريف عملية الاعتراف بأنها عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية، وبذات الوقت تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية:

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من وإلى المنشأة، وتعني الاحتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من وإلى المنشأة؛

- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية، وبذلك فيتم الاعتراف بعناصر القوائم المالية على النحو التالي[1]:

1-1- الأصول: ويتم الاعتراف بها في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بها في المستقبل إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته بموثوقية؛

1-2- المطلوبات: ويتم الاعتراف بها في الميزانية عندما يكون من المحتمل التضحية بموارد على شكل منافع اقتصادية من المنشأة بسبب إطفاء المطلوبات الحالية ويمكن تحديد مقدار هذا الإطفاء بموثوقية؛

1-3- الدخل: ويتم الاعتراف به في قائمة الدخل عندما تكون هناك زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تتعلق بزيادة في الأصول أو انخفاض في المطلوبات ويمكن قياس الزيادة أو الانخفاض المشار إليهما بموثوقية، وهذا يعني أنه يتم الاعتراف بالدخل بالتوازي مع الاعتراف بالزيادة في الأصول أو الانخفاض في المطلوبات.

1-4- المصروفات: ويتم الاعتراف بها عندما يكون هناك انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية يتعلق بانخفاض في الأصول أو زيادة في المطلوبات ويمكن قياسه بموثوقية، وهذا يعني أنه يتم الاعتراف بالمصروفات بالتوازي مع الاعتراف بالانخفاض في الأصول أو الزيادة في المطلوبات.

[1]- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص ص 14، 15.

2-القياس المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يمكن تعريف القياس بأنه منح قيم نقدية للعناصر التي تم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم المالية.

ويتضمن الإطار المفاهيمي أسسا مختلفة للقياس والتي يتم استخدامها حاليا وهي[1]:

2-1- التكلفة التاريخية: وتعني إثبات البند بتكلفته عند اقتناءه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته.

2-2- التكلفة الجارية: وتعني إثبات البند بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر الجاري للبند في تاريخ إعداد القوائم المالية.

2-3- القيمة القابلة للتحقق: وتعني إثبات البند بالقيمة البيعية ناقصا التكاليف المتوقعة، مثل المخزون بقيمة أقل من تكلفته؛

2-4- القيمة الحالية: وتعني إثبات البند بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتوقع الحصول عليها من البند، سواء نتيجة الاستخدام المستمر للبند أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند التخلص منه نهاية عمره النافع.

يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جيدة نحو تطوير التقدير بالقيم العادلة وذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ولقد طالب المجلس الاستشاري لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي استخدام أكبر لمقياس القيمة العادلة في القوائم المالية لأنها أكثر ملائمة مقارنة مع التكلفة التاريخية، وفي المقابل قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بوضع معيار منفصل عن كيفية قياس القيمة العادلة والمتمثل في المعيار(IFRS13) المتعلق بقياس القيمة العادلة.

3- بيان مفاهيم المحافظة على رأس المال

تعني المحافظة على رأس المال عدم المساس به والمحافظة عليه من التآكل، وهناك نوعين من مفاهيم المحافظة على رأس المال هما[2]:

[1]- المرجع السابق، ص 15.

[2]- المرجع السابق، ص ص 15، 16.

3-1- المحافظة على رأس المال المالي: وهو المفهوم السائد في المحاسبة حيث يعني رأس المال صافي أصول أو حقوق الملكية.

ويقوم رأس المال المالي على القواعد التالية:

3-1-1- الربح أو الخسارة: الفارق بين صافي الأصول في نهاية الفترة وصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو للمساهمات منه.

3-1-2- أساس القياس: لا يوجد استخدام لمفهوم محدد لأسلوب من أساليب القياس، ولكنه في الغالب يقوم على مفهوم التكلفة التاريخية.

3-2- المحافظة على رأس المال المادي: ويطلق هذا المفهوم المحافظة على رأس المال الإنتاجي وكذلك رأس المال العيني ويمثل القدرة التشغيلية للمؤسسة.

ويقوم رأس المال المادي على القواعد التالية:

3-2-1- الربح أو الخسارة: الفارق بين الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في نهاية الفترة والطاقة الإنتاجية في بداية الفترة، مع استبعاد توزيعات الملاك ولا يتضمن ربح أو خسارة الفترة مكاسب أو خسائر الحيازة بل تعتبر كتعديلات في حقوق الملكية.

3-2-2- أساس القياس: تعتبر التكلفة الجارية هي أساس قياس رأس المال المادي. ويمكن أن يتم قياس التكلفة الجارية بأحد الأساليب التالية:

- تكلفة الاستبدال؛
- القيمة السوقية؛
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة.

المطلب االثاني: القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

خُصص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) لعرض القوائم المالية وتبيان الهدف والغرض العام منها.

1 -تعريف القوائم المالية

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها، وتختلف من حيث الألفاظ المستخدمة.

عرفت القوائم المالية في محاسبة المعايير الدولية بأنها:" تلك القوائم التي تعرض الأصول، الخصوم، المساهمين، الإيرادات والمصروفات للشركة القابضة والشركات التابعة لها كما لو كانت جميعها شركة واحدة"[1].

كما عرفت أنها:" عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها المؤسسة مرتبة في جداول، وتعد وفقا لمواصفات معينة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وعلى أساس منطقي وبصورة منصفة"[2].

2-الهدف

يهدف المعيار المحاسبي رقم (1) إلى بيان الأساس لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والقوائم المالية للمنشآت الأخرى، ويحدد كذلك الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتواها.

ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تهدف لسد حاجات المستخدمين غير المؤهلين لمطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة حسب احتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

3-الغرض من القوائم المالية

تمثل القوائم المالية عرضا منظما لمركز وأداء المنشأة الماليين، فهدف القوائم المالية هو توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التي تفيد عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم القرارات الاقتصادية، وتبين القوائم المالية أيضا نتائج وواجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد المالية الموكلة إليها.

---

[1]- سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 314.

[2]- أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة**، الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهمي للنظام المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، بليدة، 15 أكتوبر 2009، ص 1.

كما تساعد القوائم المالية بالإضافة إلى المعلومات الأخرى في الإيضاحات، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بتدفقات المنشأة النقدية المستقبلية وتحديدا توقيتها وتأكيدها.

تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

- مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل(أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلف عن المكتب المسجل)؛
- وصف لطبيعة عمليات المنشأة و أنشطتها الرئيسية؛
- اسم الشركة الأم والشركة الأم النهائية للمجموعة؛
- إذا كانت منشأة ذات عمر إنتاجي محدود، المعلومات المتعلقة بطول عمرها الإنتاجي.

المطلب الثالث: مكونات القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تبين القوائم المالية آثار العمليات الاقتصادية والمالية وغيرها من الأحداث وذلك عن طريق تبويبها في مجموعات حسب خصائصها، ولقد نص المعيار المحاسبي رقم(1) على أن تشمل القوائم المالية على[1]:

- قائمة الميزانية؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة التغير في حقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- الإيضاحات (الملاحق).

1- قائمة الميزانية

تعتبر الميزانية أول قائمة يتم إعدادها من طرف المؤسسة، وتركز هذه القائمة على توفير معلومات عن طبيعة الاستثمارات ومقدارها في أصول المؤسسة ومصادر تمويلها وتعرف على أنها:" كشف يعرض الأصول والخصوم وحقوق الملكية في المؤسسة بتاريخ معين، إذ توفر المعلومات حول طبيعة ومبلغ

[1]- سيد عطا الله السيد، **التدريب المحاسبي والمالي**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 192.

الاستثمارات ومصادر الأموال والتزاماتها اتجاه المقرضين وحقوق الملكية[1].

وتنقسم الميزانية إلى قسمين هما:

1-1-الأصول: وهي الموارد الاقتصادية المملوكة للمؤسسة، والتي يمكن قياسها محاسبيا، وتعبر عن منافع اقتصادية محتملة في المستقبل تمتلكها المؤسسة وتسيطر عليها، وتكون معظم الأصول ملموسة بطبيعتها بمعنى لها كيان مادي ملموس كالأراضي، المباني، المعدات...إلخ، ومع ذلك فإن هناك بعض الأصول مثل حسابات المدينين وحقوق الاختراع تكون غير ملموسة، وتنشأ قيمة الأصول غير الملموسة من الحقوق القانونية للمؤسسة للحصول على مبالغ نقدية معينة من المدينين في المستقبل أو استغلال اختراع معين[2].

وهناك ثلاث خصائص أساسية يجب توفرها في الأصل وهي:

- تجسيد منافع مستقبلية تنطوي على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التدفقات النقدية الداخلة مستقبلا؛
- يمكن للمؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن استخدامها لهذا الأصل ولها القدرة على السيطرة عليه وتمنع الآخرين من حصول عليه إلا من خلالها؛
- إن الحدث أو العملية التي أعطت المؤسسة الحق في السيطرة أو الرقابة قد تمت بالفعل.

وتنقسم الأصول إلى: الأصول المتداولة وغير متداولة مع الأخذ بعين الاعتبار درجة السيولة[3].

حسب المعيار الدولي رقم (1) لكي يصنف الأصل على أنه متداول يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- إذا كان الأصل نقديا أو مشابه ولا توجد قيود على استخدامه؛
- إذا كان يستحق التسوية خلال اثني عشرة شهرا من تاريخ إعداد الميزانية؛

---

[1]- فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة(النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول)**، ط2، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 167.

[2]- وجدي حامد حجازي، **تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية**، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2011، ص 7.

[3]- شعيب الشنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 64.

- إذا كان يتوقع تسوية خلال الدورة التشغيلية العادية (دورة الاستغلال).

1-2-الخصوم: وهي ديون أو تعهدات على المؤسسة اتجاه الغير، أي أنها تعبر عن حقوق الدائنين على أصول المؤسسة. وتتمثل معظم الالتزامات في الديون التي تدين بها للدائنين مقابل ما سبق وأن حصلت عليه من نقدية أو مهمات أو أصول أخرى، وفي المقابل تلتزم المؤسسة بإرجاع هذه الالتزامات لأصحابها عند تاريخ معين وفقا لشروط محددة[1].

وهناك ثلاث خصائص أساسية يجب توفرها في الخصوم وهي:

- مسؤولية المالية اتجاه مؤسسة أو أكثر مما يتطلب التسوية بالنقل أو التحويل المستقبلي للأصول، أو استخدامها عند تاريخ محدد؛
- أن العملية أو الحدث الذي يلزم المؤسسة قد تم بالفعل؛
- إن هذا الواجب أو المسؤولية يلزم المؤسسة ولا يترك لها خيار قد تتجنب التضحية المستقبلية.

تصنف الخصوم حسب درجة الاستحقاق وتنقسم إلى:

1-2-1-الخصوم المتداولة: وهي مجموعة الالتزامات والديون الواجب الوفاء بها في مدة أقصاها سنة مالية مثل: الذمم الدائنة أو الدائنون، أوراق الدفع، القروض قصيرة الأجل[2].

وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) تصنف الخصوم على أنها متداولة عندما تستوفي الشروط التالية[3]:

- عندما يتوقع من المؤسسة تسديده خلال الدورة التشغيلية العادية أو أن تحتفظ به بغرض المتاجرة؛
- يستحق السداد خلال فترة اثني عشرة شهرا من تاريخ إقفال الميزانية؛
- عدم وجود قيود على سداد الالتزام خلال فترة اثني عشرة شهرا بعد تاريخ إقفال الميزانية.

1-2-2- الخصوم غير متداولة: وهي التزامات التي تترتب على الوحدة الاقتصادية والتي تزيد مدتها عن السنة المالية أو أكثر، و تنقسم إلى قسمين من حيث الهدف: القسم الأول متعلق بأي التزام نتيجة

---

(1)- عدنان تايه النعيمي، **الإدارة المالية (النظرية والتطبيق)**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 74.

(2)- أحمد محمد أبو شماله، **دراسات في المحاسبة المالية**، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 36.

(3) -Hervè stolowy et Autres, **Comptabilitè et analyse financière**,1éré édition, De Boeck universitè, Belgique, 2006, p 132.

اتفاقيات مالية بين طرفين يترتب عليها فوائد مالية مثل: القروض، فوائد مالية، أما القسم الثاني فهو التزام متعلق بالعمليات التشغيلية وعادة ما يأخذ شكل تقديم خدمة ما[1].

وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الحالات التالية:

- القروض والالتزامات التي تنوي المؤسسة تجديدها يجب أن تصنف إلى خصوم طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ الاستحقاق أقل من اثني عشرة شهرا؛
- تصنف القروض إلى التزامات غير متداولة إذا وافق المقرض وقبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المؤسسة فترة سداد تتجاوز اثني عشرة شهرا. ومن أمثلة على الالتزامات غير متداولة : السندات، أوراق الدفع طويلة الأجل والقروض البنكية طويلة الأجل.

2- قائمة الدخل

تعد قائمة الدخل من أهم القوائم المالية ويتم التقرير فيها عن نتائج أعمال المؤسسة وتعرف بأنها:" عبارة عن قائمة مالية أساسية التي تظهر نتيجة عمليات المشروع خلال فترة محددة، إلا أنه هناك وجهتي نظر في البنود التي يجب أن تظهر ضمن القائمة للوصول إلى صافي دخل الفترة ويطلق عليها مفهوم أداء التشغيل الجاري ومفهوم الشمول"[2].

وتنقسم قائمة الدخل إلى:

2-1-الإيرادات: هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال فترة محاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلة أو الزيادة في قيم الأصول أو النقص في الالتزامات التي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركة في الملكية.

2-2-المصاريف: هي التخفيضات في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة في شكل تدفقات خارجة أو استفاء للأصول أو نشأة الالتزامات التي تؤدي إلى تخفيضات في حقوق الملكية للأصل بخلاف تلك

[1]- مؤيد عبد الرحمان الدوري، محمد أديب أبو زياد، **التحليل المالي باستخدام الحاسوب**، ط2، دار وائل للبشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 44.

[2]- محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، دار جلال للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص 77.

التي ترتبط بتوزيعات حملة الأسهم[1].

ويجب أن تشمل بيان الدخل كحد أدنى ما يلي[2]:

- الإيرادات والنواتج المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين، الضرائب، النتيجة من النشاطات العادية؛
- الربح أو الخسارة من أنشطة العادية، مخصصات الاهتلاك وانخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية والمعنوية.

أما المعلومات الأخرى التي يجب إظهارها في قائمة الدخل هي:

- تحليل نواتج النشاطات العادية؛
- بالنسبة لشركات الأسهم مبلغ نصيب الأسهم من الأرباح المقترحة والنتيجة الصافية للسهم؛
- النتيجة الاستثنائية التي تنشأ من النواتج والأعباء المتعلقة بالأحداث التي ترتبط بالنشاط العادي ولها صفة استثنائية التي تنشأ مثل الكوارث الطبيعية.

3- قائمة التغير في حقوق الملكية

تعرف قائمة التغير في حقوق الملكية بأنها:"عبارة عن التغيرات بين تاريخين لقائمة الميزانية سواء بالزيادة أو بالنقصان في صافي أصولها خلال فترة، باستثناء التغيرات الناتجة عن العمليات مع المساهمين و تقدم معلومات حول المصادر الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات عن هذه المصادر"[3].

كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) المعدل "عرض القوائم المالية" للمؤسسة يجب أن تقدم هذه القائمة كمكون مستقل في القوائم المالية إلى جانب القوائم المالية التقليدية وهذه القائمة تحتوي على[4]:

- صافي الربح أو خسارة الفترة؛

---

[1]- أحمد نور، **المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية)** الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 48.

[2]- عبد الكريم شحادي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، الجزائر، 2009، ص 51.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص ص 144، 145.

[4]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 159.

- العمليات الرأس مالية مع المالكين؛
- بنود الدخل والمصروفات يتم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية حسب المعيار ومجموع هذه البنود؛
- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية كل فترة.

4- قائمة التدفقات النقدية

جاء المعيار رقم (7) المعدل الصادر عام 1993 عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة ليحل محل المعيار السابق والمتعلق بجدول التمويل المعتمد في 1976م[1] .

وحسب لجنة معايير المحاسبة الدولية تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها:"عبارة عن كشف يزود مستخدمي القوائم المالية بأساس سليم لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما في حكمها، وحاجاتها في استخدام هذه التدفقات النقدية، فهي تقدم وتوفر معلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما في حكمها والتي تصنف إلى أنشطة استثمارية، تمويلية، تشغيلية"[2].

وتنقسم هذه الأنشطة إلى:

4-1-الأنشطة الاستثمارية: وهي تلك المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية ومن الأمثلة نجد[3]:

- التصرف في الأصول الثابتة أو بيع حقوق الملكية للكيانات الأخرى؛
- المصروفات عند شراء الأصل الثابت أو أدوات حقوق الملكية من منشآت أخرى.

4-2-الأنشطة التمويلية: هي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس مالية وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة ومن أمثلة نجد[4]:

- المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم والسندات أو أي مصادر تمويل أخرى؛

---

[1]- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 334.

[2]- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة(عرض القوائم المالية)**، الجزء الثاني، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص ص 47، 48.

[3]- حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[4]- مصطفى يوسف الكافي وآخرون، **الأصول العلمية والعملية في محاسبة الشركات**، ط1، المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 317.

- المدفوعات النقدية على شكل سداد للقروض طويلة الأجل أو المدفوعات للمساهمين والملاك على شكل توزيعات للأرباح أو رد جزء من حقوق الملكية لأصحابها.

4-3-الأنشطة التشغيلية: هي تلك الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيراد المؤسسة وكل ما لا يدخل ضمن أنشطة الاستثمار أو التمويل فإنه يعد ضمن أنشطة التشغيل، وتتمثل الأنواع النموذجية من البنود المذكورة في هذا القسم المتعلق بقائمة التدفقات النقدية: كالتدفقات نقدية داخلة في المبيعات للعملاء وتحصيل النقدية من المبيعات السابقة التي يتم سدادها بالأجل إلى جانب الفائدة والأرباح المستلمة، وتمثل التدفقات النقدية الخارجة الناجمة من أنشطة التشغيل في عمليات شراء البضائع المعدة للبيع أو عمليات شراء المواد المعدة لتصنيع المنتجات والمدفوعات لقاء نفقات التشغيل والفائدة والديون والمدفوعات لقاء الخدمات والمدفوعات المستحقة للضرائب[1].

وقد عرض المعيار المذكور طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية التي يجب على المؤسسة اختيار إحداهما وهما:

- **الطريقة المباشرة:** يطلق على هذه الطريقة أيضا حسابات النتائج حيث يتم بموجبها بتحديد كل المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل ويكون الفرق بينهما صافي التدفقات النقدية المرتبطة بكل هذه الأنشطة[2].

ووفق لهذه الطريقة يتم الحصول على المعلومات الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات النقدية من[3]:

أ-السجلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة؛

ب-عن طريق تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (الفوائد وما يماثلها من الفوائد المدينة والدائنة والأعباء بالنسبة للمؤسسة المالية) والعناصر الأخرى بالنسبة لـ:

- التغيرات التي حدثت أثناء الفترة في مخزون حسابات مديني ودائني التشغيل؛
- العناصر غير النقدية الأخرى؛

---

[1]- نضال محمود الرمحي، **المحاسبة الإدارية**، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 360.

[2]- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 173.

[3]- أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 785.

- العناصر الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلق بالتدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار والتمويل.

- **الطريقة غير مباشرة:** يشار إليها بطريقة التسويات حيث تبدأ بصافي نتيجة السنة المالية من واقع حسابات النتائج وتحوله إلى صافي التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل أي أن هذه الطريقة تنطوي على إجراءات التعديلات والتسويات على نتيجة الصافية بالنسبة إلى البنود التي أثرت على النتيجة ولكنها لم تأثر على النقدية وتضم هذه البنود[1]:
  - التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية؛
  - البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، ربح أو خسارة تحويل عملة غير محققة والأرباح غير موزعة من المؤسسات زميلة أو حقوق الأقلية؛
  - باقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية الخاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

5- الإيضاحات (الملاحق)

تتضمن الإيضاحات معلومات إضافية لتلك المعروضة في الميزانية، وقائمة الدخل ، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وتوفر الإيضاحات شرحا تفصيليا أو تحليليا للبنود المعروضة في تلك القوائم والمعلومات حول البنود غير المؤهلة للاعتراف في تلك القوائم المالية.

يجب أن تكون الإيضاحات:

1 -تقدم معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها وفقا للفقرة (117-124) (تحت عنوان الإفصاحات عن السياسات المحاسبية)؛
2 -تفصح المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في مكان ما في القوائم المالية؛
3 -توفر المعلومات غير المعروضة في مكان ما في القوائم المالية، ولكنها ضرورية لفهم أي منها.

يجب على المنشأة طالما أن الأمر مجدي عرض الملاحظات بطريقة منتظمة، وعلى المنشأة عمل إشارات مرجعية لكل بند في الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى معلومات ذات علاقة في الملاحظات.

[1]- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 27.

عادة ما تقوم المنشأة بعرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي لمساعدة المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع قوائم المنشآت الأخرى:

- بيان بالامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- ملخص هام للسياسات المحاسبية المطبقة؛
- معلومات معززة للبنود المعروضة في القوائم المالية في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل قائمة.

- إفصاحات أخرى تشمل:

أ. الالتزامات المحتملة والالتزامات التعاقدية غير المعترف بها[*] ؛

ب. إفصاحات غير مالية، أهداف وسياسات إدارة الخطر المالي للمنشأة[**]؛

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) السياسات المحاسبية على أنها:" المبادئ والقواعد والأحكام والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية".

والسياسات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها هي[1]:

- سياسة التوحيد والمتضمنة توحيد البيانات المالية؛
- سياسة معالجة عقود الإيجار؛
- سياسة تحويل وترجمة العملات الأجنبية والمتضمنة نوع سعر الصرف المستخدم؛
- سياسات احتساب الاهتلاك؛
- سياسة تقييم المخزون؛
- سياسة الاعتراف بالإيراد؛

بالإضافة إلى السياسات سابقة الذكر، هناك قواعد أخرى للإفصاح عن السياسات المحاسبية نذكر منها:

- يجب الإفصاح عن المخالفة أو عدم الالتزام بالفرضيات المحاسبية، ولكن الالتزام بها فليس من ضروري الإفصاح عنها؛
- يجب الإفصاح عن أي تغير يحدث في السياسات المحاسبية وعن أسباب هذا التغيير.

---

[*]– أنظر المعيار37 " المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة".

[**]– أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 " الأدوات المالية:الإفصاحات".

[1]– سعود جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص ص 512،511.

خلاصة:

ازداد الاهتمام بمفهوم الإفصاح المحاسبي من قبل عدة جهات مهنية وذلك لما تحققه عملية الإفصاح من فوائد لمستخدمي القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، حيث تهدف إلى إمدادهم بالمعلومات الجوهرية لمساعدتهم في اتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب، وهذا ما اهتمت به لجنة معايير المحاسبة الدولية وبعدها المجلس معايير المحاسبة الدولية الذي عمد إلى إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تشمل على ما يجب الإفصاح عنه وعرضه في القوائم المالية الأمر الذي سمح بضبط أسس إعداد القوائم المالية وطريقة الاعتراف والقياس لبنودها وضبط ومحتواها بما يتماشى مع الغرض العام.

الفصل الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية

تـمـهـيـــد

المبحث الأول: نظم المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

المبحث الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية

خـــلاصـــة

تمهيد

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات المحاسبية التي تحقق لها الأهداف وذلك من خلال الاعتماد على نظم المعلومات المحاسبية كفأه، يسمح لها بإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة تساعد مستخدم المعلومة على اتخاذ قرارات رشيدة، حيث يعتمد أساسا على مخرجات نظم المعلومات المحاسبية ومدى جودتها ومنفعتها، وللوصول إلى هذه الغاية لابد من توفر بعض الخصائص النوعية في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية والتي تقدم في شكل قوائم مالية معروضة وفق المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

وإلمام الأكثر بهذا الموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وذلك من خلال التطرق إلى نظم المعلومات المحاسبية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني سنتناول فيه جودة المعلومة المحاسبية، بينما خصصنا المبحث الثالث أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الأول: نظم المعلومات المحاسبية

يدعم نظم المعلومات المحاسبية يوميا عمليات المؤسسة الاقتصادية من خلال تجميع وتخزين البيانات عن معاملات المنظمة، وهذا النظام يساعد في التأكد من أن بيانات منظمة تمت معالجتها بدقة وموضوعية للحصول على معلومات ملائمة.

المطلب الأول: مفهوم نظم المعلومات المحاسبية

حتى نتمكن من دراسة مفهوم نظم المعلومات المحاسبية ودوره في توفير المعلومات لمختلف الأطراف، لابد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة به، بالإضافة إلى أهدافه.

1-تعريف نظم المعلومات المحاسبية

قبل التطرق إلى تعريف نظم المعلومات المحاسبية لا بدمن تعريف بعض المفاهيم الخاصة والمرتبطة به.

1-1-تعريف النظام

تستخدم كلمة النظام في عدة مجالات متعددة وعلى هذا الأساس يكون معناها مختلفا ويتكون كل نظام من هذه النظم من مكونات أساسية تتفاعل فيما بينها.

يعرف النظام على أنه:" مجموعة من المكونات ذات العلاقة المتداخلة مع بعضها البعض بعمل على نحو متكامل داخل حدود معينة لتحقيق هدف أو أهداف مشتركة في بيئة ما وفي سبيل ذلك تقبل مدخلات وتقوم بعمليات وتنتج مخرجات وتسمح باستقبال مدخلات مرتدة (التغذية العكسية)"[1].

يقصد بالنظام أنه: "الكل المكون من أجزاء، عناصر أو مكونات مترابطة ومتكاملة تعمل ضمن تنسيق بهدف تحقيق غايات وأهداف جوهرية ومشتركة"[2].

النظام هو عبارة عن:" مجموعة من المكونات المرتبطة مع بعضها البعض التي تكون معا كيانا واحدا".

---

[1]– طارق طه، **مقدمة نظم المعلومات الإدارية والحاسبات الآلية**، ط3، شركة جلال للنشر والطباعة، القاهرة، 2000، ص 23.

[2]– سعد غالب ياسين، **أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص 18، 19.

نلاحظ أنه جل التعاريف السابقة تتفق على أن النظام هو مجموعة من المكونات أو العناصر أو الإجراءات والتي تعمل في إطار متكامل لتحقيق هدف محدد.

1-2- تعريف نظام المعلومات

يقصد بنظام المعلومات أنه:" ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأجزاء والعناصر والأعمال والموارد، التي تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات من أجل إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة للمهتمين"[1].

نظام المعلومات هو عبارة عن:" مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها بشكل منتظم من أجل إنتاج معلومات مفيدة وإيصالها إلى مستخدميها بالشكل الملائم في الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرار "[2].

يعرف أيضا نظام المعلومات بأنه:" ذلك النظام الذي يتكون من مجموعة من الأجزاء والإجراءات التي تتفاعل مع بعضها بهدف جمع المعلومات المناسبة ومعالجتها وتخزينها وإيصالها في الوقت و المكان والدقة المناسبين لعملية اتخاذ القرار في المؤسسة بالشكل الذي يساهم في تحقيق أهدافها"[3].

1-3-تعريف نظم المعلومات المحاسبية

يعتبر نظم المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المحاسبية لجميع الإدارات والأقسام والأطراف الأخرى.

يعرف نظم المعلومات المحاسبية على أنه:" عملية جمع وتشغيل البيانات المتعلقة بالعمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ثم إعداد القوائم المالية بهدف توصيل المعلومات للأطراف المهتمة"[4].

---

[1]- حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، **النظرية المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 129.

[2]- زياد هاشمي يحي، قاسم محمد الحبيطي، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحدباء للنشر والتوزيع، بغداد، 2003، ص 42.

[3]- كمال الدين الدهراوي، **مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1997، ص 43.

[4]- مسعد محمد الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007، ص 379.

يعرف كذلك بأنه:"ذلك الجزء الأساسي والهام في نظم المعلومات الإدارية بالمؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات من مصادر داخل وخارج المؤسسة ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات المحاسبية مفيدة، وهذه المعلومات توجه إلى مستخدميها من داخل وخارج المؤسسة"[1].

نظم المعلومات المحاسبية هو" عبارة عن أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية"[2].

من خلال ما سبق يمكن تعريف نظم المعلومات المحاسبية على أنه هيكل متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يقوم باستخدام الموارد المتاحة لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات مستخدمي المعلومات.

تتمثل خصائص نظم المعلومات المحاسبية حتى يكون فعالا وكفؤ فيما يلي[3]:

- يجب أن يحقق نظم المعلومات المحاسبية درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ القرار واختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط وطويل الأجل لأعمال المؤسسة المستقبلية؛
- أن يكون سريعا دقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها؛
- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المؤسسة.

---

[1]– أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 47.

[2]– عصام فهد العربيد، **نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 29.

[3]– محمد يوسف الحفناوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 59.

2- أهداف نظم المعلومات المحاسبية

يهدف نظم المعلومات المحاسبية إلى توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين المختلفين، فقد يكونوا مستخدمين داخلين عاملين في كافة مستويات إدارة المؤسسة أو خارجيين كالجهات الحكومية وغيرهم، نظرا للارتباط الكامل بين الهدف من إنتاج المعلومات و مستخدمي هذه المعلومات وفي ما يلي أهم أهداف نظم المعلومات المحاسبية[1]:

2-1-توفير المعلومات اللازمة لإنجاز العمليات والمهام اليومية

تقوم المؤسسة يوميا بعديد من الأحداث الاقتصادية يطلق عليها العمليات المحاسبية وهي بمثابة أحداث تعبر عن عمليات تبادل لها قيمة اتخاذ القرار مثل: بيع المنتجات، استلام النقدية من العملاء. أما العمليات غير المحاسبية والبيانات التي لا تعبر عن أي أحداث اتخاذ القرار فيتم تناولها في إطار نظم أخرى.

2-2-توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار

تتخذ المؤسسة مجموعة من القرارات اللازمة للتخطيط والرقابة على عملية التشغيل ويتحقق هذا الهدف من خلال تقديم مخرجات النظم مثل: القوائم المالية والتقارير لمختلف المستخدمين.

2-3- توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء الإداري

ينبغي أن تفصح الإدارة عن مدى وفائها بالمسؤوليات القانونية الملقاة على عاتقها اتجاه الأطراف الخارجية والإفصاح عن المركز المالي ونتيجة النشاط للأطراف الخارجية كالمساهمين الدائنين والنقابات.

المطلب الثاني: وظائف نظم المعلومات المحاسبية

إن الدور الرئيسي لنظم المعلومات المحاسبية هو إنتاج المعلومات المحاسبية وتوصيلها لمستخدميها، وذلك من خلال مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة تتلخص في الآتي[2]:

---

[1]- السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص ص 18، 19.

[2]- عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص ص 47،48.

1- المدخلات

يطلق على هذه المرحلة إدخال البيانات أي الحصول على البيانات من نظم المعلومات وتسجيلها في المستندات والوثائق الملائمة والتحقق من صحة البيانات ، والتأكد من شمولية المستندات وكمالها، ويقوم النظام المحاسبي باستلام المستندات الأساسية الناجمة عن نظم المعلومات مثل فاتورة أمر البيع، وثيقة الشحن...إلخ.

وعبر مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحة هذه البيانات والمستندات، كما أن الرقابة والدقة الأفضل تتحقق عند استخدام نماذج خاصة للتسجيل تسمى الوثائق الأصلية مثل: طلب الشراء لطلب البضاعة من الموردين، ويؤدي الترقيم المسبق لكل مستند أو وثيقة إلى تحسين الرقابة على مجموعة البيانات وتسهيل عملية إثبات تسجيل كل تلك العمليات وعدم إغفال أي منها، ويمكن أن يتم تحسين الدقة والكفاءة في تسجيل بيانات العمليات من خلال تصميم هذه الوثائق بشكل مناسب.

2- المعالجة

يتم في هذه المرحلة إجراء مجموعة من عمليات المعالجة على المستندات التي يتم الحصول عليها:

- تصنيف المستندات التي يتم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة مسبقا مثل: ملف الفواتير المبيعات...إلخ؛
- نقل محتوى المستندات إلى مستندات أخرى مثل: إعداد أمر الصرف، الذي يضمن نقل محتويات فاتورة الشراء وتقرير الاستلام وأمر الشراء إلى المستند الجديد أمر الصرف؛
- ترحيل محتوى الوثائق والمستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة مثل: ترحيل فواتير المبيعات الآجلة إلى حسابات المدينين ذات العلاقة وتسجيل العملية في اليومية وترحيل العملية إلى حساب دفتر الأستاذ العام؛
- إجراء مجموعة من العمليات الحسابية على البيانات كعمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة بغرض حساب أرصدة الحسابات ومجموعة العمليات المسجلة في اليومية؛
- إجراء بعض عمليات المقارنة بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيل والترحيل إلى السجلات المختلفة، بعد استلام المستندات الأساسية من أنظمة العمليات تجري عمليات فرز لهذه المستندات تمهيدا لتسجيل القيود والترحيل إلى الحسابات.

3- المخرجات

تتمثل هذه الوظيفة لنظم المعلومات المحاسبية في توفير المعلومات المفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و للمستفيدين الخارجيين، وضبط المخرجات ، ففي الأنظمة يدوية يتم تأمين تلك المعلومات في شكل تقارير تصنف إلى فئتين رئيسيتين هما:

3-1- القوائم المالية: يتضمن إعداد القوائم المالية سلسلة من العمليات تبدأ من:

- إعداد ميزان المراجعة حيث يتم تصنيف أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام؛
- وحالما يتم إعداده وتدقيقه يتم وضع قيود التسوية اللازمة ومن تم إعداد ميزان مراجعة آخر وهو ميزان مراجعة المعدل لأنه يعكس آثار كل قيود التسوية؛
- يتم اختيار ميزان المراجعة المعدل من أجل إثبات مساواة المبالغ الدائنة مع المدينة وإثبات دقة قيود التسوية؛
- إعداد قائمة الدخل، تم إعداد قيود إقفال لإغلاق كل حسابات الإيرادات والمصاريف؛
- تحويل مبلغ الدخل أو الخسارة الصافية إلى حساب حقوق الملكية؛
- إعداد الميزانية الختامية؛
- إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام المعلومات من قائمة الدخل والميزانية الختامية.

وبالتالي تكون مخرجات النظام في شكل الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية...إلخ.

3-2- التقارير الإدارية: يجب أن يكون نظم المعلومات المحاسبية قادرا على تزويد الإداريين بالمعلومات التشغيلية التفصيلية حول أداء المؤسسة، وغالبا ما يتم الاعتماد على كل من المقاييس المالية التقليدية والبيانات التشغيلية لتقدير الأنسب للأداء.

وتجدر الإشارة إلى أن القوائم المالية تعد وفق معايير محددة ملزمة التطبيق من قبل جميع المؤسسات وتقدم للأطراف الخارجية، أما التقارير الإدارية فتعد وفق لما تحدده إدارة المؤسسة إذ تختلف من مؤسسة إلى أخرى وتقدم للأطراف الداخلية.

4- الرقابة

تعتبر الوظيفة الرابعة لنظم المعلومات المحاسبية، تتمثل في مجموعة من الإجراءات والقواعد تهدف إلى التحقق من أن النتائج النهائية التي تم التوصل إليها تتماشى مع الأهداف والخطط الموضوعة مسبقا حيث تتم مراقبة مدخلات النظام أين يتم تجميع البيانات الأولية ومتابعة عملية المعالجة والتحقق من أن النتائج

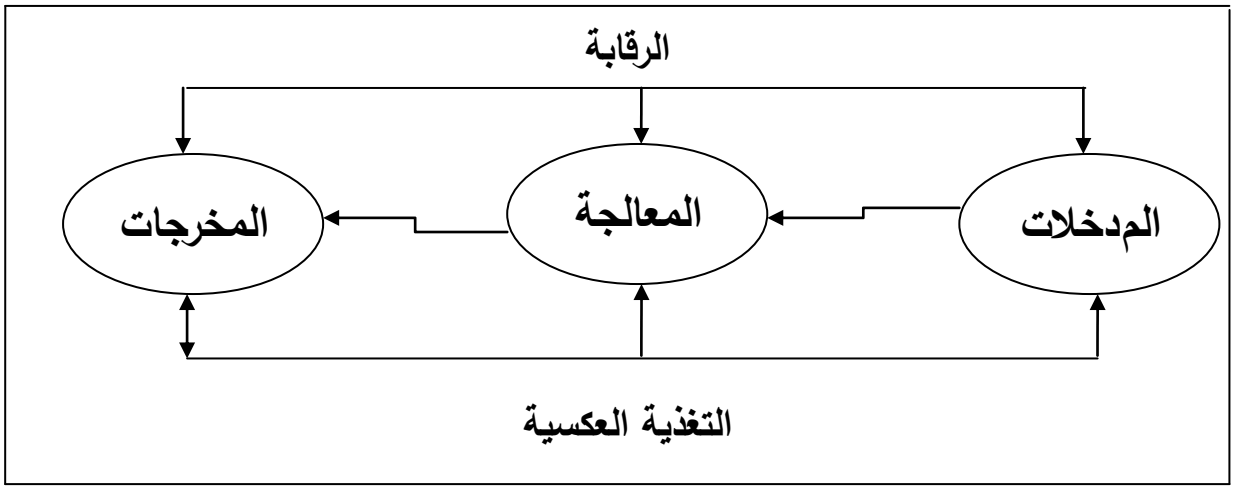
النهائية التي تم الوصول إليها تتماشى مع الأهداف والخطط الموضوعة مسبقا وبالتالي فالرقابة عملية تقييم لعناصر النظام السابقة.

5- التغذية العكسية

التغذية العكسية عبارة عن ردود الأفعال السلبية أو الإيجابية عن مخرجات النظام، ويمكن التأكد من جودة مخرجاته من خلال مقارنة هذه المخرجات بمعايير محددة مسبقا للأداء ثم تغذيته بنتائج هذه المقارنة. إن الهدف من التغذية العكسية هو الحفاظ على مستوى أداء النظام ومعالجة الانحرافات مما يساهم في وصول هذا النظام إلى حالة من التوازن والاستقرار.

ويمكن توضيح نظم المعلومات المحاسبية في الشكل الموالي:

الشكل رقم(01): يوضح وظائف نظم المعلومات المحاسبية



المصدر: ثناء القباني، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص 18.

المطلب الثالث: مستخدمو المعلومات المحاسبية

يمكن تقسيم الفئات التي لها مصلحة من أجل الحصول على المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار إلى أطراف داخلية وأخرى خارجية.

1- الأطراف الخارجية

الأطراف الخارجية هي عبارة عن جهات من خارج المؤسسة تهتم بمنفعة ونشاط هذه المؤسسة.

1-1- ملاك المشروع

يحتاج ملاك أي مشروع سواء كان فرديا أو شركة مساهمة أو أي شكل آخر من أشكال المشروعات إلى معلومات عن أداء المؤسسة للإجابة على عدة أسئلة على سبيل المثال: هل المشروع يحقق الهدف من إنشاءه؟ ماهية الحالة المالية لمنشآتهم مقارنة بالمنشآت الأخرى المماثلة، وهل تؤدي إدارة المشروع عملها بكفاءة وفقا للسياسة المرسومة؟ فهدفهم دائما هو تحقيق عائد سنوي مرتفع من هذه الاستثمارات[1].

1-2- المستثمرون

يحتاج المستثمر إلى الكثير من المعلومات لمساعدتهم من اتخاذ قرار الاستثمار وتزايد الحاجة لمثل هذه المعلومات إذا كان هناك مفاضلة بين عدة بدائل استثمارية متاحة ومن المعلومات التي يحتاجها المستثمر هي قدرة المؤسسة موضع الاستثمار على تحقيق الدخل ومدى قوة مركزها المالي، ومعلومات حول اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع[2].

1-3- الموردون

يهتم الموردين بالمعلومات كغيرهم من المستخدمين، حيث تقوم المؤسسة بتقديم المعلومات لهم للإطلاع على قائمة المركز المالي وعلى التدفقات النقدية من أجل زيادة الثقة بالمؤسسة والاطمئنان بأن أموالهم سيحصلون عليها في الأوقات المحددة[3].

1-4- العملاء

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة بمدى قدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء، وأيضا بتزويدهم بالسلع ذات الجودة والنوعية وبالكميات الكافية وبالأسعار المعقولة كما يهتمون بتقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرارية بتقديم خدمات ما بعد البيع وخدمات ضمان المنتج[4].

---

[1]- يونس حسن الشريف وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط4، منشورات جامعة قار يونس للنشر والطباعة، طرابلس، 1998، ص 13.

[2]- رضوان حنان حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[3]- خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 16.

[4]- أحمد عبد الهادي شبير ، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 62.

1-5- المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند تاريخ المتفق عليه، وأيضا تقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها[1].

1-6- الجهات الحكومية

تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك صاحبة مصلحة في المؤسسة ونجاحها ومعدلات أدائها الاقتصادي مرتفعة، لأن ذلك يضمن لهذه الجهات مقدرة المؤسسة على سداد الضرائب بانتظام، كما أن للجهات الرقابية الرسمية مثل: هيئة سوق المال والبنك المركزي مصلحة في استقرار المؤسسة وأدائها الاقتصادي المميز[2].

1-7-اتحاد العمال

تحتاج هذه الفئة إلى المعلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في المؤسسة للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل، وأيضا معرفة ما إذا كان أصحاب المشروع سيقومون باحترام تعهداتهم للعاملين وسداد أجور ومرتبات وحوافز مرضية تتناسب مع الأرباح التي يحققونها[3].

1-8- الجمهور

من المعروف أن المؤسسات الاقتصادية تؤثر في الجمهور وعامة الشعب بطرق متنوعة، فعلى سبيل

المثال نجد تقديم بعض المؤسسات لمساعدات كبيرة للاقتصاد الوطني بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين، كما تقدم القوائم المالية للجمهور معلومات مهمة بشأن عدة أمور تهمه

مثل: زيادة المبيعات المؤسسة وزيادة أرباحها...إلخ، وتلك الأمور يمكن للجمهور ربطها بفرص العمل وأسعار وجودة المؤسسات[4].

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبية منظور التوافق الدولي**، الجزء الأول، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 41.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[3]- رضوان حنان حلوة، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 28.

[4]- محمد عبد العليم صابر، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007، ص 42.

2-الأطراف الداخلية

الأطراف الداخلية هي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهدافه. وتتمثل في:

2-1-الإدارة

يلعب النظام المحاسبي دورا كبيرا في إمداد المستويات الإدارية بالمعلومات اللازمة لتحقيق وظائفها المتمثلة بصفة أساسية في التخطيط والتنظيم والرقابة، وتتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يرتبط عملها بإدارة أنشطة المؤسسة باستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية، فالمديرون يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة المؤسسة وتقييم أداء المسؤولين وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم[1].

2-2- العمال

يهمهم الوقوف على مشروعهم ومدى ما حققه من نتائج تتمثل في عائد فترة مالية منصرمة لأن ما يعود عليه بالنفع يعود أيضا على العاملين، إذ يترتب على نجاح المشروع أن يحصل العاملون على مرتبات ومزايا، وجزء أعلى من الأرباح[2].

المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

لاتخاذ أي قرار على مستخدمي المعلومات المحاسبية الاعتماد على معلومات ذات جودة وذلك بالرجوع إلى الخصائص النوعية لهذه المعلومات والتي تشكل معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفعالية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

سوف نقدم في ما يلي تعارف متعلقة بالجودة وأخرى بالمعلومات المحاسبية ومن تم تعاريف جودة المعلومة المحاسبية.

---

[1]- فكري عبد الحميد العشماوي، **أساسيات المحاسبة المالية**، دار الشروق للنشر والتوزيع، سعودية، 1983، ص 32.

[2]- كمال الدين الدهراوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، ط2، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002، ص 20.

1-تعريف الجودة

توجد عدة تعاريف للجودة نذكر منها:

تعرف الجودة على أنها:" مجموع الصفات والخصائص والمعايير التي يجب أن تتوفر في المنتج وتتطابق مع رغبات المستهلكين"[1].

يمكن تحديدها من خلال:" مجموعة من الخصائص والمميزات لمنتج أو خدمة والتي تعطيه القدرة على تلبية الاحتياجات المعبر عنها والضمنية"[2].

تعرف كذلك بأنها:" عبارة عن مقياس لتلبية حاجات الزبائن ومتطلباتهم المعلنة والضمنية"[3].

وفي التعريف الحديث للجودة وفقا لمواصفات ISO 2000 إصدار 2000 م، فقد عرفت الجودة على أنها:" عبارة عن كفاية مجموعة من الخصائص الباطنية للمنتج لإرضاء المتطلبات"[4].

وبالتالي يمكن القول بأن الجودة هي عبارة عن مواصفات وخصائص منتج معين تلبي احتياجات ومتطلبات المستخدم أو المستهلك.

2- تعريف المعلومات المحاسبية

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها:" المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي يتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية في خطط التشغيل والتقارير المالية المستخدمة داخليا"[5].

وتعرف كذلك على أنها:" البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث

---

[1]– محمد الصيرفي، **الجودة الشاملة**، ط1، مؤسسة حواس الدولية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص 18.

[2]– عبد النبي الطائي وآخرون، **الجودة الشاملة IQM و الإيزو**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 29.

[3] – jean marie chatelet, **méthodes productique et qualitité mawletting**, paris, 1996, p 12.

[4]– زياد هاشمي يحي، قاسم محمد الحبيطي، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[5]– المرجع السابق، ص 75.

الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة، ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار"[1].

3-تعريف جودة المعلومة المحاسبية

تعرف جودة المعلومة المحاسبية بأنها:" عبارة عن معيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها بالإضافة إلى استخدامها لأساس المفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية"[2].

كما تعني جودة المعلومة المحاسبية:" ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين و أن تخلو من التحريف والتضليل أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها"[3].

يقصد بجودة المعلومة المحاسبية:" تلك الخصائص التي يجب أن تتسم المعلومات المحاسبية المفيدة والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة"[4].

تعرف كذلك بأنها:" تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات".

من خلال ما سبق يمكن القول بأن جودة المعلومة المحاسبية تتحدد أساسا بمدى توفر مجموعة من الخصائص النوعية في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، والتي تساعد مستخدم المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرار المناسب.

---

[1]- أحمد حلمي وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 7، 8.

[2]- فيصل سايفي، **أنظمة المعلومات (استخداماتها، فوائدها) على تنافسية المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة لخضر، باتنة، 2009، ص 45.

[3]- محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، العدد1، 2003، ص 26.

[4]- سطم صلاح حسين، صدام محمد محمود الحيالي، **أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومة المحاسبية**، مجلة التكوين للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 2، العدد 3، بغداد، 2006، ص 137.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية

هناك مجموعة من العوامل التي من شأنها أن تؤثر في جودة المعلومة المحاسبية والمتمثلة في:

1- عوامل قانونية ومهنية

تسعى العديد من المؤسسات في الكثير من الدول لتطوير جودة القوائم المالية وتحقيق الالتزام من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزمها بالإفصاح الكافي عن أداءها.

كما تهتم العمليات والمجالس المهنية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط العملية المحاسبية مما أوجد مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ضرورة إعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة[1].

2- عوامل متعلقة بالمعلومات

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار. ولقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار. ويتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية[2].

3-عوامل رقابية وفنية

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذوي العلاقة[3].

---

[1]- ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 58.

[2]- نوال صبايحي، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص 63.

[3]- ماجد اسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 53.

4- تقرير مدقق الحسابات

يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية وقد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها. كما أن تقرير المدقق له أثر كبير على قرارات الاستثمارات فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم، وإذا نظرنا إلى مضمون معايير التدقيق الدولية نلاحظ أنها تتطلب من المدقق أن يفصح في تقريره ما إذا كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية تتسق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها أم لا، كما تتطلب معايير التدقيق تحقق المدقق من ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبة من فترة إلى أخرى[1].

5-عوامل أخرى

إضافة إلى العوامل السالفة الذكر هناك عوامل أخرى تؤثر في جودة المعلومة المحاسبية مثل العوامل الاقتصادية حيث تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، العوامل الثقافية أين نجد المستوى التعليمي للمهنيين ووضع المؤسسات المهنية والعوامل الاجتماعية كاتجاه المجتمع نحو السرية في القوائم المالية مما يؤثر على عملية جمع ونشر المعلومات المحاسبية وبالتالي جودتها[2].

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

لاشك أن جودة المعلومة المحاسبية مرتبطة بمجموعة من الخصائص النوعية والمشكلة للأحد المكونات الأساسية للإطار التصوري والتي سوف نعرضها من وجهة نظر كل من IASB و FASB.

1-الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقا لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي

للحكم على مدى جودة المعلومة المحاسبية يجب أن تتوفر مجموعة من الخصائص النوعية التالية:

1-1- الخصائص الرئيسية

وتشمل الخاصيتين التاليتين:

[1]- نوال صبايحي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

[2]- ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 59.

1-1-1-الملائمة

إن المعلومات المحاسبية يجب أن تتميز بخاصية الملائمة وذلك لزيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية، وتسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية اتخاذ قرار أدق مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة، ولأجل تحقيق صفة الملائمة لتلك المعلومات لابد أن تتوفر فيها الصفات الفرعية التالية:

أ- **القدرة التنبؤية:** لابد للمعلومات أن تتميز بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة وزيادة الدقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل لمواجهة احتمالات نقصان أو زيادة الخصوم أو كليهما، وكذلك الاهتمام بقدرة المعلومات التنبؤية طبقا لاختلاف أساليب وأدوات القياس المحاسبي وإتباع سياسات محاسبية مختلفة تساهم في خلق القدرة التنبؤية لتلك المعلومات بشكل أفضل[1].

ب- **التوقيت الملائم:** أي يجب أن تنشر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، فالمعلومات التي تقدم بعد اتخاذ القرارات لا تكون ملائمة، ولتحقيق هذه الخاصية يجب أن تعد وترسل للمستثمرين والدائنين قبل اتخاذهم للقرارات بوقت كافي[2].

جـ-**التغذية العكسية:** تمتلك المعلومات الملائمة قيمة استرجاعية عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح توقعات حالية أو مستقبلية، لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات وتساعدهم في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة، وبالتالي تستخدم المعلومات في تقييم نتائج اتخاذ القرارات التي تبنى على هذه التوقعات[3].

1-1-2-الموثوقية

يقصد بها إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق بها عند اتخاذ القرارات، وحتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها وتتسم بالموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يجب أن تعبر عنه، أو من

---

[1]- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في النظرية المحاسبية**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 293.

[2]- كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[3]- محمد عبد العليم صابر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

المتوقع أن تعبر عنه. ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكنها غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا[1].

وحتى تتوفر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية يجب أن تتوفر ثلاث صفات فرعية تتمثل في العناصر التالية:

أ-**القابلية للتحقق:** وتكون عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وبالمقابل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت الأطراف الخارجية إلى نتائج مختلفة رغم اعتمادها على نفس طرق القياس فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق.

ب-الصدق في العرض: لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الاقتصادية الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة، فغالبية المعلومات تكون عرضة لبعض المخاطر وهذا ليس بسبب التحيز فيها ولكن راجع إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث الاقتصادية للمؤسسة[2].

جـ-الحياد وعدم التحيز: تعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو تحقيق غرض معين أو هدف محدد وأنها للاستخدام العام دون تحيز.

1-2- الخصائص الثانوية

وهي خصائص تعمل على تعزيز فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها وتتلخص في :

1-2-1-القابلية للمقارنة

ويقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترات أخرى سابقة لنفس

---

[1]- كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر في علم المحاسبة**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 91.

[2]- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة(عرض القوائم المالية)**، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 34.

الشركة أو لشركة أخرى لنفس الفترة، حيث أن المقارنة تفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل، وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة إلى أخرى[1].

1-2-2-الثبات والاتساق

وهو أحد المعايير الأساسية الخاصة بإعداد تقارير المراجعة والتي على مراجع الحسابات مراعاته عند تقديم التقرير النهائي، ويقصد بالثبات تطبيق نفس الأحداث المحاسبية من فترة إلى أخرى بحيث يمكن للمؤسسة تغيير طرقها المستخدمة بشرط أن تكون الطريقة الجديدة أفضل من القديمة، وفي هذه الحالة فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير المحاسبي، ومبرر إجراءه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغير[2].

1-3-قيود استخدام الخصائص النوعية

ليس كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها تعتبر مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها وبالتالي يستوجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من الاختبارات[3]:

1-3-1-الأهمية النسبية: يعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية ونوعية أو خليط منها، وتدور الاعتبارات الكمية حول التساؤل: هل البند كبير لدرجة أنه يؤثر على اتخاذ القرار؟ ويحدد مقدار البند بصورة نسبية، أما الاعتبارات النوعية فإنه يمكن القول بصفة عامة أن البند يمكن اعتباره ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

1-3-2-التكلفة-العائد: ويعتبر هذا القيد رئيسيا على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية والقاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها على تكاليفها.

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر (من المبادئ إلى المعايير)**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 26.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، مرجع سبق ذكره، ص 195.

[3]- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبية**، دار السلاسل للنشر التوزيع، الكويت، 1990، ص 203.

2- الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفق لمجلس معايير المحاسبة الدولية

تتمثل تلك الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق IASB في مايلي[1]:

2-1-القابلية للفهم

تعتبر من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدمون على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة، وأن يكون لهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية مع عدم استبعاد المعلومات المعقدة والتي تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

2-2- الملائمة

كي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذ القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

هناك تداخل بين القدرة التنبؤية للمعلومات وقدرتها على تعزيز التوقعات فعلى سبيل المثال، تعبر المعلومات عن قيمة ومكونات الموجودات التي بحوزة المؤسسة ذات فائدة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بمدى مقدرتها على مواجهة الموافق المعاكسة.

2-3-الموثوقية

تُعنى هذه الخاصية بأمانة المعلومات وإمكانية الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرار، وتتضمن الخصائص الفرعية التالية:

2-3-1-التمثيل الصادق

لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها، لذا فإنه يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات والأحداث التي تنتج عنها من موجودات و مطلوبات

[1]- منذر يحيى الداية، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص ص 49-54.

والحقوق المالية للمؤسسة في تاريخ الميزانية والتي تستوفي معايير التحقق.

2-3-2-تغليب الجوهر على الشكل

لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات و غيرها من الأحداث التي تمثلها فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات و الأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط لشكلها القانوني، إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكلها القانوني.

2-3-3-الحيادية

وهذا العنصر ذو صلة مباشرة بالموضوعية وله أهمية خاصة يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية وذلك بالحرص على أن تظهر تلك المعلومات حقيقة أوضاع الشركة كما هي وليس بالصورة التي ترغب بها فئة معينة.

2-3-4-الحيطة والحذر

يواجه معدي المعلومات المحاسبية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات وعدد حالات المطالبة المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات، ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها و مداها، وتطبيق أسس التحفظ عند إعداد القوائم المالية، والتحفظ هو مراعاة لدرجة معقولة من الحذر عند ممارسة السلطة التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يجب أن يكون مبالغ فيها.

2-3-5-الاكتمال

لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوقا بها فإنها يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة.

2-4-القابلية للمقارنة

يجب أن يكون مستخدمي المعلومات المحاسبية قادرين على إجراء مقارنات للقوائم المالية على مر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة وأداءها.

إضافة إلى ما سبق هناك قيود على المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها:

- التوقيت الملائم: قد تفقد المعلومات ملائمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها.
- الموائمة بين التكلفة والعائد: تعتبر هذه المواءمة قيدا وليس خاصية نوعية إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومة تكلفة الحصول عليها.
- المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات: إذ عادة ما يتبين ضرورة إقامة التوازن أو المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات وذلك من اجل تحقيق أهداف القوائم المالية.
- العرض الصادق: إذ يجب أن تعرض القوائم المالية بأمانة المركز المالي والأداء والتغيرات التي طرأت عليه.

3-مقارنة بين معايير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي و مجلس المعايير المحاسبة الدولية

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في في المعلومات المحاسبية كي تكون ذات فائدة، كذلك هناك معايير دولية تشترط بعض الخصائص كما سبق ذكرهما، وسوف نقوم بمقارنة تلك الخصائص من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مقارنة بين معايير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي و مجلس المعايير المحاسبة الدولية

وفق FASB	وفق IASB
الخصائص الرئيسية	
1-الملائمة • القدرة التنبؤية • التوقيت المناسب • التغذية العكسية	1-الملائمة
2-الموثوقية • القابلية للتحقق • الصدق في العرض • الحياد وعدم التحيز	2-الموثوقية • التمثيل الصادق • الجوهر فوق الشكل • الحيادية • الحيطة والحذر • الاكتمال
الخصائص الثانوية	
1-القابلية للمقارنة 2-الثبات والاتساق	3-القابلية للمقارنة

	4-القابلية للفهم
قيود استخدام الخصائص النوعية	**القيود على الخصائص النوعية**
1-التكلفة-العائد 2-الأهمية النسبية	1-التوقيت المناسب 2-الموائمة بين العائد والتكلفة 3-الموائمة بين الخصائص النوعية 4-العرض الصادق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ مبدئيا أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي قسم الخصائص النوعية إلى خصائص رئيسية وأخرى ثانوية على عكس مجلس معايير المحاسبية الدولية الذي لم يميز بين نوع الخصائص، وقدم كلا المجلسين قيود على استخدام تلك الخصائص.

كما نلاحظ اتفاق المجلسين حول خاصية الملائمة، الموثوقية، والقابلية للمقارنة، بينما جاءت خاصية التوقيت المناسب ضمن القيود على الخصائص النوعية لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية،اعتُبرت إحدى فروع خاصية الملائمة لدى المجلس الأمريكي، وتضمنت خاصية الموثوقية عناصر فرعية عديدة على غرار الاكتمال و الجوهر فوق الشكل إضافة إلى خاصية القابلية للفهم، الموائمة بين الخصائص كقيد لم يرد ذكرها لدى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، وفي المقابل انفرد هذا الأخير بتقديم خاصية الثبات والاتساق والأهمية النسبية كقيد على استخدام الخصائص السابقة.

المبحث الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية

تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بتوفير جملة من خصائص النوعية السابقة الذكر، ولقد جاءت معايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أجل تحقيق الجودة في القوائم المالية.

المطلب الأول: أثر الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة والموثوقية

لاقت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبولا واسعا على المستوى الدولي وساد الاعتقاد بأن تطبيقها كفيل بتوفير معلومات ذات جودة عالية تتمتع بالموثوقية والملائمة.

1 أثر الإفصاح في تحقيق خاصية الملائمة

تهدف الملائمة إلى أن تكون المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية ذات فائدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات، وتتحقق أيضا الملائمة من مدى قدرة مستخدم المعلومات المحاسبية على فهم محتويات القوائم المالية ويقصد بها درجة السهولة في عرض المعلومات بشكل يمكن للمستثمر من تفهم وإدراك محتواها ويمكن التعبير عن ذلك بالقدرة على توصيل المعلومات بدرجة مقبولة من الجهد وتزداد قدرة المستخدم على فهم المعلومات إذا كانت معروضة بشكل بسيط وتتماشى مع مفاهيم إدراك المستثمر، ويمكن مقارنتها بالمعلومات الأخرى المشابهة وترتبط القابلية للفهم بشكل القوائم المالية وطريقة عرض المعلومات بها والمصطلحات الواردة فيها وأسلوب كتابة تلك القوائم من حيث سهولة قراءتها واستطاعة المستثمر فهمها واستيعابها[1].

وقد أشار المعيار (IAS1)، الذي يتطرق لأسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام إلى أنه يجب تقديم القوائم المالية بطريقة توفر معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها، إضافة إلى أن اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على مدى ملائمتها لظروف واحتياجات المستعملين الخاصة باتخاذ القرارات. كما نص المعيار (IAS7) الذي يتطرق لجدول تدفقات الخزينة على ضرورة توفير معلومات حول التدفقات النقدية الخاصة بالمؤسسة لما لذلك من أهمية في تزويد مستعملي القوائم المالية بالأساس اللازم للتنبؤ بقدرة تلك المؤسسة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجاتها لاستخدام وانتفاع من تلك التدفقات النقدية وذلك من أجل مساعدته في اتخاذ القرارات الاقتصادية[2].

يعتمد القياس المحاسبي على افتراض ثبات قيمة وحدة النقد، وقد أصبح هذا الافتراض غير واقعي نتيجة التضخم، ومن ثم أصبحت المعلومات المحاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات، ولأهمية التمسك بالقياس المحاسبي التاريخي تغلبا لخاصية القابلية للتحقق فقد تعددت الإصدارات المحاسبية على إثر التغير في الأسعار في القوائم المالية الإضافية والتي تلحق بالقوائم المالية الأساسية وهذا وفقا للمعيار (IAS27)، (IAS15).

---

[1]– نوال صبايحي، **أثر الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، ملتقى الدولي حول: آليات تطبيق نظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبية الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، الوادي، 2011، ص ص 15،16.

[2]– عادل بولجنيب ، مرجع سبق ذكره، ص 95.

كما أنه هناك تراجع للقياس باستخدام التكلفة التاريخية أمام القياس بالقيمة العادلة وظهور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS13) وهدا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية وفق القيمة العادلة

2 أثر الإفصاح في تحقيق خاصية الموثوقية

لكي تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية موثوق بها يجب أن تكون مكتملة أي أن تحتوي على كل المعلومات الضرورية التي تسمح بفهم الظواهر التي مرت بها المؤسسة خلال فترة معينة، فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها، ويعني الحياد خلو المعلومات المحاسبية من التحيز، حيث تعتبر القوائم المالية متحيزة إذا كانت تؤثر على طريقة اختيار أو عرض المعلومات أثناء عملية اتخاذ القرار.

ولقد أشارت العديد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ضرورة توفير العرض الصادق حيث نص المعيار(IAS1)على أنه المعلومات المحاسبية يجب أن تعرض بشكل عادل الأداء المالي والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، وقد أشار أيضا إلى التطبيق الملائم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع إفصاح إضافي عندما يكون ذلك ضروريا ويقدم معلومات تحقق عرضا عادلا وقد ألزم هذا المعيار المؤسسة بتقديم توضيح عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلب العرض العادل ، كما أشار إلى أن الموثوقية تعد أحد المبادئ عند اختيار الطرق المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامها، وفي حالة عدم معالجة المعايير المحاسبية لظاهرة يراد التقرير عنها فإن المسير يقوم بتطوير سياسات محاسبية لأجل ذلك حيث تتصف بالموثوقية من ناحية كونها تمثل بشكل صحيح نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وتعكس الناحية الاقتصادية للأحداث وليس فقط شكلها القانوني، وتكون محايدة وغير متحيزة وتكون كاملة من كافة الجوانب.

وقد نص المعيار (IAS10) حول الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية على ضرورة عكس آثار بعض العمليات والأحداث في القوائم المالية بعد إعدادها وذلك بتعديل ما ورد فيها من أرقام ذات علاقة بالحدث أو العملية أو الاكتفاء بالإفصاح عن هذه العمليات والأحداث ضمن الملاحق حتى تكون القوائم المالية كاملة

وممثلة بصدق للواقع، وقد اعتبر المعيار (IFRS3) حول اندماج الأعمال أنه من شروط الاعتراف بالأصول والخصوم المتعلقة بالاندماج هو إمكانية قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق[1].

وحتى تكون المعلومات المحاسبية نافعة يجب أن تعرض الظواهر الملائمة وبشكل عادل في نفس الوقت ويقدم الإطار المفاهيمي خطوات عملية لتحقيق ذلك.

المطلب الثاني: أثر معايير للإفصاح في تحقيق بعض الخصائص النوعية الأخرى

تشكل خاصية القابلية للمقارنة، قابلية للفهم خصائص نوعية ثانوية يعزز توفرها في المعلومات المحاسبية منفعة هذه الأخيرة وذلك مع ضرورة الالتزام بمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالإفصاح.

1-أثر الإفصاح في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة

باعتبار أن اتخاذ القرارات الاقتصادية يقوم على المفاضلة بين البدائل المختلفة فإن المعلومات حول هذه البدائل ينبغي أن تكون قابلة للمقارنة ولتحقيق هذه الخاصية يجب أن تكون طريقة قياس وعرض الأثر المالي للعمليات والأحداث المشابهة متسقة مع الزمن بالنسبة للمؤسسة الواحدة ومتسقة بالنسبة للمؤسسات المختلفة.

توجد افصاحات إضافية جوهرية من شانها التأثير على جودة المعلومة المحاسبية ولكن لا تتضمن في التقارير السنوية منها:

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية؛
- الإفصاح عن التغيرات المحاسبية؛
- الإفصاح عن الالتزامات العرضية.

ومما يساعد على تحقيق خاصية القابلية للمقارنة أن يتم الالتزام بما جاء بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية وغيرها في إعداد القوائم المالية ، وقد جاء المعيار (IAS1) لبيان أسس إعداد القوائم المالية بغية جعلها قابلة للمقارنة ولتحقيق هذا الهدف يحدد المعيار الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها، ومن جملة ما أشار إليه المعيار(IAS1) أنه يتعين أن تظهر المعلومات المحاسبية الأرقام المقارنة للفترة السابقة وحسب المعيار(IAS8) الذي يتطرق للسياسات والتقديرات المحاسبية وكيفية تغييرها فإنه يجب

[1]– عادل بولجنيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 94،95.

تعديل المعلومات التي تعود للسنوات السابقة في حالة تغيير السياسات المحاسبية بغية الحفاظ على اتساق القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.

وقد جاء إصدار المعيار الدولي IAS31 بعنوان التقارير المالية للاستثمارات في المشروعات المشتركة، نتيجة لزيادة أهمية الاستثمارات المباشرة المشتركة بين الدول، مما كان له تأثير مباشر على الإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات المشتركة، ويلاحظ أن هذا المعيار حرص على توفير متطلبات ومحددات الصدق في العرض سواء فيما يتعلق بالحيادية أو فيما يتعلق بالأهمية النسبية أو القابلية للمقارنة أو القابلية للفهم[1].

2-أثر الإفصاح في تحقيق خاصية القابلية للفهم

تعتبر خاصية القابلية للفهم من جانب المستعملين أحد أهم الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات الواردة في القوائم المالية ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستعملون على علم كاف بأنشطة التجارية والاقتصادية، وأن تكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بعناية. وحسب IASB تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم إذا كانت مصنفة، ومعرفة ومقدمة بطريقة مختصرة وواضحة، وسعيا لتحقيق هذه الخاصية يشجع IASB على تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في المعايير المحاسبية الدولية غير كافية لتمكين المستعملين في فهم تأثير عمليات وأحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة.
ويقدم المعياران (IAS14) و (IFRS8) حول التقارير القطاعية معلومات تفصيلية عن قطاعات المؤسسة وأقسامها إذا كانت تتضمن عدد من الوحدات الفرعية التي تم إيجادها بناء على نظام تقسيم أو تصنيف يرتبط أعمالها ونشاطاتها، حيث يعتبر فهم النشاطات المتعلقة بمختلف القطاعات ضروريا لفهم نشاطات المؤسسة ككل، خاصة عندما لا يكون أداء القطاعات بنفس الدرجة من الفاعلية والكفاءة[2].

من خلال ما سبق نستنتج أن المعايير المحاسبية ركزت على جودة المعلومة المحاسبية، إذ أنها تشير إلى نوعية المعلومات وخلوها من التحيز أو الخطأ. فالموثوقية قياس تقع على أساس الصدق مع الذي تمثله والمعنى الذي يجب أن تمثله، بحيث تكون القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني وتكون محايدة أي الخلو

---

[1]– ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 137,

[2]– عادل بولجنيب، مرجع سبق ذكره، ص 98.

من التحيز، وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه وأن تكون متوفرة في الوقت المناسب وقابلة للفهم من قبل مستخدميها.

المطلب الثالث: التوسع في الإفصاح لتدعيم جودة المعلومة

نتيجة للضغوط من الجهات العلمية والعملية المهتمة بالمحاسبة، ورغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين في طلب المزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ظهرت عديد من القوائم المالية أهمها القوائم المالية القطاعية، القوائم المالية الدورية، والتي أدت بدورها إلى اكتمال محتوى المعلومات وأثرت على درجة جودتها، ولا شك أن كافة تلك القوائم المالية تخضع إلى قواعد تحكم دقة وسلامة وعدالة وملائمة ما تحتويه من أرقام وبيانات، منها ما يضبط شكل وأسلوب عرض ومحتوى تلك القوائم أو ما يعرف بالإفصاح. وهذه التقارير كمايلي[1]:

1- التقارير القطاعية

تنبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمؤسسة، من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المؤسسة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها، والمعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المؤسسة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدموها على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات، ويحدد المعيار ماهية المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات، حيث يتم الإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2006/11/30 المعيار (IFRS 8) " القطاعات التشغيلية " الذي حل محل معيار المحاسبي الدولي (IAS 14) و ساري المفعول اعتبارا من 2009/01/01 والذي كان هدفه الأساسي الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة وآثارها المالية والهيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

2- التقارير المالية المرحلية

[1]- ناجي بن يحي، مرجع سبق ذكره، ص ص 139،140.

تبرز في كثير من الأحيان الحاجة إلى إعداد قوائم مالية عن فترة معينة، تكون أقصر من الفترة المالية الواحدة، كإعداد قوائم مالية عن ربع أو نصف سنة، تسمى هذه التقارير بالتقارير المالية المرحلية أو المؤقتة، فالتقرير المالي المرحلي هو عبارة عن تقرير مالي لفترة مرحلية يتضمن مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة مرحلية، والفترة المرحلية هي فترة أقل من سنة مالية كاملة تقدم حولها التقارير المالية.

وقد تم التطرق لذلك بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) المتعلق بالتقارير المالية المرحلية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وتنبع أهمية التقارير المالية المرحلية في أنها تقوم بتقديم تحديث لآخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، حيث تركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا تكرر المعلومات التي جرى الإفصاح عنها سابقا، كما تقوم بتحسين قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزها المالي وسيولتها.

خلاصة

يعمل نظم المعلومات المحاسبية على جمع وتخزين البيانات التي تخص نشاط المؤسسة ومعالجتها بدقة للحصول على المعلومات الواردة في القوائم المالية المختلفة تخدم متخذي القرارات على اختلاف أنواعهم من أجل اتخاذ القرار الرشيد، وحتى تكون تلك المعلومات ذات منفعة لمستخدم المعلومة يجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص النوعية مثل الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، والتي تشكل مبادئ يتم الاسترشاد بها للحكم على مدى كفاءة المعلومات وجودتها والتي يمكن تعزيزها من خلال معايير الإفصاح المحاسبي التي تهدف إلى إضفاء مزيد من الملائمة والموثوقية وزيادة جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية.

الفصل الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية بمؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل-

تـــــمـــــهيـــــــد

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: تقديم عام للمؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل-

المبحث الثالث: أثر مساهمتة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل- على تحقيق جودة المعلومة المحاسبية

خـــــلاصـــــــة

تمهيد

سنقوم بإسقاط ما تطرقنا له في الجانب النظري على إحدى المؤسسات وهي مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– حيث سنحاول تجسيد ما تم دراسته نظريا من خلال تتبع أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية في هذه المؤسسة وعليه سنتطرق من خلال الفصل التطبيقي إلى الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، أما الجزء الأخير فقد خصصناه إلى تطبيق أثر مساهمة الإفصاح المحاسبي في مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– على تحقيق جودة المعلومة المحاسبية بعد تقديم بسيط للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

إن التحولات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر والانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وما واكبه من انفتاح اقتصادي، وتحرير التجارة الخارجية ودخول الشركات متعددة الجنسيات في السوق الجزائري لاسيما قطاع المحروقات أدى بها إلى الاعتماد على النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2009 وهذا تماشيا مع متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

1- تعريف النظام المحاسبي المالي

من خلال دراستنا السابقة تم التوصل إلى أن المفهوم الحديث للمحاسبة يعتبر المحاسبة كنظام للمعلومات، وبتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي تماشيا مع البيئة الدولية عرفت المحاسبة كنظام للمعلومات يتضمن مدخلات، معالجة ومخرجات تكون في شكل كشوف تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

حيث عرف القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007م النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتقييمها وتصنيفها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

2- مجال التطبيق

حسب المادة 04 من نفس القانون، يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي في الكيانات التالية[2]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية

[1]– القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، المادة03، ص 03.

[2]– المرجع السابق، المادة 04، ص 03.

إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها حد معين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني: الإطار التصوري

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل[1].

ويعرف الإطار التصوري[2]:

- المفاهيم التي تشكل إعداد وعرض الكشوف المالية كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها وخصوصيات نوعية المعلومات؛
- يشكل الإطار التصوري مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- ويسهل عملية تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

1- الفروض والمبادئ المحاسبية

عند إعداد القوائم المالية يجب مراعاة مايلي:

1-1 -الفروض المحاسبية: تم التأكيد على فرضيتين هما[3]:

1-1-1-محاسبة الالتزام: تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية التي ترتبط بها.

---

[1]– القانون رقم 07-11، المرجع السابق، المادة رقم 07، ص 04.

[2]– المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 28 ماي 2008 يتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، المادة 02، ص 09.

[3]– المرجع السابق، المادة 06 والمادة 07، ص 11.

1-1-2-استمرارية الاستغلال: تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطه في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

1-2-المبادئ المحاسبية: تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي[*]:

- مبدأ الوحدة المحاسبية؛
- مبدأ الوحدة النقدية؛
- مبدأ الأهمية النسبة؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية؛
- مبدأ الجوهر فوق الشكل؛
- مبدأ الصورة الصادقة؛
- مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ القيد المزدوج.

2-تنظيم المحاسبة

أشار النظام المحاسبي المالي بوضوح إلى جملة من التعليمات التي يتعين الأخذ بها لتنظيم المحاسبة ولعل من أهمها مايلي[1]:

- تحدد المؤسسة تحت مسؤوليتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- يجب القيام بعملية جرد لأصول وخصوم المؤسسة مرة في السنة على الأقل؛

[*]– للإطلاع أكثر على المبادئ المحاسبية أنظر القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

[1]– القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، المواد رقم: 11-24، ص ص 4،5.

- يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها؛
- كل تسجيل محاسبي يجب تدعيمه بوثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، وتحويل العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية؛
- يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية، المستندات والوثائق المبررة لمدة عشر سنوات؛
- يتم مسك المحاسبة إما يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

3-الكشوف المالية

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق القانون 07-11 الكشوف المالية سنويا على الأقل وتتمثل هذه الكشوف المالية في: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الملاحق التي تبين القواعد والطرق المحاسبية وتوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

4-الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة

كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجود في الإقليم الوطني، ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات[1].

يخضع إعداد هذه الحسابات ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال[2].

5-تغيير التقديرات والطرق المحاسبية

يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها هو تحسين نوعية الكشوف المالية حيث يتم التركيز عند تغيير التقديرات المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو

[1]– القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، المادة 31، ص 06.

[2]– المرجع السابق، المادة 35، ص 06.

على المعلومات الجديدة والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر للحصول عليها[1].

ولتغيير الطرق المحاسبية يجب تغيير المبادئ والأسس والقواعد الخاصة بالكيان التي يطبقها بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية، وهذا التغيير لا يتم إلا إذا كان الهدف منه تحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

لقد فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية.

1–القوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، ولقد حدد هذا الأخير مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية.

تعرف الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي على أنها:" مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية، التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغيير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات"[2].

ويحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة[3]:

–تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛

–طبيعة الكشوف المالية، تاريخ إقفال، العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:

–عنوان ومقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛

---

[1]– المرجع السابق، المادة 37 والمادة 38، ص 06.

[2]– القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، المعجم، التعريف رقم 37، ص 85.

[3]– المرجع السابق، الفقرة 03.210، ص 22.

–الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة؛

–اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛

–معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

1–1–الميزانية: تعرف الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي على:" أنها كشف إجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة بالكيان عند تاريخ إقفال الحسابات"[1].

جدول رقم (02):الميزانية المختصرة

الأصول	الإهتلاكات /المؤونات	النتيجة الصافية ن	النتيجة الصافية ن–1	الخصوم	النتيجة الصافية ن	النتيجة الصافية ن–1
الأصول غير الجارية	×	×	×	رووس الأموال الخاصة	×	×
				الخصوم غير الجارية	×	×
الأصول الجارية	×	×	×	الخصوم الجارية	×	×
المجموع العام	×	×	×	المجموع العام	×	×

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي القرار المؤرخ في 25 مارس 2009.

توفر هذه الميزانية معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزاماتها وتنقسم الميزانية إلى ما يلي:

–الأصول غير الجارية وهي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان مثل: التثبيتات المعنوية والعينية أو يتم حيازاتها لغايات التوظيف على المدى البعيد، أما الأصول الجارية فهي

[1]– المرجع السابق، التعريف رقم 10، ص 82.

أصول يرتقب الكيان إمكانية إنجازه أو بيعه أو استهلاكه في إطار دائرة الاستغلال العادي أو تتم حيازاتها على أساس لغايات إجراء المعاملات.

–الخصوم غير الجارية وتشمل الخصوم غير الجارية جميع العناصر التي لا تمثل خصوما جارية، بينما الخصوم الجارية فهي خصوم ينتظر الكيان انقضاءها في إطار دائرة استغلاله العادي ويجب أن تتم تسويتها في غضون الإثني عشرة شهرا التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية.

وتمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية[1].

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية وعرض عناصر محددة (أنظر إلى الملحق رقم 01).

1–2–جدول حسابات النتائج: يعرف جدول حسابات النتائج على:" أنه كشف إجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعينة وعلى سبيل الاختلاف، تبرر النتيجة الصافية لهذه المدة"[2].

جدول رقم(03): جدول حسابات النتائج المختصر

البيان	السنة المالية ن	السنة المالية ن–1
إنتاج السنة المالية	×	×
استهلاكات السنة المالية	×	×
القيمة المضافة للاستغلال	×	×
إجمالي فائض الاستغلال	×	×
النتيجة العملياتية	×	×
النتيجة المالية	×	×
النتيجة العادية قبل الضرائب	×	×
مجموع منتجات الأنشطة العادية	×	×
مجموع أعباء الأنشطة العادية	×	×

[1]– المرسوم التنفيذي رقم 08–156، مرجع سبق ذكره، المادة 24، ص 13.

[2]– القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المرجع سبق ذكره، التعريف رقم 17، ص 82.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية	×	×
النتيجة غير العادية	×	×
نتيجة السنة المالية	×	×

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي القرار المؤرخ في 25 مارس 2009.

يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح[1].

ولقد وضح النظام المحاسبي المالي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، كما قدم للمؤسسة حرية عرضه سواء حسب الطبيعة (أنظر إلى الملحق رقم 02) كما سبق عرضه أو حسب الوظيفة (أنظر إلى الملحق رقم 03).

1–3–قائمة سيولة الخزينة: الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا للتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك معلومات بشأن استخدام هذه السيولة.

جدول رقم(04): قائمة سيولة الخزينة المختصرة

البيان	السنة المالية ن	السنة المالية ن–1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	×	×
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	×	×
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	×	×
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)	×	×
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	×	×

[1]– المرسم التنفيذي رقم 08–156، مرجع سبق ذكره، المادة 34، ص 14.

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	×	×
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	×	×
تغير أموال الخزينة في الفترة أ+ب+ج	×	×
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة	×	×
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	×	×

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي القرار المؤرخ في 25 مارس 2009.

يقدم هذا الجدول مدا خيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية، التدفقات المالية التي تتولد عنها أنشطة الاستثمار، التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل وتدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة (أنظر إلى الملحق رقم 04) أو بطريقة غير مباشرة (أنظر إلى الملحق رقم 05).

1–4–جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية[1].

جدول رقم (05):جدول تغير الأموال الخاصة المختصر

البيان	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 12/31/ن–2	×	×	×	×	×
الرصيد في 12/31/ن–1	×	×	×	×	×
الرصيد في 12/31/ن	×	×	×	×	×

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي القرار المؤرخ في 25 مارس 2009.

[1]– القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.250، ص 26.

تتبع أهمية هذه القائمة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن الحسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية، وما ينجم عنها من تغير في الأرباح المحتجزة ولقد قدم النظام المحاسبي المالي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في هذه القائمة(أنظر إلى الملحق رقم 06).

2–الإفصاح المحاسبي وفق الملاحق

تعرف الملاحق وفق النظام المحاسبي المالي بأنها:" إحدى الوثائق التي تتألف منها الكشوف المالية وتشمل على معلومات أو شروح أو تعاليق ذات أهمية معتبرة ومفيدة بالنسبة إلى مستعملي الكشوف المالية على أساس إعدادها والطرق المحاسبية الخاصة المستعملة والوثائق الأخرى التي تتألف منها الكشوف المالية ويتم تنظيم عرضها بكيفية نظامية"[1].

وقد جاء في الفقرة 260–1 من النظام المحاسبي المالي من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أنه:" يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية يتم الإفصاح عن المعلومات الآتية متى كانت هامة:

أ– مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها؛

ب– بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية والإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة في حالة تعدد الطرق؛

جـ– تفسيرات حول وضع تغيير طريقة أو تنظيم موضع التنفيذ، بالإضافة إلى بيان ما يحتمل وقوعه من الأخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية.

– مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول السيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وتشمل أساسا على ما يلي:

[1]– المرجع السابق، التعريف رقم 08، ص 81.

أ– بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة بالإضافة إلى بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة؛

ب– تقسيم رقم الأعمال حسب فئات الأنشطة والأسواق الجغرافية؛

جـ– تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها وتطوراتها أو الاهتلاكات والمعالجة المحاسبية للأموال التجارية، فوارق للتحويل إلى العملة الأجنبية، العناصر غير العادية، حصص النتيجة عن عمليات التي تمت بصورة مشتركة، المؤونات والالتزام بالمعاش بالإضافة إلى التعويضات المماثلة؛

د– طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشاركة والمعاملات التي تتم مع هذه الكيانات أو مسيريها وهي كما يلي:

أ– بيان كسر التثبيتات المالية والحسابات الدائنة والديون وكذلك الأعباء والمنتوجات المالية التي تخص الكيان الأم والفروع التابعة لها، الكيانات المشاركة للمجمع والأطراف الأخرى المرتبطة بها؛

ب– التسبيقات والقروض المخصصة مع بيان الشروط الممنوحة والتسديدات التي تمت أثناء السنة المالية بالإضافة إلى مبالغ الالتزامات المبرمة لمعاشات التقاعد لفائدة أعضاء الأجهزة الإدارية.

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة وهي:

أ– في إطار شركات رؤوس الأموال بالنسبة لكل فئة من فئات الأسهم تحديد عدد الأسهم المرخص بها، القيمة الاسمية للأسهم، تطور عدد الأسهم خلال السنة المالية والأسهم المحتفظ بها لإصدارها في إطار خيارات أو عقود بيع؛

ب– حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، ولا تؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية بأن تأثر في حكم المستعملين للكشوف المالية؛

جـ– مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولا كنها تكتسي طابعا هاما.

– تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع منظم، وكل فصل أو باب من الأبواب الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول السيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى إعلام مناسب له في ملاحظات ملحقة.

– إذا طرأت حوادث عقب إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة للسنة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح علي أن هذه الحوادث تكون موضع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي:

أ– طبيعة الحادث؛

ب–تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي جعل التقدير المالي لا يمكن تقديره؛

جـ–تقدم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي الذي يوفر معلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل فهم النجاعة الماضية، وتقدير الأخطار ومردودية الكيان.

وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص، استنادا إلى كشوفها المالية المدمجة، معلومات تخص:

أ–مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها.

– يتعين على الكيانات الملزمة بنشر الكشوف المالية وسيطة أن تحترم في إعداد هذه الكشوف، نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء، و نفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية.

ولقد عرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية:

الجدول رقم (06): تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					

التثبيتات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة01: يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة02: يسمح عمود "ملاحظة" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص: عنوان(تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم).

ملاحظة03: يجزأ عمود الارتفاع(الزيادة) عند ضرورة إلى اقتناءات، إسهامات، إنشاءات.

ملاحظة04: يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى "عمليات البيع"، "عمليات الانفصال"، "عمليات وضع خارج الخدمة".

الجدول رقم (07): جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات المجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في المخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات المجمعة في آخر السنة المالية
Good will تثبيتات المعنوية تثبيتات العينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

ملاحظة01: يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة02: يسمح عمود "الملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص: عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك...

الجدول رقم (08): جدول خسارة القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير جارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will تثبيتات المعنوية تثبيتات العينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

الجدول رقم (09): جدول المساهمات(فروع والكيانات المشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المختار(%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المختارة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

الجدول رقم (10): جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة المجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة المجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات وخصوم مالية غير جارية مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات الضرائب مؤونات النزاعات					
المجموع					
مؤونات الخصوم المالية غير الجارية مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين مؤونات الضرائب					
المجموع					

الجدول رقم (11): كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة					

القروض الزبائن الضرائب المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون الإقتراضات ديون أخرى موردون الضرائب الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

3-الخصائص النوعية للمعومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي ضمنيا مجموعة من الخصائص النوعية التي ينبغي توفرها في القوائم المالية حتى تكون ذات فائدة وفعالية لمستخدميها.

وجاء في المادة 08 من القانون 07-11: " يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية الملائمة، الدقة، القابلية للمقارنة والوضوح".

ويمكن إدراج هذه الخصائص حسب ما جاء بها النظام المحاسبي المالي كما يلي:

3-1-الملائمة (الدلالة): يقصد بها جودة المعلومة عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها[1].

[1]– القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، التعريف رقم 72، ص 88.

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفر خاصية الملائمة في المعلومات المحاسبية حيث ألزم المشرع الجزائري المؤسسات بضرورة ضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ قفل السنة المالية ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

وقد ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات بإعداد قائمة سيولة الخزينة الأمر الذي يساعد المستخدمين على تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وطرق استخدامها.

وهذا ما يتطابق مع خاصية الملائمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بضرورة توفر المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب وأن تكون لها قدرة تنبؤية.

3–2–الموثوقية(المصداقية): نص عليها النظام المحاسبي المالي(SCF) تحت مصطلح المصداقية والتي هي:" جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة"[2].

ويقصد بالصورة الصادقة الهدف الذي تستوفيه الكشوف المالية للكيان من حيث طبيعتها ونوعيتها في ظل احترام القواعد المحاسبة، ويكون بمقدورها تقديم معلومات مناسبة عن الوضعية المالية للكيان وأدائه وعن متغيرات وضعيته المالية.

نصت المادة 10من القانون 07–11 على أنه:" يجب أن تستوفي محاسبة الالتزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها".

كما يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين المعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية والأحداث المسجلة وهذا وفقا لما جاءت به المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08–156.

ونصت المادة 03 من القانون 07–11 على أنه:" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

[2]– المرجع سابق، التعريف رقم 41، ص 85.

ولقد تطرقت المادة 38 من نفس القانون إلى أنه يجب أن :" يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدو والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها".

3-3-القابلية للمقارنة: عرف النظام المحاسبي المالي القابلية للمقارنة بأنها:" نوعية المعلومة لما يتم إعدادها وعرضها في ظل احترام استمرارية الطرق وتسمح لمستعمليها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات"[1].

جاء في المادة 15 من المرسوم التنفيدي رقم 08-156 أنه:" يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال فترات متعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. لا يبرر استثناء مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم".

وتوضح المادة 29 من القانون 07-11 أنه:" توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة و يتضمن كل ملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل وصفي وعددي".

3-4-القابلية للفهم: عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها:" نوعية المعلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية"[2]

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفر هذه الخاصية من خلال الملاحق التي هي عبارة عن وثائق تعد جزء من الكشوف المالية وهي توفر تفسيرات ضرورية لفهم أفضل للميزانية، جدول حسابات النتائج، كلما اقتضت الحاجة للمعلومات المفيدة لقارئ الحسابات.

3-5-الثبات والاتساق: إلزام الكيان بتطبيق الطرق المحاسبية بثبات بشكل دائم من سنة إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية وهذا ما نصت علية المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

[1]- المرجع السابق، التعريف رقم 14، ص 82.

[2]- المرجع السابق، التعريف رقم 54، ص 87.

3–6– الحيطة والحذر: مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك بكيفية لا يتم تقييم الأصول أو المنتوجات أكثر من قيمتها أو تقييم الخصوم أو الأعباء أقل من قيمتها[1].

3–7– الأهمية النسبية: تكون المعلومات ذات دلالة معتبرة إذا كان من الممكن أن يسبب عدم بيانها أثر ما على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون استنادا إلى الكشوف مالية[2].

3–8– الحياد: يجب أن تكون المعلومة المحاسبية حيادية، ويجب ألا تكون موضوع إنحياز أو تفضي إلا بيانات مغرضة ونتائج معدة سلفا[3].

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإطار المفاهيمي بتقديم مجموعة من الخصائص النوعية وقد أشار النظام المحاسبي المالي كذلك إلى ضرورة تطبيقها ضمن الإطار التصوري على أنها مبادئ لإعداد القوائم المالية، بيد أن كل هذا يهدف إلى إنتاج كشوف مالية ذات جودة عالية تفيد في اتخاذ قرارات رشيدة.

المبحث الثاني: تقديم عام لمؤسسة الكاتمية للفلين– بجيجل–

تعتبر المؤسسة الوطنية لصناعة الفلين إحدى المؤسسات القطاع العام والتي تحتل مكانة هامة في سوق الفلين على المستوى الوطني والمحلي، من خلال ما توفره من منتجات، وهي وحدة صناعية إنتاجية أنشئت لتحقيق غايات اقتصادية واجتماعية ضمن برنامج تنمية الاقتصاد الوطني والصناعات المحلية، سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل.

المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة الكاتمية للفلين– بجيجل–

أنشأت المؤسسة الوطنية للفلين بمقتضى الأمر رقم 67 بتاريخ 1967/09/09م مقرها الجزائر العاصمة وطبقا للإصلاحات المتعلقة بإعادة الهيكلة الاقتصادية للمؤسسة وبموجب الأمر 43/72 المؤرخ في 1972/10/3م تم تحويل هذه الأخيرة إلى شركة وطنية للفلين والخشب (SNLB) وبموجب الأمر 43/83 المؤرخ في 1983/01/29م تم إنشاء المؤسسة تحت اسم المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة المشتقة منه (ENL) حيث تم نقل مقرها من الجزائر العاصمة إلى ولاية جيجل.

---

[1]– المرجع السابق، التعريف رقم 77، ص 89.

[2]– المرجع السابق، التعريف رقم 48، ص 86.

[3]– المرجع السابق، التعريف رقم 63، ص 87.

وتعتبر مؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل فرع من فروع المؤسسة الأم التي يوجد مقرها في البليدة وتتمثل باقي فروع المؤسسة الأم الأخرى في: البابور، الأوراس، ظهرة، جرجرة.

بعد صدور القوانين 88-01/88-03/88-04 المؤرخة في 1988/12م والتي تضمنت استقلالية المؤسسة العمومية، حولت المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة إلى مؤسسة اقتصادية عمومية مستقلة، ثم تحولت إلى مؤسسة عمومية ذات أسهم بعقد موثق مؤرخ في 1991/03/16م حيث قدر رأس مالها 50.000.000 دج، وفي عام 1994م تم نقل المقر إلى ولاية عنابة نتيجة سوء الأوضاع الأمنية، وفي تاريخ 2000/06/05م بعقد موثق تمت مطابقة القانون الأساسي للمؤسسة وأنشئ مجمع صناعة الفلين (GLA/ SPA) والفروع المنبثقة عنه برأس مال يقدر ب 50.000.000 دج.

وفي 2000/07/01م بعقد موثق تم إنشاء فرع – جيجل– الكاتمية للفلين المؤسسة العمومية الاقتصادية في الشكل القانوني للشركة ذات أسهم برأس مال قدره 1.000.000 دج والذي تم رفعه إلى 157.350.000 في 01/31/ 2001م.

وتعتبر مؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل حاليا إحدى الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للفلين ENL سابقا حيث يوجد مقر المؤسسة بطريق بجاية – جيجل ويتربع على مساحة تقدر ب 4,10 هكتار ويتكون من ورشتين الأولى للفلين والثانية للمواد العازلة كما تقدر المساحة المغطاة للمصنع كليا ب 10,642م^2 وتتوزع كما يلي:

- ورشة لإنتاج الفلين الممدد ومساحتها تقدر ب 5,374 م^2 ؛
- ورشة المنتجات العازلة مساحتها تقدر ب 750 م^2؛
- ورشة الصيانة مساحتها تقدر ب 750 م^2؛
- المخزن مساحته تقدر ب 1,130 م^2؛
- الإدارة وملحقاتها مساحتها تقدر ب 786 م^2.

من جهة أخرى يضم المصنع مساحة مهيأة وغير مغطاة تقدر ب 8,350 م^2. تستعمل لتخزين المادة الأولية المتمثلة في الفلين، قدرة إستعابها تصل إلى 27.000 قنطار.

وفيما يخص عدد العمال بالمؤسسة فإنه يتناقص سنة بعد أخرى حيث بلغ عددهم سنة 1994م حوالي 178 وسنة 2001م ما يقارب 148 عامل ليصل سنة 2002م إلى 136 عامل ويرجع هذا التناقص إلى

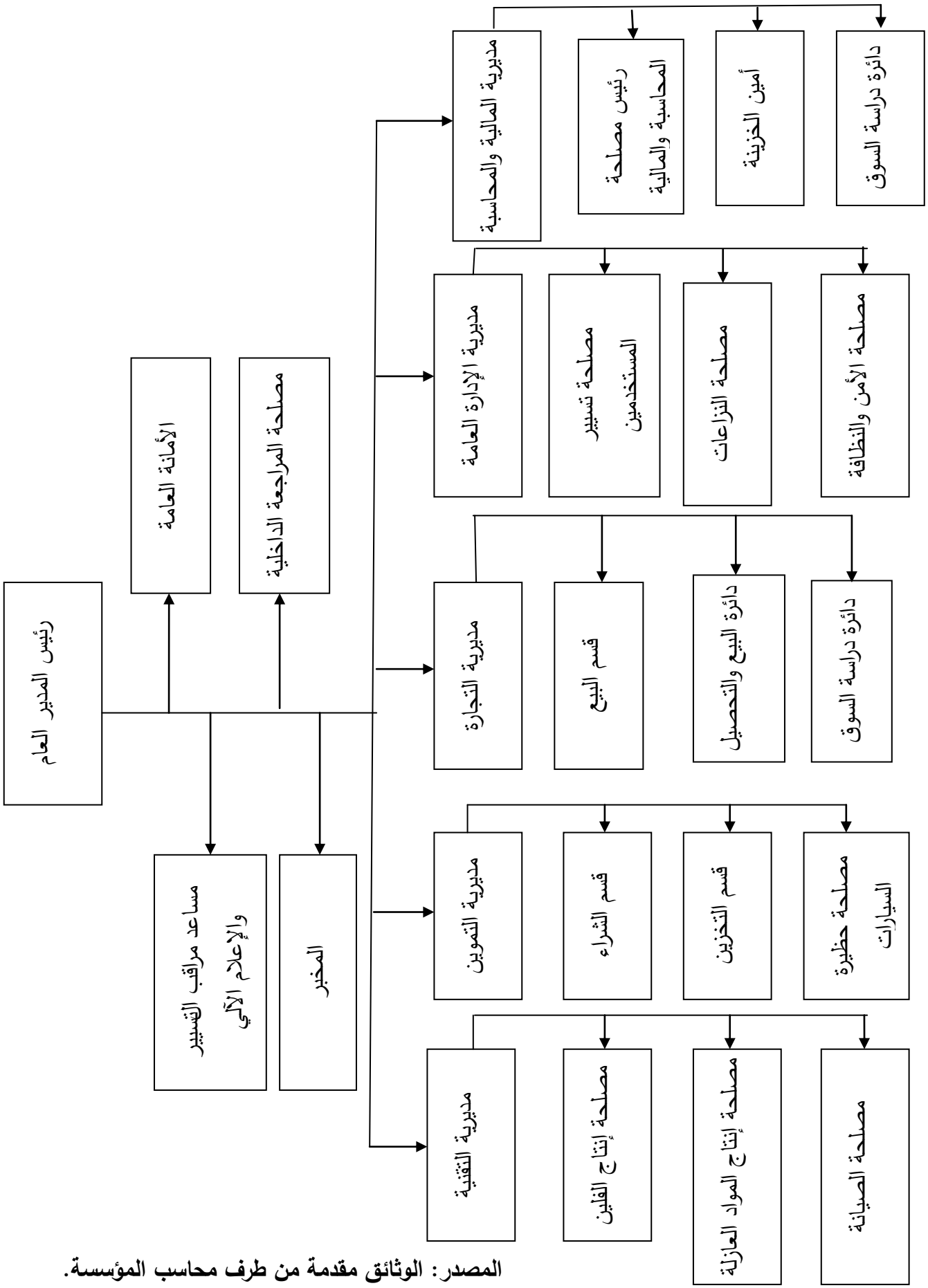
طموح المؤسسة في تخفيض عدد العمال إلى 120 عامل في ظل الاتفاقية العامة للمؤسسة وإلى التطورات الاقتصادية في جو المنافسة وذلك بالإحالة على التقاعد وإدخال مؤقتين جدد وتوفير التسهيلات للعمال الراغبين في التقاعد قبل السن القانوني للتقاعد، ليبلغ عددهم سنة 2014 م ما يعادل 111 عامل موزعين على مختلف المصالح مع العلم أن عدد العمال الدائمين 99 عامل والباقي عبارة عن عمال مؤقتين.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الكاتمية للفلين– بجيجل–

يعكس الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة طبيعة نشاطها الإنتاجي والتجاري إذ تحتوي على مديرية عامة للمؤسسة، أمانة عامة وأربع مديريات تابعة لهما، وكل مديرية تنقسم إلى أقسام فرعية تسهل عملية التسيير والتنظيم والإنتاجية.

الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للفلين كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل–



المصدر: الوثائق مقدمة من طرف محاسب المؤسسة.

1–العرض التفصيلي لمكونات الهيكل التنظيمي

1–1–الرئيس (المدير العام): يعتبر الرئيس المدير العام المسؤول الأول عن نشأة المؤسسة وله الحق في تنظيم العلاقات العامة مع المتعاملين من أجل التوجيه واتخاذ القرارات، كما يعمل على تنسيق الجهود وتوجيهها لتحقيق حاجات السوق الوطنية والأجنبية في إطار عملية الإستراد والتصدير.

1–2–الأمانة العامة: هي الوسيط بين المدير العام والعمال، وهي نقطة عبور المعلومات بين الوسيط الداخلي والوسيط الخارجي للمؤسسة، ومن مهامها الأساسية برمجة أوقات استقبال المدير العام للعمال والمتعاملين الاقتصاديين المحليين والأجانب.

1–3–مساعد المدير العام (مراقبة التسيير والإعلام الآلي): مصلحة حديثة النشأة تحتوي على رئيس المصلحة وهو المشرف الوحيد على أجهزة الإعلام الآلي الموجودة في مختلف المصالح، ومن بين مهامها صيانة الأجهزة والبرامج، معالجة الميزانية وكذلك معالجة التقارير الشهرية للنشاط.

1–4– مصلحة المراجع الداخلية: هي مصلحة حديثة النشأة أيضا وهي هيئة مستقلة داخل تنظيم المؤسسة، مسؤول عنها رئيس المصلحة المتمثل في المراجع الداخلي للمؤسسة، وظيفتها التدقيق في وظائف المؤسسة وأنشطتها والسهر على حسن التسيير والتطبيق للسياسات والإجراءات وصحة التسجيل المحاسبي.

1–5– المخبر: يعتبر من بين المصالح الهامة في المؤسسة، وهو يعمل بالتنسيق مع مصلحة الإنتاج، ويعمل على إقامة التجارب والتحاليل، مراقبة المادة الأولية، إضافة إلى جودة المنتج النهائي ومطابقته للشروط والمعايير المعمول بها دوليا.

1–6–مديرية المالية والمحاسبة: من بين مهام هذه المديرية أنها تعمل على تسجيل مختلف العمليات المالية والمحاسبية الصادرة يوميا، إضافة إلى تحضير الميزانية الافتتاحية والختامية للمؤسسة وتقنيات التحليل المالي وتتكون هذه المديرية من:

- مصلحة المحاسبة التحليلية وتسيير المخزون؛
- مصلحة المالية والمصلحة العامة.

1–7– مديرية الإدارة العامة: تنقسم إلى ثلاث أقسام وهي:

1-7-1- مصلحة تسيير المستخدمين: تعمل هذه المصلحة على تنفيذ القرارات الخاصة بالعمل كذلك الإشراف على الغياب والحضور، والعمليات الخاصة، وإعداد قائمة الأجور وتسهيل عملية اتصال العمال بمصالح الضمان الاجتماعي مع منح تحفيزات للعمال.

1-7-2- مصلحة المنازعات: تهتم بكل القضايا الخاصة بالمؤسسة مثلا: عندما تباع سلعة لزبون معين ولا يتم الدفع في الوقت المحدد يتم مقاضاته في المحكمة عن طريق محامي المؤسسة ومدير الإدارة.

1-7-3- مصلحة الأمن والنظافة: إن هذه المصلحة تساعد العمال على تأدية مهامهم بصورة سليمة مما يساعد على تنمية وتحسين الإنتاج، كما تعمل على تهيئة الظروف الملائمة لتأدية العمل بصورة طبيعية ومن مهامها حماية وحراسة الأموال ليلا ونهارا، والسهر على نظافة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

1-8- مديرية التجارة: وتتضمن ما يلي:

1-8-1- مصلحة البيع والتحصيل: وتعتبر هذه الدائرة من الدوائر الرئيسية في المؤسسة حيث تلعب دورا هاما في السير الحسن في نشاطها وتقوم بما يلي:

إبرام العلاقات الخارجية للمؤسسة مع الموردين والزبائن؛

- الإشراف على تنظيم ومراقبة مدخلات ومخرجات المؤسسة من السلع؛
- التكفل بمراحل تنفيذ النشاطات التجارية بالمؤسسة؛
- تحديد أسعار البيع وكذالك المنتجات التامة؛
- الحصول على المعلومات الخاصة بالبيع والشراء.

1-8-2- دائرة دراسة السوق: يتم دراسة السوق عن طريق أشخاص لهم الخبرة في هذا المجال، حيث يعملون على تفصيل الدراسة المجملة التي تكون في السوق، وتستغرق هذه الدراسة حوالي عام تقريبا، وتكون من حيث السعر، المكان...الخ وذلك بهدف معرفة طلبات المستهلكين ودراسة الوضع التنافسي للمؤسسة وهل يستحق هذا المنتج ربحا أم لا.

1-8-3- قسم البيع: وهو قسم يتولى تصريف وتسويق الإنتاج للزبائن.

1-9- مديرية التموين: تلعب هذه المديرية دورا كبيرا ، إذ تعمل على إيصال المواد الأولية للمؤسسة، ويقوم رئيس المديرية بإعداد قائمة المشتريات للمواد الأولية والتجهيزات وإرسالها إلى المدير ليوافق عليها مع مراعاة

القرارات المالية، وتتضمن هذه المديرية:

1-9-1- مصلحة الشراء وحظيرة السيارات: وتتضمن قسم شراء، قسم التخزين، وقسم متعلق بحظيرة السيارات، وتتمثل مهامها في تزويد المؤسسة بمختلف المواد الأولية واللوازم وإيصالها إلى قسم الإنتاج، يقوم رئيس المصلحة بإعداد قائمة المشتريات من المواد الأولية والتجهيزات وإرسالها إلى المدير العام للموافقة عليها وذلك مع مراعاة السعر والوقت.

1-10- المديرية التقنية: تنقسم إلى ثلاث أقسام:

1-10-1- مصلحة إنتاج الفلين: يرأسها رئيس مصلحة الإنتاج، إذ يعمل على مراقبة عملية الإنتاج وإعطاء الأوامر للعمال بالانضباط والدقة والإتقان في العمل لتسلم المصلحة المساعدة له، وهذه المصلحة تنتج صفائح الفلين.

1-10-2- مصلحة إنتاج المواد العازلة: تنتج نوعين من المواد العازلة.

1-10-3- مصلحة الصيانة: تهتم هذه المصلحة بإصلاح الآلات ومتابعة التجهيزات وصيانتها واستمرارية عملية الإنتاج والحفاظ عليها في أحسن الحال، من أجل الدقة في العمل والحصول على النوعية الجيدة.

المطلب الثالث: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة وأهدافها

تحتل مؤسسة الكاتمية للفلين –وحدة جيجل– مكانة هامة في سوق الفلين على مستوى الوطني.

1- الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

يمكن حصر الأهمية الاقتصادية للمؤسسة فيما يلي:

- تعتبر واحدة من المؤسسات العمومية التي حافظت على نشاطها وبقيت مستمرة في الإنتاج والحفاظ على مناصب الشغل، فهي تشكل دعما للقطاع العمومي؛
- المساهمة في تغطية احتياجات السوق الوطنية من مادة الفلين والسعي لتصدير أكبر كمية ممكنة من الإنتاج، مما يعني المساهمة في زيادة الصادرات على مستوى الاقتصاد الوطني؛
- دعم القطاع الصناعي على المستوى المحلي، واستغلال الطاقات المحلية من مادة الفلين التي تغطي مساحات واسعة من تراب الولاية والولايات المجاورة.

2- الأهداف المؤسسة

تسعى المؤسسة من خلال عملها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها:

- مؤسسة الكاتمية للفلين تهدف أساسا إلى تحقيق أكبر ربح ممكن؛
- إتباع الطرق المتطورة في إشهار لتسويق منتجاتها؛
- السعي إلى تطوير العلاقات مع المؤسسات الأجنبية من أجل تسويق منتجاتها؛
- توسيع نشاطها وذلك بفتح نقاط جديدة لإنتاج وتسويق المنتجات؛
- تغطية السوق الوطنية من منتجات الفلين والتي هي بحاجة دائمة إليها.

المبحث الثالث: أثر مساهمة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل- على تحقيق جودة المعلومة المحاسبية

الإفصاح المحاسبي عنصر هام للمؤسسة وهذا لتوفره على معلومات فعالة وملبية لجميع الأطراف سواء كانوا مستثمرين أو أصحاب الأعمال أو غيرهم من أصحاب المصالح الاقتصادية والمالية.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي وفق القوائم المالية في المؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل-

سوف نقوم بعرض القوائم المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل- إضافة إلى ملاحقها.

1-عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج

تعد الميزانية بيانا لكافة الأحداث التي تم إنجازها وتسجيلها من قبل المؤسسة الكاتمية للفلين- بجيجل- ، بينما جدول حسابات النتائج يستخدم في وصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح لهذه المؤسسة.

1-1-عرض الميزانية: يمكن توضيح ميزانية المؤسسة فيما يلي:

الجدول رقم (12): ميزانية مؤسسة الكاتمية للفلين جانب الأصول 2014/2013

الأصـــــــول	ملاحظة	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية 2014	القيمة الصافية 2013
الأصول غير الجارية					

فارق الاقتناء– المنتوج ايجابي أو سلبي					
تثبيتات معنوية		173000	35000	138000	0
تثبيتات عينية					
أراضي		224647813		224647813	224647813
مباني		171264652,41	141266333,01	29998319,40	30392519,40
تثبيتات عينية أخرى		191604589,59	151864251,11	39740338,48	20493012,45
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة					
سندات أخرى مثبتة		100000		100000	100000
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		6000		6000	6000
ضرائب مؤجلة على الأصل		3115084,47		3115084,47	3266443,58
مجموع الأصول غير الجارية		590911139,47	293165584,12	297745555,35	278905788,43
الأصول الجارية					
منتوجات ومنتوجات قيد التنفيذ		71481952,19	2370125	69111827,19	100086328,32
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		100303991,73	31311033,77	68992957,96	49350516,76
المدينون الآخرون		2567886,32	71661	2496225,32	9584421,28
الضرائب وما شابه		151236,29		151236,29	607715,91
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأصول الموظفة الأخرى					
الخزينة		34858483,96		34858483,96	34057847,51
مجموع الأصول الجارية		209363550,49	33752819,77	175610730,72	193686829,78

المجموع العام		800274689,96	326918403,89	473356286,07	472592618,21

الجدول رقم (13): ميزانية مؤسسة الكاتمية للفلين جانب الخصوم 2014/2013

الخصـــــــــــوم	ملاحظة	المبلغ الصافي 2014	المبلغ الصافي 2013
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال المصدر		351175000	351175000
رأس المال غير المستعان به			
علاوات واحتياطات– احتياطات مدمجة		14822876,04	14822876,04
فرق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية		-13645934,84	-37387861,89
رؤوس أموال أخرى ترحيل من جديد		-96416577,47	-59028715,58
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة ذوي الأقلية(1)			
المجموع –1–		255935363,73	269581298,57
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		172368139	156058079,72
ضرائب مؤجلة ومرصود لها			331712,11
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		12790221,97	15092782,55
المجموع –2–		185158360,97	171482574,38
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة		20679393,50	24644352,88
ضرائب		5912964,11	4093103,61

ديون أخرى		5670203,76	2791288,77
خزينة سلبية			
مجموع –3–		32262561,37	31528745,26
مجموع الخصوم		473356286,07	472592618,21

المصدر: من إعداد الطالتين باعتماد على الوثائق الرسمية للمؤسسة الملحق رقم 07.

تعرض ميزانية المؤسسة جانب الأصول كما هو موضح بما يتوافق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي بتقسيمها إلى أصول جارية وأصول غير جارية، ونلاحظ غياب عناصر مثل التثبيتات المالية، سندات موضوعة موضع معادلة، فارق الاقتناء وتثبيتات ممنوح امتيازها أو يجري إنجازها.

أماجانب الخصوم فيتوافق كذلك مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي بداية بعرض رؤوس الأموال الخاصة، خصوم غير جارية وبعدها خصوم جارية. من خلال قراءة الميزانية يتضح أن المؤسسة تحقق خسائر متتالية وهذا ما يعكسه البند المتعلق بـ"ترحيل من جديد" بقيمة (96416577,47 دج)، كما نلاحظ غياب حصة الشركة المدمجة وحصة ذوي الأقلية، وهذا يبين أن المؤسسة محل الدراسة هي فرع للمؤسسة الأم وتتشكل من أسهم ملك للدولة.

1–2–عرض جدول حسابات النتائج: يمكن توضيح جدول حسابات النتائج الخاص بالمؤسسة فيما يلي:

الجدول رقم (14): جدول حسابات النتائج لمؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل

البيان	ملاحظة	2014	2013
المبيعات والمنتجات الملحقة		189253671,37	179743418,08
التغير في المخزونات والمنتجات المصنعة وقيد التصنيع		2069597,37	–27577815,53
إنتاج مثبت			
إعانات الاستغلال			
1–إنتاج السنة المالية		191323268,74	152165602,55
مشتريات مستهلكة		–151913764,72	–130074075,64
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		–9431260,43	–11205947,08

2–استهلاك السنة المالية		–161345025,15	–141280022,72
3–القيمة المضافة للاستغلال(1–2)		29978243,59	10885579,83
أعباء المستخدمين		–37005386,84	–40980869,22
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		–4194223,51	–4145169,47
4–إجمالي فائض الاستغلال		–11221366,76	–34240458,86
المنتجات العملياتية الأخرى		2876746,24	1400553,70
الأعباء العملياتية الأخرى		–562181,21	–1686937,32
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		–6341388,83	–4797982
استرجاع خسائر القيمة		1526230,15	2862218,96
5–النتيجة العملياتية		–13721960,41	–36462605,52
المنتوجات المالية		19204,21	212376,86
الأعباء المالية		–123531,64	–384847,29
6–النتيجة المالية		–104327,43	–172470,43
7–النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)		–13826287,84	–36635075,95
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية			
الضرائب المؤجلة(التغيرات) عن النتيجة العادية		180353	–752785,94
8–مجموع منتجات الأنشطة العادية		195745449,34	156640752,07
9–مجموع أعباء الأنشطة العادية		–209391384,18	–194028613,96
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		–13645934,84	–37387861,89
عناصر غير عادية (منتجات) يجب تبيانها			
عناصر غير عادية (مصاريف) يجب تحديدها			
10–النتيجة غير العادية			

11–النتيجة الصافية للسنة المالية		–13645934,84	–37387861,89

المصدر: من إعداد الطالتين باعتماد على الوثائق الرسمية للمؤسسة الملحق رقم 08.

يعد جدول حسابات النتائج وضعية ملحقة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– خلال السنة المالية، ولا يأخذ هذا الجدول بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر نتيجة صافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح، حيث نلاحظ أن هذا الجدول معروض وفق النظام المحاسبي المالي غير أنها تسبق المصاريف بإشارة الناقص(–) وهو أمر غير وارد في النظام، كما نلاحظ أن النتيجة الصافية للسنة المالية سالبة لسنتين على التوالي2013، 2014 ولم تدرج حصة الشركة المدمجة أو حصة ذوي الأقلية باعتبارها فرع.

2–عرض قائمة سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

تعتبر قائمة سيولة الخزينة الأداة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير المواد المالية واستخدامها باعتماد على عنصر الخزينة، بينما يعتبر جدول تغير الأموال الخاصة حلقة ربط بين جدول حسابات النتائج والميزانية.

2–1–عرض قائمة سيولة الخزينة: يمكن توضيح قائمة سيولة الخزينة الخاصة بمؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– فيما يلي:

الجدول رقم (15): قائمة سيولة الخزينة لمؤسسة الكاتمية للفلين 2014/2013

البيان	ملاحظة	2014	2013
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		202861492,06	190234414,85
تحصيلات أخرى		704497,03	39295924,94
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		–175100724,58	–186231636,35
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		–436337,61	–654250,34
الضرائب عن النتائج المدفوعة		0	0
الضريبة على رقم الأعمال		–8478987,52	–175365,02
		–6832842,08	–14652578,97

ضرائب ورسوم أخرى ضرائب قابلة للاسترداد مصاريف يجب دفعها (التأمينات) مصاريف أخرى		−2791861 −1430662,51 −8946842,34	−3130542 −1411982,10 −10035839,27
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		−452268,55	13238145,74
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية تعويض/مصادرة الأراضي تعويضات التأمين/ مصاريف مسددة		0 0	0 0
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		−452268,55	13238145,74
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالي الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		−16950754,28 1893600 0	−15109490,38 0 0
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من		−15057154,28	−15109490,38

أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		0 16310059,28	0
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		16310059,28	0
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)		800636,45	-1871344,64
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		34057847,51	35929192,15
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		34858483,96	34057847,51
تغير أموا الخزينة خلال الفترة		800636,45	-1871344,64
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		14446571,29	35516517,25

المصدر: من إعداد الطالتين باعتماد على الوثائق الرسمية للمؤسسة الملحق رقم 09.

تقدم قائمة سيولة الخزينة لمستعمليها مدى قدرة مؤسسة الكاتمية للفلين على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة من قبلها، من خلال قراءة قائمة سيولة الخزينة للمؤسسة يتضح أنها قسمت الأنشطة إلى: عملياتية، استثمارية، تمويلية بما يتوافق مع ما جاء به النظام المحاسبي

المالي، غير أنها أضافت بنود غير واردة في النموذج المعروض في النظام المحاسبي المالي والمتعلق بتدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية كذلك عرضها للأرقام المتعلقة بالمصاريف مسبوقة بإشارة الناقص(–)، كما نلاحظ أن خزينة المؤسسة موجبة بمبلغ 344858483,96 دج في سنة 2014م.

2–2عرض جدول التغير الأموال الخاصة: يمكن توضيح جدول التغير الأموال الخاصة بالمؤسسة فيما يلي:

الجدول رقم (16): جدول تغير الأموال الخاصة لمؤسسة الكاتمية للفلين

البيان	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
		351175000				-44205839,54
الرصيد في 31 ديسمبر 2012		351175000				-44205839,54
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح والخسائر غير المدمجة في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي النتيجة المالية 2012						-37387861,89
الرصيد في 31 ديسمبر 2013		351175000				-81593701,43

تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح والخسائر غير المدمجة في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي النتيجة المالية 2013							-13645934,84
الرصيد في 31 ديسمبر 2014		351175000					-95239636,27

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الوثائق الرسمية للمؤسسة الملحق رقم 10.

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا لحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة لمؤسسة الكاتمية للفلين– بجيجل– خلال السنة المالية، عُرض وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي حيث نلاحظ ثبات في قيمة رأس المال على مدار سنة 2012 –2014م لم تقم المؤسسة برفع رأس مالها وبالتالي لا توجد علاوة إصدار الأسهم كما أنها لم تقم بعملية إعادة التقييم، والجدير بالملاحظة هو تحقيقها لخسائر متراكمة ابتداء من سنة 2012 حيث ظهرت برصيد (95239636,27 دج) في 2014/12/31م.

3–الإفصاح وفق الملاحق

تتضمن الملاحق معلومات ذات الأهمية أو تنفيذ في فهم المعلومات الواردة في هذه الكشوفات المالية وتكون الملاحظات الملحقة فيها موضوع عرض منظم ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية، جدول حسابات

النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة إلى معلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة.

3-1-كشف حالة الأصول العينية والمعنوية: حالة الأصول الأصول العينية والمعنوية موضحة وفق الجدول التالي:

جدول رقم(17): يوضح تطور التثبيتات العينية والمعنوية لمؤسسة الكاتمية للفلين

الفصول والأقسام	الملاحظة	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية	–	35000	138000	–	173000
التثبيتات العينية	–	572888929,03	23620300,10	8992174,13	587517055
المساهمات	–	–	–	–	–
أصول مالية أخرى غير جارية	–	106000	–	–	106000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الرسمية للمؤسسة.

3-1-1-التثبيتات المعنوية

خانة زيادات السنة المالية بقيمة 138000 دج توضح شراء برمجية تسيير تجاري مرخصCITRA .

3-1-2-التثبيتات العينية

تفسير التغيرات الحاصلة في الأصول العينية مقدمة في ما يلي:

خانة زيادات السنة المالية بقيمة 23620300 دج تخص شراء :

- مسخن بخاري 6000 كغ علامة ECFERAL بـ 11324997,6دج؛
- تجديد أنبوب على مستوى المدفأة بـ 976121,09 دج؛
- محرك محوري بـ 197900 دج؛

- جهاز إعلام آلي بـ 83400 دج؛
- جهاز إعلام آلي بقيمة منخفضة بـ 15400 دج؛
- تصميم LOC ADM COMM بقيمة منخفضة بـ 40400 دج؛
- أثاث ومعدات للمستخدمين بـ 119500 دج.

3-2-جدول الاهتلاكات

الجداول التالية توضح تطور الاهتلاكات وخسائر القيمة المسجلة في دفاتر المؤسسة.

جدول رقم(18): جدول الإهتلاكات

الفصول و الأقسام	الملاحظة	إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في نهاية السنة المالية
Good will	–	–	–	–	–
تثبيتات معنوية	–	35000	–	–	35000
تثبيتات عينية	–	297355584,18	4628260,86	8853260,92	293130584,12
مساهمات	–	–	–	–	–
أصول مالية أخرى غير جارية	–	–	–	–	–

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الرسمية للمؤسسة.

-طريقة الاهتلاك المتبعة هي طريقة الاهتلاك الخطي الثابت.

3-3-خسائر القيمة

حالة المؤونات مع توضيح طبيعة كل مؤونة، تطور المؤونات موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(19): جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة	–	15092782,55	1265804,05	3568364,63	12790221,97
مؤونات للضرائب	–	–	–	–	–
مؤونات للنزاعات	–	–	–	–	–
المجموع		15092782,55	1265804,05	3568364,63	12790221,97
مؤونات خصوم مالية جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة	–	503030,85	1636480,26	503030,85	1363480,26
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين	–	–	–	–	–
مؤونات الضرائب	–	–	–	–	–

المجموع	–	503030,85	1636480,26	503030,85	1363480,26

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الرسمية للمؤسسة.

المؤونات في بداية السنة المالية توضح الحقوق المكتسبة في 2013/12/31م من قبل عمال المؤسسة.

في خانة مخصصات السنة نلاحظ نوعين من المؤونات لمصلحة المستخدمين والمتكونة من ما يلي:

- مؤونات المعاشات والتزامات مماثلة أدرجت بقيمة 1265804,05 دج للوصول القيمة الإجمالية للمؤونة 12790221,97 دج.
- مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة ارتفعت إلى 26 ,1636480 دج.

في خانة استرجاعات في السنة المالية انخفاض في مؤونة المعاشات و الالتزامات المماثلة توضح بداية تقاعد 5 عمال التاليين:

- العامل1: 398612 ,85 دج؛
- العامل2: 475990,80 دج؛
- العامل3: 312484,92 دج؛
- العامل4: 521589,60 دج؛
- العامل5: 437387,10 دج .

المجموع: 2146065,27 دج

بالإضافة إلى العامل x "رئيس العمال" استفادة من تعويض بداية من التقاعد وذلك وفقا للبند 106 من القانون الأساسي للمؤسسة.

المجموع المتراكم للمؤونات الخاصة بالمعاشات والالتزامات المماثلة ل 26 شخص إلى غاية 2014/12/31م ارتفعت إلى 14426702,23 دج.

3-4- الحسابات الدائنة

جدول رقم(20): كشف حالة استحقاقات الحسابات الدائنة عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظة	لمدة عام على الأكثر	من 1 إلى 5 سنوات	أكثر من 5 سنوات	المجموع
الحسابات الدائنة					
القروض	–	–	–	–	–
الزبائن	–	60879058,6	9903195,02	29521738,11	100303991,73
الضرائب	–	151236,29	–	–	151236,29
المدينون	–	1265015	1269586,32	33285	2567886,32
الآخرون					
المجموع		62295309,89	11172781,34	29555023,11	103023114,34

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الرسمية للمؤسسة.

مجموع الديون الإجمالي على الزبائن ارتفع إلى 100303991,73 دج :

- الزبائن الخواص: 62267670,38 دج أي 62,08%؛
- الزبائن المحليين والأجانب: 1939531,36 دج أي 1,93%؛
- الزبائن الفرعيين: 4785756,22 دج أي4,77% ؛
- الزبائن الخواص المشكوك فيهم: 31140555,02 دج أي 31,04%؛
- الزبائن المحليين والأجانب المشكوك فيهم: 170478,75 دج أي 0,17%.

أغلبية الزبائن المشكوك فيهم ملاحقين قضائيا، وأغلبية الدعاوي القضائية حكمت لصالح المؤسسة.

في الخانة أكثر من 5 سنوات فيما يخص قسم الزبائن (29512023,11 دج)، تم تسجيل قيمة الزبائن المشكوك فيهم.

في خانة المدة أقل من سنة فيما يتعلق بقسم الضرائب (151236,29 دج)، تجلت قيمة TVA على المشتريات للسلع والخدمات.

جدول رقم(21): كشف استحقاقات الديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظة	لمدة عام على الأكثر	من 1 إلى 5 سنوات	أكثر من 5 سنوات	المجموع
الديون					
الإقتراضات	–	–	–	–	–
ديون أخرى	–	–	–	–	–
الموردون	–	16116288,17	4119785,33	443320	20679393,5
الضرائب	–	3588225,08	2324739,03	–	5912964,11
الدائنون الآخرون	–	5621110,54	49093,22	–	5670203,76
المجموع	–	25325623,79	6493617,58	443320	32262561,37

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الرسمية للمؤسسة.

في الخانة أقل من سنة فيما يخص قسم الضرائب (08, 3588225 دج)، تم تسجيل قيمة الضرائب(TAP، الرسم العقاري، الضريبة على النشاطات الملوثة للبيئة).

في قسم الدائنون (5621110,54 دج)، سجلت القيمة الإجمالية لـ CNAS بجيجل وعنابة بـ 1062071,54 دج، القيمة الإجمالية للمستخدمين 912013,16 دج، القيمة الإجمالية لـ IRG بـ 247516,96 دج، قيمة المؤونات السلبية الجارية 1636480 دج، القيمة الإجمالية للديون الاجتماعية 27500 دج، قيمة الأعمال الاجتماعية 18444,23دج، وقيمة التسبيقات التجارية 1717084 دج.

تم عرض الملاحق وفق الجداول التي جاءت في النظام المحاسبي المالي كمكملات الإعلام الضرورية لفهم القوائم المالية مثل الإفصاح عن تطور التثبيتات العينية والمعنوية باستثناء جدول المساهمات باعتبارها فرع، ونلاحظ عدم تضمن الإفصاح المحاسبي لبعض العناصر الأساسية مثل تقسيم رقم الأعمال حسب الأنشطة والمناطق الجغرافية.

المطلب الثاني: قياس تأثير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى دراسة مدى توفر مجموعة من الخصائص النوعية في القوائم المالية للمؤسسة الكاتمية للفلين– بجيجل–

1–مدى توفر خاصية القابلية للفهم

ينبغي أن تكون المعلومة الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم وهذا يتحقق في المؤسسة محل الدراسة من خلال:

1–1–عرض القوائم المالية وفقا لما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي

تعرض المؤسسة الكاتمية للفلين قوائمها المالية كما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

1–1–1–الميزانية

نلاحظ أن ميزانية المؤسسة المعروضة سابقا تتوافق من حيث الشكل والمضمون مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث أن عرضها تم في شكل جدول يضم دورتين 2013م و 2014م مع الفصل بين الأصول والخصوم، وقد تضمنت كذلك عمودا خاصا بالإهتلاكات والمؤونات في جانب الأصول، وتحتوي على الحد الأدنى المطلوب من العناصر الواجب عرضها كما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

كما تم ترتيب عناصر الأصول في الميزانية حسب درجة سيولتها، من الأقل سيولة إلى أكثر سيولة، أما جانب الخصوم فإن ترتيب عناصره كان وفقا لمبدأ الاستحقاق حيث عرضت الأموال الخاصة يليها الخصوم غير الجارية ذات الاستحقاق الطويل ثم القروض الجارية الأخرى الأقل استحقاقا في أسفل الميزانية، بالإضافة إلى تطبيق مبدأ السنوية في التفرقة بين عناصر الأصول والخصوم وعرضها، حيث بلغت في 2013،2014م على الترتيب: 472592617,21دج، 473356286,07دج.

1–1–2–جدول حسابات النتائج

نلاحظ من خلال جدول الحسابات النتائج الخاص بالمؤسسة أنه مقدم حسب الطبيعة فقط دون عرضه حسب الوظيفة، حيث يعرض هذا الجدول كما جاء به النظام المحاسبي المالي في شكل قائمة تضم دورتين: 2013–2014م، والذي يتضمن الإيرادات المحققة خلال الدورة سواء من الأنشطة العادية أو غير العادية

وكذلك الأعباء المحتملة خلال كل دورة. وبالتالي يمكن القول أن المؤسسة قامت بإدراج جميع العناصر التي يجب توضيحها.

1-1-3-قائمة سيولة الخزينة

تم تقديم المعلومات المتعلقة بسيولة المؤسسة محل الدراسة وفق الطريقة المباشرة، حيث تصنف قائمة حسب أنشطتها إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، بالإضافة إلى التحصيلات والتسديدات النقدية.

كما تم تقديم معلومات مقارنة أي تقديم معلومات تتعلق بالسنوات: 2013-2014م وهذا وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي.

غير أن المؤسسة قامت بإضافة مجموعة من العناصر تحت بند تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية لإضافة المزيد من التفصيل والمتمثلة في: الضريبة على رقم الأعمال، الضرائب والرسوم الأخرى، الضرائب القابلة للاسترداد، مصاريف التأمين ، مصاريف أخرى، تعويض/ مصادرة الأراضي، تعويضات التأمين والمصاريف مسددة.

1-1-4-جدول تغير الأموال الخاصة

لقد تم عرض جدول تغير الأموال الخاصة وفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والموضوع وقد تم عرض كل المعلومات المتعلقة بذلك لكل من السنوات: 2012-2013- 2014. حيث نلاحظ أن رأس مال الشركة ثابت على مدار ثلاث سنوات ولم تقم المؤسسة بإصدار أسهم ولا بعملية إعادة التقييم أما فيما يخص النتيجة فهي تحقق خسائر متتالية على مدار ثلاث سنوات.

1-2-شرح وتقديم توضيحات في الملاحق

أدرجت المؤسسة من خلال ملاحقها المعلومات التي لم تستطيع توضيحها في القوائم المالية السابقة وذلك في عدة جداول توضح تطور الأصول الثابتة خلال سنة 2014م وكذلك الاهتلاكات والمؤونات بالإضافة إلى الحقوق والديون عند إقفال السنة المالية وهي مطابقة لما جاء به النظام المحاسبي المالي، والتي تم عرضها في المطلب السابق. غير أنه هناك نقص فادح في الإفصاح في الملاحق الخاصة

بالمؤسسة مثل المساعدات العمومية الممنوحة من قبل الدولة، بيان كسر التثبيتات المالية والحسابات الدائنة والديون وكذلك الأعباء والمنتوجات المالية وغيرها.

تلتزم مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– بتقديم مجموعة من التوضيحات والتفسيرات والمبادئ المحاسبية المتبعة عند إعداد وعرض قائمها المالية، حيث قامت بتحليل جوهر جميع بنودها وعملياتها بالنظر لطبيعة نشاطاتها.

وتقوم المؤسسة بتطبيق السياسات التالية[1]:

– تقييم التثبيتات المادية بالتكلفة التاريخية؛
– تبني طريقة الاهتلاك الخطي الثابت؛
– تقييم مخزونات المؤسسة بتكلفة الوسطية المرجحة؛
– إعداد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة؛
– إعداد قائمة سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة.

بالإضافة إلى السياسات السابقة تفصح المؤسسة في الملاحق على ما يلي:

– التعويضات المتعلقة بالإحالة على التقاعد؛
– تقديم حقوق المؤسسة على الزبائن وتوضيح حالة الزبون وقيمة الدين المستحق؛
– تقديم معلومات حول ديون المؤسسة اتجاه الموردين، الضرائب والدائنون الآخرون.

1–3–الإفصاح عن كيفية الوصول إلى بعض الأرقام الفرعية في الميزانية

بالإطلاع على الميزانية المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– نجد تفسيرا حول كيفية الوصول لبعض البنود الموجودة فيها في الملاحق من أمثلة ذلك:

1–3–1–التثبيتات المعنوية: خانة النتيجة الصافية نلاحظ زيادة قيمة 138000دج توضح شراء برمجية تسيير التجاري ترخيصCITRA.

[1]– مقابلة مع السيد: كيموش فخر الدين، محاسب في المؤسسة، يوم 26–04–2016، على الساعة الثالثة زوالا، في إطار التربص الميداني.

1-3-2-الديون: بند الخصوم الجارية بقيمة الإجمالية تقدر بـ: 32626561,37دج تم تفصيله في الملاحق وفقا لأجل الاستحقاق حيث:

- ديون أقل من سنة بقيمة 25325623,79دج؛
- من 1 إلى 5 سنوات بقيمة 6493617,58دج؛
- ديون أكثر من سنة بقيمة 443320دج.

2-مدى توفر خاصية الملائمة

لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، وتعتبر المعلومة ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية الحالية والمستقبلية وبالتالي حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تعد في التواريخ محددة، وتسهل عملية التنبؤ بأداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، تتيح تقييم أداءها السابق بغية تصحيح القرارات المتخذة وتحقق مؤسسة الكاتمية للفلين هذه الخصائص من خلال مايلي:

2-1-إعداد القوائم المالية في الأجل القانوني

وفقا للنظام المحاسبي المالي يجب أن تعد القوائم المالية خلال أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إغلاق الدورة (30 أفريل من كل سنة) تلتزم به المؤسسة المؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– وهذا ما يتطابق مع خاصية التوقيت المناسب.

2-2-تقديم معلومات حول التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية

إن تبني النظام المحاسبي المالي أجبر مؤسسة الكاتمية للفلين على تقديم معلومات حول التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من خلال قائمة سيولة الخزينة الخاص بالمؤسسة الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية وكذا أوجه استعمالها.

وقد اعتمدت المؤسسة على طريقة المباشرة في إعدادها، كما يوضح كشف استحقاقات ديون المؤسسة معلومات تشكل قاعدة يتم على أساسها التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ومن تم تقييم المؤسسة بشكل صحيح من خلال التمييز بين مدة الاستحقاق الأقل ومن سنة إلى خمس سنوات والأكثر من سنة.

2-3-إعداد قوائم مالية تنبؤية لكل سنة

تقوم المؤسسة بإعداد قوائم مالية تنبؤية تساعد على تقدير الوضعية المالية لها ونتيجة نشاطها خلال السنة المقبلة، وذلك اعتماد على القوائم المالية التاريخية[1] .

3-مدى توفر خاصية الموثوقية

لكي تكون المعلومة ذات مصداقية فإنه يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها وأن تكون خالية من الأخطاء ويثق فيها المستعملون لإظهار الصورة الصادقة لمؤسسة الكاتمية للفلين.

3-1-تدعيم القوائم المالية برأي مدقق الحسابات

ترفق القوائم المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين برأي فني محايد صادر عن مدقق الحسابات الداخلي والخارجي، حيث يقوم مدقق الحسابات الداخلي دوريا بفحص القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسة ودراسة مدى تطابق بين معايير المتعارف عليها والتي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر ومعايير التي تطبقها المؤسسة وذلك من أجل التأكد من أن القوائم المالية لا تحتوي على الأخطاء وتقدم عرض صادق لما هو عليه الوضع المالي للمؤسسة وعند قيام مدقق الخارجي بفحص القوائم المالية في المؤسسة لسنوات 2012-2013-2014، توصل على أنها حسابات نظامية مطابقة للقوانين المعمول بها وبما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المعمول بها في الجزائر.

3-2-تدعيم كل عملية مسجلة بمستندات مثبتة

يخضع التسجيل المحاسبي في المؤسسة الكاتمية للفلين لإجراءات صارمة فيما يتعلق بضرورة توفر الوثائق الثبوتية لكل عملية يتم تسجيلها محاسبيا.

[1]– مقابلة مع السيد: كيموش فخر الدين، محاسب في المؤسسة، يوم 26-04-2016، على الساعة الثالثة زوالا، في إطار التربص الميداني.

3-2-1-عملية الشراء: يجب توفر المستندات التالية:

- نسخة من سند الطلب؛
- نسخة من سند الإستلام؛
- نسخة من الفاتورة؛
- نسخة من سند الدخول.

ويقوم معدي القوائم المالية قبل التسجيل المحاسبي بالتحقق المستندات المثبتة للعملية والتأكد من نسخ الفواتير تحمل تأشيرات الرقابية الداخلية، وكذلك التأكد من أن الفواتير مطابقة لما هو منصوص عليه في القانون التجاري والتأكد من مطابقة ما هو مطلوب مع ما هو مستلم من حيث الكمية والمبلغ.

3-2-2-عملية البيع: يجب التوفر على المستندات التالية: فاتورة تجارية، سند التسليم وسند الطلبية.

3-2-3-حركة المخزون والمشتريات : ضرورة التوفر على: سند الدخول أو الخروج وقائمة المدخلات أو المخرجات الخاصة بالشهر المعني.

3-2-4-عملية الدفع: من أجل تسجيل عملية الدفع يجب توفر على: سند الطلب، فاتورة الأصلية، سند الاستلام، نسخة من سند الدخول. وقبل التسجيل ينبغي التأكد من صحة الوثائق المكونة لملف الدفع وخصوصا الفاتورة.

الجدير بالملاحظة أن المؤسسة لا تسجل عمليات المحاسبية إلا بوجود وثائق ثبوتية وهذا ما كان منصوص عليه في المخطط الوطني المحاسبي سابقا، غير أن النظام المحاسبي المالي أتاح لها التسجيل بالقيمة العادلة وهو أمر لا تطبقه المؤسسة.

3-3-القيام بعملية الجرد

تشكل عملية الجرد دليلا قويا على صحة وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية وذلك بمطابقة المبالغ الموجودة في هذه القوائم المالية والكميات الموجودة فعليا في المؤسسة الكاتمية للفلين إجراءات صارمة فيما يخص جرد مخزوناتها.

3-3-1-بالنسبة للمخزونات

من خلال إجراء مقابلة مع المحاسب وأمين المخزن المؤسسة الكاتمية للفلين اتضح أن عملية الجرد تتم مرتين في السنة مع مراجعة أسبوعية لتجنب الأخطاء المتراكمة، حيث يتم تعيين لجنتين تتولى عملية الجرد تحت إشراف المحاسب قبل نهاية السنة المالية بـ 15 يوم، وفي حالة عدم تطابق نتائج المتوصل إليها من قبل اللجنتين يتم تعيين اللجنة الثالثة للفصل بينهما وبعد انتهاء من الجرد يتم تسجيل النتيجة على استمارة الجرد نسخة تبقى في المخزن والثانية تحتفظ بها اللجنة القائمة بعملية الجرد.

4–مدى توفر خاصية القابلية للمقارنة

إن المعلومة الظاهرة في القوائم المالية تسمح للمستعمل بالقيام بمقارنات داخل المؤسسة نفسها وما بين المؤسسات، كما يسمح له بتقييم وضعيتها المالية وأدائها المالي وهذا يجبر المؤسسات على إعلام المستعملين بالطرق المحاسبية المستعملة وكل تغيير مس هذا الطرف إن وجد وآثار هذا التغير وفيما يخص المؤسسة محل الدراسة يلاحظ تحقق مايلي:

–يتضمن كل بند من بنود الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة سيولة الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة، إشارة للمبلغ المقارن المتعلق بالسنة السابقة؛

–توحيد طريقة عرض القوائم المالية الأساسية بالإضافة إلى الملاحق؛

–ثبات الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى من خلال الإطلاع على القوائم المالية للمؤسسة الكاتمية للفلين فإنها قامت بالحفاظ على نفس طرق تقييم حيث تتبع طريقة الإهتلاك الثابت كما التزمت بطريقة واحدة لعرض القوائم المالية قائمة سيولة الخزينة اعتمدت على طريقة المباشرة، جدول حسابات النتائج عن طريق تصنف المصاريف حسب طبيعتها، وفي حالة رغبة المؤسسة الكاتمية للفلين في تغيير طرق التقييم ينبغي أولا أن يكون منصوص عليه قانونيا أو يحقق نتيجة أفضل ويجب إفصاح عنه وأثره في الملاحق وتمر على الجمعية العامة للمساهمين من أجل المصادقة على ذلك.

المطلب الثالث: تقييم الإفصاح المحاسبي لمؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– في ظل النظام المحاسبي المالي

اثر دراستنا للقوائم المالية الخاصة بمؤسسة الكاتمية للفلين– بجيجل– ومن خلال مقارنتها مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي ارتأينا تقييم محتوى هذه القوائم من حيث العناصر التي التزمت بها والتي لم

تلتزم بها وهي كالتالي:

1–العناصر التي التزمت بها مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل–

تتمثل المعلومات التي التزمت المؤسسة بالإفصاح عنها:

– التزمت المؤسسة ببيان الاهتلاكات وخسائر القيمة وأنماط حسابها؛

– التزمت المؤسسة ببيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة وتطورها؛

– التزمت المؤسسة ببيان آجال استحقاق الديون والحسابات الدائنة في تاريخ وقف الحسابات(مع تمييز العناصر التي يقل أجل استحقاقها عن عام واحد، والتي يتراوح أجل استحقاقها بين عام واحد وخمسة أعوام والتي يفوق خمس سنوات)؛

– التزمت المؤسسة بتقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها، الديون والحسابات الدائنة والضرائب المؤجلة، المؤونات للالتزام بالمعاش والتعويضات المماثلة؛

– التزمت المؤسسة بالإفصاح عن قائمة سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة، بينما جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة بصورة ثابتة؛

–التزمت المؤسسة بالإفصاح عن النتائج المحقق بمصداقية وشفافية تامة برغم من تحقيقها لخسائر متراكمة؛

–التزمت المؤسسة بإعداد الكشوف المالية في الوقت المحدد قانونيا؛

– التزمت المؤسسة بالإفصاح عن قوائمها المالية وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي؛

–التزمت المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية؛

–التزمت المؤسسة بالإفصاح عن النزاعات التي تواجها مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

2–العناصر التي لم تلتزم بها المؤسسة الكاتمية للفلين

تتمثل المعلومات التي لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عنها:

– تطبق المؤسسة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المحزونات غير أنها لم تلتزم ا بالإفصاح عن ذلك في الملاحق؛

– لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح في الملاحق عن التأثير في نتيجة التدابير الإعفائية الممارسة من أجل الحصول على تخفيضات الجبائية؛

– لم تلتزم المؤسسة بتقييم العناصر القابلة للاستهلاك من الأصول المتداولة على أساس سعرها الأخير في السوق المعروف عند إقفال الحسابات؛

– لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح في الملاحق عن فوارق التحويل إلى العملة الوطنية للعناصر الرقمية بالعملات الأجنبية؛

– لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح في الملاحق عن تقسيم رقم الأعمال؛

– لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المناطق الجغرافية التي تعمل فيها في الملاحق؛

– لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح في الملاحق عن بيان كسر التثبيتات المالية والحسابات الدائنة وكذلك الأعباء والمنتوجات المالية التي تخص الكيان الأم؛

– لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن طبيعة العلاقات، أنماط المعاملات، حجم ومبلغ المعاملات وسياسة تحديد الأسعار الخاصة بالمعاملات التي تمت خلال السنة المالية مع الكيانات المشاركة؛

– لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المساعدات العمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما؛

– لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية ولا تؤثر في وضعية أصول وخصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات في الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملي الكشوف المالية.

خلاصة

من خلال الإصلاح المحاسبي في الجزائر قام المجلس الوطني للمحاسبة المكلف بمهنة التوحيد المحاسبي بإعداد النظام المحاسبي المالي يتضمن مجموعة من المعايير المحاسبية المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المحاسبية، لقد قمنا من خلال الفصل التطبيقي بعرض مضمون مختصر لما جاء به النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى عرض القوائم المالية للمؤسسة الكاتمية للفلين ودراسة مدى توفرها على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وخلصنا في الأخير إلى تقييم المؤسسة من خلال الإشارة إلى العناصر التي التزمت بها لضمان جودة عالية في كشوفها المالية والعناصر التي لم تلتزم بها وهذا من شأنه أن يكون له تأثير عكسي على منفعة المعلومة المنتجة من قبل المؤسسة.

خاتمة

يعتبر مفهوم الإفصاح المحاسبي من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة ومستخدمي المعلومات المحاسبية التي تنتجها، وحتى تكون المعلومات المفصح عنها ذات فائدة وثقة ينبغي استناد الإفصاح المحاسبي إلى مجموعة من المقومات على رأسها تحديد نوعية المستخدم وكذا غرض، طبيعة ونوع المعلومة المحاسبية الواجب الإفصاح عنها بالإضافة إلى أساليب الإفصاح المحاسبي والمتمثلة أساسا في القوائم المالية الرئيسية والملاحق وتوفيرها في الوقت المناسب، كما ينبغي توفر مجموعة من الخصائص النوعية التي تشكل مرجع للحكم على جودة المعلومة المحاسبية ودورها في اتخاذ القرار الرشيد والمتمثلة أساسا في خاصيتي الملائمة والموثوقية بالإضافة إلى خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن الخاصيتين السابقتين، وقد كان لظهور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبالتحديد المعايير المتعلقة بالإفصاح دور كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من خلال التوسع في الإفصاح لضمان الجودة بالإضافة إلى العمل على توفير معلومات ذات دلالة وقابلة للمقارنة والفهم ويمكن الوثوق بها من جانب فئات عديدة من ذوي العلاقة مع المؤسسة.

وقد قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وذلك بهدف إرساء لغة عالمية موحدة للاتصال تماشيا مع تداعيات العولمة، والذي من شأنه زيادة جودة المعلومة المحاسبية الملائمة المعروضة في القوائم المالية من خلال تعزيز مصداقيتها و إيصالها بدرجة عالية من الموثوقية إلى متخذي القرارات في الوقت المناسب.

1-اختبار الفرضيات

من خلال معالجتنا للموضوع واعتمادا على الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا أثناء اختبار الفرضيات إلى ما يلي:

- تبين لنا من خلال الدراسة أن الفرضية الأولى قد تحققت أي أن خاصية الملائمة والموثوقية من أهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وذلك حسب ما نصت عليه معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ؛
- كما تبين لنا من خلال الدراسة أن الفرضية الثانية محققة حيث أن الإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يؤدي إلى تحسين من جودة المعلومة المحاسبية نتيجة لما جاءت به هذه المعايير من طرق إعداد وعرض القوائم المالية وتعزيز توفر الخصائص النوعية المختلفة؛

- أما فيما يخص الفرضية الثالثة فقد تبين لنا أن المؤسسة ملتزمة بمتطلبات الإفصاح وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي غير أن الإفصاح في الملاحق غير مطابق بصورة كاملة لما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي.

2- نتائج الدراسة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية التي تمت على مستوى مؤسسة الكاتمية للفلين-وحدة جيجل- تم التوصل إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية نعرضها فيما يلي:

2-1-النتائج النظرية

من خلال دراسة الجانب النظري للموضوع تم التوصل إلى ما يلي:

- الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة بشكل صحيح لمساعدتهم في اتخاذ القرارات؛
- تعتبر القوائم المالية أداة هامة لاتخاذ القرار ويجب إعدادها و الإفصاح فيها بما يخدم مصلحة مستخدمي المعلومات المحاسبية وذلك بالالتزام بما نصت عليه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تتحقق جودة المعلومة المحاسبية من خلال الخصائص النوعية التي تتمتع بها، أهمها الملائمة والموثوقية بالإضافة إلى الخصائص الثانوية والتي من تمثل توصيات يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية ضرورة تطبيقها باعتبارها أساسا لتقييم الجودة؛
- تُحقق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالإفصاح جودة المعلومة المحاسبية من خلال تعزيز خاصية الملائمة والموثوقية وغيرها من الخصائص النوعية بالإضافة إلى التوسع في الإفصاح عن طريق التقارير المرحلية والقطاعية مما يزيد من منفعة المعلومة المحاسبية؛
- تهدف معايير المحاسبة الدولية إلى توحيد المحاسبة على المستوى الدولي من أجل إعطاء صورة واضحة عن النظام المحاسبي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2-2-النتائج التطبيقية

يمكن عرضها في ما يلي:

- النظام المحاسبي المالي من خلال مبادئه يسعى ويشجع على تقديم الإفصاحات الإضافية والتي من شأنها تحسين مستوى الإفصاح في القوائم المالية لإعطاء معلومة ذات مصداقية وقابلة للفهم؛
- النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- التزمت مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– بتطبيق متطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي عند إعداد القوائم المالية وقامت بالإفصاح عن جميع بنود الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة سيولة الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق؛
- تعرض المؤسسة القوائم المالية في الوقت المناسب وبكل مصداقية وشفافية؛
- عدم كفاية المعلومات التي قامت المؤسسة محل الدراسة بالإفصاح عنها، حيث كان هنا قصور كبير على مستوى الإفصاح الوصفي في الملاحق مما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المعروضة في القوائمها المالية؛
- عدم اعتماد مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل– على طرق القياس الأخرى مثل التكلفة العادلة واعتمادها على التكلفة التاريخية فقط.

3-الاقتراحات

في نهاية الدراسة ارتأينا تقديم الاقتراحات التالية:

- ضرورة إلزام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، مع إمكانية التوسع أكثر دون نقصان لتحقيق جودة المعلومات في الكشوف المالية؛
- يتطلب تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفر الظروف المحلية الملائمة، ينبغي العمل على مواكبة النظام المحاسبي المالي مع تطورات تلك المعايير؛
- عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و في إطار متطلبات الإفصاح من اجل ضمان شفافية و جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية؛
- على المؤسسة تقديم دورات تدريبية لعمالها في مجال معايير الدولية لإعداد التقارير المالية نظرا لوجود صعوبات في استخدام معايير الإفصاح القياس المحاسبي؛
- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في الحياة الاقتصادية للمؤسسات وهذا من شأنه إلزام المؤسسات الناشطة فيها على استفاء متطلبات الإفصاح الضرورية لمستخدم المعلومة المحاسبية؛

- ضرورة الربط بين الجانب الأكاديمي للمحاسبة وبين مسألة تطبيق معايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- حتى تكون المعلومة ملائمة لترشيد القرار من الأحسن نشرها على فترات دورية.

4-آفاق الدراسة

تناولت هذه الدراسة موضوع أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتطبيق واقعها في مؤسسة الكاتمية للفلين – بجيجل-، كما يمكن دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية لتحديد الأثر من وجهة نظر المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية.
وفي هذا الصدد يمكن اقتراح مواضيع ذات صلة بموضوع الجودة أو الإفصاح:

- دور القياس المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية؛
- دو الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرارات الاقتصادية.

قائمة المراجع

1-المراجع باللغة العربية

✓ الكتب

1-أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
2-أحمد حلمي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
3-أحمد محمد أبو شماله، دراسات في المحاسبة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
4-أحمد نور، المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية)، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
5-أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
6-أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبية منظور التوافق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
7-أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
8-ثناء القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
9-حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، ط1، دار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
10-حسين قاضي، مأمون حمدان، النظرية المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
11- وليد ناجي الحيالي ، المحاسبة المتوسطة(مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي)، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 1996.
12-حيدر محمد علي نبي عطا، مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
13-خالد جمال لجعارات، مختصر معايير المحاسبة الدولية 2015، مطبوعة الجامعية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2015.
14-خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
15-رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر(من المبادئ إلى المعايير)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
16-رضوان حنان حلوة، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

17-رضوان خنان حلوة، مدخل النظرية المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
18-زياد هاشمي يحي، قاسم محمد الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للنشر والتوزيع، بغداد، 2003.
19-سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
20-سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
21-السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، دار الجامعة للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
22-سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، ط1، دار راية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
23-شعيب الشنوف، التحليل المالي الحديث طبق للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
24-صادق الحسني، تحليل المالي والمحاسبي، ط1، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
25-طارق طه، مقدمة نظم المعلومات الإدارية والحاسبات الآلية، ط3، شركة جلال للنشر والطباعة، القاهرة، 2000.
26-طارق عبد العال حماد، التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002.
27-طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة(عرض القوائم المالية)، الجزء الثاني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003.
28-عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبية، دار السلاسل للنشر التوزيع، الكويت، 1990.
29-عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
30-عبد الستار الكبيسي، الشامل في المبادئ المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
31-عبد النبي الطائي وآخرون، الجودة الشاملة IQM و الإيزو، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
32-عدنان تايه النعيمي، الإدارة المالية (النظرية والتطبيق)، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
33-عصام فهد العربيد، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
34-فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبة الدولية، ط1، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

35-فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة(النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول)، ط2، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
36-فكري عبد الحميد العشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، سعودية، 1983.
37-كمال الدين الدهراوي، عبد إله الهلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1999.
38-كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الجامعية للنشر والتوزيع،القاهرة، 1997.
39-كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002.
40-كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، ط4، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
41-كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر في علم المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
42-كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في النظرية المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
43-محمد الصيرفي، الجودة الشاملة، ط1، مؤسسة حواس الدولية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.
44-محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، ط1، دار إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
45-محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة(قواعد الإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي)، دار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 2000.
46-محمد طارق يوسف وآخرون، حوكمة الشركات وأسواق رأس المال العربية، منشورات منظمة العربية للتنمية الإدارية،القاهرة، 2007.
47-محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007.
48-محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
49-محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
50-محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، بدون طبعة، دار جلال للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003.
51-مسعد محمد الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007.
52-مصطفى يوسف الكافي وآخرون، الأصول العلمية العملية في محاسبة الشركات، ط1، المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
53-مؤيد عبد الرحمان الدوري، محمد أديب أبو زياد، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، ط2، دار وائل للبشر والتوزيع، عمان، 2006.

54-نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
55-وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2011.
56-يحي قللي، محمد صالح الهاشمي، مبادئ المحاسبة المالية، در ايتراك للنشر والتوزيع، سعودية، 2004.
57-يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ط4، منشورات جامعة قار يونس للنشر والطباعة، طرابلس، 1998.

✓ **المذكرات**

58-أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

59-حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2010.

60- سعاد بورويسة ، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، 2010.

61- عادل بولنجيب ، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة2، قسنطينة، 2014.

62-عبد الكريم شحادي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر،الجزائر، 2009.

63-عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

64-فيصل سايفي، أنظمة المعلومات (استخداماتها، فوائدها) على تنافسية المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة لخضر، الجزائر، 2009.

65-ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

66-منذر يحيى الداية، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

67-ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2013.

68-نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011.

✓ **الملتقيات**

69-أحمد مخلوف، دور المعايير الإبلاغ المالي في التوحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة، الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهمي للنظام المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 15 أكتوبر 2009.

70-حميدا صالح، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول: الإفصاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، ورقلة، 29- 30 نوفمبر 2011.

71-العياشي زرزار، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الثامن حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع،رهانات،آفاق)، جامعة 20 أوت1955، الجزائر، 7-8 ديسمبر2010.

72-نوال صبايحي، أثر الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى الدولي حول: آليات تطبيق نظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبية الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، الوادي، 2011.

73-يحي سعيدي، لخطر أوصيف، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13- 14، ديسمبر،2011.

✓ **المجلات**

74-سصم صلاح حسين، صدام محمد محمود الحيالي، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة التكوين للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 2، العدد 3، بغداد، 2006.

75-محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، العدد 1، 2003.

✓ **النصوص القانونية**

76-القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد74.

77-القانون رقم 08-156 المؤرخ في 28 ماي 2008 يتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27.

78-القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19.

✓ **مقابلات**

79- مقابلة مع السيد: كيموش فخر الدين، محاسب في المؤسسة، يوم 26-04-2016.

✓ **التقارير**

80-المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء"أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، طبعة 2011.

2- **المراجع باللغة الأجنبية**

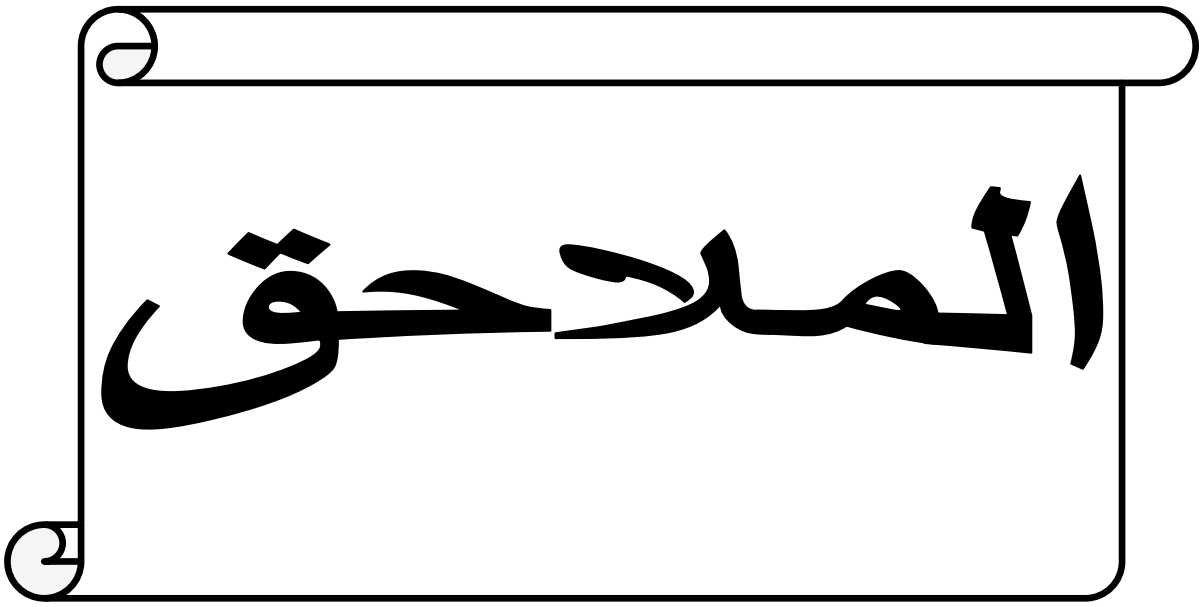
81-Abas Ali Mirga and others, IFRS Practical implementation guide and work book,2nd edition, wiley Publishing, canada, 2008.

82-Hervè stolowy et Autres, Comptabilitè etanalyse financière,

1ére édition, De Boeck universitè, belgique , 2006.

83-jean marie chatelet, méthodes productique et qualitité mawletting, paris, 1996.

84-Project summray and feed back statement : IFRS 16 leases, IASB publication departement, UK, january, 2016.


الملحق

الملحق رقم(01): ميزانية السنة المالية المقفلة في ...

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N إهتلاكات الرصيد	N صافي	N−1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء– المنتوج الإيجابي أو سلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير جاري					
أصول جارية					
محزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
مجموع العام للأصول					

تابع للملحق رقم(01): ميزانية السنة المالية المقفلة في ...

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال تم إصداره			
رأس المال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات- احتياطات مدمجة(1)			
فوارق إعادة التقييم			
فوارق المعادلة(1)			
نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع(1))			
رؤوس الأموال الخاصة أخرى/ ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة دوي الأقلية(1)			
المجموع1			
الخصوم غير الجارية			
قروض والديون المالية			
ضرائب(مؤجلة والمرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية(2)			
الخصوم الجارية			
موردون والحسابات الملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية(3)			
مجوع العام للخصوم			

(1): لا تستعمل إلى لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم(02): حسابات النتائج (حسب الطبيعة) الفترة من.....إلى.....

	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- فائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات الاهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5-النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6-النتيجة المالية			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن نتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
مجموع المنتجات الأنشطة العادية			
مجموع الأعباء الأنشطة العادية			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية (المنتوجات) (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية (الأعباء) (يطلب بيانها)			
9-النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية السنة المالية			

حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			

(1): لا تستعمل إلى لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم(03): حسابات النتائج (حسب الوظيفة) الفترة من.....إلى.....

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

(1): لا تستعمل إلى لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم(04): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات الأموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات المالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات المالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الأموال الخزينة في الفترة (أ+ ب+ ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أمول الخزينة خلال الفترة			

المقارنة بين النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم(05): جدول سيولة الخزينة(الطريقة غير المباشرة) الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي النتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
– الاهتلاكات والأرصدة			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
– تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
– تغير الموردون والديون الأخرى			
– نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة من النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عند اقتناء التثبيتات			
تحصيلات التنازل عن التثبيتات			
تأثير تغيرات المحيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار القروض			
تسديد القروض			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل(جـ)			
تغير أموال الخزينة لفترة (أ+ ب+جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1): لا تستعمل إلى لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم(06): جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير مدرجة في الحسابات في حسابات النتائج حصص المدفوعة زيادة في رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير مدرجة في الحسابات في حسابات النتائج حصص المدفوعة زيادة في رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية من خلال تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فبموجب هذه المعايير تلتزم المؤسسة بتقديم معلومات محاسبية تتميز بالملائمة والموثوقية وغيرها من الخصائص النوعية بغية إنتاج مخرجات ذات جودة، وهو أمر مطلوب من قبل المستثمرين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة. ولقد جاءت الدراسة التطبيقية لإبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الكاتمية من خلال دراسة جودة قوائمها المالية وإجراء مقابلات شخصية، وقد اتضح وجود نقص واضح فيما يخص الإفصاح في الملاحق.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، جودة المعلومة المحاسبية، النظام المحاسبي المالي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

The abstract

The aim of this study is to discuss the impact of the accounting disclosure to the quality of the accounting information in a referance to the International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS), according to such standards the institutions are binding to provid an accounting information that must be characterized by relevence, reliability as well as many qualitative characteristics in order to produce an outputs of a high quality which is most recomanded by investors and other related-party. The practical study attempts to identify the impact of applying the financial accounting system within ‘alkatimia’ institution through the study of the quality of its financial statements and the personnel interviews, and we come to a significant lack of disclosure within the notes.

The keywords : Accounting disclosure, the quality of the accounting information, the financial accounting system, International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) .