مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد (IAS1)

–دراسة تحليلية للقوائم المالية لمؤسسة سونلغاز الجلفة –

أ.نوارة محمد د.مليكة حفيظ شبايكي
جامعة الجزائر 03

الملخص

تبين هذه الدراسة دور وأهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة لمختلف المستخدمين سواء داخليين أو خارجيين والذين يحتاجون إلى معلومات المؤسسة المتضمنة في القوائم المالية لترشيد مختلف قراراتهم، وعليه فقد أصدرت الهيئات المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية عدة معايير تحدد طبيعة ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها، إضافة إلى تحديد الشكل الذي تفصح به.

وبما أن الجزائر غير معزولة عن البيئة الدولية تفاعلت مع هذه المتطلبات من خلال قيامها بإصلاح محاسبي تمخض عنه إصدار النظام المحاسبي المالي والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

وعليه فهذه الدارسة تتتبع الإفصاح المحاسبي في إحدى المؤسسات الوطنية لقائمتي الميزانية وحساب النتائج ومقارنتهم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي المحدد في المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد.

الكلمات المفتاحية:

الإفصاح المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية.

Abstract

This research paper shows the importance of accounting disclosure to all the users- either internal or extrenal. These clients need basic data of the institution included in its financial statement to take the ultimate decision. Therefore, authorities related to international accounting norms launched different norms that determine the nature and the kind of information must be disclosed along with the way it should be.

Algeria as well reacted to the requirements of the international arena through introducing an accounting reform that gave birth to a new financial and accounting system(inspired from international accounting norms)

As a consequence, this study follows the accounting disclosure of one of the national institutions for both the budget and calculating results and comparing them to the requirements of the accounting disclosure highlighted in international accounting norm number one.

key words : accounting disclosure , financial accounting system, international accounting standards.

مقدمة

نتيجة الأزمات المالية التي شهدتها الساحة الدولية والتي أدت بالعديد من المؤسسات إلى إعلان إفلاسها، نتيجة الفساد المالي والإداري والمحاسبي والراجع إلى عدم احترام مبدأ الإفصاح المناسب، جعل الهيئات العالمية المسئولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية تصدر عدة معايير خاصة بالإفصاح المحاسبي، وذلك لتحديد مختلف الافصاحات التي يجب على المؤسسة التقيد بها، لتكون هذه الافصاحات غير مظللة ومتاحة لكل المستخدمين سواء داخليين أو خارجيين بعدالة وبدون تحيز بهدف مساعدتهم في ترشيد قراراتهم.

المحور الأول: الإطار ألمفاهيمي للإفصاح المحاسبي والنظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المحور سيتم تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بكل من الإفصاح المحاسبي وكذا النظام المحاسبي المالي.

مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد(IAS1)

أولا: الإطار العام للإفصاح المحاسبي

لقد تطور الإفصاح المحاسبي نتيجة تطور وظيفة المحاسبة، فلم يعد يقتصر دور الإفصاح المحاسبي في تقديم المعلومات للمستخدمين فقط بل أصبح دوره يتمثل في حماية حقوق المستخدمين الخارجين من خلال تقديم معلومات تتصف بالشفافية والعدالة.

1-مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه

بالرغم من اختلاف مفهوم الإفصاح المحاسبي لدى الأكاديميين والباحثين إلا أنهم اشتركوا في هدفه والمتمثل في توفير المعلومات لكل المستخدمين.

1-1-مفهوم الإفصاح المحاسبي

يعرف الإفصاح في المؤسسة اصطلاحا على انه بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها، فهو نقل للمعلومات ممن يعلمها إلى من لا يعلمها[1]، أما في المحاسبة فنجد أن المختصون قد قدموا للإفصاح عدة تعاريف فمنهم من يعرفه على انه إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية المهمة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع[2].

ويعرفه آخرون على انه توفير المعلومات المناسبة في القوائم المالية المنشورة وذلك لمصلحة الفئات أو الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه المعلومات وبالقدر الذي يساعدهم في عملية اتخاذ القرارات. ويكون توفير هذه المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في خارجها ضمن الإيضاحات أو الملاحظات المرفقة بتلك القوائم[3].

كما يعني الإفصاح المحاسبي إظهار كافة المعلومات التي تؤثر على موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل[4].

وعرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AAA) بأنه عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية ومعاني المصطلحات الواردة بها حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية المؤسسة مستقبلا وذلك لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم[5].

إن مفهوم وهدف الإفصاح المحاسبي المعاصر لم يعد يقتصر على مجرد إبلاغ وعرض نتائج القياس المحاسبي وتفسيرها، ولكن واقع الحال أن مفهومه توسع وأصبح الأمر ينطوي على عرض معلومات كمية أو وصفية، فعلية أو تقديرية، ولها تأثيرها الملحوظ على متخذي القرارات مع أنها لم تنتج عن قياس محاسبي وتتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها[6].

وكحوصلة من التعاريف السابقة للإفصاح يمكن الاستناد إلى هذا التعريف الذي يعتبر اشمل نوعا ما والذي يعرف الإفصاح المحاسبي على انه ((عملية عرض التقارير المالية والقوائم المالية وفق منهجية محددة تهدف إلى الإعلام العادل والملائم لجميع الأطراف ذات العلاقة والمصلحة بالمؤسسة)).

1-2-أنواع الإفصاح المحاسبي

للإفصاح المحاسبي عدة أنواع أهما ما يلي:

- الإفصاح الكامل (الشامل أو التام): ويفترض الإفصاح الكامل عرض جميع المعلومات الملائمة[7].
- الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي: هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

- الإفصاح الوقائي: يعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومات المالية للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة، والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستخدم العادي عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها[8].

- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الإطراف المالية، بمعنى أن تقدم المعلومات بشكل يحترم فيه الإنصاف بين جميع احتياجات الأطراف وبدون تحيز.

- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمستخدميها وأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط وظروف المؤسسة.

- الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، حتى لا تكون مضللة لمستخدميها عند اتخاذ القرارات[9].

- الإفصاح التفاضلي: حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاضل أو التفاوت في البنود بعقد المقارنة لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات.

- الإفصاح الشامل: إن مفهوم الإفصاح الشامل يعني أن القوائم المالية المنشورة والملاحظات الملحقة بها يجب أن تتضمن أية معلومات اقتصادية متعلقة بالوحدة الاقتصادية، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية[10].

2- أساليب ومقومات الإفصاح المحاسبي

يتميز الإفصاح المحاسبي بمجموعة من المقومات الأساسية والتي من خلالها يتم تحديد طرق وأساليب الإفصاح.

2-1- أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي

توجد العديد من الأساليب والطرق التي يتم بها الإفصاح المحاسبي، وتعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها البعض وهي:[11]

- شكل وترتيب القوائم الرسمية: يجب أن تظهر أكثر المعلومات أهمية وملائمة في صلب الجزء الرئيسي لواحدة أو أكثر من القوائم المالية إذا كان ذلك ممكنا.

- خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين: قد يحتوي خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين بعض المعلومات الإضافية المفيدة لمستخدمي القوائم المالية[12].

- الإفصاح عن النسب المالية: عادة ما تظهر القوائم المالية لبعض المؤسسات المحلية والدولية بعض المؤشرات المالية كالنسب المالية، سعيا منها لتوفير معلومات مهمة وجاهزة لتقييم أداء المؤسسات ومقارنتها بمؤشرات المؤسسات الأخرى أو المؤشرات المعيارية المعدة من قبل بعض الهيئات المالية[13].

- المعلومات بين الأقواس: يجب أن تعرض أكثر المعلومات أهمية في صلب القوائم المالية بدلا من عرضها في شكل ملحوظات أو جداول ملحقة، وإذا تعذر جعل عناوين العناصر في القوائم وصفية بدرجة كاملة دون أن تكون طويلة جدا، فانه يمكن عرض الشروح التفصيلية أو التعريفات كملاحظات بين أقواس تلبي عناوين القوائم[14].

ويأتي الإفصاح بين الأقواس في متن القوائم المالية (عادة في الميزانية)، وتستخدم عادة لبيان أساس التقييم لبعض عناصر القوائم المالية، لكنها قد تقدم بعض أنواع المعلومات كالقيمة الاسمية والعدد المصرح به لمختلف أنواع الأسهم والعدد المصدر منها[15].

- القوائم الملحقة والجداول: لكي تلخص البيانات المالية وتعرض في قائمة باختصار يكفي أن تكون مفهومة للقراء الملمين بدرجة معقولة، هذا ويجب أن تؤخذ بعض المعلومات التفصيلية المهمة من القوائم لتعرض في جداول ملحقة[16].

- المعلومات التي يفصح عنها في الملاحظات الهامشية: وتهدف إلى نشر المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لا يمكن إظهارها في صلب القوائم ذاتها حتى لا تنقص من درجة وضوح القوائم المالية، وعادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أو وصفية تمثل بعض التفصيلات أو القيود على المعلومات الواردة في القوائم، أو معلومات إضافية اقل أهمية[17].

- تقرير مدقق الحسابات: يعد تقرير المدقق من مصادر المعلومات المهمة الأخرى التي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها. إن تقرير المراجع الخارجي ليس مكانا للإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة، ولكنه يؤدي دوره كطريقة للإفصاح[18] ومما سبق فان المؤسسة تستخدم الأسلوب الذي تراه مناسبا لها.

2-2-المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

للإفصاح المحاسبي مقومات أساسية هي:

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: بما أن استخدام المعلومات في التقارير المالية لأطراف عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين المحتملين والدائنين والموظفين والإدارة والاقتصاديين ...الخ، وان هذه الجهات المستخدمة للمعلومات سوف تساعد على تحديد المعلومات من حيث المحتوى أو من حيث الشكل[19].

- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية: يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار ملائمة المعلومات، فتعد الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح أو نوعها، في حين تعد المادية أو الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح عنها أو كميتها[20].

- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها: بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية وكذلك الغرض التي ستستخدم فيه حيث تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ونوعها[21].

- تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وطرقه: إن البدائل المختلفة من الأساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المالية المحاسبية تترك اثأرا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، ولذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب المعلومات فيها وتنظيمها منطقيا يتركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة[22].

- توقيت الإفصاح عن المعلومات المالية: يعد التوقيت المناسب صفة هامة لخاصية ملائمة المعلومات المحاسبية، فإذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فان المعلومات قد تفقد قيمتها، لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقرير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة[23].

ثانيا: الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

نتيجة سعى الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي وتوحيد مختلف المعاملات المحاسبية الوطنية مع الأجنبية قامت بعدة إصلاحات مختلفة، نتج عنها النظام المحاسبي المالي الذي يحمل في طياته سمات معاير المحاسبة الدولية.

مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد(IAS1)

1-مفهوم النظام المحاسبي المالي ونطاق تطبيقه

قبل التطرق إلى نطاق ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يجب تحديد مفهومه.

1-1-مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 المؤرخ بـــ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 منه وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية حيث عبر وفقه على الآتي[24]:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها[25]، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة[26]، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[27].

ويتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من الخصائص يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- معد لمصلحة المستثمرين؛
- تفوق الجوهر على الشكل؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة أو الصحيحة والتي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة[28]؛
- التقارب في الممارسات المحاسبية المحلية والممارسات العالمية، وكذا التمكن من إصدار معلومة دقيقة تساهم في إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛

يجب الإشارة أيضا أن النظام المحاسبي المالي قد اخذ بعين الاعتبار المستثمرين بالدرجة الأولى، بتوفير كل المعلومات المالية والغير مالية حول المؤسسة ووضعيتها في السوق، من اجل اتخاذ القرارات في الاستثمار أو الانسحاب[29].

1-2 نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

تنص المادة رقم 4 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 على انه يلزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي :

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها[30]؛
- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات[31]؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات مكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني او تنظيمي[32]؛

كما تنص المادة رقم 05 من القانون السابق، على انه يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[33].

2- مبادئ النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي يضم في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح ومنسجم ضمن قواعد ومبادئ المرجع الجديد، وتتمثل المبادئ والقواعد المحاسبية التي تبناه النظام المحاسبي المالي في:

- محاسبة التعهد (أساس الاستحقاق): أي أن تأثيرات المعاملات والأحداث الاقتصادية يتم الاعتراف بها عندما تحدث وليس عندما تحدث تدفقات نقدية.
- قابلية الفهم: يشترط في المعلومة المالية أن يتم عرضها بوضوح بعيدة عن التعقيد حتى يتمكن المستخدمين من فهمها[34].
- الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية تم تسجيلها على أساس وثائق ومستندات ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها.
- قابلية المقارنة: أي يمكن أمكانية مقارنة القوائم المالية لسنوات سابقة أو مع مؤسسات أخرى[35].
- استمرارية الاستغلال: يجرى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المؤسسة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور.
- المصداقية: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة[36].
- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.
- تغليب الواقع الاقتصادية على المظهر القانوني: من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني، لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا تعتبر عملية الإيجار عدم انتقال الملكية من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية[37].

المحور الثاني: الإفصاح في القوائم المالية حسب محتوى معيار المحاسبة الدولية الأول (IAS01) والنظام المحاسبي المالي (SCF)

في هذا المحور سنتعرف على متطلبات الإفصاح حسب محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وحسب متطلبات النظام المحاسبي المالي.

أولا: الإفصاح حسب محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية"(IAS01)

إن المعيار المحاسبي الدولي الأول يبين لنا كيفية الإفصاح عن البيانات في القوائم المالية.

1-هدف ونطاق المعيار (IAS01)

يتمثل هدف ونطاق المعيار في ما يلي:

1-1-هدف المعيار: يهدف المعيار إلى بيان أسس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المؤسسة في فترات أخرى أو لقوائم مالية لمؤسسات أخرى، ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض لقوائم وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها، كما يعرض هذا المعيار نماذج عن القوائم المالية[38].

1-2-نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار عندما يتم عرض بيانات مالية لغرض عام، وذلك من اجل تلبية احتياجات مستخدمي هذه البيانات، ويؤخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- لا ينطبق هذا المعيار على بيانات مالية مرحلية ومختصرة؛
- ينطبق هذا المعيار على المشاريع الفردية أو مجموعة مشاريع؛
- يمكن عرض البيانات المالية الموحدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، والبيانات المالية للمؤسسة الأم، وفقا للقوانين والمتطلبات الوطنية؛
- يمكن تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع المؤسسات، وكذلك البنوك ومؤسسات التامين والمؤسسات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الإضافية للإفصاح الخاصة بالمؤسسات المالية والبنوك؛

- يمكن تطبيق هذا المعيار على المؤسسات الهادفة للربح، أما المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح فيمكن تطبيقه مع تغيير بعض المسميات في بنود البيانات المالية[39].

2-المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية حسب (IAS01)

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة عرض أو شكل عرض الميزانية، فقد يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، كما يجوز عرض الأصول غير المتداولة في البداية ثم الأصول المتداولة، وكذلك الحال بالنسبة للجانب الأخر بالميزانية، فقد تعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة.

إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد ادني يجب أن تتضمنه قائمة المركز المالي:

- العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- الاستثمار العقاري؛
- الأصول المعنوية والأصول المالية؛
- المخصصات؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزون؛
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- النقد والنقد المكافئ؛
- الالتزامات والأصول الضريبية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛
- الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)"ضرائب الدخل"؛
- رأس المال الصادر والاحتياطات التي تعزى لحملة الأسهم في المؤسسة الأم؛
- الالتزامات المندرجة ضمن مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)؛
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة الأصول) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)" الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة[40]."

3- المعلومات التي يجب عرضها في حساب النتائج حسب(IAS01)

إن حساب النتائج يعتبر من القوائم المالية الهامة التي تظهر نتيجة عمل المؤسسة من ربح أو خسارة. إذا يعتبر أداة قياس للأداء المالي خلال فترة معينة. وعند إعداد حساب النتائج يجب أولا ذكر عنوان القائمة ومن ثم اسم المؤسسة القانوني وأخيرا يجب بيان الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة.

وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) والخاص بعرض البيانات المالية فان حساب النتائج يجب أن تحتوى على المعلومات التالية وكحد ادني:

- الإيرادات؛
- نتيجة الأنشطة التشغيلية؛
- تكلفة التمويل؛
- نصيب المؤسسة من أرباح وخسائر في مؤسسات زميلة أو أي مشاريع مشتركة؛
- الضريبة؛
- حصة القلية وصافي ربح أو خسارة الفترة.

أما بقية البنود التي لم يرد ذكرها فيمكن إضافتها إذا ورد نص في معايير المحاسبة الدولية بخصوص ذلك، أو إذا كان ذلك ضروريا للتعبير بعدالة عن أداء المؤسسة[41].

4-المعلومات التي يجب عرضها في جدول تغير الأموال الخاصة حسب (IAS01)

بالإضافة إلى حساب نتيجة المؤسسة والتي تستعرض من خلاله نتيجة نشاطها الاستغلالي، فان جدول تغير الأموال الخاصة يقدم بدوره معلومات على الحقيقة الاقتصادية (التمويلية) للنتيجة المحددة مسبقا في الدورة من خلال عرضه للتغيرات في الأموال الخاصة للمؤسسة بتاريخ تحديدها لنتيجة نشاطها، حيث تعرض المؤسسة من خلال الجدول نوعين من المعاملات:

- حركة أسهمها واحتياطاتها (المعاملات الرأسمالية مع المساهمين، زيادة رأس المال لاسيما حصص الأرباح)؛
- إجمالي النتائج المولدة سواء أدرجت في حساب النتيجة أم لم تدرج.

و لم يحدد المعيار طريقة عرض المعلومات المطلوبة، حيث نجد عموما جدولا يسمح بإعادة تشكيل مصادر التغيرات خلال الدورة عنصرا بعنصر، ومن العناصر الواجب عرضها في جدول تغير الأموال الخاصة:

- إيرادات وأعباء الدورة مع عرضها المفصل بين المخصصة للمساهمين في رأس مال المؤسسة الأم وبين المخصصة لفائدة الأقلية؛
- اثر النتيجة الصافية للدورة؛
- إجمالي مختلف عناصر إيرادات وأعباء الدورة والمدرجة مباشرة في الأموال الخاصة وكذا تفصيلها؛
- إجمالي المجتمع لتغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (08) "السياسات المحاسبية"، التغيرات في التقدير المحاسبي، الأخطاء[42].

5-الملاحق المرفقة للقوائم المالية حسب(IAS01)

تعتبر الملاحق المرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم، وبحسب معيار المحاسبة الدولي الأول فان الملاحق المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية؛
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب حساب النتائج والميزانية وجدول التغير في الأموال الخاصة وقائمة سيولة الخزينة؛

مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد(IAS1)

- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب حساب النتائج والميزانية وجدول التغير في الأموال الخاصة وقائمة سيولة الخزينة، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية[43].

ثانيا:الإفصاح في القوائم المالية حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF)

إن الإفصاح في الميزانية يمكن المستخدمين من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، والإفصاح في حساب النتائج يمكن المستخدمين من قياس أداء المؤسسة، كما يمكن الإفصاح في جدول تغير الأموال الخاصة من معرفة تغيرات وتحركات أموال الساهمين.

1-الإفصاح في الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

تعد قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية للإفصاح عن أصول المؤسسة في نهاية الفترة والالتزامات عن هذه الأصول للغير وكذا حقوق الملاك في هذه الأصول، وينطوي هذا الإفصاح بالضرورة على إفصاح مفصل عن الأصول الثابتة أو طويلة الأجل والجارية أو المتداولة والالتزامات طويلة وقصيرة الأجل ومكونات حقوق الملاك[44].

لقد حدد النظام المحاسبي المالي الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الميزانية، منها ما يتعلق بالأصول ومنها ما يتعلق بالخصوم وهي كالتالي:

- في جانب الأصول:
- التثبيتات غير المادية والتثبيتات المادية والاهتلاكات؛
- المساهمات والأصول المالية والمخزونات؛
- أصول الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة والزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة أي أعباء مثبتة مسبقا؛
- خزينة الأموال الايجابية ومعدلات الخزينة الايجابية[45].
- في جانب الخصوم:
- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر في حالة مؤسسات؛
- الاحتياطات والنتيجة الصافية والعناصر الأخرى والخصوم الغير جارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون وخصوم الضريبة مع تميز الضرائب المؤجلة؛
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقا) وخزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية[46].

2- الإفصاح في حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

يلخص مختلف الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح[47].

لقد حدد النظام المحاسبي المالي الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في حساب النتائج وهي كالتالي:

- الهامش الإجمالي؛ القيمة المضافة؛ الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية والمنتوجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والتي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية والعناصر الغير عادية (منتجات وأعباء)؛

- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع والنتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لمؤسسات المساهمة[48].

3- الإفصاح في جدول تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية، والهدف من هذه الوثيقة هو تمكين المستخدم أو المستثمر من تحليل تغير أمواله خلال السنة المالية.

وحسب النظام المحاسبي المالي فان المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة الصافية وتغيرات الطريقة الحسابية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد)، توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال السنة المالية[49].

4- الإفصاح في ملحق الكشوفات المالية حسب النظام المحاسبي المالي

الملحق وثيقة تلخيص يعد جزءا من القوائم المالية وهو يوفر التفسيرات الضرورية والمعلومات المفيدة لقارئي الحسابات أو للمستخدمين لفهم أفضل للقوائم المالية والطرق المحاسبية كلما اقتضت الحاجة[50].

ويشمل الملحق على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت تلك المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد قوائم مالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، المؤسسات المشتركة والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك المؤسسات أو مسيريها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية[51].

المحور الثالث: الإفصاح في القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز الجلفة

سيتم من خلال هذا المحور عرض عام لمؤسسة سونلغاز الجلفة، وتحديد طرق عرضها للقوائم المالية.

أولا: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز الجلفة

في البداية سنتتبع مراحل نشأة مؤسسة سونلغاز الجلفة والتعريف بها، بالإضافة إلى تحديد نشاطها.

1- مراحل نشأة مؤسسة سونلغاز الجلفة

انشأ مركز الجلفة في سنة 1977 تحت وصاية مركز المدية، واستقل سنة 1980 حيث أصبح يغطي قطاع الولاية، وبظهور التنظيم الجديد في جويلية 2004 أعطي استقلالية أكثر وتحول إلى مديرية للتوزيع، وسونلغـــاز ولاية الجلفة فرع تـــابع للمديرية العـــامة للتوزيع للوسط (البليدة) وتحتوي على خمسة(5) مقاطعات: الجلفة شرق، الجلفة غرب، مسعد، حاسي بحبح وعين وسارة، مقرها كائن ب02 شارع فلسطين وهو إرث استعماري كان يستخدم كموقع لتوليد الكهرباء، يتربع على مساحة تقدر ب 5000متر مربع تقريبا، تضم 82 مكتبا جلها بحاجة إلى تجديد.

مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد(IAS1)

البطاقة التقنية لمديرية التوزيع بالجلفة

الشكل القانوني : شركة ذات أسهم
المقر الاجتماعي : 2 شارع فلسطين
الجلفة
الهاتف: 027872500 - 027873600
الفاكس: 027872916
المساحة: حوالي 5000 متر مربع
عدد المكاتب:82 مكتبا
الجنسية: جزائرية
النشاط: توزيع الكهرباء والغاز
تاريخ الإنشاء: 01 جانفي 1977

2- مهام وحدة التوزيع بالجلفة

تتلخص مهام وحدة التوزيع بالجلفة فيما يلي:

- إنجاز الأهداف المسطرة من طرف المديرية العامة المركزية (DGDC)؛
- تطبيق السياسة التجارية المتبعة والتي تخص الزبائن الدائمين أي تلبية حاجات الزبائن من كهرباء وغاز بصفة مستمرة وآمنة وبنوعية رفيعة مع سعي سونلغاز إلى تخفيض تكلفة منتجاتها، وبعبارة أخرى الاستمرارية في تقديم الخدمات؛
- تسيير الوسائل البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرف المنظمة من أجل تحقيق الأهداف العامة للمديرية العامة والخاصة بالمركز؛
- تقديم خدمات الزبائن عن طريق الأشغال؛
- تعتبر همزة وصل بين منطقة التوزيع والوكالات التابعة لها؛
- توسيع شبكة التوزيع على المستوى المحلي وصيانة المنشآت الكهربائية والغازية لضمان نوعية واستمرارية الخدمات والمشاركة في التنمية المحلية عن طريق إنشاء مصانع وورشات وبالتالي خلق مناصب شغل متخصصة ومتميزة.

ثانيا: الإفصاح في الميزانية وحساب النتائج لمؤسسة سونلغاز الجلفة

سنستعرض طريقة إفصاح مؤسسة سونلغاز الجلفة في كل من الميزانية وحساب النتائج، ومدى توافقها مع متطلبات الإفصاح وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (01).

1- الإفصاح في ميزانية مؤسسة سونلغاز (دورة 2015-2016)

لقد أفصحت مؤسسة سونلغاز بالميزانية لدورتين متتاليتين (2015-2016) كما يلي:

1-1-عرض ميزانية مؤسسة سونلغاز الجلفة لسنتي 2015-2016

سنقوم بعرض كل جانب من جوانب الميزانية لوحده، حيث نعرض جانب الأصول لوحده والخصوم لوحده.

مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد(IAS1)

1-1-1-جانب الأصول : يتمثل جانب الأصول للميزانية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1): عرض جانب الأصول للميزانية لدورة 2015-2016

الأصـــــــــــــــــــول	2015	2016
أراضي	29،393،785.47	30،315،926.47
تهيئة الأراضي	3،226،251.39	3،079،886.73
مباني	34،142،616.88	73،695،366.91
منشآت تقنية	10،626،296،844.24	13،153،454،915.33
تثبيتات أخرى عينية	1،098،528،944.94	1،204،412،220.45
تثبيتات جارية	2،659،733،751.87	2،044،653،251.85
ضرائب مؤجلة	0.00	0.00
مجموع الأصول الغير جارية	14،451،322،194.79	16،509،611،567.74
الزبائن	2،195،972،027.56	2،659،290،144.57
مخزون جاري	1،633،179.20	4،241،120.42
ذمم مدينة أخرى	186،924،948.69	345،487،389.63
ضرائب	107،270،584.91	97،279،692.01
الخزينة	595،506،631.73	359،476،830.17
مجموع الأصول الجارية	3،087،307،372.09	3،465،775،176.80
مجموع العام للأصول	17،538،629،566.88	19،975،386،744.54

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسة

إن الجدول السابق والمتعلق بالميزانية جانب الأصول لمؤسسة سونلغاز الجلفة، يبين أصول المؤسسة لدورتين متتاليتين وهو متوافق مع ما هو محدد من طرف النظام المحاسبي المالي، والذي بدوره يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد والمتعلق بعرض البيانات المالية، كما يتوافق معه من حيث الشكل الخارجي. وعليه فقد تم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأصول من طرفة مؤسسة سونلغاز بما يتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (01).

1-1-2-جانب الخصوم : يتمثل جانب الخصوم للميزانية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2): عرض جانب الخصوم للميزانية لدورة 2015-2016

الخصـــوم	2015	2016
إعادة التقييم	238،898،718.77	238،898،718.77
النتيجة الصافية (حصة المجمع)	0.00	-991،825،041.90
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى (ترحيل من جديد)	-17،710،097.92	-25،083،689.06
حصة الشركة المدمجة	8،871،854،612.88	11،775،753،935.75
القروض والديون المالية	63،158،598.17	78،135،022.03
الضرائب المؤجلة	0.00	0.00
المؤونات والمنتجات المدمجة في الحسابات سلفا	5,228,395,484.91	5,243,301,870.92
مجموع الخصوم الغير جارية	5،228،395،484.91	5،243،301،870.92
الموردين والحسابات المرفقة	1،165،070،650.50	1،600،948،332.72

الضرائب	58،016،905.37	54،864،308.38
ديون أخرى	1،994،103،292.37	2،078،528،308.96
مجموع الخصوم الجارية	3،217،190،848.24	3،734،340،950.06
مجموع العام للخصوم	17،538،629،566.88	19،975،386،744.54

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسة

إن الجدول السابق والمتعلق بالميزانية جانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز الجلفة، يبين خصوم المؤسسة لدورتين متتاليتين وهو متوافق مع ما هو محدد من طرف النظام المحاسبي المالي، والذي بدوره يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد والمتعلق بعرض البيانات المالية، كما يتوافق معه من حيث الشكل الخارجي. وعليه فقد تم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالخصوم من طرفة مؤسسة سونلغاز بما يتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (01).

2- الإفصاح في حساب النتائج مؤسسة سونلغاز (دورة 2015-2016)

يتم عرض جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز الجلفة لدورة 2015-2016 كالآتي:

جدول رقم (3): جدول حسابات النتائج لدورة 2015-2016

العناصر	2015	2016
المبيعات والمنتجات ذات الصلة	3،953،740،060.45	4،975،462،356.84
الخدمات المقدمة لإنتاج الطاقة المواد	0.00	0.00
1-إنتاج للسنة	3،953،740،060.45	4،975،462،356.84
مشتريات مستهلكة	-39،316،751.36	-38،033،434.13
الخدمة الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-309،968،020.02	-512،915،699.17
2-الاستهلاك السنة	-3،980،939،647.99	-4،495،884،784.63
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	-27،199،587.54	479،577،572.21
اعباء الستخدمين	-713،380،044.40	-822،052،451.54
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-75،093،286.67	-90،899،571.76
4-إجمالي فائض الاستغلال	-815،672،918.61	-433،374،451.09
المنتجات العملياتية الأخرى	220،556،601.35	273،485،112.61
الأعباء العملياتية الأخرى	-731،437.18	-9،132،124.48
المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسارة القيمة	-634،656،551.39	-818،360،378.91
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	411،208،218.92	113،807،169.61
5-النتيجة العملياتية	-938،311،802.98	-981،859،362.79
الأعباء المالية	-3،157،582.53	-2،642،597.89
الاستفادة النفقات المالية التي تلقتها	-22،916،354.83	-7،323،081.22
6-النتائج المالية	-26،073،937.36	-9،965،679.11
7-النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	-964،385،740.34	-991،825،041.90
مجموع منتجات الأنشطة العادية	4،585،504،880.72	5،362،754،639.06
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-5،549،890،621.00	-6،354،579،680.09
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	-964،385،740.34	-991،825،041.90
9-نتيجة غير عادية	-1،192،157،160.07	-108،284،690.53

10-صافي نتيجة السنة المالية	-964،385،740.34	-991،825،041.90

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسة

إن شكل جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز الجلفة، والذي يبين أعباء وإيرادات المؤسسة لدورتين متتاليتين يتوافق مع الشكل المحدد من طرف النظام المحاسبي المالي، والذي بدوره يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد والمتعلق بعرض البيانات المالية، كما يتوافق معه من حيث الشكل الخارجي.

وعليه فقد تم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأعباء والإيرادات الخاصة بحساب النتائج من طرفة مؤسسة سونلغاز بما يتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (01).

خلاصة:

إن الجهود التي قامت بها الدولة الجزائرية في مجال الإصلاح المحاسبي بغية مسايرة التطورات الدولية في المجال المحاسبي وتقريب الممارسات المحاسبية الوطنية مع الممارسات المحاسبية الدولية، نتج عنها النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية وهذا وفق ما أقرته التعليمة الوزارية رقم 2 المؤرخة بتاريخ مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

وعليه فما تضمنه النظام المحاسبي المالي في جانبه المتعلق بالعرض والإفصاح في القوائم المالية ساهم بشكل كبير في توفير متطلبات الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية والموجهة لمختلف احتياجات المستخدمين.

ويعتبر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي متوافق بشكل كبير مع نظيرتها الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم واحد، وهذا ما أكدته الدراسة من خلال الإفصاح في مؤسسة سونلغاز بحيث أن الإفصاح في قوائمها يتوافق من حيث الشكل الداخلي والمضمون مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد.

الهوامش والمراجع:

1- طلبة اميرة، اثر الافصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم دراسة حالة بعض الشركات المدرجة في البورصة، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجيستير في الاقتصاد والمناجمنت، شعبة علوم التسيير، فرع الادارة الماليةـــ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2008-2009، ص:79.

2- طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية، كلية التجارة جامعة عين الشمس، الاسكندرية، مصر، 2006. ص: 54.

3محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2007، ص: 48.

4- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (scf)، المؤتمر الدولي الاول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية يومي 04-05 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الدراسات في العلوم التجارية،جامعة المسيلة، ص: 3.

5- سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص: 178.

6 - وصفي ابو الفتاح ابو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، الطبعة الثانية، 2002 ،ص: 69.

7- الدون س هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة ابو زيد، الطبعة الرابعة، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1990، ص ص:766-767.

8- ضيف الله محمد الهادي، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (ias-ifrs) ، مؤتمر الدولي الاول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية يومي 04-05 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الدراسات في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، ص 4.

9- زين عبد المالك، القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة مجمع صيدال وحدة الحراش (2012-2013)، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2014-2015، ص: 14.

10- ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره ، ص 5.

11- محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ،ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص ص: 583-584.

12- محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2015، ص: 493-495.

13- محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 597.

14- الدون س هندريكسن، مرجع سبق ذكره ، ص: 785.

15- مارتل كلارك، ريتشارد شرويدر، جاك كاثي، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد على احمد كاجيجي، ابراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، السعودية، 2010، ص ص: 636-637.

16- الدون س هندريكسن، مرجع سبق ذكره ، ص ص:794-795.

17- سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2011، ص ص: 192-193.

18- المرجع نفسه ، ص ص: 195-196.

19- وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل ال غزوي، حوكمة الشركات واثارها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة الاولى، مركز الكتاب الاكاديمي، 2015، ص ص: 82 - 83.

20- محمد مطر، نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص ص: 344-345.

21- وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل ال غزوي، مرجع سبق ذكره ، ص: 85.

22- محمد مطر، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 348-349.

23- وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل ال غزوي، مرجع سبق ذكره ، ص: 87.

24 - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 74، لسنة 2007، المادة 3، ص: 3.

25- الصفحات الزرقاء، النظام المحاسبي المالي، البويرة، الجزائر،2008 ، ص: 10.

26 - دار بلقيس، النظام المحاسبي المالي الجديد، الدار البيضاء، الجزائر، 2009، ص: 8.

27 - بلعروسي احمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص: 21.

28- كتوش عاشور ،متطلبات تطبيق نظام المعلومات المحاسبي الموحد (ias/ifrs) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمالة افريقيا، العدد السادس، كلية الاقتصاد، جامعة الشلف، 2009، ص ص:292-293.

29- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي scf، الجزائر 2012، ص ص :12-13.

30 - القانون رقم 07-11 ، المادة 4، مرجع سبق ذكره ،ص: 3.

31- الصفحات الزرقاء، مرجع سبق ذكره، ص:10.

32- دار بلقيس، مرجع سبق ذكره، ص ص: 8-9.

33- بلعروسي احمد التيجاني، مرجع سبق ذكره ، ص: 21.

34- القانون رقم 07-11 ، المادة 3، مرجع سبق ذكره ،ص: 4.

35- الصفحات الزرقاء، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 10-11.

36- دار بلقيس، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 9-10.

37- بلعروسي احمد التيجاني، مرجع سبق ذكره ، ص: 22.بتصرف.

38- دادة دليلة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي :دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري 2010، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلـــة، 2012-2013، ص: 57.

39- وليد عبد القادر، حسام الدين الخداش، المعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2013، ص ص: 67-68.

40- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول (عرض القوائم المالية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 314.

41- وليد عبد القادر، حسام الدين الخداش، مرجع سبق ذكره، ص ص:78-79.

42- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية ias/ifrs، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص ص: 73-74.

43- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 2014.، ص : 57.

44- محمد محمود البابلي، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص: 43.

45- الصفحات الزرقاء، مرجع سبق ذكره ، ص: 62.

46- بلعروسي احمد التيجاني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 87-88.

47- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010، ص ص: 16-17.

48- بلعروسي احمد التيجاني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 90-91.

49- دار بلقيس، مرجع سبق ذكره ، ص: 112-113.

50- الصفحات الزرقاء، مرجع سبق ذكره ، ص: 90.

51- الصفحات الزرقاء، مرجع سبق ذكره ، ص: 71.