

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية، تجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية



الأطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية
تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي
بعنوان:

واقع وأفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر
الفترة: 2010 - 2014.
دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام بمستغانم + استبيان

نوقشت بتاريخ 03 جويلية 2017

إشراف الأستاذ الدكتور:

بشـوندة رفيق

إعداد الطالبة:

لصـونى حفيظة

لجنة المناقشة:

أ.د/محمد العيد	أستاذ	جامعة مستغانم	رئيسا.
أ.د/بشوندة رفيق	أستاذ	جامعة سيدي بلعباس	مشرفا ومقررا.
د/ دواح بلقاسم	أستاذ محاضر - أ -	جامعة مستغانم	مناقشا.
د/ لمر عباس	أستاذ محاضر - أ -	جامعة مستغانم	مناقشا.
أ.د/ بن سعيد محمد	أستاذ	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا.
د/ بحيح عبد القادر	أستاذ محاضر - أ -	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا.

السنة الجامعية: 2016 - 2017.

إني رأيت أنه لا يكتب إنسان في يومه إلا قال في غده:

لو غيرت هذا لكان أحسن،

ولو زيد كذا لكان ^{يستحسن}

ولو قدم هذا لكان أفضل،

ولو ترك هذا لكان أجمل،

وهذا من أعظم العبر

وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر...

شكر وعرفان

قال تعالى: ((رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَوْضِحْ لِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ)) الآية 19 من سورة النمل .

عن أبي هريرة رضي الله عنه أن النبي صلى الله عليه وسلم قال:

«لَا يَشْكُرُ اللَّهَ مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ» رَوَاهُ أَحْمَدُ (7755)، وَأَبُو دَاوُدَ (4198)، وَالتِّرْمِذِيُّ-

صحيح الجامع (1926) وصححه الألباني

الحمد لله الذي بنعمه ثم الصالحات، الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا
أن هدانا الله فباسمه تبدأ وتختتم الأعمال... لك الشكر والثناء الحسن يا الله.

أتقدم بالشكر والعرفان بالجميل للأستاذ الفاضل الدكتور باشوندة رفيق جزاه الله خير
الجزء على إسهاماته في إنجاز هذا العمل، كما لا أنسى الدكتور العيد محمد.

وأقدم بأسمى معاني التقدير للأساتذة الأفاضل الذين تحملوا عناء قراءة ومناقشة

هذه الأطروحة

أسأل الله أن يجازيهم عنا خير الجزاء وبورك فيهم.

الطالبة: لصنوني حفيظة.

إهداء

إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها، من كانت شمعة أنارت وبني
إلى من اختارت أن تضحي من أجل أن أحيي غدا صاحبة القلب الرقيق الدافئ.
"أمي الحنون" رحمها الله وأسكنها فسيح جناته.
إلى مثلي الأعلى، إلى من شملني بحبه وعطفه إلى من علمني معنى الصبر وكان لي سنداً.
"والدي العزيز" أطال الله في عمره.
إلى القلوب الدافئة التي أحاطتني بلحب والرعاية وسفتني الحنان بلا نهاية.
"أخواتي وأخوتي، زوجة الأب"
إلى كل من تمر بهم نسمة القرابة بجميع الأهل والأقارب من قريب أو بعيد
إلى كل من تعلقتم بروحي بروحهم وامتدت لتي إلى أسمى معاني الصداقة.
إلى كل من علمتني حرفاً أساتنتي الكرام.

لصنوني
حفيفة

جدول المحتويات

الصفحة	الفهرس
	الملخص.
	قائمة الجداول.
	قائمة الأشكال.
	جدول المختصرات.
12-02	المقدمة العامة.
	الفصل الأول: البيئة المحاسبية الدولية
14	تمهيد.
15	المبحث الأول: الإطار العلمي للمحاسبة.
15	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة وتطور الحاجة إليها كنظام للمعلومات.
15	أولاً: الجدلية الفكرية في تعريف المحاسبة.
15	1. المحاسبة علم أم فن.
16	2. التطور التاريخي لتعريف المحاسبة.
17	3. العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة وتطورها.
18	4. أنواع المحاسبة.
19	5. أهداف ووظائف المحاسبة.
21	6. مبادئ المحاسبة.
23	7. البيانات والمعلومات.
24	8. خصائص المعلومات المحاسبية.
26	9. مستخدمو المعلومات المحاسبية.
27	ثانياً: نظام المعلومات المحاسبي
27	1. مفهوم النظام وعناصره.
28	2. مفهوم نظام المعلومات المحاسبية.
29	3. خصائص نظام المعلومات المحاسبي.
30	4. مكونات نظام المعلومات المحاسبي.
32	المطلب الثاني: تصميم نظام معلومات محاسبي على مستوى الوحدة الاقتصادية.
32	أولاً: أهمية تصميم نظام المعلومات المحاسبي.
33	ثانياً: كيفية تصميم نظام المعلومات المحاسبي.

34	ثالثا: تحليل نظام المعلومات المحاسبي.
34	المطلب الثالث: مساهمة نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق أهداف المؤسسة.
35	المطلب الرابع: تأثير مهنة المحاسبة بالبيئة المحيطة بها.
35	أولا: انهيار الشركة العملاقة إنرون ومدققها شركة آرثر أندرسون.
37	ثانيا: انهيار شركة وولد كوم "WorldCom".
38	ثالثا: قانون أوكسلي "Sarbanes-Oxley".
39	رابعا: صدور قرار البرلمان الأوروبي رقم 1606 في 19 جويلية 2002 .
40	المبحث الثاني: دراسة معايير المحاسبة على المستوى الدولي.
40	المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية.
40	أولا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية.
43	ثانيا: خصائص المعايير المحاسبية الدولية.
44	ثالثا: معايير المحاسبة الدولية "IAS" ومعايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS".
44	1. معايير المحاسبة الدولية "IAS".
51	2. معايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS".
55	رابعا: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية "IAS/IFRS".
55	المطلب الثاني: الهيئات التي تعمل على وضع المعايير المحاسبية الدولية (التوحيد).
56	أولا: لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB".
59	ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB".
63	ثالثا: الهيئة المكلفة بتفسير معايير المحاسبة الدولية "IFRIC".
64	رابعا: المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية "EFRAG" ولجنة التنظيم المحاسبي "ARC".
64	المطلب الثالث: الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية.
65	أولا: أهداف الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية.
65	ثانيا: أسباب تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية سنة 1989 .
66	المطلب الرابع: موقف الهيئات العالمية والإقليمية من تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
75	خلاصة الفصل الأول.
	الفصل الثاني: النظم المحاسبية بين التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين.
77	تمهيد.

78	المبحث الأول: التنظيم المحاسبي الدولي.
78	المطلب الأول: العوامل التي أدت إلى اختلاف الممارسات المحاسبية الدولية وطرق تجاوز الاختلاف.
78	أولاً: العوامل التي أدت إلى اختلاف الممارسات المحاسبية الدولية.
81	ثانياً: طرق تجاوز هذا الاختلاف.
82	المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي الذاتي للمحاسبة المدخل الأنجلوسكسوني - النموذج الأمريكي -.
82	أولاً: المدخل الأنجلوسكسوني (الولايات المتحدة الأمريكية كمثال).
84	ثانياً: الهيئات المسؤولة عن تطوير المحاسبة في الو.م.أ.
85	ثالثاً: مساهمة الو.م.أ في تطوير المعايير المحاسبية الدولية.
87	المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي القاري مدخل أوروبي قاري - النموذج الفرنسي -
87	أولاً: المدخل المحاسبي القاري الأوروبي (فرنسا كمثال).
87	ثانياً: التنظيم المحاسبي في فرنسا والهيئات المسؤولة عنه.
90	ثالثاً: اعتماد معايير المحاسبة الدولية في فرنسا.
90	المطلب الرابع: مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي والتوافق المحاسبي الدولي.
90	أولاً: التوحيد المحاسبي الدولي.
92	ثانياً: التوافق المحاسبي الدولي.
94	ثالثاً: الفرق بين التوحيد المحاسبي والتوافق المحاسبي الدوليين.
96	المبحث الثاني: التنظيم المحاسبي في الجزائر.
96	المطلب الأول: تطور التشريع المحاسبي الجزائري غداة الاستقلال إلى يومنا هذا.
108	المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن تنظيم المحاسبة في الجزائر.
108	أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة.
111	ثانياً: التنظيمات المهنية.
113	المطلب الثالث: البيئة المحاسبية في الجزائر في ظل تطبيق "IAS/IFRS".
113	أولاً: مهنة المحاسبة والتنظيمات المهنية.
120	ثانياً: الكيانات الاقتصادية.
122	ثالثاً: التعليم المحاسبي والتكوين المحاسبي.
123	المطلب الرابع: ظروف تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.
123	أولاً: الأسباب التي أدت بالجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية.

125	ثانيا: أهداف الجزائر من التوافق مع المتطلبات المحاسبية الدولية.
125	ثالثا: عراقيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.
128	خلاصة الفصل الثاني.
	الفصل الثالث: تكييف الممارسة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.
130	تمهيد.
131	المبحث الأول: تكييف النظام المحاسبي مع التحولات المحاسبية الدولية.
131	المطلب الأول: دراسة انتقادية للمخطط المحاسبي الوطني.
131	أولا: غياب الإطار المفاهيمي النظري.
132	ثانيا: نقائص متعلقة بالقوائم المالية.
135	ثالثا: نقائص متعلقة بالتقييم والتسجيل المحاسبي.
135	رابعا: نقائص أخرى متعلقة بالحسابات.
136	خامسا: عدم تحديد مستخدمي المعلومة المالية.
137	سادسا: ضعف الإفصاح المالي والمحاسبي.
140	المطلب الثاني: مشروع تبني النظام المحاسبي المالي 2007.
140	أولا: مكونات النظام المحاسبي المالي.
151	ثانيا: الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي.
152	المطلب الثالث: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.
153	أولا: المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي -دراسة مقارنة لمختلف المبادئ-.
155	ثانيا: دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من جوانب مختلفة.
156	المطلب الرابع: مراحل عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.
157	أولا: إدراج بعض حسابات الأصول والخصوم.
157	ثانيا: إلغاء بعض الأصول والخصوم.
157	ثالثا: ترتيب عناصر الأصول والخصوم.
158	رابعا: المعالجة المحاسبية للتعديلات المحاسبية الحاصلة سابقا.
158	خامسا: إجراء تعديلات على الميزانية الختامية من أجل المطابقة.
158	سادسا: إعداد ميزان المراجعة 2009 وفق النظامين المحاسبيين.
159	سابعا: إقفال حسابات الميزانية الافتتاحية لسنة 2009.

159	ثامنا: إعداد الميزانية الافتتاحية لسنة 2010.
159	المطلب الخامس: قواعد التقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري.
169	المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر.
169	المطلب الأول: المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية.
169	أولا: تعريف المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية.
169	ثانيا: العلاقة بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية.
170	المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي.
174	المطلب الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بين "PCN" و "NSCF".
176	المطلب الرابع: الاختلاف بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.
181	المطلب الخامس: الحلول المقترحة لتقليل الفارق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.
186	خلاصة الفصل الثالث.
	الفصل الرابع: دراسة تقييمية للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.
189	تمهيد.
190	المبحث الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».
190	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».
190	أولا: نشأة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».
191	ثانيا: تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».
192	ثالثا: تقديم قسم المالية والمحاسبة.
194	رابعا: إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي حسب المؤسسة « UAB ».
195	خامسا: القواعد والطرق المحاسبية المستعملة في المؤسسة.
196	سادسا: الإيضاحات والتفسيرات المتعلقة بالقوائم المالية لسنة 2014.
197	المطلب الثاني: تحليل ميزانية المؤسسة « UAB » عن طريق مؤشرات التوازن المالي.
198	أولا: مؤشر رأس المال العامل « FR » .
200	ثانيا: احتياجات رأس المال العامل « BFR » .
202	ثالثا: مؤشر الخزينة « TN » .
202	المطلب الثالث: تحليل الميزانية لمؤسسة « UAB » عن طريق النسب المالية.
202	أولا: تطور رقم الأعمال وأرباح المؤسسة.

204	ثانيا: نسب السيولة.
205	ثالثا: نسب المردودية.
206	رابعا: نسب القيمة المضافة.
207	المطلب الرابع: تقييم الممارسة المحاسبية في مؤسسة « UAB ».
207	أولا: تحليل قائمة المركز المالي (الميزانية).
218	ثانيا: تحليل عناصر قائمة الدخل (حسابات النتائج).
221	ثالثا: تحليل عناصر جدول تدفقات الخزينة.
225	رابعا: تحليل جدول تغيرات الأموال الخاصة.
227	المبحث الثاني: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر عينة من خبراء في المحاسبة.
227	المطلب الأول: محددات الدراسة الاستيعابية.
231	المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة.
238	المطلب الثالث: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي.
249	المطلب الرابع: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي.
251	خلاصة الفصل الرابع.
257-253	الخاتمة العامة.
271-259	المراجع.
	الملاحق.

الملخص:

تسلط هذه الأطروحة الضوء على مدى درجة تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد دخوله حيز التنفيذ سنة 2010، من جهة، ومحاولة إبراز مدى جاهزية البيئة الجزائرية لاحتضان مثل هذا النظام، من جهة أخرى. تجدر الإشارة إلى أنه لا أنظمة المعلومات ولا شروط التقييم السائدة حاليا في الجزائر تسمح بالتطبيق الصارم لهذا النظام رغم متطلبات الهيئات الدولية للاندماج في الاقتصاد العالمي.

من خلال دراسة الحالة المنجزة على مستوى مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام بمستغانم واستمارة الاستبيان الموزعة على 38 فرد من المهنيين والأكاديميين (أساتذة جامعيين، إطارات محاسبية ومالية، إطارات بمصلحة الضرائب، أصحاب المهن الحرة)، اتضح أن المصالح المحاسبية بالمؤسسة محل الدراسة قامت، عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، بعملية تحويل بسيطة على الحسابات، مع تحسن في كيفية العرض والإفصاح في القوائم المالية.

فوضعية المؤسسة قد تكون راجعة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية دفعة واحدة وعدم كفاية الدورات التكوينية للأعوان المعنيين.

كما بينت نتائج تحليل استمارة الاستبيان، من خلال برنامج الحزم الإحصائية "SPSS"، أن النظام المحاسبي المالي لم يواكب التطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية (تحيين المعايير، إحداث معايير جديدة... إلخ).

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، النظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي الوطني.

Résumé :

Cette thèse s'attache à mettre en lumière le degré d'application, en Algérie, des prescriptions contenues dans le système comptable financier après sa mise en œuvre en 2010, d'une part, et de la capacité de l'environnement algérien à assimiler ce système, d'autre part.

Il faut reconnaître que ni les systèmes d'informations ni les conditions d'évaluation prévalant, actuellement en Algérie, ne sont pas de nature à permettre une application rigoureuse du SCF et ce, en dépit des exigences des instances internationales pour l'intégration de l'économie mondiale.

Cette conclusion découle des résultats de l'étude de cas réalisée au niveau de l'UAB et du questionnaire adressé à 38 professionnels et universitaires (professeurs universitaires, cadres comptables et financiers, cadres des impôts et professions libérales).

S'agissant de l'étude de cas, il s'est avéré que les services comptables de l'UAB n'ont procédé, lors du passage de PCN au SCF, qu'à une simple translation des comptes avec, toutefois, une meilleure présentation et communication des états financiers.

Cette situation pourrait être la conséquence logique de la mise en œuvre des normes comptables internationales de manière globale et de la prise en charge insuffisante de la formation des agents chargés de leur application.

Sur un autre volet, le traitement des données contenues dans le questionnaire, par le biais du programme SPSS, il révèle que le SCF n'a pas connu une évolution conforme au niveau actuel des normes comptables internationales (mise à jour des normes, introduction de nouvelles normes...)

Mots clés : les normes comptables internationales, les normes internationales d'information financière, le système comptable financier, le plan comptable national.

Abstract :

This thesis sheds light on the reality of accounting practice in Algeria in light of the adoption of International Accounting Standards by the Financial Accounting System, its application and the readiness of the Algerian environment to embrace his project. I can say that the accounting system application in an environment such as the Algerian environment not easy, but the application is considered imperative to integrate into the global economy.

To achieve the objectives of the study, I conducted a field study of the institution of food production cattle Mostaganem city. In addition, I established a questionnaire and distributed on 38 individual professionals accounting sample (university professors, accounting, financial and economic institutions frames, frames the IRS, self-employed)

By the way I observed through this study that this enterprise had a change in the presentation and disclosure that has become more convenient to analyze the financial situation of the enter prise compared to what it was in the NAP. The transition process to the Financial Accounting System (FAS) applied only confined to rearrange the financial statement selements and changing labels and number sof some accounts. The partial application of IAS refers to the difficulty of understanding these standards because of the magnitude and the short duration of the accountants formation in this filed. The results of the questionnaire analysis showed through "SPSS" that despite the specific characteristics of the system, I noticed not keep pace of developments in International Accounting Standards and that's what made him a static can not enjoy the benefits that can accrue to the accounting profession by the adoption of such international standards, which is characterized by precision and rigor.

Keywords : International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS), Financial Accounting System(FAS), National Accounting Plan (NAP)

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الشكل
28	النظام والتغذية العكسية.	01
29	مجموعة العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية	02
31	مكونات النظام المعلومات المحاسبي	03
61	هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية	04
63	كيفية إعداد معيار محاسبي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB.	05
111	هيكل الهيئة المشرفة على المحاسبة في الجزائر	06
141	مكونات النظام المحاسبي المالي.	07
192	الهيكل التنظيمي للمقر الاجتماعي لمؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».	08
193	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية بمؤسسة UAB.	09
203	تطور رقم الأعمال وأرباح المؤسسة.	10
232	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	11
233	توزيع أفراد العينة حسب السن.	12
234	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها.	13
235	توزيع أفراد العينة حسب القطاع.	14
236	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	15
237	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	16
238	توزيع أفراد العينة حسب مدة التكوين في إطار النظام المحاسبي المالي.	17

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الجدول
24	الفرق بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات.	01
80	الفرق بين الدول الأنغلوسكسونية والدول الفرانكفونية.	02
85	المؤتمرات المحاسبية الدولية، مكان وتاريخ انعقادها.	03
88	أهم الأحداث في التنظيم المحاسبي في فرنسا.	04
137	الاختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني و المعايير المحاسبية الدولية.	05
147	الفصل بين كل من الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية.	06
153	المقارنة بين IAS /IFRS و SCF - جانب الإطار المفاهيمي دراسة مقارنة لمختلف المبادئ.	07
155	دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من عدة جوانب مختلفة.	08
167	رقم الأعمال وعدد العمال في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.	09
197	معدلات الاهتلاك لمؤسسة « UAB ».	10
197	عناصر الميزانية المالية للمؤسسة « UAB » .	11
198	قيم رأس المال العامل الدائم لمؤسسة.	12
199	يوضح رأس المال العامل الخاص للمؤسسة.	13
200	رأس المال العامل الإجمالي للمؤسسة.	14
200	يمثل رأس المال العامل الأجنبي للمؤسسة.	15
201	قيم مؤشر احتياجات رأس المال العامل للمؤسسة.	16
202	قيم خزينة المؤسسة « TN » .	17
203	تطور رقم الأعمال وأرباح المؤسسة من 2010 -2014.	18
204	نسب السيولة العامة للمؤسسة.	19
204	نسب السيولة المختصرة للمؤسسة.	20
205	نسب السيولة الفورية للمؤسسة.	21
205	نسب المردودية للمؤسسة « UAB ».	22
206	يوضح مختلف نسب القيمة المضافة لمؤسسة « UAB ».	23
207	أصول مؤسسة « UAB ».	24
210	الضرائب المؤجلة.	25

211	المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.	26
213	خصوم المؤسسة « UAB ».	27
216	حساب IDR للموظف (x).	28
218	قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة.	29
221	قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة « UAB ».	30
230	مقياس ليكارت الخماسي.	31
231	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي.	32
231	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	33
232	توزيع أفراد العينة حسب السن.	34
233	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها.	35
234	توزيع أفراد العينة حسب القطاع.	36
235	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	37
236	توزيع أفراد العينة الخبرة المهنية.	38
237	توزيع أفراد العينة حسب مدة التكوين في إطار النظام المحاسبي المالي.	39
239	المؤشرات الإحصائية للمحور الأول من الاستبيان.	40
243	المؤشرات الإحصائية للمحور الثاني من الاستبيان.	41
246	المؤشرات الإحصائية للمحور الثالث من الاستبيان.	42
249	المؤشرات الإحصائية للمحور الرابع من الاستبيان.	43

01	A.A.A	American Accounting Association
02	A.I.C.P.A	American Institute of Certified Public Accounting
03	AFNOR	L'Association française de normalisation
04	AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
05	AIS	Accounting Information System
06	ARC	Accounting Regulatory Committee
07	EFRAG	European Financial Reporting Advisory Groupe
08	FACs	Financial Accounting concepts
09	FASB	Financial Accounting Standards Board
10	FASs	Financial Accounting Standards
11	IAS	International Accounting Standards
12	IASB	International Accounting Standard Board
13	IASC	International Accounting Standard Committee
14	IASCF	IFRS Foundation (predecessor to the IFRSF) International accounting standards committee foundation
15	ICCAP	International Coordination Commettee for Accounting Profession
16	IFAC	International Fédération of Accountants.
17	IFRIC	International financial reporting interpritations Committee
18	IFRS	International Financial Reporting Standard
19	IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
20	J.O.U.E	Journal officiel de union européen
21	Lifo	Last in first out
22	NSCF	Nouveau système comptable financière
23	OCED	Organisation for Economic Co-operation and Development
24	OICV	Organisation International des Commission de Valeurs
25	SAC	Standars Advisory Council
26	SEC	Securities and exchange Commission
27	SIC	Standing Interpretation Committee
28	US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principales
29	SVM	Société des Valeurs Mobilière
30	BMV	Bourse des Valeurs Mobilière
31	COSOB	Commission de Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse
32	SGBV	Société de Gestion de Bourse des Valeurs

33	IOB	Intermédiaires des Opérations du Bourse
34	PB	Promoteur en Bourse
35	UAB	Unité d'Aliment de Bétail

مقدمة عامة

بدأ الاهتمام المتزايد بوضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها، والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها عند المحاسبين ومدققي الحسابات مفهوماً يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع.¹

تعتبر المعايير نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، حيث تركزت معظم هذه المنظمات في الولايات المتحدة الأمريكية لكونها مركزاً للاستثمارات وأسواق رؤوس الأموال والبورصات العالمية ومقر للشركات المتعددة الجنسيات، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين الذي أنشأ في بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وانبثق عنه سنة 1930 لجنة الإجراءات المحاسبية التي قدمت العديد من التوصيات الخاصة بأسلوب ممارسة مهنة المحاسبة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، بادر هذا المجمع إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية "FASB" منذ عام 1973 لتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً "US-GAAP" التي بدأ العمل بها منذ عام 1932²، ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2002 الذي حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB" سنة 1973.

إن اندماج البيئة المحاسبية الجزائرية بالبيئة المحاسبية الدولية يؤثر على مهنة المحاسبة، التي لا بد أن يكون لها أصولها وقواعدها، التي تشكل الإطار العام المساعد

¹ - حمدان مأمون، "مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية"، جمعية المحاسبين القانونيين، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ص 01، منشورة على الموقع الإلكتروني:

www.philadelphia.edu.jo/courses/accountancy/files/.../hi.doc

² - حمدان مأمون، "مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية"، نفس المرجع، ص 01،

في إعداد التقارير المالية بناء على معايير محاسبية دولية ذات جودة عالية ومزيد من الشفافية وإمكانية مقارنة المعلومات.

عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور، خاصة في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، فنتيجة للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي عاشتها الجزائر بعد الاستقلال، عرف الاقتصاد الجزائري تحولات عميقة ألقت بظلالها على سياسة الإصلاح، التي ارتبطت أهدافها باعتبارات سياسية وثقافية وإيديولوجية، تراوح مردها بين ما ورثته الجزائر غداة الاستقلال وبين طبيعة التوجهات الاشتراكية التي تبنتها بعد الاستقلال للنهوض بالاقتصاد الوطني من خلال استبدال المخطط المحاسبي الفرنسي "PCG" بالمخطط المحاسبي الوطني "PCN"، فخلال فترة السبعينيات (1972) تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة، الذي أعلن عن المخطط المحاسبي الوطني بموجب المرسوم 35/75 المؤرخ في 29 أفريل 1975، الذي دخل حيز التنفيذ في الفاتح من شهر جانفي للسنة الموالية (01 جانفي 1976)، وقد جاء استجابة إلى مطالب ملحة فرضتها الظروف السياسية والاقتصادية السائدة آنذاك من بينها مطلبين أساسيين أولهما إلزامية تعزيز السيادة الوطنية من خلال تبني مخطط محاسبي خاص بالجزائر يكرس الاستقلال الشامل للاقتصاد الوطني من الاقتصاد الفرنسي و محاولة إرساء قواعد النظام الاشتراكي، وثانيهما تزويد الاقتصاد الوطني الموجه بمخطط محاسبي يتوافق مع معطيات السياسة الاقتصادية على المستويين الكلي والجزئي.

وفي التسعينيات أصبح العالم الذي نعيش فيه صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير، إضافة إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات العالمية المهنية التي تسعى إلى تنسيق الأمور على المستوى الدولي.

فاختارت الجزائر منذ نهاية الثمانينات التوجه نحو اقتصاد السوق كبديل للاقتصاد الموجه وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر مع دول الاتحاد الأوروبي واستمرار مفاوضات انضمامها للمنظمة العالمية للتجارة، وباشرت في مارس 1998 إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، الذي لم يعرف تغيرات جوهرية منذ صدوره ومن معالمه خدمة الاقتصاد الاشتراكي وتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية والإدارة الضرائب،¹ فأصبح لا يستجيب للوضع الاقتصادي الراهن القائم على اقتصاد السوق بكل ما يجمله من تحرير الأسعار والتجارة الخارجية، وإرساء دعائم اقتصاد تسمح بجلب الاستثمار الأجنبي المباشر، مما جعل إصلاحه ضرورة حتمية لما يعانيه من نقائص لا تسمح له بمواكبة التطورات الاقتصادية الجديدة.

من أجل التعرف على البيئة الجزائرية التي تميزت بدخول متعاملين جدد نتيجة فتح المجال للاستثمار الأجنبي، هؤلاء المتعاملون (المستثمرون) بحاجة للحصول على معلومات ذات الإفصاح الكافي لاتخاذ القرار المناسب، لتحقيق أهدافهم وهو ما لا يتوفر عليه المخطط المحاسبي الوطني، الذي أعطى الأولوية للشكل القانوني على حساب المضمون الاقتصادي على عكس معايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى وجود ارتباط قوي بين المحاسبة والجباية، ومن ثم فإن طرق العرض والتسجيل والتقييم تخضع لقواعد ضريبية لا تعكس الواقع الاقتصادي، كل هذه الأسباب إضافة إلى التعديلات التي مست هذا المخطط جعلته يعاني من عدة نقائص سنتناولها بالتفصيل في محتوى البحث.

شرعت الجزائر في القيام بمجموعة من الإصلاحات للتوجه نحو اقتصاد السوق، ورافق هذه الإصلاحات صدور العديد من القوانين من أهمها (على سبيل المثال لا الحصر) القانون رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، الذي أعطى المؤسسات الاستقلالية القانونية والمالية، ووفر لها قد كبير من الحرية بهدف تحقيق اللامركزية في اتخاذ القرار من خلال إلغاء الوصاية الوزارية، تطبيق القواعد التجارية في أعمالها وفي التسيير، حرية تحديد أسعار منتوجاتها وأجور عمالها، وإمكانية القيام

¹ - مسامح مختار ، "النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيقه في اقتصاد غير مؤهل"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي الوادي، 18/17 جانفي 2010، ص 04.

بالاستثمار دون المرور بالهيئة المركزية.¹ وقانون القرض والنقد المؤرخ في 14 ماي 1990 الذي نص على إلغاء جميع الفوارق بين المستثمر المحلي والأجنبي وذلك بتنظيم سوق الصرف وحركة رؤوس الأموال الأجنبية.²

قد توجت جهود هذا الإصلاح بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية "IAS/IFRS"، وذلك بصدور القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التنفيذ في الفاتح جانفي 2010 ومن الملاحظ أنه تم تأجيل تطبيقه ابتداء من تاريخ صدور القانون لمدة سنتين وهي فترة طويلة إذا ما قورنت بالفترة الممنوحة للتأقلم مع المخطط المحاسبي الوطني 1975 وهذا ربما يعكس محاولة السلطات المعنية إنجاح هذا المشروع، هذا الإصلاح الذي من شأنه تحقيق التوافق بين الممارسة المحاسبية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وإخراجها من متطلبات المحاسبة المحلية الضيقة إلى الساحة الدولية، ومن هنا تبرز إشكالية تطبيق مثل هذا القانون الذي يعتمد على معايير دولية تعرف بالدقة والصرامة في بيئة اقتصادية محلية لا تزال في طريق النمو.

إشكالية الموضوع:

في ظل التطورات التي أصبحت تشكل محيطا مؤثرا في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وفي ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة، من خلال طلب الانضمام المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، فإنه لا يمكن للمخطط المحاسبي الوطني أن يبقى جامدا، وهذا ما دفع بالجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية، من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد 2007، والمطبق فعليا سنة 2010، وبعد مرور ما يقارب عشر (10) سنوات على صدور القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد جعلنا نطرح التساؤل التالي:

ما مدى نجاح تطبيق النظام المالي المحاسبي على مستوى المؤسسات الجزائرية؟

و:

¹ - بطاهر علي، "سياسة التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر"، مجلة اقتصاد شمال إفريقيا، العدد الأول، السداسي الثاني، 2004، ص 205.

² - قصاب سعدي، "حدود الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، الجزائر، 2003، ص 103-104.

- هل أخذ النظام المحاسبي المالي بعين الاعتبار خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل وجود معايير دولية خاصة بها؟
- ما هي الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية؟
- ما هي درجة استجابة البيئة الجزائرية لنظام المحاسبي المالي بعد مرور هذه الفترة من التطبيق؟
- ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجانب الجبائي في المؤسسة الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى:** تمثل البيئة الجزائرية عائقاً أمام تبني النظام المحاسبي المالي خاصة وأن معظم مؤسساتها تأخذ خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- الفرضية الثانية:** كان لزاماً على السلطات المعنية المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال السحب الجزئي للمخطط المحاسبي الوطني؛
- الفرضية الثالثة:** لا تتوفر المؤسسات الجزائرية على مؤهلات لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يخضع لمعايير دولية تتميز بالصرامة والدقة والشفافية في التطبيق.
- الفرضية الرابعة:** مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين فعالية الممارسة الجبائية غير ملموس نسبياً في المؤسسات الجزائرية.

أهمية الموضوع:

جاء هذا البحث لإلقاء الضوء على واقع تطبيق هذا النظام ومعرفة مدى درجة قدرة المؤسسات على تطبيق المفاهيم وقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها، وصولاً إلى إعداد قوائم مالية أكثر موضوعية وموثوقية، تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة.

أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على العناصر التالية:

- كيفية العمل على ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليوكب الأنظمة المحاسبية الدولية ويتمشى مع البيئة الاقتصادية الجزائرية في نفس الوقت؛
- إبراز أهم السبل الكفيلة بتأهيل الاقتصاد الجزائري ليتماشى مع المعايير الدولية؛
- الوصول إلى نتائج شاملة حول مدى التطبيق الصحيح للنظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية؛
- محاولة إنتاج بحث علمي تستفيد منه الجامعة الجزائرية في هذا المجال لقلّة مراجعه في اللغة الوطنية وبالتالي إثراء المكتبة العربية.

أسباب اختيار الموضوع:

يمكن إبراز مبررات اختيار الموضوع في أسباب ذاتية تتمثل في طبيعة التخصص العلمي الذي ندرسه؛ إضافة إلى توفر الرغبة في الإطلاع على هذا المشروع الجديد وتعزيز الدراسة حوله، وأسباب موضوعية تتعلق بالإصلاحات المحاسبية وتبني المعايير المحاسبية الدولية والذي تولد عنه مشروع النظام المالي المحاسبي؛ وإبراز درجة نجاح هذا المشروع في بيئة غير مؤهلة (سائرة في طريق النمو)؛ إضافة إلى كون موضوع البحث من المواضيع الجديدة في الساحة الاقتصادية و المهنية الحالية.

منهج الدراسة:

للإحاطة بكل جوانب الموضوع وإبراز درجة تجاوب المؤسسات مع عمليات الإصلاح المحاسبي، يصبح المزج بين أداتي الوصف والتحليل أمرا ملحا لتحقيق أهداف الدراسة، حيث تم استخدام في الثلاث فصول الأولى المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في توضيح عدة نقاط كتطور المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، وأهم الاستحداثات التي جاء بها هذا الأخير أما الفصل الرابع فكان عبارة عن دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام بمستغانم والإطلاع على جميع قوائمها المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى استطلاع آراء عينة من ممتهني المحاسبة حول مدى نجاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر من خلال توزيع عدد من الاستمارات لتدعيم الدراسة الميدانية.

الأساليب المستخدمة في الدراسة:

إجراء دراسة ميدانية في مؤسسة لإنتاج أغذية الأنعام بمستغانم، تم من خلالها التعرف على مدى احترام المؤسسة لما جاء به النظام المحاسبي المالي من قوانين تخص المحاسبة خاصة فيما تعلق الأمر بالقوائم المالية المعدة؛ إضافة إلى توزيع الاستبيان على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة من أكاديميين وإطارات في المؤسسات للاحتكام إلى آرائهم حول واقع النظام المحاسبي المالي في الجزائر، ومن أجل ذلك تم اللجوء إلى برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية « 17. Statistical Package for Social Science SPSS » في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة.

الدراسات السابقة:

في حدود علم الطالبة فإن الدراسات السابقة حول هذا الموضوع تتمثل في:

1. مداني بن بلغيث: "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر"

البحث عبارة عن رسالة دكتوراه منشورة بجامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سنة 2004، تطرق فيها الباحث إلى أهمية الإصلاح المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولي من خلال عرض المفاهيم النظرية للمحاسبة ومحاولة تقييم واقع وخصوصيات الميدان المحاسبي بتسليط الضوء على التجربة الجزائرية ومتطلبات الإصلاح المحاسبي، وقد خلصت هذه الدراسة إلى إجماع كبير حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات.

2. مداني بن بلغيث "التوافق المحاسبي الدولي: المفهوم- المبررات-الأهداف":

الدراسة عبارة عن مقالة نشرت في العدد الرابع من مجلة الباحث الصادرة عن جامعة ورقلة لسنة 2006، حيث يرى الباحث أن التوافق الدولي سيساعد على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات وتلبية احتياجات المستثمرين الدوليين من المعلومات، كما يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضمن صيغة القبول العام.

3. شعيب شنوف "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي: حالة بريتش بتروليوم":

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، منشورة، جامعة الجزائر، 2007، سعى الباحث من خلالها إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين، كما تعرض الباحث إلى المشاكل التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات في هذا المجال، كما يقترن هذا البحث بالتطبيق الميداني على شركة "بريتيش بتروليوم" الدولية الرائدة في ميدان المحروقات، وخلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية المقدمة غير متجانسة وتختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية، وهو ما يمثل عائقاً أمام الشركات متعددة الجنسيات، مما يقتضي توفيق الممارسة المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية، وعليه أوصى الباحث بضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي باعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير والقوائم المالية.

4. حواس صالح: "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق".

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه منشورة بجامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 2007-2008 حيث تطرق الباحث إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في أسواق المال الدولية، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المحاسبة والتدقيق، وترحيب مستخدمي البيانات المالية بالمعايير التي تتطلب معلومات عالية الجودة تمتاز بالشفافية وقابلية المقارنة باستخدام لغة عالمية موحدة مقبولة عالمياً، التي ستؤدي إلى تشجيع الاستثمار وتوسيع الأعمال الاقتصادية، وأوصى الباحث أن عملية تبني معايير المحاسبة الدولية يجب أن تستجيب لتطورات الأسواق المالية واحتياجات المستثمرين بما يضمن زيادة كفاءة السوق المالي ويقلل من تكاليف جمع رأس المال، وكذا تقليل فجوة المعرفة بين مجال المحاسبة والتدقيق وزيادة الخبرات.

5. آيت محمد مراد "ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال

الفترة 2010-2013":

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، منشورة، جامعة الجزائر، 2008، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ومدى تأييد ممارسي مهنة المحاسبة في

الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وخلصت هذه الدراسة إلى أن دوافع الإصلاح المحاسبي كانت نتيجة التحولات الاقتصادية الهامة التي فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، وإن قرار عملية الإصلاح المحاسبي كان قرارا صائبا، وعليه أوصى بضرورة الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة من أجل التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهدافه، فالإصلاح المحاسبي مرتبط بباقي عمليات الإصلاح الأخرى (الإصلاح الاقتصادي والمالي، إصلاح مناهج التعليم... الخ).

6. توفيق جواوي: "مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية- دراسة اختبارية دولية مقارنة-

البحث عبارة عن أطروحة منشورة مقدمة في جزأين لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال من جامعة الجنان بطرابلس-لبنان- لسنة 2009، جاءت في سبعة فصول تناول من خلالها الباحث التطور التاريخي للمحاسبة واستعراض المخطط المحاسبي الوطني إضافة إلى أعمال الوحيد والتناسق وأخيرا النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، والتي توصل فيها الباحث إلى أن لتتوافق البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية عليها بتبني نظام محاسبي مالي يقرها من الممارسة المحاسبية الدولية والاعتماد على إطار تصوري يسهل قراءة القوائم المالية من قبل مستعملي المعلومة المالية سواء داخل الوطن أو خارجه.

7. بن بلقاسم سفيان "النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية":

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، منشورة، جامعة الجزائر، 2010، حاول الباحث من خلالها تقديم نظرة تحليلية نقدية عن أبعاد مشكلة تنوع الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي وتحديد المبادئ المستند إليها لتحقيق الإصلاحات الضرورية لتغيير هذا الواقع بما يتماشى مع العولمة وتطور الأسواق المالية، ومن بين ما توصل إليه الباحث هو ضرورة اعتماد على الأنظمة المحاسبية للاستجابة لمتطلبات اتخاذ القرار في إطار المتميزة أسواق حرة وبحركية في عملية الاستثمار والتوظيف والمخاطرة، والاعتماد على محاسبة تعكس تغيرات القيمة وتحدد آثارها على قواعد الاستثمار وعلى معطيات المركز المالي للمؤسسات.

8. بن بلقاسم سفيان "النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية":

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، منشورة، جامعة الجزائر، 2010، حاول الباحث من خلالها تقديم نظرة تحليلية نقدية عن أبعاد مشكلة تنوع الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وتحديد المبادئ المستند إليها لتحقيق الإصلاحات الضرورية لتغيير هذا الواقع بما يتماشى مع العولمة وتطور الأسواق المالية، ومن بين ما توصل إليه الباحث هو ضرورة اعتماد على الأنظمة المحاسبية للاستجابة لمتطلبات اتخاذ القرار في إطار المتميزة أسواق حرة وبحركية في عملية الاستثمار والتوظيف والمخاطرة، والاعتماد على محاسبة تعكس تغيرات القيمة وتحدد آثارها على قواعد الاستثمار وعلى معطيات المركز المالي للمؤسسات.

تقديم الخطة:

قسمنا البحث إلى أربعة فصول، تطرقنا في الفصل الأول إلى البيئة المحاسبية الدولية إلى مبحثين، الأول تم تحديد فيه الإطار العلمي للمحاسبة كنظام للمعلومات، وصولاً إلى تحديد مفهوم علمي واضح لمصطلح "نظام المعلومات المحاسبية"، لتتطرق في المبحث الثاني إلى عرض لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية والجهات المسؤولة عن إصدار كل منهما، مع عرض تجارب بعض الدول.

أما الفصل الثاني خصصناه إلى لدراسة التنوع والاختلاف في الممارسات المحاسبية، حيث أن كل دولة تسعى لتبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجاتها ووظائفها البيئية، وهذا ما يستدعي تكاثف للجهود من أجل تقليل هذه الاختلافات، ومحاولة التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين بإيجاد معايير مشتركة تحكم التنسيق العلمي وتخضاً بصفة القبول الدولي، وعرض تجربة الجزائر في هذا السياق.

بينما في الفصل الثالث تطرقنا إلى الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر بهدف تقريب ممارساتها المحاسبية من الممارسات المحاسبية الدولية، من خلال والتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني لعدة نقائص اعترته، وتبني النظام المحاسبي المالي المستمد بشكل كبير على المعايير المحاسبية الدولية.

أما الفصل الرابع تطرقنا فيه إلى دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام ومدى التزامها بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى إجراء دراسة استيعابية لتقصي آراء خبراء في المحاسبة حول مدى نجاح هذا النظام في مختلف المؤسسات الجزائرية.

وفي الأخير تم وضع حوصلة بأهم النتائج المتحصل عليها بعد تحليل الإشكالية والإجابة على الفرضيات، لئنهي هذا العمل بتوصيات التي نأمل أن تساهم ولو بالقليل في إثراء حقل البحث العلمي، مع اقتراح عدة مواضيع يمكن أن تدفع بالباحثين إلى مواصلة إجراء المزيد من البحوث في هذا المجال.

الفصل الأول:

البيئة المحاسبية الدولية.

تمهيد:

تعتبر المحاسبة وسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية لمواكبة التطور الاقتصادي والاجتماعي، وتمثل هذه المعلومات إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المؤسسة أو القطاع أو الدولة، ولا يمكن لهذه المعلومة أن تكون ذات فائدة ما لم تكن قابلة للمقارنة التي تعتمد على معايير وأسس للقياس قد تختلف بين دولة وأخرى، مما جعل وضع معايير دولية للمحاسبة ضرورة ملحة أخذتها العديد من الدول والمنظمات على عاتقها.¹

ومن هنا تبرز ضرورة وجود نظام محاسبي فعال يتمثل دوره في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة صحيحة ودقيقة في الوقت المناسب،² وتجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية، أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبة الدولية "IAS" التي تهدف إلى توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات.

نقوم من خلال هذا الفصل بعرض الإطار العملي للمحاسبة وتطور الحاجة إليها كنظام للمعلومات لنستعرض المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي وكيفية إصدارها من طرف الهيئات المعنية مع ذكر تجارب مختلف الدول المطبقة لهذه المعايير.

¹ - منصوري الزين، "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح و الشفافية - دراسة تحليلية وتقييمية للنظام المحاسبي المالي في الجزائر"، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ورقلة، 30/29 نوفمبر 2011، ص 134.

² - لعماري أحمد، "طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضير، بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص 54.

المبحث الأول: الإطار العلمي للمحاسبة.

تهدف الدراسة في هذا المبحث إلى تحديد الإطار العلمي للمحاسبة كنظام للمعلومات وصولاً إلى تحديد مفهوم علمي واضح ودقيق لما يقصد بمصطلح "نظام المعلومات المحاسبية"، وذلك من خلال التعرض إلى مفهوم المحاسبة من خلال التعاريف التي وضعت للمحاسبة، وكذلك من حيث تطور الحاجة إلى المحاسبة كنظام للمعلومات بدءاً من إطارها التقليدي القائم على مسك الدفاتر إلى إطارها الحديث باعتبارها نظاماً للمعلومات، إضافة إلى دراسة وتحليل مفاهيم نظم المعلومات وإمكانية استخدامها في مجال المحاسبة في الوحدات الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة وتطور الحاجة إليها كنظام للمعلومات.

أولاً: الجدلية الفكرية في تعريف المحاسبة.

1. المحاسبة علم أم فن:

لقد تعددت التعاريف في هذا المجال، غير أن جلها يدور حول تحديد وظيفة المحاسبة، فهي تعتبر من تقنيات التسيير الموحدة، التي تهتم بضبط، وقياس الحركات الخاصة بالاستغلال والناجحة سواء من النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج، اعتماداً على طريقة فنية في التسجيل.

المحاسبة فن: تعبر المحاسبة عن عملية تحديد وقياس النشاط الاقتصادي سواء على مستوى المؤسسة نفسها أو على المستوى القومي بما يسمح بتوصيل أفضل المعلومات الاقتصادية لمستخدميها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات السليمة، وبذلك هي عبارة عن فن يتطلب من المحاسب تقديراً شخصياً سليماً وموهبة تتطور بتطور الممارسة المحاسبية.¹

المحاسبة علم: حيث أنها تقوم على أساس مجموعة من المبادئ والفروض والسياسات، نشأت وتطورت نتيجة لجهود العديد من المنظمات المهنية والهيئات الأكاديمية.

تنحصر الوظيفة الأساسية للمحاسبة في تسجيل العمليات المالية في صورة نقدية بالدفاتر والسجلات، ثم تبويب تلك العمليات وتلخيصها بهدف إعداد التقارير المالية عن نتائج نشاط المؤسسة لمساعدة الأطراف المستخدمة في اتخاذ العديد من القرارات الخاصة بتوجيه الموارد نحو

¹ - وليد ناجي الحياي، "أصول المحاسبة المالية"، الجزء الأول، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص 17.

الاستخدامات المطلوبة، وتطور مفهوم المحاسبة بتطور الحاجة إليها من كونها فن تسجيل العمليات المالية في المؤسسة إلى كونها علم من العلوم الاجتماعية التي تساعد على اتخاذ القرار المناسب.

2. التطور التاريخي لتعريف المحاسبة:

لعله من المفيد في هذا الشأن أن نستعرض في إطار تاريخي بعض التعاريف التي قدمت للمحاسبة والتي من خلالها يمكن استقراء الاتجاه الذي يسير فيه تطور مفهوم المحاسبة. ففي سنة 1941 م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبة تعريفا لها على أنها: "تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تنجم عنها هذه العمليات والأحداث".¹

ويحدد لنا هذا التعريف وظيفة المحاسبة على أنها أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية التي تحدث في صورة نقدية، مع العمل على تلخيص هذه العمليات المالية في شكل جداول وأشكال ذات دلالة تساعد على اتخاذ القرار.

وفي تعريف حديث نسبيا قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) عام 1966 وصفت المحاسبة بأنها: "وسيلة قياس المعلومات الاقتصادية و توصيلها إلى مستخدميها بهدف تكوين رأي واتخاذ القرار"، فالاهتمام هنا ينصب حول المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات وأداة للاتصال بين الوحدة المحاسبية وبين أصحاب المصلحة في تتبع اقتصاديات هذه الوحدة، كما احتلت عملية اتخاذ القرار في هذا التعريف دورا رئيسيا وانصب التركيز على كون المحاسبة نشاطا خدميا هدفه تحقيق هذا الدور.

كما نجد أن هذا التعريف يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها ويعتبر المحاسبة علم يرتبط بعملية اتخاذ القرار بينما التعريف الأول يعتبرها فن. ومنه يمكن استنتاج أن المحاسبة تعتبر فن إلى الحد الذي تتطلب تقدير شخصي سليم للمتغيرات والأحداث الاقتصادية، كما أنها علم في الوقت نفسه نظرا لقياسها للأحداث الاقتصادية في صورة مالية تحكمها مجموعة من المبادئ والمفاهيم والقواعد المحاسبية.

¹ - عباس مهدي الشيرازي؛ "نظرية المحاسبة"؛ دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت؛ 1990 ؛ ص 13 .

في عام 1975 م قدمت جمعية المحاسبة الأمريكية "A.A.A" تعريف جديد أعاد تحديد هدف المحاسبة والمتمثل في توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيداً من الرفاهية الاجتماعية.

ومن هنا نجد أن نطاق الاهتمام في المحاسبة لم يعد قاصراً على الاستخدامات الخاصة بفئة أو طائفة معينة من أصحاب المصالح في الوحدة المحاسبية، وإنما امتد هذا النطاق ليأخذ في الاعتبار أثر المعلومات المحاسبية ومدى فائدتها في توجيه سلوك كافة القطاعات التي تكون الاقتصاد القومي.

3. العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة و تطورها:

ارتبط ظهور وتطور المحاسبة بنشوء المجتمعات المدنية وتطور حياتها، حيث اهتمت المحاسبة منذ نشأتها بقياس ثروة الأفراد ومتابعة تطورها باللجوء إلى أداة متفق عليها للقياس ألى وهي النقود، وتعتبر شريعة حمورابي (1675) من أقدم النصوص المعروفة في التاريخ و المتعلقة بتنظيم العمليات والإيداع و الاستلاف والفوائد المترتبة عليها والضمانات، وقد كان تطور المحاسبة بطيئاً خلال هذه الفترة حتى القرن الخامس عشر حيث شهد هذا القرن بدايات للنظم المحاسبية في أوروبا حيث تولى "لوكاباسيولي" بجنوب إيطاليا سنة 1494 بوضع قواعد المحاسبة السليمة في كتابه الذي وضع فيه طريقة القيد المزدوج ومما ساعد على المحاسبة لاحقاً.¹

تعتبر الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحد العوامل الرئيسية التي دفعت المحاسبة إلى التطور كنتيجة لزيادة عدد وحجم الشركات بعد عملية الاختراعات الصناعية التي كانت مصحوبة بالتحول أو التغيير في أشكال المؤسسات وشركات أموال المساهمة²، حيث تتميز الأخيرة بانفصال الملكية عن الإدارة، إن هذا الشكل الأخير أثر تأثيراً كبيراً على تطور المحاسبة وظهر ما يعرف بفرض الشخصية الاعتبارية، وفرض الدورية، ومبدأ الإفصاح³.

¹ - ولد ناجي الحياي، "أصول المحاسبة المالية"، مرجع سابق، ص 23، (بتصرف)

² - كوش عاشور، " المحاسبة العامة أصول ومبادئ آليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي - scf"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2013/09، ص 10.

³ - محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية"؛ دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص52.

وكذلك فإن الزيادة في عدد ونوعية المستخدمين الذين أصبحت لهم مصالح في أنشطة الشركات، أوجبت ضغطاً على المحاسبة لكي تقدم معلومات أكثر خاصة بعد انفصال الإدارة عن الملاك وأصبحت القوائم المالية التي يخرجها النظام المحاسبي هي المصدر الأساسي للحصول على المعلومات حول الشركات والمؤسسات، وقد أدى الانتشار الواسع والسريع لاستخدام القوائم المالية بالنسبة لمختلف المستخدمين وخاصة المستثمرين إلى الاهتمام والحرص الكبير على الأساليب والطرق التي يتم بها إنتاج هذه المعلومات، فمن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة الحديثة:

- * **الحجم:** ويتمثل في نمو الوحدات الاقتصادية وتوسعها واتساع مجال أنشطتها، مما يستوجب فتح سجلات دقيقة ومنظمة لمتابعة الحركات الجارية ومعرفة الوضعية المالية لهذه الوحدات.
- * **الفصل بين الملكية والإدارة:** يتم تسيير وإدارة بعض المؤسسات مثل شركات المساهمة من قبل إداريين يتقاضون أجور مقابل ذلك، ولهذا لا بد للمالكين الحقيقيين من مراقبة إدارة مشاريعهم وهذا لن يتوفر إلا من خلال السجلات المحاسبية.
- * **المنافسة:** إن المعلومات التي تأخذ من واقع السجلات المحاسبية بصورة دقيقة تصبح ذات فائدة كبيرة للإدارة لتطبيق سياسات مختلفة للأسعار.
- * **تعدد المستثمرين:** هناك بعض الأشخاص يستثمرون جزءاً من ثروتهم في الشركات ولذا كان من الضروري حفظ السجلات لإيضاح وتبيان الوضعية المالية لكل منهم.

4. أنواع المحاسبة:

هناك العديد من الأقسام في المحاسبة نلخصها فيما يلي:

- أ. **المحاسبة المالية:** وهي أشهر أنواع المحاسبة، وتقوم على تسجيل وتبويب التعاملات المالية وعرضها بشكلها التاريخي (بدون الاهتمام بالقيمة الحالية للأصل أو القرض) في شكل قوائم مالية، منها ما يبين الوضع المالي للمنشأة كالميزانية، ومنها ما يوضح الأداء التجاري لها خلال مدة معينة كقائمة الدخل.

ب. المحاسبة الإدارية: وهي من أنواع المحاسبة الداخلية للمنشأة (لا تعرض نتائجها للخارج) وتهتم بالتكاليف الإنتاجية ودراساتها ومفاضلة الخيارات الإنتاجية، ووضع معايير الأداء وقياس انحراف الإنتاج عن الخطة وغير ذلك، وغالباً يكون مدراء المنشأة وأصحاب القرار داخلها هم المستفيدين من مخرجات المحاسبة الإدارية.

ج. المحاسبة الضريبية: هي أحد فروع علم المحاسبة وهي قريبة من المحاسبة المالية تقوم على نفس المبادئ ولفرضيات التي تقوم عليها المحاسبة المالية ولكن تختلف عنها في كونها تتأثر بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في البلد مجال التطبيق.¹

د. المحاسبة الدولية: ويتجلى عملها في الشركات متعددة الجنسيات في إعداد القوائم وتسجيل التعاملات المالية التي تتم خارج المقر الرئيسي للشركة وعرضها على المسؤولين لاتخاذ القرارات الإدارية المتنوعة، من تعزيز لأحد فروع الشركة في دولة ما، أو إغلاق فرع في دولة أخرى.

هـ. المراجعة و التدقيق: هي عبارة عن مجموعة من الطرق والمقاييس المتناسقة اللازمة للوقوف على مدى التزام المحاسبين في مختلف المؤسسات بالقواعد والمبادئ والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها، لتحقيق الكفاءة في عملية استخدام موارد واستثمارات أموال المؤسسة بما يتفق وأهدافها ومتابعة جميع التزاماتها اتجاه الغير.

وهناك العديد من الأقسام والفروع الأخرى للمحاسبة مثل مسك الدفاتر وغيرها.

5. أهداف ووظائف المحاسبة:

يجب في البداية التفرقة بين الأهداف والوظائف، فالهدف هو الغاية التي يرغب في تحقيقها، في حين أن الوظيفة هي مجموعة الأعمال التي يتم القيام بها من أجل تحقيق هذه الغاية. وفي ضوء ذلك يمكن القول أن للمحاسبة المالية الأهداف والوظائف التالية:

¹ الوحدة الثانية المتعلقة <http://www.makktaba.com/2012/08/Books-financial-accounting.html>

بالضريبة، ص 04.

أ. أهداف المحاسبة:

على الرغم من أن الهدف الرئيسي لوجود المحاسبة المالية هو التعرف على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة إلا أنها تهدف كذلك إلى تحقيق خمسة أهداف يمكن القول أنها مكمل للهدف الرئيسي ألا وهي:¹

* تسجيل جميع العمليات المالية التي تتم في المشروع عند حدوثها مباشرة ووفق

تسلسل وقوعها بهدف الرجوع إليها عند الحاجة؛

* تبويب وتصنيف العمليات المالية بهدف التعرف على مديونية ودائنية المشروع

ومعرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات؛

* استخراج نتائج أعمال المشروع وبيان مركزه المالي للتعرف على موجودات والتزامات

المشروع وما طرأ عليها من تغير منذ نهاية الفترة المالية التي تقدمها المحاسبة لإدارة

المشروع؛

* توفير معلومات تخدم أغراض فئات من داخل المشروع وأخرى من خارجه كالعاملين

و الملاك الحاليين والمتوقعين والجهات الحكومية وغيرها، لإحكام الرقابة على أعمال

المنشأة والمحافظة على ممتلكاتها من الضياع والتلاعب والاختلاس.

* التوجيه الفعال والرقابة الفعالة للموارد الاقتصادية للمنشأة².

رغم تعدد مهام المحاسبة وتطورها بتطور الحياة الاقتصادية، إلا أن المهمة الأساسية التي

لازمتها ولا زالت لحد الآن تلازمها هي مهمة التسجيل، أي تسجيل ومتابعة الأحداث

الاقتصادية خاصة على مستوى المؤسسة، والتركيز على هذه المهمة لا يقلل من شأن المهام

الأخرى.³

¹ - حسام الدين مصطفى الخداح و آخرون، "أصول المحاسبة المالية"، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان الأردن، الطبعة الرابعة، 2005، ص17

² - أمين أحمد السيد لطفي، "نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي-"، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2005، ص310.

³ - مختار مسامح، "توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي مابين الضرورة الاقتصادية و التجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010/2011، ص01.

ب. وظائف المحاسبة.

هناك أربعة وظائف للمحاسبة المالية هي:

- * **التحديد:** تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الاهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها (هل هي عملية مالية أو غير مالية؟) فالمحاسبة تهتم فقط بالعمليات المالية لأنها لغة المال مثل: بيع السلع، تقديم الخدمات، الشراء، دفع الأجور. أما العمليات غير المالية مثل: قرار تعيين موظف فالمحاسبة لا تهتم بها.
- * **القياس:** بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد، أما العمليات التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد فيتم تجاهلها لأنها عمليات غير مالية.
- * **التسجيل:** بعد قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية بإتباع الطرق العلمية السليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر.
- * **التوصيل:** لكي تتم الاستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستفيدين عن طريق إعداد التقارير المالية التي من أهمها القوائم المالية، ثم يقوم المحاسب بتحليل وتفسير هذه القوائم للمستفيدين ليسترشدوا بها في اتخاذ القرارات.

6. مبادئ المحاسبة:

تستند المحاسبة في كل مراحل تحليل وإعداد البيانات وعرضها إلى عدد كبير من المبادئ تطورت هذه النظرة إلى المبادئ تبعاً لتزايد الحاجة في تأمين الفائدة والموثوقية، ومن أهم هذه المبادئ:

- * **التكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد:** وتعني أن الأصول تسجل بكلفة الحصول عليها، أي العمل على أساس ثبات قيمة النقود وعدم خضوعها للتقلبات أو القيم الجارية وذلك حفاظاً على موثوقية البيانات المحاسبية.
- * **مبدأ الموضوعية:** التي تعني عدم قبول أي عملية في المحاسبة ما لم تكن هناك مستند ودليل على وقوعها أو إثباتها.

- * **تحقق الإيراد:** ويعني المحافظة على رأس المال الوحدة الاقتصادية واستمراريتها، ويكتسب الإيراد بصورة عامة عند حصول عملية التبادل بين المشروع والغير.
 - * **مقابلة الإيرادات بالنفقات:** تم تطبيق مبدأ الإيرادات والنفقات الذي يتم بموجبه تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يجري الفصل بين الإيرادات والنفقات للفترات المحاسبية المختلفة دون النظر إلى تاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد.¹
 - * **مبدأ الحيطة والحذر:** يعني اعتماد الطرق والأساليب التي تؤدي إلى الابتعاد عن تضخيم الأرباح أو تقليل الخسائر، وبموجب هذا المبدأ يؤخذ في الحسبان أية خسائر متوقعة ولا تؤخذ الأرباح المتوقعة بعين الاعتبار.
 - * **الثبات والاتساق:** الهدف من الثبات هو تسهيل عملية المقارنة من فترة لأخرى للوصول إلى نتائج دقيقة حول التغيرات في بنود القوائم المالية.²
 - * **القيود المزدوج:** يعتبر أن لكل من العمليات المالية طرفان³، ويشكل هذا جوهر العمل المحاسبي بسبب المزايا الكثيرة التي ترافق استخدامه.
 - * **أخلاقيات المهنة:** لقد أوصت المنظمات والجمعيات المهنية بضرورة توفر سلوكيات وأخلاقيات مهنية تتركز في الصدق والأمانة والموثوقية ليكون عمل المحاسب مقبولاً في المجتمع.⁴
- وتتسم هذه المبادئ بالترايط والتداخل والتكامل وبالتالي لا يمكن الاستغناء عنها لغرض تحقيق أهداف المحاسبة وهي تشكل في الوقت نفسه الإطار النظري للمحاسبة لمفهومها وتعريفها.

¹ - وليد ناجي الحياي، "أصول المحاسبة المالية"، مرجع سابق، ص 60.

² - حسام الدين مصطفى الخداش، و آخرون، "أصول المحاسبة المالية"، مرجع سابق، ص 28.

³ - عبد الستار الكبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2"، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 84.

⁴ - عبد الستار الكبيسي، مرجع نفسه، ص 36.

7. البيانات والمعلومات.

- أ. **البيانات:** هي عبارة عن جميع البدائل المتاحة التي تعبر عن الواقع، من أفراد وأشياء وأحداث ومبادئ، أي أن البيانات تكون غير منظمة وغير محدودة القيمة بحيث يمكن أن تكون كمية قابلة للقياس والحساب، وقد تكون غير كمية (وصفية) لأنها تستعمل مباشرة في عملية اتخاذ القرار فهي بمثابة مادة خام.
- ويمكن تقسيم البيانات المحاسبية إلى بيانات مالية تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ويتبعها اثر مالي وتشمل الأحداث التمويلية والرأسمالية والإرادية، وبيانات غير مالية تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ولا يتبعها اثر مالي مثل البيانات الكمية (عدد ساعات العمل وعدد العمالة) والبيانات غير الكمية مثل (البرامج التدريبية للعاملين وأذواق المستهلكين).
- ب. **المعلومات:** هي الناتجة من نظام المعلومات، وهي تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف.¹
- يقع الكثير في خلط في استعمال اللفظين وبناء على ما سبق ذكره يمكن التمييز بين المصطلحين من خلال الجدول التالي:

¹ -كمال الدين الدهراوي، سمير كمال محمد، "نظم المعلومات المحاسبية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص1

جدول رقم(1): الفرق بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات.

المجال	البيانات	المعلومات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيدين الرسمي و غير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع في النظام المحاسبي	المدخلات	المخرجات
الحجم	كبير جد	صغيرة نسبيا مقارنة بحجم البيانات

المصدر: محمد عجيبة، مصطفى بن نوي، "آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي -

ارتباطات وسياسات" الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، 2011/11/30-29

ورغم ذلك فإن أي نظام للمعلومات يبدأ بالبيانات وينتهي بالمعلومات قد لا يستطيع أن يضع حداً فاصلاً ودقيقاً بينهما، فما يعتبر معلومات في بعض المراحل يعتبر بيانات في المرحلة التي تليها.

8. خصائص المعلومات المحاسبية¹:

نلاحظ أن النظام المحاسبي يتميز بالانفتاح على المحيط إذ يتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة للحصول على بيانات (مدخلات على النظام)، ومع مستخدمي هذه المعلومات (مخرجات النظام)، إن هذه المعلومات والبيانات المحاسبية الموجهة لمستخدميها تتسم بخصائص، حيث نص مجلس معايير المحاسبة الدولية ضرورة توفير ميزتين أساسيتين بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في مخرجات العمل المحاسبي، وهما الملائمة و الموثوقية².

* **الملائمة**: يقصد بها أن المعلومات التي يتم التصريح عنها لها القدرة على التأثير في القرار المتخذ من قبل مستخدم المعلومات، وهي بذلك تؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد لدى

¹ - حواس صلاح، " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص7.

² - محمد الهاشمي حجاج، حسام مسعودي، " دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق scf في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة مؤسسة إسمنت عين التوتة) باتنة"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي: 05- 06 / 05 / 2013، جامعة الوادي، ص4.

متلقيها، وعليه يمكن تحقيق خاصية الملائمة من خلال حداثة المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب؛ مع تمكين متخذ القرار من تحسين توقعات المستقبل لنتائج الأحداث؛ ومساعدته على مراجعة وتصحيح التوقعات السابقة.

* **الموثوقية:** قدرة المعلومات على التعبير عن فحوى الأهداف أو العمليات الاقتصادية بالشكل الذي يمكن المستخدم الاعتماد عليه في بناء نماذج قراراته المختلفة، وعليه يمكن تحقيق خاصية الموثوقية من خلال التعبير عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة، آمنة وخالية من أي تلاعب متعمد؛ وعدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وتحيثتها بصورة مقصودة يمكن أن تساهم في خدمة مستخدم معين دون آخر؛ إضافة إلى قدرتها على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية. من هنا نستنتج أن الإبلاغ عن المعلومات لابد أن يكون في الوقت المحدد حتى لا تفقد هذه المعلومات ملائمتها، لذلك تحتاج المؤسسة إلى الموازنة بين الملائمة والموثوقية في تحديد وقت تقديم المعلومات، بحيث تكون مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وترتبط الحيطه والحذر بمفهوم الموثوقية، إذ ينبغي بموجبها على معدي البيانات المالية تبني درجة من الحذر في ممارسة الأحكام المطلوبة أثناء عمل التقديرات، بحيث لا يتم المبالغة في بيانات الأصول أو الدخل ولا يتم التقليل من بيان الالتزامات والمصاريف حتى تكون البيانات المالية محايدة وبالتالي موثوقة.

بالرغم من أن المعلومات المحاسبية قد تتصف بالملائمة والموثوقية إلا أن مستخدمي تلك المعلومات قد يواجهوا صعوبة في فهمها، وتحليلها والاستفادة منها في اتخاذ القرار، فقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية تنتج أساساً عن السهولة والوضوح التي يجب أن تتميز بها المعلومات المنشورة، ولكن في الواقع العملي هناك مستويات متفاوتة لقدرة مستخدمي القوائم المالية على فهمها واستيعابها، إضافة إلى اختلاف الأهداف الكامنة وراء حاجاتهم لتلك المعلومات.

* **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المزودة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإن من المفترض أن لدى

المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

* **قابلية المقارنة:** تشير قابلية المقارنة إلى المعلومات التي يمكن مقارنتها عبر الوقت بين المؤسسات، ولتحقيق قابلية المقارنة ينبغي محاسبة المعاملات والأحداث المشابهة بنفس الطريقة،

9. مستخدمو المعلومات المحاسبية:

يهتم بقراءة المعلومات المالية عدة أطراف لكل منهم مصلحة يسعى لتحقيقها أو المحافظة عليها.

أ. **المستخدمون الداخليون¹:** تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة واستخدام الموارد الاقتصادية في سبيل تحقيق الأهداف والتأكد من الوضع المالي ومنهم مالكو المنشأة وإدارة المنشأة.

ب. المستخدمون الخارجيون:

* **المساهمون:** يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير إمكانيات المؤسسة في توزيع الأرباح؛

* **المستثمرون:** هم الذين يوظفون في مخاطر رأس المال، وهم معنيين بالمخاطر والعائدات المرتبطة بالاستثمارات. لذا عليهم الإطلاع وبتمتع على واقع المؤسسات، وخصوصاً مدى توافق نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للمحاسبة²؛

* **المقرضون:** أو الدائنون يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير إمكانية استرداد ديونهم والفوائد المترتبة عنها؛

* **الموردون والدائنون:** المتعاملون مع الشركة وتهمهم استمراريتها كعميل لهم؛

¹ - فؤاد عبد المحسن الجبوري، "المحاسبة المتوسطة"، مرجع سابق، ص 16.

² - معتصم دحو، "أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS بالجزائر"، ورقة بحثية ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، المنظم أيام 15/14/13 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب البليدة، ص 05.

* **العمال:** يهتمون بالمعلومات المالية لغرض معرفة قدرتهم على مزاولة نشاطهم بالشركة إضافة إلى رفع أجورهم في حالة ما إذا حققت الشركة أرباح ضخمة أو الحصول على نصيب من توزيع الأرباح؛

* **إدارة الضرائب:** بقصد تحديد الوعاء الضريبي؛

* **دوائر الإحصاء:** لمعرفة الناتج المحلي الخام وبناء توقعاتهم المستقبلية للبلاد؛¹

* **الجمهور:** مثل المحللين الماليين، الأكاديميين،... الخ.

ثانياً: نظام المعلومات المحاسبي.

1. **مفهوم النظام وعناصره:** يمكن تعريف النظام بأنه مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي ترتبط مع بعضها وتتفاعل في انسجام وتكامل وفقاً لإجراءات مترابطة ومحددة لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف.² مع مراعاة أن النظام يشمل في داخله عديد من الأنظمة الفرعية المكونة له كما أنه يعد في الوقت ذاته نظاماً فرعياً لنظام آخر أكثر منه شمولاً. يفهم مما سبق أن النظام لا يعد بدون هدف، فالهدف المطلوب تحقيقه هو الذي يحدد نوعية أجزاء النظام وإجراءات تحليله وتصميمه وتقييمه، وعموماً فإن الإطار العام لأي نظام يتكون من ثلاث عناصر رئيسية هي:

أ. **المدخلات (Input):** حيث أن البيانات تمثل مدخلات النظام ولأنها متعلقة بعمليات الوحدة الاقتصادية وبقية الأحداث فيجب أن تجمع وتدخل إلى النظام من أجل عمليات المعالجة اللاحقة، فالمستندات والوثائق التي تصور العمليات المالية بين الوحدة الاقتصادية والبيئة المحيطة تشكل مدخل النظام المحاسبي.

ب. **المعالجة (Processing):** تمثل الجانب الفني من النظام وهي مجموعة من العمليات المحاسبية، وعمليات المقارنة المنطقية، التلخيص، التصنيف، والفرز التي تجري على البيانات المدخلة بهدف تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي.

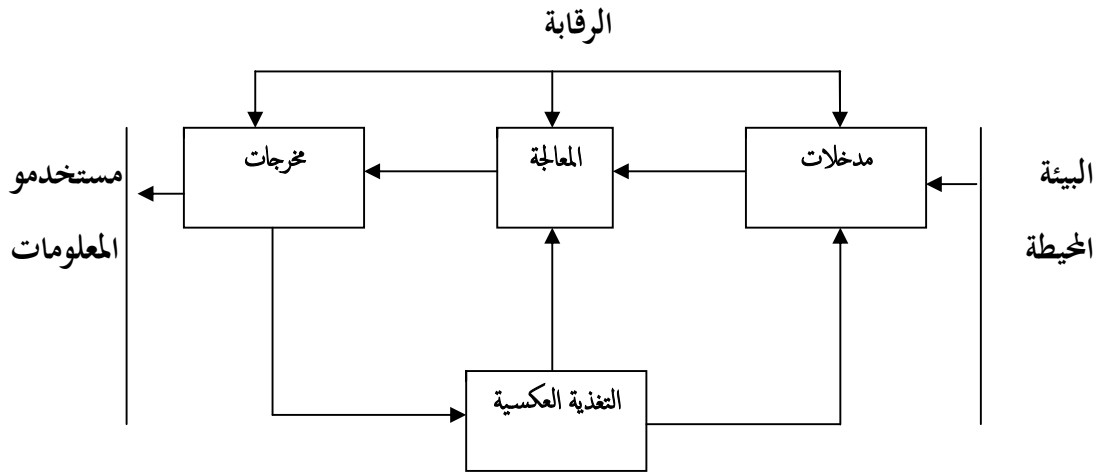
¹-OULD AMER Smail, « la normalisation comptable en Algérie : présentation de nouveau système comptable financier », revue de sciences économiques et de gestion, n 10, 2010, p 30.

²- إبراهيم الجزراوي، د. عامر الجنابي، "أساسيات نظم المعلومات المحاسبية"، دار البازور العلمية للنشر و التوزيع، عمان الأردن، الطبعة العربية، 2009، ص 19.

ج. المخرجات (Output): يتم إيصال المعلومات إلى المستخدمين وفق أشكال متعددة كالتقارير، الجداول، القوائم والأشكال البيانية وهذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات.

ولتحقيق كفاءة النظام فإنه غالباً ما يضاف لذلك عنصر آخر هو عنصر التغذية العكسية وهو عملية قياس رد فعل المستخدمين على عمل النظام، أو هو المخرجات التي ترسل إلى النظام ثانية كمصادر للمعلومات وتستخدم للبدء أو لتغيير العمليات، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1): شكل يوضح النظام و التغذية العكسية.



المصدر: عبد الرزاق محمد قاسم، " تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية"، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2004، ص16.

إن المدخلات والعمليات والمخرجات خاضعة في النظام لعملية التدقيق والرقابة الداخلية (أجهزة الوحدة المحاسبية المختصة)، وكذلك إلى عملية التدقيق والرقابة الخارجية (مراقب الحسابات أو أي جهة أخرى).¹

2. مفهوم نظام المعلومات المحاسبية: Accounting Information system (AIS):

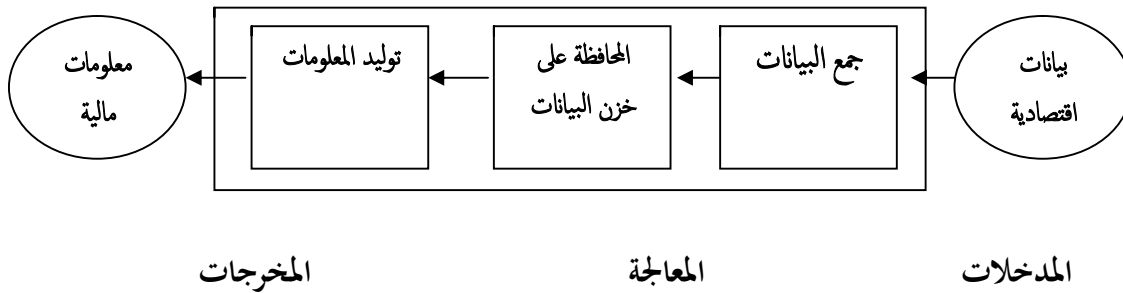
لقد أصبح من المتعارف عليه أن المحاسبة نظام معلومات، ولذا تزايد الإقبال على استهلاك المعلومات المحاسبية من قبل أطراف متعددة سواء من داخل الوحدة أو من خارجها وتزايد العبء علي العاملين في مجال النظام المحاسبي الذين عليهم مقابلة هذا الطلب المستمر

¹ - إبراهيم الجزراوي، د. عامر الجنابي، "أساسيات نظم المعلومات المحاسبية"، مرجع سابق، ص21.

والمزايا علي المنتج النهائي الذي يقدمه هذا النظام خاصة مع تعدد هؤلاء المستخدمين وتنوع رغباتهم.

يكون النظام المحاسبي الفعال والمصمم بكيفية متطورة وعملية كفيلا بإنتاج معلومات محاسبية جديدة، صحيحة وصادقة يستفيد منها جميع الأطراف بكيفية عادلة في الوقت المناسب.

الشكل رقم(2): مجموعة العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية:



المصدر: من إعداد الباحثة.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية جزءا من النظام الكلي للمعلومات ويلعب هذا النظام دورا هاما وفعالا يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرارات بمعلومات جاهزة، صحيحة ودقيقة في الوقت المناسب، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير المالية والقوائم.¹

3. خصائص نظام المعلومات المحاسبي:

نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص تجعله نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة المتواجد فيها، ومن أهم الخصائص التي تجعله كفؤا وفعالا يجب أن يحقق درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية، وأن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة الإدارة، ويجب أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك

¹ - أحمد لعاري، " نظام المعلومات المحاسبي"، مجلة العلوم الإنسانية- محمد خضير-، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، بسكرة، العدد الأول، 2001،

عند الحاجة إليها، إضافة إلى أنه يجب أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المؤسسة.¹

4. مكونات نظام المعلومات المحاسبي:

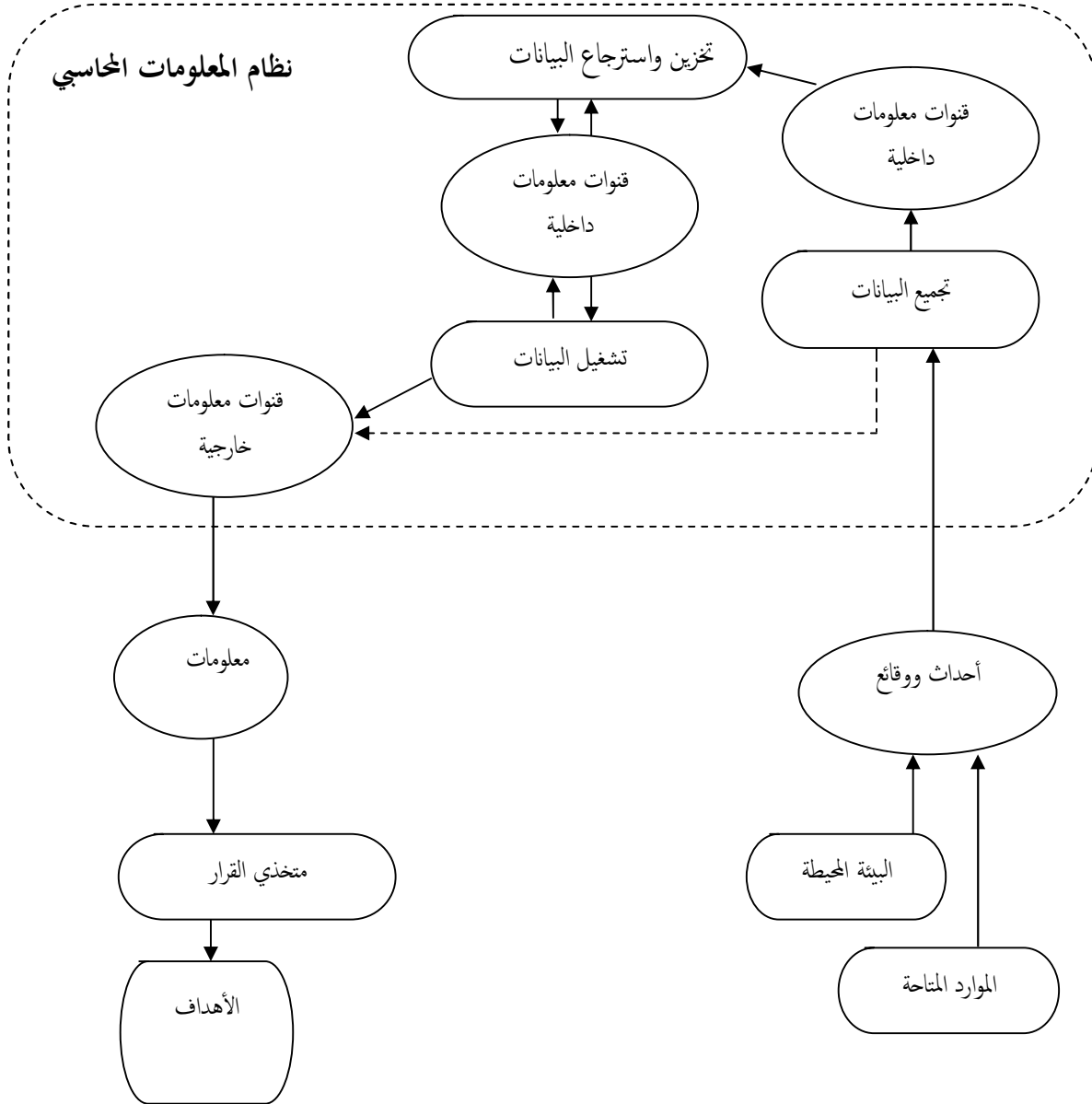
فيما يلي عرض موجز لهذه المكونات:

- أ. **وحدة تجميع البيانات:** يقوم هذا الجزء بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمشروع أو عن طريق التغذية العكسية بالملاحظة والتسجيل، وتتمثل في الوقائع والأحداث التي يهتم بها المحاسب ويرى أنها مفيدة يجب الحصول عليها وتسجيلها.
- ب. **وحدة تشغيل البيانات:** البيانات المجمعة بواسطة نظام المعلومات المحاسبي قد يتم استخدامها في الحال إذا كانت مفيدة لمتخذي القرار وقت تجميعها، كما يمكن أن تكون هذه البيانات أولية في حاجة إلى تشغيل وإعداد لتكوين معلومات مفيدة لمتخذي القرار في هذه الحالة ترسل إلى وحدة التخزين ليتم استعمالها لاحقاً.
- ج. **وحدة تخزين واسترجاع البيانات:** تختص هذه الوحدة بتخزين البيانات في حالة عدم استخدامها مباشرة والحفاظ عليها للاستخدام في المستقبل أو إدخال بعض التعديلات عليها قبل إرسالها إلى متخذي القرارات.
- د. **وحدة توصيل المعلومات:** هي الوسيلة التي يتم من خلالها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى داخل النظام المحاسبي إلى متخذي القرار، قد تكون آلية كما قد تكون يدوية.

¹ - حواس صلاح، " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص13.

يمثل الشكل رقم(3) تصورا شاملا لمكونات النظام المعلومات الحاسبي:

الشكل رقم(3): مكونات نظام المعلومات الحاسبي.



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، "نظم المعلومات الحاسوبية في ظل تكنولوجيا

المعلومات"، المكتب الجامعي الحديث، أبو الخير للطباعة والتجليد، الإسكندرية، 2009،

ص:62.

المطلب الثاني: تصميم نظام معلومات محاسبي على مستوى الوحدة الاقتصادية.

إن أي وحدة اقتصادية هي في حاجة دائمة ومستمرة إلى المعلومات التي تعطي صورة واضحة ودقيقة وتفصيلية عن الموقف الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، لكي تضمن البقاء والاستمرار في مزاولة نشاطاتها وتحقيق الأهداف المرجوة.

أولاً: أهمية تصميم نظام المعلومات المحاسبي.

قد ازدادت أهمية المعلومات في الوقت الحاضر لأنها تشكل ركناً أساسياً ومهماً من أركان الوحدة الاقتصادية، ويمكن إجمال العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المعلومات في الوحدة الاقتصادية بالآتي:

1. النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: إن التطور الواضح في عدد العاملين فيها، عدد العملاء المتعاملون معها، ازدياد رؤوس الأموال المستثمرة فيها، تعدد الجهات ذات المصلحة المشتركة فيها، الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات وتقريرها بصورة مستمرة ودائمة.
2. ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية: إن تعدد وتعقد العمليات التي أصبحت تمارس في الوقت الحاضر أدت إلى ضرورة تقسيم العمل إلى اختصاصات معينة يتعلق كل منها بمستوى إداري محدد، الأمر الذي أدى إلى ضرورة زيادة قنوات الاتصال لأغراض التنسيق بين مختلف الأعمال الضرورية.
3. تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية: لم يعد هدف المؤسسة محصوراً في الوقت الحاضر بتحقيق أكبر قدر من الربح، بل تعددت أهدافها إلى خفض التكاليف، ومنع الإسراف، تحسين الإنتاجية.

4. التأثير بالبيئة الخارجية: من الواضح أن الوحدة الاقتصادية تتأثر بالبيئة التي تعمل في نطاقها وتؤثر بها، وقد ازدادت هذه العلاقة في الوقت الحاضر نتيجة لكثرة التغيرات التي يمكن أن تحدث في البيئة والناجمة عن تغير الظروف التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدولة، على المؤسسة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وما يحدث فيها من تغيرات حتى تتخذ الخطوات الضرورية لملائمة ونظامها

مع هذه التغيرات، ولاشك أن ذلك يتطلب قدرًا كبيراً من المعلومات التي يجب أن تتوفر عنها.

ثانياً: كيفية تصميم نظام المعلومات المحاسبي.

لا يمكن أن تتم عملية تصميم نظام معلومات محاسبي إلى من طرف مختصين في الميدان الذين لديهم الكفاءة والخبرة الكافية لمعرفة الأجزاء التي يجب أن يتضمنها هذا النظام والمعلومات التي يجب أن يوفرها ومصدر هذه المعلومات وكذا نتاج المعلومات المحاسبية وطريقة إخراجها بما يتوافق مع احتياجاتها مع مستعمليها¹، وهناك قواعد عامة وإجراءات توجه المصمم أثناء قيامه بعملية تصميم النظام المحاسبي كدراسة طبيعة المؤسسة وهيكلها الوظيفي واحتياجاته من البيانات، وبناء تصور عام على كيفية العمل داخلها؛ من خلال دراسة النظام المحاسبي القائم وتحديد مدى قدرته على الوفاء باحتياجات المنشأة من البيانات؛ وإبراز نقاط القوة والضعف في النظام عن طريق المراجعة الدقيقة للإجراءات المطبقة للتعرف على أهداف النظام (من خلال جمع المعلومات على نماذج من التقارير والقيام بتقويمها من ناحية دوريتها، وتكاليف إعدادها؛ الحصول على صورة كاملة للهيكل المحاسبي المتبع في المؤسسة؛ دراسة الدليل المحاسبي للمؤسسة؛ الحصول على الخريطة التنظيمية للمؤسسة لمعرفة مراكز المسؤولية؛ إعداد خرائط برسوم بيانية موضحة للإجراءات المتبعة فيما يخص البيانات المتداولة بين فروع المؤسسة؛ وضع رموز في شكل علامات مميزة؛ تقييم دقيق وواضح للأنظمة الفرعية إلى عمليات أساسية)؛ إضافة إلى التخطيط لمعالجة النظام القائم أو بناء النظام الجديد؛ وتصميم نماذج وإجراءات النظام الجديد وكيفية تنفيذه.²

كخطوة أولى يعمل النظام الجديد مع النظام القديم لفترة محدودة، وقد يبدأ العمل بالنظام الجديد بصفة تدريجية، وبهذه الخطوة تكون قد انتهت مهمة مصمم النظام المحاسبي.

1- درحون هلال، "المحاسبة التحليلية" نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة"، دكتوراه في العلوم الاقتصادية، مالية ونقود، جامعة يوسف بن خدة- الجزائر، 2004/2005، ص 106.

2- أحمد لعماري، "نظام المعلومات المحاسبي"، مرجع سابق، ص 64.

ثالثاً: تحليل نظام المعلومات المحاسبي:

تمثل عملية تحليل نظام المعلومات المحاسبية إحدى الأسس المهمة للوحدة الاقتصادية عندما ترغب بدراسة النظام القائم أو تعديله أو تطويره، مما يعني أنه يجب تحليل نظام المعلومات المحاسبية قبل تصميمه في الوحدات الاقتصادية القائمة والتي تمارس نشاطها الاقتصادي بصورة فعلية.

وتعرف عملية تحليل النظام بصورة عامة - بأنها عملية تجزئة الكل إلى أجزائه مع تفحص هذه الأجزاء وبيان علاقة كل جزء بالآخر، للخروج بسلسلة من الخطوات نحو تحقيق نتيجة معينة بأكثر الطرق فعالية، وعليه فإن عملية تحليل نظام المعلومات المحاسبية سوف تتعلق بتوضيح كافة إجراءات عمل النظام من حيث تحديد تلك الإجراءات وعلاقتها مع بعضها البعض في سبيل تحديد مدى كفاءة النظام، من حيث مدخلاته ومخرجاته، وكذلك الوقوف على المشكلات يمكن أن تعترض أي خطوة من خطوات عمل النظام في سبيل التعرف على أسبابها ومن ثم معالجة هذه الأسباب.

هناك العديد من الأسباب التي تقتضي القيام بعملية تحليل نظام المعلومات المحاسبية من

أهمها:¹

- * وجود مشكلات في عمل النظام القائم أو أي من نظم الفرعية.
- * الرغبة في تقييم عمل النظام والتأكد من سلامة إجراءاته المعمول بها.
- * الرغبة في تحسين إجراءات النظام القائم أو أي من نظم الفرعية وتطويرها.
- * الرغبة في تغيير طريقة تشغيل النظام، مثل الانتقال من النظام اليدوي إلى النظام الإلكتروني أو بالعكس، وذلك طبقاً لمدى الحاجة إلى ذلك.

من الممكن أن يقوم بتحليل نظام المعلومات المحاسبية إما محاسب الوحدة الاقتصادية أو مجموعة من موظفي قسم المحاسبة، أو المدقق الخارجي للوحدة الاقتصادية، أو مكاتب الاستشارات الإدارية والمحاسبية، أو الجمعيات العلمية والمهنية المختصة بعلم المحاسبة.

المطلب الثالث: مساهمة نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق أهداف المؤسسة.

يستطيع نظام المعلومات في المؤسسة تقديم عدد من المساهمات أو العوائد منها ما يمكن قياسه والبعض يصعب قياسه، فالعوائد التي يمكن قياسها تتمثل في تخفيض التكاليف التي تتحملها المؤسسة، أما

¹ - قاسم محمد إبراهيم، زياد يحيى السكاه، "نظام المعلومات المحاسبية"، وحدة الحداثة للطباعة والنشر - آلية الحداثة، جامعة الموصل، العراق، 2003، ص 8.

التي يصعب قياسها فلها مردود إيجابي على القيمة السوقية للمنظمة وسمعتها، ومن ثم تحسين الربحية وتحقيق ميزة تنافسية ويمكن تحديد هذه المنافع في تقليل الأخطاء، زيادة المرونة، زيادة سرعة النشاط، تحسين التخطيط والرقابة الإدارية، فتح أسواق جديدة وزيادة المبيعات، الميزة التنافسية، زيادة المرونة التنظيمية، زيادة معنويات الموظفين... الخ.¹

المطلب الرابع: تأثير مهنة المحاسبة بالبيئة المحيطة بها.

فمن المعروف أن المهنة المحاسبية تتأثر وتؤثر بالبيئة التي تعمل بها بشكل كبير جدا، إذ أنها تشكل العمود الفقري لأي منشأة تعمل بها، إذ يتركز دورها الأساسي بتحويل واقع الأمور وتسجيلها بشكل رقمي ضمن نظام تستخدم مخرجاته بشكل أساسي من قبل أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات المختلفة وفقا لوجهة نظر كل منهم، فإذا كانت مخرجات النظام المحاسبي تتمتع بالشفافية وصدق التعبير وتتوافر في الخصائص النوعية التي ينبغي أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية فستكون القرارات التي تبني عليها قرارات رشيدة وإلا فإنها قد تتسبب في مشاكل في غاية الخطورة.

ومنذ نشوء هذه المهنة الحساسة حاول واضعو السياسات المحاسبية السيطرة على النظام المحاسبي من خلال جميع الوسائل والقوانين والتشريعات ولكن وبما أن القائمين على إدارة أعمال أصحاب حقوق الملكية هم أولا وأخيرا بشر فان الغريزة البشرية بالانحياز إلى مصالحهم الخاصة بشكل بدأ يصبح في كثير من الأحيان لا أخلاقي.

أولا: انهيار الشركة العملاقة إنرون "Enron" ومدققها شركة آرثر أندرسون "Arthur Anderson":

عرفت الولايات المتحدة في عام 2002 متاعب اقتصادية جمة بدءا من تراجع أسواق الأسهم وضعف الدولار ورحيل الاستثمارات الأجنبية وتفاقم عجز الميزان التجاري، إلى فضائح شركات المحاسبة التي تفجرت على شكل انهيارات، ففي الآونة الأخيرة انهارت بعض الشركات العملاقة كشركة إنرون للطاقة (التي تعد من اكبر الشركات بالعالم والعاملة بمجال الغاز والطاقة ولها فروع كثيرة وعديدة) وشركة آرثر أندرسون لتدقيق الحسابات التي تعد من أضخم شركات التدقيق بالعالم بل هي الأولى من حيث الحجم

¹ - منذر يحيى الداية، " أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة"، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص38.

والانتشار وللعلم كانت المراجع الداخلي لشركة إنرون وأيضاً مستشارها المالي، وقد أكد البعض أن سبب تلك الانهيارات يعود إلى ضعف السياسات المحاسبية، فضلاً عن كون الشركتين تعملان في دولة متقدمة بالعالم والمشهورة ببيئتها المحاسبية والتدقيقية بالتطور المتقدم لما تملكه من معايير محاسبة وتدقيق متميزة. انهيار إنرون الذي كان الأكبر في التاريخ يتجاوز حدود الإفلاس، لأنه كشف عن فساد ينخر في قطاع يعد من الأركان الرئيسية للاقتصاد الرأسمالي، ألا وهو النظام المحاسبي، هذا الفساد فوض أساساً صداقية مبدأ الشفافية الذي يقوم عليه النظام، والذي يضمن للمستثمر الطمأنينة حينما يقرر شراء أسهم في شركة ما¹، وكان السبب الرئيسي في هذا الانهيار انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال².

بعد الاطلاع على حيثيات انهيار شركة إنرون تبين أن الموضوع له جذور قديمة وخطة تلاعب محكمة تمتد إلى عام 1993، تعد هذه القضية والفضيحة من قضايا العصر المهمة لما كان لها من تأثير كبير، ليس على الولايات المتحدة فقط بل على العالم بأسره وأن هذا الانهيار يعد درس مهم جداً يحتم على الكثيرين الاستفادة منه مثل: لجان وضع المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق؛ المحاسبون والمدققون؛ الشركات بشتى أشكالها وأنواعها وأصحابها.

1. عوامل سقوط الشركة.

* أوكل مجلس الإدارة مهمة مراجعة الصفقات للجنة الفرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سريعة لتلك الصفقات كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ الإجراءات المناسبة.

¹ - <http://www.aljazeera.net> 2014 اطلع عليه يوم 16 جويلية

² - عمر شريف. بن زروق زكية، "علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة"، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، يومي 07 و 08 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ص 08.

* قيام إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيائها، كما أن الرقابة الداخلية قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر.¹

وللوقوف على حقيقة ما حدث بالضبط، قام مجلس إدارة شركة إنرون بتشكيل لجنة تحقيق التي قدمت تقريرها الضخم مركزة على جانبيين رئيسيين هما الجانب المحاسبي للعمليات (تسببت بخفض الأرباح وحقوق الملكية) التي تمت بين شركة إنرون وبعض شركات الاستثمار، وجانب الإفصاح عنها الذي ألقى الضوء على هذه العمليات.

من أهم الأمور التي وجدتها اللجنة والتي لم تفصح عنها شركة إنرون هي أن بعض الموظفين المتورطين بتلك التعاملات أصبحوا أغنياء بشكل مفاجئ وتلقوا عدة مبالغ لم يفترض أن يتلقوها، من بينهم Fastow الذي تلقى 30 مليون دولار من شركتي LJM1 وLJM2، واكتشفت أن إدارة إنرون استخدمت شركات استثمارية في عمليات عديدة صممت بشكل مدروس دون تتبع الإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما أدى إلى عدم إظهار تلك الشركات الاستثمارية في القوائم المالية لشركة إنرون كأصول والتزامات، مع العلم أن تلك العمليات تمت بموافقة وإشراف المدققين الخارجيين ومستشاري الشركة أندرسون، إذ أنها أظهرت في أعوام سابقة أرباحاً وهمية بلغت بليون دولار.

إن المشكلة الرئيسية في انهيار شركة إنرون أنها لم تتقيد بآليات القياس والإفصاح الخاص بالشركات ذات الأهداف المحددة، كما تبعها تواطؤ مدققها آرثر أندرسون بعدم الإبلاغ عن ذلك، وإصداره للتقرير النظيف، كما أن شركة التدقيق آرثر أندرسون كانت تقوم بعدة أعمال مزدوجة، فهي من جهة المدقق الخارجي للشركة ومستشارها المالي من جهة أخرى.

ثانياً: انهيار شركة وولد كوم WorldCom.

بدأت شركة وولد كوم نشاطها بولاية ميسيسيبي عام 1983، تحت مسمى شركة الخدمات المحدودة البعيدة، وفي عام 1989 اندمجت مع مؤسسة الشركات المتميزة وتحولت إلى شركة عامة

¹ - علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، "دور قانون (سارنيز-أوكسلي)، في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، الأردن، 2011، منقولة من الموقع الإلكتروني: <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=9572>، تم الإطلاع عليه 29 أبريل 2015، ص 10.

وتم قيدها في البورصة سنة 1995، وعمدت هذه الأخيرة في الفترة الممتدة ما بين سنة 1999 وسنة 2002 إلى استخدام حيل محاسبية تهدف إلى إخفاء مركزها المالي، ويعود السبب في انهيارها إلى غياب الإفصاح والشفافية حول وضعيتها الحقيقية، والتي تعتبر من بين أهم ركائز حوكمة الشركات.¹

قد تتمثل الدروس المستفادة من انهيار هذه الشركات وغيرها في الاهتمام بموضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنة المحاسبية والنشاط الاقتصادي عموماً من الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، مع ضرورة ربط المبادئ الأخلاقية التي تحول دون وقوع الغش والاختلاس بمبادئ الإسلام المستمدة من كتاب الله وسنة نبيه عليه الصلاة والسلام لأنها المانع دون وقوع الخيانة والغش، والاهتمام بحوكمة الشركات لحمايتها وحماية حقوق ملاكها والجهات الأخرى المستفيدة منها.

ثالثاً: قانون أوكسلي " قانون Sarbanes-Oxley ":

قانون أوكسلي المعروف أيضاً باسم "الشركة العامة للمحاسبة وإصلاح قانون حماية المستثمر" (في مجلس الشيوخ) ويسمى عادة ساربانس أوكسلي، هو القانون الاتحادي للولايات المتحدة في 30 يوليو 2002، والذي وضع معايير جديدة أو محسنة لجميع لوحات الشركة الأمريكية العامة، وإدارة الشركات والمحاسبة العامة، اسمه مقتبس من مقدمي السنتاتور الأمريكي "بول ساربانس" والممثل "مايكل جي. أوكسلي"²، صدر مشروع القانون كرد فعل لعدد من فضائح الشركات الكبرى والمحاسبة بما في ذلك انهيار شركة إنرون في أواخر 2001 الذي أدى إلى حدوث كارثة للاقتصاد الأمريكي أصابت الأسواق المالية، كما أحدث نتائج سلبية على البيئة المحاسبية بسبب إخفاق الجهات المراقبة للشركة من مدققي الحسابات و مصاريف الاستثمار، وقد تبعها غلق أكبر الشركات لمدققي الحسابات في العالم و هي شركة آرثر أندرسون كما سبق و أن ذكرنا.

¹ - براق محمد، قمان عمر، " دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري" يومي 07/06 ماي 2012، مخبر مالية وبنوك وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، ص 07

² - <http://www.manufacturingterms.com/Arabic/Sarbanes-Oxley-Act.html> تم الإطلاع عليه يوم، 2015/04/29

الأمر الذي أدى إلى مناقشة قانون أوكسلي وتأثيره في خلق بيئة محاسبية موثوقة من قبل الشركات العامة، حيث يتضمن قانون أوكسلي جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب ثقة المستثمرين من خلال:¹

- * الشفافية في تقديم معلومات لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة والتأكد من أنه لم يتم حذف أي منها من القوائم المالية حتى لا تكون مضللة.
- * التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش.

* دراسة التقارير التي يقدمها المحاسب القانوني في الشركة والأخذ بالآراء الواردة. وتضمن قانون أوكسلي جملة من البنود واجبة التنفيذ للوصول إلى الأهداف المرجوة من تطبيقه كتشكيل لجنة الرقابة على الشركات المحاسبة العامة، واستقلالية مدققي الحسابات لما لها من شفافية وصحة التقارير المالية والمعلومات المعلن عنها، مع تعزيز الإفصاح عن البيانات المالية بما فيها الأحداث التي ينبغي الإفصاح عنها خارج الميزانية كإيضاحات متممة لأثر المعاملات المالية في صورة بيانات رقمية تعبر عن المعاملات، إضافة إلى عوائد الشركات الضريبية الذي يختص بإجراء اعتماد الإقرارات الضريبية من مدققي الحسابات كما يتضمن الإشارة إلى ضرورة التوقيع من الرئيس التنفيذي للشركة على الإقرار.

رابعاً: صدور قرار البرلمان الأوروبي رقم 1606 في 19 جويلية 2002:

المتعلق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، ورغم محدوديته غير أنه كان حدثاً مدعماً للمعايير الدولية على المستوى العالمي، واعتبر نقطة البدء في تحول الكثير من الدول مثل كندا واليابان وأستراليا إلى تبني معايير المحاسبة الدولية.

¹ - علي الحسن الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، "دور قانون ساربنز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، الموقع الإلكتروني: <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&id=9572>، تم الإطلاع عليه 29 أبريل 2015، مرجع سابق.

المبحث الثاني: دراسة معايير المحاسبة على المستوى الدولي.

تحضاً للمعايير المحاسبية بأهمية عالية من قبل المحاسبين والمراجعين في كل دول العالم، فهم غالباً ما يحرصون على مراعاة نصوص هذه المعايير في ممارساتهم المحاسبية وإعدادهم للتقارير المالية، فما هي المعايير المحاسبية؟ وما هي الجهات المسؤولة عن إصدارها؟، قبل التطرق لمفهوم المعايير المحاسبية الدولية سنتدرج في طرح المعلومات بدءاً بمقصود المعيار.

المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية.

إن وضع المعايير المحاسبية يتم بناءً على احتياجات وتجارب المحاسبين مجتمع معين، كما أن هذه المعايير يجب أن تحوز على قبول المحاسبين بذلك المجتمع وأن عملية وضع المعايير المحاسبية تتأثر بالبيئة السائدة في كل دولة.

يقصد بكلمة معيار مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع¹.

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية للمعايير المحاسبية بأنها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلزام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً، كما إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

أولاً: أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

كلنا يعرف مقولة "الحاجة أم الاختراع"، وهي ملاحظة تؤكد أنها التغيرات في الحياة العملية، وتسري هذه المقولة على التطور والتغيير في المحاسبة بصورة عامة وعلى نشوء معايير المحاسبة الدولية بصورة خاصة، إذ يمكن إرجاع نشوئها إلى احتياجات عصر عولمة الاقتصاد وخصوصاً عولمة أسواق المال، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة، فالمحاسبة أساساً

¹ محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية"، مرجع سابق، ص: 61-62.

هي لغة الأعمال ولغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية، ويمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم مهنة المحاسبة دولياً.

أ. الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة.

ظهرت في منتصف سبعينيات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة . فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الشركة من دورة محاسبية إلى أخرى (مخالفة مبدأ الثبات) وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة) ناهيك عن الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي ومن بين هذه التناقضات في المعالجات المحاسبية على سبيل المثال لا الحصر:

* معالجة مشكلة الإيجار التمويلي حيث يعتبر أحياناً أصلاً وأحياناً أخرى مصروفاً دون ضوابط.

* وجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولاً وطنياً ودولياً مثلاً اختلافات في تحديد مفهوم الأصول أو المصروفات أو الخسارة... الخ، الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد وعقد المقارنات، باختصار كانت بيانات تلك القوائم مضللة وتؤدي إلى قرارات خاطئة.

ب. انفتاح البورصات وأسواق المال عالمياً.¹

تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال، حيث تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية "IOSCO" على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية.

¹ - آلاء مصطفى الأسعد، "المعايير المحاسبية و التغير في بيئة الأعمال المعاصرة"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، بغداد، العراق، 2013، ص 264.

تتحلى أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في كونها تتماشى مع متطلبات العولمة وتخدم أغراض الشركات متعددة الجنسيات، وتعمل على تشجيع الاستثمار بكل أشكاله لاسيما الدولي منه، كما أن التوجه نحو تطبيق معايير محاسبية جديدة من شأنه طمأنة المستثمرين الخارجيين والمحليين من خلال الاعتماد عليه في القياس المحاسبي، وإعداد القوائم المالية، وتحقيق الأهداف الضريبية بين الدول الأعضاء والتقليص من احتمالية الوقوع في الازدواج الضريبي؛ بالانتقال من الوجهة القانونية إلى الوجهة الاقتصادية، وسهولة إجراء التحليل المالي في الشركات المحلية أو الدولية،¹ مع العمل على دعم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين الأمر الذي قد يساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال،² وسهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل، وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

ويمكن إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما يمكن أن ينجر عن غيابها فيما يلي:³

* قد يؤدي غياب معايير للمحاسبية المالية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشآت ونتائج أعمالها و بالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات (تسهيل عملية اتخاذ القرارات).

* يؤدي غياب معايير المحاسبية أحيانا إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث و الظروف التي تؤثر على المنشأة و إيصال نتائجها إلى المستفيدين . ويترب عن ذلك عدم ظهور القوائم المالية للمنشأة بمعدل مركزها المالي و نتائج أعمالها. كما إن المقرضين للنشاطات المختلفة يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية ضمن معلومات أخرى ،عند اتخاذ الإقراض.ولذا فان الخطأ في إعداد تلك

¹ -عبادي عبد القادر، "مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية"، مجلة الإحصاء و الاقتصاد التطبيقي، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، العدد 20، 2013، ص21.

² -شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول ، الجزائر، 2008، ص 125.

³ - collection gestion, « les normes comptables internationales (IAS/IFRS) », pages bleues internationales, septembre 2008 ,p09.

القوائم قد يؤدي إلى الخطأ في اتخاذ هذه القرارات (اجتناب الخطأ في عملية اتخاذ القرارات).

* قد يؤدي غياب معايير للمحاسبية إلى إعداد القوائم المالية بطريقة مقتضبة و معقدة ، حتى وان صلت المعالجة الحسابية، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها ، إذ يستلزم فهمها الرجوع مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوفر في معظم الحالات ، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة ، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها (اجتناب التعقيد).

من هنا تنبع أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية حيث تتضح أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية عند الأخذ في الحسبان اتجاه الاقتصاد الوطني إلى تأسيس الشركات المساهمة ذات رؤوس الأموال الضخمة واتجاه المواطنين إلى الاستثمار فيها.

ثانياً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية.

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بقدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات التي عرفتتها هيئة المعايير المحاسبية، دون إهمال رأي الهيئات الوطنية المؤهلة نظراً للقوة التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسات المحاسبية الوطنية؛ كما أنها مرونة نتيجة لما تقدمه من حلول لتتواءم مع مختلف مستعمليها، وغير إجبارية التطبيق لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية. حيث يجب مراعاة بعض الشروط عند إعدادها إذ يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي؛ ولا يتم التحيز نحو بلوغ هدف محدد مقدماً لمصلحة طرف معين؛ كما يجب أن تكون مفهومة وواضحة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها؛ ويجب أن تكون منسجمة مع أهداف المحاسبة المالية.¹

¹ براق محمد، قمان عمر، "مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مرجع سابق، ص 05.

ثالثاً: معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على تغيير مصطلح المعايير التي يصدرها من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير دولية لإبلاغ التقارير المالية (التسمية القديمة: 1973-2001 "معايير المحاسبة الدولية" IAS، التسمية الحالية: منذ 2001 "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" IFRS)، وفيما يلي ملخص لهذه المعايير:

- * **معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASC:** منها ما تم تعديله و منها ما تم إلغاؤه.¹
- * **عرض القوائم المالية (IASs(1):** يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو لمنشآت أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية. تم إصداره سنة 1997 و تم تعديله سنة 2011، ويطبق على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة وفق قواعد وقوانين مجلس معايير المحاسبة الدولية.²
- * **البضاعة (المخزون) (IASs(2 :** إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث أن إحدى المسائل المحاسبية في محاسبة المخزون هي التكلفة التي سيتم الاعتراف بها كأصل وترحيلها حتى يتم الاعتراف بالإيراد ذات الصلة ويقدم هذا المعيار إرشادات لتحديد التكلفة والاعتراف بها باعتبارها مصروف، ويتم قياس المخزون بالتكلفة وصافي القيمة المحققة أيهما أقل، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 1976، وعدل سنة 2003.
- * **القوائم المالية الموحدة (الدمجة) (IASs(3:** حل محله المعيارين الدوليين للمحاسبة 27 و28.
- * **المحاسبة عن الأملاك (IASs(4:** سحب سنة 1999 وحل محله معايير المحاسبة الدولية 16، 22، 38.³

¹ - د. عبد الستار الكبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2"، مرجع سابق، ص: 531-538.

² - عقاري مصطفى، "المعيار الدولي رقم 01"، مجلة أبحاث إدارة واقتصادية، العدد الأول، جوان 2007، ص 13.

³ - حمزة العرابي، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2012-2013، ص 80.

- * الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية (IASs(5): تمت الاستعاضة عن هذا المعيار سنة 1997 بمعيار المحاسبة الدولية رقم 1 بعد التعديل.
- * المحاسبة و تغيرات الأسعار (IASs(6): تم تغييره بمعيار المحاسبة الدولي رقم 15.
- * قائمة التدفقات النقدية (IASs(7): يهدف هذا المعيار إلى أن اقتضاء توفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد¹ والنقد المعادل لمنشأة عن طريق بيان التدفقات النقدية الناتجة من خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 1977، و تم تعديله سنة 2010.
- * السياسات المحاسبية والتغيير في التقديرات المحاسبية والأخطاء (IASs(8): يهتم هذا المعيار بعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية، وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة لتعزيز موثوقية البيانات المالية للمنشأة وقابلية مقارنة هذه المعلومات المالية مع منشآت أخرى، كما يعرض المعيار أمثلة توضيحية، تم إصداره سنة 1978، وتم تعديله سنة 2003.
- * المحاسبة عن البحوث ونشاطات التطوير (IASs(9): حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 38 سنة 1999..
- * الأحداث بعد تاريخ الميزانية (IASs(10): يهدف هذا المعيار إلى تبيان متى يجب على المؤسسة أن تعدل بياناتها المالية للأحداث بعد فترة إعداد التقارير، وكذا الإفصاحات التي يجب أن تقدمها عن تاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية وعن الأحداث بعد الفترة بعد إعداد التقارير²، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 1980، تم تعديله سنة 2007.
- * عقود الإنشاء (IASs(11): تستخدم طريقة نسبة الإيجار في المحاسبة عن العقود الإنشاء لأنها تنسجم مع متطلبات أساس الاستحقاق ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والخسائر المتوقعة عن العقد، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 1980، كان آخر تعديل له سنة 1993.

¹ - يتكون النقد من نقد في الصندوق والودائع تحت الطلب، أما المعادلات النقدية فهي استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة جاهزة للتحويل إلى مبالغ نقدية معلومة القيمة.

² - ملخص في تم اعداده من قبل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF

* **ضرائب الدخل (IASs(12):** حدد هذا المعيار قواعد تسجيل هذه الضريبة والإفصاح عنها، بحيث ينطبق هذا المعيار على كل الضرائب على الأرباح بالاعتماد على الإيرادات والنفقات المسجلة خلال الدورة، وينج عنه مفهوم الضرائب المؤجلة التي تقوم على الفروقات بين المقادير المحاسبية والمقادير الجبائية¹. كان آخر تعديل له سنة 2010.

* **عرض بيانات الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة (IASs(13):** حل محله معيار المحاسبة الدولية رقم 1.

* **التقارير عن القطاعات (IASs(14):** بهدف تحديد ماهية المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات التشغيلية بحيث تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة وآثارها المالية والبيانات الاقتصادية التي تعمل فيها،² حل محله سنة 2009 معيار الإبلاغ الدولي IFRS 08.³

* **المعلومات التي تعكس أثر تغير الأسعار (IASs(15):** قد تم إلغاء هذا المعيار.

* **الممتلكات، المصنع والمعدات (أصول ثابتة ملموسة) (IASs(16):** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها، حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة، كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 1983، تم تعديله سنة 2008.

* **عقود الإيجار (IASs(17):** يهدف هذا المعيار إلى وصف سياسات المحاسبة المناسبة، المستأجرين والمؤجرين، السياسات المحاسبية والإفصاح المناسبين لتطبيقهم فيما يتعلق بعقود الإيجار، تصنف عقود الإيجار كعقود إيجار تمويلية عندما تنتقل إلى المنشأة كافة المنافع

¹ -سفيان بن بلقاسم، "النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية"، دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 127.

² - ولاء ربيع عبد العظيم أحمد، "تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح"، الملتقى الدولي حول: "دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي المالي الجديد على ضوء التجارب الدولية-"، المنعقد يومي 24/25 نوفمبر 2014، بجامعة ورقلة، الجزائر، ص 106.

³ - حمزة العرابي، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، جامعة الجزائر، 2012-2013، ص 80.

والمخاطر المرتبطة بملكية الأصل، وترسم عقود الإيجار التمويلية بالقيمة الحالية المقدرة لدفعات الإيجار المستقبلية، ويحتسب المستأجر مصاريف الاستهلاك على الموجودات المؤجرة باستخدام العمر الإنتاجي، وعقود الإيجار التشغيلية تظهر الموجودات المؤجرة للغير ضمن بند الأصول في الميزانية العمومية ويتم الاعتراف بإيرادات التأجير في بيان الدخل خلال فترة عقد الإيجار، تم إصداره سنة 1982 وتم تعديله سنة 2009.

* **الإيراد (IASs(18** : يهتم هذا المعيار بتحديد متى يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة ويمكن قياس هذه الإيرادات بشكل موثوق، تم تعديله سنة 2009.

* **منافع الموظفين (IASs(19** : يهدف هذا المعيار إلى توضيح محاسبة منافع الموظفين والإفصاح عنها، و تتمثل هذه المنافع في جميع أشكال التعويضات التي تمنحها المنشأة مقابل الخدمات التي يقوم بها الموظفون، تم إصداره سنة 1998.

* **المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IASs(20**¹ : يجب الاعتماد على القيمة العادلة عند المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية، ولا يعترف بالمنح غير النقدية إلا إذا توفرت قناعة معقولة فيها، كما يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة، تم إصدار المعيار سنة 1983 وعدل سنة 2008 كآخر تعديل.

* **أثر التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية (IASs(21** : يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية تضمين معاملات العملات الأجنبية والعملات الأجنبية في البيانات المالية وكيفية ترجمة البيانات المالية إلى عملة عرض، يجب أن تترجم العمليات المالية بالعملات الأجنبية، ويجب إعطاء الإفصاحات الكافية عن فروقات الترجمة الداخلة في صافي الأرباح، وتلغى عملية الخسارة الناتجة عن فروقات العملة وتحملها على الأصل عندما يشتري عن طريق الاقتراض لمدة تزيد عن 12 شهرا، كان آخر تعديل له سنة 2008.

* **اندماج الأعمال (IASs(22** : تم استبدال هذا المعيار سنة 2004 بمعيار الإبلاغ المالي رقم 3.

¹ - المنح الحكومية هي المساعدات التي تقدمها الحكومة على شكل عمليات نقل موارد المنشأة مقابل امتثال لشروط معينة، أما المساعدات الحكومية هي الإجراء الذي تقوم به الحكومة لتقديم منفعة اقتصادية لمنشأة.

- * **تكاليف الاقتراض (23) IASs:** تكاليف الاقتراض هي تلك التي تعتري مباشرة إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل والتي تشكل جزءاً من تكلفة ذلك الأصل، ويهدف هذا المعيار إلى الإفصاح عن البيانات المالية للسياسات المحاسبية المتبعة وتكاليف الرسملة، ومعدل الرسملة لتحديد تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة، كان آخر تعديل له سنة 2007.
- * **إفصاحات الأطراف ذات العلاقة (24) IASs:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تشتمل البيانات المالية للمنشأة على الإفصاحات الضرورية للفت الانتباه إلى احتمالية أن مركزها المالي قد تكون تأثرات بوجود أطراف ذات العلاقة، والأطراف ذات العلاقة هي التي باستطاعتها السيطرة أو التحكم في الطرف الآخر ودورها في صنع القرار (الشركة الأم، الشركة التابعة، والشركات الزميلة والسيطرة المشتركة) ولا تستثنى الشركات الحكومية الهادفة للربح من الإفصاح عن عملياتها، أصدر هذا المعيار سنة 1984، وعدل سنة 2009.
- * **المحاسبة عن الاستثمارات (25) IASs:** حل محله معايير المحاسبة الدولية 39 (الاعتراف والقياس) الذي أخذ مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس¹ سنة 2004.
- * **المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد (26) IASs:** إن برامج منافع التقاعد هي ترتيبات تقدم المنشأة بموجبها منافع للموظفين عند أو بعد إنهاء الخدمات سواء على شكل دخل سنوي أو مبلغ مقطوع، عندما يكون بالمكان تحديد أو تقدير هذه المنافع، أو مقدار المساهمات فيها قبل التقاعد وفق أحكام وثيقة ما أو وفقاً لممارسات المنشأة، أصدر سنة 1987 وعدل سنة 1994.
- * **القوائم المالية الموحدة والمنفصلة (27) IASs:** إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز الملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة للمعلومات التي تقدمها الشركة الأم في بياناتها المالية المنفصلة والموحدة لمجموعة من المنشآت الواقعة تحت سيطرتها، عدل كآخر تعديل سنة 2011.

¹ - طارق عبد العال حماد، "الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010/2011، ص 23.

- * الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة (IASs(28): تكون المحاسبة بطريقة حقوق الملكية والتوقف عن استخدام هذه الطريقة في حالة عدم ممارسة تأثير، والتأثير الهام¹ أو القوي يكون عندما تكون نسبة الاستثمار للمنشأة في الشركة الزميلة 20% فأكثر، وبعد تطبيق طريقة حقوق الملكية يطبق المستثمر متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 39 "الاعتراف والقياس" لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بأي خسائر إضافية لانخفاض القيمة فيما يتعلق بصافي استثمار الجهة المستثمرة في المنشأة التابعة، كان آخر تعديل للمعيار سنة 2011.
- * التقارير المالية في ظل التضخم المرتفع (IASs(29): يجب عرض القوائم المالية باعتماد وحدات قياس أخرى بتاريخ الميزانية عندما تكون معدلات التضخم لثلاث سنوات يقارب أو يزيد عن 100%، آخر تعديل كان سنة 2008.
- * الإفصاح في القوائم المالية للبنود والمؤسسات المالية الأخرى (IASs(30): استبدل سنة 2007 بمعيار الإبلاغ المالي رقم 207.
- * الحصص في المشاريع المشتركة (IASs(31): حل محله سنة 2013 معياري الإبلاغ المالي 11 و 12.³
- * الإفصاح والعرض للأدوات المالية (IASs(32): استبدل سنة 2007 بمعيار الإبلاغ المالي رقم 07.
- * ربحية السهم الواحد (IASs(33): إن الغرض من هذا المعيار هو وصف وعرض حصة السهم من الأرباح، وذلك لتحسين مقارنات الأداء بين المنشآت المختلفة في نفس فترة إعداد التقارير المختلفة لنفس المنشأة، ويركز هذا المعيار على المقام في حساب حصة السهم من الأرباح، تم تعديله سنة 2009.

¹ -التأثير الهام هو عبارة عن صلاحية المشارك في قرارات السياسة المالية و التشغيلية التي تخص الجهة المستثمر بها و لكنها لا تشكل سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.

² -العربي حمزة ، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائية متطلبات التوافق والتطبيق"، مرجع سابق، ص 80.

³ -العربي حمزة ، نفس المرجع، ص 80.

- * **التقارير المالية المرحلية (IASs(34):** يهدف هذا المعيار إلى وصف المحتوى الأدنى للتقارير المرحلية، ووصف مبادئ الاعتراف والقياس والبيانات المالية خلال الفترات المرحلية، مما قد يساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم على فهم قدرة المنشأة على تحقيق التدفقات النقدية وفهم وضعها المالي، تم تعديله سنة 2010.
- * **العمليات المتوقعة (IASs(35):** تم استبدال المعيار بمعيار الإبلاغ المالي رقم 5 سنة 2007.
- * **انخفاض قيمة الموجودات (IASs(36):** إن الهدف من هذا المعيار هو وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان أن تكون أصولها مسجلة بما لا يزيد عن مبالغهم القابلة للاستيراد، ويسجل الأصل بما يزيد عن قيمة مبلغه القابل للاسترداد إذا تجاوزت قيمة مبلغه المسجل قيمة المبلغ الذي سيتم الاعتراف به من خلال بيع أو استخدام الأصل، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 1999 وتم تعديله سنة 2009.
- * **المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة (IASs(37):** إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان تطبيق معايير الاعتراف المناسبة وأساسات القياس على المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة والإفصاح عن معلومات كافية في الملاحظات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 1999، عدل سنة 2005.
- * **الأصول غير الملموسة (IASs(38):** إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي يتم التعامل معها بالتحديد في معيار آخر، يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس في البيانات المالية مبدئياً بالتكلفة فقط عندما يكون خاضع لسيطرة المنشأة ويمكن تمييزه بوضوح، وتوقع تحقيقه لمنافع اقتصادية بالمستقبل ويمكن قياس تكلفته بشكل موثوق، يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد، أما إذا كان العمر الإنتاجي غير محدد فلا يتم الإطفاء وإنما يخضع لاختبار التدني في القيمة، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 1999.
- * **الاعتراف والقياس للأدوات المالية (IASs(39):** تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 2001، سحب سنة 2013، تم استبداله بمعيار الإبلاغ المالي رقم 09.

- * **العقارات الاستثمارية (IASs(40):** يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات الصلة تقاس الاستثمارات العقارية بداية بالتكلفة المتضمنة تلك المرتبطة بعملية الشراء كرسوم التسجيل والضرائب وأتعاب المستشارين، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 2000، وعدل سنة 2008.
- * **الزراعة (IASs(41:** يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 2003، عدل سنة 2008.

2. معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs :

إن مصطلح معايير الإبلاغ المالي الدولية يمكن أن يؤخذ بمفهومه الضيق وبمفهومه الواسع، وك مفهوم ضيق؛ تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية ترقياً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض، أما بالمفهوم الواسع والشامل فإن معايير الإبلاغ المالي الدولية تعتبر تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة والمصادق عليها والمعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" ولجنة تفسير المعايير "SIC" والتي عرفت فيما بعد بلجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRIC". ويعتبر هذا استمراراً في التطوير والتحديث لوضع معالجات محاسبية مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي الإبلاغ المالي، حيث أنه من المعلوم أن أحد أهداف المحاسبة هو توصيل المعلومات اللازمة والمفيدة لمستخدمي الإبلاغ المالي لمساعدتهم في اتخاذ قرارات توزيع الموارد الاقتصادية، وتمثل هذه المعايير في:

- * **التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs(1:** حيث على الوحدة الاقتصادية أن تعلن عند أول مرة بأن قوائمها المالية تعد وفقاً للمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ولا يشمل هذا الوحدات التي طبقت ولا زالت تطبق معايير المحاسبة الدولية، تم إصداره بتاريخ 19 جويلية 2003¹، تم تعديله سنة 2010.

- * **دفعات الأسهم (IFRSs(2:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية المعدة من قبل المنشأة عندما تتولى معاملة دفع على أساس الأسهم، إذ يتطلب على المؤسسة أن تعكس

¹ - HEEM Grégory, « lire les états financiers en IFRS », Editions d'Organisation, Paris, 2004, p 19.

آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم في أرباحها وخسائرها ومركزها المالي، نطاق المعيار هو إصدارات الشركة للأسهم كحواجز لموظفيها، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 2005، تم تعديله سنة 2009.

* **اندماج العمال (3) IFRSs**: يهدف هذا المعيار إلى تعزيز ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة في بياناتها المالية عن اندماج الأعمال وتأثيراته، تم إصداره بتاريخ 01 أبريل 2004، تم تعديله سنة 2010.

* **عقود التأمين (4) IFRSs**: يهدف هذا المعيار إلى تحديد إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل أية منشأة تصدر هذه العقود، إلى أن يكمل المجلس المرحلة الثانية من مشروعه فيما يتعلق بعقود التأمين، لا يسمح بعمل أي مخصص ما لم يكون له وجود بتاريخ الميزانية، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 2005..

* **أصول غير متداولة محتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة (5) IFRSs**: تناول الأصول غير المتداولة التي تمت حيازتها بغرض البيع، ويهدف إلى تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة والإفصاح عنها، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 2005، تم تعديله سنة 2009.

* **الكشف عن الموارد الطبيعية وتقييمها (6) IFRSs**: يهدف هذا المعيار إلى استكشاف وتقويم الأصول الخاصة بالنفط والثروات المعدنية الأخرى، وإلزامها بالإفصاح عن تكاليف الاستكشاف، دخل حيز التنفيذ 1 جانفي 2006.

* **الإفصاح (7) IFRSs**: جاء هذا المعيار استبدالاً لمعايير المحاسبة الدولية 30 و32، أوجب هذا المعيار الإفصاح عن القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى عن تواريخ استحقاق الالتزامات المختلفة، تركّز الموجودات والالتزامات، القيم السوقية للاستثمارات، الالتزامات المضمونة، صافي الانكشاف للعملاء الأجنبية، كذلك الإفصاح عن الأدوات المالية من حيث مدى وطبيعة وشروط الأدوات المالية ومخاطر التغيير في أسعار الفائدة ومخاطر الائتمان، ويجب عدم المقاصة بين بنود الموجودات والمطلوبات إلا بوجود حق قانوني، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 2005، تم تعديله سنة 2010.

- * الإفصاح في القطاعات التشغيلية (8) IFRS: يهدف هذا المعيار إلى تحديد الكيفية التي يجب على المنشأة الإبلاغ بها عن المعلومات حول قطاعاتها التشغيلية في البيانات المالية السنوية، تم إصداره بتاريخ 01 جانفي 2006، تم تعديله سنة 2009.
- * الأدوات المالية (9) IFRS: توطيد المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 مما أدى إلى مراجعته واستبداله بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS9، أصدر سنة 2009 دخل هذا المعيار حيز التنفيذ بدأ من جانفي 2013¹، و عدل في 24 يوليو 2014².
- * القوائم المالية المدمجة (10) IFRS: حل هذا المعيار جزئيا محل معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "البيانات المالية الموحدة و المنفصلة (بمعنى أن معيار المحاسبة 27 المعدل لا يزال ينطبق على البيانات المالية المنفصلة فقط)³، صدرت في 10 ماي 2011، ولم تعدل بعد، وينطبق على السنوات المالية التي تبدأ في أو بعد 01 جانفي 2013⁴.
- * الترتيبات المشتركة (11) IFRS: حل هذا المعيار كاملا محل معيار المحاسبة الدولي 31 "الحصص في المشاريع المشتركة"، صدر في 11 ماي 2011.
- * الإفصاح عن المصالح في المنشآت المشتركة (12) IFRS: هو معيار الإفصاح الموحد يتطلب مجموعة واسعة من الإفصاحات عن كيان في الشركات التابعة والترتيبات المشتركة والشركات المهيكلية غير المجمعة، نشر في ماي 2011. وطبق ابتداء من جانفي 2012، يتطلب هذا المعيار الكشف والإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة مصالحها في مؤسسات أخرى والمخاطر المرتبطة بها؛ وآثار تلك المصالح على مركزها المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية.⁵

¹ - SARDOUK Fateh, « le rôle de IASB dans développement IFRS et l'application en Algérie », séminaire internationale sur le nouveau système comptable financier selon les normes comptables internationales expérimentations des applications et perspectives, faculté de sciences économiques, commerciales et des gestion, université El-Oued, 17/18 janvier 2010, page 11.

² - <http://www.iasplus.com> Vue le 22 septembre 2014.

³ - مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، "الحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية"، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2014، ص 83.

⁴ - <http://www.iasplus.com>, vue le 19 mai 2014

⁵ - مسعود صديقي و آخرون، مرجع نفسه، ص 84

- * **القيمة العادلة (13) IFRS:** أصدر سنة 2011 يحدد بدقة طرق قياس القيمة العادلة والبنود الواجب قياسها بها، بدأ العمل به سنة 2013.¹ يهتم هذا المعيار بطرق قياس القيمة العادلة وكذا طرق الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبالتالي فإن هدف هذا المعيار حسب ما جاء في نشرة معايير الإبلاغ المالي يتمثل في تقديم وتحديد مفهوم القيمة العادلة؛ تقديم إطار حول عملية القياس وفق القيمة العادلة؛ يقدم متطلبات الإفصاح عن طريق قياس القيمة العادلة.²
- * **تنظيم الحسابات المؤجلة (14) IFRS:** صدر في جانفي 2014 وينطبق على البيانات المالية السنوية للفترة التي تبدأ في أو بعد 01 جانفي 2016، موجه للكيان الذي تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة تمكنه من الاستمرار في الاعتبار، مع بعض التغييرات محدودة، وهو معيار غير إجباري.³
- * **الإيرادات من العقود مع العملاء (15) IFRS:** صدر في ماي 2014 وينطبق على فترة إعداد التقارير المالية التي تبدأ من 01 جانفي 2017، ويهدف إلى إقامة المبادئ التي تقدم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة وكمية، والتوقيت، وعدم التيقن من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع العملاء يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 11 "عقود البناء"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيرادات" والتفسيرات ذات الصلة.⁴
- يتوقع أن تنشر مسودة عرض التعديلات تستهدف "IFRS15"، هذه التعديلات توضيح بعض الأحكام، وإعطاء أمثلة توضيحية أكثر للمساعدة على تنفيذه، أطلق مجلس معايير المحاسبة المالية أيضا التشاور بشأن اقتراح تأجيل سنة من تاريخ بدء نفاذ الضرائب القياسية.⁵

القياسية.⁵

¹ - لعراي حزة، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية - متطلبات التوافق والتطبيق -"، مرجع سابق، ص 61.

² - مسعود صديقي و آخرون، "المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجديد"، مرجع سابق، ص 84.

³ - www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs14

⁴ - www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15

⁵ http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/iasb/proposition_de_differer_la_date_d_application_de_la_norme_ifrs_15_sur_le_chiffre_d_affaires_expose_sonda_ge_ed_2015_2. 2015/06/06 اطلع عليه يوم

* عقود الإيجار (IFRS 16): نشر المعيار "IFRS 16" عقود الإيجار القياسية في 13 يناير 2016 من قبل مجلس المحاسبة الدولية (IASB)؛ على أن يدخل حيز التنفيذ في يناير 2019، وينبغي أن تؤدي إلى مزيد من الشفافية في الميزانيات العمومية للشركات¹.

رابعاً: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية "IAS/IFRS".

لقد تأثرت معايير المحاسبة الدولية إلى حد كبير بوجهة النظر الأمريكية مما أدى إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيقها ويمكن تلخيصها في عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة المتخذة بعين الاعتبار عند وضعها، وكثرة البدائل المحاسبية خاصة المرتبطة بمعالجات البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة، إضافة إلى مساسها بالجانب السيادي للدول المطبقة لها، وصعوبة تكيف الدول المطبقة مع المستجدات بسبب التغير الدائم لها ولتفسيراتها، إلى جانب الضغوطات السياسية المبررة على مجلس معايير المحاسبة الدولية عند وضع هذه المعايير وتعديلاتها مثل قانون Sarbanes-Oxley الأمريكي الذي صدر عقب فضيحة شركة إنرون كما سبق الذكر في المبحث الأول، كما أن هناك تعدد التعاريف لذات المفهوم مثل تعريف القيمة العادلة الذي ورد له أكثر من تعريف في أكثر من معيار (26، 32، 36، 39، 40)²، ويمكن أن تشكل المعايير الدولية أحياناً عبء ثقيل حيث من الصعوبة بما كان الالتزام بالمعايير ومتطلبات دولية أكثر تعقيداً وأكثر كلفة.

المطلب الثاني: الهيئات التي تعمل على وضع المعايير المحاسبية الدولية (التوحيد).

يمثل المؤتمر الدولي التاسع المنعقد في باريس سنة 1967م أول محاولة جادة للتوفيق بين مختلف الممارسات المحاسبية عبر العالم، حيث تقرر تشكيل أول هيئة عمل دولية سميت بلجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة "International Coordination Committee for Accounting Profession (ICCAP)" في عام 1972 انعقد المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين بسيدني (أستراليا)، حيث تم فيه اقتراح مشروع إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee "IASC" من

¹ - <http://www.kpmg.com/fr/fr/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/pages/20160113-nouvelle-norme-ifrs16-contrats-location.aspx> _أطلع عليه يوم 2016/09/07

² - خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2008، ص: 27-30.

قبل "ICCAP" "International Coordination Committee for Accounting Profession" في 29 يوليو 1973 وذل بحضور ممثلين عن عشر دول:¹ أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، ألمانيا، هولندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، وإيرلندا.

لجنة المعايير المحاسبية الدولية "IASB" والتي تضمنت 153 عضوا من هيئات المحاسبة المهنية في 112 بلدا أصدرت 41 معيار دولي "IASs" حتى عام 2001، قبل أن يتم إعادة هيكلتها سنة 2001 ليتم إعادة تسطير أهدافها وتحسين أدائها من خلال إعداد معايير أكثر شمولاً وملائمة ومصداقية، وبعد أن كانت لجنة تعقد اجتماعاتها أربع مرات بالسنة أصبحت عبارة عن مجلس يضم أعضاء دائمين، ويعقد اجتماعاته شهرياً، وقد غيرت تسمية المعايير التي يصدرها المجلس من المعايير المحاسبية الدولية "IAS" إلى المعايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS"،² وبعد أقل من سنة تم إعادة تسمية لجنة تفسيرات المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من لجنة تفسيرات المعايير "SIC" إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي "IFRIC".

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB".

من أهم الانجازات التي قامت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB":

- 1973: أنشاء لجنة المعايير "IASB" بلندن من طرف هنري بنسون.
- 1975: قامت اللجنة بإصدار أول مسودة بمشروع المعيار رقم "IAS1" وموضوعه "الإفصاح عن السياسات المحاسبية، إضافة إلى انضمام ستة دول أخرى إلى عضوية اللجنة وهي: بلجيكا، الهند، نيوزلندا، باكستان، زيمبابوي، وإسرائيل.
- 1976: كان أول دعم أولي تلقته المؤسسات الاقتصادية حيث قررت مجموعة محافظي البنوك للدول العشرة الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية من أجل تمويل مشروع مقابل إصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك.

¹ - TOUURON Philippe, TONDEUR Hubert, « Comptabilité en IFRS », France, 2004, p 07.

² - عبد الستار الكبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2"، مرجع سابق، ص531.

³ - بكطاش فتيحة، "دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة-حالة الجزائر-"، دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2011، ص68.

- 1977: تم إلغاء عضوية المشاركة وأصبحت كل الدول أعضاء في الهيئة الدولية الأمر الذي انبثق عنه مجلس إدارة جديد مكون من 11 عضو يمثلون 11 دولة. وتم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC" ليضم في عضويته الهيئات المحاسبية والهيئات الدولية الراغبة في الانضمام للعضوية في مختلف الدول.
- 1978: بدأت تتسع دائرة عضوية اللجنة وعلاقتها بالهيئات الدولية والخاصة بعد انضمام نيجيريا وجنوب إفريقيا.
- 1979: لقاء أعضاء مجلس إدارة اللجنة الدولية مع الفريق عمل من منظمة الدولية للتعاون والتنمية "OCED" وهي منظمة تظم في عضويتها كل من دول أمريكا الشمالية والجنوبية، أوروبا، آسيا، وأستراليا.
- 1981: تشكيل فريق عمل يتبع اللجنة وتكون مهمته العمل مع المجالس الوطنية التابعة في كل من هولندا، إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية لإصدار مشروع معيار عن الضرائب المؤجلة.
- 1982: الاتفاق بين "IFAC" و "IASC" على توسيع عدد أعضاء مجلس إدارة اللجنة إلى 13 عضو ممثلين ل 13 دولة بالإضافة إلى 4 مقاعد عضوية تمنح لأربع من المنظمات المهمة بالتقارير المالية.
- 1983: انضمام إيطاليا إلى عضوية المجلس.
- 1984: انضمام تايوان إلى عضوية المجلس، واعتبارا من هذه السنة بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد وتوافق المعايير المحاسبية عالميا.
- 1988: انضمام أول دولة عربية هي الأردن لعضوية مجلس إدارة اللجنة ومجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" إلى عضوية المجموعة الاستشارية التابعة للجنة.
- 1989: أقرت اللجنة إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.
- 1990: انضمام الاتحاد الأوروبي إلى المجموعة الاستشارية وحصولها على مقعد في مجلس إدارة اللجنة بصفة مراقب.

- 1991: أعدت اللجنة مؤتمر لصناعة المعايير المحاسبية بالاشتراك مع الجمعية الأوروبية للخبراء الاستشاريين، قدم مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية "FASB" عرضاً لدعم اللجنة الدولية.
- 1992: انضمام الصين رسمياً لعضوية اللجنة وأرسلت مندوباً لها.
- 1993: قبول أول معيار محاسبي دولي وهو المعيار السابع "قائمة التدفقات النقدية" كما اتفقت مع اللجنة على تطوير مجموعة من المعايير.
- 1994: قبول "SEC" ثلاث معايير دولية وقبول المنظمة الدولية للبورصات 14 معيار من المعايير التي أصدرتها اللجنة الدولية.
- 1998: أنجز فريق عمل إستراتيجية تقرير يوصي بإعادة هيكلة اللجنة الدولية بشكل يربطها بصورة أقرب من مجالس معايير المحاسبة الوطنية.
- 1999: بدأت لجنة تابعة لـ "IOSCO" مراجعة معايير المحاسبة لتقرير إمكانية قبولها. حثت المفوضية الأوروبية أن تكون المعايير الدولية متوافقة مع توجيهات الاتحاد الأوروبي.
- 2000: أعلنت لجنة بازل (الخاصة بالشؤون المصرفية) دعمها وقبولها لمعايير المحاسبة الدولية "IAS" والجهود المبذولة لعملة المحاسبة، كما قبلت "IOSCO" 30 معيار دولي وسمحت للشركات المقيمة في البورصة العالمية باستخدامها في التقارير المالية، وصدر القانون الأوروبي الذي يلزم الشركات المقيدة في البورصات الأوروبية بتطبيق المعايير المحاسبية في موعد أقصاه جانفي 2005؛ ووافقت لجنة معايير المحاسبة الدولية على المعيار رقم 41 "المحاسبة الزراعية" وغيرت نظامها الأساسي في 24 ماي 2000، وتم تغيير اسمها من لجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB".¹
- 2001: إصلاح النظام الدولي لمعايير المحاسبة لكي يصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية "IASB" والمعايير التي نشرت إلى غاية أول أفريل تبقى تحت اسم المعايير المحاسبية الدولية "IAS" أما التي صدرت بعد ذلك تسمى المعايير الدولية للإبلاغ المالي "IFRS".

¹ -HEEM Grégory, « lire les états financiers en IFRS », idem, p 10.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB".

هو هيئة مستقلة مكلفة بإعداد معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية "IAS/IFRS"، حل محل ال "IASC" التي أنشأت سنة 1973، على يد المؤسسات المحاسبية الرائدة وكانت معدة من طرف مؤسسين خبراء محاسبين لعشرة دول: (ألمانيا، أستراليا، كندا، الو.م.أ، فرنسا، بريطانيا العظمى، أيرلندا، اليابان، المكسيك، نيوزلندا، يمول من طرف خواص خاصة مكاتب المراجعة the big four) Price Arther Anderson تم حلها بعد فضيحة إنرون.

في سنة 2001 بلغ عدد أعضاء المجلس أكثر من 100 عضو، ويختلف مجلس معايير المحاسبة الدولية عن لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال ما يلي¹:

- * خلافا للجنة معايير المحاسبة الدولية، لا يربط مجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة من قبل مجموعة من الأعضاء ذوي خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة مستقلين عن مهنة المحاسبة.
- * خلافا لأعضاء مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية فإن أعضاء مجلس إدارة معايير مجلس المحاسبة الدولية يتم تعيينهم على أساس المهارة الفنية والخبرة أكثر من كونهم ممثلين لهيئات محاسبة محلية محددة أو منظمات أخرى.
- * ينعقد عادة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية مرة كل شهر خلافا لمجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي يجتمع قرابة أربع مرات فقط خلال السنة.

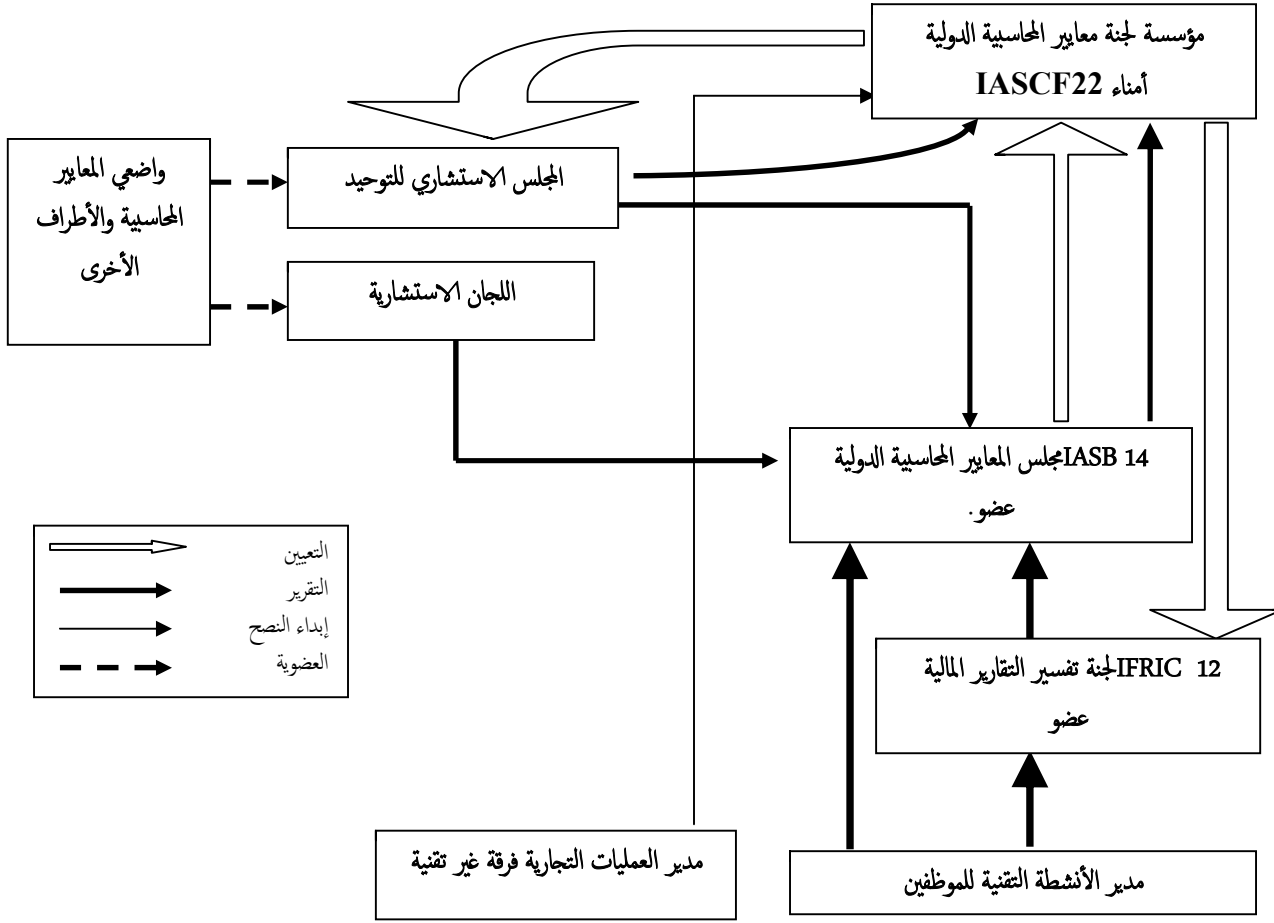
تطور مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" :

- 2001-2002: ظهور هيئة جديدة، تحول "IASC" إلى "IASB"، و "IAS" إلى "IFRS".
- 2002: اعتماد لائحة الاتحاد الأوروبي في 11 سبتمبر 2002 تحت رقم 2002/1606 على أنه ابتداء من 01 جانفي 2005 يجب على كل المؤسسات المدرجة في البورصة الأوروبية تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي "IFRS".

¹ - حواس صلاح، " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، مرجع سابق، ص58.

- **2003:** نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مراجعة 13 معيار محاسبي على توصية من اللجنة تنظيم الحسابات "ARC" والمفوضية الأوروبية؛ والمعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (من IAS41 إلى IAS1) باستثناء معيارين رقم 32 و 39.
- **2005/2004:** اعتماد مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB"، ونشر الأنظمة الأوروبية في جوان 2005، وبداية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية "IFRS" في الاتحاد الأوروبي.
- **2006:** اتفاق مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" و مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" على الالتزام بتحسين التماسك والقابلية للمقارنة وكفاءة الأسواق العالمية ووضع معايير عالية الجودة مع وضع أول مسودة عن المعيار الأول "التقارير المالية للشركات الصغيرة و المتوسطة".
- **2007:** نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من البحوث القياسية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي للشركات الصغيرة والمتوسطة في 15 فيفري 2007، ونشرت "IASCF" في 22 فيفري 2007 دليل عمل لجنة "IFRIC".
- **2009:** توطيد المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 مما أدى إلى مراجعته واستبداله بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي "IFRS9".

الشكل رقم(4): هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية:



Référence: BRUN Stéphan, « les normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino, éditeur , Paris 2006 ,p 25

الأهداف الأساسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية:¹

- إعداد معايير محاسبة مقبولة على المستوى الدولي والتشجيع على استعمالها؛
- التوفيق بين الممارسات المحاسبية وتقديم القوائم في المخطط الدولي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.

وعلاوة على ذلك ارتفع عدد الموظفين الفنيين والتجارين الذين يعملون لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل كبير مقارنة مع لجنة معايير المحاسبة الدولية²، ومن الواضح أن أحد

¹ - BRUN Stéphan, “guide d’application des normes IAS/IFRS”, Gualino éditeur, Paris, Juin 2005, p 30

² - جودي محمد رمزي، "تبني معايير التقارير المالية للمرة الأولى (IFRS)", مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، جامعة محمد خضير بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، العدد الثاني عشر 2012، ص 231.

أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإبلاغ المالي حتى تعكس الحقائق والقيم الاقتصادية المعقولة للمنشأة؛ حيث يعتبر اعتماد وتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية شيئاً مهماً، لأنها صيغة الإبلاغ المالي العالمية، مما يجعل الشركات والمؤسسات والمنشآت بشتى أنواعها وأنشطتها أكثر فهما وقربا من السوق العالمية، ويساعدها على دخول السوق العالمية وتخفيض تكلفة نقل رؤوس الأموال عبر الحدود.

كيف يتم إعداد معيار محاسبي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية "IASB":

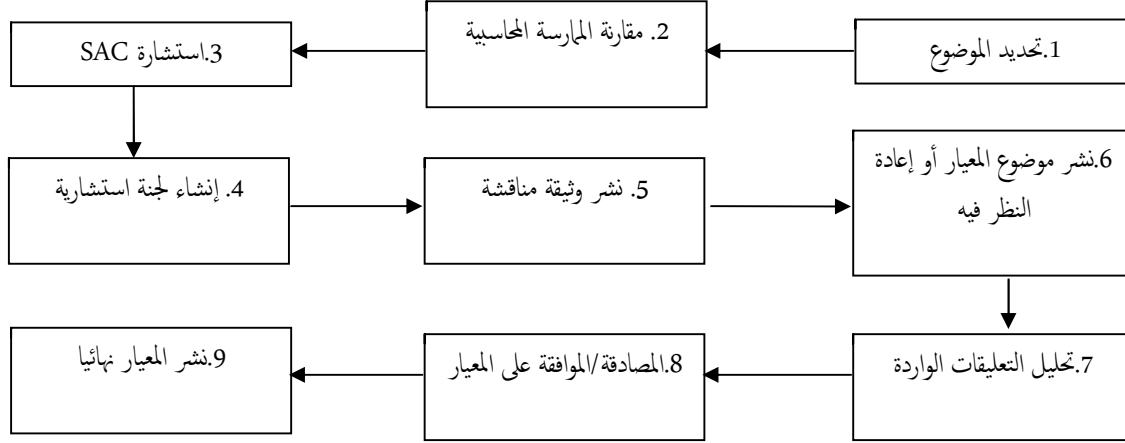
يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من 16 عضواً، يختص بإعداد المعايير الدولية للإبلاغ المالي والعمل على ترجمتها من خلال تقارير رسمية ومفتوحة، يقوم عمل هذه اللجنة على أسس عامة متفق عليها تركز على الشفافية والتشاور والشمولية، هناك لجنة عليا تسهر على إصدار المعايير الدولية بنوع عال من الجودة والمصداقية (Due process oversight Committee)، من خلال مراقبة أشغال مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" وكذا مجلس ترجمة هذه المعايير "IFRIC"¹، ولإعداد معايير المحاسبة الدولية تتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية إجراءات العمل المتفق عليها على النحو التالي:

1. اختيار موضوع معين وإخضاعه للدراسات التفصيلية من قبل لجنة رئيسية تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين وذلك ليتم بعدها دراسة هذه المسودة من قبل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية.
2. إحالة المسودة إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية بالمعايير وذلك بعد موافقة اللجنة على مشروع المسودة.
3. ترسل التعليقات والاقتراحات على المسودات من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية والمهتمة بالمعايير، حيث يتم فحصها ودراستها من قبل مجلس اللجنة ليتم تعديلها عند الحاجة وفي حالة الموافقة على المسودة بأغلبية (ثلاثة أرباع) الأصوات على الأقل فإن هذا المشروع يصدر كمعيار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول بدءاً من التاريخ المنصوص عليه في المعيار.

¹ - زبير عياش، نصر الدين عيساوي، "إشكالية جودة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر بين الواقع والتطبيق"، الملتقى الدولي حول: "دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي المالي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية"، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 بجامعة ورقلة، الجزائر، ص 204.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (5): كيفية إعداد معيار محاسبي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB.



Référence: BRUN Stéphan, “guide d’application des normes IAS/IFRS”, Gualino éditeur, Paris, Juin 2005, p33.

بعد المرور بهذه المراحل وإعداد معيار محاسبي وقبل إصدار قرار بتبنيه من قبل المؤسسات تقوم لجنة التنظيم المحاسبي بتبني المعيار أولاً، ثم تقوم بإصدار قرار يسمح أو يعارض تطبيقه، في حالة الموافقة على تطبيقه يتم ترجمة المعيار إلى جميع اللغات الرسمية، ثم نشره في الجريدة الرسمية للمجموعات الأوروبية "J.O.U.E".

ثالثاً: الهيئة المكلفة بتفسير معايير المحاسبة الدولية "IFRIC".

تتمثل مهمة لجنة التفسيرات للمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية التي حلت محل لجنة التفسيرات القائمة "SIC" التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB" في تفسير المعايير التي يقوم بإعدادها مجلس معايير المحاسبة الدولية، تتكون هذه اللجنة من 12 عضو يعينهم الأوصياء لمدة ثلاث سنوات متجددة.¹

¹-E.DUCASSE; A.JALLET-AUGUSTE; S.OUVRARD; C.PRAT DIT HAURET; traduire vers arabe BEHAR Hasna; «les normes comptables internationales IAS/IFRS-français/arabe» pages bleues-Boeck université Bruxelles, 2009, p13.

رابعاً: المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية EFRAG ولجنة التنظيم المحاسبي ARC¹ المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية "EFRAG" هي المسؤولة عن الخبرة الفنية في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية "IAS/IFRS" على الصعيد الأوروبي، بينما تنحصر مهمة لجنة التنظيم المحاسبي "ARC" في إبداء الرأي حول مقترحات اللجنة وإعداد الرزمة لسريان مفعول المعايير. وبموجب القانون الأوروبي 1606/02 المتضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بأوروبا أوكلت مهمة إعداد المعايير المحاسبية إلى "IASB".

المطلب الثالث: الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية.

تم إصدار أول إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية سنة 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، ليكون الإطار العام والقاعدة الأساسية التي ينطلق منها واضعو المعايير في عملية تطوير المعايير المحاسبية، وظل هذا الإطار المفاهيمي لأكثر من عقد دستور عمل لجنة معايير المحاسبة الذي لا يمكن المساس به أو التشكيك بصحته، لكن مع نهاية القرن الماضي وبسبب التقارب بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، فتم تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية سنة 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، لكن أعتبر التعديل طفيف وغير مهم نسبياً. حيث اتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية "FASB" إثر الاتفاق المنعقد سنة 2002 على تطوير حزمة متكاملة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية خدمة للأغراض العامة من أجل تقديم أفضل فائدة لأصحاب المصالح من خلال المعلومات المالية المتضمنة في التقارير المالية.

منذ ذلك الحين سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير معايير ذات جودة عالية وقبول دولي، ولا يتم ذلك إلا من خلال وجود إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يتماشى مع المستجدات والأهداف الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، فبدأ التفكير في تطوير الإطار المفاهيمي الذي تم إصداره سنة 1989، فقام مجلس معايير المحاسبة الدولية بجهود حثيثة قصد تطوير إطار عمله، حيث تالت سنوياً

¹ - E.DUCASSE; A.JALLET-AUGUSTE; S.OUVARD; C.PRAT DIT HAURET; traduire vers arabe BEHAR Hasna; «les normes comptables internationales IAS/IFRS-français/arabe», idem, p 13.

الاجتماعات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، وقد بدأت عملية مناقشة إصدار إطار مفاهيمي جديد منذ سنة 2008 ومع بداية سنة 2010 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عمل تتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وفي سبتمبر 2010 تم إصدار الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وهو في الحقيقة تعديل للإطار السابق والمسمى "إطار إعداد وعرض القوائم المالية".

أولاً: أهداف الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية.

يهدف الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية إلى المساعدة على إعداد المعايير المستقبلية ومراجعة المعايير الحالية ومساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير المعايير الوطنية وكذا مساعدة المراجعين على إبداء آرائهم حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية، والمستعملين على فهم القوائم المالية وتوضيح طريقة إعداد المعايير المعتمدة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية.¹

ثانياً: أسباب تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية سنة 1989 .

تم تعديل الإطار المفاهيمي لسنة 1989 نظراً ل:²

- * التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي حيث أعلنوا سنة 2002 على اتفاق بينهما بقصد توحيد الجهود في ما يخص المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة عالمياً، وتجسد هذا الاتفاق بالقيام بعمل مشترك هدفه إعداد إطار مفاهيمي جديد بدأ سنة 2008؛
- * آثار الأزمة المالية التي تضغط على مجلس معايير المحاسبة قصد توفير أدوات وحلول محاسبية للرفع من جودة وشمولية التقارير المالية؛
- * تكديس المعلومات وتراكمها بدرجة مفرطة، أدى إلى التشويش على مستخدمي المعلومات المالية وعليه أصبح من الأهمية تقليل حجم المعلومات التفصيلية المتضمنة في التقارير المالية؛
- * إن إظهار المعلومات من منظور تاريخي في القوائم المالية يعتبر خللاً في حد ذاته، لأنه لا ينسجم مع المرونة في الأعمال وتسارعها؛

¹ - مراقة صالح، بوهرين فتيحة، "الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول: "الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة"، يومي 13/12 ماي 2010 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، ص 10.

² - لعربي حمزة ، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، مرجع سابق، ص 66.

* لا يسمح الإطار المفاهيمي لسنة 1989 بالاعتراف ببعض الموجودات غير الملموسة، ويعد استبعادها سببا في زيادة الفجوة بين القيمة العادلة للمؤسسة وقيمتها الدفترية، وهذا ما يجعل عملية التحليل المالي والتنبؤ مبنية على معلومات لا تعكس الوضعية الحالية للمؤسسة.

المطلب الرابع: موقف الهيئات العالمية والإقليمية من تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية هو نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دول مختلفة وحماية هذه الاستثمارات وتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية عالميا للمستثمرين تتصف بالقابلية للمقارنة بغض النظر عن دولة الشركة المصدرة لهذه القوائم، إذ أن عملية وضع معايير المحاسبة الدولية أحرزت عددا من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في السنوات القليلة الماضية.

1. موقف المنظمة العالمية للتجارة:

تتركز جهود منظمة التجارة العالمية بشأن المحاسبة على تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية، إلا أنه من الواضح أنه يقع على عاتق المنظمة أيضا العمل على تحقيق التوافق في المعايير المحاسبية، كما تعالج الجهات كل العقبات التنظيمية أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود باعتبار المحاسبة خدمة مهنية تخضع تنظيميا لمنظمة التجارة العالمية وللاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، التابعة هي أيضا لمنظمة التجارة العالمية.¹

2. موقف الاتحاد الأوروبي:

قرر الاتحاد الأوروبي تدعيم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية و"IOSCO" في مجال تطبيق المعايير الدولية من أجل إعداد معلومات مالية قابلة للاستخدام في مختلف دول العالم. وبالفعل اتبع الاتحاد الأوروبي في نوفمبر سنة 1995 اتجاهها جديدا للتنسيق المحاسبي الدولي يشار إليه بالإستراتيجية المحاسبية الجديدة (New Accounting Strategy)، وفي 13 جوان 2000 صدر عن الاتحاد بيان حول الخطوات الواجب إتباعها من أجل تطبيق المعايير الدولية في أجل أقصاه سنة 2005، وقد جاء التشريع رقم 2002/1606 الصادر في 19 جويلية 2002 (الخاص بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، الجريدة الرسمية الأوروبية

¹ - منصور الزين، "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و أبعاد الإفصاح والشفافية"، الملتقى الدولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي" يومي 13/14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب -البليدة، ص 06.

11 سبتمبر 2002)¹، حيث التزمت أكثر من 90 دولة في العالم بتطبيق هذه المعايير²، وأكثر من 7000 مؤسسة أوروبية مسجلة في البورصة بإعداد قوائمها المالية المجمعة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ابتداء من 01 جانفي 2005، وعلى عكس التشريعات التي يصدرها الإتحاد عادة، فإن هذا التشريع لا يلزم الدول الأعضاء إدماجه في القوانين الوطنية، كما يترك بعض الحرية في التطبيق التدريجي له، حيث سمح بإمكانية تأجيل تطبيق هذا التشريع لغاية 01 جانفي 2007.

إن أول اعتراف بالمعايير الدولية كان من طرف الإتحاد الأوربي، لذلك عمل منذ البداية على تقوية مشاركته بطريقة منظمة ومهيكلية في أعمال "IASB/IASB" الخاصة بإعداد وتطوير المعايير الدولية، وقد كانت لهذه الخطوة نتائج إيجابية على الشركات الأوروبية، فتحسن أدائها عن ما كان عليه في وقت سادت فيه أكثر من 25 مرجعية محاسبية، خاصة بعد القرار الصادر 2002/1606 الذي طالب الشركات الأوروبية المسجلة في البورصات بإتباع المعايير الدولية ابتداء من 2005، وبهذا باتت 27 دولة تطبق فيها هذه المعايير بالإضافة إلى دول أوروبية أخرى.³

3. موقف الولايات المتحدة الأمريكية:

تطورت معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية أساسا ضمن القطاع الخاص، فقد تأثرت بالعديد من الهيئات والمنظمات المهنية على رأسها "FASB" مع وجود هيئة حكومية "SEC" تضمن سلطة هذه المعايير، ويهتم "AICPA" بأمر مراجعة القوائم المالية التي يفترض أنها تعرض المركز المالي ونتائج الأعمال بشكل عادل، ويتحقق ذلك من خلال تطبيق "US-GAAP"⁴ قائمة شاملة من القواعد شديدة التفصيل (تضم حوالي 140000 صفحة)⁵، لذلك فهي لا تترك مجالا كبيرا للحكم الشخصي (على عكس المعايير الدولية فهي أقل تفصيلا).

لكن نتيجة لبعض الكوارث المحاسبية التي وقعت في مطلع هذا القرن، بدأت "FASB" و "SEC" بالاقتراب شيئا فشيئا من "IASB"، حيث في 29 أكتوبر 2002 توصل كل من "FASB" و "IASB" إلى

¹ - OBERT Robert, MAIRESSE Marie-Pierre, « **comptabilité et audit manuel et application** », DOUNOD, 2^{ème} édition, sans année, Paris, p 209.

² - HEEM Grégory, « **lire les états financiers en IFRS** », idem, p 14.

³ - منصور الزين، "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و أبعاد الإفصاح والشفافية"، مرجع سابق، ص 07.

⁴ - OULD AMER Smail, « **la normalisation comptable en Algérie : présentation de nouveau système comptable financier** », idem, p 28.

⁵ - فريدريك تشوي، و آخرون، "المحاسبة الدولية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، ص 120.

اتفاق من أجل العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا الجانبين متوافقة، ونتيجة لذلك أصدر "FASB" أربع مسودات لتعديل أربع معايير حتى تتوافق مع المعايير الدولية، وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، والثانية في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية، وبالرغم من أن الو. م. أ لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973م، ثم مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" وصدر العديد من المعايير المحاسبية والنشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث، ورغم أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن¹، ففي عام 2002 م توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك تضمن التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية، والعمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق، وبالتالي يمكن القول أن:

- * أن المعايير الأمريكية مازالت قائمة.
- * أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير.
- * التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار.
- * مجلس معايير المحاسبة الدولية يغير بعض معاييرها تبعا لعملية التوفيق.

4. موقف اليابان:

تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية بإبقائها على المعايير الوطنية والتأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية، إذ ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المشابهة، ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة، حيث أن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

5. موقف المملكة المتحدة (بريطانيا):

رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية، وأول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيسا للمجلس البريطاني للمحاسبة، إلا أنها

¹ - منصور الزين، "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و أبعاد الإفصاح والشفافية"، مرجع سابق، ص 07.

لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية، وبدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام 2002، وأصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية، لذلك فإن إستراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية وإدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

6. موقف بعض الدول العربية و النامية:

ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبة، وكان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير، فقد صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة، وكانت مشاركة الدول النامية في الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير الدولية منذ البداية جد محدودة، فمن بين مؤسسي "IASB" توجد دولة واحدة نامية هي المكسيك، ومنذ ذلك الحين لم ترتفع مشاركة الدول النامية سواء في المجلس أو في اللجان الاستشارية أو في إعداد مسودات العرض أو المساهمة في تمويل اللجنة، لذلك فإن تطبيق المعايير الدولية من طرف هذه الدول أثار العديد من التساؤلات كانت موضوع العديد من الدراسات، من أجل تحديد الظروف والحالات التي تلائم تطبيق المعايير الدولية في هذه الدول، وأشارت إحدى الدراسات بأنه في سنة 1999 يوجد 19 من بين 30 دولة نامية تطبق مؤسساتها المعايير الدولية كلياً أو جزئياً، و في سنة 2006 ارتفعت هذه النسبة إلى 26 دولة، ويرجع إقبال الدول النامية على تطبيق المعايير الدولية بتعديلات أو حتى دون تعديلات إلى الضعف الذي تعاني منه هذه الدول في المجال المحاسبي، حيث تعتبر أن تطبيق معايير محاسبية جاهزة سيوفر عليها كلفة إعداد معاييرها الوطنية، إضافة إلى أن هذا الاختيار يجنبها الاعتماد على بديل قد يكون غير مقبول سياسياً مثلاً تبني معايير أمريكية أو إنجليزية، وعموماً فإن استخدام المعايير الدولية في هذه الدول ساعد على تدعيم نجاح "IASB" على المستوى الدولي، ولم يبق تطبيقها مقتصر على الدول الصناعية الكبرى فقط و من

جهة أخرى سهل عمل الشركات المتعددة الجنسيات التي كثيرا ما تنشط في هذه الدول¹، وللتوضيح أكثر ارتأينا استعراض تجارب بعض هذه الدول في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

أ. تجربة الأردن:

تعتبر الأردن من أولى الدول التي تبنت المعايير الدولية قبل عقدين من الزمن، حيث قامت بفرض عقوبات صارمة على الشركات التي لا تلتزم بتطبيقها، ويتجلى ذلك من خلال مجموعة من القرارات والقوانين التي نصت على إلزامية التطبيق بعد عام 1997، تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها من قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق والحسابات.²

فرغم استقلال الأردن استمرت علاقتها مع بريطانيا مما أدى إلى وجود علاقة جيدة بينها وبين البنك الدولي منذ سنة 1952، وقد تبنت الأردن النظام المحاسبي الحكومي قبل الخصخصة والذي يركز على استخدام الأساس النقدي في إثبات العمليات المالية لإعداد الحسابات الختامية و المركز النقدي، و بعدها تم إصدار قانون للشركات رقم 12 الصادر عام 1964 وتم تطويره وحل محله القانون رقم 22 عام 1997 الذي ألزم الشركات الأردنية بإعداد التقرير السنوي مع بيان الأرباح و الخسائر والميزانية العامة... الخ، وفي 24 نوفمبر 1997 وقعت اتفاقية الشراكة الأوروبية ودخلت حيز التنفيذ في 01 أيار 2002 وقد ركز المحور الاقتصادي والمالي لهذه الاتفاقية على إنشاء منطقة تجارة حرة بين الأردن والإتحاد الأوروبي خلال فترة انتقالية مدتها 12 سنة، وانضمت إلى المنظمة العالمية للتجارة في 11 أبريل 2000 ونصت على فتح الأسواق الأردنية أمام 150 دولة، كما ذكر قانون تنظيم مهنة المحاسبة الجديد 73/ 2003 الذي نص على ضمان الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية بما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني.

هذا إضافة إلى عدة قوانين أخرى منها قانون البنوك الصادر في 01 أوت 2000، قانون الأوراق المالية سنة 2002، وقانون التأمين بتاريخ 01 جوان 2005، وقد واجهت الأردن عدة معوقات خلال عملية التطبيق منها:

* اعتماد الأردن على نسخة كاملة مترجمة من المعايير الدولية دون أي تعديلات وعدم احترام البنى الاجتماعية والسياسية للدولة؛

¹ - AVENEL Jeanne Davide, « Comptabilités nationales et normalisation internationale », Ellipses Edition, Paris, 2005, p 187-188.

² -برزوق أمينة، "إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية"، الماجستير، مدرسة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص92.

- * تكيف المتطلبات التشريعية مع المعايير الدولية وما ينجر عنه إعادة النظر في التشريع الوطني وتنسيقه مع متطلبات مختلف الهيئات التنظيمية؛
- * البيئة الأردنية غير متلائمة مع المعايير الدولية خصوصاً وأن 95 بالمائة من مؤسساتها صغيرة ومتوسطة؛¹
- * تكلفة الانتقال العالية لتكوين الموارد البشرية في مجال معايير المحاسبة الدولية؛
- * عدم قدرة المؤسسات الأردنية على المنافسة لعدم تمكنها من مجاراة المعايير الدولية مما قد يؤدي إلى إخراجها من السوق.

أجريت عدة دراسات حول الواقع الفعلي لمدى التزام الشركات الأردنية بمعايير المحاسبة الدولية، وتوصلت معظمها إلى أن البيئة الأكاديمية والبيئة العملية تتباينان في مدى توافقه مع هذه المعايير المحاسبية، مما يتطلب العمل على زيادة هذا التوافق وتشجيعه، وأن الشركات الأردنية وخاصة المدرجة في البورصة ملتزمة بتطبيق هذه المعايير مما ساهم في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر نتيجة للثقة التي تتولد للمستثمر في الشركات المطبقة لمثل هذه المعايير الصارمة، مما أضفى صفة الدولية على هذه الشركات ومكنها من دخول الأسواق الخارجية للمنافسة، كما أن تطبيقها يعد شرط لنجاح الاتفاقيات التجارية الدولية حيث تلتزم الشركات الأردنية بمتوسط إفصاح نسبته 92.32 % في عام 2011.²

ب. تجربة المغرب:

يتم وضع النظام المحاسبي المغربي من قبل هيئة عامة (خاضعة لسلطة الدولة)، ويمثل في الوقت نفسه دعامة للحسابات القومية (الاقتصاد الكلي)، وهذا ما جعله أكثر جموداً واعتماداً على السياسة العامة كونه لا يطبق مبدأ " تغليب الجوهر على الشكل " و يتأثر بشكل كبير بمبدأ " الحيطه والحذر"، وقد تبنت المغرب معايير المحاسبة الدولية في إطار توفيق ممارستها المحاسبية مع المحاسبة الدولية وتبين تأثير بيئة الأعمال على تبني هذه المعايير، حيث لم تطبق المغرب المعايير الدولية كما هي عليه، وإنما قامت بتنميط ممارستها المحاسبية وجعلها تتوافق معها، مع الحفاظ على المرجعية الفرانكفونية في المحاسبة والمتمثلة مدونة الحسابات،

¹ - كريمة شاوي، " التجربة الأردنية في تبني معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS - IFRS - يومي 14/13 جانفي 2013، جامعة عبد الحميد ابن باديس، كلية العلوم الاقتصادية، ص 09.

² - محمد أبو نصار، "تبني معايير المحاسبة الدولية بين النظرية والتطبيق -تجربة الأردن-"، جامعة الأردن، مقالة منشورة على الموقع الإلكتروني: <http://www.kantakji.com/media/9266/m0055.pdf>، أطلع عليها يوم 16 ماي 2015، ص 10.

كما تميزت عملية التوحيد في المغرب باستنادها على خلفية جبائية نتيجة لاضطلاع وزارة المالية بوظيفة إصدار المعايير المحاسبية، باعتبار المحاسبة أداة لتحديد الوعاء الضريبي، وإلى يومنا هذا لم تطبق المعايير الدولية للمحاسبة بشكل كلي.

ت. تجربة مصر:

تبنّت مصر في عام 1966 نظاماً محاسبياً موحداً يقوم على توحيد كامل للمفاهيم والمصطلحات والتعريفات والمبادئ والمعايير المحاسبية، ولقد قلل التوجه الاشتراكي من دور المحاسبة المهنية في مصر منذ ذلك التاريخ، في حين تركت شركات القطاع الخاص دون تنظيم محاسبي يذكر واستمرت أنظمة المحاسبة متأثرة بالنظام الإنجليزي حتى بداية السبعينيات.

مع بداية انكماش دور القطاع العام وانفتاح مصر على أسواق الاستثمارات الخارجية الذي نتج عنه تغيرات جديدة في طبيعة ودور الحكومة في الأنشطة الاقتصادية اتجهت الأنظمة المحاسبية إلى الابتعاد عن التأثيرات الاشتراكية وأصبح هناك ضرورة لتنظيم المحاسبة وتطويرها حتى تتوافق مع الاحتياجات الجديدة.

لقد شهدت مصر خلال الفترة 1969م وحتى 1982م تغيرات عديدة في بيئة المحاسبة دون أن تطور أي نظام محاسبي يتلاءم وبيئتها الخاصة، وبرزت بعد ذلك أهمية الحاجة لتطوير نظام محاسبي مصري من خلال المؤتمر العام للمحاسبة والمراجعة المنعقد بالقاهرة في بداية الثمانينيات والذي اقترح فيه تشكيل لجنة خاصة تتولى وضع معايير محاسبية بمصر تراعي وتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية، وفي عام 1992م أكمل معهد المحاسبين والمراجعين المصريين "EIAA" إعداد 20 معياراً محاسبياً عرضت ونوقشت من قبل العامة في عدد من الندوات والمؤتمرات، وفي عام 1993م أوصى المعهد باستخدامها في الممارسات المحاسبية، وفي عام 1997م صدر قرار وزاري يلزم كل الشركات سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة بالسوق المالي ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية.

ث. تجربة المملكة العربية السعودية:

من خلال التطور التاريخي للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية يبدو أن المملكة لم تتبنى أي معايير محاسبية جاهزة ولكنها تبنّت المدخل المهني في تطوير وتنظيم النظام المحاسبي منذ المراحل الأولى لتطوير المحاسبة بالمملكة، فبالرغم من أن القوانين والقرارات كان لها الدور الأسبق في تنظيم وتطوير المحاسبة

بالمملكة إلا أنها لم تتدخل في تفاصيل هذا التنظيم لوضع وتحديد المعايير والطرق المحاسبية واجبة الإلتزام، كما أن مهمة وضع المعايير أسندت للجنة معايير المحاسبة وهي لجنة مهنية.

من هنا يمكن القول أن تبني المدخل المهني للتنظيم المحاسبي بالمملكة العربية السعودية هو نتاج للتأثير العميق للمحاسبة الأنجلوساكسونية على المحاسبة والمحاسبين في السعودية وذلك من خلال الشركات الأجنبية العاملة في السعودية والتي غالبا ما تكون شركات أمريكية أو بريطانية، كذلك الأمر بالنسبة للتعليم المحاسبي حيث غالبا ما تكون المملكة المتحدة والولايات المتحدة هي المحطة الرئيسية للطلبة السعوديين الدارسين في مجال المحاسبة بالخارج، من هنا يظل ملائمة المدخل المهني للتنظيم المحاسبي للعوامل البيئية السائدة في المملكة محل تساؤل.

ج. أما عن الجزائر فهي تعتبر من بين الدول العالم التي تقتضي ظروفها المهنية حتمية إصدار معايير جديدة للمحاسبة المالية وذلك لغرض تحديد الطرق السليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على القوائم المالية ولغرض تحقيق هذا الهدف يجب أن تكون المعايير المصدرة مفهومة ومقبولة من قبل مستعملها ومتسقة مع بعضها البعض، فمخططها المحاسبي الوطني يعادل عمره عمر مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" تقريبا، إلا أنه لم يصدر من المعايير الخاصة بالمركز المالي سوى 52 بالمائة مقارنة مع نظيره والباقي غير متاح في الممارسات المحاسبية الجزائرية لأن معظمها لا ينسجم مع الواقع العملي.

كذلك يفتقر الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر إلى مجموعة من معايير المحاسبة المالية التي تساعد على تأدية مهامهم، لذلك هم مطالبون بإبداء رأيهم حول عدالة القوائم المالية.

سيتم التطرق إلى تجربة الجزائر بالتفصيل في الفصل الثاني "النظم المحاسبية بين التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين"، ويمكن هنا فقط إبراز أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال بعض النقاط كما يلي¹:

* المساعدة على إنشاء سوق مالية تضمن السيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، وإنشاء شركات مساهمة مقيدة في البورصة مما يؤدي إلى إنتاج معلومات مالية موثوق بها عالميا وزيادة الثقة بين المستثمرين؛

¹ - مصطفى عوادي، "المعالجة المحاسبية للإهلاك الثابتات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد"، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05، 2012، جامعة الوادي، ص 118.

- * تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه من خلال إعطاء المعلومات المطلوبة والتي تتميز بسهولة القراءة من قبل المحللين الماليين؛
- * تطوير كافة النظم الإدارية والمالية المطبقة في الشركات، و لا سيما السعي نحو تطبيق النظم العالمية في هذا المجال؛
- * ترقية التعليم المحاسبي في الجامعات، من خلال الارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، وهذا ما يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة للعمل في الأسواق الدولية.

خلاصة الفصل الأول:

إن إمكانية الاعتماد على نظام محاسبي فعال من شأنه إيجاد حلول ناجحة للمشاكل التي تعاني منها المؤسسة سواء من الناحية التنظيمية أو المالية، ومن هنا تبرز ضرورة وجود نظام محاسبي داخل المؤسسة للتأكد من فعالية وتدارك الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب. وتجاولا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات لإعطاء صورة واضحة عن المحاسبة والنظام المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي.

حيث أن المعايير المحاسبية الدولية أحرزت تقدما ملحوظا في تطوير المعايير المحاسبية ليلعب ذروته بظهور معيارين معترف بهما دوليا هما المعيار المحاسبي الدولي "IAS" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS" الذي أعلنه المجلس الدولي لمعايير المحاسبة وأصبحت مبادئ محاسبية مقبولة على الصعيد العالمي، تحسن وتنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض بها أي منظمة كشوفها المالية. إن مصداقية المعايير المحاسبية الدولية مضمونة نظرا لمستواها الرفيع والاعتراف الدولي بها والإجراءات الصارمة التي تتبع في إعدادها وشرحها، ومادامت المعايير المحاسبية الدولية تعتبر أهم أدوات التطبيق العملي يجب عند بنائها مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة التي يجب أن تكون ملائمة وتواكب التطور المستمر في مجالات المعرفة وأن غيابها أو ضعفها تترتب عنه عدة مشاكل.

إن الترتيبات التي ترفق عملية تطبيق النظام الجديد تنحصر أساسا على نظام المعلومات والاتصالات المالية، إذ أنه يجب على المؤسسات الوطنية الجزائرية أن تغير جذريا نظامها المعلوماتي بما يتأقلم واحتياجات النظام الجديد من خلال إجراء تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ وقواعد النظام الجديد في عناصر التقارير المالية وإعادة تقويم مهنة المحاسبة مع تغيير برامج المحاسبة وتصميم أنظمة التسيير بما يتأقلم مع متطلبات المرجع الجديد.

الفصل الثاني:

النظم المحاسبية بين التوافق

والتوحيد المحاسبين الدوليين.

تمهيد:

قد يصادف الدارس للمحاسبة اختلافا وتنوعا في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، حيث تسعى كل دولة إلى تبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجاتها وظروفها البيئية، من هنا برزت الحاجة لدراسة النظم المحاسبية في ظل جهود التقليل من الاختلافات ومحاولة التوحيد والتنسيق المحاسبي الدولي عن طريق إيجاد معايير مشتركة تحكم التطبيق العملي تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح عدة استفسارات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني الممارسات الجديدة، خاصة وأنها مكلفة وثقيلة وتتطلب تضافر الإمكانيات المادية والبشرية.

من خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة كل من المدخل الأنجلوسكسوني ونأخذ كمثال عنه النموذج الأمريكي، ودراسة المدخل الأوروبي القاري وسنأخذ النموذج الفرنسي كمثال عنه باعتباره الأكثر تأثيرا على الجزائر التي سيتم تناول تجربتها في مجال التوافق المحاسبي الدولي في المبحث الثاني من هذا الفصل.

المبحث الأول: التنظيم المحاسبي الدولي.

كنتيجة لاتساع نطاق مستخدمي المعلومة المالية إلى كافة بقاع العالم أصبحت الحاجة ملحة إلى ضرورة توحيد المعايير المحاسبية المستخدمة وجعلها عالمية التطبيق، الأمر الذي استوجب إقامة هيئات محاسبية دولية تأخذ على عاتقها مهمة تكوين وإصدار معايير ذات مستوى عالمي، ولعل من أهم هذه الهيئات نذكر مجلس معايير المحاسبة الدولية بسبب ما قدمه من إنجازات ضخمة خلال السنوات الأخيرة انطلاقاً من 1997 إلى يومنا هذا.

المطلب الأول: اختلاف الممارسات المحاسبية الدولية وطرق تجاوزها.

إن المعايير المحاسبية هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والاجتماعية والتاريخية والتنظيمية لكل دولة على حدة، إذ أنه من غير الممكن تشابه هذا المزيج في دولتين، وسنقوم في هذا المطلب بتوضيح العوامل التي أدت إلى هذه الاختلافات وكيف يمكن تجاوزها.

أولاً: العوامل التي أدت إلى اختلاف الممارسات المحاسبية الدولية.

من أجل فهم العوامل التي تأثر على تطور مهنة المحاسبة لا بد من توضيح العوامل التي أدت إلى الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، حيث يعود الأصل في اختلاف الأنظمة المحاسبية إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية من دول إلى أخرى وتفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية بخمس عوامل أساسية إضافة إلى العوامل الثقافية والقيمية، التي لا شك أن لها تأثير كبير على تطور الأنظمة المحاسبية.

1. النظام القانوني:

يتضمن القانون بنوداً مفصلة تحدد متطلبات الأعمال المحاسبية وإعداد القوائم المحاسبية، وفي هذه الحالة نلاحظ أن عملية إصدار المعايير المحاسبية تميل إلى الشكل القانوني. يفسر هذا الاختلاف في الجانب القانوني الاختلاف في آلية وضع المعايير المحاسبية حيث تقع هذه المهمة في الدول الأنجلوساكسونية على عاتق المنظمات المهنية والدولة تكتفي بالإشراف والتأطير فقط، أما في الدول الأوروبية فإن المعايير المحاسبية تستند بطريقة كبيرة على القانون.¹

¹ - RAFFOURNIER Bernard, "comptabilité internationale, Encyclopédie de comptabilité", audit et contrôle gestion, Economica, Paris, 2000, p 374.

2. النظام الاقتصادي وطرق تمويل المؤسسات:

كما هو معروف فإن النظام الاقتصادي عموماً له علاقة بالنظام المحاسبي، على اعتبار أن المحاسبة ما هي إلا ترجمة للأحداث الاقتصادية، بحيث نجد أن النظام المحاسبي في بلد متطور اقتصادياً يختلف على النظام المحاسبي في بلد يسير في طريق النمو، أما من ناحية طرق تمويل المؤسسات فإن دول المنظومة الأنجلوساكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساساً على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات، أما في دول المنظومة الفرانكفونية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساساً على البنوك مقارنة بما تحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

3. النظام الجبائي:

التطبيقات المحاسبية في دول النموذج الأوروبي القاري تعتمد على التسجيل المحاسبي وفق القواعد الجبائية على خلاف النموذج الأنجلوساكسوني الذي يفرق بين النتيجة المحاسبية والجبائية، حيث يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي، أساساً لكون حساب الربح في الدول الأنجلوساكسونية مستقل تماماً عن الحسابات الاجتماعية على عكس الربح في المنظومة الفرانكفونية الذي يقضي بدمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية نظراً لارتباط حساب الربح الخاضع للضريبة بهذه القواعد التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبياً.¹

يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (02) كما يلي:

¹ - منتدى التمويل الإسلامي، "اختلاف في تطبيق المحاسبة الدولية و المعايير الدولية"، على الموقع الإلكتروني: islamfin.go-forum.net.

الجدول رقم (02): الفرق بين الدول الأنجلوساكسونية والدول الفرنكفونية

الدول الأنجلوساكسونية	الدول الفرنكفونية
الربح الضريبي	يكون مستقل تماماً عن حسابات المؤسسة.
النتيجة المحاسبية	يقتضي دمج حسابات المؤسسة بالقواعد الجبائية.
قياس النتيجة	تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية، الصحيحة وذمة المؤسسة.
	الإمداد بالقوائم المالية والإبلاغ عن أداء المؤسسة المعبر عنها بالنتيجة ومكوناتها.
	تحديد النتيجة الجبائية يعد أمراً في غاية الأهمية، ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.
	هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة عملاً بمبدأ الحذر الذي تتميز به المحاسبة والذي يقتضي تسجيل عناصر ذمة المؤسسة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: مداني بن بلغيث، "التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم-

المبررات- الأهداف"، مجلة الباحث، العدد الرابع، 2006، ص 116.

4. النظام القضائي:

الممارسة المحاسبية السائدة في أي دولة غير مستقلة عن محيطها القضائي الذي ينقسم إلى القانون العرفي المتميز بالاعتماد على إصدار مبادئ عامة إذ أنه أُؤكّلت مهمة التوحيد المحاسبي إلى هيئات مستقلة غير حكومية (الدول الأنجلوساكسونية)، على عكس القانون المكتوب الذي يتميز بتشريع مفصل لا يُترك فيه مكاناً واسعاً لتقدير القضاة مما قد يفسر توكيل مهمة التوحيد المحاسبي إلى هيئات حكومية عامة (الدول الفرنكفونية)¹.

5. النظام السياسي:

إن النظام السياسي في أي بلد، هو الذي يحدد السياسات الاقتصادية العامة له، وبالتالي كان من الضروري أن يكون هناك ارتباط وثيق بين النظام السياسي والاستقرار الاقتصادي، وهذا يؤثر بشكل أو بآخر على المحاسبة والنظام المحاسبي بشكل عام، حيث اختلاف النظام السياسي من بلد اشتراكي إلى

¹ - مداني بن بلغيث، "التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم- المبررات- الأهداف"، مجلة الباحث، العدد الرابع، 2006، ص 116.

رأسمالي يؤثر على الممارسات المحاسبية لذلك البلد، فالحرية المحاسبية للعرض والإفصاح مرتبطة بالحرية المحاسبية.

من هنا يمكن استنتاج أن الاستقرار السياسي والاقتصادي شرطان ضروريان لتطوير طبيعة النظام المحاسبي، وأن عدم الاستقرار يؤثر بكل مباشر على عملية الاستثمارات الأجنبية، ومنه يكون تأثير عكسي على المحاسبة الدولية.

ضف إلى ذلك بعض العوامل الأخرى التي لها تأثير على المحاسبة الدولية كالفساد السياسي والعوائق البيروقراطية.

فالمستوى التعليمي الذي عموماً ما يؤدي بمستخدمي الأنظمة المحاسبية إلى الفهم الجيد للتقارير المالية، وبالتالي بإمكانهم امتلاك الصلاحيات اللازمة، والمهارات الكافية للوفاء بواجباتهم، والمساهمة الفعالة في بناء النظام المحاسبي، وبالتالي فإن الخلفيات التعليمية لكل من مستخدمي ومعدّي المعلومات المحاسبية تؤثر بشكل كبير على درجة تطوير مستوى تقدم النظام المحاسبي، وهذا ما ينعكس على مستوى النظم المحاسبية الدولية، ودور ومكانة المهنة المحاسبية. ومستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي، والمستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية، فعلى سبيل المثال فإن مفهوم الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة في البلدان الإسلامية إلى غير ذلك في جميع الديانات السماوية الموجودة.

ثانياً: طرق تجاوز هذا الاختلاف.

في ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة، فإنه يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الإشكال وهذا من خلال:¹

- الاعتراف المتبادل (Reconnaissance mutuelle):

يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدّها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلاً لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية،

¹ - مداني بن بلغيث، " التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم- المبررات- الأهداف"، مرجع سابق، ص 117.

على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر للتمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل (المعاملة بالمثل).

- الاعتراف المتبادل المعياري (R. M. Normative):

هو الذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تحول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصاً لهذا الغرض.

- التوافق المحاسبي الدولي: ويقصد به الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، (سنتطرق له بالتفصيل في المطلب الرابع من هذا المبحث).

المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي الذاتي للمحاسبة المدخل الأنجلوسكسوني - النموذج الأمريكي-

القراءة الأولية لتصنيفات النظم المحاسبية قد تفضي إلى وجود مدخلين رائدين متبنيين من قبل عدة دول والمتمثلين في المدخل الأنجلوسكسوني والمدخل الأوروبي القاري ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى النموذج الأمريكي كنموذج للمدخل الأنجلوسكسوني كما سنتطرق في المطلب الثالث إلى النموذج الفرنسي كنموذج للمدخل الأوروبي القاري.

أولاً: المدخل الأنجلوسكسوني (الولايات المتحدة الأمريكية كمثال).

تخضع عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد المحاسبية حسب هذا المدخل إلى مسؤولية الممارسون لمهنة المحاسبة دون تدخل الحكومة ويتبنى هذا المدخل من قبل الدول التي يغلب عليها الطابع الاقتصادي الحر مع وجود بورصات وأسواق مالية نشطة، وتعتبر إنجلترا هي مهد هذا النظام، وكمثال عن الدول المطبقة لهذا النظام في الوقت الراهن: الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، بريطانيا...، قد أدى تعارض مصالح مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى جعل كل دولة تحاول التأثير على المعايير لتلبية حاجياتها من هذه المعلومات ولهذا قد وجهت لهذا المدخل عدة انتقادات كهيمنة مصالح بعض المستخدمين خاصة المستثمرين

على مصالح الفئات الأخرى؛ وغياب حجة الإلزام القانوني (تشريعات محاسبية معدة من قبل جهات غير حكومية).¹

ويستند النموذج الأنجلوسكسوني على مجموعة من الخصائص كالإطار القانوني، والسلطة الممنوحة للمهنيين كجزء من وضع القواعد ووجود إطار مفاهيمي إضافة إلى الأهمية التي توليها للمعلومات المالية وأهمية السوق في الإطار الاقتصادي.²

كمثال عن دول هذا النموذج سندرس النموذج الأمريكي الذي انتشر في العديد من الدول تحت اسم "المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" «US-GAAP».³

تعد الولايات المتحدة الأمريكية رائدة التيار الأنجلوسكسوني، يتميز قانونها بصفة عامة بكونه قانوناً عرفياً وليس مكتوباً، حيث لكل ولاية من ولاياتها قانون شركات خاص بها، والقوانين المتعلقة بالمحاسبة قليلة نسبياً والعلاقة بين المحاسبة والجباية ضعيفة جداً.

قد عرفت الولايات المتحدة الأمريكية تطوراً صناعياً كبيراً في بداية القرن الماضي وهذا ما انعكس على تطور المهن المحاسبية وقد أسندت مهمة تطوير المعايير لأول مرة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" الذي أخذ على عاتقه مهمة تطوير ما عرف بـ "US-GAAP" وقد أدى التعقيد الذي عرفه الاقتصاد الأمريكي إلى المطالبة بإنشاء هيئة مستقلة لوضع المعايير، واستجابة لهذه المطالب تم نقل مسؤولية تطوير المعايير إلى هيئة جديدة هي مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" عام 1973 ولا يزال المجلس مسؤولاً إلى يومنا هذا على عملية وضع المعايير وتطويرها، وهو معترف به رسمياً من قبل لجنة الأوراق المالية والبورصة "SEC"، ومن نتائج الجهود المبذولة من طرف المجلس من أجل تنفيذ المهام الموكلة إليه:

بناء إطار مفاهيمي يشكل قاعدة هامة لتطوير المحاسبة إذ أصدر سنة 1978 إلى غاية 2013 حوالي ثمانية بيانات لمفاهيم المحاسبة المالية "FACs" و168 معيار للمحاسبة المالية "FASs".

¹ - شعيب حمزة، غاليب عمر، "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية"، الملتقى الدولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)"، يومي 14/13 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البلدة، ص06.

² - KHELLAF Lakhedar, « les normes internationales de comptabilité (IAS-IFRS) », thèse doctorat du sciences, université ELHADJ LAKHEDAR, Batna, 2013-2014, p 43.

³ - تم استعمال مصطلح "مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً" لأول مرة عام 1962 عندما ألزم AICPA المدققين بالإشارة في تقاريرهم إلى احترام المؤسسات المدققة للمبادئ المقبولة عموماً.

تناولت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تعديلات وإعادة صياغة وتوضيحات كما صدر عن المجلس دراسات تفسيرية لهذه المبادئ للحصول على معلومات يستفيد منها المستثمرون الحاليون والمحتملون والدائنون... الخ.

ثانياً: الهيئات المسؤولة عن تطوير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية.

بعد التطور التاريخي الذي حدث في مجال المحاسبة في الو.م.أ هناك حالياً ثلاث هيئات محاسبية مسؤولة عن تطوير المحاسبة وهي:

- **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA"**: أنشأ هذا المعهد عام 1887 وهو منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين والممارسين للمهنة، قام بدور القيادة في تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية حيث نظم مهنة المحاسبة.

- **لجنة تداول الأوراق المالية و البورصة "SEC"**: هي لجنة حكومية مسؤولة عن إصدار مختلف القوانين المتعلقة بالاستثمارات وتبادل الأوراق المالية في البورصات، إذ تضمن تقديم تقارير مالية صادقة وواضحة من قبل الشركات المدرجة بها، أنشأت عام 1934 لمواجهة آثار الأزمة الكساد لعام 1929 والمساعدة في تطوير وتوحيد المعلومات المالية المقدمة للمساهمين، حيث ألزمت المؤسسات الراغبة في دخول البورصة بنشر تقارير مالية دولية.¹

تملك هذه الهيئة صلاحيات واسعة لتحديد الممارسات المحاسبية والمعايير التي تستخدم من قبل الشركات المسجلة لديها، وتمارس حالياً الرقابة على أكثر من 12.000 شركة، مدرجة في البورصات الرئيسية مثل بورصة نيويورك و نازداك... الخ.

- **مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB"**: أنشأ هذا المجلس عام 1973، ويمارس مهامه حالياً تحت رقابة لجنة الاستثمارات والبورصة، ويمثل الكيان المسؤول عن إصدار المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، كلف بتكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة وإصدار معايير التطبيق العملي، وقام بإصدار العديد من البيانات والمعايير والنشرات، تتمثل في قوائم مفاهيم المحاسبة المالية، بيانات معايير المحاسبة المالية، التفسيرات، والنشرات الفنية، وبعض القضايا الطارئة، ويعتمد في عملية إصدار المعايير على قاعدتين أساسيتين أولهما أن المعايير المحاسبية

¹ - شبيب حمزة، غالب عمر، " التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية"، مرجع سابق، ص 20.

المالية تستجيب لاحتياجات المجتمع الاقتصادي بأكمله وليس فقط مهنة المحاسبة؛ وثانيهما أنه

يعمل على مدى من الجمهور حيث يعطي لبعض الأشخاص المهتمين فرصة لإبداء الرأي.

ثالثاً: مساهمة الولايات المتحدة الأمريكية في تطوير معايير المحاسبة الدولية.

سرعان ما أدركت الهيئات المحاسبية أهمية التقليل من الاختلافات بين الممارسات المحاسبية بين

مختلف الدول فبدأت المحاولات لوضع معايير على المستوى الدولي من خلال عقد مجموعة من المؤتمرات

يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): المؤتمرات المحاسبية الدولية، مكان وتاريخ انعقادها

المؤتمر المنعقد	مكان و تاريخ انعقاده
المؤتمر المحاسبي الدولي الأول	سنة 1904 م في سان لويس ولاية ميسوري بالو.م.أ.
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني	سنة 1926 م بأمستردام
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث	سنة 1929 م بنيويورك.
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع	سنة 1933 م بلندن
المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس	سنة 1938 م ببرلين.
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس	سنة 1945 م ببرلين
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع	سنة 1957 م بأمستردام
المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن	سنة 1962 م بنيويورك.
المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع	سنة 1967 م بباريس.
المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر	سنة 1972 م بسيدني بأستراليا.
المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر	سنة 1977 م بألمانيا.
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر	سنة 1982 م بالمكسيك.
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر	سنة 1987 م بطوكيو.
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر	سنة 1992 م
المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر	سنة 1998 م بباريس.
إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية	سنة 2001 م

المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر	سنة 2002 م بهونغ كونغ.
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر	سنة 2006 م بأسطنبول.

المصدر: من إعداد الطالبة.

بغية التقريب بين معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، ففي 29 أكتوبر 2002 توصل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك عقد على إثره اتفاق نور وولك Norwalk بولاية كونكتيكتو Connecticut يتضمن العمل على جعل المعايير الصادرة عن كل منها متوافقة وقابلة للتطبيق؛ والتنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية؛ مع ضرورة العمل المشترك لتحقيق التوافق أوائل يناير 2005.¹

أصدرت لجنة الأوراق المالية "SEC" منشوراً في جوان 2004 لتشجيع الشركات الأجنبية المقيدة في البورصة الأمريكية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي 15 نوفمبر 2007 وافقت على تعديل متطلبات الإفصاح من الشركات الأجنبية المسجلة في البورصة الأمريكية بتطبيق مرجع دولي وحيد، لعدم تضليل المستثمر الأمريكي باستعمال معايير محاسبية متعددة، رغم أن هناك تشابه كبير بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية هذا لا يعني عدم وجود اختلافات بينهما خاصة فيما يتعلق بين المفاهيم والمعالجات المحاسبية والتقييم، هذا ما جعل الشركات المدرجة في البورصات الأمريكية تواجه مشاكل في إعداد قوائمها المالية، وفي خريطة الطريق المقترحة لنقل كافة الشركات المدرجة في البورصات الأمريكية إلى معايير المحاسبة الدولية، سينجر عنه تكبد حوالي 32 مليون دولار لكل شركة، وأن الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية ستتكد متوسط خسارة ما بين 0.125% إلى 0.13% من العائدات لذا قررت الو.م.أ عدم اعتماد معايير المحاسبة الدولية مباشرة ولكن ستحاول التوافق معها والذي لن يقضي على الاختلافات الموجودة بين "US-GAAP" و "IAS/IFRS".²

المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي القاري مدخل أوروبي قاري -النموذج الفرنسي-

¹ -CHARHABIL Adjerd, AIT MOHAMMED Mourad , « l'harmonisation comptable internationale », Revue Algérienne de sciences juridiques, Economiques et politiques, N°04/2010, p 88.

² - أحمد أمين، " المشروع المشترك بين الاتحاد الأوروبي و الأمريكي للمعايير المحاسبية"، منشورة عبر الموقع الإلكتروني التالي: <http://kenanaonline.com/users/esraaa/posts/112498>، مكتبة الإسراء، تم الإطلاع عليه يوم 2015/06/29.

بعد دراسة المدخل الأنجلوسكسوني في المطلب السابق وأخذنا النموذج الأمريكي (الولايات الأمريكية المتحدة) كمثال عنه، سنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة للمدخل الأوروبي القاري وسنأخذ النموذج الفرنسي كمثال عنه باعتباره الأكثر تأثيراً على الجزائر.

سنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة النموذج الفرنسي كمثال عن هذا المدخل.

أولاً: المدخل المحاسبي القاري الأوروبي (فرنسا كمثال).

يتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي توجد بها سلطة واحدة تعمل على تقييم وتقرير السياسة المحاسبية وتمثل هذه السلطة في الجهات الحكومية، أي أن عملية التوحيد حسب هذا المدخل مرتبط بالدولة من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، وعملية إعداد القوائم المالية تكون محددة بقوانين (نظام محاسبي موحد)، وتتميز هذه الدول بنظام اقتصادي مركزي وسوق مالي غير نشط كفرنسا وألمانيا... الخ، إضافة إلى أن المعلومات المالية المنتجة موجهة بالدرجة الأولى لسد حاجيات الجهات الحكومية، وقد وجهت عدة انتقادات لهذا المدخل كفقدان المحاسبة للمرونة اللازمة للتماشي مع البيئة المعقدة، وافتقار النظام المحاسبي إلى التطوير والتحسين الذاتي للقوائم المالية.

يعتبر النموذج الفرنسي في مقدمة التيار المحاسبي الأوروبي القاري وقد كان له تأثير كبير على طبيعة التوحيد المحاسبي في مختلف الدول على وجه الخصوص الجزائر، تونس، المغرب... الخ، وبالرغم من الاختلاف الموجود بين مجلس المحاسبة الفرنسي ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي إلا أن بعض الباحثين يعتبرون هذا الأخير بمثابة مجلس محاسبة أمريكي.¹

تعتبر مهنة المحاسبة الأوروبية أسهل مقارنة بالمحاسبة الأنجلوساكسونية مما يميز المحاسبة الفرنسية بكونها تهتم بالشكل أكثر من المحتوى.²

ثانياً: التنظيم المحاسبي في فرنسا والهيئات المسؤولة عنه.

مر التنظيم المحاسبي بفرنسا بعدة مراحل خلال السنوات الماضية وسنقوم بذكر أهم الأحداث واستعراضها في الجدول التالي:

¹ - مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي"، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 64.

² - شبيب حمزة، غالب عمر، "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية"، مرجع سابق، ص 09.

الجدول رقم (04): أهم الأحداث في التنظيم المحاسبي في فرنسا.

التواريخ	الملاحظات
1941 – 1942	إعداد أول مخطط محاسبي من قبل الحكومة Vichy.
1946	إنشاء لجنة توحيد للمحاسبة تطورت لتصبح تسمى المجلس الوطني للمحاسبة "CNC".
1947/08/18	الموافقة على المخطط المحاسبي الفرنسي "PCG".
1957 – 1975	تعديل (تنقيح) المخطط المحاسبي الفرنسي.
1984/01/01	قابلية المخطط المحاسبي الفرنسي للتطبيق.
1985	صدور القانون 1984/03/01 و المرسوم التنفيذي 1985/03/01 اللذان وسعا من تطبيق القانون 1983/04/30 على كامل المؤسسات الفرنسية العمومية والخاصة
1989	طلبت لجنة القيم المنقولة الفرنسية من المؤسسات المدجة في البورصة تقديم المعلومات المالية المحاسبية.
1995	تقديم الحكومة الفرنسية لمشروع إصلاح المجلس الوطني للمحاسبة الذي أصبح يسمى لجنة التنظيم المحاسبي "CRC" بدلا من "CNC" ويتولى مسؤولية التوحيد المحاسبي الدولي.
مارس 2000	اعتمدت اللجنة على إستراتيجية الاتحاد الأوروبي للمعلومات المالية- السير إلى الأمام-
2001/02/13	اعتماد هيئة المفوضين الأوروبيين على أحكام التنظيم الأوروبي والمجلس بشأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية على كل المؤسسات الفرنسية المدرجة في البورصة ابتداء من 2005.

Référence : BARBU Eléna, « les entreprises françaises et roumaines face à l'application des normes comptables internationales au début de 3^{ème} millénaire », laboratoire orléanais de gestion, faculté d'économie et de gestion, université Orléans, France, document de recherche N°02-2002, p 07.

يتم التنظيم المحاسبي في فرنسا بالتعاون بين الدولة والمنظمات المهنية والتي ساهمت في تنظيم المحاسبة

الفرنسية نجد منها البرلمان، الحكومة الفرنسية، إدارة الضرائب، إضافة إلى الهيئات التالية:

- مجلس المحاسبة الوطني الفرنسي "CNC": هو وكالة تابعة لوزارة الاقتصاد وهو أول قانون

للمحاسبة في فرنسا، أنشأ سنة 1957 مهمته التنسيق بشأن البحوث النظرية والمنهجية في مجال

المحاسبة وتطبيقاتها من أجل تشريع عملية التوحيد وفي 26 أوت 1996 عزز من صلاحيات

المجلس من خلال إنشاء لجنة طوارئ لتفسير وتطبيق معايير المحاسبة، كما أنشأت لجنة تنظيم المحاسبة "CRC" والمحول لها تقديم توصيات قابلة للتطبيق بعد المصادقة على الآراء والاقتراحات المرسله من قبل المجلس الوطني للمحاسبة وإصدار هذه القرارات في شكل أنظمة، حيث يعتبر المخطط الفرنسي العام "PCG" المصدر المهم لكل اللوائح المحاسبية، وبمقتضى الأمر رقم 2009-79 الصادر في 22 جانفي 2009 أنشأت هيئة جديدة للمعايير المحاسبية الفرنسية تعرف "بهيئة المعايير المحاسبية" ANC والتي حلت محل المجلس ولجنة تنظيم المحاسبة وبدأت هذه الهيئة عملها ابتداء من سنة 2010.¹

- لجنة تنظيم المحاسبة "CRC": وظيفة اللجنة تنظيمية تزاوّل مهامها بالتوازي مع المجلس الوطني للمحاسبة كما ذكرنا في الأعلى.
- مصف الخبراء المحاسبين: تأسس سنة 1945 تحت وصاية وزارة الاقتصاد والمالية ويعتبر أكبر تجمع لمهني المحاسبة في فرنسا، يهدف لحمايتهم والدفاع عن مصالحهم، وهو ينشط في مختلف الهيئات المحاسبية الدولية والأوروبية، يهتم بالتنسيق والتعاون مع الدول من قارتي آسيا وإفريقيا.
- الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات: تأسست سنة 1969 وهي منظمة مهنية خاضعة لوزارة العدل مهمتها إعداد المعايير المهنية للتدقيق ومتابعة التطورات في التطبيق المهني، إضافة لتمثيل محافظي الحسابات والتكوين المستمر لهم والرقابة عليهم لضمان الجودة.
- هيئة الأسواق المالية الفرنسية: تأسست بموجب قانون الأمان المالي² عن طريق دمج لجنة عمليات البورصة ومجلس الأسواق المالية ومجلس أخلاقيات التسيير المالي، تهدف إلى حماية الاستثمارات المالية وتوفير الشفافية في المعلومات للمستثمرين، كما تعمل بالتوازي مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطوير التطبيق المهني.
- حيث أن النجاح الأنجلوسكسوني في التوفيق اعتمد على مواد النصوص في القانون إضافة إلى وجود أشخاص منظمين يحققون هذه الإصلاحات، على عكس فرنسا التي لم يتم تنظيم مهنة المحاسبة إلا بعد

¹ - نوي الحاج، "مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، 2013، ص 36.

² - صدر قانون الأمان يوم 01 أوت 2003 في إطار حماية مصالح المتعاملين في أعمال الاقتصاد لاسيما في ظل ما اصطلح عليه أزمة الثقة في المعلومات المالية (أخيار شركة إنرون)، و يهدف إلى تطوير التدقيق القانوني.

إصدار القانون الخاص بالخبراء المحاسبين الفرنسيين سنة 1942 بمبادرة من حكومة «Vichy»، أول مخطط محاسبي عرفته فرنسا المستقلة من السلطة الألمانية كان سنة 1947 نتيجة للقرار الوزاري 1947/09/18 يليه مخطط 1957، ثم مخطط 1982، وآخر التعديلات كانت سنة 2010 من خلال لوائح سلطة معايير المحاسبة "ANC".

ثالثا: اعتماد معايير المحاسبة الدولية في فرنسا.

أدرجت في البورصات الأوروبية حوالي 7000 شركة بعد تبنيها معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من بين هذه الشركات 1100 شركة فرنسية، حيث أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية تميز بالطوعية الناتجة عن الحاجة لمصادر التمويل والرغبة في تجنب العزلة في مرجعيات محاسبة محلية، فحافظت على التوجه العام لنظامها المحاسبي مع تحقيق تقارب مع معايير المحاسبة الدولية بما يضمن الحد الأدنى من متطلبات القياس والعرض والإفصاح الدولي، كما أنها تعرضت إلى عدة معوقات تتمثل في اختلاف البيئة القانونية والسياسية والاقتصادية والثقافية إضافة إلى خلفية نظامها التي تتعارض مع النظام الأنجلوسكسوني في عديد من النقاط.¹

المطلب الرابع: مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي والتوافق المحاسبي الدولي.

إن التوحيد المحاسبي (La normalisation comptable) أصبح مطلباً أساسياً لمواءمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة، والتي لها تأثير كبير على حياة المؤسسة، لا بد من إيجاد اتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحويه من معلومات ومن هنا جاءت فكرة التوافق المحاسبي. أولاً: التوحيد المحاسبي الدولي.

1. تعريف التوحيد المحاسبي الدولي:

يشير التوحيد المحاسبي إلى الحالة التي يكون فيها الشيء متسق ومتجانس الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة، كما تعرفه جمعية المحاسبين الأمريكيين بأنه "الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك في القياس"²

¹ - تيجاني براق، جفال خالد، حداد نور الهدى، "دراسة مقارنة للتجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول:

"دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، المنعقد يومي 24/25 نوفمبر 2014، بجامعة ورقلة، الجزائر، ص 50.

² - محمد مبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، المملكة المتحدة"، جامعة ورم، المملكة المتحدة، 2005، ص 267.

يعرف كذلك على أنه: "مجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الفروع الاقتصادية وإعداد قوائم الحسابات في إطار محدد من المبادئ والقواعد والمفاهيم والموازنات لخدمة أهداف محددة إما على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي"¹، والتوحيد يكون بشكل شامل على المستوى الدولي (توحيد كلي للقواعد المحاسبية).²

2. أهداف التوحيد المحاسبي الدولي:³

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان لا يجمعهم لا أصل ولا ثقافة ولا لغة، كان دائما مرفقا بتبادل للمعلومات المحاسبية والمالية، التي يعتبر من بين أهم أهدافها الإجابة على احتياجات الأطراف الطالبة لها، ما يفترض ضمان وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية ليتسنى من خلالها التوصل إلى تحليل ملائم ومفهوم، يستطيع أن يكتسي الصبغة العالمية، ويهدف التوحيد المحاسبي إلى:

- * توحيد السياق المحاسبي (Le processus comptable) الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية، يهدف التوحيد في هذه المرحلة، إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛
- * توحيد المنتج المحاسبي الذي يمثل أساسا القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، إن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم.

3. الصعوبات والانتقادات الموجهة للتوحيد المحاسبي الدولي:

بالرغم من الهدف الذي تسعى إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية والتقييد بها في جميع أنحاء العالم، نجد بعض المنظمات المهنية تشير إلى وجود بعض الصعوبات والعقبات التي تعرقل عملية التطبيق الناجح للمعايير المحاسبية الدولية، مثل التباين المستوى التعليمي والممارسات المهنية للمحاسبة بين مختلف الدول، واختلاف النظام السياسي (رأسمالي، اشتراكي)، واختلاف قانون الشركات والضرائب من دولة إلى أخرى، بالإضافة إلى اختلاف البيئات الثقافية بين

¹ - عيادي عبد القادر، "مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية"، مرجع سابق، ص 21.

² - مداني بن بلغيث، "التوافق المحاسبي الدولي: المفهوم، المبررات، الأهداف"، مرجع سابق، ص 118.

³ - مداني بن بلغيث، "إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر"، مرجع سابق، ص 54.

الدول، فمثلا الدول الإسلامية تحرم التعامل بالربا غير أن المعايير المحاسبية الدولية لا تراعي هذا الاختلاف.¹

كما أنه هناك بعض الانتقادات لمبدأ التوحيد المحاسبي بكونه يعزز هيمنة الدول المتقدمة على الدول النامية من خلال المعايير المحاسبية الدولية المصممة، كما أنه وللاضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مما يعكس تحول عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من الخيار إلى الإلزام، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على فرض العولمة في العالم.

ثانيا: التوافق المحاسبي الدولي.

1. تعريف التوافق المحاسبي الدولي:

يقصد بالتوافق المحاسبي الدولي على أنه عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقارير المالية فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وذلك لزيادة عالمية الأسواق المالية.² كما يعرف أنه: "عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بخفض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية"³

فالتوافق المحاسبي الدولي هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها، وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية.

2. مزايا التوافق المحاسبي الدولي:

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، ومن أهم هذه الفوائد ما يلي:⁴

¹ - لعراي حمزة، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق-"، مرجع سابق، ص 38.

² - BERNARD Collasse , « harmonisation comptable internationale dans l'encyclopédie de comptabilité », contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, page 757.

³ -فريدريك تشوي، وآخرون، "الحاسبة الدولية"، مرجع سابق، ص349.

⁴ - شالور وسام، "المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، ص 30.

- * قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة والتي تؤدي إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهيل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها؛
- * تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة بتحويل العملة فقط؛
- * انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للشركات التي تريد إدراج أسهمها فيها، فالمعايير الدولية تزيل هذه الحاجة وتؤدي إلى توحيد لغة التقارير المالية على مستوى دول العالم؛
- * تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرار ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها؛
- * إزالة الغموض والتناقض والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير دولية موحدة ذات مفاهيم موحدة؛
- * كما يؤدي التوافق إلى اختصار الزمن والتكلفة والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المقدمة المستخدمة للمعايير المحاسبية الدولية؛
- * الزيادة من موثوقية القوائم المالية المعدة على أساس معايير محاسبية دولية مما يساهم في تدفق الاستثمارات؛
- * رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان لمسايرة الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.

3. معوقات التوافق المحاسبي الدولي:

- قام المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة بدراسة عام 2002 استعرضت بعض المشاكل التي تعوق خطط التوافق أو تمنع الدول عن التفكير في تبني خطة معينة لهذا الغرض، من هذه المشاكل¹:
- * الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة فإن مفهوم القيمة العادلة مفهوم نظري لا يمكن التحقق منه على أرض الواقع، وحتى إذ أمكن فهمه بالمضمون الذي تقصده المعايير الدولية، فإن معظم الدول إما أن لا يكون لديها تشريعات منظمة للأدوات المالية، أو أنها تختلف عن

¹ - شالور وسام، "المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، مرجع سابق، ص 31.

الدول الأخرى في تنظيم مثل هذه الأدوات، أو أنه ليس لديها أسواق على درجة الكفاءة التي تفرز قيما سوقية يمكن استخدامها بديلا للقيمة العادلة؛

* التوجه الضريبي والحكومي لبعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومي على الرغم من تبني معظم الدول لبرامج الإصلاح الاقتصادي التي منها تحرير الشركات وإدخال القطاع الخاص شريكا في الشركات الوطنية أو مالكا لها.

* قناعة وتعود المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت بطرق محاسبية غير التي تعودوا عليها؛

* المعايير الدولية تصدر باللغة الانجليزية وبمصطلحات محاسبية انجليزية متعارف عليها، وتكمن الصعوبة هنا أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية وبالتالي تفقد عملية الترجمة فعاليتها.

ثالثا: الفرق بين التوحيد المحاسبي والتوافق المحاسبي الدوليين.

يعتبر التوافق المحاسبي الدولي مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية حيث يفيد في الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويتميز عن التوحيد الذي يفترض أساسا توحيدا كليا للقواعد المحاسبية على المستوى الدولي، وهو ما يعتبر أمر مستحيلا، وحتى غير نافع مادامت المحاسبة جزءا مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة.

من خلال ما سبق ذكره يتضح لنا وجود فرق بين التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي:

* كما أن هناك فرق بين التوحيد والتوافق، فمصطلح التوافق على عكس مصطلح التوحيد، حيث يتضمن التوافق التوفيق بين وجهات النظر المختلفة أما التوحيد فهو يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل بلد آخر، وذكر البعض أن التوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما، أي أنه يمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات

متجمعة حول طريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة، بينما ينظر إلى التوحيد على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل.¹

* فالتوافق المحاسبي هو عبارة عن عملية زيادة قابلية مقارنة التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة اختلافهما، أما بالنسبة للتوحيد فيعني إلزامية تطبيق مجموعة من القواعد المحاسبية أكثر صرامة وتحدي.

* إن إصدار المعايير المحاسبية يعني تطبيق معيار واحد وقاعدة واحدة في كل المجالات، فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة، أما التوافق والتنسيق المحاسبي فهو يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع.

* يتميز التوحيد المحاسبي عن التوافق المحاسبي، فالأول يعني توحيد صارم للقواعد والسياسات المحاسبية فهو لا يقبل اختلاف في الإجراءات على المستوى الدولي وهذا إذا دل على شيء إنما يدل على صعوبة التحقيق على المستوى الدولي وإمكانية التحقيق على المستوى المحلي، أما الثاني فيعني التقليل من الفروقات والاختلافات وتخفيف التنوع عن طريق جعل المعايير موحدة دون الأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في النظم الاجتماعية والسياسية.²

* ويمكن اعتبار التوافق المحاسبي خطوة أولى للتوحيد المحاسبي.³

الجهود نحو تحقيق التوافق الدولي تبذل على المستويات الدولية والإقليمية والمحلية، وعلى أي مستوى كان فإن الهدف منه هو الحد من عدد التطبيقات المحاسبية الموجودة على المستوى المحلي، والاتجاه الحالي للجزائر يعتبر اتجاه نحو تحقيق التوافق وليس التوحيد.

¹ - أمين أحمد السيد لطفي، "نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي"، مرجع سابق، ص 322.

² - تيقاوي العربي، "النظام المحاسبي الجزائري بين متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية"، جامعة العقيد أحمد دراية، أدرار، 2011، ص 10.

³ - CHARHABIL Adjerad, AIT MOHAMMED Mourad , « l'harmonisation comptable internationale », op.cit, p 75.

المبحث الثاني: التنظيم المحاسبي في الجزائر.

يتمثل التنظيم المحاسبي في الجزائر في مجموعة من الإجراءات والطرق والوثائق التي يتم بواسطتها رصد ومسايرة أنشطة المؤسسة والتعبير عن مدى تأثير ذمتها المالية من جراء هذه الأنشطة¹، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى التنظيم المحاسبي في الجزائر من الاستقلال إلى يومنا هذا وعملية الإصلاحات التي قامت بها في منظومتها المحاسبية لتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية ويتعلق الأمر بالنظام المحاسبي الجديد.

المطلب الأول: تطور التشريع المحاسبي الجزائري غداة الاستقلال إلى يومنا هذا.

بدأ تشكل ملامح التنظيم المحاسبي في الجزائر واستقلاله عن التنظيم المحاسبي الفرنسي سنة 1969 حيث كلفت السلطات السياسية للبلاد وزارة المالية بالشروع في العمل في اجل أقصاه ستة أشهر حسب ما ورد في الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية 1970 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110، لسنة 06، الصادر في 31 ديسمبر 1969) في الفقرة 19 التي تنص على ما يلي: "تخضع المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا الشركات الوطنية ابتداء من أول جانفي 1971 إلى مخطط محاسبي نموذجي يتحدد بموجب مرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط في اجل أقصاه 30 جوان 1970"، ولكون هذه الفترة لم تكن كافية للعمل فقد تم سنة 1971 بناء المجلس الأعلى للمحاسبة والتي أوكلت له مهمة تغيير المخطط الفرنسي العام وإحلال محله المخطط المحاسبي الوطني بسبب بعض الصعوبات ووجود نقائص في بعض الأدوات وتقنيات التسيير غير المتلائمة مع الاقتصاد المخطط والاستجابة لمتطلبات مستخدمي المعلومات المالية المحاسبية فكان ميلاد المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 الذي دخل حيز التنفيذ في الفاتح جانفي من السنة الموالية (1976)، وبدأت أول فكرة جدية حول إعداد مخطط محاسبي وطني يتماشى مع متطلبات الاقتصاد الموجه².

وتلى هذه المحاولة محاولة أخرى تجسدت في صدور الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي، حيث نص في مادته 22 على تشكيلة المجلس الأعلى للمحاسبة والذي كلف حسب المادة 38 من الأمر بتحضير المخطط المحاسبي الجديد والمساعدة على التطبيق التدريجي له.

1- أحمد طرطار، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002، ص 57.

2- سفاحلو رشيد، "النظام المحاسبي المالي الجديد ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير المحاسبية الدولية"، ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، 2010/2011 ص 71.

فبدأ عمل المجلس الأعلى للمحاسبة رسمياً في منتصف 1972، بالتعاون مع مجموعة خبراء فرنسيين بإعداد البديل للمخطط الفرنسي العام "PCG" والمتمثل في المخطط المحاسبي الوطني "PCN" حسب القرار 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975، والذي طبق على الهيئات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي، شركات الاقتصاد المختلط، المؤسسات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي، وتلاه القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني الذي وضع للاستجابة لمتطلبات الاقتصاد الاشتراكي ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق في الثمانينات من القرن الماضي هنا ظهرت محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بمتطلبات الاقتصاد الجديد، خصوصاً وأن الجزائر فتحت المجال للاستثمار الأجنبي المباشر مع بداية التسعينات وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصوصية، مما أدى إلى ظهور العديد من الشركات الدولية للاستثمار بالجزائر خصوصاً في قطاع المحروقات حيث أنه رغم العقود المبرمة بين شركة سوناطراك والشركات متعددة الجنسيات التي تنص على استعمال المخطط المحاسبي الوطني، إلا أن أغلب الشركات البترولية الدولية تستعمل المحاسبة الخاصة بها وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقارنة بين حساباتها وحسابات المخطط المحاسبي الوطني وإرسالها إلى المديرية العامة لإعداد القوائم المالية الموحدة لمجمع سوناطراك¹، وما هذا إلى أحد مظاهر وصور المخطط المحاسبي الوطني في تلبية حاجيات المستثمرين زيادة على ذلك وجود جملة من المشاكل في التسيير، مما أضفى سكوناً وجموداً على العمل المحاسبي وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام موحد يجعل من حلولهم مجرد اجتهادات شخصية.

من سنة 1987 إلى غاية الإعلان عن البدء في إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد سنة 2001 تم محاولة تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع متطلبات اقتصاد السوق، من أهم الجهود المبذولة صدور عدة مخططات محاسبية لبعض القطاعات المتمثلة في:

¹ - شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول، 2008، ص 16.

* **قطاع الفلاحة:** تضمنه القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987، والذي يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على قطاع الفلاحة حيث تخضع المستثمرات التابعة للقطاع المعني لأحكام مخطط المحاسبة من أجل مسك حساباتها وتقديم وثائقها ابتداء من أول أكتوبر 1988.¹

* **قطاع التأمينات:** تضمنه القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987، والذي يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على قطاع التأمينات وإعادة التأمين حيث تخضع المؤسسات المعنية لأحكام مخطط المحاسبة من أجل مسك حساباتها وتقديم وثائقها ابتداء من أول أكتوبر 1989.²

* **قطاع البناء والأشغال العمومية:** تضمنه القرار المؤرخ في 11 سبتمبر 1988، يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في قطاع البناء والأشغال العمومية حيث يجب على مؤسسات القطاع المعني الاستناد إلى أحكام مخطط المحاسبة في مسك حساباتهم وتقديم وثائقهم ابتداء من الفاتح جانفي 1989.³

* **قطاع السياحة:** تضمنه القرار المؤرخ في 14 مارس 1989، يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفية تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع السياحة، حيث يجب أن تلتزم كل المؤسسات التابعة للقطاع بأحكام المخطط المحاسبي فيما يخص مسك حساباتهم وتقديم الوثائق الخاصة بها ابتداء من الفاتح جانفي 1990.⁴

¹ - المادة الثالثة من القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 يتضمن "تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على قطاع الفلاحة"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08، لسنة 25، الصادرة في 24 ديسمبر 1988، ص 360.

² - المادة الثالثة من القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 يتضمن "تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على قطاع التأمين وإعادة التأمين"، نفس المرجع، ص 359.

³ - القرار المؤرخ في 11 سبتمبر 1988 المتعلق "بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني في قطاع البناء و الأشغال العمومية"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08، لسنة 26، الصادرة في 22 فيفري 1989، ص 223.

⁴ - المادة الثالثة من القرار المؤرخ في 14 مارس 1989 المتعلق ب"تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع السياحة"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، لسنة 36، الصادرة في 11 أكتوبر 1989، ص 1175.

* قطاع البنوك والمؤسسات المالية: تضمنه النظام رقم 92-08 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992 الذي

يهدف إلى تحديد مخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات

المالية المشار إليها في النص بالمؤسسات الخاضعة.¹

من بين التعليمات والمنشورات والمراسيم التي أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة في شأن النظام المحاسبي المالي:

✓ إعادة تقييم التثبيتات المادية ضمن ثلاث مراسيم تنفيذية معدلة ومتممة لبعضها البعض:

1. المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

الديمقراطية الشعبية، العدد 14، لسنة 27، الصادرة في 04 أبريل 1990)، المحدد للشروط

إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهلاك والوارد في ميزانية المؤسسة الخاضعة للقانون

التجاري.

2. المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993 (الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 69، لسنة 30، الصادرة في 27 أكتوبر 1993)، المحدد

للشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهلاك والوارد في ميزانية المؤسسة الخاضعة

للقانون التجاري.

3. المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12 ديسمبر 1996 (الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 60، لسنة 33، الصادرة في 13 أكتوبر 1996)، المحدد

للشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهلاك والوارد في ميزانية المؤسسة الخاضعة

للقانون التجاري.

✓ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 الوارد في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

الديمقراطية الشعبية الصادرة في 01 ماي 1999، العدد 20، السنة 28، المنظم لمهنة الخبير المحاسبي

ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة

المهنة المحاسبية لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون

التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابية.

¹ - النظام رقم 92-08 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992، المتعلق ب" مخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 13، لسنة 32، الصادرة في 28 فيفري 1993، ص 18.

✓ والمرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 الوارد في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة في 17 أبريل 1996، العدد 24، السنة 33، والمتعلق بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث حدد هذا المرسوم الأخلاقيات المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إذ يجب أن يتمتع كل عضو نقابة بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وتجنب أي تصرف يؤدي إلى المساس بكرامة المهنة وشرفها.

✓ التعليم رقم 97/518 المؤرخة في 21 أبريل 1997 والتي تخص المحاسبة عن فارق إعادة التقييم.

✓ القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 الوارد في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة في 08 ديسمبر 1999، العدد 24، السنة 33 والمتعلق بمحاسبة نشاط الشركات القابضة والشركات المدججة، فتم تعريف التجميع بأنه حسابات الشركة القابضة التي يتم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي هي تحت رقابتها وتم التطرق كذلك إلى مجال التطبيق والكيفيات التقنية للتجميع.

في سنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات المخطط المحاسبي الوطني من خلال إعداد نظام جديد للمحاسبة المالية ونظرا لعدم التفرغ الكامل لأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة وقصد إعداد نظام محاسبي يتلاءم مع المتطلبات الوطنية والدولية الجديدة قام بالتعاقد مع مجموعة من الخبراء الفرنسيين والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات، بحيث وضعت على عاتقهم تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق مع احتياجات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الجدد¹، وتوزعت هذه العملية على أربع مراحل هي:

* **المرحلة الأولى:** تشخيص المخطط المحاسبي الوطني ومجال تطبيقه، والتي انتهت بوضع ثلاث خيارات لتطوير المخطط المحاسبي الوطني وكانت الخيارات ت الثلاثة كما يلي:²

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر، وهذا الخيار اتخذ حسب مرسوم وزاري رقم 42 في أكتوبر 1999،

¹ - شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سابق، ص 14.

² - شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، نفس المرجع، ص: 14-15.

والتي نتج عنها ظهور تسميات و مصطلحات جديدة لا تتماشى مع الإطار التصوري والمحاسبي المعمول به؛

الخيار الثاني: يتمثل في بعض المعالجات المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية "IASB"، أي إبقاء المخطط المحاسبي الوطني بنيته وهيكله مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية؛

الخيار الثالث: والذي يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله في وضع إطار تصوري محاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية؛ وهذا الاختيار المتبنى من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 توج بفكرة بناء نظام محاسبي جديد ألا وهو النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier SCF)

* **المرحلة الثانية:** إجراء مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني وبين المعايير المحاسبية الدولية؛

* **المرحلة الثالثة:** إعداد مشروع نظام محاسبي مالي جديد؛

* **المرحلة الرابعة:** صياغة النظام المحاسبي المالي الجديد.

وبعد تقديم المجلس الوطني الفرنسي للمقترحات الثلاث قام المجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر بعد دراستها من طرف الهيئات التابعة له باختيار المقترح (الخيار) الثالث.

وببلوغ المرحلة الثالثة تمخض عن أشغال اللجنة تقرير ومشروع برنامج تكوين اشتمل على تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي، إضافة إلى تنظيم أربعة (04) تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت موجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

فتوجت كل هذه الجهود بإصدار النظام المحاسبي المالي في 25 نوفمبر 2007 بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، والذي يعد محطة مهمة في تاريخ المحاسبة في الجزائر وقد طوى بصدوره صفحة المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975.

يستمد النظام المحاسبي المالي قوته القانونية من قوة القوانين والمراسيم المنظمة له والمتضمنة في القانون 11/07 ومرسومين تنفيذيين وقرار التطبيق، بالإضافة إلى قوانين المالية السنوية والتكميلية، نتطرق إليها حسب الترتيب الزمني لإصدارها كما يلي:

* القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007:

يهدف إلى تحديد النظام المحاسبي المالي (الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية، تماشياً مع هيمنة مصطلحات النموذج الأنجلوسكسوني¹)، وكذا شروط وكميات تطبيقه وتطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعتها، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية²، ويجب أن تستوفي المحاسبة المالية التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بالمسك المحاسبي والإفصاح عن المعلومات التي تعالجها، وقد دخل حيز التنفيذ في الفاتح من جانفي وتم إلغاء بدءاً من هذا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأحكام المتضمنة للمخطط المحاسبي الوطني.

يحتوي هذا القانون على سبعة فصول³ سيتم تناولها بشيء من التفصيل في المطلب الثاني من المبحث الأول في الفصل الثالث.

تضمن هذا القانون عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة وتتعلق بالمواد التالية:

المادة (5): معالجة محاسبة مالية مبسطة؛

المادة (7): الإطار التصوري؛

المادة (8): المعايير المحاسبية؛

المادة (9): مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها؛

المادة (22): مسك الضبط للإيرادات والنفقات؛

المادة (24): محاسبة عن طريق الإعلام الآلي؛

المادة (25): محتوى وطرق إعداد القوائم المالية؛

¹-P.Labardin , M.Nikitrin , « les mots et les choses de la comptabilité », http://www.archivesnationales.culture.gouv.fr/cam/fr/memoires/donnes_colloques/07_03_29-30_conference_de_la_comptabilite/program_fichiers/labardin-nikitin.pdf, consulté le 14 mars 2015 ,

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، لسنة 44، الصادر في: 25 نوفمبر 2007.

³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لعدد 74، لسنة 44، نفس المرجع.

المادة (30): الحالات الاستثنائية التي تختلف فيها السنة عن 12 شهر؛

المادة (36): شروط وكيفيات وطرق إجراءات وإعداد ونشر الحسابات المدججة؛

المادة (40): كيفية أخذ تغيير الطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية.

إلا أن المادة (24) كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي منفصل سنتطرق إليه لاحقا.

*** المرسوم التنفيذي 156/08 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**

المتضمن النظام المحاسبي المالي وقواعد سيرها:

جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد التي كانت موضوع إحالات في القانون 11/07 ما عدا المادة 24، وتناول هذا المرسوم الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات بداية بالإطار التصوري باعتباره مرجعا لوضع معايير جديدة، وإعداد الكشوف المالية وركز على خصائص المعلومات الواردة فيها، واشترك مع القانون 11/07 في تضمنه لـ (19) إحالة عن قرارات تصدر عن وزير المالية ولم يتم معالجة الإحالات السابقة بشكل وافي.

*** القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها**

وكذا مدونة الحسابات:

يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت:¹

الباب الأول: قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات

الباب الثاني: عرض الكشوف المالية؛

الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها؛

الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

¹ - ن. حاج علي، "النظام المحاسبي المالي الجديد"، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، طبعة ديسمبر 2012، ص 39.

* القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة:

وتضمن هذا القرار تحديد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين بالنسبة للنشاط التجاري برقم الأعمال 10 ملايين دينار جزائري، وعدد المستخدمين 9، أما بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرف فحدد رقم الأعمال بـ 06 ملايين دينار جزائري، وعدد المستخدمين بـ 9، بينما بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى: فحدد رقم الأعمال بـ 03 ملايين دينار جزائري، وعدد المستخدمين بـ 9.

* المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي:

جاء المرسوم في ستة وعشرون مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري، وتم التركيز على خصائص المعلومة الواردة في القوائم المالية، وتناول بعض المبادئ المحاسبية المتبناة. تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصوصها وكذلك تحديدا للمنتجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول، الخصوم، قواعد التقييم والمحاسبة، ومعايير ذات صبغة خاصة.

* التعلية رقم 02 الصادرة بتاريخ 09 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

حيث تضمنت هذه التعلية الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال إلى المرجعية الجديدة، وخصوصا المبادئ العامة بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا إلى النظام المحاسبي المالي وهو يطبق بأثر رجعي حيث يجب عليها إعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ الفاتح جانفي 2010 وإعادة معالجة بيانات مقارنة لسنة 2009 وفق قواعد النظام الجديد لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية للدورتين، والتي يجب أن تكون مجمعة في القوائم المالية لسنة 2010، مع التسجيل المحاسبي لبعض العناصر التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي أصولا أو خصوما ولم يكن تسجيلها ممكنا في المخطط المحاسبي الوطني، واستبعاد العناصر التي لا تعتبر من الأصول

ولا الخصوم حسب المرجعية الجديدة والتي كانت تسجل حسب المرجعية القديمة، وإعادة ترتيب هذه العناصر ومعالجة البيانات المقارنة لسنة 2009 وفي الأخير تسجيل فروق إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية لسنة 2010.

تبعث التعليمات بجدول مطابقة لحسابات المخطط المحاسبي الوطني وحسابات النظام المحاسبي المالي بهدف تسهيل عملية التحويل، بالإشارة إلى ضرورة إخبار المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والعراقيل التي قد تواجه عملية الانتقال لتكون محل معالجة فيما بعد.

شكل النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية تحولا عميقا بما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك طبيعة محتوى القوائم المالية التي يقع واجب إعدادها على عاتق المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية، وهو ما يسمح بإيجاد محاسبة تعمل بشكل متوافق مع الاقتصاد الحديث، والتكفل باحتياجات المستثمرين الحاليين أو المستقبليين من خلال تزويدهم بمعلومات مالية حول المؤسسة تكون موحدة تتيح إمكانية المقارنة وتساعد على اتخاذ القرارات وتمكن المؤسسات الصغيرة من اعتماد محاسبة مبسطة. وتبعها تعليمات أخرى تتمثل في:

*** المذكرة المنهجية المؤرخة بتاريخ 19 أكتوبر 2010:** تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي،

وتهدف إلى تقديم توجيهات للمؤسسات الاقتصادية ومستعملي القوائم المالية وتوضيح الصعوبات التي يمكن أن تواجههم من جهة وتزيل الغموض عن عملية الانتقال نحو المرجعية الجديدة من جهة أخرى من خلال التزامهم باحترام جميع القواعد والمبادئ التي جاءت في مختلف النصوص المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، حيث تصدرت هذه المذكرة مقدمة تثنى خيار تبني هذا النظام وبيان أن الانتقال من مرجعية إلى مرجعية جديدة لا يتوقف فقط على تغيير مدونة الحسابات وإنما يتعداها إلى تغيير التعاريف، قواعد التقييم، كيفية التسجيل المحاسبي ومحتوى القوائم المالية،

تضمنت كذلك إعداد مخطط حسابات داخلي وجدول مطابقة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، وكيفية تحويل أرصدة الحسابات من خلال إعادة تصنيفها، دمج أو فصل بعض الحسابات، معالجة وإعادة معالجة بعض الحسابات، لتختتم بإبراز ضرورة مراقبة الأعمال المرتبطة بعملية الانتقال وإعداد الميزانية الافتتاحية من أجل إعداد القوائم المالية.

* المذكرة الممنهجة رقم 02 الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010: ترتبط هذه المذكرة بمعالجة الأعمال المتعلقة بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي فيما يخص التثبيتات المعنوية، استفتحت هذه المذكرة بتعريف للتثبيتات المعنوية على أنها أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به لاستخدامه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيله لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة اختراع، رخص استغلال وغيرها.

معالجة الاستثمارات المعنوية في ميزانية المخطط المحاسبي الوطني في 2009/12/31 (التحويل وإعادة المعالجة) وكذلك معالجة المصاريف الإعدادية المتعلقة وغير المتعلقة بالمصاريف حسب الطبيعة.

حيث استبعد النظام المحاسبي المالي العديد من المصاريف التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني تماشياً مع المعايير الدولية للمحاسبة منها المصاريف الخاصة بعقد الشركة ومصاريف عقود الاستثمارات والمصاريف السابقة عن الانطلاق الفعلي للإنتاج ومصاريف التكوين، حيث اقترح اعتبار بعضها كمصاريف عادية (المصاريف السابقة عن انطلاق الإنتاج)، أو إضافتها إلى تكلفة اقتناء التثبيتات المادية (مصاريف عقود شراء تجهيزات الإنتاج).¹

يذكر النظام المحاسبي المالي المصاريف التي ينبغي تسجيلها كمصاريف عادية في السنوات المالية السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة التثبيتات المعنوية في تاريخ لاحق، كما حدد الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف البحث والتطوير أصولاً معنوية كما يلي:

مرحلة البحث: تشكل نفقات البحث أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها لأنها لا توفر دليلاً قاطعاً على وجود مزايا اقتصادية تجنيها المؤسسة؛

مرحلة التطوير: تشكل نفقات التطوير (التنمية) تثبيتاً معنوياً في الحالات التالية: النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة، تنوي المؤسسة وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها، ويمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

¹ - عطية عبد الرحمن، "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار النشر جيطلي، 2009، ص 69.

* المذكرة الممنهجة رقم 03 الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010: والمتعلقة بالمخزونات تضمنت المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بالمخطط المحاسبي الوطني وأثر الانتقال على عملية إعادة تصنيفها، أثر الانتقال على تحديد التكاليف، أثر الانتقال على تقييم نهاية السنة (خسارة القيمة)، أثر الانتقال على تقييم المخزونات (تغيير طرق التقييم) ومعالجة المخزونات في إطار الحسابات المدججة، لتختتم بالإفصاح في الملحق.

ترك النظام المحاسبي المالي للمؤسسة حرية اختيار أسلوب الجرد الأنسب لها سواء المتناوب أو الدائم، وتقيم البضائع بتكلفة شرائها أي سعر الشراء مضاف إليه التكاليف الملحقه إلى غاية وصول المخزون إلى المكان المطلوب، أما المنتجات فتقيم بتكلفة إنتاجها.¹

* المذكرة الممنهجة رقم 04 الصادرة بتاريخ 20 مارس 2011: والمتعلقة بالتبثبات العينية، تضمنت عملة تحويل، معالجة وإعادة معالجة كل من العمليات المتعلقة بقطع الغيار ومعدات الصيانة الخاصة، التبثبات غير المستعملة، التبثبات المستعملة والمهتلكة كلياً، مقارنة للمركبات، عقارات التوظيف، مصاريف الاقتراض والاستثمارات، التبثبات المحصل عليها بالإيجار التمويلي.

* المذكرة الممنهجة رقم 05 الصادرة بتاريخ 26 مارس 2011: تضمنت هذه المذكرة معالجة منافع الموظفين القصيرة الأجل ومنافع الموظفين الطويلة الأجل وأخذ حالة مؤسسة لم تعالج مكافآت الإحالة للتقاعد "IDR" والمنافع الأخرى طويلة الأجل، وحالة مؤسسة سجلت محاسيباً هذه المكافآت والمنافع طويلة الأجل.

* المذكرة الممنهجة رقم 06 الصادرة بتاريخ 05 ماي 2011: تعالج الأعمال المرتبطة بالمصاريف والإيرادات خارج الاستغلال وكذا حسابات تحويل المصاريف، حيث أن جدول المقارنة الصادر في التعليم رقم 02 يقدم توافق بين حسابات المصاريف الاستثنائية 690-694 والمنتوجات الاستثنائية 790-794 غير أن الحسابات التي لم تظهر في الجدول تم توضيحها في هذه التعليم ويتعلق الأمر بحسابات المصاريف 692-696-697-698-699 وحسابات النواتج 750-780-792-796-797-798، هذه الحسابات تظهر في ميزان المراجعة حسب المخطط المحاسبي الوطني في 2009/12/31 ويجب أن تحول وتعالج طبقاً لقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد.

¹ - عطية عبد الرحمن، "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، مرجع سابق، ص 47.

* المذكرة الممنهجة رقم 07 الصادرة بتاريخ 24 ماي 2011: عرفت هذه المذكرة العقود طويلة الأجل، وكيفية معالجتها وإعادة معالجتها وقواعد تسجيلها مع توضيح طريقة حساب معدل التقدم.

* المذكرة الممنهجة رقم 08 الصادرة بتاريخ 07 جوان 2011: تعالج هذه المذكرة أعمال الانتقال المرتبطة بالأصول والخصوم المالية وتضمنت تعريف، معالجة وإعادة معالجة كل من الأصل المالي (من خلال إعادة معالجة التثبيتات المالية وقيم عقارات التوظيف) والخصم المالي، والأصول والخصوم المالية بالعملة.

المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن تنظيم المحاسبة في الجزائر.

بدأت أعمال الإصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد سنة 1975، لتعويض النظام الموروث عن المستعمر الفرنسي المتمثل في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، الذي لم يساير التوجه الجديد الذي انتهجته الجزائر آنذاك، ومن المعروف أنه لكل دولة هيئة تتولى الإشراف على وضع المعايير المحاسبية، وبالنسبة للجزائر وباعتبار أن الهيئات المهنية ليس لها حرية المبادرة في التشريع، ونظرا لكون عملية وضع المعايير ذات طبيعة خاصة¹، فلا بد من التفكير في الهيئة التي تتولاها، فكان ميلاد المجلس الوطني للمحاسبة ثم ظهرت عدة تنظيمات مهنية أخرى وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة « CNC » Conseil National de Comptabilité.

تم تبني المخطط المحاسبي الوطني من طرف هيئة التوحيد الوطنية والمتمثلة في المجلس الأعلى للمحاسبة المحدث بموجب الأمر رقم 71-82 الصادر بتاريخ 09 فيفري 1971 ونظرا لاستحداث المصنف الوطني للمحاسبة سنة 1992، وإعادة هيكلة مهنة المحاسبة فقد حل محل المجلس الأعلى للمحاسبة سنة 1996 المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر بموجب نص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 96-318 "جهازا استشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها"².

¹ - مختار مسامح، "النظام المحاسبي المالي وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل"، مجلة أبحاث اقتصادية، العدد الرابع، باتنة، ديسمبر 2008، ص 218.

² - المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25/09/1996، الجريدة الرسمية ج.ج.د.ش، عدد 56 الصادرة في 29/09/1996.

هو عبارة عن هيئة محاسبية تملك كل الصلاحيات القانونية للنظر في عمل المحاسبة في الجزائر ويقع مركزه في عاصمة البلاد، وهو أعلى جهاز للوقاية المالية وتختلف مهامه حسب طبيعة العمليات المسؤول عنها.

قد بين نص المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي السابق المهمة التي يضطلع بها المجلس و المتمثلة في جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليماتها، مع انجاز الدراسات والتحليل المتعلقة بتنمية استخدام المحاسبة، إضافة إلى اقتراح التدابير في إطار مهام التوحيد المحاسبي، وفحص وإبداء الآراء والتوصيات حول النصوص التشريعية في ميدان المحاسبة، والمساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين والتأهيل للمهن المحاسبية، والعمل على متابعة وتطوير المناهج والنظم والأدوات المحاسبية على الصعيد الدولي، مع تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

إضافة إلى متابعة النظام المحاسبي الجزائري ليطمأنى مع البيئة الاقتصادية الجديدة والإجابة عن الاستفسارات المقدمة له، وله الحق في متابعة مدى الالتزام بتطبيق آرائه وتوصياته وتسييل العقوبات في حالة مخالفتها، حيث كون فوج عمل للنظر في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975. كما يخول له صلاحيات أخرى تتمثل في مساعدة الحكومة والغرفتين التشريعتين (المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة) في تنفيذ قوانين المالية، كما يمكنه أن يستدعى من طرف رئيس الجمهورية أو رئيس المجموعة البرلمانية لدراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية، ويمكنه أن يستشار في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وفي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية، إضافة إلى مراقبة شروط استعمال وتسيير أموال الدولة وتقييم البرامج والسياسات العمومية.

وعموما تنصب آراؤه في قالبين أولهما الإجابة عن الاستشارات التي يتلقاها من قبل الأفراد أو المنظمات أو الهيئات حول قضايا تقنية أو تلك المتعلقة بكيفية تطبيق قواعد المخطط المحاسبي وتطبيق المخطط مع بعض الخصوصيات الجديدة التي تتميز بها بعض الأنشطة الاقتصادية، ورغم حداثة إلا أن هذه الآراء شكلت جزءا كبيرا من نشاطه، وثانيهما الاستشارة التي يقدمها حول التشريع أو التنظيم المتعلق بالمحاسبة ومجالات تطبيقها.¹

¹ - مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية و تطبيقه في الجزائر"، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص 169.

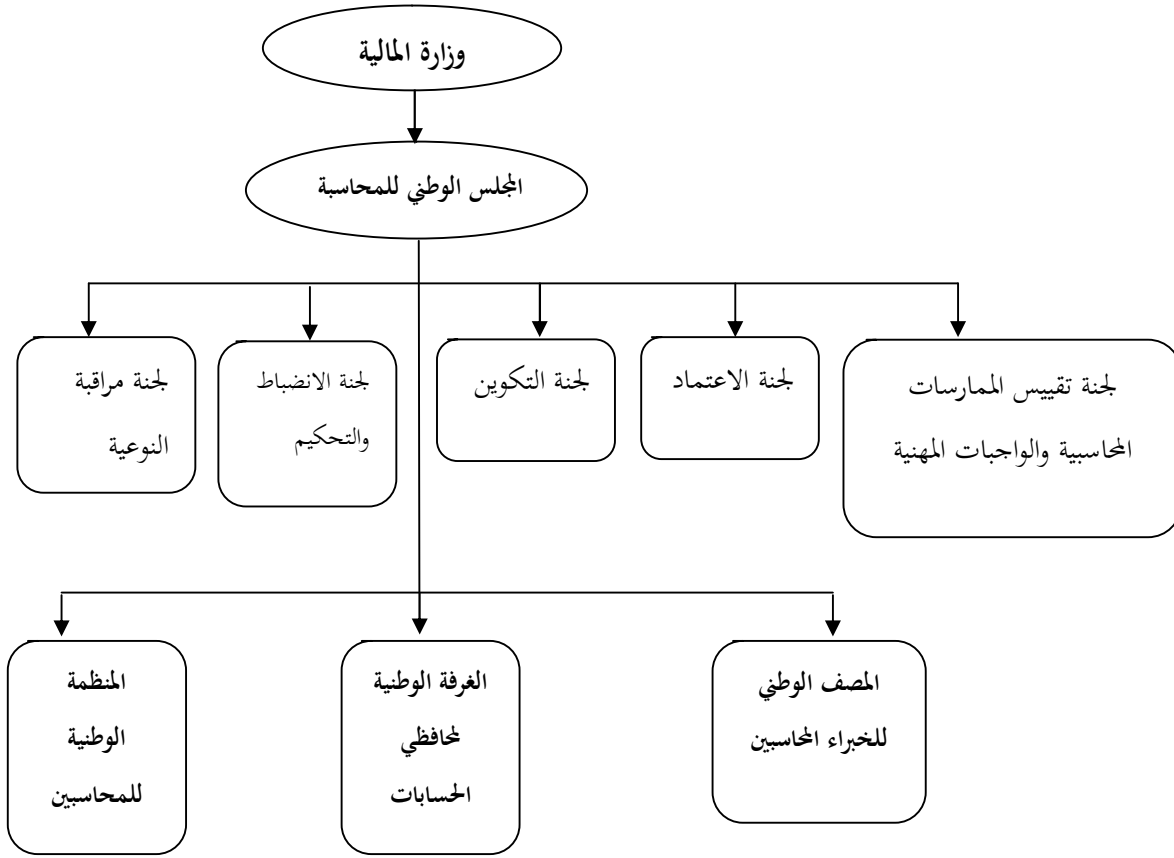
يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد سيره¹، حيث يضم 26 عضو ممثلين لمختلف الهيئات المهمة بالمحاسبة.

بعد صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في تاريخ 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد²، أعيد تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة ليتولى مسؤولية جديدة هي الإشراف على مهنة المحاسبة في الجزائر حيث تنص المادة الرابعة من القانون 10-01 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة خاضع لسلطة وزير المالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء ويمكن توضيح هيكل الهيئة المشرفة على المحاسبة في الجزائر بالشكل رقم (06).

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، السنة 48، الصادرة في 02 فيفري 2011.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، السنة 47، الصادرة في 11 جويلية 2010.

الشكل رقم (06): هيكل الهيئة المشرفة على المحاسبة في الجزائر.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القانون 10-01 المؤرخ في تاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن

الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ثانيا: التنظيمات المهنية.

وتتمثل في:

أ. المصف الوطني للخبراء المحاسبين: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص

الطبيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، وتنص المادة 18 من القانون رقم

10-01 فإنه يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته

مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في

الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويقوم

الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي

لا يربطه بها عقد عمل.

ب. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وحسب المادة 22 من القانون 01-10 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ت. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، وعرفت المادة (41) من القانون 10-01 المحاسب المعتمد على أنه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهذه المهن؛ وكل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، أو تسميات شركة خبيرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بناء على القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991¹، حيث كان يمثل الراعي الأول للمحاسبة في الجزائر، وقد تميز التنظيم الناجم عن هذا القانون بعدة نقائص لاسيما المتعلقة منها بالتكفل الكامل بضبط الهيئة النقابية لمهنة المحاسبة ونجم عن هذه النقائص انعكاسات سلبية أدت في مجملها إلى عرقلة المهنة فيما يخص الاعتماد على اجتهادات غير مهنية لم تتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية لفحص الحسابات والتي قد تؤدي إلى رقابة غير صادقة ولا تمنح مصداقية كافية ولا الصورة الحقيقية للوضع المالي وكذا عرقلة أشغال الضبط المحاسبي التي يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة.

للمحد من هذه النقائص حول المشروع الجديد 10-01 السالف الذكر مراقبة النوعية المهنية والتقنية لعمل الخبراء المحاسبين والمحافظين المحاسبين والمحاسبين المعتمدين وضمان استقرار مهنة المحاسبة بالسماح

¹ - القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، السنة 28، الصادرة في 01 ماي 1991.

للهيئة النقابية بتحسين مستوى معارف المهنيين في مجال المعايير المحاسبية الدولية من أجل تحضيرهم إلى مواجهة المنافسة مع انفتاح الخدمات المحاسبية المقررة في إطار انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة¹. يعمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية، يتم تسيير التنظيمات المهنية المذكورة أعلاه من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، وتتكفل هذه التنظيمات بالسهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛ الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛ وتمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

المطلب الثالث: البيئة المحاسبية في الجزائر في ظل تطبيق IAS/IFRS.

تعمل الجزائر على الانخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول التدريجي إلى اقتصاد السوق، فقد انضمت إلى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي وتسعى إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، ومن جهة ثانية تعتمد الجزائر على معايير محاسبة وطنية مما يجعلها تنطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية، وقد انعكس هذا الأمر على نوعية البيانات المالية التي تصدرها الشركات الجزائرية بما فيها البنوك وشركات التأمين والتي تعتبر بيانات متخلفة مقارنة مع البيانات التي تصدرها الدول المتقدمة، ولا جدال أن البيئة المحاسبية الجزائرية تحتاج إلى التطوير من حيث ترسيخ التحكم المؤسسي في الشركات ونوعية وتدريب المحاسبين وغير المحاسبين على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق وعن التطورات التقنية الجديدة، وكذلك العمل على تفصيل عدد من المواد في التشريعات المعمول بها والتعليمات الصادرة عنها سواء في قانون الشركات أو قانون ضريبة الدخل، من أجل تطوير البيئة المحاسبية وبيئة العمل في الجزائر.

أولاً: مهنة المحاسبة والتنظيمات المهنية.

الهيئة المركزية التنفيذية العليا المشرفة على تجسيد النظام المحاسبي المالي في واقع الأعمال، قامت بمجهودات لمرافقة الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك عبر أجهزتها المتمثلة في المجلس

¹ - مقال "وزارة المالية تسترجع الوصاية على تنظيم مهنة المحاسبة"، صوت الأحرار يوم 07 مارس 2010، على الموقع الإلكتروني: www.djazairss.com/alahrar16023 تم الاطلاع عليه يوم 14 جويلية 2014 .

الوطني للمحاسبة من جهة، واللجنة المعنية من طرف السيد وزير المالية المكلفة بمتابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي ميدانيا من الجهة الأخرى.

1. المجلس الوطني للمحاسبة.

بغض النظر عن الغموض الذي يكتنف عمل هذه الهيئة الوطنية المكلفة بعملية الإصلاح المحاسبي بالجزائر والظروف التي توصلت فيها إلى إرساء هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، والخيارات الإستراتيجية التي تبنتها من خلال أعمال التوحيد المحاسبي الدولي، تبقى الجهود التي بذلتها هذه الهيئة لضمان انتقال ناجح وسليم تكاد تكون عديمة التأثير في الواقع، نتيجة للقطيعة القائمة بينها وبين أصحاب المهنة، وكذلك علاقتها مع المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيق هذا النظام.

وبالإضافة إلى الإشراف على صياغة الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، قام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يتعلق بمواكبة تجسيد هذا النظام في واقع الأعمال بالخطوات الآتية:

- * الإشراف على أيام دراسية لا تتعدى يومين، وذلك على مستوى الجهات الجهوية الأربع للوطن، استفاد منها عدد ضئيل جدا من ممارسي مهنة المحاسبة الأحرار، تمحورت حول مضمون النظام المحاسبي المالي والمبادئ العامة التي جاء بها، دون الولوج في أعماقه؛
- * إعداد دليل باللغتين العربية والفرنسية يتضمن الإطار التنظيمي والتشريعي للنظام المحاسبي المالي، طُبع بالمؤسسة الوطنية للفنون المطبعية بوحدة الرغبة بالجزائر في سنة 2009، وهو يقتصر على النصوص الصادرة إلى غاية 2009.

- * المساهمة كعضو فعال في لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، مع إشراف الأمين العام لهذه الهيئة على اللجنة الفرعية للإعلام الآلي والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- * فيما يتعلق بكيفية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي أصدر المجلس الوطني للمحاسبة جملة من النصوص في شكل تعليمة ومذكرات منهجية تضمنت إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وذلك بصفة جد متأخرة بالمقارنة مع تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

- لعل أهم المشاكل المرتبطة بضعف أداء المجلس الوطني للمحاسبة يمكن إيجازها في العوامل الآتية:¹
- * انعدام برنامج تحسيبي وتكوين المكونين على المدى طويل؛
 - * عدم اعتماد تجارب نموذجية لاختبار نجاح عملية الانتقال، مثل التركيز على مؤسسات من قطاعات مختلفة ثم تعميم التجربة بعد إجراء محاكاة فعلية وتقييمه.
 - * ضعف سياسة الاتصال المعتمدة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، خاصة فيما يتعلق باللقاءات، الملتقيات، الدراسات والآراء، الدوريات والمجلات؛
 - * الانشغال بعملية الانتقال وإهمال مستقبل العلاقة مع هيئة التوحيد، خاصة فيما يتعلق الأمر بمراجعة وإلغاء بعض المعايير أو اعتماد معايير جديدة لعملية التكييف عملية دورية مستمرة تقتضي يقظة دائمة وعلاقة قوية مع هيئات التوحيد العالمية؛
 - * كما أن مسار التوحيد مسار معقد ومتداخل يقتضي تفعيل دور كل الفئات المعنية خاصة أصحاب المهنة والمؤسسات باعتبارهم المعنيين مباشرة بتطبيق هذا النظام الجديد، ناهيك على أن مساهمة هاتين الفئتين في المجلس تطوعية وهي الصفة التي تميز طبيعة عمل الفئات المكونة للمجلس، وهو ما يطرح مسألة جدية في مساهمات هذه الفئات وقدرتها على العطاء.
 - * بالنسبة لبرامج الإعلام الآلي اقتصر دور هيئة التوحيد على إصدار المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 27 أفريل 2009 المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، وترك باقي العمل للسوق لإنجاز هذه البرامج، وترك المجال للإشاعات حول وجوب اعتماد هذه البرامج من قبل وزارة المالية.
2. لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

نظرا للدور المحتشم الذي لعبه المجلس الوطني للمحاسبة لمواكبة التطبيق الميداني للنظام المحاسبي المالي، أنشأ السيد وزير المالية في الثلاثي الأول من سنة 2009 لجنة متابعة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، يرأسها السيد وزير المالية ويتكون أعضاؤها من: المدير العام للمحاسبة والميزانية لدى وزارة المالية، المدير المكلف بالتنظيم المحاسبي لدى المديرية العامة للمحاسبة والميزانية، الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة، مكلف بالدراسات بالمجلس الوطني للمحاسبة، أربعة خبراء محاسبين ممثلين للمصنف الوطني للخبراء المحاسبي ومحافظي الحسابات، ممثل وزارة الدفاع الوطني، ممثل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ممثل وزارة التربية

¹ -مداني بن بلغيث، "تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي"، المؤتمر الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب، تطبيقات، آفاق"، يومي 17/18 جانفي 2010، بجامعة الوادي، ص 09

والتعليم، ممثل وزارة العمل والتكوين المهني، ممثل جمعية البنوك والمؤسسات المالية (ABEF)، ممثل جمعية شركات التأمين، ممثل منتدى رؤساء الأعمال، ممثل بنك الجزائر، ممثل المركز الوطني للإحصاء وممثل المعهد المتخصص للتسيير والتخطيط (ISGP).

ولمباشرة أعمالها تم تقسيم هذه اللجنة إلى أربع لجان فرعية هي:

* **اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي:** ترأسها الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة، تمحورت مهمتها في السهر على إعداد نصوص في شكل تعليمات ومذكرات منهجية تخص تطبيق هذا النظام.

* **اللجنة الفرعية للإعلام:** يرأسها ممثل المركز الوطني للإحصاء، قامت بإعداد مجموعة من الأسئلة في شكل استبيان تتمحور حول واقع تبني النظام المحاسبي المالي.

* **اللجنة الفرعية للتكوين:** يرأسها ممثل المعهد المتخصص في التسيير والتخطيط واقتصر دورها على الاطلاع على الوضعية تدريب المتخصصين في المحاسبة سواء المهنيين أو الأجراء وإحصاء نشاطات التكوين في مجال هذا النظام.¹

* **لجنة الفرعية للجباية:** يرأسها ممثل المديرية العامة للضرائب ويتمثل دورها في حصر المسائل الجبائية التي يجب تكييفها لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي واقتراح تعديلات قانون الضرائب قصد التوفيق بين التشريع الضريبي والتشريع المحاسبي.

بالإضافة إلى مسايرة وزارة المالية لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، بواسطة للهيئات الممثلة لها المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي، فإن ذلك يهم الهيئات أخرى من واجبها هي أيضا مرافقة عملية تجسيد النظام المحاسبي المالي ميدانيا ألا وهي الهيئة الممثلة للمحاسبين المهنيين وقطاع التعليم بمختلف أطواره والقطاع الاقتصادي:

3. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

أهم ما يميز مهنة المحاسبة في الجزائر هو ضعفها وعدم تأثيرها بصورة جدية في بيئة المحاسبة وفي عملية إعداد المعايير، وهذا ناتج من جهة عن الصراع الدائم بين أصحاب المهنة في الجزائر منذ تنظيمها، ومن جهة ثانية راجع لسوء العلاقة مع الإدارة وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة.

¹ - Rapport d'évaluation des travaux de comité du mise en place de système comptable financier du 24/03/2010, p 05-12.

إن عملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد تمثل لأصحاب المهنة فرصة متعددة الأبعاد، تتمثل في أعمال المرافقة والاستشارة والمساعدة التي تطلبها المؤسسات، ناهيك عن السباق في إعداد برامج إعلام آلي توافق متطلبات المرجعية المحاسبية الجديدة، حيث حرصت المنظمة الوطنية لمهنة المحاسبة في الجزائر قبل صدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على الاستعانة بخبراء من فرنسا لضمان تكوين المكونين من أصحاب المهنة يتولى هؤلاء فيما بعد عملية التكوين لفائدة نظرائهم في كل المناطق في الجزائر، ولكن ما ميز هذه الدورات التكوينية اهتمامها بالجانب التقني الذي يساعد أصحاب المهنة على مساهمة عملية الانتقال وضمان العمل بالنظام الجديد، ومساعدتهم حتى في أعمال تدقيق الحسابات التي تتطلب منهم الكثير من الاجتهاد حتى يتمكنوا من الإدلاء بشهاداتهم حول مصداقية الحسابات الاجتماعية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.¹

4. السوق المالي الجزائري (البورصة).

في إطار الإصلاحات الاقتصادية سنة 1988 جاءت فكرة إنشاء بورصة الجزائر تحت اسم " شركة القيم المنقولة" SVM²، ليتم في فترات لاحقة باستبدال هذه التسمية باسم "بورصة القيم المنقولة" BMV قبل أن يصل رأس مالها إلى 9.32 مليون دج سنة 1992،³ حيث كان الافتتاح الرسمي والفعلي لها يوم 17 ديسمبر 1997 بمقر الغرفة الوطنية للتجارة بالجزائر العاصمة.

بدأت نشاطها بموجب المرسوم التأسيسي للجنة تنظيم عمليات البورصة رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993 والمعدل والمتمم بالقانون رقم 04-03 الصادر بتاريخ 17 فيفري 2000 حيث تعرفها المادة الأولى منه بأنها إطار لتنظيم وسير العمليات فيما يخص القيم المنقولة التي تصدرها الدولة والأشخاص الآخريين من القانون العام والشركات ذات الأسهم، حيث تحتوي البورصة الجزائرية على:

- لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها COSOB: تشكل سلطة سوق القيم المنقولة؛
- شركة تسيير بورصة القيم SGBV: هي مؤسسة السوق؛
- الوسطاء في عملية البورصة IOB: مؤسسات الاستثمار؛

¹ - مداني بن بلغيت، "تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد"، مرجع سابق، ص 10.

² - سميت شركة القيم المنقولة تحاشيا لكلمة البورصة التي لها علاقة بإيديولوجية رأس المال هذا من جهة وانعدام النص القانوني الذي ينظم عمليات البورصة لأن التشريع التجاري الساري المفعول آنذاك لم يتطرق لمثل هذه النشاط.

³ - الشريف ريحان، الطاؤوس حدادي، "بورصة الجزائر، رهانات وتحديات التنمية الاقتصادية"، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 34، جوان 2013، ص 50.

• المؤتمن المركزي PB: الجزائر للمقاصة.¹

تتضمن التسعيرة الرسمية لبورصة القيم المنقولة سوقاً لسندات رأس المال وسوقاً لسندات الدين.

الامتيازات الممنوحة للشركات المدرجة من قبل بورصة الجزائر

بمقتضى القانون رقم 08 - 13:²

* تستفيد الشركات التي تسعر أسهمها العادية في البورصة من تخفيض على الضريبة على أرباح الشركات يساوي معدل فتح رأسمائها في البورصة لمدة خمس (5) سنوات، وذلك ابتداء من أول يناير سنة 2014.

* تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من أول يناير سنة 2014، نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة المسجلة في تسعيرة البورصة وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية في القيم المنقولة.

* تعفى من حقوق التسجيل ولمدة خمس (5) سنوات ابتداء من أول يناير سنة 2014، العمليات المتعلقة بالقيم المنقولة المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة.

* تفتح فوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين غير المقيمين محالا للإخضاع على التوالي، بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، ويحدد هذا الإخضاع الضريبي بنسبة 20 % محرة من الضريبة.

ووفقاً للقانون رقم 09-09:³

* تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات النواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة المحققة في إطار عملية الإدخال إلى البورصة.

* تعفى من حقوق التسجيل العمليات المتعلقة بالإدخال إلى البورصة.

¹ - <http://www.sgbv.dz>.

² - القانون رقم 08 - 13 المؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق 30 ديسمبر سنة 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

³ - القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

رغم كل هذه الامتيازات الممنوحة إلا أننا لاحظنا عزوف الشركات عن الدخول في البورصة واللجوء إلى البنوك للاستفادة من قروض بنكية لتمويل مشاريعها ويمكن أن نوجز أسباب هذا العزوف في أن المناخ الاقتصادي الجزائري الذي يعتمد بنسبة كبيرة على الربح مع غياب ثقافة البورصة لدى المواطنين العاديين أو الخواص، إذ أن الشركات الخاصة هي عادة شركات عائلية حيث لا يقبل أفرادها فكرة دخول مستثمر أجنبي، إضافة إلى طول مدة إجراءات الدخول في البورصة التي تتراوح من ستة (06) أشهر إلى سنة كاملة في الغالب وهذا راجع إلى أن البورصة الجزائرية سوق ناشئة يجب عليها المحافظة على مدخرات المستثمرين الذين يسعون إلى تحقيق أرباح مستقبلية.

حيث أن بورصة الجزائر تعد أصغر بورصة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا برأس مال لا يتعدى 13 مليار دينار جزائري أي أقل من 0.01% من الناتج الداخلي الخام للبلاد من خلال الخمس مؤسسات المدرجة فيها، وهو رقم ضئيل رغم السيولة النقدية الهائلة، فمنذ فترة طويلة تشابه سوق الأسهم في الجزائر مع اقتصاد البلاد، من حيث كثرة القيود التنظيمية وضعف القدرات التنافسية وتراجع الأداء بالنسبة للإمكانيات الاقتصادية، فتحتل بذلك المرتبة 143 من أصل 148 دولة نظرا للغياب الشبه التام للبورصة في تمويل نشاطات الاقتصاد الوطني.

ولإعادة بعث نشاط البورصة الجزائرية منح مجلس مساهمات الدولة خلال اجتماعه في 26 سبتمبر 2013 الضوء الأخضر لدخول 10 مؤسسات وطنية في البورصة كشركة كوسيدار، بنك القرض الشعبي الجزائري، شركة موبيليس وشركة التأمينات كار، المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية أونيام ومؤسسات عمومية للإسمنت، في حين لم يتم تحديد النسبة المئوية لرأس المال كل مؤسسة ليتم تداوله وشروط الدخول.

ينتظر أن تمنح الحكومة موافقتها في مرحلة ثانية لشركات وطنية أخرى لدخول البورصة كالخطوط الجوية الجزائرية، نفطال، البنك الوطني الجزائري وبنك التنمية المحلية وهذا بهدف الوصول إلى إدخال 40 شركة عمومية في البورصة قبل نهاية 2015 وبالتالي ضخ ديناميكية جديدة وإضافية في بورصة الجزائر.¹ والتقرب أكثر من المستثمرين والمتعاملين الاقتصاديين وكذا الجمهور وتحسيسهم بأهمية الاستثمار في البورصة وضمان دفع أكبر لبورصة الجزائر، وتندرج هذه العملية في إطار أعمال أخرى لشركة تسير بورصة القيم

¹ - http://www.ennaharonline.com/ar/algeria_news/185869.html vue le 02 août 2015.

والهادفة إلى ضمان تمويل منتظم لسوق البورصة، ومن أجل ترسيخ ثقافة البورصة لدى المتعاملين الاقتصاديين ستقوم شركة تسيير بورصة القيم بإطلاق حملة إعلامية لدى المتعاملين من خلال تنظيم لقاءات وملتقيات جهوية، كما سيتم بهذا الصدد إنشاء مدرسة مختصة في البورصة ودورات تكوينية في المالية والأسواق المصرفية لفائدة الجامعيين.

ثانيا: الكيانات الاقتصادية.

لقد قامت الجزائر منذ انتهاجها نظام اقتصاد السوق بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية والتي أخذت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحصة الأكبر منها أملا في تطوير وترقية ذاتها، كل هذه الإصلاحات كانت مركزة على جانب واحد فقط يهدف إلى إنقاذ الجهاز الإنتاجي لتحقيق التنمية المنشودة، ولم يتم التركيز على جانب أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية والتي لها الدور الكبير في تحقيق قفزة نوعية لهذه المؤسسات، ولكن منذ بداية القرن الواحد والعشرين ومع ضغط المتغيرات الدولية على الاقتصاد الجزائر وضعف أنظمة التسيير في المؤسسة قامت الجزائر باتخاذ العديد من الإصلاحات من أجل النهوض بمؤسساتها والوصول إلى المستوى المطلوب الذي يضمن لها القدرة على المنافسة سواء على مستوى الأسواق الوطنية أو الأسواق العالمية.

على العموم فإن معظم المؤسسات الجزائرية تعاني العديد من المشاكل كضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية، وغياب الرؤية الإستراتيجية والتخطيط السليم في تحديد أهدافها وغياب الرابط بين المحاسبة والجباية في أنظمتها المالية، مع أن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، بالإضافة إلى ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية والتي لازالت أنظمة معلوماتها غير فعالة ومواردها البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية، وغياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة اللازمة للتماشي مع التطوير المحاسبي الدولي الذي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية المتميزة بالكفاءة وهذا ما لا يوجد في الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري، وهناك صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية إذ إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون

للعقارات في قيمها السوقية، وغياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصدقية والشمولية فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها .

ستستفيد المؤسسات الجزائرية عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي من عدة آثار إيجابية باعتبار هذا النظام يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات ويساهم في اتخاذ قرارات صحيحة، لأنه يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون ضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة، إضافة إلى إيجابيات أخرى يمكن إيجازها فيم يلي:

* توفير فرصة للمؤسسات لتحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية.

* يقترح النظام المحاسبي المالي حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الايجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

* يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا أو دوليا، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.

* يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها.

* يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافة للتمويل خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها إستراتيجيات استثمار خارج الجزائر بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار.

* تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.

* يأتي النظام المحاسبي المالي الجديد لسد الثغرات السابقة بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد.

رغم مما يقدمه النظام المحاسبي المالي من إيجابيات إلا أنه يواجه في الواقع حدودا هيكلية نذكر منها وضعية المؤسسات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل أعباء إضافية في حالة تغيير الطرق المحاسبية مقابل الإخبار بتأثير التغيير على النتيجة وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير؛ مع أن ضوابط النظام المحاسبي وخاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق، وضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي وضعف دور الوكالات والبنوك.¹

ثالثا: التعليم المحاسبي والتكوين المحاسبي.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى إحداث تغييرات في القواعد والمبادئ المحاسبية الخاصة بتسجيل وتقييم عناصر القوائم المالية، وهذا ما يؤثر على المحاسبين في المؤسسات وعلى ممارسي مهنة المحاسبة وكذلك على التكوين والتعليم المحاسبين على مستوى المدارس والكليات والجامعات، بحيث يصبح من الضروري تكييف ممارسة وتعليم المحاسبة مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي حتى يسهل تطبيقه، حيث أصبح التعليم المحاسبي من أكبر المواضيع التي سقط الاهتمام بها في مرحلة التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، وجاءت ردة فعل الوزارة المعنية متأخر جدا من خلال المراسلة التي وجهت

¹ - سعيد بشار، "مسير مجمع روية للعصائر سليم عثمانى ينتقد (البورصة مجمدة بسبب ضعف الوكالات و البنوك)"، جريدة الخبر، 08 ماي 2014، الجزائر.

لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009 بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرفق بتعليمات وزارة المالية رقم 2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010، وتؤكد هذه المراسلة على ضرورة أن يولي مسؤولو الكليات المعنية اهتماما كبيرا أثناء تقديم وتقديم عروض التكوين بأن تتضمن هذه الأخيرة المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري.¹

لم تتضمن المراسلة أية إشارة لمحتوى برامج التدريس الجديدة أو دعوى لتقديم مقترحات بخصوص هذه البرامج كما أنه لم يسبق هذه المراسلة ولم يعقبها أية دعوة لعقد لقاءات ودورات تكوينية تحت إشراف الوزارة لضمان توحيد هذه البرامج وتجانس طرق التدريس في مختلف الجامعات، واستعراض ومناقشة المشاكل التي قد تواجه العملية التعليمية خلال المرحلة الانتقالية، وعوض أن تكون الجامعة هي القاطرة لعملية الانتقال، تخلت عن هذا الدور نتيجة للمشاكل التي تتخبط فيها الجامعة الجزائرية وعدم ارتباطها بالبيئة وواقع الأعمال.

المطلب الرابع: ظروف تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

لقد توجهت الجزائر نحو تبني معايير المحاسبية الدولية لعدة أسباب التي من المحتمل قد تجعلها تحقق أهدافها المرجوة في تطوير مهنة المحاسبة، سنتطرق في النقطة الأولى إلى الأسباب التي أدت بالدولة الجزائرية إلى توحيد محاسبتها لتتوافق مع المحاسبة الدولية ثم سنعالج في النقطة الثانية أهداف الجزائر من هذا التوافق.

أولا: الأسباب التي أدت بالجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية ما يلي.

يمس سبب تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، والتمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، خاصة فيما يتعلق بالإعلان الأكثر وضوحًا عن المبادئ والقواعد التي تواجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.²

¹ - مداني بن بلغيت، "تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد"، مرجع سابق، ص 12.

2 - كوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد السادس، ص: 296-297.

كما أخذ النظام المحاسبي على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكنهم من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات، وتمكين الكيانات الصغيرة المطبقة له من بناء نظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة، لسد بعض الثغرات التي خلفها المخطط المحاسبي الوطني الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي الاشتراكي. ومحاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقيته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

إن جهود التوحيد على المستوى الدولي - أو على الأقل في الدول المتقدمة - ترمي إلى مواءمة النظم المحاسبية مع المستجدات التي تحدث في عالم الاقتصاد، أي مسايرة التغيرات الاقتصادية، وترجمة هذه التغيرات محاسبيا، إجابة على تساؤلات أصحاب المهنة حيال هذه التغيرات التي قد تقضي بتطبيقات محاسبية جديدة، أو تطبيقات قديمة ولكن بطرح جديد لضمان احتواء القوائم المالية لكل العمليات التي من الممكن أن تحدث في مجال ملاحظة المحاسبة، وبالتالي ضمان المصدقية والملائمة لهذه القوائم والمعلومات التي تتضمنها، خدمة لمختلف الأطراف المهتمة بهذه المعلومات.

وظيفة التوحيد في الجزائر ذات خلفية جبائية حيث أنه يتم عبر إدارة الضرائب التأكد من التزام المؤسسات بالمعايير التي تصدرها الإدارة خاصة فيما يتعلق بمعدلات الإهلاك وطرق حسابه، وطرق تقييم المخزونات، حتى عملية إعادة تقييم الاستثمارات تم ضبطها من طرف الإدارة (وزارة المالية)، وأوكلت مهمة متابعتها والتأكد منها والالتزام بها إلى إدارة الضرائب، التي لعبت دورا مهما في التوحيد المحاسبي، بهدف ضبط كيفية عرض القوائم المالية وتقديم المعلومات.

إن نجاح مسار التوافق المحاسبي في الجزائر يتوقف على إصلاح جذري وعميق للنظام المحاسبي والاستفادة في محاولة تصور إستراتيجية لإصدار المعايير من التجارب السابقة لدول أخرى في هذا الميدان وبالأخص تلك التي تتقارب اقتصادياتها مع اقتصاد الجزائر، خاصة تونس التي انتهت من إصلاح نظامها المحاسبي بإصدارها للإطار التصوري للمحاسبة الذي تبنت في تصميمه إستراتيجية تكيف تجمع بين المعايير العالمية والمعايير الأمريكية بغرض الاستفادة منها.

ثانيا: أهداف الجزائر من التوافق مع المتطلبات المحاسبية الدولية.

من بين الأهداف المرجوة من جعل البيئة المحاسبية الجزائرية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية نجد سعي الدولة الجزائرية لتعزيز مكانة وثقة الاقتصاد الجزائري لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية لتسيير المعاملات المالية والمحاسبية بين المنشآت الوطنية والأجنبية بفعالية وسهولة وإجراء المقارنات بينها من حيث الزمان والمكان وهو ما يساعد على تطويرها وتحديثها، والرفع من كفاءة ونوعية طرق التسيير المطبقة داخل المنشآت من خلال معرفة الآليات الاقتصادية والمحاسبية بما يؤدي إلى تطوير المنشأة والرفع من مردوديتها، ويسمح تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع الممارسة العالمية بتوفير ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر تلاؤما مع الاقتصاد المعاصر والتعبير بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية، بتوفير المعلومات التي تساعد الدولة على تحديد النشاطات التي لا تلقى إقبالا كبيرا من طرف المستثمرين من أجل خلق مناخ ملائم لذلك بما يؤدي إلى توزيع أمثل للثروة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتشجيع ظهور سوق مالية نشطة تسمح بتسهيل حركة رؤوس الأموال، وتوفير معلومات كافية وشفافة وموثوقة بما يمكن من تشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية، إضافة إلى توفير نظام معلومات يساعد على القيام بالإحصائيات والدراسات الاقتصادية للقطاع المؤسساتي الوطني، والعمل على تكوين الموارد البشرية بما يضمن تخريج محترفين في المهنة.

ثالث: عراقيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

انطلاقا من الأفكار الأولى لعملية التوافق المحاسبي في الجزائر التي لم تعرفها الممارسة المحاسبية إلا بدخول المخطط المحاسبي الوطني "PCN" حيز التطبيق سنة 1976 المشتق من المخطط المحاسبي الفرنسي العام "PCG" الذي كان ساريا العمل به بعد الاستقلال، إلا أن طبيعة التوجه الاشتراكي الذي طبع الحياة الاقتصادية في الجزائر جعل من التوافق المحاسبي أداة للإجابة على الانشغالات الاقتصادية الكلية واحتياجات المحاسبة والتخطيط الوطنيين من خلال المخطط المحاسبي الوطني الذي تم فيه تفضيل تصنيف الحسابات على أساس طبيعتها على حساب تصنيف وظيفي لهذه الحسابات يساهم في إنجاح مسار التسيير الداخلي للمؤسسة، ولعل ما زاد من حدة المشكلة هو طبيعة عملية التوحيد التي كانت تتبع في حل المشاكل المحاسبية التي تواجه النموذج المحاسبي، مع غياب أي مرجع تستند إليه، أو حتى إطارا يتم من خلاله التفكير في أهداف ومفاهيم المحاسبة، والقوائم التي تنتجها.

يعد النظام المحاسبي المالي اقتباساً من المعايير المحاسبية الدولية "IAS-IFRS" ولكن هناك مشاكل في كيفية التوفيق بين المعايير المحاسبية المعقدة ووضعية الاقتصاد الجزائري المتسم بالغموض وعدم الشفافية، بالإضافة إلى كون الاقتصاد الجزائري مبني على المحروقات ويتميز بغياب المنافسة وغياب السوق المالية. وسوف نبين بعض عراقيل تطبيق المعايير المحاسبية في يمكن استخلاصها في مجموعة من العناصر كما يلي:¹

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 "المخزونات": قد يواجه هذا المعيار صعوبات في التطبيق في البيئة الجزائرية لأنه لا توجد أسواق واضحة للسلع والمواد لمقارنة أسعارها عند نهاية السنة المالية مع سعر التكلفة.

2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 "التغيرات في السياسة المحاسبية": نظراً لانعدام أسواق مالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية قصد تحقيق أهداف خاصة.

3. المعيار المحاسبي الدولي رقم 09 "تكاليف البحث والتطوير": ضعف هذا القيد في المؤسسات الجزائرية.

4. المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء": إن العقود التي تنجزها المؤسسات هي عقود لفائدة الدولة ومبلغها معروف ولا تتحقق فيها أية خسارة، وهذا المعيار لا يجد تطبيقه إلا في حالات نادرة.

5. المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 "آثار التغيرات في الأسعار": عدم وجود هيئة مستقلة تحدد التغير السنوي في الأسعار (معدل التضخم المعلن عليه غير واقعي).

6. المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 "عقود الإيجار": رغم أهمية المعيار إلا أنه في الواقع الجزائري في وجود سعرين للإيجار السعر الحقيقي والسعر المصرح به.

7. المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات": رغم أهمية هذا المعيار وإمكانية المؤسسة في استعمال تغيرات صرف العملات كوسيلة لتنويع العملات المتعامل بها، إلا أنه بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ليس لها الحق في اختيار العملة إنما البنك الذي تتعامل معه هو الذي يحدد له العملة وغالباً لا تخرج عن عملة واحدة هي الأورو وإن تنوعت فلا تتعدى عمليتي الأورو والدولار.

¹ - مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مرجع سابق، ص 217-218.

8. المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة": يختص هذا المعيار أساسا

في محاسبة آثار العلاقات التحكمية المسيطرة في الشركات، لكن في الوضعية الجزائرية أن هذه السيطرة ليست على أساس شراء الأسهم أو الدخول في رأس المال إنما باستثناء قطاع المحروقات، فإن هذه العلاقة ليست مالية إنما قرارات إدارية مثل ما حدث عند إنشاء شركات القابضة وشركات تسيير مساهمات الدولة.

9. المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "انخفاض قيمة الموجودات": ينطلق هذا المعيار من مقارنة أسعار

الموجودات في الأسواق فلا توجد إمكانية إجراء المقارنة ولا تطبيق المعيار.

فمن خلال هذه العراقيل تبين عدم جاهزية الاقتصاد الوطني لتبني المعايير المحاسبية الدولية، فالاقتصاد الجزائري يحتاج إلى إعادة التأهيل لمواكبة التطورات الحديثة للتمكن من تطبيق المعايير المحاسبية التي نشأت وتطورت في بيئة متقدمة.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد استجابت الجزائر للمستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي جديد يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية لبعض المسائل المطروحة بحدّة في المحاسبة، رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى أخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية في إعدادها.

بصفة عامة يجب الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة في المؤسسات وعلى المستوى الكلي من أجل تكييف مهنة المحاسبة مع عملية تطبيق قواعد مثل هذا النظام، إذ يجب القيام بتكثيف التكوين والتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية؛ وتشجيع إقامة التعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين لاسيما الأوروبيين؛ تكثيف الاتصالات مع المدارس الكبرى بهدف تنظيم دورات تكوينية حسب الطلب بالتركيز على التقنيات المحاسبية الجديدة؛ مد جسور التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال عن المحيط الخارجي، واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة؛ مع ضمان التواصل مع الخبراء ومدققي الحسابات عبر استدعائهم إلى المدارس والكليات لتنشيط حصص تعليمية وتحسيسية، ويمكن في هذا الإطار الاستعانة بمناهج جامعات عالمية لها الخبرة الكافية في هذا المجال؛ إن توافق البيئة الوطنية مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية له منافع وفوائد، وأمام المعوقات والصعوبات التي قد تكون نتائجها سلبية لأنها لم تصل بعد إلى ما وصلت إليه البيئات الدولية المتقدمة، لذلك ينبغي أن يكون لديها تمثيل في مجلس المعايير المحاسبة الدولية وذلك حتى تطرح المشاكل الموجودة في المحاسبة الخاصة بها.

الرهانان الأساسيان لنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي يتمثلان في محوران أساسيان أولهما تطوير أنظمة المعلومات والاتصال المالي إضافة إلى رهان تعزيز حوكمة الشركات وتفعيل بورصة الجزائر.

الفصل الثالث:

تكييف الممارسة المحاسبية في الجزائر

مع الممارسة المحاسبية الدولية.

تمهيد:

اعتمادا على ما تشهده الجزائر في هذه المرحلة من التحولات الاقتصادية كتحرير التجارة وفتح اقتصادها على اقتصاد السوق، تحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر، تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية موثوقة تساعد مستعمليها على اتخاذ القرارات الصائبة، مما استدعى تحديد طرائق محاسبية معتمدة وإعداد نظام محاسبي مالي جديد يتماشى في معظمه مع المعايير المحاسبية الدولية وتعديل القوائم المالية بما يتلاءم مع متطلبات المستثمرين والمقرضين.

سنقوم من خلال هذا الفصل بالقيام بإبراز نقائص المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 باعتباره يتماشى ومعايير الاقتصاد الاشتراكي الموجه لتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية مما ميزه بالجمود ومحدودية التطبيق الشامل وغياب الإطار التصوري، الأمر الذي أدى بالدولة الجزائرية إلى إصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب ممارساتها المحاسبية من الممارسة المحاسبية الدولية وذلك من خلال تبني معايير محاسبية دولية تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولي وتتوافق مع خصوصياته.

المبحث الأول: تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع الممارسات المحاسبية الدولية.

إن نظام اقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو ومردودية المؤسسة، درجة ملاءمتها وقدرتها على توزيع الأرباح، ومن ثم تحسين فعالية اتخاذ القرارات، وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، التي تعطي الأولوية للاستجابة لاهتمامات المصالح الضريبية، وتوفير معلومات لإعداد الحسابات الوطنية، في حين نجد أن احتياجات المقرضين والمستثمرين للمعلومات المالية لا تلبّيها هذه القوائم، رغم أنهم يتحملون مخاطر وهم في حاجة إلى تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

المطلب الأول: دراسة انتقادية للمخطط المحاسبي الوطني.

من خلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في المؤسسات الجزائرية ظهر عليه قصور بسبب ثبات هذا الأخير ثلاث عقود من الزمن منذ دخوله حيز التنفيذ في الفاتح من شهر جانفي 1976 وعدم قدرته على التكيف مع التحولات الاقتصادية الداخلية والخارجية، ولقد اعتزى المخطط المحاسبي الوطني عدة نقائص فوجّهت له انتقادات حادة ويمكن تحديد مجال قصوره في العناصر الآتية:

أولاً: غياب الإطار المفاهيمي النظري.

يقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات الهيكلية بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، ومقرضين وآخرين، الذي يسمح بالتوافق والتوحيد المحاسبي الدولي من أجل إيجاد الحلول للمشاكل المحاسبية المشتركة.¹

أي أنه إطار يتم من خلاله تحديد أهداف القوائم المالية وخصائصها النوعية، ومستعملي المعلومة المالية، المصطلحات، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، ويعرف عناصر القوائم المالية، وهذا ما لم يشر له المخطط المحاسبي الوطني بوضوح لا في الأمر المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني ولا في القرار المتعلق بكيفية تطبيقه.²

¹ - شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سابق، ص 21.

² - بلكيحل عبد القادر، "أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و المعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي"، مذكرة ماجستير، علوم التدبير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2009/2008، ص 20.

ثانيا: نقائص متعلقة بالقوائم المالية:

القوائم المالية المطلوبة كثيرة ومتعددة، حيث يبلغ عددها 17 جدول لكل المؤسسات الخاضعة لأحكام المخطط المحاسبي الوطني مهما كان حجمها أو نشاطها.

* **نقائص متعلقة بالميزانية:** تعد تسمح الميزانية بتقديم وضعية الذمة المالية للمؤسسة التي تمثل في لحظة معينة حقوقها والتزاماتها فهي تعني الذمة القانونية للمؤسسة، إلا أنها لا تخلو من العيوب التي تنقص من أهمية القوائم المالية كوسيلة للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.¹

من جانب أصول:

- لم يميز المخطط المحاسبي الوطني بين الأصول الجارية وغير الجارية؛
- يتضمن صنف الاستثمارات عنصر المصاريف الإعدادية التي تعتبر حسب المخطط المحاسبي الوطني من الاستثمارات بينما في الواقع هي عبارة عن مصاريف كما تشير تسميتها؛
- أهمل المخطط المحاسبي المالي تصنيف الاستثمارات المالية ضمن الاستثمارات وصنفها ضمن الحقوق؛
- يحتوي صنف الحقوق على بعض الحسابات التي لا تمثل حقوقا أو يمكن وضعها في أصناف أخرى مثل: الحساب رقم 40 "حسابات الخصوم المدينة"، الحساب رقم 468 "مصاريف مقيدة سلفا"، الحساب رقم 469 "نفقات في انتظار التخصيص"، والحساب رقم 421 "سندات المساهمة"؛
- يحتوي الحساب رقم 42 "حقوق الاستثمارات" المصنف ضمن الحقوق على الحساب رقم 423 "سندات التوظيف التي تعتبر في الغالب من القيم قصيرة الأجل، بينما الاستثمار من خلال تعريفه يعتبر من الأصول الثابتة طويلة الأجل؛
- عدم تناسب تسميات بعض الحسابات مع أرقامها، مثل الحساب رقم 468 "مصاريف مقيدة سلفا"، الحساب رقم 579 "ناتج في انتظار التخصيص"، والحساب رقم 469 "نفقات في انتظار التخصيص"، فهذه التسميات تتناسب مع صنفى الأعباء والناتج.
- لا تظهر بعض المجاميع الهامة مثل الأصول الثابتة، الأصول المتداولة؛

¹ - مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي"، مرجع سابق، ص 162.

- لا يمكن للمؤسسة أن تسجل لديها أصول تحصلت عليها بواسطة قرض إيجاري ضمن أصولها، لأنها ليست مالكة لها، بينما في الواقع الاقتصادي يقتضي تسجيلها ضمن الأصول لأن المؤسسة تملك الرقابة والسيطرة عليها وتستفيد منها، وليس اشتراط ملكيتها فقط؛
- معالجة مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية وليس على أساس أنها قيم معنوية حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية

من جانب الخصوم:

- لم يميز المخطط المحاسبي الوطني بين الخصوم الجارية وغير الجارية؛
- يحتوي صنف الأموال الخاصة على بعض الحسابات التي لا تشكل وسائل تمويل مساهم بها أو تكون موضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة، وفق تعريف المخطط الوطني للمحاسبة للأموال الخاصة، مثل الحساب رقم 15 "فرق إعادة التقييم"، الحساب رقم 17 "الارتباطات بين الوحدات".
- يحتوي صنف الديون على بعض الحسابات التي لا تمثل ديونا منها الحساب رقم 50 "حسابات الأصول الدائنة"، الحساب رقم 578 "نواتج مقيدة سلفاً"، والحساب 579 "نواتج في انتظار التخصيص"، تكمن أهمية التمييز بين الديون الداخلية والخارجية في معرفة درجة استقلالية المؤسسة باستمرار بالنسبة للاقتصاد الجزئي، ومعرفة مدى تبعية الدولة للعالم اقتصادياً على مستوى الاقتصاد الكلي، وإمكانية أخذ الاحتياطات اللازمة لمعالجة مشكل الديون الخارجية للمؤسسات، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يميز بين النوعين من الديون الداخلية والخارجية؛
- لا تظهر بعض المجاميع الهامة مثل: الأموال الدائمة، الحقوق الطويلة والقصيرة الأجل؛ إضافة إلى بعض الانتقادات الموجهة للميزانية مجملة:
- الميزانية الختامية تظهر الخزينة كرصيد فقط وهكذا يصعب على المستثمرين متابعة تطور وضعية التوازن المالي للمؤسسة التي يستثمرون فيها؛¹
- في الميزانية لا تظهر معطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة وتحديد اتجاه المركز المالي للمؤسسة؛

¹ -نور الدين مزياني، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل التوافق المحاسبي الدولي"، جامعة سكيكدة، 2008، ص 191.

* نقائص متعلقة بحساب النتائج:

- مجموع صنف الأعباء يمكن أن يعطي قيمة للتكاليف أكبر من التكاليف الحقيقية وذلك لكون بعض التكاليف مسجلة مرتين في السنة، مثل المصاريف الإعدادية تسجل في الصنف السادس حسب طبيعتها، ثم تسجل في الحساب رقم 699 "مخصصات استثنائية" عند الإطفاء السنوي لها، ووفقا لمبدأ الحيطة والحذر يمكن أن تسجل في هذا الصنف أعباء غير محققة فعليا في نهاية الدورة؛
- في جدول حسابات النتائج لا تظهر معطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة وتحديد أداء المؤسسة؛
- لم يعتمد جدول حسابات النتائج بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على الساحة الدولية مثل الفائض الخام للاستغلال، أو طاقة التمويل الذاتي؛
- لا يسمح جدول حساب النتائج بتقديم رقم الأعمال بشكل واضح، بحيث يكون موزعا بين المبيعات البضائع، والإنتاج المباع وأداء الخدمات¹؛
- يوجد ضمن صنف النواتج كل من الحساب رقم 75 "تحويل تكاليف الإنتاج" والحساب رقم 78 "تحويل تكاليف الاستغلال، رغم أنهما لا يمثلان إيرادات حقيقية، باعتبارهما حسابان وسيطيان خصصهما المخطط المحاسبي الوطني لتصحيح التكاليف، وعليه وجودهما من شأنه أن يصعب القراءة الجيدة للحسابات صنف النواتج؛

* غياب جدول تدفقات الخزينة: أهمل المخطط المحاسبي الوطني جدول تدفقات الخزينة الذي يهدف إلى تحليل التغيرات الحاصلة في الخزينة وتفسير شكلها ومحتواها؛

* الجداول الملحق: والتي كان عددها 17 جدول.

- جدول حركة الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات النقدية، ولا يميز بين تدفقات الاستغلال وتدفقات الاستثمار والتدفقات المالية؛
- جدول الأموال الخاصة يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية؛

¹ - الحاج نوي، "انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر"، ماجستير، علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 2007/2008، ص 98.

- جدول الالتزامات لا يقدم معلومات حول الالتزامات المستلمة أو المعطاة المسجلة محاسبيا وجدول المعلومات المتنوعة يعطي معلومات جزئية؛

ثالثا: نقائص متعلقة بالتقييم والتسجيل المحاسبي:

- تسجيل وتقييم مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية دون مراجعة ذلك التقييم بالاستناد على طرق أخرى للتقييم حتى لا تفقد القوائم المالية مصداقيتها وقدرتها على التمثيل الصادق للوضع الحقيقية للمؤسسة؛
- لم يجبر المخطط المحاسبي الوطني المؤسسات على مسك دفتر الأستاذ؛

رابعا: نقائص أخرى:

1. نقص في بعض الحسابات:

- الاستثمارات العاطلة التي لا تساهم في الاستغلال وتركها ضمن التصنيف يعطي قيمة خاطئة عن الاستثمارات المنتجة وغير المنتجة في المؤسسة؛
- خسارة وأرباح الصرف وهي العمليات الخارجة عن الاستغلال ناتجة عن فرق الصرف بين تاريخ بداية العملية وتاريخ تسديدها؛
- بعض حسابات الاشتراكات والرسوم حيث لا يحتوي المخطط المحاسبي الوطني حسابات خاصة باشتراكات البطالة، حساب الرسوم الجديدة المختلفة كالرسم على المواد الملوثة؛
- حساب العطل المدفوعة الأجر؛
- حسابات خاصة بالمبالغ المستحقة لإدارة الضرائب والهيئات الاجتماعية والخدمات الاجتماعية؛
- لا يحتوي على حسابات أصبح وجودها ضروري مثل رأس المال الصادر؛ رأس المال المكتتب غير المطلوب في المجموعة الأولى، الاستثمارات المالية في المجموعة الثانية، النواتج للقبض في المجموعة الرابعة.

2. زيادة في بعض الحسابات:

- حرية فتح حسابات نوعية داخل الحسابات المقررة عند الحاجة دون اللجوء إلى الجهات المسؤولة انجر عنه عدم تجانس في الحسابات المفتوحة مما أدى إلى صعوبة مقارنة الحسابات بين المؤسسات؛¹

- لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات نذكر مثل العمليات بالعملة الأجنبية، الاندماج والتصفية، البنائات المنحزة على أراضي الغير، القرض الإيجاري، الضرائب المؤجلة.

3. وجود حسابات أخرى لا مبرر لها مثل:

* الحساب رقم 6410 "الرسم على النشاط الصناعي والتجاري"، والحساب رقم 6412 "الرسم على النشاط المهن غير التجارية" اللذان تم دمجهما في حساب واحد هو الحساب رقم 641 "الرسم على النشاط المهني"

* الحساب رقم 6420 "الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج" والحساب رقم 6421 "الرسم الوحيد الإجمالي على أداء الخدمات" اللذان تم دمجهما في الحساب رقم 642 "الرسم على الأعمال"، الذي تم استبداله سنة 1992 بحساب الرسم على القيمة المضافة؛

خامسا: عدم تحديد مستخدمي المعلومة المالية.

رغم أن المخطط المحاسبي الوطني لم يحدد قائمة للأطراف المستعملة للمعلومة المالية أو تحديد درجة أولويتها إلا أن طبيعة الأطراف كانت محددة ضمنا على صعيدين أولهما من خلال الدور الذي أنيط بالمحاسبة والأهداف المنتظر الوصول إليها، والثاني من خلال طبيعة الحسابات التي اعتمدت في المخطط المحاسبي الوطني، إضافة إلى حساباته المصنفة حسب طبيعتها، ومجموع القوائم المالية الختامية ذات الصبغة الإجبارية، فأصبحت المعلومة المالية والمحاسبية موجهة نحو مستفيد رئيسي يتمثل في الدولة² في المقام الأول وهيئاتها المختلفة من إدارة الضرائب، هيئات الإحصاء والمحاسبة الوطنية، وبالتالي أهمل المخطط المحاسبي الوطني عدة مستعملين للمعلومة المالية وبخاصة المستثمرين والمساهمين.

¹ - طارق حمزة، "المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقادية"، ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص: 119-120.

² - مختار مسامح، "النظام المحاسبي المالي الجزائري و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل"، مرجع سابق، ص 202.

الفصل الثالث: تكييف الممارسة المحاسبية الوطنية مع الممارسة المحاسبية الدولية.

سادسا: ضعف الإفصاح المالي والمحاسبي.

ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور شركات المساهمة والتزامها بنشر قوائمها المالية دوريا لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من مساهمين ومقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها ومركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة حتى يتخذ هؤلاء المستثمرين قراراتهم الاقتصادية بناء على ذلك الإفصاح، في وقت أصبح معيار المنفعة التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية هو توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات محاسبية ومالية دقيقة وواضحة وعادلة تعبر عن الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة، ومعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج، علاقات المؤسسة بالغير... الخ، يمكن أن تفيد المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية.¹

إضافة إلى هذه النقائص والانتقادات الموجهة له فإنه لم يتضمن معايير محاسبية مستمدة من معايير المحاسبة الدولية التي تقوم على أساس إطار تصوري يشرح كيفية التسجيل والتقييم وكذا العرض في القوائم المالية للعمليات والأحداث الاقتصادية مما يسمح بالحصول على معلومة مالية عالية الجودة، سهلة الفهم من طرف المستثمرين موثوق بها في الأسواق المالية وقابلة للمقارنة وهذا ما يجعله لا يتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية لأنه صمم لفترة سابقة تميزت بانتهاج النظام الاشتراكي ولم يتم إعادة النظر فيه بشكل جوهري.

وفيما يلي الجدول رقم (05) الذي يوضح الاختلافات الموجودة بين المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية:

الجدول رقم (05): الاختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبية الدولية:

مجال الاختلاف	
الإطار المحاسبي التصوري	IAS /IFRS
لا يوجد إطار تصوري.	PCN
يهدف الإطار التصوري المحاسبي إلى التنسيق، التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	

¹ - شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سابق، ص22.

القوائم المالية	/IFRS IAS	الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات.
	PCN	الخزينة، جداول ملحقة لها علاقة بالعناصر السابقة.
تقييم القوائم المالية	/IFRS IAS	التكلفة التاريخية؛ التكاليف الحالية؛ القيمة القابلة للتحقيق.
	PCN	طريقة الأساسية للتقييم تتم وفقا تكلفة التاريخية.
القيم الثابتة المادية	IAS /IFRS	من خلال IAS37 تقييم حسب تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، وعند إعادة تقييم هذه العناصر المادية ينبغي أن يكون ذلك حسب القيمة العادلة*، وفرق إعادة التقييم يوضع مع عناصر الأموال الخاصة باستثناء إذا كان يمثل هذا الفرق نقصان القيمة.
	PCN	تمثل إما تكلفة الحيازة أو الشراء، أو تكلفة الإنتاج.
الإيرادات	IAS /IFRS	يمكن معالجة المنتوجات أو الإيرادات محاسبيا، وذلك إذا ما توفرت بعض الشروط كأن تكون احتمال هذه الإيرادات في فائدة المؤسسة، وأن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد.
	PCN	لا تؤخذ الإيرادات بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقا لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.
العمليات المتعلقة بالبيع	IAS /IFRS	إن المنتج أو الإيراد المتعلق بعملية البيع لا تتم معالجته محاسبيا إلا إذا كانت المؤسسة قامت بتحويل (أخطار وفوائد) البضائع إلى المشتري؛ وتكون المنافع الاقتصادية المنتظرة من عملية البيع في صالح المؤسسة، وأن يكون مبلغ الإيراد محدد، وكذلك بالنسبة للتكاليف المتعلقة بعملية البيع.
	PCN	عملية البيع تكون محققة إذا كانت هناك طلبيات أو عقود بين المؤسسة والغير أو أي وثيقة تثبت عملية البيع، وبعد إعداد الفواتير حتى ولو لم تتم عملية التحصيل فأن عملية البيع تصبح محققة.

* القيمة العادلة هي القيمة السوقية في حالة المنافسة العادية وليست المنافسة الاحتكارية.

تقديم جدول تدفقات الخزينة	IAS /IFRS	إن جدول تدفقات الخزينة يقدم فيه مخرجات الخزينة أي السيولة أو ما يعادلها، إن تدفق الخزينة المرتبط بنشاطات الاستغلال يمكن أن يقدم إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة.
	PCN	لا يوجد جدول لتدفقات للخزينة.
عقود الإيجار والتمويل	IAS /IFRS	إن الأصل المخصص للإيجار تسجل قيمته في عناصر الأصول في الميزانية وفي عناصر الخصوم بالنسبة لالتزامات الكراء المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية.
	PCN	لا توجد أحكام ومبادئ محاسبية تخص عقد الإيجار التمويلي.
ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية	IAS /IFRS	إن العمليات بالعملات الأجنبية تترجم إلى العملات الوطنية والعكس، العناصر النقدية تترجم حسب سعر الصرف التاريخي، أو حسب القيمة العادلة، وهذا بالنسبة للفروع التي ليس لها استقلالية عن الشركة الأم، أما الفروع والشركات التابعة التي تتمتع بالاستقلالية عن الشركة الأم فإن عناصر الخصوم والأصول تقيم حسب سعر الصرف عند تاريخ الإقفال، أما عناصر جدول حسابات النتائج حسب سعر الصرف الجاري أو سعر الصرف المتوسط المرجح للفترة المحاسبية الختمة.
	PCN	والفروقات الناتجة عن هذه العملية تحول أو تسجل مع عناصر الأصول الخاصة حتى تاريخ التنازل عن الاستثمارات الصافية
تكاليف البحث والتطوير	PCN	كل السلع التي تم اقتناؤها بالعملة الأجنبية تم تحويلها بالعملة الوطنية حسب سعر الصرف التاريخي، أما الديون و الحقوق يتم ترجمتها بسعر صرف الإقفال عند نهاية السنة.
	/IFRS IAS	إن تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول إذا كانت لها مردودية تجارية.
تكاليف البحث والتطوير	PCN	تسجل تكاليف البحث والتطوير ضمن عناصر الأصول.

الأطراف المستعملة للمعلومات من خلال القوائم المالية.	IAS /IFRS	أهم الأطراف المستعملة للبيانات المحاسبية تتمثل في المستثمرين، المقرضين، الموردن، الزبائن، أطراف أخرى كالدولة والجمهور. لكن القوائم المالية، تكون موجهة أساسا إلى المستثمرين والمقرضين بالدرجة الأولى.
	PCN	الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية والتي تتمثل أساسا في : المحاسبة الوطنية؛ مصالح الضرائب؛ البنوك؛ أطراف داخلية؛ الجمهور من خلال إنشاء بورصة الجزائر.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا

للمعايير المحاسبية الدولية"، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص 94-103.

مما سبق يمكن التوصل إلى أن المخطط المحاسبي الوطني لا يمكنه أن يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية "IAS/IFRS" خاصة مع انتقال الجزائر من النظام الاقتصاد المخطط إلى نظام الاقتصاد الحر، وإبرام اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والسعي المتواصل إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، يجعل من الضروري القيام بإصلاحات اقتصادية خاصة في المجال المحاسبي، يكون الهدف منها تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع التغيرات الحاصلة على الصعيد الوطني والدولي أو استبداله بنظام محاسبي جديد يتوافق مع الإصلاحات المنتهجة من جهة ويتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من جهة أخرى وبالفعل المقترح الأخير كان الحل الوحيد لمسايرة الأوضاع الاقتصادية الدولية.

المطلب الثاني: مشروع تبني النظام المحاسبي المالي 2007.

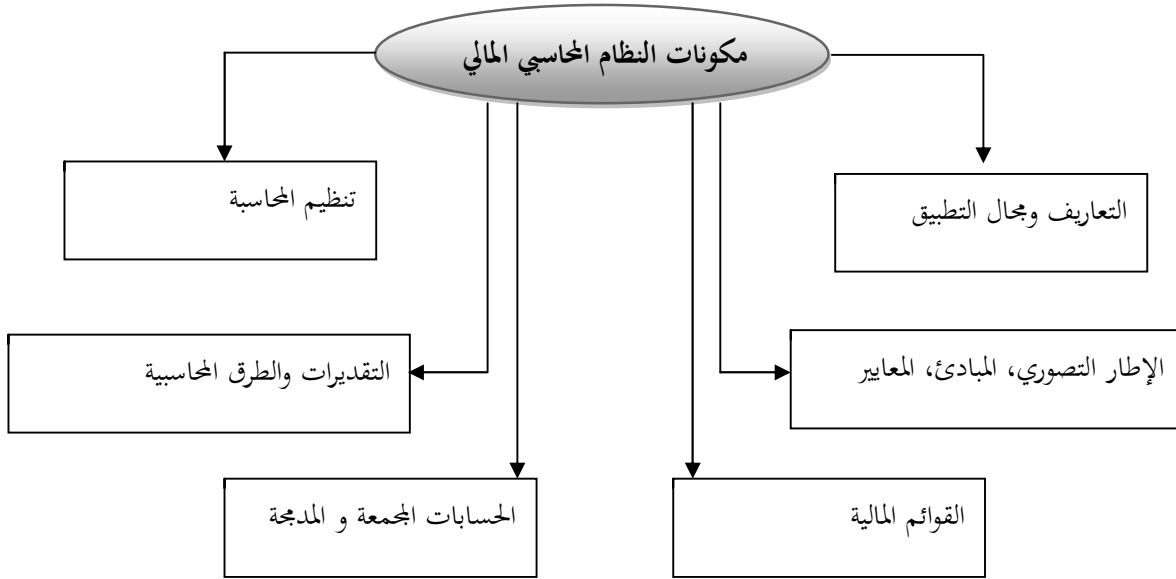
في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، ومن أجل التوفيق بين البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية يشكل النظام المحاسبي المالي " Système Comptable Financier SCF" خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، من خلال صدور القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي حيث دخل حيز التنفيذ على مستوى المؤسسات الجزائرية في الفاتح جانفي 2010.

أولا: مكونات النظام المحاسبي المالي.

تضمن النظام المحاسبي المالي مفاهيم ومبادئ وطرق وقواعد محاسبية ومالية يمكن تمثيلها في الشكل

رقم (08).

الشكل رقم (07): مكونات النظام المحاسبي المالي.



المصدر: مختار مسامح، "النظام المحاسبي المالي وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير

مؤهّل"، مجلة أبحاث اقتصادية، العدد الرابع، باتنة، ديسمبر 2008. ص 209.

الآن سنقوم بدراسة لكل عنصر من مكونات النظام المحاسبي على حدا كما يلي:

I. مجال التطبيق:

* الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية:¹

تتمثل في الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، يستثنى من تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

* الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة مالية مبسطة:

يمكن للكيانات الصغيرة مسك محاسبة مبسطة (محاسبة الخزينة)، إذا كان رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها لا يتعدى خلال سنتين متتاليتين أحد الأسقف الواردة في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة

¹ - المادة 04 من القانون 11/07 المذكور سابقا.

بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، كما سبق توضيحه في الفصل الثاني عند استعراض القوانين والمراسيم التي يستمد منها النظام المحاسبي المالي قوته القانونية.

II. الإطار التصوري:

تم اقتباس الإطار التصوري للمحاسبة المالية من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" الذي اعتبره نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي معايير فنية، وتبين طبيعة، دور وحدود المحاسبة المالية.

حيث تمثل الأهداف، النهاية التي تصبو إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة¹، وتم إدراجه في النظام المحاسبي المالي في القانون 11/07 والتي عرفه على أنه دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير المعالجة بموجب معيار أو تأويل²، أما محتوى الإطار التصوري ورد في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 ويتمثل في المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية كالاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومات المحاسبية، الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء، تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

يهدف الإطار التصوري إلى المساعدة على تطوير المعايير، وتحضير الكشوف المالية مع تفسير المعلومة التي تتضمنها، وإبداء الرأي حول مدى مطابقة هذه الكشوف للمعايير المحاسبية الدولية³، ومساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمر التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد مع إضافة إلى العمل على زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود استخدام تلك المعلومات، ومن ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها⁴.

¹ - مداني بن بلغيث، "أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية"، مرجع سابق، ص 72.

² - القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 07.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 156/08، المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، المادة الثالثة .

⁴ - أيت محمد مراد، "الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي الجديد"، مجلة دراسات اقتصادية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، العدد 16، جويلية 2010، ص 05.

أ. الفرضيات الأساسية:

إن الكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي يجب أن تضبط قوائمها المالية على أساس فرضيتين أساسيتين أولهما محاسبة الالتزام حيث تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.¹ وثانيهما استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل المتوقع، إلا إذا طرأت عليه أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، وإن لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبررة ومبينة ويحدد الأساس المستند على ضبطها في الملاحق.²

ب. المبادئ والاتفاقيات المحاسبية تتمثل فيما يلي:

- الوحدة المحاسبية: نصت عليها المادة 09 من المرسوم التنفيذي 156/08 على أن كيان يجب أن يعتبر كما لو أنه وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها؛
- الوحدة النقدية: ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156/08 الكيان باحترام الوحدة النقدية ويعتبر الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيد لتسجيل معاملات الكيان؛
- استقلالية الدورات: حيث نصت المواد 12، 13، 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 على مبدأ الفترة المحاسبية أو ما يعرف باستقلالية الدورات في مجموعة من النقاط وهي أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط، وأن يربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية؛ إضافة إلى يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة، كما حددت المادة 30 من القانون 11/07 السنة المالية أو المحاسبية بإثني عشر شهر تغطي السنة إلا أنه يمكن في بعض الحالات الاستثنائية، السماح للكيان بغلق السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، وهذا عند ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، وفي الحالات التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 156/08 ، المادة 06، نفس المرجع.

² - المرسوم التنفيذي رقم 156/08، المادة 07 ، نفس المرجع.

أكثر من إثني عشر شهر، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ الغلق ويجب تحديد المدة المقررة وتبريرها في الملحق.

- **الأهمية النسبية "مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة":** كرسست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156/08، فبمقتضى هذا المبدأ تبرز الكشف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان، فيجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشف المالية معرفة المسيرين للأهمية النسبية للمعلومات عند تسجيلهم للأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان؛
- **الحيطة والحذر:** أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه تثقيل بالديون لممتلكات الكيان أو نتائجها؛
- **التكلفة التاريخية:** نصت المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08 على إدراج الأصول والخصوم والأعباء و النواتج في الكشف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية؛
- **تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** كرسست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156/08 هذا المبدأ بقولها تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض التجاري تعتبر عملية الإيجار عدم انتقال الملكية من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.¹
- **إعطاء صورة صادقة:** جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي 156/08 أن تستجيب الكشف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية ونجاعة الكيان؛

¹ - سفيان نعماري، رحمة بلهاف، "واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي الجزائري- الرهانات والعوائق"، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS – IFRS يومي 14/13 جانفي 2013، جامعة عبد الحميد ابن باديس، كلية العلوم اقتصادية، ص6.

- **القيود المزدوج:** جاء في المادة 16 من القانون 11/07، أن الكتابات المحاسبية تحرر وفق قاعدة القيد المزدوج حيث يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما دائن والآخر مدين؛
- **دوام تطبيق الطرق والقواعد المحاسبية:** ونصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية التي يطبقها الكيان، بقولها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض الكشوف، كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- **عدم المقاصة:** جاء في المادة 15 من القانون 11/07 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من النواتج وعنصر من الأعباء، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صافي؛
- **تطابق الميزانية الافتتاحية لدورة مالية مع الميزانية الختامية للدورة السابقة لها:** أي أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة وهذا حسب ما نصت عليه المادة 13 من المرسوم التنفيذي 156/08.
- ت. **المعايير المحاسبية:** تعتبر المعايير المحاسبية كقيود تحكم عملية وضع السياسة المحاسبية، وتهتم هذه المعايير بتحديد ما يلي:¹
 - **المعايير المتعلقة بالأصول:** وتتمثل في التثبيتات العينية والمعنوية، التثبيتات المالية، المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛
 - **المعايير المتعلقة بالخصوم:** وتتمثل في رؤوس الأموال الخاصة، الإعانات، مؤونات المخاطر، القروض والخصوم المالية الأخرى؛
 - **المعايير المتعلقة بقواعد التقييم:** وتتمثل في قواعد تقييم ومحاسبة الأعباء والنواتج.

¹ - المرسوم التنفيذي 156/08، المادة 29، مرجع سابق.

- المعايير ذات الصلة الخاصة: وتمثل في تقييم الأعباء والنواتج المالية، الأدوات المالية، عقود التأمين، العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير، العقود طويلة المدى، الضرائب المؤجلة، عقود الإيجار التمويلي، امتيازات المستخدمين، العمليات المنجزة بالعملاء الأجنبية.
- ث. الخصائص النوعية للمعلومات المالية: حيث اكتفى المشرع الجزائري بذكر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فقط دون شرح وأوجزها النظام المحاسبي المالي في الملاحق كما يلي:
- الملائمة (pertinence): تتمثل في جودة المعلومة عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها.¹
- القابلية للفهم (intelligibilité): نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.²
- المصدقية الدلالة (fiabilité): ورد في المعجم مصطلح الدلالة وهو عبارة عن جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.³
- قابلية المقارنة (comparabilité): نوعية المعلومة لما يتم إعدادها وعرضها في ظل احترام استمرارية الطرق وتسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات.⁴

III. الكشوف المالية:

تعد الكشوف المالية مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وحالة الخزينة في المؤسسة في نهاية الدورة، وطبقا للمادة 25 من القانون 11/07 تشمل الكشوف المالية على ما يلي:

¹ - الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد رقم 19، التعريف رقم 72 من معجم التعاريف.

² - الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، التعريف رقم 54 من معجم التعاريف، نفس المرجع.

³ - الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، التعريف رقم 41 من معجم التعاريف، مرجع سابق.

⁴ - الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، التعريف رقم 14 من معجم التعاريف، مرجع سابق.

1. الميزانية: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

حيث تعرف الأصول على أنها الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يستأجرها الكيان لهدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول وتدرج في الميزانية؛

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الرهنة للكيان الناجمة عن أحداث اقتصادية ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد مثلة لمنافع اقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الالتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والناجمة عن الأحداث الاقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر أن تحقق للكيان منافع اقتصادية.

الجدول رقم (06) الموالي يوضح الفصل بين الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية كما يلي:

الجدول رقم (06): الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية.

الـ جـ	م.ج. م.ب.	تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة الكيان بصورة دائمة أصولاً غير جارية، وتشمل الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات الكيان، مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛ أو الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال اثني عشر شهراً ابتداءً من تاريخ الإقفال.
الـ جـ	م.ج. م.ب.	أما الأصول التي ليس لها هذه الصفة (خدمة الكيان بصورة دائمة) بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصول جارية وتحتوي على الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية؛ أو الأصول التي يتم حيازتها أساساً لأغراض المعاملات القصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال اثني عشر شهراً؛ أو السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.
الـ جـ	م.ج. م.ب.	تصنف الخصوم خصوصاً جارية عندما يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛ ويجب تسديدها خلال الإثني عشرة شهراً الموالية لتاريخ الإقفال.

¹ - المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سابق.

² - الفقرة الثانية من المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سابق.

تصنيف باقي الخصوم خصوما غير جارية.	تصنيف باقي الخصوم خصوما غير جارية.
------------------------------------	------------------------------------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 26 جويلية 2008،
الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27.

2. **حسابات النتائج:** يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية؛

هناك فرق شاسع بين جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم وحساب النتائج في النظام المالي المحاسبي الجديد ذكرنا بعضها سالفًا ومن بين أوجه الاختلاف:

- يفرق حساب النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في جدول حسابات النتائج.
 - النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في مخطط محاسبي وطني أين تم تخصيص المجموعة الثامنة للنتائج.
 - تحسب الضريبة في حساب النتائج على أساس النتيجة العادية ثم تضاف النتيجة العادية إلى الصافي، بينما في جدول حسابات النتائج كان يتم فرض الضريبة على مجموع نتيجتي الاستغلال وخارج الاستغلال.
 - أوجد النظام المحاسبي المالي تصنيفا جديدا للأعباء بالإضافة إلى تصنيفها حسب طبيعتها وذلك حسب وظيفتها الشيء الذي لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي القديم.
 - مما جاء به النظام المحاسبي المالي بالنسبة لحساب النتائج إظهاره لمعطيات السنة السابقة لغرض المقارنة وهو ما لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي الوطني القديم.
3. **جدول سيولة الخزينة:** ويهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، كما يظهر معلومات حول استعمال هذه السيولة.

4. جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة: حيث يشكل تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.

5. الملحق: يتضمن معلومات تفيد في فهم الواردة في الكشف المالية، حيث يحال كل قسم من الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة، يشتمل ملحق الكشف المالية على معلومات تخص النقاط التالية:¹

- * القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية؛
- * مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- * المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء؛
- * المعلومات ذات الطابع العام.

IV. تنظيم المحاسبة:

أشار النظام المحاسبي المالي إلى أمور تقنية متعارف عليها وكان معمول بها في المخطط المحاسبي الوطني في المواد من 10 إلى 24 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، كالتقيد بالمبادئ المحاسبية، العمليات تقاس بالعملة الوطنية، وجود دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية، عناصر الأصول والخصوم ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة، إتباع مبدأ القيد المزدوج، إعداد دفتر لليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد إضافة إلى دفاتر مساعدة حسب الحاجة... الخ.

V. التقديرات والطرق المحاسبية: على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يركز على ثبات الطرق المحاسبية فإن النظام المحاسبي المالي أقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين:

- الحالة الأولى: تغير مفروض في إطار نص قانوني جديد كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق

القانون 11/07؛

¹ - سليم بن رحمون، "تكييف القوائم الم في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد- دراسة حالة مطاحن الجنوب"، ماجستير، محاسبة، بسكرة، 2012/2013، ص 92.

- الحالة الثانية: عندما تهدف هذه الطرق المحاسبية إلى تحسين عرض القوائم المالية، وهذا إذا دل على شيء فإنما يدل على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح تقدم معلومات نزيهة قانونياً، وإنما التعبير بوفاء عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في تاريخ محدد.

VI. الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: وجوب إعداد حسابات مدمجة (المجمعة) تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة الكيانات، كما لو كان كيان واحد.¹

تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وهذا بهدف الاستجابة للوضعية الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية،² أما بالنسبة للشركات المدمجة أو المركبة لقد عرفها نص القانون بأنها الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.

VII. مدونة الحسابات وسيرها: جاءت مدونة الحسابات بسبعة أصناف هي:³

- الصنف الأول (حسابات رؤوس الأموال): ويشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الأرباح المحتجزة في شكل احتياطات وكل القروض الأخرى.
- الصنف الثاني (حسابات التثبيتات): هي مجموع الأملاك والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها من أجل الاستخدام وليس البيع.
- الصنف الثالث (حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ): هي مجموع الأموال التي أنشأتها المؤسسة أو اشترتها بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.

¹ - BENYEKHLEF Amel, « le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'est », revue du chercheur, N 08, 2010, page 31.

² - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير المحاسبة الدولية (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)"، منشورة في الانترنت على الموقع الإلكتروني: <http://www.kantakji.com/media/2325/0m029.pdf>، ص 06، تم الاطلاع عليه بتاريخ 21 أبريل 2015.

³ - مداني بن بليغث، "سلسلة دروس في المحاسبة المالية"، منشورة في الإنترنت على الموقع: (<http://www.benbelghit.com>)، تم الإطلاع عليه بتاريخ: 25 سبتمبر 2014.

- **الصنف الرابع (حسابات الغير):** تشمل على حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن عناصر الأصول الثابتة أو الأموال الدائمة أو تلك التي بحسب طابعها المالي الغالب ترتب ضمن المجموعة الخامسة.
 - **الصنف الخامس (الحسابات المالية):** تتضمن الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى.
 - **الصنف السادس (حسابات الأعباء):** تشمل كل عناصر الأعباء والمصاريف والتكاليف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولة نشاطها.
 - **الصنف السابع (حسابات المنتوجات):** تشمل كل عناصر العائدات التي حققتها نتيجة لمزاولة نشاط معين.
- كما يمكن للمؤسسة استعمال الأصناف (0، 8، 9) و التي تستعمل في محاسبة التسيير والالتزامات المالية خارج الميزانية، أو من أجل متابعة عمليات خاصة لا يوجد لها حساب ضمن الأصناف المذكورة سابقا.
- يخضع تحديد أرقام الحسابات إلى مجموعة من المحددات التنظيمية كتجانس حسابات الصنف ومراعاة التبويب في العرض، إلا أن تبويب هذه الحسابات في النظام المحاسبي المالي في الجزائر يتوافق إلى حد كبير جدا مع ما هو عليه في النظام المحاسبي الفرنسي.
- ثانيا: الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي.**
- هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹

- * ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- * تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- * العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- * جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.

¹ - مداخلة المالية كرم جودي أمام نواب مجلس الشعبي الوطني منقولا عن جريدة الخبر الجزائرية الصادرة بـ 5 سبتمبر 2007.

- * إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- * قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- * المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- * يسمح بمراقبة الحسابات و ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها
- * المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فاعلية في السوق.
- * إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- * السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصادقية.
- * النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.
- * السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
- * يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تمتاز بالمصادقية والشفافية؛¹

المطلب الثالث: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

اعتمد المشروع السابع للنظام المحاسبي المالي والمعد سنة 2006 ليكون النسخة النهائية المقبولة والتي طبقت في الجزائر، وتجسد ذلك بإصدار القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والمتتبع يجد أن النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية كما هي في جانفي 2005، غير أن المعايير المحاسبية الدولية من ذلك الوقت شهدت عدة تغيرات وتعديلات مما يجعل فجوة الاختلاف بينها وبين النظام المحاسبي المالي تتوسع شيئاً فشيئاً بمرور الزمن، فجميع التعديلات التي

¹ - عمار بن عيشي، "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01، 2014، ص 88.

الفصل الثالث: تكييف الممارسة المحاسبية الوطنية مع الممارسة المحاسبية الدولية.

شهدتها المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2005 غير متضمنة في النظام المحاسبي المالي، وفي ما يلي سرد لأهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

أولاً: المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي-جانب الإطار المفاهيمي دراسة مقارنة لمختلف المبادئ-.

سنقوم في هذا الفرع بإجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، كما يوضحه الجدول رقم (07).

الجدول رقم (07): المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي- جانب الإطار المفاهيمي دراسة مقارنة لمختلف المبادئ.

الإطار التصوري حسب المعايير المحاسبية الدولية.	الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي
مبدأ الأهمية النسبية: يمكن القول أن للمعلومات أهمية نسبية إذا كان تغييرها أو حذفها له تأثير سلبي على القرارات الاقتصادية المتخذة.	حسب ما ورد في المادة 11 من المرسوم 156/08 فإن مبدأ الأهمية النسبية مرتبط بمدى جودة المعلومات المالية أي أن العناصر غير المهمة لا تخضع للمعايير المحاسبية.
مبدأ استقلالية الدورات: تم إثبات الأحداث الاقتصادية بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترة التي تخصها (استقلالية السنوات المالية).	كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات والأعباء حسب المادتين 12 و 13 من المرسوم التنفيذي 156/08.
مبدأ الجدية والحذر: هو بمثابة ممارسة السلطة التقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف حالة عدم التأكد IAS 37.	يقوم على أساس تسجيل الخسائر المحتملة أي الالتزام بالحذر في إعداد التقديرات في حالة عدم التأكد (الإفراط في الأصول والإيرادات والتقليل من الخصوم والتكاليف)، المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08.

الفصل الثالث: تكييف الممارسة المحاسبية الوطنية مع الممارسة المحاسبية الدولية.

مبدأ الثبات	يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة إلى أخرى ويمكن الخروج عنه في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية (IAS 8).	ينبغي المحافظة على نفس طرق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية إلا إذا أدى التغيير إلى تحسين جودة المعلومات المالية أو حدوث تغيير في النصوص التنظيمية المعمول بها، المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08.
مبدأ التكلفة التاريخية	تعتبر الأكثر شيوعاً لإعداد البيانات المالية ويمكن أن تكون هناك طرق أخرى: القيمة العادلة أو صافي القيمة البيعية.	تسجل الأحداث الاقتصادية بقيمتها التاريخية أو التكلفة الفعلية وقت حدوثها، ويمكن تعويضها بالقيمة العادلة، المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08.
مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية	لم يرد نص يطابق هذا المبدأ.	الميزانية الختامية لدورة ما يجب أن تكون نفسها الميزانية الافتتاحية للدورة المقبلة، المادة 17 من المرسوم التنفيذي 156/08 والمادة 19 من القانون 11/07.
تغليب الجوهر على الشكل	من الضروري محاسبة العمليات طبقاً لواقعها الاقتصادي وليس فقط على شكلها القانوني.	أن تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقاً لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156/08.
عدم المقاصة	عدم إجراء مقاصة بين المطلوبات والمداخيل والمصروفات إلا إذا كانت مطلوبة وتعكس جوهر العملية؛ أو مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.	غير مسموح بها إلا إذا كان هناك نص قانوني محدد، المادة 15 من القانون 11/07.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على القانون 11/07 والمرسوم التنفيذي 156/08 ومعايير

المحاسبة الدولية "IAS/IFRS".

الفصل الثالث: تكييف الممارسة المحاسبية الوطنية مع الممارسة المحاسبية الدولية.

ثانيا: دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من عدة جوانب مختلفة:

جدول رقم (08): دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من عدة جوانب مختلفة:

مجال الاختلاف	المعايير المحاسبية الدولية "IAS/IFRS"	النظام المحاسبي المالي "SCF"
1. سرعة التحديث	سريع وفق المستجدات والظروف الاقتصادية	بطيء يخضع للإجراءات القانونية
2. الدقة والتفصيل	مفصلة لنطاق كل عنصر مع تقديم الشروحات اللازمة للتعامل مع أي مستحقة.	موجز واقتصر على تقنيات المعالجة للأحداث الاقتصادية.
3. القوائم المالية	المركز المالي؛ جدول الدخل؛ قائمة التدفقات النقدية؛ قائمة التغير في حقوق الملكية؛ الإيضاحات والجداول الإضافية؛	الميزانية؛ حسابات النتائج؛ جدول تدفقات الخزينة؛ جدول تغير الأموال الخاصة؛ الملحق.
4. المؤونات	يعالج الالتزامات الطارئة التي يفصح عنها، وكذلك يعالج الأصول الطارئة بحيث يفصح عن الإيرادات المستقبلية.	يعالج المؤونات التي يتم تكوين مخصص لها فقط.
5. التقارير المرحلية	على المؤسسات إعداد التقارير سداسية ويمكن إعدادها فصليا.	غير مدرجة
6. القيمة العادلة	تم اعتماد ثلاث تقنيات لقياس القيمة العادلة، طريقة السوق وطريقة التكلفة وطريقة الدخل وذلك حسب (IFRS13).	لا يوجد معيار يحدد طرق وتقنيات قياس القيمة العادلة أو الحقيقية
7. اندماج الأعمال	عند قيام شركة بتملك شركة أخرى يتم معالجته وفق طريقة الشراء المنصوص عليها في المعايير الدولية.	غير مدرج فقط اندماج القوائم المالية للفروع مع المؤسسة الأم
8. تعليقات الإدارة	وجود معيار كامل يحدد طبيعة المعلومات التي يتضمنها تعليقات الإدارة ومجالها وحدودها.	عدم وجود أي قسم يحدد طبيعة التعليقات التي تقوم بها الإدارة
9. الالتزام بالتطبيق	وجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على	حدد وجوب تطبيق النظام

المحاسبي المالي وفقا لحجم النشاط وعدد العمال	كامل الشركات المدرجة في البورصة مهما صغر حجمها، والبقية مهما كانت كبيرة تلتزم بالمعيار الخاص بتكييف المعايير مع المؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم،
--	---

المصدر: العرابي حمزة ، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"،

دكتوراه علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012/2013، ص 148.

المطلب الرابع: مراحل عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.

الواقع أن النظام المحاسبي المالي الجديد هو في الأصل نسخة عن المخطط المحاسبي الفرنسي مع بعض الاختلافات، والرهان في الجزائر قائم على إسقاط التجربة الفرنسية على الواقع الجزائري بالاعتماد على كل التفاصيل التي تصدر عن هيئة التوحيد الفرنسية، حيث بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني بداية من الثلاثي الثاني من سنة 2001 والتي مولت من قبل البنك الدولي.

من أجل مساعدة المؤسسات على عملية الانتقال قامت وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار جدول مطابقة للمقاربة بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد والذي أرفق مع التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2010 التي تهدف إلى تحديد كفاءات وإجراءات تنفيذ الانتقال، ونظرا لإدخال بعض التعديلات الجذرية على مستوى التعاريف، المفاهيم، نظم التقييم والتقييد المحاسبي وكذا طبيعة الكشف المالية وفحواها، ألزمت هذه التعليمات الأطراف المعنية بتلبية المتطلبات الهامة والمتعلقة بالتقييم، العرض والتقييد المحاسبي، حيث تناولت كيفية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي وتسيير التغيرات التي أحدثتها عملية الانتقال من خلال إعداد مخطط حسابات داخلي حسب النظام الجديد وحسب التعليمات يمكن اتخاذ إجراءات عامة تتمثل في إعداد ميزانية افتتاحية في 01 جانفي 2010 حسب التنظيم الجديد وسحب جميع المعطيات المقارنة لسنة 2010 بعد التأكد منها على مستوى القوائم المالية لسنة 2010 المقدمة طبقا للمرجعية المحاسبية الجديدة، إضافة إلى تقديم في الملحق التوضيحات المفصلة لأثر الانتقال على الوضعية المالية، والنجاعة المالية وتقديم تدفقات الخزينة ويمكن توضيح الإجراءات المحاسبية الواجب اتخاذها فيما يلي:

أولا: إدراج بعض حسابات الأصول والخصوم.

- * تحويل مصاريف التطوير إلى ح/203 "مصاريف التطوير الثابتة" لتدرج ضمن حسابات التثبيتات المعنوية، أي صنف 02 بدلا من الصنف 06 المتعلق بالمصاريف.
 - * تسجيل مصاريف الإيجار المتعلق بعملية الإيجار التمويلي (هو تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية الأصل)¹ في حساب التثبيتات المالية المعنية بالأصل المستأجر مع جعل حساب "قروض مالية" في الخصوم مدينا.
 - * ينبغي تكوين مؤونة "التزامات التقاعد" إذا وجدت، من قبل المؤسسة لمستخدميها.
 - * الضرائب المؤجلة فمثلا على ذلك التكاليف التي تم تسجيلها في المحاسبة والتي لم تسدد خلال سنة 2009 فإنها لا تخصم من النتيجة الجبائية لنفس السنة وبالتالي فإنه ينبغي تسجيل ضريبة مؤجلة في جانب الأصول.
 - * أصول وخصوم الشركات غير المدجة والتي تتوفر فيها الشروط وفق معايير الإدماج.
- ثانيا: إلغاء بعض الأصول والخصوم.
- * المصاريف الإعدادية والتي من بينها مصاريف الأبحاث والدراسات وأتعاب التأسيس وغيرها، غير موجود في المرجعية المحاسبية الجديدة لذلك يجب أن تحذف من الأصول.
 - * استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية سنة 2003 حول "مؤونات الإصلاحات الكبيرة" الذي أصبح يعالج ضمن عناصر "التفتيش والمراجعات الكبيرة" والتي تخص الإصلاحات الكبيرة على عناصر الاستثمارات.
 - * توجد شروط معينة لإدراج مؤونات الخسائر الأخرى غير المقبولة كمؤونات التكاليف ضمن عناصر الميزانية.
- ثالثا: ترتيب عناصر الأصول والخصوم.
- * ينبغي إعادة ترتيب عناصر الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية، وإعادة ترتيب الخصوم إلى رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير جارية، خصوم جارية، كما هو وارد في الملحق الأول من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

¹ - شبيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الثاني، 2009، ص 109.

* ترتيب القيم المنقولة للتوظيف، التثبيات في المحفظة في مختلف فئات الأصول المالية (الأصول إلى غاية أجل الاستحقاق، الأصول الممثلة بغرض المعاملات، أصول متوفرة للبيع)¹.

رابعا: المعالجة المحاسبية للتعديلات المحاسبية الحاصلة سابقا.

والتي ستسجل في حساب فرعي للحساب 11 " الترحيل من جديد- التعديلات الناتجة عن تغير الطرق المحاسبية-:

* ترحيل المصاريف الإعدادية إلى الحساب الفرعي للحساب 11، وذلك باستخدام جدول المطابقة كما يمكن ترصيد إطفاء المصاريف الإعدادية باستبدال الحساب 20 X " بحساب 11 "الترحيل من جديد" وجعله مدينا.

* حسب النظام المحاسبي المالي فإن وجود "مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية"، غير مبرر في المحاسبة وعليه يجب إلغاؤه في نهاية السنة المالية 2009، من حساب هذه المؤونة إلى حساب الترحيل من جديد.

* الحسابان 469 و 579 يعتبران من حسابات الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني، ولم يعد لهما وجود في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، وعليه يجب ترصيدهما قبل إقفال السنة المالية 2009.

* وفي الأخير يجب على المؤسسة القيام بعملية تطهير لجميع حساباتها لإعطائها نوع من الشفافية وذلك من خلال إجراء مقاربات وتأكيد للأرصدة.

خامسا: إجراء تعديلات على الميزانية الختامية من أجل المطابقة.

من خلال إعادة معالجة معطياتها وفق النظام المحاسبي المالي لإعطاء إمكانية دراسة تطور الحسابات.

سادسا: إعداد ميزان المراجعة 2009 وفق النظامين المحاسبيين (المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي) من أجل المقارنة التي تهدف إلى التأكد من تساوي مجاميع وأرصدة ميزان المراجعة للنظامين، وتصنيف الحسابات وفق مجموعة الحسابات الخاصة بها، مع إعداد القوائم المالية وفق النظامين، وتوفير معلومات عن السنة المالية 2009 في القوائم المالية لسنة 2010.

¹ -رفيق يوسف، "النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق"، ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة تبسة، 2010-2011، ص 169.

سابعاً: إقفال حسابات الميزانية الافتتاحية لسنة 2009.

بعد القيام بجميع التعديلات والمطابقة بين الحسابات ، يتم ترصيد حسابات الميزانية والتسيير ونقلها إلى السجلات المحاسبية الجديدة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد وبالتالي إقفال السنة المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2009.

ثامناً: إعداد الميزانية الافتتاحية لسنة 2010.

بإعادة فتح الميزانية الختامية لسنة 2009 المطابقة للنظام المحاسبي المالي الجديد المحتوية على الحساب الجديد 11 "الترحيل من جديد" والحساب 12 "نتيجة السنة المالية"، ضمن رؤوس الأموال الخاصة. ومن أجل الوصول إلى نتائج إيجابية لتبني فكرة إنشاء نظام محاسبي مالي جديد كان لزاماً على السلطات الجزائرية القيام بإجراءات لتسهيل عملية الانتقال بالنسبة للجهات المهتمة خاصة المؤسسات كإنشاء لجنة قيادة مهمتها إعداد تشخيص عام حول الآثار التنظيمية وإعداد مخطط نشاط، رسكلة الموظفين المحاسبين وتأهيلهم لتولي القيام بمهمة الانتقال لاحقاً، حيازة برامج إعلام آلي جديدة أو تحديث البرامج الموجودة، والتكوين والتدريب على التقنيات الجديدة للنظام المحاسبي الجديد.¹

المطلب الخامس: قواعد التقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري:

تقيد في المحاسبة عناصر الأصول، الخصوم، النواتج والأعباء، وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، التي لا تأخذ في الحسبان تأثير تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية للنقود، غير أنه يمكن إجراء مراجعة لهذه الطريقة لبعض العناصر وفق شروط يحددها النظام المحاسبي المالي، منها الأصول البيولوجية والأدوات المالية، التي تقيم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة)². وفي نهاية كل دورة مالية تُقدّر المؤسسة إذا كان هناك مؤشر على إمكانية الخسارة أو النقصان في قيمة أصل معين،³ وإذا وجد هذا المؤشر يجب على المؤسسة أن تُقدّر القيمة القابلة للتحصيل للأصل، بحيث تمثل هذه الخسارة القيمة المحاسبية الصافية مطروحة منها القيمة القابلة للتحصيل، وتمثل القيمة القابلة للتحصيل في أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة المنفعة للأصل، حيث أن سعر البيع الصافي هو المبلغ الذي من الممكن أن يتم الحصول عليه من بيع

1 - EL BESSEGHY Mourad, « La première application du nouveau Système Comptable Financier : Mode d'emploi », Novembre 2009. P. 13.

² - المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق ، المادة 16.

³ - Conseil National de la Comptabilité, « Projet 7 de Système Comptable Financier », Alger, Juillet 2006, l'article 321-5.

الأصل منقوصا منه مصاريف البيع والتوزيع، في إطار شروط المنافسة العادية بين أطراف يقبلون بعملية البيع ولديهم ما يكفي من المعلومات، أما قيمة المنفعة فتتمثل في القيمة الحالية المقدرة للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل إلى غاية التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل للأصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية من الاهتلاكات، فإن ذلك يشكل خسارة في القيمة بمقدار الفرق بين القيمتين، ويتم تصحيح هذه الوضعية بإرجاع القيمة المحاسبية الصافية إلى القيمة القابلة للتحصيل، ويتم إثبات هذه الخسارة بالتناقص في قيمة الأصل المعني، وتسجيل مقدار الخسارة محاسبيا ضمن الأعباء، وذلك من أجل إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية في تاريخ نهاية الدورة.

بالنسبة للخسارة في القيمة المحققة على الأصول خلال دورات سابقة، يتم إرجاعها ضمن النواتج في حساب النتائج عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل لهذا الأصل أكبر من قيمته المحاسبية الصافية خلال الدورة الجارية.

I. التثبيتات المادية والمعنوية:

التثبيت العيني هو تثبيت يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.¹ يتم تقييمها حسب طريقة الحصول عليها باحتساب تكلفة الاقتناء في حالة الشراء أو تكلفة الإنتاج في حالة إنتاجها من قبل المؤسسة ذاتها، أو القيمة العادلة في حالة الأصل المقدم بلا مقابل في حالة استبدال أصول غير متجانسة أو بالقيمة المحاسبية إذا كانت الأصول المتبادلة متجانسة. أما التثبيت المعنوي هو قابل للتحديد غير النقدي وغير المادي، مراقب² ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات، مصاريف التنمية، حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.³

¹ - البند 121.1 من القرار الصادر في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19.

² - يدل المصطلح أن النظام المحاسبي المالي ركز على أن الأصل يجب أن يكون مراقب ولم يركز على ملكية الأصل كما كان في المخطط المحاسبي الوطني.

³ - البند 121.2 من القرار الصادر في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

طبقا للقاعدة العامة للتقييم يدرج التثبيت المعنوي أو العيني في الحسابات كأصل إذا توفرت فيه شرطين إثنيين أولهما إذا كان من المحتمل أن يدر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛ وثانيهما إذا كان من الممكن تقييم تكلفة الأصل بصورة صادقة.

كما أن العناصر العينية الضعيفة القيمة لا تدرج في الحسابات باعتبارها مستهلكة تماما خلال السنة المالية، وتدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات خصوصيات في الحسابات على شكل تثبيات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيات عينية أخرى، وتعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة.

فيما يخص عملية تقييم الأصول نميز حالتين:

* **التقييم الأولي (عند دخول ذمة المؤسسة):** وتشمل تكلفة ثمن الشراء الذي يضمن الرسوم الجمركية و الضرائب غير القابلة للاسترجاع وباقي التكاليف التي يمكن أن تنسب مباشرة للأصل (كالرواتب والمنافع الأخرى الممنوحة للمستخدمين والناجحة مباشرة عن إنشاء أو حيازة تثبيت، مصاريف التسليم، مصاريف التركيب والنقل، أتعاب المهنيين كالمهندسين المعماريين، الخبراء، المقيمين)، مع طرح كل الخصومات التجارية.

* **التقييم اللاحق:** ونميز معالجتين:¹

المعالجة المرجعية بعد الاعتراف المرجعي بالأصل يجب أن يسجل الأصل المادي بتكلفته مطروحا منه الاهتلاك وأية خسائر متراكمة ناتجة عن انخفاض في قيمة الأصل، والمعالجة البديلة المنصوح بها بعد الاعتراف بالأصل بقيمة إعادة التقييم (القيمة العادلة) في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الاهتلاكات المتراكمة والخسائر المتراكمة الناتجة عن انخفاض القيمة، وتختلف القيمة العادلة للتثبيت المعاد تقييمه عن قيمته المحاسبية، فإذا كان فارق إعادة التقييم موجب (القيمة المحاسبية للأصل أكبر من قيمة إعادة التقييم) فإن هذا الفرق يسجل في الأموال الخاصة مباشرة في الحساب رقم 105 "فرق إعادة التقييم" ويسجل كذلك كإيراد، في حين يسجل الفرق السالب في النتيجة كعبء.

¹ - projet 07, « **Système Comptable Financière** », ministre de finance, Alger, 2004, p 17.

1. اهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية:

- **المبلغ القابل للإهلاك:** عبارة عن التكلفة التاريخية أو القيمة المعاد تقييمها للأصل مطروحا منه القيمة المتبقية، ويوزع بصورة طردية عن مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة، فإذا كان من الممكن قياسها بموثوقية فإنه يجب أخذها في الحسبان عند حساب المبلغ القابل للإهلاك.
- **مدة الاهتلاك:** هذه المدة النفعية للأصل وتقدرها المؤسسة استنادا إلى خبرتها، ويفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية للأصل مدة 20 سنة.
- **طرق الاهتلاك:** هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها الأصل الممتلك، تتمثل في أربعة طرق وهي¹: الاهتلاك الخطي؛ الاهتلاك المتناقص، الاهتلاك المتزايد، طريقة وحدات الإنتاج.
- حيث يتم اختيار إحدى الطرق على أساس درجة ملائمتها لتقييم استهلاك المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل ويجب الإفصاح عن الطريقة المختارة في ملحق المؤسسة.
- **التثبيتات المالية:** تتكون الأصول المالية من غير الأصول العقارية الموظفة أو الأصول المالية الأخرى المدرجة في الأصول المالية الجارية محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللأسباب التي كانت سائدة عند الحصول عليها أو عند تغيير وجهتها وتتمثل في سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛ السندات المرتبطة بنشاط المحفظة؛ سندات مرتبطة بأقساط رأس المال أو التوظيفات طويلة الأجل التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها، والقروض والحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي القيام ببيعها.
- تسجل الأصول المالية غير الجارية ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها المتمثلة في القيمة العادلة بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك، والتكلفة المهلكة عند الإدراج الأولي في الحسابات، منقوصا منه (-) تسديدات الديون ($\pm$) الاهتلاك المجمع (-) كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سابق، ص 09.

- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: تسجل المخزونات ضمن الأصول إذا تم الاحتفاظ بها للبيع خلال دورة الاستغلال أو خلال مرحلة التصنيع لغرض بيعها؛ أو إذا كانت في شكل مواد أولية ولوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- يتم تصنيف الأصول إلى مخزونات أو تثبتات ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في نشاط المؤسسة.
- يتم تقييم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي وفق طريقتين هما طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة CUMP وطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO، وكل مؤسسة تفصح عن الطريقة المستخدمة في ملحقتها.
- تقييم الأعباء والمنتجات المالية: تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعاً لانقضاء الزمن وتلتحق بالسنة المالية التي تترتب الفوائد خلالها:
- المنتجات (الإيرادات): هي إجمالي التدفق الداخلى¹ من النقدية والمدينين أو أي مصدر آخر ناتج عن بيع بضاعة أو تقديم خدمة أو استخدام موارد المؤسسة أو إتاوات أو توزيعات أرباح، ولا يشمل الإيراد المبالغ المحصلة لطرف آخر.
- * المصاريف (الأعباء): هي مجموع الاستهلاكات والنفقات والاهلاكات الناتجة عن الاستغلال² وتشمل كل ما يقع على عاتق المؤسسة أو ما تقوم بتسديده سواء تعلق الأمر بعمليات تتعلق بنشاط الاستغلال العادي للمؤسسة أو بنشاط خارج الاستغلال العادي لها، يسمح هذا التصنيف بمعرفة حجم تطور النتيجة مع طبيعة كل نشاط.

III. تسجيل و تقييم بعض العمليات الخاصة:

إن المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تؤدي إلى تسجيل وتقييم بعض العمليات بصورة مختلفة عن ما كان في المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 كما يلي:

1. العقود طويلة الأجل:

تتضمن العقود طويلة الأجل انجاز سلعة أو خدمة تقع تواريخ انطلاقتها والانهاء منها في دورات مختلفة وقد يتعلق الأمر بعقود البناء، عقود الإصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم الخدمات، ويتم

¹ - كتوش عاشور، "الحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، ديسمبر 2013، ص 189.

² - كتوش عاشور، "الحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي"، نفس المرجع، ص 181.

تسجيل الإيرادات والأعباء المتعلقة بعملية تمت في إطار عقود طويلة الأجل حسب وتيرة تقدم العملية من خلال تقديم نتيجة محاسبية في حين أنه إذا كان نظام المعالجة في المؤسسة أو طبيعة العقد لا يسمحان بتطبيق طريقة التقدم، أو كان من غير الممكن تقدير النتيجة النهائية للعقد بصورة صادقة فإنه يمكن استعمال طريقة الإتمام.¹

2. ضرائب مؤجلة:

تركز طريقة جدول حسابات النتائج للالتزام على فروق التوقيت، التي تمثل الفروق بين النتيجة الضريبية والنتيجة المحاسبية التي تنشأ في فترة واحدة وتنعكس في فترة أو أكثر لاحقة، حيث أن النتيجة الضريبية هي النتيجة المحاسبية للمؤسسة محددة وفقا للقواعد الضريبية للبلد، وتسمح بحساب مبلغ الضريبة المطلوبة، أما النتيجة المحاسبية فهي تناسب النتيجة الاقتصادية قبل الضريبة، وتسمح بحساب عبء أو ناتج الضريبة وتحتوي على الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.

بينما تركز طريقة الميزانية للالتزام على الفروق المؤقتة، التي تكون بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام وقيمة ذلك الأصل أو الالتزام المسجلة في الميزانية، حيث أن القاعدة الضريبية لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يعزى لذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

أصول الضرائب المؤجلة تتمثل في مبالغ الضرائب التي سيتحصل عليها خلال الفترات المستقبلية، بينما هي نتيجة عمليات سنوات سابقة للإنقاص، أما خصوم الضرائب المؤجلة تناسب مبالغ الضرائب التي ستدفع خلال الفترات اللاحقة بينما هي نشأت نتيجة عمليات حققت خلال سنوات سابقة من فرضها. تسجل الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول أم خصوم في نهاية الفترة بكل الفروق المؤقتة، التي يحتمل أن يترتب عنها لاحقا عبء أو ناتج ضريبي.

3. عقود الإيجار التمويلي:

عقد الإيجار هو عبارة عن عقد يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر عن حق استعمال أصل لفترة محددة مقابل دفعة أو مجموعة من الدفعات، ولم يأخذ المخطط المحاسبي الوطني هذا العنصر بعين الاعتبار بحجة عدم وجود أية نصوص أو أحكام تتعلق بتسجيله في حين أن النظام المحاسبي المالي قيم هذا العنصر وميز بين نوعين من الإيجار كما حدد طرق معالجتهما وتسجيلهما في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر.

¹ -Projet « système comptable financière », op.cit, p 29.

* **عقد الإيجار التمويلي:** هو عبارة عن عقد ينتج عنه تحويل شبه كلي للمنافع والمخاطر ذات الصلة بملكية الأصل للمستأجر.¹

- فيما يلي بعض الحالات التي تؤدي عادة إلى تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي:
- العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛
 - عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كبير من قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار؛
 - عندما تغطي مدة عقد الإيجار الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل الملكية؛
 - التقييم الحالي لمبالغ أقساط و دفعات الإيجار الدنيا يكافئ القيمة السوقية للأصل؛
 - الممتلكات المؤجرة ذات طبيعة خاصة يستخدمها المستأجر دون إجراء تعديلات عليها.
- تسجيل عقد الإيجار التمويلي:**

أ. **عند المستأجر:** يسجل ضمن أصول وخصوم الميزانية بأقل قيمة بين القيمة العادلة للأصل المستأجر والقيمة المحينة للدفعات الدنيا (التي تحسب باستعمال معدل الفائدة الضمني وهو معدل التقييم الحالي بحيث تكون القيمة المحينة للإيجارات المدفوعة مضافا إليها القيمة المتبقية للأصل في نهاية العقد مساوية للقيمة العادلة للأصل، أو يستعمل معدل الاستدانة الحدي للمستأجر الذي يمثل معدل الفائدة الذي كان سيدفعه المستأجر لإقراض الأموال الضرورية لحيازة الأصل لمكافئة مدة عقد الإيجار)، بينما تسجل التزامات دفع الإيجار في حسابات الخصوم.

يهلك الأصل المستأجر وفق نفس طرق اهتلاك الأصول المماثلة على مدة عقد الإيجار التمويلي إذا كانت أقل من قيمته النفعية، أما إذا كان مؤكداً أن المستأجر أن المستأجر سيصبح مالكا في نهاية العقد فإن الأصل يهلك على أساس مدة المنفعة.

¹ - JULIEN Jean Jacques, « les normes comptables internationales IAS/ IFRS exercices et cas d applications », 2 ème édition, Foucher, Paris, 2007-2008, P 56.

ب. عند المؤجر: المؤجر لا يستفيد من المنافع التي يمنحها الأصل لمستعمله ولا يتحمل المخاطر الناجمة وبذلك يعتبر مقرضا ويكافئ بالدفعات الإيجارية، يسجل الأصل بقيمته الحقيقية ضمن الحقوق في الميزانية.

* عقد الإيجار البسيط: هو عقد إيجار آخر غير عقد الإيجار التمويلي (لا تحويل لا للمنافع ولا للمخاطر ذات الصلة بالأصل المستأجر).

4. الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:

الامتيازات الممنوحة من طرف المؤسسة لموظفيها وعمالها يتم تسجيلها محاسبيا ضمن الأعباء، في إطار قيام عمال المؤسسة لأنشطة مقابل هذه الامتيازات، وفي نهاية الدورة فإن التزامات المؤسسة تجاه عمالها في صورة منح التقاعد، الاشتراكات الاجتماعية والامتيازات الاجتماعية، يتم إثباتها على شكل مؤونات، بحيث تحدد هذه المؤونات على أساس القيمة الحالية لمجموع التزامات المؤسسة تجاه موظفيها.

5. العمليات التي تتم بعملات أجنبية:

يتم تحويل الأصول المحصل عليها بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف في تاريخ إجراء المعاملة، وعلى أساس سعر الصرف في تاريخ الاتفاق بين أطراف العملية بالنسبة للحقوق والديون الخاصة بالتعاملات التجارية، أما الحقوق والديون الخاصة بالتعاملات المالية، ففي تاريخ إجراء المعاملة.

يتم تسجيل الفوارق الناتجة عن التغير في سعر الصرف في الأعباء المالية في حالة الخسارة، وفي النواتج المالية في حالة الربح.

6. تغيير التقديرات والطرق المحاسبية، وتصحيح الأخطاء:

يستند تغيير التقديرات المحاسبية (كتعديل مدة اهتلاك بعض الأصول الثابتة المادية مثلا) على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على معلومات جديدة تسمح بالحصول على معلومة موثوق بها أكثر، ولا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا كان ذلك يسمح بتحسين عملية عرض القوائم المالية ويزيد من جودتها للمؤسسة، بحيث يكون مفروضا من تنظيم أو معيار

محاسبي جديد، يؤدي إلى تغيير في المبادئ والأسس والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة.¹

إضافة إلى ذلك، هناك الأخطاء التي يتم اكتشافها أثناء الدورة، والمتعلقة بأخطاء مرتكبة في إعداد القوائم المالية لدورة أو عدة دورات سابقة، وبالتالي يعد ذلك إخلالاً بمبدأ الصورة الصادقة في إعداد القوائم المالية للدورات السابقة، ويؤثر على مقارنة القوائم المالية بين الدورات. ينص النظام المحاسبي المالي على أن تأثيرات تغيير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء على نتائج الدورات السابقة، يتم تحميلها على حساب "الترحيل من جديد" ضمن رؤوس الأموال الخاصة للدورة الجارية، أي تعديل الرصيد الافتتاحي للنتائج غير الموزعة.

7. الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة:

لقد منح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات التي تتوفر فيها شروط معينة، إمكانية استعمال نظام محاسبة مبسط قائم على إيراداتها ونفقاتها والذي يعرف بمحاسبة الخزينة، حيث تضمنت المادة الثانية من المرسوم الصادر في 26 جويلية 2008، بأنه يمكن للمؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها وعدد مستخدميها حداً معيناً خلال دورتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (09): يوضح رقم الأعمال وعدد العمال في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

الأنشطة الخدمية	الأنشطة الإنتاجية والحرفية	الأنشطة التجارية	
03	06	10	ر. الأعمال (مليون دج)
09	09	09	عدد العمال

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

يجب على المؤسسات من هذا النوع أن تقوم بتسجيل إيراداتها ونفقاتها بشكل موثوق ومنظم، كما يجب أن يقوم مسؤول المؤسسة بإجراء جرد خارج المحاسبة في آخر السنة المالية إذا

¹ - قانون رقم 07-11، مرجع سابق، المواد 37، 38، 39 و 40

كانت المبالغ المعنية معتبرة لكل عنصر من مبلغ الحقوق وديون الاستغلال في الحالة التي لا تسدد فيها المبيعات والمشتريات نقداً، مبلغ المخزونات و الأشغال الجارية، مبلغ التثبيتات المشتراة أو المباعرة خلال السنة المالية، مبلغ الاقتراضات المكتسبة أو المسددة خلال السنة المالية، ويتم الاحتفاظ بكشوف الجرد كوثيقة إثبات لمحاسبة المؤسسة.

كما يجب التأكد في نهاية الدورة من التوافق بين رصيد الصندوق والمبلغ الموجود فيه فعلاً، وكذلك التساوي بين الرصيد النهائي لرصيد البنك والرصيد الظاهر ضمن كشف البنك بتاريخ الإقفال.

إن النظام المحاسبي المالي قد أخذ بمبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة عامة في تقييم عناصر القوائم المالية (الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والمنتجات والأعباء)، لكن انسجاماً مع المادة 19 من المرسوم التنفيذي 156/08، والتي تنص على منح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان من خلال الصورة الصادقة للكشوف المالية، فقد سمح بالتقييم الأولي لبعض العناصر أو بإعادة التقييم لبعض العناصر الأخرى، بالاستناد إلى: القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)¹، أو قيمة الإنجاز²، أو القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة)³ دون الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية.

¹ - القيمة الحقيقية: وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية. بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية؛

² - قيمة الإنجاز: وهي مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي؛

³ - القيمة المحينة: وهي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر.

بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق وما جاء به من تغيرات على المستوى المحاسبي والمالي يجعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة التي تربط بين المحاسبة والجباية، وهذا قصد تكييفها أكثر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، حيث قد يؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر المستمد من النموذج الأنجلوسكسوني الذي من خصائصه عدم ارتباط المحاسبة بالجباية إلى عدة تغيرات في بعض القواعد المحاسبية والجبائية، وتمس هذه التغيرات بشكل مباشر عنصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، ويتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وضرورة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي.

المطلب الأول: المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية.

أولاً: تعريف المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية

تم تعريف المحاسبة المالية في نص القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

بينما تعرف المحاسبة الضريبية على أنها أحد فروع علم المحاسبة وهي قريبة من المحاسبة المالية تقوم على نفس المبادئ والفرضيات التي تقوم عليها المحاسبة المالية ولكن تختلف عنها في كونها تتأثر بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في البلد مجال التطبيق، وهي تهتم بإعداد وتنسيق الدفاتر المحاسبية المطلوبة من قبل الحكومة أو المؤسسات الضريبية من أجل فرض الضرائب على الدخل والرواتب وغيرها من نشاطات المنشأة.

ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الضريبية و المحاسبة المالية.

يمكن إبراز العلاقة بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية فيما يلي:¹

- المحاسبة المالية تعتمد على أساس الاستحقاق عند إعداد الحسابات الختامية في حين أن المحاسبة الضريبية تعتمد على الأساس النقدي أحيانا وعلى أساس الاستحقاق أحيانا أخرى؛

¹ - ياسر صالح الفريجات، " المحاسبة في علم الضرائب"، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2009، ص 24، 25.

- المحاسبة المالية تسمح بتكوين احتياطات أو مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة وذلك وفق سياسة الحيلة والحذر، أما المحاسبة الضريبية فلا تسمح بتكوين الاحتياطات أو المخصصات من الدخل؛
- ترتبط المحاسبة الضريبية ارتباطاً وثيقاً بالقانون، على عكس المحاسبة المالية التي تحمل الرواتب والأجور لحساب الأرباح والخسائر للوصول إلى صافي الدخل؛
- المحاسبة المالية تأخذ بالإيرادات جميعها التي تخص عمل المشروع بينما المحاسبة الضريبية تستبعد بعض الإيرادات لأنها معفاة بموجب القانون؛
- المحاسبة المالية ليس لديها إعفاءات شخصية أو عائلية تنزل من الدخل بينما في المحاسبة الضريبية توجد هذه الإعفاءات ويتم منحها لكل شخص له مصدر دخل خاضع للضريبة؛
- المحاسبة المالية تخضع لمبادئ المحاسبية متعارف عليها دولياً، بينما المحاسبة الضريبية فتخضع لمبادئ متعارف عليها ضمن حدود الدولة.

المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي.

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقاً تخدم غايات ضريبية، لأن الإدارة الجبائية تصنف ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المالية.

إذ أن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كانت عاملاً أساسياً يقف وراء تطور المحاسبة مهنة وعلماً في القرنين الماضيين¹، فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية، نتج عنه عدة اختلافات بين النظامين.

تتلخص طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة "تنطلق من فرضية خدمة المستثمر" بالجباية "تنطلق من فرضية خدمة الصالح العام" على العموم في آلية حساب النتيجة المحاسبية للانتقال إلى النتيجة الجبائية.

¹ - محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدان، " الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما"، مجلة العلوم اقتصادية، جامعة البصرة، العراق، العدد 24، المجلد السادس، ماي 2009، ص 123.

1. **تعريف النتيجة المحاسبية:** هي صافي الربح أو الخسارة لفترة إعداد التقارير المالية قبل خصم الضريبة، ويمكن التعبير عنها حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:
نتيجة الدورة = إيرادات على النشاط - نفقات على النشاط +/- تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون الافتتاح للدورة ومخزون نهاية الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض.
2. **تعريف النتيجة الجبائية:** يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية من خلال قانون الضرائب المباشرة، الأول متعلق بالوضع المالية للمؤسسة والتي ترتبط مباشرة بحسابات الميزانية، والثاني متعلق بحساب النتائج¹.
أ. **تعريف النتيجة الجبائية حسب حسابات الميزانية:**
تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الثانية على أن يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى احتتام وافتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها المستغل أو الشركاء خلال الدورة.
النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة - قيم الأصول في نهاية السنة.
حيث أن الأصول الصافية = الأصول الإجمالية - الاهتلاكات - المؤونات.
ب. **النتيجة الجبائية حسب حسابات التسيير:**
تنص المادة 140 من قانون الضرائب غير المباشرة في الفقرة (1) مع مراعاة أحكام المادتين 172 و 173 على أن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.
يمكن أن نستنتج أن النتيجة الجبائية ما هي إلا النتيجة المحاسبية معدلة وفق القوانين التنظيمية والتشريعية السارية.

¹ - مبارك بوعلاق وآخرون، "الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي: 25، 25 نوفمبر 2014، ج2، ص 618.

إذ أن أي مؤسسة ملزمة بقوة القانون على مسك دفاتر محاسبية تسجل فيها مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها، حتى تتمكن إدارة الضرائب من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تسعى جاهدة من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة، لذلك يفرض على المؤسسات الخاضعة للضريبة تقديم تصريح بأرباحها سنويا لمديرية الضرائب في الآجال المحددة. يمكن تحديد النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الأعباء المدججة - التخفيضات - العجز المالي المرحل.

مما سبق يمكن التمييز بين ثلاث أنواع من الأنظمة المحاسبية بغض النظر عن طبيعة العلاقة التي تربطها بالجباية وهي:

1. المحاسبات الجبائية: مرتبطة مباشرة بالجباية في قواعد التسجيل والتقييم والعرض، إذ أنها تتخذ أساسا لإعداد مختلف التصاريح الضريبية لتحديد أوعية مختلف الضرائب والرسوم مثل الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يمتاز به النموذج الأوروبي الفرانكفوني كما سبق الذكر، حيث المحاسبة والضريبة متصلتان فالضريبة على الأرباح مرتبطة بشكل مباشر بالنتيجة المحاسبية وهذا ما قد ينجر عنه نتيجتين أولهما تقييم ضئيل لنتائج المؤسسات من أجل تخفيض الضريبة أو غزو القوائم المالية بالقواعد الضريبية من أجل الاستفادة من المزايا الضريبية.¹

لا تدرج ضمن إيراداتها الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى النظام الجبائي ولا تطرح إلا النفقات القابلة للطرح ضريبيا، للحصول على النتيجة الخاضعة للضريبة ومن ثم تحديد الضريبة على الأرباح وينتج عن ذلك أن كل الأصول والخصوم تقيم بقيمتها الجبائية.

2. المحاسبة المختلطة: هي محاسبات مع شدة ارتباطها بالجباية لا تتطابق تماما مع القواعد الجبائية، حيث أن أغلب الأنظمة المحاسبية المرتبطة بالجباية هي ذات طبيعة مختلطة لذا يمكن القول أن تحديد نظام محاسبي جبائي محض ما هو إلا إطار تصوري.

تدرج الكثير من القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات والنفقات ضمن نظامها المحاسبي (طرق الاهتلاك التثبيتات وتكوين المؤونات...)، مما يسمح بالوصول إلى نتيجة محاسبية يغلب عليها الطابع

¹ - هوام جمعة، " المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد 2010/2009"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2011، ص 29.

الجباثي، ونعتمد كأساس لتحديد النتيجة الجباثية عن طريق إجراء تصحيحات عليها بدمج أو خصم عناصر إضافية لتحديد الوعاء الذي على أساسه تحسب الضريبة على الأرباح.

3. **المحاسبة المستقلة:** فالمحاسبة على هذا الأساس لا تأخذ من الجباية سوى الآثار الاقتصادية والمالية على الأداء والوضعية المالية،¹ وتستعمل الجباية المعلومات المحاسبية لأهدافها دون أن تؤثر على صياغتها وعرضها أو أن تحد من قدرتها على أداء دورها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، أي النتيجة الجباثية تحسب بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية مما قد يؤدي إلى ازدواجية في الحسابات تلك الموجهة إلى المعلومة المالية والموجهة إلى الاحتياجات الضريبية.

الملاحظ أن المحاسبة المستقلة عن الجباية تطورت عن طريق الأسواق المالية، بحيث تخضع المعلومات المحاسبية للمضامين والحقائق والجوهر الاقتصادي، بينما تحسب الضريبة ضمن نظام تصريح ضريبي مستقل خاضع للقواعد الجباثية، دون أن يؤثر ذلك على كيفية تشكيل وصياغة البيانات المالية أو التأثير أو الإخلال بمستوى الإبلاغ للبيانات المالية الصادرة من الأنظمة المحاسبية.

تجسد معايير المحاسبة الدولية (المرجعية الأنجلوساكسونية) نظاما محاسبيا يعتمد على فك الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجباثي الذي يمكن المحاسبة من تكوين كيان مستقل، حيث يستوحي النظام المحاسبي طبقا للمعايير المحاسبة الدولية قواعده وطرق معالجته للمشاكل الجباثية من المحاسبة الأنجلوساكسونية التي استقلت عن الجباية منذ زمن طويل، أما بالنسبة للأنظمة المحاسبية المرتبطة بالجباية المعدة وفق مرجعيات غير المرجعية المحاسبية الدولية عند رغبتها في إعداد قوائم مالية مطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة² (تطبيق النظام المحاسبي المالي يفرض استقلالية القانون المحاسبي والقانون الجباثي الذي سينتج عنه حتما فصل المحاسبة عن الجباية)³، أن تعتمد على عدة مقاربات لمعالجة الفوارق في إيرادات ونفقات وحسابات النتائج وأصول وخصوم الميزانية تقوم على معالجة الفوارق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجباثية؛ ومعالجة الفوارق بين الظاهرة في الميزانية المحاسبية والقيم الظاهرة في الميزانية الجباثية، كالفوارق الناشئة عن

¹ - أمينة بوفرح، دادة دليّة، "النظام المحاسبي المالي و مدى توافقه مع المعايير الدولية للمحاسبة" الملتقى الوطني حول: النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية" المنظم يومي 13 و 14 جانفي 2013، بجامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، ص 11.

² - وهذا ما يجب أن يحدث بالضبط في الجزائر بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي المقتبس من معايير دولية.

³ - كنوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام الموحد IAS/IFRS في الجزائر"، مرجع سابق، ص 299.

عملية إعادة التقييم؛ إضافة إلى إعداد جدول مقارنة بين النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي الحالي والنتيجة المحاسبية حسب المرجعية الدولية¹.

يجب على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقارنة بين كل من النتيجة المحاسبية والعبء الضريبي الظاهر في حساب النتيجة والعبء الضريبي الناتج عن المعدل الضريبي الفعلي، وهذا ما يلزم المؤسسة بإعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بين "PCN" و "NSCF":

*** الضريبة على أرباح الشركات:**

حسب المخطط المحاسبي الوطني كانت الضريبة على أرباح الشركات تسدد كضريبة مستحقة حيث اعتبرها بمثابة توزيعاً للأرباح أي أن الدولة شريك له حق، هذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء، و هذه الطريقة اعترفتها عدة نقائص.

جاء النظام المحاسبي المالي بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حيث بقيت الضريبة المستحقة وأضيفت لها كل من ضرائب الأصول والخصوم المؤجلة، وتميزت هذه الطريقة عن سابقتها بعدة مزايا تتمثل في أن طريقة الضرائب المؤجلة هي تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام على عكس طريقة الضريبة المستحقة؛ كذلك تحترم مبدأ تحمل كل دورة لأعبائها وإيراداتها؛ توفر المعلومات حول الضرائب المؤجلة حيث تساعد المؤسسة على بناء إستراتيجيتها الجبائية؛ يؤدي التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بأن تكون النتيجة الصافية للدورة منخفضة مقارنة بالضريبة المستحقة وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الأرباح الموزعة بمقدار الضريبة المؤجلة.

*** الاهتلاكات الخاصة بقرض الإيجار:**

حسب المخطط المحاسبي الوطني حيث كان يغلب الشكل القانوني أي أن قرض الإيجار يسجل كاستثمار ويعتبر أصل في المؤسسة بموجب عقد ملكيته، يسجل عند المؤجر فقط ولا يسجل عند المستأجر²، ونجسد له أقساط الاهتلاك ويتم خصمها من النتيجة الجبائية مما يؤدي إلى انخفاض الضريبة.

¹ - سفيان بن بلقاسم، "النظام المحاسبي المالي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرارات في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية"، دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 126.

² - BENYEKHEF Amel, « le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'est », op.cit, page 36.

الفصل الثالث: تكييف الممارسة المحاسبية الوطنية مع الممارسة المحاسبية الدولية.

أما حسب النظام المحاسبي المالي ميز بين الإيجار البسيط والإيجار التمويلي، وتطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني فأصبح قرض الإيجار يسجل عند المستأجر ويتم حساب أقساط اهتلاكه ويكون حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري¹، وتسجل كأعباء قابلة للخصم من النتيجة الجبائية، يمر تسجيله المحاسبي على ثلاث مراحل كما يلي:

الرحلة الأولى: مرحلة دخول الأصل المستأجر تحت مراقبة المستأجر:

21	ح/ الاستثمار المعني	XXX
167	ح/ ديون مترتبة على عقد الإيجار	XXX

المرحلة الثانية: مرحلة تسديد أقساط الإيجار:

167 661	ح/ ديون مترتبة على عقد الإيجار	XXX
	ح/ أعباء الفوائد	XXX
512/53	ح/ النقديتات	

المرحلة الثالثة: مرحلة تسجيل الاهتلاكات:

681	ح/ مخصصات الاهتلاك.	XXX
281	ح/ اهتلاك الأصل المعني	XXX

* خسائر القيم:

هذا الحساب لم يكن موجود لكنه جاء ليحل محل ح/49 "مؤونة تدني الحقوق" بأخذ جزء مؤونة الأسهم والسندات لتصبح في ح/29 "خسائر قيم الأصول الثابتة"، وتكون كأعباء قابلة للخصم، تخفض مبلغ الضريبة وتتم معاملتها مثل معاملة المؤونات من حيث الخصم، الإلغاء، التبرير وعدمه.

* على مستوى النتيجة:

حسب المخطط المحاسبي الوطني يتم احتساب مقدار الضريبة على النتيجة الإجمالية ح/88 (نتيجة الاستغلال+ النتيجة خارج الاستغلال).

¹ - المادة 141، الفقرة الثالثة، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي تحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس النتيجة العادية ثم بعدها تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية ح/12.

* على مستوى التغير في المخزون:

حسب المخطط المحاسبي الوطني يتم تسجيل التغير في المخزون من خلال قيمة الفرق بين القيمة التحصيلية وقيمة الشراء.

أما حسب النظام المحاسبي المالي يدرج التغير في المخزون في ح/603 الذي يتضمن مبالغ النقص التي يتأثر بها المخزون، ويخصم هذا التغير باعتباره عبء يخفض من مقدار الضريبة.

المطلب الرابع: الاختلاف بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

حسب النظام المحاسبي المالي يستوجب على المؤسسات أن تقدم في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين النتيجة المحاسبية والأعباء الجبائية الواردة في جدول حساب النتيجة، وهذا يتطلب تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، والعناصر التي تؤدي إلى الاختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية، والتي تميل عموماً إلى التركيز على النقاط التالية:¹

1. قواعد وتقنيات الاهتلاك وخسائر القيمة التي تعتبر عنصر جديد في النظام الجبائي الجزائري:

يعتمد النظام الجبائي على التقنيات المعروفة للإهلاك (خطي، متناقص، متزايد)، حسب المخطط المحاسبي الوطني هو الملاحظة المحاسبية للخسارة الواقعة على قيمة الأصول الثابتة والتي تتدنى قيمتها حتماً مع الزمن بفعل الاستعمال والتقدم²، غير أن تعريف الإهلاك في النظام المحاسبي المالي يختلف تماماً فهو عبارة عن استهلاك لمنافع اقتصادية مرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة منظمة على مدة دوام المنفعة للأصل المعني مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة بعد انقضاء مدة النفعية.

¹ - زغدار أحمد، سفير محمد، " خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية"، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009، ص 86.

² - كتوش عاشور، " المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 15.

لذا يجب على المؤسسات الجزائرية إعادة تحديد مدة وطريقة اهتلاك الأصول القابلة للإهلاك للتأثير على أقساط الاهتلاك باعتبارها محتواة في الوعاء الخاضع للضريبة، ومن هنا يمكن التمييز بين نوعين من الأصول:

- الأصول غير المركبة: حيث تحسب مدة اهتلاك الأصل حسب النظام المحاسبي المالي على أساس مدة الانتفاع به التي تعكس بواقعية استهلاك الأصل، على عكس القواعد الجبائية التي تحدد مدة الاهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل جزء من الأصول المادية والمعنوية التي تكون عادة قصيرة.
- الأصول المركبة: هناك أصول يمكن تجزئتها إلى عدة عناصر قابلة للتحديد من قبل المؤسسة المالكة ويمكن اعتبار كل عنصر كأصل منفرد يسجل محاسبيا على حدا وله مدة انتفاع محددة له، أي يكون له مخطط اهتلاك خاص به بدلالة مدة استعماله الحقيقية، وله القيمة المتبقية المحتملة في تاريخ نهاية الانتفاع به تمثل سعر التنازل وهذه الحالة غير معمول بها في مؤسساتنا الجزائرية وهذا ما قد يؤثر على حساب أقساط الاهتلاك.

2. التسجيل المحاسبي لعمليات القرض الإيجاري:

تسمح قواعد النظام المحاسبي المالي بتسجيل عناصر التثبيتات وأقساط اهتلاكها إذا كانت للمؤسسة رقابة عليها وتحصل منها على منافع اقتصادية بغض النظر عن ملكيتها، أي تطبيقا لمبدأ تغليب الشكل الاقتصادي على الجوهر القانوني، وهذا ما ينطبق بالضبط على التثبيتات المحصل عليها بواسطة قرض إيجاري على عكس القواعد الجبائية التي تفرض على أن تكون المؤسسة مالكة للأصل حتى تسجله لديها برفقة الاهتلاك الخاص وهذا ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان.

3. تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية:

يمكن لأي مؤسسة أن تمارس أنشطة بالخارج سواء بإبرام اتفاقيات أو القيام بتعاملات بالنقد الأجنبي، كل هذه العمليات يجب أن تحول بالعملة المحلية، سواء على أساس السعر الصرف يوم القيام بالعملية بالنسبة للعناصر غير النقدية المقيمة بالتكلفة التاريخية، أو بالسعر في تاريخ التقييم بالنسبة للعناصر غير النقدية والمقيمة بالقيمة العادلة، أو بالسعر في نهاية المدة بالنسبة للعناصر النقدية¹.

¹ - BRUN Stephan, « l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, Paris, 2006, page 75.

يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء والنواتج حسب النظام المحاسبي المالي، بينما النظام الجبائي يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط¹.

4. تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة:

يعتبر التقييم بالقيمة العادلة لعناصر الأصول والخصوم بالمؤسسة مفهوما جديدا ومهما حسب النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع القواعد الجبائية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية.

- **إعادة تقييم الأصول الثابتة:** حيث يتم تسجيل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صفه، وبمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة فإن كل جزء من الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها واحتساب اهتلاكها انطلاقا من القيمة المعاد تقييمها².

قد تجد إدارة الضرائب صعوبة في التأكد من صحة التقييم بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في حالة الاهتلاكات أو التنازل عن التثبيات.

- **عقارات التوظيف:** حيث يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا، مملوكا لتقاضي لإيجار و/أو تامين رأس المال، فهو لذلك غير موجه إلى الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي³، ويمكن أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة التي من الصعب تحديدها بدقة، إذ أن أي ربح أو خسارة ناتج عن تغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في نتيجة النشاط، أما إذا اختارت المؤسسة التقييم على أساس نموذج التكلفة فيمكن أن يكون النموذج أكثر دقة إذا أخذت القيمة العادلة منها، ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة.

¹ -DJILLALI Abdelhamid, « réflexion sur le projet de nouveau référentiel comptable Algérien en rapport avec les normes (IAS/IFRS) », institut des économies douaniers et fiscale, 24/09-03/10/2005, p 21.

² - جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، " آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه"، الملتقى الوطني حول: واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، المنعقد يومي 06/05 ماي 2013، جامعة الوادي، ص 09.

³ - ن. حاج علي، "النظام المحاسبي المالي الجديد"، مرجع سابق، ص 53.

5. المعالجة المحاسبية للضرائب خاصة الضرائب المؤجلة:

الضريبة المؤجلة تنشأ نتيجة الفروق المؤقتة بين الشركة وإدارة الضرائب، هذه الفروق قد تنشأ مثلاً نتيجة اختلاف معدل الاهتلاك التي تستخدمه الشركة ومعدلات الاهتلاك الضريبية وقد تنشأ أيضاً على سبيل المثال نتيجة وجود إيرادات مقدّمة أو مؤجلة ومصروفات مقدّمة أو مؤجلة فالشركة تعمل بنظام الاستحقاق وإدارة الضرائب تعمل بالنظام النقدي فينشأ فرق مؤقت بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، ويجب ملاحظة أن هذا الفرق مؤقت بمعنى أنه سوف يختفي في الفترات القادمة، وفي حالة وجود هذه الفروق المؤقتة بين الشركة وإدارة الضرائب تظهر الضريبة المؤجلة وقد تكون أصول ضريبية مؤجلة أو خصوم ضريبية مؤجلة وذلك حسب الفرق.

تسجل في الميزانية وفي حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع، أو العجز الجبائي أو القرض الضريبي القابل للتأجيل، أو إذا هذا الفرق كان منسوباً إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع، أو الناتج عن عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.¹

تم التطرق في النظام المحاسبي المالي إلى الضرائب المؤجلة وهذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، الذي يتناول ضرائب الدخل.

6. خسائر القيمة وتسجيل المؤونات: تعتبر خسائر القيمة عنصراً جديداً خاصة خسائر القيمة على التبيئات وعلى العناصر المالية وتؤثر على القواعد الجبائية من خلال وجود تسجيل محاسبي للخسارة في القيمة ضمن الأعباء من أجل إرجاع القيمة المحاسبية للأصل لقيمتها القابلة للتحصيل، مما يؤدي إلى تناقص الضريبة على الأرباح، أما بالنسبة للمؤونات فيختلف التعريف الحالي لها عن التعريف السابق المأخوذ به في النظام الجبائي، حيث أن التعريف الحالي يستبعد مؤونات الخسائر المستقبلية والتصيلحات الكبرى وتبقى فقط الالتزامات الحالية للمؤسسة في نهاية الدورة، أي أن الشروط الجديدة تؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، وكذلك الحال بالنسبة لمؤونة المخزون فهي تسجل عندما تكون تكلفتها أكبر من قيمة إنجازها، على عكس ما كان

¹ - قائمة التعاريف، الملحق رقم 03، التعريف رقم 49 "الضرائب المؤجلة".

معتمد عليه سابقا، وتسجل الخسارة في حالة قيمة المخزون في نهاية الدورة أقل من التكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج، وتسجل هذه الخسارة ضمن الأعباء.¹

7. **تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:** حيث لا يسمح بتغيير الطرق المحاسبية إلا في حالتين أولهما إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد وثانيهما إذا كان هذا التغيير يسمح بتحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي التغيير في الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة تندرج مباشرة ضمن الأموال الخاصة تحت حساب رقم 11 "الترحيل من جديد" في الميزانية الافتتاحية، دون تسجيلها ضمن الأعباء والنواتج في حساب النتيجة وبالتالي استبعاد النتيجة المحاسبية من هذه التصحيحات هذا ما يؤثر بالنقصان على الوعاء الضريبي، والسؤال الذي يطرح نفسه: هل ستعرض إدارة الضرائب لهذا الخيار وتقبل بالتخلي عن جزء من مواردها الجبائية؟، حيث تنص المادة 06 من قانون المالية التكميلي 2009 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 26 يوليو 2009 أن إدارة الضرائب معنية بقبول جميع مقترحات ونتائج النظام المحاسبي المالي الجديد في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة، وفي حالة التعارض تكون أولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

8. فوائد القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات.

9. أعباء ونواتج تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار (نواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة)؛ إضافة إلى عمليات غير مسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

فحسب النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات الاقتصادية أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات تخص المقارنة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسات

¹ - بلكيحل عبد القادر، "أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي"، ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2008/2009، ص 103.

إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

اعتماد النظام المحاسبي المالي للضرائب المؤجلة (أصول وخصوم) يعتبر الحل الوحيد لتصحيح هذه الاختلالات ومعالجتها محاسبيا وهي العنصر الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي.¹

المطلب الخامس: الحلول المقترحة لتقليل الفارق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

استنادا إلى الفروقات والاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي يمكن اقتراح أربع حلول للتقليل من هذا الفارق مع ذكر إيجابيات وسلبيات كل حل على حدا:

الحل الأول: إعادة النظر في إعادة صياغة الأنظمة الضريبية لتتوافق مع المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

يمكن أن يكون هذا التوافق مقبول جبائيا ولا يقلل من الوعاء الضريبي، إذ يجب على الإدارة الجبائية قبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن متعارضة مع قوانينها، ومن جملة المواد التي نظر فيها نجد:

1. متابعة العقود الطويلة الأجل: من خلال تسجيل العقود طويلة الأجل يتم وفق طريقة التسييق

التي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج والعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة في إطار التنسيق مع النظام المحاسبي المالي.

2. خصم الاهتلاكات والمؤونات: إذ أن النظام المحاسبي المالي يلزم بضرورة تشكيل المؤونات في حالة خسائر القيمة المتوقعة للمخزونات أو الحقوق.

3. الإطار العام: إذ أنه يجب على الإدارة الجبائية قبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي ما لم تكن متعارضة مع النصوص الجبائية وفي حالة التعارض فأولوية التطبيق للقواعد الجبائية.²

4. خصم المصاريف الأولية: النظام المحاسبي المالي ينص على عدم ظهور المصاريف الأولية في الميزانية، إذ أنه يجب خصمها؛ وعملا بمبدأ الحيطة والحذر فإن هذه المصاريف وإن كانت عولجت كخسارة بصفة نهائية ستكون قابلة للخصم جبائيا.

¹ - عاشور كتوش، " النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته و متطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة"، الملتقى الدولي حول: " دور معايير

المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات"، المنعقد يومي 24/25 نوفمبر 2014، بجامعة ورقلة، ص 282.

² - قانون المالية التكميلي 2009، المادة السادسة.

5. إعادة تقييم الأصول: تحدد مدة خمس سنوات لضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية وهذا ما يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي ثقل العبء الضريبي، إضافة إلى ضم فائض مخصصات الاهتلاك الناتجة عن إعادة التقييم. منها ما لا يزال واجب التعديل أو طرح لقواعد جديدة ومن بينها:

1. قواعد تسجيل وخصم الأعباء المقبولة جبائيا كمصاريف إعادة التجديد والإصلاح و المراجعة، ومصاريف البحث في حالة اكتساب هذه الأعباء وجب على إدارة الضرائب متابعتها.

2. قواعد تسجيل المصاريف المقبولة محاسبيا كالأعباء غير المبررة من طرف الإدارة الجبائية، نواتج الفروع من توزيعات الأرباح، لأسهم المقبوضة، والنواتج التي تتم من الفروع أو المؤسسات المشتركة.

3. عدم إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة.¹ هذا الحل (إعادة النظر في إعادة صياغة الأنظمة الضريبية لتتوافق مع المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي) له إيجابيات وسلبيات يمكن ذكرها فيما يلي:

- دراسة نقطة الاختلاف القاعدة الجبائية والمحاسبية ومحاولة تكييف محتوى النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي؛

- يزيد من الثقل على كاهل المؤسسات بزيادة الالتزامات الجبائية؛

- مما يؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية لعمل المؤسسات من أجل تطوير نوعية حساباتهم.

الحل الثاني: تغيير الممارسة المحاسبية لتناسب مع القواعد الجبائية.

لقد نص القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي بصفة واضحة بالأخذ بعين الاعتبار الظروف المحاسبية التي تحقق الصورة الصادقة والمتمثلة في الوضعية المالية للمؤسسات ومثلا عن ذلك الأعباء المسجلة التي تعتبر محاسبيا استثمارات وجبائيا تعتبر أعباء، إذ تتم المعالجة محاسبيا بتسجيل الأعباء وفقا للقانون

¹ - العمري أصيلة، بروة إلهام، "تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان المعلومة المحاسبية الجيدة و عوثق تكييفها"، الملتقى الدولي حول: " دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، المنعقد يومي 24/25 نوفمبر 2014، بجامعة ورقلة، ص 321.

الجبائي مع العمل على تسوية الفروقات باستعمال حسابات التسوية مثل الحساب ح/48 "مصاريف مقيدة سلفاً"، وفي ما يلي عرض لبعض حالات هذا الحل:

1. مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة: هناك نظام يمكن أن يمنح الخيار للمؤسسات:

- إما تخصيص مؤونات للإصلاحات الكبيرة؛
- إما بتطبيق طريقة المكونات مع التسجيل لمكونات الأصل والمنشأة في هذا الوضعية وهذه الخاصية (الخيار) ينتج منها نتائج جبائية ففي الحالة الأولى المؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها، وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها إعداد مخطط اهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل.

2. تاريخ انتقال الملكية ومراقبة الأصول: في حالة ما إذا سبق تاريخ انتقال ملكية الأصول تاريخ إمكانية مراقبتها من طرف المؤسسة، سيؤدي هذا الأمر حتماً إلى حدوث اختلافات يمكن معالجتها على نحو تسجيل الأصل جبائياً في حساب استثمارات خاص بالأصول الجبائية، كما يسجل عليه اهتلاكات لكن لا تؤخذ محاسبياً بحيث يجب أن تحول من حساب "79" إلى حساب "48" وتخصم بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية، أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية الدورة للأصل المعني بوضع "68" مدين وحساب "48" دائن.¹

3. مدة الاهتلاك: يمكن أن تواجه مؤسسات حالات مختلفة تتعلق بالاختلاف بين مدة استعمال الأصل في المؤسسة ومدة حياته الاقتصادية ما يؤدي إلى وجود فروقات يجب أن تضاف جبائياً للنتيجة، أو تدفع بالمؤسسات إلى تشكيل اهتلاكات استثنائية مبررة بطريقة جبائية ويمكن تسوية هذه الوضعية، بتسجيل فرق في الاهتلاك في حسابات حيادية التأثير وجبائية كحساب "79" و"48" و"14".

4. الاهتلاكات والخسارة في القيمة: يفترض في هذا الإطار بالمؤسسات تطبيق قاعدة الاهتلاك والخسارة في القيمة بأثر رجعي، والذي سينتج عنه بالضرورة تغيرات في الأصول تعالج في الأموال الخاصة، كما يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الطرق التي تراها كفيلة بإعطاء صورة عادلة عن وضعيتها، إذا كانت هذه العملية تشكل عرقلة معتبرة لنشاط المؤسسة ولا تستطيع القيام بها وذلك دون الإخلال بالقواعد والقوانين المحاسبية من خلال إعادة المنح القيم المحاسبية مثلاً، والتي تعتبر طريقة توقعية على مستوى

¹ - براق محمد ، بوسبعين تسعديت ، "تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي" ، الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي" ، البلدة ، يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب ، الجزائر ، ص 13.

حساب الاهتلاكات، ليس لها أي أثر على رؤوس الأموال، أي على الخصائص النوعية للحسابات، بحيث تتم إعادة تقييم القيم الصافية بدلالة نسبة تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية، ومن إيجابيات وسلبات هذا الحل يمكن ذكر ما يلي:

- هذا الحل لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه؛
- لا يتم تعديل النص الجبائي كذلك؛
- ليس صالح للتطبيق في جميع الحالات إذ أنه قد يؤدي إلى الغموض في بعض الحسابات (طرح حسابات ذات طابع جبائي)؛
- يمكن أن ترفض الإدارة الجبائية هذه الحسابات لعدم مطابقتها للقواعد المحاسبية المتبناة؛
- تحفظ على مصداقية البيانات.

الحل الثالث: مسك المؤسسة لمحاسبين - اقتصادية وجبائية - :

أي مسك محاسبة اقتصادية مبنية على أساس النظام المحاسبي المالي الموجه لخدمة المستثمرين منفصلة تماماً عن المحاسبة الجبائية التي تقوم على قواعد ضريبية تستعمل لتلبية احتياجاتها، ومن إيجابيات وسلبات هذا الحل:

- إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدة الجبائية والقاعدة المحاسبية؛
- قد يؤدي هذا الحل إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبين؛
- يمكن أن تضطر المؤسسة إلى إعادة تعديل برامجها المحاسبية وفي كل مرة يظهر التباين بين القاعدتين المحاسبية والجبائية.

الحل الرابع: مسك محاسبة اقتصادية موجهة للمستثمرين تتماشى مع منطق فك الارتباط بالجبائية:

مسك محاسبة اقتصادية واحدة يتم فيها تحديد التعديلات الواجبة التي تمكن من الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وهذا ما يؤدي إلى إعادة التنظيم الداخلي للنظام المعلوماتي المحاسبي في شكل جداول مفصلة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وتحديد قواعد الانتقال بالتعاون مع الإدارة الجبائية.¹

¹ - سفيان بن بلقاسم، "النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية"، مرجع سابق، ص 142.

في الأخير يمكن القول أن هذا الإصلاح يشكل نقلة نوعية يسمح باعتماد محاسبة اقتصادية تعطي الأولوية للجوهر على الشكل دون أن يحول ذلك بينها وبين تنظيم المعلومة المحاسبية وفق القواعد الجبائية، حيث أن المحاسبة المالية الحديثة والمقتبسة من معايير المحاسبة الدولية تتخلص من القيود السابقة وتطور كيانا خاصا بها مستقلا عن النظام الجبائي يهدف إلى ترجمة الحقيقة الاقتصادية للواقع المؤسسي.

خلاصة الفصل الثالث:

تناول هذا الفصل مسار التوافق المحاسبي في الجزائر انطلاقاً من المخطط المحاسبي العام "PCG" الذي لم يكن يتماشى مع الاقتصاد المخطط المتبع آنذاك، فحل محله المخطط الوطني للمحاسبة "PCN" ابتداءً من الفاتح جانفي 1976 ونجح في توفير المعلومات المحاسبية التي كانت مرجوة من إعداداته في تلك الفترة.

نظراً للتغيرات التي حصلت على الصعيدين الداخلي والخارجي للبلاد، أصبح المخطط المحاسبي الوطني يعاني من عدة نقائص فتم استبداله منذ الفاتح جانفي 2010 بالنظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية، إلا أنه هناك بعض المواضيع لم تعالجها المعايير المحاسبية الدولية وعالجها النظام الجديد كحالات خصوصية في المؤسسة الجزائرية من بينها:

- المرجع الجزائري ينص على بعض الخصوصيات في بعض المجالات مثل تنظيم ومسك المحاسبة وميدان مدونة الحسابات وتسجيل العمليات في الحسابات، بحيث أن هذه الميادين لم تكن لها أي معايير دولية تعالجها؛
 - المرجع الجديد يعالج حالة خاصة وهي المؤسسات الصغيرة والمسموح لها فقط بمسك محاسبة تركز على حركات الخزينة بينما لم تقر المعايير الدولية بأي إجراء يخصها؛
 - ترتيبات جديدة يأخذ بها المشروع الجديد فيما يخص تكاليف أداء التقاعد وطرق التقييم بينما تأخذ المعايير الدولية تأخذ عدة ترتيبات في هذا المجال؛
 - النظام المحاسبي المالي يعالج الميدان الخاص بالبنوك والتأمينات ولا يعالج إلا بطريقة موجزة ميدان الأدوات المالية وعقارات التوظيف والفلاحة، وهناك حاجة للأخذ في الحسبان النص الكامل للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية؛
 - على مستوى الإطار المفاهيمي يعرف المشروع مبدأ الوحدة النقدية وهو مبدأ غير مشار إليه بوضوح في المعايير الدولية؛
 - الجرد الدائم إجباري في النظام المحاسبي المالي ومسموح به في معايير المحاسبة الدولية؛
- هناك بعض الزوايا غير المتوافقة مع المعايير الدولية ومنها:
- حساب فرق تقييم في الأموال الخاصة وأرباح وخسائر أخرى محتملة على الأموال الخاصة؛

- فائض أو نقص في القيمة على التنازل عن الأصول غير الجارية؛

- الضرائب المؤجلة للأصول والضرائب المؤجلة للخصوم؛

يؤدي تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر إلى تغييرات في بعض القواعد المحاسبية والجبائية التي كانت مطبقة في إطار النظام السابق، وتمس هذه التغييرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وضرورة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية فيما يتعلق بالاهتلاكات والمؤونات، خصم المصاريف الإعدادية، التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي، إعادة تقييم الأصول، متابعة العقود الطويلة الأجل، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وزيادة شفافيته بالنسبة للمؤسسات داخل أو خارج الوطن.

إذ يجب على الإدارة الوصية (وزارة المالية) التطرق إلى إمكانية فصل المحاسبة عن الجبائية كما هو الحال في الأنظمة الأنجلوساكسونية، وذلك من خلال تطبيق مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛ والاستفادة من تجارب البلدان التي قامت بدراسة قوانينها الضريبية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية، وخاصة تلك التي ترتبط المحاسبة بالجبائية فيها بنفس درجة ارتباطهما في الجزائر مثل فرنسا؛ والعمل على إعادة صياغة التشريعات و القواعد الجبائية بما يفك الارتباط بينها وبين الممارسة المحاسبية، الأمر الذي يشجع بدرجة كبيرة المؤسسات على الالتزام بمفاهيم الشفافية والإفصاح المحاسبي.

النظام الجبائي الحالي ملزم على مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما وبهدف تكييفه مع التغيرات والمستجدات المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، وعليه يجب على الإدارة الجبائية وإدراكا منها بأهمية هذا الجانب اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة مستقبلا في إطار الموازنة بين استقرار القوانين والمحافظة على حصيلة الإيرادات الضريبية.

على الصعيد الجبائي تم مراجعة نسبة الضريبة على أرباح الشركات التي تم توحيدها في إطار قانون المالية الأولى لسنة 2015 عند نسبة 23 % لجعلها تتراوح بين 19 بالمائة و 26 بالمائة حسب نوع النشاط 19 % بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية و 23 % بالنسبة لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري والسياحة و 26 % بالنسبة لباقي النشاطات كالاستيراد والبيع على الحالة.

الفصل الرابع:

دراسة تقييمية للنظام المحاسبي المالي.

تمهيد:

باعتبار أن المؤسسة الاقتصادية هي المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي تقوم هذه الدراسة الميدانية على أسلوب دراسة حالة إحدى المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال إجراء دراسة تقييمية لمدى تطبيق هذه المؤسسة لقانون النظام المحاسبي المالي بدأ بمدى التزامها بتطبيق قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي حسب النظام الجديد مروراً بالقوائم المالية المعدة ومدى احترامها للمعايير التي جاء بها هذا الأخير من حيث الشكل والمضمون.

إضافة إلى أسلوب الاستبيان الموجه ممارسي مهنة المحاسبة من أكاديميين وإطارات في المؤسسات وأصحاب المهن الحرة للاحتكام إلى آرائهم حول مدى صحة تطبيقهم لمبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد منذ دخوله حيز التنفيذ، حيث قسم الاستبيان إلى أربعة محاور الأول خاص بمدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق مثل هذا النظام المقتبس من معايير محاسبية دولية تتميز بالدقة والصرامة، والمحور الثاني يتعلق بعملية الانتقال إلى تطبيق هذا النظام والتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني الذي تحذر في البيئة المحاسبية الوطنية قرابة 35 سنة، لنمر في المحور الثالث إلى تطبيق النظام على أرض الواقع سنة 2010، أما المحور الرابع فتناولنا فيه مدى تكييف النظام المحاسبي الجديد مع النظام الجبائي، في الأخير تم فتح عدد من الأسئلة لاستطلاع آراء العينة حول السبل الكفيلة لإنجاح التطبيق، وللإحاطة بعناصر هذا الفصل تم تقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».

المبحث الثاني: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر نموذج من الخبراء في المحاسبة.

المبحث الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال الدراسة الميدانية في إحدى المؤسسات الاقتصادية، حيث أن الجزائر منذ الاستقلال وهي تحاول النهوض بمختلف القطاعات (صناعية، تجارية، فلاحية،...)، من أجل تنمية الاقتصاد الوطني ونظرا لتطور احتياجات المواطنين من الدواجن والأنعام، اهتمت بالدرجة الأولى بهذا القطاع حيث ظهر الديوان الوطني لتربية الأنعام « UAB ».

ومن أجل إجراء هذه الدراسة ارتأينا إجراء تحليل لمختلف مؤشرات التوازن المالي والنسب المتوية لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة لنقوم بعدها بتحليل مختلف القوائم المالية المعدة من طرفها ونرى إن كانت متوافقة مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».

أولا: نشأة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».

يعتبر الديوان الوطني لأغذية الأنعام من بين الوحدات الإثنى والثلاثون (32) الموزعة عبر الوطن وقد تم تأسيسها في سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية "MAKLA" وأمت من طرف الديوان الوطني لأغذية الأنعام بتاريخ 04 أفريل 1969 تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري كما سبق الذكر بشكل مؤسسة عمومية نشاطها إنتاج أغذية الأنعام مركزها بالجزائر العاصمة.

وقد مرت هذه المؤسسة بسلسلة من التحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية آخر تحول لها كان عند تحويلها إلى شركة ذات أسهم في 1997 برأس مال إجمالي قدر بـ: 700.000.000 دج، الذي ارتفع إلى ما يعادل 2.703.000.000 د ج، وتشغل حوالي 144 عاملا.

حيث تخلت عن التسيير المركزي وأصبحت مؤسسة مستقلة ذات تسيير لا مركزي كما أن التغير سمح بتقسيم إلى ثلاث نواحي مستقلة عن الأخرى: ناحية الشرق: GAE؛ ناحية الوسط: GAC؛ ناحية الغرب: GAO.

إن مؤسسة "UAB" تنتمي إلى ناحية الغرب والتي تضم سبع (7) وحدات جهوية فرعية لتغذية الأنعام حيث توجد في كل من وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت بشار، البيض، و(6) مراكز لتربية الدواجن يشكل شركة ذات مسؤوليات محدودة وبحكم هذا الارتباط

فهي تتعامل مع هذه الوحدات على أساس التبادل المشترك بالمواد الأولية لسد الحاجيات الضرورية.

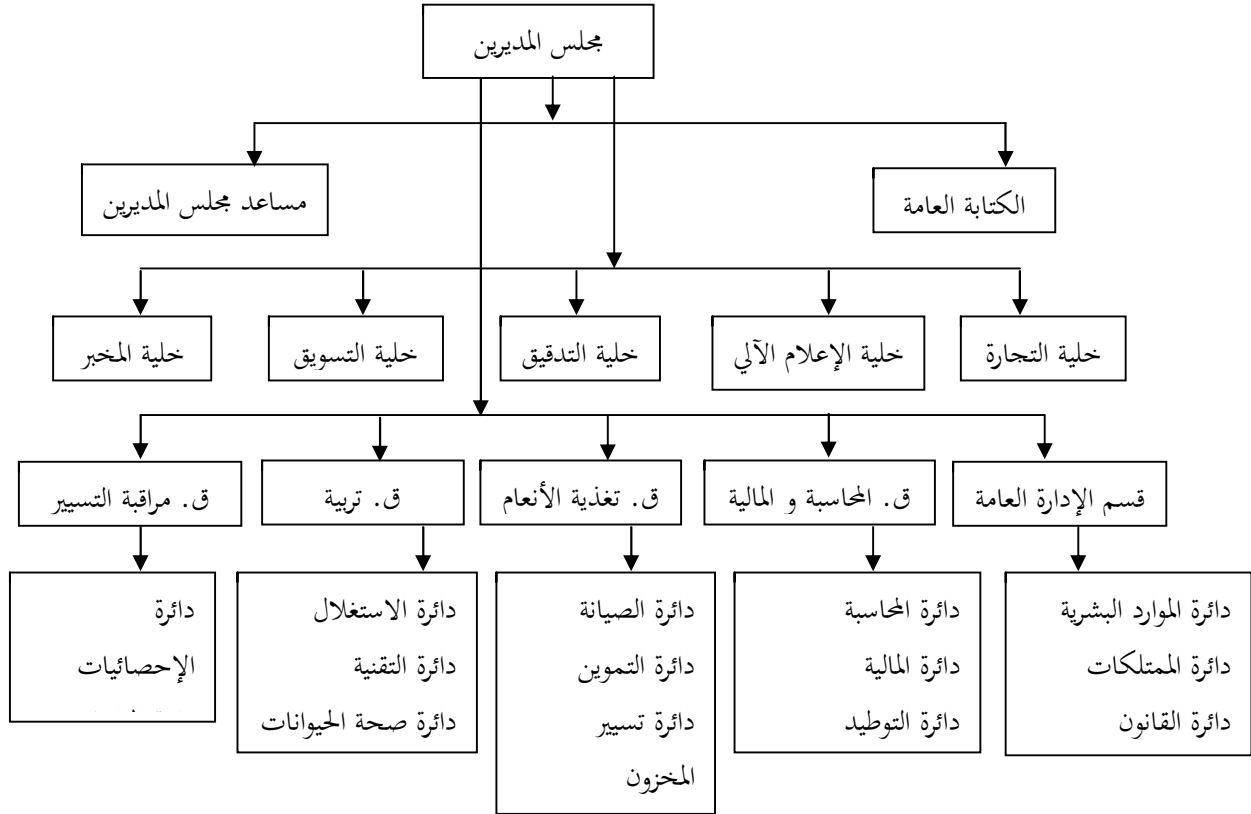
يعتبر نشاط المؤسسة بالطابع الصناعي التجاري لأغذية الأنعام بمختلف أنواعها وتعتمد في عملية الانتاج على عدة مواد أولية أهمها: الذرى من كندا، الصوجا من أمريكا، "SONGROS" من ايرلندا، "CALCAIR"، و "CMV"... الخ .

كما تسهر المؤسسة على تنفيذ مصلحتين مهمتين هما مصلحة البيع ومصلحة الإنتاج التي يتم فيها تطبيق برنامج الإنتاج الذي يتضمن تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة على عكس الأولى التي يتم من خلالها ضمان السير الحسن للمنتجات وتوزيعها على عملائها من الزبائن، خواص، مؤسسات عمومية، تعاونيات.... الخ.

ثانيا: تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB ».

هو مخطط يقدم بواسطته مجموع الهياكل الموجودة في الجمع ويبين مختلف المصالح وهو أحسن وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل داخل المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة من طرف مختلف المصالح والأشخاص، إلى جانب هذا يمكن القول بأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي لتمييزه بالبساطة والسهولة وسرعة التنفيذ.

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي للمقر الاجتماعي لمؤسسة إنتاج أغذية الأنعام « UAB »:



المصدر: وثائق المؤسسة.

حيث أن خلية الإعلام الآلي المسؤولة عن إدخال برمجيات جديدة وتعليمها لجميع الموظفين المعنيين

بمجال الإعلام الآلي وهذا ما جرى سنة 2010 عند تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: تقديم قسم المالية والمحاسبة.

يرتبط ارتباطا وثيقا بجميع الأقسام ويقوم بتسجيل مختلف العمليات المتعلقة بالنشاط

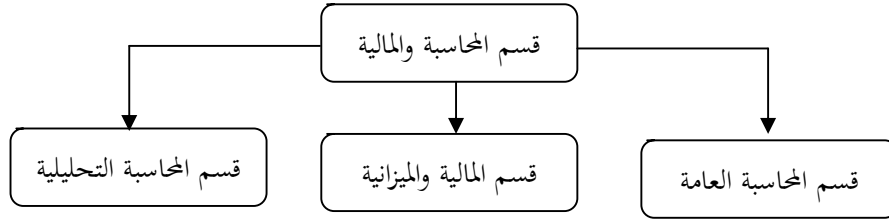
التجاري للوحدات، والعلاقات البنكية، وإعداد الميزانية المحاسبية ومتابعة ذمم وديون المؤسسة،

التحليل المالي ومتابعة المشاريع المختلفة.

يقوم كذلك بدراسة ومعرفة قدرة المؤسسة المالية على تمويل مختلف نشاطاتها ويتضمن

ثلاث مصالح وذلك حسبما يوضحه الشكل رقم (09) الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية بمؤسسة UAB.



المصدر: وثائق المؤسسة.

تشتمل مصلحة المحاسبة العامة على ثلاث أقسام هي:

- **قسم الموردين:** يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية وتكون مصحوبة بطلب وإذن استلام ثم تراقب من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد من صحتها يمضي عليها وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات ثم تسلم نسخ من هذه الوثائق إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد قيمة المبالغ.
- **قسم الزبائن:** ترسل نسخ الفواتير المرفقة بإذن الإخراج وإذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاصة بالزبون ثم اليومية الخاصة بالزبائن وفي آخر المطاف تسلم إلى مصلحة الميزانية والمالية للتحصيل.
- **قسم الأجرة:** تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال والمستخدمين التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وبعد مراجعتها من طرف المحاسب تسجل في اليومية.

1. **مصلحة المالية والميزانية:** تتكون من قسمين:

- **قسم خاص بالبنك:** تستقبل على مستواه شيكات الزبائن وتسجل في دفتر الإيرادات والنفقات وهذه الشيكات توجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعها وتسجيلها، وفي الأخير ترسل إلى البنك الذي يكون في اتصال شهري بالمصلحة من أجل استخراج الكشف البنكي للمؤسسة حتى تتأكد من التسجيلات الدفترية.

- قسم خاص بالصندوق: لابد أن يحتوي الصندوق على مبلغ احتياطي يقدر بـ 5000 دج وهذا من أجل دفع أجور المتمرنين، تسديد ثمن الطوابع وشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها على 1500 دج ويجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.
- 2. مصلحة المحاسبة التحليلية: يقتصر عمل هذه الأخيرة على حساب كلفة شراء المواد الأولية وسعر التكلفة.

رابعا: إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي حسب المؤسسة « UAB ».

في إطار تطبيق قواعد القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي انطلقت المؤسسة محل الدراسة في مشروع الانتقال في السداسي الأول من سنة 2010، بالاعتماد على التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة المتضمنة كيفية التطبيق الأولي للنظام الجديد، وقد تمت أعمال هذا المشروع بمشاركة كل من مدير المالية ورئيس قسم المحاسبة ومدير الموارد البشرية ومجموعة من الخبراء، بعد المشاركة في دورات تكوينية حول النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية لمدة 15 يوم، والتي لم تكن بالكافية لفهم كل أبعاد المعايير المحاسبية الدولية حسب تصريح المسؤول عن المحاسبة ومساعديه بالمؤسسة.

قد تواصلت مدة التكوين بعد ذلك لمدة أربع سنوات بتقسيم الموظفين المعنيين بالتكوين إلى دفعات وتم التكوين في المراكز التالية بحضور مجموعة من الأساتذة والدكاترة في الميدان ومن مختلف الولايات أغلبهم من الجزائر العاصمة:

- المؤسسة « ORAVIO » بمستغانم؛
- مركز « BOUSFIR » بوسفار بولاية وهران؛
- مركز تقنيات الإعلام « CETIC » بولاية بومرداس؛
- مركز « EGIC » بولاية وهران.

فكانت أولى خطوات الانتقال بتسليط الضوء على أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والممارسة المحاسبية السابقة (المخطط المحاسبي الوطني) وتحليل الخيارات المحاسبية المقدمة من طرف النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى تقدير الآثار التنظيمية والفنية المتعلقة بالمرجعية الجديدة.

وطبقا للتعليمية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 الصادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة قامت المؤسسة بإعداد القوائم المالية المقارنة للفترة 2009-2010 التي أعدت وفقا لقواعد

التقييم والتسجيل المحاسبين كما هو محدد في القرار 26 جويلية 2008، بالإضافة إلى المعايير والترجمات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

قامت المؤسسة بخطوات انتقال مطابقة لتلك الواردة في التعليم رقم 2010/341 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمتمثلة في:

- إعداد مخطط داخلي للحسابات في النظام المحاسبي المالي؛
- تعريف نماذج الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي؛
- إعداد جدول المطابقة العددي للنظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني؛
- تنفيذ إعادة المعالجة وفق التعليم رقم 02؛
- إعداد سجل لإعادة المعالجة؛
- إعداد الميزانية الافتتاحية 2010 حسب النظام المحاسبي المالي بعد إعادة المعالجة وإدخال التعديلات الضرورية؛

خامسا: القواعد والطرق المحاسبية المستعملة في المؤسسة.

بعد الإطلاع على مختلف التقارير والوثائق بالمؤسسة محل الدراسة تمكنا من التعرف على القواعد المحاسبية للتقييم والتسجيل المتبعة في المؤسسة والتي ستحدد لنا المعايير التي تم تطبيقها ومختلف المعالجات التي وجب إجراؤها.

تم إعداد البيانات المالية للمؤسسة وفقا للقواعد والمعايير والإجراءات التي وضعتها القوانين المتعلقة بنظام المحاسبة المالية لاسيما القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 26 جويلية 2008، وأن المعلومات الواردة في القوائم المالية تمت وفق متطلبات الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وذلك لتلبية حاجيات المستخدمين الداخليين والخارجيين للمؤسسة، وأن طريقة التقييم التي سجلت بها العناصر الواردة في الميزانية تمت على أساس التكلفة التاريخية (تكلفة الحيازة) مطروح منها الاهتلاكات وخسائر القيمة، وهي طريقة مطابقة لما جاء في المعيارين المحاسبين الدوليين "IAS16" و "IAS38"، والنظام المحاسبي المالي.

غير أن المؤسسة لم تفصح بشكل واضح عن تطبيقها لطريقة الاهتلاك المتبعة، طرق تقييم المخزونات (FIFO أو التكلفة الوسيطة المرجحة)؛ إلا أن المسؤول عن المحاسبة أخبرنا بأنها التكلفة الوسيطة المرجحة؛

قامت المؤسسة بتطبيق ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي "IAS19" وكونت مؤونة لمنح الخروج للتقاعد، حيث بلغت 24 902 179,86 دج سنة 2014.

سادسا: الإيضاحات والتفسيرات المتعلقة بالقوائم المالية لسنة 2014.

1. التوضيحات بالنسبة للأصول:

الترتت المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات المقارنة الخاصة بالدورة السابقة في عمود خاص وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وطبقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، من أجل المقارنة ومعرفة التغيرات التي تمس عناصر الميزانية من سنة لأخرى. ليس هناك أي إعادة معالجة فيما يتعلق بالمصاريف الإعدادية أو مصاريف البحث والتطوير لأنه لا وجود لها بالمؤسسة، ولم يتم إجراء أي إعادة تقييم لأي أصل من أصول المؤسسة.

أفصحت المؤسسة بأن الأصول غير جارية تمثل مجموعة الأصول التي تمتلكها لمدة أكثر من سنة، حيث تم تقييمها بالتكلفة التاريخية مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة طبقا لما جاء في المعيارين "IAS16" و "IAS38" والنظام المحاسبي المالي، غير أنه لم تتم الإشارة إلى استخدام طريقة إعادة تقييم هذه الأصول في نهاية السنة، مع تقديم جدول مفصل للأصول غير الجارية التي تمتلكها المؤسسة، كما قامت بإعداد جدول خاص بتطور التثبيات المالية غير الجارية؛ لتسهيل عملية التحليل المالي، وهذا ما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم (1).

فيما يخص التثبيات العينية حسب المركبات والذي نص عليه المعيار المحاسبي الدولي "IAS16"، فالمؤسسة لم تطبق هذه القاعدة لأنها تحتاج لإجراء دراسة تقنية من طرف خبراء لتحديد التثبيات التي يمكن أن تشملها عملية التفكيك.

تعتمد المؤسسة على الاهتلاك الخطي والذي ترى بأنه يمثل أحسن تقدير لاستهلاك المنافع الاقتصادية لممتلكاتها، حيث لم تقم بأي تعديل على طرق الاهتلاك؛

تقوم المؤسسة بتطبيق الجرد الدوري على المخزونات والجرد الدائم على المخزونات المتعلقة بالإنتاج، ويتم تقييمها بمتوسط التكلفة المرجحة.

أفصحت المؤسسة في جدول منفصل عن اهتلاكات الأصول غير الجارية والمقدرة خلال سنة 2014 بـ 221 354 508,29 دج، وكذلك إعداد جدول المؤونات المخصصة من طرف

المؤسسة، وجدول خاص بخسائر القيمة على الحقوق وآخر خاص بخسائر القيمة على المخزونات، وجدول اهتلاك لكل عنصر من عناصر التثبيات المادية كل على حدا مع اختلاف معدلات الاهتلاك بين 5%، 10%، 15%، 20% حسب نوع الأصل المهتلك كما يوضحه الجدول رقم (10) كما يلي:

جدول رقم (10): معدلات الاهتلاك لمؤسسة « UAB »

نوع الأصل	المباني	تجهيزات وتركيبات	معدات مكتب	المعدات والأدوات	معدات النقل
معدل الاهتلاك	2- 5 %	5- 10 %	10 %	10- 20 %	20 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير نشاط المؤسسة لسنة 2014.

2. التوضيحات بالنسبة للخصوم:

أفصحت المؤسسة عن جدول استحقاقات الحسابات الدائنة والديون، إلا أنها لم تفصح بشكل تفصيلي عن آجال استحقاق هذه الحسابات عند الإقفال كما نص عليه المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ 26 جويلية 2008.

المطلب الثاني: تحليل ميزانية المؤسسة « UAB » عن طريق مؤشرات التوازن المالي.

قبل الشروع في حساب مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية ارتأيت القيام بإعداد جدول يضم جميع العناصر الميزانية المالية التي نحتاجها في عملية التحليل كما يلي:

جدول رقم (11): يوضح عناصر الميزانية المالية للمؤسسة « UAB » .

الوحدة: 1000 دج.

2 014	2 013	2 012	2 011	2 010	
407 131,142	373 522,255	383 579,490	377 385,936	371 987,536	الأصول الثابتة
966 249,635	959 978,943	1 174 608,218	1 167 038,108	954 317,744	أصول المتداولة
1 040 699,318	1 085 797,568	1 435 378,845	1 180 273,325	1 084 069,083	الأموال الدائمة
753 695,626	681 184,328	1 023 783,193	930 488,754	854 569,439	-الأموال الخاصة
262 101,513	374 473,182	383 029,473	228 730,861	214 803,714	-الاهتلاكات
24 902,179	30 140,058	28 566,179	21 053,710	14 695,930	-الديون طويلة الأجل
					الديون قصيرة الأجل
332 681,458	247 703,629	122 808,862	364 150,718	242 236,196	(الخصوم المتداولة)
6 811,537	2 106,521	24 454,808	10 814,338	7 276,256	أموال الخزينة

المخزونات والمنتجات	قيد التنفيذ	قيم قابلة للتحقق			
29 722,369	111 725,502	89 087,641	77 754,968	68 964,971	
917 319,118	1 044 498,267	1 061 065,767	880 117,451	890 473,124	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير نشاط المؤسسة.

أولاً: مؤشر رأس المال العامل « FR » .

رأس المال العامل هو جزء من رؤوس الأموال التي تصلح لتمويل الاحتياجات ناقص عناصر الأصول الناتجة عن دورة الاستغلال، و لتحقيق السير العادي لنشاط المؤسسة فعلى رؤوس الأموال أن تحول الأصول الثابتة والأصول المتداولة، ويتضمن أربعة أنواع أساسية.

- رأس المال العامل الدائم:

جدول رقم (12): قيم رأس المال العامل الدائم لمؤسسة:

الوحدة: 1000 دج.

2 014	2 013	2 012	2 011	2 010	
					أعلى الميزانية
633 568,176	712 275,313	1 051 799,355	802 887,389	712 081,547	الأموال الدائمة (-) الأصول الثابتة
					أسفل الميزانية
633 568,177	712 275,314	1 051 799,356	802 887,390	712 081,548	أصول المتداولة (-) الديون قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

ملاحظة: الأموال الدائمة = مجموع الأموال الخاصة + النتيجة + الاهتلاكات وخسائر القيمة من جانب

الأصول + مجموع الخصوم غير الجارية (د.ط.أ).

الأصول الثابتة = مجموع الأصول غير الجارية (د.ق.أ) بالمبلغ الإجمالي.

التحليل:

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن رأس المال العامل خلال السنوات المدروسة كان موجبا، بالرغم من انخفاضه سنة 2013 وكذا سنة 2014 إلا أن المؤسسة مازالت تتمتع بالقدرة التمويلية لا بأس بها.

من أعلى الميزانية: تظهر أهمية هذا المؤشر من هذا الجانب في كونه يعبر عن وجود توازن مالي مريح للبيئة المالية للمؤسسة، فكلما ارتفعت قيمة رأس المال العامل كلما ازدادت درجة التوازن تحسناً، كل هذا دل على تجميد قسم أكبر من الأموال الدائمة، حيث بلغت أعلى قيمة له سنة 2012 بمبلغ 1 051 799,356 دج (الوحدة 1000 دج).

من أسفل الميزانية: تكمن أهمية هذا المؤشر في اعتباره كدليل أو مقياس لمعرفة درجة الثقة في اعتباره كدليل أو مقياس لمعرفة درجة الثقة في مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل قبل تواريخ استحقاقها، ويمثل رأس المال العامل من أسفل الميزانية الفائض من الأصول المتداولة بالنسبة للديون قصيرة الأجل، هذه الطريقة توضح لنا الموضع الأحسن الذي يهدف إليه رأس المال العامل المتمثل في تمويل الأصول المتداولة، هذا يعني وجود فائض في السيولة في المدى القصير مما يعبر عن ولاء المؤسسة وقدرتها على ضمان الوفاء بديونها عند تاريخ استحقاقها كما تلجأ المؤسسة في هذه الحالة إلى مواجهة مشاكل غير متوقعة في حالة حدوثها بسبب الاضطرابات التي تحدث في دورة الاستغلال.

- رأس المال العامل الخاص:

جدول رقم (13): يوضح رأس المال العامل الخاص للمؤسسة.

الوحدة: 1000 دج.

2 014	2 013	2 012	2 011	2 010	ر.م.ع - د.ط.أ
608 665,997	682 135,255	1 023 233,176	781 833,679	697 385,617	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

التحليل:

نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل الخاص موجبة خلال سنوات الدراسة هذا يعني أن المؤسسة قادرة على تمويل أصولها غير الجارية من مواردها الخاصة دون الاعتماد على الديون طويلة الأجل، والملاحظة الثانية أن قيمة رأس المال العامل الخاص تقترب من قيمة رأس المال العامل، مما يعني أن قيمة الديون طويلة الأجل صغيرة وهو مؤشر إيجابي لوضعية المؤسسة.

- رأس المال العامل الإجمالي:

جدول رقم (14): رأس المال العامل الإجمالي للمؤسسة.

الوحدة: 1000 دج.

2 014	2 013	2 012	2 011	2 010	مج الأصول المتداولة
966 249,635	959 978,943	1 174 608,218	1 167 038,108	954 317,744	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

التحليل:

إن مقارنة رأس المال العامل الإجمالي كبير مقارنة برأس المال العامل الأجنبي خلال فترة الدراسة مما يدل على امتلاك المؤسسة سيولة معتبرة.

- رأس المال العامل الأجنبي: ويساوي مجموع الديون وسيتم مقارنته بالأموال الخاصة.

جدول رقم (15): يمثل رأس المال العامل الأجنبي للمؤسسة.

الوحدة: 1000 دج.

2 014	2 013	2 012	2 011	2 010	مجموع الديون
357 583,637	277 843,687	151 375,041	385 204,428	256 932,126	
753 695,626	681 184,328	1 023 783,193	930 488,754	854 569,439	الأموال الخاصة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

التحليل:

إن القيمة المنخفضة لرأس المال العامل الأجنبي مقارنة بالأموال الخاصة لسنوات الدراسة يعني أن المؤسسة مستقلة ماليا وعدم تدخل الأطراف الخارجية في سياستها، فمجموع الديون يجب أن لا تكون أكبر من مجموع الأموال الخاصة لأن هذا يعبر على أن المؤسسة تعتمد على ديون الغير أكثر من اعتمادها على أموالها الخاصة، فالأموال الخاصة للمؤسسة أكبر من ديونها خلال سنوات الدراسة وهذا ما يدل على أن المؤسسة لا تعتمد على الديون فأموالها الخاصة تكفي لتمويل دورة الاستغلال.

ثانيا: احتياجات رأس المال العامل « BFR » .

يعرف بأنه جزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطي من طرف الموارد الدورية، كما يمكن القول بأن احتياجات رأس المال العامل في تاريخ معين هو رأس المال العامل

الذي تحتاجه المؤسسة لمواجهة ديونها المستحقة في هذا التاريخ، فدورة الاستغلال تنتج احتياجات للتمويل مرتبطة بسرعة دوران عناصر الأصول المتداولة (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) بينما موارد التمويل فهي مرتبطة بسرعة دوران الديون القصير الأجل باستثناء التسبيقات.

جدول رقم (16): قيم مؤشر احتياجات رأس المال العامل للمؤسسة.

الوحدة: 1000 دج.

2 014	2 013	2 012	2 011	2 010	
959 438,098	957 872,422	1 150 153,410	1 156 223,770	947 041,488	أصول متداولة – النقديات
332 681,458	247 703,629	122 808,862	364 150,718	242 236,196	د ق أ – السلفات المصرفية
626 756,640	710 168,793	1 027 344,548	792 073,052	704 805,292	BFR

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

التحليل:

ما يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن احتياجات رأس المال العامل سجلت بقيمة موجبة ويرجع ذلك لكون احتياجات دورة الاستغلال المؤسسة تفوق موارد الدورة، وهذا ما يدل على أن الديون قصيرة الأجل غير كافية لتغطية احتياجات دورة الاستغلال، وبالتالي يجب على مسيري المؤسسة أن يعيدوا النظر في السياسة المتبعة مع الزبائن والموردين، أين وجب عليهم تقليص قدر الإمكان المدة الممنوحة للزبائن بالموازاة مع العمل على زيادة ما أمكن في المدة الممنوحة للمؤسسة من قبل الموردين وهذا بهدف خلق توازن ما بين الاحتياجات الدورية و الموارد الدورية للاستغلال.

ثالثا: مؤشر الخزينة « TN » .

تعرف الخزينة على أنها مجموعة القيم التي تستطيع الشركة التصرف فيها خلال دورة الاستغلال ويمكن حساب هذا المؤشر مباشرة من إحدى العلاقتين التاليتين:

$$\text{الخزينة} = \text{رأس المال العامل} - \text{احتياجات رأس المال العامل}.$$

أو: الخزينة = خزينة الأصول - خزينة الخصوم.

جدول رقم (17): قيم خزينة المؤسسة « TN » :

الوحدة: 1000 دج.

2 014	2 013	2 012	2 011	2 010	
6 811,537	2 106,521	24 454,808	10 814,338	7 276,256	FR-BFR

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

التحليل:

من خلال نتائج الجدول أعلاه نجد أن الوضعية الصافية لخزينة المؤسسة تظهر بقيم موجبة في السنوات المدروسة، وهذا ما يعكس وجود توازن مالي على المدى القصير، بين رأس المال العامل من جهة وبين احتياجات رأس المال العامل من جهة أخرى، حيث نلاحظ تناقص الخزينة الكبير في السنتين 2013 و2014 وهذا نظرا لتطور احتياجات رأس المال العامل.

ما يمكن استنتاجه بخصوص الوضعية المالية لمؤسسة UAB من خلال مؤشرات الأداء الدالة على وضعية التوازن المالي، يمكن القول أن المؤسسة في وضعية تسمح لها بتمويل دورة الاستغلال وهذا الفائض في القيم المتاحة يمكنها من مواجهة الحالات الاستثنائية التي تقع فيها.

المطلب الثالث: تحليل الميزانية لمؤسسة « UAB » عن طريق النسب المالية.

أولا: تطور رقم الأعمال وأرباح المؤسسة.

يمثل الجدول الموالي تطور رقم الأعمال و أرباح المؤسسة منذ تبنيتها للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 إلى غاية سنة 2014، وسيتم حساب مردودية النشاط بقسمة الأرباح المحققة على رقم الأعمال.

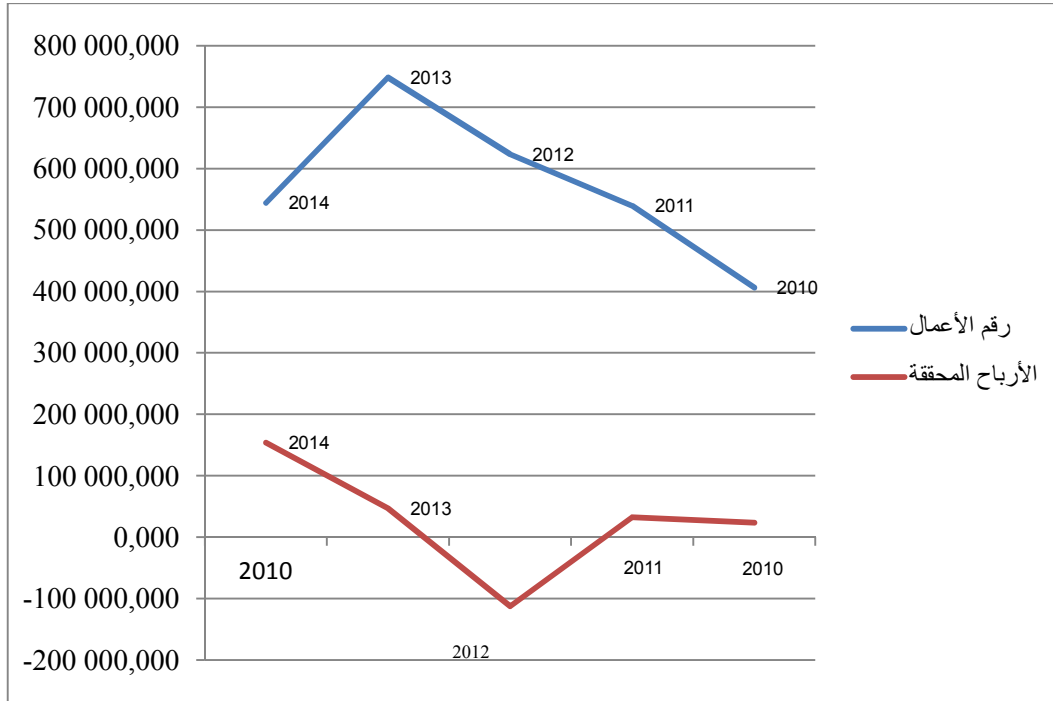
جدول رقم (18): تطور رقم الأعمال و أرباح المؤسسة من 2010 – 2014.

الوحدة: 1000 دج.

2014	2013	2012	2011	2010	
153 486,054	46 227,457	-112 307,443	31 619,373	22 885,620	الأرباح المحققة
543 969,987	748 119,768	623 089,723	539 532,222	406 056,387	رقم الأعمال
0,28	0,06	-0,18	0,06	0,06	مردودية النشاط

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الكشوف المالية للمؤسسة.

الشكل رقم (10): تطور رقم الأعمال و أرباح المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول السابق وبرنامج Excel.

التحليل:

نلاحظ من خلال التمثيل البياني ارتفاع رقم الأعمال المؤسسة منذ تبنيتها النظام المحاسبي المالي 2010، وهذا راجع إلى التسيير بالطرق الحديثة، بالمقارنة انخفاض في النتيجة الصافية لتصل إلى القيمة السالبة -112 307,443 دج سنة 2012، لترتفع في السنوات اللاحقة لتصل إلى ذروتها سنة 2014 بقيمة 153 486,054 دج.

ثانيا: نسب السيولة.

تحضنا السيولة بأهمية بالغة لدى كافة المؤسسات وذلك باعتبارها المؤشر الأول الدال على مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل والمحافظة على سمعتها الائتمانية، من أجل البقاء والاستمرار في دنيا الأعمال، ومن أهم النسب المستخدمة في قياس سيولة المؤسسة نجد :

1. نسبة السيولة العامة (التداول):

جدول رقم (19): يوضح نسب السيولة العامة للمؤسسة.

الوحدة: 1000 دج.

2014	2013	2012	2011	2010	
2,90	3,88	9,56	3,20	3,94	الأصول متداولة/ خصوم متداولة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

التحليل:

نلاحظ أن هذه النسبة أكبر من الواحد و هذا ما يدل على وجود أصول متداولة لدى المؤسسة، حيث أن الأصول المتداولة تغطي أكثر من مرتين الخصوم المتداولة، مما يدل على قدرة المؤسسة على مواجهة أخطار سداد الالتزامات المتداولة المفاجئة دون الحاجة إلى تحويل جزء من الأصول الثابتة إلى سيولة أو الحصول على قروض جديدة.

2. نسبة السيولة المختصرة (السداد السريع):

جدول رقم (20): يوضح نسب السيولة المختصرة للمؤسسة.

الوحدة: 1000 دج.

2014	2013	2012	2011	2010	
2,70	3,56	8,84	2,90	3,82	قيم قابلة للتحقق+قيم جاهزة/ د.ق.أ.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

التحليل:

تبين هذه النسبة إمكانية الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل باستخدام الأصول المتداولة باستثناء المخزونات كونها بطيئة التحول إلى سيولة وجود ضمان أكبر على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وتحسب هذه النسبة السيولة بعد نسبة السيولة العامة خاصة في المؤسسات ذات المخزون بطي الدورات، وتسمى

بنسبة السيولة السريعة لأنها تطلع المساهمين على مقدار دين الشركة الذي يمكن أن تغطيه إذا تمت تصفية الشركة بسرعة، كلما ارتفع العدد، كلما كانت الشركة قوية.

3. نسبة السيولة الحالية (الفورية):

جدول رقم (21): يوضح نسب السيولة الفورية للمؤسسة.

الوحدة: 1000 دج.

2014	2013	2012	2011	2010	
0,02	0,01	0,20	0,03	0,03	قيم جاهزة/ د. ق. أ

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

التحليل:

هي مؤشر أكثر دقة من نسبة السيولة العامة ونسبة السيولة السريعة في قياس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الجارية، إذ أنه وفي ظل هذه النسبة تقارن الأموال الجاهزة وشبه الجاهزة مع الالتزامات قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة فإنها تتوفر على سيولة عالية تمكنها من مواجهة جميع التزاماتها القصيرة الأجل في الوقت المناسب.

ثالثا: نسب المردودية.

جدول رقم (22): يوضح نسب المردودية للمؤسسة « UAB ».

الوحدة: 1000 دج.

2 014	2 013	2 012	2 011	2 010		
0,03	0,04	0,03	0,04	0,03	EBE / إجمالي الأصول	المردودية الاقتصادية
0,11	0,03	-0,07	0,02	0,02	RN / إجمالي الأصول	المردودية المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير نشاط المؤسسة.

التحليل:

المردودية الاقتصادية تشير إلى مدى الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، فإننا نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة قد حققت مردودية ضعيفة خلال استغلال استثماراتها خلال السنوات المدروسة، وبذلك فإن المؤسسة لم تحقق أرباح معتبرة وهذا بسبب كثرة المصاريف وتزايدها من سنة لأخرى.

كما أن المردودية المالية المسجلة خلال الفترة المدروسة كانت ضعيفة خاصة خلال سنة 2012 بسبب تراجع النتيجة الصافية المحققة في هذه السنة، وقد عرفت هذه النسبة تحسنا خلال السنتين 2013 و2014 بسبب تحسن النتيجة الصافية.

رابعا: نسب القيمة المضافة.

جدول رقم (23): يوضح مختلف نسب القيمة المضافة لمؤسسة « UAB ».

الوحدة: 1000 دج.

2014	2013	2012	2011	2010		
0,59	0,50	0,49	0,42	0,47	مصاريف المستخدمين/القيمة المضافة	إنتاجية العمل
2,31	2,64	3,03	2,08	2,40	مج.الاهتلاكات/القيمة المضافة	إنتاجية الاستثمار
0,07	0,09	0,08	0,08	0,07	ضرائب ورسوم/القيمة المضافة	الامتيازات الضريبية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير نشاط المؤسسة.

التحليل:

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه يبين لنا أن جميع النسب في تزايد مستمر خلال السنوات المدروسة، مما يبين تحسن إنتاج المؤسسة وزيادة نشاطه من سنة لأخرى.

بمقارنة نسبي إنتاجية العمل مع إنتاجية الاستثمار، يتضح لنا اعتماد المؤسسة على الآلات والتجهيزات أكثر من اعتمادها على اليد العاملة، وقد عرفت النسبة الأولى استقرار نوعا ما، بسبب استقرار مصاريف المستخدمين، أما نسبة إنتاجية الاستثمار فقد ارتفعت سنة 2012 نتيجة زيادة حجم الاستثمارات، ثم رأت تناقص مستمر خلال سنوات الموالية نظرا لتراجع حجم الاستثمارات في السنوات الأخيرة.

بالرغم من ارتفاع حجم الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة سنة 2013 إلا أن ذلك لم يؤثر على استقرار نسبة الامتيازات الضريبية في حدود 0,08 %.

ومن خلال هذه النسب والمؤشرات يمكن القول أن المؤسسة في حالة جيدة.

المطلب الرابع: تقييم الممارسة المحاسبية في مؤسسة « UAB ».

بعد معرفة الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة من خلال مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية

سنقوم من خلال هذا المطلب بتحليل للقوائم المالية لمؤسسة « UAB » للسنتي 2013 و 2014 :

أولا: تحليل قائمة المركز المالي (الميزانية).

I. جانب الأصول:

جدول رقم (24): يمثل أصول مؤسسة « UAB ».

2013	2014			الملا	الأصول
الصافي	الصافي	الاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة	الإجمالي		
					الأصول غير الجارية
/	/	/	/		فارق الاقتناء (GoodWill)
/	/	/	/		التبittات المعنوية
/	/	/	/		التبittات العينية
123.270.180,00	123.270.180,00	/	123.270.180,00		الأراضي
18.111.225,75	7.401.412,40	29.733.900,30	37.135.312,70		المباني
14.042.576,98	35.550.362,47	191.620.607,99	227.170.970,46		تبittات عينية أخرى
	13.827.178,03	/	13.827.178,03		تبittات جاري انجازها
					تبittات مالية
5.726.611,11	5.727.501,37	/	5.727.501,37		الضرائب المؤجلة للأصول
161.150.593,84	185.776.634,27	221.354.508,29	407.131.142,56		مجموع الأصول غير الجارية
					الأصول الجارية
75.797.000,73	67.007.003,51	1.957.968,03	68.964.971,54		المخزونات والمنتجات قيد الانجاز
					الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة
696.307.020,44	798.740.913,10	38.789.036,75	837.529.949,85		الزبائن
4.043.615,04	92.178,98	/	92.178,98		المدينون الآخرون
19.623.263,90	52.850.997,68	/	52.850.997,68		الضرائب وما يماثلها

2.106.521,86	6.811.537,57	/	6.811.537,57	أموال الخزينة
797.877.421,97	929.502.630,84	40.747.004,78	966.249.635,62	مجموع الأصول الجارية
959.028.015,81	1.111.279.265,11	262.101.513,07	1.373.380.778,18	المجموع

المصدر: تقرير نشاط المؤسسة لسنة 2014.

1. تحليل الأصول غير الجارية.

من خلال ميزانية المؤسسة والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي فإن الأصول غير الجارية تتكون من الأصول الثابتة المعنوية والعينية والمالية.

بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية:

تشير المعايير المحاسبية الدولية "IFRS 3" و"IAS 38" و"32 SIC" إلى أنه يعتبر التثبيت معنويا إذا حقق الشروط الثلاثة التالية وفي نفس الوقت: أن يكون مستقل بذاته وقابل للتمييز، أن تكون له تكلفة قابلة للتحديد بدقة، إمكانية الحصول من خلاله على منافع اقتصادية.

لا يتم تسجيل فارق الاقتناء المتولد داخل المؤسسة بسبب استحالة تحديد تكلفته بدقة.

بالنسبة للأصول الثابتة المادية للمؤسسة فنجدتها تتكون من:

- الأراضي: نلاحظ أن الأراضي تم تسجيلها كحساب فرعي ضمن الأصول المادية (ح/211) حيث كانت تسجل في المخطط المحاسبي الوطني كحساب رئيسي مستقل (ح/22)، الأراضي ليس لها اهتلاك باستثناء حالة الاستخراج والتعدين أو الأراضي الزراعية المعرضة للتصحر أو الملوحة بجوار سواحل البحر وسبب عدم احتساب اهتلاك هو أنه ليس لها عمر إنتاجي "عدم القدرة على تحديد عمرها الإنتاجي" ولا تنقص قيمتها نتيجة الاستخدام، وفي حالة اهتلاك الأراضي لا يسمى "اهتلاك" وإنما يسمى "استنفاد"، وأراضي المؤسسة مقسمة إلى:

1. أراضي تابعة للمؤسسة نفسها بقيمة محاسبية صافية 102.500.260 دج؛

2. أراضي تابعة لـ UAB بن يحيى تقدر قيمتها المحاسبية الصافية بـ 20.769.920 دج

- المباني: الحساب رقم 213 والذي كان يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحساب رقم 24، وتنقسم مباني المؤسسة إلى ثلاث: مباني صناعية (تستخدم في عملية الإنتاج والتصنيع)؛

مباني اجتماعية؛ مباني إدارية، التي نلاحظ أنها نقصت عن قيمتها لسنة 2013 بمبلغ قيمته 10 709 813,35 دج.

- **تشittات عينية أخرى:** وتشمل الحسابات ح/212، ح/215، ح/218، حيث أن هناك تشittات تم اهتلاكها كلياً وتتمثل في المعدات والأدوات، معدات وأدوات الكترونية، معدات وأدوات معدنية، معدات وأدوات الحماية، الشاحنات والآلات الفلاحية، تركيب الكهرباء والغاز، تركيب أجهزة الحماية، تهئية و تركيب المكاتب، أثاث المكتب، معدات المكتب، أغلفة قابلة للاسترجاع، تجهيزات المطبخ والمطعم، حسب ما أفصحت عنه المؤسسة في ملحقها لتقرير النشاط لسنة 2014، حيث بلغت القيمة الإجمالية لهذه التشittات 170 227 970,46 دج، وكانت قيمة اهتلاكها تقدر ب 191 620 607,99 دج.

- **تشittات جاري إنجازها:** ويضم هذا الحساب الأصول الثابتة التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، سواء تمت عملية الإنجاز من قبل المؤسسة أو من قبل الغير، والتي بلغت قيمتها المحاسبية الصافية 13 827 178,03 دج

بالنسبة للتشittات المالية:

تمثلت في حساب الضرائب المؤجلة للأصول ح/134 والملاحظ أن تصنيف الاستثمارات المالية ضمن الأصول غير الجارية يعتبر من الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث صنف في المخطط المحاسبي الوطني ضمن الحقوق.

- **الضرائب المؤجلة للأصول:** سجلت في الأصول الثابتة لأنه من المحتمل أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية، ومن خلال هذا البند يمكن القول أن المؤسسة قد طبقت معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والمتعلق بالضرائب على الدخل، كما سبق وأن أشرنا في الجانب النظري على أنها الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لفترة زمنية معينة، وهي ناتجة عن عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة، قدرت هذه الضرائب في المؤسسة خلال السنوات من 2010 إلى 31 ديسمبر 2014 كما يلي:

الجدول رقم (25): الضرائب المؤجلة.

الوحدة: دج

البيان	مدين	دائن
الضرائب المؤجلة لسنة 2010	2 792 226,76	
الضرائب المؤجلة لسنة 2011	1 207 978,24	
الضرائب المؤجلة لسنة 2012	1 502 526,53	
الضرائب المؤجلة لسنة 2013	989 623,78	
الضرائب المؤجلة لسنة 2014	894 941,16	
الضرائب المؤجلة الموجهة للتقاعد لسنة 2012		75 157,35
الضرائب المؤجلة الموجهة للتقاعد لسنة 2013		690 586,85
الضرائب المؤجلة الموجهة للتقاعد لسنة 2014		894 050,90
الرصيد		5 727 501, 37
المجموع	7 387 296,47	7 387 296,47

المصدر: تقرير نشاط المؤسسة لسنة 2014.

من الجدول نلاحظ أن الحساب مدين بمبلغ 5 727 501, 37 دج، ويمكن أن يحسب كذلك من خلال ضرب حصيلة منحة الخروج للتقاعد (indemnités de départ en retraite) IDR في نسبة 23 % معدل الضريبة لسنة 2014 أي 24 902 179,86 دج * 0.23 % = 5 727 501, 37 دج. وقد كانت نسبة معدل الضريبة تعادل 19 % في سنة 2013.

2. تحليل الأصول الجارية.

- المخزونات:

تتكون مخزونات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم، تموينات أخرى، المخزن من البضائع، ونلاحظ من خلال النظام المحاسبي المالي بأنه أضاف حساب جديد وهو تموينات أخرى في حين أن المخطط المحاسبي الوطني كان يدمجها مع المواد واللوازم، تقييم المؤسسة مخزوناتهما وفق طريقة الجرد الدائم وتقييم

اخراجاتها من المواد الأولية واللوازم والمنتجات وفق التكلفة الوسيطة المرجحة وهي مقبولة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (2).

من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ح/ 34 "خدمات قيد الإنجاز" وتسجل به الخدمات التي لا تزال قيد الإنجاز في نهاية السنة، كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (26): المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

الوحدة: دج

ر. الحساب	البيان	المبلغ
310	المواد الأولية واللوازم	60 324 039,9
321	مواد قابلة للاستهلاك	156 781 ,17
322	لوازم قابلة للاستهلاك	7 071 828,68
326	أغلفة	1 394 321,79
355	منتجات مصنعة	00
	المجموع	68 964 971,54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير نشاط المؤسسة 2014.

جاء النظام المحاسبي المالي بحساب جديد ومهم هو ح/39 "خسائر القيمة عن المخزونات"، حيث تقارن المؤسسة بين تكلفة المخزون وسعر البيع الصافي، فإن كان سعر البيع أقل من تكلفة الشراء أو الإنتاج وجب على المؤسسة أن تدرج هذا النقص في ح/39، وقد أفصحت المؤسسة من خلال التفسيرات بأنه تم تسجيل نقص في قيمة القطع الميكانيكية يقدر بـ 801 346,55 دج ونقص في قيمة قطع غيار السيارات الخفيفة الوزن يقدر بـ 1 156 621,48 دج فقدر بذلك المبلغ الإجمالي للحساب 39 "خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ 1 957 968,03 دج.

- **الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة:** يتكون هذا الجزء من:

حساب الزبائن: ح/411 حسب النظام المحاسبي المالي و يضم جميع المبالغ التي تحصل عليها من زبائنهم، حيث تتعامل المؤسسة مع مجموعة كبيرة من العملاء باعتبارها مؤسسة إنتاجية، منهم الزبائن العاديون الذين يسددون ما عليهم في الوقت المناسب وقدر مبلغ الحساب بـ 913,10 740 798 دج،

وتتمثل خسارة القيمة في المبلغ المحتمل عدم تسديده من طرف الزبائن أي الحساب 416 "الزبائن المشكوك فيهم" وقدر بـ 38 789 036,75 دج.

المدينون الآخرون: ويضم هذا الحساب (ح/409) مدين و(ح/42) و(ح/43) و(ح/44) ماعدا الحسابات من 444 إلى 448 و(ح/45) و(ح/46) و(ح/486) و(ح/489). وقدرت قيمتها المحاسبية الصافية بـ 92 178,98 دج.

الضرائب وما يماثلها: حسب النظام المحاسبي المالي فهو يشمل الحسابات (ح/444)، (ح/445)، (ح/447) المدينة فقط، أما بالنسبة للمؤسسة فتمثلت في الحساب (ح/445)، الرسم على القيمة المضافة للمشتريات، الرسم على القيمة المضافة للخدمات وقد بلغت قيمتها في المؤسسة محل الدراسة بـ 52 850 997,68 دج.

- **أموال الخزينة:** وتضم حسب النظام المحاسبي المالي الحساب ح/ 519 وغيرها من المدينين ح/ (51)، 52، 53، 54)، تتعامل المؤسسة مع بنك الفلاحة والتنمية الريفية « BANQUE BADR »، قدر رصيد المؤسسة بـ 6 811 537,57 دج كما يظهر في أصول المؤسسة.

في الأخير قد تم تحليل جميع المعطيات الظاهرة في أصول المؤسسة يمكن القول أن ميزانية المؤسسة في جانب الأصول تتوافق في الشكل مع متطلبات النظام المحاسبي المالي حيث تم عرضها في شكل جدول يضم دورتين 2013 و2014 مع الفصل بين الأصول الجارية والأصول غير الجارية وتضمنت كذلك عمود خاص بالاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

يمكن ملاحظة أيضا أن عناصر الأصول مرتبة حسب سيولتها من الأقل إلى الأكثر سيولة وكذلك احترام مبدأ السنوية من خلال العناصر غير الجارية الأكثر من سنة والعناصر غير الجارية الأقل من سنة.

II. جانب الخصوم:

جدول رقم (27): جدول يوضح خصوم المؤسسة.

الوحدة: دج

الخصوم	الملاحظات	2014	2013
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		/	/
رأس المال غير المطلوب		/	/
العلاوات والاحتياطات		/	/
فارق إعادة التقييم		/	/
النتيجة الصافية		153.486.054,67	46.227.457.70
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى - الترحيل من جديد -		1.017.381.,10	1.663.949,03
حساب الارتباط		599.192.190,74	636.620.819,54
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		753.695.626,74	681.184.323,21
الخصوم غير الجارية			
المؤونات والمنتوجات الدرجة في الحسابات سلفا		24.902.179,86	30.140.058,42
مجموع الخصوم غير الجارية		24.902.179,86	30.140.058,42
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقه		322.639.844,98	239.404.502,39
الضرائب		1.181.145,72	1.423.966,98
الديون الأخرى		8.860.467,81	6.835.159,81
مجموع الخصوم الجارية		332.681.458,51	247.703.629,18
مجموع الخصوم		1.111.279.265,11	959.028.015,81

المصدر: تقرير نشاط المؤسسة لسنة 2014.

1. تحليل عناصر الأموال الخاصة.

- رأس المال الصادر (ح/101): يضم قيمة رأس المال المحرر الخاص بالمؤسسة إن رأس المال في الشركات العمومية يمثل المساهمات النقدية والعينية المقدمة من قبل الدولة أو الجماعات المحلية والتي (أي المساهمات) لا يوجد اتفاق على إرجاعها.

- رأس المال غير المطلوب:

- حساب احتياطات ح/ 106: إن الاحتياطات هي أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة إلى أن تتخذ الهيئة القانونية بالمؤسسة قرارا يلغي ذلك، حيث إن النظام المحاسبي المالي لم يظهر أرقاما خاصة بالحسابات الفرعية لحساب احتياطات وتسجيل الاحتياطات نجعل ح/ 120 حساب نتيجة الدورة مدينا والحساب المناسب من 106 دائما لاحظ أن هذا التسجيل يختلف بعض الشيء عما كان مطبقا في المخطط المحاسبي الوطني، وحيث أن حساب احتياطات مرتبط بنتيجة الدورة فإنه يفضل شرح هذا الحساب الأخير إضافة إلى ح/11 الترحيل من جديد أو نتائج رهن التخصيص سابقا. كما نلاحظ من خلال الجدول الممثل لخصوم المؤسسة أن هذه الأخيرة لم تكون أي احتياطات خاصة بها.

- فارق إعادة التقييم الحساب رقم 105: حسب النظام المحاسبي المالي إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيّد مباشرة في شكل رؤوس الأموال الخاصة تحت الحساب (فارق إعادة التقييم)، أما إذا برزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (الفارق سالب)، فإن هذه الخسارة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في حسابات رؤوس الأموال كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السالب) كعبء من الأعباء، بالنسبة للمؤسسة لم تقم بأي إعادة للتقييم كما ذكرنا سابقا.

- النتيجة الصافية للدورة ح/12: وهي تمثل قيمة الأرباح التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية بعد استبعاد الضرائب على الأرباح، ويمكن حسابها بطريقتين إما من الميزانية من خلال الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم أو من خلال جدول حساب النتيجة بحساب الفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة ويمكن أن تكون موجبة تدرج في الحساب رقم 120 أو خسارة تدرج تحت الحساب 129 حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، بينما كانت تدرج في السابق في الصنف الثامن.

لا يتم توزيع النتيجة إلا بقرار من الجمعية العامة وعلى أساس القوانين السارية المفعول وحسب المؤسسة كانت نتيجتها موجبة وقدرت بـ 153.486.054,67 دج.

- رؤوس أموال أخرى - الترحيل من جديد - (ح/11):

يعتبر هذا الحساب من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يستقبل هذا الحساب جزء النتيجة (سواء أكان ربحاً أو خسارة) والذي أرحأت الجمعية العامة اتخاذ قرار بشأنه إلى تاريخ لاحق ويمكن أن يقسم الحساب 11 إلى حسابين فرعيين 110- ترحيل من جديد (رصيد دائن) في حالة الربح و 119 ترحيل من جديد (رصيد مدين) في حالة الخسارة إن الأرباح التي قررت الجمعية العامة توزيعها على المساهمين تسجل بالطرف الدائن من حساب 457 (الشركاء- قسائم مستحقة الدفع) إلى حين تسديدها وهذا يجعل الحساب 120 أو 110 (حساب الترحيل من جديد) أو 106 (أحياناً) مدينة.

رصيد حساب الترحيل من جديد للمؤسسة كان نتيجة تغير الطرق المحاسبية في المؤسسة وقدر بـ 1.017.381,10 دج.

- حسابات الارتباط الخاصة بالمساهمات والشركات في شكل مساهمة (ح/18): كما سبق وأن

عرجنا في بداية الحديث أن المؤسسة عبارة عن وحدة من بين الوحدات التي تندرج تحت المؤسسة الأم ORAVIO وقد تتعامل هذه الوحدة مع نظيراتها من الوحدات الأخرى فكان حساب الارتباط والمقدر بـ 599 192 190,97 دج.

2. تحليل عناصر الخصوم غير الجارية.

- مؤونات ونواتج مدرجة في الحسابات سلفاً (ح/15): ينقسم إلى حسابين فرعيين هما: ح/1532

" مؤونات التقاعد التكميلي " بالنسبة للأفراد الذين انتهت فترة العمل المحددة والمقدرة بـ 30 سنة على أعلى تقدير، بينما هناك ح/1533 " مؤونات منح التقاعد المبكر " للأفراد المحالين للتقاعد قبل الوصول إلى السن المحددة، باستثناء ح/ 155، وكذلك يضم ح/ 131، و ح/132، وقد أوضحت المؤسسة أن هذا المبلغ متعلق بمنح الإحالة للتقاعد.

* تكاليف أداء التقاعد وطرق التقييم IDR (indemnités de départ en retraite):

تمت معالجة هذا العنصر من قبل مصلحة المستخدمين، حيث تمت معالجة المنافع الطويلة الأجل والمتمثلة في منح التقاعد حسب نظام الخدمات المحدد بنفس الطريقة التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي

"IAS 19"

سنأخذ فيما يلي حالة عملية لكيفية تقييم وتسجيل أداء التقاعد محاسبيا ويتعلق الأمر بالموظف (x) الذي أحيل إلى التقاعد من المؤسسة في فيفري 2016 وقد تم حساب IDR للموظف (x) كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (28): حساب IDR للموظف (x).

الوحدة: الدينار الجزائري.

المبالغ	البيان
41 651,96	الأجر القاعدي
33 321,57	I.E.P
3 307,67	P.R.I
7 359,87	P.R.C
85 641,06	الأجر الوظيفي
7 707,70	الضمان الاجتماعي
71 235,89	IMP
6 697,48	Imp 10%
22 303,40	IRG
669,75	IRG 10%
54 960,22	الأجر الصافي

المصدر: مصلحة المستخدمين بالمؤسسة.

يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

دائن	مدين	البيان	
	41651,96	الأجر القاعدي	6311000
	33321,57	IEP تعويض الخبرة المهنية	6314000
	3307,67	PRI منحة العائد الفردي	6312000
	7359,87	PRC الإحالة إلى التقاعد	6371000
7707,7		الضمان الاجتماعي	4311200
669,75		IRG 10%	4421200
22303,4		IRG	4421200
54960,22		الأجر الصافي	4211000

المصدر: مصلحة المحاسبة للمؤسسة.

أي أن الموظف (X) المحال إلى التقاعد يتقاضى أجرا قدره 54960,22 دج مقابل خدماته في المؤسسة.

3. تحليل عناصر الخصوم الجارية.

يضم هذا البند الالتزامات التي ينتظر تسويتها في إطار دورة الاستغلال (12 شهرا)، ويشمل ما يلي:

- **موردون وحسابات ملحقه:** يضم هذا الحساب أحد فروع ح/ 40 باستثناء ح/ 409 "موردون مدينون" الذي سجل ضمن الأصول الجارية، وقد أصحت المؤسسة من خلال الإيضاحات والتفسيرات في تقرير نشاطها لسنة 2014 عن محتوى هذا الحساب بشكل تفصيلي وضم الح/ 401 بمختلف فروع.

- **الضرائب:** تتمثل في الحسابات 444 "الضريبة على النتيجة" و 445 "الرسوم المستحقة على رقم الأعمال"، و 447 الدائنة والمؤسسة تحتوي على الحساب 447 "ضرائب أخرى، رسوم وتسديدات مماثلة"، وقد تبين من خلال التفسيرات أن هذا العنصر يشمل الضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني TAP، الضرائب والرسوم.

- **ديون أخرى:** يضم هذا البند يضم الحساب 419 "الزبائن الدائنون، وكذا الحسابات الدائنة المتعلقة ب: ح/ 509 + 42 "المستخدمين" + 43 "الهيئات الاجتماعية" + 44 "الدولة والجماعات العمومية (ماعد 444 - 447) + 45 "المجمع والشركاء" + 46 "المدينون المختلفون والدائنون المختلفون" + والحسابات الدائنة للحساب 48، حيث أفصحت المؤسسة عن محتوى هذا العنصر تماما كما ورد في النظام المحاسبي المالي الجديد.

في الأخير قد تم تحليل جميع المعطيات الظاهرة في خصوم المؤسسة يمكن القول أن ميزانية المؤسسة في جانب الخصوم تتوافق في الشكل مع متطلبات النظام المحاسبي المالي حيث تم عرضها في شكل جدول يضم دورتين 2013 و 2014 مع الفصل بين الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية، ويمكن ملاحظة أيضا أن عناصر الخصوم مرتبة حسب درجة الاستحقاق من الأموال الخاصة والقروض التي تعتبر طويلة الأجل إلى الديون قصيرة الأجل في أسفل الميزانية.

كما هو ملاحظ أن النظام المحاسبي المالي اعتبر الأموال الخاصة خصوما رغم أنها لا تعتبر التزامات واجبة التسديد، وهذا باعتبارها مصدر من مصادر التمويل للمؤسسة.

ثانيا: تحليل عناصر قائمة الدخل (حسابات النتائج):

من خلال الوثائق المقدمة لنا من طرف المؤسسة نلاحظ أنها اكتفت فقط بتقديم جدول حسابات

النتائج حسب الطبيعة كما يلي:

جدول رقم (29): قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة.

الوحدة: دج

2013	2014	الملاحظات	
748 119 768,64	543 969 987,50	70	المبيعات والمنتجات الملحقة
		72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع
		73	الإنتاج المثبت
		74	إعانات الاستغلال
12 075 664,44	7 013 890,47		cession fournis
-7 874 552,44	-6 657 226,47		cession reçue
752 320 880,64	544 326 651,50		1. إنتاج السنة المالية
-600 811 280,84	-422 937 467,14	60	المشتريات المستهلكة
-9 662 130,93	-7 705 829,74	61+62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-610 473 411,77	-430 643 296,88		2. استهلاك السنة المالية
141 847 468,87	113 683 354,62		3. القيمة المضافة للاستغلال (1)-(2)
-71 213 972,03	-66 608 014,62	63	أعباء المستخدمين
-12 360 770,84	-8 512 010,74	64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
58 272 726,00	38 563 329,26		4. إجمالي فائض الاستغلال
7 887 223,81	2 465 566,68	75	المنتجات العملية الأخرى
-10 360 644,44	-4 292 110,75	65	الأعباء العملية الأخرى
-13 965 880,32	-7 469 928,26	68	المخصصات للاهلاك والمؤونات وخسائر القيمة
4 094 995,72	124 917 448,81	78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
45 928 420,77	154 184 305,74		5. النتيجة العملية
		76	المنتجات المالية
		66	الأعباء المالية
			6. النتيجة المالية
45 928 420,77	154 184 305,74		7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5)+(6)

		695+698	الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية
299 036,93	-698 251,07	692+693	الضرائب المؤجلة تغيرات على النتائج العادية
772 177 652,61	678 366 893,46		مجموع منتجات الأنشطة العادية
-725 950 194,91	-524 880 838,79		مجموع أعباء الأنشطة العادية
46 227 457,70	153 486 054,67		8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		77	عناصر غير عادية (منتجات)
		67	عناصر غير عادية (أعباء)
			9. النتيجة غير العادية
46 227 457,70	153 486 054,67		10. صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: تقرير نشاط المؤسسة 2014.

من الجدول نلاحظ أن:

- هناك تغير في طريقة العرض والإفصاح لعناصر هذا الجدول مقارنة على ما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني؛
- يعرض جدول حساب النتيجة وفق منظورين حسب الطبيعة والذي يسمح بتحديد النتائج الوسيطة كما هو الشأن بالنسبة للجدول أعلاه، كما يمكن للمؤسسة إعداد جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة وذلك بالتمييز بين مختلف التكاليف (الشراء، التوزيع، الإدارية)، غير أن هذا المنظور يعتبر اختياريا وليس إجباريا، في حين أن جدول حساب النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني كان يعد وفق منظور واحد فقط (حسب الطبيعة)، وكان مستخدمو القوائم المالية يضطرون إلى إعادة ترتيب الأعباء حسب الوظائف ومن ثم إعداد جدول الاستغلال الوظيفي لإجراء عملية التحليل المالي

- مبيعات الوحدة انخفضت مقارنة بسنة 2013 بقيمة 204 149 781,14 دج؛
- جدول حساب النتائج يحتوي على جميع الأرصدة الوسيطة على عكس جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني وتمثل هذه الأرصدة الوسيطة في:
إنتاج السنة المالية = المبيعات والمنتجات الملحقه (ح / 70) + تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع (ح / 72) + الإنتاج المثبت (ح / 73) + إعانات الاستغلال (ح / 74)، وما للمؤسسة وما عليها لدى نظيراتها من الوحدات الأخرى وقدر ب 544 326 651,50 دج؛

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة (ح/60) + الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
(ح/61 + ح/62) وقدر بـ 430 643 296,88 دج؛

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية وقدرت بالمبلغ 113 683 354,62 دج؛

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - أعباء المستخدمين (ح/63) - الضرائب
والرسوم و المدفوعات المماثلة (ح/64) والذي قدر بمبلغ قيمته 38 563 329,26 دج؛

النتيجة التشغيلية = المنتجات التشغيلية الأخرى (ح/75) - الأعباء التشغيلية الأخرى (ح/65) -
المخصصات للاهلاك والمؤونات وخسائر القيمة (ح/68) + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
(ح/78) وقدرت قيمتها بـ 154 184 305,74 دج؛

النتيجة المالية = المنتجات المالية (ح/76) - الأعباء المالية (ح/66) لكن الوحدة ليس لها نتيجة مالية
كما هو ملاحظ من خلال جدول حساب النتائج؛

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة التشغيلية + النتيجة المالية، وقدر مبلغها 154 184 305,74 دج
أي نفس مبلغ النتيجة التشغيلية لأن النتيجة المالية معدومة.

مجموع منتجات الأنشطة العادية = المبيعات والمنتجات الملحقه + cession fournis + المنتجات
التشغيلية الأخرى + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات؛ ويساوي 678 366 893,46 دج

مجموع أعباء الأنشطة العادية = cession reçue + استهلاك السنة المالية + أعباء المستخدمين +
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة + الأعباء التشغيلية الأخرى + المخصصات للاهلاك والمؤونات
وخسائر القيمة + الضرائب المؤجلة تغيرات على النتائج العادية ويساوي 524 880 838,79 دج

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب الواجب دفعها على النتيجة
العادية (ح/695+698) - الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية (ح/692+693) أو تحسب
كذلك بطريقة أخرى النتيجة الصافية للأنشطة العادية = مجموع منتجات الأنشطة العادية - مجموع
أعباء الأنشطة العادية.

- الوحدة اعتمدت في إعداد حساب النتائج على النموذج الذي جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد
حيث تم عرضه في شكل جدول يضم دورتي 2013 و 2014 احتراماً لمبدأ المقارنة بين الدورات وتضمن

كل الدورات المحققة خلال الدورة المحاسبية سواء من الأنشطة العادية أو غير العادية بالإضافة إلى كل الأعباء المحتملة خلال الدورتين ومن خلال طرح الأعباء من الإيرادات تحصلت المؤسسة على ربح قدر بالدينار الجزائري 153 486 054,67 دج ومقارنة بسنة 2013 والتي قدر الربح بها بـ 46 227 457,70 دج، نلاحظ أن المؤسسة قد تحصلت على ربح إضافي مقارنة بالسنة السابقة قدر بـ 107 258 596,97 دج.

ثالثا: تحليل عناصر جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة « UAB »:

يعتبر جدول تدفقات الخزينة من القوائم المالية التي استحدثها النظام المحاسبي المالي وذلك بغية تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية الوطنية و المعايير والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية، حيث يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية على وضع قاعدة لتقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة، كما يوضح حركة النقدية المتاحة لدى المؤسسة من مدخلات ومخرجات التي تحصل خلال الدورة حسب الأنشطة (التشغيلية، التمويلية، الاستثمارية) وبالتالي هو يعتبر كأداة للحكم على فعالية تسيير مالية المؤسسة.

جدول (30): جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة « UAB ».

الوحدة: دج.

الملاحظة	2014	2013
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية	/	/
التحصيلات المقبوضة من الزبائن	276 931 629,51	251 101 378,62
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	-271 159 093,80	-268 887 589,91
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة	-26 990,00	-33 800,80
الضرائب عن النتائج المدفوعة	/	/
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	5 745 545,71	-17 820 012,09
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية	/	/
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (1)	5 745 545,71	-17 820 012,09
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	/	/
المسحوبات عن اقتناءات تثبتات عينية أو معنوية	-1 040 540,00	-4 528 275,00

التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقيّات عينية أو معنوية	/	/	
المسحوبات عن اقتناءات تقيّات مالية	/	/	
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقيّات مالية	/	/	
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	/	/	
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	/	/	
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (2)	-1 040 540,00	-4 528 275,00	
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	/	/	
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم	/	/	
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	/	/	
التحصيلات المتأتية من القروض	/	/	
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	/	/	
صافي تدفقات الأموال المتأتية من أنشطة التمويل (3)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات والشبه السيولات	/	/	
تغير الأموال الخزينة في الفترة (1 + 2 + 3)	4 705 005,71	-22 348 287,09	
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	2 106 521,86	24 454 808,95	
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية	6 811 537,57	2 106 521,86	
تغير الأموال الخزينة خلال الفترة	4 705 015,71	-22 348 287,09	
المقاربة مع النتيجة المحاسبية.	-148 424 374,96	-64 374 632,79	

المصدر: تقرير نشاط المؤسسة لسنة 2014.

توضيح:

حسب متطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ومعيّار المحاسبة الدولي السابع فإنه يتعين على المؤسسة القيام بإعداد تقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إحدى الطرق المباشرة أو غير المباشرة، وقد التزمت المؤسسة بالإفصاح عن التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة. كما نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأنه تم عرض مدخلات ومخرجات المؤسسة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى ثلاث مجموعات رئيسية (تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية).

أولاً: التدفقات المتأتية من الأنشطة العملية.

تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشراً هاماً لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسد قروضها والمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية.

وتشمل التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة العملية لمؤسسة « UAB » ما يلي:

+ التحصيلات المقبوضة من الزبائن: وتمثل ح/ 70 ما عدا ح/ 709 = التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة + الرسم على القيمة المضافة على المبيعات - التغير في ح/ 41 "الزبائن والحسابات الملحقه" (رصيد آخر مدة - رصيد أول مدة) وهناك تحصيلات أخرى معنية بهذا العنصر وهي ح/ 74 + ح/ 757 "نواتج استثنائية عن عمليات التسيير + ح/ 758 "نواتج أخرى للتسيير" + التغير في ح/ 487 "نواتج مسجلة مسبقاً"؛

- المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين: ح/ 60 ما عدا ح/ 609 "التخفيضات والتنزيلات المتحصل عليها من المشتريات + الرسم على القيمة المضافة من المشتريات + ح/ 61 + ح/ 62 + الرسم على القيمة المضافة على الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى - التغير في رصيد ح/ 40 "موردو المخزونات والخدمات" - التغير في حساب 467 "الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة" + ح/ 63 - التغير في ح/ 42 - التغير في ح/ 43 وهناك مبالغ مدفوعة أخرى معنية بهذا العنصر وهي ح/ 64 + ح/ 65 - التغير في رصيد ح/ 445 "الدولة - الرسوم على رقم الأعمال" - التغير في رصيد ح/ 486 "الأعباء المسجلة مسبقاً"؛

- فوائد و مصاريف مالية أخرى مدفوعة: وتتمثل في ح/ 66؛

± تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية: الفارق بين ح/ 77 وح/ 66.

ثانياً: تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار.

ترجع أهمية إظهار التدفقات الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل في هذا الجدول إلى أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح أو تدفقات نقدية مستقبلية، وفيما يلي سيتم عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية لمؤسسة « UAB ».

- المسحوبات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية: التغير في القيم الثابتة المادية والمعنوية للسنة المالية + القيمة المحاسبية للتنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية؛

ثالثا: تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.

يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من العمليات التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والالتزامات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمؤسسة، إلا أن مؤسسة « UAB » لم تكن لها أية تدفقات نقدية ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

✓ النسب المستخدمة في تحليل جدول تدفقات الخزينة:

يمكن استخدام النسب المئوية التالية والتي تعتمد عليها التدفقات النقدية التشغيلية:

1. نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

$$\begin{aligned} &= \{ \text{التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية} / \text{الاحتياجات النقدية الأساسية} \} \times 100 \\ &= 100 \times (26\,990 + 271\,159\,093,80) / 5\,745\,545,71 \\ &= 2,12 \% . \end{aligned}$$

حيث تشمل الاحتياجات النقدية الأساسية ما يلي:

- التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية؛
- الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة.

تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تغطية هذه الاحتياجات من الدورة التشغيلية، حيث تغطي الأنشطة التشغيلية للمؤسسة ما نسبته 2,12 % من الاحتياجات النقدية وهي نسبة ضئيلة جدا.

2. مؤشر النقدية التشغيلية:

$$\begin{aligned} &= \{ \text{صافي التدفق النقدي التشغيلي} / \text{صافي الدخل} \} \times 100 \\ &= 100 \times \{ 153\,486\,054,67 / 5\,745\,545,71 \} \\ &= 3,74 \% \end{aligned}$$

ويفيد هذا المؤشر مدى قدرة أرباح المؤسسة على خلق تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.

3. العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي:

$$\begin{aligned} &= \{ \text{صافي التدفق النقدي التشغيلي} / \text{مجموع الأصول} \} \times 100 \\ &= 100 \times \{ 1\,111\,279\,265,11 / 5\,745\,545,71 \} \\ &= 0,52 \% \end{aligned}$$

وتبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفق النقدي التشغيلي أي أن مساهمة الأصول في

توليد النقدية بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة هي 0,52 %

4. العائد على المبيعات من التدفق النقدي التشغيلي:

$$\begin{aligned} &= \{ \text{التدفق النقدي التشغيلي} / \text{صافي المبيعات} \} \times 100 \\ &= \{ 543\,969\,987,50 / 5\,745\,545,71 \} \times 100 \\ &= 9,46\% \end{aligned}$$

وتوضح هذه النسبة مدى كفاءة سياسات الائتمان التي تتبعها المؤسسة في تحصيل النقدية.

5. نسبة تغطية فوائد الديون:

$$\begin{aligned} &= \{ \text{صافي التدفق النقدي التشغيلي} / \text{فوائد الديون} \} \times 100 \\ &= \{ 26\,990 / 5\,745\,545,71 \} \times 100 \\ &= 0,47\% \end{aligned}$$

توضح هذه النسبة معدل تغطية التدفقات النقدية لفوائد الديون التي تترتب على المؤسسة ومن خلال هذه النسبة نجد بأن المؤسسة قادرة على تغطية ديونها كاملة وبدون عناء.

6. نسبة تغطية النقدية:

$$\begin{aligned} &= \{ \text{صافي التدفق النقدي التشغيلي} / \text{التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية و التمويلية} \} \times 100 \\ &= \{ 1\,040\,530,00 / 5\,745\,545,71 \} \times 100 \\ &= 18,12\% \end{aligned}$$

وتوضح هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطة الاستغلال وذلك من أجل الوفاء بمجممل احتياجات دوري الاستثمار و التمويل وكلما ارتفعت هذه النسبة دل على أن المؤسسة قادرة على تلبية هذه الاحتياجات.

وفي الأخير يمكن القول أن جدول تدفقات الخزينة يعد من القوائم الأساسية التي لا يمكن الاستغناء عنه فهو يبين قدرة المؤسسة على توليد النقدية ومدى قدرتها على مواجهة الالتزامات دون اللجوء إلى الديون.

رابعا: تحليل جدول تغيرات الأموال الخاصة.

- يعبر جدول تغيرات الأموال الخاصة عن تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة، ويهدف هذا الجدول إلى ما يلي:
- التعرف على مقدار رؤوس الأموال الخاصة وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
 - التعرف على التغيرات التي تحدث لرؤوس الأموال الخاصة خلال الفترة؛

- التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.
- لم تقم المؤسسة بإعداد هذا الجدول لأن المؤسسة الأم هي التي لها حق التصرف في رأس مال الشركة، أي هي المسؤولة عن إعداد جدول لتغيرات الأموال الخاصة للمجمع ككل.
- من خلال إفصاحات المؤسسة عن رأس مالها في قوائمها المالية السابقة لاحظنا انخفاض ملحوظ لرأس المال لسنة 2012 بالمقارنة مع سنة 2013 بقيمة 342 598,87 دج، ليرتفع من جديد سنة 2014 عن قيمته في سنة 2013 بمبلغ 72 511,30 دج.

المبحث الثاني: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال وجهة نظر عينة من خبراء في المحاسبة
المطلب الأول: محددات الدراسة الاستبائية.

سنقوم في هذا المطلب بالتعرض إلى المراحل التي مررنا بها في إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة مروراً بكيفية نشره وتوزيعه على أفراد العينة المدروسة وصولاً إلى كيفية المعالجة والتحليل.

1. بناء الاستبيان:

تصدرت الاستبيان مقدمة تضمنت عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها وإبراز سبب القيام بهذه الدراسة مع إعلام الأطراف المعنية بأن المعلومات المقدمة من طرفهم لن تستخدم لأغراض غير البحث العلمي لجعلهم أكثر دقة في الإجابة، وهذا للوصول إلى نتيجة يمكن تعميمها على البيئة الجزائرية.

حيث تم إعداد هذا الاستبيان بأسئلة بسيطة وواضحة بعيدة عن التعقيد وقابلة للفهم من طرف كل أفراد العينة المستجوبة، حيث تتمحور كل الأسئلة حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في الجزائر منذ دخوله حيز التنفيذ سنة 2010 وكل ما يتعلق به من العراقيل والصعوبات التي واجهته، وقد تم تحكيم هذا الاستبيان من طرف مجموعة من الأساتذة الجامعيين وأصحاب المهنة الذين أفادونا بأرائهم القيمة حول كيفية صياغة الأسئلة وتنسيق أجزاء الاستبيان، كما اعتمدنا كذلك على بعض الدراسات السابقة في المجال.

وقد عملنا خلال بنائه على جعل الأسئلة متسلسلة ومتراصة لجلب اهتمام المستجوبين، والحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

وفي الأخير ختمت الاستمارة بشكر لأفراد العينة على تجاوبهم وتعاونهم معنا لإتمام هذه الدراسة.

2. تقسيمات استمارة الاستبيان:

تضمنت استمارة الاستبيان 40 سؤال موزعة على ثلاثة أقسام كما يلي:

القسم الأول: عبارة عن أسئلة محددة الإجابات تخص الأفراد المستجوبين.

القسم الثاني: تعلق هذا القسم بلب الموضوع حيث قسم بدوره إلى أربع محاور بأسئلة مغلقة تحمل إجابات محددة (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) حيث يتم فقط وضع العلامة (X) في الخانة المناسبة لرأي كل مستجوب.

وتمثلت هذه المحاور في:

- المحور الأول: تمحور حول جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي وتضمن مجموعة من الأسئلة (من السؤال الأول إلى السؤال 15)
- المحور الثاني: حول مراحل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (من السؤال 16 إلى السؤال 27)؛
- المحور الثالث: حول تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر وخصوصا بالنسبة للمؤسسات باعتبارها المعني الأول بالتطبيق (من السؤال 27 إلى السؤال 37)؛
- المحور الرابع: حول علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري (من السؤال 37 إلى السؤال 40)؛

القسم الثالث: تناول أسئلة مفتوحة، تتمثل في السؤالين حول توقعات أفراد العينة حول محاسن ومساوئ النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية مع بعض الاقتراحات التي يمكن أن تكون مناسبة لنجاح مثل هذا النظام المقتبس من معايير دولية متطورة في البيئة الجزائرية التي يمكن القول أنها سائرة في طريق النمو والتطور.

3. نشر وتوزيع الاستبيان على أفراد العينة:

بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان بشكله النهائي الموضح في الملاحق، جاءت مرحلة توزيعه على أفراد عينة من أساتذة جامعيين، وممارسي مهنة المحاسبة، وإطارات محاسبية في المؤسسات الاقتصادية، لم نحدد المكان لأن الاستمارة وزعت عبر الإنترنت. كما اعتمدنا كذلك على عدة جهات كما يلي:

- الاتصال المباشر مع أفراد العينة وتسليمهم الاستبيان باليد؛
 - زيارة المهنيين في مكاتبهم؛
- وتراوحت مدة الحصول على الإجابات من دقائق إلى ساعات إلى أيام وفي بعض الأيام تجاوزت الأسابيع، وقد تم استرجاع الاستمارات إما بالاتصال بأفراد العينة أو زيارة المؤسسات من جديد من أجل الاسترجاع، أو الاتصال بالزملاء الذين استعنا بهم عند توزيع الاستمارات.

4. الصعوبات والعراقيل:

رغم حصولنا على عدد لا بأس به من الاستثمارات، لا يعني أنه لم تواجهنا عقبات صعبت من عملية جمع المعلومات اللازمة إلا أنه واجهتنا بعض الصعوبات خاصة ما يتعلق بالمؤسسات باعتبارها المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي حيث لاحظنا تهرب بعض الأفراد من تقديم الإجابات أو التماطل في ذلك؛

- رفض بعض أفراد العينة استلام الاستثمار بحجة أنهم لا يملكون قسم للمحاسبة؛
- الموقع الجغرافي البعيد لبعض أفراد العينة ولصعوبة الوصول إليهم شخصيا تمت مراسلتهم عبر الانترنت، حيث لم تأخذ معظم هذه الاستثمارات بعين الاعتبار و لم يتم الرد أصلا؛
- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة؛
- عدم جدية بعض أفراد العينة في الإجابة خاصة بالنسبة للاستثمارات المرسلة عبر النت، أو عدم الرد عنها تماما؛
- عدم السماح لنا بالدخول إلى بعض المؤسسات لمقابلة العاملين بمصلحة المحاسبة بحجة انشغال المعنيين بالاجتماعات التي قد تكون وهمية فقط الغرض منها التهرب.

5. فرضيات الدراسة الاستبائية:

- تم تقسيم محاور الاستبيان حسب الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية حيث تم اعتماد فرضيات الدراسة النظرية هي نفسها فرضيات الاستبيان والتي تمثلت في:
- الفرضية رقم 01:** قد تمثل البيئة الجزائرية عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي خاصة وأن معظم مؤسساتها تأخذ خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- الفرضية رقم 02:** المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي، تسمح بالسحب الجزئي للمخطط السابق؛
- الفرضية رقم 03:** المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على مؤهلات لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يخضع لمعايير دولية تتميز بالصرامة والدقة والشفافية في التطبيق.
- الفرضية رقم 04:** مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين فعالية الممارسة الجبائية غير ملموس نسبيا في المؤسسات الجزائرية.

6. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تهدف الدراسة العملية إلى الاحتكام إلى آراء ممارسي مهنة المحاسبة من أكاديميين وإطارات في المؤسسات حول واقع النظام المحاسبي المالي في الجزائر، ومن أجل ذلك تم اللجوء إلى برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية « Statistical Package for Social Science SPSS .17 » في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساساً على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها:

- أ. **الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية فقد تم استخدامه كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين.
- ب. **الانحراف المعياري:** تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- ج. **معامل ألفا كرونباخ:** وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس ومعرفة مدى صدق الاستبيان في قياس مدى نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية ، حيث أن قيمته في هذا الاستبيان بلغت 0,78 أي بنسبة 78 % وهي قيمة قريبة من الواحد مما يدل على مستوى عال من الثبات في أداء القياس.
- د. **مقياس ليكارت الخماسي:** تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي Five Point Likert كما هو مبين في الجدول الموالي حيث يعتبر من أكثر المقاييس شيوعاً في هذا المجال:

جدول رقم (31): مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبة.

هـ. مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي:

تم حساب المدى ($4=1-5$) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية ($1,80=5/4$) ، ثم إضافة هذه القيمة لأقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (32): مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
4,21 – 5	3,41 – 4,20	2,61 – 3,40	1,81 – 2,6	1 – 1,80

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة.

سنقوم بدراسة القسم التمهيدي من الاستبيان والذي يعنى بالخصائص الديمغرافية للعينة من الجنس، السن، الشهادة المتحصل عليها، القطاع الذي ينتمي إليه المستجوب، الوظيفة، الخبرة المهنية، ومدة التكوين في النظام المحاسبي المالي، والتي تم تبويبها في برنامج 17 SPSS والاستعانة ببرنامج EXEL لتمثيل المعطيات بيانيا ليتضح لنا التحليل كما يلي:

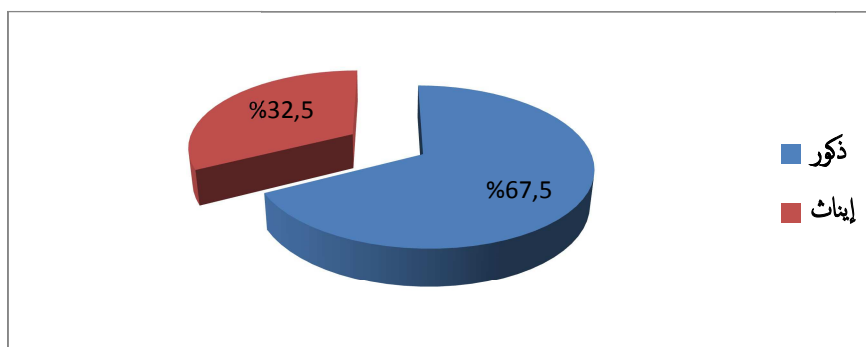
1. الجنس:

الجدول رقم (33): جدول توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكور	27	67,5
إناث	13	32,5
المجموع	40	100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

التحليل:

من خلال الجدول وتمثيله البياني نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت 68 % في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 32% وهذا راجع إلى هيمنة الذكور على مهنة المحاسبة وعزوف العنصر النسوي عنها.

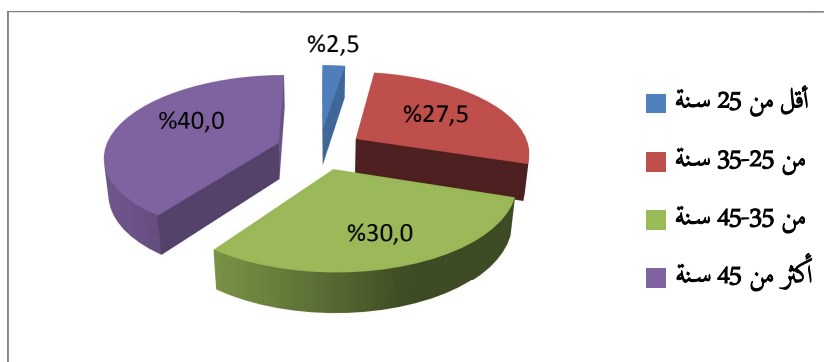
2. السن:

الجدول رقم (34): جدول توزيع أفراد العينة حسب السن.

السن	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	1	2,5
من 25-35 سنة	11	27,5
من 35-45 سنة	12	30
أكثر من 45 سنة	16	40
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب السن.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

التحليل:

انطلاقاً من المعطيات السابقة نلاحظ أن النسبة الكبيرة للمشاركة كانت عند الفئة العمرية أكثر من 45 سنة بنسبة مئوية 40 % تليها الفئة العمرية من 35 إلى 45 سنة بنسبة 30 % ثم الفئة العمرية من 25 إلى 35 سنة بنسبة 27,5 % وأخيراً الفئة العمرية أقل من 25 سنة بنسبة 2,5 % ، ويرجع هذا الأساس إلى ميلنا إلى الفئات العمرية المتقدمة في السن لامتلاكها الخبرة المهنية التي تساعد في التعامل الجيد مع الاستمارة.

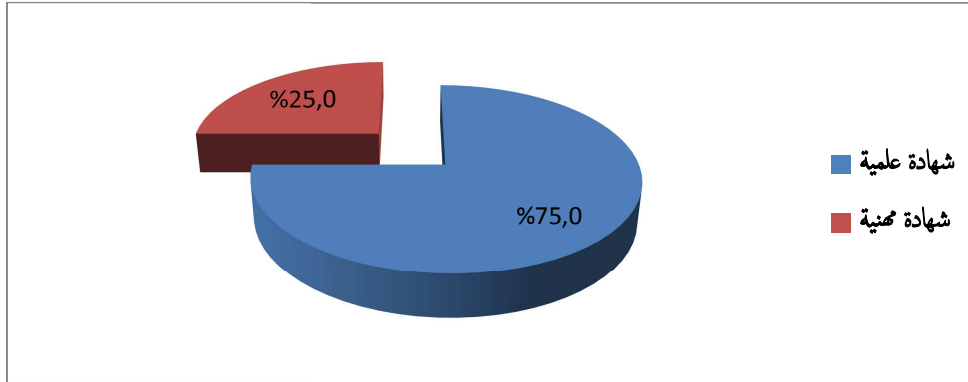
3. الشهادة المتحصل عليها:

الجدول رقم (35): جدول توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها.

الشهادة المتحصل عليها	التكرار	النسبة المئوية
شهادة علمية	30	75
شهادة مهنية	10	25
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS..

التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول والشكل البياني له أن نسبة المستجوبين المتحصلين على شهادات أكاديمية تمثل ثلاث أرباع نسبة المستجوبين المتحصلين على شهادات مهنية.

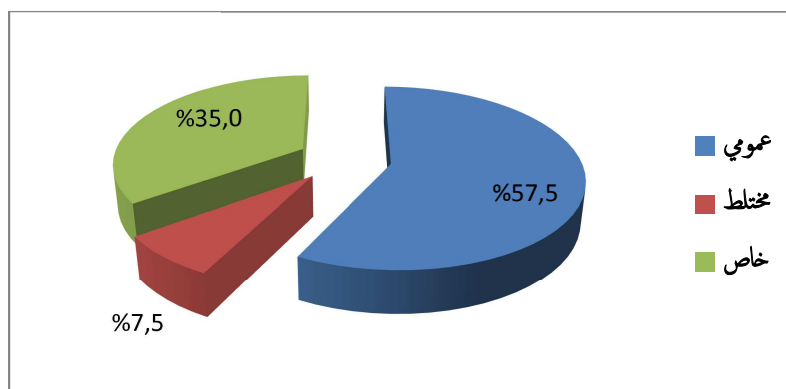
4. القطاع الذي ينتمي إليه المستجوب:

الجدول رقم (36): جدول توزيع أفراد العينة حسب القطاع.

القطاع المنتمى إليه	التكرار	النسبة المئوية
عمومي	23	57,5
مختلط	3	7,5
خاص	14	35
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب القطاع.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

التحليل:

نلاحظ من خلال المعطيات أن نسبة المستجوبين من القطاع العمومي مثلت الفئة الغالبة بنسبة مئوية أكثر من 57 % تلتها الفئة من القطاع الخاص بنسبة 35 % لتحل في المرتبة الأخيرة فئة القطاع المختلط بنسبة 7,5 % .

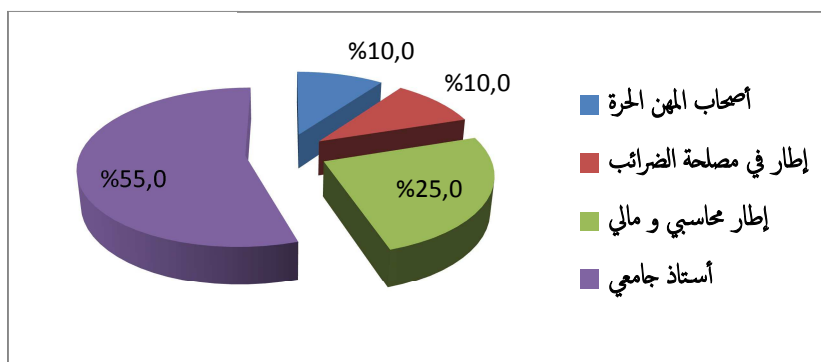
5. الوظيفة:

الجدول رقم (37): جدول توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أصحاب المهن الحرة	4	10
إطار في مصلحة الضرائب	4	10
إطار محاسبي ومالي	10	25
أستاذ جامعي	22	55
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

التحليل:

نلاحظ أن أكبر فئة وظيفية شاركت في الإجابة على الاستبيان هي الفئة الرابعة (فئة الأساتذة الجامعيين) باعتبارهم أدرى بالمحاسبة من جانبها النظري من غيرهم بنسبة 55 %، تليها فئة العاملين في ميدان المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية من إطارات محاسبية ومالية بنسبة الربع ثم الإطارات العاملة بإدارة الضرائب تتقاسم المرتبة الثالثة مع فئة أصحاب المهن الحرة بنسبة 10 %.

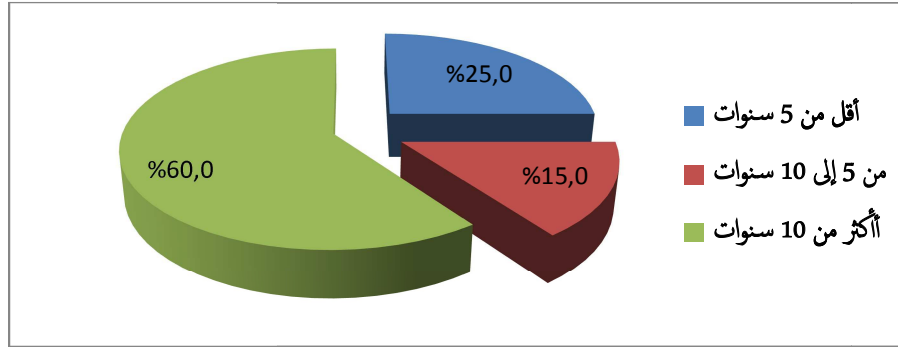
6. الخبرة المهنية:

الجدول رقم (38): جدول توزيع أفراد العينة الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	10	25
من 5 إلى 10 سنوات	6	15
أكثر من 10 سنوات	24	60
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

التحليل:

اعتمدنا في توزيع سنوات الخبرة المهنية على أفراد العينة على ثلاث فئات عمرية حيث نلاحظ أن أغلب المستجوبين تتمركز سنوات خبرتهم المهنية عند الفئة الثالثة (أكثر من 10 سنوات) بنسبة مئوية تقدر ب 60 % تليها الفئة أقل من 5 سنوات بنسبة الربع لتحل في آخر الترتيب الفئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 15 % وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على تركيزنا خلال توزيع الاستمارة على ذوي الخبرة المهنية العالية لإفادتنا أكثر.

7. التكوين في إطار النظام المحاسبي المالي:

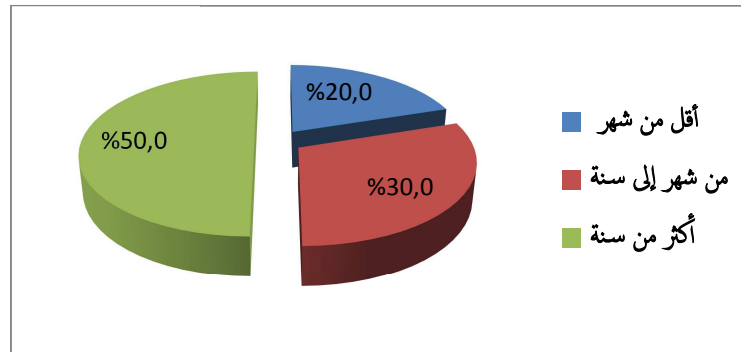
الجدول رقم (39): جدول توزيع أفراد العينة حسب مدة التكوين في إطار النظام المحاسبي

المالي.

النسبة المئوية	التكرار	مدة التكوين في إطار النظام المحاسبي المالي
20,0	8	أقل من شهر
30,0	12	من شهر إلى سنة
50,0	20	أكثر من سنة
100,0	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب مدة التكوين في إطار النظام المحاسبي المالي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

التحليل:

نلاحظ من خلال تحليل العينة أن كل أفرادها تحصلوا على تكوين في إطار النظام المحاسبي المالي إلا أن مدة التكوين اختلفت من فئة إلى فئة حيث أن الفئة التي حظت بأعلى مدة للتكوين مثلت نسبة نصف العينة إلى أنه وحسب شهادات بعض أفراد العينة حول نوعية التكوين أنها كانت مفيدة إلا أنها لم تكن كافية تلبي جميع احتياجاتهم من أجل الإلمام بجميع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الثالث: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

سنقوم من خلال هذا المطلب بتحليل المحاور الأربعة للاستبيان من خلال حساب المؤشرات الإحصائية والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة كل محور على حدة، مع اختبار لصحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة، استنادا على الملخص للنتائج المحصل عليها في كل محور.

I. المحور الأول المتعلق باستعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لاحتضان النظام المحاسبي المالي: في هذا الجزء

سوف نقوم بدراسة وتحليل المحور الأول من الاستبيان و الذي يرتبط بمجموعة الأسئلة من السؤال الأول إلى السؤال الخامس عشر والتي تهتم باستطلاع آراء المستجوبين حول مدى استعداد البيئة الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي المقتبس من المعايير الدولية للمحاسبة.

جدول رقم (40): المؤشرات الإحصائية للمحور الأول من الاستبيان.

المؤشرات الإحصائية			البيان
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أعلى درجة	
0,73	3,68	5,00	q1 المنظومة الاقتصادية والقانونية الحالية في الجزائر لا تساعد على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة.
0,99	2,45	4,00	q2 المؤسسات الجزائرية واعية بأهمية معايير المحاسبة الدولية.
0,74	4,15	5,00	q3 المؤسسات الجزائرية مجبرة بقوة القانون على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
0,38	4,18	5,00	q4 البيئة الجزائرية تمثل عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي لأن:
0,93	3,90	5,00	q5 - معظم مؤسساتها تأخذ خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
0,97	2,70	4,00	q6 - لا تتوفر على إمكانيات مادية كافية؛
0,47	4,33	5,00	q7 - لا تتوفر على إمكانيات بشرية مؤهلة؛
0,99	2,48	5,00	q8 - تكلفة الانتقال عالية جدا ولا يمكن للمؤسسات الجزائرية تحملها.
0,95	3,85	5,00	q9 توجه الجزائر نحو تبني معايير دولية كان له أثر إيجابي في تحسين الممارسة المحاسبية.
0,87	3,75	5,00	q10 الممارسة المحاسبية التي تستند على قواعد النظام المحاسبي المالي قادرة على حل كل المشاكل التي تواجه المؤسسة الجزائرية.
0,86	2,08	4,00	q11 البيئة الجزائرية مؤهلة لتطبيق النظام المحاسبي المالي المقتبس من معايير دولية تتميز بالدقة والصرامة.
0,36	4,15	5,00	q12 النظام المحاسبي المالي يساهم في تنظيم المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه في النظام المحاسبي السابق
0,94	3,70	5,00	q13 البيئة الجامعية في الجزائر غير مؤهلة لتدريس المعايير المحاسبية الدولية.
0,73	4,03	5,00	q14 لا يوجد ترابط بين برامج التعليم المحاسبي المطبقة حاليا ومتطلبات سوق العمل في ظل التطورات المتلاحقة في المجال المحاسبي.
0,71	4,05	5,00	q15 إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبين في الجزائر لم يكن كافيا.
11,62	53,45	المجموع	
0,77	3,56		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم 1)

التحليل:

- **السؤال الأول:** اتفق أغلب أفراد العينة على أن البيئة الاقتصادية والقانونية في الجزائر غير مهيأة لتبني المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يؤكد المتوسط الحسابي المساوي لـ 3,68 المحصور بين 3,41 و 4,20 حسب مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي.
- **السؤال الثاني:** أظهرت الدراسة فيما يتعلق بمدى وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية أن المتوسط الحسابي كان 2,45 و هو محصور بين 1,81 و 2,6 والمطابقة حسب جدول مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي للاتجاه غير موافق، أي أنه حسب إجابات أفراد العينة فإن المؤسسات الجزائرية غير واعية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- **السؤال الثالث:** والمتعلق بما إذا كانت المؤسسات الجزائرية مجبرة أو مخيرة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية فكانت قيمة المتوسط الحسابي للعينة 4,15 وهي محصورة بين 3,41 و 4,20 لمقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي والمقابلة للاتجاه موافق أي أن أغلب أفراد العينة اتفقوا على أن المؤسسات الجزائرية مجبرة بقوة القانون على تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- **السؤال الرابع:** حسب آراء أفراد العينة وإجاباتهم فإن البيئة الجزائرية تمثل عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4,18 و المحصور بين القيمتين 3,41 و 4,20 حسب جدول مقياس تحديد الأهمية النسبية والمقابل للدرجة موافق.
- ومن خلال الأسئلة التابعة من السؤال الخامس إلى غاية السؤال الثامن مثلت بعض الاقتراحات التي جعلت من البيئة الجزائرية تمثل عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي فكانت الآراء كما يلي:
- معظم مؤسساتها تأخذ خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كان المتوسط الحسابي للإجابات 3,90 محصورة في الفئة 4,21 و 5 فأتجهت كل الإجابات نحو الدرجة موافق بشدة؛
- المتوسط الحسابي للسبب الثاني لكون البيئة الجزائرية تمثل عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي والمتمثل في أنها لا تتوفر على إمكانيات مادية كافية قدر بـ 2,70 محصور بين (2,61 و 3,41) متجهة نحو الدرجة محايد، أي أنه لا يعتبر سببا كافيا يحول بين التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية.
- بالنسبة للسبب الثالث والمتمثل في كون البيئة الجزائرية لا تتوفر على إمكانيات بشرية مؤهلة فوافق وبشدة أفراد العينة على هذا السبب بمتوسط حسابي قدر بـ 4,33 ؛

- إجابات أفراد العينة على السبب الرابع كانت محايدة ربما لكون المؤسسات الجزائرية في معظمها صغيرة ومتوسطة أرباحها محدودة وتكلفة الانتقال فعلا كانت باهظة على هذا النوع من المؤسسات خاصة فيما يتعلق بتكوين إطاراتها في هذا المجال، بمتوسط حسابي 2,48، وهذا ما أكد صحة إجاباتهم حول السبب الثاني.
- **السؤال التاسع:** وافق أفراد العينة على أن توجه الجزائر نحو تبني معايير دولية كان له أثر إيجابي في تحسين الممارسة المحاسبية، بمتوسط حسابي قدر بـ 3,85؛
- **السؤال العاشر:** الممارسة المحاسبية التي تستند على قواعد النظام المحاسبي المالي قادرة على حل كل المشاكل التي تواجه المؤسسة الجزائرية بمتوسط حسابي 3,75، تردد المستجوبين في الإجابة على هذا السؤال وحسب رأي البعض فإن النظام المحاسبي المالي قادر على حل المشاكل التي تواجه المحاسب الجزائري إذا طبق بطريقة صحيحة.
- **السؤال الحادي عشر:** تردد معظم أفراد العينة في الإجابة عن هذا السؤال فتباينت الآراء بين موافقة على أن البيئة الجزائرية مؤهلة لتطبيق النظام المحاسبي المالي المقتبس من معايير دولية تتميز بالدقة والصرامة، ومنهم من رأى العكس تماما لأسباب ذكرت سابقا، حيث قدر المتوسط الحسابي للإجابات بـ 2,08 المحصور بين القيمتين 1,81 و 2,60 المقابلة للدرجة غير موافق حسب جدول تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي.
- **السؤال الثاني عشر:** النظام المحاسبي المالي يساهم في تنظيم المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه في النظام المحاسبي السابق وهذا ما صرح به كذلك المسؤول عن المؤسسة محل دراسة الحالة، فموافقة أفراد العينة على هذا السؤال تبرر الأهمية الكبيرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي فتوافق المتوسط الحسابي مع القيمة 4,15؛
- **السؤال الثالث عشر:** البيئة الجامعية في الجزائر غير مؤهلة لتدريس المعايير المحاسبية الدولية، كانت إجابات الأفراد محايدة وأغلبها وافقوا على عدم كفاءة التعليم الجامعي وعدم خبرة الأساتذة الجامعيين في هذا المجال وربما الأمر راجع إلى قلة دورات التكوين وقصر مدتها بالنسبة لهم وهذا ما أبرزته نتيجة الإجابات عن السؤال الخامس عشر التي أثبتت ذلك وقدر المتوسط الحسابي بـ 3,70.
- **السؤال الرابع عشر:** لا يوجد ترابط بين برامج التعليم المحاسبي المطبقة حاليا ومتطلبات سوق العمل في ظل التطورات المتلاحقة في المجال المحاسبي، وهذا ما لمسناه خلال الدراسة الميدانية في المؤسسة محل

الدراسة في حيث صرح أغلب العاملين فيها بأنهم لاقوا صعوبات في بداية مشوارهم المهني لعدم مطابقة التعليم الأكاديمي للجانب المهني، وكانت قيمة المتوسط الحسابي 4,03 المقابلة لدرجة موافق.

- السؤال الخامس عشر: إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر لم يكن كافيا بدرجة متفاوتة عبر مؤسساتها سواء الاقتصادية أو التعليمية حيث تمثلت قيمة المتوسط الحسابي 4.05.

من خلال أسئلة المحور الأول لاحظنا أن معظم إجابات أفراد العينة كانت موافقة فالمتوسط الحسابي للمحور قدر بـ 3,56 حسب مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي تطابق مع الفئة الموافقة وكان الانحراف المعياري 0,7 الدال على تشتت ضئيل للإجابات وبالتالي يمكن استخلاص ما يلي:

رغم أن توجه الجزائر نحو تبني معايير دولية كان له أثر إيجابي في تحسين الممارسة المحاسبية وساهم في تنظيم المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلا أنه كان تطبيق نسبي، لكون أن البيئة الجزائرية تمثل عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي ويمكن تعدد الأسباب على سبيل الذكر لا الحصر:

1. معظم مؤسساتها تأخذ خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
 2. لا تتوفر على إمكانيات مادية كافية؛
 3. لا تتوفر على إمكانيات بشرية مؤهلة؛
 4. تكلفة الانتقال عالية جدا ولا يمكن لمعظم المؤسسات الجزائرية تحملها.
 5. البيئة الجامعية في الجزائر غير مؤهلة لتدريس المعايير المحاسبية الدولية لأن إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر لم يكن كافيا.
 6. لا يوجد ترابط بين برامج التعليم المحاسبي المطبقة حاليا ومتطلبات سوق العمل في ظل التطورات المتلاحقة في المجال المحاسبي.
- ومما لا شك فيه أن تطبيق هذا المرجع المحاسبي المالي في الجزائر جاء على إثر قرارات وتأثيرات أجنبية دون وجود أرضية جزائرية جاهزة لاستيعاب هذا النظام المحاسبي المالي المأخوذ من المعايير المحاسبية والمالية الدولية.

هذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى التي تقول بأن البيئة الجزائرية تمثل عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي خاصة وأن معظم مؤسساتها تأخذ خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

II. المحور الثاني: عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي:

جدول رقم (41): المؤشرات الإحصائية للمحور الثاني من الاستبيان.

المؤشرات الإحصائية			البيان	
أعلى	المتوسط	الانحراف		
درجة	الحسابي	المعياري		
4,00	3,45	0,90	يعتبر النظام المحاسبي المالي تغيير جذري للمحاسبة.	q16
5,00	3,90	0,96	كان من الأفضل المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط السابق والإدخال التدريجي للنظام المحاسبي المالي الجديد.	q17
4,00	3,08	0,92	تم الانتقال من النظام السابق PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF وفق معيار المحاسبة الدولي IFRS 01.	q18
5,00	4,05	0,88	واجهت المؤسسات عدة صعوبات في طريقة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.	q19
من الصعوبات التي واجهت المؤسسات الجزائرية:				
5,00	4,43	0,50	التأقلم الصعب؛	q20
4,00	3,43	0,93	ارتفاع تكاليف الأنظمة الجديدة؛	q21
5,00	4,45	0,50	قلة وانعدام الكفاءات؛	q22
4,00	3,45	0,96	التردد في تبني نظام جديد؛	q23
5,00	3,95	0,93	قصر المدة القانونية؛	q24
5,00	4,23	0,42	قلة التكوين؛	q25
5,00	4,33	0,47	عدم إلمام القائمين على المحاسبة بما جاء في النظام المحاسبي المالي.	q26
5,00	2,30	0,91	اتبعت المؤسسة طريقة ممنهجة وواضحة تضبط آلية الانتقال.	q27
المجموع				
45,03	9,29			
3,75	0,77			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم 1)

التحليل:

- السؤال السادس عشر: النظام المحاسبي المالي تغيير جذري للمحاسبة باعتباره يختلف تماما عن

المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، كما أنه مقتبس من معايير محاسبة دولية صارمة ودقيقة

تطبق في دول العالم المتقدم، فكان المتوسط الحسابي يطابق الدرجة موافق حسب جدول تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي 3.416.

- **السؤال السابع عشر:** كان من الأفضل المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي، تسمح بالسحب الجزئي للمخطط السابق والإدخال التدريجي للنظام الجديد، حيث وافق أفراد العينة على هذا السؤال بمتوسط حسابي 3.480 ، ووضح البعض أنه كان على السلطات الجزائرية أن تفرض هذا النظام في بادئ الأمر على الشركات الكبيرة المسعرة المتداولة أسهمها في البورصة والقادرة على تحمل تكاليف الانتقال للنظام المحاسبي المالي ثم تعميمه تدريجياً على باقي المؤسسات في الجزائر.

- **السؤال التاسع عشر:** حسب أفراد العينة، واجهت المؤسسة عدة صعوبات خلال عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد سنة 2010 تمثلت هذه الصعوبات في:

- **السؤال العشرون:** التأقلم الصعب؛ وعدم قدرة المؤسسات على التخلي عن مخطط محاسبي تجذر في الدولة لمدة أكثر من ثلاث عقود (35 سنة)، مما جعلها لا تتأقلم مع النظام المحاسبي الجديد.

- **السؤال الواحد والعشرون:** ارتفاع تكاليف الأنظمة الجديدة؛ أجاب أغلب أفراد العينة بدرجة محايد وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أن الدول الجزائرية لما لا من إمكانيات مادية يمكنها التكفل بتبني النظام المحاسبي الجديد؛ حيث وضح البعض أنه كان على السلطات الجزائرية أن تفرض هذا النظام في بادئ الأمر على الشركات الكبيرة المسعرة المتداولة ثم تعميمه تدريجياً على باقي المؤسسات كما سبق الذكر.

- **السؤال الثاني والعشرون:** قلة وانعدام الكفاءات؛ وهذا ما أثار حفيظة المستجوبين وجعل جميع المستجوبين يوافقون وبشدة على أن المؤسسات الجزائرية فعلاً لا تتوفر على الكفاءات وهذا ما جعلها تلجأ خلال عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد إلى الفريق الفرنسي وبعد الانتقال لم تقم بتكوين إطاراتها بشكل كافٍ يمكنهم من التعامل مع المعايير المحاسبية الدولية (النظام المحاسبي المالي الجديد)؛

- **السؤال الثالث والعشرون:** التردد في تبني نظام جديد؛ فعلاً ترددت المؤسسات في تبني النظام المحاسبي الجديد فمنذ صدور القانون 11/07 إلى غاية 2010 حيث تم دخول النظام حيز التنفيذ

وإجبارية تطبيقه في جميع المؤسسات سواء الاقتصادية أو التعليمية؛ إلا أنه وحسب أفراد العينة هذه النقطة لم تكن عائقاً أمام التبني الجيد للنظام المحاسبي المالي.

- **السؤال الرابع والعشرون:** قصر المدة القانونية؛ ثلاث سنوات لم تكن كافية حسب أفراد العينة لتكوين كفاءات يمكنها التطبيق الجيد للنظام الجديد؛

- **السؤال الخامس والعشرون:** قلة التكوين، كانت أهم نقطة ركز عنها المستجوبين، فحسب ما تم توضيحه في أول التحليل فرغم أن معظم أفراد العينة تحصلوا على تكوين في النظام المحاسبي الجديد الذي كان حسب آرائهم مفيداً إلا أنه لم يكن كافياً.

- **السؤال السادس والعشرون:** عدم إلمام القائمين على المحاسبة بما جاء في النظام المحاسبي المالي، بطبيعة الحال إن لم يكن هناك تكوين فلن يكون إلمام بما جاء به النظام المحاسبي المالي.

وكخلاصة للمحور الثاني المتعلق بعملية الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد فإن المؤسسات الجزائرية بمختلف أنواعها واجهت صعوبات خلال عملية الانتقال سنذكر منها الأهم:

صعوبة التأقلم؛ قلة وانعدام الكفاءات؛ قصر المدة القانونية لعملية الانتقال؛ عدم إلمام القائمين على المحاسبة بما جاء في النظام المحاسبي المالي؛ قلة التكوين في النظام المحاسبي المالي الجديد... الخ، حيث كان المتوسط الحسابي للمحور ككل مساوياً لـ 3,75 (درجة موافق) والانحراف المعياري للمحور 0,77 الدال على نسبة تشتت ضئيلة لإجابات المستجوبين

حيث أنه وحسب آراء بعض الإطارات في المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول من هذا الفصل فإنه كان من الأفضل المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي، تسمح بالسحب الجزئي للمخطط السابق؛ لفسح المجال لكل المهتمين بميدان المحاسبة من الاستفادة من التكوين الجيد الذي يسمح لهم بالتبني الجيد للنظام المحاسبي الجديد، هذا ما أكد صحة الفرضية الثانية للمبحث.

III. المحور الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

جدول رقم (42): المؤشرات الإحصائية للمحور الثالث من الاستبيان.

المؤشرات الإحصائية			البيان	
أعلى درجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
4,00	1,93	0,62	استطاعت المؤسسة تطبيق ما ورد في النظام المحاسبي المالي بصفة كلية.	q28
5,00	3,95	0,78	تم التطبيق الجزئي للنظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات واجهت المؤسسة بعد عملية الانتقال.	q29
4,00	1,83	0,87	واكب التشريع الجزائري التطورات التي عرفتها المعايير الدولية.	q30
5,00	3,88	0,88	ساهمت برامج الإعلام الآلي الجديدة في تسهيل عملية مسك المحاسبة.	q31
5,00	3,65	0,80	المخرجات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي ملائمة لاتخاذ القرارات دون إجراء تغييرات عليها.	q32
5,00	3,68	0,69	القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي موثوقة و سليمة خالية من أي غش أو تلاعب.	q33
5,00	3,95	0,55	القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي قابلة للفهم المباشر من طرف مستخدمي المعلومة المالية أو المتعاملين معها.	q34
5,00	3,90	0,59	القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة عبر الزمن بين المؤسسات.	q35
5,00	3,98	0,95	يؤثر النظام المحاسبي المالي على نظام المعلومات المحاسبي و جودة المعلومات التي يقدمها.	q36
5,00	3,90	0,78	النظام المحاسبي المالي يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.	q37
المجموع				
7,52	34,63			
0,75	3,46			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم 1)

التحليل:

- **السؤال الثامن والعشرون:** حسب آراء أفراد العينة فإن المؤسسة لم تطبق ما ورد في النظام المحاسبي المالي بصفة كلية بمتوسط حسابي قدر ب 2.00 (غير موافق)، وخاصة فيما يتعلق بطريقة التقييم وفق القيمة العادلة حيث أن أغلب المؤسسات الاقتصادية لا تزال تعتمد على طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.
 - **السؤال التاسع والعشرون:** تم التطبيق الجزئي للنظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات واجهت المؤسسة خلال عملية الانتقال وهذا ما وضعناه في السؤال السابق.
 - **السؤال الثلاثون:** والمتعلقة بمدى مواكبة التشريع الجزائري للتطورات التي عرفتها المعايير الدولية، من خلال إجابات أفراد العينة (متوسط حسابي قدر ب 1,83 غير موافق) أن هذا الأمر لم يحصل، وهذا ما جعل التشريع الجزائري جامد غير ديناميكي، لذا يجب على الدولة الجزائرية أن تسعى جاهدة لمواكبة المعايير المحاسبية الحديثة الصادر خاصة معايير الإبلاغ المالي 13/ 14/ 15.
 - **السؤال الواحد والثلاثين:** وافق أفراد العينة على مساهمة برامج الإعلام الآلي الجديدة في تسهيل عملية مسك المحاسبة، حيث قدر المتوسط الحسابي للإجابات ب 3,88.
 - **السؤال الثاني والثلاثين:** المخرجات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي ملائمة لاتخاذ القرارات دون إجراء تغييرات عليها، لما تمتاز به من شفافية و موثوقية.
 - **السؤال الثالث والثلاثين:** القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي موثوقة وسليمة خالية من أي غش أو تلاعب، وهذا ما يؤكد صحة السؤال الثاني والثلاثين؛
 - **السؤال الرابع والثلاثين:** القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي قابلة للفهم المباشر من طرف مستخدمي المعلومة المالية أو المتعاملين معها نظرا لوضوحها.
 - **السؤال الخامس والثلاثين:** القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة عبر الزمن بين المؤسسات؛
- من خلال هذه الأسئلة تم إثبات الخصائص النوعية للقوائم المالية من الملائمة، الموثوقية، قابلية الفهم، قابلية المقارنة فحسب أفراد العينة أن النظام المحاسبي المالي وفر كل هذه الخصائص.

- السؤال السادس والثلاثين: يؤثر النظام المحاسبي المالي على نظام المعلومات المحاسبي وجودة المعلومات التي يقدمها، وهذا ما لمسناه من خلال إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للسؤال والمقدر بـ 3,98.

- السؤال السابع والثلاثين: النظام المحاسبي المالي يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية من خلال القوائم المالية التي تتميز بالموثوقية والشفافية مما يساعد المستثمرين على سهولة قراءتها وفهمها وسهولة التعامل معها، فكان المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بقدر بـ 3,90.

قدر المتوسط الحسابي للمحور مجملا 3,46 (موافق) والانحراف المعياري بـ 0,75 الدال على التشتت الضعيف للإجابات،

كخلاصة لما جاء به المحور يمكن القول رغم ما جاء به النظام المحاسبي المالي من وضوح وشفافية خاصة فيما يتعلق بالقوائم المالية السهلة الفهم من قبل أصحاب المهنة المحليين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين إلا أننا لاحظنا عدم مواكبته للتطورات الحاصلة على المعايير المحاسبية الدولية وهذا ما جعله جامدا لا يمكنه التمتع بالمزايا التي يمكن أن تعود على مهنة المحاسبة جراء تبني المعايير المحاسبية الدولية الحديثة الصادر التي تتماشى مع المتطلبات البيئية للدول المطبقة، ويمكن القول أن المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على مؤهلات لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يخضع لمعايير دولية تتميز بالصرامة والدقة والشفافية في التطبيق لقلة أو انعدام الكفاءات البشرية.

مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة للبحث والمتعلقة بكون المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على مؤهلات لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يخضع لمعايير دولية تتميز بالصرامة والدقة والشفافية في التطبيق.

IV. المحور الرابع: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي في الجزائر.

جدول رقم (43): المؤشرات الإحصائية للمحور الرابع من الاستبيان.

المؤشرات الإحصائية			
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أعلى درجة	البيان
0,87	2,58	4,00	q38 يتلاءم نظام المعلومات المحاسبي مع المتطلبات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي.
0,90	3,55	5,00	q39 يسهل تطبيق النظام المحاسبي المالي التعامل مع المتطلبات الجبائية.
0,38	4,10	5,00	q40 تؤيد فكرة فك المحاسبة على الجبائية مع إعادة صياغة الأنظمة والتشريعات الضريبية.
2,16	10,23	المجموع	
0,72	3,41		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم 1).

التحليل:

يمكن استنتاج من خلال الجدول السابق أنه رغم ما للنظام المحاسبي من مزايا تسهل التعامل مع المتطلبات الجبائية إلا أن مساهمته في تحسين فعالية الممارسة الجبائية غير ملموس نسبيا في المؤسسات الجزائرية، وهذا ما جعل معظم أفراد العينة يوافقون على فكرة فك المحاسبة عن الجبائية مع إعادة صياغة الأنظمة والتشريعات الضريبية للتوافق مع النظام المحاسبي المالي، فقدّر المتوسط الحسابي للإجابات بـ 3,41 (موافق) والانحراف المعياري للإجابات قدر بـ 0,72 الدال على التشتت الضعيف.

مما يؤكد صحة الفرضية الرابعة للبحث.

المطلب الرابع: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي حسب أفراد العينة.

كما سبق الذكر فإن الاستبيان تناول أسئلة مفتوحة، تتمثل في سؤالين حول توقعات أفراد العينة حول محاسن ومساوئ النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية مع بعض الاقتراحات التي يمكن أن تكون كفيلة لإنجاح تطبيق مثل هذا النظام المقترح من معايير دولية متطورة في البيئة الجزائرية التي يمكن القول أنها سائرة في طريق النمو والتطور، وقد تم تجميع هذه الإجابات فيما يلي:

من المحاسن والمساوئ التي قد يأتي بها النظام المحاسبي المالي على المدى الطويل:

1. المحاسن:

- توحيد اللغة المحاسبية محليا ودوليا، وتقريب الممارسة المحاسبية الوطنية من الممارسة المحاسبية الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المقتبس من معايير المحاسبة الدولية؛
- يجب على الدولة الجزائرية وخاصة الأطراف الموكلة إليها مهمة تطوير مهنة المحاسبة أن تسعى جاهدة لمواكبة التطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية ليكون النظام محاسبي ديناميكي يوافق التطورات المحاسبية الدولية، وليس جامدا.
- جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن النظام المحاسبي المالي، تتميز بالموثوقية والشفافية؛
- قد يساهم النظام المحاسبي المالي في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لكون القوائم المالية المعدة وفقه شفافة وقابلة للفهم من طرف أي مستثمر أجنبي؛
- إرساء الحوكمة على المؤسسات الجزائرية؛

2. المساوئ:

- أنه مقتبس من معايير محاسبية دولية صادرة عن جهات أجنبية، يمكن أن لا تراعي البيئة المحاسبية للدول المطبقة لهذه المعايير، بل يجب على هذه الجهات أن تسعى جاهدة لأن تأقلم هذه المعايير مع بيئتها المحاسبية.
- أما عن الاقتراحات التي من الممكن أن تضمن التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي فتباينت الآراء إلا أنه في معظمها ركزت على نقطة جوهرية ألا وهي التكوين ثم التكوين بالدرجة الأولى؛ إضافة إلى اقتراحات أخرى نوجزها فيما يلي:
- تفعيل عنصر حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية؛
- تكييف برامج التعليم المحاسبي وفق مستجدات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية لتوافق مع متطلبات سوق العمل في ظل التطورات المتلاحقة في المجال المحاسبي؛
- عدم إخضاع النظام المحاسبي المالي لجهات حكومية وإرساء عنصر التشاور في إصدار قراراته؛
- تكوين لجنة خاصة مستقلة يناط بها منح شهادات مهنية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التي تمنع ممارسة مهنة التدقيق على أي شخص لا يمتلك شهادة مهنية معتمدة من معهد أو جمعية تدقيق مستقلة.

خلاصة الفصل الرابع:

نستخلص من المبحث الأول والمتعلق بدراسة تقييمية لمؤسسة إنتاج أغذية الأنعام ما يلي:

ساهم النظام المحاسبي بشكل فعال في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي وكذا التحسين من جودة المعلومات المحاسبية، لأن ما جاء به يتوافق إلى حد كبير مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

لاحظنا من خلا هذه الدراسة الميدانية تغير في كيفية العرض والإفصاح التي أصبحت أكثر ملائمة لتحليل الوضعية المالية للمؤسسة مقارنة عما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني، حيث تم استحداث قوائم مالية جديدة مثل جدول تدفقات الخزينة الذي يهدف إلى تقديم قاعدة لمستخدمي القوائم المالية من أجل تقييم قدرة المؤسسة على تدفقات نقدية.

لم تقم المؤسسة بإعادة تقييم أصولها في نهاية السنة وذلك راجع لصعوبة تحديد القيمة العادلة واعتمدت على أسلوب التكلفة التاريخية.

من خلال ما سبق لاحظنا أن عملية الانتقال إلى تبنى النظام المحاسبي المالي اقتصر فقط على إعادة ترتيب عناصر القوائم المالية وتغيير الأرقام والتسميات، وحسب تصريحات مسؤول المحاسبة في المؤسسة فإن التطبيق الجزئي لمعايير المحاسبة الدولية راجع لصعوبة فهم هذه المعايير بسبب قصر مدة التكوين وضخامة المشروع، الذي يتطلب الوقت والجهد، وأن ممكن تبني هذه المعايير تدريجيا في المستقبل.

أما المبحث الثاني والمتعلق بالدراسة الاستبائية التي أجريت على عينة من ممتهي المحاسبة من أساتذة جامعيين، إدارات محاسبية ومالية بالمؤسسات الاقتصادية، إدارات بمصلحة الضرائب، وأصحاب المهن الحرة (محافظي حسابات، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين) فقد تم من خلاله تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة، وتحليل بالمؤشرات الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحاور الأربعة للاستبيان، حيث تم إثبات صحة فرضيات الدراسة الاستبائية.

خاتمة عامة

نظرا لمحدودية المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 التي حالت دون تقديم معلومات مالية شفافة ورغم التحديثات التي طرأت عليه بقيت شكلية فقط لا تتناسب مع الوضع الراهن القائم على اقتصاد السوق إضافة إلى التوجه نحو الخصوصية وتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر والانضمام المباشر للمنظمة العالمية للتجارة، كان من الضروري على الجزائر إصلاح مخططها المحاسبي واختيار الحل الأمثل والمتمثل في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني والذي تجدر في الممارسات المحاسبية لحوالي أكثر من ثلاث عقود (1975 – 2007) واستبداله بالنظام المحاسبي المالي المقتبس من المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 جعل من النظام المحاسبي المالي واقع وحقيقة يجب تقبلها من قبل كل من أصحاب المهن المحاسبية (محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، خبراء محاسبين)، أكاديميين، ومكونين وأصحاب مؤسسات، واتخاذ الإجراءات الملائمة لضمان الانتقال والتطبيق السليم له.

بما أن النظام المحاسبي المالي يتضمن طرق محاسبية أكثر تعقيدا من المخطط المحاسبي الوطني وتطبيقه يحتاج إلى القيام بتكوين المستخدمين وتكييف أنظمة المعلومات، واجهت المؤسسات قيودا تتعلق بالتحليل والتقييم والتسجيل وخاصة تكاليف الانتقال خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي تمثل غالبية النسيج الاقتصادي الجزائري والتميزة بإمكانيات محدودة.

فاستعمال مفهوم القيمة العادلة يطرح مجموعة من الإشكالات وهذا راجع إلى عدم وجود سوق مالي نشط ومصادر للحصول على هذه القيمة والتكاليف التي يتطلبها اللجوء إلى مقيمين أكفاء.

نظرا لإيجابيات النظام المحاسبي المالي من شأنه أن يرد الاعتبار لمهنة المحاسبة ولكن هناك بعض العوائق كواقع الاقتصاد الجزائري المتسم بعدم الشفافية والمحدودية مقارنة بالاقتصاد الدولي المتقدم، لذلك يجب العمل على تطوير البنية الاقتصادية الجزائرية من خلال تطوير المشاريع الاقتصادية الكبرى لجلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وكذا تطوير السوق المالية (البورصة)

بعد التحليل وعرض نتائج الدراسة تبين أن النظام المحاسبي المالي يعتبر ضرورة لا بد منها خاصة باعتباره مستند في بعض جوانبه من المعايير المحاسبية الدولية، هذه الأخيرة التي لاقت انتشارا واسعا وقبولا من طرف العديد من دول العالم، لكن مع مرور سنوات على تطبيق النظام المحاسبي المالي نرى من خلال دراستنا هذه أنه ومع إيجابيات تطبيق النظام المحاسبي المالي من القابلية للفهم القوائم المالية وزيادة الشفافية والقابلية للمقارنة، إلا أن تطبيقه في جزائر لم يكن بشكل صحيح نظرا للمشاكل العديد التي تواجهه

الممارسين عند تطبيقه خاصة عند المعالجة المحاسبية وتقييم عناصر القوائم المالية، بالإضافة إلى أن البيئة المحاسبية في الجزائر غير مؤهلة لتطبيق النظام المستند على المعايير المحاسبية الدولية. كان من الأجدر على السلطات العمومية اتخاذ فترة كافية لتكوين المهنيين والمحاسبين في الشركات وإرساء تكوين جامعي في المعايير المحاسبية الدولية بفترة من أربع إلى خمس سنوات قبل بداية التطبيق، كما كان من الأصح هو التطبيق التدريجي للنظام المحاسبي المالي والتخلي في المقابل جزئيا على المخطط المحاسبي الوطني مثلما فعلت العديد من الدول.

1. نتائج و اختبار الفروض:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

*** الفرضية الأولى:** قد تمثل البيئة الجزائرية عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي الجديد خاصة وأن معظم مؤسساتها تأخذ خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

في الواقع فإن الجزائر اعتمدت تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات بما فيها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وهذا أمر غير عملي، فمعظم هذه المؤسسات عانت جراء تطبيق هذا النظام الذي لم يأخذ خصوصيتها بعين الاعتبار، فضلا عن العديد من الإجراءات وقواعد التقييم التي جاء بها النظام لم تطبق أساسا حتى في المؤسسات الكبيرة. حيث يمكن النظام المحاسبي المالي المتبنى حديثا المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من مسك محاسبة مبسطة تتوافق ومبادئ المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإبلاغ المالي، وتأكدت صحة الفرضية حيث أن البيئة الجزائرية لا تتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وذلك لوجود العديد من العوائق الاقتصادية والقانونية أولها غياب الوعي المحاسبي وصعوبة التأقلم مع هذا النظام والتخلي عن مخطط تجذر في المعاملات المحاسبية إضافة إلى عدم كفاية أنظمة المعلومات المحاسبية؛

*** الفرضية الثانية:** كان لزاما على السلطات المعنية المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي

المالي، من خلال السحب الجزئي للمخطط المحاسبي الوطني.

تأكدت هذه الفرضية حيث أنه كان من الأفضل على السلطات الجزائرية أن تفرض هذا النظام في بادئ الأمر على الشركات الكبيرة المسعرة المتداولة أسهمها في البورصة والقادرة على تحمل تكاليف الانتقال للنظام المحاسبي المالي ثم تعميمه تدريجيا على باقي المؤسسات في الجزائر، لتتمكن

من التطبيق الجيد لهذا النظام وعدم تلقي صعوبات في فهمه، حيث لاحظنا من خلال الدراسة الاستبائية التي قمنا بها لاستطلاع آراء أصحاب مهنة المحاسبة عن واقع النظام المحاسبي المالي أنهم ثمنوا هذا الخيار.

* الفرضية الثالثة: المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على مؤهلات لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

نظرا لضعف التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين الجزائريين من خلال عدم إلمامهم بالنظام المحاسبي المالي الجديد المقتبس من معايير محاسبية دولية تتميز بالدقة والصرامة وهذا النقص راجع إلى عدم خوض دورات تكوينية وتدريبية كافية واقتصار المؤسسات على تقديم شروحات حول النظام المحاسبي المالي من خلال محافظي الحسابات، ولهذا السبب فالمؤسسات غير مؤهلة بالقدر الكافي لتبني مثل هذا النظام وبالتالي تحققت الفرضية الثانية؛

* الفرضية الرابعة: مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تحسين الممارسة الجبائية غير ملموس نسبيا في المؤسسات الجزائرية.

تأكدت هذه الفرضية من خلال وجود العديد من الاختلافات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، فالنظام المحاسبي لم تواكبه تعديلات على النظام الجبائي والممارسات الجبائية، لذا على الدولة الجزائرية أن تسعى جاهدة لتخطي مثل هذه الاختلافات بين النظامين.

2. النتائج:

من خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ عملية الانتقال اقتضت على إعادة ترتيب عناصر القوائم المالية وتغيير الأرقام والتسميات؛
- ✓ مع إيجابيات النظام المحاسبي المالي من قابلية للفهم والمقارنة وزيادة الشفافية إلا أن تطبيقه في الجزائر لم يكن بشكل صحيح نظرا للمشاكل التي واجهت الممارسين له خاصة عند تطبيق المعالجة المحاسبية وتقييم عناصر القوائم المالية؛
- ✓ التطبيق الجزئي لمعايير المحاسبة الدولية راجع إلى صعوبة فهمها بسبب قصر مدة التكوين وضخامة مشروع SCF الذي يتطلب الجهد والوقت.
- ✓ أنظمة المعلومات لا زالت غير فعالة والموارد البشرية غير مهية وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستند أساسا من معايير المحاسبة الدولية بسبب ضعف استعداد الكثير من المؤسسات

الجزائرية لتطبيق هذا النظام، يعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية؛

- ✓ السوق المالي في الجزائر لا يتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة غير ممكنا، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر؛
- ✓ عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى؛
- ✓ صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة في ظل غياب سوق مالي، مما يعني غياب المنافسة العادية؛

3. الاقتراحات:

- من خلال ما سبق يمكن لنا تقديم بعض الاقتراحات التي نراها مناسبة من اجل إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي وهذا بالاعتماد أساسا على الحلول التي قدمها المهنيين والأكاديميين والتي تتمثل في:
- ✓ تبني الجزائر للنظام المالي المحاسبي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، يجب أن تصاحبه تعديلات وتوضيحات في القانون التجاري الجزائري خاصة في موضوع توحيد الحسابات لأن هناك مجموعة من النقائص في القانون التجاري الجزائري التي يجب تكملتها حتى تتوافق مع النظام المالي المحاسبي؛
- ✓ العمل على تضيق الفجوة بين النظام المحاسبي المالي وبقية الأنظمة التي لها علاقة مباشرة بمخرجات المحاسبة ومن بينها النظام الجبائي، النظام الجمركي، قانون الصفقات العمومية، وذلك ما يتعلق بيئة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لاسيما تأهيلها وتشجيع الدخول إلى بورصة الجزائر والتي من شأنها أن تعطي قاعدة ملائمة للتقييم، ومحاولة توسيع دائرة المستهدفين من القوائم المالية للوصول إلى معلومات ذات جودة وغير متحيزة لفئة معينة؛
- ✓ العمل المشترك والتعاون بين المجلس الوطني للمحاسبة وإدارة الضرائب لتناول بعض المسائل العالقة، مثل التقييم.
- ✓ تشجيع التأليف والكتابة في مجال المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي خاصة تلك التي تتناول الجانب التطبيقي؛

✓ إصلاح السوق المالي من أجل مواكبة التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لتطبيق مفهوم القيمة العادلة؛

آفاق الدراسة:

بعد ملاحظة النقائص التقنية والمفاهيمية التي كانت موجودة في المخطط الوطني المحاسبي نسخة 75، والتطرق للمنافع التي ستعود على الاقتصاد الوطني من اعتماده على النظام المحاسبي المالي، على اعتبار انه مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، هذه الفوائد التي هي كثيرة سوف تفسح المجال لدراسات مستقبلية لإبراز ما تحقق منها مما لم يتحقق بصياغتها كمواضيع للمناقشة مستقبلياً:

- المقارنة الموضوعية زمنياً على مستوى المؤسسة ومكانياً على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.
- التسجيل بصورة موضوعية وصادقة لكل التعاقدات ومختلف العقود الاقتصادية من أجل إعداد تصريحات ضريبية موضوعية.
- قياس الكفاءة الاقتصادية من خلال النتيجة المحققة وتقييم الإستراتيجية المطبقة من قبل المؤسسة، التي تمكن المساهمين والمالكين من إبداء رأيهم بقوة خلال الجمعيات العمومية.
- إعطاء نظرة شاملة ودقيقة للأخطار التي تعترض المؤسسة يمثل فرصة حقيقية للمؤسسات الجزائرية لتحسين تنظيمها الداخلي وتحفز كفاءة السوق المالي دخول مؤسسات جديدة في بورصة الجزائر.

الدراسات

I. مصادر باللغة العربية:

أ. مؤلفات:

1. إبراهيم الجزراوي، د. عامر الجنابي، "أساسيات نظم المعلومات المحاسبية"، دار اليازور العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة العربية، 2009.
2. أحمد طرطار، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.
3. أمين أحمد السيد لطفي، "نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي"، الدر الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2005.
4. حسام الدين مصطفى الخدّاش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، "أصول المحاسبة المالية"، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الرابعة، 2005.
5. خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2008.
6. شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008.
7. شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الثاني، 2009.
8. طارق عبد العال حماد، "الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010/2011.
9. عباس مهدي الشيرازي "نظرية المحاسبة"، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990 .
10. عبد الرزاق محمد قاسم، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004.
11. عبد الستار الكبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2"، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
12. عطية عبد الرحمن، "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار النشر جيطلي، 2009.
13. فريدريك تشوي وآخرون، "المحاسبة الدولية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.

14. قاسم محمد إبراهيم، زياد يحيى السكاه، "نظام المعلومات المحاسبية"، وحدة الحداثة للطباعة والنشر - آلية الحداثة الجامعة - الموصل -، العراق، 2003.
15. كتوش عاشور، "المحاسبة العامة أصول ومبادئ آليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي - scf"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2013/09.
16. كتوش عاشور، "المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
17. كمال الدين الدهراوي، سمير كمال محمد، "نظم المعلومات المحاسبية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.
18. كمال الدين مصطفى الدهراوي، "نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، المكتب الجامعي الحديث، أبو الخير للطباعة والتجليد، الإسكندرية، 2009.
19. محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011.
20. محمد مبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، المملكة المتحدة، جامعة ورم، المملكة المتحدة، 2005.
21. مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، "المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية"، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
22. ن. حاج علي، "النظام المحاسبي المالي الجديد"، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، طبعة ديسمبر 2012.
23. نور الدين مزياني، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل التوافق المحاسبي الدولي"، جامعة سكيكدة، 2008.
24. هوام جمعة، "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد 2010/2009"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2011.
25. وليد ناجي الحياي، "أصول المحاسبة المالية"، الجزء الأول، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
26. ياسر صالح الفريجات، "المحاسبة في علم الضرائب"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.

ب. أطروحات الدكتوراه:

1. بكطاش فتيحة، "دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة- حالة الجزائر-"، دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2011.
2. حواس صلاح، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
3. درحمون هلال، "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة"، دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقد، جامعة يوسف بن خدة- الجزائر، 2004/2005.
4. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية"، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010.
5. لعراي حمزة، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق-"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، جامعة الجزائر، 2012-2013.
6. مختار مسامح، "توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، مابين الضرورة الاقتصادية و التجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية"، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010/2011،
7. مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي"، دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2004.

ت. رسالات الماجستير:

1. برزوق أمينة، "إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية"، ماجستير، مدرسة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2011-2012.
2. بلكيحل عبد القادر، "أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي"، ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008/2009.
3. الحاج نوي، "انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر"، ماجستير، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007/2008.

4. سفاحلو رشيد، "النظام المحاسبي المالي الجديد ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير المحاسبية الدولية"، ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسية بن بوعلي، الشلف، 2011/2010.
5. سليم بن رحمون، "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد"، دراسة حالية مطاحن الجنوب، ماجستير، محاسبة، بسكرة، 2013/2012.
6. شالور وسام، "المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.
7. صالح بوعلام، "أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، ماجستير، العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2009.
8. طارق حمزة، "المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقادية"، ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.
9. منذر يحيى الداية، "أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة"، ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

ث. مقالات:

1. "وزارة المالية تسترجع الوصاية على تنظيم مهنة المحاسبة، صوت الأحرار يوم 07 مارس 2010، منشورة على الموقع الإلكتروني: www.djazairiss.com/alahrar16023 تم الاطلاع عليه يوم 14 جويلية 2014 .
2. أحمد أمين، "المشروع المشترك بين الاتحاد الأوروبي والأمريكي للمعايير المحاسبية"، منشورة عبر الموقع الإلكتروني التالي: <http://kenanaonline.com/users/esraaa/posts/112498>، مكتبة الإسراء، تم الإطلاع عليه يوم 2015/06/29.
3. آلاء مصطفى الأسعد، "المعايير المحاسبية والتغير في بيئة الأعمال المعاصرة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، بغداد، العراق، 2013.
4. أيت محمد مراد، "الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي الجديد"، مجلة دراسات اقتصادية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد 16، جويلية 2010.

5. بطاهر علي، "سياسة التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر"، مجلة اقتصاد شمال إفريقيا، العدد الأول، السداسي الثاني، 2004.
6. بن عيشي بشير، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق"، جامعة محمد خضير بسكرة، منشورة في الموقع http://www.jps-dir.com/Forum/uploads/10699/ben_3ishi.rar تروني: http://www.jps-dir.com/Forum/uploads/10699/ben_3ishi.rar
7. بن عيشي عمار، "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الأول، ديسمبر 2014.
8. توفيق، محمد شريف، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 5، سبتمبر، الرياض، 1987.
9. تيقاوي العربي، "النظام المحاسبي الجزائري بين متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية"، جامعة العقيد أحمد دراية، أدرار، 2011.
10. جودي محمد رمزي، "تبني معايير التقارير المالية للمرة الأولى (IFRS 01)"، جامعة محمد خضير بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثاني عشر 2012.
11. حمدان مأمون، "مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية"، جمعية المحاسبين القانونيين، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ص 01، منشورة في الموقع www.philadelphia.edu.jo/courses/accountancy/files/.../hi.doc، أطلع عليه يوم 2016/06/02.
12. زغدار أحمد، سفير محمد، "خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية"، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009.
13. سعيد بشار، "مسير مجمع روية للعصائر سليم عثمانى ينتقد (البورصة مجمدة بسبب ضعف الوكالات والبنوك)"، جريدة الخبر، 08 ماي 2014، الجزائر.
14. عقاري مصطفى، "المعايير المحاسبية - دراسة مقارنة -"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، العدد 05، 2005.
15. عقاري مصطفى، المعيار الدولي رقم 01، "مجلة أبحاث إدارة واقتصادية، العدد الأول، جوان 2007.

16. علي الحسن الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، "دور قانون ساربنيز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 86، 2011، منقولة من الموقع الإلكتروني: <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=9572>، تم الإطلاع عليه 29 أبريل 2015.
17. عيادي عبد القادر، "مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية"، مجلة الإحصاء والاقتصاد التطبيقي، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، العدد 20، 2013.
18. قصاب سعدي، "حدود الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، الجزائر، 2003.
19. كتوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد السادس.
20. لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، "الإستعلام عن سير البورصة"، الجزائر، 2004.
21. لعماري أحمد، "طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبي"، مجلة العلوم الإنسانية - محمد خضير -، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، بسكرة، العدد الأول، 2001.
22. محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، "الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العدد 24، المجلد السادس، أيار 2009.
23. مداني بن بلغيث، "إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، العدد 01، 2010.
24. مداني بن بلغيث، "التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم - المبررات - الأهداف"، مجلة الباحث، العدد الرابع، 2006.
25. مسامح مختار، "النظام المحاسبي المالي وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل"، مجلة أبحاث اقتصادية، العدد الرابع، باتنة، ديسمبر 2008.
26. مصطفى عوادي، "المعالجة المحاسبية للإهتلاك التثبتيات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، 2012، جامعة الوادي.
27. ناصر مراد، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، العدد الثاني، 2003.
28. نوي الحاج، "مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، 2013.

ج. مداخلات:

1. أمينة بوفرح، دادة دليلة، "النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير الدولية للمحاسبة"، الملتقى الوطني حول: النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية" المنظم يومي 13 و 14 جانفي 2013، بجامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم.
2. براق محمد، بوسبعين تسعديت، "تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي"، الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي"، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، الجزائر.
3. براق محمد، قمان عمر، "مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، الملتقى الوطني حول: "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في الجزائر"، يومي 06/05 ماي 2013، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي.
4. تيجاني براق، خالد جفال، نور الهدى حداد، "دراسة مقارنة للتجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول: "دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، المنعقد يومي 24/25 نوفمبر 2014، بجامعة ورقلة، الجزائر.
5. جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، "آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه"، الملتقى الوطني حول: واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، المنعقد يومي 06/05 ماي 2013، جامعة الوادي،
6. حميداتو صالح، بوقفة علاء، " واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل الإصلاح المحاسبي"، الملتقى الوطني حول: "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، المنعقد يومي: 06/05 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر.
7. زبير عياش، نصر الدين عيساوي، "إشكالية جودة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر بين الواقع والتطبيق"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي المالي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية ، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 بجامعة ورقلة، الجزائر،

8. سفيان نعماري، رحمة بلهادف، "واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي الجزائري- الرهانات والعوائق-"، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS – IFRS يومي 14/13 جانفي 2013، جامعة عبد الحميد ابن باديس، كلية العلوم اقتصادية.
9. شعيب حمزة، غاليب عمر، "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية"، الملتقى الدولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)"، يومي 14/13 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة.
10. عاشور كتوش، "النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة"، الملتقى الدولي حول: "دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، المنعقد يومي 25/24 نوفمبر 2014، بجامعة ورقلة.
11. عطاش يوسف، "من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي"، الملتقى وطني حول: "النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية"، المنظم يومي 14/13 جانفي 2013، بجامعة مستغانم.
12. عمر شريف، بن زروق زكية، "علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة"، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، يومي 07 و08 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.
13. العمري أصيلة، بروة إلهام، "تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان المعلومة المحاسبية الجيدة وعوائق تكييفها"، الملتقى الدولي حول: "دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، المنعقد يومي 25/24 نوفمبر 2014، بجامعة ورقلة.
14. كريمة شاوي، "التجربة الأردنية في تبني معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS – IFRS يومي 14/13 جانفي 2013، جامعة عبد الحميد ابن باديس، كلية العلوم اقتصادية.
15. كمال رزيق، "تقييم إصلاح النظام الضريبي"، الملتقى الوطني حول "السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة"، جامعة البليدة، 2003.

16. مبارك بوعلاق وآخرون، "الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي: 25، 25 نوفمبر 2014، ج2
17. محمد الهاشمي حجاج، حسام مسعودي، "دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق "NScf" في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة مؤسسة إسمنت عين التوتة باتنة"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي: 05-06 / 05 / 2013، جامعة الوادي.
18. محمد عجيلة، مصطفى بن نوي، "آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي -ارتباطات وسياسات"، الملتقى الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة غرداية، جامعة الأغواط.
19. مداني بن بلغيث، "تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد"، المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و 18 جانفي 2010.
20. مداني بن بلغيث، فريد عوينات، "الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييمية"، الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة ورقلة، 30/29 نوفمبر 2011
21. مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، "الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 13/12 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة.
22. مسامح مختار، "النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيقه في اقتصاد غير مؤهل"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي الوادي، 18/17 جانفي 2010.
23. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير المحاسبة الدولية (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)"، منشورة في الانترنت على الموقع الإلكتروني: <http://www.kantakji.com/media/2325/0m029.pdf>، تم الاطلاع عليه بتاريخ 21 أبريل 2015.

24. معتصم دحو، "أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS بالجزائر"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية - IAS IFRS، المنظم أيام 15/14/13 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب البليدة،
25. منصوري الزين، "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية"، الملتقى الدولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي" يومي 14/13 ديسمبر 2011، كلية العلوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب - البليدة.
26. ولاء ربيع عبد العظيم أحمد، "تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح"، الملتقى الدولي حول - دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي المالي الجديد على ضوء التجارب الدولية -، المنعقد يومي 25/24 نوفمبر 2014، بجامعة ورقلة، الجزائر.

ح. القوانين:

1. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، السنة 28، الصادرة في 01 ماي 1991.
2. القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.
3. قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الصادر في 26 يوليو 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44.
4. القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015.
5. القانون رقم 10-01 المؤرخ في تاريخ 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، السنة 47، الصادرة في 11 جويلية 2010.
6. القانون رقم 08 - 13 المؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق 30 ديسمبر سنة 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014
7. القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

خ. التنظيمات:

1. القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 يتضمن " تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على قطاع الفلاحة"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08، لسنة 25، الصادرة في 24 ديسمبر 1988.
2. القرار المؤرخ في 11 سبتمبر 1988 المتعلق " بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني في قطاع البناء والأشغال العمومية"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 08، لسنة 26، الصادرة في 22 فيفري 1989.
3. القرار المؤرخ في 14 مارس 1989 المتعلق ب" تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع السياحة"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، لسنة 36، الصادرة في 11 أكتوبر 1989.
4. النظام رقم 92-08 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992، المتعلق ب" مخطط الحسابات المصرفية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 13، لسنة 32، الصادرة في 28 فيفري 1993.
5. القرار الصادر في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19.
6. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط ، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19.
7. المرسوم التنفيذي رقم 156/08، المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27.
8. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، السنة 48، الصادرة في 02 فيفري 2011.
9. المرسوم التنفيذي رقم 96/318 المؤرخ في 25/09/1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 56 الصادرة في 29/09/1996.

II. مصادر باللغة الأجنبية:

a. Ouvrages en langue étrangère :

1. AVENEL Jeanne Davide, « Comptabilités nationales et normalisation internationale », Ellipses Edition, Paris, 2005.
2. BEHAR Hasna, « les normes comptables internationales IAS/IFRS-français/arabe », pages bleues-Boeck université. Bruxelles; 2009 .
3. BERNARD Colasse, « harmonisation comptable internationale dans l'encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, et audit, Economica, Paris, 2000.
4. BRUN Stephan, « guide d'application des normes IAS/IFRS », Gualino éditeur, Paris, Juin 2005.
5. BRUN Stephan, « l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, Paris, 2006.
6. Collection gestion, « les normes comptables internationales (IAS/IFRS)», pages bleues internationales 'septembre 2008.
7. E.DUCASSE;A.JALLET-AUGUSTE;S.OUVVARD; C.PRAT DIT HAURET; traduire vers arabe "BEHAR Hasna; « les normes comptables internationales IAS/IFRS-français/arabe », pages bleues-Boeck université. Bruxelles; 2009 .
8. HEEM Grégory, « lire les états financière en IFRS », Editions d'Organisation, Paris, 2004.
9. JULIEN Jean Jacques, « les normes comptables internationales IAS/ IFRS exercices et cas d applications », 2 eme édition, Foucher, Paris, 2007-2008.
10. MINISTRE DES FINANCES, projet 07, « Système Comptable Financier », Alger, 2004.
11. MINISTRE DES FINANCES, Projet « système comptable financier », conseil national de la comptabilité, juillet 2006.
12. OBERT Robert, MAIRESSE Marie-Pierre, « comptabilité et audit manuel et application », DOUNOD,2^{ème} édition , Paris.
13. RAFFOURNIER Bernard, « comptabilité internationale, Encyclopédie de comptabilité », audit et contrôle de gestion, Economica, Paris, 2000
14. TOURON Philippe, TONDUR Hubert, « Comptabilité en IFRS », France, 2004 .

b. thèses:

1. KHELLAF Lakhedar, « les normes internationales de comptabilité (IAS-IFRS), thèse de doctorat en sciences, université ELHADJ LAKHEDAR , Batna, 2013-2014.

e. dictionnaires :

1. Eric Delattr, « Dictionnaires de sigles en économie et gestion », de Boeck université.

c. articles :

1. BARBU Eléna, « les entreprises françaises et roumaines face à l'application des normes comptables internationales au début de 3^{ème} millénaire ». laboratoire orléanais de gestion, faculté d'économie et de gestion, université Orléans, France, document de recherche N°02-2002.

2. BENYEKHELF Amel, « le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'est », revue du chercheur, N 08, 2010.
3. CHARHAD Adjerad , Ait Mohammed Mourad , « l'harmonisation comptable internationale », Revue Algérienne des sciences juridiques, Economiques et politiques, N°04/2010.
4. DJILALI Abdelhamid, « réflexion sur le projet de nouveau référentiel comptable Algérien en rapport avec les normes (IAS/IFRS) », institut des économies douanières et fiscales, 24/09-03/10/2005.
5. EL BESSEGH Mourad, « La première application du nouveau Système Comptable Financier : Mode d'emploi », Novembre 2009.
6. OULD AMER Smail, « la normalisation comptable en Algérie : présentation de nouveau système comptable financier, revue de sciences économiques et de gestion, n 10, 2010.

d. Communications

1. P.Labardin , M.Nikitrin , « les mots et les choses de la comptabilité, http://www.archivesnationales.culture.gouv.fr/cam/fr/memoires/donnes_colloques/07_03_29-30_conference_de_la_comptabilite/program_fichiers/labardin-nikitin.pdf.
2. Rapport d'évaluation des travaux de comité de mise en place de système comptable financier du 24/03/2010.
3. SARDOUK Fateh, « le rôle de IASB dans le développement IFRS et l'application en Algérie », séminaire international sur le nouveau système comptable financière selon les normes comptables internationales expérimentation des applications et perspectives, faculté de science économiques, commerciales et des gestion, université El-Oued, 17/18 janvier 2010.

:Sitographie .III

1. David TWWEEDIE, « les IFRS en route: vers un référentiel universel » <http://www.kpmg.fr/>
2. <http://www.al-fadjr.com>
3. <http://www.aljazeera.net>
4. <http://www.benbelghit.com>.
5. <http://www.elbilad.net/article>.
6. <http://www.ennaharonline.com>
7. http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/iasb/proposition_de_diffuser_la_date_d_application_de_la_norme_ifrs_15_sur_le_chiffre_d_affaires_expose_sondage_ed_2015 .
8. <http://www.makktaba.com/2012/08/Books-financial-accounting.html>
9. <http://www.sgbv.dz>.
10. islamfin.go-forum.net.
11. Le Temps d'Algérie 23/04/2014, publier sur le site : <http://www.sgbv.dz>
12. [www. COSOB.org](http://www.COSOB.org)

الملاحق

BILAN (ACTIF)

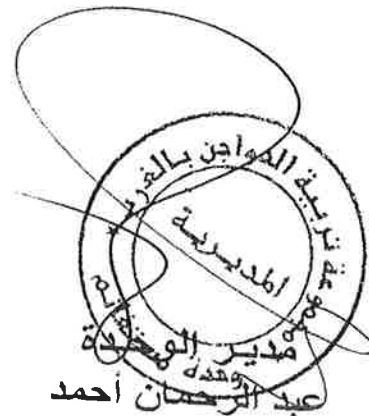
ACTIF	NOTE	2014			2013
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		123 270 180,00		123 270 180,00	123 270 180,00
Bâtiments		37 135 312,70	29 733 900,30	7 401 412,40	18 111 225,75
Autres immobilisations corporelles		227 170 970,46	191 620 607,99	35 550 362,47	14 042 576,98
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		13 827 178,03		13 827 178,03	
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		5 727 501,37		5 727 501,37	5 726 611,11
TOTAL ACTIF NON COURANT		407 131 142,56	221 354 508,29	185 776 634,27	161 150 593,84
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		68 964 971,54	1 957 968,03	67 007 003,51	75 797 000,73
Créances et emplois assimilés					
Clients		837 529 949,85	38 789 036,75	798 740 913,10	696 307 020,44
Autres débiteurs		92 178,98		92 178,98	4 043 615,04
Impôts et assimilés		52 850 997,68		52 850 997,68	19 623 263,90
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		6 811 537,57		6 811 537,57	2 106 521,86
TOTAL ACTIF COURANT		966 249 635,62	40 747 004,78	925 502 630,84	797 877 421,97
TOTAL GENERAL ACTIF		1 373 380 778,18	262 101 513,07	1 111 279 265,11	959 028 015,81



BILAN (PASSIF)

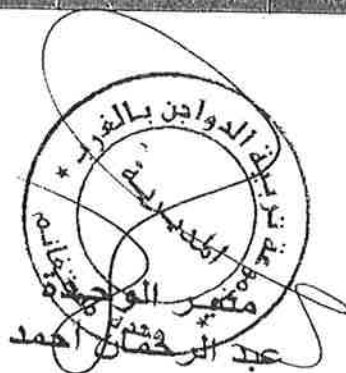
	NOTE	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		153 486 054,67	46 227 457,70
Autres capitaux propres - Report à nouveau		1 017 381,10	-1 663 949,03
Comptes de liaison		599 192 190,97	636 620 819,54
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		753 695 626,74	681 184 328,21
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		24 902 179,86	30 140 058,42
TOTAL II		24 902 179,86	30 140 058,42
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		322 639 844,98	239 404 502,39
Impôts		1 181 145,72	1 463 966,98
Autres dettes		8 860 467,81	6 835 159,81
Trésorerie passif			
TOTAL III		332 681 458,51	247 703 629,18
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 111 279 265,11	959 028 015,81

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés



COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2014	2013
Ventes et produits annexes		543 969 987,50	748 119 768,64
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation			
Cession Fournis		7 013 890,47	12 075 664,44
Cession Reçue		-6 657 226,47	-7 874 552,44
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		544 326 651,50	752 320 880,64
Achats consommés		-422 937 467,14	-600 811 280,84
Services extérieurs et autres consommations		-7 705 829,74	-9 662 130,93
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-430 643 296,88	-610 473 411,77
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		113 683 354,62	141 847 468,87
Charges de personnel		-66 608 014,62	-71 213 972,03
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 512 010,74	-12 360 770,84
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		38 563 329,26	58 272 726,00
Autres produits opérationnels		2 465 566,68	7 887 223,81
Autres charges opérationnelles		-4 292 110,75	-10 360 644,44
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-7 469 928,26	-13 965 880,32
Reprise sur pertes de valeur et provisions		+ 124 917 448,81	4 094 995,72
V- RESULTAT OPERATIONNEL		154 184 305,74	45 928 420,77
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		154 184 305,74	45 928 420,77
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-698 251,07	299 036,93
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		678 366 893,46	772 177 652,61
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-524 880 838,79	-725 950 194,91
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		153 486 054,67	46 227 457,70
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		153 486 054,67	46 227 457,70



BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2013			2012
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		123 270 180,00		123 270 180,00	123 270 180,00
Bâtiments		70 056 761,25	51 945 535,50	18 111 225,75	20 593 486,91
Autres immobilisations corporelles		174 468 703,34	160 426 126,36	14 042 576,98	11 800 157,52
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					62 500,00
Impôts différés actif		5 726 611,11		5 726 611,11	5 427 574,18
TOTAL ACTIF NON COURANT		373 522 255,70	212 371 661,86	161 150 593,84	161 153 898,61
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		77 754 968,76	1 957 968,03	75 797 000,73	89 087 641,15
Créances et emplois assimilés					
Clients		856 450 573,50	160 143 553,06	696 307 020,44	857 795 277,08
Autres débiteurs		4 043 615,04		4 043 615,04	36 773 419,72
Impôts et assimilés		19 623 263,90		19 623 263,90	5 893 190,85
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		2 106 521,86		2 106 521,86	24 454 808,95
TOTAL ACTIF COURANT		959 978 943,06	162 101 521,09	797 877 421,97	1 014 004 337,75
TOTAL GENERAL ACTIF		1 333 501 198,76	374 473 182,95	959 028 015,81	1 175 158 236,36

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2013	2012
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		46 227 457,70	-112 307 443,76
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-1 663 949,03	1 364 881,88
Comptes de liaison		636 620 819,54	1 134 725 755,85
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		681 184 328,21	1 023 783 193,97
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		30 140 058,42	28 566 179,88
TOTAL II		30 140 058,42	28 566 179,88
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		239 404 502,39	107 734 080,02
Impôts		1 463 966,98	2 227 670,88
Autres dettes		6 835 159,81	12 847 111,61
Trésorerie passif			
TOTAL III		247 703 629,18	122 808 862,51
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		959 028 015,81	1 175 158 236,36

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2013	2012
Ventes et produits annexes		748 119 768,64	623 089 723,98
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation			80 734 755,56
Cession Fournis		12 075 664,44	11 417 882,81
Cession Reçue		-7 874 552,44	-10 728 128,87
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		752 320 880,64	704 514 233,48
Achats consommés		-600 811 280,84	-568 835 168,75
Services extérieurs et autres consommations		-9 662 130,93	-9 059 693,12
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-610 473 411,77	-577 894 861,87
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		141 847 468,87	126 619 371,61
Charges de personnel		-71 213 972,03	-62 446 059,17
Impôts, taxes et versements assimilés		-12 360 770,84	-10 137 181,06
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		58 272 726,00	54 036 131,38
Autres produits opérationnels		7 887 223,81	1 456 595,40
Autres charges opérationnelles		-10 360 644,44	-7 020 894,29
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-13 965 880,32	-162 206 645,43
Reprise sur pertes de valeur et provisions		4 094 995,72	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		45 928 420,77	-113 734 812,94
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		45 928 420,77	-113 734 812,94
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		299 036,93	1 427 369,18
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		772 177 652,61	716 698 957,75
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-725 950 194,91	-829 006 401,51
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		46 227 457,70	-112 307 443,76
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		46 227 457,70	-112 307 443,76

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2012			2011
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		123 270 180,00		123 270 180,00	123 270 180,00
Bâtiments		70 056 761,25	49 463 274,34	20 593 486,91	23 113 170,01
Autres immobilisations corporelles		184 762 475,09	172 962 317,57	11 800 157,52	13 684 484,03
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		62 500,00		62 500,00	137 500,00
Impôts différés actif		5 427 574,18		5 427 574,18	4 000 205,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		383 579 490,52	222 425 591,91	161 153 898,61	164 205 539,04
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		89 087 641,15		89 087 641,15	111 725 502,18
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 018 399 158,20	160 603 881,12	857 795 277,08	969 333 533,93
Autres débiteurs		36 773 419,72		36 773 419,72	58 223 414,50
Impôts et assimilés		5 893 190,85		5 893 190,85	1 390 855,04
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		24 454 808,95		24 454 808,95	10 814 338,67
TOTAL ACTIF COURANT		1 174 608 218,87	160 603 881,12	1 014 004 337,75	1 151 487 644,32
TOTAL GENERAL ACTIF		1 558 187 709,39	383 029 473,03	1 175 158 236,36	1 315 693 183,36

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2012	2011
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-112 307 443,76	31 619 373,61
Autres capitaux propres - Report à nouveau		1 364 881,88	5 807 595,11
Comptes de liaison		1 134 725 755,85	893 061 785,30
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 023 783 193,97	930 488 754,02
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		28 566 179,88	21 053 710,52
TOTAL II		28 566 179,88	21 053 710,52
<u>PASSIFS COURANTS:</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		107 734 080,02	356 365 316,32
Impôts		2 227 670,88	2 098 705,78
Autres dettes		12 847 111,61	5 686 696,72
Trésorerie passif			
TOTAL III		122 808 862,51	364 150 718,82
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 175 158 236,36	1 315 693 183,36

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2012	2011
Ventes et produits annexes		623 089 723,98	539 532 222,25
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation		80 734 755,56	67 189 165,89
Cession Fournis		11 417 882,81	20 074 781,58
Cession Reçue		-10 728 128,87	-14 839 800,83
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		704 514 233,48	611 956 368,89
Achats consommés		-568 835 168,75	-496 061 407,54
Services extérieurs et autres consommations		-9 059 693,12	-6 039 698,28
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-577 894 861,87	-502 101 105,82
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		126 619 371,61	109 855 263,07
Charges de personnel		-62 446 059,17	-46 453 260,65
Impôts, taxes et versements assimilés		-10 137 181,06	-8 522 971,67
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		54 036 131,38	54 879 030,75
Autres produits opérationnels		1 456 595,40	1 054 316,39
Autres charges opérationnelles		-7 020 894,29	-6 868 610,89
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-162 206 645,43	-18 653 340,88
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-113 734 812,94	30 411 395,37
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-113 734 812,94	30 411 395,37
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 427 369,18	1 207 978,24
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		716 698 957,75	627 850 486,11
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-829 006 401,51	-596 231 112,50
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-112 307 443,76	31 619 373,61
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-112 307 443,76	31 619 373,61

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2011			2010
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		123 270 180,00		123 270 180,00	123 270 180,00
Bâtiments		70 056 761,25	46 943 591,24	23 113 170,01	11 368 052,48
Autres immobilisations corporelles		179 921 290,18	166 236 806,15	13 684 484,03	35 091 329,73
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		137 500,00		137 500,00	212 500,00
Impôts différés actif		4 000 205,00		4 000 205,00	2 792 226,76
TOTAL ACTIF NON COURANT		377 385 936,43	213 180 397,39	164 205 539,04	172 734 285,97
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		111 725 502,18		111 725 502,18	29 722 369,25
Créances et emplois assimilés					
Clients		984 883 998,51	15 550 464,58	969 333 533,93	900 506 476,59
Autres débiteurs		58 223 414,50		58 223 414,50	609 678,98
Impôts et assimilés		1 390 855,04		1 390 855,04	652 499,42
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		10 814 338,67		10 814 338,67	7 276 256,05
TOTAL ACTIF COURANT		1 167 038 108,90	15 550 464,58	1 151 487 644,32	938 767 280,29
TOTAL GENERAL ACTIF		1 544 424 045,33	228 730 861,97	1 315 693 183,36	1 111 501 566,26

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2011	2010
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		31 619 373,61	
Autres capitaux propres - Report à nouveau		5 807 595,11	
Comptes de liaison		893 061 785,30	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		930 488 754,02	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		21 053 710,52	
TOTAL II		21 053 710,52	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		356 365 316,32	
Impôts		2 098 705,78	
Autres dettes		5 686 696,72	
Trésorerie passif			
TOTAL III		364 150 718,82	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 315 693 183,36	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2011	2010
Ventes et produits annexes		539 532 222,25	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation		67 189 165,89	
Cession Fournis		20 074 781,58	
Cession Reçue		-14 839 800,83	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		611 956 368,89	
Achats consommés		-496 061 407,54	
Services extérieurs et autres consommations		-6 039 698,28	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-502 101 105,82	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		109 855 263,07	
Charges de personnel		-46 453 260,65	
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 522 971,67	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		54 879 030,75	
Autres produits opérationnels		1 054 316,39	
Autres charges opérationnelles		-6 868 610,89	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-18 653 340,88	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		30 411 395,37	
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		30 411 395,37	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 207 978,24	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		627 850 486,11	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-596 231 112,50	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		31 619 373,61	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		31 619 373,61	



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة مستغانم -



الباحثة: لصنوي حفيظة.

الهاتف: 07/90.54.33.93

البريد الإلكتروني: hafidha.l1988@hotmail.com

الموضوع: واقع و آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر
- بعد مرور أربع سنوات من دخوله حيز التنفيذ. -

استمارة استبيان

سيدي، سيدي:

في إطار تحضير أطروحة الدكتوراه الموسومة ب: "واقع و آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر - بعد مرور أربع سنوات من دخوله حيز التنفيذ 2010-2014"، ألتمس من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع البحث، من خلال تفضلكم بالرد على جملة من الأسئلة الموجودة في هذه الاستمارة، وهذا سعيًا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بمؤسستكم أو كمسؤوليين حول النظام المحاسبي المالي بعد تطبيقه.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سترتب عليه من نتائج يمكن تعميمها، نأمل أنكم سوف تولون كل الاهتمام في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث. ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

تفضلوا، سيدي، سيدي بقبول فائق التقدير والاحترام.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة لكل سؤال.

القسم الأول: معلومات عامة

1. الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى
2. السن: سنة ☐
3. الشهادة المتحصل عليها: ☐ شهادة علمية ☐ شهادة مهنية ☐
4. القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة: ☐ العمومي ☐ المختلط ☐ الخاص ☐
5. المنصب الحالي الذي تشغله: ☐ أصحاب المهن الحرة ☐ إطار محاسب ومالي ☐ إطار في مصلحة الضرائب ☐ أستاذ جامعي.
6. الأقدمية في المنصب: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات
7. التكوين في الإطار النظام المحاسبي المالي: ☐ مدة التكوين: ☐ نوعية التكوين: ☐ شاملة ☐ كافية ☐ مفيدة.

القسم الثاني: النظام المحاسبي المالي.

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	استعداد البيئة الجزائرية لتبني المعايير المحاسبية الدولية:					
1	01					المنظومة الاقتصادية و القانونية الحالية في الجزائر لا تساعد على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة.
2	02					المؤسسات الجزائرية واعية بأهمية معايير المحاسبة الدولية.
3	03					المؤسسات الجزائرية مجبرة بقوة القانون على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
4	04					البيئة الجزائرية تمثل عائقا أمام تبني النظام المحاسبي المالي لأن:
5	-					معظم مؤسساتها تأخذ خصوصية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
6	-					لا تتوفر على إمكانيات مادية كافية؛
7	-					لا تتوفر على إمكانيات بشرية مؤهلة؛
8	-					تكلفة الانتقال عالية جدا و لا يمكن للمؤسسات الجزائرية تحملها.
9	05					توجه الجزائر نحو تبني معايير دولية كان له أثر ايجابي في تحسين الممارسة المحاسبية.
10	06					الممارسة المحاسبية التي تستند على قواعد النظام المحاسبي المالي قادرة على حل كل المشاكل التي تواجه المؤسسة الجزائرية.
11	07					البيئة الجزائرية مؤهلة لتطبيق النظام المحاسبي المالي المقتبس من معايير دولية تتميز بالدقة و الصرامة.
12	08					النظام المحاسبي المالي يساهم في تنظيم المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه في النظام المحاسبي السابق
13	09					البيئة الجامعية في الجزائر غير مؤهلة لتدريس المعايير المحاسبية الدولية.
14	10					لا يوجد ترابط بين برامج التعليم المحاسبي المطبقة حاليا و متطلبات سوق العمل في ظل التطورات المتلاحقة في المجال المحاسبي.
15	11					إصلاح نظام التعليم و التكوين المحاسبين في الجزائر لم يكن كافيا.
	الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالية:					
16	12					يعتبر النظام المحاسبي المالي تغيير جذري للمحاسبة.
17	13					كان من الأفضل المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي، تسمح بالسحب الجزئي للمخطط السابق والإدخال التدريجي.
18	14					تم الانتقال من النظام السابق PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF وفق معيار المحاسبة الدولي IFRS 01.
19	15					واجهت المؤسسات عدة صعوبات في طريقة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.
	16					من الصعوبات التي واجهت المؤسسات الجزائرية:
20	-					التأقلم الصعب؛

21		- ارتفاع تكاليف الأنظمة الجديدة؛				
22		- قلة وانعدام الكفاءات؛				
23		- التردد في تبني نظام جديد؛				
24		- قصر المدة القانونية؛				
25		- قلة التكوين؛				
26		- عدم إلمام القائمين على المحاسبة بما جاء في النظام المحاسبي المالي.				
27	17	اتبعت المؤسسة طريقة ممنهجة وواضحة تضبط آلية الانتقال.				
تطبيق النظام المحاسبي المالي:						
28	18	استطاعت المؤسسة تطبيق ما ورد في النظام المحاسبي المالي بصفة كلية.				
29	19	تم التطبيق الجزئي للنظام المحاسبي المالي لعدة صعوبات واجهت المؤسسة بعد عملية الانتقال.				
30	20	واكب التشريع الجزائري التطورات التي عرفتها المعايير الدولية.				
31	21	ساهمت برامج الإعلام الآلي الجديدة في تسهيل عملية مسك المحاسبة.				
32	22	المخرجات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي ملائمة لاتخاذ القرارات دون إجراء تغييرات عليها.				
33	23	القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي موثوقة و سليمة خالية من أي غش أو تلاعب.				
34	24	القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي قابلة للفهم المباشر من طرف مستخدمي المعلومة المالية أو المتعاملين معها.				
35	25	القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة عبر الزمن بين المؤسسات.				
36	26	يؤثر النظام المحاسبي المالي على نظام المعلومات المحاسبي و جودة المعلومات التي يقدمها.				
37	27	النظام المحاسبي المالي يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية.				
النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.						
38	28	يتلاءم نظام المعلومات المحاسبي مع المتطلبات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي.				
39	29	يسهل تطبيق النظام المحاسبي المالي التعامل مع المتطلبات الجبائية.				
40	30	تؤيد فكرة فك المحاسبة على الجبائية مع إعادة صياغة الأنظمة و التشريعات الضريبية.				

لقسم الثالث: أسئلة مفتوحة.

31. ماذا تتوقع من محاسن أو مساوئ قد يأتي بها النظام المحاسبي المالي على المدى الطويل من التطبيق؟

.....

.....

.....
.....
.....
32. اذكر بعض الاقتراحات التي تراها مناسبة لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي:

شكرا

Effectifs

Statistiques

		sexe	age	diplome	secteur	fonction
N	Valide	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0
	Moyenne	1,325000	3,0750	1,2500	1,7750	3,2500
	Ecart-type	,4743416	,88831	,43853	,94699	1,00639

Statistiques

		expérience	formation
N	Valide	40	37
	Manquante	0	3
	Moyenne	2,3500	2,4054
	Ecart-type	,86380	,72493

Tableau de fréquences

sexe

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	masculin	27	67,5	67,5	67,5
	féminin	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

age

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins 25	1	2,5	2,5	2,5
	25-35	11	27,5	27,5	30,0
	35-45	12	30,0	30,0	60,0
	plus45	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

diplome

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	scientifique	30	75,0	75,0	75,0
	professionnelle	10	25,0	25,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

secteur

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	public	23	57,5	57,5	57,5
	mixe	3	7,5	7,5	65,0
	privé	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

fonction

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	auditeur	4	10,0	10,0	10,0
	cadre fiscale	4	10,0	10,0	20,0
	cadre comptable et financière	10	25,0	25,0	45,0
	professeur d'université	22	55,0	55,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

expérience

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins 5ans	10	25,0	25,0	25,0
	à partir de 5 à 10 ans	6	15,0	15,0	40,0
	plus 10ans	24	60,0	60,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

formation

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins un mois	5	12,5	13,5	13,5
	plus de mois	12	30,0	32,4	45,9
	plus un an	20	50,0	54,1	100,0
	Total	37	92,5	100,0	
Manquante	Système manquant	3	7,5		
	Total	40	100,0		

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40,00	100,0
	Exclus ^a	,00	,0
	Total	40,00	100,0

Pondéré par la variable diplome

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,741	40

المحور الأول : المتعلق باستعداد البيئة الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي

Statistiques descriptives

	N	Maximum	Moyenne	Ecart type
q1	40	5,00	3,6750	,72986
q2	40	4,00	2,4500	,98580
q3	40	5,00	4,1500	,73554
q4	40	5,00	4,1750	,38481
q5	40	5,00	3,9000	,92819
q6	40	4,00	2,7000	,96609
q7	40	5,00	4,3250	,47434
q8	40	5,00	2,4750	,98677
q9	40	5,00	3,8500	,94868
q10	40	5,00	3,7500	,86972
q11	40	4,00	2,0750	,85896
q12	40	5,00	4,1500	,36162
q13	40	5,00	3,7000	,93918
q14	40	5,00	4,0250	,73336
q15	40	5,00	4,0500	,71432
N valide (listwise)	40			

المحور الثاني: عملية الانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي

Statistiques descriptives

	N	Maximum	Moyenne	Ecart type
q16	40	4,00	3,4500	,90441
q17	40	5,00	3,9000	,95542
q18	40	4,00	3,0750	,91672
q19	40	5,00	4,0500	,87560
q20	40	5,00	4,4250	,50064
q21	40	4,00	3,4250	,93060
q22	40	5,00	4,4500	,50383
q23	40	4,00	3,4500	,95943
q24	40	5,00	3,9500	,93233
q25	40	5,00	4,2250	,42290
q26	40	5,00	4,3250	,47434
q27	40	5,00	2,3000	,91147
N valide (listwise)	40			

لمحور الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي

Statistiques descriptives

	N	Maximum	Moyenne	Ecart type
q28	40	4,00	1,9250	,61550
q29	40	5,00	3,9500	,78283
q30	40	4,00	1,8250	,87376
q31	40	5,00	3,8750	,88252
q32	40	5,00	3,6500	,80224
q33	40	5,00	3,6750	,69384
q34	40	5,00	3,9500	,55238
q35	40	5,00	3,9000	,59052
q36	40	5,00	3,9750	,94699
q37	40	5,00	3,9000	,77790
N valide (listwise)	40			

المحور الرابع: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

Statistiques descriptives

	N	Maximum	Moyenne	Ecart type
q38	40	4,00	2,5750	,87376
q39	40	5,00	3,5500	,90441
q40	40	5,00	4,1000	,37893
N valide (listwise)	40			