جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم مالية والمحاسبة

الموضوع:

دعم الإفصاح المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية
حالة شركة المباني الصناعية والنحاسBATIMETAL

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبتين:
*** حمراني سمية**
*** حباس فاطمة**

اشراف الأستاذ:
***زحوفي نور الدين**

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ. شيخ التهامي إبراهيم	**مساعد أ**
أ. زحوفي نور الدين	**مساعد أ**
أ. فرحي محمد	**مساعد ب**

السنة الجامعية: 2019/2018

جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم مالية والمحاسبة

الموضوع:

دعم الإفصاح المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية
حالة شركة المباني الصناعية والنحاسBATIMETAL

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبتين:
* حمراني سمية
* حباس فاطمة

اشراف الأستاذ:
*زحوفي نور الدين

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

ب. شيخ التهامي إبراهيم	مساعد أ
ب. زحوفي نور الدين	مساعد أ
ب. فرحي محمد	مساعد ب

السنة الجامعية: 201/2018

شكر وتقدير

سبحان الذي وهبنا نعمة العقل

سبحان الذي يستحق الشكر على نعمته وحده لا شريك له

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

خير الخلق اللّه أجمعين

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ زحوفي نور الدين الذي ساندنا على انجاز هذه المذكرة ولم يبخل علينا بمديد المساعدة بتوجيهاته ونصائحه القيمة

وإلى عمال مؤسسة المباني الصناعية والنحاس خاصة سيد أحمد قوادري رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، ومدير الميزانيات حمدي والمدقق الداخلي حميدي الذين لم يبخلوا علينا بتقديم المعلومات اللازمة.

كما نتقدم بالشكر المسبق إلى أساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على قبولهم مناقشة هذه المذكرة
وتصحيحهم للأخطاء وإغنائها بمقترحاتهم القيمة

وفي النهاية يسرنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد لنا يد العون في مسيرتنا العلمية من بعيد أو قريب.

إهداء

الحمد والفضل لله على توفيقه لي لإنجاز هذا العمل

أهدي ثمرة جهدي إلى:

من علماني النجاح والصبر وتعبا من أجلي وعملا على نصحي وتوجيهي الوالدان الكريمان أطال الله في عمرهما.

إلى إخوتي محمد عبد الوهاب وياسين.

إلى زوجي الغالي سامي وعائلته.

إلى كل الأصدقاء والزملاء خاصة شهيرة وليلى.

وكل من ساهم في مساعدتي.

سمية

إهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم ي تركيبه عقله، فأعطاه القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغايته النجاح

أهدي هذا العمل إلى كل من نطق بكلمة التوحيد وصدقها

إلى كل من صلى على خير البرية محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى التي أهدتني العطف والحنان، إلى من تطيب بقربها الحياة، إلى أغلى كائن في الوجود أمي الغالية حفظها الله وأطال عمرها.

إلى من كان سند طوال الحياة من رضائه الخير كله، إلى من أحظى والدي الغالي

وإلى كل الأهل والأقارب.

إلى أحمد، رضا، آسيا، رانيا

إلى من دربني في هذا العمل وإلى كل زملائي خاصة سمية، شهيرة، سهام، سعيدة، عز الدين، آغا، الحاج.

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي.

فاطمة

ملخص

ملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في مؤسسة المباني الصناعية والنحاس في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتعزيز مكانتها، فقد تم إتباع المنهج الوصفي في دراسة الجوانب النظرية، والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي في حين اعتمدت الدراسة الأسلوب التحليلي ودراسة حالة، حيث توصلت إلى أن العلاقة التي تربط الرقابة الداخلية بالإفصاح المحاسبي تتمثل في الهدف الذي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقه وهو مصداقية التقارير والقوائم المالية، وأن وجود نظام رقابة فعال داخل المؤسسة سيؤدي إلى الوثوق في مخرجاتها المحاسبية وبالتالي يساعد متخذي القرار في اتخاذ القرارات الصائبة والصحيحة، من خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى أن مؤسسة المباني الصناعية والنحاس لا يوجد اهتمام فعلي بالإفصاح المحاسبي.

الكلمات الافتتاحية: الإفصاح المحاسبي، نظام الرقابة الداخلية، القوائم المالية.

Abstract

The aim of this study is to investigte the role of the accounting disclosure of the financial analytics in the industrial buildings corporation and copper and the extent of its application. It contributes in the support of the internal control system of the institution and the enhance of its position. A descriptive approach was followed to study the theoretical aspects. Whereas, An inductive method was followed to study the practical side. This study depend on the analytical approach where it was concluded that the relationship between internal control and accounting disclosure is the objective of the internal control that seeks to achieve the credibility of reports and financial statements, and that the existence of an effective control system within the institution will lead to confidence in its outputs Accounting and thus help decision makers make the right decisions. Through the field study, it was concluded that the industrial Buildings Corporation and copper have no actual interest in accounting disclosure.

Key words: Accounting Disclosure, Internal Control System, Financial Statements

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وتقدير I

إهداء II

إهداء III

الملخص V

فهرس المحتويات VII

قائمة الجداول والأشكال X

قائمة الملاحق XI

مقدمة ..... أ-ث

الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد الفصل الأول 2

المبحث الأول: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

المطلب الأول:مفهوم الإفصاح المحاسبي 3

المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي 6

المبحث الثاني:ماهية نظام الرقابة الداخلية 10

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية 10

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية 15

المبحث الثالث: الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية 16

المطلب الأول: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة 16

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة محل البحث 19

خلاصة الفصل الأول 23

الفصل الثاني: واقع الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة المباني الصناعية والنحاس

تمهيد الفصل الثاني. 25

المبحث الأول: الاطار العام لمؤسسة المباني الصناعية والنحاس 26

المطلب الأول: ماهية مؤسسة المباني الصناعية والنحاس وتعريفها 26

المطلب الثاني: آلية الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية في مؤسسة المباني الصناعية والنحاس 34

المبحث الثاني:تفسير ومناقشة النتائج 44

المطلب الأول:تفسير النتائج 45
المطلب الثاني: مناقشة النتائج 46
خلاصة الفصل الثاني 47
الخاتمة 49
قائمة المراجع 52
الملاحق 55-64

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	طرق الإفصاح العامة	08
02	المقارنة بين الدراسة السابقة والدراسة محل البحث	19
03	الانحراف في قيمة الأصول لسنة 2016	34
04	الانحراف في قيمة الأصول لسنة 2017	35
05	الانحراف في قيمة في الأصول بين 2016 و2017	36
06	الانحراف في قيمة الخصوم لسنة 2016	37
07	الانحراف في قيمة الخصوم لسنة 2017	38
08	الانحراف في قيمة الخصوم بين سنة 2016 و2017	39
09	الانحراف في جدول النتائج لسنة 2016	40
10	الانحراف في جدول النتائج لسنة 2017	41
11	الانحراف في جدول النتائج بين سنة 2016 و2017	42
12	الانحراف في الكمية لسنة 2016	43
13	الانحراف في الكمية لسنة 2017	43
14	الانحراف في الكمية بين سنة 2016 و2017	44

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لشركةBATIMETAL	28

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	ميزانية الأصول لسنة 2016	54
02	ميزانية الخصوم لسنة 2016	55
03	ميزانية الأصول لسنة 2017	56
04	ميزانية الخصوم لسنة 2017	57
05	جدول النتائج لسنة 2016	58
06	جدول النتائج لسنة 2017	59
07	الميزانية التقديرية للأصول	60
08	الميزانية التقديرية للخصوم	61
09	الميزانية التقديرية لجدول النتائج	62
10	الميزانية التقديرية للكمية	63
11	شهادة إيداع الحسابات الاجتماعية	64

مقدمة

توطئة

تعتبر المحاسبة الأداة الرئيسية التي تعمل على قياس نتائج الوحدة الاقتصادية فهي النشاط الذي يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة وتقديمها لمختلف الأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية معها حيث تسعى معظم المؤسسات الاقتصادية في كافة بقاع العالم وعلى اختلاف أحجامها ونشاطاتها إنتاجية كانت تجارية أو خدمية إلى بلوغ مستوى عال من التطور بغية ضمان تحقيق هدفها الرئيسي المتمثل في البقاء والاستمرارية، وما يضمن هذا البقاء هو كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين ذوي الصلة بالمؤسسة حيث لا يتحقق إلا عن طريق الإفصاح المحاسبي الكامل عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وكل ما يواجهها من تحديات وعقبات، حيث يجب أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسة كافة المعلومات الملائمة لاحتياجات جميع الفئات التي تستخدمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويجب أن تفصح تلك القوائم عن المعلومات الهامة والملائمة بشكل عادل وكامل.

1- إشكالية البحث

بناءا على ما سبق تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية الموالي :

كيف يساهم الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية؟

2- الأسئلة الفرعية

للتفصيل في الإشكالية والإمام بجميع جوانب الموضوع يتم طرح الأسئلة الفرعية الموالية :

- هل يساهم الإفصاح في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟
- هل مؤسسة المباني الصناعية والنحاس تلتزم بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية؟
- هل المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية من طرف مؤسسة المباني الصناعية والنحاس كافية لاحتياجات المستفيدين منها؟

3- فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكن الاستعانة بالفرضيات الموضحة كما يلي:

- يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال ما يقدمه من معلومات ذات مصداقية؛
- مؤسسة المباني الصناعية والنحاس تلتزم بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية ؛
- المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية من طرف مؤسسة المباني الصناعية والنحاس كافية لاحتياجات المستفيدين منها.

4-أسباب اختيار الموضوع

جاء اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- لا يكون تطبيق فعلي للإفصاح المحاسبي داخل المؤسسات الجزائرية،
- الرغبة الذاتية والميول الشخصي في معالجة ودراسة موضوع الإفصاح؛
- المساهمة في إثراء البحث في مجال الإفصاح.

5- أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في كونه يبين مدى أهمية الإفصاح المحاسبي وأثره الإيجابي على مستخدمي المعلومات المحاسبية، ومدى امتثال المؤسسات الجزائرية للإفصاح عن المعلومات الموجودة في القوائم المالية مما يساهم في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

6- أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية والوقوف على مدى التزام المؤسسة المباني الصناعية والنحاس بتحقيق خاصية الإفصاح في عملية الرقابة.

7-حدود البحث

تتمثل حدود البحث في ما يلي:

- حدود موضوعية: تتمثل الحدود الموضوعية للبحث في الرقابة الداخلية والإفصاح المحاسبي،
- الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية للدراسة الميدانية في الفترة الزمنية الممتدة من شهر مارس إلى أواخر شهر ماي2019،
- الحدود المكانية: تمت الدراسة في مؤسسة المباني الصناعية والنحاس بولاية عين الدفلى.

8- منهج البحث

للإجابة على الأسئلة المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده ولاختبار الفرضيات استخدمت الدراسة مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، حيث تقوم بالدراسة والتحليل متبعة المنهج الوصفي في الجانب النظري، إضافة إلي المنهج الاستقرائي مع الاستناد في الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة حالة لشركة المباني الصناعية والنحاس بولاية عين الدفلى مع الأسلوب التحليلي.

9- صعوبات البحث

لا يخولوا أي عمل من الصعوبات، ومن أبرز الصعوبات هي:

- إيجاد مكان للتربص متوافق مع طبيعة موضوعنا؛
- صعوبة الربط بين الجانب النظري وواقع مؤسسة المباني الصناعية والنحاس.

10- هيكل البحث

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسم البحث إلى فصلين، وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

الفصل الأول تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية حيث يضم ثلاث مباحث ، المبحث الأول تضمن الأساس النظري للإفصاح المحاسبي ، والمبحث الثاني تطرق إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثالث خصص للدراسات السابقة التي تم اعتمادها ومقارنتها مع دراسة محل البحث.

الفصل الثاني يتعلق بالدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمؤسسة المباني الصناعية والنحاس بولاية عين الدفلى من خلال إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين الأول خصص لتقديم مؤسسة المباني الصناعية والنحاس والمبحث الثاني لعرض نتائج الدراسة وتفسيرها ومناقشة مدى صحة الفرضيات.

في الأخير ننهي جميع الجوانب البحث بخاتمة عامة وأهم النتائج مع تقديم التوصيات والاقتراحات للبحث.

الفصل الأول

الإطار النظري للإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد

الإفصاح كلمة شاع استعمالها في جميع مجالات الحياة، وبالأخص العملية منها بما فيها مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث يعد من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الإدارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى حيث له دورا هاما ومميزا في أي مؤسسة كانت فهو يحقق في حالة توفر جو من الثقة بين المتعاملين من خلال توصيل الحقائق الهامة والملائمة إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي، ونظرا لزيادة الطلب على الإفصاح كأحد الحلول التي يمكن أن تساعد في تحسين نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية وأداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المنشأة من كل عبث فيها، مما يجعل الإفصاح عن مدى قوة وفعالية الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة، وللتعرف أكثر على الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية سنتطرق في هذا الفصل إلى توضيح الجانب النظري للإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من خلال تقسيمه إلى مجموعة من المباحث حيث تضمن المبحث الأول مدخل إلى الإفصاح المحاسبي والمبحث الثاني ماهية نظام الرقابة الداخلية أما البحث الثالث تطرق إلى الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة محل البحث.

المبحث الأول : مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح المحاسبي في الوقت الراهن من المبادئ التي يمكن أن تساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية، سنحاول في هذا المبحث معالجة مجموعة من المطالب تبين أهم العناصر المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، حيث تضمن المطلب الأول مفهوم الإفصاح المحاسبي، أمَا المطلب الثاني تطرق إلى مقومات الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي.

1. تعريف الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي هو المرحلة التي تمكن المحاسبين من التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات المحاسبية المتعارف عليها، وقد أجمع المحاسبين على تبني هذا المبدأ عند إعداد القوائم المالية المنشورة، مما ساعد المهتمين من الخارج المشروعات على اتخاذ القرارات السلمية في ضوء المعلومات التي يحصلون عليها من تلك القوائم.

عرَفه المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين بأنَه عرض القوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة، ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعاني المصطلحات الواردة فيها.

حيث تطرق العديد من الكتاب لمفهوم الإفصاح وأهميته، فقد عرف"hendrikson" بأنَه عرض المعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبَؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل والقدرة على سداد التزاماته.

عرفه "Choi" بأنَه نشر المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت كمية أو أخرى بما يساعد المستثمر على اتخاذ قرارته وتخفيض حالة عدم التأكد لديه عن الأحداث الاقتصادية المستقبلية.[1]

يستخلص مما تقدم بأن الإفصاح المحاسبي هو الإفصاح عن جميع المعلومات والبيانات المالية اللازمة لجميع الفئات التي تستخدمها، والتي يتم نشرها من خلال القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة بها، وذلك من أجل الاستفادة منها لتساعد الجهات المستخدمة والمستفيدة لها باتخاذ القرارات المناسبة ولتحقيق الأهداف المرجوة.

2. نشأة الإفصاح المحاسبي

تطور نظم الإفصاح المحاسبي لتطور الأنظمة المحاسبية، ففي ظل المراحل التاريخية الأولى لتطور المحاسبة وبالتحديد قبل الثورة الصناعية، حيث كانت الشركات الفردية أو ما يعرف بشركات الأشخاص هي النموذج السائد للشركات في تلك الفترة ولم تكن هناك حاجة واضحة للإفصاح المحاسبي كما هو معروف اليوم، فحاجة الملاك للمعلومات من الممكن تلبيتها من خلال الاطلاع المباشر على الدفاتر والسجلات المختلفة للشركة لما يتمتع به الملاك من حق الوصول إلى دفتر أو سجل الشركة، ومع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر ظهرت إلى السطح شركات ضخمة من نوع جديد تعرف بالشركات المساهمة، يمتلكها

[1]– انظر الموقع https://ar.wikipedia.org/wiki ، 10-5-2019، الساعة 12:00.

عدد كبير من المساهمين، حيث يصعب على الملاك إدارة تلك الشركات بأنفسهم تم الفصل بين الإدارة والملكية لهذه الشركات، كما أصبح هناك تنوع وتعدد للأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية بهذه المؤسسات مثل البنوك التجارية.[1]

توسع مفهوم الإفصاح بعد الأزمات الاقتصادية العالمية الكبرى 1929-1933 حيث أنَه لم يكن نادرا اذ تمتنع إدارة الشركة عن الإفصاح عن قائمة الدخل بحجة أنَنشرها يضر بمركزها التنافسي لذلك كان الإفصاح محكوما بما ترغب الإدارة في الإفصاح عنه، ولكن بعد تلك الأزمة الاقتصادية سعت الهيئات المحاسبية المهنية والعلمية (مثل المعهد للمحاسبين القانونيين AICPA وجمعية المحاسبة الأمريكية AAA) خلال الفترة 1933-1973 الى البحث عن مبادئ المحاسبة المقبولة عموما خصوصا عن الإفصاح المحاسبي، فمنذ عام 1933 أكَد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بالإفصاح المحاسبي كما أن لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية SEC منذ تأسيسها في عام 1934 وبالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصدر تعليماتها الملزمة للشركات المساهمة المتعاملة في البورصة بمراعاة الإفصاح الشامل عن المعلومات المحاسبية لخدمة المستثمرين وحماية مصالحهم،[2] من جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة، إذ فرضت على المحاسبين أن يتولوا اهتماما خاصا للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق كنظرية المحفظة مثلا PORTFOLIO THEORY وفرض السوق المالي الفعال ذلك ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة في الولايات في ميزانيات المؤسسات الأمريكية تجلت في سمتين رئيسيتين هما اتساع نطاق الإفصاح ليشمل معلومات كانت إدارات المؤسسات حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات في حين تمثلت السمة الثانية بتحول التركيز على أهداف الإفصاح إلى حماية مصالح الفئات المختلفة مثل المساهمين، والمستثمرين المقرضين.[3]

مما سبق يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي أنه عرض للمعلومات المحاسبية بشكل موضوعي دون تحيز.

3. أهمية الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح وليد انفصال الملكية عن الإدارة، أين تعددت وتنوعت الأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية بهذه الكيانات والتي تكون بحاجة إلى المعلومات تساعدها في اتخاذ مختلف القرارات، بحث من غير المتوقع أن يتم ذلك من خلال الاطلاع المباشر على السجلات والدفاتر للحصول على المعلومات المطلوبة.

---

[1]- المبروك أبو زيد محمد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، اتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005 ص ص: 578-579.

[2]- حلوه رضوان حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، بدون طبعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2016، ص ص:471-472.

[3] -مخلوف أحمد، الملتقى الدولي حول الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، مداخلة بعنوان الأزمة العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص: 10.

فعليه تكمن أهمية الإفصاح في كونه يوفر مختلف المعلومات عن الكيان بما يقلل حالة الغموض لدى المستخدمين بغرض المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة، إذ يرجع السبب الرئيسي في :

- تقليل مخاطر ممولي رأس المال حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطرة المصاحبة لتلك الفرص؛

- إعلام الأفراد والمجموعات والذين تؤثر نشاطات وعمليات الكيان على حياتهم ومستوى معيشتهم وذلك لتمكينهم من التأثير على تصرفات الكيان إذا رغبوا في ذلك بعد استعراض الإفصاح بالبيانات المالية.

من جانب آخر فإن الكيانات المسجلة بالأسواق المالية تطمح إلى تحقيق العديد من المزايا، منها تنويع مصادر التمويل والتعريف والترويج لنشاطاتها وزيادة حجم الطلب على منتجاتها. فإن قبول تسجيل الكيانات بالأسواق المالية مشروط في الغالب بامتثال هذه الكيانات لشروط وضوابط مختلفة تتعلق بالممارسات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي، تهدف في عمومها إلى حماية المستثمر من خلال ضمان حصولها على معلومات موثوقة وكافية لغرض تقييم ومراقبة استثماراتهم.[1]

4.أهداف الإفصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى ما يلي:

- ✓ وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدرة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية؛
- ✓ وصف البنود الغير معترف بها وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة والغير مباشرة للديون الممنوحة للآخرين؛
- ✓ توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف والغير معترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن؛[2]
- ✓ تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية المقارنات بين السنوات؛
- ✓ تقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.[3]

5. أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن تلخيص أنواع الإفصاح المحاسبي كما يلي :

- **الإفصاح الكامل** : يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها، أي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في

[1]– المبروك أبو زيد محمد،، المحاسبة الدولية وانعكاساتها علة الدول العربية، مرجع سبق ذكره، ص ص:481–483.

[2]– بالقاوي أحمد، نظرية المحاسبة الجزء الأول، دار اليازوزي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:403.

[3]– زياد عاشور عثمان، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم1، مذكرة مقدمة لنيل رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، عزة 2008، ص ص:25–26.

اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتوزيع القوائم المالية التي تأثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

- **الإفصاح العادل** : يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الإطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع الفئات بشكل متوازن.

- **الإفصاح الكافي** : يشمل تحديد حد الأدنى الواجب توفره من المعلومات المحاسبة في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار.[1]

- **الإفصاح الملائم** : هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات المالية وظروف المنشأة طبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية[2].

- **الإفصاح الإعلامي** : أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية والغير عادية في القوائم المالية الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أ/ن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عنها مكاسب لبعض الفئات على حساب آخر.

- **الإفصاح الوقائي** :هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح للأطراف ذوي القرارات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية.

المطلب الثاني : مقومات الإفصاح المحاسبي

الإفصاح عن المعلومات ليس عملية عشوائية بل توجد مجموعة من المقومات الأساسية التي يجب التركيز عليها، والمتمثلة كالآتي:

1- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كلما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون، المحتملون الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون، والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية و غيرها. وقد كرس DEVINE أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول: أن أهمية تحديد الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض

[1]- زيود لطفي، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد الاستثمار، مجلة جامعة تشيرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم29، العدد01، سوريا،2007، ص:.180

[2]- زيود لطفي، نفس مرجع سابق، ص:181.

تستخدم فيها هذه المعلومات من قبل جهات مختلفة تكون ايضا مختلفة، لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات من جهة نظر تلك الجهة، وذلك سواء من حيث محتوى الشكل أو صورة العرض، لأن مدي ملائمة مجموعة من الايضاحات المتوافرة في البيانات المالية، ستتوفق في جانب كبير منها على مدى ما تملكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الايضاحات.[1]

2- الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبة بعنصر أساسي هو ما يعرف بالمعيار أو الخاصية الملائمة، وفي هذا الإطار تلتقي وجهة نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية وهما: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والجمعية الأمريكية للمحاسبين، فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عام 1699 على ما يلى "تعتبر الأهمية النسبية بمثابة معيار كمي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبة واجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة اعداد المعلومات من جهة أخرى". وفي تعريفه لخاصية ملائمة المعلومات يقول SHWYDER ما نصه: تعتبر معلومة ما ملائمة لمستخدم معين اذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة منها في غرض معين، فالرقم الصافي مثلا يعتبر معلومة ملائمة لقارئ البيانات المالية نظرا لوجود احتمال كبير في ان يستخدم هذا القارئ نفسه نظرا لضعف احتمال استخدامها من قبله في اي غرض كان.

3- طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

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

4- أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدر كبير أو الخبرة وعليه يجب أن يراعي معدو البيانات المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء إليه، ومدى قابليتها للقراءة والفهم، ولذا يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف في صلب البيانات المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل إما في

[1]- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص ص:371-380.

الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك البيانات أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات.

5- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب، ورغ أنه من المعتاد إنتاج وعرض البيانات المالية بعد انتهاء السنة المالية إلا أن إنتاج وعرض البيانات المالية ربع سنوية يؤدي إلى درجة من الملائمة نظرا لأن مستخدم تلك البيانات يستطيع أن يستفيد من هذه المعلومات للوصول إلى توقعات سريعة، وبالتالي يستطيع اتخاذ القرار في الوقت المناسب لتقديم المعلومات على أساس ربع سنوية، فمن الضروري في الغالب إصدار البيانات المالية قبل معرفة كل جوانب المعاملة أو الحدث مما يضر بخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية لتحقق التوازن بين خاصتي الملائمة وإمكانية الاعتماد، فالاعتبار السائد هو كيفية الوفاء بصورة أفضل بصورة أفضل باحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية[1].

جدول رقم (1): طرق الإفصاح العامة

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
1- القوائم المالية	تشمل على قوائم أساسية و هي: - قائمة الدخل أو حسابات ختامية؛ - قائمة المركز المالي. كذلك قوائم إضافية و هي: - قائمة التغيير في المركز المالي؛ - قائمة الأرباح الموزعة؛ - قائمة التدفق النقدي.	تعتبر القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح ويراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة وأيضا ما يتعلق بالتبويب، التوحيد والأرقام المقارنة عن سنتين ماليتين.
2- مذكرات	تكون أسفل القوائم المالية و تشتمل على: طرق تقويم المخزون؛ طريقة الإهلاك المطبقة؛ التزامات محتملة؛ أحداث وقعت بعد أعداد الميزانية؛ أثر التحويلات للعملات الأجنبية؛ التغير في السياسات المحاسبية.	هذه المذكرات تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية، وتشتمل على بيانات مالية غير واردة فيها.

[1]- نور أحمد، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الاسكندرية، ص:44

3- 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 والفني للعمليات المالية.	يزيد من ثقة المستفيدين في المعلومات الواردة بالقوائم المالية؛ على ضوء التقرير تتحدد مسؤولية المراجع تجاه الغير.
4- الإيضاحات	توضح ما يلي: - أي ضمانات على أحد الأصول؛ - سعر السوق وسعر الشراء للأوراق المالية والتكلفة للأوراق المالية؛ - سعر السوق وسعر التكلفة للبضاعة الباقية.	تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية أو المذكرات المكملة لها والأوراق المالية بقصد المتاجرة أو بغرض الاحتفاظ بها أو الجاهزة للبيع.
5-جداول إحصائية	أهم هذه الجداول: - تحليل الأصول، الإهلاك؛ - تحليل المصروفات إلى ثابت ومتغير؛ - بيان المبيعات، تكلفة المبيعات.	توضح للقارئ نتيجة نشاط المشروع بصورة مختصرة.
6- تقرير الإدارة	معلومات عن أهداف المشروع؛ النشاط الحالي والمستقبلي 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 وتفيد في التنبؤ.
7- هيئة تقارير القوائم المالية	الإفصاح عن الأمور الجوهرية والأحداث الهامة؛ الإفصاح عن إدراج اسم المؤسسات المساهمة العامة؛ الإفصاح المتعلق بشركات الوساطة	يتضمن كل معلومات مالية قد تؤثر على الشركة وعلى مستخدمي التقارير المالية حاليا و في المستقبل وتفيد في التنبؤ لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

	المالية؛ تعامل الأشخاص المطلعين بالأوراق المالية؛ المعايير المحاسبية؛ معايير التدقيق و الشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة اللجنة.	

المصدر: مذكرة مقدمة من طرف ناصر دادي عدون ومعراج هواري تحت عنوان: دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

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.

المبحث الثاني : ماهية نظام الرقابة الداخلية

لقد أدى التقدم العلمي الذي صاحب هذا العنصر إلى زيادة الوحدات الاقتصادية، ومن مسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، وفضلا على تعقد الصعوبات الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها ولعدم تأخر نتائج التدقيق الخارجي، كانت الرقابة الداخلية أمرا حتميا تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، حيث قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف على توسيع نطاق التدقيق أو عدم توسيع هذا النطاق وفي هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماته.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الداخلية

حل اصطلاح الرقابة الداخلية في الفترة الأخير محل اصطلاح الضبط الداخلي والذي كان يستعمله المحاسبون ورجال الأعمال في الماضي، وهذا التغيير في الاصطلاح صاحبه توسع في مفهوم وأعراض الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاته.

1- لغويا

نجد أن مصطلح الرقابة في القاموس يتضمن معنيين، الأول القدرة على القيام بعملية الرقابة على شيء من أجل الحكم عليه، أي رقابة مقارنة مع ما هو موجود بما يجب أن يكون، أي أن الرقابة هي الفصل الذي يقوم به ن أجل الخروج بحكم المطابقة مع القواعد والمعايير أي الفحص الدقيق لصحة عملية مثلا، أما المعنى الثاني فالرقابة تحكم وامتلاك، أي القدرة على التحكم.[1]

[1])DICTIONNARIE LAROUSSE 2004.

في هذه الحالة الرقابة الداخلية تمكن من معرفة والدفاع عن المؤسسة وتجعلها قادرة على التأقلم في الوسط الذي تنشط فيه.

2- تعريف الرقابة الداخلية حسب القاموس العالمي المالي

الرقابة الداخلية هي مجموعة من النظم المحاسبية أو غيرها مطبقة من قبل إدارة المؤسسة، تسمح بالتأكد أن مستوى من الكفاءة محقق دائما في الميادين الإستراتيجية والاقتصادية ومن أن كافة العمليات المسجلة تحقق دقة الحسابات السنوية، هذه النظم تطبق مختلف المراكز في المؤسسة وتخص كذلك تسيير الموارد وغيرها من الوظائف.

حيث عرفها المعهد الفرنسي للمراجعين والمستثمرين الداخليين كما يلي:[1]

الرقابة الداخلية هي سيرورة مطبقة من قبل المسئولين المدراء والموظفين في أي مؤسسة وفي مستوى تمكن من ضمان :

- سلامة ونزاهة وكمال المعلومات؛
- حماية الموجودات المؤسسة؛
- احترام السياسات والمخططات والإجراءات والقوانين والتنظيمات؛
- استعمال الاقتصادي والفعال للموارد؛
- تنفيذ الأهداف والأغراض الممنوحة لكل نشاط أو برنامج؛

في الحقيقة هو ترجمة لتعريف المقدم من قبل المعهد الدولي للمراجعة 1988، وعرفها معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين سنة 1984 بأن الرقابة الداخلية تشمل خطط التنظيم وكأساليب والطرق والإجراءات المنبثقة داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها لضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية، تفعيل ونجاعة العملياتية واحترام أساسيات المسيطرة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة.

3- أهداف الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي :

- حماية أصول المؤسسة من تلاعب أو اختلاس أو سوء الاستخدام؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ القرارات أو رسم أي خطط المستقبل؛
- المحافظة على مستوى الأداء الجاري واكتشاف أية انحرافات من هذا المستوى؛
- الكشف عن أي اتجاهات للتغيير المفاجئ في تسيير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على تكاليف؛
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- تحديد إجراءات التنفيذية والتعليمات بطريقة تضن انسياب العمل.

[1]- نوف محمد عباس الرماحي، مراجعة معاملات المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:251.

4- أنواع الرقابة الداخلية

4-1 الرقابة الإدارية: يهدف هذا النوع من الرقابة إلى تحقيق أكبر كفاءة من العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ويتضمن هذا النوع من أساليب الرقابة البيانات الإدارية والخط التنظيمية والسجلات، والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية، من الوسائل المستخدمة في تحديد الرقابة الإدارية ما يلي :

- دراسة الوقت والحركة، ذلك لغرض تحديد الوقت المعياري للإتمام عملية معينة؛
- تقارير أداء الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية.[1]

4-2 الرقابة المحاسبية :تهدف إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لغرض تزويد المراجع بدرجة معقولة لتأكيد أنه قد تم تنفيذ العمليات المالية وفق للسياسة العامة للمؤسسة، أو بناء على تعليمات خاصة. وتعتمد الرقابة المحاسبية في سبيل تحقيقها على الوسائل التالية :

- اعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسؤولين، واعتماد قيود التسوية وتصحيح الأخطاء بهد لمصادقة الأشخاص الموظفين؛
- إتباع طريقة القيد المزدوج في قيد العمليات ووجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة؛
- إتباع نظام الجرد المستمر وإجراء جرد دوري ومفاجئ من حين إلى آخر بمطابقة الأرصدة بطاقات الصنف مع كميات الموجودة فعلا؛
- مسؤولية المحاسبة على الأصول؛
- السماح بالأصول لا يسمح به تصريح من الإدارة مع الأصول الموجودة على فترات معقولة، واتخاذ الإجراء المناسب.

5- أدوات نظام الرقابة الداخلية

ارتكزت على الأهداف العامة والأهداف التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية، والتي تعتبر أساس لدراسة وتقييم هذا النظام، حيث تعد الأنظمة الفرعية أدوات لنظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في نظام الرقابة الداخلية، نظام الرقابة المحاسبية ونظام الرقابة الداخلي:

5-1 الرقابة الإدارية : عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين أنها الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات والوثائق المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات التي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات، وهذا الترخيص تكون وظيفته إدارية تربط على النحو المباشر بالمسؤولية على تحقيق أهداف المنظمة، وتكون هذه نقطة بداية لوضع أو إنشاء رقابة، ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية ما يلي :

- الموازنة التخطيطية؛
- التكاليف المعيارية؛
- الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية؛

[1]- هاشم الألوسي حازم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار النهضة العربية، بيروت، 2003، ص ص: 215-216.

- تقارير كفاية الدورية؛
- دراسة الحركة والزمن؛
- الرقابة على الجودة؛
- نظام تقييم الآراء؛
- برامج تدريبية.

2-5 نظام الرقابة المحاسبية : يهدف نظام المحاسبة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، وتتبع العمليات صحة التسجيل، تبويب، تحليل وعرض البيانات المحاسبية، لذا يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين الرقابة المحاسبية بأنها نظام مراقة شامل وفعال مصمم لتوفير تأكيدات معقولة ومناسبة، ويراعي في الآتي :

- تنفيذ العمليات وفقا لترخيص عام ومحدد من قبل الإدارة، وينم تسجيل العمليات بصورة.
- لا يسمح بترخيص إلا من الإدارة وإجراء المساءلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة؛ عند حدوث أي اختلافات بينما يجب اتخاذ إجراءات مناسبة.

من أهم الأساليب السابقة لتحقيق فعالية الرقابة المحاسبية هو أسلوب التدقيق الداخلي، وهذا يدعو إلى تناول هذا الأسلوب وفق المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي حيث يمكن تلخيصه بأنه نشاط داخلي مستقل المؤسسة، وأداء رقابة بغرض انتقاد وتقييم جميع الرقبات الأخرى التي تكونها الإدارة، فالمدقق الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من الأعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل يقوم بتدقيقه. ومن العرض المقدم نرى المفهوم المناسب للتدقيق الداخلي هو أنها وظيفة داخلية تابعة إدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الداخلية بما فيها الرقابة المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تطلبه الإدارة، أو العمل على تحسين استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.[1]

6- المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلي

يشمل أي نظام رقابي على المؤسسة خمس مكونات أساسية، وتشمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية: [2]

- **بيئة الرقابة :** تعتبر البيئة الرقابية أساسا للمكونات الأخرى أو الأرضية التي تقوم عليها، وتتكون من عوامل متعددة لكن تتوقف كل هذه العوامل من مواقف الإدارة العليا وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة وعوامل مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها، فالعوامل المرتبطة بالمؤسسة

[1]- غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003، ص ص: 73-75.

[2]- طهراوي دومة علي، التدقيق الداخلي على عمليات الائتمان والمخاطر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، ص ص: 18-20.

مباشرة تتمثل في مختلف القيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها لتشجيع الأداء الأخلاقي وفلسفة الإدارة في وضع معايير وسياسات لتشجيع أداء السلوك الأخلاقي.

أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء وتحديد السلطة والمسؤولية، ولكن يمكن القول أن من أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة هي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.

- **تقييم المخاطر** : تحديد و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة التخفيض من حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.

- **أنشطة الرقابة** : وتتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفاعلية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على تشغيل الرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الالتزام.

- **المتابعة** :المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية يعتمد على نطاق التقييم الدوري للنتائج والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية.

- **المعلومات والاتصال** :تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة الاتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

هذه المكونات تعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أنها تتضمن ارشادات تطبيقية بخصوص العوامل التي يمكن أن تؤخذ بعين اعتبار عند تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

7- المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية:

ترتكز الرقابة الداخلية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي من شأنها أن توفر التأمين لامتداد جيد للأفعال التسيرية وتتمثل في التالي:

- القاعدة الأولى: الدليل المكتوب

الوثيقة يجب أن تكون مفصلة تفصيلا دقيقا وتسترد بطريقة سهلة في حالة الحاجة للاستعمال وكذلك يجب أن تكون مخزنة ومنظمة.

من جانب أخر، الوثيقة يجب جمعها في أربع شروط هي:

- أن تكون مكتوبة ؛
- تحرير بدون شطب و أن تكون أكثر تفصيلا ؛
- الإمضاء من طرف المسؤول؛
- التاريخ.

- القاعدة الثانية: التخزين السريع

تخزين العمليات الحسابية بسرعة أي لا يتم تركها فينتج عن ذلك تراكم في العمليات وكذلك يجب أن تكون معالجة.

- **القاعدة الثالثة: تقسيم العمل ورقابة التبادل**

لا يجب على كل شخص أن يحصل كليا على المسؤولية لتسيير مجموعة من المراحل حيث أن كل شخص يراقب شخص أخر من خلال تقسيم العمل.

- **القاعدة الرابعة: التخصص والرقابة الشخصية**

أن يكون الشخص مؤهل وأكثر تخصص في منصب العمل، أي أن يكون دراية كافية عن المؤسسة

- **القاعدة الخامسة: وضع الإعلام لمعالجة المعلومات**

يتم معالجة المعلومات و المعطيات آليا بطريقة سهلة و سريعة مما يسهل وصولها لمتخذي القرار.[1]

المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية

أي نظام من الأنظمة حتى يكون فعال ويعطي النتائج التي وضع من أجلها، لابد أن يعتمد المقومات التي تساعد في إنجاحه، ونظام الرقابة الداخلية كأي نظام له مقومات تساعد في فعاليته لابد أن تكون هذه المقومات مرتبطة ببعضها نذكر منها: [2]

1- هيكل تنظيمي كفء : وجود هيكل تنظيمي يعد نقطة البداية لنظام الرقابة، ويكون فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، ولكي يكون الهيكل التنظيمي كفء يجب مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل إدارة داخل المؤسسة بدقة. ولكي يكون الهيكل التنظيمي الكفء كفء يجب أن يشمل :

- الرقابة الداخلية على العمليات وذلك بأن يقوم موظف العملية من بدايتها إلى نهايتها وتداولها؛
- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها ومسؤولية التداول، وللمحتفظة على الأصول التي تتم المحاسبة عنها؛
- الاستقلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسؤوليتها، وتنظيم العلاقة بين الإدارات.

2- النظام المحاسبي السليم : يجب أن يتعدد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلبي احتياجات الإدارة، كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي ككل، حيث يشمل النظام المحاسبي ما يلي :

- أن تكون مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة؛
- أن يكون دليل حسابات مدرب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة يتضن محتوياتها كل حساب؛
- أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبيا؛
- أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها؛
- أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المعياري.

[1] -hamini alel, le contrôle interne et l'élaboration du billon compitale office du publications universitaires, 2003, p 23

[2]- فلاح المطارنة غسان، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسر للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص ص: 209-212.

3- الضبط الداخلي : يقصد به ذلك النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية المالية بهدف خدمة الإدارة، فله أثر في وجود نظام رقابة داخلية فعال، يحتاج إلى ترتيبات خاصة للواجبات كمنع الأخطاء والغش واكتشافها بالإضافة إلى القيام بما يلي:[1]

- تحديد (فصل) اختصاصات الإدارات بشكل يمكن معه تكامل الجهود وعدم تعارضها؛
- تحديد الإجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتي تختلف وفقا لاختلاف التنظيم الإداري للمؤسسة؛
- أن يتم إبدال الواجبات المعطاة لكل عامل بما لا يتعارض مع مصلحة العمل وكفاءة العامل واختصاصه؛
- تتضمن الترتيبات المحاسبية عدد من الإجراءات التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في لرقابة وحماية الأصول منها.

4- كفاءة الموظفين : تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار للموظفين ذوي الكفاءة العالية، وتدريبهم وصفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.

5- ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية : إن عملية متابعة الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، هذا يعني أنه يجب على المؤسسة أن تضع إجراءات من شأنها أن تبين مدى التزام الموظفين بالمواصفات والتعليمات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.

6- حماية الأصول : يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو إتلافها.

المبحث الثالث :الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية

يتضمن هذا المبحث عرضا للبحوث والدراسات السابقة التي لها صلة بالدراسة محل البحث، مرتبة ترتيبا زمنيا تصاعديا من الأحدث إلى الأقدم، ومن أجل معرفة علاقة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية سيتم تحليل ومناقشة هذه الدراسات.

المطلب الأول: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، سنقوم في هذا المطلب بعرض البعض منها.

1- عرض وتحليل مذكرات الماجستير والماستر

[1]- رزق السوافيري فتحي، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص: 95.

1-1- دراسة شرفية موسى، **الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية علوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي بأم البواقي، سنة 2013-2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان كيفية الإفصاح عن القوائم المالية وفق للنظام المحاسبي المالي، حيث اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي في الجانب النظري، إضافة إلى المنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمعايير المحاسبية والنظام المحاسبي وكذا الإفصاح، أما في دراسته اعتمد دراسة حالة لشركة التصنيع الميكانيكي، وخلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الجديد المعد وفق معايير المحاسبة الدولية يمكن قراءته بسهولة وذلك راجع إلى طريقة إفصاحه عن القوائم المالية التي تتسم بالموضوعية والمصداقية.

2-1 دراسة بالعيد محمد الكامل، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2010-2011.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من الامور المهمة في المحاسبة المالية اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي لتحقيق الاهداف عن طريق الاستبيان في جمع البيانات، وتم استخلاص النتائج من هذه الدراسة أن الإفصاح المحاسبي الجيد والممتاز في القوائم المالية هو الذي يمكن المستفيد منه من كل ما يحتاجه من معلومات محاسبية مختلفة.

3-1 دراسة عطا العلول عبد المنعم، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية والمسؤولية في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة**، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2004.

هدف هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في دعم نظام الرقابة الداخلية، ومدى تطبيق الشركات لمبادئ والسياسات المحاسبية التي تساهم في زيادة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، حيث اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي مع الاعتماد على الأسلوب التحليلي كما استعان بأداة الاستبيان للتوصل إلى النتائج المرجوة، حيث خلصت الدراسة إلى أنه يوجد اهتمام من الشركات المساهمة العامة لقطاع غزة بالإفصاح المحاسبي في جميع البنود المالية، والهدف من زيادة الإفصاح في الشركات هو اظهار مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، إن تقرير المراجع الخارجي يساعد بالحكم على وجود نظام رقابة قوي وفعال مستندا على مستوى الإفصاح المحاسبي.

2 المقالات

2-2 دراسة بن شيشي عمار و دردوري لحسن، **الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية لولاية بسكرة**، مجلة مراجعة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد رقم 02،العدد رقم 04، جامعة بسكرة، الجزائر، سنة 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الجزائرية، حيث اعتمد على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي في الجانب النظري للموضوع في حين تم استعمال دراسة الحالة في الدراسة الميدانية، توصل الباحث إلى أن الإفصاح المحاسبي يؤدي للمعلومات المالية في القوائم المالية إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة، ويؤدي إفصاح شركات المساهمة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

3-2 دراسة العدي ابراهيم وصقور رنا، **مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح،** مجلة تشيرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 36، العدد رقم 03، سوريا، 2014.

هدفت الدراسة إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات المساهمة، وبيان ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهم في الحد من تلك الممارسات، ولتحقيق الهدف اتبع الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، حيث قام بإعداد استبيان، فقد توصل الباحث من خلال نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح.

4-2 دراسة زيود لطيف وعمي عيسى ريم، **الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في الشركات المساهمة السورية،** مجلة جامعة تشرين للبحوث والدارسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 33، العدد رقم 01، سنة 2011.

هدفت الدراسة إلى وصف الإفصاح عن المعلومات المالية في التقارير المالية للشركات المساهمة السورية عبر دارسة حالة المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي خلال عرض مفهوم الإفصاح، وأهميته، ونظرياته وأنواعه، والعوامل المؤثرة فيه، توصلت الدراسة إلى أن المعلومات أساسا وعاملاً هاماً في عملية اتخاذ القرار وهو أمر تزداد أهميته نتيجة التطورات الاقتصادية التي تشيدها سورية في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي، وهذا يكسب عملية وصف وتقييم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية السنوية لمشركات السورية أهمية كبيرة.

3 الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

4 3-1 Etude ait AbbasFatah et Aoughlislounis, miroir de essai d'évaluation du système de contrôle interne d'une entreprise, en vue d'obtention d'undiplôme de master en sciences de gestion' option comptabilité, Contrôle et audit, Faculté des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion département des sciences des gestion, université Abderrahmane mira, Bejaia, 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في المراقبة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية وكذلك تبيان فعالية الرقابة الداخلية ودورها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية واظهار مدى مساهمة الرقابة الداخلية في توليد القيمة المضافة، حيث تم الاعتماد على الأسلوب التحليلي والمنهج الوصفي حيث توصل الباحث إلى أن نظام الرقابة الداخلية ساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان التزام الموظفين

بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة وأن خبرة وكفاءة والمؤهلات العلمية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي ذات أهمية قصوى في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

2-3 Etude nafezadubaker, corporate social reporting and disclosure practice in jordan, dirasat administrative sciences, volume 27, no 01,jordan, 2000.

هدفت الدراسة إلى اختبار وتقييم الإطار الحالي للاقتصاد والبيئة السياسية والاجتماعية في الأردن التي تستند عليه عملية الإقرار والإفصاح في الشركات المساهمة العامة المحدودة الأردنية، وإنشاء إطار بديل كأساس يتم من خلاله توفير معلومات اجتماعية للشركات تخدم أصحاب القرار الاقتصادي، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي بالأسلوب التحليلي، توصلت الدراسة إلى أن ممارسات إعداد التقارير الحالية للشركات ليس ثابت مع متطلبات البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الأردن، وأنَ المنهج القائم على مفاهيم المسؤولية الاجتماعية للشركة ربما يوفر إطارا مناسبا لتحديد عمليات الإفصاح الضرورية.

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة محل البحث

في هذا المطلب سنقوم بمقارنة كل من الدراسة السابقة مع الدراسة محل البحث من خلال استخراج أوجه الشبه والاختلاف بينهما والجدول رقم (2) يوضح ذلك :

الجدول رقم (2) :المقارنة بين الدراسة السابقة والدراسة محل البحث

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة رقم 01	اعتمدت الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على دراسة حالة، في حين استخدمت كلاهما القوائم المالية ووثائق المؤسسة في البحث، وتشابهتا في المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي.	هدفت الدراسة السابقة إلى تبيان كيفية الإفصاح عن القوائم المالية وفق للنظام المحاسبي المالي في حين هدفت الدراسة محل البحث إلى ابراز دور الافصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية.
الدراسة رقم 02	هدفت الدراسة السابقة والدراسة محل البحث إلى ابراز دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية حيث اتبعت كلا الدراستان على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي.	استخدمت الدراسة السابقة الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، في حين استخدمت الدراسة محل البحث دراسة حالة باستعمال القوائم المالية ووثائق المؤسسة، حيث اختلفوا في المنهج فالدراسة محل البحث اتبعت المنهج الاستقرائي إضافة إلى المنهج الوصفي أما الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الوصفي فقط.

الدراسة رقم 03	اتبعت الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي.	هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من الأمور المهمة في المحاسبة المالية، أما الدراسة محل البحث هدفت إلى ابرز دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية، حيث استخدمت الدراسة السابقة الاستبيان باستعمال البرنامج الاحصائي spss في حين استخدمت الدراسة محل البحث دراسة حالة باستعمال القوائم المالية ووثائق المؤسسة كأداة للبحث، واختلفت أيضا الدراسة محل البحث في أنها اتبعت المنهج الاستقرائي إضافة إلى المنهج الوصفي أما الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الوصفي فقط.
الدراسة رقم 04	هدفت الدراسة السابقة والدراسة محل البحث إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على دراسة حالة باستخدام وثائق المؤسسة والقوائم المالية كأداة للبحث في حين اتبعت كلاهما على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي.	
الدراسة رقم 05	اتبعت الدراسة السابقة والدراسة محل البحث المنهج الاستقرائي والأسلوب التحليلي.	هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات المساهمة وبيان ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهم في الحد من تلك الممارسات، في حين هدفت الدراسة محل البحث على ابراز دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية، بالاعتماد على وضع استبيان باستخداماالبرنامج الاحصائي sps، والدراسة

		محل البحث اعتمدت على دراسة حالة باستخدام القوائم المالية ووثائق المؤسسة، حيث اتبعت الدراسة السابقة على المنهج الاستنباطي أما الدراسة محل البحث اتبعت على المنهج الوصفي
الدراسة رقم 06	اعتمدت كلا الدراستين على دراسة حالة باستخدام نفس الأدوات وهي وثائق المؤسسة والقوائم المالية، في حين اتبعت كلا الدراستين على المنهج الوصفي والاسلوب التحليلي.	هدفت الدراسة السابقة إلى وصف الإفصاح عن المعلومات المالية في التقارير المالية للشركات المساهمة السورية أما الدراسة السابقة هدفت إلى ابراز دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية حيث اتبعت الدراسة محل البحث المنهج الاستقرائي إضافة إلى المنهج الوصفي أما الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الوصفي فقط.
الدراسة رقم 07	اعتمدت كلا الدراستين على دراسة حالة ونفس الأدوات وهي وثائق المؤسسة والقوائم المالية حيث اتبعت كلا الدراستين المنهج الوصفي والاسلوب التحليلي.	هدفت الدراسة السابقة إلى اختبار وتقييم الإطار الحالي للاقتصاد والبيئة السياسية والاجتماعية في الأردن وإنشاء إطار بديل كأساس يتم من خلاله توفير معلومات اجتماعية للشركات تخدم أصحاب القرار الاقتصادي أما الدراسة محل البحث هدفت إلى إبراز دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية، حيث اختلف الدراسة محل البحث في أنها اعتمدت المنهج الاستقرائي إضافة إلى المنهج الوصفي أما الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الوصفي فقط.
الدراسة رقم 08	اتبعت كلا الدراستان المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي.	هدفت الدراسة السابقة إلى محاولة إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في المراقبة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية أما الدراسة محل البحث هدفت إلى إبراز دور الإفصاح

		المحاسبي في دعم نام الرقابة الداخلية حيث اختلف الدراسة محل البحث في أنها اعتمدت المنهج الاستقرائي إضافة إلى المنهج الوصفي أما الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الوصفي فقط.

المصدر:من إعداد الطالبتين

بناءا على الدراسات السابقة ونتائجها يمكن القول أن جميع هذه الدراسات في تكامل وانسجام إذ ركز بعضها على الإفصاح المحاسبي والبعض الآخر على نظام الرقابة الداخلية، ومنه يمكن استخلاص ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة وهي معرفة دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية وإسقاطه على مؤسسة إنتاجية لمعرفة مدى اهتمامها بتطبيق الإفصاح.

خلاصة الفصل الأول

تم التوصل من خلال هذا الفصل إلى أن الإفصاح المحاسبي وسيلة أساسية تساعد على توفير المعلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين تقييم المخاطر والاحتمالات كما يقوم أيضا بتقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية للمقارنة بين السنوات لمعرفة وضعية المؤسسة، أما في المبحث الثاني تطرق إلى ماهية الرقابة الداخلية وأهدافها ومنه يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية يستعمل وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المرجوة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر على الوضعية الحقيقية للمؤسسة، أمما المبحث الثالث الذي فتم فيه بالدراسات السابقة ومقارنتها مع الدراسة محل البحث مع الدراسة السابقة مما أدى إلى استنتاج قيمة مضافة.

الفصل الثاني

واقع الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة المباني الصناعية والنحاس

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الدراسة النظرية للإفصاح المحاسبي من حيث ماهيته ومقوماته، وكذا نظام الرقابة الداخلية وماهيتها ومقوماتها، ولتأكيد هذا المنطلق سيتم الانتقال إلى الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة لمؤسسة المباني الصناعية والنحاس بولاية عين الدفلى وذلك لاختبار مدى تطابق الجانب النظري على الواقع العملي حيث تعتبر الدراسة الميدانية تدعيما للجانب النظري، لأنه المجال الذي يستطيع الباحث من خلاله النزول للواقع وكشف الحقائق وجمع المعلومات حول الموضوع للوصول إلى نتائج بعد تحليل هذه المعلومات والتي تتمكن من خلالها التأكد مدى صحة الفروض، وللإلمام أكثر ارتأينا أن نتطرق من خلال هذا الفصل الطريقة والأدوات المتبعة، كما سيتم عرض ومناقشة نتائج الدراسة، ومن أجل ذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول خصص للإطار العام لمؤسسة المباني الصناعية والنحاس حيث تم استعراض أهم المعلومات حولها من خلال مفهومها وكذا أدوات وطريقة جمع المعلومات الدراسة وإبراز آلية الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية في المؤسسة، أما المبحث الثاني سيتم فيه تفسير ومناقشة النتائج والإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية واختبار الافتراضات.

المبحث الأول :الإطار العام لمؤسسة المباني الصناعية والنحاس

للقطاع الصناعي مكانة هامة بين القطاعات الاقتصادية الأخرى، إذ يقوم بتسهيلات خدمية للمستهلكين تقريبها منها، لما يوفره من إعانات لصالح إفراد المجتمع لتلبية احتياجاتهم وإشباع رغباتهم حيث تعتبر مؤسسة المباني الصناعية والنحاس جزءا من هذا القطاع أين توفر السلع والمواد الضرورية بأسعار مقبولة لفائدة المستهلكين، كما تهتم بترويج السلع المنتجة داخل وخارج الوطن، وهي بذلك قناة من قنوات التوزيع المعتمدة من طرف العديد من المؤسسات المنتجة، فسوف نتطرق في هذا المبحث إلى الإطار العام لمؤسسة المباني الصناعية والنحاس.

المطلب الأول:ماهية مؤسسة المباني الصناعية والنحاس وتعريفها

في هذا المطلب سنحاول إعطاء لمحة عامة حول مؤسسة المباني الصناعية والنحاس

1- مفهوم مؤسسة المباني الصناعية والنحاس

سيتم التطرق إلى مفهوم مؤسسة المباني الصناعية والنحاس

1-1- تعريف مؤسسة المباني الصناعية والنحاس:

هي فرع من الفروع السبعة للمؤسسة الوطنية BATIMETAL أنشئت بتاريخ31 ماي1998 على شكل مؤسسة ذات أسهم (SPA) نتيجة إعادة هيكلة المؤسسة إلى BATIMETAL.

تعتبر مؤسسة BATIMETAL من أهم المؤسسات الجزائرية في مجال البناءات الحديدية والنحاسية برأس مال قدره 120000دج.

ساهم في انشائها مجموعة مؤسسات تتمثل في:

SUMETALالجزائر،ACMCفرنسا،KHIRCHEILD روسيا الفدرالية، وتختص مؤسسةBATIMETAL SPA في البناءات المعدنية المصنعة بما فيها:

الهياكل المعدنية، الصناعات النحاسية بعين الدفلى هي إحدى وحداتها الثلاث المنتشرة عبر التراب الوطني وهي مركب على مساحة تتجاوز 14 هكتار وتسخر له طاقة بشرية وتكنولوجية معتبرة من اجل تجسيد الأهداف التي سطرتها، إذ أن المركب يضم حاليا 217 عاملا مقسمين كما يلي:

. إطارات(CADRES)عددهم:25منهم 06 نساء؛

. تحكم وإشراف(MAITRISE)عددهم:43منهم 04 نساء؛

. عون تنفيذ 149منهم 04 نساء.

تختص مؤسسة**BATIMETAL**في إنتاج المواد الحديدية، والصناعات النحاسية والبناءات المعدنية وذلك سنة2009 يقدر ب:643762000دج وكان رقم الأعمال التقديري 6388488000دج.

أهم منتجاتها: قاعات رياضية، صهاريج، مرائب، موقف سيارات متعددة الطوابق، شاليهات، ثكانات عسكرية، وعتاد خاص بالجيش.

تعتبر أرقام الأعمال هذه متوسطة مقارنة بالقدرة المتوسطة للوحدة والمقدرة ب6500طن على أساس 10سنوات ماضية وفي بداية نشاط المؤسسة كانت 12000طن بشكل نمطي وهذه الأرقام تمثل قدرات سنوية(6500طن/سنويا،12000طن/سنويا) وتقدر قيمة هذا الاستثمار(منشآت هذه الوحدة)حاليا 900000000دج هي عبارة عن مرائب واسعة وفعالة جدا لأداء أفضل الإعمال.

يمكن الإشارة إلى أهم زبائنها هم: الجيش الوطني الشعبي، مؤسسة سونلغاز، وزارة الشباب والرياضة، وزارة النقل إضافة إلى بعض المتعاملين الخواص.

1-2- نشأة شركة المباني الصناعية والنحاس:

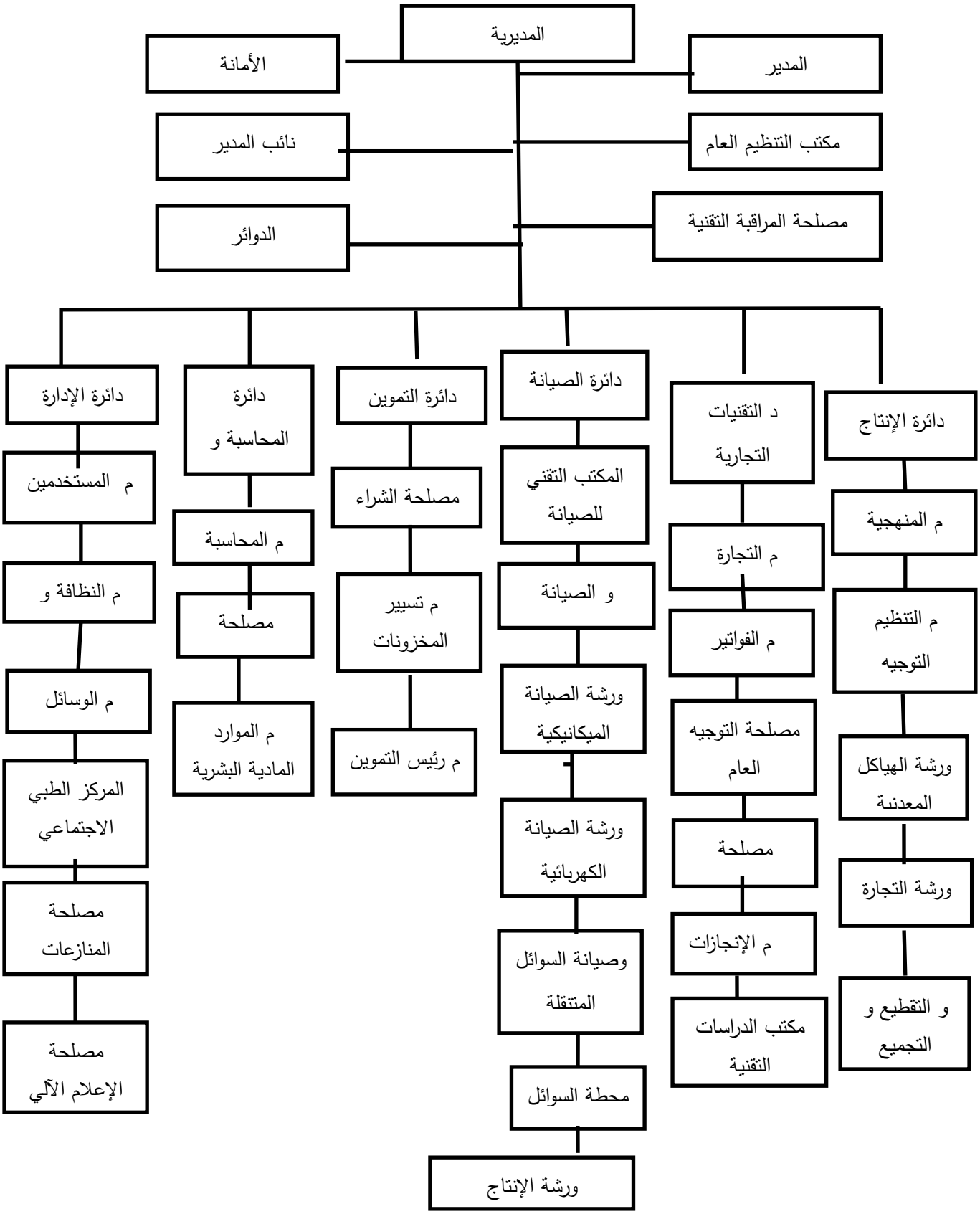
يعود تأسيس شركة المباني المعدنية إلى سنة 1902 على يد أندري دورفون ثم بعد الاستقلال وفي سنة 1968 ظهرت تحت اسم(S_N_METAL) والمؤسسة الاقتصادية التي تفرعت إلى أربع(4) مؤسسات (PROMETAL /BATIMETAL/EROUIAL/E_N_C_C) وبعد دلك في سنة 1983في إطار إعادة الهيكلة للمؤسسات التابعة للشركة القابضة HOLDINGPUBLIC المسماةSIDENT وفي ديسمبر 1997 تفرعت الشركةBATIMETAL بدورها إلى سبعة(7) وحدات هي:

- هندسة مدنية و عماراتBATIGEC؛
- الكهربائية الأعمدةBATICIM؛
- تركيب وصيانة صناعيةBATIRIM؛
- الهندسةBATENCO؛
- صناعة الأغطية المدنيةBATICOMPO؛
- تقديم خدماتCOTRANS؛
- مباني صناعيةBATIMETAL.

1-3- الهيكل التنظيمي لشركةBATIMETAL

نظرا لأهمية مؤسسة المباني الصناعية والنحاس جعلها تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم(1): الهيكل التنظيمي لشركةBATIMETAL



المصدر: من أعداد الطالبتين اعتمادا على مصلحة الموارد البشرية

1- دائرة التجارة والإنجازات: تتكون هذه الدوائر من 05 مصالح:

- مصلحة التجارة؛
- مصلحة الفواتير ؛
- مصلحة التوجيه العام؛
- مصلحة الإرسال.

تعمل هذه المصالح بالتنسيق لضمان انجاز المهام الملقاة على عاتقها وتتمثل في:

- استقبال ملف الزبون ومراقبة الشحن وتسهيل عملية البيع؛
- برمجة ملفات الزبائن و أوقات التسليم و مراقبة تنفيذ الصفقات؛
- مراقبة سند الوزن المطابق للشروط المنصوص عليها وإصدار صكوك الفاتورة والتسليم وفحص الفواتير ومطابقتها للصكوك المقدمة؛
- جرد العمليات اليومية الخاصة بالبيع و التسليم.

1-1 مصلحة التجارة: تتمثل وظيفتها في تسويق المنتجات بالبحث عن الزبائن والمشاريع التي تظهر في الجرائد اليومية مثلا.

1-2 مصلحة الفواتير:تقوم بإعداد الفواتير للزبائن ولها علاقة مع جميع المصالح والدوائر مثلا: كراء الآلات الرافعة،وبيع مختلف الهياكل المعدنية.

1-3 مصلحة التوجيه العام:تكمن وظائفها في:

- متابعة ومراقبة مشروع ورشات الإنجاز وتقييمه بنسب مئوية؛
- إعلام مصلحة الإرسال والإنجازات لكافة المعلومات؛
- تعيين الرقم التسلسلي الخاص لكل ملف من الملفات المختلفة للزبائن.

1-4 مصلحة الإرسال:بعد إعلام مصلحة الإرسال تقوم بالدور التالي:

- استقبال الإنتاج من الورشات المختلفة؛
- إعادة مراقبة الإنتاج؛
- وضع المخطط الإرسالي لكل المشاريع.

1-5 مصلحة الإنجازات: عند استعمال المنتج من طرف مصلحة الإرسال تعمل هذه المصلحة على تركيب هذا المنتج في المكان المراد إقامة المشروع عليه، وذلك تنفيذ لمخطط إجمالي للمشروع بطريقة مثلى.

2- دائرة الإنتاج: تسهر على ضمان سيرورة العملية الإنتاجية من خلال الحرص على تنفيذ المخططات المنجزة من طرف المصلحة التقنية (الدراسات)،وذلك وفق ما تحمله هذه المخططات من تحليل كمي وكيفي للمادة الأولية وملحقات أخرى.

2-1 **مصلحة المنهجية:** تقوم هذه المصلحة ب:

- تحضير المنهجية المتبعة؛

– التخطيط التام للمراحل المتبعة للإنتاج.

2-2 مصلحة التنظيم والتوجيه :

–استقبال المنهجية المتبعة في الإنتاج من مصلحة المنهجية؛

– تخطيط البرامج؛

– إصدار الأوامر والتوجيهات.

2-2 ورشة الهياكل المعدنية: تشمل خمسة مراحل:

- **المرحلة الأولى:** في هذه المرحلة يتم تقطيع الحديد حسب الاحتياجات؛
- **المرحلة الثانية:** يتم ثقب القضبان الحديدية؛
- **المرحلة الثالثة:** يتم تجميع هذه القضبان للحصول على هياكل معدنية؛
- **المرحلة الرابعة:**تلحيم القضبان مع بعضها؛
- **المرحلة الخامسة:** دهن الهياكل المعدنية لمقاومة الصدى ومختلف العوامل المؤثرة.

2-4 ورشة النجارة: تقوم بصنع النوافذ، الأبواب وخزانات المياه، وأخيرا نحصل على منتج تام الصنع من الهياكل المعدنية ويتم استعماله في مشاريع عديدة ومختلفة.

2-5 مكتب الدراسات التقنية: تهتم مصلحة الدراسات في هذه المؤسسة بصفة خاصة بالنظر إلى الدراسات المنجزة خارج الوحدة (من طرف الزبون) من جهة، أو انجاز دراسات المشاريع التي تكلف بإنجازها وفق المعايير العلمية (الهندسة)المعمول بها عالميا، و تعتبر حلقة وصل بين دائرة التجارة ودائرة الإنتاج.

3- دائرة التموين: تضم مصلحتين، مصلحة الشراء ومصلحة تسيير المخزون، حيث تعمل على جلب المادة الأولية وكل ملحقاتها إلى دائرة الإنتاج، وتموين دائرة الصيانة بقطع الغيار الضرورية واحترام أجال تسليمها.

3-1 مصلحة الشراء: تقوم هذه المصلحة بتحضير طلب الشراء مدون بكل ما ينقص المخزن ويوجه إلى مدير الوحدة للإمضاء عليه ثم يوجه إلى البائع لشراء ما يلزم.

3-2 مصلحة تسيير المخزونات: تعمل على تسيير المخزونات ومراقبة السلع بشكل مستمر وكل ما يستوجب إيجاده لدى وحدة توجيه هذه المصلحة بطلب يوجه لدى مصلحة الشراء.

4- دائرة المالية والمحاسبة: تعمل على تحصيل عوائد المادة المصنعة عند بداية إرسالها إلى مكان إقامة المشروع، وذلك وفق حالات تقدم الأشغال بنسب متفاوتة (تسيير السيولة الخارجية للمؤسسة من مقبوضات ومدفوعات). تشمل هذه الدوائر ثلاث مصالح هي: مصلحة المحاسبة، مصلحة المالية ومصلحة المحاسبة المادية والتحليلية.

4-1 **مصلحة المحاسبة:** يتمثل دور هذه المصلحة في:

– مراقبة الوثائق المحاسبية (الفواتير، وثيقة التسليم، طلب الشراء) والتأكد من صحة المعلومات الموجودة بها؛

– التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات الخاصة بالوحدة؛

– إدخال المعلومات المحاسبية في جهاز الكمبيوتر وهذا الأخير يقوم بمعالجة المعطيات؛

– إصدار الموازنات وكل القوائم والجداول المحاسبية؛

- مسك الدفاتر المحاسبية و دفتر الأستاذ؛
- مسك الدفتر اليومي ودفتر الجرد المرقم والممضي؛
- إصدار الموازنة المحاسبية وجدول حساب النتائج والوثائق الملحقة ومتابعة التصريحات الضريبية والميزانية الضريبية.

4-2 مصلحة المالية: تتميز بارتباطها الوطيد مع الوسط الخارجي للمؤسسة، وتقوم بتسيير السيولة المالية للوحدة من مقبوضات ومدفوعات، حيث تسهر على:

- دفع الرواتب و الأجور و الضرائب و الرسوم؛
- إصدار الصكوك و متابعة دفاترها و تسديد فواتير الممونين؛
- تسيير الحسابات البنكية والعلاقات مع البنوك؛
- متابعة تسديد القروض المصرفية في إطار طلبات الخدمات الخارجية المرتبطة بالصيانة وقطع الغيار والاستثمارات.
- إعداد الحساب الختامي للمؤسسة بصفة دورية و التسيير اليومي للمحفظة المالية للديون، وإشعار المديرية بذلك؛
- تحليل الموازنة المالية السنوية وإصدار التقرير الدوري لنشاطات الدائرة.

4-3 مصلحة المحاسبة المالية:تعمل على التنفيذ العلمي للمحاسبة العامة والتحليلية وإصدار الميزانية المحاسبية وجدول النتائج وتحديد الانحرافات، وتهدف إلى التطبيق الصارم لتنظيم التبني في تسيير المواد والموارد وصحة المعلومات والنتائج المحاسبية، حيث تعمل على تحديد النتائج التحليلية المتعلقة بالاستغلال :

- إعداد الجدول الشهري لتوزيع الأعباء؛
- تحديد السعر التكلفة للوحدة المنتجة ومراقبة تغييرها والوقوف على أسبابها محاسبيا؛
- مسك تطبيق الأصول الثابتة والمتابعة السنوية للإهتلاكات والحفاظ على الأرشيف المحاسبي؛
- تنظيم عمليات الجرد المتعلقة بقطع الغيار؛
- إصدار موازنات حسب الأرصدة فيما يخص ديون الزبائن ومسك دفتر محاسبة المواد؛
- إحصاء جميع الممتلكات للمؤسسة من عتاد، وسائل متنقلة، آلات إنتاجية؛
- تصنيف هذه الممتلكات الاستثمارية حسب الحجم مع تعيين موقع وجدها.

5- دائرة الإدارة والموارد البشرية: تسهر هذه الدائرة على:

- تسيير الملفات الإدارية الخاصة بالعمال من التوظيف إلى ما بعد التقاعد؛
- تحضير ودفع الرواتب والأجور الشهرية وتسيير العطل السنوية والاستثنائية؛
- تسيير الملفات الاجتماعية للعمال الخاصة بالاشتراكات والتسجيل في صندوق الضمان الاجتماعي والتعويضات والخدمات الاجتماعية؛
- وضع البرامج الخاصة بتكوين العمال الجدد؛

- متابعة الملفات ذات الطابع التنازعي بين المؤسسة والعمال والمؤسسة وزبائنها أمام الإدارة أو المحاكم والتي يتعذر حلها عن طريق التراضي.

تتكون هذه الدائرة من خمس(05) مصالح هي:

1. مصلحة المستخدمين: تتدرج تحتها ثلاث فروع:

1-1 **فرع المستخدمين:** يقوم المكلف بهذا الفرع بالإشراف على الملفات الإدارية لكل عمال الوحدة وهذا فيما يخص مثلا:

- ✓ تطبيق قرارات النظام الداخلي على العمال؛
- ✓ متابعة السلوك المهني للعمال من حيث الانضباط في الحضور إلى العمل أو الغياب.

2-1 **الفرع الاجتماعي:** لقد تم وضع هذا الفرع مؤخرا،حيث يعتبر بمثابة همزة وصل بين صندوق الضمان الاجتماعي والعمال، والدور الأساسي لهذا الفرع وهو دراسة ملفات العمال، من الناحية الاجتماعية (المنح العائلية، المصاريف الطبية والعلاجية ، وحوادث العمل).

3-1 **فرع الأجرة:** يستمد هذا الفرع معلوماته من فرع المستخدمين والفرع الاجتماعي، وهذا لتسوية الراتب الشهري لكل عمال الوحدة.

2. مصلحة النظافة والأمن: تتكون من رئيس المصلحة الذي يشرف على مجموعة من أعوان الأمن التي تقوم بما يلي:

- الحراسة ليلا و نهارا للوحدة ؛
- مراقبة سيرورة الإنتاج في الورشات؛
- مراقبة العمال أثناء العمل وإلزامهم باحترام القوانين، كما لها اتصالات مع مركز الحماية المدنية وهذا في حالة وجود حالات مرض استعجاليه،حرائق، الغاز.

3. مصلحة الوسائل العامة: تتكون هذه المصلحة من فرعين :

- فرع النقل؛
- فرع النظافة والخدمات العامة.

4. مصلحة المنازعات: تتمثل مهام هذه المصلحة في:

- استقبال ملفات الزبائن والموردين المشكوك فيها من مختلف مصالح الوحدة وتحليلها وإعادة النظر فيها؛
- دراسة المنازعات التي يقوم بها عمال الوحدة وإعادة النظر فيها(منازعات حول الأجور، القرارات).

5. مصلحة الإعلام الآلي:

- تعمل على تطوير الإعلام الآلي في الوحدة؛
- تكوين بعض موظفي الإدارة على استعمال الكمبيوتر، حيث تمس هذه النقطة الموظفين الذين لم يسبق لهم و أن استعملوا الإعلام الآلي؛
- وضع برامج خاصة لكل مصلحة من مصالح الوحدة.

6. دائرة الصيانة: تشمل هذه الدائرة:

- المكتب التقني للصيانة؛
- ورشة الصيانة الميكانيكية؛
- ورشة الصيانة الكهربائية؛
- ورشة صيانة الوسائل المتنقلة؛
- ورشة الإنتاج الميكانيكي؛
- محطة السوائل.

1-4- مهام و نشاطات مؤسسة المباني الصناعية والنحاس

في هذا الجزء سيتم التطرق إلى مهام ونشاطات مؤسسة المباني الصناعية والنحاس.

1. مهام المؤسسة: تتمثل مهام المؤسسة في:

- **الدراسات:** أي دراسة تقنية للمشروع من حيث محيط المتطلبات اللازمة؛
- **التصنيع:** بناءا على الدراسات الموضوعة تتم عملية التصنيع؛
- **التركيب:** بعد الدراسات والتصنيع يأتي التركيب ويكون بمخطط مرقم.

2. نشاطات الشركة:

في إطار التوجيهات والأهداف العامة لإعادة هيكلة المؤسسات العمومية المقدمة من طرف الدولة فان نشاطات شركة تتمثل في:

- تصميم مباني وغيرها من المنجزات ذات الهيكل الحديدي؛
- تنظيم وتكوين الهياكل ووسائل الصيانة التي تسمح بتطوير الادعاءات ووسائل الإنتاج؛
- مساعدة أصحاب المروعات في صميم التمهيدية

2- آليات جمع المعلومات في المؤسسة:

في هذا الجزء يتم التطرق إلى توضيح الأدوات المستعملة وطرق جمع المعلومات في الدراسة الميدانية.

2-1- أدوات جمع المعلومات

2-2- تم الاعتماد في الدراسة على عملية جمع الوثائق والمتمثلة في القوائم المالية، نسخة من السجل التجاري تسمى بشاهدة إيداع الحسابات الاجتماعية وموقع المؤسسة كأدوات من أدوات البحث العلمي قصد مدى تطبيق المؤسسة محل الدراسة للإفصاح المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية.

2-2 طرق جمع المعلومات: نميز نوعين من المعلومات والمبينة كما يلي:

2-2-1 المعلومات أساسية: تم الحصول على معلومات أساسية من مصلحة المالية والمحاسبة المتمثلة في الميزانيات التقديرية والحقيقية لكل من الأصول والخصوم وجدول النتائج والكميات، وبعض المعلومات من الموقع الالكتروني للمؤسسة.

2-2-2 معلومات ثانوية: تم الحصول على جملة من المعلومات التي تخص الموضوع من طرف عمال المؤسسة بالإضافة إلى الاعتماد على المذكرات ومساعدة الزملاء والمقابلة التي أجريت مع الموردين والزبائن.

المطلب الثاني :آلية الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية في مؤسسة المباني الصناعية والنحاس

في هذا المطلب سنتطرق لحساب الانحراف في السعر والانحراف في الكمية لمعرفة مدى تطبيق المؤسسة للإفصاح المحاسبي.

1- حساب الانحراف في قيمة الأصول لسنة 2016 و سنة 2017

سيتم حساب الانحراف في قيمة الأصول لسنة 2016 و 2017 من خلال الجدولين المواليين:

الجدول رقم (3) : الانحراف في قيمة الأصول لسنة 2016

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	حقيقي	تقديري	الانحراف
أصول غير جارية			
رأس المال العادي	2770	2782	-12
الأراضي	1296	1294	2
مباني	1011	1050	-39
أصول ثابتة أخرى	462	438	24
أصول مالية	2	2	0
القروض وغيرها من الأصول المالية غير جارية	2	2	0
مجموع الأصول غير جارية	**5543**	**5528**	**15**
الأصول الجارية			
المخزونات	725	597	128
الزبائن	1079	410	669
المدينين الآخرين	259	570	-311
الضرائب واستعابها	146	254	-108
ديون الوحدات	1428	1484	-56
الخزينة	292	272	20
مجموع الأصول الجارية	**3929**	**3587**	**112**
المجموع العام للأصول	**9242**	**9115**	**127**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن المؤسسة سجلت انحراف سالب لرأس المال العادي والمباني في الأصول الغير جارية بقيمة 12-، 39- على التوالي بسبب عدم تحقيقها للقيم المقدرة حيث كانت القيمة التقديرية لرأس المال 2782 وقيمة المباني 1294 في حين القيمة الحقيقية لكل منهما تساوي 2770 و 1011 على التوالي.

أما بالنسبة للأراضي والأصول الثابتة الأخرى كانت قيمتهما التقديرية أكبر من قيمتهما الحقيقية مما سجلت انحراف موجب قدره 2 للأراضي و24 للأصول الجارية الأخرى.

في ما يخص الأصول المالية والقروض وغيرها من الأصول المالية غير جارية فحققت نفس القيمة التي قدرتها والتي تساوي 2 مما أدى إلى تسجيل انحراف معدوم، حيث تم تسجيل انحراف موجب في مجموع الأصول غير الجارية بقيمة 15.

كما يلاحظ من خلال الجدول في جانب الأصول الجارية أن هناك انحراف سالب في كل من المدينين الآخرين وفي الضرائب وديون الوحدات، وكانت قيمة الانحراف كما يلي(311- ، 108- ، 56-)، وهذا بسبب عدم تحقيق المؤسسة نفس القيم التي قدرتها، أما بالنسبة للأصول الجارية الأخرى المتمثلة في المخزونات، الزبائن والخزينة فقد كانت قيمتها التقديرية أكبر من قيمتها الحقيقية مما سجل انحراف موجب بقيمة 128 للأراضي و669 للزبائن و20 للخزينة، وكان الانحراف في مجموع الأصول الجارية 112.

الجدول رقم (4) :الانحراف في قيمة الأصول لسنة 2017

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	حقيقية	تقديرية	الانحراف
أصول غير جارية			
رأس المال العادي	7132	2725	4407
الاراضي	5693	1 294	4399
مباني	990	1 040	-50
أصول ثابتة أخرى	447	391	56
أصول مالية	2	2	0
القروض وغيرها من الأصول المالية غير جارية	2	2	0
مجموع الأصول غير جارية	**14266**	**5454**	**8812**
الأصول الجارية			
المخزونات	624	515	109
الزبائن	1113	370	743
المدينين الآخرين	14	555	-412
الضرائب واستعابها	111	234	-123
ديون الوحدات	1054	1 212	-158
الخزينة	432	422	10
مجموع الأصول الجارية	**3366**	**3 308**	**58**
المجموع العام للأصول	**17632**	**8762**	**8870**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن كل القيم الحقيقية لمبالغ الأصول غير جارية المتمثلة في رأس مال العادي المباني، الأراضي وأصول ثابتة أخرى، والتي تساوي 7132، 5693، 9909، 494 على التوالي أكبر من القيم التقديرية (2725، 1294، 1040، 391) أي سجلت المؤسسة انحراف موجب بقيمة4407 في رأس المال العادي و4399 في الأراضي و في المباني8868 والأصول الثابتة الأخرى 56.

أما بالنسبة الأصول المالية والقروض وغيرها من الأصول المالية غير جارية فحققت نفس القيمة التي قدرتها والتي تساوي 2 مما أدى إلى تسجيل انحراف معدوم.

في ما يخص الأصول الجارية فقد قدرت المؤسسة المخزونات ب 515 وحققت 624 ، وقدرت الخزينة ب 422 وحققت 432، فأدى إلى وجود انحراف بقيمة 109 في المخزونات و10 في الخزينة، وأما الأصول الجارية الأخرى كانت قيمة الانحراف سالبة لعدم تحقيق المؤسسة المبالغ التي قدرتها.

الجدول رقم (5): الانحراف في قيمة الأصول بين 2016 و2017

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	الانحراف لسنة 2017	الانحراف لسنة 2016	الانحراف بين 2016 و2017
أصول غير جارية			
رأس المال العادي	4407	-12	**4419**
الأراضي	4399	2	**4397**
مباني	-50	-39	**8908**
أصول ثابتة أخرى	56	24	**32**
أصول مالية	0	0	**0**
القروض وغيرها من الأصول المالية غير جارية	0	0	**0**
مجموع الأصول غير جارية	**8812**	**15**	**8797**
الأصول الجارية			
المخزونات	109	128	**-19**
الزبائن	743	669	**-928**
المدينين الآخرين	-412	-311	**-723**
الضرائب واستعابها	-123	-108	**-15**
ديون الوحدات	-158	-56	**-102**
الخزينة	10	20	**-10**
مجموع الأصول الجارية	**58**	**112**	**-54**
المجموع العام للأصول	**8870**	**127**	**8743**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول رقم (5) نلاحظ تسجيل انحرافات موجبة في الأصول غير جارية بين سنة 2016 وسنة 2017 وذلك لانخفاضها من سنة لأخرى حيث قدرت نسبة الزيادة 586 % ، وفي الأصول الجارية انخفض الانحراف من سنة 2016 إلى 2017 بنسبة 0.48% مما أدى إلى وجود انحراف سالب بقيمة 54-، بالنسبة للمجموع العام للأصول سجلت المؤسسة انحراف مرتفع موجب بقيمة 8743 وهو غير صالح للمؤسسة.

2- الانحراف في قيمة الخصوم لسنة 2016 و2017

سيتم حساب الانحراف في قيمة الخصوم للسنتين 2016 و2017 من خلال الجدولين المواليين:

الجدول رقم(6): الانحراف في قيمة الخصوم لسنة 2016

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	الحقيقي	التقديري	الانحراف في السعر
رأسمال الخاص			
النتيجة الصافية	192	202	-5
روابط بين الوحدات	1227	1 203	24
مجموع الأموال الخاصة	**1419**	**1405**	**14**
الخصوم الغير جارية			
القروض والديون المالية	3081	3 116	-35
المخصصات والارادات المعترف بها مقدما	80	96	-16
مجموع الخصوم الغير جارية	**3161**	**3212**	**-51**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات ذات العلاقة	392	125	267
الضرائب	240	144	96
ديون أخرى	156	203	-47
ديون الوحدات	1453	392	1061
مجموع الخصوم الجارية	**2241**	**864**	**1377**
المجموع العام للخصوم	**6821**	**5481**	**1340**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم(7): الانحراف في قيمة الخصوم لسنة 2017

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	حقيقية	تقديرية	الانحراف
رأسمال الخاص			
النتيجة الصافية	38	211	-173
روابط بين الوحدات	5 825	1 480	4345
مجموع الأموال الخاصة	**5 863**	**1 691**	**4172**
الخصوم الغير جارية			
القروض والديون المالية	2 996	3 185	-189
المخصصات والارادات المعترف بها مقدما	83	90	-7
مجموع الخصوم الغير جارية	**3079**	**3 275**	**-196**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات ذات العلاقة	361	105	256
الضرائب	254	133	121
ديون أخرى	112	103	9
ديون الوحدات	910	728	182
مجموع الخصوم الجارية	**1637**	**1 069**	**568**
المجموع العام للخصوم	**10579**	**6 035**	**4597**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجداول (6-7) يلاحظ أن المؤسسة حققت مجموع الأموال الخاصة أكبر من التي قدرتها في سنة 2016 وسنة 2017، حيث قدرت1405 في حين حققت 1419، وهذا قد سجل انحراف موجب بقيمة 14 بالنسبة لسنة 2016، وفي ما يخص سنة 2017 فقدرت 1691 أقل من التي حققتها 863 5 مما سجلت انحراف بقيمة 4172.

في الخصوم الغير جارية سجلت انحراف سالب في كلا السنتين وهذا بسبب عدم تحقيقها للقيمة التي قدرتها حيث قيمة الانحراف في سنة 2016 وفي سنة 2017 قيمة الانحراف 145- ذلك لعدم قدرت قيمة (3275) أكبر من التي حققتها(3130) ولكن كانت قريبة نوعا ما .

نلاحظ أن المؤسسة سجلت انحراف موجب لكل السنتين.

الجدول رقم(8): الانحراف في قيمة الخصوم بين 2016 و2017

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	الانحراف لسنة 2017	الانحراف لسنة 2016	الانحراف بين 2016 و2017
رأسمال الخاص			
النتيجة الصافية	-173	-5	-168
روابط بين الوحدات	4345	24	4321
مجموع الأموال الخاصة	**4172**	**14**	**4158**
الخصوم الغير جارية			
القروض والديون المالية	-189	-35	-154
المخصصات والإرادات المعترف بها مقدما	-7	-16	9
مجموع الخصوم الغير جارية	**-196**	**-51**	**-144**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات ذات العلاقة	256	267	-11
الضرائب	121	96	25
ديون أخرى	9	-47	-38
ديون الوحدات	182	1061	-879
مجموع الخصوم الجارية	**568**	**1377**	**-809**
المجموع العام للخصوم	**4597**	**1340**	**3257**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من خلال الجدول(8) ارتفاع في قيمة الانحراف في مجموع الأموال الخاصة لسنة 2016 من14 إلى 4172 في سنة 2017 فسجلت المؤسسة انحراف موجب بقيمة 4158 وقدر هذا الارتفاع بمعدل 297%.

بالنسبة لمجموع الخصوم الجارية انخفض الانحراف من 1377 في سنة 2016 إلى 568 سنة 2017 بقيمة سالبة 809- مما أدى إلى انحراف بنسبة 0.58%.

في ما يخص المجموع العام للخصوم موجب بقيمة 3257 وذلك لارتفاعه من سنة 2016 إلى سنة 2017 بنسبة 2.4%.

3. حساب الانحراف في جدول النتائج لسنة 2016 و2017

من خلال الجداول التالية يمكن حساب الانحراف كما يلي:

الجدول رقم(9): الانحراف في السعر جدول النتائج لسنة 2016

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	حقيقي	تقديري	الانحراف
رقم الأعمال	1360	1514	-154
رقم أعمال الوحدات	**1360**	**0**	**-154**
الأسهم والمنتجات النهائية والمستمرة	-11	0	-11
انتاج السنة المالية	**1349**	**1514**	**-165**
مشتريات مستهلكة	666	680	-14
خدمات خارجية	**141**	**203**	**-62**
استهلاك السنة المالية	**807**	**883**	**-76**
القيمة المضافة	542	631	-89
أعباء المستخدمين	284	244	40
الضرائب والرسوم	**27**	**30**	**-3**
اجمالي فائض الاستغلال	231	357	-126
المنتوجات العملياتية	20	0	20
الأعباء العملياتية	30	5	25
مخصصات الاهتلاك	120	97	23
استرجاع خسارة قيمة	**0**	**0**	**0**
النتيجة العملياتية	**101**	**255**	**-154**
المنتوجات المالية	1	0	1
الأعباء المالية	**9**	6	**3**
النتيجة المالية	**-8**	**-6**	**-2**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**93**	**249**	**-156**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم(10) :الانحراف في السعر جدول النتائج لسنة 2017

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	حقيقي	تقديرية	الانحراف
رقم الأعمال	458	1557	-1099
رقم أعمال الوحدات	599	0	599
الأسهم والمنتجات النهائية والمستمرة	-43	0	-43
انتاج السنة المالية	**1014**	**1557**	**-543**
مشتريات مستهلكة	467	654	-187
مشتريات مستهلكة للوحدات	68	0	68
خدمات خارجية	37	187	-150
استهلاك السنة المالية	**572**	**841**	**-269**
القيمة المضافة	**442**	**716**	**-274**
أعباء المستخدمين	265	299	-34
الضرائب والرسوم	6	31	-25
اجمالي فائض الاستغلال	**169**	**386**	**-217**
المنتوجات العملياتية	2	0	2
الأعباء العملياتية	34	5	29
مخصصات الاهتلاك	88	99	-11
استرجاع خسارة قيمة	161	0	161
النتيجة العملياتية	**48**	**282**	**-234**
المنتوجات المالية	18	0	18
الأعباء المالية	26	22	4
النتيجة المالية	**-8**	**-22**	**14**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**40**	**260**	**-220**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من خلال الجدول (09-10)أن هناك انحراف سالب في إنتاج السنة المالية لسنة 2016 وسنة 2017 بقيمة 165- لسنة 2016 و543- لسنة 2017، وذلك ناتج عن عدم تحقيق المؤسسة القيم التي قدرتها لكل من رقم الأعمال ورقم أعمال الوحدات و الأسهم والمنتجات النهائية والمستمرة بحيث قدرت، 1360 لرقم الأعمال، 11360 لرقم أعمال الوحدات و11- للأسهم والمنتجات النهائية والمستمرة لسنة 2016 و بالنسبة لسنة 2017

قدرت 1557، 0، 0 في حين حققت في سنة 2016، 1514 ، 0، 0 و في سنة 2017 458، 599، 43- على التوالي.

أما في ما يخص استهلاك السنة المالية كانت قيمتها التقديرية 884م دج أكبر من قيمتها الحقيقية بقيمة 807 فسجلت انحراف سالب بقيمة 76- ، وكان الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية الذي يسمى بالقيمة المضافة سالب بقيمة 89-.

يلاحظ أيضا أن إجمالي فائض الاستغلال والنتيجة العملياتية سالبان كلاهما، وكانت قيمة الانحراف لهما 126- ، 157- على التوالي حيث كانت القيمة التقديرية لفائض الاستغلال 357 وقيمته الحقيقية 231 م دج، والقيمة التقديرية للنتيجة العملياتية 255 في حين حققت 101 وهي قيمة أقل من تقديرها.

أما بالنسبة للنتيجة المالية فسجلت انحراف موجب وذلك أنها حققت قيمة أكبر(6-) من التي قدرتها(8-) والنتيجة العادية قبل الضرائب فحققت نتيجة سالبة في الانحراف بقيمة 156-.

الجدول رقم(11): انحراف في جدول النتائج بين سنة 2016 و2017

الوحدة النقدية: مليون دينار جزائري

اسم الحساب	**الانحراف لسنة 2017**	الانحراف لسنة 2016	**الانحراف بين 2016 و2017**
رقم الأعمال	-1099	-154	-945
رقم الأعمال الوحدات	599	**-154**	**445**
الأسهم والمنتجات النهائية والمستمرة	-43	-11	-32
انتاج السنة المالية	**-543**	**-165**	**-378**
مشتريات مستهلكة	-187	-14	-173
مشتريات مستهلكة للوحدات	68	0	68
خدمات خارجية	-150	**-62**	**-88**
استهلاك السنة المالية	**-269**	**-76**	**-193**
القيمة المضافة	**-274**	**-89**	**-185**
أعباء المستخدمين	-34	40	-74
الضرائب والرسوم	-25	**-3**	**-22**
اجمالي فائض الاستغلال	**-217**	**-126**	**-91**
المنتوجات العملياتية	2	20	-18
الأعباء العملياتية	29	25	23
مخصصات الاهتلاك	-11	23	-34
استرجاع خسارة قيمة	161	0	161
النتيجة العملياتية	**-234**	**-154**	**-80**
المنتوجات المالية	18	1	17

الأعباء المالية	4	**3**	**1**
النتيجة المالية	**14**	**2**	**12**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**-220**	**-156**	**-64**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن المؤسسة خفضت في الانحراف من سنة 2016 إلى سنة 2017 في كل عناصر جدول النتائج المتمثلة في إنتاج السنة المالية بنسبة 0.29%، استهلاك السنة المالية بنسبة 2.53%، القيمة المضافة بنسبة 2%، إجمالي فائض الاستغلال بنسبة 0.72%، النتيجة العملياتية بنسبة 0.51%، النتيجة المالية 6% والنتيجة العادية قبل الضرائب بنسبة 0.41% حيث سجلت انحرافات سالبة.

الجدول رقم(12): الانحراف في الكمية لسنة 2016 **الوحدة: طن**

اسم الحساب	حقيقي	تقديري	الانحراف
الاطار المعدني	8426	10 500	-2 074
الذي يهم العملاء	8094	7800	294
مرجل	99	1 200	-1 101
التجارة المعدنية	233	1 500	-1 267
اطار التصاعد	871	2 500	-1 629
تجمع السقف والكسوة	5 882	8 000	-2 118

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم(13): الانحراف لسنة 2017 **الوحدة: طن**

اسم الحساب	الحقيقي	التقديري	الانحراف
الاطار المعدني	6275	10720	-444
الذي يهم العملاء	5744	7950	-2106
مرجل	111	1 250	-1 139
التجارة المعدنية	320	1 520	-1 200
اطار التصاعد	130	2 550	-2 420
تجمع السقف والكسوة	4 360	8 200	-3 840

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح من الجدولين(12-13) أن المؤسسة قامت بتقدير كل من كمية الإطار المعدني، الذي يهم العملاء، مرجل، التجارة المعدنية، إطار التصاعد وتجمع السقف والكسوة بقيمة 10720، 7950، 1250، 1520، 2550، 8200، لسنة 2017 و10500، 7800، 120، 1500، 2500، 8000 لسنة 2016 على التوالي لكنها لم تتوصل إلى الكمية المقدرة نفسها بل كانت أقل حيث سجلت انحراف سالب في كل الكميات بقيمة 444-، 2106- ، 1139-، 1200-، 2420-، 3840- بالنسبة لسنة 2017، 294، 1101-، 1267-، 1629-، 2118- في سنة 2016 ماعدا الذي يهم العملاء فسجلت انحراف موجب بقيمة 2074- وذلك أن المؤسسة حققت قيمة أكبر من تقديرها، وهذا يعتبر انحرافا غير صالح للمؤسسة.

الجدول رقم(14): الانحراف الكمية بين 2016 و2017

اسم الحساب	الانحراف لسنة 2017	**الانحراف لسنة 2016**	**الانحراف بين 2016 و2017**
الاطار المعدني	444-	2 074-	1630
الذي يهم العملاء	2106-	294	2400-
مرجل	1 139-	1 101-	38-
التجارة المعدنية	1 200-	1 267-	67
اطار التصاعد	2 420-	1 629-	791-
تجمع السقف والكسوة	3 840-	2 118-	1722-

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

dلاحظ من خلال الجدول أن الانحراف في كمية الإطار المعدني والتجارة المعدنية انخفض بقيم سالبة من سنة 2016 إلى سنة 2017 بنسب 0.78% للإطار المعدني و0.05% للتجارة المعدنية مما أدى إلى تسجيل انحراف موجب بين السنتين بقيمة 1630للاطار المعدني و 67 للتجارة المعدنية.

أما فيما يخص الذي يهم العملاء ، المرجل، إطار التصاعد، تجمع السقف والكسوة فقد ارتفع الانحراف بنسب عالية من سنة 2016 إلى 2017 مما أدى إلى تسجيل انحراف سالب وذلك لارتفاع الانحراف من سنة 2016 إلى سنة 2017 بنسبة 8.16% بالنسبة للذي يهم العملاء، 0.03% للمرجل، 0.48% للإطار التصاعد و0.81% لتجمع السقف والكسوة.

المبحث الثاني: تفسير ومناقشة النتائج

سيتم في هذا المبحث استعراض أهم النتائج التي توصلت إليها دراسة مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين تطرق المطلب الأول إلى تفسير النتائج والمطلب الثاني تطرق إلى مناقشة النتائج.

المطلب الأول: تفسير النتائج

من خلال النتائج المتوصل إليها عند حساب الانحرافات في قيمة كل من ميزانية الأصول والخصوم وجدول النتائج لسنة 2016، وسنة 2017 والانحرافات في كمية بعض المواد يمكن تفسيرها كما يلي:

1- تفسير نتائج الانحراف في ميزانية الأصول والخصومة لمؤسسة المباني الصناعية والنحاس

ترجع الانحرافات السالبة في ميزانية المؤسسة إلى الانحراف السالب في رأس المال بسبب سحب جزء منه من طرف الشركاء وأيضا توزيع كل الاحتياطات عليهم هذا ما جعل رأس المال يتناقص وهذا ما يعرف بالانحراف السلبي بالنسبة للمؤسسة والذي أدى بدوره إلى نقص التمويل داخلها والذي أثر على أداءها من خلال ما تظهره النتيجة السالبة التي تدل على أن المؤسسة تعاني من عجز في تسديد ديونها بسبب تراكمها التي تظهر من خلال الانحراف السالب للقروض والديون المالية والانحراف الموجب السلبي لمخصصات الإرادات المعترف بها كما تظهر أيضا الانحرافات السالبة السلبية لكل من الزبائن والموردون والمدينين الآخرين والضرائب والخزينة السالبة التي تعبر عن الوضعية السيئة للمؤسسة وعجزها عن تسديد ديونها قصيرة الأجل وهذا يفسر ضعف أداء الرقابي الفعال للمؤسسة بسبب عدم اهتمامها بالإفصاح المحاسبي.

2- تفسير نتائج الانحراف في جدول النتائج لسنة 2016 وسنة 2017

يرجع الانحراف السالب في القيمة المضافة بسبب الانحراف السلبي لكا من استهلاك السنة المالية ورقم الأعمال حيث أن الانحراف السلبي لاستهلاك السنة المالية يرجع إلى النقص في المشتريات التي أثرت بدورها على عملية الإنتاج التي يظهرها الجدول رقم 12-13 هذا يدل على الانحراف السالب في رقم الأعمال والانخفاض في قيمة الأسهم، أما فيما يخص الانحراف السالب في النتيجة العادية قبل الضرائب يرجع إلى الانحراف الموجب السلبي لنتيجة السنة المالية الناتج عن زيادة أعباء المؤسسة عن منتجاتها كما حققت أيضا انحراف سالب في النتيجة العملياتية بسبب الانحراف السالب في المنتجات العملياتية وكذلك مخصصات الاهتلاك والانحراف المعدوم لاسترجاع خسارة قيمة وهذا كله يدل على ضعف أداء المؤسسة الذي يفسر برقابة داخلية غير فعالة الراجع إلى غياب نشر وعرض القوائم المالية أي غياب الإفصاح وعدم الاهتمام به جعلها تتراجع خلال سنتي 2016-2017.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

بعد تحليل وتفسير النتائج يتضح ما يلي:

الفرضية التي تقول« يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية» صحيحة، يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين الرقابة الداخلية من خلال ما يوفره من متابعات من طرف الأطراف ذات العلاقة وتأكيدات المؤسسة على التحسينات المستمرة، حيث الالتزام بالإفصاح المحاسبي ينتج عنه قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية.

الفرضية «التي تقول تلتزم مؤسسة المباني الصناعية والنحاس تلتزم بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية» 'خطأ'، من خلال الدراسة الميدانية تضح أن المؤسسة لا تلتزم بتطبيق متطلبات الإفصاح بشكل كامل وذلك للتهرب من تبيان الوضعية الحقيقية للمؤسسة بصورة صادقة وحقيقية؛

الفرضية التي تقول« المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية من طرف المؤسسة محل البحث كافية لاحتياجات المستفيدين» "خطأ"، إن المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية من طرف المؤسسة ليست كافية لاحتياجات المستفيدين منها لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، بل يجب إضافة معلومات أخرى في قوائم إضافية والملاحظات والهوامش والجداول والمصطلحات التفسيرية.

بعد الدراسة النظرية والميدانية واختبار الفرضيات يمكن الإجابة على الإشكالية الرئيسية التي تقول « **إلى أي مدى يمكن أن يساهم الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية**».

للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة في دعم نظام الرقابة الداخلية كما له أثر إيجابي كبير على مستخدمي البيانات المالية، حيث يبين مدى نجاح المؤسسة وذلك بتوفير المعلومات الصادقة لكل المستخدمين ومساعدتهم في اتخاذ قراراتهم اتجاهها ونشر جو من الثقة في البيئة المحاسبية، كذلك إعطاء حق متكافئ لكل المساهمين بالحصول على نفس درجة الإفصاح، وعدم تفعيل وظيفة الإفصاح ينتج عنه ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني

يعتبر هذا الفصل محاولة بسيطة لتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الفصل النظري على أرض الواقع من خلال دراسة حالة لمؤسسة المباني الصناعية والنحاس للفترة بين 2016 و2017، حيث تضمن المبحث الأول الإطار العام لمؤسسة المباني الصناعية والنحاس، والمبحث الثاني تم التطرق إلى تفسير ومناقشة النتائج ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت في المؤسسة تم التوصل إلى أن المؤسسة لا تهتم بالإفصاح المحاسبي مما أدى إلى ضعف في نظامها الرقابي ومنه يمكن القول أن الإفصاح يلعب دور مهم في دعم نظام الرقابة داخل المؤسسة.

الخاتمة

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن القول أن المؤسسات تسعى لرسم ووضع خطط وبرامج من أجل حماية ممتلكاتها وذلك من أجل بقائها واستمراريتها، وهذا ما أدى إلى ضرورة وضع نظام رقابة داخلية وذلك باستخدام آلية الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر مبدأ من المبادئ المحاسبية المهمة نظرا لأهميته من حيث إعطاء صورة صادقة ومعبرة عن محتوى الأحداث المالية التي تظهرها البيانات المالية للمؤسسة وذلك للحد من الانحرافات والأخطاء والتقليل من الاحتمال الوقوع في الأخطاء، وعدم الالتزام بالإفصاح المحاسبي يؤدي إلى ضعف في الرقابة الداخلية.

1- النتائج المتوصل إليها

بناءا على هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- الإفصاح المحاسبي جزء مهم في التسيير الداخلي للمؤسسة، فكلما كان تطبيق الإفصاح سمح ذلك بسهولة عملية الرقابة؛
- نظام الرقابة الداخلية يتأثر وتزداد قوته وفاعليته وكفاءته بمقدار ما تفصح المؤسسة عن البيانات المالية وعرض البيانات بصورة واضحة متضمنة الأهداف والتقديرات والتنبؤات؛
- تعتبر الميزانية وجدول حسابات النتائج من أهم القوائم المالية التي تلبي احتياجات المستخدمين في الحصول على المعلومات؛
- تزداد قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بمدى الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في قائمة الدخل؛
- يتعذر على مستخدم المعلومات المحاسبية اتخاذ قرارات رشيدة ما لم تفصح المؤسسة عن المعلومات بصيغة التي لا تضلل مستخدمها؛
- لم تفصح مؤسسة المباني الصناعية والنحاس عن التغييرات التي تحدث في التقديرات المحاسبية سواء في الفترة الحالية أو الفترات اللاحقة؛
- لجوء الإدارة إلى إخفاء بعض الحقائق المالية لتحسين المركز المالي للشركة وذلك لضعف الآليات والأساليب التي تطبق على مستوى الشركة التي توفر الحوافز الملائمة للإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة متطلبات الإفصاح؛
- عدم التزام مؤسسة المباني الصناعية والنحاس بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن جميع المعلومات المحاسبية مما نتج عنه عدم مصداقية وموثوقية قوائم مالية ؛
- مؤسسة المباني الصناعية والنحاس بعيدة جدا في اهتماماتها المحاسبية عن الإفصاح المحاسبي مما أدى إلى ضعف في رقابتها الداخلية؛
- مؤسسة المباني الصناعية والنحاس لا تعرف حدود الإفصاح بشكل واضح كما لا تعرف ما هي متطلباته التي أوجبتها المعايير المحاسبية الدولية؛

2-اقتراحات الدراسة

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يتم اقتراح مجموعة من التوصيات أهمها:

- ضرورة التزام مؤسسة المباني الصناعية بالإفصاح المحاسبي للبيانات المالية بشكل كاف وكامل مرفقا بها جميع الإيضاحات دون حذف أي منها التي تعد جزءا من التقارير المالية ولاحتوائها علي جميع بنود المعلومات التي تحتاجها الجهات المستفيدة المختلفة؛
- على إدارة المؤسسة التقيد بكل المبادئ والفروض الخاصة الإفصاح المحاسبي وإتباعها دون التقصير في إعداد القوائم المالية لضمان حقوق مستخدميها؛
- إلزام المؤسسة بزيادة الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية وأي معلومات إضافية أخرى لتكسب البيانات المالية مزيداً من الثقة والمصداقية والشفافية؛
- ضرورة تشجيع الأبحاث والدراسات التي تهدف إلى إبراز دور الإفصاح المحاسبي في الشركات وماله من تأثير علي البيانات المالية وفعالية وقوة نظام الرقابة الداخلية ولتستفيد الجهات المستخدمة وتزداد قوة الشركات على المنافسة في الأسواق المالية؛
- أن تولي الجهات الرقابية عناية أكبر بالمؤسسات وذلك بالتأكد من التزامها بمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإفصاح، وسن القوانين والتشريعات اللازمة للإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية ؛
- علي المؤسسات التعليمية كالجامعات والمعاهد التجارية تخصيص مساق علمي عن الإفصاح المحاسبي ومعايير الإفصاح كمادة علمية تدريس في الجامعات وهذا سيودى إلي تحسين قدرات الطلبة الخريجين(المحاسبين) لمعرفتهم بالإفصاح والسياسات المحاسبية.

3- آفاق الدراسة

في الأخير يمكن القول أن هذا البحث مازال مفتوح بكل الجوانب المختلفة للموضوع، إذ يعتبر مجرد محاولة قد تكون منطلقا لبحوث أخرى في هذا الموضوع، وبناءا على ذلك يمكن اقتراح بحوث مستقبلية مثل:

- أهمية الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة؛
- دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل جودة الخارجية؛
- مدى تأثير جودة المعلومات على جودة الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: بالغة العربية

1- الكتب:

- لمبروك أبو زيد محمد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، اتراك للنشر والتوزيع القاهرة، 2005.
- بالقاوي أحمد، نظرية المحاسبة الجزء الأول، دار اليازوزي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- رزق السوافيري فتحي، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية 2002.
- حلوه رضوان حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، بدون طبعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2016.
- فلاح المطارنة غسان، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسر للنشر والتوزيع، عمان 2006.
- نور أحمد، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- نوف محمد عباس الرماحي، مراجعة معاملات المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- هاشم الألوسي حازم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار النهضة العربية، بيروت، 2003.

2- المذكرات:

- غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003
- طهراوي دومة علي، التدقيق الداخلي على عمليات الائتمان والمخاطر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008
- زياد عاشور عثمان، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم1، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، عزة، 2008

3- المجلات:

- زيود لطفي، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد الاستثمار، مجلة جامعة تشيرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم29، العدد01، سوريا، 2007.
-وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

4- المواقع الكترونية

https//ar.wikipedia.org/wiki/ الإفصاح المحاسبي

ثانيا: باللغة الأجنبية

-hamini alel, le contrôle interne et l'élaboration du billon compitale office des publications universitaires, 2003.

الملحق رقم (01): ميزانية الأصول لسنة 2016

UNITE BATIMETAL CHARPENTE OUEST
Exercice 2016

DATE: 13/06/2017
HEURE: 08:58
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : 4eme arrêter < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		12 739 063,34	12 526 368,90	212 694,44	13 111,11
Immobilisations corporelles		3 826 295 674,95	1 055 973 487,08	2 770 322 187,87	2 807 946 022,26
Terrains		*1 296 504 000,00*		*1 296 504 000,00*	*1 296 504 000,00*
Bâtiments		*1 681 537 808,93*	*670 252 292,80*	*1 011 285 516,13*	*1 049 091 564,08*
Autres immobilisations corporelles		*848 253 866,02*	*385 721 194,28*	*462 532 671,74*	*462 350 458,18*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		85 350 678,56		85 350 678,56	48 308 965,33
Immobilisations financières		2 366 842,00		2 366 842,00	2 887 041,42
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		*2 366 842,00*		*2 366 842,00*	*2 887 041,42*
Impôts différés actif		*90 255 047,50*		*90 255 047,50*	*27 035 094,77*
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 017 007 306,35	1 068 499 855,98	2 948 507 450,37	2 886 190 234,89
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		756 659 278,83	31 566 438,31	725 092 840,52	569 951 075,87
Créances et emplois assimilés					
Clients		*1 185 762 602,71*	*105 904 197,87*	*1 079 858 404,84*	*1 769 472 759,36*
Autres débiteurs		*259 233 175,40*		*259 233 175,40*	*241 720 378,57*
Impôts et assimilés		*146 035 301,48*		*146 035 301,48*	*166 635 306,41*
Autres créances et emplois assimilés					
Créances Inter-Unités					
Disponibilités et assimilés		1 428 798 107,23		1 428 798 107,23	
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		*292 329 449,04*		*292 329 449,04*	*219 268 340,75*
TOTAL ACTIF COURANT		4 068 817 914,69	137 470 636,18	3 931 347 278,51	2 967 047 860,96
TOTAL GENERAL ACTIF		8 085 825 221,04	1 205 970 492,16	**6 879 854 728,88**	5 853 238 095,85

الملحق رقم (2): ميزانية الحضوم لسنة 2016

Bilan Passif

Arrêté à : 4eme arrêter < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			1 200 000 000,00
Capital non appelé			28 229 445,70
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			697 149,66
Ecart de réévaluation			740 628 355,08
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net		197 910 131,39	176 370 829,85
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	-918 538 569,52
Liaisons Inter-Unités		1 227 387 210,76	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**1 425 297 342,15**	**1 227 387 210,76**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		3 081 365 350,86	2 995 185 543,17
Impôts (différés et provisionnés)		80 310 388,26	73 335 443,69
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		49 528 766,19	56 153 467,99
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**3 211 204 505,31**	**3 124 674 454,85**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		392 247 394,87	721 334 935,03
Impôts		240 875 236,83	239 748 820,48
Autres dettes		156 734 657,62	540 091 040,26
Dettes Inter-Unités		1 453 397 519,02	
Trésorerie		98 073,08	1 634,47
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**2 243 352 881,42**	**1 501 176 430,24**
TOTAL GENERAL PASSIF		**6 879 854 728,88**	**5 853 238 095,85**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'?états financiers consolidés

الملحق رقم (3) : جدول حسابات النتائج لسنة 2016

UNITE BATIMETAL CHARPENTE OUEST
Exercice 2016

DATE: 13/06/2017
HEURE: 09:06
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : 4eme arrêter < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		617 537 837,45	1 459 065 397,38
Chiffre d'affaires Inter-Unites		657 322 577,94	
Variation stocks produits finis et en cours		8 004 849,97	11 912 604,71
Production immobilisée			-643 232,44
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 282 865 265,36**	**1 470 334 769,65**
Achats consommés		524 918 312,30	677 109 519,92
Achats consommés Inter-unités		72 836 467,54	
Services extérieurs et autres consommations		70 492 042,46	132 326 969,45
II. CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		**668 246 822,30**	**809 436 489,37**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**614 618 443,06**	**660 898 280,28**
Charges de personnel		280 165 748,36	250 433 083,00
Impôts, taxes et versements assimilés		5 663 299,18	6 499 458,74
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**328 789 395,52**	**403 965 738,54**
Autres produits opérationnels		24 592 233,00	28 535 934,86
Autres charges opérationnelles		60 741 790,00	42 440 044,82
Dotations aux amortissements et aux provisions		90 960 011,46	136 568 556,68
Reprise sur pertes de valeur et provisions		6 764 362,82	
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**208 444 189,88**	**253 493 071,90**
Produits financiers		1 234 463,56	705 045,42
Charges financières		3 576 641,42	8 579 195,46
VI. RESULTAT FINANCIER		**-2 342 177,86**	**-7 874 150,04**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**206 102 012,02**	**245 618 921,86**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			64 436 888,83
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		8 191 880,63	4 811 203,18
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 315 456 324,74	1 499 575 749,93
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 117 546 193,35	1 323 204 920,08
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**197 910 131,39**	**176 370 829,85**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**197 910 131,39**	**176 370 829,85**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés			

الملحق رقم (4): ميزانية الأصول لسنة 2017

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net		38 111 052,72	197 910 131,39
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
Liaisons Inter-Unités		5 825 057 142,15	1 227 387 210,76
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**5 863 168 194,87**	**1 425 297 342,15**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 996 275 314,54	3 081 365 350,86
Impôts (différés et provisionnés)		83 360 382,20	80 310 388,26
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d?avance		50 601 298,76	49 528 766,19
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**3 130 236 995,50**	**3 211 204 505,31**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		361 475 309,31	392 247 394,87
Impôts		254 074 234,84	247 103 803,77
Autres dettes		112 698 280,02	150 506 090,68
Dettes inter-unites		910 565 401,89	1 453 397 519,02
Trésorerie			98 073,08
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 638 813 226,06**	**2 243 352 881,42**
TOTAL GENERAL PASSIF		**10 632 218 416,43**	**6 879 854 728,88**
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés			

الملحق رقم (5) : ميزانية الحضر لسنة 2017

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		16 555 063,34	13 181 102,24	3 373 961,10	212 694,44
Immobilisations corporelles		8 271 156 513,93	1 138 978 220,96	7 132 178 292,97	2 770 322 187,87
Terrains		5 693 806 800,00		5 693 806 800,00	1 294 047 000,00
Bâtiments		1 695 301 570,40	704 401 022,18	990 900 548,22	1 013 742 516,13
Autres immobilisations corporelles		882 048 143,53	434 577 198,78	447 470 944,75	462 532 671,74
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		53 141 869,68		53 141 869,68	85 350 678,56
Immobilisations financières		2 076 842,00		2 076 842,00	2 366 842,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		2 076 842,00		2 076 842,00	2 366 842,00
Impôts différés actif		90 768 750,57		90 768 750,57	90 255 047,50
TOTAL ACTIF NON COURANT		8 433 699 039,52	1 152 159 323,20	**7 281 539 716,32**	2 948 507 450,37
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		656 363 237,10	31 566 438,31	624 796 798,79	725 092 840,52
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 204 453 795,01	90 480 403,75	1 113 973 391,26	1 079 858 404,84
Autres débiteurs		29 569 166,00	15 262 362,40	14 306 803,60	259 233 175,40
Impôts et assimilés		111 104 550,56		111 104 550,56	146 035 301,48
Autres créances et emplois assimilés					
Creances inter-unites		1 054 248 359,72		1 054 248 359,72	1 428 798 107,23
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		432 248 796,18		432 248 796,18	292 329 449,04
TOTAL ACTIF COURANT		3 487 987 904,57	137 309 204,46	**3 350 678 700,11**	3 931 347 278,51
TOTAL GENERAL ACTIF		11 921 686 944,09	1 289 468 527,66	**10 632 218 416,43**	6 879 854 728,88

I

الملحق رقم (6): جدول حسابات النتائج لسنة 2017

EPE BATIMETAL
UNITE BATIMETAL-CHARPENTE OUEST
Exercice 2017

DATE: 03/04/2018
HEURE: 10:00
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		458 202 055,78	617 537 837,45
Chiffre d'affaires Inter-unités		599 365 915,43	657 322 577,94
Variation stocks produits finis et en cours		-43 402 087,59	8 004 849,97
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 014 165 883,62**	**1 282 865 265,36**
Achats consommés		467 330 422,75	524 918 312,30
Achats consommés Inter-Unités		68 072 612,35	72 836 467,54
Services extérieurs et autres consommations		37 410 430,18	70 492 042,46
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**572 813 465,28**	**668 246 822,30**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**441 352 418,34**	**614 618 443,06**
Charges de personnel		265 119 978,15	280 165 748,36
Impôts, taxes et versements assimilés		6 569 475,68	5 663 299,18
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**169 662 964,51**	**328 789 395,52**
Autres produits opérationnels		2 054 017,88	24 592 233,00
Autres charges opérationnelles		34 660 305,52	60 741 790,00
Dotations aux amortissements et provisions		88 469 978,41	90 960 011,46
Reprise sur pertes de valeur et provisions		161 431,72	6 764 362,82
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**48 748 130,18**	**208 444 189,88**
Produits financiers		18 558 714,20	1 234 463,56
Charges financières		26 659 500,79	3 576 641,42
VI. RESULTAT FINANCIER		**-8 100 786,59**	**-2 342 177,86**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**40 647 343,59**	**206 102 012,02**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		2 536 290,87	8 191 880,63
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 034 940 047,42	1 315 456 324,74
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		996 828 994,70	1 117 546 193,35
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**38 111 052,72**	**197 910 131,39**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**38 111 052,72**	**197 910 131,39**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés			

الملحق رقم (07) : الميزانية التقديرية للأصول

18. ACTIF

MDA

DESIGNATION DES COMPTES	2016 Prév. initiale	2016 Prév . Clôture	OBJECTIF 2017
ACTIFS NON COURANTS			
ECART D'ACQUISITION (OU GOODWILL)			
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES			
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	2 868	2 782	2 725
TERRAINS	1294	1294	1 294
BATIMENTS	1050	1050	1 040
AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	684	438	391
IMMOBILISATIONS EN CONCESSION			
IMMOBILISATIONS EN COURS			
IMMOBILISATIONS FINANCIERES	2	2	2
TITRES MIS EN EQUIVALENCE			
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES			
AUTRES TITRES IMMOBILISES			
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS	2	2	2
IMPOTS DIFFERE ACTIF			
S/TOTAL 1 (TOTAL ACTIF NON COURANT)	**3 030**	**2 784**	**2 727**
ACTIFS COURANTS			
STOCKS ET ENCOURS	466	597	515
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES	1 541	2 718	2 371
CLIENTS	430	410	370
AUTRES DEBITEURS	195	570	555
IMPOTS & ASSIMILES	117	254	234
AUTRES CREANCES & EMPLOIS ASSIMILES			
CREANCES INTERN UNITES	799	1 484	1 212
DISPONIBILITES & ASSIMILES	474	272	422
PLACEMENTS & AUTRES ACTIFS FINANCIERS COURANTS			
TRESORERIE	474	272	422
S/TOTAL 2 (TOTAL ACTIF COURANT)	**2 481**	**3 587**	**3 308**
TOTAL GENERAL	**5 511**	**6 371**	**6 035**

الملحق رقم (8) : ~~جدول النتائج التقديرية~~
الميزانية التقديرية للمجموع

19. PASSIF

MDA

DESIGNATION DES COMPTES	2016 Prév init	2016 Prév clôture	OBJECTIF 2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Actif repris par l'état			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)	202	75	211
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))			
Autres capitaux propres - Report à nouveau	1 203	1 405	1 480
Liaisons Inter-Unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	**1 405**	**1 480**	**1 691**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	3 146	3 116	3 185
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	96	90	90
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**3 242**	**3 206**	**3 275**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	125	150	105
Impôts	144	139	133
Autres dettes	203	110	103
Dettes Inter-Unités	392	1 286	728
Trésorerie Passsif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**864**	**1 685**	**1 069**
TOTAL GENERAL	**5 511**	**6 371**	**6 035**

T9

الملحق (9): جدول حسابات النتائج التقديري

15. COMPTES DES RESULTATS

MDA

N°	Libellé	2016 Prévision init 1	Réalisation 2	Objectif 2017 3	Tx réal 2/1	Evolution (3-2)/2
	Ventes de marchandises			0	#DIV/0!	#DIV/0!
	Ventes de produits finis et intermédiares	1 514	1 360	1 557	90%	14%
	Vente de travaux			0	#DIV/0!	#DIV/0!
	Vente d'études			0	#DIV/0!	#DIV/0!
	Autres(703,708 et 709)			0	#DIV/0!	#DIV/0!
				0	#DIV/0!	#DIV/0!
1	Chiffre d'affaires	1 514	1 360	1 557	90%	14%
2	Variations stocks produits finis & en cours		-11	0	#DIV/0!	-100%
3	Production immobilisée			0	#DIV/0!	#DIV/0!
I	PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 514	1 349	1 557	89%	15%
4	Achats consommés	680	666	654	98%	-2%
5	Services extérieurs & autres consommations	203	141	187	69%	33%
II	CONSOMMATION DE L'EXERCICE	883	807	841	91%	4%
III	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	631	542	716	86%	32%
6	Charges du personnel	244	284	299	116%	5%
7	Impôts et taxes & versements assimilés	30	27	31	90%	15%
IV	E. B. E. III-(6+7)	357	231	386	65%	67%
	Autres produits opérationnels		20	0	#DIV/0!	-100%
9	Autres charges opérationnelles	5	30	5	600%	-83%
10	Dotations aux amort. et aux prov.	97	120	99	124%	-18%
11	Reprises sur pertes valeur et prov.	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
V	RESULTAT OPERATIONNEL	255	101	282	40%	179%
12	Produits financiers		1	0	#DIV/0!	-100%
13	Charges financières	6	9	22	150%	144%
VI	RESULTAT FINANCIER	-6	-8	-22	133%	175%
VII	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	249	93	260	37%	180%

L'analyse de la production physique par type de produit au titre de l'exercice 2016 est le suivant :

Désignation	UM	2015 (1)	2016 Prévu (2)	2016 Réalisé (3)	TAUX (3)/(2)	TAUX (3)/(1)
Total Production Physique	T	8 746	10 500	8 426	80%	96%
Charpente Métallique	T	7 710	7 800	8 094	104%	105%
Dont Matière Client	T	2 137	2 000	1 511	76%	71%
Chaudronnerie	T	218	1 200	99	8%	45%
Menuiserie Métallique	T	818	1 500	233	16%	28%
Montage Charpente/Chaudro.	T	1 120	2 500	871	35%	78%
Montage Couverture et Bardage	M²	10457	8 000	5 882	74%	56%

Une amélioration de 04%l'activité charpente par à rapport l'objectif budgété de 04%, et une évolution de 05% par rapport à l'exercice précédent, et on constate aussi que les efforts de l'unité au titre de l'exercice 2016 sont focalisés sur l'activité Charpente comme toujours, avec une production physique de 8 094 T soit une part de 96% de la production globale (8 426 T), en seconde position vient l'activité menuiserie avec un total de production de 233 T soit 03 % de la production globale, qui a connu une baisse remarquable, l'unité n'a réalisé que 16% de l'objectif budgété et 28% des réalisations de l'exercice 2015 et en troisième position, l'activité chaudronnerie avec seulement 01 % de la production globale, l'unité n'a réalisé que 99 T, représentant 08% de l'objectif fixé et 45 % des réalisations de l'exercice précédent, des actions commerciales sont nécessaires pour pénétrer dans ce marché de forte valeur ajoutée.

La participation de l'unité dans l'activité montage se présente comme suit :

L'unité a clôturé l'exercice 2016 avec un montage de 871 T de Charpente, concernant sa propre production, soit un taux de 10 % de la production globale, 35% de l'objectif budgété et 78% des réalisations de l'exercice 2015.

Concernant l'activité Couverture et Bardage, les réalisations de l'unité en 2016 s'élèvent à 5 882 M2 soit 74% de l'objectif budgété et 56% des réalisations de l'exercice 2015.