



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجبلاي بونعامه – خميس مليانة-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر مشاكل الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية من
منظور معايير المحاسبة الدولية
دراسة حالة شركة باتيميتال عين الدفلى

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

*- اشراف الاستاذ:

*- اعداد الطالبين :

*- م، سردون

*- براهيمي كريمة

*- طرفة كريمة

السنة الجامعية : 2022/ 2021

إهداء *

الحمد والشكر لله الذي خلقنا في أحسن تقويم ووهبنا سمعا وعقلا وفؤادا ونصلي

ونسلم على سيدنا محمد سيد الخلق أجمعين أما بعد

الى وطني الغالي الجزائر.....

الى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.....

الى من حملتني ووضعتني...الى من أرضعتني من الإيمان ما يقويني...ومن

الحنان ما يكفيني...ومن العلم ما ينير عقلي ووجداني...الى أمي الحبيبة الغالية

الى من أنار درب حياتي بوجوده وحرص على اجتهادي...الى من ألبسني

ثوب المعرفة...الى الذي لو كرس الدهر كله بجمع أفضاله علي ما أحصيتها...

الى أبي قرة عيني.....

الى ابنتي جاسمين...الحبيبة الغالية مؤنستي في الجنة...لم أجد اغلى

من كلمة لا اله الا الله وحده بها

الى أختاي فاطمة وعائشة...الى اخواني يوسف ومصطفى...الى الأخت التي

لم تجنبها أمي زوجة أخي جميلة...الى سندي والكتف الذي ارتكز عليه

في محنتي زوجي ياسين...الى كل من علمني حرفا من المرحلة الابتدائية

الى المرحلة الجامعية...الى عائلتي الكريمة كبيرها وصغيرها...الى

رفقاء الدرب والكرب...الى شركاء الفرح والفرح

والى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

- براهيمى كريمة -

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلهي لا يطيب الليل إلا بشرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك وذكرك
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الأمة محمد ﷺ
إلى من علمني العطاء إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ارجو من الله
في عمرك لتري ثمار قد حان قطفها بعد طول انتظار والذي العزيز أحمد
إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل إلى كل من في الوجود بعد الله إلى من علمتني
الحياة أُمي الغالية ليلي.....اهدي هذا العمل المتواضع إلى أخوالي وأختاي أميرة وأنفال
إلى اخواني عبد الرؤوف ومحمد.....إلى بسمة الحياة وشعلة النور إلى الوجه المفعم
بالبراءة ابنتاي خديجة ودانية.....إلى سندي وتوأم الروح زوجي عبد المجيد
أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل عائلتي الكريمة طرفة وعائلة زوجي
إلى أصدقاء الدرب وكل من تعرفت عليهم في مشواري الدراسي
فالحمد لله الذي أعانني وأذاقني حلاوة هذه اللحظة فالحمد
والشكر لله أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل هؤلاء

طرفة كريمة

* كلمة شكر *

نشكر الله تعالى الذي منحنا القوة وأعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة المشرفة سردون مهدية

على دعمها وتشجيعها لإتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر للأستاذة على دعمهم وتشجيعهم طيلة

مسار الدراسي وكذلك لإتمام هذا العمل.

دون أن ننسى كل الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة

لقبولهم مناقشة هذا العمل،

وتقويمه وتصحيحه.

إلى كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل.

وإلى كل من تحمله ذاكرتي ولا تحمله مذكرتي

المخلص:

تعالج هذه المذكرة موضوع اثر مشاكل الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، بهدف الاحاطة بالجوانب المتعلقة بالإفصاح المحاسبي واسقاطه على مؤسسة BATIMETAL لمعرفة طرق الإفصاح في القوائم المالية، وكيفية اعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والتطرق لاهم المعايير المتضمنة للإفصاح ومشاكله.

بعد تقديم الجانب النظري انتقلنا الى الجانب التطبيقي للتعرف على واقع الإفصاح في عرض القوائم المالية ومقارنته مع معايير المحاسبة الدولية بالاستعانة بدراسة الحالة محل الدراسة، وتوصلنا في النهاية لاهم المشاكل واقترحنا بعض من الحلول لتجنب المشاكل او للتقليل منها.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، معايير المحاسبة الدولية، مشاكل الإفصاح المحاسبي، قائمة الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول التدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الاموال الخاصة.

Cette note traite de la question de l'impact des problèmes de communication comptable dans la préparation des états financiers du point de vue des normes comptables internationales, en ne connaissant pas les aspects lies a la divulgation comptable et en laissant a l'institution le soin de connaitre les modalités de divulgation dans les états financiers, et comment préparer des états financiers conformément aux normes comptable internationales et aborder les normes les plus importantes incluses dans la divulgation et ses problèmes.

Après on avis présente le cote théorique, nous sommes passés au cote pratique pour nous familiariser avec la réalité de la divulgation dans la présentation des états financiers et la comparer aux normes comptables internationales en utilisant l'étude de cas à l'étude, et nous avons finalement atteint des problèmes les plus importants et suggéré quelques solutions pour éviter ou réduire ces problèmes.

Mots clés: divulgation comptable, états financiers, normes comptable internationales, problèmes de divulgation comptable, bilan actif-passif, comptes de résultat, tableau des flux de trésorerie, état de variation des capitaux propres.

	إهداء
	كلمة شكر
	الملخص
	الفهرس
	الجداول والاشكال
أ-ب	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمشاكل الإفصاح في إعداد القوائم المالية	
4	تمهيد
22-5	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الإفصاح المحاسبي وإعداد القوائم المالية
11-5	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الإفصاح المحاسبي
5	01-نشأة وتعريف الإفصاح المحاسبي
8	02-أهمية وأنواع الإفصاح المحاسبي
11	03-مقومات وتكاليف الإفصاح المحاسبي
22-14	المطلب الثاني: مدخل إلى القوائم المالية
14	01-ماهية القوائم المالية
17	02-مكونات القوائم المالية ومستخدميها واستخداماتها في المؤسسة
22	03-أسس واعتبارات إعداد القوائم المالية
36-25	المبحث الثاني: مشاكل الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية
30-25	المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبي
25	01-المعيار الدولي رقم 01(IAS) عرض البيانات المالية
28	02-المعيار الدولي رقم 24(IAS) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
30	03-المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 07(IFRS) الأدوات المالية
36-35	المطلب الثاني: مشاكل الإفصاح المحاسبي
35	01-العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي
36	02-معوقات الإفصاح المحاسبي
38-36	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
36	المطلب الأول: قراءة في بعض الدراسات السابقة
38	المطلب الثاني: مقارنة الدراسات الحالية بالدراسات السابقة

39	الخلاصة
الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي في إعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية	
41	تمهيد
44-42	المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة BATIMETAL
43-42	المطلب الأول: نشأة وتعريف شركة المباني الصناعية والنحاس
42	01-نشأة مؤسسة المباني الصناعية والنحاس
43	02-تعريف شركة المباني الصناعية والنحاس BATIMETAL
43	المطلب الثاني: مهام وأهداف المؤسسة
43	01-مهام المؤسسة
43	02-أهداف المؤسسة
44	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة BATIMETAL
61-50	المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL
54-50	المطلب الأول: عرض قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL والإفصاح عنهما
50	01-عرض قائمة الميزانية لسنة 2019 والإفصاح عنها
54	02-عرض جدول حساب النتائج لسنة 2019 والإفصاح عنه
59-57	المطلب الثاني: عرض جدول تدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL
57	01-عرض جدول تدفقات الخزينة والإفصاح عنه
59	02 عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة والإفصاح عنه
61	المطلب الثالث: مقارنة القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL مع معايير المحاسبة الدولية
61	01-مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL مع معايير المحاسبة الدولية
61	02-مشاكل الإفصاح المحاسبي في مؤسسة BATIMETAL
63	الخلاصة
65	خاتمة
69	قائمة المراجع
79	<u>الملاحق</u>

قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
79	قائمة الميزانية-أصول-	01
80	قائمة الميزانية-خصوم-	02
81	جدول حساب النتائج	03
82	جدول تدفقات الخزينة	04
83	جدول تغيرات الأموال الخاصة	05

قائمة الاشكال :

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
44	الهيكل التنظيمي لمؤسسة BATIMETAL	01
48	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والدراسات المالية	02

مقدمة

مقدمة :

نتيجة ظهور شركات المساهمة والشركات المتعددة الجنسيات، ولدت الحاجة الى المعلومات الصحيحة والدقيقة خاصة في المالية منها، التي تعتبر المحاسبة المصدر الأساسي لها كونها تعبر عن الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات، والافصاح عنها من خلال القوائم المالية والتقارير التي تعد عن فترات زمنية محددة، الهدف منها تزويد وايصال نتائج هذه الأحداث الى الفئات ذات المصالح، كما يعتبر الافصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والاداة الفعالة التي يعتمد عليها مستخدمي المعلومات المالية لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بالاستثمار والتمويل.

وقد تطورت المحاسبة في مختلف دول العالم وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور بمختلف دول على ضوء الانظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها، بما ادى لظهور مشاكل محاسبية نتيجة اختلاف الانظمة والممارسات المحاسبية والذي نتج عنه اختلاف في مخرجات العملية المحاسبية او ما يدعى بالقوائم المالية بين الدول، وصعوبة اتخاذ القرارات بين المستثمرين لمختلف الدول والذي يشكل حاجزا عميقا امام تحقيق القراءة الموحدة والفهم الافضل للقوائم المالية.

وانطلاقا من هنا ازداد الاهتمام بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية التي تعالج بدورها موضوع الافصاح وابرار المعلومات والبيانات المالية الواجب الافصاح عنها، وتبني مفاهيم ومصطلحات وتوحيد المبادئ وطرق العمل لإعداد المعلومات المالية والاقتصادية مفيدة ذات مصداقية وقابلة للمقارنة.

ومن هنا نتساءل عن مدى اثر مشاكل الافصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ويمكن صياغة ذلك في الاشكالية الرئيسية التالية:

كيف يتم الافصاح المحاسبي في القوائم المالية لمؤسسة **BATIMETAL** وفق منظور معايير المحاسبة الدولية؟

ولمعالجة هذه الاشكالية سوف ندرج مجموعة من الاسئلة الفرعية اهمها:

- كيف يتم الافصاح عن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي؟
- ماهي القوائم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؟
- فيما تتمثل نماذج الافصاح المحاسبي عند عرض القوائم المالية؟

الفرضيات:

من خلال ما تم تداوله من خلال التساؤلات السابقة حول موضوع الدراسة يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات التالية:

- يتم اعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي وفق مبادئ واسس محاسبية متعارف عليها.
- لقد جاء النظام المحاسبي المالي بخمس كشوفات مالية من بينها الميزانية.
- يتم عرض القوائم المالية وفق عدة نماذج للإفصاح.

اهداف الدراسة:

- معرفة دور الافصاح وتأثيره على قرارات المستخدمين للقوائم المالية.
- التعرف على القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- كيفية تحسين جودة القوائم المالية والوصول بها الى المستوى المطلوب من الافصاح عن المعلومات الواجب نشرها في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

اهمية الدراسة:

تكتسي اهمية الدراسة في التأكد من اهمية تطبيق قواعد الافصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية والاستفادة منه في تطوير الممارسات، من خلال اظهار اثره على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية التي يتم اصدارها عن طريق نظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وتكون متضمنة في التقارير المالية.

منهج الدراسة:

لغرض الاجابة على التساؤلات واثبات صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للتطرق الى مختلف الجوانب المتعلقة بالفصاح المحاسبي والقوائم المالية، اما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل القوائم المالية.

حدود الدراسة:

حدود المكانية: مؤسسة BATIMETAL.

حدود الزمانية: من مارس 2022 الى ماي 2022.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمشاكل الإفصاح

المحاسبي في اعداد القوائم المالية

تمهيد:

تعد المحاسبة علم يهدف إلى تلبية حاجات المستخدمين من أجل اتخاذ قرارات رشيدة عن طرق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم وبيانات مختلفة كما ونوعاً، وحسب الأهداف المنشودة والأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة أو باختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية.

سوف نتناول هذا الفصل بدراسة المحاور الأساسية الآتية:

المبحث الأول: مفاهيم السياسة حول الإفصاح المحاسبي واعداد القوائم المالية.

المبحث الثاني: مشاكل الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبي الدولي.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الإفصاح المحاسبي واعداد القوائم المالية

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دور هاماً في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية. إذ أنه يمثل المرحلة التي يستطيع من خلالها المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات اللازمة لمختلف الفئات المستخدمة لها في شكل مجموعة من القوائم المالية ذات الاستخدام العام.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الإفصاح المحاسبي

الفرع الأول: نشأة وتعريف الإفصاح المحاسبي.

1-لمحة تاريخية:

تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح الى بدايات تأسيس شركة المساهمة. وكان ذلك في القرن 40، وما نتج عنها انفصال الملكية عن الإدارة والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء. مما تطلب حينذاك من تشريعات والقوانين لهذا الشركات والزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية.¹ لقد كان قانون الشركات الإنجليزية الذي صدر عام 1844 السابق من حيث فرض التدقيق الخارجي، فلقد أورد نصاً الزم بمقتضاه مديري الشركات بإعداد ميزانية والتوقيع عليها، بحيث تكون عادلة وشاملة على ان يتم التحقق من صحتها وصدقها من قبل مراجع خارجي.²

اما في سنة 1907 أصبح الإفصاح اجباري نتيجة تزايد اعتماد شركات المساهمة على التمويل الخارجي.³ وجاء ذلك لحماية جمهور المستثمرين وتحقيق المصلحة العامة، كما أصبح المراجع يهدف الى البحث فيما وراء الأرقام للكشف عن الحقائق الجوهرية غير الواضحة في الميزانية. على العكس من إنجلترا لم تكن لقوانين الشركات الامريكية دوراً ملحوظاً في التأثير على الممارسات المحاسبية بل يرجع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكية الى جهود مهنة المراجعة ممثلة في معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي

¹ - محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات (القياس، العرض والافصاح)، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 340

² - وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص22

³ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، نفس المرجع، ص 26

(AICDA)، ففي سنة 1933، أكد على ضرورة التقييد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في اتباع النسق عند القوائم المالية وهذا ما فرضته هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) على جميع الشركات المقيدة في البورصة سنة 1934¹. بسبب ترك الحريات لها في اختيار بدائل محاسبية تراها مناسبة. مما أدى ذلك الى تلاعب بالأرقام المحاسبية المنشورة. فكانت النتيجة حدوث الازمة الاقتصادية عالمية (1929-1933)². ولقد كانت اول محاولة التنظير المحاسبي تتناول مصطلح الإفصاح المحاسبي صراحة هي دراسة أعدها (MOONITIZ) في عام 1961. تحت رعاية AICPA. وقد أشار في هذه الدراسة على ان تفصح التقارير المحاسبية عن كل ما هو ضروري حتى لا تكون مضللة. من زاوية أخرى يرتبط تزايد أهمية الإفصاح بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة وذلك عندما تحولت من مدخل الملكية الى ما يعرف مدخل المستخدمين أي تحولت وظيفتها من نظام لمسك الدفاتر غايتها حماية مصالح الملاك الى نظام للمعلومات غايتها توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرار ، كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على نظريات حديثة كالنظرية الحديثة للمعلومات ، هذه الأخيرة قدمت للمحاسبين الكثير من المفاهيم والأدوات التي عززت من أهميته دور مبدا الإفصاح مثل مفهوم المحتوى المعلوماتي للتقرير المالي³، و الدالة اللوغاريتمية التي تعرف باسم (SHANNON) وقد استخدمت في قياس المحتوى المعلوماتي ، وفي القياس تكلفة المعلومات ، ومن جانب اخر كان تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية اثر مباشر على المحاسبة ، اذ فرضت على المحاسبين ان يولوا اهتمام خاص للنظريات و المفاهيم التي تحكم مقاومات و النيات هذه الأسواق مثل نظرية المحفظة ، وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق الكفؤ⁴.

. إن الإفصاح المحاسبي كان وليد الانفصال بين الملكية والإدارة (الوكالة).

. اعتماد الشركات على التمويل الخارجي كان دافعا في ظهور الإفصاح المحاسبي.

¹ - وصفي عبد الفتاح، مرجع سابق، ص35

² - أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة الاقتصادية والمالية الدولية والحوكمة العالمية، 21.10 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص3

³ - المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية: هي قيمة ما يحتويه من معلومات اقتصادية من وجهة نظر مستخدم هذه التقارير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمؤسسة

⁴ - وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، متاح على الموقع (www.ao.Academy.org)، 2013/04/03 على الساعة 21:00، ص368، بتصرف

. الازمة الاقتصادية العالمية ساهمت في ظهور مبدأ الإفصاح لضرورة توفير معلومات ملائمة لمستخدميها لاتخاذ القرار المناسب.

. دور الأسواق المال العالمية في تفعيل دور الإفصاح المحاسبي.

. هناك فجوة بين عملية التنظير المحاسبي للإفصاح المحاسبي وبين الواقع العملي له.

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

2-تعريف الإفصاح المحاسبي:

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي ويمكن ذكر بعض التعريفات له كالآتي:

. **اولا:** عملية اظهار تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية او مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا ان تعرض أيضا المعلومات والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس او تضليل¹.

. **ثانيا:** يعرف الإفصاح انه الواضح وعدم الابهام في عرض المعلومات المحاسبية عند اعداد الحسابات والبيانات والتقارير المالية².

. **ثالثا:** من جانب اخر حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة من AICPA ماهية الإفصاح المناسب لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق بما يلي ان معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي توفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم ، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) و يقصد هنا بعنصر الإفصاح ان يكون على صلة وثيقة بشكل و محتوى القوائم

¹ - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص577

² - لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007، ص179

المالية ، و بالمصطلحات المستخدمة فيها ، وكذلك بالملاحظات المرفقة بها و ذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمى هذه القوائم¹.

الفرع الثاني: أهمية وأنواع الإفصاح المحاسبي

1-أهمية الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي من خلال الاتي²:

- يحظى الإفصاح المحاسبي بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم، أو من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية والمحاسبية وعلى الرغم من قدم الاهتمام به مازال قائماً بل واخذ في الزيادة وذلك للعديد من الأسباب منها اتساع نطاقه باستمرار نتيجة التطورات المتلاحقة في البيئة الاقتصادية، والتي تولد العديد من المشكلات التي تحتاج معايير محاسبة تساعد الوحدات المحاسبية في قياس العناصر المرتبطة بها والإفصاح عنها فضلاً عن ارتباط الإفصاح بالقوائم والتقارير المالية، وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس ثم إتباعها للوصول إلى معظم عناصر هذه التقارير.
- تظهر أهمية الإفصاح للأطراف الخارجية التي غالباً لا تملك السلطة لإلزام الوحدة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من البيانات الضرورية لاتخاذ نماذج قراراتهم، ومن هنا فإن الإفصاح المناسب يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة، إذ أن الإفصاح يوفر فرص متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات وهذا بدوره يوفر مناخاً استثمارياً ملائماً ويزيد من فرص السوق وازدهاره³.
- إن الإفصاح يعني عرض المعلومات الهامة للمستخدمين كالمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الوحدة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها، والإفصاح له منفعة نسبية لدى المستثمرين مثل العاملين والعملاء والحكومة، ولا شك أن هناك اتفاق على مستوى الفكر المحاسبي وكذلك الاقتصادي حول ضرورة وأهمية الإفصاح وعن الطريقة المستخدمة والتي يجب أن تتلاءم مع كمية

¹ - سعود جايدى العامري، المحاسبة الدولية (منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها)، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص479

² - عصام خلف الله أحمد سيد، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية في صناديق التأمين الخاصة -دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان، العدد الأول/ج2، 2011، ص200

³ - هيثم ممدوح عبادي، مفهوم القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية وانسجامها مع قانون الضريبة في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد71، 2008م، ص335

المعلومات وأهميتها، حيث تقتضي متطلبات الإفصاح العامة على ضرورة اشتمال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية التي يتم إعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها¹.

- تأتي أهمية الإفصاح على مستوى نشاط الأعمال، كونه يساعد على توفير معلومات تفصيلية كما يوفر نماذج الإفصاح إطارا علميا لتقديم المزيد من المعلومات مما يجعل الإفصاح أكثر شفافية، ويؤدي إلى تحسين الفهم لأعمال وأنشطة المنشأة ولأهداف الإدارة والفرص والمخاطر المرتبطة بالاستثمار².
- إن الإفصاح من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والذي يلعب دورا هاما في تزويد جميع مستخدمي التقارير المالية سواء داخل المنشأة أو خارجها بالمعلومات المفيدة³.
- تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي في منشآت الأعمال، وذلك لتوفير المعلومات اللازمة لمستخدميها وللتعرف على أداء المنشأة ومركزها المالي حتى يتسنى لهم اتخاذ قراراتهم الاقتصادية⁴.

2-أنواع الإفصاح المحاسبي:

اولا: الإفصاح حسب كمية المعلومة:

أ- الإفصاح الكامل (الشامل): يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدم تلك التقارير⁵. أي أن المعلومات المحاسبية الظاهرة بالتقارير المالية يمكن أن تجيب على أي تساؤل من جانب مستخدميها⁶، والإفصاح الشامل هنا لا يعني عرض كافة التفاصيل من أحداث

¹ - أيمن لبيب، المحاسبة عن عقود الصرف الآجلة لأغراض التغطية ضد مخاطر التقلبات في سعر الصرف الأجنبي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة-جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2008م، ص196

² -فايزة محمود محمد، إطار مقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة في ظل استخدام نظام الأداء المتوازن، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2005م، ص391

³ - محمد ذا النون عصفور، ود، هيثم العبادي، تقييم مدى الالتزام بمعايير الإفصاح الدولية وانعكاساتها على أسعار الأسهم في السوق، دراسة لعينة من الشركات الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد70/ج1، 2008م، ص685

⁴ - عادل رزق، الإفصاح في المؤسسات العربية، ندوة الشفافية والإفصاح فب التقارير المالية للمؤسسات الحكومية والخاصة-ورشة عمل أساليب القياس طبقا للمعايير المحاسبية الدولية والتمويل، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الفترة من 8-12 يوليو 2007م، ص52

⁵ - رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص73

⁶ - خالد الخطيب، مرجع سابق، ص145

وعمليات وظروف واجهتها المؤسسة دون تمييز¹، ذلك أن عملية انتاج المعلومات وتوصيلها مكلفة من ناحية، ومن ناحية أخرى بكثرة التفاصيل غير المهمة تخفض من القدرة على الاستيعاب.

ب- الإفصاح العادل: إن هذا النوع من الإفصاح ينطوي على هدف أخلاقي وذلك بتطبيق معاملة متساوية لجميع المستخدمين المحتملين للقوائم المالية².

ج- الإفصاح الكافي: يعني الحد الأدنى من مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بطريقة لا تكون فيها القوائم المالية مضللة، أي يجب عدم حذف أو كتمان أو إخفاء أي معلومات جوهرية³.

د- الإفصاح التفاضلي: فيه يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية، وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات الجوهرية⁴.

ثانيا: الإفصاح المحاسبي حسب طبيعة المستثمر:

أ- الإفصاح الوقائي (التقليدي): هذا النوع من الإفصاح يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذي القدرة المحدودة على استخدام المعلومات المالية، هذه الأخيرة تهدف إلى محاولة القضاء على أية أضرار قد تلحق المستثمر العادي.

ب- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): يفترض هذا النوع من الإفصاح مستثمرا حصيفا ذا دراية وإطلاع واسعين، ويمتلك القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية⁵.

¹ - رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 145

² - الدون هندريكسن، النظرية المحاسبية، ط4 تعريب كمال خليفة أبو زيد، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 766، ص 767

³ - سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، ط4، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2001، ص 217

⁴ - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 475

⁵ - سامي محمد الوقاد، مرجع سابق، ص 190

ثالثاً: الإفصاح حسب درجة الالتزام:

أ- الإفصاح الإيجابي (المقنن): يقصد به أنه توجد هيئة أو منظمة معينة تصدر المعايير أو الأسس التي تحكم إعداد القوائم والتقارير المالية، إذ يهدف الإفصاح الإيجابي إلى تحقيق المصلحة العامة¹.

ب- الإفصاح الاختياري (غير المقنن): يقصد به أن للمديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي لمؤسساتهم أكثر من غيرهم، لذا لديهم الحائز على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بهدف تحقيق مصلحة ذاتية، ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية للمؤسسة².

الفرع الثالث: مقومات وتكاليف الإفصاح

1- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية:

يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح تتمثل في³:

أولاً: تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المالية: إن الفئات المستخدمة للمعلومات المالية قد تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المالية: الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون والمحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

ثانياً: تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المالية: ويتم توضيحها من خلال خاصية ملاءمة المعلومات، إذ تعد معلومة ما ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم أن يستفيد منها في غرض معين.

¹ - Frederek، Carol Ann، & k، F.، (2010). Meek International Accounting 7 Edition. New Jersey. United states، of American، p 120.

² - د. غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية (المجلد الثاني)، مجلة جامعة كركوك للدراسات الإنسانية، 2007، ص152

³ - محمد الهادي ضيف الله، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)، المؤتمر الدولي للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، مسيلة، جامعة محمد بوضياف، يومي 4-5 ديسمبر 2012، ص5

ثالثاً: تحديد طبيعة ونوع المعلومات المالية التي يجب الإفصاح عنها: يعني الإفصاح اتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمؤسسة، وهذا يعني أن تشمل القوائم المالية الملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها بالإضافة إلى كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمؤسسة لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمؤسسة¹.

رابعاً: تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المالية: حتى تكون الصورة واضحة ومكتملة عن الأحداث والعمليات الاقتصادية للمؤسسة عن فترة معينة فإنه يمكن استخدام الأساليب والطرق الآتية في هذا المجال: التوضيح بين قوسين، الملاحظات، بنود مقابلة أو متصلة، الجداول المرفقة².

خامساً: توقيت الإفصاح عن المعلومات المالية: حتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فعالاً لا بد من مراعاة توقيته، وقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في البيان رقم (4) الصادر عنه بتاريخ 1997 على أهمية توقيت عنصر الإفصاح حيث نص ذلك البيان على أنه يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في وقت مبكر وإذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره³.

2- تكاليف الإفصاح المحاسبي:

إن قرار زيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تتأثر بمجموعة التكاليف المرتبطة بها، والتي يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:⁴

أولاً: تكاليف التجميع والتشغيل: هي التكاليف التي يتحملها معدو ومستخدمو المعلومات المالية، وغالباً ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مستخدم إلى آخر، وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع الإفصاح المقدم أو المطلوب.

¹ - محمد الهادي ضيف الله، مرجع سابق، ص5

² - محمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص6

³ - ضيف الله محمد الهادي، مرجع سابق، ص109

⁴ أحمد السيد، أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين: منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، 1993، ص120

ثانياً: التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية: إذا ما قامت المؤسسة بإفصاح اختياريًا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك المؤسسة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة.

ثالثاً: التكاليف السياسية: تلعب الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات دوراً هاماً في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ إما في صالح هذه المؤسسات أو في غير صالحها، فالمؤسسات التي تظهر قوائمها أرباحاً خيالية غالباً ما تكون محط أنظار واهتمام السياسيين والعاملين والجمهور العام. كما يمكن أن تتعرض هذه المؤسسات للنقد لينتهي الأمر إلى فرض إجراءات سياسية من شأنها أن تحد من أرباحها أو تقلل معدل نموها كفرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها بمعرفة الأجهزة الحكومية.

رابعاً: التكاليف المترتبة عن التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي على المؤسسة: لقد توجه العديد من المدراء إلى اعتبار أن التوسع في الإفصاح يؤثر على الموقف التنافسي للمؤسسة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت المؤسسات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها. حيث أن المستثمرون لا يقبلون على المساهمة في الإصدار الجديد إلا إذا قامت المؤسسة بتقديم معلومات تفصيلية خاصة بالبحث والتطوير والمنتجات الجديدة، ومن ناحية أخرى فإن توفير تلك المعلومات قد يخدم المنافسين ويساعدهم على مراجعة وتوجيه خطط التطوير الخاصة بهم مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل.

خامساً: التكاليف الناتجة عن مشاكل الإفصاح المحاسبي: تتباين طبيعة الإفصاح المطلوب في المؤسسات من بلد لآخر وحتى من مؤسسة إلى أخرى مما يولد العديد من المشاكل لعل أهمها:

- اختلاف احتياجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يصعب عملية التوفيق بين متطلبات الإفصاح واحتياجات المستخدمين.
- تباين قدرة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومة المحاسبية وذلك لاختلاف مستواهم التعليمي من بلد إلى آخر.
- تقديم كمية كبيرة من المعلومات المحاسبية يمكن أن يؤثر على قيمة المعلومات المحاسبية المفيدة.
- في بعض الحالات ينبغي تحديد طبيعة مستخدمي المعلومات المالية وخاصة إذا كانت هناك عدة أطراف، الأمر الذي يتطلب كفاءة عالية في تطبيق مبدأ الإفصاح.

المطلب الثاني: مدخل الى القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة وادائها المالي، تستفيد منها سلسلة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، فإعدادها هو المرحلة النهائية لأي نظام محاسبي، بحيث تتوافر على ملخص جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة والاحداث التي وقعت خلال فترة زمنية معينة، وسنتطرق في هذا المطلب اهم الجوانب المتعلقة بالقوائم المالية.

الفرع الاول: ماهية القوائم المالية:

1-تعريف القوائم المالية:

هناك عدة تعاريف حول القوائم المالية نذكر اهمها:

أولاً: هي المنتج النهائي للمحاسبة، تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة، بقصد اتخاذ القرارات المختلفة وتصوير نتيجة عمل المؤسسة ومركزها المالي.¹

ثانياً: هي الوسائل التي بموجبها تنقل الى الادارة والاطراف المعنية صورة مختصرة عن الارباح والمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية.²

ثالثاً: هي الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من ان القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، الا ان النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على اساس عناصر القوائم المالية الأصول، الخصوم، الايرادات والمصروفات.³

¹ عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر للتوزيع، عمان، 2003، ص34.

² فالتر مجس وروبرت مجس، المحاسبة المالية، ترجمة: وصفي عبد الفتاح ابو المكارم واخرون، مراجعة: احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2007، ص34.

³ ابراهيم الجز راوي وعامر الجنابي، اساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص80.

وعليه فالقوائم المالية هي وثائق محاسبية ذات علاقة تكاملية مع بعضها البعض تسمح بإعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية والاداء المالي للمؤسسة، من خلال ما تضمنه من معلومات تلخص جميع العمليات والاحداث التي قامت بها وتوجيهها الى الفئات المستخدمة لها لاتخاذ القرارات المختلفة.

2- خصائص القوائم المالية:

تتمثل في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة فيها مفيدة للمستخدمين وتظهرها في صورة صادقة وعادلة، نذكر اهمها في ما يلي:

اولا: الملائمة: لكي تكون المعلومة لا بد ان تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار، حيث تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة في المركز المالي والاداء، وتساعد كذلك على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل وكذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق او تصحيحه.¹

ثانيا: تمثيل الصادق: حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب ان تعبر بصدق عن العمليات المالية والاحداث الاخرى التي حدثت في المؤسسة، والظواهر الواجب ان تعبر عنها وتصورها في القوائم المالية.²

ثالثا: قابلية المقارنة: يقصد بها قابلية المقارنة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الاداء ومقارنتها مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى، حتى يمكن تقييم مراكزها المالية والتغيرات الحاصلة فيها.³

رابعا: قابلية التحقق: اي التحقق من نوعية المعلومات التي تساعد على تزويد المستخدمين مع ضمان ان المعلومات تعطي صورة عادلة او حقيقية للظواهر الاقتصادية التي ترمي لتمثيلها، وقابلية التحقق تعني ان النتائج التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام اساليب معينة للقياس والافصاح يستطيع ان يتوصل اليها شخص اخر باستخدام نفس الاساليب وليس بالضرورة الوصول لنفس النتائج بالضبط.⁴

¹ طارق عبد العال حماد ومجد حيدر، التقارير المالية. اسس الاعداد والعرض والتحليل، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص08.

² مجد ابو النصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص08.

³ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص90.

⁴ سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة مجد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص59.

خامسا: توقيت المناسب: وهي ان تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار¹.

سادسا: قابلية الفهم والاستيعاب: اي لا تكون معقدة وتكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، ومن السهل فهمها من اغلبية المستخدمين².

3- اهداف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية اساسا الى تزويد المعلومات عن الوضعية المالية، الاداء المالي، التدفقات النقدية

وتغيرات في رؤوس الاموال المتعلقة بمؤسسة ما لمستخدمي هذه القوائم ويمكن تلخيصها في ما يلي:

- الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنشأة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات التي تحقق اهدافها.
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات والاضاع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الارباح على المساهمين.
- تقييم قدرة المنشأة على استخدام اموالها وتحقيق اهدافها وتقييم كفاءة ادارتها.
- توفير المعلومات عن المركز المالي واداء المنشأة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

¹ محمد ابو النصر، ص10.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص90.

الفرع الثاني: مكونات القوائم المالية ومستخدميها واستخداماتها في المؤسسة:

1-مكونات القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية مجموعة كاملة من الوثائق، وتتمثل القوائم المالية في المكونات الأساسية التالية:

أولاً: الميزانية: هي صورة فوتوغرافية للوضع المالي للمؤسسة في تاريخ معين، أي أنها ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ولكل مؤسسة ذمة مالية توضح ما لها من حقوق وما عليها من التزامات، وتضم معطيات خاصة بالسنة الجارية والارصدة الخاصة بالسنة المالية السابقة.¹

بحيث تحقق الميزانية الميزات التالية:²

- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها مستحقة الدفع.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها.
- التعرف على مدى استمرارية المؤسسة والقيام بعمليات التحليل المالي.
- مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

ثانياً: جدول حساب النتائج: ويسمى كذلك باسم قائمة الدخل، قائمة الربح أو قائمة الأرباح والخسائر. وهو

عبارة عن كشف بين مقدار الفرق من (الربح أو خسارة) بين الإيرادات بجميع عناصرها والنفقات بمختلف

مكوناتها خلال السنة المالية، ويتضمن نتيجة أعمال المؤسسة ويستخدم التدفقات النقدية وقياس كفاءة الأداء.³

¹ شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (AFRS)، الطبعة الثانية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص119.

² خالد جمال الجارات، معايير التقارير المالية الدولية (IFRS/IAS2007) الطبعة الأولى، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص42.

³ دريد كامل ال شيب، مبادئ الإدارة المالية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص53.

وتتجسد أهميته فيما يلي:¹

- التعرف على نتيجة كفاءة الإدارة في ادائها المالي.
- التعرف على نشاطات المؤسسة وتركيبه المصرفيات التي قامت بإنفاقها.
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
- احتساب بعض النسب المالية كنسب الربحية.

ثالثاً: جدول تدفقات الخزينة: هو عبارة قائمة مالية تلخص التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة خلال

فترة من الزمن، الهدف منها هو اعلام المستخدمين بكيفية وسبب التغيير الطارئ على نقدية المؤسسة.²

وتتمثل اهدافها كالاتي:³

- توفير معلومات مفيدة بشأن هيكل المالي للمؤسسة.
- توفير معلومات اضافية للمستخدمين عن اصول وخصوم وحقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة.
- تعزيز القدرة على مقارنة تقارير الاداء التشغيلي للمؤسسة.
- وتعتبر قائمة التدفقات النقدية ذات قيمة في تقييم العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات وفي تقييم إثر تغيرات الاسعار ايضا.

رابعاً: جدول تغيرات رؤوس الاموال الخاصة: هي عبارة عن جدول يبين كل ما يتعلق بحقوق اصحاب المؤسسة

المتتمثلة في رأس المال والمسحوبات الشخصية الخاصة بهم وصافي الربح أو الخسارة المتحققة في قائمة الدخل،

فهو يوضح مقدار الزيادة أو النقص الذي طرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة.⁴

¹ خالد جمال الجارات، مرجع سبق ذكره، ص42.

² نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص343.

³ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة (عرض القوائم المالية) الجزء الثاني، الدار الجامعية، 2004، مصر، ص150، 148.

⁴ رضوان حلوة حنان واخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص126.

- وتتمثل أهمية جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتقصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج ممثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول دورة مالية وصولا الى الأموال الخاصة في اخر الدورة.¹

خامسا: الملاحق: يحتوي ملحق الكشوف المالية على معلومات اساسية ذات معنى تسمح بفهم معايير التقييم المستعملة لإعداد القوائم المالية، ويقدم بطريقة منتظمة تمكن من اجراء المقارنة مع الفترات السابقة.² ويشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:³

- قواعد وطرق محاسبية معتمدة لمسك المحاسبة واعداد القوائم المالية.
- مكملات الاعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول التدفقات و جدول تغيرات رؤوس الاموال.
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة او الفروع او المؤسسة الام، وكذلك المعاملات التجارية التي يمكن ان تكون حصلت من تلك المؤسسة.
- المعلومات ذات طابع عام او التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفيية.

¹ فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة، استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، الجزائر، ص62.

² لزعر محمد، جامعة منثري، قسنطينة، الجزائر، ص52.

³ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق ل26 يوليو 2008، المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19.

2- مستخدمى القوائم المالية:

تتعدد الفئات التي تستخدم المعلومات والبيانات المالية الموجودة في القوائم المالية وتتمثل في:

أولاً: المستثمرون الحاليون والمحتملين:¹ بحيث تحتاج هذه الفئة الى معلومات تساعد المستثمر في اتخاذ قرار الشراء او بيع اسهم الشركة ومعلومات التي تساعد في تحديد مستوى توزيعات الارباح الماضية والحالية والمستقبلية.

ثانياً: الموظفين: يمثلون مورد الشركة الهام، حيث تبنى عليهم استمرارية الشركة وادائها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيق أهدافها ونموها وزيادة مبيعاتها وارباحها، ووجود نظام الاجور والرواتب والحوافز الفعال، ويتعدى ذلك الى تقييم نظام التقاعد ومنافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشركة تقديمها.

ثالثاً: الموردون: تعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل الائتمان قصير الاجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطاتها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكيد من استمرارية وكفاءة وربحية الشركة.

رابعاً: المقرضون:² يهتم المقرضون بقدرة المقترض على السداد والحصول على عائد مناسب، لذلك تركز هذه الفئة على البيانات التي تقدم لهم معلومات تمكنهم من تقدير درجة المخاطر المترتبة بقروضهم، والتي تعكسها درجة السيولة النقدية للمشروع ومقدرته في المستقبل على سداد اصل الدين.

خامساً: العملاء:³ يعتبر العملاء المصدر الاساسي لإيرادات المؤسسة، اذ تهتم هذه الفئة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم او اعتمادهم على المؤسسة في الاجل الطويل لتلبية احتياجاتهم.

¹ بوعلام صالحى، اعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني واصلاح النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية(غير منشورة)، جامعة الجزائر 03، 2010، ص35.

² محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ص286.

³ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص41.

سادسا: الجمهور:¹ تؤثر المؤسسات على الجمهور وافراد المجتمع بطرق متنوعة، على سبيل المثال قد تقدم مساعدات للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الافراد اللذين تستخدمهم، ويمكن للقوائم المالية ان تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في انماء المؤسسة وتنوع نشاطاتها.

سابعا: ادارة المؤسسة:² تعتبر ادارة المؤسسة من المستخدمين الداخليين للمعلومات الموجودة في القوائم المالية، وتهتم الادارة في هذا الصدد بربحية المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وقدرتها على جذب رؤوس الاموال من خلال المعدلات المتوقعة على راس المال، وذلك على اساس ان هذه المعدلات هي المحدد الرئيسي لجذب رؤوس اموال المستثمرين القائمين والمحتملين من ناحية وتقييم اداء الادارة من ناحية اخرى بما يفي استمراريتهما في اداء واجباتها داخل المؤسسة.

ثامنا: الحكومة بأجهزتها المختلفة: تحتاج هذه الفئات الى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج الى معلومات تساعدها في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة ومدى قدرتها على التسديد ومعرفة المساهمة العامة لشركة في الاقتصاد الوطني.

تاسعا: السلطات القضائية:³ تحتاج هذه الاخيرة لمعلومات موجودة في القوائم المالية للفصل في امور التقليل والمنازعات القضائية التي تحدث بين المؤسسة والغير او داخل المؤسسة.

3 - استخدامات القوائم المالية:⁴

نظرا لتعدد الفئات المستخدمة للقوائم المالية فقد ترتب عليها اختلاف طبيعة المعلومات المطلوبة والتي تتوقف الى حد كبير على مجال القرار الذي يراد اتخاذه، اي الاستخدامات الداخلية والخارجية المتمثلة في ما يلي:

¹ خليفة قدور ومريم حنك، مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفق الSCF، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، الجزائر، 2016، ص55.

² محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص286.

³ رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص34.

⁴ مصطفى عقاري، مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني، اطروحة دكتوراه(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005، ص108.

- **الاستخدامات الداخلية:** ان عملية تحضير واعداد التقارير والكشوف المالية والغير المالية لأغراض القرارات الداخلية لا يراعي في تحضيرها واعدادها القواعد والقوانين العامة المنظمة للمحاسبة كالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لان طبيعة هذه التقارير سرية تتداول وتستعمل لأغراض داخلية، وعلى ضوء ذلك تكون الادارة في حاجة اكبر الى المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة كمقارنة المنافع المتأتية من استخدام الاصول بالقيم التي تحصل عليها جراء التنازل عنها، وبالنسبة للإدارة تعتبر التكاليف الجارية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الحدية ملائمة للكثير من القرارات الادارية.
- **الاستخدامات الخارجية:** ان عملية اعداد القوائم المالية في نهاية الدورة المالية تهدف الى توصيل المعلومات للأطراف الخارجية مهما كانت طبيعة علاقتهم بالمؤسسة، وذلك بغية تمكينهم من التعرف على نتائج اعمال المؤسسة وطريقة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها.

الفرع الثالث: أسس واعتبارات اعداد القوائم المالية

1-أسس اعداد القوائم المالية:¹

تضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 على عدة أسس يجب الانطلاق منها عند اعداد القوائم المالية المتمثلة في:

اولاً: العرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية: يتوجب ان تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والاداء المالي والتدفقات المالية للمنشأة، وفي حالات نادرة جدا قد تجدر الادارة ان تطبيق متطلبات احد المعايير سوف يكون مضللاً، ونجد انه من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع ان تحقق افصاحاً عادلاً، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الافصاح كما يلي:

- ان الادارة قد توصلت الى ان القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشأة وادائها المالي وتدفقاتها النقدية.
- ان الادارة قد طبقت كافة النواحي المادية المعايير المحاسبية الدولية فيما عدا انها خرجت عن معيار معين من اجل تحقيق افصاحاً عادلاً.

¹ سمير كامل محمد، المحاسبة المالية: المدخل النظري قياس وتقييم الاصول القصيرة الاجل، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص59.

- تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة وطبيعة المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يطلبها ذلك مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة.
- الاثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح او خسارة المنشأة او على الاصول والخصوم او حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة.

ثانياً: السياسات المحاسبية: هي المبادئ والاسس والاعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في اعداد وعرض القوائم المالية.

- ويتوجب على مستخدمي القوائم المالية ان يكونوا على دراية بالسياسات المحاسبية المتبعة بواسطة المنشأة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، لذلك يجب ان تتضمن القوائم المالية افصاحا واضحا لكافة السياسات المحاسبية التي استخدمت في اعدادها.

ثالثاً: فرض استمرارية المؤسسة: يقصد بها اعداد التقارير والقوائم المالية على اساس ان المنشأة مستمرة، مالم تكن هناك نية لدى الادارة اما لتصفية المنشأة او التوقف عن المتاجرة، ولا يوجد امامها بديل واقعي سوى ان تفعل ذلك عندما تكون الادارة على علم اثناء تقييمها بحالات عدم التأكد المادية، اي تتعلق بأحداث او ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فانه يجب الافصاح في حالات عدم التأكد.

رابعاً: المحاسبة على اساس الاستحقاق: يتم فيها الاعتراف بالعمليات والاحداث عند حدوثها، بحيث يتم الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها كما يتم الاعتراف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل او السداد النقدي، بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصها من ايراد وتتحمل ما يخصها من اعباء.

خامساً: مبدأ ثبات العرض: تعني عند تغيير اي سياسة محاسبية في السنة المالية يجب الاشارة الى ذلك في ايضاحات القوائم المالية المتممة للقوائم المالية من ناحية الاسباب واثر هذا التغيير على القوائم المالية.

سادساً: مبدأ الحيطة والحذر: قد يواجه المحاسبون عند اعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الاحداث والظروف، مثل الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الانتاجي للمعدات والاصول، ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الافصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة والحذر عند اعداد القوائم المالية.

سابعاً: قابلية المقارنة: يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وفي حالة تغير أرقام المقارنة يجب الإشارة الى ذلك في الايضاحات المتممة للقوائم المالية.

2- اعتبارات العامة لعرض القوائم المالية:¹

حدد المعيار الدولي رقم 01 بعض الاعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم المالية ، وفي ما يلي نذكر أهمها:

- تحديد الجهة المسؤولة عن اعداد القوائم المالية، لأهمية وجود هذه الجهة للرجوع اليها عند طلب اي توضيحات.
- ضرورة اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الاعمال بشكل صحيح وتمثل جوهر الاحداث المالية.
- تحديد مستوى التجميع او التفصيل في عرض القوائم المالية، وذلك استنادا لمفهوم الاهمية النسبية للبند.
- منع اجراء اي مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات، ما لم يسمح بذلك معيار محاسبي اخر او كانت بنود الدخل والمصروفات المتعلقة بها لا تتمتع بأهمية نسبية.
- ان اجراء اي مقاصة على اسس غير موضوعية قد يؤثر او يغير في عملية اتخاذ القرار بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهار الصافي فقط.
- ضرورة تقديم القوائم لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور الشركة واجراء المقارنة.

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2010، ص25.

المبحث الثاني: مشاكل الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية

ازدادت أهمية الإفصاح المحاسبي نتيجة التطورات المستمرة في البيئة الاقتصادية والتي نجم عنها زيادة في متطلبات الإفصاح المالي، لذلك بينت المعايير المحاسبية الحد الأدنى من المعلومات التي يتوجب على إدارة الشركات الإفصاح عنها ضمن تقاريرها المالية. إذ لا يخلو هذا المبدأ من العراقيل والمعوقات التي تمنع وصول المعلومة إلى مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبي

الفرع الأول: المعيار الدولي (IAS(01) عرض البيانات المالية

يقدم معيار المحاسبة الدولية (01) الارشادات حول عرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، ويضمن بالتالي قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة لفترات سابقة وتلك البيانات الخاصة بمنشأة أخرى.

1- نطاق التطبيق: يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي (01) على كافة البيانات ذات الأغراض العامة التي تم إعدادها وعرضها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتهدف البيانات ذات الأغراض العامة الى تلبية حاجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مصممة وفقاً لاحتياجاتهم من المعلومات ولا ينطبق معيار المحاسبة الدولي (34) ويشمل معيار المحاسبة الدولي (30) " الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة " متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، ويمكن طلب تعديل متطلبات العرض الواردة في المعيار من قبل المنشآت غير الربحية والمنشآت التي تكون رأس مالها المساهم ليس صورة حقوق ملكية¹

2- الغرض من البيانات المالية: تقدم البيانات المالية معلومات لأصحاب المصلحة حول المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية من خلال تقديم معلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتغيرات الأخرى في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الخاصة به.²

¹ - كمال الثقيب، تطور الفكر المحاسبي، دار الفطافطة، عمان 2010، ص 89

² - مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مطبعة خالد ابن الوليد، دمشق 2009، ص 95

3-الاعتبارات الكلية: وتتمثل هذه الاعتبارات فيما يلي:

أولاً: العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: يشير العرض العادل إلى أن البيانات المالية تعرض بصورة عادلة ويقتضي هذا العرض العادل التمثيل الصادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- بموجب معيار المحاسبة الدولي (01) ينبغي على المنشآت إعداد بيان امتثال صريح للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ملاحظاتها إذا كانت بياناتها المالية تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التوضيحية، لا يمكن للمنشأة تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة.

- في ظروف نادرة جداً، إذا اعتقدت الإدارة أن الامتثال لمتطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع أهداف البيانات المالية كما هي محددة في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية عندئذ يسمح للمنشأة بالتخلي عن المتطلب (الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) شريطة أن لا يمنع الإطار التنظيمي ذو الصلة مثل هذا التخلي.¹

ثانياً: استمرارية المنشأة: ينبغي إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ما لم تهدف الإدارة إلى تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو أنه لم يعد لديها خيار واقعي سوى القيام بذلك. وعندما يثبت بناءً عن التقييم وجود شكوك جوهرية فيما يتعلق بقدرة مؤسسة العمل على الاستمرار كمنشأة مستمرة ينبغي الإفصاح عن تلك الشكوك وفي حال عدم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة.²

¹ - محمد سمير الصبيان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 45

² - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 100

ثالثا: أساس الاستحقاق المحاسبي: باستثناء بيان التدفقات النقدية، ينبغي إعداد كافة البيانات المالية الأخرى على الاستحقاق، حيث يتم بموجبه الاعتراف بالأصول والالتزامات عندما تكون مستحقة الدفع أو القبض وليس عند دفعها أو قبضها فعليا.¹

رابعا: اتساق العرض: ينبغي عرض وتصنيف البنود في فترات متتابعة إلا إذا كان هناك بديل أكثر ملائمة أو إذا اقتضى معيار معين ذلك.²

خامسا: المادية والتجمع: ينبغي عرض كل فئة مادية من البنود المتشابهة بشكل منفصل في البيانات المادية. وينبغي الإفصاح عن البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل.³

سادسا: المعلومات المقارنة: ينبغي إعداد التقارير بالمعلومات المقارنة بملء في ذلك الإفصاحات السردية المتعلقة بالفترة السابقة إلى جانب افصاح الفترة الحالية إلا إذا طلب ذلك.

في حال وجود تغير في عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المعلومات المقارنة بصورة مناسبة إلا إذا كان من غير العلمي القيام بذلك.⁴

4- الهيكل والمحتوى: وتتمثل فيما تحديد البيانات المالية وفترة إعداد التقارير كما يلي:⁵

أولاً: تحديد البيانات المالية: توضح في نفس الوثيقة مثل التقرير السنوي، إظهار اسم المنشأة والفترة التي يتم تغطيتها وعملة العرض وما ذلك بشكل واضح وجلي.

ثانياً: فترة إعداد التقارير: ينبغي عرض البيانات المالية في كل سنة كأقل تقدير، والإفصاح عن سبب استخدام فترة مختلفة وعن النقص في مجمل قابلية المقارنة مع معلومات الفترات السابقة.

¹ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، الجزء الأول مكتبة الجزائرية، بودواو الجزائر، 2008، ص 120

² - أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008، ص 45

³ - وائل مراد، آفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، المدونة الرسمية لمجلة المحاسب العربي/ <http://2am-web.blogspot.com>، ص 02

⁴ - نور الدين مزياي، المحاسبة المعقدة وفقاً لنظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009، ص 55

⁵ - إبراهيم حماد، استراتيجية القوائم المالية، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر، مصر، 2005، ص 56

الفرع الثاني: المعيار الدولي IAS (24) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:

تعد معاملات الأطراف ذات العلاقة سمة طبيعية وشائعة للأعمال والتجارة لكن في بعض الحالات يمكن أن تبرم المنشآت معاملات مع أطراف ذات علاقة بشروط لا يمكن للأطراف غير ذات العلاقة إبرامها في ظل الظروف العادية، لذلك فإن وجود علاقة مع طرف ذي علاقة يمكن أن يؤثر على الربح أو الخسارة أو على المركز المالي للمنشأة بهدف ضمان الشفافية في إعداد التقارير المالية.

1- نطاق التطبيق:

ينبغي تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (24) وفق البنود التالية¹:

- تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- تحديد الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها.
- تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عند البنود السابقة الذكر.
- تحديد الإفصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود.

2-متطلبات الإفصاح وفقا لمعيار المحاسبي رقم (24):

أولاً: العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة:

- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما.
- اسم الشركة الأم للمنشأة وإذا كان مختلفاً، الطرف النهائي المسيطر وإذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعد بيانات مالية متوفرة للاستخدام العام، يجب الإفصاح أيضاً عن اسم ثاني شركة (أم) تقوم بذلك².

- يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين لكل من الفئات التالية³:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل.

¹ - أحمد جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص65

² - أمين السيد أحمد، التحليل المالي لأغراض تقييم مراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص89

³ - جمال الدين محمد، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التقاصيل، المؤسسة الفنية للطباعة، سوريا، 2004، ص45.

- منافع ما بعد الخدمة.
- المنافع طويلة الأجل الأخرى.
- منافع إنهاء الخدمة.
- الدفعات على أساس الأسهم.

ثانياً: في حال وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات والأرصدة الضرورية لفهم التأثير المحتمل للعلاقة بين تلك الأطراف على القوائم المالية، وكحد أدنى، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:

- مبلغ تلك العمليات.
- مبلغ الأرصدة القائمة (غير المسددة) بما في الالتزامات.
- ماهية بنودها وشروطها.
- معلومات فيما إذا كانت مضمونة أو غير مضمونة.
- طبيعة عوض التسوية إذا تم جدولتها.
- معلومات حول تفاصيل الضمانات المقدمة أو المستلمة.
- مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بالأرصدة القائمة بين الأطراف ذات العلاقة.
- الديون المعدومة ومخصصات الديون المشكوك فيها المعترف بها على أنها مصاريف.

يتطلب المعيار تقديم الإفصاحات الواردة في الفئات المستثناة من الأطراف ذات العلاقة بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة التالية:

- الشركة القابضة (الأم).
- المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أو لها تأثير هام على المنشأة.
- الشركات التابعة.
- الشركات الزميلة.
- المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها.
- موظفو الإدارة الرئيسيون في المنشأة أو شركتها الأم.
- الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

يسمح المعيار الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلى عندما يكون الإفصاح منفصل ضروريا لفهم آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

الفرع الثالث: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) IFRS الأدوات المالية:

يحتوي هذا المعيار على متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها، بما في ذلك¹:

- أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.
- طبيعة ونقاط المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.

1- نطاق التطبيق:

ويتمثل في أهم النقاط الملخصة فيما يلي²:

- ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) على الأدوات المالية وذلك حسب معيار المحاسبة الدولي (32).
- ينطبق أيضا على بعض العقود التي لا تلي تعريف الإدارة المالية لكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة.
- يجب تطبيق هذا المعيار في عرض البيانات المالية الخاص بجميع الأغراض العامة والمعدة المعروضة بموجب معايير المحاسبة الدولية.
- ان البيانات المالية للأغراض العامة هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية للأغراض العامة والبيانات المالية المعروضة بشكل مستقل او ضمن وثيقة عامة أخرى مثل تقرير شهري او نشرة اكتتاب، ولا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية المختصرة، بل ينطبق على حد سواء على البيانات المالية لمنشأة فردية وعلى البيانات المالية الموحدة التي تمثل لمعايير

¹ - حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء 1، دار البداية للنشر، عمان، 2003، ص77

² - حسين يوسف القاضي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص145.

المحاسبة الدولية والبيانات المالية للشركة الأم بموجب المتطلبات الوطنية ضمن نفس الوثيقة مادام أساس اعداد كل واحد منها مبين بوضوح في بيان السياسات المحاسبية.

- ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، وهناك متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى تتناسب مع متطلبات هذا المعيار ورد ذكرها في معير المحاسبة الدولي رقم (30) الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المتماثلة.
- يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة لمنشأة هدفها الربح، وعلى ذلك يمكن لمنشآت الأعمال في القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، وقد تحتاج المنشآت التي لا تسعى لتحقيق والمنشآت الحكومية ومشاريع القطاع العام الأخرى التي تحاول تطبيق هذا المعيار وتعديل الأوصاف المستخدمة لبنود معنية في البيانات المالية وكذلك البيانات المالية نفسها، وهذه المنشآت يمكنها أيضا عرض أجزاء إضافية للبيانات المالية.

2- أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي:

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 7 الإفصاح عن بنود الميزانية وبنود بيان الدخل وحقوق الملكية والسياسات المحاسبية ومحاسبة التحوط والقيمة العادلة¹.

اولا: الميزانية: تتضمن ما هو آت:

أ-المبالغ المسجلة: يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(7) الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية المعرفة في المعيار المحاسبة الدولي(39). ان ترد هذه الإفصاحات اما في متن الميزانية العمومية او في الملاحظات ويساعد الإفصاح عن المبالغ المسجلة حسب فئة مستخدمي البيانات المالية على فهم مدى تأثير السياسات المحاسبية لكل فئة على المبالغ التي تقاس بها الأصول المالية والالتزامات المالية².

ب-البنود بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة: يسمح للمنشآت بموجب معيار المحاسبة الدولي (39) بان تحدد الأصول والالتزامات المالية كذلك يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(7) افصاحات

¹ - حسين يوسف القاضي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص146.

² - مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص66

خاصة. وتطبق متطلبات الإفصاح هذه على تلك القروض والذمم المدينة والالتزامات المالية التي يتم تحديدها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة¹.

ج-عمليات إعادة التصنيف: إذا قامت منشأة بإعادة تصنيف أصلي بحيث يغير إعادة التصنيف من قياس الأصل من الحالة التي تقاس بها بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة إلى الحالة التي تقاس بها القيمة العادلة أو بالعكس فإنه يطلب من المنشأة أن تفصح عن المبلغ الذي تم إعادة تصنيفه والسبب وراء إعادة التصنيف².

د-إلغاء الاعتراف: لا تكون عمليات بيع الأصول المالية أو العمليات الأخرى، لنقلها في بعض الظروف مؤهلة لإلغاء الاعتراف (أيلا يسمح للمنشأة التي تنقل الأصل المالي بإلغاء الأصل المالي من بياناتها المالية).

لكل صنف من الأصول المالية المنقولة غير المؤهلة لإلغاء الاعتراف، يطلب من المنشأة أن تفصح عن معلومات حول ما يلي:

- طبيعة الأصول.
- طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تبقى المنشأة معرضة لها.
- المبلغ المسجل الإجمالي للأصول الأصلية ومقدار الأصول التي تستمر المنشأة في الاعتراف بها والمبلغ المسجل للالتزامات ذات العلاقة³.

هـ-الضمان الإضافي: إذا رهن منشأة ما أصولها المالية كضمان إضافي للالتزامات أو للالتزامات الطائفة المتوفرة لديها فإنه يطلب منها أن تفصح عن المبلغ المسجل لتلك الأصول المالية والبنود والشروط المتعلقة برهنها⁴.

¹ - حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية التطبيق، مرجع سابق، ص 85.

² - بزماوي محمد، القياس والإفصاح في المنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، حلب، سوريا، 2002، ص 50.

³ - الصبان محمد سمير، المحاسبة المتوسطة وقواعد القياس والإفصاح لتحديد الدخل والمركز المالي، الدار الجامعية، بيروت لبنان، 2000، ص 44.

⁴ - سعيد أسامة، المصارف السورية العامة وغياب الإفصاح المحاسبي عن البيانات المالية... إلى متى؟

المجلة الاقتصادية العدد 280، سوريا 2008/01/27، ص 32.

و- حساب مخصصات لخسائر الائتمان: عندما تستعمل المنشأة حساباً منفصلاً لتسجيل انخفاض قيمة أصل مالي معين بدلاً من تخفيض المبلغ المسجل للأصل مباشرة، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7) الإفصاح عن مطابقة التغيرات في ذلك الحساب خلال الفترة لكل صنف من الأصول المالية¹.

ي- الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية: إذا صدرت منشأة ما أداة تحتوي على التزام وعنصر حقوق الملكية (كما هو محدد وفقاً للمعيار المحاسبة الدولي (32)) وكانت الأداة تحتوي مشتقات ضمنية متعددة ذات قيم متداخلة، فإنه يتوجب عليها أن تفصح عن وجود تلك المزايا².

ن- التخلف عن الدفع والخروقات: يطلب من المنشأة تقديم افصاحات حول التخلف عن الدفع وخروقات القروض مستحقة الدفع واتفاقيات القروض الأخرى³.

ثانياً: بنود جدول حسابات النتائج:

يقتضي أن تفصح المنشأة عن بعض البنود المحددة في الدخل أو المصاريف أو الأرباح أو الخسائر إما في البيانات المالية أو في الملاحظات، وتتضمن ما يلي⁴:

- صافي الأرباح أو صافي الخسائر في جدول حسابات النتائج لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية حسب معيار المحاسبة الدولي (39).
- مجموع دخل الفائدة ومجموعة مصاريف الفائدة (محسوبا باستعمال أسلوب الفائدة الفعلي) للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- دخل الرسوم والمصاريف (باستثناء تلك البالغ المشمولة في تحديد سعر الفائدة الفعلي) الناشئة عن الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ونشاطات الوصاية أو النشاطات الائتمانية الأخرى التي ينتج عنها الاحتفاظ بالأصول أو استثماراتها بالنيابة عن الأفراد وصناديق الائتمان منافع التقاعد والمؤسسات الأخرى.

¹ - بزماوي محمد، القياس والإفصاح في المنشآت، مرجع سابق، ص 58.

² - الصبان محمد سمير، المحاسبة المتوسطة وقواعد القياس والإفصاح لتحديد الدخل والمركز، مرجع سابق، ص 54.

³ - احمد الحي مرعي، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، مرجع سابق، ص 54.

⁴ - خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، الطبعة الثالثة، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 160.

- دخل الفائدة من الأصول المالية منخفضة القيمة التي تستحق وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (39).
- مبلغ أي خسارة انخفاض قيمة لكل صنف من الأصول المالية.

ثالثا: افصاحات أخرى: وتتمثل في الإفصاح عما يلي¹:

أ- السياسات المحاسبية: يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير (7) على إشارة لمعيار المحاسبة الدولي (1) الذي يقتضي من المنشأة أن تفصح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

ب- محاسبة التحوط: حيث أن محاسبة التحوط اختيارية وتخضع لشروط مقيدة بموجب معيار المحاسبة الدولي (39)، من المهم أن توفر المنشآت معلومات حول مدى تطبيقها لمحاسبة التحوط وآثارها على البيانات المالية لمنشآت مختلفة، كما يحتوي على متطلبات إفصاح تفصيلية في هذا الخصوص.

ج- القيمة العادلة: يجب الإفصاح عن القيمة العادلة بطريقة تسمح بمقارنة المعلومات مع المبلغ المسجل المقابل في الميزانية العمومية. ويعتبر العديد من مستخدمي البيانات معلومات القيمة العادلة على أنها مفيدة، لأنها تقدم تقييما مبني على أساس السوق لقيمة الأدوات المالية التي لا تعتمد على تكلفة الأدوات عندما تم الاعتراف بها في البداية من قبل المنشأة أو الفئة التي صنفت ضمنها من قبل المنشأة.

3- طبيعة ونطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:

ترتكز متطلبات الإفصاح على المخاطر التي تنشأ من الأدوات المالية (بما في ذلك مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة، مخاطر السوق)، وكيف يتم إدارتها من قبل المنشأة².

¹ - خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية، الجزء الثاني، دار وائل للتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص 83.

² - مأمون حمدان، نظرية المحاسبة

المطلب الثاني: مشاكل الإفصاح المحاسبي

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي:

- 1-العوامل العامة: وتشمل كل من النظام السياسي الذي يؤثر استقراره على الحركة التجارية وعلى اعداد البيانات المالية¹، والعوامل الثقافية إذ أن العرف السائد في المجتمع يؤثر على السياسة التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية الخاصة بوحدها الاقتصادية بالإضافة الى عامل المناخ الاجتماعي²، ومستوى النشاط الدولي الذي يعد من العوامل المؤثرة في التطبيقات المحاسبية الدولية³.
- 2-العوامل القانونية: و تتشكل في كل من النظام القانوني الذي يؤثر على التنظيم المحاسبي، والأنظمة الضريبية التي تعد عاملا مؤثرا بالنسبة للوحدة الاقتصادية⁴.
- 3-العوامل الاقتصادية: تتمثل في ملكية المشروع الذي يعد من الأمور الأساسية في الإفصاح، مجال عمل المشروع (زراعي، صناعي، خدمي أو تجاري)، المصادر المالية التي من خلالها يحاول المشروع الإفصاح عن المعلومات وفق التقارير المالية المعدة من طرف المحاسبين لجلب المستثمرين، التضخم، التطور والنمو الاقتصادي⁵.
- 4-عوامل تتعلق بالمحاسبة: هي العوامل التي تتجسد في مدى الاحترافية في ممارسة مهنة المحاسبة، وكذا مدى التوسع في الأبحاث العلمية التي تهدف الى الارتقاء بالمحاسبين، والتنظيمات المحاسبية التي تعنى بشؤون المحاسبة من خلال ما تصدره من معايير توصيات وتعليمات لغرض المقارنة بين نشاط المحاسب وما مطلوب القيام به⁶.

¹ -مسعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر، مصر، 2011، ص188.

² -عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر، الكويت، 2009، ص 122-123

³ - يحي محمد، أبو طالب، المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة، دار الوثام للنشر، مصر، 2005، ص156.

⁴ - احمد نور، اساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، مطبعة العالم العربي، مصر، 2004، ص97.

⁵ - يحي محمد أبو طالب، المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص92.

⁶ - خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص89.

الفرع الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي

- تركيز اهتمام الإفصاح بالشركة المدرجة لسوق المال فقط على الرغم من أنها لا تمثل جزء من النشاط الاقتصادي
- تشابك الصلاحيات بين عدة جهات لتحديد الجهة المسؤولة عن كافة الإفصاح المحاسبي.
- استقلال بعض الأشخاص والمؤسسات للمعلومات الداخلية والتداول بناءا عليها.
- تحديد مستوى الإفصاح يأتي انعكاسا للبيئة وليس للجهات الرقابية.
- اختلاط المعلومة مع الاشاعات والتداول الفردي بدلا من المؤسسي.
- إصرار الشركات على سرية جميع المعلومات ما عدا ما يفصح عنه في القوائم المالية التي لا تساعد المحللين الماليين للتنبؤات المستقبلية¹.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة:

في هذا المبحث سنتطرق للدراسات السابقة حول موضوع الدراسة واهم الاختلافات ووجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المطلب الاول: قراءة في بعض الدراسات السابقة:

سندرج في هذا المطلب ملخصا لبعض الدراسات السابقة والتي تناولت الموضوع محل الدراسة والتي استفدنا منها خلل بحثنا.

1- دراسة زروقي علاء الدين 2017: تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق

معايير المحاسبة الدولية: لقد عالجت الدراسة الاشكالية التي تنص على "كيف يتم تكييف القوائم المالية في

المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والنظام المالي المحاسبي الجديد؟ وتوصلت

الدراسة لعدد من النتائج اهمها ان الافصاح في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية سيحسن بشكل كبير

¹ - http://www.aleqt.com/2007/02/11/article-7872,htmlk- 1

وايجابي من جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التي تبناها كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.¹

2- دراسة امال زاوي وعائشة هشام 2017، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي

المالي SCF: قدمت الدراسة اشكالية كما يلي: كيف يتم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لمؤسسة مذبغة جيبل وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، وما مدى جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها؟ ، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج اهمها: توافق القوائم المالية بشكل كبير من حيث الشكل والمضمون مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي ما عدا عدم ادراجها ملاحظات حول العناصر الموجودة في القوائم الاربعة الاولى في العمود الخاص بها.²

3- دراسة قسوم حنان 2016 : اثر الإفصاح على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير

المالية الدولية: طرحت هذه الدراسة ما هو اثر الإفصاح على جودة القوائم المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية؟ ، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج اهمها: ان مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط وان الإفصاح المحاسبي يؤثر وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية.³

4- دراسة جعفر خوجة عبد الصمد ومحمودي ام الخير 2019: اثر مشاكل الإفصاح المحاسبي في اعداد

القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية: اظهرت هذه الدراسة اشكالية طرحت كما يلي: فيما تتمثل مشاكل الإفصاح التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية عامة مقارنة لما هو مطلوب في المعايير المحاسبية؟ ، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج اهمها: ان استخدام النظام المحاسبي المالي جاء ليقرب

¹ زروقي علاء الدين، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر الاكاديمي في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وجباية، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2017.

² امال زاوي وعائشة هشام، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وادارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيبل، 2017.

³ قسوم حنان، اثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2016.

المحاسبة المحلية من المحاسبة العالمية وهو ما يعرف بالتوافق المحاسبي الدولي باستعمال المعايير المحاسبية الدولية.¹

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة:

الجدول الموالي يبين اوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

الجدول رقم(1-1): يوضح اوجه تشابه ووجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

اوجه الاختلاف	اوجه التشابه
<p>- من حيث المكان والزمان: تمت الدراسة الحالية على مستوى منطقة عين الدفلى 2022، بينما اجريت الدراسات السابقة في بيئات مختلفة وطنية بين سنتي 2015 و2019.</p> <p>- من حيث حدود الدراسة: استهدفت الدراسة الحالية القوائم المالية لمؤسسة بامتثال اما دراسات السابقة فشملت قوائم مالية لمؤسسات مختلفة.</p>	<p>- تناولت متغيرات الدراسة الحالية.</p> <p>- ركزت بعض الدراسات على الافصاح المحاسبي.</p> <p>- ركزت بعض الدراسات على القوائم المالية.</p> <p>- اجمعت الدراسات على اثر الافصاح المحاسبي وكيفية الاستفادة منه في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.</p> <p>- اجمعت الدراسات على التعرف على القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد وعلى مختلف مستخدمي القوائم.</p>

المصدر: من اعداد الطالبتين

¹ جعفر خوجة عبد الصمد ومحمودي ام الخير، اثر مشاكل الافصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم المالية والمحاسبة، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الكلي محند اولحاج البويرة، 2019.

الخلاصة:

يعتبر الإفصاح المحاسبي ادا اتصال بين المؤسسة والمستخدمين لاحتوائه على معلومات محاسبية تلخص جميع العمليات والاحداث التي وقعت خلال الفترة المعينة، بحيث تتمثل هذه المعلومات في القوائم المالية المعروضة (ميزانية، جدول حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية وجدول تغيرات الاموال الخاصة) والتي تعتبر الناتج النهائي لعملية المحاسبة لتضمنها على معلومات هامة يعتمد عليها متخذي القرارات، مما يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية الى تحسين مستوى الشفافية للمعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية، وبموجبها تلتزم المؤسسة بتقديم قوائم مالية تقدم احتياجات المستثمرين، وتجد المؤسسة في هذه المعايير وسيلة لتحقيق اهدافها من الافصاح.

الفصل الثاني:
الافصاح المحاسبي في اعداد
القوائم المالية لمؤسسة
BATIMETAL في ظل معايير
المحاسبة الدولية

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

بعد الاحاطة بالجانب النظري للإفصاح المحاسبي والقوائم المالية، وبالاتماد على معايير المحاسبة الدولية في اعداد التقارير المالية، سنحاول في هذا الفصل تطبيق ما تم تداوله في الجانب الاول واسقاطه على الواقع من خلال الإفصاح عن القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL لسنة 2019، والتعرف على مدى الإفصاح في قوائمها المالية وفق معايير المحاسبة الدولية ومتطلباتها للوصول الى الهدف، فقمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الاول: عرض عام لمؤسسة BATIMETAL.

المبحث الثاني: اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL لسنة 2019.

المبحث الثالث: مقارنة القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL مع معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الاول: عرض عام لمؤسسة BATIMETAL

شهدت الجزائر بعد الاستقلال ظهور عدة مؤسسات في مختلف القطاعات، من بينها قطاع الاقتصادي الذي عاش اصلاحات هدفها تنظيم القطاع وبمرور الوقت اصبح القطاع قاعدة اساسية للبلاد نتج عنه ظهور عدة مؤسسات منها مؤسسة BATIMETAL وحدة الهياكل الحديدية محل الدراسة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف شركة المباني الصناعية والنحاس

الفرع الاول: نشأة مؤسسة 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 وبعد ذلك في سنة 1983 في إطار إعادة الهيكلة للمؤسسات التابعة للشركة القابضة المسماة SIDENT وفي ديسمبر 1997 تفرعت الشركة BATIMETAL بدورها إلى سبعة (7) وحدات وهي:

- هندسة مدنية و عمارات BATIGEC
- الكهربائية الأعمدة BATICIM
- تركيب وصيانة صناعية BATIRIM
- الهندسة BATENCO
- صناعة الأغذية المدنية BATICOMPO
- تقديم خدمات COTRANS
- مباني صناعية BATIMETAL

الفرع الثاني: تعريف شركة المباني الصناعية والنحاس BATIMETAL

هي مؤسسة عمومية ظهرت إثر إعادة هيكلة SM-METAL سنة 1983 ومقرها بعين الدفلى، علما أن الوحدة المدروسة هي وحدة الهياكل الحديدية، جاءت بعد سلسلة من تقسيمات مؤسسة الأم سميت بمؤسسة BATIMITAL و هي واحدة من فروعها الستة ، حيث أنها شركة من أسهم من مال قدره 10.000.000.000.00 دج تختص في بناءات المعدنية و الصناعات النحاسية و التركيب و هذه الوحدة تتربع على أكثر من 14 هيكتار ، تأسست سنة 1997 وتضم حوالي 326 عامل و عاملة .

المطلب الثاني: مهام وأهداف المؤسسة

إن معظم المؤسسات الاقتصادية تقوم بمهام على حسب نوع النشاط الذي تقوم به وكذلك تسعى دائما إلى تحقيق أهداف تكون مسطرة مسبقا.

الفرع الاول: مهام المؤسسة

- الدراسات: هي دراسة تقنية للمشروع من حيث المحيط والمتطلبات.
- التصنيع: بناء على الدراسات الموضوعية تتم عملية التصنيع.
- التركيب: بعد عمليات الدراسات والتصنيع يأتي التركيب والذي يكون وفق برنامج شامل ومحكم ومخطط مرقم.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

- الدخول إلى سوق المنافسة العالمية.
- امتلاك عدد أكبر من الزبائن.
- امتلاك السوق الوطنية ب مواد البناء والنحاس والمعادن وإرضاء السوق.
- الجودة العالمية للمنتجات وذلك حسب المعايير الدولية .
- المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني وذلك من خلال صادراته

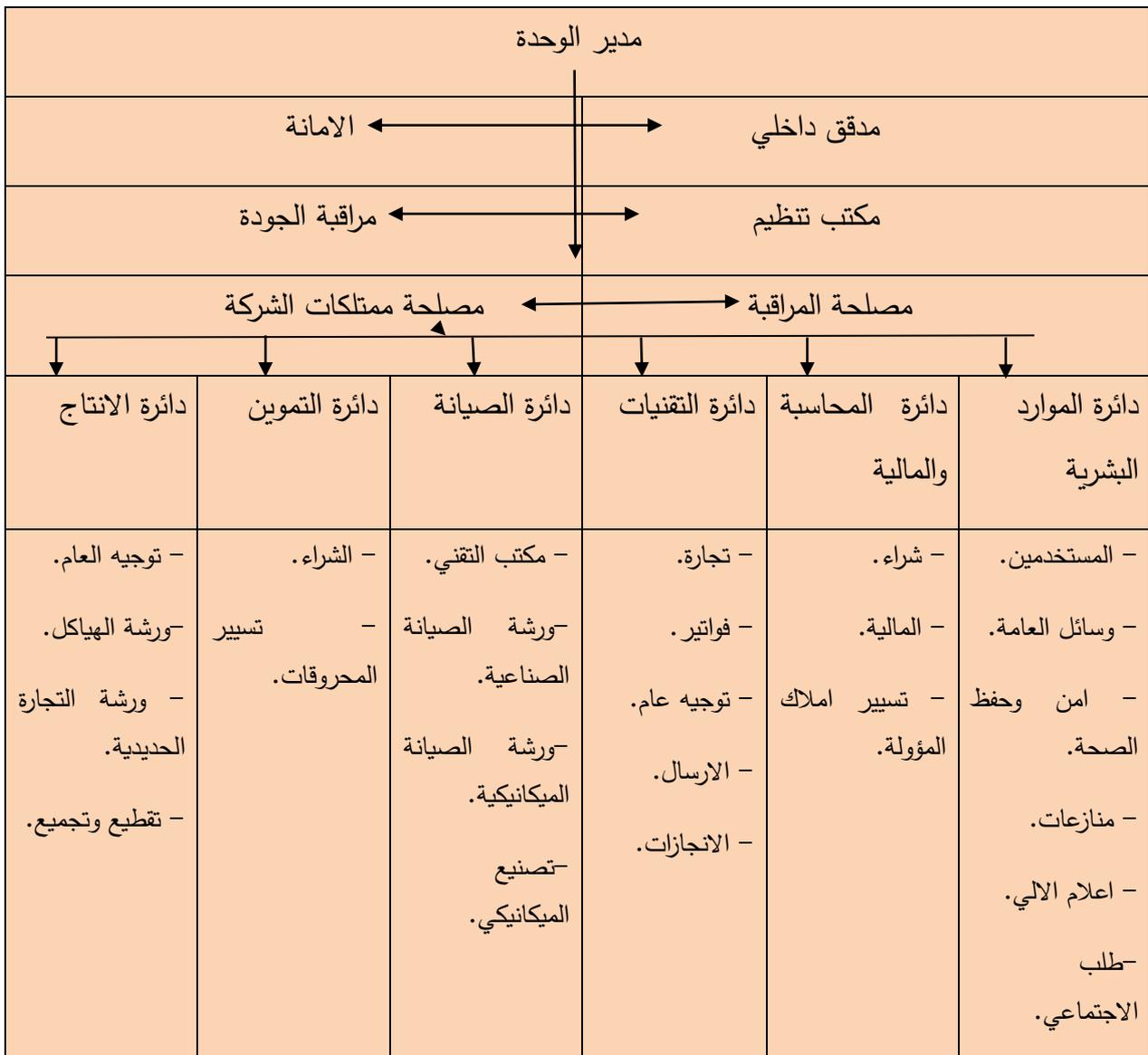
الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة BATIMETAL:

يعتبر الهيكل التنظيمي إطار التسلسل الإداري لأي مؤسسة حيث يوضح الوظائف الإدارية والمسؤوليات داخل المؤسسة لتحقيق أهدافها.

الفرع الاول: عرض الهيكل التنظيمي :

يمثل الشكل الآتي رقم_1_ الهيكل التنظيمي لمؤسسة BATIMETA



المصدر: مصلحة الموارد البشرية لمؤسسة BATIMETAL

الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي:

1- المديرية العامة

تأتي على رأس الهيكل التنظيمي في المؤسسة و هي مسؤولة عن :

- تحديد مهام المصالح الموجودة في المديرية
- تقسيم الأعمال الخاصة بكل قسم
- ضمان حقوق المؤسسة
- دراسة كل العقود المتعلقة بالمؤسسة

ثم تأتي كل من المكتب التنظيم العام، إدارة تسيير الجودة والأمانة العامة إضافة إلى ستة دوائر وهي:

أولاً: دائرة الإدارة و الموارد البشرية:

عمل هذه الدائرة هو عمل إداري متعلق بالأمور القانونية، وينطبق ذلك على المستخدمين العاملين بالوحدة وتسيير النظام، وتحتوي هذه الدائرة على ستة مصالح وهي:

أ- مصلحة المستخدمين: وتضم ثلاثة فروع ب:

_ فرع المستخدمين : و يقوم المسؤول عن هذا الفرع ب :

- دراسة الملفات الإدارية المتعلقة بالعمال .
- تطبيق قرارات النظام الداخلي المتعلقة بالعمال.
- متابعة سلوك المهني للعمال من حيث الانضباط في العمل.
- مراقبة العقود المحددة المدة للعمال المعنيين بها.

- الفرع الاجتماعي: يعود وضع هذا الفرع لأسباب تخص العمال، حيث كان للعمال سابقا علاقة مباشرة بصندوق الضمان

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

- فرع الأجرة: عمله متعلق بالراتب الشهري المستحق لكل العمال بالوحدة، كما له علاقة بفرع المستخدمين والفرع الاجتماعي.¹

(ب) _ مصلحة الوسائل العامة: وتتكون من:

- النقل العام: تقديم الخدمات للمؤسسة
- فرع النظافة و الخدمات : يهتم بنظافة دوائر الوحدة و تقديم الخدمات للمؤسسة.

(ج) - مصلحة الأمن: يشرف رئيس هذه الوحدة على أعوان الأمن الداخلي الذين يسهرون على تحقيق الأمن داخل المؤسسة وتتمثل مهامهم في الحراسة طيلة اليوم ومراقبة العمال من حيث التزامهم بالقانون الداخلي للمؤسسة.

(د) - مصلحة المنازعات: متخصصة في القضايا المتعلقة بعمال المؤسسة

(هـ) - مصلحة الإعلام الآلي : تهتم بالدرجة الأولى بتسهيل الأعمال الإدارية و كذا التمهين.

(و) - مصلحة الطب الاجتماعي: مهتمة بدراسة العمال مع وجود مشرفة مساعدة للطبيب.

ثانياً: دائرة الإنتاج : يمكن عمل هذه الدائرة في إنتاج مواد مصنعة أي تحويل المادة الاولية إلى مواد مصنعة و جاهزة و من اهم إنجازاتها : الهياكل المعدنية ، الأعمدة الحديدية و خزانات المياه و الحبوب و مدرجات الملاعب .

ثالثاً: دائرة المحاسبة و المالية : هذه الدائرة مرتبطة بمصلحة التقنيات التجارية حيث أن الزبون عند وضع فاتورة الطلبية من قبل مصلحة الفاتورة يتوجه بدورها إلى فرع المحاسبة حتى تتم عملية مراقبة الفاتورة و يقوم بالدفع لدى مصلحة المالية و التي تتفرع إلى مصلحة المحاسبة ، مصلحة المالية ، مصلحة تسيير الاملاك

¹معلومات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية لمؤسسة BATIMETAL

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

رابعاً: دائرة التقنيات التجارية: تضم خمسة مصالح وهي:

أ- المصلحة التجارية: وهي التي تقوم بعرض الإنتاج على الزبائن.

ب- مصلحة الفاتورة: تقوم بإعداد الفواتير للزبائن.

ج- مصلحة التوجيه العام: و تكمن وظائف هذه المصلحة في متابعة و مراقبة المشاريع و ورشات الانجاز .

د- مصلحة الإرسال: تتمثل وظائفها في استقبال الإنتاج من الورشات وإعادة مراقبته.

هـ- مصلحة الإنجازات: عند استقبال النتائج من طرف مصلحة الإنجازات على تركيب هذا المنتج في المكان المراد إقامة المشروع عليه.

خامساً: دائرة الصيانة:

وهي تلعب دوراً هاماً في الوقاية من الحوادث التقنية، ومن مهامها:

- مساعدة دائرة الإنتاج وباقي الدوائر لضمان بلوغ درجة عالية من الإنتاج والتنظيم.
- التسيير التقني للصيانة .
- تبدأ أعمال الصيانة من الأمر والتخطيط وإحضار قطع الغيار .

سادساً: دائرة التموين:

تتكون هذه الدائرة من:

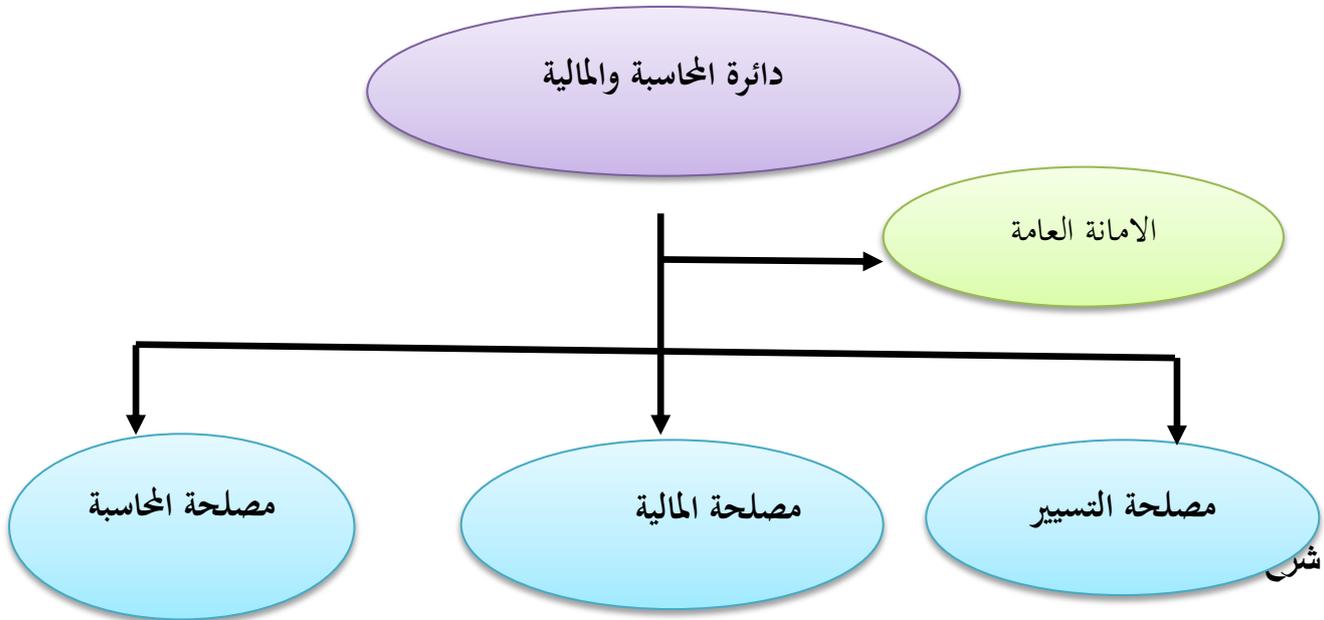
أ- مكتب رئيس التموين: يعمل على استقبال البريد والرد عليه بالفاكس وكذا التوقيع على جميع الاتفاقيات المتعلقة بالتموين.

ب- مصلحة الشراء: و تقوم بتحضير طلبيات الشراء مدون عليها كل ما ينقص المخزن.

ج- مصلحة تسيير المخزون: تعمل هذه المصلحة على تسيير المخزونات و مراقبة السلع بشكل مستمر و كل ما يستوجب ايجاد لدى الوحدة و عند نفاذ المخزون تقوم هذه المصلحة بتوجيه الطلب بالشراء .

2-دراسة الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة و الدراسات المالية :

يمثل الشكل الآتي رقم _2_ الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والدراسات المالية



أولاً: دائرة المحاسبة و المالية:

هذه الدائرة مرتبطة بمصلحة التقنيات التجارية حيث أن الزبون عند وضع فاتورة الطلبية من قبل مصلحة الفوترة يتوجه بدورها إلى فرع المحاسبة حتى تتم عملية مراقبة الفاتورة و يقوم بالدفع لدى مصلحة المالية و التي تنفرع إلى مصلحة المحاسبة ، مصلحة المالية و مصلحة التسيير .

أ-مصلحة المحاسبة:

- التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات الخاصة بالوحدة.
- إدخال المعلومات المحاسبية في جهاز الكمبيوتر و هذا الأخير يقوم بمعالجة المعطيات.
- إصدار الموازنات و كل القوائم و الجداول المحاسبية.
- مسك الدفاتر المحاسبية ودفتر الأستاذ.
- مسك الدفتر اليومي و دفتر الجرد المرقم و الممضي.

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

- إصدار الموازنة المحاسبية وجدول حساب النتائج والوثائق الملحقة ومتابعة التصريحات الضريبية والميزانية الضريبية.

ب-مصلحة المالية:

تتميز بارتباطها الوطيد مع الوسط الخارجي للمؤسسة ، و تقوم بتسيير السيولة المالية للوحدة من مقبوضات و مدفوعات، حيث تسهر على:

- دفع الرواتب والأجور والضرائب والرسوم.
- إعداد مخطط المالية.
- متابعة ديون الوحدات.
- التخطيط و متابعة الحسابات البنكية .
- إعداد إجراءات التسيير المالي .
- المشاركة في إعداد الميزانية المالية السنوية للمؤسسة.

ج-مصلحة التسيير: تقوم بإحصاء الممتلكات الاستثمارية للمؤسسة من عتاد ووسائل متنقلة.²

²معلومات مقدمة من طرف مصلحة المالية المحاسبة لمؤسسة BATIMETAL

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: اعداد القوائم المالية لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL

تعتبر القوائم المالية الناتج النهائي لعملية المحاسبة خلال الدورة التي قامت بها مؤسسة BATIMETAL، حيث تسمح بإعطاء الصورة المعبرة عن اداء المؤسسة، الوضعية المالية، وفي ما يلي سنعرض القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة ومدى توفرها على المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

المطلب الاول: عرض قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL والإفصاح عنهما

يعتبرا عداد الميزانية مهم بالنسبة للمستخدم الاداري او للأطراف الاخرى لما تقدمه من معلومات تساعد في اتخاذ القرار الصائب.

الفرع الاول: عرض قائمة الميزانية لسنة 2019 والإفصاح عنها

1- عرض قائمة الميزانية لسنة 2019

الجدول (1-1): قائمة الميزانية لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL -الاصول-

البيان	ملاحظة	اجمالي	اهتلاكات	2019	2018
اصول الغير جارية					
تثبيات معنوية		16555063.34	14837863.34	1717200.00	2528427.76
تثبيات مادية		8336040232.65	1296426921.94	7039613310.71	7087584756.60
اراضي		5696263800.00		5696263800.00	5696263800.00
منشآت		1703236791.10	767323940.55	935912850.55	964673274.00
تثبيات مادية اخرى		936539641.55	529102981.39	407436660.16	426647682.60

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

21841216.44	4009695.51		4009695.51	تثبيات قيد الانجاز
1446007.35	1296842.00		1296842.00	تثبيات مالية
1446007.35	1296842.00		1296842.00	فروض والاصول المالية الاخرى
97032660.35	103654347.32		103654347.32	ضريبة مؤجلة الدخل
721043306 8.50	715029139 5.54	131126478 5.28	846155618 0.32	مجموع الاصول الغير جارية
				اصول الجارية
782778725.37	892765197.14	31566438.41	924331635.45	مخزون الجاري
1215718115.95	882203335.57	112138117.08	994341452.65	زبائن
14010552.59	14569052.36	15262362.40	29831414.76	مدنيين اخرين
113332510.28	125502061.21		125502061.21	ضرائب وما شابه ذلك
1189825897.65	1904476883.79		10904476883.79	تنازلات ما بين الوحدات
231763146.76	168828635.04		168828635.04	الخزينة
3547428948.6	3988345165.11	158966917.79	4147312082.90	مجموع الاصول الجارية
10757862017.10	11138636560.65	1470231703.07	12608868263.72	مجموع الاصول العام

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق 01 المعطى من قبل مؤسسة BATIMETAL

الجدول (1-2): قائمة الميزانية لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL - خصوم-

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

2018	2019	ملاحظة	البيان
			راس المال
108100442.09	133239260.75		نتائج الصافية
5862162272.49	5956516598.07		علاقات متبادلة
5970262714.59	6089755858.82		مجموع راس المال
			خصوم الغير جارية
3083904835.22	3098417290.69		اقتراضات وديون مالية
86683287.81	90442755.30		ضريبة مؤجلة -خصوم-
58804456.00	67851207.78		مخصصات الإيرادات المعترف بها
3229392579.03	3256711253.77		مجموع الخصوم الغير جارية
			خصوم جارية
384900350.93	571864648.63		الموردين والحسابات المرتبطة ذات الصلة
311500011.70	270334508.49		الضرائب
174629794.14	260397950.40		ديون اخرى
687176566.81	686179571.64		ديون بين الوحدات
	3392768.90		خزينة
1558206723.48	1792169448.06		مجموع الخصوم الجارية
10757862017.10	11138636560.65		مجموع الخصوم العام

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق 02 المعطى من قبل مؤسسة BATIMETAL

2- الإفصاح عن قائمة الميزانية لسنة 2019:

يتضح لنا من قائمة الميزانية لمؤسسة BATIMETAL من ناحية الشكل ان عرضها تم على جدول يتضمن دورتين 2019/2018 التي تضم القيم الاجمالية والصافية مع الفصل بين الاصول والخصوم، وقد تضمنت عمود خاص بالإهتلاكات والمؤونات بالإضافة الى عمود يتمثل في الملاحظات، وهي تحتوي على الحد الأدنى من العناصر الواجب عرضها ضمن محتوياتها، في حين نلاحظ ان المؤسسة لم تدرج اي بند في الجدول السابق بحيث تشتمل قائمة الميزانية على الإفصاحات التالية:

2-1- الإفصاح عن الاصول: من خلال الميزانية المقفلة في تاريخ 2019/12/31 ظهر مجموع اصول المؤسسة لسنة 2019 ب11138636560.65 دج مقابل 10757862017.10 دج لسنة 2018، وقد قسمت هذه الاصول حسب درجة سيولتها والى اصول جارية واصول غير جارية.

2-1-1- الاصول الغير جارية: تتمثل في:

- التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات المادية تضمنت كل من الاراضي، المنشآت، تثبيتات مادية اخرى وتثبيتات مجمدة.
- التثبيتات قيد الانجاز.
- التثبيتات المالية التي احتوت على القروض والاصول المالية الاخرى وضريبة مؤجلة خصوم.

2-1-2- الاصول الجارية: تضمنت هذه الاخيرة اعلى ما يلي:

- مخزونات الجارية.
- ذمم المدينة ووظائف ذات الصلة والتي تحتوي على زبائن، مدينين اخرين، ضرائب وما شابه ذلك.
- ذمم المدينة بين الوحدات.
- الخزينة.

2-2- الإفصاح عن الخصوم: من خلال الميزانية المقفلة في تاريخ 2019/12/31 ظهر مجموع الخصوم لسنة 2019 ب11138636560.65 دج مقابل 10757862017.10 دج لسنة 2018، اي نفس القيم

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

مع مجموع الاصول لكلتا السنتين وهذا طبقا لمبدأ القيد المزدوج، ويحتوي جانب الخصوم على كل من الاموال الخاصة، الخصوم الغير جارية والخصوم الجارية.

2-2-1- الاموال الخاصة: تتمثل هذه الاخيرة في راس مال الصادر، نتائج الصافية والعلاقات المتبادلة.

2-2-2- الخصوم الغير جارية: بحيث تضم الخصوم الغير جارية كل من الاقتراضات والديون المالية، ضريبة مؤجلة خصوم ومخصصات وايرادات المعترف بها.

2-2-3- الخصوم الجارية: تشمل موردين والحسابات المرتبطة ذات الصلة، الضرائب، ديون الاخرى، ديون بين الوحدات والخزينة.

- وهذا ما يتوافق مع مضمون المعيار الدولي IAS01.

الفرع الثاني: عرض جدول حساب النتائج لسنة 2019 والإفصاح عنه

يحتوي جدول حساب النتائج على اعباء ونواتج سنة محاسبية واحدة ما يعطي مدى فعالية الشركة خلال هذه الفترة (ربح او خسارة) ويلخص اعمال الشركة.

1- عرض جدول حساب النتائج لسنة 2019

الجدول (1-3): جدول حساب النتائج لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL

البيان	2019	2018
رقم الاعمال	664885272.11	422906125.15
مبيعات والمنتجات الاخرى	1038084649.33	651615354.78
	53719690.74	15821757.28
انتاج مجمد	-	-
دعم التشغيل	-	-

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

1232739055.21	1756689612.18	1-انتاج السنة المالية
626758625.24	1025739608.36	مشتريات مستهلكة
93920592.87	65655525.08	مشتريات مستهلكة بين الوحدات
53695160.36	60837995.66	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى
774374378.47	1152233129.10	2-استهلاك السنة المالية
458364676.74	604456483.08	3-قيمة المضافة للاستغلال
220122029.42	267040876.37	نفقات الموظفين
10451943.96	11401100.49	الضرائب و ما شابه ذلك
227790703.36	326014506.22	4-اجمالي فائض الاستغلال
88075551.84	1973256.55	منتجات عملياتية اخرى
10033165.97	4539409.31	اعباء عملياتية اخرى
11084232.18	79269605.76	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
-	-	استرجاعات خسائر القيمة
194748857.04	244178747.70	5-النتيجة العملياتية
378754.64	951388.88	منتجات مالية
89968173.76	110647112.45	اعباء مالية
(89589419.12)	(109697723.57)	6-النتيجة المالية
105159437.92	134483024.13	7_النتيجة العادية قبل الضرائب
(2941004.17)	1243763.38	ضرائب المؤجلة حول النتائج العادية

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

1321193361.69	1759614257.61	مجموع المنتجات للأنشطة العادية
1213092919.60	1626374996.86	مجموع الاعباء للأنشطة العادية
108100442.09	133239260.75	8-النتائج الصافية للأنشطة العادية
-	-	عناصر الغير عادية منتجات
-	-	عناصر الغير عادية اعباء
-	-	9-النتيجة الغير عادية
108100442.09	133239260.75	10- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03 المعطى من قبل مؤسسة BATIMETAL

2- الإفصاح عن جدول حساب النتائج لسنة 2019

- من خلال الجدول السابق نلاحظ ان جدول حساب النتائج قد عرض وفق متطلبات عرض القوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، يضم دورتين متتاليتين 2019/2018 بنتيجة صافية على التوالي 108100442.09 دج و 1332239260.75 دج حققت ربحا قدره 25138818.70 دج.
- كما يتألف الجدول من مجموعتين: الاولى تمثل المنتوجات(الايرادات) الدورة، اما الثانية فتمثل الاعباء (استهلاكات) الدورة، في حين نلاحظ ان المؤسسة لم تدرج اي بند في الجدول السابق.
- تتمثل الايرادات المحققة من الانشطة العادية والتي بدورها تضم كل من: المبيعات، المنتجات الملحقة، انتاج المخزون، منتوجات عملياتية اخرى، استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات، المنتوجات المالية، فقد كان مجموع هذه الايرادات لسنة 2018 ب 1321193361.69 دج اما بالنسبة لسنة 2019 قدر ب 1759614257.61 دج، ونلاحظ كذلك ان المؤسسة لم تحقق ايرادات ناتجة عن الانشطة غير العادية.
- كما تتمثل الاعباء المحتملة من الانشطة العادية خلال الدورة المتمثلة في المشتريات المستهلكة، الخدمات الخارجية، الخدمات الخارجية الاخرى، اعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والمدفوعات المتماثلة، اعباء عملياتية اخرى، مخططات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة، حيث كان مجموع هذه الاعباء يقدر ب

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

1213092919.60 دج لسنة 2018 اما بالنسبة لسنة 2019 فقدر ب 1626374996.86 دج، ونلاحظ كذلك ان المؤسسة لم تتحمل اية اعباء غير عادية في الانشطة الغير عادية.

المطلب الثاني: عرض جدول التدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL والإفصاح عنهما

الفرع الأول: عرض جدول تدفقات الخزينة والإفصاح عنه

1- عرض جدول التدفقات النقدية:

الجدول رقم(1-4): جدول التدفقات الخزينة لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL:

2018	2019	البيان
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
902134413,80	1448536966,71	تحصيلات مقبوضة من الزبائن
(1044484332.90)	(143734047.67)	مبالغ مدفوعة للموردين والمستخدمين
43679796,07	(56397059.09)	الضرائب عن النتائج المدفوعة
-	-	مداخيل في انتظار التضمين
13644504,26	48862373,66	تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر العادية
-	-	تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
(199674219.43)	2267933,61	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
-	-	تدفقات أموال الخزينة من الأنشطة الاستثمار
-	-	المسحوبات عن اقتناء تشبثات عينية او معنوية

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في

ظل معايير المحاسبة الدولية

-	-	التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيات عينية او معنوية
-	-	المحسوبات عن اقتناء تثبيات مالية
-	-	تحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيات
-	-	الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
-	-	الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
-811429,99	-5629311,61	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)
-	-	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
		التحصيلات في اعقاب اصدار اسهم
-	-	الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
-	-	التحصيلات المتأتية من القروض
-	(59573136.72)	تسديدات القروض او الديون الأخرى المماثلة
-	-	اعانات
-	(59573133.72)	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
	-	تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولت وشبه السيولت
(200485649.42)	(62934511.72)	تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ت)
432248796,18	228370377,56	أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
-	-	أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية
(200485649.12)	(62934511.72)	تغير أموال الخزينة خلال الفترة
(108100442.09)	(133239260.75)	المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 04 المعطى من قبل مؤسسة BATIMETAL

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

2- الإفصاح على جدول تدفقات الخزينة:

نلاحظ أن مؤسسة BATIMETAL قامت بإعداد جدول التدفقات النقدية خلال دورة 2019 وفق الطريقة المباشرة وصنفت التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية حيث قامت بعرض مباشر للتحويلات والتسديدات الاجمالية للخزينة المرتبطة بمختلف عمليات الاستغلال واستخراج التدفق الصافي بعد طرح المخرجات.

الفرع الثاني: عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة والإفصاح عنه

1- عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة:

الجدول رقم (1-5): جدول تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2019 لمؤسسة BATIMETAL

البيان	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	إعادة فارق التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31.12.2017	4399759800,00	0,00		0,00	1462402472,5
تغير في طريقة المحاسبة 2018	-	-		-	-
تصحيح الأخطاء الهامة 2018	-	-		-	-
إعادة تقييم التثبيتات 2018	-	-		-	-
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات/في حسابات النتائج 2018	-	-		-	-
زيادة رأس المال 2018	0,00				

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

108100442,09					صافي نتيجة السنة المالية 2018
1570502914,59	0,00	0,0 0	0,00	4399759800,0 0	الرصيد في 31.12.2018
-	-	-	-	-	تغير في طريقة المحاسبة 2019
					تصحيح الأخطاء الهامة 2019
-	-	-	-	-	إعادة تقييم التثبيتات 2019
-	-	-	-	-	الأرباح والخسائر غير المدرجة في الحسابات/في حساب النتائج 2019
-	-	-	-	-	زيادة رأس مال 2019
133239260,75			0,00	0,00	صافي نتيجة السنة المالية 2019
1689996258,82	-	-	-	4399759800,0 0	الرصيد في 31.12.2019

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق 05 المعطى من قبل مؤسسة BATIMETAL

2- الإفصاح عن جدول تغيرات الأموال الخاصة:

اعدت مؤسسة BATIMETAL جدول تغيرات الأموال الخاصة وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، حيث تضمنت كل الحركات المتصلة برؤوس الأموال، في حين أن المؤسسة لم تقم بإدراج أية ملاحظة في جدول تغيرات الأموال الخاصة.

المطلب الثالث: مقارنة القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL مع معايير المحاسبة الدولية

لقد جاءت معايير المحاسبة الدولية لتحديد وقياس الاحداث المالية للمؤسسة وبها يصل المحاسب الى نتائج سليمة ودقيقة لتحقيق اهم هدفين لها هما التوفيق بين متطلبات المستثمرين الدوليين وحاجيات المؤسسات من الاسواق المالية الدولية.

الفرع الأول: مدى توافق القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL مع معايير المحاسبة الدولية

1- مدى توافق القوائم المالية مع IFRS 01 : تم تطبيق هذا المعيار عند تبني معايير الابلاغ المالي ويتم الاعتراف من خلاله وتسجيل عناصر الميزانية من اصول وخصوم التي نصت عليها معايير الابلاغ المالي الدولية والتخلي على ما لا تنص عليه وتصنيفها وفق ما جاءت به المعايير.

2- مدى توافق القوائم المالية مع IAS 08: لم تطبق المؤسسة هذا المعيار لغياب عنصر الترحيل من جديد الخاص بتصحيح الاخطاء.

3- مدى توافق القوائم المالية مع IAS 12 : يدعى الضرائب المؤجلة بحيث تسجل الضرائب المؤجلة اصول في جانب الخصوم والضرائب المؤجلة خصوم في جانب الاصول، كما تسجلها في جدول حساب النتائج وقدرت قيمتها ب 1243763.38 دج.

4- مدى توافق القوائم المالية مع IAS 19 : وضعت المؤسسة منافع المستخدمين ضمن الابعاء في حساب النتائج وكونت مؤونات في نهاية الدورة كمخصصات وهو ما يتوافق مع ما تضمنه هذا المعيار.

الفرع الثاني: مشاكل الإفصاح المحاسبي في مؤسسة BATIMETAL

- عدم تبني كل فقرات المعيارين الدوليين 16 و 38 فقد تبنت مبادئ القياس المتبعة فيهما واهملت طرق اهتلاك الاصول حيث لم تبين اي تفصيل خاص بالعمر الانتاجي، معدلات الاهتلاك، طريقة الاهتلاك بل ذكرت قيمة المخصصات والمؤونات ومقارنة القيم لكلتا الدورتين بدون عرض التفاصيل.

- تقييم المخزون حسب المعيار 02 حسب التوافق الموجود بين النظام المحاسبي والمعيار فقد تم تقييم المخزون على اساس التكلفة او صافي القيمة وفي تاريخ البيع او الجرد تم تقييمها بطريقة LIFO.
- توافق القوائم حسب النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية كليا من حيث الشكل والاطار المفاهيم ونسبيا من حيث قياس وتقييم عناصرها.
- تطبيق المعيار 16 من حيث تدوين وتقييم كما لم يتم ذكر طريقة الاهتلاك.
- عدم ذكر اي تفصيل عن اختيار تدني القيمة او الطريقة المتبعة لحسابها.
- عرض الديون وعدم ذكر الجهة التي الاقتراض منها.
- عدم التفصيل في الميزانية لعدم ذكر البنود وتحديدها.

الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية لمؤسسة BATIMETAL في ظل معايير المحاسبة الدولية

الخلاصة:

حاولنا في هذا الفصل اسقاط ما تطرقنا اليه في الجانب النظري على الواقع العملي والذي بدوره يتمحور حول الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وربطه بمعايير المحاسبة الدولية في مؤسسة BATIMETAL، حيث قامت المؤسسة بإعداد خمس قوائم مالية حسب ما جاء به النظام والمتمثلة في: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الاموال الخاصة والملاحق ، وتتوافق هذه القوائم بشكل كبير من حيث الشكل والمضمون مع ما جاءت به المعايير .

كما ظهرت بعض المشاكل تم توضيحها ليكون الهدف الاسمي وهو تقريب المحاسبة المحلية من المحاسبة العالمية ما يدعى بالتوافق المحاسبي الدولي محقق، وبالتالي يتم الإفصاح عن القوائم وفق هذه المعايير لتعطي اكثر شفافية لمستخدميها وعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة سواء لصالح متخذي القرار او المستثمرين او لصالح اطراف اخرى.

خاتمة

حاولنا من خلال تناولنا موضوع مشاكل الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، معالجة اشكالية الدراسة التي تدور حول كيف يتم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في مؤسسة BATIMETAL وفق منظور معايير المحاسبة الدولية؟ من خلال فصلي هذه الدراسة وكذلك انطلاقا من الفرضيات الاساسية التي سبق اقتراحها.

ونظرا لاختلاف اسس القياس والافصاح في القوائم المالية الذي شكل صعوبة في فهم واستغلال المعلومات المالية المحتوة فيها من قبل المستخدمين، ادى الى اصدار معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية لإزالة العوائق من خلال تقليل الفجوة الموجودة بين الانظمة المحاسبية المختلفة من جهة، وتلبية احتياجات مستخدمي القرار على المستوى الدولي بالمعلومات من جهة أخرى.

وفي ظل التغيرات المتتالية في الاقتصاد العالمي باشرت الجزائر بإصلاحات اقتصادية تتماشى مع هذه التغيرات وذلك بإصدار القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) ويتماشى بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، واصبح ساري المفعول به ابتداء من 01 جانفي 2010، وقد بينت معايير المحاسبة الدولية متطلبات الإفصاح المحاسبي من خلال عرض خمس قوائم مالية (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغيرات الاموال الخاصة والملاحق).

-اختبار الفرضيات:

من خلال طريقة معالجتنا للموضوع وقصد الاجابة عن الاشكالية المطروحة والاسئلة الفرعية، يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

- بالنسبة للفرضية الاولى التي تنص ان اعداد القوائم المالية يتم حسب المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي وفق مبادئ اسس متعارف عليها فقد تحققت، بحيث يتم اعدادها وفق المعيار المحاسبي المالي 01 والذي تضمن بدوره على اسس واعتبارات يجب الانطلاق منها لإعداد القوائم المالية.
- اما الفرضية الثانية المقترحة فقد تمثلت في ان القوائم المالية مكونة من خمس كشوف مالية وفق النظام المحاسبي المالي وهذه المعلومة صحيحة، وتتمثل الكشوف في الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغيرات الاموال الخاصة والملاحق.

- اما الفرضية الثالثة المتضمنة لطرق عرض القوائم المالية وفق عدة نماذج هي صحيحة من خلال اظهار شكلين لطرق الافصاح المتمثلة في الافصاح الالزامي والافصاح الاختياري.

- نتائج الدراسة:

بعد تدعيم الدراسة النظرية بالدراسة التطبيقية يمكن عرض اهم النتائج المتواصل اليها:

- تحدد المعايير المحاسبية الدولية العديد من المعايير لإعداد التقارير المالية التي تنظر للقوائم المالية نظرة موحدة، ومن اهم هذه المعايير المعيار المحاسبي 01 الذي اظهر الشروط العامة لعرض القوائم المالية والافصاحات والتفسيرات المتعلقة بها والحد الأدنى من متطلبات كل قائمة مالية، بالإضافة الى المعيار 07 الخاص بقائمة التدفقات النقدية اذ بين المعلومات الواجب مراعاتها عند اعداد هذه القائمة.
- يلعب الافصاح المحاسبي في المؤسسة دورا هاما في تحقيق جودة المعلومات، من خلال المعلومات التي تقدمها المؤسسة والتي كانت تتميز بالخصائص النوعية للمعلومات ما يجعلها تتصف بجودة عالية.
- يسمح تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر الى دخول الاسواق العالمية الدولية، والتي من بين شروطها المعايير الدولية، وذلك ما يمكنها من ادراج اسهمها في الاسواق المالية الدولية والبحث عن موارد جديدة. *تأثر الاختلافات في عرض القوائم المالية وطرق الافصاح عن المعلومات وتقديمها مباشرة على مستخدميها، هذا لانهم بصدد اتخاذ قرارات وسط مجموعة من البدائل لهذا يتوجب ان تكون القوائم المالية المعروضة تقوم على اسس ومبادئ لتتمكن من الاستفادة منها.

- الاقتراحات:

- العمل على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال القيام بدورات تدريبية وعقد ملتقيات وندوات بتحسين عملية التطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- ضرورة اعطاء اهتمام كبير للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لما له من فوائد كثيرة سواء داخل المؤسسة او خارجها.

- تشكيل لجنة مهنية متخصصة في دراسة ومتابعة القوانين الخاصة بمتطلبات الإفصاح والعمل على تطويرها بما يلائم المؤسسات التي لا تلتزم بالإفصاح او تفصح عن معلومات محاسبية غير صحيحة.
- تشجيع البحث في مثل هذه المواضيع لمعرفة نقاط الاختلاف والقضاء عليها مما يساعد على ضمان توافق اكثر القوائم المالية مع معايير المحاسبة الدولية.

4- افاق الدراسة:

تناولنا في هذه المذكرة موضوع الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، واثناء هذه الدراسة لاحظنا ان هذا الموضوع خصب ويحتوي على جوانب مهمة لم يكن بوسعنا التطرق اليها كلها نظرا لحدود الدراسة، ولعل من اهم هذه الجوانب نجد مدى قدرة تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمؤسسات المصغرة والمتوسطة في الجزائر والذي يعد موضوعا في غاية الاهمية يحتاج الى الاثراء والمزيد من البحث.

قائمة المصادر و المراجع

المراجع بالعربية:

- الكتب:

- أحمد جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- أحمد نور، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، مطبعة العالم العربي، مصر، 2004.
- أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والافصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008.
- إبراهيم الجزراوي وعامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- إبراهيم حماد، استراتيجية القوائم المالية، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر، مصر، 2005.
- أمين السيد أحمد، التحليل المالي لأغراض تقييم مراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- إدون هندريكسن، النظرية المحاسبية، ط4 ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الإسكندرية، مصر، 1990.
- الصبان محمد سمير، المحاسبة المتوسطة وقواعد الإفصاح لتحديد الدخل والمركز المالي، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2000.
- جمال الدين محمد، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، المؤسسة الفنية للطباعة، سوري، 2004.

- حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتدقيق، الجزء 1، دار البداية للنشر، عمان، 2003.
- حسين يوسف القاضي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية، الجزء الثاني، دار وائل للتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
- خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والافصاح المحاسبي، الطبعة الثالثة، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- خالد جمال الجارات، معايير التقارير المالية الدولية (IFRS/IAS 2007)، الطبعة الأولى، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- دريد كامل الشيب، مبادئ الإدارة المالية، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، ط4، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

- سعود الجايدي، المحاسبة الدولية (منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها)، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- سمير كامل محمد، المحاسبة المالية: المدخل النظري قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2000.
- شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (AFRS)، الطبعة الأولى، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، الجزء الأول، مكتبة الجزائرية، بودواو الجزائر، 2008.
- طارق عبد العال محمد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة (عرض القوائم المالية)، الجزء الثاني، الدار الجامعية، 2004، مصر.
- طارق عبد العال حماد ومحمد حيدر، التقارير المالية، أسس الإعداد العرض والتحليل، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2014.
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر، الكويت، 2009.
- عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

- فألتر مجس وروبرت مجس، المحاسبة المالية، ترجمة وصفي عبد الفتاح وآخرون، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2007.
- كمال التقيب، تطور الفكر المحاسبي، دار الفطافطة، عمان، 2010.
- مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مطبعة خالد ابن الوليد، دمشق، 2009.
- محمد أبو النصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، اجترار للطباعة والنشر، مصر، 2005.
- محمد سمير الصيان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر.
- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات (القياس، العرض، الإفصاح) ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- مسعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر، مصر، 2011.
- نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- نور الدين مزياني، المحاسبة المعقدة وفقا لنظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009.

-هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ias/ifs ، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2010.

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

-يحي محمد أبو طالب، المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة، دار الوثائق للنشر، مصر، 2005.

-الأطروحات والمذكرات:

-أمال زاوي وعائشة هشام، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وإدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2017.

-بوعلام صالح، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وإصلاح النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة الجزائر 03، 2010.

-بزماوي محمد، القياس والإفصاح في المنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، حلب، سوريا، 2002.

-جعفر خوجة عبد الصمد ومحمودي أم الخير، أثر مشاكل الإفصاح المحاسبي في إعداد القوائم المالية من

منظور معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية

والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج البويرة، 2019.

- خليدة قدور ومريم حنك، مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفق الScf، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، الجزائر، 2016.
- زروقي علاء الدين، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وجباية، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.
- سعيد عبد الحليم، محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة، استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، الجزائر.
- فايزة محمود محمد، إطار مقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة في ظل استخدام نظام الأداء المتوازن، رسالة الدكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2005.
- قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف01، 2016.

-لزرع محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، علوم التسيير تخصص الإدارة المالية، جامعة منثري، قسنطينة، الجزائر .

-مصطفى عقاري، مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني، أطروحة الدكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005.

-المؤتمرات والملتقيات:

-أحمد مخلوف، الازمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور اسلام، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة الاقتصادية والمالية الدولية والحوكمة العالمية، 21، 10 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر .

-محمد الهادي ضيف الله، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي (IFRS/IAS)، المؤتمر الدولي للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، مسيلة، جامعة محمد بوضياف، يومي 4-5 ديسمبر 2012.

-القرارات والمحتويات:

-القرار المؤرخ في 23 جوان 1429، الموافق ل 26 يوليو 2008، المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 .

-المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية: هي قيمة ما يحتويه من معلومات اقتصادية من وجهة نظر مستخدم هذه التقارير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمؤسسة.

-المجلات والمجلات:

- أحمد السيد، أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين: منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، 1993.
- أيمن لبيب، المحاسبة عن عقود الصرف الآجلة لأغراض التغطية ضد مخاطر التقلبات في سعر الصرف الأجنبي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة-جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2008م.
- د. غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية (المجلد الثاني)، مجلة جامعة كركوك للدراسات الإنسانية، 2007.
- سعيد أسامة، المصارف السورية العامة وغياب الإفصاح المحاسبي عن البيانات المالية... إلى متى؟، المجلة الاقتصادية، العدد 280، سوريا، 2008/01/27.
- عصام خلف الله أحمد السيد، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية في صناديق التأمين الخاصة-دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول/ج2، 2011.
- لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007.

-محمد ذا النون عصفور، ود، هيثم العبادي، تقييم مدى الالتزام بمعايير الإفصاح الدولية وانعكاساتها على أسعار الأسهم في السوق، دراسة لعينة من الشركات الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد70/ج1، 2008.

-هيثم ممدوح عبادي، مفهوم القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية وانسجامها مع قانون الضريبة في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد71، 2008م.

-وائل مراد، آفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، المدونة الرسمية لمجلة المحاسب العربي/<http://2am-web.blogspot.com>.

-المواقع:

2013/06/15,<http://www.aleqt.com/2007/02/11/article-7872.html>

-المراجع باللغة الأجنبية:

-Frederik, C, Carol Ann, F., & K, G(2010). Meek International Accounting 7 Edition. New Jesery. United States of American.

الملاحق

EPE BATIMETAL SPA
UNITE BATIMETAL CHARPENTE OUEST
Exercice 2019

DATE: 10/04/2022
HEURE: 09:59
PAGE: 1/2

Bilan Actif

Arrêté à : 6eme arrêter < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 000316076375349

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		16 555 063,34	14 837 863,34	1 717 200,00	2 528 427,76
Immobilisations corporelles		8 336 040 232,65	1 296 426 921,94	7 039 613 310,71	7 087 584 756,60
Terrains		5 696 263 800,00		5 696 263 800,00	5 696 263 800,00
Bâtiments		1 703 236 791,10	767 323 940,55	935 912 850,55	964 673 274,00
Autres immobilisations corporelles		936 539 641,55	529 102 981,39	407 436 660,16	426 647 682,60
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		4 009 695,51		4 009 695,51	21 841 216,44
Immobilisations financières		1 296 842,00		1 296 842,00	1 446 007,35
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 296 842,00		1 296 842,00	1 446 007,35
Impôts différés actif		103 654 347,32		103 654 347,32	97 032 660,35
TOTAL ACTIF NON COURANT		8 461 556 180,82	1 311 264 785,28	7 150 291 395,54	7 210 433 068,50
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		924 331 635,45	31 566 438,31	892 765 197,14	782 778 725,37
Créances et emplois assimilés					
Clients		994 341 452,65	112 138 117,08	882 203 335,57	1 215 718 115,95
Autres débiteurs		29 831 414,76	15 262 362,40	14 569 052,36	14 010 552,59
Impôts et assimilés		125 502 061,21		125 502 061,21	113 332 510,28
Autres créances et emplois assimilés					
Créances inter unites		1 904 476 883,79		1 904 476 883,79	1 189 825 897,65
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		168 828 635,04		168 828 635,04	231 763 146,76
TOTAL ACTIF COURANT		4 147 312 082,90	158 966 917,79	3 988 345 165,11	3 547 428 948,60
TOTAL GENERAL ACTIF		12 608 868 263,72	1 470 231 703,07	11 138 636 560,65	10 757 862 017,10

EPE BATIMETAL SPA
UNITE BATIMETAL CHARPENTE OUEST
 Exercice 2019

DATE: 10/04/2022

HEURE: 09:59

PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : 6eme arrêter < Etat Définitif >
 Identifiant Fiscal : 000316076375349

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		133 239 260,75	108 100 442,09
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons Inter-Unités		5 956 516 598,07	5 862 162 272,49
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		6 089 755 858,82	5 970 262 714,59
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières		3 098 417 290,69	3 083 904 835,22
Impôts (différés et provisionnés)		90 442 755,30	86 683 287,81
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		67 851 207,78	58 804 456,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		3 256 711 253,77	3 229 392 579,03
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		571 864 648,63	384 900 350,83
Impôts		270 334 508,49	311 500 011,70
Autres dettes		260 397 950,40	174 629 794,14
Dettes inter unites		686 179 571,64	687 176 566,81
Trésorerie		3 392 768,90	
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 792 169 448,06	1 558 206 723,48
TOTAL GENERAL PASSIF		11 138 636 560,65	10 757 862 017,10
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

EPE BATIMETAL SPA
UNITE BATIMETAL CHARPENTE OUEST
Exercice 2019

DATE: 10/04/2022
HEURE: 09:59
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : 6eme arrêter < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal : 000316076375349

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		664 885 272,11	422 906 125,15
Chiffre d'affaires Inter-Unites		1 038 084 649,33	651 615 354,78
Variation stocks produits finis et en cours		53 719 690,74	158 217 575,28
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 756 689 612,18	1 232 739 055,21
Achats consommés		1 025 739 608,36	626 758 625,24
Achats consommés Inter-Unites		65 655 525,08	93 920 592,87
Services extérieurs et autres consommations		60 837 995,66	53 695 160,36
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		1 152 233 129,10	774 374 378,47
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		604 456 483,08	458 364 676,74
Charges de personnel		267 040 876,37	220 122 029,42
Impôts, taxes et versements assimilés		11 401 100,49	10 451 943,96
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		326 014 506,22	227 790 703,36
Autres produits opérationnels		1 973 256,55	88 075 551,84
Autres charges opérationnelles		4 539 409,31	10 033 165,97
Dotations aux amortissements et aux provisions		79 269 605,76	111 084 232,18
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V. RESULTAT OPERATIONNEL		244 178 747,70	194 748 857,04
Produits financiers		951 388,88	378 754,64
Charges financières		110 647 112,45	89 968 173,76
VI. RESULTAT FINANCIER		-109 695 723,57	-89 589 419,12
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		134 483 024,13	105 159 437,92
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 243 763,38	-2 941 004,17
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 759 614 257,61	1 321 193 361,69
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 626 374 996,86	1 213 092 919,60
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		133 239 260,75	108 100 442,09
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		133 239 260,75	108 100 442,09
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			

Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)

Intitulé	No te	Exercice	Exercice Précédent
Sommes reçus des clients		1 448 536 966,71	902 134 413,80
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 438 734 047,67	-1 044 484 332,90
Intérêts et autres frais financiers payés		-56 397 359,09	-43 679 796,07
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Autres encaissements		48 862 373,66	-13 644 504,26
Autres décaissements			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		2 267 933,61	-199 674 219,43
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-5 629 311,61	-811 429,99
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Autres encaissements			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-5 629 311,61	-811 429,99
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		-59 573 133,72	
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-59 573 133,72	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi ? liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-62 934 511,72	-200 485 649,42
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		228 370 377,86	432 248 796,18
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		165 435 866,14	231 763 146,76
Variation de trésorerie de la période		-62 934 511,72	-200 485 649,42
Rapprochement avec le résultat comptable		-133 239 260,75	-108 100 442,09

SEPE BATIMETAL SPA
 SEPE BATIMETAL CHARPENTE OUEST
 Exercice 2019

Etat de Variation des Capitaux Propres
 Arrêté à : 6eme arrêter < Etat Provisoire >
 Identifiant Fiscal : 000316076375349

Intitulé	Note	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Etat au 31 décembre N-2		4 399 759 800,00	0,00		0,00	1 462 402 472,50
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés						
Transferts dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital		0,00				
Résultat net de l'exercice						108 100 442,09
Etat au 31 décembre N-1		4 399 759 800,00	0,00	0,00	0,00	1 570 502 914,59
Changement de méthode comptable						
Installation rappel 2018/2019						
Réévaluation des immobilisations						-13 746 116,52
Profits ou pertes non comptabilisés						
Transferts dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice		0,00	0,00			133 239 260,75
Etat au 31 décembre N		4 399 759 800,00				1 689 996 058,82