جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية , علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة : علوم تجارية

تخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة

من إعداد الطالب : بوزيان أحمد

بعنوان :

الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية

- دراسة حالة شركة سوناطراك لسنة 2012-2013

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2015/ 05/26

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ /عرابة الحاج (أستاذ مساعد – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيساً

الأستاذ / عوينات فريد (أستاذ مساعد "أ "– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفاً ومقرراً

الأستاذ / بن شويحة بشير (أستاذ مساعد - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشاً

السنة الجامعية: 2015/2014

الإهـــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى.....

الذي رباني على الفضيلة و الأخلاق و كان لي درع الأمان الذي أحتمي به و الذي وفر لي متطلبات النجاح و التفوق و وجهني إلى طريق الخير إلى أبي العزيز الغالي حفظه الله و رعاه وأطال الله في عمره

إلى .....

التي جعلت الجنة تحت أقدامها ريحانة حياتي وبهجتها التي غمرتني بعطفها و أنارت لي درب حياتي بحبها و كانت لي الصدر الحنون و القلب العطوف إلى أمي العزيزة الغالية حفظها الله ورعاها و أطال الله عمرها

إلى الشموع التي أضاءت مشواري إخوتي و أخواتي الأعزاء كل باسمه

إلى .....

الأستاذة الغالية حبيبة جبريط و التي كانت لي السند الكبير في هذا العمل و التي اتمنى لها التوفيق في مسارها الدراسي

إلى .....

رفقاء دربي أصدقائي الأعزاء

إلى .....

كل عمال كلية العلوم الإنسانية و الاجتماعية

إلى .....

كل من سعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي من دون أن انسى زملاء الدفعة سنة ثانية ماستر دراسات محاسبية و جبائية معمقة

إليكم جميعا اهدي ثمرة جهدي

http://maamar520.yeah.net

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التقارير المالية في قياس مستوى الافصاح المحاسبي في هذه التقارير تمهيدا لمعرفة مدى تاثير بعض المتغيرات في مستوى الافصاح ،من خلال اتباع منهج دراسة الحالة وذلك من خلال عرض التقارير المالية لمؤسسة سونطراك للفترة ما بين 2012-2013 و كذا قياس المستوى الاعلامي لهذه التقارير لانها تعتبر هي الصورة التي تعكس أداء أي مؤسسة خاصة اذا كانت تتميز بالشفافية والمصداقية وتعطى الصورة الحقيقية عن الموكز المالي للمؤسسة من اجل اختبار صحة الفرضيات

حيث اظهرت نتائج الدراسة ان الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ،سوف يكون له أثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية أهمها الملائمة والموثوقية .

الكلمات المفتاحية: الافصاح المحاسبي ،التقارير المالية ، النظام المحاسبي المالي .

Résumé:

Cette étude visait à savoir la mesure de la contribution des rapports financiers à mesurer le niveau de divulgation comptable dans ces rapports comme un prélude à déterminer l'effet de certaines variables dans le niveau de divulgation, par une méthode d'étude de cas, à travers la présentation des rapports financiers de la Fondation Sonatrach pour la période comprise entre 2012-2013 et ainsi que mesure niveau de ces rapports, car il est considéré comme de médias est l'image qui reflète la performance de toute institution privée si elle est caractérisée par la transparence et la crédibilité, étant donné la véritable image à propos de l'institution financière Almcz afin de tester la validité des hypothèses

Lorsque les résultats de l'étude ont montré.

Mots-clés: la divulgation de la comptabilité, les rapports financiers, système de comptabilité financière.

قائمة المحتويات:

العنوان	الصفحة
الإهداء.....	III
الشكر	IV
الملخص.....	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال.....	IX
قائمة الملاحق.....	IX
قائمة الاختصارات والرموز.....	IX
المقدمة	أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية	1
تمهيد	2
المبحث الأول : الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وعلاقته بالتقارير المالية .	3
المطلب الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهميته.....	3
المطلب الثاني : إعداد التقارير المالية	8
المطلب الثالث : مفهوم الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي	11
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية للإفصاح المحاسبي وعلاقته بالتقارير المالية	22
المطلب الأول: الدراسات السابقة.....	22
المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.....	25
خلاصة الفصل الأول	26
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	27
تمهيد	28
المبحث الأول:عرض شركة سوناطراك.....	29
المطلب الأول:لمحة عامة عن الشركة.....	29
المطلب الثاني:التطور التاريخي لشركة سونا طراك.....	30
المبحث الثاني:عرض و تحليل القوائم المالية لشركة سونا طراك.....	31
المطلب الأول:عرض القوائم المالية لشركة سونا طراك.....	31
المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية لشركة سوناطراك.....	35
المطلب الثالث: تحليل محتوى القوائم المالية المعدة من قبل شركة سوناطراك..	36
المطلب الرابع : المعلومات التي التزمت ولم تلتزم بها الشركة	42
خلاصة الفصل الثاني	44
الخاتمة.....	45
قائمة المراجع	50
الملاحق	54

قـ . . . . ائمة الجـ . داول:

الرقم	العنوان	الصفحة
الجدول 01-01	يوضح طرق الإفصاح العامة	05
الجدول 01-02	يوضح أهم متطلبات الإفصاح لكل من لجنة المبادئ المحاسبية و لجنة معايير المحاسبة المالية	07
الجدول 02-01	قائمة الميزانية (الأصول والخصوم)لشركة سوناطراك2012 -2013	31
الجدول 02-02	جدول حسابات النتائج لشركة سوناطراك لسنتي2012-2013	33
الجدول 02-03	جدول تدفقات الخزينة لشركة سوناطراك لسنتي 2012 -2013	34
الجدول 02-04	جدول تغير الأموال الخاصة لشركة سوناطراك لسنة 2013.	35
الجدول 02 -05	المنتوجات المالية	39
الجدول 02 -06	إستهلاكات الدورة	39
الجدول 02-07	القيمة المضافة	40
الجدول 02-08	الجباية	40
الجدول 02-09	القواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية	41

قـ . . ائمة الاشكـ . . . ال :

الرقم	العنوان	الصفحة
الشكل01-01	مكونات النظام المحاسبي المالي	12
الشكل01-02	النصوص القانونية و التنظيمية للنظام المحاسبي المالي	13

قائمة الملاحق :

الرقم	العنوان	الصفحة
الملحق 1	قائمة الميزانية (الأصول)	55
الملحق 2	قائمة الميزانية (الخصوم)	56
الملحق 3	قائمة حسابات النتائج	57
الملحق4	قائمة تغير أموال الخزينة	58
الملحق5	قائمة تدفقات الخزينة	59

قائمة الاختصارات و الرموز:

الاختصار/الرمز	الدلالة
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة
SCF	النظام المحاسبي المالي
IAS	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية

الفصل الاول

الادبيات النظرية و التطبيقية .....

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية.....

المقدمة

الملاحق

الذ . اته . . ة

قائمة المراجع

توطئة:

من أجل التماشي مع التغيرات الإقتصادية و من أجل إندماج الجزائر ضمن الإقتصاد العالمي و تفتحها على العولمة من خلال إنضمامها للمنظمة العالمية للتجارة، قامت بعدت إصلاحات و ذلك منذ تخليها عن الإقتصاد الموجه و تبنيها لإقتصاد السوق، و مست هذه الإصلاحات جوانب عديدة و من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني و اعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

و من أجل السعي لحماية المستثمرين في أي دولة يتطلب أن توفر لهم قوائم مالية معدة بالإستناد إلى معايير عالمية تتمتع بجودة عالية، بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة بغض النظر عن الدولة التي تقع بها الشركة و ذلك حتى تساعد المستثمرين على تقييم فرص الإستثمار المتاحة و المفاضلة بينها و إختيار أحسنها و في هذا المجال فإن معايير المحاسبة الدولية تلعب دورا هام على المستوى الدولي في توحيد اللغة المحاسبية، عن طريق معايير تراعى فيها أهم متطلبات العرض و الإفصاح، و تتميز بمرونة في التطبيق بين مختلف الدول في العالم، و ذلك بالإستناد إلى إطار مفاهيمي يحدد و يبين متطلباتها و يفسر مختلف القواعد و المبادئ التي تستند عليها و بناءا على المعلومات الموصى بالإفصاح عنها في القوائم و التقارير المالية مما يجعلنا نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ا*– الإشكالية الرئيسية:

"ما مدى مساهمت التقارير المالية في قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية الإقتصادية؟"

و للإجابة عن الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ماهي القوائم و التقارير المالية الموصى عليها في النظام المحاسبي المالي؟

2- ماهي متطلبات الإفصاح عن القوئم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؟

3-هل تلتزم المؤسسة الإقتصادية بقواعد الإفصاح حسب ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي عند أعداد ونشر القوائم المالية ؟

ب*–الفرضيات :

- إن التقارير المالية الموصى عليها في النظام المحاسبي المالي هي القوائم المالية الرئسية فقط.
- إن عملية الانتقال إلى الإفصاح عن تطبيق النظام المحاسبي المالي تتطلب الإفصاح عن المعلومات الملحق تفسر الأرقام الظاهرة في القوائم المالية وتبين أثر الإنتقال على مختلف العناصر.
- تلتزم المؤسسة الاقتصادية بقواعد الإفصاح عند إعداد ونشر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

ت*–أسباب اختيار الموضوع :

هناك عدة أسباب دفعتني إلى هذا البحث في هذا الموضوع من أهمها:

- تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.

- أهمية الموضوع.
- فتح مجال البحث للمهتمين به مستقبلا.
- توسيع معرفتنا في مجال المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية.
- الرغبة الشخصية للتطرق لهذا الموضوع.

ث*–أهمية البحث :

تتمثل أهمية هذا البحث في إبراز أهمية المحاسبة في جميع الميادين تزامنا مع التحولات الإقتصادية التي يعرفها إقتصاد الجزائر للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، إضافة إلى أهمية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير و القوائم المالية و تأثيرها على متخذي القرارات، وأن هذا البحث يستمد أهميته من خلال الإتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة ومن بينها الجزائر، الراغبة في الإندماج في الإقتصاد العالمي أن تتكيف ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

ج*–أهداف الدراسة:

إن لهذا الموضوع عدة أهداف وهي كمايلي:

أ- دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا الموضوع.

ب –نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة وذلك من خلال عدة نقاط منها:

– التطرق لمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وأثرها على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية وكيف يؤثر الإفصاح على المعلومات الموجودة في القوائم المالية.

– إبراز أهمية النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية والمعلومات التي يوفرها على ضوء قوائم مالية تتميز بمصداقية وشفافية.

– المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الإفصاح من خلال ماجاء في قوانين النظام المحاسبي المالي .

المنهج المتبع:

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

د*–حدود الدراسة:

حدود موضوعية: تهتم هذه الدراسة بتوضيح متطلبات الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي ، وعليه فإن الاهتمام الأساسي للدراسة هو شرح وتحليل القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي .

حدود مكانية: سوف تكون الدراسة على مستوى شركة سوناطراك والمتمثلة في دراسة و تحليل القوائم المالية والتقرير السنوي المعدة من طرف الشركة وهذا سيكون في الفصل التطبيقي.

حدود زمانية: وتتمثل حدود الدراسة في دراسة القوائم المالية والتقارير السنوية لشركة سوناطراك لسنتي 2012-2013.

ذ*-تقسيمات الدراسة :

لقد قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية و التطبيقية للإفصاح المحاسبي و علاقته بالتقارير المالية فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين في المبحث الاول حاولنا الإلمام بمفهومي كل من الإفصاح و التقارير المالية أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الدراسات السابقة للموضوع و مقارنتها بالدراسة الحالية، أما في الفصل الثاني قدمنا فيه طبيعة الافصاح المحاسبي في شركة سوناطراك و عرض مجموعة من التقارير المالية ثم تقديم الاستنتاجات.

تمهيد :

إن للإفصاح المحاسبي له دورا هاما و مميزا في أي مؤسسة كانت فهو يحقق في حالة توفره جوا من الثقة بين المتعاملين حيث يوصل الى مستخدمي المعلومات المحاسبية على الحقائق الهامة و الملائمة و المتعلقة بنتيجة العمليات و المركز المالي، و تأكيدا على أهمية الافصاح المحاسبي من قبل اصحاب الفكر و الاختصاص في مجال المحاسبة فقد تم اصدار معايير محاسبية تحكم قواعد العرض و الافصاح في التقارير المالية لهذا خصصنا هذا الفصل لدراسة الاطار المفاهيمي للافصاح المحاسبي و علاقته بالتقارير المالية من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الاول: الادبيات النظرية للافصاح المحاسبي و علاقته بالتقارير المالية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة و مقارنتها بالدراسة الحالية.

المبحث الأول:الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي و علاقته بالتقارير المالية

تعد أهمية الإفصاح كمبدأ ثابت في إعداد التقارير المالية إلى كونها احد الأسس الرئيسية التي ترتكز على هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تدعو هذه الأخيرة إلى الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية و المالية و غيرها من المعلومات ذات العلاقة بنشاط الجهة المعنية و الواردة في بياناتها المالية لصالح المستفيدين الآخرين من هذه المعلومات.

المطلب الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي و أهميته و أثر الإفصاح المحاسبي على التقارير المالية

يعتبر الإفصاح المحاسبي إجراءا يتم من خلاله اتصال المؤسسة بالعالم الخارجي من خلال البيانات المعروضة في التقارير المالية و لهذا يجب ان يتم هذا الإفصاح وفق شروط و مبادئ و طرق متنوعة لتوفير معلومة مفيدة و ملائمة لمستخدميها لاتخاذ القرارات الرشيدة.

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي و أنواعه:

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم و المبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دورا هاما في اثرا قيمة و منفعة البيانات و المعلومات المحاسبية، حيث توجد عدة تعاريف نذكر منها:

أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي

التعريف الأول: هو الوضوح و عدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات و القوائم المالية و التقارير المحاسبية[1].

التعريف الثاني: هو تقديم المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات إلى المهتمين بشكل قوائم و بيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة.

التعريف الثالث:هو إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية تتناول إيضاح او تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم المالية أو خارجها و ذلك بهدف إلا تكون القوائم المالية مضللة [2].

التعريف الرابع: هي عملية تتصل فيها المؤسسة بالعالم الخارجي لإظهار المعلومات التي بحوزة الإدارة إلى المستثمرين مما يسهل عملية تقييم اداء المؤسسات و المفاضلة بينها بهدف الاستثمار فيها [3].

كما عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين انه عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة، و يتعلق ذلك بشكل المعلومات الواردة بالقوائم المالية و تصنيفها و معاني المصطلحات الواردة فيها.

التعريف الخامس: " الإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية"[4].

---

[1]: ماجد اسماعيل ابو حمام ، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل ،الجامعة الاسلامية ، غزة 2009 ص 47

[2]: محمد نجيب حمد ، **دور الافصاح المحاسبي و اهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية** ، جامعة قناة السويس ،مصر 2010

[3]:محمد عبد الله المهندي ووليد زكرياء صيام ،**اثر الافصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على اسعار الاسهم** ،مجلد 34،العدد 2007.2 ،ص 258

[4] مسعود صديقي ،فؤاد صديقي ،انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الافصاح في الجزائر ، **الملتقى الوطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر** ،جامعة الوادي يومي 05-06 ماي2013ص 3

و منه يمكننا القول إن الإفصاح المحاسبي يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل بشكل يسمح باعتماد تلك المعلومات في اتخاذ القرارات.

ثانيا :أنواع الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدول في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم و بين إدارة الوحدة و مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، و يمكن تلخيص الأنواع فيما يلي:

1-**الإفصاح الكامل**: يشير الى مدى شمولية التقارير المالية و أهمية تغطيتها لأية معلومات ذات أثر محسوس على القارئ لكن مفهوم الكامل غير ممكن حاليا.

2-**الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)**: هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لإتخاذ القرار مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية و غير العادية في القوائم المالية.

3-**الإفصاح الكافي**: يشير هذا النوع إلى الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. و يمكن ملاحظة مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق.

4-**الإفصاح الملائم**: هو الإفصاح الذي يراعي لحاجة مستخدمي البيانات و ظروف المؤسسة و طبيعة نشاطها، إذ أنه ليس فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تناسب مع نشاط المؤسسة و ظروفها الداخلية .

5-**الإفصاح الوقائي**: و يعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كلي ما يجعلها غير مظللة لأصحاب الشأن و يهدف هذا النوع إلى حماية المجتمع المالي، و بصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على إستخدام المعلومات المحاسبية.

6-**الإفصاح العادل**: يهتم هذا النوع بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية. إذ يتوجب إخراج القوائم المالية و التقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معنية على الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

الفرع الثاني : طرق و متطلبات الافصاح المحاسبي

اولا:طرق الافصاح العامة

الجدول رقم (1–1) يوضح طرق الافصاح العامة :[5]

طرق الافصاح	متطلبات الافصاح	الاهمية النسبية
القوائم المالية	و تشمل على قوائم أساسية و هي: –قائمة الدخل أو حسابات ختامية. –قائمة المركز المالي. و كذلك قوائم إضافية و هي: –قائمة التغيير في المركز المالي –قائمة الأرباح الموزعة. –قائمة التدفق النقدي.	تعتبر القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح و يراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة و أيضا ما يتعلق بالتبويب، التوحيد و الأرقام المقارنة عن سنتين ماليتين.
مذكرات	و تكون أسفل القوائم المالية و تشتمل على: – طرق تقويم المخزون. – طريقة الاهتلاك المطبقة– – التزامات محتلمة –أحداث وقعت بعد أعداد – أثر التحويلات للعملات الأجنبية – التغير في السياسات المحاسبية.	و هذه المذكرات تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية، و تشتمل على بيانات مالية غير واردة فيها.
تقرير مراجع الحسابات الخارجي	أهم ما ستضمنه: –مدى تطبيق المبادئ المحاسبية. –مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية. –أحداث مهمة وقعت بعد إعداد القوائم المالية. –نتيجة الفحص المستندي و الفني للعمليات المالية	– يزيد من ثقة المستفيدين في المعلومات الواردة بالقوائم المالية. – على ضوء التقرير تتحدد مسؤولية المراجع تجاه الغير.

يتبع..

[5] :ناصر دادي عدون و.معراج هواري، **دراسة حول دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية و أثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ،عمار ثليجي جامعة الأغواط ، الجزائر، بدون سنة

الإيضاحات	توضح ما يلي: -أي ضمانات على أحد الأصول. -سعر السوق و سعر الشراء للأوراق المالية و التكلفة للأوراق المالية. -سعر السوق و سعر التكلفة للبضاعة الباقية.	تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية أو المذكرات المكملة لها و الأوراق المالية بقصد المتاجرة أو بغرض الاحتفاظ ا أو الجاهزة للبيع.
جداول إحصائية	أهم هذه الجداول: -تحليل الأصول، الاهتلاك. -تحليل المصروفات إلى ثابت و متغير. -بيان المبيعات، تكلفة المبيعات.	توضح للقارئ نتيجة نشاط المشروع بصورة مختصرة
تقرير الإدارة	-معلومات عن أهداف المشروع. -النشاط الحالي و المستقبلي له. -أحداث غير مالية تؤثر على المشروع في المستقبل. -الطاقة الإنتاجية. -مشاكل خاصة بالإنتاج أو التوزيع.	يتضمن كل معلومات غير مالية قد تؤثر على المشروع مستقبلا و تفيد في التنبؤ.
هيئة الأوراق المالية	-الإفصاح عن الأمور الجوهرية و الأحداث الهامة. -الإفصاح عن إدراج اسم المؤسسات المساهمة العامة. -الإفصاح المتعلق بشركات الوساطة المالية. -تعامل الأشخاص المطلعين بالأوراق المالية. -المعايير المحاسبية. -معايير التدقيق و الشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة اللجنة	يتضمن كل معلومات مالية قد تؤثر على الشركة و على مستخدمي التقارير المالية حاليا و في المستقبل و تفيد في التنبؤ لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

المصدر : مرجع سابق

يتضح من الجدول السابق أن طرق الإفصاح و متطلباته العامة من معلومات مالية أو غير مالية تعتبر كنموذج للإفصاح يمكن الاسترشاد به للحكم على مدى كفاءة المعلومات الواردة بالتقارير المالية، كما أن استخدام أي طريقة مناسبة من الطرق السابقة يتوقف على درجة الإفصاح المرغوب فيها و أهميتها.

جدول رقم (1-2) يوضح أهم متطلبات الإفصاح لكل من لجنة المبادئ المحاسبية و لجنة معايير المحاسبة المالية:

طرق الافصاح	متطلبات الافصاح
لجنة المبادئ المحاسبية	يتعين الإفصاح عن: أ – مكافأة اية الخدمة للعاملين. ب–ضريبة الدخل و المدفوع منها ج– اهتلاك الأصول، طرق الاهتلاك و الاهتلاكات المتجمعة. د–عائد السهم. –معلومات عن الاندماج و الطريقة التي تم ا. –معلومات عن الاستثمارات و طريقة معالجتها محاسبيا. –وصف لأهم السياسات المحاسبية.
لجنة معايير المحاسبة المالية	و أهم ما جاء منها: –الإفصاح عن مصروفات البحوث و التطوير. –أثر التغييرات المحاسبية على صافي الدخل. –متوسط دخل السهم. –أثر الديون المعدومة كبيرة القيمة.

المصدر : ناصر دادي عدون و.معراج هواري، دراسة حول دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية و أثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،عمار ثليجي جامعة الأغواط ، الجزائر، بدون سنة. مرجع سبق ذكره.

الفرع الثالث : أهمية و اهداف الافصاح المحاسبي

اولا :أهمية الإفصاح المحاسبي:

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي في مواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال، و يعد سوق الاوراق المالية الاداة التي يتم فيها تجميع مدخلات الأفراد و المؤسسات و من ثم توجيهها نحو الاستثمار بما يساهم في نمو الاقتصاد الوطني، غير ان ذلك لا يتحقق إلا من خلال وجود سوق مال كفؤ يعمل على توازن أسعار الأسهم بحيث تعكس هذه الأسعار كافة المعلومات المتاحة و بما لا يعطي أفضلية لأي فرد في تحقيق عائد غير عادي على الأخرين، و لتحقيق ذلك فانه لابد من إفصاح المؤسسات عن

كافة المعلومات الملائمة للمستفيدين و عدم حجب أي منها، إذ أن عدم العدالة في الافصاح عن معلومات المؤسسة من شانه تفضيل بعض المستثميرين على الأخرين و هذا يؤثر في توازن أسعار الأسهم و كفاءة سوق المال مما ينعكس على مستوى الإقتصاد[6].

ثانيا : اهداف الافصاح المحاسبي

يتمثل الهدف الرئيسي للإفصاح في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية و بشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المؤسسة و التغيرات في الحالة المالية، و يمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية و توفير الخصائص النوعية في المعلومات، بالإضافة إلى أن الإفصاح المحاسبي يهدف و يهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة له.

المطلب الثاني : اعداد التقارير المالية

تمثل التقارير المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية بهدف بيان الوضع المالي للمؤسسة و تضل التقارير المالية حلقة اتصال بين الوحدة الاقتصادية و المستخدمين الخارجين للبيانات المالية لذا فمن الضروري أن تعد و تعرض هذه التقارير بطريقة التي تستفيد منها كل الأطراف المستخدمة لها.

الفرع الاول: تعريف التقارير المالية

توجد عدت تعاريف للتقارير المالية نذكر منها:

التعرف الأول:

هي رسالة إعلامية تركز على الإفصاح و الاتصال من خلال ما تحويه من معلومات ذات شفافية تلعب دورا مهما في ترسيخ دعائم الاستثمار من خلال توفير المعلومات و توزيع المخاطر بين المستثمرين بما يحقق العدالة بينهم [7].

التعريف الثاني:

هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية غير قابلة للفصل فيما بينها، تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية و للأداء و لتغيير الوضعية المالية للمؤسسة عند أقفال الحسابات [8] .

التعريف الثالث:

الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي و أدائها المالي

[6]: ماجد اسماعيل ابو حمام ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 261

[7]: محمد عبد الله المهندي ، وليد زكرياء صيام ، **اثر الافصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على اسعار الاسهم** ، مجلد 34 ، العدد 2، 2007 ، ص 263

[8] :jean-françois des Robert , françois Mèchain-hervè puteaux, normes IFRS et PME ,Dunod ,baris,2004,p12

و تدفقاتها النقدية و تعتبر من العناصر المهمة التي ترتكز عليها عملية اتخاذ القرار[9].

تشكل التقارير المالية في مجملها مخرجات نظام معلومات محاسبي، و تنقسم هذه المخرجات إلى قسمين هما: تقارير مالية أساس، و هي التقارير التي يتعين على الوحدات إن تقوم بإعدادها و الإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة و المستفيدين، و تقارير مكملة للتقارير الأساسية و هي التي تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسة بناءا على ظروف معينة.

الفرع الثاني: أهمية و أهداف التقارير المالية:

أولا: أهمية التقارير المالية

تبرز أهمية القوائم المالية و الغرض من إعدادها في ثلاثة نقاط يمكن تلخيصها كاللأتي :

- أداة اتصال، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.
- فالقوائم المالية تعتر أداة لإيصال رسالة واضحة و مفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة و النتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة و المستثمرين فيها و وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة و الموردين، العملاء، البنوك ...إلخ، أيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.
- أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة و الحكم على كفاءتها و استعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة و مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة و كذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.
- و تعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة و مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل و مساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين ،العملاء ،البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

ثانيا: أهداف التقارير المالية

تسعى التقارير المالية لتحقيق جملة من الأهداف نذكر منها :

أهداف التقارير المالية ليست ثابتة بل تقيم بتغير الحاجة إلى المعلومات الأزمة لاتخاذ القرارات ،أو بتغير البيئة الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية و القانونية ، و هي أهداف عامة تلبي حاجة العديد من المستخدمين دون التركيز على حاجة مستخدمين معينين ، و هي موجه أساسا نحو حاجة المستخدم بين الخارجين للبيانات المحاسبية ، و اللذين لا تتوفر لديهم السلطة للحصول على المعلومات التي يرغبون فيها و يمكن أن تلخص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في الوقت الحاضر فيمايلي : [10]

1- تقديم المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبالية فقرارات الاستثمار و الاقراض تتخذ وفقا لتوقعات المستثميرين بزيادة الموارد النقدية

2- تقديم معلومات ملائمة للمستثمرين الحالين، المحتملين، الدائنين و المستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات الاستثمار، الاقراض و القرارات المماثلة

[9]:خالد جمال الجعارات ، **معايير التقارير الدولية 2007** ، اثراء للنشر ،عمان الاردن ،2008 ، ص ص 34 36

[10]:نسيب الجباري ، **الافصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية و اثرها على جودة المعلومة** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013/2012 ،ص 8

3- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية من أنشطة المؤسسة.

4- تقديم معلومات عن التزامات و موارد المشروع التي تساعد المستخدمين في تحديد المركز المالي للمؤسسة، رغم أن أهداف التقارير المالية السابقة تهتم أساسا بالمستخدمين الخارجيين فان هذه التقارير تقدم أي معلومات تسمح للمديرين بالمؤسسة اتخاذ القرارات التي في صالح الملاك، كما أنها تقدم معلومات لملاك المؤسسة عن مدى أمانة الادارة في اداء واجباتها و مسؤولياتها فيما يتعلق بإدارة موارد المؤسسة.

ثالثا: الخصائص النوعية للقوائم المالية

لقد تم تعريف الخصائص النوعية للقوائم المالية بأنها صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، و قد حددت بأربعة صفات هي: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

- **القابلية للفهم**: و تعني هذه الخاصية أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، و من ناحية أخرى يلزم أن تكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.
- **الملائمة**: و تعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه و بالتالي تأثيرها عليه خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية و الحالية و المستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا و اتخاذ القرارات بناءا على ذلك، فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات و على صلة بها، و عندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات و الصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة.
- **الموثوقية**: و تعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أن تحيز و لا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، و تتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية :
  - العرض الصادق.
  - تغليب المضمون الإقتصادي على الشكل القانوني.
  - الحيادية.
  - الحيطة و الحذر.
  - تكاملية المعلومات.
- **قابلية المقارنة**: و تعني هذه الخاصية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشأة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشأت أخرى و يقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي و الأداء المالي للمنشأة و غير ذلك، و لا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس و المبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات أو الاتساق .

الفرع الثالث: العناصر المكونة للقوائم المالية

لقد ألزمت المادة 02 من النظام 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 البنوك و المؤسسات المالية بتسجيل عملياتها وفقا لمدونة الحسابات الملحقة بالنظام، كما حددت المادة 02 من النظام09-05 المؤرخ في 18أكتوبر 2009 عرض كشوفها المالية وفقا للنماذج الملحقة ضمنه حيث تتكون القوائم المالية القابلة للنشر من الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملاحق.

1-**قائمة الميزانية**: تجمع ميزانية البنوك و المؤسسات المالية الأصول و الخصوم من حيث الطبيعة و تقدمها في ترتيب موافق لسيولتها و استحقاقها و تأخذ ضمن الجدول معلومات السنة الحالية و السنة السابقة.

2-**قائمة خارج الميزانية**: و يقصد بها العناصر خارج الميزانية تلك النشاطات التي تتضمن التزامات احتمالية قد تطرأ مستقبلا، لكن لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول أو الخصوم، فالقروض الممنوحة تصنف عادة ضمن أصول البنك التجاري لكن الوعد بمنح قرض هو عبارة عن التزام طارئ لا يظهر في ميزانية البنك إلا إذا تحقق، لذلك يراعى ضمن هذه القائمة الأخذ بكل الإلتزامات الممنوحة و المحصلة للبنك.

3-**جدول حسابات النتائج**: هو بيان ملخص لمجموع النواتج و الأعباء خلال السنة المالية و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.حيث يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية.

4-**جدول تدفقات الخزينة**: يمثل هذا الجدول تدفقات الخزينة، التدفقات المالية للفترة المصنفة للأنشطة العملياتية الإستثمارية و التمويلية حيث أنه يهدف لإعطاء مستخدمي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد أموال الخزينة و معادلاتها و تغيراتها، بالإضافة إلى منحهم معلومات بشأن استخدامات هذه السيولة. حيث وجب على المؤسسة إعداد قائمة التدفق و عرضها كجزء متمم لقوائمها المالية لكل فترة يتم عرض القوائم المالية عنها و يعرض جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة المتمثلة في تصحيح النتيجة.

5-**جدول التغير في الأمول الخاصة**: يقدم جدول التغير في الأموال الخاصة المعلومات التفصيلية عن حركة الأموال الخاصة خلال السنة المالية، و هو جدول له أهميته في تحليل هذه الحركات المالية خلال الفترة.

المطلب الثالث : مفهوم الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF

الفرع الأول : استعراض النظام المحاسبي المالي

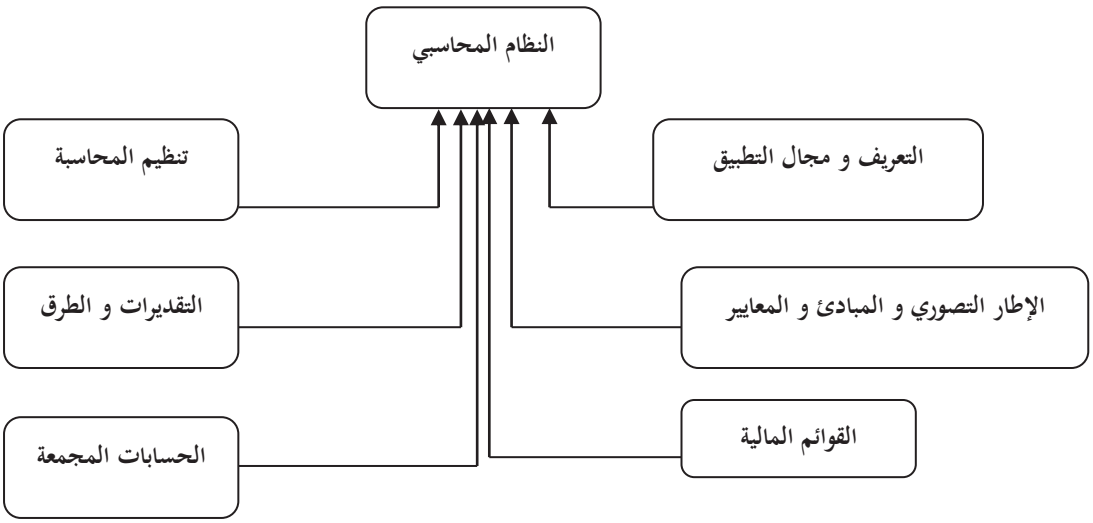
بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر افريل 2001 م ، و ذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC، و قد أسفرت هذه العملية على تبني نظام محاسبي مالي يستجيب لمستجدات المحاسبة الدولية .

أولا: مفهوم و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

أ- مفهوم النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 م، و حسب المادة رقم 03 من القانون 11/07 فان المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، و تصنيفها، وتقييمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته و وضعيته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية[11] .

الشكل رقم (1-1) مكونات النظام المحاسبي المالي[12]



المصدر: ابتسام ساعد ، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،جامعة الوادي الجزائر 05و 06 ماي 2013 ، ص04.

ب – مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي، ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها و يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[13] ، و عليه يلتزم بمسك المحاسبة المالية كل من[14]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

[11]القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 74،المادة رقم 03 ص 3.

[12]: ابتسام ساعد ، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر ، **الملتقى الوطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر** ،جامعة الوادي ، الجزائر ،05-06 ماي 2013 ص 4

[13]: القانون رقم 07-11 ، المادة 02

[14]: القانون رقم 07-11، المادة 04

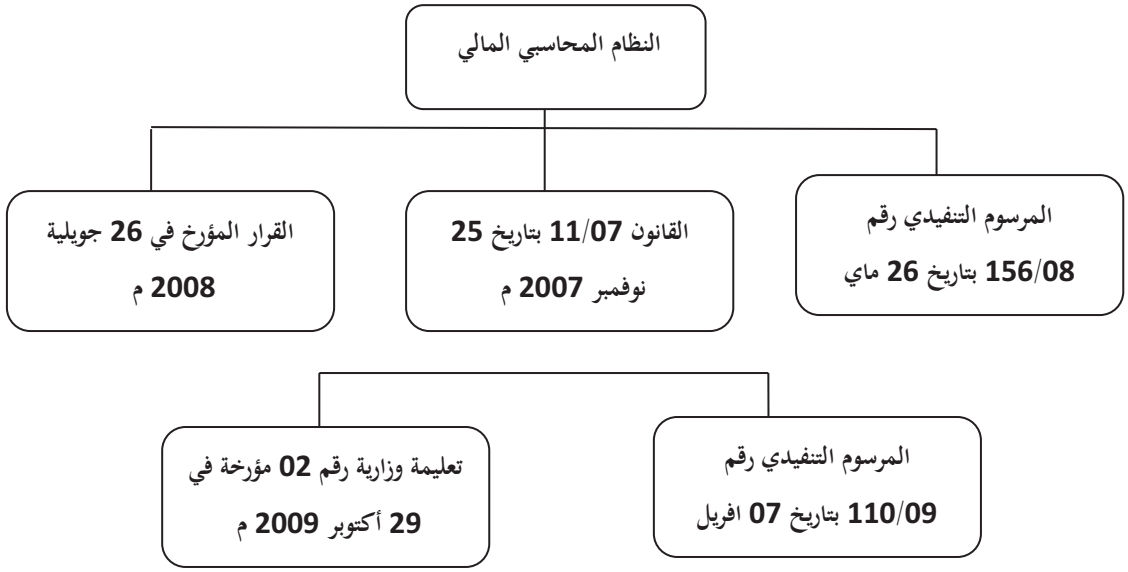
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي و حسب المادة رقم 05 من القانون 11/07 فانه "يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين ،أن تمسك محاسبة مالية مبسطة .[15]

و دخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2010، و هذا وفقا للأمر 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 م [2] [16]،حيث ظهر في صورته النهائية في 25 مارس 2009 م في الجريدة الرسمية رقم 19، و يستمد هذا النظام معظم أحكامه و قواعده من معايير المحاسبة الدولية .

ثانيا: النصوص القانونية و التنظيمية للنظام المحاسبي المالي

يتكون الإطار التشريعي و التنظيمي المتضمن للنظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى القانون رقم 11/07 من ما يلي:

الشكل رقم (1-2) النصوص القانونية و التنظيمية للنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على النصوص القانونية والتنظيمية الصادرة حول النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة:

- ✓ الزم المشرع كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني و يشرف على عدة كيانات أن يعد كشوف مالية في كل سنة تكون مدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات
- ✓ تعد الكيانات الموجودة في الإقليم الوطني التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني او خارجه دون ان ترتبط بينهما روابط قانونية مهيمنة ان تعد و تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كأنها كيان واحد

[15]: القانون رقم 07-11، المادة 05

[16]: امر رقم 08-02 مؤرخ في 24 جويلية 2008 م ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008م ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 لسنة 2008 م ،مادة 62

- ✓ تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية.
- ✓ النظام يعطي للكيان إمكانية إجراء تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية، ويجب أن يكون ذلك من أجل هدف أساسي.
- ✓ و هو تحسين نوعية الكشوف المالية، و يسمح بالحصول على معلومات مالية أكثر موثوقية، أو عرضها في إطار تنظيم جديد.
- ✓ تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ و القواعد و الإتفاقيات و الممارسات التي يطبقها الكيان لإعداد و عرض القوائم المالية.

الفرع الثاني: أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي لوضع أداة تتكيف مع البيئة المحاسبية الدولية، و تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية و المالية حول الاقتصاد الجزائري و ذلك من خلال[17] :

- سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني.
- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية.
- تمكين المؤسسات من الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة في بيئتها، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى.

كما يهدف النظام المحاسبي المالي بدرجة أكبر إلى مايلي :[18]

- نشر معلومات وافية، صحيحة و موثوق بها و تتمتع بشفافية اكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، و تساهم في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لإتخاذ القرارات من طرف المستعملين.
- إعطاء صورة صادقة و حقيقية للوضعية المالية، الأداء و التغيرات في الوضعية للمؤسسات.
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، و بين عدة مؤسسات تمارس نفس القطاع داخل الوطن و خارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومات المالية.
- توفير معلومات مالية مفهومه و موثق بها دوليا.

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن الأهمية من سعي الجزائر إلى التوحيد المحاسبي و التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النقاط الآتية[19] :

---

[17] جودي محمد رمزي ،**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ،مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية** ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة الجزائر العدد السادس 2009 م ص 17.

[18] مصطفى عوادي ، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (مع دراسة حالات)** ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ،العدد الخامس جامعة الوادي ،الجزائر،2012 م ، ص 121-122

- تحديث و ترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق و متطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحوى الاقتصاد المعاصر.
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.
- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يسمح للمؤسسات الجزائرية من الاستفادة من زوايا هذا النظام.
- تسهيل التعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و نظيرتها الأجنبية.

إضافة إلى هذا فان التطبيق النظام المحاسبي المالي سيحقق مزايا أخرى منها[20] :

✓ تشجع الاستثمار الوطني و الأجنبي من خلال تقديم معلومات عن المؤسسات و نشاطها تتميز بالوضوح و الثقة.

✓ SCF مستمد من (IAS/IFRS) و بذلك فهو قريب من النظم المحاسبية الدولية التي تعتمد على نفس المرجعية و هو ما يؤدي إلى إنتاج معلومة مالية ذات جودة و تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية.

الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي

أولا– السياسات المحاسبية:

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلى أخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات و طرق محاسبية مختلفة، و قد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، و ليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، و من ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض موجة واحدة من الأحداث و الظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

ثانيا –الأطراف والصفقات الهامة:

يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة و أطرف أخرى، و كذلك العلاقات الهامة بين المنشاة و أطراف خارجية أخرى مثل العلاقات بين الشركة القابضة و الشركة التابعة.

ثالثا–الأحداث اللاحقة:

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، و لكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في أية الفترة المالية، و غالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور، و تسمى الفترة بين أية الفترة المالية و إصدار نشر القوائم بالفترة اللاحقة. و أثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

---

[19] براق محمد وقمان عمر ،مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،**الملتقى الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر** ، جامعة الوادي 05-06 ماي 2013 م ،ص8

[20] مليكة زغيب وسوسن زيرق ،دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر ، **الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري** ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،06-07 ماي 2012 م ،ص 12.

رابعا–الشكوك حول استمرار المنشاة:

يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة، و أنه في ظل غياب أي معلومات و توقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لا نهاية، و في حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بعدم استمرارية المشروع، أو أن هناك شكوكا حول استمرار المشروع، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية.

خامسا–الالتزامات المحتملة:

تتمثل عادة بالتزامات التي يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، و تظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، و التي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، و في بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإذا تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءا من القوائم المالية بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية، و الإفصاح في الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت و لكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية[21].

الفرع الرابع: عرض الكشوف المالية[22]

أولا: تعريف الكشوف المالية:

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية. و الكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

- ميزانية.
- حساب النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، و يوفر معلومات مكملة للميزانية و لحساب النتائج.

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، و يتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).

[21]: شادو عبد اللطيف ،**القياس و الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية** ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013-2014 ص ص 17-19

[22] الجريدة الرسمية ،قرار، مرسوم ، قانون ، العدد 19،المؤرخ في 25 مارس 2009، ص22.

- تاريخ الإقفال.
- العملة التي تقدم بها و المستوى المجبور.

و تبين أيضا معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط و البلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئسية، و طبيعة العمليات المنجزة.
- اسم الشركة الأم و تسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

- تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية. و يمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.
- توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

- كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، و جدول سيولات الأموال يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.
- يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

و إذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم، أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا.

و عدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو أي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجري على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

1. الميزانية[23] :

تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول و عناصر الخصوم. و تبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

أ- الأصول:

- التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات العينية.
- الاهتلاكات.

[23] الجريدة الرسمية، قرار، مرسوم،قانون ، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009، ص23.

- المساهمات.
- الأصول المالية.
- المخزونات.
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن، و المدينين الأخرين و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال الإجابية و معادلات الخزينة الإيجابية.

ب– الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) و الاحياطات و النتيجة الصافية للسة المالية و العناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون و الدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية.

ت– حالة الميزانية المدمجة:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.
- الفوائد ذات الأقلية.
  - يبرز عرض الأصول و الخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر غير جارية.
  - وصف طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات.
  - حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة.
  - مبالغ للدفع و الاستلام.
    - الشركة الأم.
    - الفروع.
    - الكيانات المساهمة في المجمع.
    - جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين...).
    - في إطار شركات رؤوس الأموال، و من أجل كل فئة أسهم.
    - عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا.
    - القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.
    - تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية السنة المالية.

- عدد الأسهم التي يملكها الكيان، فروعه و الكيانات المشاركة.
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع.
- حقوق و امتيازات و تخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ التوزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية و في المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستيلام.

2. حساب النتائج[24]:

- المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الأتية:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية و الأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات و أعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

- **حالة حساب النتائج المدمجة:**

- حصة المؤسسات المشاركة و المؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

- المعلومات الدنيا الاخرى المقدمة إما في حساب النتائج، و إما في الملحق المكمل لحساب النتائج هي الآتية:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة و النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

[24] الجريدة الرسمية، قرار، مرسوم ، قانون ، العدد19، المؤرخ في . 25 مارس 2009، ص24.

و للكيانات أيضا إمكانية تقديم للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء و المنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها و احتياجها.

- تقدم المنتوجات و الأعباء الناتجة عن النشاط العادي و التي يكون حجمها و طبيعتها و تأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة، و تقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).
- تتأتي النتيجة غير العادية من منتوجات و أعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن نشاط العادي للكيان و تمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية و الكارثة الطبيعية و غير المتوقعة).
- يضم حساب نتيجة البنوك و المؤسسات المالية المماثلة منتوجات و أعباء حسب النوع و الطبيعة و يبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات و الأعباء بصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط. فإن حساب النتائج أو الملحق بهذه الكيانات بمثل ما يأتي:
  - منتوجات الفوائد و ما شبهها.
  - أعباء الفوائد و ما شبهها.
  - الحصص المستلمة.
  - الأتعاب و العمولات المقبوضة.
  - الأتعاب و العمولات المدفوعة.
  - المنتوجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات، حسب كل فئة منها.
  - الأعباء و المنتوجات المتعلقة بعمليات الصرف.
  - منتوجات الاستغلال الأخرى.
  - خسائر القروض و التسبيقات الممنوحة و غير القابلة للاسترداد.
  - أعباء الإدارة العامة.
  - أعباء الاستغلال الأخرى.
- تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات و الأعباء، و يقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج.

3. جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة و غير المباشرة)[25] :

- يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل و مخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):
  - التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل).

[25] الجريدة الرسمية، قرار ، مرسوم ، قانون ، العدد19، المؤرخ في 25 مارس 2009، ص25.

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن إقتناء. و تحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات أموال متأتية من فوائد و حصص أسهم، تقدم كلا على حدة و ترتب بصورة دائمة من سنة مالية الى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

فالطريقة المباشرة تتمثل في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون، الضرائب..) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

و الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية المالية مع الأخد بالحسبان:

- أثار المعاملات دون تأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...).
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة..) و هذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

- الموجودات المالية هي:

- السيولات التي تشتمل الأموال في الصندوق و الودائع عند الإطلاع. (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب و غير ذلك من تسهيلات الصندوق).
- شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير و المبالغة السيولة) السهلة التحويل إلى سيولات و الخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها.

- يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف:

- السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن.
- العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة و الاستحقاقات القصيرة.

4. جدول تغير الأموال الخاصة[26] :

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية لسنة مالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الاخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

[26] الجريدة الرسمية، قرار، مرسوم ، قانون . العدد19، المؤرخ في 25 مارس 2009، ص26.

- المنتوجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد..).
- توزيع النتيجة و التخصصات المقررة خلال السنة المالية.

5. ملحق الكشوف المالية:

- يشتمل 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 و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة و كل مخالة لها مفسرة و مبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية و حساب النتائج، و جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، و المؤسسات المشتركة، و الفروع أو الشركة الأم، و كذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح المحاسبي و علاقته بالتقارير المالية

المطلب الأول: الدراسات السابقة

- **الدراسة الأولى:**

منصر سامية الافصاح و تقييم الاداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المالي المحاسبي على ضوء معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية.IAS/IFRS مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية2010 –2011: تهدف هذه الدراسة الى تبيان مدى تاثير الافصاح الجيد و الشفاف عن القوائم المالية في تقييم الاداء المالي، استهدفت الدراسة عينة من الموظفين العاملين في المؤسسة العمومية الاقتصادية لقنوات الري وحدة ورقلة تم جمع المعلومات عن طريق العرض و الافصاح عن القوائم المالية لسنتي 2009-2010 و شرح الخطوات بدقة و من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة.

إن الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها القوائم المالية تنشا اساسا من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدامها ، و التي ليس لها سلطة فرض المعلومات التي تحتاجها على المؤسسة ، كما توصلت الى أن القوائم المالية اهم وسيلة للإفصاح عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة فهي تمكن كافة مستعمليها من اتخاذ القرارات المناسبة [27].

- **الدراسة الثانية:**

نذير سمير الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي و أثره على جودة المعلومة مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر اكاديمي في علوم التسيير ،بجامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013-2014 : هدفت هذه الدراسة إلى تناول موضوع الافصاح المحاسبي المالي و أثره على جودة المعلومة الذي يعتبر من الامور المهمة في المحاسبة المالية، فالإفصاح هو الذي يقدم المعلومات المحاسبية لمستخدميها بشيء من التفصيل و الشفافية من دون لبس أو تضليل تم اعتماد على الاستبيان في جمع المعلومات و تم اختيار العينة بناءا على خبرة أفراده في المجال المحاسبي من أكاديميين و مهنيين ممن يحصلون على شهادة ليسانس فما فوق و منه تم حصر المجتمع ضمن ثلاث فئات و هي: أساتذة الجامعة المهتمين بمجال المحاسبة أو القريبين من هذا التخصص، المهنيين المعتمدين (محاسب، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين)، أما الفئة الثالثة الموظفين أو الإداريين و مختلف الإطارات العاملة في مجال المحاسبة و المالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام و الخاص، من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة تعتبر القوائم المالية أداة هامة في اتخاذ القرارات المالي، و تمثل هذه القوائم حسب النظام المحاسبي المالي المستند من المعايير المحاسبية الدولية كما يسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية المالية و من ثم فان القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة [28].

- **الدراسة الثالثة:**

ما عطاالله عبلة دور المحاسبة المبسطة في إرساء أسس الافصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق SCF مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر اكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية بجامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012 -2013: الهدف من هذه الدراسة هو معالجة دور المحاسبة المبسطة في إرساء أسس الافصاح المحاسبي وفق SCF إستنادا على القوائم المالية وفق PCN، و معرفة مدى ملائمة لتحقيق الإفصاح للقوائم المالية وفق SCF من خلال دراسة الحالة، إقتصرت الدراسة على عينة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تتوفر فيها الشروط تم جمع المعلومات و معالجتها من خلال إجراء مقارنة للكشوف المالية لكلى النظامين مع متطلبات الإفصاح المحاسبي و من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو حرص النظام المحاسبي المالي على توفير خاصية الشفافية في القوائم المالية و هذا من خلال الملحق الذي ألزم المؤسسات الخاضعة له على تقديمه.

يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير المالية مضللة أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي و بصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية [29].

---

[27]: منصر سامية ، **الافصاح و تقييم الاداء المالي للقوائم المالية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلومالمالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة :2011/2010

[28]: نذير سمير ، **الافصاح المحاسبي في ظل نظام المحاسبي المالي و اثره على جودة المعلومة** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013-2014

[29]: عبلة ماعطالله ،**دور المحاسبة المبسطة في ارساء اسس الافصاح المحاسبي للقوائم المالية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر اكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013/2012

➢ **الدراسة الرابعة:**

صديقي مسعود و صديقي فؤاد إنعكاس النظام المحاسبي المالي SCFعلى سياسات الافصاح في الجزائر، مداخلة في ملتقى وطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر جامعة الوادي الجزائر 2013، تهدف هذه المداخلة إلى معالجة درجة إنعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الجزائرية من خلال العناصر التي تطرقت اليها هذه المداخلة التي تناولت في النقطة الأولى التفاصيل العلمية للإفصاح أما النقطة الثانية فتناولت محددات الإفصاح حسب البيئة الدولية و في النقطة الثالثة تناولت محددات الإفصاح المحاسبي في البيئة الجزائرية من خلال التشريعات و الأحكام القانونية. و لقد خلصت الدراسة إلى أن أهمية تحليل المعلومات المالية حسب القطاعات و المناطق الجغرافية، و كذا قابلية المعلومات للمقارنة و استخدام معايير الأهمية النسبية و الطابع الملائم في عملية الاعتراف و الإفصاح عن الأحداث و المعاملات المالية سوف ينعكس إيجابا على سياسات الإفصاح المحاسبي في الجزائر، كما أن احترام مبدأ الإنصاف في تقديم المعلومات المالية بين مختلف المستخدمين لها يعتبر الجانب الأصعب تجسيدا[30].

➢ **الدراسة الخامسة:**

مسعود رواي اهمية الافصاح المحاسبي للقوائم المالية البنكية في ظل النظام المحاسبي المالي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر اكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية بجامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012 –2013: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الافصاح المحاسبي في القوائم المالية البنكية و الذي يعتبر من الامور المهمة في المحاسبة المالية و إبراز دور و أهمية الافصاح المحاسبي للبيانات المالية في البنوك.

و من أجل تحقيق هذه الأهداف فقد تم تصميم استبيان وزع على عينة عشوائية من موظفي الادارات المالية في ستة بنوك تجارية و من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن هناك اهتمام واضح من قبل البنوك للسياسات المحاسبية المتبعة في هذه البنوك مما يكسبها مصداقية في المعلومات و بالتالي الإعتماد عليها بشكل كبير حيث أن أغلب البنوك تقوم بالإفصاح عن هذه السياسات المحاسبية[31].

➢ **الدراسة السادسة :**

رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورهما في ترشيد قرارات الإستثمار مذكرة ماجستير، جامعة تشرين دمشق، سوريا 2007: تهدف هذه الدراسة الى توضيح اهمية الافصاح و الاقياس في القوائم المالية للمصارف السورية و كذلك اهميتها في اتخاذ القرار و ذلك من خلال الاعتماد على المعيار الدولي IFRS30 و تم التوصل الى النتائج التالية:

- ضرورة قيام المصرف التجاري السوري باعداد القوائم المالية وفق المعيار الدولي IFRS01.
- ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المحاسبين الدوليين عند اعداد القوائم المالية للمصارف.

[30]: صديقي مسعود ، صديقي فؤاد ، **المرجع سابق**

[31]: مسعود رواي ، **اهمية الافصاح المحاسبي للقوائم المالية البنكية في ظل النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013/2012

- تطوير عملية الافصاح المحاسبي في المصارف لتصبح القوائم المالية المعدة و القابلة للنشر على تلبية احتياجات مستخدميها [32].

➢ **الدراسة السابعة:**

نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) و أثره على جودة المعلومة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010-2011: من أهم النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة مايلي :

أ.إن إختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء نتيجة لعدة عوامل إقتصادية قانونية و إجتماعية، مما أدى إلى وجود قوائم مالية مختلفة و غير متجانسة في الشكل و المضمون و هذا ما أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الاختلاف و تحقيق التوافق الدولي.

ب .يلعب التوافق المحاسبي الدولي أهمية بالغة خاصة بالنسبة للمؤسسات المتعددة الجنسيات، حيث يمكنها بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية في مجال المعلومات، حتى و إن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة، حيث أن القوائم المالية ستعكس حتما الخصوصيات الوطنية بالرغم من إعدادها استنادا للمرجع الدولي.

ج .إن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سوف يكون له أثر ايجابي على جودة المعلومة المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية أهمها الملاءمة و الموثوقية و ما يتفرع عنها من خصائص ثانوية، إضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي في معالجة كل الأحداث و الإفصاح عنها، و لهذا فمعظم الدول و من بينها الجزائر عمدت إلى تكييف معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية[33].

المطلب الثاني :مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

يتضح من الدراسات السابقة تشابه نوعا ما مع الدراسة الحالية في الجانب النظري حيث تناولت كل من المتغيرين الإفصاح و التقارير المالية، لكن هناك اختلاف في الجانب التطبيقي، حيث تمت دراستنا على مستوى شركة سوناطراك و لذلك فإن الإسهام الذي يمكن أن تساهم به هذه الدراسة هو تقديمها لمعلومات دقيقة حول الافصاح المحاسبي و كيف تساهم في فهم القوائم المالية.

و كما قد استفدنا من هذه الدراسات السابقة في إثراء الإطار النظري للدراسة الحالية و الإلمام بجميع جوانب الموضوع.

[32]: رولا كاسر لايقة ،**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار** مذكرة ماجستير،جامعة تشرين دمشق، سوريا 2007

[33]: نوال صبايحي ،**الافصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) و اثره على جودة المعلومة** ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 2010-2011

خلاصة الفصل :

يعتبر الإفصاح المحاسبي من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، و ذلك لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، و نظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، و أصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، و ذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة و معبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها، فالتقارير المالية تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للاطراف الخارجية بهدف بيان الوضع المالي للمؤسسة من أجل تسهيل المعاملات معها من خلال توفر الشفافية و الوضوح في هذه التقارير ما يسهل عملية اتخاذ القرار و هذا ما تم اثباته في هذا الفصل من خلال الإلمام بمفهومي كل من التقارير المالية و الإفصاح و كيف تؤثر هذه الأخيرة على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لأن المعلومة المحاسبية من أهم الوسائل التي تساهم في اتخاذ القرارات في المؤسسة، كما تطرقنا إلى بعض الدراسات السابقة للموضوع و لاحظنا وجود تشابه بين الدراسات فيما يخص الجانب النظري، واستخلصنا أن للإفصاح المحاسبي أثر كبير على جودة المعلومة في التقارير المالية و هذا ما سنحاول إثباته في الدراسة الميدانية.

تمهيد:

نتيجة للتطورات الأقتصادية الحاصلة في البيئة المحلية و الدولية، و تنامي و شمولية أنشطة المؤسسات الأقتصادية عبر العالم، تعاظمت الحاجة إلى نشر المعلومات المحاسبية و المالية المعبرة عن حالة و أداء المؤسسات بما يضمن الفهم للمستعملين لهذه المعلومات، و من المعلوم أن المعلومة لا يمكن أن تستعمل أو تفيد جميع المستعملين إلا من خلال توحيد طرق التسجيل و العرض المحاسبي، و لا يتحقق ذلك إلا في إطار أعمال التوحيد الدولية، و لذالك عملت الجزائر على تكييف بيئتها المحاسبية مع متطلبات الإفصاح الدولي بتبني النظام المحاسبي المالي SCF المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

فبعد الدراسة النظرية التي قمنا بها عن موضوع الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية يأتي الآن الفصل الثاني و الذي يشمل الدراسة التطبيقية و التي هي إسقاط للمفاهيم النظرية على أرض الواقع و على الشركة المدروسة و التي تعد من أهم الشركات في الجزائر في مجال (البحث ، الانتاج ، النقل وتحويل المحروقات و تسويقه) و هي بطبيعة الحال شركة سوناطراك.

و قد حاولنا في هذا الفصل معرفة دور التحليل المالي عن قرب و استنتاج مدى حقيقة تأثيره على المؤسسات، و مدى إدراك المؤسسة لأهميته.

و يتضمن هذا الفصل مبحثين: المبحث الأول خصص لعرض تقديم الشركة و إبراز أهم تطوراتها، أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض و تحليل القوائم المالية لشركة و قياس قيمة الإفصاح في القوائم المالية.

المبحث الأول:عرض شركة سوناطراك

تمهيد

بالرغم من الصعوبات و العراقيل التي يعاني منها الاقتصاد الجزائري، تسعى مؤسساتها جاهدة إلى الرفع من مستواها و ذلك لمحاولة تطويرها و تحقيق الفعالية و الكفاءة المرغوبة، إما عن طريق إعادة الهيكلة بعضها أو تطهير البعض الأخر لغرض تحقيق التوازن على مستوى الاقتصاد الكلي و الجزائري معاً ،و لنأخذ المؤسسة الوطنية سوناطراك كحالة تطبيقية لدراستنا هذه .

تهتم هذه المؤسسة بإنتاج المحروقات و تسويقها حسب المعايير المعمول بها دولياً و تسعى هذه المؤسسة إلى تحقيق أهدافها و منافسة الشركات الكبرى في ميدان المحروقات.

تملك المؤسسة الوطنية لسوناطراك لهذا الغرض عدّة وحدات موزعة عبر التراب الوطني، منها 10 وطنية و الأخرى مع متعاملين أجانب و هي ذات تنظيم مميز و تتكون كل وحدة من عدّة أقسام و مصالح تخضع بدورها إلى مديريات عامة تابعة إلى مركز المؤسسات نفسه.

سنتناول في هذا المبحث التعرف على شركة سوناطراك و أهم تطوراته.

المطلب الأول: لمحة عامة عن الشركة:

حتى تحقق الجزائر سيادتها الاقتصادية و خاصة في مجال المناجم، قامت الجزائر بإنشاء شركة "سوناطراك " لاستغلال الحقول البترولية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية، خاصة الشركة الفرنسية و منه فقد عرفت هذه الشركة تطورات عدّة على أثر التغيرات الإقتصادية التي حدثت في البلاد و بالنظر إلى الأحداث الدولية التي شهدتها سوق البترول خلال العشريات الثلاثة الماضية، فقد لعبت شركة سوناطراك دورا كبيرا في تنمية الاقتصاد الوطني خلال هذه الفترة، و مع الإنتقال إلى اقتصاد السوق و تفتح السوق الجزائرية على المنافسات الأجنبية،كانت لهذه الشركة تحديات كبيرة فهي اليوم ترغب في أن تصبح مجموعة بترولية عالمية تنافس أكبر المؤسسات البترولية في العالم.

و على هذا الأساس عرفت "سوناطراك" تعديلات هامة على مستوى قدراتها و هيكلها خاصة بعد انعقاد المجلس الوطني للطاقة الذي أعاد هيكلة هذه الشركة و حولها إلى شركة مساهمة براس مال يقدر 245 مليار دج، و إعادة ضمها إلى جميع المؤسسات التي انفصلت عنها في السابق.

إنما هذا الطموح يعود إلى الإكتشافات التي حققتها الشركة في ميدان الحقول الغازية و البترولية و ذلك بعد إحداث تعديلات على قانون الاستثمارات، الذي فسح المجال للشركات الأجنبية هذا من جهة و من جهة أخرى يعود إلى النمو المتزايد في الطلب على الطاقة في العالم. و من الأفضليات منتجات"سوناطراك" إنها منتجات تتلاءم مع المقاييس التيّ تطلب بها الأسواق العالمية للبترول و الغاز إلى جانب الاستعمالات الجديدة التيّ تم اكتشافها لهذه المنتجات.

و لمواجهة هذا التحدي قامت مؤسسة "سوناطراك"بوضع مخطط تنموي يرمي إلى تحقيق عدة أهداف إستراتجية في كافة المجالات منها: الإنتاج، التسويق المحلي و الدولي و برامج الاستثمار في مجال البحث و التطوير، لتخفيض تكاليف الانتاج و ترقية قنوات التوزيع و إحداث سياسة اتصالية قادرة على صنع الصورة الحقيقية لشركة سوناطراك لدى جمهورها المحلي و الدولي.

أولا: التسمية :

تسمي سوناطراك بالشركة الوطنية للبحث، الانتاج، النقل، تحويل المحروقات و تسويقها.

So: société	شركة
Na: nationale	وطنية
Tra: Transport	نقل
C: commercialisation	تسويق
H: hychocarbures	المحروقات

ثانيا: مقر الشركة:

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

ثالثا: راس مال الشركة:

تتوفر الشركة على راس مال مبلغه مائتان و خمسة و أربعون مليار دينار، موزعة على مائتان و خمسة و أربعين ألف سهم، قيمة كل واحد مليون دينار تكتبها و تحررها الدولة دون سواها.

رأس مال شركة سوناطراك غير قابل للتصرف فيه أو حجزه أو التنازل عنه.

المطلب الثاني: التطور التاريخي لشركة سوناطراك

أولا: حركية التطور:

عقب التأميم مباشرة، أصبح علي عاتق سوناطراك مهمة جمع موارد التحويل بالعملة الصعبة، بغية المساهمة في التطور الإقتصادي للوطن.

و من أجل الوصول إلى هذا الهدف، تركزت جهود سوناطراك منذ بداية السبعينيات على تقويم المحروقات من خلال سياسة إستثمارية مكثفة، و من خلال تطوير جميع فروع الصناعة البترولية، بداية من المتبع إلى البيترو كيمياء في المصب، و قد نتج عن هذا التعدد بروز شركة كبيرة توظف أكثر من 100 ألف شخص حيث وصل معدل النمو خلال هذه العشرية على 32%، و قد تمثلت نشاطاتها فيمايلي: البحث، التنقيب، إنتاج البترول الخام، إنتاج الغاز، الخدامات البترولية، النقل بالأنابيب البيتروكيمياء و تسويق المحروقات.

ثانيا : إعادة الهيكلة:

وصلت سوناطراك في وقت قصير جدا إلى درجة تكامل عمودي و أفقي لنشاطات متعدّدة، بدءا بالاستغلال التوزيع النهائي و على غرار كل المؤسسات الوطنية و على قاعدة توجيهات المخطط الخماسي 1980-1984 تمت إعادة هيكلتها، حيث تنشا عنها 17 مؤسسة صناعية:

1. مؤسسات للانجاز.
2. مؤسسات مختلفة.
3. مؤسسات للخدمات.
4. مؤسسات لتسيير المناطق الموجودة بأرزيو، سكيكدة، حاسي الرمل، حاسي مسعود مع إعادة هيكلة، تفرغت سوناطراك لمهمتها الأساسية (حيث بعد 1986 أصبحت ذات استقلال ذاتي). و إنسحبت من نشاطات البترولية،

البيتروكيمياوية، التكرير و التوزيع لكنها بقيت تلعب دورا حاسما في قطاع المحروقات و تضم نشاطاتها ميادين البحث، الإنتاج و النقل، إضافة إلى ميداني معالجة الغاز الطبيعي و تسويق المحروقات.

و خلال سنة 1986 تمت المصادقة على قانون المحروقات الذي يجعل الشركة خيار إستراتيجي لأنها تسمح بتقاسم العناصر الصناعية و المالية المتعلقة بنشاطها، ترتكز سوناطراك اليوم على وظائفها الأساسية التي تتمثل في التنقيب، البحث، التطوير، الحفر، الانتاج، النقل بالأنابيب، النقل البحري و تمييع المحروقات و تسويقها.

المبحث الثاني: عرض و تحليل القوائم المالية لشركة سوناطراك

كما اشرنا سابقا إلى أن القوائم المالية هي وسيلة المستخدمين و المتعاملين مع المؤسسة للإطلاع على المعلومات اللازمة التي تفيدهم سنتناول في هذا المبحث عرض القوائم المالية للفترة مابين سنة 2012- 2013 لشركة سوناطراك.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية لشركة سوناطراك

تعتبر القوائم المالية هي الصورة التي تعكس أداء أي مؤسسة خاصة اذا كانت تتميز بالشفافية و المصداقية و تعطى الصورة الحقيقية عن المركز المالي للمؤسسة، و فيما يلي نستعرض القوائم المالية لشركة سوناطراك لسنة 2013 مقارنة بسنة 2012 حسب ما وردت في التقرير السنوي لسنة 2013 لشركة.

أولا: قائمة الميزانية

الجدول رقم 02 –01 قائمة الميزانية لشركة سوناطراك لسنتي 2012 –2013

الأصول الوحدة مليار دينار

الأصول	2013	2012
صافي الأصول الغير متداولة	4813	4678
أصول معنوية	7	2
أصوال مادية	379	247
تثبيتات في شكل ممتاز	-	-
تجهيزات و منشأت	2087	1262
أصول قيد الإنجاز	1870	2647
مسهمات أخرى وديون	441	437
الأصول المالية	22	76
الضرائب المؤجلة	7	7
صافي الأصول المتداولة	3742	3386
مخزونات	456	512
بضاعة	-	-
مواد أولية	7	4
تموينات أخرى	249	277
مخزون المنتجات التامة	198	219
المخزونات المتأتية من التثبيتات	-	-
مخزون خارجي	2	12

مدينون و توظيفات مشابهة	2726	2231
الموردون	18	19
الزبائن	533	536
تنظيمات إجتماعية و حسابات ملحقة	-	-
الهيئات الإجتماعية و الحسابات الملحقة	1	1
الدولة والجماعات المحلية	882	558
المجمع و الشركاء	1218	1095
مدينون أخرون	68	17
مصاريف مقيدة سلفا	6	5
النقديات و مشابهة	560	643
القيم المنقولة للتوظيف	-	25
البنك والمؤسسات المالية	557	618
الصندوق	-	-
وكالات التسبقات و الإعتمادات	3	-
المجموع	8555	8064

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية لشركة
www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015

الخصوم الوحدة مليار دينار

الخصوم	2013	2012
رؤوس الأموال الخاصة	5554	5138
رأس المال	1000	1000
علاواة وإحتياطات	4143	3646
النتيجة الصافية	411	578
مرحل من جديد	-	-86
الخصوم الغير متداولة	143	125
المؤنات والأعباء	138	116
قروض وديون مالية	02	06
ديون أخرى غير متداولة	03	03
خصوم متداولة	2858	2801
الموردون	275	248
الزبائن	13	04
العمال والحسبات الملحقة	19	20
تنظيمات اجتماعية وحسبات ملحقة	07	07
الدولة والجماعات المحلية	304	395
المجموعة والشركاء	2189	2125
دائنون أخرون	45	02
منتجات مفيدة سلفا	05	-
خصم الخزينة	01	-

المجموعة العامة	8555	8064

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية لشركة
www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015

ثانيا :جدول حسابات النتائج

الجدول رقم 02 –02 جدول حسابات النتائج لشركة سوناطراك لسنتي 2012 –2013 .

الوحدة مليار دينار

المصدر: من إعداد الباحث بالأعتماد على التقارير المالية لشركة
www.sonatrach.com بتاريخ 2015-05-10

ثالثا : جدول تدفقات الخزينة

البيان	2013	2012
المبيعات والمنتوجات الملحقة	5324	5831
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	-17	1
الانتاج المثبت	255	293
اعانات الاستغلال	373	345
I-انتاج السنة المالية	5935	6470
المشتريات المستهلكة	532	492
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	1409	1485
II-استهلاك السنة المالية	1941	1977
III-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	3994	4493
أعباء المستخدمين	151	157
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	2141	2382
IV-اجمالي فائض الاستغلال	1702	1954
المنتجات العملياتية الأخرى	126	104
الأعباء العملياتية الأخرى	235	260
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	426	364
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	14	15
V-النتيجة العملياتية	1181	1449
المنتوجات المالية	71	81
الأعباء المالية	667	749
IV-النتيجة المالية	-596	-668
IIV-النتيجة العادية قبل الضرئب (5+6)	585	781
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	174	204
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	-	-1
مجموع منتجات الأنشطة العادية	6147	6670
مجموع أعباء الأنشطة العادية	5736	6092
VIII-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	411	578
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	-	-
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	-	-
XI-النتيجة غير العادية	0	0
X-صافي نتيجة السنة المالية	411	578

الجدول رقم 02-03 جدول تدفقات الخزينة لشركة سوناطراك لسنتي 2012-2013

الوحدة مليار دينار

البيان	2013	2012
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	-	-
النتيجة الصافية	411	578
تصحيحات من أجل	-	-
إهتلاكات و مؤونات	409	341
تغير الضرائب المؤجلة	-	-1
حصص الأعانات المحولة الى نتيجة	373	346
تغير المخزون	54	-76
تغير حسابات العملاء والحقوق الأخرى	-50	-97
فائض ونقص قيم التنازل (الضرائب الصافية)	10	09
مرحل من جديد	86	-58
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية الأنشطة العملياتية	520	486
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الأستثمار	-	-
إقتناء أصول مادية وغير مادية	-599	-725
التناول عن الأصول المادية والغير مادية	35	48
إقتناء أصول مالية	-51	-122
التناول عن الأصول المالية	97	28
ضمنات التجهيز والإستثمار	-	-
تدفقات الخزينة الصافية المتاتية من انشطة الاستثمار	-518	-771
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة المالية		
تغير وؤوس ألأموال الخاصة	497	566
تغيرات في القروض و الديون المالية	-4	-1
تخصيص النتيجة	-	-
حصص و أرباح موزعة	-	-130
إحتياطات أختيارية	-578	-558
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة المالية	-85	-123
تدفقات الخزينة خلال الفترة	-84	-408
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية	643	1051
أموال الخزينة و معادلاتها عند إفتتاح السنة المالية	559	643
تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة	-84	-408

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية لشركة
www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة

الجدول رقم 02-04 جدول تغير الأموال الخاصة لشركة سوناطراك لسنة 2013.

الوحدة مليار دينار

البيان	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتائج
الرصيد المصحح في 31-12-2011	1000	33	14	4700	3693
تغيرات الطرق المحاسبية				-58	-58
تصحيح الأخطاء					
الأرباح و الخسائر الغير مسجلة				-3	-
الحصص المدفوعة				-130	-130
عمليات الرسملة				11	11
صافي نتيجة السنة المالية				578	578
الرصيد في 31 ديسمبر 2012	1000	33	11	5138	4094
تغيرات الطرق المحاسبية					
تصحيح الأخطاء					
الأرباح و الخسائر غير المسجلة			5	5	
الحصص المدفوعة					
عمليات الرسملة					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر 2013	1000	33	16	4504	5554

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية للشركة
www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015

المطلب الثاني : تحليل القوائم المالية لشركة سوناطراك

اولا: تحليل قائمةالميزانية:

أ- الأصول

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أصول الميزانية في تطور و تزايد موجب خلال الفترة المدروسة بنسبة متوسطة، و عند تفصيلنا لتركيبة أصول الشركة نجد انه في خلال سنة 2013 هناك نقص في المخزونات بنسبة متوسطة عن سنة 2012 و هذا يرجع لتراجع انتاجية الشركة، و تراجع قيمة الاستثمار و مما يؤدي الى عدم توسع نشاط الشركة.

ب- الخصوم

من خلال النتائج المتوصل إليها و من خلال الجدول السابق نلاحظ أن خصوم الميزانية تعرف تطورا موجبا ملحوظا خلال الفترة المدروسة. و ترجع هذه الزيادة في ذلك إلى:

- زيادة مجموع ديون الموردين بوتيرة متوسطة.كما لوحظ تحقيق الشركة لنتيجة موجبة متصاعدة على مدار عامي الدراسة.

ثانيا: تحليل جدول حسابات النتائج:

من خلال النتائج المتوصل إليها و من خلال الجدول السابق أعلاه نلاحظ أن قيمة الإفصاح للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي أنه في سنة 2013 كانت نسبة مرتفعة مقارنة بسنة 2012، و هذا نظرا لدخول النظام المحاسبي المالي و الذي زاد من قيمة الإفصاح من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: تحليل جدول تدفقات الخزينة:

من خلال النتائج المتوصل إليها في جدول تدفقات الخزينة لشركة سوناطراك حيث نجد أن نسبة الإفصاح في تزايد ملحوظ و هذا يعني أن الإفصاح في جدول تدفقات الخزينة يتم بشكل جيد و بشكل متزايد خلال هذه الفترة المدروسة.

رابعا: تحليل جدول تغير الأموال الخاصة:

من خلال النتائج المتوصل إليها في جدول تغير الأموال الخاصة لشركة سوناطراك نجد أن نسبة الإفصاح في تزايد، و هذا راجع لتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث نلاحظ من خلال النتائج بأن رأس المال ثابت خلال هذه الفترة، و أن الرصيد في 2011 لفارق التقييم كان 14 مليار دينار و إنخفض إلى 11 مليار دينار في سنة 2012 و إرتفع إلى 16 مليار دينار سنة 2013، أي أنه زاد. أما فارق إعادة التقييم و الإحتياطات و النتائج فهي تشكل لنا زيادة ملحوظة في كل عام، و هذا يدل على أن الإفصاح في جدول تغير الأموال الخاصة يتم بشكل جيد و بشكل متزايد أيضا.

المطلب الثالث: تحليل محتوى القوائم المالية المعدة من قبل شركة سوناطراك

الفرع الاول: القوائم المالية الرئيسية

أولا: عناصر الميزانية:

لقد تم تقديم عناصر الميزانية بالمقارنة بين سنة 2012-2013 و تم الفصل بين عناصر الأصول و الخصوم و تم ترتيب:

- ✓ عناصر الأصول إلى أصول جارية و غير جارية.
- ✓ و عناصر الخصوم إلى أموال خاصة، خصوم جارية و غير جارية.

تتكون التثبيتات لشركة سوناطراك من:

- **التثبيتات المعنوية:** تتكون من برامج معلومات و رخص إستغلال، و مصاريف تطوير المناجم الموجهة للاستغلال التجاري.

و يتم الاعتراف بعنصر كتثبيت معنوي حسب التقرير السنوي لشركة سوناطراك إذا توفرت الشروط التالية:

- إذا توفرت كل الموارد الضرورية لإكمال المشروع.
- إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات المتعلقة بالمشروع بصورة صادقة.
- وجود سوق لأجل البيع أو دليل فائدة للمشروع للاستعمال الداخلي.
- وجود نية أكيدة لإتمام المشروع و إستعماله الداخلي أو بيعه.
- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

و تسجل في حسابات الشركة وفق التكاليف المباشرة المتعلقة بها، و يتم حساب أقساط الإهتلاك للتثبيتات المعنوية وفق المدة المقدرة للاستعمال.

الملاحظ أن هنالك تطور للتثبيتات المعنوية و ذلك بالمقارنة بين سنتي 2012 -2013

- **التثبيتات العينية**: حسب ما ورد في التقرير السنوي يتم الاعتراف بالتثبيتات بتكلفة الإقتناء مضافا إليها كل التكاليف التي تسمح بجاهزية العنصر للاستعمال، مثلا الرسوم المدفوعة و الضرائب غير المسترجعة و كل التكاليف المباشرة.

و قد تم تبيان جميع المبادئ المتعلقة بتجميع أو فصل العناصر المكونة للتثبيت:

- بأنه تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة في الحسابات على شكل تثبيتات عندما يكون استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى و يعزم الكيان استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- العناصر ذات القيمة الضعيفة لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات بل تعتبر كمستهلكات السنة المالية.
- إذا كان بالإمكان فك الأصل إلى مكونات ذات قيمة و معنى و تختلف في مدد الانتفاع بها و في وتائر المنافع الاقتصادية التي توفرها، فيقيم و يسجل كل مكون كأصل مستقل قائم بذاته.
- تكاليف التفكيك الواجبة عند انتهاء مدة حياة الأصل تضاف إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني.
- التكاليف المرتبطة بالبيئة و الأمن يتم اعتبارها كتثبيتات عينية.

و أيضا قد تم تبيان مكونات التثبيتات المعنوية الأخرى و تتكون التثبيتات المعنوية الأخرى لسوناطراك من (الآبار و تركيبات الاستخراج، مجمعات الهيدروكربير، شبكات النقل، تركيبات المعالجة و التحويل للهيدروكاربير).

- **التثبيتات المالية**: تدرج في الحسابات لشركة سوناطراك الأصول المالية بتاريخ شراءها بسعر شراءها مضافا إليه كل المصاريف المرتبطة بعملية الشراء مثل الرسوم غير المسترجعة، والمصارف البنكية و غيرها.
- و قد تم تبيان أصناف التثبيتات المالية الموجودة لدى شركة سوناطراك في جدول.
- و قد تم تقديم أيضا الحافظة المالية لشركة سوناطراك و هي موجودة في ملاحق هذا البحث.

- **المخزونات قيد الانجاز**: تم توضيح طرق التقييم:

- تكلفة الشراء (شراء ،مواد مستهلكة،مصاريف متعلقة بالشراء).
- تكاليف التحويل (مصاريف العمال ،مصاريف الثابتة والمتغيرة مع استبعاد التكاليف المتعلقة في حالة انخفاض النشاط).
- المصاريف العامة و المصاريف المالية الإدارية تحمل مباشرة بالمخزونات

كم تبين تأكيد مبدأ الحيطة و الحذر في تقييم المخزونات و ذلك فان المخزون تقيم مخزونات سونطراك في أخر السنة بالقيمة الأقل بين تكلفتها و القيمة القابلة للتحقق لها، و القيمة القابلة للتحقق توافق سعر البيع المقدر بعد طرح تكاليف إتمام البيع و التسويق.

كما تم تقديم في ملاحق التقرير جدول تفصيلي مخزونات سوناطراك:

- **الترحيل من جديد** : يتعلق بالجزء المتبقي من النتيجة المحققة من قبل الشركة غير الموزعة.
- **فرق التقييم**: و ضحت الشركة أن فروق التقييم المحققة هي الفروق بين القيمة العادلة و القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المالية و كذلك الاستثمارات الصافية للمؤسسة في الخارج.

ثانيا:عناصر جدول حسابات النتائج:

- تم تقديم جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال .
- و تم تقديم معلومات مقارنة بين 2013/2012
- **رقم الأعمال**: تم توضيح بأن رقم الأعمال المحقق يتعلق ببيع البضائع و المنتجات المباعة للسلع و الخدمات مقيم بسعر البيع خارج الرسم محقق بين الوحدة و العملاء في إطار الأنشطة العادية .
- كما تم تبيان مستوى تطور رقم الأعمال بالمقارنة بين 2012و2013 بحيث انه هناك انخفاض بنسبة 9%
- تم تبيان و تقديم قيمة الصادرات لكل من سنتي 2013/2012 و نسبة النمو المتعلقة بذلك بحيث انخفضت بنسبة 11%.

أيضا تم تقديم قيمة المبيعات على المستوى الوطني بالمقارنة بين سنتي 2013/2012 بحيث انخفضت المبيعات ب 35.5 مليار دينار مقارنة بـ . .2012.

- **إنتاج المؤسسة لذاتها**: يسجل في هذا الحساب حسب الشركة محل الدراسة المصاريف المتعلقة بأعمال تطوير عمليات التنقيب و الإستكشاف "تسجل المصاريف حسب طبيعتها"، ليتم بعد ذلك في مرحلة ثانية تثبيتها و تسجيلها في حساب المنتجات.

و قد سجل في 2013 مقدار 255 مليار دينار مقابل 293 مليار دينار لسنة 2012.

- **النواتج المالية:**

تم تقديم مستوى تطور النواتج المالية بحيث كان هناك انخفاض بمعدل 12% وقد تم تقديم جدول تفصيلي للمنتجات المالية لسنة 2013.

الجدول: رقم 02-05 جدول المنتوجات المالية

منتوجات المساهمات	28
عائدات الحسابات الدائنة	2.7
أرباح الصرف	27.5
الأرباح الصافية عن التنازل على الأصول المالية	5.7
المنتوجات المالية الأخرى	7.3

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقريرالسنوي المنشور في موقع في الشركة www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015.

- **إعانات التوازن:** تم توضيح المبالغ المقدمة في إطار إعانات التوازن و هي مقدار الخسارة المتأتية من الفرق بين سعر البيع للمواد البترولية المستوردة و تكلفة شرائها و ذلك من أجل تغطيات إحتياجات السوق الوطني.
- استهلاكات الدورة تم توضيحها في جدول:

الجدول رقم 02-06 جدول إستهلاكات الدورة

البيان	مليار دينار			
	2013	2012	الفروق	النسبة
مشتريات مستهلكة	532	492	40	8
خدمات خارجية	367	362	5	1
خدمات أخرى خارجية	109	105	4	4
المجموع الجزئي	1008	959	49	5
الأتاوي	933	1018	-85	-8
المجموع	1941	1977	-36	-2

المصدر:من إعداد الباحث بالإعتماد على التقرير السنوي المنشور في موقع الشركة.
www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015

- البضائع المستهلة تتعلق بالعناصر التي تم بيعها على نفس الحالة، و هي تتعلق أساسا بالمواد البترولية المستوردة و الموجهة لإعادة بيعها للسوق الوطنية.

- المواد و اللوازم المستهلكة تتكون من قطع الغيار، مواد البناء، معدات المكتب المستهلكة في إطار عمليات الاستغلال.

- **القيمة المضافة:** تم توضيح بأنها تتعلق أساسا بالفرق بين الإنتاج و إستهلاكات الدورة، و قد تم تبيان بأنها انخفضت بمعدل11 % مقارنة بسنة 2012، و وضحت في شكل جدول كما يلي:

الجدول رقم 02-07 جدول القيمة المضافة

البيان	مليار دينار			
	2013	2012	الفروق	النسبة
نواتج الدورة	5935	6470	-535	-8
إستهلاك الدورة	1941	1977	-36	-2
القيمة المضافة	3994	4493	-499	-11

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقرير السنوي المنشور في موقع الشركة www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015

- **مصارف العمال**: تم تقديم بأنها انخفضت ب 6 مليار دينار مقارنة بسنة 2012.
- **الضرائب و الرسوم و الحسابات الملحقة المتعلقة بها**: تم تسجيل قيمة 2141 و هي تتعلق أساسا بالضرائب على المداخيل البترولية بقيمة 2123 مليار دينار.

و تم تفصيل وتبيان باقي الضرائب المقدرة ب 174 مليار دينار.

الجدول: رقم 02-08 جدول الجباية

الأتوات إنتاج المخزونات	952
الرسم على المداخيل البيترولية	2172
ضرائب إضافية على المداخيل/ضرائب على أرباح الشركة	205
ضرائب على المرتبات	236
رسوم خاصة	5
رسوم	1

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقريرالسنوي المنشور في موقع في المؤسسة www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015

- **أقساط الاهتلاكات و خسائر القيمة**: تم توضيح نسبة زيادة أقساط الاهتلاك لسنة 2013 مقارنة بسنة 2012 و كانت النسبة 17 %، و تم توضيح بأنها أساسا باستخدام تركيبات جديدة.
- **المصاريف المالية**: تم توضيح أن المبلغ المتعلق بسنة 2013 المقدرب 667 مليار دينار ناتج أساس على خسائر الصرف لمعاملات تجارية بين تاريخ المعاملة و تاريخ السداد.
- تم تقديم بيان تفصيلي في شكل جدول لمختلف الضرائب التي تم دفعها خلال سنة 2013.

ثالثا : جدول تدفقات الخزينة:

تم تقديم المعلومات المتعلقة بخزينة المؤسسة وفق الطريقة الغير مباشرة و كما تم تقديم معلومات مقارنة أي تقديم معلومات تتعلق بسنة 2012 و معلومات تتعلق بسنة 2013 .

- تغير تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليا الاستثمار.
- تغير تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل.
- تغير تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل.

و قد حققت سوناطراك خزينة سالبة ب 84 مليا ر دينار لسنة 2013 مقابل خزينة سالبة لسنة 2012 وقيمتها 408 مليار دينار.

رابعا: جدول تغيرات الأموال الخاصة:

لقد تم تقديم جدول تغيرات الأموال الخاصة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي من حيث الشكل و الموضوع و قد تم تقديم كل المعلومات المتعلقة بذلك لكل من سنة 2011 و2012 و2013.

و الملاحظ أن:

- رأس مال شركة سوناطراك لم يتغير من 2011 إلى 2013 بحيث بقي 1000 مليار دينار.
- علاواة الإصدار لم تتغير من 2011 إلى 2013 بحيث بقية 33 مليار دينار.
- فارق عادة التقييم تم تسجيل 14 في 2011 و 11 في سنة 2012 و 16 في سنة 2013.
- الاحتياطات و النتيجة تم تسجيل 3693 لسنة 2011 و 4094 لسنة 2012 و 4504 لسنة 2013.

الفرع الثاني: القواعد و المبادئ المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية و إعداد كشوف مالية

الجدول رقم 02-09 يبين القواعد و المبادئ المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية.

التثبيتات المعنوية	التكلفة التاريخية
التثبيتات العينية	التكلفة التاريخية
التثبيتات المالية	التكلفة التاريخية /القيمة العادلة
إهتلاك التثبيتات	الطريقة الخطية
خسائر القيمة	تطبق على مجموعة الأصناف المعنية
المخزونات	التكلفة الحقيقية
خروج المخزونات	التكلفة الوحدوية الوسطيةالمرجحة
متابعة المخزون	الجرد الدائم
الحقوق والعملاء	تطبيق مبدأمحاسبة التعهد

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية لشركة
www.sonatrach.com بتاريخ 10-05-2015

الفرع الثالث:مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للقوائم المالية الرئيسية :

- ✓ تم تقديم معلومات مقدار حول الزيادة في قيمة الأصول غير الجارية التي كانت نتيجة الاقتناء بقيمة 607 مليار دينار التي منها مقدار 599 مليار دينار تتعلق بالتثبيتات قيد الإنجاز .
- ✓ تم تقديم جدول لقيم أهم المنتجات النهائية المخزنة التي من بينها البيترول الخام و الغاز ...الخ.
- ✓ تم تقديم جدول لحقوق سوناطراك مع عملائها يبين تفاصيل مصادر لتلك الحقوق لكن بدون توضيح مديني الشركة و المبالغ المترتبة عليهم.
- ✓ تم تقديم معلومات حول ديون الشركة باتجاه الوحدات التابعة و الشركاء و ذلك بشكل إجمالي للديون و قد عرفت نسبة زيادة 7 % عن سنة 2012.
- ✓ كما تم تبيان كيف يتم حساب سعر البيع بالنسبة للسوق الوطني و سعر للسوق الأجنبي.
- ✓ بينت الشركة أن العمليات التي تتم بالعملة الصعبة و تحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة و في تاريخ الجرد تقارن الشركة بين التكلفة التاريخية المسجلة بها المعاملة و أسعار العملات بتاريخ الجرد و تسجل الفارق ربح صرف أو خسائر الصرف.
- ✓ تم تبيان النتيجة الصافية و رقم الأعمال لفروع الشركة و الكيانات المشاركة.
- ✓ الكيانات المشاركة بالمبالغ بالعملة الأجنبية.

المطلب الرابع :المعلومات التي إلتزمت ولم تلتزم بها المؤسسة

الفرع الأول: المعلومات التي إلتزمت المؤسسة بالإفصاح عنها

- إلتزمت الشركة من خلال التقرير السنوي بالإفصاح عن القوائم المالية المحددة وفق النظام المحاسبي المالي على قائمة الأصول و قائمة الخصوم و قائمة جدول حسابات النتائج و قائمة تدفقات الخزينة و حركة التغير في رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح على المبادئ المحاسبية و الطرق و القواعد المحاسبية المتبعة.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح على الوظعية المالية للشركة بواسطة الميزانية (الأصول و الخصوم) كما إلتزمت بعرض الأصول المتداولة و غير المتداولة و الخصوم المتداولة و غير المتداولة في صلب الميزانية طبقا لمتطلبات الأفصاح.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح على أداء الشركة (جدول حسابات النتائج).
- إلتزمت الشركة بالإفصاح على التغيرات في وضعية الخزينة (جدول تدفقات الخزينة).
- إلتزمت الشركة بالإفصاح على التغيرات المفصلة عن رؤوس الأموال الخاصة (جدول تغير الأموال الخاصة).
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن طرق التقييم المطبقة.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن أسهم الشركة التي تمتلكها المنشأة نفسها أو شركاتها الفرعية أو الزميلة و قد أفصحت على عدد الأسهم.

- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن وضعية التثبيتات العينية و المالية و المادية و التي تشرح من خلالها على أهم المركبات و الأحداث التي تميزها.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح من خلال التقرير المكتوب عن الأصول المتعلقة بالمنتجات الهيدروبيترولية و ذلك بالتطرق إلى مختلف الأنشطة التى تمارسها و التي تدخل ضمن نشاطها الأساسي (النشاط البترولي).
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن أصولها المالية و مساهماتها المالية في الشركات التي تسيطر عليها سوناطراك أي الشركات التابعة لها مثل (ENTP.ENAFOR.ENSP.ENAGEO .GTP....).
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن مختلف الأحداث المالية التي تعرضها خلال السنة.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن المعلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في البيانات المالية.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن أعداد بياناتها المالية بالمحاسبة على أساس الاستحقاق حيث يتم الإعتراف بالعمليات و الأحداث عند حدوثها كما تحسب الأيرادات في الشركات الزميلة.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن فوارق التقييم للأصول المالية التي تمتلكها الشركة في شركات أجنبية في شكل إستثمار.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن مختلف النتائج الخارجة عن الإستغلال خلال السنة.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن الجباية البترولية و ذلك بتطرقها إلى مختلف الضرائب التي تتحملها الشركة.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن تطور رقم أعمالها بالمقارنة مع سنوات سابقة.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن مختلف إيراداتها و أعبائها خلال السنة بالإضافة إلى القيمة المضافة التي تحققها خلال السنة.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن التغير في حقوق المساهمين.
- إلتزمت الشركة بالإفصاح عن تقرير محافظ الحسابات الذي يعبر عن صحة القوائم المالية و نلاحظ من خلال محافظ الحسابات أن الشركة تعتمد على أربع محافظين للحسابات من أجل المصادقة على حساباتها.

الفرع الثاني: المعلومات التي لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عنها

- لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن المبالغ الدائنة و المدينة بشكل تفصيلي للمنشأة الأم و الشركات التابعة و الزميلة و الأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن كيفية معالجة مشاكل العمليات المنجزة بالعملة الصعبة و الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف و التضخم.
- لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن التراعات التي تواجهها الشركة مع مختلف المتعاملين الإقتصاديين.
- لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن تواريخ الإستحقاق لكل من الأصول المالية و الخصوم المالية.
- لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن مختلف المشاكل البيئية التي تواجهها.
- لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن الأخطار المحتملة التي قد تواجهها.
- لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن قائمة جدول حسابات النتائج عن حصة الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة في الأرباح و الخسائر التي يتم حسابها.
- لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن إجمالي الأرباح و الفوائد المدفوعة خلال السنة في جدول تدفقات الخزينة.

خلاصة الفصل:

يحظى النظام المحاسبي المالي بالاهتمام من جميع الأطراف المعنية بتطبيقه، نظرا لما يتوقع منه تحقيقه في مجال إعداد المعلومات وتوفيرها بالكمية و النوعية اللازمة حسب ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية، فقد استنتجنا من خلال دراستنا حدوث أثار ايجابية على المؤسسات الجزائرية من أهمها إمكانية الوصول إلى القيمة الحقيقية للمؤسسة و جعل الأطراف الداخلية و الخارجية تستفيد من معلومات تتميز بالشفافية و الموثوقية و القابلية للمقارنة، حيث يرتكز أساسا على مبدأ الإفصاح و الشفافية، كل هذه العوامل ستجعل من المؤسسة الجزائرية تسعى للرفع من مستواها و تنافسيتها مع الاطراف الاخرى.

ولقد تبين لنا من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على شركة سوناطراك حيث نجدها قامت بجميع الأجراءات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، و من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل تم استخلاص النقاط التالية:

- إن القوائم المالية الصادرة من المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تتوفر على نسبة كبيرة من الإفصاح.
- أن النظام المحاسبي المالي يسمح بضمان الشفافية و الثقة الأكبر لمختلف الأطراف الفاعلة مع المؤسسة، نظرا للخصائص النوعية التي يتطلبها في عرض القوائم المالية.
- إن عملية الإفصاح تفيد الإدارة في المؤسسات الإقتصادية و الجهات الرسمية الأخرى و هذا يستوجب تحديث التشريعات و القوانين دائما لمسايرة النظام المحاسبي المالي.
- أن النظام المحاسبي المالي له أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية و توفير مستوى كافي من الإفصاح، مما يؤدى إلى ضمان تدفق رؤوس الأموال الأجنبية وجلب المستثمر الأجنبي من خلال ما يوفره من ثقة في هذه المعلومات.
- كلما زاد الإفصاح في القوائم المالية زادت فعاليتها في ترشيد القرارات.
- كلما زادت نسبة الإفصاح في التشريعات و القوانين المحاسبية زادت نسبة التوافق المحاسبي.

الخاتمة

إن المتتبع للتطور التاريخي للمحاسبة منذ نشأتها يرى أن المحاسبة خلال تطورها مرت بالعديد من المراحل حيث كان لكل مرحلة مميزاتها و خصائصها و استقر الأمر على إعتبار المحاسبة نظام يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات الاقتصادية، و لكن الناظر إلى واقع المحاسبة يجد أنها سايرت مختلف التغيرات البيئية المحيطة بها، و ما ساعدها في ذلك عامل الاستمرار، و هذا ما يفسر تحول جملة من العوامل و التي تكررت بصفة مستمرة إلى أعراف محاسبية شكلت فيما بعد مجموع القواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها حاليا، هاته الأخيرة و من خلال جهود بعض المنظمات المهنية الدولية انتقلت تدريجيا إلى طابع الإلزام في شكل معايير دولية للمحاسبة.

فتطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية بين الدول سيسمح بتوحيد المعالجات المحاسبية بين دول العالم ، و هذا ما يجعلها تضفي الأساس السليم و الفعال على قوائم مالية مفيدة تلتزم المؤسسات الاقتصادية بها، لذا فإنه يجب إتباع قواعد و سياسات محاسبية تؤدي إلى أن تفصح المعلومات المحاسبية المعروضة عن الأوضاع المالية الحقيقية للمؤسسة، و من هنا نجد أن الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية و إضفاء الشفافية على إفصاح المعلومات المحاسبية، فهو يساعد على توفير معلومات محاسبية متسقة و مفهومة و ذات دلالة و قابلية للمقارنة و التداول من دولة إلى أخرى و من ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات و الاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح.

إن توجه الجزائر نحو الانفتاح الاقتصادي و انتهاج اقتصاد السوق جاءت ضرورة توفير بيئة ملائمة تستجيب لمتطلبات الأسواق الدولية و كخطوة أساسية في هذا الإطار قامت الجزائر بتطبيق نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير، من حيث الإطار المفاهيمي، المبادئ و القواعد المحاسبية و القوائم المالية و طرق إعدادها و عرضها.

و من خلال تناولنا لموضوع: الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية و من خلال فصول الدراسة و إنطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض كل من نتائج اختبار الفرضيات و عرض نتائج الدراسة و عرض أهم التوصيات و الأقتراحات و عرض أفاق البحث.

1. نتائج إختبار الفرضيات

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية، توصلنا أثناء إختيار الفروض إلى النتائج التالية:

- **بالنسبة للفرضية الأولى:** فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن الفرضية قد تحققت، و هذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي نظرا لمساهمته في إعطاء صورة واضحة عن المركز المالي للمؤسسة، و لقد اتضح أن هذه الفرضية صحيحة لأن شركة سوناطراك قامت بعرض كل القوائم المالية. كما جاء في قوانين النظام المحاسبي المالي: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، و الملاحق.
- **بالنسبة للفرضية الثانية:** فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن الفرضية قد تحققت، وقد تم التأكيد من صحة هذه الفرضية حيث أن على الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تترك أثرا عند الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، و تبيان ذلك الأثر يظهر في الملاحق.
- **بالنسبة للفرضية الثالثة:** فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن هذه الفرضية قد تحققت بشكل جيد أي أن الشركة ألتزمت بجميع قواعد الإفصاح حسب ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي عند إعداد و نشر القوائم المالية و هذا ما يساهم في زيادة قيمة المعلومات المحاسبية ، مما سيجعل من الأطراف الداخلية و الخارجية لشركة و تستفيد هذه الأخيرة من المعلومات التي تتميز بالملائمة و الموثوقية و القابلية للمقارنة على المستوى الحلي والدولي ، وهذا ما سيضمن معلومات ذات جودة عالية، و بالتالي فإن سرية المعلومات و التحفظ من تقديمها من طرف بعض المؤسسات سيتلاشى لأن هذا المظام يرتكز أساسا على مبدأ الإفصاح و الشفافية .

2. عرض نتائج الدراسة

انطلاقا من الفرضيات الأساسية و الأساليب و الأدوات المشار إليهم في المقدمة، و على أساس هذه الاعتبارات يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في النقاط التالية:

– ارتكاز المحاسبة على مجموعة من المفاهيم و المبادئ و الإجراءات و السياسات، التي تعالج المشاكل المتعلقة بالعمليات المالية التي تحدث داخل المؤسسة الاقتصادية.

– تعتبر القوائم المالية أداة هامة في اتخاذ القرارات المالية، و تتمثل هذه القوائم حسب النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية (ILS/IFRS)، في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات (الملحق).

– يسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية، و من ثم فان القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة.

– إن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح من شأنه تعزيز جودة و واقعية المعلومات و قابليتها للتحقق، و بالتالي بعث ثقة المستثمر فيها.

– إن الإفصاح وفقا لنظام المحاسبي المالي سوف يكون له أثر إيجابي على جودة المعلومة المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية أهمها الملاءمة و الموثوقية و ما يتفرع عنها من خصائص ثانوية، إضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي في معالجة كل الأحداث و الإفصاح عنها.

– الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل القوائم المالية مضللة أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي و بصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

– إن المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات و القوائم المالية الأساسية و العناصر التي يجب أن تحتويها و يتم الإفصاح عنها، أصبحت تخدم أطرافا داخلية و خارجية.

– أصدرت السلطات الجزائرية العديد من النصوص و المراسيم القانونية بهدف شرح و توصيل مختلف المبادئ و القواعد المتبناة من النظام المحاسبي المالي.

– يهدف النظام المحاسبي المالي إلى إعداد قوائم مالية تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، و تزود مستخدمي هذه القوائم بكافة المعلومات الصحيحة و الشفافة التي تساعدهم في ترشيد قراراتهم.

3. الاقتراحات:

من خلال البحث المبين في الفصلين السابقين التطرق لهما، و سعيا لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن في هذا المجال أن نقدم بعض التوصيات التي تم التوصل إليها بناء على النتائج السابقة و هي:

- ضرورة إلزام المؤسسات بتوضيح ~~المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها.

- إلزام المؤسسات الاقتصادية بضرورة نشر تقاريرها المالية بشكل دوري لتعزيز الإفصاح و الشفافية و إتاحتها لأصحاب المصالح لزيادة ثقتهم بها.

- إلزام المؤسسات على الإفصاح عن البيانات المحاسبية و أي معلومات إضافية تكون ضرورية لبث الاطمئنان لدى المساهمين على أموالهم و كيفية إدارتها داخل المؤسسات و تقليل المخاطر التي يتعرضون لها.

- لابد من زيادة الوعي المحاسبي من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات.

- الاطلاع المتواصل على التطورات و المستجدات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية و تكييف النظام المحاسبي معها بإنشاء لجنة مخصصة لذلك.

- إخضاع المؤسسات الاقتصادية للعديد من الهيئات الرقابية و عدم حصر ذلك في السلطات التنفيذية لضمان سير الأعمال بشكل سليم، و ذلك من أجل الحصول على إفصاح ذو معلومات ذات جودة عالية.

4. آفاق البحث

في الأخير يمكن القول أن بحثنا هذا انحصر في موضوع الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية مع الإشارة إلى الإفصاح بموجب النظام المحاسبي المالي و دوره في تحليل و توفير القوائم المالية بالمعلومات ذات الجودة العالية، و نظرا لاتساع الموضوع فإنه ل يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فان هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الباحث و خطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة، فمن خلال بحثنا في هذا الموضوع توضح لنا أن هذا الميدان خصب للبحث العلمي و يمكن من خلاله فتح الباب أمام بحوث مستقبلية نذكر منها ما يلي:

- التقارير المالية و الأفصاح على شبكة الإنترنت بين الواقع و التحديات.
- دور الإفصاح المحاسبي في صنع القرار الاستثماري في سوق الجزائر للأوراق المالية.
- المعلومات المحاسبية و ترشيد القرار في ظل النظام المحاسبي المالي بالجزائر.

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

1*– خالد جمال الجعارات ، **معايير التقارير الدولية 2007** ، اثراء للنشر ،عمان الاردن ،2008

2*– محمد نجيب حمد ، **دور الافصاح المحاسبي و اهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية** ، جامعة قناة السويس ،مصر 2010

باللغة الاجنبية :

1*-jean-françois des Robert , françois Mèchain-hervè puteaux, normes IFRS et PME ,Dunod ,baris,2004,p12

المذكرات :

1*– رولا كاسر لايقة ،**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار** مذكرة ماجستير،جامعة تشرين دمشق، سوريا 2007

2*– شادو عبد اللطيف ،**القياس و الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية** ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013-2014

3*– عبلة ماعطالله ،**دور المحاسبة المبسطة في ارساء اسس الافصاح المحاسبي للقوائم المالية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر اكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،**2013/2012**

4*– مسعود رواي ، **اهمية الافصاح المحاسبي للقوائم المالية البنكية في ظل النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013/2012

5*– منصر سامية ، **الافصاح و تقييم الاداء المالي للقوائم المالية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلومالمالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة :2011/2010

6*– ماجد اسماعيل ابو حمام ، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل ،الجامعة الاسلامية ، غزة **2009**

7*– نذير سمير ، **الافصاح المحاسبي في ظل نظام المحاسبي المالي و اثره على جودة المعلومة** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013-2014

8*- نسيب الجباري ، **الافصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية و اثرها على جودة المعلومة** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013/2012

9*- نوال صبايحي ،**الافصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) و اثره على جودة المعلومة** ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 2010-2011

المحاضرات و الملتقيات :

1*- ابتسام ساعد ، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر ، **الملتقى الوطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر** ،جامعة الوادي ، الجزائر ،05-06 ماي 2013

2*- براق محمد وقمان عمر ،مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،**الملتقى الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر** ، جامعة الوادي 05-06 ماي 2013

3*- مليكة زغيب وسوسن زيرق ،دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر ، **الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري** ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،06-07 ماي 2012

4*- مسعود صديقي ،فؤاد صديقي ،انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الافصاح في الجزائر ، **الملتقى الوطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر** ،جامعة الوادي يومي 05-06 ماي2013

5*- ناصر دادي عدون و.معراج هواري، **دراسة حول دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية و أثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ،عمار ثليجي جامعة الأغواط ، الجزائر

المجلات العلمية:

1*- جودي محمد رمزي ،**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ،مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية** ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة الجزائر العدد السادس 2009.

2*- محمد عبد الله المهندي ، وليد زكرياء صيام ، **اثر الافصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على اسعار الاسهم** ، مجلد 34 ، العدد 2، 2007

3*- مصطفى عوادي ، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (مع دراسة حالات)** ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ،العدد الخامس جامعة الوادي ،الجزائر،2012

4*- زغدار أحمد و سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS))، مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة قاصدي مرباحي ورقلة، الجزائر**

القرارات ، القوانين، المراسيم:

1*- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 74،المادة رقم 02

2*- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 74،المادة رقم 03.

3*-. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 74،المادة رقم 04

4*- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 74،المادة رقم 05

5*- امر رقم 08-02 مؤرخ في 24 جويلية 2008 م ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008م ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 لسنة 2008 م ،مادة 62

6*- الجريدة الرسمية، قرار قانون مرسوم، العدد 19، 28 ربيع الأول 1430هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 م

موقع الانترنت:

1- http://www.sonatrach.com