

النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية  
Financial accounting system in light of the different accounting practices between  
French and Anglo-Saxon

أ/ المعتر بالله منادي<sup>1</sup> / أ/ ياسين بشير<sup>2</sup>

1 جامعة فرحات عباس - سطيف 1 - الجزائر

2 جامعة: فرحات عباس - سطيف 1 - الجزائر

تاريخ الاستلام : 2018-06-12؛ تاريخ المراجعة : 2018-11-21؛ تاريخ القبول : 2018/12/26

ملخص:

سعت الجزائر من خلال تقرب نظامها المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) لاستدراك النقائص التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، ومسايرة التغيرات الحاصلة في مجال المحاسبة في العالم، وانطلاقا من الجدل الواسع حول المفاهيم الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي وخلفيتها النظرية، فإن هذه الورقة البحثية تهدف إلى دراسة ومعرفة الخلفية الفكرية للنظام المحاسبي المالي وأهم مميزاتا، وقد خلص البحث إلى أن النظام المحاسبي المالي هو مزيج بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية، لأن فيه مميزات المرجعية الفرنسية من حيث الشكل والذي فرضته الخصائص الاقتصادية والسياسية والثقافية للجزائر، وفيه مميزات المرجعية الأنجلوسكسونية من حيث المضمون كالإطار التصوري للمحاسبة المالية.

كلمات المفتاحية: الممارسات المحاسبية، المرجعية الفرنسية، المرجعية الأنجلوسكسونية، مرجعية معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، المحاسبة الجزائرية.

تصنيف JEL M4- M42

**Abstract:**

Algeria has been seeking to harmonize its Financial Accounting System to the International Accounting Standards (IAS/IFRS) in order to reduce the deficiencies that existed in the national accounting plan and to accompany the changes of accounting in the world. And based on the big debate about the new concepts which Financial Accounting System had given, this research paper aims at studying the theoretical background of the previous system. This research found that the financial accounting system is a combination of French (continental) and Anglo-Saxon references, because it

<sup>1</sup> طالب دكتوراه، elmouatez@gmail.com

<sup>2</sup> طالب دكتوراه، yacine19bech1@hotmail.fr

contained the specifications of the continental reference in form which imposed by the economic, political and cultural characteristics of Algeria, and the specifications of the Anglo-Saxon reference in content as the conceptual framework of financial accounting as well.

**Keywords:** Accounting practices, French (Continental) Reference, Anglo-Saxon Reference, (IAS/IFRS) Reference, Algerian Accounting

**Classification JEL** M4- M42

#### مقدمة:

إن تعدد الأنظمة المحاسبية ناتج عن تنوع المرجعيات المحاسبية الدولية، التي أهمها المرجعية الفرنسية (القارية) والمرجعية الأنجلوسكسونية. يرجع هذا التنوع لأسباب مختلفة منها الثقافية، القانونية، الاجتماعية، السياسية والاقتصادية وغيرها، ولكل منهما خصائص تميزه عن الآخر. ونظرا للطلب المتزايد لمستعملي المعلومة المحاسبية لزيادة مستوى الإفصاح وتوحيد قواعد التطبيق العملي المحاسبية، لجعل المعلومة المحاسبية أكثر ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة، ظهرت مرجعية ثالثة هي مرجعية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، في محاولة لتقريب وتوفيق ومن ثم توحيد الممارسات والقواعد المحاسبية المطبقة في الأنظمة المحاسبية الدولية، لتصير المعلومة المحاسبية والمالية أكثر تناسقا، وتصبح القوائم المالية صالحة للمقارنة من فترة لأخرى، من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى. لم تكن الجزائر في منأى عن هذا التوجه العالمي نحو مرجعية المعايير المحاسبية الدولية خصوصا في ظل ما يسمى بالعملة المحاسبية، فسارت محاسبتها هذا التوجه؛ فبعد أن كانت تعتمد على المخطط المحاسبي الوطني، تبنت النظام المحاسبي المالي، لتتماشى مع التوجهات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتتها، وأيضا لوضع النظام المحاسبي في خدمة الأهداف المسطرة في هذه التوجهات.

مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى أساسا من المعايير المحاسبية الدولية ذات المرجعية الأنجلوسكسونية، عرف ذلك الكثير من المشاكل والصعوبات خصوصا منها الثقافية والجبائية، لتميز مفاهيمه ومصطلحاته عما كان عليه المخطط المحاسبي الوطني ذو المرجعية الفرنسية. ما يقودنا إلى التساؤل:

في ظل اختلاف الممارسة المحاسبية وتوجه الجزائر نحو المعايير المحاسبية الدولية، هل اعتمد

فقط في النظام المحاسبي المالي على المرجعية الأنجلوسكسونية؟

ولالإجابة على هذا التساؤل يمكن تقسيمه إلى السؤالين الفرعيين التاليين:

- هل في اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي تبنت كليا المرجعية الأنجلوسكسونية؟

- هل تخلت الجزائر في النظام المحاسبي المالي حقا عن المرجعية الفرنسية؟

## هدف البحث:

إن فكرة هذه الورقة البحثية تنبع من الجدل الواسع الذي دار بين الفاعلين الأساسيين في حقل المحاسبة الجزائرية حول المصطلحات والمفاهيم الجديدة التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي انطلاقا من أهدافه حتى القواعد المحاسبية المتبعة فيه، ومدى استطاعة بيئة المحاسبة الجزائرية التوافق معها. فتهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على الخلفية الفكرية والنظرية للنظام المحاسبي المالي وأهم مميزاته وخصائصه وأسباب اعتماده. عبر التطرق أولا إلى اختلافات ممارسات المحاسبة والتوافق الدولي، ثم دراسة المرجعيات المحاسبية في العالم وخصائصها، وأخيرا النظام المحاسبي المالي في ظل ممارسات المحاسبة للمرجعيات الدولية.

### 1. اختلافات ممارسات المحاسبة والتوافق الدولي:

#### 1.1. أهم الاختلافات الموجودة في ممارسات المحاسبة:

إن تغيير النظم المحاسبية من دولة إلى أخرى وسماع النظام المحاسبي الواحد بتطبيق عدة قواعد محاسبية؛ تسبب في وقوع اختلافات عدة في ممارسات المحاسبة. فمن بينها: الاختلاف في تحقق الإيراد، الاختلاف في تحميل المصاريف، الاختلاف في طرق العرض والإفصاح والاختلاف في طرق القياس وغيرها. إن أولى الاختلافات هي اختلاف المصطلحات والمفاهيم المحاسبية. فبالإضافة إلى الاختلاف الناتج عن اللغة، هناك اختلافا ناتج عن استعمال مصطلحات ومفاهيم محاسبية دون غيرها، فمثلا قانون الشركات الإنجليزي يميز بين الاحتياطي والمخصص، على أساس أن المخصص عبئ على الربح، فلا يمكن الوصول إلى الربح دون أخذه بعين الاعتبار، في حين أن الاحتياطي هو عدم توزيع جزء من الربح لتمكين الشركات من مواجهة مشكلاتها المالية المحتملة. ونجد أن أدبيات المحاسبة تخالف ذلك في الكثير من الأحيان، فشركات التأمين تستخدم مصطلح الاحتياطي للتعبير عن الأعباء التي تواجه الشركة بما يشبه المخصصات كاحتياطي الأخطار السارية، أو الاحتياطي الحسابي، أو كما هو معمول به في الشركات الأمريكية التي تستعمل مصطلح الاحتياطي التحميلي كبديل للمخصصات أحيانا<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 1، 2008، ص 22.

أما عند الحديث عن الإيراد، أجمع المحاسبون على أن الإيراد يتحقق بالبيع سواء النقدي منه أو القصير الأجل، لأن القصير منه يعد مضمون التحصيل بدرجة كبيرة، إلا أن ممارسات المحاسبة تشهد الكثير من النماذج التي أثارت الجدل في توقيت الاعتراف به، كالبيع بالتقسيط الذي يكون فيه سعر البيع النقدي أقل من سعر البيع بالتقسيط وأكبر من تكلفة المنتجات، فوجد أنه منهم من يسجل عملية البيع بسعر البيع بالتقسيط وآخر بسعر البيع النقدي وآخر بسعر التكلفة إلى غاية الحصول على كامل الأقساط، فيختلف بذلك الربح من فئة إلى أخرى؛ الأمر الذي أوجد فريقان، الأول منهما لا يعترف بالأرباح إلا بعد استيفاء تكلفة المنتج من الأقساط، والثاني يعترف بالأرباح كل عام حسب نسبة الأرباح من الأقساط إلى التكلفة.

كذلك بالنسبة للبيع التأجيلي فالمبلغ الذي يسجل به الأصل المباع منهم من يعتبره سعر التكلفة إلى غاية التحصيل النقدي لسعر البيع الحقيقي وعندها يُعترف بالربح، ومنهم من يقيده بثمان البيع الحقيقي ولا يُدخل فيه الفوائد الناتجة عنه، ومنهم من يُسجله بسعر البيع بما في ذلك الفوائد الناتجة عنه<sup>1</sup>.

وفي ما يخص تحميل المصاريف فنلاحظ أن اهتلاك الأصول الطويلة الأجل مثلا يختلف من دولة إلى أخرى، بسبب اختلاف طرق الاهتلاك وتعدددها، وتعدد الأسس المعتمد عليها في اختيار الأسلوب الأمثل لاهتلاك أصل معين دون آخر؛ ضف إلى ذلك وجود أنظمة محاسبية تسمح بالاهتلاك المعجل للأصول من أجل مساعدة المنشآت على استبدال أصولها لمواكبة التطورات التكنولوجية المتسارعة، وأنظمة أخرى لا تسمح بذلك. زد على ذلك تعدد طرق تقييم المخزونات، الذي يؤدي لاختلاف النتائج. ما يصعب عملية المقارنة.

وإذا ذهبنا إلى طرق عرض القوائم المالية، فمنذ ظهور الميزانية العمومية كنتيجة لنظام القيد المزدوج وهي على شكل الحرف (T) اللاتيني؛ إلا أن تطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أدى بكثير من المنشآت إلى تطوير شكل الميزانية العمومية لتُعرض على شكل تقرير مالي بما يخدم أهداف التحليل المالي.

وأهم اختلافات ممارسات المحاسبة هي طرق القياس المحاسبي، فالنظام المحاسبي التقليدي كان يعتمد على أساس التكلفة التاريخية، لكنه بدأ يتغير مع تغير الظروف الاقتصادية، فتطورت أسس القياس والتقييم لتصبح أقرب تمثيلا للواقع من أساس التكلفة التاريخية، فبالرغم من أن أسس القياس التي اعتمدها النظريات التقليدية للمحاسبة استندت على التحقق والدليل الموضوعي؛ إلا أن النظريات الحديثة للمحاسبة اعتمدت على مبادئ أخرى في

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 15.

التقييم بما يخدم الظروف الاقتصادية. ولكن مع ذلك نجد أن الأنظمة المحاسبية لكثير من الدول لا تزال تحافظ على أساس التكلفة التاريخية في القياس كفرنسا وألمانيا، مع تعديلها أحيانا للتخلص من الآثار التضخمية للقوة الشرائية للنقد بواسطة عمليات إعادة التقييم اللاحقة. وهو ما يدل أن هذه القيم ليست قيم استبدالية ولا هي تكلفة تاريخية ما يصعب في عملية المقارنة نتيجة لاختلاف النتائج المتحصل عليها<sup>1</sup>.

## 2.1. التوافق الدولي والتوحيد المحاسبي:

يعود الاهتمام لتطوير محاسبة موحدة إلى سبعينيات القرن العشرين للأسباب التالية:

- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية؛
  - تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية؛
  - تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول والاحتمال الكبير إلى زيادتها مستقبلا؛
  - زيادة الحاجة إلى معايير موحدة لتكون أساسا للاسترشاد بها في العمليات التجارية؛
  - تطور مفهوم التضخم الذي أصبح من الواجب مراعاته في ممارسات المحاسبة الحديثة؛
  - زيادة التبادلات بالعملة الصعبة بين مختلف دول العالم والشركات الدولية؛
  - ظهور المنظمات المحاسبية الدولية وإشراكها في عملية وضع القواعد والمعايير المحاسبية.
- هذه الأسباب جعلت الاهتمام بتقريب ممارسات المحاسبة عبر مختلف دول العالم يزداد، بغية التنسيق بينها والمنظمات المهنية المحاسبية المختلفة لتقريب قواعد وتطبيقات المحاسبة، وتقليل الاختلافات لتكون عملية المقارنة أكثر سهولة.

إن التوافق المحاسبي (Harmonisation) هو مصطلح يستعمل في المحاسبة الدولية، يقصد به التنسيق بين القواعد المحاسبية المختلفة بين الدول للتخفيف من الاختلافات في ممارسات المحاسبة<sup>2</sup>. لذلك فقد عرف التوافق المحاسبي بأنه "تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى فالتوافق هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم، وذلك عن طريق التخلص من الممارسات غير

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 25.

<sup>2</sup> Stephan BRUN, *IAS / IFRS: Les Normes Internationales d'Information Financière*, Gualino Éditeur, Paris, 2006, P19.

الضرورية الموجودة بينها"<sup>1</sup>. لذلك يتضمن التوافق المحاسبي التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، فما هو إذا إلا عملية الإنقاص من التطبيقات المختلفة والتقليل منها. ويُعد التوافق أيضا محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها فهي عملية مزج ممارسات المحاسبة المتنوعة في هيكل منهجي مُرتب يعطي نتائج متوافقة ومتناسقة، فتشتمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة مع بعضها<sup>2</sup>. وهذا ما يعني أن التوفيق المحاسبي كان قد ظهر إلى الوجود قبل التوحيد المحاسبي (Normalisation)، الذي هو بدوره يعني استبدال كل المعايير أو القواعد المحاسبية بمعيار أو قاعدة محاسبية واحدة، وهو يدل أن الإجراءات المحاسبية المطبقة يجب أن تكون نفسها في كل الدول، لذلك هو محل انتقاد من كثير منها. ومنه فالتوحيد المحاسبي هو الحالة التي تكون فيها كل ممارسات المحاسبة متناسقة ومتجانسة دون تباين أو اختلافات، وهو بذلك التماثل في كل مبادئ وممارسات المحاسبة. هناك من يرى أن التوحيد هو فرض مجموعة من القواعد الموحدة والصارمة، أي بمعنى الثبات في التبويب والتسجيل والمصطلحات والقياس<sup>3</sup>. لذلك هو يهدف إلى:

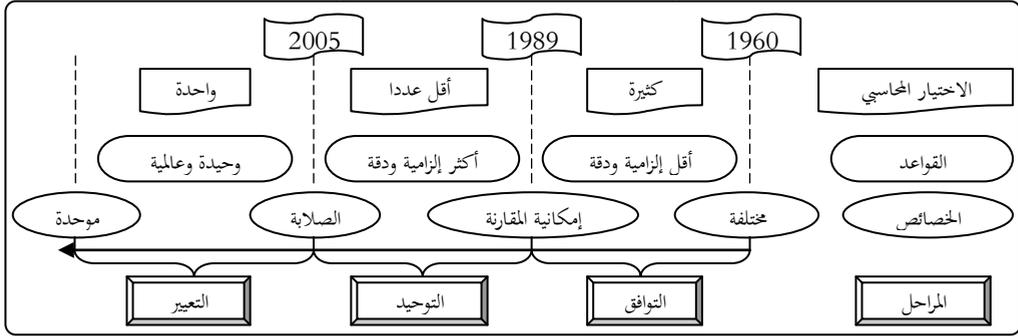
- تحسين القواعد المحاسبية مع الأخذ في الحسبان الظروف الاقتصادية السائدة عند إعداد القوائم المالية؛
  - الفهم الجيد للمعلومة المحاسبية والمالية؛
  - تسهيل عمليات توحيد وإدماج الحسابات. وسهولة عملية المقارنة للمعلومات المحاسبية والمالية زمنيا وبينيا.
- والشكل التالي يوضح التطور الزمني لعمليات التوافق والتوحيد الدولي وخصائص كل مرحلة:

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 29.

<sup>2</sup> محمد سالم الدينوري، "رسالة ماجستير"، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، جامعة باتنة، 2009، ص 44.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 29.

شكل رقم (01): التطور الزمني لعمليات التوافق والتوحيد الدولي وخصائص كل مرحلة:



المصدر:

Elena BARBU, "40 Ans De Recherche En Harmonisation Comptable International", au cite <http://pagesperso-range.fr/celine.chatelin/congresAFC2004/fichierpdf/livret%20des%20resumes.pdf>, le 01/11/2016, P: 4

### 3.1. ضرورة وأهداف وفوائد التوافق الدولي:

إن تكامل وتربط أسواق المال العالمية كان العنصر الأساسي الذي استوجب توفيق القواعد المحاسبية؛ بسبب صعوبة مقارنة المعلومات المالية للشركات بينا وزمانيا، والمستوى العالي نوعا ما للأحكام الشخصية عند إعداد الحسابات، ضف إلى ذلك المعلومة المحاسبية غير مقبولة وغير مفهومة في كل أسواق المال العالمية كون المصطلحات المالية غير متجانسة ما نجم عنه نقص في شفافية المعلومة المحاسبية أو ضعف نوعيتها<sup>1</sup>.

وحسب إينثوفن<sup>2</sup> (Einthoven) فإن عملية التوافق المحاسبي تدور حول النقاط الثلاث التالية:

- تحديد تعاريف موحدة للمفاهيم والمصطلحات المحاسبية؛
  - توفير معايير لإحصاء وحساب ومعالجة المعلومة المحاسبية؛
  - إعداد الحسابات والجداول الختامية والملخصة للأحداث المالية خلال الدورة المحاسبية.
- من هنا نفهم أن دوافع إيجاد توافق دولي محاسبي، يهدف إلى تطوير إجراءات وقواعد محاسبية تسمح بـ:
- زيادة شفافية المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركات المدرجة في البورصة؛

<sup>1</sup> Samir MEROUANI, *Le Projet Du Nouveau Système Comptable Financier Algérien, Anticiper Et Préparer Le Passage Du PCN 1975Aux Normes IFRS*, "Mémoire de Magistère", École Supérieure de Commerce. Alger, non publier, 2007, p35.

<sup>2</sup> Ibid, P 36.

- إمكانية مقارنة القوائم المالية للشركات من جنسيات مختلفة بينيا: فالمقارنة تهدف لتقييم الأداء المالي للشركات ومنه تقييم البدائل الاستثمارية المتاحة، الأمر الذي يوفر حرية تنقل الأموال بين الدول؛
  - زيادة ثقة المستثمرين في المعلومة المحاسبية والمالية: كونهم يمتلكون قوائم مالية ذات موثوقية عالية تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتمكن المحللين الماليين من فهم جيد وموضوعي للقوائم المالية؛
  - إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية التي تواجه الأنظمة المحاسبية المحلية: فالكثير من الدول النامية لا توجد بها منظمات محاسبية ومهنية ولا حتى هيئات مختصة بإنتاج قواعد وإجراءات العمل المحاسبي، فتوجهها نحو التوافق الدولي سيساعدها في حل مشاكلها المحاسبية المحلية، ما يسمح لها بتوفير الوقت والجهد والمال؛
  - يوفر التوافق الدولي للشركات خاصة المتعددة الجنسيات الوقت والجهد المبذول في توحيد قوائمها المالية التي كانت تعدها وفق ممارسات ومبادئ محاسبية محلية تكون غالبا مختلفة من دولة إلى أخرى؛
  - تسهيل عملية تدقيق ومراجعة الحسابات: لأن الكثير من مؤسسات المحاسبة الدولية تقوم بمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات، فتواجهها مشكلة اختلاف المعايير والقواعد المحاسبية من دولة لأخرى ما يجبرها على إيجاد برامج خاصة بكل دولة، وتأهيل المحاسبين على كل نظام محاسبي، ما يرفع من تكلفة تدقيقها، وبالتالي فالتوافق المحاسبي سيسهل عملية التدقيق والمراجعة ويقلل من تكلفتها؛
  - تسهيل عملية الدخول إلى البورصة في كافة أنحاء العالم ما يسمح بتوفير مصادر تمويل أخرى للشركات<sup>1</sup>؛
  - رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم المختلفة، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية؛
  - توفير إمكانية التجميع المحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية.
- ومنه فالهدف من توفيق الممارسات المحاسبية الدولية يكمن في توفير مفاهيم وقواعد وإجراءات محاسبية موحدة ومطبقة في جميع الشركات وأسواق المال العالمية.
- إن التوجه إلى تقريب القواعد أو النظم المحاسبية يطرح إشكالية المرجعيات المحاسبية السائدة في العالم، لأن هذه المرجعيات لديها تصورات ومفاهيم محاسبية مختلفة، فمثلا المرجعية الأنجلوسكسونية تعتمد على الحقيقة الاقتصادية لبنود القوائم المالية، في حين المرجعية الفرنسية تعتمد على نصوص القوانين المكتوبة. لذلك فتوفيق ممارسات

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، معايير التقارير الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2008، ص 50.

المحاسبة يستوجب دراسة أوجه الاختلاف والشبه بين المرجعيتين لإيجاد نظام محاسبي موحد أو قواعد محاسبية موحدة تلقى القبول العام من كل الأنظمة المحاسبية والفاعلين الاقتصاديين.

## 2. المرجعيات المحاسبية في العالم:

1.2. المرجعية الفرنسية (القارية): المحاسبة وفقا للمرجعية الفرنسية (أوروبا القارية أو النموذج اللاتيني) هي محاسبة تتميز بتاريخ طويل يرجع إلى القرن السابع عشر بفرنسا، ويمتد مجال تطبيقها إلى دول غير أوروبية على غرار الجزائر، ساحل العاج، اليابان.

النظام المحاسبي في هذه الدول يشترك في مجموعة من الخصائص، هذا ما يجعلنا أمام نموذج محاسبي، فهذه الدول تتميز بمجتمعاتها بثقافات القانون المكتوب، الذي يركز على قوانين لا تترك المجال إلى أي ثغرات، لذا فأنظمتها المحاسبية هي قوانين تستعرض جميع التفاصيل التي تتطرق إلى كل مراحل سير العملية المحاسبية.

بالتالي فالنظام المحاسبي وفق هذه المرجعية يقوم على مجموعة كبيرة من المراحل والتعليمات والعروض الموحدة والرسمية، ومجموعة من القواعد المحاسبية الجامدة والصعبة التغيير، التي لا تترك أي مجال للأحكام الشخصية نتيجة لتغليب الأثر القانوني على الحقيقة الاقتصادية للأحداث المالية، وتكون الدولة فيه الفاعل الرئيس في وضع القواعد المحاسبية، والمهنيّات المهنية في هذه الدول دورها ثانوي يتمثل في الاستشارات التي تُنشر على شكل آراء.

والملاحظ كذلك أن القانون الضريبي له تأثير كبير على الممارسة المحاسبية في هذه المرجعية لأنه يعتبرها نظاما لتحديد الوعاء الضريبي والرسوم المختلفة؛ لأن اهتمام القانون الضريبي بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة جعله يسعى للتأثير على النظام المحاسبي من أجل تثبيت القواعد المحاسبية المتبعة في تقييم البنود المحاسبية، وهذا ما نتج عنه الكثير من المشاكل سواء على المستوى المحاسبي أو المستوى الضريبي. فمثلا المصاريف محاسبيا تطرح تبعا للنظام الضريبي، أي أنها تسجل وترتب وفقا للحسابات التي يقرها القانون الضريبي، حتى وإن كان ذلك يؤثر على الحقيقة الاقتصادية للمصرف<sup>1</sup>. ومن هنا أصبحت المحاسبة وفق المرجعية الفرنسية وسيلة إثبات قانونية إضافة إلى كونها أداة لحساب الربح الخاضع للضريبة. وبالتالي فالفئة المستهدفة من المعلومة المحاسبية هنا هي الدولة وأجهزتها في المقام الأول، ثم حماية المساهمين والمؤسسات المالية الممولة للمشاريع الاقتصادية ثانيا. والتوحيد المحاسبي في هذه

<sup>1</sup> Pascal BARNETO, *Normes IAS \ IFRS Application Aux États Financier*, dunod, Paris, 2Edition, 2004, P 5.

الدول يفرض وجود إطار محاسبي يعتمد على ما يسمى بالمخطط المحاسبي أو مدونة حسابات، هذا المخطط المحاسبي يضمن التناسق في قواعد التسجيل المحاسبي للأحداث المالية في جميع المنشآت، ويحتوي على مجموعة من الحسابات التي تسمح بالمقارنة السنوية للحسابات أو المقارنة البينية بين الشركة والأخرى. وهو أيضا الأمر الذي يسمح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتخفيض تكاليف تطوير مخطط محاسبي خاص بها<sup>1</sup>، ويسهل من عمليات التدقيق الداخلي للشركات، هذا المخطط بصفة عامة يسمح بترتيب عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج على حسب طبيعتها.

أما في ما يخص الإطار التصوري للمحاسبة كما هو معمول به في الدول الأنجلوسكسونية، أين يتم تحديد المفاهيم المحاسبية وطرق التقييم ووظائف وأهداف المحاسبة فإن المرجعية الفرنسية لا تملك مثل هذا الإطار، إلا أنه يعتبر موجودا ضمنا نظرا لوجود مجموعة من المبادئ المحاسبية كمبدأ الاستمرارية، مبدأ الثبات في إتباع النسق و...

2.2. **المرجعية الأنجلوسكسونية:** المحاسبة الأنجلوسكسونية ظهرت في بداية القرن التاسع عشر مع تطور الثورة الصناعية، وهذا النموذج يطبق في كثير من الدول، أغلبهم أعضاء في منظمة الكومنويلث<sup>2</sup> "Commonwealth"، نذكر منهم أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، إندونيسيا وغيرها. إن التفريق بين النموذج الأنجلوسكسوني والنموذج القاري يتضح في مجموعة من الخصائص التي يتميز بها النظام الاقتصادي والقانوني والثقافي في كل دولة مطبقة لأحد النموذجين. فعلى خلاف المرجعية الفرنسية، الدول التي تبنت المرجعية الأنجلوسكسونية تتميز بثقافات ذات تقاليد، فنظامها القانوني يعتمد على العرف بشكل كبير، بمعنى أن القوانين التي تنشر هي عبارة عن مبادئ عامة، ويترك المجال للقضاء لوضع الأحكام القضائية على حسب الأعراف الموجودة في المجتمع، وهو الحال في المحاسبة.

هذه الثقافة للدول الأنجلوسكسونية سمحت بظهور منظمات مهنية مختصة في المحاسبة، والقواعد المحاسبية فيها تجبر على الشفافية في نشر المعلومة المحاسبية، فهي تترك للمهنيين مسؤولية تطوير القواعد والإجراءات العامة للمحاسبة، وتنظيم مهنة المحاسبة داخل الشركات.

<sup>1</sup> Samir MEROUANI, Op, Cit, P 29.

<sup>2</sup> عصام محمد البحيصي، "قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية"، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، ع1، 2006، ص 191.

في الدول الأنجلوسكسونية، النظام الضريبي والجبايي لا يؤثر على ممارسات المحاسبة، فالنتيجة الجبايية تحسب بعيدا عن النتيجة المحاسبية، ما يرر وجود ازدواجية في النظام المحاسبي<sup>1</sup>، الأول مدخله جبايي والثاني مالي.

إذن فالقواعد المحاسبية في النظام الأنجلوسكسوني تهتم بالمبادئ والفروض المحاسبية وكيفية عرض محتوى القوائم المالية التي تتكيف مع الإطار التصوري للمحاسبة، في حين أن النموذج القاري يهتم بكيفية سير الحسابات والإجراءات المحاسبية من مدخلات النظام المحاسبي إلى المعالجة ومن ثم المخرجات.

إن النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني يركز أيضا على مفهوم الصورة الوفية، فهي تسمح بالقيام بتطبيق قواعد محاسبية استثنائية من أجل إظهار الحقيقة الاقتصادية للشركات، وهو ما يسمح بالكلام عن مبدأ محاسبي آخر هو الجوهر فوق الشكل، أي إظهار الحقيقة الاقتصادية للشركات أولى من احترام الجانب القانوني للبنود المحاسبية<sup>2</sup>.

تتميز الدول الأنجلوسكسونية بنظام اقتصادي حر، أين نجد أسواق مالية متطورة تضمن تمويل الاقتصاد ككل، وهذا ما يجعل المعلومة المحاسبية توجه بالخصوص إلى المستثمرين في هذه الأسواق المالية لأنهم يهتمون أساسا بربحية التوظيفات.

ولكون المعلومة المحاسبية موجهة إلى المستثمرين أو سلطات البورصة في شكل واضح وصادق يعبر عن الوضعية الاقتصادية والمالية للشركات، فإن هذا ما يفسر تنوع القوائم المالية وتنوع الإفصاح بها. وهو أيضا يفسر اهتمام النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني بالتوجه إلى محاسبة التسيير والنشر الدائم لحساب النتائج حسب طبيعة الحسابات. في هذه المرجعية أيضا نادرا ما نجد مدونة حسابات، فالقوائم المحاسبية ليست لها شكل قانوني، فهي رسمية إذا كانت تحترم مبدأ الصورة الوفية وتعبّر عن الحقيقة الاقتصادية للشركات. أيضا لا توجد فيها إلزامية تدقيق الحسابات قانونيا، ولكن الشركات تطلب ذلك دوريا لأجل أخذ آراء المختصين في الحسابات التي نشرتها، هذا ما يجعل التدقيق أداة مستقلة في خدمة الاقتصاد الحر.

أخيرا يمكن القول أن سن القواعد المحاسبية في هذه الدول يرتبط بالوضع والسياق الاقتصادي لها، على عكس الدول التي تتبنى المرجعية الفرنسية، لأن وضع القواعد المحاسبية في الدول الأنجلوسكسونية يتم عن طريق هيئات

<sup>1</sup>Catherine MAILLET, Anne LE MANH, *Les Normes Comptable Internationales IAS/IFRS*, Berti Edition, Alger, 2007, P11.

<sup>2</sup> Pascal BARNETO, Op, Cit, P 05.

مهنية مختصة مستقلة قانونيا عن الدولة. ومبدأ الاقتصاد الحر يؤثر على كل القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة، ما نتج عنه أن المعلومة المحاسبية موجهة خصيصا لإشباع رغبات الفاعلين أو المتعاملين الاقتصاديين بالدرجة الأولى.

3.2. مرجعية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS): تُعتبر مرجعية المعايير المحاسبية الدولية مرجعية قائمة بذاتها رغم أنها تنتمي إلى النموذج الأنجلوسكسوني. ظهرت هذه المرجعية في الثلث الأخير من القرن العشرين حين أُنشئت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

سنة 1973، باتفاق حصل بين المنظمات المهنية لدول أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. تغير اسمها فيما بعد، شهر أبريل عام 2001 إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بعدما تم إعادة هيكلة اللجنة وإعطاء أكثر صلاحية واستقلالية وأهمية للمجلس، فأصبح أعضاء المجلس ليسوا ممثلين لبلداتهم؛ وتغيرت بذلك تسمية المعايير من معايير المحاسبة الدولية (IAS) إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، فتحول اهتمام المجلس من المعايير التي تهتم بالقواعد المحاسبية إلى المعايير التي تهتم بالمعلومة المالية وإعداد القوائم المالية<sup>1</sup>. لذا فإن معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) موجهة أساسا للشركات المتعددة الجنسيات أو الشركات العالمية المدرجة في البورصة.

مجلس معايير المحاسبة الدولية هو منظمة خاصة غير حكومية ذات طابع غير ربحي، مستقلة وتعمل للمصلحة الدولية، فالمعايير التي تصدر عنها ليست لها إلزامية التطبيق في أي دولة كانت، ولا يمكن لأي دولة أن تفرض عليها إصدار معايير تنطبق إلى كيفية حساب الأرباح الخاضعة للضريبة وقيمة الضرائب الناتجة عنها، فمثلا في الجزائر سواء استعملنا المعايير الصادرة عن المجلس أم لا، أو استعملنا المخطط المحاسبي المالي أم لا، فإن قواعد حساب الضرائب على الأرباح أو الرسوم تتحدد وفقا لما ينص عليه القانون الضريبي وليس القانون المحاسبي.

ومن بين إيجابيات مرجعية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) نذكر<sup>2</sup>:

- هذه المرجعية معترف لها بالنوعية العالية من مختلف الأطراف المهتمة بالمحاسبة في العالم، مثل بورصات القيم، معدي الحسابات، المحللون الماليون، منتجي القواعد المحاسبية وطنيا أو محليا وغيرهم؛

<sup>1</sup>Smaïl OULD AMER, "la normalisation comptable en Algérie, présentation de nouveau system comptable et financier", revue des sciences économique et de gestion, université Ferhat Abbas, Sétif, Algérie, N 10, 2010, p 29.

<sup>2</sup>Catherine MAILLET, Anne LE MANH, Op, Cit, P 12.

- يتميز نظام عمل مجلس (IASB) بالمرونة، ما يسمح بتغيير وتحسين وأحيانا تكميل المعايير الصادرة عنه في الكثير من الجزئيات إذا كانت هذه الأخيرة مبرهن عليها منطقيا من معدي الحسابات وبورصات القيم؛ لأن معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) يجب أن تعكس بدقة الحقيقة الاقتصادية للشركات ما يستوجب تحسينها وتطويرها باستمرار، ولأن العالم يتغير بسرعة فعلى هذه المعايير أن تتماشى وتتكيف مع هذه الحركية أو الديناميكية الاقتصادي المتسارعة<sup>1</sup>؛
- بما أن المجلس هو منظمة خاصة فإنه لا ينتمي إلى أي دولة وهو يحتوي على عضوية أكثر من مئة دولة، لذلك فإن المعايير الصادرة عنه هي في خدمة أهداف المحاسبة وليست في خدمة أعضائه.

### 3. النظام المحاسبي المالي في ظل ممارسات المحاسبة للمرجعيات الدولية:

#### 1.3. تطور ممارسات المحاسبة الجزائرية في ظل المرجعيات الدولية:

ورثت الجزائر عقب استقلالها عن الاستعمار الفرنسي مجموعة من القوانين التي اعتبرتها غنائم حرب، من بينها المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي لسنة 1957، بموجب القانون رقم 157/62 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962؛ من هذه النقطة بدأ التوجه نحو المرجعية الفرنسية (القارية).

كان المخطط المحاسبي العام مستعملا في كافة المنشآت الجزائرية على شكل مخطط محاسبي وطني، لكنه لم يكن يقدم المعلومات المحاسبية الكافية التي كان يحتاجها مستعملوها، ما أوجب تعديله ليتوافق مع النظام الاقتصادي والسياسي المتبع من الجزائر بعد الاستقلال. لأن هذا المخطط يستجيب لمتطلبات النظام الاقتصادي الحر الذي يتأثر بعوامل السوق، وليس لنظام اقتصادي موجه كالذي تبنته الجزائر<sup>2</sup>، إضافة إلى أن هذا المخطط عُدّل في فرنسا سنة 1971 ليتماشى مع التعليمات الرابعة الأوروبية. فأصبح بالنسبة للجزائر المخطط المحاسبي العام يعبر عن مجموعة من النقائص التي لا تتماشى مع الاقتصاد الموجه، فالقوائم المالية المعدة وفقه تحتاج لمجموعة من التعديلات

<sup>1</sup> محمد رمزي جودي، "إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد السادس، 2009، ص 74 - 75.

<sup>2</sup> Samir MEROUANI, Op, Cit, P 57.

حتى نفي بالغرض وتحقيق الأهداف المرجوة منها<sup>1</sup>. هنا بدأت (الجزائر) تفكر في توفيق نظامها المحاسبي مع الأنظمة المحاسبية المشابهة لها في التوجه الاقتصادي لكن مع مراعاة ظروف اقتصادها الخاص.

في الحقيقة كانت أولى محاولات تعديل المخطط المحاسبي العام سنة 1969، عن طريق إنشاء هيئة تعمل على تطوير مخطط محاسبي جديد، فكان قانون المالية لسنة 1970 يلزم تطبيق هذا المخطط مع بداية سنة 1971. لكن هذا المشروع لم يرقى النور. في السياق نفسه، يوم 05 ماي 1972 تاريخ إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC)، أعطى وزير المالية أمرا باستدراك كل النقائص الموجودة في أي وسيلة أو تقنية تساعد على التسيير وُرثت من العهد الاستعماري، تماشيا مع المسعى الذي تبنته الجزائر وهو الاقتصاد الموجه الإشتراكي.

أقرت وزارة المالية بضعف المخطط المحاسبي العام ومحدوديته في مسايرة التغيرات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري، فأمرت بتطويره وإيجاد بديل جيد وفعال يتماشى والاقتصاد الموجه، عن طريق الاستفادة من تجارب الدول التي تبنت الاقتصاد الموجه قبل الجزائر كدراسة المخطط المحاسبي لمنظمة الدول الإفريقية والملغاش والموريس وتشيكسلوفاكيا (OCAM)\*.

في هذا الإطار كلف وزير المالية المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة بمهمة تطوير مخطط وطني محاسبي يتماشى والظروف الاقتصادية للجزائر؛ وإصلاح نظام المحاسبة العمومية (الحكومية) أيضا. كان من بين الأمور الهامة الواجب الأخذ بها في تطوير مخطط محاسبي جديد ما يلي:

- تطوير مخطط محاسبي يتماشى ويتكيف مع الظروف الاقتصادية في الجزائر؛
- تثبيت وتبسيط المصطلحات المحاسبية وتحديد قواعد إعداد القوائم المالية؛
- الأخذ في الحسبان مستعملي المعلومة المحاسبية كالبنوك ومراكز التخطيط وغيرهم؛
- تزويد المحاسبة الوطنية بمعلومات سهلة التجميع وواضحة ومفيدة، تمكن من عمليات الإحصاء والتنبؤ؛
- تطوير مخطط محاسبي وطني يساعد المنشآت الجزائرية على حساب التكاليف والإيرادات، بحيث تعتبر كوسيلة مساعدة في التسيير واتخاذ القرارات الرشيدة.

<sup>1</sup> سفيان سليمان، " *The New Financial Accounting System in Algeria; The Horizons and the Challenges* "، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2010، ص 5.

\*Les plans comptables de l'Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne et Tchecoslovaque.

في 29 أبريل 1975 صدر الأمر رقم 35-75 الذي يعالج نطاق تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، وفي 23 جوان 1975 صدر أمر بتطبيقه ابتداء من جانفي 1976. جدير بالذكر أن هذا المخطط يحتوي على مدونة حسابات كما هو معمول به في المرجعية الفرنسية.

عرف المخطط المحاسبي الوطني أربع إضافات أساسية تمثلت في الدورية رقم 047/89/CE/DC/F/185 المؤرخة بتاريخ 24 ماي 1989، المتعلقة بمحاسبة العمليات ذات العلاقة باستقلالية المنشأة من خلال تقسيم حساب رأسمال الشركة الى "رأسمال مستدعى" وآخر "رأسمال غير مستدعى"، وحسابات الشركاء قسمت إلى "مساهمات نقدية" و"مساهمات غير نقدية"، وتم إضافة حساب جديد يسمى "الشركاء المغيبون (المفلسون)؛" والدورية رقم 046/90/CE/DC/F/635 المؤرخة بتاريخ 11 مارس 1990 المتعلقة بمحاسبة مساهمة العمال في أرباح المنشأة وإتقان طرق التسجيل المحاسبية المتعلقة بها؛ والتوجيه رقم 95/001 الصادر في 02 أكتوبر 1995 الذي يعالج محاسبة توزيع الأرباح ومحاسبة حسابات الشركاء وغيرها...؛ والتوجيه رقم DGC/MF/581 الصادر في 21 أبريل 1997 الذي نشر قائمة الحسابات المتعلقة بالحساب 15 فارق إعادة التقييم وطرق محاسبة هذا الفارق.

إن قانون المخطط المحاسبي الوطني، والإضافات التي تبعتها، تعطي الانطباع أن المحاسبة في الجزائر تعتمد على ثقافة القانون المكتوب، الذي لا يترك أي مجال للاجتهاد المحاسبي. كما أن من خصائص هذا المخطط الاهتمام بطرق سير الحسابات، وأولوية الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي، إضافة إلى وجود مدونة حسابات، وتوجيه مخرجات النظام المحاسبي لحساب المجمعات الكبرى والضرائب الواجب دفعها. يؤكد توجه النظام المحاسبي الجزائري نحو المرجعية الفرنسية (القارية).

### 2.3. اعتماد النظام المحاسبي المالي:

بدأ التفكير في تطوير المخطط المحاسبي الوطني سنة 1987 من خلال تنصيب وزارة المالية لمجموعة عمل قدمت سنة 1991 مشروع نظام محاسبي لكن دون نتيجة ملموسة. وفي سنة 2001 قام المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) الجزائري، وممثلين عن الخبراء المحاسبين الجزائريين، وممثلين عن الخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظة الحسابات (CNCC) الفرنسي، بوضع مشروع نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup>، في إطار برنامج تم تمويله من

<sup>1</sup>Nacer Eddine SADI, "Épistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché L'expérience d'un PED du Sud à ex-orientation

البنك الدولي، ومنذ ذلك الوقت بدأ التفكير الجدي في تطوير المخطط المحاسبي الوطني. وانطلقت فكرة التوجه نحو المرجعية الأنجلوسكسونية الممثلة في مرجعية معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). وقد قامت وزارة المالية بتنظيم ملتقيات لتكوين المكونين في مجال معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) والتغيرات التي ستطرأ على النظام المحاسبي الجزائري سنوات 2003، 2004 و 2005، الأمر الذي يؤكد الاهتمام بمرجعية معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

كان أمام الجزائر ثلاث خيارات لتطوير نظامها المحاسبي، أولهم تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وثانيهم تبني معايير المحاسبة الدولية مباشرة، وآخرهم إنشاء مخطط وطني محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية. فضلت الجزائر الخيار الأخير لعدة أسباب أهمها التكاليف الباهظة لتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع معايير المحاسبة الدولية، وثقافة القانون المكتوب التي تفرض وضع مخطط محاسبي بمدونة حسابات. وهذا ما يعني أن المرجعية المحاسبية الفرنسية في الجزائر لا تزال قائمة رغم بداية التوجه نحو مرجعية معايير المحاسبة الدولية.

في 12 جويلية 2006 قام مجلس الحكومة بمناقشة ومراجعة مشروع أولي لقانون نظام محاسبي مالي يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية، وأصبح هذا المشروع ساري المفعول بعد سنة حيث نشر في الجريدة الرسمية. وكُلف المجلس الأعلى للمحاسبة (CNC) بوضع خطة عمل من أجل فهم معايير المحاسبة الدولية، وتكوين مكونين جدد فيها بغية التطبيق الجيد لمشروع النظام المحاسبي المالي.

في 13 ماي 2007 صادق مجلس الوزراء على مشروع النظام المحاسبي المالي، وكُلفت وزارتي التعليم العالي والتكوين المهني بالشروع في إعادة صياغة برامج التكوين في المحاسبة، وفي 25 نوفمبر 2007 صادق البرلمان على القانون رقم 07/11 الذي أوضح المصطلحات والمفاهيم الأساسية التي يجب الإعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، وكذلك الفروض والمبادئ المحاسبية والخصائص النوعية للمعلومة المالية والمحاسبية<sup>1</sup>، وتقرر موعد الانطلاق في تطبيقه بداية من جانفي 2009، إلا أن المرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر في 26 ماي 2008، المكمل والمتمم لقانون النظام المحاسبي المالي المتضمن تطبيق أحكام القانون السابق \_ قانون رقم 07/11 \_، أرجأ بداية تطبيقه إلى

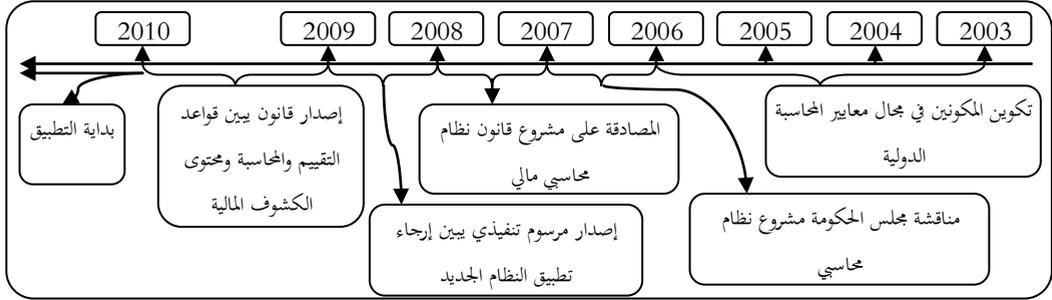
---

*socialiste : l'Algérie*, Communication Congrès AFC, Grenoble, France, 2012, sur le site internet : [http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/69/10/22/PDF/512\\_Sadi.pdf](http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/69/10/22/PDF/512_Sadi.pdf). le 21/10/2016, p18.

<sup>1</sup>Smail OULD AMER, Op, Cit, P 29.

جانفي 2010، نتيجة نقص الخبرة لدى الجزائر في معايير المحاسبة الدولية. ليأتي القانون المؤرخ في 25 مارس 2009 ليحدد قواعد التقييم والمحاسبة لبنود القوائم المالية وكذلك محتوياتها، مرفوقا بمدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة. ويمكن أن نوضح التطور الزمني لتبني النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

### شكل رقم(02): التطور الزمني لتبني النظام المحاسبي المالي



إن إنشاء نظام محاسبي مالي بالاستناد إلى معايير المحاسبية الدولية يُبرز حليا النية في التوجه إلى مرجعية معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وهو ما يدل على التوجه إلى تبني مفاهيم محاسبية أنجلوسكسونية، وفق خصائص المرجعية الفرنسية (القارية) التي تفرض وجود قانون محاسبي مكتوب.

وتهدف الجزائر من خلال توفيق محاسبتها مع معايير المحاسبة الدولية لاستدراك النقائص التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، وإيجاد حلول مناسبة لها، ومسايرة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة في العالم وتغيرات البيئة الاقتصادية في الجزائر. ويمكن أن نلخص هذه الأهداف في:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- مسايرة التغيرات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري الخارج من الاقتصاد الموجه نحو الاقتصاد الحر؛
- تبني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية قصد تقريب وتوفيق الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية القائمة على هذه المعايير المصادق عليها من كثير من الدول؛
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية تتميز بالخصائص النوعية والكمالية والشفافية<sup>1</sup>؛
- تسهيل القواعد والممارسات المحاسبية؛
- الاستجابة للاحتياجات المختلفة لمستعملي المعلومة المحاسبية من مستثمرين ومقرضين وموردين و...؛

<sup>1</sup> عاشور كوش، "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد السادس، 2009، ص 295.

- تمكين عملية تقييم البنود المحاسبية على أساس السوق، وضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

### 3.3. النظام المحاسبي المالي والمرجعيات الدولية:

إن تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع مرجعية المعايير المحاسبية الدولية كان هو الخيار الأمثل للجزائر لما تتمتع به من خصائص ثقافية، اقتصادية وسياسية. وسنظهر في ما يلي خصائص النظام المحاسبي المالي والمرجعية المتبعة في ذلك:

أ. أعمال المجلس الوطني للمحاسبة: قام المجلس الوطني للمحاسبة بعدة أعمال من أجل وضع نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية على غرار:

- وضع نظام محاسبي يستطيع تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من المعايير المحاسبية الدولية، وبذلك توجهت الجزائر إلى المرجعية الأنجلوسكسونية<sup>1</sup>، عن طريق تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي من خلال:

● تغطية نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، كاستعمال القيمة العادلة في تقييم الأصول المالية، تطبيق الانخفاض في القيمة بعد الاهتلاك، وهي مفاهيم مستوحاة من مرجعية المعايير المحاسبية الدولية.

● استعمال مدونة حسابات رغم أنها غير موجودة في المعايير المحاسبية الدولية، والتي هي من مميزات المرجعية الفرنسية<sup>2</sup>، ومعالجة الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تقوم بمسك محاسبة مبسطة لا تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية؛

- وضع إطار قانوني للنظام المحاسبي المالي وفقا لثقافة القانون المكتوب في الجزائر وخصائص المرجعية الفرنسية، ليكون هذا النظام ملزم التطبيق، من خلال:

● تحديد هذا القانون نطاق تطبيق النظام، والمفاهيم المحاسبية وطرق التقييم والمحاسبة واعداد القوائم المالية ومحتوياتها<sup>3</sup>، وهو ما يطلق عليه الإطار التصوري للمحاسبة المالية في المرجعية الأنجلوسكسونية؛

● إصدار مرسوم تنفيذي من أجل إلزامية تطبيق النظام المحاسبي ويوضح كيفية ذلك.

<sup>1</sup>المرجع السابق، ص 291.

<sup>2</sup>NacerEddine SADI, Op, Cit, P 19.

<sup>3</sup>Amel BENYEKHELF, "Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale", revue des chercheurs, université Kasdi Merbah, Ouargla, Algérie, N 8, 2010, p 31.

- الإعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي: أشرف المجلس الوطني للمحاسبة على عمليات الإعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية عن طريق تسطير عدة إجراءات نظرا لأن الجزائر لم تكن تملك إطرارات مؤهلة ومكونة في هذا المجال<sup>1</sup>، فالتخطيط للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يستوجب وضع أنظمة محاسبية على ثلاث مستويات، الشركات الكبرى، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمنشآت الحرفية، وتختلف هذه المنشآت في تطبيقها للمعايير حسب التطورات التي وصلت إليها، ولتحقيق الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي وتسهيل تطبيقه، قامت الجزائر بتخصيص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بنظام المحاسبة المبسط يتوافق وأهداف المحاسبة في هذا النوع من المنشآت، بما يخدم مستعملي معلوماتها المحاسبية.

ب. بيئة مهنة المحاسبة: بعد أن أصبح النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق تغيرت بيئة الأعمال بصفة عامة وبيئة المحاسبة الجزائرية بصفة خاصة، فكان:

- إعادة تكييف واقع العمل المحاسبي في الجزائر: منذ إعادة هيكلة المؤسسات في الجزائر نتيجة لعوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية، أعيد هيكلة هيئات المحاسبة في الجزائر فأنشأت منها واحدة تابعة للدولة، بصفتها المكلف بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وأخرى خاصة، هما المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) والتنسيقية الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وبذلك نلاحظ أن المحاسبة في الجزائر تعتمد على المرجعية الفرنسية من حيث مصدر القواعد والإجراءات المحاسبية لأن الدولة من تصدرها، أما الهيئة الثانية ما هي إلى هيئة للدفاع عن حقوق المحاسبين والعاملين في مجال المحاسبة؛

- إعادة تكييف مناهج التدريس للتخصص المحاسبي مع النظام المحاسبي المالي: لأن تدريس المحاسبة كان يتأثر بثبات العملية المحاسبية التي اعتبرت كتقنية أو لعبة حسابات ووسيلة إثبات فقط حسب المرجعية الفرنسية المعتمدة آنذاك، ولكن تدريس المحاسبة يجب أن يتميز بالتطور والتحرك لتبرير القواعد المحاسبية المتبعة، لذلك أصبحت مقاييس المالية والتسيير والتعريف بالمهنة المحاسبية تدرس للتكيف مع النظام المحاسبي المالي المستمدة مفاهيمه من مرجعية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).

<sup>1</sup>Samir MEROUANI, Op, Cit, p (92;100).

- مخرجات النظام المحاسبي المالي: في المخطط المحاسبي الوطني كانت مخرجات النظام بموجب القانون موجهة لمصالح الضرائب، رغم التطورات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري الذي بدأ يتوجه نوعا ما إلى الاقتصاد الحر. ولكن وفق النظام المحاسبي المالي فإن مخرجات النظام المحاسبي موجهة بالأساس إلى المستثمر لتتماشى والمرجعية الأنجلوسكسونية المعتمدة.

ج. النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي: إن تطبيق النظام المحاسبي المالي استوجب إيجاد آلية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، لأن هذا النظام لم يعطي الأولوية في مخرجات النظام للمصالح الضريبية، هذه الآلية تعتبر معقدة جدا، ما دفع مصالح الضرائب للقيام ب<sup>1</sup>:

- المحافظة على رابط بين المحاسبة والضريبة، وأن تكون المعالجات الضريبية أقل ما يمكن؛
- إذا كانت المعالجة المحاسبية لا مفر منها يجب أن تكون بسيطة وسهلة ومحدودة لحد كبير؛
- ضمان ثبات الوعاء الجبائي على الأقل على مستوى الاقتصاد الكلي.

ومن هنا نستنتج أن المحاسبة في الجزائر ذات خلفية جبائية<sup>2</sup>، وأصبح على إدارة الضرائب أن تتعامل مع الشركات من جهة ومع المهنة الضريبية من جهة أخرى، للتكيف مع هذا النظام المالي المحاسبي. لذلك أوجب النظام المحاسبي المالي على المنشآت الجزائرية الإفصاح عن معلومات في ملاحظتها تخص النتيجة المحاسبية وعلاقتها بالضريبة المبينة في جدول حسابات النتائج، ما استوجب إيجاد طريق عمل للمرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، وهي النتيجة التي تحسب على أساسها قيمة الضريبة على أرباح الشركات، وهناك عدة عوامل تُوجد هذا الاختلاف بين النتيجتين أهمها:

- تقييم الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء: رغم أن النظام الضريبي الحالي يعتمد في تقييمه للأصول على التكلفة التاريخية، إلا أن النظام المحاسبي المالي طرح بديلا آخر للتقييم وهو القيمة العادلة، وهذا ما يطرح بعض المشاكل المحاسبية أمام مصالح الضرائب.
- الضريبة المؤجلة: من أجل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، وجد أن هذا يستغرق وقتا، فأجبر النظام المحاسبي المالي الشركات على الدفع مقدما أقساطا للضريبة، تسمى الضريبة المؤجلة.

<sup>1</sup>Ibid, p 108.

<sup>2</sup>مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي \_ تجربة الجزائر \_، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد الأول، 2002، ص

- تغيير القواعد المحاسبية في التقييم: النظام المحاسبي المالي يوجب الإفصاح عن كل تغيير في القواعد المحاسبية والأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يظهر هذا التغيير مباشرة في جدول حسابات النتائج، وقد قبلت مصالح الضرائب ذلك؛

#### الخاتمة:

عرفت المحاسبة في الجزائر منذ نشأتها عديد التغيرات، فبداية بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي ثم المخطط المحاسبي الوطني وصولاً إلى النظام المحاسبي المالي تماشياً والمعايير المحاسبية الدولية. فبعد الاستقلال ورثت الجزائر عن الاستعمار الفرنسي مجموعة من القوانين التي استعملتها لسد الفجوة القانونية الحاصلة، من بينها المخطط المحاسبي العام، من هذه النقطة بدأ التوجه نحو المرجعية الفرنسية.

إن قانون سنة 1975 للمخطط المحاسبي الوطني، وما تبعه من إضافات، يدل على أن المحاسبة في الجزائر تعتمد على ثقافة القانون المكتوب. لذلك من خصائص هذا القانون الاهتمام بطرق سير الحسابات وأولوية الجانب القانوني على الظاهر الاقتصادي، إضافة إلى وجود مدونة حسابات، وتوجيه مخرجات النظام المحاسبي لحساب المجمعات الكبرى وتحديد الوعاء الضريبي. وهذا تأكيد لتوجه النظام المحاسبي الجزائري نحو المرجعية الفرنسية.

بعد ظهور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 وهو عبارة عن قانون محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، يبرز بوضوح نية الجزائر في التوجه إلى مرجعية المعايير المحاسبية الدولية، وتبني مفاهيم محاسبية أنجلوسكسونية لكن وفق خصائص المرجعية القارية التي تفرض وجود قانون محاسبي مكتوب.

إن تقرب النظام المحاسبي المالي من مرجعية المعايير المحاسبية الدولية لا يعني عدم وجود اختلافات كاستعمال مدونة الحسابات التي لا وجود لها في المعايير المحاسبية الدولية، والتي هي من مميزات المرجعية الفرنسية. ومعالجة الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تقوم بمسك محاسبة مبسطة لا تستند إلى معايير المحاسبة الدولية. ونلاحظ أن المحاسبة في الجزائر تعتمد على المرجعية الفرنسية من حيث مصدر القواعد والإجراءات المحاسبية لأن الدولة هي من تصدرها عن طريق سن مجموعة من القوانين.

حدد قانون النظام المحاسبي المالي نطاق تطبيق النظام، والمفاهيم المحاسبية وطرق التقييم والإفصاح وإعداد القوائم المالية ومحتوياتها، وهو بمثابة الإطار التصوري للمحاسبة المالية في المرجعية الأنجلوسكسونية.

إن مخرجات النظام المحاسبي المالي موجهة بالأساس إلى المستثمر لتتماشى ومرجعية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) المعتمدة وبالتالي المرجعية الأنجلوسكسونية. الأمر الذي أوجد ازدواجية في النظام المحاسبي، أحدهم يخدم احتياجات المستثمرين من المعلومة المحاسبية، والثاني خفي يهدف لحساب النتيجة لخدمة مصالح الضرائب. زد على ذلك تطبيق مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية على الجانب القانوني أظهر عدة مفاهيم محاسبية جديدة في الجزائر أهمها القيمة العادلة، الرفع من مستوى الإفصاح وزيادة عدد القوائم المالية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق، وظهور مصطلح الضريبة المؤجلة في الضرائب، وهذا ما يميز المرجعية الأنجلوسكسونية عن المرجعية القارية.

مما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي رغم توجهه إلى مرجعية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، فهو يعتبر مزيجا بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية. لأن فيه خصائص المرجعية الفرنسية من حيث الشكل وهذا ما تفرضه المميزات الاقتصادية والسياسية والثقافية للجزائر، وفيه خصائص المرجعية الأنجلوسكسونية من حيث المضمون كأهداف النظام المحاسبي والمفاهيم المستعملة فيه.

أخيرا، إن كون طبيعة النظام المحاسبي في الجزائر تعتمد على ثقافة القانون المكتوب الذي كرسه المرجعية الفرنسية، فإنه يجب الحذر خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي وبالأخص في المسائل التي عولجت وفق مفاهيم المرجعية الأنجلوسكسونية. ودراسة خصائص هذه المرجعية الأخيرة جيدا قبل الشروع في موافقتها مع بيئة الأعمال الجزائرية. كما يُستحسن التكوين المتواصل للعامل البشري وفق هذه المرجعية لتحقيق الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي.

## المراجع:

1. أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
2. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 1، 2008.
3. خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير الدولية 2007**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008.

4. سفيان سليمان، " *The New Financial Accounting System in Algeria; The Horizons and the Challenges* "، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2010.
5. عاشور كتوش، " *متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر* "، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد السادس، 2009.
6. عصام محمد البحيسي، " *قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية* "، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، ع1، 2006.
7. محمد رمزي جودي، " *إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية* "، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد السادس، 2009.
8. محمد سالم الدينوري، " *رسالة ماجستير* "، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، جامعة باتنة، 2009.
9. مدني بن بلغيث، " *إشكالية التوحيد المحاسبي \_ تجربة الجزائر \_* "، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد الأول، 2002.
10. BARBU Elena, " *40 Ans De Recherche En Harmonisation Comptable International* "، au cite : <http://pagesperso-range.fr/celine.chatelin/congresAFC2004/fichierpdf/livret%20des%20resumes.pdf>. Le 01/11/2016.
11. BARNETO Pascal, *Normes IAS \ IFRS Application Aux États Financier*, dunod, Paris, 2Edition, 2004.
12. BENYEKHFLEF Amel, " *Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale* "، revue des chercheurs, université Kasdi Merbah, Ouargla, Algérie, N 8, 2010.
13. BRUN Stephan, *IAS / IFRS: Les Normes Internationales d'Information Financière*, Gualino Éditeur, Paris, 2006.
14. MAILLET Catherine, LE MANH Anne, *Les Normes Comptable Internationales IAS/IFRS*, Berti Edition, Alger, 2007.
15. MEROUANI Samir, *Le Projet Du Nouveau Système Comptable Financier Algérien, Anticiper Et Préparer Le Passage Du PCN 1975 Aux Normes IFRS*, "Mémoire de Magistère", École Supérieure de Commerce. Alger, non publier, 2007.

16. OULD AMER Smail, "***la normalisation comptable en Algérie, présentation de nouveau system comptable et financier***", revue des sciences économique et de gestion, université Ferhat Abbas, Sétif, Algérie, N 10, 2010.
17. SADI NacerEddine, "***Épistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché L'expérience d'un PED du Sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie***", Communication Congrès AFC, Grenoble, France, 2012, sur le site internet : [http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/69/10/22/PDF/512\\_Sadi.pdf](http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/69/10/22/PDF/512_Sadi.pdf). le 21/10/2016.