

واقع الإفصاح المحاسبي في الشركات المدرجة في سوق البورصة الجزائرية دراسة مقارنة مع متطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية

The reality of accounting disclosure in companies listed on the Algerian Stock Exchange Market - comparative study with IFRS disclosure requirements-.

سحنون مصعب¹

مخبر الدراسات والأبحاث التسويقية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2
moussaab.sahnoune@univ-constantine2.dz

زهراوي عفاف

مخبر الدراسات والأبحاث التسويقية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2
afef.zahraoui@univ-constantine2.dz

تاريخ الوصول 2022/06/25 القبول 2022/12/02 النشر على الخط 2023/01/15

Received 25/06/2022 Accepted 02/12/2022 Published online 15/01/2023

ملخص:

تهدف الدراسة الى التطرق لواقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث تطرقت الدراسة للأسس النظرية الخاصة بالإفصاح المحاسبي ، بالإضافة الى متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، وكذا متطلبات الإفصاح في الإطار المرجعي الدولي المتمثل في معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتم خلال هذه الدراسة المقارنة بين الإفصاح في النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وتضمنت الدراسة عملية عرض لواقع الإفصاح المحاسبي في الجزائر من خلال دراسة الإفصاح المحاسبي في شركة روية الجزائرية. وخلصت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج من بينها: كون متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري لا تنطبق تماما مع متطلبات الإفصاح في معايير الإبلاغ المالي الدولية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، معايير الإبلاغ المالي الدولية، معيار المحاسبة الدولي رقم 01.

Abstract:

The study aims to address the reality of accounting disclosure in Algeria's business environment. The study addressed the theoretical bases of accounting disclosure, as well as the requirements for disclosure according to Algeria's financial accounting system. and the disclosure requirements of the International Financial Reporting Standards (IFRS), this study also includes a comparison between the disclosure requirements in the financial accounting system IFRS standards, the study included a presentation of the reality of accounting disclosure in Algeria through the Algerian practices in the company Rouiba. The study produced a series of findings, including:

Accounting disclosure requirements under Algeria's financial accounting system are not fully applicable to IFRS disclosure requirements.

Keywords: Accounting disclosure, the financial accounting system, IFRS, IAS 01.

1. مقدمة :

جاء النظام المالي المحاسبي الجزائري كخطوة من ضمن مجموعة واسعة من الإصلاحات التي مست الجانب الاقتصادي للمؤسسات الجزائرية، وذلك بغية النهوض بالاقتصاد الجزائري و مواكبة العولمة الاقتصادية، تمثلت هذه الخطوة في تطوير نظام محاسبي جديد يتوافق مع الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، و الذي كانت تنظمها آنذاك معايير المحاسبة الدولية، و تم ايكال مسؤولية تطوير هذا النظام الى المجلس الوطني للمحاسبة والذي ينشط تحت وصاية وزارة المالية الجزائرية، اعتمد مجلس المحاسبة في تطوير هذا النظام على المعايير المحاسبية الدولية و كذا عدة معايير ابلاغ مالي دولية و التي تعتبر الإصدارات الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية، وكان تاريخ أول تطبيق لهذا النظام في جانفي 2010، حيث استبدل النظام القديم المتمثل في مخطط المحاسبة الوطني.

عرفت المعايير المنظمة للممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي العديد من التعديلات لمواكبة التطور الاقتصادي الحادث، وتوفير أسس محاسبة تتوافق مع الأحداث الاقتصادية الحديثة كظهور أدوات مالية حديثة و ظهور أنواع جديدة من الأصول كالأصول الرقمية، حيث تم استبدال أغلب معايير المحاسبة الدولية بمعايير الإبلاغ المالي الدولية كما تم تعديل الإطار المفاهيمي الخاص بهذه المعايير، وتم تبني مفاهيم و مبادئ جديدة في المحاسبة كمبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي للعمليات على الجانب القانوني لها، وذلك في سبيل عرض أكثر المعلومات المحاسبية توافقا مع الواقع الاقتصادي للمؤسسات حيث تسمح هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية بالحكم بشكل أدق على وضعية المؤسسات المالية، إلا أن النظام الجزائري لم يعرف أي تعديلات منذ سنة 2010 إلى يومنا هذا، بالرغم من التحديثات الكثيرة التي مست القانون الجبائي في الجزائر إلا أن النظام المالي المحاسبي لم يواكب التطورات، مما خلق اختلافا للممارسات المحاسبية في الجزائر مع الممارسات على الصعيد الدولي، ومن ضمن الجوانب التي لم تعدل الإفصاح المحاسبي للمؤسسات، ويعتبر الإفصاح المحاسبي ضرورة حتمية في أي اقتصاد، إذ يوفر مجموعة من المعلومات التي تسمح بتقييم أداء المؤسسات، إذ تخدم هذه المعلومات مجموعة واسعة من المستخدمين كالمستثمرين المحتملين و الأطراف التي تتعامل مع المؤسسات.

مما سبق تبادرت لدينا الإشكالية التالية:

- ما هو واقع الإفصاح المحاسبي في شركة روية وما مدى تطابقه مع متطلبات الإفصاح في معايير الإبلاغ المالي الدولية؟
- نطرح التساؤلات الفرعية التالية لتفسير الإشكالية السابقة:
- ما هي متطلبات الإفصاح الواجب التقيد بها في المحاسبة الجزائرية؟
- ما مدى تطابق متطلبات الإفصاح بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- إجابة على الأسئلة الفرعية السابقة قمنا بوضع الفرضيات التالية:

-تقوم شركة روية بالإفصاح المحاسبي من خلال التقيد بمتطلبات النظام المحاسبي المالي.

-نظرا لعدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتعديلات الواقعة في معايير الإبلاغ المالي الدولية، فإن ذلك أدى الى اختلاف متطلبات الإفصاح بين النظام المحاسبي المالي وممارسات الإفصاح على الصعيد الدولي.

تهدف هذه الدراسة الى تحديد متطلبات الإفصاح في النظام المالي المحاسبي الجزائري ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وتحديد مكانة الممارسات الجزائرية فيما يخص الإفصاح في الصعيد الدولي.

أما بالنسبة لأهمية الدراسة فتكمن في:

- تحديد الإطار النظري لمتطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية بعد التعديلات التي شهدتها المعايير خلال السنوات السابقة.

- التعرف على ممارسات الإفصاح الخاصة بشركة روية ومدى تطابقها مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على كل من المنهج الوصفي والتحليلي في تناول متغيرات الدراسة واستنتاج العلاقة بينهما. بهدف تناول موضوع الدراسة ان تقسيم هذه الدراسة الى ثلاث محاور، تناول المحور الأول التأصيلات النظرية الخاصة بالإفصاح المحاسبي حيث تم عرض أهميته والأساليب المعتمدة فيه بالإضافة الى أهم الشروط الواجب مراعاتها عند الإفصاح المحاسبي، في حين أن المحور الثاني من الدراسة تم تخصيصه الى دراسة متطلبات كل من النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية عند القيام بالإفصاح المحاسبي كما تم المقارنة بين متطلبات كل مرجعية، أما بالنسبة للمحور الثالث فقد تم من خلاله التطرق لواقع الإفصاح المحاسبي على مستوى شركة روية الجزائرية ومقارنة الممارسة على مستوى هذه الشركة مع متطلبات المرجعيات سابقة الذكر.

سبقت هذه الدراسة بمجموعة من الدراسات التي تضمنت متغيرات مشابهة للمتغيرات التي تناولتها هذه الدراسة، ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

- مروة عبد الرحيم، 2019، واقع الإفصاح المحاسبي في بورصة الجزائر: تطرقت هذه الدراسة بشكل أساسي الى الأسس النظرية للإفصاح المحاسبي، ودور المعلومات التي يوفرها في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية، وقام الباحث في الجانب التطبيقي بعرض تنظيم بورصة الجزائر والشركات المدرجة فيها، كما تم أيضا عرض معلومات إحصائية وعددية عن أداء بورصة الجزائر والتسعيرات التي شهدتها الأدوات المالية المدرجة في البورصة، وخلصت الدراسة الى أن أداء البورصة يتأثر بشكل كبير بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها عن الأداء المالي للبورصة وأن الإفصاح المحاسبي لبورصة الجزائر غير كاف مقارنة بالبورصات العالمية.

- رضا بوعزيز وكمال بن موسى، 2022، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تناولت هذه الدراسة الإفصاح المحاسبي من الجانب النظري فقط، حيث تم التطرق لتأصيلات الإفصاح النظرية، والمتطلبات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي بخصوص هذه المسألة، وكذا دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الإفصاح المحاسبي وتوصلت الدراسة الى أن الإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تؤدي الى خدمة مستخدمي القوائم المالية بشكل عادل دون تحيز وتلبي كافة احتياجات المستخدمين.

- محمد العبد عمامرة، 2021، كفاية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة الجزائر، هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى كفاية الإفصاح المحاسبي المدرج في التقارير المالية للمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، تناولت الدراسة المفاهيم الأساسية للإفصاح المحاسبي وتمت الدراسة التطبيقية من خلال دراسة إحصائية تقيس مستوى الإفصاح ل 75 قائمة مالية و 15 تقرير سنوي خلال الفترات من 2014 الى غاية 2018،

وخلصت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها أن الإفصاح المحاسبي للشركات المدرجة في بورصة الجزائر غير كافٍ وأن هناك ارتباط وثيق بين مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية والأبعاد المالية التي تشهدها هذه المؤسسات.

- نورة محمد ومليكة حفيظ شبايكي، مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 01، هدفت هذه الدراسة للتطرق الى درجة التوافق في الإفصاح ككل بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 01، وتناولت الدراسة عملية مقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعيار، أما بالنسبة للدراسة التطبيقية فقد تناولت القوائم المالية لشركة سونلغاز الجزائرية إلا أن الدراسة انحصرت على ميزانية المؤسسة وحساب النتائج الخاص بها ولم يتم التطرق لباقي القوائم المالية والمعلومات الإضافية الأخرى المفصّل عنها.

2. التأصيلات النظرية للإفصاح المحاسبي

تعتبر المعلومة المحاسبية أساس ضروري في عملية اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسات والشركات، حيث تخدم هذه معلومة مجموعة واسعة من المستخدمين سواء كانوا أطراف داخلية كمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة أو أطراف خارجية كمصالح الضرائب ومختلف المتعاملين مع المؤسسة، ويتم اشباع حاجة هؤلاء المستخدمين من خلال الإفصاح المحاسبي.

1.2 . مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه عملية عرض وتوصيل المعلومات بصورة تظهر القوائم المالية غير مضللة ومفهومة وملائمة لمستخدميها¹، ويعرف أيضا بأنه هو أحد أهم وظائف المحاسبة ويستلزم عرض القوائم المالية العائدة لفترة محاسبية حالية وأخرى سابقة لمقارنتهما ليُمَيِّز القارئ المهتم بالتغيرات الحقيقية الحاصلة بين الفترتين في هذه القوائم وليتمكن من مقارنة الأداء².

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن الإفصاح المحاسبي هو عملية تقوم به إدارة المؤسسة لإعلام كافة مستخدمي القوائم المالية التي يمكن أن تكون لهم مصالح حالية أو مستقبلية في المؤسسة المعنية، بمعلومات مرتبطة بأداء المؤسسة بشكل عام وتتم العملية من خلال التقارير المالية والدورية.

2.2 أهمية الإفصاح المحاسبي

تنعكس أهمية الإفصاح المحاسبي في كونه أداة مهمة في تقييم الأداء الخاص بالمؤسسات، سواء من الأطراف الداخلية للمؤسسة كإدارة المؤسسة بالإضافة لمختلف المستويات الإنتاجية التي قد تهتم بالمعلومات التي يصدرها نظام المعلومات المحاسبي، وكذا الأطراف الخارجية ذات الصلة بالمؤسسة كالمستثمرين والمقرضين والمتعاملين³، ويمكن تبين هذه الأهمية في النقاط التالية:

- يساعد الإفصاح المحاسبي المساهمين على تقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة تسيير الموارد المتاحة للمؤسسة وتقييم مثالية استغلال هذه الموارد.

- يساعد الإفصاح المحاسبي على إظهار مدى كفاءة إدارة المؤسسة في العمليات الاستثمارية المختلفة للمؤسسة.

¹ - طلال محمد الجعاوي و فرات المالكي، الإفصاح المحاسبي الإستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017 ص 19.

² - سامر مظهر قنطقجي، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع، سوريا، 2012، ص 27.

³ - Aymen Haddad, Voluntary disclosure of accounting ratios and firm-specific characteristics: the case of GCC. Journal of Financial Reporting and Accounting, 18(2), 2019, p 302.

- الاعتماد على المعلومات المفصح عنها في رسم الخطط والبرامج اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة.
- تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للعمليات الاستغلالية الخاصة بالمؤسسة للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب¹.

3.2. أنواع الإفصاح المحاسبي:

يوجد للإفصاح المحاسبي أنواع عديدة، نذكر منها:

- الإفصاح التثقيفي: يشمل عملية الإفصاح عن المعلومات التقديرية أو التنبؤية مثل التنبؤات المالية والإنفاقات المخططة مستقبلا ومصادر تمويلها.
- الإفصاح الوقائي: يعتمد هذا النوع من الإفصاح على تقديم معلومات مبسطة للمستخدم، للحد الذي يجعلها مفهومة للمستخدم العادي، كما تتصف المعلومات المعلنة من خلال هذا الإفصاح بالموثوقية واليقين، حيث تتجنب المؤسسات هنا تقديم معلومات تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد².
- الإفصاح العادل: يتميز هذا الإفصاح بمراعاته لحاجات كافة مستخدمي القوائم المالية، أي أن المعلومات المفصح عنها تتميز بقدرتها على تلبية حاجيات كافة المستخدمين بدون تحيز لفئة على حساب فئة أخرى.
- الإفصاح الكامل: يعرف أيضا بالإفصاح الشامل، ويقصد به إفصاح المؤسسة عن كافة المعلومات الملائمة لمستخدمي هاته المعلومات، ويفترض هذا الإفصاح ألا تحجب أو تحذف أي معلومات قد تكون جوهرية أو مهمة لهؤلاء المستخدمين.
- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي التقارير المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.
- الإفصاح الكافي: هو أن تقدم المعلومات بالشكل الذي يراعي الحد الأدنى للمعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية.
- الإفصاح الإلزامي: ينطبق هذا النوع من الإفصاح على المعلومات التي يكون ملزم على المؤسسة إفصاحها، سواء وفق التشريعات والأنظمة المحلية أو وفقا لبعض المعايير المحلية أو الدولية، وهنا عادة ما تكون طريقة الإفصاح محددة ضمن اللوائح التي تلزم بهاته الإفصاحات، كما ترتبط عملية مخالفة هذه التشريعات بمجموعة من العقوبات القانونية والإدارية.
- الإفصاح الطوعي: يقصد بهذا الإفصاح ذلك الذي يتضمن معلومات إضافية عن تلك التي هي ملزمة الإفصاح وفقا للوائح تشريعية أو معايير معينة، وعادة ما يكون هذا الإفصاح لتلبية حاجات فئات معينة عندما يكون الإفصاح الإلزامي غير كافي³.

4.2. المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي: يقوم الإفصاح المحاسبي على مجموعة من المقومات خصوصا أن المعلومات المفصح عنها وفق الإفصاح المحاسبي تخدم جهات عديدة، وذات مصالح مختلفة، ما قد يطرح اشكال تضارب المصالح نظرا

¹ - أحمد حابي، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة المسير، المجلد 7، العدد 2، 2019، ص 42.

² - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2007، ص 33-34.

³ - طلال محمد الجحاوي وفرات المالكي، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

لاختلاف وجهة نظر الأطراف السابق ذكرها نحو المشكلة التي يستوجب حلها باستخدام هذه المعلومات، ويرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات الأساسية التالية:

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية، يقصد بهذه العملية مراعاة الأطراف الموجه لها المعلومات عند الإفصاح.
- تحديد الأغراض التي تهدف المعلومات المفصح عنها لتلبيتها.
- تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية المفصح عنها، حيث يتم اختيار المعلومات اللازمة فقط واستبعاد بقية المعلومات ماعدا ضمن الإفصاح الشامل الذي يتطلب الإفصاح دون أي انتقاء مسبق.
- تحديد الأساليب وطرق الإفصاح المناسبة التي تتماشى مع مستخدمي المعلومات المفصح عنها، أي اختيار القنوات المناسبة التي تضمن انتقال المعلومات المفصح عنها دون أي تشويش أو تعديل.
- مراعاة توقيت الإفصاح عن المعلومات بحيث لا تفقد قيمتها ولا مصداقيتها، خصوصا في ظل التجاوب السريع للأسواق والأطراف الخارجية للمعلومات¹.

5.2. أساليب الإفصاح المحاسبي

- يقصد بأساليب الإفصاح المحاسبي تلك الطرق التي تعتمد عليها المؤسسات لإيصال المعلومات للجهات المعنية، ويرجع الأمر إلى المؤسسة إلى المفاضلة بين الأساليب المتاحة لها لإيصال هذه المعلومات للأطراف المعنية، ومن بين الطرق الأكثر اعتمادا ما يلي:
- الإفصاح في صلب القوائم المالية: تعتمد هذه الطريقة على عرض المعلومات في محتوى القوائم المالية، ويعتبر هذا الأسلوب أحد أكثر الأساليب استخداما وأكثرها قدما، إذ تتميز المعلومات المفصح عنها وفق هذا الأسلوب بكونها قابلة للقياس بدرجة عالية من الدقة واليقين.
 - استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها: يتميز هذا الأسلوب باستخدام المصطلحات الأصح للتعبير الدقيق عن المعلومات المفصح عنها مع مراعاة عملية التوحيد اللغوية في تقارير المؤسسات لضمان أكبر درجة من الفهم عند مستخدمي المعلومات المحاسبية.
 - الإفصاح عن الملاحظات والهوامش: نظرا لزيادة غموض البنود المدرجة في القوائم المالية، استوجب الأمر ملاحظات تفسيرية لزيادة مدى مقروئية القوائم المالية، ما أدلا لظهور هذا الأسلوب للإفصاح عن بالأخص عن المعلومات غير الكمية التي لا تظهر في القوائم المالية، أو المعلومات التفسيرية التي لا يمكن قياسها بشكل كمي.
 - استعمال الجداول والملاحق الإضافية: نظرا لأهمية الأسلوب السابق المتمثل في الملاحظات والتفسيرات، فقد تم اكتشاف العديد من القصور في القوائم المالية، الأمر الذي استوجب وضع مجموعة من الجداول التكميلية التي لا تعرض معلومات بنفس أهمية بنود القوائم المالية لكنها تعتبر مهمة في تحديد المراجع التي تم الاعتماد عليها في قياس وتحديد القيم الكمية لبنود القوائم المالية.
 - أساليب أخرى: هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، حيث تهدف هذه التقارير إلى بث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب رئيس مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة في توضيح الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة هي كذلك من أهم أساليب الإفصاح¹.

¹ - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2009، ص 163.

3. الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية:

كان النظام المحاسبي المالي أحد الإصلاحات التي مست الجانب الاقتصادي في الجزائر، وذلك في إطار تحقيق العولمة، والتوفيق بين ما هو ممارس على المستوى المحلي مع نظيرة على المستوى الدولي والعالمي، لكن نظرا للتغيرات الكثيرة التي طرأت على المعايير الدولية نشأ اختلاف جديد بين النظام المحاسبي المالي والمعايير، وفي هذا الجزء نعرض متطلبات الإفصاح الخاصة بالجانبين والمقارنة بينهما.

1.3 الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

ينص النظام المحاسبي المالي على تفصح المؤسسات التي تنشط في الاقتصاد الجزائري على الكشوف المالية، بصفة صادقة تعكس المعاملات والأحداث الاقتصادية التي مرت على المؤسسة بحيث بكس الوضعية المالية الحقيقية، على أن يتم عرضها وفق العملة الوطنية، خلا مدة 4 أشهر بعد انتهاء الفترة المرجو عرضها، ويجب أن تكون هذه الكشوف متميزة عن باقي المعلومات التي تعرضها المؤسسة وتمثل القوائم المالية الواجب عرضها في:

- الميزانية المحاسبية.
- حساب النتائج.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول التغيرات في رؤوس الأموال.
- الملاحق التي تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة كما توفر معلومات مكملية عن الميزانية وحساب النتائج.

1.1.3 الميزانية:

يعرف النظام المحاسبي المالي على أنها الجدول الذي يحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم والأموال الخاصة، مع الأخذ بعين الاعتبار كون الأصول والخصوم جارية أو غير جارية، ويتم هذا التصنيف نظرا لمدة الاستحقاق بالنسبة للخصوم، ودرجة السيولة بالنسبة للأصول، واختلف النظام المحاسبي المالي عن المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يصنف كل من الأصول والخصوم على أساس فئات متجانسة تتشابه من حيث طبيعتها².

تتضمن الميزانية خمسة أقسام وفق لتقسيم الذي ينص عليها النظام المحاسبي المالي، ويمكن تلخيص محتواها فيما يلي³:

- الأصول غير الجارية: وتشمل كافة الأصول والحقوق التي تتجاوز مدة تحولها الى سيولة 12 عشر شهرا، مثل التثبيتات
- بمختلف أنواعها المعنوية المادية والمالية، إضافة الى الأصول الأخرى التي تتجاوز درجة سيولتها السنة.

¹ - مسعود صديقي وفؤاد صديقي، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 1، العدد 2، 2016، ص 80.

² - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 8.

³ - النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجزائر في 25/03/2009، ص 28.

- الأصول الجارية: تتكون الأصول الجارية من ممتلكات المؤسسة وحقوقها التي لا تتجاوز مدة دوراتها السنوية الواحدة، وتمثل هذه الأصول عادة في الأصول المرتبطة بنشاط المؤسسة الاستغلالي كالمخزونات والقيم المدينة المتعلقة بالزبائن، بالإضافة إلى حسابات النقدية التي تمثل السيولة التي بحوزة المؤسسة.

- رؤوس الأموال الخاصة: تمثل ممتلكات المساهمين في المؤسسة وحصصهم، تتكون من رأس المال المصدر، العلاوات، فوارق التقييم وإعادة التقييم بالإضافة لنتائج السنة المالية.

- الخصوم غير الجارية: هي التزامات المؤسسة غير المستحقة خلال 12 شهر أو السنة المالية الحالية، تتكون عادة من الاقتراضات طويلة الأجل إضافة إلى المؤنات والضرائب المؤجلة الواجب دفعها في الدورات الموالية.

- الخصوم الجارية: تعبر عن التزامات المؤسسة قصيرة الأجل التي عادة ما ترتبط بنشاط المؤسسة الاستغلالي، إذ تتمثل في ديون الموردين والضرائب قصيرة الأجل، إضافة إلى حسابات السحب عن المكشوف.

تعرض الميزانية البنود سابقة الذكر بمجموعة من القيم هي القيمة الاجمالية، الاهتلاكات و المؤنات، والقيمة الصافية، تمثل القيمة الاجمالية للأصول تكلفة حيازة هاته الأصول بالإضافة لأي تكاليف قابلة للرسم، أما الاهتلاكات و المؤنات فتتعلق باهلاك الأصل، خسارة القيمة المكونة له، أو المؤنة المرتبطة به، أما القيمة الصافية فهي نتيجة طرح قيمة الاهتلاكات والمؤنات من القيمة الإجمالية، كما ينص النظام المحاسبي المالي على أن يتم عرض المبالغ الصافية بالنسبة للبنود خلا الفترات السابقة لتسهيل عملية المقارنة عبر الزمن لملاحظة التطورات و استنتاج التغيرات الطارئة على المركز المالي للمؤسسة.

2.1.3 حساب النتائج

هو بيان يلخص الأعباء التي تحملتها المؤسسة خلال الفترة المالية الحالية، بالإضافة للمنتجات التي قدمتها المؤسسة، و يتم اعداد حساب النتائج على أساس الاستحقاق، وينقسم حساب النتائج الى نوعين، حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة، بالنسبة لحساب النتائج حسب الطبيعة فيتم إدراج الأعباء التي تتحملها المؤسسة حسب طبيعتها وطبيعة الحسابات التي تسببت في هذه الأعباء، في حين أن حساب النتائج حسب الوظيفة يعترف بالأعباء على حساب الوظيفة التي تسبب فيها¹، ويقسم حساب النتائج إلى مجموعة من المستويات، تسمح هذه المستويات بتحليل النتائج التي تحققها المؤسسة بالإضافة إلى مصدر هذه النتائج، ومن بين هذه المستويات مستوى القيمة المضافة، إجمالي فائض الاستغلال، النتيجة التشغيلية و صافي نتيجة السنة المالية².

3.1.3 جدول سيولة الخزينة

يقدم جدول سيولة الخزينة والذي يعرف أيضا بجدول تدفقات الخزينة بيان تلخيصي حول التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها، وتنقسم إلى:

- التدفقات الداخلة والخارجة التي تولدها الأنشطة التشغيلية أي الأنشطة الاستغلالية.

- التدفقات الداخلة والخارجة التي تولدها الأنشطة الاستثمارية.

¹ - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 264.

² - النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- التدفقات الداخلة والخارجة التي تولدها الأنشطة التمويلية.

يهدف جدول سيولة الخزينة الى إعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات تسمح لهم بتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وكذا يوفر معلومات حول كيفية استخدام المؤسسة للنقدية المتوفرة لديها¹.

4.1.3 جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل هذا الجدول بيانا تلخيصي للحركات التي أثرت على بنود رؤوس الأموال الخاصة، وذلك خلال السنة المالية الحالية، وينص النظام المحاسبي المالي أن يحتوي هذا الجدول على الأقل على الحركات الخاصة بالبنود التالية:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

- عمليات الرسملة مثل الرفع من رأس المال، التخفيض فيه وكذا عمليات التسديد.

- توزيع النتيجة المقرر من مجلس إدارة المؤسسة والتخصيصات المقرر تطبيقها خلال السنة المالية².

5.1.3 ملحق الكشف المالية

يشمل ملحق الكشف المالية مجموع المعلومات التي تكتسي طابعا هام، او تعتبر مفيدة لفهم محتوى الكشف المالية السابق ذكرها، بالإضافة للملاحظات المرجعية الخاصة بالفصول المدرجة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال، ومن بين المعلومات الواجب ذكرها في ملحق الكشف المالية:

- الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية.

- المعلومات المكتملة الضرورية لفهم أحسن للكشف المالية.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع والشركة الأم وكذا معلومات حول العمليات المنجزة مع هذه الكيانات.

- المعلومات ذات الطابع الهام أو تلك التي تخص معاملات خاصة والتي تعتبر ضرورية لفهم هاته المعاملات.

يتم عرض المعلومات السابق ذكرها في ملحق الكشف المالية مع الأخذ بعين الاعتبار معيار الأهمية النسبية للمعلومة المدرجة، وكذا كون المعلومة مفصّل عنها وفق طابع ملائم، وبشكل يضمن الزيادة من جودة الكشف المالية³.

2.3 الإفصاح وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

عرفت المعايير الدولية لتنظيم المحاسبة العديد من التعديلات، وذلك بغية تحقيق التوافق الدولي من جهة ومحاولة تطوير تنظيمات و قواعد تماشى مع اقتصاديات أغلب الدول، وتوفر نماذج قياس ملائمة في ظل التغيرات الاقتصادية الكثيرة، من بين تلك التغيرات تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية، وذلك بعد التغيرات التي طرأت على الهيئة المصدرة لهذه المعايير، حيث تغيرت تسمية الهيئة و تنظيمها الداخلي، حيث ما كان يعرف باسم لجنة معايير المحاسبة الدولية أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية، الأمر

¹ - النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

² - المرجع نفسه، ص 27.

³ - هوام جمعة، مصر سبق ذكره، ص 266.

الذي اقتضى بتغيير تسمية المعايير المصدرة عن هذه الهيئة من معايير المحاسبة الدولية، الى معايير الإبلاغ المالي الدولية، إلا أن هذا التغيير لم يؤدي لإلغاء المعايير المنشورة سابقاً، إنما تم تعديل بعض المعايير و استبدال البعض الآخر.

فيما يخص الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية فقد حافظ مجلس المعايير المحاسبية الدولية على المعيار الأهم، وهو معيار المحاسبة الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية، وهو المعيار الذي ينظم كيفية عرض المعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية، إلا أن مضمون القوائم المالية المفصّل عنه تعرض لمجموعة من التعديلات، أولاً تلك التي شملت تعديل مضمون المعايير السابقة، أو فيما يخص معايير المحاسبة الدولية التي تم استبدالها نظراً لكونها لا تواءم الممارسات الاقتصادية الحالية.

1.2.3 معيار المحاسبة الدولي رقم 01

تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية، والذي كان قد صدر في الأصل من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر 1997. وقد حل معيار المحاسبة الدولي 1 عرض القوائم المالية محل:

- المعيار المحاسبي الدولي 1 الإفصاح عن السياسات المحاسبية (الصادر في 1975).

- المعيار المحاسبي الدولي 5 المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية (الصادر في 1977).

- معيار المحاسبة الدولي 13 عرض الأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة (الصادر في 1979).

شهد هذا المعيار مجموعة واسعة من التعديلات آخرها كان في 2020، وتم إرجاء التطبيق الإجباري للتعديل إلى غاية بداية 2023، ويصف هذا المعيار الأساس لعرض البيانات المالية للأغراض العامة، وذلك لضمان إمكانية المقارنة سواء مع البيانات المالية للمنشأة للفترة السابقة أو مع البيانات المالية للكيانات الأخرى. ويحدد أيضاً المعيار المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية، والمبادئ التوجيهية لهيكلتها والمتطلبات الدنيا لمحتواها، أما بالنسبة لمجال تطبيق هذا المعيار، فالمعيار ينص أن يتم تطبيقه من طرف المنشآت في إعداد وعرض القوائم المالية لأغراض عامة وذلك وفقاً للمعايير الإبلاغ المالي الدولية¹.

2.2.3 الاعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 01

ينص المعيار أن يتم مراعاة مجموعة من الاعتبارات العامة، عند قيام المؤسسات بإعداد وعرض القوائم المالية، وتتمثل هذه الاعتبارات فيما يلي:

- العرض العادل والامتنال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية: ينص هذا الاعتبار على أن تعكس القوائم المالية للمؤسسة حقيقة الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المؤسسة خلال الفترة المالية.

- فرضية استمرار المنشأة: ويشمل هذا الاعتبار عملية تقييم تمر بها المؤسسة عند إعداد القوائم المالية، وذلك من أجل تقييم استمرارية المؤسسة، ودراسة احتمال ما إذا كانت المؤسسة ستصفو أو سيتم توقيف العمليات الاستغلالية للمؤسسة على أن تشمل على الأقل فترة 12 المقبلة وألا تقتصر على هذه لفترة فقط².

¹ - المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، مجلس معايير المحاسبة الدولية، 1979، ص2.

² - علي عبد الله شاهين، نظرية المحاسبة، مكتبة آفاق للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، العراق، 2011، ص 156.

- أساس الاستحقاق المحاسبي: أي أن يتم إعداد القوائم المالية وفق الاستحقاق المحاسبي للعمليات، ما عدا بالنسبة لقائمة التدفقات النقدية، بعبارة أخرى أن يتم الاعتراف بالأعباء والمنتوجات عندما تصبح مستحقة وبغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض.

- الأهمية النسبية والتجميع: ويقصد هنا أن المعيار ينص على أن يتم عرض كل بند مهم نسبياً بشكل منفصل عن باقي البنود ليتم إظهار أهميته، وكذا تجميع البنود غير المهمة ولا توجد الحاجة لعرضها بشكل منفصل.

- مبدأ عدم المقاصة: يقصد بالمقاصة عرض البند بقيمته الصافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من المدين، وما من شأنه جعل البيانات أكثر غموضاً لمستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى منع هذه الممارسة.

- تكرار إعداد القوائم المالية: ينص المعيار على أن تقوم المؤسسة بعرض القوائم المالية مرة واحدة سنوياً على الأقل، وذلك لمنح مستخدمي القوائم المالية على تحديد نتائج الأعمال المتعلقة بالمؤسسة وتقييم خصيلتها عملياتها خلال الفترة المالية.

- المعلومات المقارنة: يتطلب المعيار رقم 01 الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لكافة المبالغ الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية، ويجب إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

- الاتساق في العرض: أي الثبات في العرض والإبقاء على عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى الفترة، إلا إذا أدى تغيير العرض إلى معلومات أكثر ملاءمة أو إذا تطلب معيار تقرير مالي إجراء تغيير في ذلك العرض¹.

3.2.3 محتوى القوائم المالية

يحدد معيار المحاسبة رقم 01 كيفية عرض القوائم المالية، بالإضافة إلى المحتوى الذي تتضمنه القوائم المالية، وكذا التقسيمات التي يجب اعتمادها في تصنيف البنود والشروط الواجب توفرها في تلك البنود من أجل أن تظهر في القوائم المالية، سواء كانت ضمن القوائم المالية المجدولة (التي يظهر شكلها في شكل جدول)، أو ضمن ملحق القوائم المالية.

- قائمة المركز المالي: تعرف أيضاً بمصطلح الميزانية، وتظهر هذه القائمة عناصر الأصول، الالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة بتاريخ معين، حيث يجب على المؤسسة عرض كتصنيفات مستقلة الأصول المتداولة، الأصول غير المتداولة، الالتزامات المتداولة، الالتزامات غير المتداولة وحقوق الملكية، على أن يتم ترتيبها بشكل متزايد أو متناقص فيما يخص السيولة بالنسبة للأصول والاستحقاق بالنسبة للالتزامات.

- قائمة الدخل: تعرض هذه القائمة نتائج أعمال المؤسسة خلال الفترة المالية، وتقسم قائمة الدخل بدورها إلى قائمتين، قائمة الأرباح والخسائر وتشمل نتائج الأعمال التي يعترف بها كمصروفات ومنتوجات للفترة، على أن يتم حساب الفرق بين المنتوجات والمصروفات لتعبر عن نتيجة السنة المالية، وقائمة الدخل الشامل الآخر التي تشمل بدورها بنود الدخل والمصاريف التي لا تدرج ضمن حسابات قائمة الأرباح والخسائر، بل يتم الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود حقوق الملكية حسب ما هو منصوص عليه في معايير الإبلاغ المالي الدولية، ويسمح المعيار بعرض القائمتين معاً أو منفصلتين.

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: من ضمن القوائم الواجب عرضها، بحيث تظهر هذه القائمة:

¹ - جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019، ص40.

- الدخل الشامل للفترة مبينا بشكل منفصل المبالغ المنسوبة لمالكي الشركة وحقوق الأقلية.
- آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لكل بند من بنود حقوق الملكية.
- تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها، مثل التغيرات في الأرباح والخسائر.

- قائمة التدفقات النقدية: هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية وقد فصل معيار المحاسبة الدولي رقم 07 هذه النشاطات إلى النشاطات التشغيلية، والنشاطات الاستثمارية، والنشاطات التمويلية.
- الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية: وهي مجموعة من النصوص والملاحظات التي تساعد على تفسير وفهم القوائم المالية، وينص معيار المحاسبة الدولي رقم 01 أن تشمل الإيضاحات ما يلي:

- معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية.
- الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية Ifrs والتي تكون معروضة في صلب القوائم المالية¹.
- تقديم المعلومات الإضافية الموضحة والمعززة للمعلومات الواردة في القوائم المالية والتي تعتبر هامة لفهم أي من تلك القوائم.
- كما يتطلب المعيار المذكور على أن إيضاحات القوائم المالية يجب أن يتم تقديمها بأسلوب منتظم، كما يجب الربط المرجعي بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية².

3.3 مقارنة الإفصاح المحاسبي بين معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي

بعد التطرق للمعلومات التي يستوجب عرضها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي، سنتطرق في هذا الجزء إلى مقارنة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومدى اختلاف هذا المحتوى بعد التعديلات العديدة التي شهدتها معايير الدولية.

الجدول 1: مقارنة الإفصاح المحاسبي بين معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي.

البيان	الإفصاح وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية	الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي
القوائم المالية	- قائمة المركز المالي. - قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الدخل الشامل الآخر. - قائمة تدفقات الخزينة. - قائمة التغيرات في حقوق الملكية. - الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.	- الميزانية. - حساب النتائج. - جدول سيولة الخزينة. - جدول تغيرات رؤوس الأموال. - ملحق القوائم المالية.
المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية	- اسم المؤسسة. - ما إذا كانت القوائم المالية خاصة بمؤسسة واحدة أو مجمع من المؤسسات. - تاريخ التقارير المالية والفترة التي تغطيها. - عملة العرض..	- الاسم والرقم التجاريين للمؤسسة. - طبيعة الكشف المالية، حسابات فردية أو مدججة. - تاريخ الاقفال وعملة العرض. - مقر الشركة وشكلها القانوني، ومكان أنشطتها. - الأنشطة الرئيسية والعمليات المنجزة.

¹ - المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، مجلس معايير المحاسبة الدولية، 1979، ص11.

² - المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، مجلس معايير المحاسبة الدولية، 1979، ص11.

- اسم الشركة الأم إن وجدت، ومعدل عدد المستخدمين. - القواعد والطرق المحاسبية لمسك وإعداد القوائم المالية. - مكملات الإعلام الضرورية لحسن القوائم المالية. - معلومات حول الكيانات المشاركة، تشمل حجم المعاملات، نمط المعاملة سياسة تحديد الأسعار مع هذه الكيانات. - ملاحظات حسب نظام الإحالة تسمح بفهم كل بند من بنود القوائم المالية.	- مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية. - الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة. - الإفصاح عن معلومات رأس المال عدد الأسهم، القيمة الاسمية، القيمة الحالية. - مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية. - إفصاحات عن اسم المنشأة الأم ومقر الشركة وبلد تأسيسها وعمر المنشأة إذا كان محدودا ووصف لطبيعة وعمليات المنشأة.	المعلومات الواجب توفرها في ملحق القوائم المالية.
- الأحداث اللاحقة التي تكتسي الأهمية، ولا تؤثر على بنود القوائم المالية، يتم الإفصاح عن طبيعة الحدث وسبب عدم تقدير أثره المالي. - طرق تقييم المخاطر ومردودية الكيان. - أنماط تقديم المنتجات والخدمات. - المناطق الجغرافية التي يتم فيها تقديم المنتجات والخدمات.	- عبارة تنص على الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS. - عرض معلومات تسمح بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتحديد توقيتها. - إفصاحات تتعلق بالالتزامات المحتملة التي لم تظهر في القوائم المالية، - الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.	الإفصاح عن معلومات إضافية
- تفصيل محتوى كل عنوان ضمن القوائم المالية. - ذكر مبالغ ومكونات الحسابات للسنة الحالية والسنة السابقة للسماح بالمقارنة.	- عرض المعلومات اللازمة لفهم كيفية حساب قيم البنود. - عرض محتوى بنود القوائم المالية بشكل تفصيلي ضمن الملاحق. - الالتزام بمحتوى الإفصاح في كل معيار محاسبي. - عرض أسس التقييم الخاصة بالبنود والمجموعات التي ينتمي لها البند وفق المعايير المتخصصة في البند.	المعلومات الواجب الإفصاح عنها حول بنود القوائم المالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معيار المحاسبة الدولي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي.

يظهر الجدول السابق عملية مقارنة بين ما يجب الإفصاح عنه ضمن القوائم المالية، حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية، والنظام المحاسبي المالي، ومن الجدول السابق نستنتج أن المعلومات الواجب الإفصاح عنها في شكل القوائم المالية و المحتوى الأساسي لهذه القوائم لا يختلف كثيرا بين النظام المحاسبي المالي و المعايير، وذلك لاعتماد النظام المحاسبي المالي في تطويره على مجموعة من المعايير التي كانت سائدة آنذاك، إلا أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد المعلومات الواجب عرضها فيما يخص البنود، بعبارة أخرى يركز النظام المحاسبي المالي على الإفصاحات الكلية للقوائم المالية، مع عرض للطرق المحاسبية المعتمدة، في حين أن كل معيار إبلاغ مالي دولي يحدد كافة المعلومات الواجب عرضها فيما يخص البند، كطرق التقييم والخسائر التي تعرض لها البند بالإضافة الى التواريخ التي تم فيها تقييم البنود أو تعديلها و المعلومات حول الأحداث التي تشهدها البنود والتي لا يكون لها أثر مالي على البند المفصّل عنه، و بالتالي فإن الإفصاح المحاسبي حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية يعتبر أكثر دقة، ويوفر معلومات أكثر من الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي.

4. واقع الإفصاح المحاسبي في شركة روية بالجزائر

في هذا الجزء سيتم عرض الممارسات الخاصة بالإفصاح المحاسبي في الشركات الجزائرية، حيث فحص القوائم المالية لشركة روية الجزائرية.

1.4 تقديم المؤسسة محل الدراسة

يتمثل النشاط الأساسي لشركة روية في تصنيع، تعليب وبيع العصائر، تحت الاسم التجاري روية، تم إنشاء الشركة في 02 ماي 1966 من طرف العائلة عثمان، يقع المقر الرئيسي للشركة في المنطقة الصناعية في روية على بعد 30 كيلومتر من العاصمة الجزائر، يعمل تحت لواء هذه الشركة أكثر من 560 عامل، وتقدر المساحة الإجمالية للمقر الرئيسي 2.4 هكتار، وفيما يلي نعرض البطاقة التقنية للشركة:

- الاسم التجاري **NCA Rouiba SPA** : تحت الترخيم التجاري : 0008627 00/16.

- رئيس مجلس الإدارة : سليم عثمان.

- الشكل القانوني : شركة ذات أسهم.

- الهدف الاقتصادي : التصنيع والبيع.

- العنوان : الطريق الوطني رقم 05 المنطقة الصناعية روية الجزائر العاصمة.

- رأس المال الاجتماعي : 849 195 000 دج.

2.4 الإفصاح المحاسبي في شركة روية

تضمن الإفصاح المحاسبي لشركة روية خلال سنة الدراسة المتمثلة في سنة 2019 مجموعة من المعلومات المحاسبية والمالية، التي تم الإفصاح عنها بتاريخ 14 جويلية 2020، من بينها:

- الإفصاح عن المعلومات الأساسية الخاصة بالمؤسسة مثل الاسم التجاري للمؤسسة ورقم سجلها التجاري، الشكل القانوني، عدد الأسهم، رأس المال الاجتماعي، المقر الاجتماعي.
- القوائم المالية المفصلة للمؤسسة والتي تتكون من الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال بالإضافة الى الملاحق، وتم عرض هذه المعلومات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- الطرق المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية بالإضافة الى السياسات المحاسبية المعتمدة لتقييم بنود القوائم المالية.
- نظام الإحالة المعتمد لتفسير البنود المحاسبية المدرجة في القوائم المالية.
- جدول توضيحي للقروض المحصلة من طرف المؤسسة، مصحوبة بمعلومات إضافية حول هذه القروض مثل تاريخ تحصيل القروض ومعدلات الفائدة المطبقة.
- رأي محافظ الحسابات حول مصداقية القوائم المالية المعدة ونظام المعلومات المحاسبي المطبق في المؤسسة والوضعية المالية للمؤسسة.
- تقرير خاص موجه نحو المساهمين في المؤسسة يشمل العقود التي تم إبرامها مع موردين وعملاء بالإضافة للأثر المالي الذي تحمله هذه العقود، إضافة الى عقود أخرى لم توقع بعد وإنما هي في طور المعالجة.

1.2.4. القوائم المالية المفصح عنها:

تتكون من خمس قوائم هي:

أ- الميزانية:

تم عرض ميزانية شركة روية بالاعتماد على الشكل النموذجي الذي يوفرها النظام المحاسبي المالي، وينص هذا النموذج أن يتم عرض الميزانية في جدولين، جدول خاص بجانب الأصول وآخر خاص بجانب الخصوم، يقسم جانب الخصوم الى خصوم متداولة وغير متداولة بالإضافة لرؤوس الأموال الخاصة، وتم الاعتماد على الأسس التالية عند الإفصاح عن الميزانية:

- يرتب من الأعلى الى الأسفل الخصوم الأقل استحقاقا إلى الأكثر استحقاقا، أما بالنسبة لجانب الأصول فيتم الاعتماد في عملية الترتيب على أساس السيولة فيتم إدراج الأصول الأقل سيولة في أعلى الميزانية والأصول السائلة وسريعة السيولة في أسفل الميزانية.

- بالنسبة لعرض البنود فتم عرض بنود الأصول وفقا لثلاث قيم هي: القيمة الخام وعادة تمثل التكلفة التاريخية، قيمة الاهتلاكات المؤونات وخسائر القيمة، أما الأخيرة التي يتم بها عرض بنود الأصول هي القيمة الصافية وهي نتيجة طرح القيمة الخام من قيم الاهتلاكات المؤونات وخسائر القيمة، وتعكس هذه القيمة قيمة المنافع التي تتوقع المؤسسة تحصيلها في المستقبل.

- عرض البنود الخاصة بالخصوم بالاعتماد على القيم الصافية فقط نظرا لعدم وجود قيم أخرى ليتم بها عرض جانب الخصوم.

- عرض القيم الصافية الخاصة بالسنة التي تسبق السنة التي تم تغطيتها في القوائم المالية وهي هنا القيم الصافية الخاصة بسنة 2018.

- إدراج نظام الإحالة ضمن الميزانية وفي جانبي الأصول والخصوم لتسهيل عملية فهم وحساب القيم المدرجة في البنود بالإضافة الى شرح تفصيلي لما يحتويه البند من قيم.

- إدراج الوحدة النقدية المعتمدة في إعداد الميزانية.

- عرض القيم التجميعية الخاصة بالأصول غير الجارية، الأصول الجارية ومجموع الأصول.

من المعلومات التي سبق ذكرها والتي تم ملاحظتها من ميزانية المؤسسة (الملحق رقم 1 و2) نلاحظ أن ميزانية المؤسسة احترمت الشكل الذي تستوجهه معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث تم عرض التقسيمات الخمس الأساسية المتمثلة في:

- حقوق الملكية التي تمثل رؤوس الأموال الخاصة.

- الخصوم غير الجارية.

- الخصوم الجارية.

- الأصول غير الجارية.

- الأصول الجارية.

بالإضافة الى عرض المبالغ المقارنة للسنة السابقة مع توفير نظام الإحالة لشرح مكونات بنود الميزانية وبالتالي فإن الميزانية تتماشى مع الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي رقم 01.

ب- حساب النتائج:

اختارت المؤسسة إعداد حساب النتائج وعرضه حسب نموذج حساب النتائج حسب الطبيعة الذي يوفره النظام المحاسبي المالي، إذ يعتمد هذا النموذج على مبدأ إدراج المصاريف على حسب طبيعتها، بغض النظر عن الوظيفة التي تسببت في هذه المصاريف، وتم الإفصاح عن حساب النتائج وفق الأسس التالية:

- عرض مبالغ الإيرادات والمصروفات في حساب النتائج لسنتين متتبعيتين سنتي 2018 و 2019 تطبيقاً لمبدأ قابلية المقارنة.
 - عرض التبويات اللازمة التي يتطلبها النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في مستويات النتائج المختلفة مثل رقم الأعمال، القيمة المضافة، إجمالي فائض الاستغلال... الخ.
 - إدراج نظام الإحالة في حساب النتائج لتقديم معلومات تفصيلية حول المصاريف والإيرادات.
 - ذكر العملة المستخدمة في التعبير عن القيم المدرجة في حساب النتائج حسب الطبيعة.
- نلاحظ كم المعلومات السابق ذكرها أن حساب أن النتائج حسب النظام المحاسبي المالي يحترم نموذج عرض قائمة الأرباح والخسائر حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية، إلا أنه لا يتضمن قائمة الدخل الشامل الآخر التي تحتوي معلومات حول العمليات التي أدت لتعديل بنود حقوق ملكية المؤسسة خلال السنة المالية الحالية.

ج- جدول التغيرات في حقوق الملكية:

قامت المؤسسة بالإفصاح عن العمليات والتغيرات في الطرق المحاسبية المطبقة خلال السنوات السابقة، والتي أثرت على بنود رؤوس الأموال مباشرة، وذلك ضمن قائمة التغيرات في رؤوس الأموال، و اعتمدت المؤسسة هنا على النموذج الموفر في النظام المحاسبي المالي والذي هو نسخة من الجدول المستعمل في الإفصاح عن هذه المعاملات في معايير الإبلاغ المالي الدولية، إلا أن الجدول الذي أفصحت عنه المؤسسة (الملحق رقم 4) لم يشمل نظام إحالة يربط بين الجدول وبين ملحقات القوائم المالية ما قد يطرح بعض الغموض ويصعب من فهم كيفية إعداد الجدول والعمليات التي أثرت على هذا الجدول.

د- جدول تدفقات الخزينة:

شمل الإفصاح الخاص بالتدفقات النقدية للمؤسسة النموذج الموفر من النظام المحاسبي المالي لجدول تدفقات الخزينة، وتضمن الجدول ما يلي:

- عرض منفصل للتدفقات النقدية من النشاط التشغيلي، الاستثماري والتمويلي.
 - عرض مجاميع كل فئة بشكل منفصل بالإضافة الى صافي التدفقات لكل فئة.
 - عرض إجمالي التغير الناتج عن التدفقات النقدية الإجمالية للسنة المالية.
 - عرض القيمة الحقيقية لخزينة المؤسسة في بداية السنة ونهايتها والتغير الذي خضعت لها خلال السنة.
- يمكن الملاحظة من جدول تدفقات الخزينة (الملحق رقم 5) والمعلومات التي تم ذكرها أن جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي يستوفي شروط ومتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية للإفصاح عن تدفقات الخزينة، إلا أن جدول تدفقات الخزينة وعلى غرار جدول تغيرات في رؤوس الأموال الخاصة لم يحتوي على نظام الإحالة، وبالتالي لم يتم عرض مصادر التدفقات النقدية التي تحصلت عليها المؤسسة بشكل دقيق وتم الاكتفاء بالمجاميع فقط.

هـ- ملحق القوائم المالية:

تضمن ملحق القوائم المالية مجموعة من المعلومات نوجزها في النقاط التالية:

- تمهيد حول المؤسسة، نشاطها، رقم قيدها في السجل التجاري، شكلها القانوني، رأسمالها وعدد أسهمها.
- الفترة التي تغطيها القوائم المالية المنشورة، بالإضافة الى خصائص نظام المعلومات المحاسبي المعتمد في المؤسسة لإعداد القوائم المالية.
- أسس القياس والسياسات المحاسبية المعتمدة خلال عملية إعداد القوائم المالية.
- عرض العمر الإنتاجي للممتلكات المؤسسة الصناعية والممتلكات الأخرى المرتبطة بنشاطها الاستغلالي.
- عرض لمكونات بنود القوائم المالية حسب نظام الإحالة بالإضافة لكيفية قياس كل بند بالنسبة للميزانية وحساب النتائج فقط.

- جدول يبين التغيرات في تثبيات المؤسسة.

- جدول يبين التزامات المؤسسة خارج الميزانية، إذ تشمل تعهدات المؤسسة المرتبطة بنشاطها الاستغلالي.

- جدول تفصيلي حول القروض المحصلة من طرف المؤسسة.

2.2.4. الإفصاحات الأخرى:

شملت هذه الإفصاحات كل المعلومات التي لزم يتطلب النظام المحاسبي المالي الإفصاح عنها ضمن الإفصاحات الإجبارية السنوية، من بين هذه المعلومات:

أ- رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية المعدة:

جاء رأي محافظ الحسابات ضمن المعلومات التي قررت المؤسسة الإفصاح عنها وتقديمها لمستخدمي قوائمها، وذلك بعد تطبيق المهمة التي كلف بها محافظ الحسابات من الجمعية العامة للمؤسسة، وشملت المهمة عملية الرقابة على الحسابات السنوية لشركة روية والتي تم إقفالها في 2019/12/31، وبعد إنهاء المهمة قدم محافظ الحسابات تقرير بصحة القوائم المالية للمؤسسة وعدم وجود أخطاء من شأنها التأثير على التمثيل الصادق الخاص بالقوائم المالية للأحداث الاقتصادية التي شهدتها المؤسسة.

ج- جدول تقسيم النتائج المحققة:

يعرض الجدول (الملحق 8) طريقة تقسيم المؤسسة لنتائجها المحققة خلال 6 سنوات سابقة، وكان الهدف من الإفصاح عن هذه المعلومات إعلام مستخدمي القوائم بسياسات المؤسسة حول النتائج المحققة خلال السنوات السابقة والتطور التي شهدتها هذه السياسات.

د- جدول توضيحي لقروض المؤسسة:

يبين الجدول (الملحق 9) مصادر تحصيل القروض الخاصة بالمؤسسة، بالإضافة لمبالغ القروض المحصلة والدفعات الواجب دفعها خلال الدورات التالية، والضمانات التي قدمتها المؤسسة للبنوك مقابل هذه القروض.

و- إفصاح عن المخاطر المؤثرة على استمرارية المؤسسة: قامت المؤسسة بعرض بيان تثقيفي لمساهمي المؤسسة يعرض أهم المخاطر التي تواجه استمرارية المؤسسة، وتضمن البيان الإشارة الى تشبع المؤسسة من الاستدانة الخارجية وتجاوز إجمالي الديون

لإجمالي قيم حقوق الملكية مما جعل المؤسسة معرضة لخطر عدم الملاءة المالية وذلك في نهاية سنة 2017، بالإضافة الى ارتباط المؤسسة وتعهداتها بتنفيذ مجموعة من التوسعات الاستثمارية التي تم تمويلها بشكل أساسي من خلال الديون المالية والقروض، مما زاد في تدهور الوضعية المالية وطرح احتمالية الفشل المالي في ضل عدم تحقيق هذه التوسعات للأهداف المرجوة، بالإضافة الى الخسائر المتتالية التي حققتها المؤسسة.

3.4 مقارنة الإفصاح المحاسبي للشركة مع متطلبات الإفصاح في النظام المالي المحاسبي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية:
تبين الجداول التالي عملية المقارنة بين ما قامت المؤسسة بالإفصاح عنه وبين متطلبات النظام المحاسبي المالي، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية:

الجدول 02: مقارنة ممارسات الإفصاح فيما يخص القوائم المالية

البيان	الإفصاح في مؤسسة روية	متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي.	متطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية.
القوائم المالية	- الميزانية. - حساب النتائج. - جدول التغيرات في حقوق الملكية. - جدول تدفقات الخزينة. - ملحق القوائم المالية.	- الميزانية. - حساب النتائج. - جدول التغيرات في حقوق الملكية. - جدول تدفقات الخزينة. - ملحق القوائم المالية.	- قائمة المركز المالي. - قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الدخل الشامل الآخر. - قائمة تدفقات الخزينة. - قائمة التغيرات في حقوق الملكية. - الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المحصل عليها من المؤسسة.

من الجدول السابق يمكن الملاحظة أن المؤسسة وفيما يخص القوائم المالية المفصّل عنها فإن المؤسسة قد احترمت متطلبات النظام المحاسبي المالي وعرضت القوائم المالية وفق النماذج التي وفرها هذا النظام، إلا أن هذه القوائم لم تحترم متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية بالأخص حساب نتائج حيث أن متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية تنص على أن يتم عرض حساب النتائج بالإضافة الى حساب خاص بنود الدخل الشامل الآخر الذي يشمل العمليات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية مباشرة، وبالتالي فإن الإفصاحات تختلف بين الممارسات في المؤسسات الجزائرية وبين متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية فيما يخص محتوى قائمة الدخل.

الجدول رقم 03: مقارنة ممارسات الإفصاح فيما يخص محتوى ملحق القوائم المالية.

البيان	الإفصاح في مؤسسة روية	متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي.	متطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية.
الإفصاح في ملحق القوائم المالية	- معلومات حول المؤسسة (الاسم، رأس المال، عدد الأسهم). - الفترة التي تغطيها القوائم	- القواعد والطرق المحاسبية لمسك وإعداد القوائم المالية. - مكملات الإعلام	- الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة. - الإفصاح عن معلومات رأس المال عدد الأسهم، القيمة الاسمية، القيمة

المالية.	الضرورة لحسن القوائم المالية.	الحالية.
- السياسات المحاسبية المعتمدة.	- معلومات حول الكيانات المشاركة، تشمل حجم المعاملات، نمط المعاملة سياسة تحديد الأسعار مع هذه الكيانات.	- مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية.
- العمر الإنتاجي للتشبيات.	- ملاحظات حسب نظام الإحالة	- إفصاحات عن اسم المنشأة الأم ومقر الشركة وبلد تأسيسها وعمر المنشأة إذا كان محدودا ووصف لطبيعة وعمليات المنشأة.
- مكونات بنود القوائم المالية حسب نظام الإحالة فيما يخص الميزانية وحساب النتائج.	- ملاحظات حسب نظام الإحالة تسمح بفهم كل بند من بنود القوائم المالية.	- عرض المعلومات اللازمة لفهم كيفية حساب قيم البنود.
		- عرض محتوى بنود القوائم المالية بشكل تفصيلي ضمن الملاحق.
		- عرض متطلبات الإفصاح الخاصة بكل معيار ضمن الملاحق.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المحصل عليها من المؤسسة.

نلاحظ من الجدول السابق بالنسبة للإفصاحات في ملحق القوائم المالية فإن المؤسسة احترمت متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي جزئيا فقط، حيث لم تعرض المعاملات التي تمت مع الكيانات المشاركة الى أن الأمر قد يرجع لعدم وجود كيانات مشاركة للمؤسسة كما لم يتم اعتماد نظام الإحالة بالنسبة لجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة، أما بالنسبة لمتطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية فإن إفصاحات المؤسسة لا تتلاءم مع هذه المتطلبات نظرا لعدم إدراج الإفصاحات الخاصة بكل معيار، وكذلك عدم احترام النص الذي يستوجب عرض كافة المعلومات اللازمة لفهم كيفية حساب إعداد وعرض البنود في القوائم المالية ضمن ملاحق القوائم المالية.

الجدول رقم 04: مقارنة ممارسات الإفصاح فيما يخص الإفصاحات الأخرى.

البيان	الإفصاح في مؤسسة روية	متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي.	متطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية.
إفصاحات أخرى	- رأي محافظ الحسابات في صحة حسابات الشركة. - جدول تقسيم النتائج المحققة. - جدول توضيحي لقروض المؤسسة. - بيان توضيحي للمخاطر التي من شأنها التأثير على استمرارية المؤسسة.	- الأحداث اللاحقة التي تكتسي الأهمية، ولا تؤثر على بنود القوائم المالية، يتم الإفصاح عن طبيعة الحدث وسبب عدم تقدير أثره المالي. - طرق تقييم المخاطر ومردودية الكيان. - أنماط تقديم المنتجات والخدمات. - المناطق الجغرافية التي يتم فيها تقديم المنتجات والخدمات.	- عبارة تنص على الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية. IFRS. - عرض معلومات تسمح بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتحديد توقيتها. - إفصاحات تتعلق بالالتزامات المحتملة التي لم تظهر في القوائم المالية، - الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المحصل عليها من المؤسسة.

نلاحظ من الجدول السابق فيما يخص الإفصاحات الإضافية فقد اختارت المؤسسة عرض قوائم تبين رأي محافظ الحسابات في قوائم المؤسسة المالية ووضعيتها المالية والقروض المحصلة، كما تم التطرق لأسباب تهور الوضعية المالية للمؤسسة والمخاطر التي تواجهها المؤسسة في المستقبل إلا أن المؤسسة لم تقم بوضع تقييم واضح لهذه المخاطر واحتمالية حدوثها أو الطرق التي اعتمدها في الكشف عن هذه المخاطر واكتفت بذكر ما قد تواجهه في المستقبل، في حين أنه لم يتم عرض معلومات حول أنماط تقديم الخدمات والمنتجات كما لم يتم ذكر الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية بالرغم من كون تاريخ عرض القوائم المالية هو 14 جويلية 2020، ويمكن القول أن إفصاح المؤسسة فيما يخص المعلومات الإضافية غير متوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي نظرا للأسباب السابقة، أما بالنسبة لمتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولي نلاحظ عدم تطابق فيما يخص الإفصاحات الأخرى وبالتالي يمكن القول أن هناك عدم تطابق بين ما تمارسه مؤسسة روية وبين ما تنص عليه معايير الإبلاغ المالي الدولية.

5. خاتمة:

يخدم الإفصاح المحاسبي مجموعة واسعة من المستخدمين نظرا لأهمية، جودة وتنوع المعلومات التي يعرضها، ونظرا لأهمية الإفصاح المحاسبي في الميدان الاقتصادي وتوفيره لأساس يعتمد عليه في دراسة المشاريع وتقييم فرص الاستثمار جاء مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمعيار المحاسبي رقم 01 ومتطلبات الإفصاح الخاصة بكل معيار، لتنظيم عملية الإفصاح المحاسبي في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وتوفير معلومات محاسبية تتميز بقابلية المقروئية في كل الاقتصاديات.

في سعي الجزائر لمواكبة التطورات في الجانب الاقتصادي قامت بمجموعة من الإصلاحات منها استحداث النظام المحاسبي المالي لتوحيد الممارسات المحاسبية الجزائرية مع الممارسات في غيرها من الدول، إلا أن هذا النظام عرف نوعا من الثبات في حين أن إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولي عرفت العديد من التعديلات، وجاءت هذه الدراسة لاستقصاء مكانة النظام المحاسبي المالي من معايير الإبلاغ المالي الدولية فيما يخص الإفصاح، وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها:

- يتطابق محتوى القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية فيما يخص الميزانية، جدول التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة.

- يعرض النظام المحاسبي المالي حساب النتائج حسب نموذج يماثل نموذج إعداد قائمة الأرباح والخسائر حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 01، إلا أن حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي لا يشمل قائمة الدخل الشامل الآخر، وهي قائمة تشمل العمليات الاستغلالية التي تؤثر مباشرة على بنود حقوق الملكية.

- فيما يخص قائمة الملاحق فبالرغم من نقاط التشابه الكثيرة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، فإن النظام المحاسبي المالي لا يلتزم بمتطلبات الإفصاح الخاصة بالبنود التي تقتضيها المعايير، بل يكتفي بعرض المعلومات الأساسية لإعداد القوائم المالية فقط.

- احترمت المؤسسة متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي فيما يخص محتوى القوائم المالية الأربع الأولى، إلا أن الإفصاح المحاسبي فيما يخص ملحق القوائم المالية فقد اختلفت ممارسات المؤسسة عما يتطلبه النظام المحاسبي المالي.

من النتائج المستخلصة من هذه الدراسة يمكن القول إن فرضية الدراسة التي تنص على أن واقع الإفصاح المحاسبي في شركة روية الجزائرية لا ينطبق مع متطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية صحيحة جزئيا حيث يتطابق الإفصاح المحاسبي

فيما يخص الميزانية وجدول التغيرات في حقوق الملكية وجدول تدفقات الخزينة، إلا أنه يختلف فيما يخص حساب النتائج وملاحق القوائم المالية.

من بين التوصيات التي يمكن طرحها حسب هذه الدراسة ما يلي:

- إجراء التعديلات اللازمة على النظام المحاسبي المالي للقضاء على الاختلافات بين الممارسات الجزائرية والممارسات الدولية وتحقيق التوحيد المحاسبي.
- تعيين هيئات مختصة لدراسة الإصدارات الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ومحاولة تكييفها مع النظام الاقتصادي الجزائري.

6. قائمة المراجع:

- طلال محمد الجعاوي وفرات المالكي، الإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017، ص 19.
- سامر مظهر قنطقجي، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع، سوريا، 2018، ص 27.
- Aymen Haddad, Voluntary disclosure of accounting ratios and firm-specific characteristics: the case of GCC. Journal of Financial Reporting and Accounting, 18(2), 2019, p 302.
- أحمد حابي، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة المسير، المجلد 7، العدد 2، 2019، ص 42.
- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2007، ص 33-34.
- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2009، ص 163.
- مسعود صديق وفؤاد صديقي، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 1، العدد 2، 2016، ص 80.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 8.
- النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجزائر في 2009/03/25، ص 28.
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 264.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، مجلس معايير المحاسبة الدولية، 1979، ص 2.
- علي عبد الله شاهين، نظرية المحاسبة، مكتبة آفاق للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، العراق، 2011، ص 156.
- جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019، ص 40.

الملحق رقم 01: جانب الأصول من ميزانية شركة روية 2019.

BILAN ARRETE AU 31.12.2019					
CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS					
ACTIF	NOTE	2019 BRUT	2019 AMO&PROV	2019 NET	2018 NET
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles	4.1	108 829 135	79 393 040	29 436 096	23 571 199
Immobilisations corporelles	4.2	10 048 645 990	4 111 185 498	5 937 460 492	6 371 342 015
Terrains		2 625 000 000	-	2 625 000 000	2 625 000 000
Bâtiments		922 838 083	355 157 743	567 680 340	613 670 576
Autres immobilisations corporelles		6 500 807 907	3 756 027 755	2 744 780 152	3 103 389 330
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		-	-	-	29 282 109
Immobilisations financières	4.3	288 527 885	-	288 527 885	175 511 506
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		350 000	-	350 000	3 700 000
Impôts différés actif		288 177 885	-	288 177 885	171 811 506
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 446 003 010	4 190 578 538	6 255 424 472	6 570 424 720
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	4.4	968 607 823	115 572 936	853 034 887	710 597 785
Créances et emplois assimilés		2 786 903 770	2 185 929 850	600 973 921	2 537 464 108
Clients	4.5	2 712 300 763	2 185 929 850	526 370 913	2 379 331 998
Autres débiteurs	4.6	41 497 864	-	41 497 864	118 627 669
Impôts et assimilés	4.7	30 663 894	-	30 663 894	30 720 191
Autres créances et emplois assimilés	4.8	2 441 250	-	2 441 250	8 784 250
Disponibilités et assimilés		157 386 596	-	157 386 596	250 744 601
Placements et autres actifs financiers courants		4 629 884	-	4 629 884	5 649 308
Trésorerie	4.9	152 756 712	-	152 756 712	245 095 293
TOTAL ACTIF COURANT		3 912 898 189	2 301 502 786	1 611 395 403	3 498 806 494
TOTAL GENERAL ACTIF		14 358 901 199	6 492 081 324	7 866 819 876	10 069 231 214

الملحق رقم 02: جانب الخصوم من ميزانية شركة روية 2019.

CHIFFRES EXPRIMÉS EN DINARS

PASSIF	NOTE	31.12.2019	31.12.2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		849 195 000	849 195 000
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves		520 261 097	520 261 097
Ecart de réévaluation		1 441 248 816	1 441 248 816
Résultat net		(3 075 430 150)	(275 035 966)
Autres capitaux propres		(275 035 966)	-
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES	5.1	(539 761 203)	2 535 668 947
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	5.2	1 245 395 104	1 585 339 950
Impôts (différés et provisionnés)	5.3	39 129 329	17 041 707
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance	5.3	22 958 302	18 676 283
TOTAL DES PASSIFS NON COURANTS		1 307 482 735	1 621 057 940
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	5.4	2 904 353 541	2 311 196 012
Impôts	5.5	78 534 664	5 316 881
Autres dettes	5.6	313 201 421	281 221 204
Trésorerie passif	5.7	3 803 008 717	3 314 770 229
TOTAL PASSIFS COURANTS		7 099 098 343	5 912 504 327
TOTAL GENERAL PASSIF		7 866 819 876	10 069 231 214

الملحق رقم 03: حساب النتائج لشركة روية 2019.

COMPTÉ DE RESULTATS PERIODE DU 01.01.2019 AU 31.12.2019			
CHIFFRES EXPRIMÉS EN DINARS			
	NOTE	31.12.2019	31.12.2018
Chiffre d'affaires	6.1	3 579 912 056	5 936 615 369
Variation stocks produits finis et en-cours	6.2	(89 584 332)	(164 687 788)
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 490 327 724	5 771 927 581
Achats consommés	6.3	(2 414 209 035)	(3 618 612 603)
Services extérieurs et autres consommations	6.4	(607 420 666)	(926 986 537)
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		(3 021 629 701)	(4 545 599 140)
VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION		468 698 023	1 226 328 441
Charges de personnel	6.5	(644 226 157)	(711 630 826)
Impôts taxes et versements assimilés	6.6	(42 269 732)	(50 733 316)
EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION		(217 797 866)	463 964 299
Autres produits opérationnels	6.7	60 127 456	89 892 128
Autres charges opérationnelles	6.8	(158 979 193)	(127 735 114)
Dotations aux amortissements et aux provisions	6.9	(2 560 766 169)	(534 682 928)
Reprise sur pertes de valeur et provisions		45 018 988	49 028 820
RESULTAT OPERATIONNEL		(2 832 396 785)	(59 532 796)
Produits financiers	6.10	10 581 905	21 728 182
Charges financières	6.11	(365 166 799)	(290 470 023)
RESULTAT FINANCIER		(354 584 894)	(268 741 841)
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS		(3 186 981 679)	(328 274 637)
Impôts exigibles sur résultat ordinaires		(1 660 673)	-
Impôts différés sur résultats ordinaires		113 212 202	53 238 671
Total des produits des activités ordinaires		3 719 268 275	5 985 815 381
Total des charges des activités ordinaires		(6 794 698 424)	(6 260 851 347)
RESULTAT NET DES ACTIVITÉS ORDINAIRES		(3 075 430 150)	(275 035 966)
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		(3 075 430 150)	(275 035 966)

الملحق رقم 04: جدول تغيرات حقوق الملكية لشركة روية 2019.

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES
Période du 01/01/2019 au 31/12/2019

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2017		849 195 000	137 687 166	-	-	382 573 931
Changement de méthodes comptables		-	-	-	-	-
Corrections d'erreurs significatives		-	-	-	-	-
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	1 441 248 816	-
Dividendes payés		-	-	-	-	-
Augmentation de capital		-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice		-	-	-	-	(275 035 966)
Solde au 31 décembre 2018		849 195 000	137 687 166	-	1 441 248 816	107 537 965
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	-	-
Changement de méthodes comptables		-	-	-	-	-
Dividendes payés		-	-	-	-	-
Augmentation de capital		-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice		-	-	-	-	(3 075 430 150)
Solde au 31 décembre 2019		849 195 000	137 687 166	-	1 441 248 816	(2 967 892 185)

الملحق رقم 05: جدول تدفقات الخزينة لشركة روية 2019.

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE PERIODE DU 01.01.2019 AU 31.12.2019
CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

	NOTE	31.12.2019	31.12.2018
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net		(3 075 430 150)	(275 035 966)
Ajustement pour :			
* Amortissements immobilisations		490 652 463	492 304 313
* Autres Amortissements et provisions		2 029 376 738	(3 720 153)
* Variation des impôts différés		(113 212 202)	(53 238 671)
* variation des Stocks		(145 118 854)	475 382 591
* Variation des clients et autres créances		(30 075 949)	(590 781 086)
* Variation des Fournisseurs et autres dettes		671 245 730	464 792 996
* Plus ou moins-values de cession nettes d'immobilisations		(26 479 283)	-
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)		(199 041 507)	509 704 023
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décassements sur acquisition d'immobilisations		(71 419 999)	(98 650 645)
Encaissement sur cession d'immobilisations		26 479 283	-
Décassements sur acquisition d'immobilisations financières		-	(2 925 000)
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		3 350 000	-
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)		(41 590 716)	(101 575 645)
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Dividendes versés aux actionnaires		-	-
Augmentation du capital en numéraire		-	-
Encaissements des subventions d'investissement		-	-
Emission d'emprunts		685 418 915	12 453 537
Remboursement d'emprunts		(404 990 046)	(913 899 472)
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)		280 428 869	(901 445 936)
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		39 796 646	(493 317 558)
Trésorerie au début de l'exercice		(3 069 674 936)	(2 576 357 378)
Trésorerie à la clôture de l'exercice		(3 029 878 290)	(3 069 674 936)
Variation de trésorerie		39 796 646	(493 317 558)

الملحق رقم 06: جدول توزيع النتيجة الصافية لشركة روية للفترة من 2014-2019.

4.1.3. Tableau d'affectation des résultats

(en million de dinars)	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Résultat net	311	189	131	-703	-275	-3 075
Report à nouveau	-	-	-	-	-	-3 075
Réserves légales	16	9	7	-	-	-
Dividendes	102	127	-	-	-	-
Réserves facultatives / Autres capitaux propres	193	52	124	-703	-275	-

الملحق رقم 07: جدول توضيحي لقروض شركة روية من 2014-2019.

Le tableau ci-dessous présente l'évolution de l'endettement de NCA-Rouiba depuis 2014 ainsi que le ratio d'endettement de NCA-Rouiba par rapport à ses capitaux propres :

Chiffres en million de dinars	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dette bancaire à LM	2 677	3 117	2 904	2 487	1 585	1 245
Trésorerie passif	418	933	2 214	2 703	3 315	3 803
Disponibilités et assimilés	226	240	121	133	251	157
Endettement Net	2 869	3 810	4 997	5 057	4 649	4 891
Capitaux propres *	1 981	2 068	2 072	1 369	2 536	-540
Ratio d'endettement	1,45	1,84	2,41	3,69	1,83	-9,06
Capacité d'endettement	-888	-1 742	-2 925	-3 687	-2 114	-5 431

*Tenant compte de la réévaluation des actifs en 2018

الملحق رقم 08: إفصاح عن مخاطر استثمارية شركة روية 2019.

3.4. FACTEURS DE RISQUES

3.4.1. La situation financière de NCA-Rouiba est très dégradée

NCA-Rouiba fait face à une situation financière très dégradée, qui est susceptible de menacer la continuité de son exploitation.

Ainsi, depuis 2014, le niveau d'endettement de NCA-Rouiba a toujours été supérieur aux fonds propres et n'a cessé de croître.

Au 31 décembre 2019, les capitaux propres de la Société étaient négatifs à hauteur d'un montant de (539,8) millions de dinars algériens, et l'endettement net de la Société s'élevait à 4,891 milliards de dinars algériens. De plus, au 31 décembre 2019, l'endettement net à court terme représentait 78% de l'endettement net de la Société.

A partir de 2015, NCA-Rouiba s'est engagée dans un plan d'investissement très ambitieux dans le but d'offrir à ses clients une gamme de produit plus élargie en terme packaging. Le montant total investi fut de plus de 22 millions d'euros incluant l'acquisition d'un terrain (13 000 m²) et de deux lignes de production de conditionnement, l'une en PET aseptique et l'autre en canettes. Les investissements ont été financés à 100% par des crédits bancaires. L'entrée en exploitation de ces nouvelles lignes de production n'a pas permis d'atteindre les niveaux de chiffre d'affaire escomptés. Au contraire, le chiffre d'affaires a enregistré des baisses consécutives depuis l'année 2017 et, dès l'achèvement de la période de différé de paiement en 2016, la trésorerie a été largement impactée par le remboursement des crédits bancaires. Face à cette situation, la Société a eu recours au financement bancaire à court terme afin de financer le long terme. En effet, les flux de trésorerie d'exploitation n'ont pas couvert les besoins nécessaires au remboursement de la dette. Un plan de baisse des charges et de réduction des créances a été initié début 2017, cependant la baisse du chiffre d'affaires ainsi que le non-paiement de certaines créances de la Société ont concouru aux difficultés financières.