مجلة الاقتصاد الصناعي (خزارتك)
Industrial Economics Journal –Khezzartech
EISSN : 2588-2341 ISSN :1112-7856
المجلد 14/ العدد :01 (2024) ص 373 - 395

دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة نفطال-باتنة-

The role of the financial accounting system in activating accounting disclosure in economic institutions -Study the status of the Naftal Foundation-Batna-

حكيمة مناعي [1]*

[1] جامعة باتنة (الجزائر)، مخبر اقتصاديات الاستثمار في الطاقات المتجددة واستراتيجيات تمويل المناطق النائية

hakima.menai@univ-batna.dz

تاريخ الإرسال: 2023-11-22 | **تاريخ القبول: 2024-05-27**

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة –دراسة حالة مؤسسة نفطال باتنة–، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها امتثال المؤسسة للنظام المحاسبي المالي وقانون إجراءاتها الداخلية، من خلال التزامها بإبراز القوائم المالية الأساسية الهادفة إلى إظهار الوضعية المالية ووضعية النشاط ومستوى الخزينة، كما تعطي المؤسسة أهمية بالغة للجداول الملحقة من خلال ما تقدمه من تقارير إنشائية ومعلومات رقمية مفيدة لمختلف المستعملين. أما أهم التوصيات المقدمة، هي ضرورة إبراز ضمن الجدول الملحق لكل من تقرير مجلس الإدارة وتقرير المراجع الخارجي بالنظر إلى دورهم في تقديم ضمانات هامة للمستعملين حول صحة وصدق البيانات المفصح عنها.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، الإطار التصوري، القوائم المالية، الإفصاح المحاسبي.

تصنيفات JEL: H83؛ M41

Abstract

This study aims to highlight the role of the financial accounting system in activating accounting disclosure within the organization - Examining the situation the Naftal Foundation-batna-. The study has reached a series of results, the most important of which is the institution's compliance with the financial accounting system and its internal procedures law, through its commitment to highlighting the underlying financial lists aimed at demonstrating the financial status, activity status and treasury level. The institution also attaches great importance to the attached schedules through its construction reports and useful digital information for different users. The most important recommendations made were that they should be reflected in the supplementary table to both the Governing Council's report and the External Auditor's report, given their role in providing important assurances to users about the authenticity and authenticity of the disclosed data.

Keywords: Financial accounting system; Conceptual framework; Financial statements; Accounting disclosure

JEL Classification Codes :H83 ; M41

* **المؤلف المرسل**

1. مقدمة

يرتكز النموذج المحاسبي على أربعة عناصر أساسية وهي؛ تحديد المفاهيم وشروط الاعتراف، القياس والتسجيل، وأخيرا الإفصاح المحاسبي، هذا الأخير يعتبر من أهم التحديات التي تواجه الإدارة خاصة وأن الهدف الأساسي للمحاسبة وفق المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي هو تلبية احتياجات مختلف المستعملين، خاصة المستثمرين من معلومات تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة تمكن مؤسساتهم من التطور والاستمرارية.

إن اكتفاء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح فقط من خلال القوائم المالية الأساسية لا يمكن أن يلبي احتياجات مختلف المستعملين من المعلومات الأخرى التي تعتبر أكثر من ضرورية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، خاصة مستوى الخزينة وتغيرات رأس المال التي بإمكانها تقديم مؤشرات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

في هذا الإطار، أعطى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي أهمية قصوى للإفصاح المحاسبي، من خلال ابراز مكوناته الأساسية من القوائم المالية المختلفة، وكذلك الجدول الملحق الذي كان من المفروض أن يكون مفتاح تحليل لمختلف البيانات المفصح عنها للمستعملين، وهو ما تجسد من خلال القرار رقم 71 المؤرخ في 26 يوليو 2008، حيث أشار بوضوح في الفصل الأول من الباب الثاني، إلى وجوب أن يكون ضمن الكشوف المالية ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

ومع ذلك، ورغم وجود مواد صريحة في النظام المحاسبي المالي، تجبر المؤسسات على إعداد الجدول الملحق، والذي يعتبر مهما جدا بالنسبة لعملية الإفصاح المحاسبي، حيث ومن خلاله يمكن لمختلف المستعملين الحصول على معلومات إنشائية ورقمية، تساعدهم على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، إلا أننا نسجل ذلك

الإهمال المفرط الذي تعطيه مختلف المؤسسات لهذا الجدول الملحق، حيث نجد أن أغلبية المؤسسات تكتفي فقط بإعداد القوائم المالية الأساسية (الميزانية وحساب النتائج) لأغراض جبائية فقط.

من خلال هذا الطرح، أصبح أكثر من ضروري التركيز على الإفصاح المحاسبي بمختلف جوانبه، وادراجه ضمن الاهتمامات الأولى للإدارة من أجل تحقيق أهم أهداف النظام المحاسبي المالي، وهو تلبية حاجات مختلف المستعملين من معلومات تمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة.

وعليه، فإن الإشكالية الرئيسية لهذه الورقة البحثية تتمركز حول:

ما هو دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

من أجل تحليل هذه الإشكالية يجب طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية نبرزها فيما يلي:

- ما هي مكانة الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي؟
- ما هو واقع الإفصاح المحاسبي في مؤسسة نفطال باتنة؟
- كيف يمكن للنظام المحاسبي أن يفعل الإفصاح المحاسبي في مؤسسة نفطال باتنة؟

- **أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- إبراز أهمية الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- إبراز أهمية الإفصاح بالنسبة لمختلف المستعملين خاصة المستثمرين منهم؛
- معرفة واقع الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال حالة نفطال؛
- إبراز دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الإفصاح المحاسبي.

- **المنهج المستعمل:**

تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال أسلوب الوصف للوصول إلى نتائج نظرية منطقية، وذلك من خلال جمع البيانات وتحليلها من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المرتبطة بها.

2. ماهية النظام المحاسبي المالي الجزائري وإطاره التصوري

1.2 مفهوم النظام المحاسبي المالي

يعرف النظام المحاسبي المالي حسب المادة الأولى من القانون 11/07 المحاسبة بأنها محاسبة مالية (ج.ر.ج.ج، 2007)، وهذا مؤشر أساسي للانتقال المبرمج من المخطط إلى النظام تماشيا مع العولمة في الميدان المحاسبي، كما تم تعريفه بأنه مجموعة من الإجراءات والنصوص التي تنظم الممارسات المحاسبية والمالية للمؤسسات المجبرة قانونا على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ومسايرة للمعايير المحاسبية الدولية (كتوش، 2009). وفي تعريف آخر، تم التركيز على نظام المعلومات المالية التي تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية (شنوف، 2014، صفحة 26).

مما سبق، نسجل أن النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من المعايير التي تعالج مختلف الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة، والتي تؤدي إلى مخرجات تلبي احتياجات مختلف المستعملين من خلال إبراز الوضعية المالية ونجاعة ومستوى الخزينة لهذه المؤسسات في نهاية كل دورة.

2.2 ماهية الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

1.2.2 مفهوم الإطار التصوري:

يطلق عليه الإطار المفاهيمي أو النظري، وهناك عدة تعاريف لهذا الإطار منها أنه دستور لأنه يعتبر نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى إنتاج معايير محاسبية تتسم بالاتساق تمكن من وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة والتقرير المالي (لطفي، 2008، صفحة 7)،كما تم تعريفه بأنه ذلك النظام المتماسك الذي يشمل مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بالأهداف وأساسيات العلم (الشيرازي و العقال، 1990، الصفحات 156-157)،كما تم تعريفه بأنه نطاق واضح الأهداف والمبادئ الأساسية المتناسقة فيما بينها تهدف إلى تمثيل صادق للمؤسسة[1].

ويعمل الإطار المفاهيمي على:

- تحديد محتوى القوائم المالية، ومن المستفيدين منها؛
- تحديد أهداف القوائم المالية؛
- تقديم التعريفات وتحديد المفاهيم المرتبطة بعناصر القوائم المالية؛
- تقديم المبادئ المحاسبية الواجب احترامها؛
- تحديد قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي.

أما الإطار المفاهيمي حسب النظام المحاسبي المالي من خلال المادة 7 من القانون 11/07، فإنه يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل،كما هذا الإطار كل من مجالات التطبيق والمبادئ والفروض المحاسبية، ومختلف عناصر القوائم المالية.

أما المرسوم التنفيذي رقم 08/156 الصادر في 2008/05/28 فإن الإطار التصوري يعمل على ما يلي:

- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، مثل الفروض والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- يشكل مرجع ودليل لإعداد معايير محاسبية جديدة؛
- يبدي الرأي الفني والعلمي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير المحاسبية.

ومن خلال القانون 11/07 والمرسوم التنفيذي رقم 08/156، نستنتج أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يبين ما يلي:

- تعريف ومجال التطبيق؛
- تعريف عناصر القوائم أو الكشوف المالية؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- المستعملين للقوائم المالية؛
- إمكانية إعداد معايير محاسبية وتطويرها.

2.2.2 مستخدمي القوائم المالية:

هم كل المستعملين لمخرجات النظام المحاسبي سواء الداخليين أو الخارجيين الحصيف منهم والملم بالجوانب المحاسبية والمالية، ومنهم على الخصوص ما يلي:

✓ **المستثمرون:** ويحتاجون إلى المعلومات التي تساعدهم على:

- اتخاذ قرارات الشراء والبيع للأسهم التي يمتلكونها؛

- تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والمستقبلية؛
- تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- تقييم سيولة الشركة وتحديد مصادرها.

كما قد يحتاج المستثمرون إلى معلومات مكملة لا توفرها القوائم المالية مثل الأوضاع الاقتصادية العامة والظروف السياسية وأوضاع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.

- ✓ **الموظفون:** يحتاج الموظف إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، وبتعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية، ويحتاج خاصة إلى معرفة استمرار وظيفته في المستقبل.
- ✓ **الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معرفة وضعية زبائنهم وهل بإمكانهم أداء التزاماتهم في المواعيد المحددة لذلك.
- ✓ **العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.
- ✓ **المقرضون:** يحتاج المقرضون إلى معلومات تمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المترتبة عليه في المواعيد المحددة، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون إلى حقوق الملكية.
- ✓ **الحكومة:** تحتاج الحكومات ودوائره المختلفة إلى معلومات تساعدها في التخطيط والتأكد من احترام هذه الشركات للقوانين ذات العلاقة خاصة قانون الشركات وقانون الضرائب، ومعرفة مدى مساهمة هذه الشركات والقطاع الذي تنتمي إليه في الاقتصاد الوطني.

- ✓ **الجمهور**: يحتاج الجمهور وعامة المجتمع إلى معلومات حول هذه الشركات تساعده في معرفة آفاق التشغيل وإمكانية الاستثمار مستقبلا ومدى مساهمات هذه الشركات في أداء التزاماتها البيئية واتجاه المحيط على العموم.

3.2.2 مكونات القوائم المالية:

من أجل معلومات شاملة وملائمة وأكثر موثوقية، يقدم الإطار المفاهيمي خمسة قوائم أساسية وهي:

- ✓ الميزانية؛
- ✓ حساب النتائج؛
- ✓ جدول سيولة الخزينة؛
- ✓ جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ✓ الجدول الملحق.

كما يشجع الإطار المفاهيمي على تقديم تقارير التسيير التي توصف الوضعية المالية والتشغيلية للشركة في فترة الدراسة، ومدى مساهمتها في الحفاظ على المحيط على العموم وقدرتها على خلق القيمة.

4.2.2 الفروض والمبادئ المحاسبية:

- ✓ **الفروض المحاسبية**: عكس **FASB** الذي يدرج في إطاره المفاهيمي أربعة فروض أساسية، وهي:

- فرض الوحدة المحاسبية؛
- فرض الاستمرارية أو استمرارية النشاط؛
- فرض الدورية أو استقلالية الدورات المالية؛

- فرض وحدة القياس النقدي.

✓ فإن **IASB** وابتداء من سنة 2021 أصبح يركز على فرضية واحدة فقط وهي فرضية الاستمرارية، والتي تعني أن الشركة مستمرة في نشاطها إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وهو الفرض الذي يجب أن يؤخذ به عند إعداد القوائم المالية، عكس ذلك يجب أن يفصح عليه مثلما يفصح على حالات التصفية للشركات، وهذا من أجل تمكين جميع المستعملين من أجل أخذ احتياطاتهم وعدم تضليلهم من قبل الإدارة.

5.2.2 المبادئ المحاسبية:

يقصد بالمبادئ المحاسبية مجموعة المعايير التي تحظى بتأييد رسمي وقبول عام، ويتم الاستناد إليها في تسجيل وقياس العمليات المالية وطريقة الإفصاح عنها في القوائم المالية. ومن أكثر المبادئ المحاسبية، نجد مبدأ القياس الفعلي، مبدأ المقابلة، مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ تحقق المصروفات، مبدأ التكلفة، ومبدأ الإفصاح الشامل. أما النظام المحاسبي فلقد أخلط كثيرا بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والفروض والمبادئ، مما يستدعي أن يكون هذا الجانب موضوع مراجعة شامل في المشروع القادم.

6.2.2 عناصر القوائم المالية:

✓ **عناصر الأصول**: حسب المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، فإن عناصر الأصول تتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية. من خلال هذا المفهوم نستنتج أن الأصول هي:

- موارد يسيرها الكيان؛
- جاءت نتيجة أحداث ماضية؛

– موجهة للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية؛

- ✓ **عناصر الخصوم**: حسب المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، فإن الخصوم هي الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضائها بالنسبة للكيان استهلاك المنافع الاقتصادية، أي خروج الأموال.
- ✓ **رؤوس الأموال الخاصة**: حسب المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، فإن الأموال الخاصة هي فائض الأصول الصافية للكيان عن مجموع التزاماته الجارية وغير الجارية.
- ✓ **عناصر الدخل (حساب النتائج)**: حسب المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، فإن الإيرادات هي التزايد في المزايا الاقتصادية التي تؤدي إلى زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، أما الأعباء فهي استهلاك للمنافع الاقتصادية التي تؤدي إلى زيادة الخصوم أو انخفاض في الأصول.

3. الإفصاح المحاسبي

1.3 مفهوم الإفصاح المحاسبي:

رغم تعدد التعاريف المقدمة للإفصاح المحاسبي إلا أنها جميعا تشترك في كونه تقديم معلومات كمية ورقمية وإنشائية لمختلف المستعملين في الوقت المناسب، تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وهو الهدف الأساسي للمحاسبة سواء وفق النظام المحاسبي المالي أو وفق معايير المحاسبة الدولية. ومن بين أهم التعاريف الشاملة، نجد 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 مضللة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لديها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية (سي محمد، 2022، صفحة 954)، كما يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الإفصاح المحاسبي على أنه: "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 المالية قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدميها" (سي محمد، 2022، صفحة 954).

2.3 أنواع الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أنواع الإفصاح المحاسبي فيما يلي:

1.2.3 الإفصاح الكامل (الشامل):

ويعني مدى أهمية تغطية التقارير لكافة المعلومات التي قد تؤثر على القارئ، حيث يرجع سبب التركيز على الإفصاح الكامل إلى الأهمية التي تلعبها القوائم المالية كونها المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات؛

2.2.3 الإفصاح العادل:

ويعني ضرورة إخراج التقارير والقوائم المالية بشكل يضمن عدم تفضيل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، أي إحداث التوازن بالأخذ بعين الاعتبار مصالح كافة الفئات؛

3.2.3 الإفصاح الكافي:

ويعني تحديد الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب توفرها في القوائم المالية، مع العلم أن الحد الأدنى غير محدد بدقة فهو يختلف حسب الاحتياجات والمصالح؛

4.2.3 الإفصاح الملائم:

هذا النوع من الإفصاح يؤخذ بعين الاعتبار حاجة المستخدمين وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، حيث يركز على مدى قيمة ومنفعة المعلومات المالية بالنسبة لقرارات لكل من المستثمرين والدائنين؛

5.2.3 الإفصاح الوقائي:

الغرض منه هو حماية المجتمع المالي بشكل عام والمستثمر العادي الذي يمتلك قدرة محدودة على استخدام المعلومات بشكل خاص من المعالجة الغير عادلة؛

6.2.3 الإفصاح التثقيفي:

يعكس هذا النوع من الإفصاح الاتجاه المعاصر للإفصاح، وقد ظهر نتيجة تزايد الاهتمام بخاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية ومن أبرز أمثلته الإفصاح عن التنبؤات المالية، الفصل في العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية.

1. **العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي:** توجد العديد من العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي نذكر منها ما يلي:

1.2 عوامل بيئية: ويقصد بها الاختلافات المتواجدة في التقارير المالية من دولة إلى أخرى، والذي يعود لعدة أسباب اجتماعية، سياسية، اقتصادية وحتى تاريخية منها عن حاجة المستخدمين؛

2.3 عوامل تتعلق بالمعلومات: المقصود بها درجة تأثر الإفصاح بمدى توفر المعلومات على عنصري الملائمة والثقة وكذا القابلية للتحقق، وقد أشارت لجنة المعايير المالية أن المعلومات المحتوات في التقارير المالية هي مجرد وسيلة تتوقف على مدى الاستفادة منها؛

3.2. عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: وتتمثل هذه العوامل في حجم الوحدة الاقتصادية "المؤسسة"، عدد المساهمين، القوانين المعمولة، المدقق الخارجي، وأخيرا ضوابط التدقيق.

2. **أساليب الإفصاح المحاسبي**: تبرز أساليب الإفصاح ومتطلباته وأهميته النسبية من خلال هذا الجدول:

الجدول رقم 1: أساليب الإفصاح المحاسبي

أساليب الإفصاح المحاسبي	متطلبات الإفصاح المحاسبي	الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي
القوائم المالية	-قائمة المركز المالي؛ -قائمة الدخل؛ -قائمة التغير في المركز المالي؛ -قائمة الأرباح الموزعة؛ - قائمة التدفق النقدي.	وهي أساس الإفصاح، ويجب أن يلتزم في إعدادها بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
المذكرات	-طرق تقييم المخزونات؛ -طرق حساب الاهتلاكات؛ -الأحداث اللاحقة؛ -الالتزامات المحتملة؛ -التغير في السياسات المحاسبية؛ - أثر التحويلات للعمالة الأجنبية.	وهي مؤشرات تبرز الأسس المعتمد عليها في إعداد القوائم المالية، وهي جزء مكمل لهذه القوائم.
تقرير المراجع الخارجي	-مدى تطبيق المبادئ المحاسبية؛ -مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية؛ -فحص تقرير المدقق الداخلي؛ -فحص مدى تطبيق إجراءات العمل الداخلية؛ -الفحص المستندي والفني للعمليات المحاسبية.	يزيد من ثقة المستثمرين.
تقرير مجلس الإدارة	-معلومات عن أهداف المشروع؛ -النشاط الحالي والمستقبلي؛ -أحداث غير مالية تؤثر على المشروع؛ -الطاقة الإنتاجية؛ -مشاكل الإنتاج والتوزيع؛ -أعضاء لجنة التدقيق ومحاضر اجتماعاتها.	يتضمن أي معلومة غير مالية قد تؤثر على المشروع مستقبلا.

المصدر: من إعداد الباحثة بتصرف.

4. الإفصاح المحاسبي في مؤسسة نفطال –باتنة–

1.4 ماهية مؤسسة نفطال –باتنة–:

1.1.4 الجانب القانوني والتاريخي للمؤسسة:

تم إنشاء مؤسسة نفطال التي أوكلت لها مهمة توزيع وتسويق المنتجات البترولية بموجب المرسوم رقم 80-101 المؤرخ في 1980/04/06، وانطلقت في أداء مهمتها في 1982/01/01، وفي 1987/08/23 أخذت نفطال شكل شركة مساهمة. ومرت هذه الشركة بعدة مراحل تاريخية وتغييرات هيكلية بداية من سنة 1989 وآخرها سنة 2002 والتي تميزت بما يلي: –

- إعادة تنظيم مديرية الإدارة والمالية لفرع الزفت؛
- إعادة تنظيم مقر فرع الغاز المميع؛
- تنظيم النشاط الجبائي على مستوى المقر المركزي؛
- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة؛
- تنظيم عام لفرع الطيران والبحرية.

2.1.4 المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال:

تتمثل المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال فيما يلي:

- تنظيم وتطوير عمليتي التسويق وتوزيع المواد البترولية؛
- تخزين ونقل جميع المواد البترولية المسوقة على مستوى التراب الوطني؛
- تطوير الهياكل القاعدية للتخزين والتوزيع من اجل ضمان تغطية حاجيات السوق؛
- تطوير المستوى التأهيلي للعمال؛

- وضع الميزانيات التقديرية.

3.1.4 وضعية الموارد البشرية:

تبرز وضعية الموارد البشرية في المؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 2: وضعية الموارد البشرية

الكفاءات/الوضعية القانونية	دائمين	مؤقتين	النسبة المئوية
إطار	2615	437	10.82
منسق	7394	1149	30.81
منفذ	10180	6410	58.37
المجموع	20189	7996	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالرجوع إلى مستندات المؤسسة.

1. دراسة حالة (الإفصاح المحاسبي في مؤسسة نفطال لسنة 2022):

تلتزم مؤسسة نفطال بالإفصاح المحاسبي حسب ما ورد في النظام المحاسبي المالي، وحسب إجراءات العمل الداخلية، بحيث تفصح على القوائم المالية الأساسية بالإضافة إلى بعض المعلومات في الجدول الملحق.

1.2. الميزانية:

تبرز الوضعية المالية للمؤسسة لسنة 2022 نتيجة سلبية بمبلغ 494.797.834,27دج، وهذا بسبب السياسة الاجتماعية التي تتبعها المؤسسة تنفيذا لسياسة الدولة في المجال، خاصة في مجال إنتاج وتوزيع قارورات غاز البوتان، وتوزيع غاز المدينة... الخ، وتظهر الميزانية في نهاية دورة 2022 مختصرة كما يلي:

- **جانب الأصول:**

الجدول رقم 3: الميزانية المختصرة لدورتي 2021-2022 (جانب الأصول)

البيان/ الدورة	2022	2021
مج الأصول غير الجارية	901.219.539,26	811.267.656,90
مجموع الأصول الجارية	160.653.664,71	135.704.076,82
المجموع	**1.061.873.203,97**	**964.971.733,72**

المصدر: من إعداد الباحثة بالرجوع إلى الوثائق المالية للمؤسسة.

- **جانب الخصوم:**

الجدول رقم 4: الميزانية المختصرة لدورتي 2021-2022 (جانب الخصوم)

البيان/ الدورة	2022	2021
رؤوس الأموال المملوكة (نتيجة الدورة)	(494.797.834,27)	(593.572.013,45)
الخصوم غير الجارية	4.402.953,10	979.555,00
الخصوم الجارية	1.552.268.085,14	1.557.564.192,17
المجموع	**1.061.873.203,97**	**964.971.733,72**

المصدر: من إعداد الباحثة بالرجوع إلى الوثائق المالية للمؤسسة.

من خلال هذه البيانات، نسجل غياب حساب رأس المال بسبب أن هذه المؤسسة هي بمثابة وحدة تابعة للشركة الأم على مستوى العاصمة أين يظهر حساب رأس المال عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

كما تبرز الميزانية مجموعة من البيانات تعتبر جد مهمة بالنسبة لمختلف المستعملين مثل الاهتلاكات والخسائر في القيمة وكذلك المؤونات، إذ يمكن إبرازها وفق هذا الجدول:

الجدول رقم 5: الإهتلاكات وخسائر القيمة لدورتي 2021-2022

البيان	الدورة	التعليق
مجموع الاهتلاكات	3.425.235.007,54	تتعلق باهتلاك التثبيتات المادية
مجموع الخسائر في القيمة	38.331.197,90	تتعلق بخسائر في قيمة المخزونات وكذلك الخزينة
المجموع	**3.491.030.762,46**	

المصدر: من إعداد الباحثة بالرجوع إلى الوثائق المالية للمؤسسة.

2.1. حساب النتائج: وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي وإجراءاتها الداخلية للعمل، تقوم المؤسسة بإعداد حساب النتائج وفق الطبيعة ضمن قوائمها المالية الأساسية، والذي يبرز البنود الأساسية التالية:

الجدول رقم 6: حساب النتائج حسب الطبيعة لدورتي 2021-2022

البيان/ الدورة	2022	2021
إنتاج الفترة	1.501.686.356,10	1.314.417.495,14
استهلاكات الفترة	893.642.237,59	792.037.579,31
القيمة المضافة للاستغلال	608.044.118,51	522.379.915,83
الفائض الإجمالي للاستغلال	(286.436.094,66)	(393.717.391,15)
النتيجة العملياتية	(496.494.705,06)	(596.106.461,69)
النتيجة المالية	1.696.870,79	2.534.448,24
النتيجة العادية قبل الضريبة	(494.797.834,27)	(593.572.013,45)
نتيجة الدورة	**(494.797.834,27)**	**(593.572.013,45)**

المصدر: من إعداد الباحثة بالرجوع إلى الوثائق المالية للمؤسسة.

نسجل من خلال هذه البيانات المفصح عنها في حساب النتائج، أن المؤسسة تسجل خسائر متتالية بسبب سياسة الدولة في مجال المحروقات، أين تقوم المؤسسات بالبيع والتوزيع لمختلف منتجاتها بأسعار أقل من تكلفة الشراء والإنتاج في كثير من الحالات، بسبب أهمية هذه المنتجات في الحياة اليومية للمواطنين.

3.1. جدول سيولة الخزينة: تقوم المؤسسة وتطبيقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي وقانون إجراءاتها الداخلية بإعداد جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة، والذي يبرز مختلف العمليات الخاصة بالخزينة من تدفقات الخزينة المتأتية من النشاطات العملياتية والاستثمارية والتمويلية، والتي يمكن إبرازها كما يلي:

الجدول رقم 7: جدول سيولة الخزينة لدورتي 2021-2022

البيان/ الدورة	2022	2021
تدفقات الخزينة المتأتية من النشاطات العملياتية	10.539.989,72	(3.407.497,96)
تدفقات الخزينة المتأتية من النشاطات الاستثمارية	(6.409.512,67)	(1.733.932,04)
تدفقات الخزينة المتأتية من النشاطات التمويلية	/	/
تغير الخزينة في الدورة	**4.130.477,05**	**(5.141.430,00)**
الخزينة وما ماثلها في بداية الدورة	43.381.812,15	48.523.242,15
الخزينة وما ماثلها في نهاية الدورة	47.512.289,20	43.382.812,15
التغير في الخزينة في الدورة	**4.130.477,05**	**(5.141.430,00)**

المصدر: من إعداد الباحثة بالرجوع إلى الوثائق المالية للمؤسسة.

من خلال هذا الجدول، يستفيد المستثمرون وباقي المستعملين من معلومات جد هامة، أهمها أن الخزينة سالبة في تدفقات الخزينة المتأتية من النشاطات الاستثمارية، بسبب توجه المؤسسة نحو تكثيف استثماراتها وهذا مؤشر على استمرارية المؤسسة على المدى البعيد والمتوسط، أما سلبية نتيجة سيولة الخزينة

المتأتية من النشاطات العملياتية، فيعود إلى سياسة وإستراتيجية الدولة ومسؤوليتها الاجتماعية اتجاه المجتمع والمستهلكين.

4.2. **جدول تغير الأموال الخاصة**: هذا الجدول ورغم أهميته إلا أنه يعد على مستوى المجمع، ويبرز مدى ارتفاع رأس مال هذه الشركة رغم دورها الاجتماعي في توفير سلع وخدمات إستراتيجية لمختلف فئات المجتمع.

5.2. **الجدول الملحق**: الجدول الملحق هو الجدول الذي تقدم من خلاله المؤسسة كل التفسيرات سواء في شكل تقارير إنشائية أو معلومات رقمية، تمكن من توضيح لمختلف المستعملين ذلك الكم الهائل من البيانات والمعلومات التي توفرها القوائم المالية الأساسية، وفي هذه المؤسسة تُقَدَمْ مجموعة من التقارير ضمن الجدول الملحق، (رغم عدم تزويدنا بمختلف المعلومات بصفة رسمية وسمحت لنا فقط بالاطلاع عليها بالعين المجردة لأسباب خاصة بها) أهمها ما يلي:

- تفسير الطرق المحاسبية المستعملة في تقييم المخزونات وأثر ذلك على القوائم المالية؛
- تفسير طرق الاهتلاكات المستعملة لاهتلاك مختلف التثبيتات وأثر ذلك على القوائم المالية وعلى الوضعية المالية للمؤسسة؛
- إبراز سبب تسجيل الخسائر في القيمة والمؤونات؛
- إبراز ضمن حسابات النتائج حسب الوظائف أرقام الأعمال المحققة مع الخارج ومع الداخل كذلك، كما يلي:

الجدول رقم 8: حساب النتائج حسب الطبيعة المتضمن أرقام الأعمال المحققة مع الخارج ومع الداخل لدورتي 2021-2022

البيان/ الدورة	2022 مع الداخل	2022 مع الخارج	2021 مع الداخل	2021 مع الخارج
انتاج الفترة	260.524.624,02	1.241.161.732,08		1.314.417.495,14
استهلاكات الفترة	51.9غل77.066,42	841.665.171,17		792.037.579,31
القيمة المضافة للاستغلال	208.547.557,60	399.496.560,91		522.379.915,83
الفائض الإجمالي للاستغلال	72.564.087,96	(359.0000.182,62)		(393.717.391,15)
النتيجة العملياتية	66.628.894,12	(563.123.599,18)		(596.106.461,69)
النتيجة المالية	1.680.741,30	16.129,49		2.534.448,24
النتيجة العادية قبل الضريبة	68.309.635,42	(563.107.469,69)		(593.572.013,45)
نتيجة الدورة	**68.309.635,42**	(**563.107.469,69**)		(**593.572.013,45**)

المصدر: من إعداد الباحثة بالرجوع إلى الوثائق المالية للمؤسسة.

الخاتمة والنتائج:

إن تلبية حاجيات مختلف المستعملين خاصة المستثمرين منهم، بالمعلومات المحاسبية والمالية الضرورية التي تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، يعتبر من أهم الأهداف التي يعمل النظام المحاسبي المالي على تحقيقها. ومن أجل ذلك، يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الأساسية التي تستعملها الإدارة لإيصال هده

المعلومات للمستعملين من خلال القوائم المالية الأساسية، وكذلك الجداول الملحقة وما تحتويها من معلومات إنشائية ورقمية.

من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010، نسجل ذلك الانتقال النوعي في الإفصاح المحاسبي بسبب التزام المؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها بتنفيذ ما ينص عليه هذا النظام في مجال الإبلاغ المحاسبي والمالي، من إعداد القوائم المالية التي توفر بيانات حول الوضعية المالية، ومستوى النشاط، ووضعية الخزينة، بالإضافة إلى بيانات أخرى مفيدة لمختلف المستعملين.

وفي مؤسسة نفطال –باتنة–، ورغم كونها وحدة تابعة للشركة الأم، إلا أن التزامها بتطبيق النظام المحاسبي المالي بجميع مجالاته خاصة تلك المتعلقة بالإفصاح كان التزاما تاما، زاده قوة تطبيقها لقانون الإجراءات الداخلية المستمد من النظام المحاسبي المالي، ومن مختلف التعليمات والقرارات والنصوص الداخلية المنظمة لنشاط هده المؤسسة.

من خلال هذه الدراسة، نسجل أهم النتائج المتوصل إليها لمعالجة الإشكالية الرئيسية، وهي:

- التزام المؤسسة بالإفصاح المحاسبي من خلال إعداد الميزانية وفق شروطها الشكلية ومضمونها؛
- التزام المؤسسة بإعداد حساب النتائج حسب الطبيعة والوظيفة مع إبراز المداخيل المحققة داخليا وخارجيا؛
- التزام المؤسسة بإعداد جدول سيولة الخزينة وفق الطريقتين المباشرة وغير المباشرة؛
- التزام المؤسسة بإعداد الجدول الملحق من خلال إبراز مجموعة من البيانات الإنشائية والرقمية التي تتسم بالملائمة والمصداقية؛

كما نسجل أن إبراز معلومات أخرى ضمن الجداول الملحقة، تعتبر جد هامة لمختلف المستعملين خاصة في ظل التوجه نحو الإفصاح الشامل. وفي هذا الإطار نقترح ما يلي:

- إبراز تقرير مجلس الإدارة ضمن مكونات الجداول الملحقة نظرا لدوره الأساسي في إبراز مدى تنفيذ المؤسسة لمختلف استراتيجياتها ونسبة تحقيق أهدافها؛
- إبراز تقرير المراجع الخارجي باعتباره تقرير فني محايد صادر من جهة مؤهلة ومختصة، وهو ما يعطي أكثر ضمانات لمختلف المستعملين؛
- إعداد ملحق للتحليل المالي سواء بالنسب المالية أو من خلال رؤوس الأموال العاملة، وكذلك احتياجات رؤوس الأموال العاملة، نظرا لدور ذلك في تشريح الوضعية المالية للمؤسسة وإعطاء مؤشرات مفصلية لمختلف المستعملين؛
- إبراز الميزانيات التقديرية خاصة ميزانيات المشتريات والإنتاج والمبيعات، وهو ما يعطي ضمانات أكثر للمستعملين حول استمرار هده المؤسسة خاصة أسواقها من زبائن وموردين.

المراجع

لخضر سي محمد. (2022). تصور نظري للجدول الملحق في ظل مشروع تعديل النظام المحاسبي المالي (نموذج مقترح). *مجلة العلوم الإنسانية*، (01).

أمين السيد أحمد لطفي. (2008). *إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية*. الدار الجامعية، الإسكندرية،.

ج.ر.ج.ج. (2007). *القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية*. العدد 74، المادة 10.

شعيب شنوف. (2014). *محاسبة المؤسسات طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول*. مكتب الشركة الجزائرية، الجزائر.

عاشور كتوش. (2009). متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر. *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*(6).

عباس مهدي الشيرازي، و أحمد العقال. (1990). *نظرية المحاسبة* (الإصدار ط1). الكويت: ذات السلاسل.

Industrial Economics Review (KHAZZARTECH)
EISSN: 2588-2341 ISSN:1112-7856
Volume: 14 / N°: 01 (2024)
Page **373 -395**

The role of the financial accounting system in activating accounting disclosure in economic institutions -Study the status of the Naftal Foundation-Batna-

Hakima Menai* [1]

[1] University of Batna 1 Laboratory of Economics of Investment in Renewable Energies and Strategies for Financing Remote Areas (Algeria), hakima.menai@univ-batna.dz

Received **: 22-11-2023** ***Accepted*** **: 27-05-2024**

Abstract
This study aims to highlight the role of the financial accounting system in activating accounting disclosure within the organization - Examining the situation the Naftal Foundation-batna-. The study has reached a series of results, the most important of which is the institution's compliance with the financial accounting system and its internal procedures law, through its commitment to highlighting the underlying financial lists aimed at demonstrating the financial status, activity status and treasury level. The institution also attaches great importance to the attached schedules through its construction reports and useful digital information for different users. The most important recommendations made were that they should be reflected in the supplementary table to both the Governing Council's report and the External Auditor's report, given their role in providing important assurances to users about the authenticity and authenticity of the disclosed data

Keywords:
Financial accounting system;
Conceptual framework;
Financial statements;
Accounting disclosure.

JEL Classification Codes : H83 ; M41

* **Corresponding author**