وزارة التعليـــم العـــالي والبحـــــث العلمـــي
جامعـــــة عباس لغرور خنشلة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

دور المحاسبة المالية في الإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية "فوريميد" -خنشلة-

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية

تخصص: محاسبة ومالية

إعداد الطالبة:
*لطرش صونيا
*بوطبة سهام

إشـراف الأستاذ:
*بيبي وليد

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعـــــة	الصفـــة
بوكحيل عبد الحق	أستاذ محاضر –ب–	جامعة عباس لغرور خنشلة	رئيسا
بيبي وليد	أستاذ التعليم العالي	جامعة عباس لغرور خنشلة	مشرفا
لهميل سعد الدين	أستاذ مساعد –ب–	جامعة عباس لغرور خنشلة	مناقشا

السنة الجامعية 2024/2023

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار طريقنا وأمدنا بالصبر لإكمال المشوار

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور الفاضل المشرف الدكتور

"بيبي وليد"

الذي قدم لنا يد العون ولم يبخل علينا بتوجيهاته الخالصة وتعليماته العلمية ونصائحه المثمرة التي أفادتنا في موضوعنا فله منا جزيل

الشكر وفائق التقدير والاحترام

كما نتوجه بالشكر إلى كل من ساعدنا في إتمام مذكرتنا هذه سواء من قريب أو بعيد. كيفما كان ذلك إما بإعانة الكتب أو إرشاد أو حتى بالكلمة الطيبة وحسن المعاملة فلهم منا عبق وأجمل وأسمى وأغلى عبارات التحية وخالص الدعاء نتلوها لهم في ظاهر الغيب

الإهداء

إذا كان أول الطريق ألم فإن آخره تحقيق حلم، وإذا كانت أول الانطلاقة دمعة فإن نهايتها بسمة ،وكل بداية لابد لها من نهاية وهاهي السنوات قد مرت والحلم يتحقق فا للهم لك الحمد قبل أن ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا لأنك وفقتني لإتمام على هذا العمل. أهدي هذا العمل إلى :

من جعلت الجنة تحت أقدمها....أمي.....قرة عيني وأعز ما أملك....غاليتي..... التي سهرت وكانت معي في أسوء حالاتي وظروفي وضغوطاتي، يكفي أن تعرفي أن لكي إبنة تنتظر فرصة واحدة لتقدم لك الروح والقلب والعين هدية رخيصة لك لما قدمتيه....وها اليوم صفقي....فأبنتك كبرت وأصبحت خريجة.....شكرا لك لأنك أنت من صنعتي لي هذا الإسم

حماك الله وأدامك نورا يضيء بيتنا

وإلى من كلل العرق جبينه وعلمني أن النجاح لايأتي إلا بالصبر و الاصرار..أبي

إلى جميع إخوتي الأعزاء حفظهم الله

رفقائي في الحياة

إلى ابنتي حفظها الله ورعاها

إلى الأيادي الطاهرة التي أزالت من طريقي أشواك الفشل..إلى من تحلو بالود.. وتميزوا بالوفاء والصدق والعطاء.. إلى من برفقتهم سعدت ..ومن كانوا معي على طريق النجاح والخير

الإهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا، وما كنت لأفعل هذا لولا فضل الله فالحمد لله على البدء والختام

ها أنا اليوم أهدي نجاحي إلى كل من سعى معي لاتمام هذه المسيرة

إلى الذي علمن أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى أعظم وأعز وأغلى رجل في الكون "أبي"

إلى ملاكي في الحياة من ساندتني في صلاتها ودعائها إلى من سهرت الليالي تنير دربي إلى معنى الحب والحنان إلى أروع إمراءة في الوجود "أمي الغالية"

إلى جسر المحبة والعطاء مصدر قوتي "أختي"إلى من رزقت به سندا لي " أخي"

إلى الذين يفرحهم نجاحي ويحزنهم فشلنا "

إلى نفس المثابرة الطموحة إلى من ساندني بكل حب عند ضعفي إلى صديقات المواقف لا السنين شريكات الدرب الطويل من كانو معي في سنوات العجاف سحابا ممطرا "صديقاتي العزيزات"

إلى كل من له الفضل في تعليمي منذ بداية مسيرتي إلى النهاية.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	/
إهداء	/
فهرس المحتويات	/
مقدمة	أ-هـ
الفصل الأول: أساسيات المحاسبة المالية والإفصاح عنها في القوائم المالية	
المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة المالية	8
المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة المالية	8
المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة المالية	10
المطلب الثالث: مبادئ وفروض المحاسبة المالية	13
المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي	16
المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي	16
المطلب الثاني: أهمية وخصائص الإفصاح المحاسبي	17
المطلب الثالث: أساليب ومقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	19
المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية	22
المطلب الأول: مفهوم الإفصاح في القوائم المالية وأهميته	23
المطلب الثاني:أنواع وأهداف الإفصاح في القوائم المالية	26
المطلب الثالث: شروط الإفصاح في القوائم المالية	30
خلاصة الفصل الأول	31
الفصل الثاني:الإفصاح عن الأداء المالي في القوائم المالية	51
المبحث الأول:أساسيات حول الأداء	34
المطلب الأول: مفهوم الأداء	34
المطلب الثاني: مجالات الأداء ومقوماته	45
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء	47

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي	50
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي	50
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي	51
المطلب الثالث: معايير الأداء المالي	53
المبحث الثالث: معايير الإفصاح المحاسبي	54
المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية	54
المطلب الثاني: المعيار المحاسبي رقم isa أساسيات المحاسبة "التغرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"	72
المطلب الثالث: المعيار المحاسبي رقم SA33 أربحية السهم	79
خلاصة الفصل الثاني	88
الفصل الثالث:الدراسة التطبيقية	
المبحث الأول: إحصائيات ومعلومات عامة حول مؤسسة فوريميد	91
المطلب الأول:لمحة تاريخية عن المؤسسة	91
المطلب الثاني: تقديم عن المؤسسة	92
المطلب الثالث:تقديم عام للوحدة	95
المبحث الثاني:الإجراءات المنهجية ومراحل إعداد الاستبيان	100
المطلب الأول: منهجية ووسائل الدراسة	100
المطلب الثاني: التحليل الإحصائي والتعليق على عناصر الاستبيان	103
المطلب الثالث: معالجة نتائج الدراسة	113
خلاصة الفصل الثالث	116
الخاتمة	118
قائمة المصادر والمراجع	122

فهرس الأشكال والجداول

فهرس الأشكال والجداول

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (01)	تطور مفهوم الاداء	54
الشكل رقم (02)	الهيكل التنظيمي العام فوريميد	93
الشكل رقم (03)	الهيكل التنظيمي لوحدة كشرود	99
الشكل رقم (04)	دائرة نسبية تمثل نتائج الجدول رقم (11)	104
الشكل رقم (05)	دائرة نسبية تمثل نتائج الجدول رقم (12)	106
الشكل رقم (06)	دائرة نسبية تمثل نتائج الجدول رقم (13)	106
الشكل رقم (07)	دائرة نسبية تمثل نتائج الجدول رقم (14)	107

فهرس الأشكال والجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (01)	المعيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية	54
الجدول رقم (02)	الميزانية العمومية التقليدية	58
الجدول رقم (03)	ميزانية الأصول	59
الجدول رقم (04)	ميزانية الخصوم	60
الجدول رقم (05)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	64
الجدول رقم (06)	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	65
الجدول رقم (07)	قائمة التغيرات في حقوق الملكية	67
الجدول رقم (08)	جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشر	69
الجدول رقم (09)	جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة	70
الجدول رقم (10)	سلم ريكرت الخماسي	101
الجدول رقم (11)	قيم المتوسطات الحساسية الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي	102
الجدول رقم (12)	نتائج الخصائص الديمغرافي المتعلقة بالفئة العمرية	105
الجدول رقم (13)	نتائج الخصائص الديمغرافي المتعلقة بالدرجة العلمية	106
الجدول رقم (14)	نتائج الخصائص الديمغرافي المتعلقة بالخبرة المهنية	107
الجدول رقم (15)	تحليل اجابات عينة الدراسة على المحور الخاص بدور المحاسبة المالية	109
الجدول رقم (17)	تحليل اجابات عينة الدراسة على المحور الخاص بالإفصاح عن الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	110
الجدول رقم (18)	نتائج الاستبيان المحور الأول	113
الجدول رقم (19°	نتائج الاستبيان المحور الثاني	114

مقدمة

تمهيد

في ظل التطورات والتغيرات الحاصلة والتي تشهدها بيئة الأعمال واشتداد المنافسة بين المؤسسات تسعى العديد منها إلى تحقيق عدة أهداف أبرزها تحقيق نتائج جيدة لضمان الاستمرارية والنمو، وللوصول إلى ذلك فهي تقوم باستغلال مختلف الموارد بكفاءة وفعالية بهدف رفع وتحسين أداءها بصفة عامة، والأداء المالي بصفة خاصة. فهادا الأخير يعتبر مرآة أداءها العام، إذ انه يعبر عن وضعية المؤسسة ومركزها المالي بموضوعية لكونه يعتمد على معلومات كمية.

وتتزايد يوما بعد يوم أهمية الإفصاح المحاسبي لمخرجات المحاسبة المالية والمتمثلة أساسا في القوائم المالية بسبب تعاظم دور أسواق رأس المال وتعدد وتنوع الأدوات المالية المتداولة في ظل حقبة العولمة، ما جعل المتعاملين مع المؤسسة بحاجة دائمة إلى معلومات ومؤشرات مالية يسترشدون بها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. وبما أن القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسي إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين لتقديم معلومات محاسبية كمية ونوعية للعديد من الأطراف، فإن فهم هذه القوائم ومعرفة القواعد المحاسبية التي تحكم إعداد البيانات والتقارير المالية من قبل المستخدمين أصبح أمرا ضروريا. إذ من المتوقع ألا يكون هناك تحليل مفيد للقوائم المالية بدون فهم كاف للمعايير والطرق المحاسبية المتبناة في إعداد هذه القوائم.

لهذا سعت مختلف الدول والمنظمات المهنية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بهدف توحيد الممارسات وتوفير معلومات ذات جودة مفهومة، ملائمة وتحظى بالقبول العام لدى أغلبية الدول.

وتعتبر الجزائر من بين الدول التي عملت على إصلاح النظام المحاسبي من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، القائم على معايير المحاسبة الدولية.

❖ **إشكالية الدراسة:**

لمعالجة هذا الموضوع سنحاول الإجابة عن الإشكالية الرئيسية المتضمنة في السؤال الجوهري التالي:

ما مدى مساهمة المحاسبة المالية في الإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإلمام بمختلف جوانب الدراسة تم تجزئة هذه الإشكالية إلى هذه:

❖ **التساؤلات الفرعية:**

- ما المقصود بالمحاسبة المالية؟ وما هي مبادئها؟
- ما المقصود بالأداء المالي؟ وكيف يتم الإفصاح عنه؟
- هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؟
- ما هو واقع الإفصاح المحاسبي في مؤسسة فوريميد خنشلة؟

❖ **فرضيات الدراسة**

للإجابة عن الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية يمكن اقتراح الفرضيات التالية:

- تعمل المحاسبة المالية على إنتاج وتوفير معلومات محاسبية تتميز بخصائص نوعية.
- إن المعلومات المحاسبية المنتجة من المحاسبة المالية تساعد في الإفصاح عن الأداء المالي.
- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية، وبالتالي تكون القوائم معدة وفق المعايير وقابلة للمقارنة من دولة إلى أخرى.

- إن المحاسبة المالية في مؤسسة فوريميد تعمل على إنتاج معلومات محاسبية تساهم في الإفصاح عن الأداء المالي.

❖ **أهداف الدراسة:**

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة يتمثل في التعرف على مدى فعالية المحاسبة المالية في توفير معلومات تساهم في الإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية. أما الأهداف التفصيلية تتمثل في النقاط التالية:

- ✓ محاولة تبيين دور المحاسبة المالية في إنتاج معلومات محاسبية والخصائص الواجب أن تتميز بها.
- ✓ محاولة التعرف على مختلف القوائم المالية الختامية التي تعمل المحاسبة المالية على إنتاجها وتوفيرها لمستخدميها.
- ✓ التعرف على مفهوم الأداء المالي وأهميته وأهدافه وأثاره.
- ✓ إبراز الدور الذي يلعبه المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) في الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية.
- ✓ بيان مدى التزام المؤسسة بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي.

❖ **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه القوائم المالية في:

- ✓ إثبات أن فعالية الإفصاح تتم من كفاءة المعلومات المالية وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية ما يساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية.
- ✓ كون الأداء المالي من أهم معايير قياس وتقييم المؤسسة، من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف والاستفادة منها في ترشيد القرارات المرتبطة بالأحداث والأنشطة الاقتصادية.
- ✓ كون موضوع الإفصاح عن الأداء المالي أصبح يحظى بأهمية بالغة لدى اقتصاديات العالم.

❖ **أسباب اختيار الموضوع**

لقد تم اختيار الموضوع لعدة أسباب:

- ✓ الرغبة الذاتية، وتوافقه مع التخصص.
- ✓ الدور الذي أصبحت تلعبه المحاسبة كأداة للإفصاح المالي، والاهتمام المتزايد بتوجيه هدفها نحو تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات وتعظيم منفعتها في ترشيد قراراتهم المتخذة.
- ✓ الدور الذي أصبح يلعبه الأداء المالي على الصعيد المحلي والدولي.

❖ **حدود الدراسة:**

- ✓ **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة التطبيقية على مؤسسة فوريميد، وحدة كشرود خنشلة.
- ✓ **الحدود الزمنية:** اقتصرت الحدود الزمنية لدراسة دور القوائم المالية في الإفصاح عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في الفترة الممتدة من 2024/05/1 م إلى 2024/05/30 م.

❖ **منهج الدراسة:**

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فتم استخدام أداة دراسة حالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهي مؤسسة فوريميد.

من خلال جمع المعلومات والبيانات ذات الصلة وتحليلها تحليلا موضوعيا لاستخلاص النتائج.

❖ **هيكل الدراسة**

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحقيق أهداف البحث وللإجابة عن الإشكالية المطروحة وكذا الأسئلة الفرعية بصورة واضحة، ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة.

- فصليين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي، والموضحة كالتالي: يتناول الفصل الأول من هذه الدراسة الإطار النظري للمحاسبة المالية من خلال عرض ماهية المحاسبة المالية بصفة عامة، ثم التطرق إلى الإفصاح المحاسبي وإلقاء الضوء على أهم الخصائص التي ينبغي أن تتوفر فيه بالإضافة إلى الأساليب والعوامل المؤثرة عليه، ونختم هذا الفصل بعرض المفاهيم الأساسية حول القوائم المالية من خلال التعرف عليها وعلى عناصرها وكذا التعرف على أهم مستخدمي هذه القوائم.
- وفي الفصل الثاني فيتضمن مدخل للأداء، وذلك من خلال إعطاء مجموعة من التعاريف المتعلقة به وبيان أهميته والتطرق إلى مختلف أنواعه ومجالاته بالإضافة إلى أهم العوامل المؤثرة عليه، ثم تناول الأداء المالي من خلال عرض مفهومه وكذا العوامل المؤثرة عليه بالإضافة إلى أهم معاييره، كما تطرقنا أيضا إلى المعايير المحاسبية الدولية رقم 01، 08 33، بالتعرف على أهدافها ونطاقها بالإضافة إلى أهم متطلبات هذه المعايير.
- أما الفصل الثالث فتم الاعتماد على دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية فوريميد من خلال التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، وتحليل البيانات باستغلال القوائم المالية.

❖ **صعوبات الدراسة**

نشير إلى انه من خلال معالجتنا لهذا الموضوع صادفنا بعض الصعوبات نذكر منها:

- ✓ صعوبة الحصول على المراجع.
- ✓ ضيق الوقت.

الفصل الأول

أساسيات المحاسبة المالية والإفصاح عنها في القوائم المالية

تمهيد

ساهمت التطورات التكنولوجية والاقتصادية والعولمة بشكل كبير في ظهور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات واتساع رقعة أعمالها مما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة أو المحاسبة التقليدية عن حلها، فظهر ما يعرف بالمحاسبة الدولية من خلال معايير المحاسبة الدولية وذلك لتذليل الصعوبات في الممارسات المحاسبية فظهرت فكرة التوافق المحاسبي، وباعتبار أن المحاسبة هي العصب المحرك للاقتصاد والتجارة فقد سارعت الجزائر إلى مواكبة التطورات الحاصلة في العالم حيث قامت بالعديد من الإصلاحات ووضع أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشي مع التطورات الجديدة فظهر ما يعرف بالنظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية سنة 2010 والذي يواكب المتطلبات الاقتصادية الراهنة.

وعليه سيتم التطرق في الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة المالية.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي.

المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة المالية

تعد المحاسبة علما من العلوم الاجتماعية التي تهدف إلى خدمة النشاط الاقتصادي والاجتماعي على مختلف المستويات، فهي أداة جوهرية ومهمة تستخدم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والادارية للشركات.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة المالية

عندما يتم البحث عن تاريخ الحقيقي الذي يسند إليه تاريخ نشأة المحاسبة يصعب الوقوف بدقة عند تاريخ محدد بعينيه.

يمكن تلخيص نشأة المحاسبة في الفترات الآتية:

الفرع الأول: الفترة الأولى: من 4500 ق.م إلي 1994 بعد.م

من المعروف أنه لم يكن توجد مدينة قائمة أو أي شكل من الأشكال الحضارة قبل 4500 ق.م ويشير التاريخ القديم إلى أنه نشأت الحضارة السومرية في جنوب العراق، ثم بعد ذلك نشأت في بابل أول مدينة منظمة في العالم عام 1968 وأرسيت أسس تلك المدينة من خلال قوانين حمو رابي على المسلات(288 مادة قانونية 80% لمعالجة القضايا التجارية)، وأسهمت في ذلك اللغة والكتابة واستخدام الأرقام والتوثيق على الحجر وألواح الطين المحروق، وكان للمحاسبة الدور الكبير في جمع الضرائب للملك، وتثبيت المعاملات التجارية بين الأفراد، وحصر إدارات الإمبراطورية ومصروفاتها يتطلب نظام محاسبي يتناسب وتلك المرحلة في التطور.[1]

بعد ذلك جاءت الحضارة الأشورية التي اعتمدت اللغة الأشورية لغة للتجارة بسبب موقع تلك الحضارة على طرق الموصلات ثم جاءت حضارة وادي النيل (الفرعونية) لتساهم في

[1]– خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص ص 25-26.

تطور محاسبة الكمية والقيمة بسبب فرض ضريبة العشر علي الأفراد، ثم انتقل الأمر إلي عصر الإغريق والرمان الذي تميز بالفلسفة والثقافة والعمران، فازدهار الحياة الاقتصادية في أثينا تطلب نظام محاسبي يعكس جوانب تلم الحياة.

الفرع الثاني: الفترة الثانية: من 1494 إلى 1944:

استهلت هذه الفترة بانتشار نظام التسجيل بالقيد المزدوج بسبب ظهور الطباعة وانتشارها في أوروبا، ويشار إلى ان الراهب الإيطالي LUCA Pacioli ومساعدة صديقه Leonardo Dauinci تمكن من رسم وتقسيم جدول الحسابات، ونشر LUCA Pacioli كتابه المعروف summa de arithnetic geometrai مراجعة في الرياضيات الهندسية والتناسبية حول تسجيل المعاملات التجارية بطريقة القيد المزدوج عام 1944م وانتشر كتابه في أوروبا لتصبح طريقة التسجيل المحاسبي المعتمدة، وشهدت هذه الفترة طهور الإمبراطوريات والاستعمار والهيمنة والمشاركات التجارية والشركات.[1]

الفرع الثالث: الفترة الثالثة: من 1944 إلى الآن:

اقتضت ضروريات ما بعد الحرب العالمية الثانية من الدول الخارجية منها والمتضررة أن تلتفت إلي بناء إقتصادها المدمر ويتطلب ذلك تصنيع واسع وضخم ولا ينجز بواسطة الشركات الصناعية، وظهرت في هذه الفترة مجموعات ومنظمات دولية منها المنظمات المحاسبية مثل لجنة المعايير المحاسبية الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين ويعد ذلك تحولا كبيرا في المحاسبة.

[1]– صورية كحول، دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، إشراف الدكتور تومي ميلود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016–2017، ص 5.

وفي التسعينات ظهرت العولمة والنظام الدولي الجديد وتكنولوجيا المعلومات وظهرت تكتلات اقتصادية كبير أثرت بدورها على المحاسبة وتطويرها.[1]

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة المالية وأهدافها

تعتبر المحاسبة أحد فروع المعرفة التي تهتم بتوفير البيانات والمعلومات في أي مؤسسة أيا كان شكلها القانوني وطبيعة النشاط الذي تزاوله سواء كان خدميا، تجاريا أو صناعيا. وعليه سيتم اللجوء إلى مفهوم المحاسبة المالية (الفرع الأول)، وأهدافها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة المالية

سيتم التعرض من خلال هذا الفرع إلى تعريف المحاسبة المالية ثم التطرق إلى خصائصها.

أولا: تعريف المحاسبة المالية

- **التعريف الأول:** المحاسبة المالية هي نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف أي جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية ممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.[2]
- **التعريف الثاني:** تعرف المحاسبة المالية على أنها منظم للمعلومات المالية، تسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرضها في قوائم وكشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة.[3]

---

[1]– طلال الجحاوي، ريان نعوم، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 37–40.

[2]– بن قطيب علي، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2020/2019، ص 01.

[3]– كداتسة عائشة، براق عيسى، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المحاسبة العامة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، 2021–2022، ص 07.

- **التعريف الثالث:** ويعرفها الدكتور "حلمي نمر": أنها مجموعة من الفروض المنطقية والمبادئ العلمية المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية، المتعلقة بوحدة محاسبية في مجموعة من الدفاتر والسجلات قصد تحديد نتيجة حركة الأموال في الشروع من ربح وخسارة".[1]

- **التعريف الرابع:** كما عرفت بأنها أداة لتقييم حركة الأموال في الشركات أو المؤسسات وذلك بقياس حجم الإيرادات والأعباء والنسب المحاسبية المختلفة التي تعطي صورة حقيقة عن الحالة الصحية للشركة في اتخاذ قرارات التسيير المناسبة.[2]

- **التعريف الشامل:** من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة المالية بأنها: نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ الأحكام والقرارات السليمة.

ثانيا: خصائص المحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة مصدرا أساسيا لتوليد وإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية، وهذه البيانات والمعلومات تستفيد منها أطراف متعددة داخلية وخارجية، حيث تساعدها على القيام بوظائفها واتخاذ قراراتها بصورة سليمة. حيث تكمن خصائص المحاسبة المالية فيما يلي:[3]

1. تعد نظام للمعلومة المالية.
2. تملك معلومات يمكن قياسها عدديا رقميا، تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي يمكن من تصنيف، تقييم وتسجيل المعلومات المالية.

[1]– فكري عبد الحميد عشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، 2002، ص 19.

[2]– كداتسة عائشة، براق عيسى، مرجع سابق، ص 08.

[3]– السعدي عياد، أثر مخرجات النظام المحاسبي المالي في صنع قرارات التمويل في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014، ص 4.

3. يسمح بقياس أداء و نجاعة المؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج.

4. تعطينا وضعية الخزينة من خلال جدول التدفق النقدي.

5. قدرة الكيان على توليد النقدية وما يماثلها.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة المالية

على الرغم من أن الهدف الأساسي النهائي لوجود المحاسبة المالية هو التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح وخسارة، إلا أنها تهدف إلى تحقيق ما يلي:

أولا: تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.

ثانيا: توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين، المقرضين، المحللين، الماليين، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمؤسسة.

ثالثا: تسجيل جميع العمليات المالية التي تتم في المؤسسة عند حدوثها مباشرة وفق تسلسل وقوعها بهدف الرجوع إليها عند الحاجة.[1]

رابعا: قياس تطورات الوضع الإقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط الذي أنشئت من أجله.

خامسا: تحليل وتفسير وتوصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.[2]

[1]– محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة المالية في الجزائر، مقال منشور في مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 02 العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2019، ص 188.

[2]– بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2008، ص 12.

المطلب الثالث: مبادئ وفروض المحاسبة المالية

تعتبر مبادئ وفروض المحاسبة المالية من أهم القواعد التي تم بناء النظام المحاسبي عليها وسيتم التطرق للمبادئ والفروض على النحو التالي:

الفرع الأول: مبادئ المحاسبة المالية

سنتناول المبادئ على النحو التالي:[1]

أولا: استقلالية الدورات (Indépendance des exercices): يقوم هذا المبدأ على تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى كل منها دورة مالية بحيث تستقل كل دورة بمصاريفها وإيراداتها حتى تعطي النتيجة المتحصل عليها في نهاية كل دورة الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

ثانيا: الأهمية النسبية (importance relative): يقوم هذا المبدأ على إعطاء أهمية بالغة لجميع المعاملات مهما كان حجمها.

ثالثا: الحيطة والحذر (Prudence): يقصد بهذا المبدأ عدم أخذ الأرباح المتوقعة في الاعتبار إلا عند تحقيقها، في حين أن الخسائر المتوقعة تؤخذ في الحسبان قبل حدوثها بهدف الحصول على نتيجة صادقة.[2]

رابعا: استمرارية الطرق المحاسبية (Permanence des méthodes): وفقا لهذا المبدأ تلتزم المؤسسة عند استخدامها لأحد الطرق المحاسبية بعدم تغيرها من سنة إلى أخرى

[1]– محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر، 2005، ص ص 36-37.

[2]– مالك لعلابيبة، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير المحاسبة القطاع العام الدولية، مقال منشور في مجلة حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 03 العدد 02، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016، ص 74.

إلا في حالة ظروف مبررة وبشرط الإفصاح عن التغيير الجديد وأثره على المؤسسة حتي يمكن مقارنة أدائها من سنة إلى أخرى.

خامسا: التكلفة التاريخية (Cout historique): تعني تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر على أساس تكلفتها الفعلية بغض النظر عن قيمتها السوقية أو أي تغيرات مستقبلية.

سادسا: تطابق الميزانية الافتتاحية مع سابقتها (Intangibilité de bilan d'ouverture): لابد من تطابق الميزانية الختامية في أخر الدورة مع الميزانية الافتتاحية في بداية الدورة.

سابعا: تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني(Prééminence de la réalite économique sur l'apparence juridique): تسجل العمليات محاسبيا وتقدم في القوائم المالية وفق الواقع الاقتصادي وليس فقط على أساس الظاهر أو الشكل القانوني.

ثامنا: مبدأ عدم المقاصة: (Non compensation): المقاصة بين الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر المصاريف والإيرادات في حسابات النتائج غير مسموح به إلا بترخيص أو فرضية بموجب هذا النظام المحاسبي المالي.

تاسعا: مبدأ الوحدة النقدية (unité monétaire): ومفاده أن للمحاسبة المالية وحدة قياس تقيس بها الأحداث الاقتصادية والمحاسبة وحدة القياس بها هي وحدة النقد حسب الدولة فمثلا الجزائر بالدينار.[1]

[1]– محمد بوتين، مرجع سابق، ص 37.

الفرع الثاني: فروض المحاسبة المالية

تكمن الفروض في أربع نقاط أساسية كما ذكرها علماء المحاسبة المالية كما يلي:

أولا: فروض إستقلالية الوحدة الاقتصادية

يمكن أن تكون الوحدة الاقتصادية أية منظمة أو وحدة في المجتمع، فيمكن أن تكون منشأة أعمال، أو وحدة حكومية، أو جامعة خاصة أو حكومية، يتطلب فرض الوحدة الاقتصادية تحديد الأنشطة الاقتصادية وربطها بوحدة معينة يتم المحاسبة عنها، أي فصل أنشطة الوحدة عن أنشطة ملاكها، وعن أنشطة الوحدات الاقتصادية الأخرى.

ثانيا: فرض وحدة القياس

تتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة وفي المحاسبة تستخدم النقود كوحدة عامة لقياس كافة العناصر المكونة للقوائم المالية، فالقياس المحاسبي هو قياس مالي، مما يعني أن المحاسبة تعتني فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها بالنقد، وعلى مستخدمي القوائم المحاسبية أن لا يتوقعوا الإفصاح عن كافة المعلومات التي تفيد في تقييم الأداء واتخاذ القرارات مما لا يمكن قياسها ماليا.[1]

ثالثا: فرض الاستمرارية

يتضمن هذا الفرض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من أعمار الأصول التي تستخدمها، بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما الأصول التي استخدمتها ذات أعمار محدودة، وتفنى مع الاستخدام ومرور الزمن، كما يترتب على هذا الفرض في المحاسبة أن تعد كل قائمة المركز المالي أو الميزانية.[2]

[1]– رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتبة الحامد، ط1، عمان، الأردن، 2004، ص 33.

[2]– هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص 23.

رابعا: فرض الدورية

إن فرض الدورية جاء بغية إعداد التقارير المالية لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى القصير، وتزويد الأطراف المهتمة بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء، حيث أنه في غياب هذا الفرض في تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات فإنه يتطلب الانتظار حتى نهاية عمر المؤسسة.[1]

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي

تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات المالية للعام 1837 حيث نشرت إحدى المجالات أول مقالة عن الإفصاح، والتي أشارت إلى أثر الإبلاغ عن أرباح المؤسسات على سلوك المستثمرين، حيث ساد في تلك الفترة اتجاه يحث على الزيادة في الإفصاح المحاسبي من حيث تقديمها معلومات عن الأرباح ورأس المال و الإستهلاكات وتقييم الموجودات ودعم التشريعات التي تزيد من الإفصاح في القوائم المالية.[2]

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

تطرق الكثير من الباحثين والمهنيين لموضوع الإفصاح المحاسبي وقدموا فيه مفاهيم وتعاريف مختلفة نذكر منها ما يلي:

[1]– بالقاسم خليفة، المبادئ الفروض المحاسبية النوعية لقوائم المالية بين الإطار المرجعي للمحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مقال منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 6 العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2015، ص 81.

[2]– رضا بوعزيز، كمال بن موسى، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مقال منشور في مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 07 العدد 01، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2022، ص 103.

- **التعريف الأول:** عرف الإفصاح بأنه "نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها"[1]

- **التعريف الثاني:** وعرف أيضا بأنه: "إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل"[2]

- **التعريف الثالث:** عرف على أنه "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد"[3]

- **التعريف الشامل:** نلاحظ من خلال التعاريف السابقة ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل.

المطلب الثاني: أهمية وخصائص الإفصاح المحاسبي

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية الإفصاح المحاسبي (الفرع الأول)، وبعدها سنتناول الخصائص المهمة للإفصاح المحاسبي (الفرع الثاني).

---

[1]– ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 01 العدد 06، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 86.

[2]– الأخضر عزي، رابح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS) "دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر، المجلد 14 العدد 18، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018، ص 260.

[3]– ضيف الله محمد الهادي، نفس المرجع، ص 86.

الفرع الأول: أهمية الإفصاح المحاسبي

يستمد الإفصاح المحاسبي أهميته في إعداد التقارير المالية كونه مبدأ أساسا ورئيسا ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) بشكل عام وإن أهم هذه المبادئ جاءت بالتوصية الشاملة حول الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية والمحاسبية وغيرها من المعلومات التي تخص الجهات المعنية بالإفصاح المحاسبي عن نشاط معين لتمكين المستفيدين والمستخدمين من الاستفادة من هذه المعلومات بشكل كاف.[1]

ويعتبر تعدد الجهات المستفيدة من المعلومات المالية السبب الذي يستمد منه الإفصاح أهميته وهذه الجهات المتمثلة بالمستثمرين والمصرفيين والمقرضين والأجهزة الحكومية وغيرهم من الجهات تعتبر المصادر لاتخاذ القرارات بالاستناد إلى المعلومات المفصح عنها، وبالتالي فإن القرارات التي تتخذها هذه الجهات تتأثر بافتقار المعلومات المالية والإفصاح غير الكافي عن هذه المعلومات لذلك يضعف القرار الذي تتخذه جهة معينة بافتقار ويسبب الآثار السلبية، ونظرا لهذه الأهمية وحاجة المستخدمين لقوائم مالية مضمونة وموثوقة وغير مضللة تكون المرتكز الأساس لاتخاذ القرار إصدار لجنة معايير المحاسبة (IASC) معيارا يحكم عالم الأعمال وهو المعيار المحاسبي الدولي (IAS30) المختص بالإفصاح عن البيانات المالية للمصاريف والمؤسسات المشابهة وذلك لأهمية ذلك على اتخاذ القرارات الاستثمارية والإقتصادية.[2]

الفرع الثاني: خصائص الإفصاح المحاسبي

للإفصاح المحاسبي عدة خصائص سنذكرها على النحو التالي:

[1]– محمد باقر كرجي، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الاستثمار، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة القادسية، العراق، 2017، ص 17.

[2]– الأخضر عزي، رابح طويرات، مرجع سابق، ص 262.

أولا: يمثل الإفصاح تقديم للبيانات عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي النظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية.

ثانيا: إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات معالجة تلك البيانات.

ثالثا: تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقييم والقياس.

رابعا: لقد تطور الإفصاح حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل (الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية).[1]

المطلب الثالث: أساليب ومقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن أهمية عرض معلومات ملائمة من جهة، وضمان أفضل فهم لها من جهة أخرى، جعل المؤسسات تتنافس في استخدام أفضل الطرق و والوسائل والأساليب من أجل تحقيق ذلك، ويمكن إبراز أهم الأساليب (الفرع الأول)، و والوسائل (الفرع الثاني).

الفرع الأول: أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن تحقيق إفصاح مناسب يكون من خلال استخدام أساليب إفصاح تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنطقية في المعلومات من خلال التركيز على الأمور الجوهرية لتسهيل الإطلاع سنذكرها على النحو التالي:

[1]– صديق مسعود، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مقال منشور في مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016، ص77.

أولا: الإفصاح في صلب القوائم المالية

يعتبر من أوائل الأساليب استخداما، وتكمن أهمية الإفصاح فيها إلى أهمية شكل العرض في القوائم المالية، وأغلب الإفصاحات المقدمة في القوائم هي عبارة عن بيانات مالية يمكن قياسها وبدرجة عالية من الدقة والثقة.[1]

ثانيا: استخدام المصطلحات والعرض المفصل

إن أهمية استخدام المصطلحات وبعض التفصيلات في المساعدة على الوصف الصحيح لبنود القوائم من أجل تسهيل الفهم وتقليل الغموض في المعلومات، كما أن للاختصار في بعض البنود أهمية بالغة تكمن في تحديد المعنى بدقة وتجنب التضليل، وتبقي ضرورة الاختصار أو التفصيل في البنود إلى اختيار الأنسب للعرض.

ثالثا: الإفصاح عن الملاحظات والهوامش

لقد تطور حجم وجود الملاحظات والهوامش في التقارير السنوية، نتيجة لأهميتها في التفسير وشرح البنود الغامضة وضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات، ويجب تجنب التكرار في الشروحات وكذا عدم الإفراط في استخدام الملاحظات والهوامش، وتمتاز هذه الأساليب بكونها تستخدم في عرض المعلومات غير كمية بأكثر تفاصيل.[2]

رابعا: استخدام الجداول والملاحق الإضافية

إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك

[1]– لطيف زيود، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مقال منشور في مجلة تشرين للدراسات والبحوث، العلمية، المجلد 29 العدد 01، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، 2007، ص 180.

[2]– صديق مسعود، مرجع سابق، ص صديق مسعود، 79.

القوائم المالية كما أن استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكملة ومهمة للفهم، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات.

الفرع الثاني: مقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يرتكز الإفصاح عن المعلومة المحاسبية على مقومات أساسية وهي:

أولا: تحديد المستخدم والمستهدف للمعلومة المحاسبية

يمكن تصنيف مستخدمو المعلومات إلى مجموعتين، تتمثل المجموعة الأولى في أصحاب المصلحة المباشرة وهم (الملاك، الدائنون، الموردين) والملاك المرتقبين، الإدارة، السلطة الضريبية، العاملون، وكذلك المستهلكون، أما المجموعة الثانية وتتمثل في مستعملي المعلومة المالية ذو المصلحة الغير مباشرة.

وتتمثل في المحللون الماليون، أسواق المال، المحامون، المحاسبون، السلطات الرقابية، والمنظمات المهتمة بالتقارير المالية، ويمكن تحديد مستخدمي المعلومة المالية في وضع إطار مناسب للإفصاح والإجابة عن الاحتياجات المتباينة كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات، وهذا لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم مع تطلعات المستخدم.[1]

ثانيا: تحديد طبيعة المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها وعن نوعها

يجب أن تمتاز المعلومات المالية المفصح عنها بخصائص نوعية حتى تتلاءم مع احتياجات أصحاب متخذي القرار، كما حدد مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) في قائمة

[1]– طحاح فضيلة، قمان عمر، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية)، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13 العدد 03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020، ص 576.

المفاهيم رقم 2 الخصائص للمعلومات المحاسبية والتي تميز بين المعلومات الأفضل الأكثر فائدة والمعلومات الأدني الأقل فائدة لأغراض اتخاذ القرار بالمقابل وضع (FASB) محددات عدة هي (الكلفة، المنفعة، الأهمية النسبية، الحيطة والحذر).[1]

ثالثا: تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية

تعد الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومة من جهة أخرى.[2]

رابعا: التوقيب المناسب للإفصاح المحاسبي

إن التوقيت المناسب معناه توفر المعلومات لصانعي القرار قبل أن تفقد المعلومات قدرتها على صنع القرار، كما أن احترام هذه الخاصية، تضمن سهولة المقارنة وإظهار التغيرات الحاصلة في الكيان.[3]

المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية

يعتبر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وسيلة مهمة يعتمدها العديد من المستفيدين منها حيث توفر البيانات والمعلومات المالية التي تتعلق بنشاطات المؤسسة، والتي يمكن الاعتماد عليها بغرض الوصول إلى إتخاذ قرارات أو إبداء رأي ما بشأن تلك المؤسسة، وعليه سنتناول من خلال هذا المبحث إلى مفهوم الإفصاح في القوائم المالية

[1]– صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي SCF على سياسة الإفصاح في الجزائر، الملتقي الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، ماي 2013، ص 132.

[2]– طلال محمد الججاوي، فرات مالكي، الافصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية، دار الأيام للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2016، ص 43.

[3]– صديقي مسعود، صديقي فؤاد، نفس المرجع، ص 135.

وأهميته (المطلب الأول)، وأنواع وأهداف الإفصاح في القوائم المالية (المطلب الثاني)، وكذا شروط الإفصاح في القوائم المالية (المطلب الثالث).

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح في القوائم المالية وأهميته

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لأهم حيثيات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وذلك عن طريق عرض مفهوم (الفرع الأول)، وأهمية الإفصاح في القوائم المالية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح في القوائم المالية

- **التعريف الأول:** عرف الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بأنه نشر للمعلومات الضرورية التي تحتاجها، وذلك لزيادة فعالية العمليات التي يقوم بها السوق المالي، حيث أن الفئات المختلفة تحتاج للمعلومات لتقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركة للوصول إلى القرار الذي تستطيع من خلاله تحقيق أهدافها، والتي تتناسب مع درجة المخاطرة التي ترغب بها.[1]

- **التعريف الثاني:** عرف كذلك بأنه عرض للمعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بشكل يضمن إبراز الأمور الجوهرية والتي تضم محتوى القوائم المالية نفسها (المصطلحات المستخدمة فيها، الملاحظات المرفقة بها، ودرجة ما فيها من تفاصيل) وبكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدميها. [2]

[1]– محمد عمر أحمد الدياش، المحاسبة المالية المتقدمة، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2018.ص 122.

[2]– رجب سعيد أبو جراد، العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمية المؤسسة وأثرها على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصاريف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص 109.

- **التعريف الثالث:** كما يعرف أيضا على أنه عملية إظهار وتقديم المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية والهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، الأمر الذي يجعلها ملائمة وغير مظللة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لديها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية.[1]

- **التعريف الشامل:** يظهر جاليا من خلال التعاريف أن مفهوم الإفصاح المحاسبي يرتكز على أمرين أساسين، أما الأول فهو تبويب كمية المعلومات المالية وعرضها ونشرها ضمن القوائم المالية، وأما الأمر الثاني فهو يتعدى الأول إلى الدقة والمصداقية للأرقام والمعلومات المفصح عنها، وهذا ما يندرج ضمن مسمى الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح في القوائم المالية

تكمن أهمية الإفصاح في القوائم المالية إلي توفير معلومات مالية على درجة عالية من الدقة لأصحاب المصالح ومساعدتهم في إتخاذ القرارات، كما ترجع هذه الأهمية في للإفصاح في القوائم المالية للنقاط التالية:

- يساعد الإفصاح في القوائم المالية المساهمين على بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة المؤسسة التي تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.

- يساعد الإفصاح في القوائم المالية وتقاريرها على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستشارية المختلفة للمؤسسة.

[1]– جيلالي عبدلي، محمد الهادي ضيف الله، حمزة تجانية، الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، مقال منشور في مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04 العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021، ص 153.

- الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للمؤسسة.
- تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب وخلافه.
- إمداد المستخدمين للتقارير بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل.
- خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضيقة في الحصول على المعلومات، والذين يعتمدون على القوائم المالية أساسا كمصدر للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة.[1]

بالإضافة للنقاط السابقة، يمثل الإفصاح المحاسبي أهمية بالغة للأطراف المهتمة بالمؤسسة عموما، وفئة المستثمرين خصوصا، نظرا لما يقدمه من معلومات تفيدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة، ويتم من خلال إعداد التقارير المالية وفقا للقواعد والمعايير المنظمة لذلك بغرض توصيل البيانات والمعلومات التي يبحث عنها المستخدمون لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بناء على قاعدة معلوماتية موضوعية، فيقبلون أو يحجمون عن التبادل بالأوراق المالية، فالإفصاح عملية تتصل فيها المؤسسة بالعالم الخارجي لإظهار المعلومات التي بحوزة الإدارة إلى المستثمرين مما يسهل عملية تقييم الأداء للمؤسسات والمفاضلة في الاستثمار فيها.[2]

[1]– أحمد حابية، العوامل المؤثرة في عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة"، مقال منشور في مجلة المدبر، المجلد 07 العدد 02، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019، ص ص 42–43.

[2]– محمد عبد الله المهندي، وليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم "دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مقال منشور في مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34 العدد 02، الأردن، 2007، ص 259.

إذن تنبع أهمية الإفصاح من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) هي المصدر المهم، إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المؤسسة، وبالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاهم لابد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح بالمؤسسة، هذا بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما ساهم بشكل ملحوظ في ظهور موضوع الإفصاح وزيادة أهميته.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف الإفصاح في القوائم المالية

يعتمد مقدار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ليس فقط خبرة ولكن يعتمد أيضا على نوع الإفصاح المطلوب، فهناك أنواع مختلفة للإفصاح يجب على المحاسب اختيار النوع المناسب الذي يمكن من خلاله توصيل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية،(الفرع الأول)، كما أن للإفصاح مجموعة من الأهداف تميزه عن غيره (الفرع الثاني).

الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدل فقد تعددت أنواعه ويمكن تلخصيها فيما يلي:

أولا: الإفصاح الكامل أو تام

وهو أحد الأركان الرئيسة للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح عن البيانات وغيرها من المعلومات الملائمة.

يقتضي مبدأ الإفصاح التام بضرورة أن تتضمن القوائم المالية والملاحظات عليها أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمنشأة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك التقارير، وهذا ما يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته، سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات عليها أو في جدول أو قوائم إضافية للقوائم المالية.[1]

ثانيا: الإفصاح العادل أو الواضح

وهو تجسيد للمدخل الأخلاقي في المحاسبة، ويعني تقديم البيانات والمعلومات المالية التي تقدم إلى كل الأطراف على حد سواء، ويخضع هذا المستوى من الإفصاح إلى اعتبارات سلوكية تتعلق بمعدي البيانات المحاسبة.[2]

ثالثا: الإفصاح الكافي

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويختلف هذا الحد حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثير مباشرا في اتخاذ القرار، غير أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.[3]

رابعا: الإفصاح التثقيفي

ظهر هذا الاتجاه نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة بوصفها إحدى الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو مطالبة بالإفصاح عن المعلومات المناسبة

---

[1]– زينة بن فريحة، متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 15، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2015، ص 55.

[2]– بوخروبة الغالي، دواح بلقاسم، مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي، مقال منشور في مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد 06، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018، ص 336.

[3]– زينة بن فريحة، نفس المرجع، ص 56.

لأغراض اتخاذ القرارات ويقوم العديد من الاعتبارات منها عدم اقتصار هدف المعلومات المالية على مفهوم الرقابة التقليدية لهدف تقديم معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات مثل الاستثمار والتمويل.

خامسا: الإفصاح الوقائي

يهدف إلى حماية المستخدم العادي الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية عن طريق محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستخدم العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل ويعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومات للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد.[1]

سادسا: الإفصاح الإلزامي والإفصاح الاختياري

إن الإفصاح الإلزامي ومن خلال اسمه يدل على أنه إجباري وملزم بموجب قوانين وتعليمات وأعراف محاسبية تلزم الوحدة الاقتصادية على المثول لها وتطبيق أحكامها وتنفيذ متطلباتها، في الأوقات المحددة، وبالطرق والأساليب المطلوبة بموجب تلك القوانين والتعليمات والاعتراف المشار إليها.

أما الإفصاح الاختياري هي البيانات والمعلومات والتي لا تحكمها القوانين والتعليمات والاعتراف المحاسبية، بل يترك تقدير أهميتها للإفصاح من عدمه إلى الوحدة الاقتصادية وإدارتها، ولهذا تتمتع الوحدة الاقتصادية بمطلق الحرية للإفصاح عنها أو عدم الإبلاغ عنها.[2]

---

[1]– أمين السيد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤولية التقرير، الدار الجامعية، ط1، القاهرة، مصر، 2009، ص 590

[2]– عبد الرضا شقيق البصري، دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين، مقال منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 110، بغداد، 2007، ص 217.

ويمكن أن نستنتج أن الإفصاح المحاسبي تعددت أشكاله في التقارير المالية لإعطاء المعلومة لمختلف مستخدميها.

الفرع الثاني: أهداف الإفصاح في القوائم المالية

يهدف الإفصاح في القوائم المالية إلى مايلي:[1]

أولا: وصف البنود المعترف بها، توفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدمة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية.

ثانيا: وصف البنود الغير المعترف بها، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات وغير المباشرة للديون المباشرة للآخرين.

ثالثا: توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن.

رابعا: توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة.

خامسا: الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية.

ويتمثل الهدف العام من الإفصاح المحاسبي في التغيير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المنشأة وتغيرات في الحالة المالية ويمكن تحقيق ذلك

[1]– خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مقال منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 07، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017، ص 33.

من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات.[1]

المطلب الثالث: شروط الإفصاح في القوائم المالية

يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات ليس عملية عشوائية، بل توجد شروط يجب توافرها فيه ولتحقيق الإفصاح هناك عدة شروط يجب توافرها ووجودها في القوائم المالية هي:[2]

- أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها مع مراعاة عامل الزمن، بحيث تكون هذه القوائم وملحقاتها جاهزة في الوقت المناسب بدون تأخير حتى لا تفقد القوائم فائدتها.
- يجب أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية موجها لكافة الجهات والتخصصات دون تمييز فئة عن أخرى.
- يحب مراجعة عناصر التكلفة والفائدة بحيث تفوق الفائدة المتوقعة من وراء عملية الإفصاح التكلفة بكثير.
- يهدف الإفصاح إلى التقليل الفجوة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدي القوائم المالية، حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على اتخاذ وترشيد القرارات.
- يجب أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدمي المعلومات وذلك لمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل.

[1]– خلف الله بن يوسف، مرجع سابق، ص 33.

[2]– أحمد حابية، مرجع سابق، ص 49.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراستنا لهذا الفصل المتعلق بالمحاسبة المالية والإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية الذي بدوره تبني معايير المحاسبة في إعداد التقارير المتضمنة معايير تخدم أهداف متطلبات تحقيق عناصر الملائمة والشفافية، عن طريق العمل على تجسيد وتسهيل عملية إظهار البيانات والمعلومات المالية بطريقة كمية أو وصفية ضمن القوائم المالية محل الإفصاح في الوقت والمكان المناسبين وبالوتيرة المناسبة مع التركيز على أن تكون هذه البيانات والمعلومات غير قابلة للتأويل وغير مظللة لمستخدمي القوائم المالية سواء الداخليين أو الخارجيين ممن لديهم سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة مما يسمح بتوفير مبررات ومتطلبات اتخاذ القرارات لهذه الأطراف.

الفصل الثاني

الإفصاح عن الأداء المالي

في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

إن مسعى أي مؤسسة هو الاستمرارية وإن كان استمرارها مرتبط بقدرتها على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، يقودنا إلى الحديث على الأداء، ويعد مفهوم الأداء عموما والأداء المالي خصوصا من أكثر المفاهيم الاقتصادية سعة وشمولا، لذلك يعتبر من المفاهيم التي حضيت باهتمام الكثير من الباحثين والمفكرين والمحللين الماليين والاقتصاديون بمختلف اتجاهاتهم العلمية

كما أدت التطورات الاقتصادية الدولية إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية من أجل تنظيم ممارسة العمل المحاسبي وتصنيف البيانات المالية وكذلك إصدار القوائم المالية بشفافية وتنظيم عمليات الإفصاح المالي.

وللتوضيح أكثر قمنا بالتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: أساسيات حول الأداء .

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.

المبحث الثالث: معايير الإفصاح المحاسبي.

المبحث الأول: أساسيات حول الأداء

يعد الأداء مفهوما جوهريا وهاما بالنسبة للمؤسسات بشكل عام، وهو يمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء التسيير، كما انه يعد عنصرا محوريا لجميع فروع وحقول معارف التسيير، فضلا عن كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات والتي يتمحور من خلاله وجود المؤسسة من عدمه، لذا سنحاول في هذا الإطار الوقوف على اهم وجهات النظر حول مفهوم الأداء بالإضافة الى اهم ابعاده ومكوناته وفي الأخير يتم التطرق الى العوامل المؤثرة فيه

المطلب الأول: مفهوم الأداء

يعتبر مفهوم الأداء من أكثر المفاهيم شيوعا واستعمالا في حقل اقتصاد وتسيير المؤسسات، حيث حظي باهتمام واسع من قبل الباحثين والمفكرين خاصة في علم الاقتصاد.

الفرع الأول: تعريف أداء المؤسسة:

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء، ويرجع هذا الاختلاف إلى تباين وجهات نظر المفكرين والكتّاب في هذا المجال، واختلاف أهدافهم المتوخاة من صياغة تعريف محدد لهذا المصطلح، ففريق من الكتّاب اعتمد على الجوانب الكمية (أي تفضيل الوسائل التقنية في التحليل) في صياغة تعريفه للأداء، بينما ذهب فريق أخر إلى اعتبار الأداء مصطلح يتضمن أبعادا تنظيمية و اجتماعية فضلا عن الجوانب الاقتصادية، ومن ثم لا يجب الاقتصار على استخدام النسب و الأرقام فقط في التعبير عن هذا المصطلح. وتجدر الإشارة بدايةً إلى أن الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية (To Perform)، وقد اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (Performer)، والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل.[1]ولا يسعنا في هذا المجال عرض وتحليل إسهامات كل

[1]– ايكوسيد،"حوارات حول أداء العمال" طبعة هارماتان، باريس، 1999، ص18.

الكُتاب والباحثين في حقل الاقتصاد والتسيير بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء، الأمر الذي يُحتم علينا الاقتصار على تقديم مجموعة محددة من التعاريف بما يفي بالغرض من الدراسة

- **التعريف الأول: الأداء حسب (A.Kherakh)** : من وجهة نظر هذا الكاتب فإن الأداء يدل على:

"تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة". نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء يتجسد في القيام بالأعمال والأنشطة والمهمات بما يحقق الوصول إلى الغايات والأهداف المرسومة من طرف إدارة المؤسسة.

- **التعريف الثاني: الأداء حسب (D.Kaisergruber et J.jandrieu)**: يعبر الأداء حسب هاذين الكاتبين عن: "إصدار حكم على الشرعية الاجتماعية لنشاط معين" [1] نستنتج من هذا التعريف أن الأداء مرتبط بفعل ومعرفة اجتماعية، بما يقود إلى اكتساب قبول اجتماعي للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة إلى جانب الشرعية الاقتصادية.
- **التعريف الثالث: الأداء حسب (Miller et Bromily)**: ينظر هاذان الكاتبان إلى أنه "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها" [2] نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما الطريقة في استعمال موارد المؤسسة، ونقصد بذلك عامل الكفاءة، والنتائج (الأهداف) المحققة من ذلك الاستخدام، ونعني بذلك عامل الفعالية. أيضا يمكن أن نكتشف من التعريف نفسه أن أهمية هذا المفهوم بالنسبة لمنظمات ومؤسسات الأعمال تكمن في أن الأداء يُستعمل للحكم على هذه المنظمات والمؤسسات

[1]- حمادوش احمد، معايير قياس أداء المؤسسات الصناعية العامة في الدول النامية، أطروحة دكتوراه دولة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1992، ص 135.

[2]- عداي الحسين فلاح حسن، الادارة الاستراتيجية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان-الاردن، 2000، ص 231.

من حيث قدرتها على تحقيق أهدافها، ومدى التزامها بالرشادة في الوصول إلى ذلك (أي مدى عقلانية الطريقة المتبعة) .[1]

- **التعريف الرابع: الأداء حسب (Ph.LORRINO)** : يِعْتبر هذا الكاتب أن الأداء يتمثل في : "الفرق بين القيمة المقدمة للسوق(V) ومجموع القيم المستهلكة (Ci) ، وهي تكاليف مختلف الأنشطة، فبعض الوحدات (مراكز تكلفة) اعابر مستهلكة للموارد، وتُسهم سلبيا في الأداء الكلي للمؤسسة".

إذًا يمكن أن نترجم ما جاء في التعريف أعلاه في المعادلة التالية:

الأداء الكلي للمؤسسة = هوامش مراكز الربح – تكاليف مراكز التكلفة.

ومن ثم فإن الأداء يعني تعظيم الدالة: (تكلفة–قيمة): حيث تُعبر التكلفة عن المواد المستعملة (أي الاستهلاك الوسيط)، بينما تعكس القيمة الحاجات التي تّم إشباعها، ويمكن الإشارة إلى أن [2]هذه الثنائية أي الزوج (تكلفة–قيمة) تعبر هي بدورها عن إحدى الثنائيات التالية: (جودة–سعر)، (منفعة–سعر)، (تميُّز–تكاليف).

- **التعريف الخامس: الأداء حسب (P. DRUKER):** ينظر "دراكر" إلى الأداء على انه: "قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال".[3] نستنتج من هذا التعريف أن الأداء يُعد مقياساً للحكم على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها الرئيس، وهو البقاء في سوقها واستمرارها في نشاطها في ظل التنافس، ومن ثم تتمكن المؤسسة من المحافظة على التوازن في مكافأة كل من المساهمين والعمال.

[1]– الشيخ الداوي، مقال منشور في مجلة الباحث، العدد 07، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 218.

[3]– نفس المرجع، ص218.

الفرع الثاني: أبعاد الأداء

بعد أن تعرضنا سابقا إلى مجموعة من التعاريف المفسرة لمفهوم الأداء، نتناول فيما يلي تحليل الأبعاد التي يتضمنها هذا المفهوم، حيث يركز البعض على الجانب الاقتصادي في الأداء،

بينما يعمد البعض الآخر إلى الأخذ في الحسبان الجانب التنظيمي والاجتماعي، وهذا من منطلق أن الأداء مفهوم شامل، إذا تتمثل هذه الابعاد فيما يلي:

أولا: البعد التنظيمي للأداء: يقصد بالأداء التنظيمي الطرق و الكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة و أثرها على الأداء، مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكلة التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذاك المتعلق بالفعالية التنظيمية [1].

إذًا نستنتج مما سبق أن هذه المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دورا هاما في تقويم الأداء، حيث تتيح للمؤسسة إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم من خلال مظاهرها الأولى، قبل أن يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية.

ثانيا: البعد الاجتماعي للأداء: يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرًا على وفاء الأفراد لمؤسستهم. وتتجلى أهمية ودور هذا الجانب في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد

1- ايف سيمون وباتريش جوفر، موسوعة الإدارة، الطبعة الثانية، ايكونومبكا، 1997، ص 220.

يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا اقتصرت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية، لذا يُنصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي لكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة (صراعات، أزمات، ...إلخ).[1]

الفرع الثالث: مكونات الأداء

يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسين هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها، وعليه سنقوم بتحليل وتفصيل هذين المصطلحين الهامَين.

أولا: الفعالية (Efficacité,Effectiveness): ينظر الباحثون في علم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة، وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة. [2] وتجدر الإشارة من جهة أخرى إلى أنه توجد إسهامات كثيرة مختلفة حاولت تحديد ماهية هذا المصطلح، فقد اعتبر المفكرون الكلاسيك الفعالية بمثابة الأرباح المحققة، ومن ثم –حسب نظرهم– تقاس فعالية المؤسسة بكمية الأرباح المحققة.[3]

سنتناول تحليل هذا المصطلح من خلال التعاريف السابقة:

[1]– محفوظ جودة، وآخرون، منظمات الأعمال، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص 71.

[2]– ب.ديرفو، أ.كولود، قواميس الادارة والرقابة الادارية، الطبعة الثانية، دونود، باريس، 1999، ص78.

[3]– ايف سيمون وباتريش جوفر، مرجع سابق ص 66.

1- تعريف الفعالية حسب (Vincent plauchet) :ينظر هذا الكاتب إلى الفعالية على أنها: "القدرة على تحقيق النشاط المرتقب، والوصول إلى النتائج المرتقبة".[1]

2- تعريف الكفاءة حسب (Walker et Ruibert): تصب وجهة نظر هذين الكاتبين في أن الفعالية ترتبط بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ومن ثم فالفعالية حسبهما تتجسد في:[2] قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من نمو مبيعات وتعظيم حصتها السوقية مقارنة بالمنافسة"...إلخ

إذًا نستنتج مما سبق أن الفعالية تعني عمل الأشياء الصحيحة، كما يمكن من جهة أخرى ربط الفعالية بمخرجات المؤسسة، حيث يمكن التعبير عنها بنسبة قيمة المخرجات الفعلية إلى المخرجات المتوقعة أو المخططة، وعليه فإن:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{قيمة المخرجات الفعلية}}{\text{قيمة المخرجات المتوقعة}} \times 100$$

إذًا نستنتج مما سبق أن مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في الوقت نفسه ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج المحققة (أي ما تم تحقيقه من أهداف) أقرب من النتائج المتوقعة (أي الأهداف المسطرة) كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية، والعكس بالعكس والعكس صحيح.

3-قياس الفعالية: تقاس الفعالية عادة باستخدام طريقتين هما:

- الطريقة الأولى : تعتمد في القياس على عنصري النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، ومن ثم :

[1] -vincent plaucht, Mesure et amélioration des performances industrielles, tome 2 UPMF, France, 2006, P6.

[2] -Jean- emile denis et outres, orientation marche et performance, www.orient.fr, consulté le 30/3/2024 , p11.

$$\text{(نسبة) الفعالية} = \frac{\mathbf{Rm}}{\mathrm{Rp}}$$

حيث:

- R_m: النتائج المحققة.
- R_p: النتائج المتوقعة.

وهي تسمح بالحكم على درجة تحقيق الأهداف.

– الطريقة الثانية: تتبنى هذه الطريقة في القياس عاملي الإمكانات المستخدمة والإمكانات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة، ومن ثم:

$$\text{(نسبة) الفعالية} = \frac{\mathbf{Mm}}{\mathbf{Mp}}$$

حيث:

- M_m : الإمكانات المستخدمة.
- M_P : الإمكانات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة.

ثانيا: الكفاءة (Effcience,Efficiency) :يتميز مصطلح الكفاءة شأنه شأن أغلب مصطلحات العلوم الإنسانية الاجتماعية بعدم الاتفاق بين الكتّاب والباحثين حول تعريفه، ومن ثم فلا غرابة إنْ وقفنا على حالة التقاطع بين هذا المصطلح وبعض المصطلحات الأخرى المستخدمة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير مثل: الإنتاجية، المردودية، الأمثلية، ... إلخ.

وعليه سنقتصر هنا على تناول وتحليل بعض الإسهامات في مجال تعريف الكفاءة بما يفي بالغرض من الدراسة، وهي:

1-تعريف الكفاءة حسب (Wellber et Ruekertsz): الكفاءة هي " قدرة مردودية المؤسسة".[1]بمعنى أن الكفاءة هي مقياس للمردودية في المؤسسة، أي انها تتعلق بالمخرجات مقارنة بالمدخلات، وهو ما يقترب من معنى الإنتاجية.

2-تعريف الكفاءة حسب (Vincent plauchet): الكفاءة هي:" القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات، والنشاط الكفء هو النشاط الأقل تكلفة".[2] نستنتج من هذا التعريف ان الكفاءة ترتبط بتحقيق ما هو مطلوب بشرط تدنية التكاليف (أي استعمال مدخلات أقل). كما تعرف الكفاءة على انها " الاستخدام الأمثل للموارد المؤسساتية بأقل تكلفة ممكنة دون حصل أي هدر يذكر"[3]

يتضح لنا من هذا التعريف أن الكفاءة صفة ملازمة لكيفية استخدام المؤسسة لمحلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها، حيث ينبغي أن يكون هناك استغلال عقلاني ورشيد، أي القيام بعملية مزج عوامل الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة. وهناك تعريف أخر ينظر للكفاءة على أنها:" الحصول على ما هو كثير نظير ما هو أقل، أي إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا والارباح في جدودها القصوى، وهي مفهوم يقتصر على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة، أي إنه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات" .[4]

نستنتج من هذا التعريف أن الكفاءة يمكن ترجمتها وتمثيلها في الثنائية (تعظيم الأرباح- تدنية التكاليف).

---

[1]- جين اميل دينيس واخرون، مرجع سابق، ص11.

[2]- فنيست بلوشيه، مرجع سابق، 2006، ص07

[3]- حسبن ابراهيم بلوط، المبادئ والاتجاهات الحديثة في ادارة المؤسسات، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، بيروت، 2005، ص41.

[4]- ام جي كوريتشي، قياس الكفاءة الاقتصادية في الصناعة التحويلية: دراسة حالة الكهرباء في الجزائر وبعض البلدان الأخرى (1974-1983)، لندن،1988، ص1.

أيضا تُعَرّف الكفاءة على أنها:" كيفية استعمال الموارد بطريقة أحسن في إنتاج شيء ما".[1]

من هذا التعريف يمكن الاستنتاج بأن عملية الإنتاج تعتبر غير كفؤة لو أنها تطلبت استعمال كمية أكبر من المدخلات مقارنة بكمية أقل للمدخلات لإنتاج نفس الكمية من الناتج، وهنا ينبغي الإشارة

إلى أن الكفاءة في المؤسسة تتأثر بحجم مدخلاتها، بالإضافة إلى عوامل أخرى أهمها المحيط،

جودة تسييرها وتنظيمها...إلخ. [2]

إذًا نستنتج مما سبق من تعريفات لهذا المصطلح أن الكفاءة تعني عمل أشياء بطريقة صحيحة، كما جوهر الكفاءة يتمثل في تعظيم الناتج، وتدنية التكاليف، بمعنى آخر يمكن تمثيل الكفاءة بمعادلة يحتوي أحد طرفيها على بلوغ أقصى ناتج بتكاليف محدودة ومعينة، بينما يحتوي الطرف الآخر على بلوغ الحد المقرر من الناتج بأقل تكلفة.

3-قياس الكفاءة: تقاس الكفاءة عادة كما يلي:

$$\text{نسبة الكفاءة} = \frac{\text{Rm}}{\text{Mr}} = \text{المخرجات/المدخلات}$$

حيث:

- Rm: النتائج المحققة (الأهداف المحققة).
- Mr : الموارد المستخدمة (الوسائل المستعملة).

[1]- علي عبد الله، "أثر البيئة على اداء المؤسسات العمومية الاقتصادية"، حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2001، ص6.

[2]- انظر/ الداوي الشيخ، نحو تسيير استراتيجي فعال بالكفاءة لمؤسسات الاسمنت في الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- جامعة الجزائر،1999، ص4

هذه النسبة تقيس لنا الكفاءة المتحصل عليها.

كما يمكن أن تقاس الكفاءة (نسبة) وفقا لما يلي:

$$\text{(نسبة) الكفاءة} = \frac{Rp}{Mp}$$

حيث:

- Rp: هي النتائج المتنبئ بها.
- Mp: الموارد المتنبئ استخدامها لتحقيق النتائج المتنبئ بها.

الفرع الرابع: تطور مفهوم الأداء من النظرة التقليدية إلى النظرة الحديثة.

يعتبر الأداء من المفاهيم التي تتسم بالديناميكية وعدم السكونية في محتواها المعرفي، حيث عرف تطوراً منذ بداية استعمالاته الأولى إلى وقتنا الحالي، وهذا بفعل التطورات الاقتصادية وغيرها التي ميزت حركية المجتمعات البشرية، والتي كانت بدورها دافعاً قوياً لبروز إسهامات الباحثين في هذا الحقل من المعرفة. وتتجسد النظرة التقليدية (أي القديمة) للمفكرين في هذا المجال ومن بينهم المهندس (تايلور) رائد مدرسة الإدارة العلمية في إعطاء مفهوم دقيق للأداء والاهتمام بقياسه، وهذا من خلال الدراسة الدقيقة للحركة التي كان يؤديها العمال وتوقيت كل منها بقصد الوصول إلى الوقت اللازم لإدارة الآلة وإيقافها، أي في إطار ما يعرف بدراسة "الحركة والزمن".

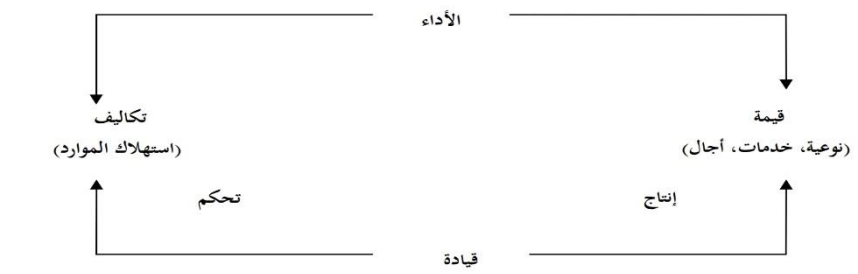
مع بداية القرن العشرين تحول اهتمام المؤسسات من استراتيجية التركيز على الكميات الممكن إنتاجها إلى استراتيجية التركيز على الكميات الممكن بيعها، وتمثل الأداء حينها في التحكم في أسعار المنتجات عن طريق التحكم في التكاليف الداخلية. [1]

غير أنه مع مرور الزمن عرف مفهوم الأداء تطوراً جديداً في محتواه، فبدلاً من الاعتماد على الزمن المستغرق للأفراد والمعدات لتحديد معدلات الأداء والتحكم في الأسعار كآلية لتحديد مفهوم الأداء وطرق قياسه، تمَّ الانتقال إلى الأخذ في الحسبان التطورات التي تشهدها بيئة المؤسسات عند تحديد مفهوم الأداء.

تتمثل أهم هذه التطورات في التحديات الجديدة التي أصبحت تواجهها المؤسسات مع تطور التسويق كعلم وفن، وظهور الفكر الاستراتيجي في الإدارة، والاتجاه المتزايد لتطبيق الاستراتيجيات المختلفة في التسيير (خصوصا استراتيجية التمايز)، كل هذه المستجدات وغيرها اثرت بشكل واضح في طرق الإدارة والتسيير، وكذا في شروط النجاح في السوق، ومن ثم فأداء المؤسسة لم يعد يعبر عن تخفيض التكاليف فقط بل عن القيمة التي يجنيها الزبون من تعامله مع المؤسسة.

ويمكن تلخيص التطور الذي لحقق مفهوم الأداء في الشكل رقم (1)

الشكل رقم (01): تطور مفهوم الأداء.



Source : Françoise Giroud et autres, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2eme édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, p 65.

1- فرانسواز جيرو واخرون، الرقابة الادارية وادارة الاداء، الطبعة الخامسة والعشرون، ناشر جواليو، باريس،2004، ص65.

إذ يتبين لنا من الشكل أن مفهوم الأداء توسع ليشمل إنتاج القيمة للزبون، بعدما اقتصر لمدة من الزمن على عامل تخفيض التكاليف، ومن جهة أخرى تمثَّل هذا التطور في توسع مفهوم الأداء ليشمل أيضا (إضافة إلى النقلة النوعية السابقة) المستفيدين من الأداء، ونعني بذلك ان مفهوم الأداء ظل مقتصراً لمدة معتبرة على المردودية المالية والاقتصادية للمساهمين أي ما يعرف ب (Shareholder value)، لينتقل بعدها في إطار التطور إلى مفهوم أوسع يأخذ في الحسبان مصالح أطراف أخرى من (مساهمين، موردين، عمال، المجتمع بصفة عامة... الخ)، وهوما يعرف ب (Stakholder value)[1]

المطلب الثاني: مجالات الأداء ومقوماته

من أجل وضع نظام رقابة فلا بد على الإدارة العليا أن تحدد مجالات الأداء ومقوماته الرئيسية التي تعكس الأهداف الأساسية للمؤسسة.

الفرع الأول: مجالات الأداء

للأداء المالي مجموعة من المجالات سنحاول إبرازها فيما يلي:[2]

أولا:الربحية

ضمن هذا المجال يتم تقييم أداء المؤسسة من خلال المحقق والعوامل المساهمة المؤثرة فيها، ومن أجل ذلك يتم تحديد العديد من المؤشرات للقياس منها معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية وهامش الربح.

[1]– فرانسواز جيرو واخرون، مرجع سابق، ص 79.

[2]– فلاح حسين الحسيني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، ادارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن،2003، ص223–ص224.

ثانيا: المركز السوقي

ويتمثل هذا المجال بالحصة السوقية التي تعد واجدة من أكثر المقاييس ملائمة للتعبير عن أداء المؤسسة، فهي تشير الى فعالية استراتيجية المؤسسة أو مدى نجاح عملها وخدماتها المقدمة.

ثالثا:الإنتاجية

وهي المجال الذي تعتمده المؤسسة لقياس كفاءتها، وتستخدم في ذلك مقياسين هما تكلفة العمل وقيمة الاستهلاك منسوبتان إلى حجم الإنتاج، وعن طريق ذلك تتمكن المؤسسة من تقييم درجة فعاليتها في استخدام كل من العمالة والمعدات.

رابعا:أداء العاملين وميولهم

وهو المجال الذي يستخدم لتقييم أداء العاملين وتنظيم جهودهم للمحافظة على الميولات الإيجابية لهم اتجاه عملهم واتجاه المؤسسة، ويمكن قياس تلك الميل أو الاتجاهات بشكل غير مباشر عن طريق البيانات المتعلقة بنسب الغياب ودوران العمل.

خامسا:قيادة المنتوج

وهو المجال الذي يقوم فيه المسؤولون عن إدارة كل من الشؤون الهندسية والإنتاج والتشويق والشؤون المالية بتقويم التكاليف والجودة والمركز التسويقي لكل منتج من المنتجات الخالية والمنتجات المخطط لها سنويا.

سادسا:الموارد المادية والمالية

ويظهر هذا المجال من خلال التعرف على كافة أنشطة المؤسسة والتعرف على العلاقات التي ترتبط بين الموارد المادية والمالية المتاحة لها وبين كفاءة استخدامها، بغية التعرف على الانحرافات وتحديد مسبباتها، وعادة ما يتم ذلك من خلال المقارنة بين النتائج المتحققة وبين الأهداف المرسومة للمؤسسة وخلال مدة زمنية معينة.

الفرع الثاني: مقومات الأداء

يقصد بمقومات الأداء مجموعة من الخصائص والمتطلبات التي يلزم توفرها للحكم على مدى جودة وكفاءة وفعالية أداء المؤسسة، وهذه المقومات هي:[1]

أولا:الإدارة الاستراتيجية

هي ذلك الأسلوب الذي من خلاله تقوم الإدارة العليا ببناء استراتيجيات المؤسسة بتحديد التوجهات طويلة الأجل، وتحقيق الأداء من خلال التصميم الدقيق لكيفية التنفيذ المناسب، والتقييم المستمر للاستراتيجيات الموضوعة.

ثانيا:الشفافية

هي الحق في الوصول إلى المعلومات، ومعرفة آليات اتخاذ القرار المؤسسي وحق الشفافية مطلب ضروري لوضع معايير أخلاقية ونطاق عمل مؤسسي لما تؤدي إليه من الثقة والمساعدة في اكتشاف الأخطاء.

ثالثا:إقرار مبدأ المساءلة الفعالة

يمارس فعليا من الإدارات العليا كمبدأ مكمل لتقييم الأداء، فالموظف الذي يعطي مسؤوليات وصلاحيات أداء وظيفة محددة يكون مسؤولا عن أداء مهام تلك الوظيفة طبقا لما هو محدد سلفا، فعند استخدام المساءلة كآلية لتقييم الأداء يكون التركيز على كل من مستوى الأداء الذي تم تحقيقه، ومدى فعالية نظام المساءلة الذي تم إتباعه فيظل توفر عناصر تطبيق المساءلة الفعالة.

رابعا: تطوير النظم المحاسبية

إذ أن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يمكن من الحصول على البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعتبر إحدى مرتكزات رقابة الأداء، كما انه يساهم في بيان مدى

[1]– شباح حمزة، تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: ادارة مالية، جامعة جيجل، 2013–2014، ص 67.

التقيد بالقواعد المطبقة، ويسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة، هذا إلى جانب استخدام هذه النظم في إعداد الموازنات الخاصة بالمنظمات لتزويد متخذي القرار بالبيانات والمعلومات اللازمة للحكم على كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق الأهداف.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء

إن أداء المؤسسة الاقتصادية باعتباره أحد المكونات الأساسية لنشاطها ليس بمعزل عن مختلف المتغيرات بل يؤثر ويتأثر بها، حيث صنفت العوامل المؤثرة على أداء المؤسسة الاقتصادية إلى عوامل خاضعة لتحكم المؤسسة وعوامل أخرى غير خاضعة لتحكم المؤسسة.[1]

الفرع الأول: العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة

يقابل العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة الاقتصادية العوامل الداخلية في محيطها، لكن يعد تحكم المؤسسة في هذه العوامل ليس تحكم مطلق، لترابط العوامل الداخلية فيما بينها، وتأثرها أيضا بعوامل المحيط الخارجي، أي هذه العوامل تخضع نسبيا لتحكم المؤسسة. وحصر هذه العوامل بدقة يعد من الأمور صعبة التحقيق، لكن يمكن تصنيفها حسب الجانب الذي تمسه إلى عوامل تقنية وأخرى بشرية.

أولا:العوامل التقنية

وتضم مختلف العوامل التي تتعلق بالجانب التقني في المؤسسة الاقتصادية كنوع التكنولوجيا المستخدمة، نوعية الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية، الموقع الجغرافي للمؤسسة، جودة المنتج وتناسبه مع ملحقاته وكل العوامل من هذا القبيل.

[1]– نوبلي نجلاء، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2015/2014، ص 147–148.

ثانيا:العوامل البشرية وهي كل العوامل المتعلقة بالمورد البشري كالمستوى التعليمي للأفراد، أنظمة الأجور والمكافآت والحوافز، التنظيمات العمالية...الخ

الفرع الثاني: العوامل الغير خاضعة لتحكم المؤسسة

تتجلى هذه العوامل في مجموعة المتغيرات والقيود التي لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فهي بذلك تنتمي للمحيط الخارجي الذي هو مصدر للفرص التي تحاول المؤسسة استغلالها، وفي نفس الوقت يعتبر مصدر للمخاطر التي تفرض على المؤسسة العمل على التخفيف من حدتها، وبمكن تقسيم هذه العوامل حسب طبيعتها إلى عوامل اقتصادية، اجتماعية، تكنولوجية، سياسية وقانونية، وفي حقيقة الأمر هذا التقسيم يساعد على التوضيح لا أكثر لأن الفصل بين هذه العوامل على درجة عالية من التعقيد نظرا لتداخل العوامل فيما بينها.

أولا:العوامل الاقتصادية

تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسة الاقتصادية، الظروف الاقتصادية كالأزمات الاقتصادية، تدهور الأسعار، تذبذب أسعار الصرف وأسعار الفائدة ومعدلات التضخم، ارتفاع الطلب الخارجي وهيكلة الأسواق والمناسبات ..... الخ

1. **العوامل الاجتماعية:** وتشمل سلوك أفراد المجتمع الخارجي، وترتبط بالعلاقات بين مختلف هيئات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسة الاقتصادية، ومن هذه العوامل كذلك نذكر النمو الديمغرافي، فئات العمر، النظام الثقافي والمعيشي السائد... الخ

ثانيا:العوامل التكنولوجية

تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجية كإيجاد طرق جديدة لتحويل الموارد إلى سلع وخدمات، اختراع الات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف الإنتاج أو وقت الصناعة...الخ[1]

ثالثا: العوامل السياسية والقانونية

هي عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها، تتمثل عموما في الاستقرار الأمني والسياسي للدولة، نظام الحكم، العلاقات مع العالم الخارجي، القوانين، القرارات.... الخ، وكل العوامل السابقة الذكر قد تشكل فرض تستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها الإجمالي أو مخاطر تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها.

من خلال ما تم عرضه حول العوامل المؤثرة في الأداء يمكن القول أن الأداء هو دالة للعديد من المتغيرات الكمية والنوعية، المتحكم في البعض منها، وغير متحكم في البعض الاخر.[2]

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من المواضيع التي شغلت بال المسيرين والباحثين على حد سواء وكذا جميع الأطراف ذات العلاقة والاهتمام بالمؤسسة نظرا لأهميته على المستوى الجزئي او الكلي، وسنطرق في هذا المبحث الى مفهوم الأداء المالي، والعوامل المؤثرة على الأداء المالي، وأخيرا معايير الأداء المالي.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

هناك عدة تعاريف للأداء المالي نذكر منها[1]

[1]– عادل عشي، الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002/2001، ص25.

[2]– نفس المرجع السابق ص 26.

- **التعريف الأول:** يعرف الأداء المالي على أنه تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على خلق القيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات جداول حسابات النتائج، والقوائم المالية الأخرى.

- **التعريف الثاني:**"الأداء المالي هو نجاح المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة لديها من موارد مادية ومعنوية أفضل استغلال، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة."

- **التعريف الثالث:** وعرف السيد فرحات جمعة الأداء المالي بأنه: "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية" .[2]

يعرف الأداء المالي أيضا من خلال العوامل التالية:[3]

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض وأرباح.
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

وعليه فإن الأداء المالي يتسم ب: [4]

---

[1]– بن عمر عبد العالي، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل،20162017، ص 69.

[2]– بلعطار زوليخة، أثر ادراج الشركات في البورصة على ادائها المالي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2015/2014، ص78.

[3]– بزقراري حياة، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010، ص6.

[4]– نوبلي نجلاء، مرجع سابق ، ص50.

- الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية.
- الأداء المالي يحفز الإدارة لبدل المزيد من الجهد بتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته.
- الأداء المالي أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة، وتحديد مواطن القوة والضعف.
- الأداء المالي آلية أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

يتأثر الأداء المالي للمؤسسة في عوامل داخلية وأخرى خارجية.[1]

الفرع الأول: العوامل الداخلية

هي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة ويمكنها التحكم والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف وأهمها:

- الرقابة على التكاليف
- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة
- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال

إضافة إلى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف إلى رقابة اتجاه المصروفات خلال الفترات المالية المختلفة وتحليل مدى أهميتها بالنسبة للمؤسسة، ومحاولة ترشيدها وتصحيحها. ومن أهم هذه المؤشرات نذكر:

[1]– بلعطار زوليخة، مرجع سابق، ص70.

– نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة حيث أن إجمالي الأصول المنتجة تمثل مجموع إجمالي القروض والاستثمارات في الأوراق المالية والسندات الحكومية، حيث تبرز النسبة قدرة المؤسسة على رقابة سلوك هذه الفوائد وقدرتها على زيادة الأصول المنتجة

– نسبة الفوائد المدفوعة على الودائع: حيث توضح هذه النسبة أهمية هذه الفوائد المدفوعة على مجموع الأموال المتحصل عليها من المصادر الخارجية (الودائع من العملاء والمستحقات).

الفرع الثاني: العوامل الخارجية

تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي، حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكن توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعطاء خطط لمواجهتها والتقليل من تأثيرها. وتشمل هذه العوامل:[1]

– التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.

– القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق.

– السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

المطلب الثالث: معايير الأداء المالي

هناك أربعة معايير رئيسية للأداء المالي تتمثل في [2]:

[1]– بن عمر عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص70.

[2]– عبد الستار مصطفى الصياح، سعود جايد مشكور العامري، الادارة المالية اطر نظرية وحالات عملية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن،2003، ص54.

الفرع الأول:المعايير المستهدفة:

تستوحى هذه المعايير من البيانات التي توضع في الحطة ويمكن للمحلل أن يقارن ما هو متحقق فعلى وما هو مخطط له أن يحصل أو أن يتحقق، فإذا كانت نسبة الربحية المخططة على سبيل المثال الربحية التجارية 20% فإن نسبة الربحية المتحققة فعلا والتي نفترض أن تكون 18% تعني أن الربحية المتحققة أقل مما هم مخطط له .

الفرع الثاني: المعايير الصناعية:

وهذه المعايير تعتمد على المؤشرات التي يتفق عليها من قبل المؤسسات التي تعمل داخل الصناعة الواحدة، المتمثلة عادة في النشاط. حيث تقوم معظم المؤسسات في العالم أن لم يكن كلها بوضع معايير ومؤشرات أو نسب يمكن من خلالها الحكم على وضع المؤسسة، أو مقارنة الوضع الحقيقي للمؤسسة مع هذه المعايير ومن ثم يطلق عليها المعايير الصناعية

الفرع الثالث: المعايير التاريخية:

تعتمد هذه المعايير على مجموعة المؤشرات المالية التاريخية لسنوات سابقة لنفس المؤسسة ومقارنتها مع النتائج الحالية، فمثلا تتم مقارنة نسبة العائد على الاستثمار أو نسبة السيولة للعام الحالي وتقييمه مع السنوات السابقة وملاحظة مدى تطور هذه النسب نحو الأحسن أو الأسوأ.[1]

وهي تعبر عن مجموعة المعايير المتولدة داخل المؤسسة والمقبولة من قبل المحلل للمقارنة.

[1]– عدنان ناية النعيمي واخرون، الادارة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2007، ص102.

الفرع الرابع: المعايير القطاعية

يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء وهي معايير تمثل متوسط Averageلأداء القطاع الذي تنتمي إلى المؤسسة، خاصة وأن المؤسسات تتشابه في العديد من الصفات والخصائص. [1]

المبحث الثالث: معايير الإفصاح المحاسبي

أولت لجنة المعايير المحاسبية الدولية(IASC) ومن بعدها المجلس (IASB) اهتماما كبيرا بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وذلك بوضع عدة معايير خاصة بهذا الشأن منها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية، بالإضافة إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) والمعيار المحاسبي الدولي رقم (33).

المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية"

إن متطلبات الإفصاح الحاسبي تقتضي ضرورة إعداد مجموعة من القوائم المالية، إضافة إلى الإيضاحات المرفقة بها، وهذا بهدف التقليل من درجة الاختلاف في المعلومات.

الفرع الاول: تطورات المعيار المحاسبي الدولي (1) IAS لقد عرف المعيار عدة تعديلات ولازال مند إعداده لأول مرة كمسودة مشروع إلى غاية اعتماده بصيغته الحالية المعتمدة والمطبقة في إعداد القوائم المالية. لذلك سيتم تقديم عرض تاريخي مختصر حول هذا المعيار:[2]

[1]– اسعد حميد العلي، الادارة المالية الاسس العملية والتطبيقية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2012، ص78.

[2]– صيود ايناس، اهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الاول "عرض القوائم المالية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2018/2017، ص ص96-95.

الجدول (01): المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية

جانفي 1976	الافصاحات عن السياسات المحاسبية (تم نشره):(1) ISA
جوان 1976	نشر مسودة المشروع :(5)Eالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية
اكتوبر 1977	تطبيق المعيار: (5) ISA المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية
جويلية1979	نشر مسودة المشروع :(14)E الأصول المتداولة والخصوم المتداولة
نوفمبر 1980	تطبيق المعيار :(13) ISAعرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة
1995	مراجعة المعايير :(13)ISAعرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة
جويلية1997	نشر مسودة مشروع 531:عرض القوائم المالية
اوت1998	نشر المعيار (13)ISAعرض القوائم المالية وإلغاء المعايير،(5)ISA،(1)ISA
18سبتمبر 2004	تعديل نموذج المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) " عرض القوائم المالية"
1جانفي2006	بداية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في 2004
18ديسمبر 2016	نشر تعديلا بعنوان "مبادرة بشأن الإفصاح" والهدف منها تحسين فعالية عرض المعلومات وتشجيع المؤسسات على ممارسة الحكم المهني، وتتعلق ضمنيا بتعديل المعيار (34)ISA"التقارير المالية المرحلة " و3(7)Isa الأدوات المالية : الإفصاح " من اجل ضمان التناسق الداخلي في محتوى المعايير

المصدر: بلعروسي احمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار الهومة، الجزائر، 2009، ص101.

الفرع الثاني: هدف ونطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)

إن المعيار المحاسبي الدولي(1) (IAS) يستهدف بدرجة أساسية للمؤسسات الموجهة للربح.

اولا: هدف تطبيق المعيار[1] IAS (1)

يهدف هذا المعيار إلى تحديد أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك بغرض التمكن من إجراء مقارنة القوائم المالية للمؤسسة في الفترات السابقة وكذا مقارنتها مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى.

[1]– صيود ايناس، مرجع سابق، ص 98.

أن هذا المعيار يهتم بتحديد متطلبات عرض القوائم المالية، ويقدم الإرشادات الخاصة حول شكلها وهيكلها، وكذا الحد الأدنى من متطلبات محتويات هذه القوائم

ثانيا: نطاق تطبيق المعيارIAS (1)

يتم تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام والتي يتوقع أن تلبي احتياجات المستخدمين التي لا يمكن الحصول على المعلومات التي تلائم رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة وذلك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) .

ويمكن تطبيقه على جميع المؤسسات التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 27 "القوائم المالية المنفصلة"

أما متطلبات الإثبات القياس والإفصاح فتحددها معايير دولية أخرى للتقرير المالي بالإضافة إلى أن هذا المعيار لا ينطبق على محتوى وهيكل القوائم المالية المختصرة المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 34 التقارير المالية الأولية."

الفرع الثالث: عرض القوائم المالية

تعد المؤسسات العديد من القوائم المالية، منها أساسية يجري إعدادها بصورة منتظمة دورية لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهي الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

أولا: الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي)

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ معين، حيث تضم اصول وخصوم المؤسسة في جدول واحد أو في جدولين منفصلين، وتضم معطيات السنة المالية الحالية

وأرصدة السنة المالية السابق.

1. تعريف الميزانية العمومية

الميزانية هي عبارة عن قائمة أو كشف تتضمن عناصر الأصول وعناصر الخصوم الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية والهدف من إعدادها هو معرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في

تاريخ إعدادها. وتعد الميزانية بجهة واحدة كما يمكن إعدادها بجهتين حيث أن الجهتين يجب إن يكونا متساويين بالقيمة ومتوازنان دائما. [1]

2. أهمية الميزانية العمومية

كون إن الميزانية العمومية تعطي صورة عن المركز المالي للمؤسسة لفترة تنتهي بتاريخ محدد عادة هي كل سنة، ومن الممكن من خلال المعلومات والبيانات التي ترد فيها نستطيع تقييم العائد على الاستثمارات، وتحليل العلاقة بين بنود الأصول المختلفة، وكذلك تحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من أصولها قصيرة الأجل لذلك فإن قياس السيولة في المؤسسة يتم عند تحديد الفترة الزمنية المستغرقة لدورة الأعمال لتحويل الأصول إلى نقدية. أما دراسة مرونة الميزانية العمومية فهي تعبر عن قدرة المؤسسة في اتخاذ الإجراءات الفعالة لتحسين مركزها الاقتصادي، وفي توقيت التدفق النقدي حتى تتمكن المؤسسة من مواجهة احتياجاتها النقدية، واستغلال فرص الاستثمار الغير متوقعة.[2]

3. شكل الميزانية العمومية

هناك نموذجان أساسيان لإعداد الميزانية هما:

- نموذج يأخذ شكل الحرف T ويطلق عليه نموذج الميزانية التقليدية أو الميزانية بجهتين.

[1]– خليل الدليمي واخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الاول، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005، ص428.

[2]– مؤيد عبد الرحمان الدوري، حسين محمد سلامة، اساسيات الادارة المالية، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2013، ص65.

الجدول (02): الميزانية العمومية التقليدية

الأصول		الخصوم + حقوق أصحاب المشروع	
الأصول المتداولة الصندوق المصرف الأوراق المالية قصيرة الاجل أوراق القبض المدينون بضاعة اخر المدة		الخصوم المتداولة شكات برسم الدفع أوراق الدفع دائنون قروض دائنة قصيرة الاجل	
مجموع الأصول المتداولة		مجموع الخصوم المتداولة	
الاستثمارات طويلة الاجل الأسهم السندات		خصوم ثابتة قروض دائنة طويلة الاجل تعهدات دائنة طويلة الاجل	
مجموع الاستثمارات طويلة الاجل		مجموع الخصوم الثابتة	
الأصول الثابتة أصول ثابتة ملموسة أصول ثابتة غير ملموسة		ارصدة دائنة أخرى مصروفات مستحقة ارادات مقبوضة مقدما	
مجموع الأصول الثابتة		مجموع الأرصدة الدائنة الأخرى	
ارصدة مدينة أخرى مصروفات مدفوعة مقدما إيرادات مستحقة		حقوق أصحاب المشروع رأس المال –المسحوبات +صافي الربح الأرباح المحتجزة الاحتياطات حقوق الملكية	
مجموع الأصول		مجموع الخصوم	

المصدر: خليل الدليمي واخرون، مرجع سبق ذكره، ص431.

- نموذج يأخذ شكل التقرير المالي ويطلق عليه الميزانية بجهة واحدة.

الجدول رقم (03): ميزانية الأصول

الأصول المالية		
الأصول المثبتة (غير الجارية) فارق الشراء التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية التثبيتات الجاري إنجازها التثبيتات المالية السندات الموضوعة موضع المعادلة- المؤسسات المشاركة المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة السندات الأخرى المثبتة الفروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية		
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية المخزونات والمنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة- الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الاخرون الضرائب الأصول الأخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات واصول مالية جارية أموال الخزينة		
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

المصدر: بلعروسي احمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار الهومة، الجزائر، 2009، ص101.

الجدول رقم (04): ميزانية الخصوم

الخصوم		
رؤوس الاموال الخاصة رأس المال الصادر (او الحساب المستغل) رأس الل غير المطلوب العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، الترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1) المجموع1 الخصوم غير الجارية القروض الديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصود له) الديون الأخرى غير الجارية المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا		
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		
الخصوم الجارية الضرائب الموردون والحسابات الملحقة الديون الأخرى خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية (3)		
المجموع العام للخصوم		

المصدر: بلعروسي احمد التيجاني، مرجع سابق، 103.

4. تبويب عناصر الميزانية

- الأصول المتداولة وهي الأصول التي بحوزة المؤسسة سواء في شكل نقدي أو التي يتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها خلال فترة سنة أو الدورة التجارية للمؤسسة أيهما أطول، وتشمل الصندوق النقود المودعة لدى المصارف الأوراق المالية قصيرة الأجل ...)[1]

بالإضافة إلى:[2]

- الاستثمارات طويلة الأجل وهي الأصول التي تحصل عليها المؤسسة عن طريق استثمار جزء من نقديتها في شراء الأسهم والسندات طويلة الأجل وهي تظهر في الميزانية بعد الأصول المتداولة وترتب حسب أهميتها لطبيعة المؤسسة.
- أصول ثابتة: وهي الموجودات التي تحصل عليها المؤسسة لاستخدامها في ممارسة نشاطها الاقتصادي وليس لغرض المتاجرة بها وتحقيق أرباح خلال السنة المالية.

وتنقسم الأصول الثابتة إلى قسمين هما:

- أصول ثابتة ملموسة مثل المباني الأراضي الآلات المعدات السيارات، والأثاث وغيرها.
- أصول ثابتة غير ملموسة مثل شهرة المحل، براءة الاختراع والعلامات التجارية وغيرها.

- أرصدة مدينة أخرى وتتضمن على سبيل المثال المصروفات المدفوعة مقدما والإرادات المستحقة وغير المقبوضة.
- الخصوم المتداولة: وهي الالتزامات التي يجب سدادها خلال فترة زمنية قصيرة لا تتجاوز سنة مالية وتسمى أيضا مطلوبات قصيرة الأجل. ويتم إظهارها بشكل متسلسل حسب قصر مدة السداد.

---

[1]– يونس حسن الشريف واخرون، مرجع سابق، ص137.

[2]– خليل الدليمي واخرون، مرجع سابق، ص ص 229–230.

خصوم ثابتة: وهي الخصوم التي يجب سدادها خلال فترة طويلة الأجل أي خلال فترة أكثر من سنة مالية، وتعتبر مصدر التمويل الذي له صفة الدوام والاستمرار، وترتب في الميزانية حسب طول مدة السداد المطلوبة ومدى امكانية الاستفادة منها. وتشمل القروض الدائنة طويلة الأجل والتعهدات الدائنة الطويلة الأجل.

- أرصدة دائنة أخرى وتتمثل في المصروفات المستحقة وغير المدفوعة والإيرادات المقبوضة مقدما.
- حقوق أصحاب المؤسسة وتشمل رأس المال، الأرباح المحتجزة والسنوية والاحتياطات. أي يفضل إظهار رأس المال وكيفية تطويره خلال سنة ويتم ذلك بإبراز رأس المال برصيده في أول السنة ويطرح منه المسحوبات وصافي الخسارة إن وجدت، أو يضاف إله صافي الربح، وبذلك يظهر رأس المال كما هو في تاريخ إعداد الميزانية.

الفرع الثاني: جدول حساب النتائج

للدخل مفاهيم عديدة من حيث عناصره ومن حيث أساليب قياسه، فمن الناحية الاقتصادية يعني الدخل صافي التدفق الداخل للمشروع الفرق بين المدخلات والمخرجات)، أو هو أقصى ما يمكن أن يستهلكه فرد أو مشروع خلال فترة زمنية معينة دون التأثير على ثرواته.

أولا: تعريف جدول حساب النتائج

يعرف على أنه بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بتميز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح الكسب أو الخسارة".[1] ويعرف جدول حساب النتائج بأنه

[1]– يونس حسن الشريف، مرجع سابق، ص 141.

تقرير محاسبي يلخص بنود الإرادات والنفقات والفارق بينهما خلال فترة محاسبية معينة".[1]

ثانيا: أهمية جدول حساب النتائج

تكمن أهمية جدول حساب النتائج في: [2]

يعد جدول حساب النتائج أداة مهمة لعملية التخطيط المستقبلي والرقابة على الأعمال المنفذة من خلال مقارنة البيانات الفعلية التي تعبر عنها مع بيانات الميزانية التقديرية أو المعدلات المعيارية، ويستفاد منها أيضا الأطراف الخارجة الذين تنشأ لهم صلة عمل مؤقتة بالمؤسسة مثل المستثمرين ومصلحة الضرائب والدائنون، كل حسب حاجاته من البيانات التي توفرها هذه القائمة، كما تساعد في تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها.

وكذلك تساعد في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة وفعاليتها وتقييم مدى جدارة المؤسسة بالاقتراض من المصارف في حال طلب قرض. كذلك يساعد جدول حساب النتائج المستخدمين على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وتقييم أداء المؤسسة خلال الفترة السابقة والتنبؤ بالأداء المستقبلي وتساعد في تقييم مخاطر أو عدم التأكد فيما يتعلق بنشاط المؤسسة المستقبلي.

ثالثا: شكل جدول حسب النتائج

[1]– مؤيد عبد الرحمان الدوري، حسين محمد سلامة، مرجع سابق، ص49.

[2]– عثمان زياد عاشور، مرجع سابق، ص51.

الجدول (05): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	الملاحظة	N	N-1
رقم الاعمال تغير المخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1انتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2استهلاك السنة المالية			
3القيمة المضافة للاستغلال (2-1)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4 فائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملاتية الأخرى المخصصات الاهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
النتيجة العملاتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
النتيجة المالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية -متوجات-			
العناصر غير العادية -أعباء-			
9النتيجة غير العادية			
10النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			

11النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			

المصدر: مؤيد عبد الرحمان الدوري، حسين محمد سلامة، مرجع سابق، 64.

الجدول (06): جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	الملاحظة	N	N-1
رقم الاعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملاتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية(التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			

المصدر: زويتة محمد الصالح، دور حساب النتائج حسب الطبيعة -وفق النظام المحاسبي المالي في قياس أداء المؤسسة، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة بومرداس، 2018، ص 125.

رابعا: تبويب عناصر جدول حساب النتائج

- الأعباء هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل خروج أو استنفاذ قيم الأصول أو حدوث التزامات التي تؤدي إلى نقصان في الأموال الخاصة بخلاف تلك التي ترتبط بتوزيعات المساهمين في رأس المال. [1]
- النواتج: تتمثل النواتج في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة، في شكل دخول أو تزايد في الأصول أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة، ماعدا تلك المتعلقة بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات.

الفرع الثالث: قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة)

يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.

أولا: تعريف قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تعد قائمة التغير في حقوق الملاك عن الفترة المحاسبية لتفصح عن المعلومات الخاصة بكل من حقوق الملاك بداية الفترة الإضافات إلى حقوق الملاك خلال الفترة وأيضا أسباب التخفيض في حقوق الملاك خلال الفترة، وأخيرا رصيد حقوق الملاك نهاية الفترة.[2]

تعكس التغيرات في حقوق الملكية سواء تلك الناشئة من المعاملات مع الملاك أو الناتجة من ترحيل نتيجة النشاط من قائمة الدخل إلى حقوق الملكية، وكذلك التغيرات في تركيبة حقوق الملكية. [3]

---

[1]– سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 219.

[2]– عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص39.

[3]– طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الجزء الاول، الدار الجامعية، مصر،2008، ص61.

ثانيا: شكل قائمة التغيرات في حقوق الملكية

الجدول رقم (07): قائمة التغيرات في حقوق الملكية

	ملاحظة	راس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في N-2/12/31						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في N-1/12/31						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						

الرصيد في N/12/31						

المصدر: زويتة محمد الصالح،مرجع سابق، ص 128.

الفرع الرابع: قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)

تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات والتي تصنف إما تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية. [1]

تعد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المحاسبية للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتغيرات في قائمة المركز المالي خلال الفترة، أو بمعنى آخر المعلومات الخاصة بتفسير التغير في رصيد النقدية نهاية الفترة عما كان عليه في بدايتها مع تقسيم هذا التغير إلى تدفقات نقدية من العمليات وأخرى من أنشطة التمويل وذلك من أنشطة الاستثمار. [2]

اولا: أهمية قائمة التدفقات النقدية

يمكن توضيح أهمية قائمة التدفقات النقدية في النقاط التالية: [3]

- تقدم بيانات قائمة التدفقات النقدية رؤية للمؤسسة، من حيث سيولتها وملاءتها وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من أجل التكييف مع الظروف والفرص المتغيرة.
- تعزز من قابلية مقارنة إعداد التقارير حول الأداء التشغيلي من قبل مؤسسات مختلفة لأنه يلغي آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة المعاملات المشابهة.
- تعمل كمؤشر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وتأكيدها.

[1]– نعيم دهمش واخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الاردن، 2005، ص34.

[2]– عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص39.

[3]– شذى عبد الحسين جبر، سارة عبد الملك عبد الحميد، تحليل جودة سيولة المصارف باستخدام قائمة التدفقات النقدية، مجلة الادارة الاقتصاد، العدد 111، بغداد، 2017، ص134.

- توفر إجابات عن عدة أسئلة، وهي من أين جاءت النقدية خلال الفترة، فيما استخدمت النقدية خلال الفترة، ما هو مقدار التغيير في رصيد النقدية خلال الفترة.

ثانيا: شكل قائمة التدفقات النقدية

هناك طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة

الجدول (08) جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة

البيان	الملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
تحصيلات من اعقاب اصدار اسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض او الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف عن السيولات وشبه السيولات			

تغيير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج) أموال الخزينة و معدلاتها عن افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعدلاتها عن اقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: شذى عبد الحسين جبر، سارة عبد الملك عبد الحميد، مرجع سابق، ص 137.

الجدول (09): جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة

البيان	الملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من اجل: الاهتلاكات والارصدة تغير الضرائب المؤجلة تغير المخزونات تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى تغير الموردين والديون الأخرى نقص او زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة من النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن التثبيتات تأثير التغيرات محيط الادماج			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال المقبوض اصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (ا+ب+ج)			
أموال الخزينة عن الافتتاح أموال الخزينة عن الاقفال تأثيرات تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة			

المصدر: شذى عبد الحسين جبر، سارة عبد الملك عبد الحميد، مصدر سابق، ص 143.

ثالثا: تبويب عناصر قائمة التدفقات النقدية

بموجب الشروط التي تتطلبها المعايير المحاسبية التي أصدرتها المجامع المهنية بشأن إعداد قائمة التدفق النقدي، يجب تبويب أو تصنيف المعلومات التي تعرضها هذه القائمة في ثلاثة أبواب رئيسية، يتألف كل باب منها من نوعين من التدفقات تدفقات نقدية داخلة وأخرى خارجة، لدى يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى:[1]

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: تشتق التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من الأنشطة الرئيسية لتوليد الإرادات في المؤسسة، ويعتبر هذه مؤشر مهم على القوة المالية للمؤسسة لأنه يمثل مصدر مهم للتمويل الداخلي. ينظر عادة مستخدم البيانات المالية إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كمقياس القدرة المؤسسة على المحافظة على قدرتها التشغيلية ودعم الأنشطة الأخرى.
- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بالقائمة، إلا أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية.
- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: تشمل الأنشطة التمويلية الحصول على الموارد من المالكين وإرجاعها إليهم، كما تشمل أيضا الحصول على الموارد من خلال الإقتراضات قصيرة وطويلة الأجل وتسديد المبالغ المقترضة. يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال في المؤسسة.

[1]– شذى عبد الحسين جبر، سارة عبد الملك، مرجع سابق، ص135.

الفرع الخامس: ملحق الكشوف المالية (الإيضاحات المتممة)

الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزء من الكشوف المالية. وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتمم كلما اقتضت الحاجة للمعلومات المفيدة لقارئي الحسابات.[1]

يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:

- متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه المؤسسات أو مسيريها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي رقم ISAالسياسات المحاسبية "التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

يسري (08) IAS على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ومحاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويبا أخطاء الفترات السابقة.

أولا: هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8)

1-هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى:[1]

[1]- بلعروسي احمد التيجاني، مرجع سابق، ص 107.

وصف التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في قائمة الدخل من أجل أن تقوم كافة المؤسسات بإعداد وعرض قائمة الدخل على أسس منسقة وهذا يساعد المؤسسات على مقارنة قوائمها المالية تلك الخاصة بالفترات السابقة ومع البيانات المالية للمؤسسات الأخرى. وعليه فإن هذا المعيار يشترط التبويب والإفصاح للبنود غير العادية، أي جانب الإفصاح عن بعض البنود من خلال الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية، كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية.

في هذا المعيار يتم التركيز على معالجة التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء في حقوق الملكية (الطريقة المفضلة) وليس في قائمة الدخل.

ويطبق هذا المعيار على النشاطات العادية في قائمة الدخل وعلى التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الأساسية وعمليات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعلقة بالمصروفات الإدارية والتسويقية واستخدام أكثر الطرق الملائمة لنشاط المؤسسة.

2-نطاق المعيار

تمثل القابلية للمقارنة إحدى السمات النوعية للقوائم المالية طبقا لإطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية يكون من المهم لهم أن يكونوا قادرين على إجراء المقاربات ليس فقط القوائم المالية للمؤسسة من فترة لأخرى بل كذلك القوائم المالية للمؤسسات المختلفة، وهذه المعلومات لازمة لعمل المقاربات المتعلقة بالأداء المالي والمركز المالي والتغيرات في المركز المالي. ويحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والإفصاحات عنها، ويضع كذلك المتطلبات والإفصاحات في تقديرات المحاسبة وتصحيح الأخطاء.[2]

[1]- فارس حميل الصوفي، المعايير المحاسبية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، الأردن،2010، ص77.

[2]- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، مرجع سابق، ص139.

ثانيا: بعض المفاهيم

هناك مجموعة من المفاهيم يحتويها المعار المحاسبي الدولي رقم 8 نذكر منها:[1]

- السياسات المحاسبية هي المبادئ المحددة، والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المطبقة بواسطة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية.
- التغيير في التقدير المحاسبي: هي التسويات التي تجرى على القيم الدفترية المسجلة لأصل أو التزام أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، والذي ينتج عن تقدير الوضع الحالي والمنافع المتوقعة مستقبلا والالتزامات المقترنة بالأصول والالتزامات، والتغييرات في التقديرات المحاسبية تنتج عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة، لذلك فإنها لا تعتبر تصحيح الأخطاء.
- أخطاء الفترة السابقة هي إغفال أو عرض خاطئ في القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر ناشئ عن الفشل في ذلك أو إساءة استخدام المعلومات المعتمد عليها والتي كانت متاحة وقتها، ويمكن توقع بشكل مقبول أنها قد أخذت بالاعتبار عند عرض القوائم المالية.

ثالثا: السياسات المحاسبية

تعد السياسات المحاسبية أساسية للفهم السليم للمعلومات الواردة في القوائم المالية المعدة بواسطة إدارة المؤسسة، وينبغي على المؤسسة أن تبرز بوضوح جميع السياسات المحاسبية الهامة التي استخدمتها في إعداد القوائم المالية. سنوضح ذلك فيما يلي:

1. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

عند تطبيق معيار أو تفسير بشكل خاص على صفقة أو حدث آخر أو ظرف فإن السياسة المحاسبية المطبقة على هذا البند يجب تحديدها بتطبيق هذا المعيار أو التفسير واعتبار إرشادات التنفيذ المتعلقة بها الصادرة بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية عن المعيار أو التفسير.

[1]– فارس حميل الصوفي، مرجع سابق، ص ص 130–139.

لا تخاطب المعايير أو التفسيرات صفقة بعينها أو حدث أو ظرف معين ولكن الإدارة تختار وتطبق السياسة المحاسبية الملائمة والوثيقة الصلة باحتياجات صنع القرار بواسطة مستخدمي القوائم المالية وأن تتصف بالملائمة والمصداقية.

ولتحقيق الاختيار والتطبيق السليم للسياسات المحاسبية فإنه ينبغي على الإدارة أن تستخدم المصادر التالية:

- ✓ متطلبات وإصدارات المعايير والتفسيرات التي تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات علاقة.
- ✓ التعريفات ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس بالنسبة للأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وفق ما هو وارد في إطار عمل مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية.
- ✓ كذلك يمكن أن يأخذ في الاعتبار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الإصدارات الأحدث للجهات الأخرى واضعة المعايير والتي تستخدم إطار عمل فكري مماثل لوضع المعايير والإصدارات المحاسبية الأخرى والممارسات المقبولة في الصناعات المختلفة إلى الدرجة التي لا تتعارض مع المصادر المرجعية الأولية.[1]

2. تماثل السياسات المحاسبية

ما أن يتم إصدار السياسات المحاسبية، فإنه يجب تطبيقها بشكل متماثل على الصفقات والأحداث والظروف الأخرى ما لم يكن هناك معيار أو تفسير يتطلب بصفة خاصة أو يتيح تقسيم البنود إلى فئات يمكن أن توجد لكل فئة سياسة مختلفة ملائمة لها.

وإذا وجد معيار أو تفسير يتطلب أو يتيح هذه التقسيمات للفئات فإنه يتم اختيار وتطبيق السياسة

المحاسبية المناسبة بالتوافق مع كل فئة.

[1]- سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، محددات اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 03 العدد 02، جامعة غرداية، 2019، ص 72.

3. العوامل التي تحكم التغييرات في السياسات المحاسبية

ما إن يتم إصدار سياسة محاسبية، فيمكن تغييرها فقط إذا كان هذا التغيير:

- ✓ مطلوب بواسطة معيار أو تفسير
- ✓ ينتج عن السياسة الجديدة تقدير القوائم المالية بشكل أكثر ملائمة وموثوقية

هناك بنود لا تعتبر تغييرات في السياسات المحاسبية

- ➢تطبيق سياسة محاسبية بالنسبة للصفقات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف جوهريا

عن تلك التي كانت تحدث سابقا تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة لصفقات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير جوهرية

رابعا: التغييرات في السياسات المحاسبية

التغيير في السياسة المحاسبية تعني تحول المؤسسة من مبدأ محاسبي مقبول وفق المعايير الدولية

الإعداد التقارير المالية إلى مبدأ آخر. سنحاول توضيح ذلك فيما يلي:[1]

1. تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

التغيير في السياسة المحاسبية المطلوب بواسطة معيار أو تفسير يطبق طبقا للأحكام الانتقالية الواردة في المعيار أو التفسير، أما إذا كان المعيار أو التفسير لا يتضمن أحكاما انتقالية، أو إذا كان التغيير في السياسة المحاسبية اختياريا، فإن التغيير المحاسبي يطبق بأثر رجعي بمعنى أن السياسة المحاسبية تطبق على الصفقات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تطبق دائما من قبل. والتأثير العملي لهذا الأمر هو أن المبالغ المقابلة أو المقارنة الواردة في القوائم المالية يجب إعادة صياغتها كما لو كانت السياسة الجديدة مطبقة دائما. وتأثير السياسة الجديدة يكون على الأرباح المحتجزة (المرحلة)

[1]– طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 142-147.

سابقا على الفترة الأسبق المعروضة والتي يجب تسويتها من خلال رقم الأرباح المحتجزة أيضا.

2. افصاحات التغيرات في السياسات المحاسبية

عندما يكون التطبيق المبدئي لمعيار أو تفسير تأثير على الفترات الحالية أو السابقة أو يكون له تأثير غير ممكن تحديده بشكل عملي أو قد يكون له تأثير فإن المؤسسة تفصح عن: [1]

- عنوان المعيار أو التفسير.
- إذا كان عمليا – أن تغيرا يحدث طبقا للأحكام الانتقالية.
- طبيعة التغيير.
- إذا كان عمليا – وصف الأحكام الانتقالية.
- إذا كان عمليا – وصف الأحكام الانتقالية التي يكون لها تأثير على فترات المستقبل.
- بالنسبة للفترة الحالية والسابقة المعروضة لدرجة عملية – مقدار التسوية لكل بند سطري في القوائم المالية.
- مقدار التسوية المتعلقة بالفترات قبل تلك المعروضة.
- إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي – يتم بيان الظروف التي أدت لذلك والتاريخ الذي طبقت فيه السياسة المحاسبية.
- افصاحات مماثلة مطلوبة عن التغيرات الاختيارية في السياسات المحاسبية مع الإضافة التي يوفرها الوصف بسبب تقديم السياسة الجديدة للمعلومات المعتمد عليها والأكثر علاقة.
- بالإضافة إلى ما سبق الافصاحات المطلوبة بشأن المعايير والتفسيرات التي كانت قد صدرت ولكن لم يبدأ سريانها بعد هذه الافصاحات تتضمن حقيقة أن بعض المعايير أو

[1]– بن التاج موسى، بوعلاق مبارك، أثر التغير في السياسات المحاسبية على جودة القوائم المالية، مجلة التحليل والاستشراف الاقتصادي، المجلد 3 العدد 2، جامعة ورقلة، 2022، ص ص 127–128.

التفسيرات صدرت في تاريخ الترخيص بالقوائم المالية ولكنها غير سارية، ومعلومات معروفة أو مقدرة بشكل معقول متعلقة بتقدير التأثير الممكن للمعيار والتفسير الجديد.

خامسا: التغيرات في التقديرات المحاسبية

هناك بنود كثيرة في القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولهذا يتم تقديرها، ويرجع ذلك إلى عدم التأكد المرتبط بأنشطة الأعمال، يجب أن تترجم هذه الحالات غير المؤكدة إلى أرقام يتم التقرير عنها في القوائم المالية وتعد هذه التقديرات المحاسبية هامة كجزء من عملية التقارير المالية، وتشمل الأمثلة العامة للتقديرات المحاسبية: [1]

- الديون المعدومة.
- ركود المخزون.
- الحياة المفيدة للأصول الثابتة الممتلكات والمنشآت والآلات والمعدات
- القيم العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.
- مخصص التزامات الضمان

وقد تتغير التقديرات مع تغير الظروف أو زيادة الخبرة ولذلك فإن التغيير في التقدير المحاسبي لا يتم بأثر رجعي للفترات السابقة لأنه ليس تصحيحا لخطأ.

سادسا: تصحيح الأخطاء للفترة السابقة

قد تنشأ الأخطاء في الاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن البنود الظاهرة في القوائم المالية، فإذا كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو أخطاء غير جوهرية تحقق غرض معين فإنها حينئذ لا تتفق مع المعايير الدولية للتقارير المالية، ويمثل سوء العرض أو إغفال بعض البنود أن تكون جوهرية إذا كانت بمفردها أو بجمعها مع أمور أخرى يمكنها التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

[1]– محمد أبو ناصر، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (الجوانب النظرية والعملية)، 2008، ص ص 130–134.

اكتشاف الأخطاء الناتجة المتعلقة بفترات سابقة يتم تصحيحها بإعادة صياغة الأرقام المقارنة في القوائم المالية عن السنة التي اكتشف فيها الخطأ ما لم تكن عملية. [1]

سابعا: الإفصاح بالنسبة لتصحيح أخطاء الفترة السابقة

بالنسبة لتصحيح أخطاء الفترة السابقة فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) فقرة (49) يتطلب الإفصاح عن:

- ✓ طبيعة خطأ الفترة السابقة.
- ✓ لكل فترة معروضة – إلى الدرجة التي يكون فيها عمليا – مبلغ التصحيح.
- ✓ بالنسبة للمؤسسات التي تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33) فإنه بالنسبة لربحية السهم الواحد الأساسية والمخفضة يتم تعديلها.
- ✓ مبلغ التصحيح في بداية الفترة الأسبق المعروضة.
- ✓ إذا كان التعديل بأثر رجعي غير عملي بالنسبة لفترة سابقة معينة – فإنه يجب إيضاح الظروف التي أدت لذلك ووصف كيف ومتى تم تصحيح الخطأ.

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي رقم ISA33اربحية السهم.

صدر معيار المحاسبة الدولي رقم (33) والخاص بكيفية القياس والإفصاح عن نصيب أو ربحية السهم الواحد بهدف التعرف على مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الموارد التي يوفرها حملة الأسهم العادية كما يستخدم في حساب العديد من المؤسسات في بورصة الأوراق المالية مثل مضاعف السعر للأرباح ونسبة التوزيعات المدفوعة لحملة الأسهم العادية.

الفرع الأول: تاريخ المعيار

نضرا للحاجة الملحة لوجود معيار بين كيفية حساب ربحية السهم العادي، مع الوفاء بمتطلبات الإفصاح بالشكل الملائم فقد صدر في جانفي 1996 مسودة العرض E52

[1]– محمد أبو ناصر، مرجع سابق، ص 187.

بعنوان "ربحية السهم الواحد"، تلاها صدور المعيار IAS (33) في فيفري 1997 بنفس عنوان المسودة ليبدأ تطبيق ابتداء من 1 جانفي 1998. أما في 18 ديسمبر فقد تمت إعادة صياغة المعيار ليصبح ساري المفعول على البيانات المالية التي تبدأ من 1 جانفي 2005.[1]

الفرع الثاني: هدف ونطاق المعيار

أولا: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ لتحديد وعرض حصة السهم من الأرباح ومقارنة الأداء بين المؤسسات، كما يركز على حساب حصة السهم من الأرباح، وكذلك يشمل أسس تطبيق المعيار في المؤسسات التي يتم تداول أسهمها من قبل الجمهور، وكذلك قياس حصة السهم من الأرباح الأساسية ومواضيع أخرى كإصدار السهم واسترداد قيمة السهم العادية وتحويل الأسهم العادية إلى أسهم ممتازة وإصدار حقوق شراء أو خيارات الأوراق المالية، كما يشمل عملية الإفصاح المتعلقة بحصة السهم من الأرباح الأساسية والمعدل والمرجح لعدد الأسهم العادية، وقد ترغب المؤسسة في الإفصاح عن المعلومات أكثر من تلك التي يتطلبها هذا المعيار مما يساعد المستخدمين لهذه البيانات عن تقديم أداء المؤسسة.[2]

[1]– عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية–دراسة حالة مجمع رياض سطيف– رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2006/2005، ص82.

[2]– فارس جميل الصوفي، مرجع سابق، ص77.

ثانيا: نطاق المعيار

يكمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (33) في: [1]

عوائد السهم (EPS): هي ببساطة رقم ربح مقسوم على عدد من الأسهم. ويركز المعيار على تحديد عدد الأسهم التي سيتم استخدامها في الحسابات ويقدم قواعد إرشادية محدودة حول احتساب رقم الربح. وقد أدى الاستخدام المستمر لنسبة مضاعف السعر / الربح (PE) بواسطة مستخدمي القوائم المالية كمؤشر للأداء في البورصة إلى الحاجة إلى معيار حول عوائد السهم التي تمثل مكون رئيسي في نسبة السعر / الأرباح.

ومع ذلك فإن وجود أي تناقض في السياسات المحاسبية بين المؤسسات سوف ينتج عنه انعدام قابلية مقارنة رقم عوائد السهم، ويحسن المعيار المحاسبي الدولي (33) التقارير المالية عن طريق ضمان وجود حد أدنى من الثبات والاستمرارية والاتساق في احتساب المقام عند حساب عوائد السهم .

يسري IAS (33) على:

المؤسسات التي تكون أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة المتداولة في أسواق مالية عامة أو التي تكون بصدد إصدار أسهم في أسواق مالية عامة .

المؤسسات التي تختار الإفصاح طواعية

عندما يتم عرض معلومات المؤسسة الأم والمجموعة معا، يكون الإفصاح مطلوبا فقط عن عوائد سهم المجموعة، وإذا كانت المؤسسة الأم تفصح عن معلومات عن عوائد السهم في حساباتها المنفصلة، فإن هذه المعلومات ينبغي عدم الإفصاح عنها في القوائم المالية المجمعة.

[1]– طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة له، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص153.

ثالثا: بعض المفاهيم

يستخدم في هذا المعيار مجموعة من المصطلحات نذكر منها[1]:

- **الأوراق المالية القابلة للتحويل:** هي تلك الأوراق المالية أو الأدوات المالية المتمثلة في الأسهم الممتازة والسندات والتي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية خلال فترة التقرير أو بعد نهاية فترة التقرير إذا رغب حاملها في ذلك بالاعتماد على معدل التحويل، فمثلا يمكن لحامل السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية يقوم بتحويلها إلى أسهم عادية وفقا لشروط نشرة الاكتتاب في السندات.
- **الخيارات:** هي أداة مالية تعطي لمالكها الحق في شراء أسهم عادية طبقا لاتفاقية تتم عند دفع قيمة محددة بما في ذلك الخيارات التي يتم منحها، وكذلك اتفاقيات شراء الأسهم التي تعطي للعاملين في المؤسسة.
- **الضمانات:** هي صك مالي يعطي لمالكه الحق في شراء حصة من الأسهم العادية وفقا للشروط الواردة في الصك وعادة ما يتم ذلك عن دفع القيمة المحددة.
- **الأداة المالية:** هي أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لمؤسسة ما أو التزام مالي أو أداة حق من حقوق الملكية لمؤسسة أخرى وذلك في آن واحد.
- **مضاعف السعر للأرباح:** هو عدد المرات التي يمكن خلالها تغطية القيمة السوقية للسهم في تاريخ معين من خلال ربحية السهم السنوية وفقا لآخر ميزانية معتمدة.
- **الهيكل البسيط لرأس المال:** هو الهيكل الذي يقتصر على أسهم عادية فقط.
- **الهيكل المعقد لرأس المال:** هو الهيكل الذي ينشأ عنه أسهم عادية ومحتملة، أي وجود أوراق مالية أخرى إضافة للأسهم العادية.

[1]- عادل عاشور، مرجع سابق، ص ص 83-83.

- **الأوراق المالية الخافضة المحتملة:** هي تلك الأوراق التي تكون هناك إمكانية لتنفيذها أو ممارستها وتقلل من ربحية السهم الواحد ومن أمثلتها الديون القابلة للتحويل
- **تجزئة الأسهم:** هي زيادة عدد الأسهم المتداولة عن طريق تجميع سهمين أو أكثر إلى سهم واحد .بالإضافة إلى المصطلحات السابقة نذكر:[1]
- **السهم العادي:** أداة حقوق ملكية متأخرة في المرتبة لكل فئات أداة حقوق الملكية الأخرى
- **السهم العادي المحتمل:** أداة مالية أو عقد آخر قد تعطي عملها حقا في أسهم عادية
- **عوائد السهم الأساسي:** تحتسب بقسمة الربح أو الخسارة القابلة للإرجاع إلى حصة الأسهم العادية على متوسط عدد الأسهم العادية المتداولة المرجح خلال فترة المحاسبة.
- **التخفيف:** انخفاض في عوائد السهم أو زيادة في خسارة السهم نتيجة الافتراض أن الأسهم العادية المحتملة سوف تتحقق.
- انعكاس التخفيف زيادة في عوائد السهم أو انخفاض في خسارة السهم نتيجة الافتراض أن الأسهم العادية المحتملة سوف تتحقق (أي يتم التحويل فعلا)

رابعا: المتطلبات الرئيسية للمعيار

تتمثل المتطلبات الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي IAS (33) في احتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة:

1. ربحية السهم الأساسية

[1]– طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص154.

تمثل ربحية السهم الأساسية بشكل عام حصة السهم العادي الواحد من صافي أرباح المؤسسة من النشاط المستمر بعد اقتطاع الفوائد والضرائب، ويتم استخراج ربحية السهم عن طريق تقسيم صافي أرباح المؤسسة من النشاط المستمر بعد طرح جميع المصاريف بما فيها الفوائد والضرائب وحصة الأقلية من الأرباح وحصص الأسهم الممتازة من الأرباح، على عدد الأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل المؤسسة. وتحسب ربحية السهم الأساسية كما يلي:[1]

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{الارباح السنوية} - \text{حصة الاسهم الممتازة من الارباح}}{\text{عدد الأسهم العادية و المصدرة المتداولة من قبل الشركة}}$$

وفي حالة تغيير عدد الأسهم العادية خلال العام سواء بالزيادة أو بالانخفاض يتم استخدام العدد الموزون (المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال العام لاحتساب ربحية السهم، وعليه تصبح معادلة احتساب ربحية السهم على النحو التالي:

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية من العمليات المستمرة} - \text{حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون للأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل الشركة}}$$

وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من الأحداث التي ينتج عنها تغيير في عدد الأسهم العادية المطروحة والمتداولة في السوق منها زيادة رأس مال المؤسسة بطرح أسهم جديدة للاكتتاب، وتوزيع أسهم مجانية، شراء أسهم الخزينة، تجزئة السهم، وتحويل السندات أو الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية .

[1]– تامر سمير احمد شتات، أثر الافصاح المحاسبي عن ربحية السهم على القرار الاستثماري –دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان–، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2014/2013، ص36ص37.

2. ربحية السهم الواحد المخفضة

هي الأرباح الخاصة بكل سهم من الأسهم العادية بعد الأخذ في الاعتبار تأثير كل الأسهم العادية المحتملة والتي كانت متداولة أثناء الفترة والتي لها خصائص مخفضة لربحية السهم، ومن أمثلة الأوراق المالية الخافضة والموضحة بواسطة المعيار الدولي (33) نذكر الأوراق المالية الديون) القابلة للتحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل الخيارات والضمانات الأوراق المالية الخافضة على صافي الدخل والأسهم العادية المحتملة.[1]

أ. حساب ربحية السهم الواحد المخفضة

هناك طريقتان أساسيتان تستخدمان لدمج تأثيرات الأوراق المالية الخافضة وربحية السهم مع استبعاد الأوراق المالية المشاركة والأوراق المالية العادية المزدوجة هما[2]:

- **طريقة أسهم الخزانة**

تستخدم هذه الطريقة في حالة وجود ضمانات أو خيارات لتنفيذها، ويتم فيها حساب ربحية السهم الواحد كما لو كانت هذه الخيارات أو الضمانات قد تم تنفيذها في بداية الفترة وأن الأموال التي تتحصل عليها المؤسسة من تنفيذ هذه الضمانات أو الخيارات يتم استخدامها لشراء أسهم عادية بمتوسط سعر السوق لهذه الفترة .

$$\text{ربحية السهم الواحد الأساسية} = \frac{\text{صافي الدخل} - \text{توزيعات الأسهم الممتازة}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة}}$$

$$\text{عدد الأسهم الزائدة نتيجة تطبيق الخيارات والضمانات} = \frac{\text{متوسط سعر السوق} - \text{سعر التنفيذ}}{\text{متوسط سعر السوق}} X \text{ عدد الأسهم الخاصة بالخيارات والضمانات}$$

$$\text{ربحية السهم الواحد عن طريق أسهم الخزانة} = \frac{\text{صافي الدخل} - \text{توزيعات الأسهم الممتازة}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة} + \text{عدد الأسهم الزائدة نتيجة تطبيق الخيارات والضمانات}}$$

[1]– عادل عاشور، مرجع سابق، ص84

- **طريقة إذا تم التحويل**

تستخدم هذه الطريقة مع الأوراق المالية المشركة وكذا الأوراق المالية القابلة للتحويل، حيث يعاد حساب الدخل القابل للتوزيع على حملة الأسهم العادية ليعكس عملية التحويل كما يلي:

- ✓ إعادة إضافة مصروف فوائد السندات ناقص الأثر الضريبي.
- ✓ توزيعات الأسهم الممتازة القابلة للتحويل حتى لا يتم طرحها بعد ذلك.
- ✓ إضافة المصروفات الأخرى الخاصة بالإصدارات القابلة للتحويل.

هذا فيما يخص البسط أما المقام فهو يشمل الأسهم العادية المتداولة مضافا إليها الأسهم المصدرة عند تحويل الأوراق المالية إلى أسهم عادية وهو ما تمثله العلاقة التالية:

$$\text{ربحية السهم الواحد عن طريق إذا تم التحويل} = \frac{\text{صافي الدخل + مصاريف الفوائد بعد الضرائب – توزيعات الأسهم الممتازة}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة + عدد الأسهم الزائدة نتيجة تطبيق الخيارات والضمانات}}$$

خامسا: متطلبات العرض والإفصاح

تتمثل متطلبات العرض والإفصاح للمعيار المحاسبي الدولي رقم (33) فيما يلي[1]:

1- متطلبات العرض

ينبغي أن تعرض المؤسسة في صلب قائمة الدخل كلا من عوائد السهم الأساسية والمخفضة عن الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة القابلة للإرجاع لحاملي الأسهم العادية للمؤسسة الأم بالنسبة لكل فئة من الأسهم العادية ذات الحقوق المختلفة .يجب عرض عوائد السهم الأساسية والمخفضة بدرجة بروز متساوية عن كل الفترات المعروضة، حتى إذا كانت المبالغ سالبة.

2- متطلبات الإفصاح

[1]- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص155.

إن الهيكل البسيط لرأس المال يختلف عن الهيكل المعقد من حيث المفهوم ومتطلبات الإفصاح فالإفصاح في الهيكل البسيط يكون عن ربحية السهم، بينما في الهيكل المعقد فيكون الإفصاح مزدوج أي الإفصاح عن ربحية السهم الأساسية وربحية السهم المخفضة، وفي ظل المعيار الدولي (AS (33) يجب على المؤسسات الإفصاح عن[1]

- ✓ ربحية السهم الواحد الأساسية وربحية السهم المخفضة في مقدمة قائمة الدخل.
- ✓ القيم المستخدمة كبسط عند حساب كل من ربحية السهم الأساسية والمخفضة وتسوية هذه القيمة في صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- ✓ لمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام في حساب كل من ربحية السهم الأساسية والمخفضة وتسوية هذه المقامات لكل منهما
- ✓ المتغيرات المستقبلية التي قد تؤثر على ربحية السهم وهذا من خلال الإفصاح عن أقصى عدد للأسهم التي سيتم تداولها في الفترة المستقبلية، وكذا التسوية السنوية لصافي أرباح حملة الأسهم العادية
- ✓ في حالة وقوع أحداث بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل إصدار القوائم المالية والتي ينتج عنها تغيير كبير في عدد الأسهم العادية المتداولة أو المحتملة المتداولة، يجب أن تفصح المؤسسة عن وصف للعمليات التي تحدث بالإضافة إلى توضيح مقادير ربحية السهم الواحد الأساسية والمخفضة عن هذه الفترة.

[1]– عادل عاشور، مرجع سابق، ص87.

خلاصة الفصل الثاني:

يعد الإفصاح عن الأداء المالي في القوائم المالية بعد الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يعتمد على استخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات لفحص مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها الموضوعة، كما يعتبر الأداء المالي الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم. كما تنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أداءها وفعاليته، وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تشخيص الانحرافات بمقارنة مؤشرات الأداء الفعلي بمؤشرات الأداء الموضوعة مسبقا، ومن تم العمل على معرفة أسباب الانحرافات واقتراح الحلول والمعالجات الملائمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة. القوائم المالية أدوات للإفصاح وتوصيل المعلومات المحاسبية التي أنتجها نظام معلومات المحاسبة المالية تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية لمؤسسة فوريميد -خنشلة-

تمهـيـــــد:

بعد التطرق للجانب النظري في الفصل الأول والثاني سنحاول إسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي، وذلك اعتمادا على إجراء دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية، حيث وقع اختيارنا على مؤسسة فوريميد خنشلة.

ومن خلال هذا الفصل سيتم تقديم المؤسسة الاقتصادية وتحليل هيكلتها ثم التعريف بوحدة كشرود وفي الاخير سنعرض الأدوات المستخدمة في المسح الميداني، حيث قسم الفصل إلى:

- **المبحث الأول: احصائيات ومعلومات عامة حول مؤسسة فوريميد.**
- **المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية ومراحل اعداد الاستبيان.**

المبحث الأول: احصائيات ومعلومات عامة حول مؤسسة فوريميد

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

شركة FOREM HYDS الناتجة عن إعادة هيكلة شركة SONAGHTER السابقة في عام 1982 بموجب المرسوم رقم 82-469 المؤرخ 18 ديسمبر 1982 وإنشاء الشركة الوطنية للحفر والاسترداد (ENFR) لأنشطة الحفر والكهروميكانيكية.

- في عام 1986 بمقتضى (المرسوم رقم86-91 المؤرخ 22 أبريل 1986) تمت إعادة تنظيم شركة ENFR وإنشاءHYDRO-FORAGE-NORD مع نقل أنشطة الحفر الهيدروليكي في الشمال.
- في عام 1990، اصبحت HYDRO-FORQGE-NORDمستقلة برأس مال أولى قدره MDA15
- في عام 1994 تم تغيير الاسم من HYDRO-FORAGE-NORD إلى شركة عامة لإنجاز أعمال الحفر الهيدروليكي والأعمال الكهرو ميكانيكية " FOREMHYD spa" برأس مال قدره 150 MDA
- وبعد حل (بناءً على قرار CPE) من SGP ERGTHY وإنشاء مجموعة الدراسات والإنجازات الهيدروليكية (GERHYD) بتاريخ 12 أبريل 2018، صوتت الجمعية العامة غير العادية لـ EPE

FOREMHYD بتاريخ 03 يوليو 2018 على قرارات (الأول والثاني) الموافقة على قرار دمج واستيعاب – EPE HYDRO

EPE HYDRO-TRAITEMENT و EQUIPEMENT و EPE KECHROUD Khenchela من FOREMHYD spa

اسم الشركة: شركة عامة تقوم بأعمال الحفر الهيدروليكي والأعمال الكهروميكانيكية.

المطلب الثاني: تقديم عن المؤسسة

- ✓ التسمية:EPE FOREMHYD .
- ✓ رأس المال: 2.000.000.000.00 دينار جزائري.
- ✓ الشكل القانوني: SPA.
- ✓ المقر الرئيسي: Beida –Rue du Génie Dar El الجزائر.
- ✓ الأنشطة: تنفيذ أعمال الحفر الهيدروليكي، والأعمال الكهروميكانيكية والهندسة المدنية
- ✓ مجال التدخل: كامل التراب الوطني.
- ✓ المؤهل: فئة 09.

اولا: التنظيم

يعتمد تنظيم EPE / SPA FOREMHYD Spa على المبادئ التالية:

- مخطط تنظيمي دقيق ومفصل لجميع وظائف الشركة.
- تسلسل هرمي للمهام يهدف بشكل خاص إلى تقليص الفجوات بين الفئات المهنية.
- التحسين المستمر لوسائل الإعلام الآلي.

ثانيا: البنية التحتية

يمتلك EPE / SPA FOREMHYD بنى تحتية جيدة تتوزع في كافة التراب الوطني:

1. **الإدارة العامة** ومقرها دار البيضاء
2. **المديرية الإقليمية لمؤسسة FOREMHYD EST** وتقع في الخروب ولاية قسنطينة.
3. **الاتجاه الإقليمي غربFOREMHYD OUEST** يقع في ولاية سيدي بلعباس.
4. **وحدتان (02)**

- KECHROUD KHENCHELA وحدة الشهيد كشرود علي للهندسة المدنية.
- BERAKI وحدة معالجة المياه براقى

ثالثا: النشاطات الرئيسية للمؤسسة:

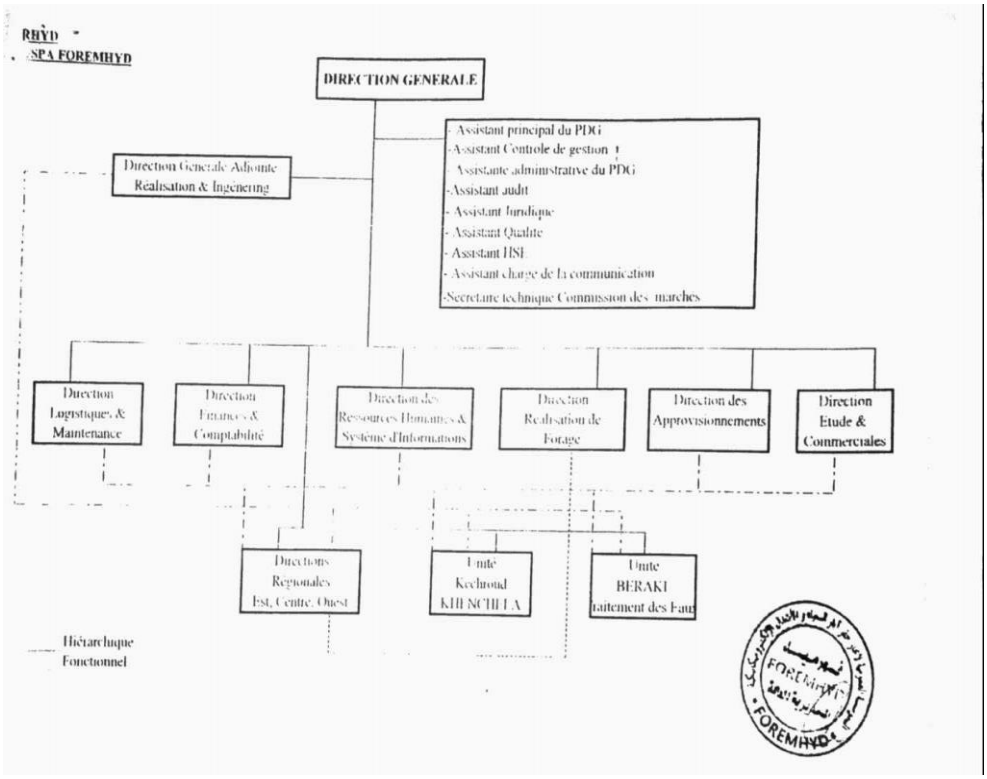
1. حفر واسترداد آبار المياه تجاربها وأنشطتها تتدخل في جميع أنحاء التراب الوطني ويستمر وجودها في الظهور أينما تم طلب ذلك بفضل أسطول المعدات الذي تملكه.
2. الأشغال الالكتروميكانيكية: تمتلك المؤسسة مكتبًا هندسيا يستخدم بشكل خاص أحدث التكنولوجيات (التصاميم والرسومات الالكترونية) والهياكل وذلك بهدف:

❖ توفير وتركيب المعدات الكهروميكانيكية للآبار ومحطات الضخ ورفع الصرف الصحي.

❖ انشاء امداد المياه (انابيب فولاذية)

3. معالجة المياه: تقوم المؤسسة بدراسات وبناء (توريد وتركيب المعدات مرافق معالجة مياه الصرف الصحي.
4. الهندسة المدنية: مع التنظيم الجديد، أصبحت مؤسسة FOREMHYD تمتلك وحدة متخصصة في أعمال الهندسة المدنية والمتمثلة في وحدة الشهيد كشرود على خنشلة.

الشكل (2): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة فوريميد



المطلب الثالث: تقديم عام للوحدة

لقد تم انشاء المؤسسة العمومية الاقتصادية كشرود على خنشلة من قبل المهندس المعماري جوليان ديكامب في سنة 1945 كمؤسسة تابعة للاستعمار الفرنسي و بإعلان الجزائر عن استقلالها في سنة 1962 حملت المؤسسة اسم الشهيد الراحل علي كشرود بتعيين السيد بوتي ابراهيم كاول مسير لها ، وفي سنة 1973 تم تأسيسها بقرار رقم 109 بتاريخ 23-03-1973 الصادر عن ولاية ام البواقي و في عام 1993 وتبعا للقوانين الجديدة والتوجيهات السياسية والاقتصادية للدولة و بعد التقييم الذي قامت به اللجنة الجهوية تمت هيكلة المؤسسات الصغيرة ، ادرجت مؤسسة كشرود على ضمن حافظة تحتوي مجموعة من المؤسسات العمومية المستقلة ، كمؤسسة جهوية وكان ذلك بتاريخ 22-05-1996 حيث كانت الشركة الهولدينق الجهوية للجنوب الشرقي بسكرة ثم اصبحت بعد ذلك تحت وصاية شركة مساهمات الدولة للدراسات و انجاز الاعمال الكبرى للري بالجزائر العاصمة ، ليبلغ رأس مالها في سنة 2007 بـ 3.8 مليون دج ، و في سنة 2010 استفادة الوحدة بقرار من السيد رئيس الجمهورية و الذي ينص على اعادة هيكلة المؤسسات العمومية من قرض قدر ب 35 مليار دج استطاعت من خلالها تهير ديونها المالية و اعادة هيكلتها مع ادراج برامج جديدة تسمح لها بالدخول في اقتصاد السوق ومواجهة المنافسة.

الفرع الأول: تعريف الوحدة واهدافها:

التعريف بالوحدة الاقتصادية للأشغال العمومية الشهيد كشرود علي:

1- الطبيعة الاقتصادية والقانونية للمؤسسة:

تعتبر مؤسسة كشرود مؤسسة اقتصادية عمومية بملكية مطلقة تعود للدولة باعتبارها المساهم الوحيد لها وجعل الوحدة مساهمات الدولة للدراسات وانجاز الاعمال الكبرى للري كوصي عليها براس مال يقدر بـ: 308 مليون دج، ولقد تم انشاءها بمارس 1976 لتأخذ استقلاليتها المالية في ماي 1996 .

2- موقعها الجغرافي وطبيعة نشاطها:

يقع مقر مؤسسة كشرود علي: بالمنطقة الصناعية طريق بغاي بولاية خنشلة على مساحة تقدر بـ: 11000 متر من بينها 240م مخصصة للإدارة، اما عدد عمالها فيقدر حاليا بـ: 463 عاملا.

ويتمثل نشاطها في انجاز الاشغال والبناءات العمومية وكذلك انتاج وبيع الاسمنت المسلح، اعادة هيكلة المؤسسات العمومية، تم ادراج المشاريع المتعلقة بالري كنشاط رئيسي لها اضافة الى نشاطها السابق وقد قامت المؤسسة آنذاك بهدف تحقيق الربح والمنفعة العامة لإنجاز اغلب المرافق الموجودة على مستوى الولاية والتي نذكر من بينها:

- ❖ نزل بني هلال (نزل المالية).
- ❖ مركز حمام الصالحين ومركز المجاهدين.
- ❖ مقر العدالة ومقر الولاية والمحافظة ومقر التنمية المحلية.
- ❖ ملعب حمام عمار وغيرها من المشاريع التي انجزت وأخرى مازالت في طور الانجاز.

الفرع الثاني: البطاقة الفنية للوحدة

- ✓ **التسمية:** المؤسسة الاقتصادية العمومية (فوريميد) وحدة الشهيد كشرود علي
- ✓ **الانشاء:** سنة 1945 من طرف المعمر الفرنسي جوليان ديكامب
- ✓ الانشاء كمؤسسة عمومية داخلية: مارس 1976.
- ✓ الانتقال للاستقلالية الاقتصادية كشركة ذات أسهم SMS 1996.
- ✓ الانضمام الى حافظة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي عنابة 2002.
- ✓ التوسيع في المجال الجغرافي على مستوى ولاية قسنطينة 2006.
- ✓ التحويل الى حافظة تسيير المساهمات وانجازات الأعمال الكبرى للري 2010.
- ✓ تاريخ الامتصاص من طرف فوريميد: 2018 .

1- النشاطات: تقوم بنشاط مكثف في مجال الري البناء وانجاز المشاريع الكبرى مثل التهيئة ومشاريع التجهيز.

2-المشاريع التي انجزتها الوحدة على مستوى الولاية:

- مؤسسة اعادة التربية بابار.
- دار الثقافة خنشلة.
- قباضة الضرائب خنشلة.
- تهيئة اقامة الوالي (حمام الصالحين).
- اعادة بناء قسم الحالة المدنية بلدية خنشلة.
- مقر الولاية الجديد.
- محافظة الغابات خنشلة.
- المراكز الجامعية الحامة.
- الوكالة الجزائرية لتنمية السكن ADDL مشروع لوكالة قسنطينة.
- محطة نقل المسافرين خنشلة.
- محطة تصفية المياه طريق بغاي خنشلة.
- محطة لتصفية المياه قايس STEP.
- محطة لتصفية المياه المحمل STEP .
- تهيئة ساحة الشهيد عباس لغرور خنشة.
- انجاز محكمة خنشلة.

3- المشاريع قيد الانجاز

- انجاز القطب الجامعي 6000 مقعد – خنشلة.
- تهيئة الحديقة الحضرية طريق باتنة خنشلة .
- انجاز مقر الاستعجاليات الطبية والجراحية خنشلة.

تسعى الوحدة لتحسين مستواها لمواجهة المنافسة وتبرز هذه المحاولة من خلال تركيزها

على المحاور التالية:

أ- تحسين عرض الوحدة من خلال

- الاستثمار في مجال (VRD) .
- استحداث ادوات الانتاج.
- Béton prêt a l'emploi تطوير نشاط.
- Agrégats'Production d الاهتمام بنشاط.

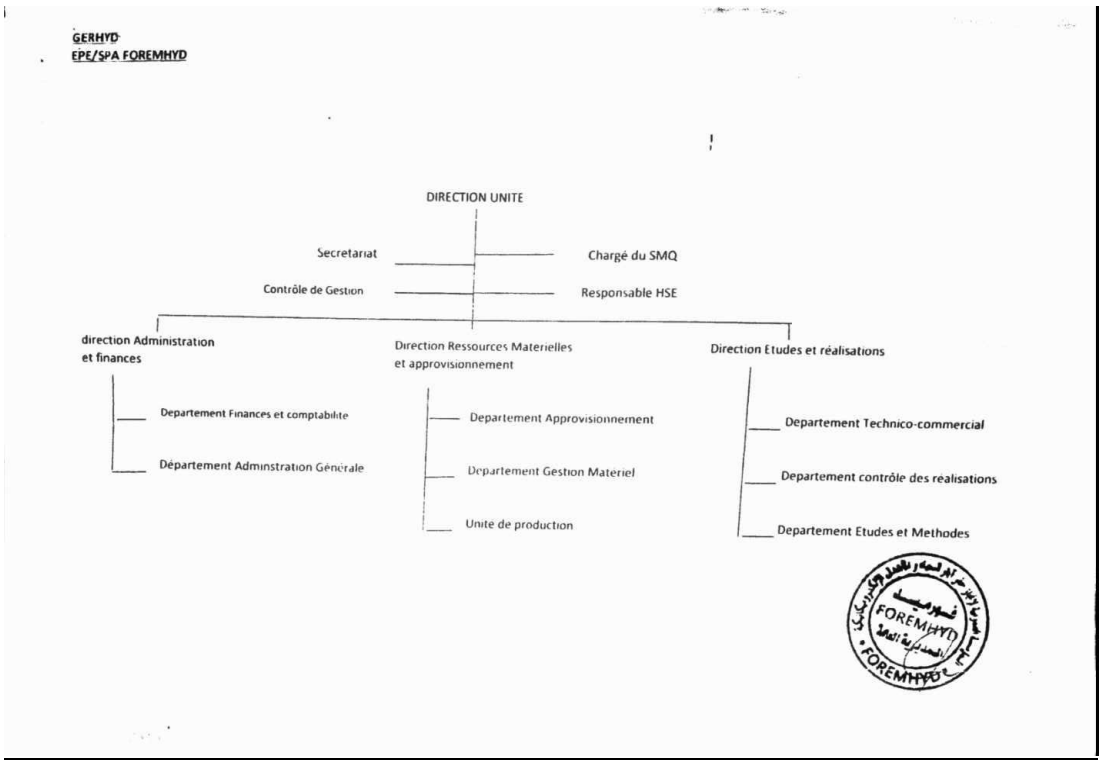
ب- تحسين المكانة من خلال:

توظيف الشباب المؤهلين تطوير الكفاءات عن طريق التكوين .

ج- اهداف الوحدة:

- ان اهداف الوحدة على الصعيد الداخلي والخارجي ومبرر وجودها هو تحقيق الاهداف التي تتميز بالتعدد.
- تحقيق الارباح من خلال مضاعفة الانتاج وتوزيعه عن طريق البحث ودراسة امكانية توسيع وحدات لها في السوق.
- المساهمة بفعالية العمل على الاستقرار الاقتصادي بالقضاء على التبعية الاجنبية.
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات التكنولوجية بهدف تقليص من التكاليف وتحسين المنتوج الوطني المحافظة على الزبائن من خلال تزويدهم بالطلبيات والكمية والمحددة وفي الوقت المتفق عليه لنيل ثقتهم.
- السعي لاكتساب زبائن جدد والتعريف بالوحدة.
- سعى الوحدة لمنافسة الشركات الداخلية والخارجية وذلك باحترام الجودة، النوعية، الوقت، المردودية).
- امتصاص نسبة البطالة على مستوى ولاية خنشلة من خلال خلق مناصب عمل.

الشكل (3): الهيكل التنظيمي لوحدة كشرود



المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية ومراحل اعداد الاستبيان

تتمثل اجراءات الدراسة بالإلمام بمختلف الجوانب ذات الصلة والاهمية الواجب معرفتها والمتمثلة في تحديد مجتمع وعينة الدراسة، الحدود المتعلقة بها، اضافة الى تحديد مرحلة اعداد الاستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة.

المطلب الأول: منهجية ووسائل الدراسة

بهدف جمع البيانات والمعلومات الميدانية بشكل علمي اعتمدنا على الاستبيان المكون من مجموعة من الأسئلة المصممة على أساس **دور المحاسبة المالية في الإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.**

أدوات جمع البيانات

تتمثل في تلك الوسائل الفعالة التي يتمن الباحث بواسطتها من جمع البيانات والمعلومات عن متغيرات البحث للوصول إلى الأهداف والإجابة عن التساؤلات ولقد تم الاعتماد على ما يلي:

1- مجتمع عينة الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة وبالنظر الى طبيعة الموضوع الذي عالج دور المحاسبة المالية في الإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الذي بدوره يساهم في تحديد مستويات الموظفين في المؤسسة، وبالتالي تم توزيع 25 استفتاء مخصصة لكل الفئات بمؤسسة فوريميد خنشلة، وبعد تفحص الاستبيانات وجدنا العدد الموزع ناقصا ومنه فإن عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة هي 24 استبيان.

2- الأدوات المستخدمة في الدراسة:

تم الاعتماد في جمع البيانات على **الاستبيان** وهو المستنبط من الدراسات السابقة، بطريقة سهلة وبأسئلة مفهومة، وقد تم عرض الاستبيان على اساتذة في مجال التسيير والاحصاء وكذلك المنهجية وقم تم اجراء التعديلات اللازمة على أساس ملاحظاتهم.

الاستبيان: وهو عبارة عن استمارة تحتوي على العديد من الأسئلة، تجيب عنها عينة من الناس ذوي الصلة بموضوع البحث للحصول على حقائق أو معلومات لأجل إنجاز بحث معين.

تم استخدام سلم ريكرت الخماسي وكان الاستبيان على الشكل التالي: [1]

الجدول (10): سلم ريكرت الخماسي

البيانات	غير موفق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الترميز	01 درجة	02 درجة	03 درجة	04 درجة	05 درجة

بما أن المتغير يعبر عن الخيارات (موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان weghts وهي (1. غير موافق تماما، 2. غير موافق، 3. محايد، 4. موافق، 5. غير موافق تماما)، ثم نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب المدى أولا حيث يساوي (5-1=4) وبعد ذلك يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات أي (4/5=0.80) فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى 1.80 وهكذا بالنسبة لبقية المتوسطات الحسابية فيكون الجدول التالي الذي يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية.

[1]- المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الاحصاء الوصفي باستخدام برنامجspss، الجزء الثالث، موضوعات مختارة،54.

أما بالنسبة للأساليب الإحصائية المستخدمة فهي النسبة المئوية والتكرارات والدوائر النسبية.

الجدول رقم (11) قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي

المتوسط المرجح	المستوى
من 01 إلى 1.80	غير موافق تماما
من 1.81 إلى 2.60	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40	محايد
من 3.41 إلى 4.20	موافق
من 4.21 إلى 05	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالبتين

3- هيكل الاستبيان: تضمن الاستبيان 20 عبارة موزعة على ثلاث محاور أساسية:

المحور الأول: يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة، تضمن 4 عبارات وهي الجنس، الفئة العمرية، الدرجة العلمية، الخبرة المهنية.

المحور الثاني: يتعلق بدور المحاسبة المالية ويتضمن 08 عبارات.

المحور الثالث: يتعلق بالإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ويتضمن 08 عبارات.

4- أهداف الاستبيان:

- تبيان دور المحاسبة المالية في انتاج معلومات محاسبية والخصائص الواجب ان تتميز بها.

– محاولة التعرف على مختلف القوائم المالية الختامية التي تعمل المحاسبة المالية على انتاجها وتوفيرها لمستخدميها.

– التعرف على مفهوم الاداء المالي واهميته واهدافه واثاره.

– تبيان مدى التزام المؤسسة بتطبيق متطلبات الافصاح المحاسبي.

المطلب الثاني: التحليل الاحصائي والتعليق على عناصر الاستبيان

تمت دراسة المعلومات الشخصية لعينة الدراسة، فالأشكال التالية تبين نسبة النسبة المئوية للبيانات الشخصية لمجتمع الدراسة.

الفرع الأول: عرض وتحليل الخصائص العامة لأفراد العينة

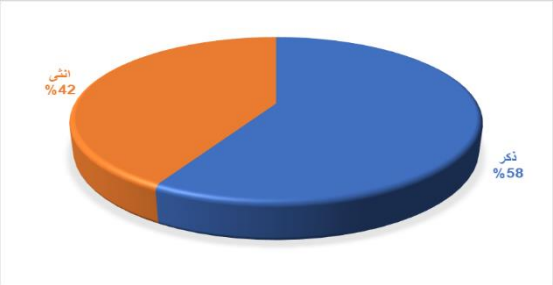
سوف نتناول في هذا المحور كل الخصائص العامة والخصوصية المتعلقة بأفراد العينة (الفئة العمرية، الدرجة العلمية، الخبرة المهنية).

ملاحظة: كل المعطيات تم تقريبها في الدائرة النسبية.

1-الجنس:

2-الجدول رقم (12): نتائج الخصائص الديمغرافية المتعلقة بالجنس

الشكل رقم (3): دائرة نسبية تمثل نتائج الجدول رقم (12)



السن	التكرارات	النسبة المئوية%
ذكر	14	58,33
انثى	10	41,67
المجموع	24	100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الجدول.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان.

يظهر الجدول أن أغلبية العينة ذكور بنسبة 58.33% ومعدل تكرار 14، تليهم الاناث بنسبة مقدرة ب 42% وبمعدل تكرار 10، ومنه نستنتج ان مؤسسة فوريميد تعتمد على الرجال أكثر من النساء وذلك راجع لطبيعة الاعمال التي تتميز بها المؤسسة والتي يتقنها الرجال أكثر من النساء.

3-السن: كانت النتائج كالتالي

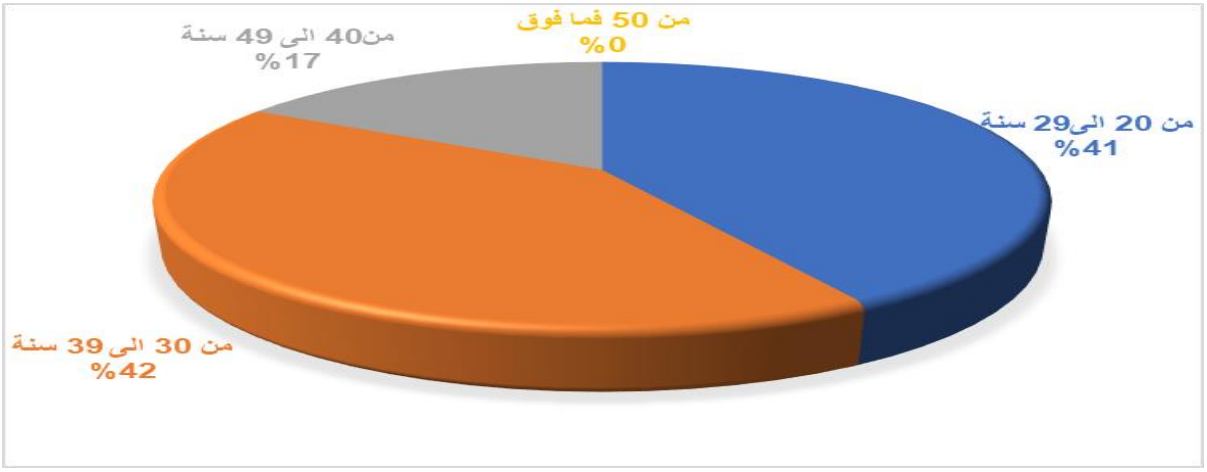
الجدول رقم (13): نتائج الخصائص الديمغرافية المتعلقة بالفئة العمرية

السن	التكرارات	النسبة المئوية %
من 20 الى29 سنة	10	41,67
من 30 الى 39 سنة	10	41,67
من40 الى 49 سنة	4	16,67
من 50 فما فوق	0	-
المجموع	24	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان.

يبين الجدول أن الفئات العمرية أغلبها تتراوح من 20الى 29 سنة وما بين 30 الى 39 سنة بما يعادل نسبة 41.67% وبمقدار10 تكرار حيث نلاحظ تساوي بين فئة الشباب والفئة الفتية وهما الفئتان اللتان تتصفان بالحيوية والنشاط داخل المؤسسة، يليه ما بين 40الى 49 سنة بمقدار 04 تكرارات أي ما يعادل 16.67% وهي الفئة الأعلى مساهمة في النشاط الاقتصادي في الأخير لا نجد أي تكرار لذوي الخبرة الذين أعمارهم 50 فما فوق، يتبين لنا من خلال الجدول ومن خلال الشكل ادناه ان هناك تفاوت بين الفئات حيث يعود إلى طبيعة مناصب العمل في المؤسسة.

الشكل رقم (5): دائرة نسبية تمثل نتائج الجدول رقم (13)



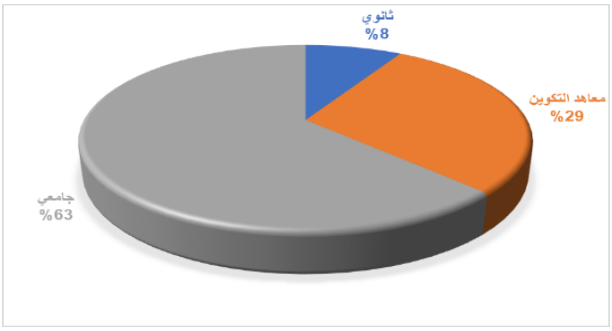
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الجدول.

الدرجة العلمية كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (14): نتائج الخصائص الديمغرافية المتعلقة بالدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرارات	النسبة المئوية
ثانوي	2	8,33
معاهد التكوين	7	29,17
جامعي	15	62,50
المجموع	24	100,00

الشكل رقم (6): دائرة نسبية تمثل نتائج الجدول رقم (14)



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الجدول

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن معظم أفراد العينة جامعيين حيث نجد 15 فرد من مجتمع الدراسة جامعي، أي بنسبة 63% وهو المستوى المطلوب لتأدية العمل بشكل صحيح و07 افراد من عينة الدراسة حائزون على شهادة من معاهد التكوين بنسبة 29%،

وفي الأخير نجد 02 عينات فقط من مجتمع الدراسة حائزة على مستوى ثانوي بنسبة 08% وهذا راجع لطبيعة عملهم.

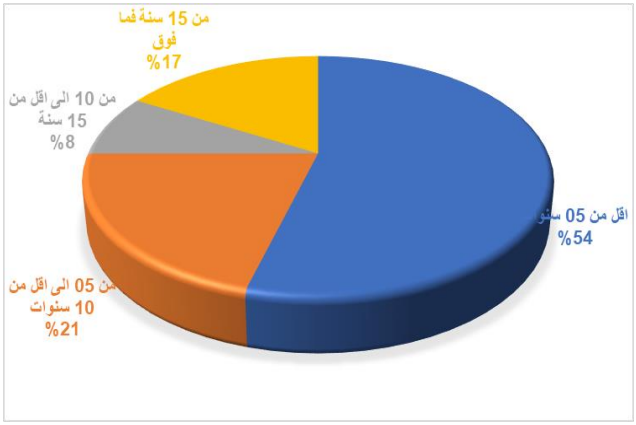
1- الخبرة المهنية كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (15)نتائج الخصائص الديمغرافية المتعلقة بالخبرة المهنية

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 05 سنوات	13	54,17
من 05 الى اقل من 10 سنوات	5	20,83
من 10 الى اقل من 15 سنة	2	8,33
من 15 سنة فما فوق	4	16,67
المجموع	24	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (7) دائرة نسبية تمثل نتائج الجدول رقم (15)



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الجدول.

من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد العينة ذات الخبرة المقدرة من 15 سنة فما فوق يعادل 17 % مما نستنتج أن مؤسسة سونلغاز تعتمد بشكل قليل على خبرة الأشخاص وتليها فئة

من 10 إلى 15 سنة بنسبة 08% ثم الفئة من 5 إلى اقل 10 سنوات فنسبتها تساوي21 % وهذا دليل على أن المؤسسة تعتمد على فئة الشباب التي يمكن ان تزيد من عطاء المؤسسة وفي الأخير نجد نسبة 54% بما يعادل 13 عينة لها خبرة أقل من 5 سنوات وهي التي تشمل الفئة الفتية والتي يمكن أن تزيد من عطاء المؤسسة إذا ما تكونت بشكل صحيح.

الفرع الثاني: نتائج التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان

إن التحليل الوصفي والاحصائي لإجابات افراد عينة الدراسة يسمح لنا بالوقوف عن الدراسة الكاملة لموضوع الدراسة التطبيقية، من خلال معرفة مدى الاتساق والترابط الداخلي لكامل فقرات الاستبيان، لقد قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان، إضافة للتحليل الوصفي للجزء لأول من الاستبيان الخاص بالمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

أولا: الجدول(16)تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الخاص بدور المحاسبة المالية

الرقم	العبارة	المتوسط	الانحراف	النسبة	اتجاه العينة
س1	تقدم المحاسبة المالية معلومات دقيقة وكافية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات.	2,35	4,07	47,17	غير موافق
س2	تعتبر ممارسة المحاسبة في المؤسسة وسيلة تمكنها من إدارة الازمات بين فترة وأخرى .	2,43	4,04	48,71	غير موافق
س3	تقوم المحاسبة بإعطاء صورة دقيقة حول المركز المالي والوضعية المالية للمؤسسة في المستقبل.	2,41	4,40	48,20	غير موافق
س4	تكشف المحاسبة المالية عن نقاط ضعف التسيير في المؤسسة .	2,17	3,25	43,58	غير موافق
س5	تعتبر المحاسبة المالية احد الأدوات التي ترفع من كفاءة القرارات الإدارية في المؤسسة .	2,46	4,14	49,23	غير موافق
س6	وصول المعلومات في الوقت الملائم يساعد في عملة اتخاذ القرار .	2,66	4,80	53,33	محايد
س7	يقوم المحاسب المالي بإعداد مختلف القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة في كل دورة .	2,48	4,30	49,74	غير موافق
س8	عند اعداد القوائم المالية للمؤسسة يمكننا معرفة نتائج اعمالها ربح او خسارة في وقت محدد .	2,64	4,81	52,82	محايد

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان

- السؤال رقم (1) والذي يمثل (تقدم المحاسبة المالية معلومات دقيقة وكافية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات)، نجد بأن نسبة 47% من افراد عينة الدراسة قد اجابوا بأنهم غير موافقين حول ان المحاسبة المالية تقدم معلومات دقيقة وكافية من شأنها مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات.

- السؤال رقم (2) والذي يمثل (تعتبر ممارسة المحاسبة في المؤسسة وسيلة تمكنها من إدارة الازمات بين فترة وأخرى)، نجد بان نسبة 49 % من افراد عينة الدراسة قد

اجابوا بنهم غير موافقين حول ان ممارسة المحاسبة تعتبر وسيلة تمكنها من ادارة الازمات بين فترة واخرى.

- السؤال رقم (3) والذي يمثل (تقوم المحاسبة بإعطاء صورة دقيقة حول المركز المالي والوضعية المالية للمؤسسة في المستقبل.)، نجد بأن نسبة 48 % من افراد عينة الدراسة قد اجابوا بأنهم غير موافقين حول ان المحاسبة تقوم بإعطاء صورة دقيقة حول المركز المالي والوضعية المالية للمؤسسة في المستقبل.

- السؤال رقم (4) والذي يمثل (تكشف المحاسبة المالية عن نقاط ضعف التسيير في المؤسسة)، يبين بأن 44 % من افراد عينة الدراسة قد اجابوا بأنهم غير موافقين أن المحاسبة المالية تكشف عن نقاط ضعف تسيير في المؤسسة.

- السؤال رقم (5) والذي يمثل (تعتبر المحاسبة المالية أحد الأدوات التي ترفع من كفاءة القرارات الإدارية في المؤسسة)، يبين بأن 49 % من أفراد عينة الدراسة قد أجابوا انهم غير موافقين على ان المحاسبة المالية تعتبر أحد ادوات الرفع من كفاءة القرارات الادارية في المؤسسة.

- السؤال رقم (6) والذي يمثل (وصول المعلومات في الوقت الملائم يساعد في عملة اتخاذ القرار)، يبين بأن 53% من أفراد عينة الدراسة اختاروا الحياد.

- السؤال رقم (7) والذي يمثل (يقوم المحاسب المالي بإعداد مختلف القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة في كل دورة)، يبين بأن 50% من عينة الدراسة قد اجابوا انهم غير موافقين على ان الحاسب المالي يقوم بإعداد مختلف القوائم المالية.

- السؤال رقم (8) والذي يمثل (عند اعداد القوائم المالية للمؤسسة يمكننا معرفة نتائج اعمالها ربح او خسارة في وقت محدد)، يبين بأن 53 % من عينة الدراسة قد اجابوا انهم على حياد.

ثانيا: الجدول (17) تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الخاص بالإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط	الانحراف	النسبة	اتجاه العينة
س1	تلتزم المؤسسة بتطبيق مبادئ الإفصاح في اتخاذ قراراتها	1,92	3,02024291	38,46	غير موافق
س2	تستخدم المؤسسة المعلومات المالية في اتخاذ قراراتها	2,41	3,9851552	48,20	غير موافق
س3	الإفصاح عن الأداء المالي يرفع من الحصة السوقية للمؤسسات	2,23	3,55060729	44,61	غير موافق
س4	الإفصاح عن الأداء المالي يحسن من ربحية المؤسسات	2,07	3,28340081	41,53	غير موافق
س5	الإفصاح عن الأداء المالي يزيد عن معدل العائد على الاستثمار	2,35	3,81511471	47,17	غير موافق
س6	الإفصاح عن الأداء المالي يقلل من التكاليف الكلية للمؤسسات	2,35	4,28879892	47,17	غير موافق
س7	الإفصاح عن الأداء المالي يزيد من حجم المبيعات	2,41	4,03778677	48,20	غير موافق
س8	عملية الإفصاح المحاسبي تزيد من جودة التقارير المالية والوثوق بها	2,48	4,25641026	49,74	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان

- السؤال رقم (1) والذي يمثل (تلتزم المؤسسة بتطبيق مبادئ الإفصاح في اتخاذ قراراتها)، نجد بأن نسبة 38 % من افراد عينة الدراسة قد اجابوا بأنهم غير موافقين حول ان المؤسسة تلتزم بتطبيق مبادئ الافصاح في اتخاذ قراراتها.

- السؤال رقم (2) والذي يمثل (تستخدم المؤسسة المعلومات المالية في اتخاذ قراراتها)، نجد بأن نسبة 48 % من افراد عينة الدراسة قد اجابوا بأنهم غير موافقين حول استخدام المؤسسة للمعلومات المالية في اتخاذ قراراتها.

- السؤال رقم (3) والذي يمثل (الإفصاح عن الأداء المالي يرفع من الحصة السوقية للمؤسسات)، نجد بأن نسبة 45 % من افراد عينة الدراسة قد اجابوا بأنهم غير موافقين حول الافصاح عن الاداء المالي يرفع من الحصة السوقية للمؤسسات.

- السؤال رقم (4) والذي يمثل (الإفصاح عن الأداء المالي يرفع من الحصة السوقية للمؤسسات)، يبين أن 42 % من افراد عينة الدراسة قد اجابوا بأنهم غير موافقين أن الافصاح عن الاداء المالي يرفع من الحصة السوقية للمؤسسات.

- السؤال رقم (5) والذي يمثل (الإفصاح عن الأداء المالي يزيد عن معدل العائد على الاستثمار)، يبين بأن 47 % من أفراد عينة الدراسة قد أجابوا انهم غير موافقين على ان الافصاح عن الاداء المالي يزيد من معدل العائد على الاستثمار.

- السؤال رقم (6) والذي يمثل (الإفصاح عن الأداء المالي يقلل من التكاليف الكلية للمؤسسات)، يبين أن 47% من أفراد عينة الدراسة اختاروا عدم الموافقة على ان الافصاح عن الاداء المالي يقلل من التكاليف الكلية للمؤسسات.

- السؤال رقم (7) والذي يمثل (الإفصاح عن الأداء المالي يزيد من حجم المبيعات)، يبين بأن 48% من عينة الدراسة قد اجابوا انهم غير موافقين على ان الافصاح عن الاداء المالي يزيد من حجم المبيعات.
- السؤال رقم (8) والذي يمثل (عملية الإفصاح المحاسبي تزيد من جودة التقارير المالية والوثوق بها)، يبين أن 50 % من عينة الدراسة قد اجابوا انهم غير موافقين على ان عملية الافصاح المحاسبي تزيد من جودة التقارير المالية والوثوق بها.

من خلال التحليل السابق وجدنا أن اغلب المبحوثين اجابوا بغير موافق على اسئلة الاستبيان المتعلقة بدور المحاسبة المالية والمتعلقة بالإفصاح عن الاداء المالي في المؤسسة وهذا دليل على عدم تطبيق المؤسسة للمحاسبة المالية ولعناصر الافصاح عن الاداء المالي في المؤسسة.

المطلب الثالث: معالجة نتائج الدراسة

1-النتائج المتعلقة بأراء المستجوبين

جدول رقم (18)يوضح نتائج الاستبيان (المحور الاول)

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المجموع
س1	تقدم المحاسبة المالية معلومات دقيقة وكافية تساعد	1	1	3	15	4	24

	الإدارة في اتخاذ القرارات.						
س2	تعتبر ممارسة المحاسبة في المؤسسة وسيلة تمكنها من إدارة الازمات بين فترة وأخرى .	0	1	2	18	3	24
س3	تقوم المحاسبة بإعطاء صورة دقيقة حول المركز المالي والوضعية المالية للمؤسسة في المستقبل.	1	2	2	12	7	24
س4	تكشف المحاسبة المالية عن نقاط ضعف التسيير في المؤسسة .	0	1	9	14	0	24
س5	تعتبر المحاسبة المالية احد الأدوات التي ترفع من كفاءة القرارات الإدارية في المؤسسة .	0	0	5	14	5	24
س6	وصول المعلومات في الوقت الملائم يساعد في عملة اتخاذ القرار .	0	0	2	12	10	24
س7	يقوم المحاسب المالي بإعداد مختلف القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة في كل دورة .	0	0	6	11	7	24
س8	عند اعداد القوائم المالية للمؤسسة يمكننا معرفة نتائج اعمالها ربح او خسارة في وقت محدد .	0	1	1	12	10	24
المجمـــــــــــوع		2	6	30	108	46	192

المصدر: من انجاز الطالبتين اعتمادا على معطيات الاستبيان باستخدام برنامج excel

من خلال الجدول نلاحظ ان 02 من أصل 192 تحصلوا على 01 درجة وهي النسبة الأقل التي لم توافق تماما على بعض عبارات الاستبيان المقدرة ب 8 يليه تصاعديا الدرجة 02 والتي تمثل 6 من أصل 192 وهي النسبة التي لم توافق على بعض عبارات الاستبيان ثم 46 من أصل 192 تحصلوا على 05 درجة وهي النسبة التي اجابت بموافق تماما يليه 03 درجة للنسبة التي اختارت الحياد والمقدرة ب 30 من أصل 192 أخيرا نجد الدرجة 04 للنسبة 108 من أصل 192 التي اختارت الموافقة على بعض أسئلة الاستبيان وهي اعلى تكرار.

جدول رقم (19): يوضح نتائج الاستبيان (المحور الثاني)

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المجموع
س1	تلتزم المؤسسة بتطبيق مبادئ الإفصاح في اتخاذ قراراتها	2	5	5	12	0	24
س2	تستخدم المؤسسة المعلومات المالية في اتخاذ قراراتها	0	0	6	14	4	24
س3	الإفصاح عن الأداء المالي يرفع من الحصة السوقية للمؤسسات	0	1	10	10	3	24
س4	الإفصاح عن الأداء المالي يحسن من ربحية المؤسسات	0	4	10	7	3	24
س5	الإفصاح عن الأداء المالي يزيد عن معدل العائد على الاستثمار	0	0	7	14	3	24
س6	الإفصاح عن الأداء المالي يقلل من التكاليف الكلية للمؤسسات	1	1	7	7	8	24
س7	الإفصاح عن الأداء المالي يزيد من حجم المبيعات	0	0	7	12	5	24
س8	عملية الإفصاح المحاسبي تزيد من جودة التقارير المالية والوثوق بها	0	0	5	13	6	24
	المجمـــــــــــوع	3	11	57	89	32	192

المصدر: من انجاز الطالبتين اعتمادا على معطيات الاستبيان باستخدام برنامج excel

من خلال الجدول نلاحظ ان 03 من أصل 192 تحصلوا على 01 درجة وهي النسبة الأقل التي لم توافق تماما على بعض عبارات الاستبيان المقدرة ب 8 يليه تصاعديا الدرجة 02 والتي تمثل 11 من أصل 192 وهي النسبة التي لم توافق على بعض عبارات الاستبيان ثم 89 من أصل 192 تحصلوا على 05 درجة وهي النسبة التي اجابت بموافق تماما يليه 03 درجة للنسبة التي اختارت الحياد والمقدرة ب 57 من أصل 192 أخيرا نجد الدرجة 04 للنسبة 89 من أصل 192 التي اختارت الموافقة على بعض أسئلة الاستبيان وهي اعلى تكرار.

خلاصة الفصل الثالث

تم في هذا الفصل عرض نتائج الدراسة المتعلقة بدور المحاسبة المالية في الافصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، هدفت هذه الدراسة لمعرفة ما هو دور المحاسبة المالية في المؤسسة، وتمت هذه الدراسة من جمع إجابات المستجوبين ومناقشتها وتحليلها باستخدام برنامج excel مع الإشارة الى الأدوات المستخدمة في جمع البيانات.

وبعد القيام بالتحليل الإحصائي باستخدام برنامج Excel من خلال استخراج النتائج الخاصة بالبيانات العامة وتحليلها للمؤسسة محل الدراسة، تم ايجاد علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة، لنخلص في ختام هذه الدراسة لعرض النتائج وتحليلها وتفسيرها حيث توصلنا الى ان عملية الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يكون أكثر شفافية وموثوقية لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

خـــاتـــمـــة

خاتمة:

تلعب المحاسبة المالية دورا هاما في إنتاج القوائم المالية وذلك نظرا للخصائص التي تتميز بها والمبادئ والفروض التي تقوم عليها.

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للتقرير المالي في المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومات والبيانات المتضمنة فيها أنها تفصح عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي الذي يعتبر ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات التي تطمح للنمو والتوسع، كما أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو مساعدة مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية، وفي هذا الصدد جاءت هذه الدراسة تحت عنوان دور المحاسبة المالية في الإفصاح عن الأداء المالي.

وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج في إطار الإجابة عن إشكالية البحث بالإضافة إلى الخروج بمجموعة من الاقتراحات.

❖ **اختبار الفرضيات**

- ✓ إن المحاسبة المالية تعمل على انتاج وتوفير معلومات محاسبية تتميز بعدة خصائص نوعية، والتي تعتبر من أهم عوامل نجاح العمل داخل المنظمة، مما يحقق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- ✓ للمعلومات المحاسبية المنتجة من المحاسبة المالية اهمية بالغة تساعد في الافصاح عن الاداء المالي مما يبين الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية، ومحاولة إظهار كيفية الاستغلال الامثل لها واهم مصادرها، ومعرفة دور تقييم الاداء المالي في تحديد كفاءة المؤسسة وتحقيق اهدافها وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- ✓ باعتبار ان الاداء المالي من اهم معايير قياس وتقييم المؤسسة وذلك من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف، والاستفادة منها في ترشيد القرارات المرتبطة بالأحداث والانشطة الاقتصادية، فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في زيادة درجة

ومستوى الافصاح عن الاداء المحاسبي في القوائم المالية، وبالتالي تكون القوائم معدة وفق المعايير وقابلة للمقارنة من دولة لأخرى وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

- ✓ لا تعمل مؤسسة فوريميد (كشرود سابقا) على انتاج معلومات محاسبية بإمكانها الزيادة في الإفصاح عن الأداء المالي وهذا ما ينفي صحة الفرضية الرابعة.

❖ نتائج الدراسة:

لقد مكنتنا هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي من استخلاص النتائج التالية:

❖ نتائج الجانب النظري

- حتى تؤدي القوائم المالية دورها يجب أن تتميز بجملة من الخصائص النوعية والتي تقسم إلى خصائص رئيسية وهي الملائمة والمصداقية، أما الخصائص الثانوية فهي القابلية للمقارنة والقابلية للفهم.
- المحاسبة المالية تعمل على إنتاج قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية.
- تعتبر القوائم المالية مصدرا هاما لما تحتويه من معلومات وبيانات تساعد كل مستخدميها من أجل اتخاذ القرارات وهذا ما تقوم عليه عملية الإفصاح من خلال تقديم معلومات صحيحة ومتكاملة؛ تعتبر القوائم المالية أساس الإفصاح عن الأداء المالي للمؤسسة نظرا لما توفر من معلومات دقيقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- تتميز المعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي بالمرونة وقابليتها للتغيير لضمان تكيفها مع الأحداث الاقتصادية وزيادة الإفصاح في القوائم المالية وكدا زيادة درجة الدقة والموثوقية في المعلومات المالية.
- إن تبني وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (1) يساهم في تحسين وزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية.
- الإفصاح عن الأداء المالي يسمح بإمداد الإدارة العليا ومختلف مستوياتها بمعلومات حول الأنشطة والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة، وذلك من اجل الحكم على الأداء المالي للمؤسسة.

- الأداء المالي يعتبر من المحاور الرئيسية المرتبطة بالوظيفة المالية، حيث يحظى هذا الأداء باهتمام المؤسسات التي تطمح للنمو والتطور.
- إن ربحية السهم تعتبر من المقاييس الشائعة الاستخدام للإفصاح عن ربحية المؤسسة وتحليل أداءها المالي، حيث خصصت لجنة المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي 33 ربحية السهم، يستخدم هذا المعيار المقارنة أداء المؤسسة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، كما يستخدم المقارنة ربحية وأداء المؤسسة مع المؤسسات المنافسة.

❖ **نتائج الجانب التطبيقي**

- المعلومات الواردة في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تكون أكثر مصداقية كاملة قانونية وموضوعية تسمح بتشجيع المستثمرين باتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.
- توافر المعايير المحاسبية الدولية يساعد معد المعلومات المالية في إعداد قوائم مالية وملاحق موحدة للشركات المتعددة الجنسيات.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل المؤسسات الجزائرية في إعداد وعرض قوائمها المالية يسمح لها بإمكانية الدخول إلى الأسواق المالية الدولية.

❖ **الاقتراحات**

- إصدار القوائم المالية وفق ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية، حتى تكون البيانات والمعلومات.
- لابد من التركيز على مختلف مكونات المحاسبة المالية للحصول على معلومات ذات خصائص نوعية المفصح عنها أكثر ملائمة لترشيد القرارات لما لذلك من أثر على عملية اتخاذ القرارات السليمة لدى مستخدمي هذه القوائم.
- إلزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي.

- يجب على المؤسسات أن تعمل على الإفصاح عن أدائها المالي بشكل مستمر لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.
- حث المؤسسات الاقتصادية على تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي. التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي الجديد المعد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من خلال التكوين الجيد للمحاسبين لتحقيق الهداف المرجوة منه والخروج بقوائم مالية فعالة تلبي احتياجات مستخدميها.
- على المؤسسات تكيف أنظمة معلوماتها المحاسبية بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية لضمان الاتساق في أساليب الإفصاح وكدا تنشيط المنافسة بين الكيانات الاقتصادية.

❖ **أفاق الدراسة:**

تجدر الإشارة انه في سياق درايتنا لموضوع مدى مساهمة المحاسبة المالية في الإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية هناك بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها:

- أثر الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد على جودة القوائم المالية.
- الأداء المالي وأثره على عوائد الأسهم.
- مدى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في زيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا- المؤلفات باللغة العربية

1. .ديرفو، أ.كولود، قواميس الادارة والرقابة الادارية، الطبعة الثانية، دونود، باريس، 1999،
2. اسعد حميد العلي، **الادارة المالية الاسس العملية والتطبيقية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2012،
3. ام جي كوريتشي، **قياس الكفاءة الاقتصادية في الصناعة التحويلية:** دراسة حالة الكهرباء في الجزائر وبعض البلدان الأخرى (1974-1983)، لندن،1988،
4. أمين السيد لطفي، **مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤولية التقرير**، الدار الجامعية، ط1، القاهرة، مصر، 2009،
5. ايف سيمون وباتريش جوفر، **موسوعة الإدارة**، الطبعة الثانية، ايكونومبكا، 1997.
6. ايكوسيد،"**حوارات حول أداء العمال**" طبعة هارماتان، باريس، 1999،
7. بن قطيب علي، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2020/2019،
8. بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2008،
9. حسبن ابراهيم بلوط، **المبادئ والاتجاهات الحديثة في ادارة المؤسسات**، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، بيروت، 2005.
10. خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص ص 25-26.

11.خليل الدليمي واخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الاول، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005،

12.رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتبة الحامد، ط1، عمان، الأردن، 2004،

13.صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي SCF على سياسة الإفصاح في الجزائر، الملتقي الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، ماي 2013،

14.طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها**، الجزء الاول، الدار الجامعية، مصر،2008،

15. طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة له**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2008،

16.طلال الججاوي، ريان نعوم، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007،

17.طلال محمد الججاوي، فرات مالكي، الافصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية، دار الأيام للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2016

18.عبد الستار مصطفى الصياح، سعود جايد مشكور العامري، **الادارة المالية اطر نظرية وحالات عملية**، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن،2003،

19.عداي الحسين فلاح حسن، **الادارة الاستراتيجية**، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان–الاردن، 2000.

20.عدنان ناية النعيمي واخرون، **الادارة المالية النظرية والتطبيق**، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2007،

21.فارس حميل الصوفي، **المعايير المحاسبية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة**، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، الأردن،2010،

22.فرانسواز جيرو واخرون، **الرقابة الادارية وادارة الاداء**، الطبعة الخامسة والعشرون، ناشر جوالينو، باريس،2004.

23.فكري عبد الحميد عشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، 2002،

24.فلاح حسين الحسيني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، **ادارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن،2003.

25.كداتسة عائشة، براق عيسى، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المحاسبة العامة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، 2021-2022.

26.محفوظ جودة، وآخرون، منظمات الأعمال، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، دس.

27.محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر، 2005.

28.محمد عمر أحمد الدياش، المحاسبة المالية المتقدمة، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2018.

29.مؤيد عبد الرحمان الدوري، حسين محمد سلامة، اساسيات الادارة المالية، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2013.

30.نعيم دهمش واخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الاردن، 2005.

31.هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009.

ثانيا: المؤلفات باللغة الأجنبية

1. vincent plaucht, Mesure et amélioration des performances industrielles, tome 2 UPMF, France, 2006, P6.
2. Jean- emile denis et outres, orientation marche et performance, www.orient.fr, consulté le 30/3/2024 , p11

ثالثا: المذكرات والأطروحات

1. بزقراري حياة، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.
2. بلعطار زوليخة، أثر ادراج الشركات في البورصة على ادائها المالي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2015/2014.
3. بن عمر عبد العالي، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل،20162017.
4. تامر سمير احمد شتات، **أثر الافصاح المحاسبي عن ربحية السهم على القرار الاستثماري –دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في**

بورصة عمان–، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2014/2013.

5. حمادوش احمد، **معايير قياس أداء المؤسسات الصناعية العامة في الدول النامية**، أطروحة دكتوراه دولة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1992.
6. الداوي الشيخ، **نحو تسيير استراتيجي فعال بالكفاءة لمؤسسات الاسمنت في الجزائر**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير– جامعة الجزائر،1999.
7. رجب سعيد أبو جراد، العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمية المؤسسة وأثرها على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصاريف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.
8. السعدي عياد، أثر مخرجات النظام المحاسبي المالي في صنع قرارات التمويل في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.
9. شباح حمزة، **تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: ادارة مالية، جامعة جيجل، 2013–2014.
10. صورية كحول، دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، إشراف الدكتور تومي ميلود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016–2017.

11.صيود ايناس، **اهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الاول "عرض القوائم المالية"**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2018/2017.

12.عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية–دراسة حالة مجمع رياض سطيف–** رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2006/2005.

13.عادل عشي، **الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002/2001.

14.علي عبد الله، "**أثر البيئة على اداء المؤسسات العمومية الاقتصادية**"، حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2001.

15.محمد باقر كرجي، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الاستثمار، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة القادسية، العراق، 2017.

16.نوبلي نجلاء، **استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2015/2014.

رابعا: المقالات العلمية

1. أحمد حابية، العوامل المؤثرة في عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة"، مقال منشور في مجلة المدبر، المجلد 07 العدد 02، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019.
2. الأخضر عزي، رابح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) "دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر، المجلد 14 العدد 18، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.
3. بالقاسم خليفة، المبادئ الفروض المحاسبية النوعية لقوائم المالية بين الإطار المرجعي للمحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مقال منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 6 العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2015.
4. بوخروبة الغالي، دواح بلقاسم، مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي، مقال منشور في مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد 06، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018.
5. جيلالي عبدلي، محمد الهادي ضيف الله، حمزة تجانية، الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، مقال منشور في مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04 العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021.

6. خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مقال منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 07، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017.
7. رضا بوعزيز، كمال بن موسى، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مقال منشور في مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 07 العدد 01، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2022.
8. زينة بن فريحة، متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 15، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2015،
9. شذى عبد الحسين جبر، سارة عبد الملك عبد الحميد، تحليل جودة سيولة المصارف باستخدام قائمة التدفقات النقدية، مجلة الادارة الاقتصاد، العدد 111، بغداد، 2017،
10. الشيخ الداوي، **مقال منشور في مجلة الباحث**، العدد 07، جامعة الجزائر، 2010/2009.
11. صديق مسعود، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مقال منشور في مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016
12. ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 01 العدد 06، جامعة الوادي، الجزائر، 2013،

13.طحاح فضيلة، قمان عمر، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية)، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13 العدد 03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020،

14.عبد الرضا شقيق البصري، دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين، مقال منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 110، بغداد، 2007،

15.لطيف زيود، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مقال منشور في مجلة تشرين للدراسات والبحوث، العلمية، المجلد 29 العدد 01، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، 2007

16.مالك لعلابيبة، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير المحاسبة القطاع العام الدولية، مقال منشور في مجلة حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 03 العدد 02، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016،

17.محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة المالية في الجزائر، مقال منشور في مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 02 العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2019،

18.محمد عبد الله المهندي، وليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم "دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مقال منشور في مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34 العدد 02، الأردن، 2007

ملخص

تعتبر المحاسبة المالية أحد الأدوات التي ترفع من كفاءة قرارات المؤسسة والكشف عن نقاط الضعف فيها مما تسهل عملية تقيم عالية تسيير المؤسسة وبالتالي يجب التزام المؤسسة بالإفصاح عن كل الحقائق والمعلومات الهامة المتعلقة بالمركز المالي ونتائج نشاطها أمام مستخدمي القوائم المالية. بحيث تسعى العديد من الدول إلى توحيد ممارساتها المحاسبية، لأخذ الصدارة في تولي هذه المهمة حيث بادرت إلى إرساء قاعدة لذلك، مما تمخض عنه ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية بغرض توحيد الأعمال المحاسبية بين دول العالم، لاعتبار المحاسبة لغة الأعمال في العصر الحديث، لذلك سارعت الدولة الجزائرية إلى إصلاح محاسبي، من شأنه تقريب ممارساتها والممارسات العالمية ، وكان عليها أن لا تكون في منأى ومعزل عن ما يجري بالعالم وان تسعى إلى الانضمام إلى الرك بالدولي، ليكون ذلك تجسيدا على أرض الواقع.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة المالية، المعايير المحاسبية، القوائم المالية.

Summary :

Financial accounting is considered one of the tools that increase the efficiency of the organization's decisions and reveal their weak points, which facilitates the process of highly evaluating the organization's management. Therefore, the organization must be committed to disclosing all important facts and information related to the financial position and the results of its activity to the users of the financial statements. 1Many countries seek to unify their accounting practices, to take the lead in assuming this task, as they took the initiative to establish a basis for that, which resulted in what is known as international accounting standards for the purpose of unifying accounting work among countries of the world, to consider accounting the language of business in the modern era, so the state hastened The Algerian government sought accounting reform that would bring its practices and global practices closer together, and it should not be isolated and isolated from what is happening in the world and seek to join the international community, so that this would be an embodiment on the ground based on the first international accounting standard.

Key words:Financial Accounting, Accounting Standards, Financial Statements.

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عباس لغرور –خنشلة–

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

تخصص: مالية ومحاسبة

إستمارة إستبيان

السادة الأفاضل: السيدات الفضيلات

تحية طيبة و أما بعد

يسرني أن أضع هذا الاستبيان بين أيديكم بهدف الحصول على أرائكم واقتراحاتكم بهدف الاستفتاء في البيانات والمعلومات وهذا في إطار إتمام شهادة الماستر المعنونة بـ: **دور المحاسبة المالية في الإفصاح عن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية "دراسة ميدانية".**

ولهذا أتشرف من سيادتكم الإجابة على جميع فقرات الاستبيان المرفقة، كما أعلمكم وأؤكد لكم أن جميع البيانات التي سوف تتشرفون بالإدلاء بها سوف تكون محل السرية التامة، وهذه خدمة أغراضها البحث العلمي لا غير.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

الطالبة:

* صونية لطرش

* سهام بوطبة

الدكتور

* بيبي وليد

السنة الجامعية: 2024/2023

المحور الأول: البيانات الشخصية

يهدف هذا المحور الى تبيان بعض الخصائص الخصية والوظيفية التي تساعد في تفسير الاختلاف بين إجابات الأفراد، لذا الرجاء وضع العلامة (x) في المربع المناسب.

1. الجنس:

1 . ذكر: ☐ 2. أنثى: ☐

2. السن:

1. من 20-29 سنة ☐ 2. من 30-39 سنة ☐ 40-49سنة ☐

من 50 فما فوق ☐

3. الدرجة العلمية:

1. ثانوي ☐ 2. معاهد التكوين ☐ 3. جامعي دراسات عليا ☐

متخصصة

4. سنوات الخبرة:

1. أقل من 05 سنوات ☐ 2. من 05 الى اقل من10 سنوات ☐

3. من 10 الى أقل من 15 سنة ☐ 4. من 15 سنة فما فوق ☐

المحور الثاني: دور المحاسبة المالية

تعريف المحاسبة المالية: "هي عملية تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف البيانات والأرقام المالية للمنشأة معينة، يتم ترحيلها إلى قوائم مالية لكي يسهل فهمها وتدبر أرقامها سعيا لاتخاذ قرار ما داخل المنشأة".

الرقم	السؤال	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	تقدم المحاسبة المالية معلومات دقيقة وكافية تساعد الإدارة ي اتخاذ القرارات					
2	تعتبر ممارسة المحاسبة في المؤسسة وسيلة تمكنها من إدارة الأزمات بين فترة وأخرى.					
3	تقوم المحاسبة بإعطاء صورة دقيقة حول المركز المالي والوضعية المالية للمؤسسة في المستقبل.					
4	تكشف المحاسبة المالية عن نقاط ضعف التسيير في المؤسسة.					
5	تعتبر المحاسبة المالية أحد الأدوات التي ترفع من كفاءة القرارات الإدارية في المؤسسة.					
6	وصول المعلومات في الوقت الملائم يساعد في عملية اتخاذ القرار.					
7	يقوم المحاسب المالي بإعداد مختلف القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة في كل دورة.					
8	عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة يمكننا معرفة نتائج أعمالها ربح أو خسارة في وقت محدد.					

المحور الثاني: الإفصاح عن الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

تعريف الإفصاح: هو عملية الكشف عن المعلومات الجوهرية (المالية وغير المالية) التي تهم المستثمرين وأصحاب العلاقة والمصالح، ويتم الإفصاح على أساس دوري (فترات مالية محددة) أو بشكل فوري عندما يحدث أمر ما، وذلك حتي تكون المعلومات متوافرة في نفس الوقت لكافة الأطراف المعنية، وحتى لا يقوم طرف باستغلال المعلومات قبل الأطراف الأخرى.

تعريف الأداء المالي: هو أحد الأنواع الأساسية للأداء في المؤسسة والذي له أهمية بالغة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وذلك من أجل معرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، الذي يتم من خلال استخدام المؤشرات والنسب المالية بالإضافة إلى لوحة القيادة والتي تعتبر أداة فعالة في عملية تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة.

الرقم	السؤال	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	تلتزم المؤسسة بتطبيق مبادئ الإفصاح في اتخاذ قراراتها.					
2	تستخدم المؤسسة المعلومات المالية في اتخاذ قراراتها.					
3	الإفصاح عن الأداء المالي يرفع من الحصة السوقية للمؤسسات.					
4	الإفصاح عن الأداء المالي يحسن من ربحية المؤسسات.					

5	الإفصاح عن الأداء المالي يزيد من معدل العائد على الاستثمار.					
6	الإفصاح عن الأداء المالي يقلل من التكاليف الكلية للمؤسسات.					
7	الإفصاح عن الأداء المالي يزيد من حجم المبيعات.					
8	عملية الإفصاح المحاسبي تزيد من جودة التقارير المالية والوثوق به.					