

الخيارات المحاسبية لتحسين النظام المحاسبي المالي بين المعايير الكاملة والمعيير الخاص
بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة تحليلية-

Accounting choices to update the financial accounting system between the
Full IFRS and IFRS for SMEs -Analytical study-

عطية خديجة¹، مرهون مالك²، مرحوم محمد الحبيب³

ATTIA Khadidja¹, MERHOUNE Malek², MERHOUM Mohamed El Habib³

¹ المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)، مخبر الإصلاحات الاقتصادية للتنمية في الاقتصاد العالمي،

Etd_attia@esc-alger.dz

² المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)، مخبر الإصلاحات الاقتصادية للتنمية في الاقتصاد العالمي،

M_merhoune@esc-alger.dz

³ جامعة عبد الحميد بن باديس (الجزائر)، خبير محاسبي،

mohamed.merhoum@univ-mosta.dz

تاريخ النشر: 2021/09/15

تاريخ القبول: 2021/07/10

تاريخ الاستلام: 2021/04/01

الملخص: تهدف هذا الدراسة إلى تحليل الخيارات المحاسبية المتاحة وفق المرجعية الدولية لتحسين النظام المحاسبي المالي ومن ثم توضيح البرنامج المقترح من قبل وزير المالية في اطار وضع برنامج مجلس الوطني للمحاسبة لسنة 2018. وخلصت هذه الدراسة أن منهج تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي سوف يكون من خلال التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية التي نشرت بين فترة 2004-2018 مع مراعاة خصوصية البيئة الاقتصادية الجزائرية، وعليه نستنتج أنه بالرغم من أن معيار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مبسط مقارنة بالمعايير المحاسبية الكاملة، إلا أنه لا يبدو مبسطا ولا يخلو من التعقيد وليس بالأمر السهل اعتماده.

الكلمات المفتاحية: الخيارات المحاسبية، تحسين النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الكاملة،

تصنيفات JEL: M41

Abstract: This study aims to analyze the accounting options available according to the international reference to update the financial accounting system, and then clarify the program proposed by the Minister of Finance within the framework of setting up the National Accountability Council for the year 2018. This study concluded that the methodology for evaluating and reviewing the financial accounting system will be through convergence with International accounting standards that were published between the period 2004-2018, taking into account the specificity of the Algerian economic environment, and therefore we conclude that although IFRS For SMES is simplified compared to full IFRS, it does not seem simple and is not without complexity and it is not easy to adopt.

Key words: accounting choices, updating the financial accounting system, full accounting standards

JEL classification: M41

¹ المؤلف المرسل: عطية خديجة، الايميل: Etd_attia@esc-alger.dz

المقدمة

قامت الجزائر بإصلاحات محاسبية عميقة، حيث استلهمت النظام المحاسبي المالي من النسخة الكاملة للمعايير المحاسبية الدولية (Full IFRS) لسنة 2004، التي تطبق أساسا على الشركات ومجموعات الشركات ذات الحسابات الاجتماعية المدمجة والمقيدة في البورصة، وكان ذلك قبل صدور النسخة المبسطة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية الموجهة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS For SMEs).

إن النظام المحاسبي المالي لم يعرف تطورا منذ صدوره سنة 2007 فأصبحت صيغته الحالية لا تواكب المعايير المحاسبية الدولية، فبعد الانطلاق الرسمي لعملية تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي ضمن ندوة نظمها المجلس الوطني للمحاسبة برعاية المديرية العامة للمحاسبة (وزارة المالية) سنة 2018، حيث اعتمد الفريق المكلف بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي على خارطة طريق توضح فيها معالم مسار التحيين.

- إشكالية الدراسة : من خلال ماسبق يمكننا طرح إشكالية البحث على النحو التالي: ما هي إستراتيجية تحيين النظام المحاسبي المالي في إطار الخيارات المحاسبية المتاحة (المعايير الكاملة Full IFRS ومعايير الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS For SMEs)؟.

- هيكل الدراسة : للإجابة على إشكالية البحث نقسم البحث إلى محورين حيث نتناول في المحور الأول الإطار النظري للدراسة من خلال الوقوف على أهم النظريات التي تفسر الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية من قبل العديد من الدول وبما فيها الجزائر وذلك من خلال النظرية المؤسستية الجديدة. ونستخدم النظرية الايجابية للمحاسبة لفهم دوافع ومحددات إختيار المرجعية المحاسبية مثل معيار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر بعد دراسة واقع النسيج المؤسساتي للجزائر. أما المحور الثاني نتناول فيه الاطار التحليلي للدراسة من خلال تحليل الاقتراحات والاجراءات المعتمدة من قبل المجموعة المكلفة بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي ومن ثم رسم استراتيجية لتجسيد النسخة المعدلة من النظام المحاسبي المالي.

المحور الأول : الخيارات المحاسبية المتاحة لتحيين النظام المحاسبي المالي

توصف المحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها على أنها لغة الأعمال، ومن حيث نشاطها توصف على أنها نظام معلومات يعتمد على قياس واقع النشاط الاقتصادي للمؤسسة، وتوصيل المعلومات المالية (شوف ، 2007 ، صفحة 22) حيث أنها تدعم العولمة الاقتصادية وتوحد الأسواق المالية. أجمع الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة أن الشفافية في المسائل المالية

إيديولوجية حقيقية حيث قال (Labegare Daboob) أن الحاجة إلى التواصل المالي الشفاف أصبح أحد المطالب الرئيسية للمؤسسات الاقتصادية والمالية (Demaria, 2008, pp. 14-15) ، أي نشر المعلومات المالية والغير المالية الحالية والمستقبلية عن المؤسسة التي تتصف باللائمة والمصدقية، وذلك باستخدام وسائل مختلفة لضمان وصولها إلى المهتمين بها داخل وخارج المؤسسة بشكل عادل وفي التوقيت المناسب، كما أن الحاجة للمقارنة بين المؤسسات الناشطة في اقتصادات مختلفة يتطلب وجود لغة محاسبية مشتركة، فحسب (Hoarau) المقارنة بين المعلومات المالية ظهرت كشرط ضروري لتوزيع أفضل للموارد في جميع أنحاء العالم ولخفض تكاليف المعاملات (Demaria, 2008, p. 1).

ونظراً لأن عملية المقارنة تفتح مجالاً للرؤية أمام صناعات القرار على ما يحدث وراء الحدود وتسمح بإعطاء نظرة جيدة حول الأداء المالي للمؤسسات واستمرار الحاجة إلى أسواق جديدة والبحث عن تحسين القدرة التنافسية، ولكن لا يمكن استخدام هذه المقارنة المرجعية إلا في حالة تجانس أساليب قياس الأداء وخاصة المالية منها والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة والمأخوذة من السجلات المحاسبية، واغتنام الفرص الاستثمارية بأقل تكلفة. تعتبر المقارنة بين القوائم المالية من بين أحد القضايا المرتبطة بضرورة وجود معايير محاسبية موحدة وخاصة أن التباين الواضح بين المرجعيات المحاسبية سينشأ عنها وجود فروق جوهرية في القوائم المالية، ولعل أفضل مثال الشركة الألمانية (Daimler Benz) من خلال الحسابات المعلن عنها في عام 1993 التي أظهرت نتيجة إيجابية تقدر بـ 602 مليون مارك من خلال المعايير الدولية، وبخسارة تقدر بـ 1893 مليون مارك من خلال المعايير الأمريكية، وهذا المثال يؤدي لضرورة وجود توافق محاسبي على الصعيد الدولي (عطية ، 2016 ، صفحة 2) حيث استجاب مجلس المعايير المحاسبية الدولية ووضع معايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS-IFRS) تعمل على توحيد الممارسات المحاسبية. إلا أن نظام المحاسبة في أي دولة مشروط باستراتيجيتها الاقتصادية والسياسية ولا يمكن أن يكون مستقلاً عنها (Bourouai, 2017, p. 30)، وعليه فالتوصل إلى لغة محاسبية مشتركة يصعب تطبيقه وخاصة في الدول النامية، حيث سعت الجزائر للبحث على مرجعية محاسبية تناسب خصوصية بيئتها الاقتصادية والمالية في ظل الإصلاحات التي واكبت تطور الاقتصاد الجزائري، التي جعلته يعرف انفتاحاً نحو الاقتصاد العالمي المبني على الأسس الليبرالية واقتصاد السوق، وبغية خلق منظومة مؤسسية تستجيب لهذه التغيرات الجذرية وعليه باشرت الجزائر بتطبيق الإصلاح المحاسبي .

1.الخيار المحاسبي المعتمد من قبل الجزائر: يقول (Hoarou & Teller) من يستطيع أن يشكك أن الاقتصاد في ظل العولمة يمكن أن يستغني عن المعايير المحاسبية الدولية . (DEMARIA & Dufour, 2010) ، تم إحداث المجلس الوطني المحاسبي (CNC) بموجب المرسوم التشريعي رقم 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 حيث تكفل بمهمة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني ليتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة في المحاولة الأولى للإصلاح، أوكل المجلس العمل إلى مجموعة مختصة سميت بـ(لجنة المخطط المحاسبي الوطني)، التي باشرت عملها سنة 1998 والتي إختارت مراجعة المخطط المحاسبي الوطني (PCN) دون تغييره، وأوقف عمل اللجنة في 2000، مما دفع وزارة المالية إلى وضع مهمة الاصلاح المحاسبي موضوع مناقصة دولية. وفي عام 2001 تم إسناد هذه المهمة إلى مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المتكونة من المجلس نفسه (CNC)، ومجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSOEC) والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) وتمويل من البنك الدولي. (BOURAOUI, 2017, p. 35) وانطلقت أعماله في الثلاثي الثاني لسنة 2001 على أن تنتهي في ظرف 12 شهر، حيث قدمت مجموعة الاصلاح ثلاث خيارات محاسبية مختلفة، تبنت وزارة المالية من خلال المجلس الوطني المحاسبي الاختيار الذي غيرت به الجزائر توجهها المحاسبي، من خلال الإعتماد على مرجع محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على إطار تصوري واضح بالرجوع إلى الإطار المحاسبي للمجلس المعايير المحاسبية الدولية ، ومن ناحية أخرى احتفظت بمخطط الحسابات، لذلك يمكن اعتباره كنظام محاسبي هجين). (Khouatra, 2018, p. 10) أي أنجلوساكسوني جزئيًا من خلال إطاره التصوري الواضح والفرانكفوني من خلال مدونة الحسابات. حيث يعد هذا الخيار مختلف تماما عن الخيار الذي إقترحته لجنة المخطط المحاسبي الوطني، كما أنه يشكل تغييرا رئيسيا له عواقب بشرية وتعليمية وتنظيمية ومالية، ويمكن تفسير إختيار الخيار الثالث بالإشارة إلى أن البنك العالمي وصندوق النقد الدولي اللذان يحبذان ويفضلان تطبيق معايير التقارير المالية الدولية من طرف الدول التي تستخدم مواردهم المالية ، وهذا ما يفسر التغيير الجذري للثقافة المحاسبية باتجاه الإصلاح (Benyekhelf, 2010, pp. 28-29).

إن النظام المحاسبي المالي المستلم فحواه من المعايير المحاسبية الدولية (Full IFRS)نسخة 2004، قصد توفير معلومات مالية وافية، وقابلة للمقارنة وتدعيم شفافية الحسابات، وزيادة الثقة في الوضعية المالية للمؤسسات، وبالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال العالمية، وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية والاندماج في الاقتصاد العالمي. حيث تكون العمليات معقدة وأطراف كثيرة معتمدة على معلومات التي تقدمها، وعليه فهي ملزمة أكثر من غيرها على الإفصاح

أكثر عن المعلومات وطرق معالجتها، وهذه ما قد يرهق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي لديها طابع أبسط من حيث المعاملات والأطراف المستخدمة للمعلومات، هذا ما جعل العديد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعتمد على النظام المحاسبي المالي فقط للقيام بالإجراءات الضريبية وليس كأداة للتسيير نظراً لأنه يخل بمبدأ التكلفة والمنفعة المترتبة عن نظام المعلومات المحاسبي.

2. ثبات النظام المحاسبي المالي من 2010-2018: في البدء كانت مرحلة استقرار المرجعية المحاسبية ضرورية للسماح للمهنيين والممارسين بإتقان الإطار الجديد ودمج النظام المحاسبي المالي في بيئة الاقتصادية، ففي الواقع كان من شأن التحديث الدائم أو إدخال تغييرات جديدة خلال هذه المرحلة أن يزيد من تعقيد تطبيقه ويثير سوء التفاهم، إلا أن فترة الثبات استمرت كثيراً ولا يمكن تبريرها، وخاصة أن خلفية هذا النظام هي المعايير المحاسبية الدولية التي تتميز بالتحديث المستمر، بالإضافة إلى ظهور بعض أوجه القصور الواضحة التي يجب تصحيحها.

إن التطور الدائم الذي يميز المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) يعارض ثبات النظام المحاسبي المالي (SCF) المجمد منذ عام 2004، باستثناء بعض التعديلات الطفيفة التي أدخلت قبل إصداره. ومن الواضح أن هذا خلق فجوة تتسع بانتظام، حيث منذ عام 2004 حتى سنة تم إجراء أكثر من مائة وخمسين تعديلاً واستبدالاً في المعايير المحاسبية الدولية، أي العشرات خلال السنة بعضها أساسي وله عواقب كبيرة على القوائم المالية الأساسية، والبعض الآخر يتعلق بمعلومات إضافية يجب ذكرها في الملحق. (El Besseghi, 2019, p. 17) بالإضافة إلى ذلك شهدت البيئة الاقتصادية العديد من التطورات التي أثرت على لغة المال والأعمال ومن بين أبرز هذه التغييرات التي يجب أن نذكرها، إجتماع مجموعة العشرين G20 في فيفري 2008 والذي دعا واضعي المعايير المحاسبية الدولية لمراجعة نسخهم من أجل التقارب نحو توحيد المعايير المحاسبية الخاصة بالنسبة للمشتقات المالية (El Besseghi, 2019, p. 18) هذا ما تكلل بإصدار بعد العديد من المشاريع نسخة جديدة من الاطار المفاهيمي المشترك في 29 مارس 2018 بين واضعي المعايير المحاسبية الدولية (IASB) وواضعي المعايير المحاسبية الأمريكية (FASB). وعلى الرغم من أن الإطار المفاهيمي ليس معياراً، إلا أن الحقيقة تظهر على أنه يشكل أساس كل التوحيد المحاسبي، فإن لمسه يعني زعزعة المعايير بأكملها، لكنه لن تكون مسألة تعديل جميع المعايير الموجودة في وقت واحد، ولكن عن طريق غرس هذا الإطار المفاهيمي في المعايير تدريجياً، حيث بمناسبة اصدار هذا الإطار المفاهيمي الجديد، أعلن رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن التغييرات التي ستحدث في السنوات العشر القادمة، ستكون أكثر تكراراً وستكون مسألة إعادة النظر، والمراجعة

لجميع المعايير لقياس الآثار المترتبة على أحدث التغييرات على مدى السنوات الثلاث المقبلة ، حيث من المخطط مراجعة سبعة معايير ، تم نشر بعضها مؤخراً (El Besseghi, 2019, p. 19). مما سبق أصبح واقع النظام المحاسبي واضحاً، حيث إبتعد عن الممارسات الدولية بمرور الوقت ، كما سجل المجلس الوطني للمحاسبة خلال الثمن سنوات الماضية، العديد من الطلبات المسجلة من قبل الكيانات الاقتصادية والمهنيين تطالبه بتقديم تفسيرات وشروحات حول بعض المفاهيم المختلفة، عن قواعد ومبادئ التقييم والاعتراف، حيث تعكس هذه الطلبات الصعوبات التي يواجهها أصحاب المصالح، رغم اجتهادات لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والعناية الواجبة المهنية في الاجابة على مختلف التساؤلات من خلال نشراتها التوضيحية، وتبسيط مختلف الممارسات المحاسبية مع النصوص القانونية. (KHouatra & Merhoun, 2018).

3. نسيج المؤسسات الاقتصادية في ظل لاقتصاد السوق: يتطلب تبني اقتصاد السوق إعادة بناء المؤسسات الاقتصادية على أسس صحيحة، أي على مبادئ الكفاءة والمردودية من أجل تحسين أدائها ومواجهة المنافسة العالمية، وهذا ما تتطلب من دولة مثل الجزائر القيام باصلاح أكثر صرامة، جاء بداية بإعادة الهيكلة العضوية والمالية لمؤسساتها ومن ثم مرحلة استقلالية المؤسسات الاقتصادية، حيث تم فيها إنشاء صناديق المساهمة وبعدها الشركات القابضة، وفي الأخير جاءت مرحلة خصخصة المؤسسات الاقتصادية (فاندي ، 2016 ، صفحة 248)، وذلك بموجب الأمر رقم 04-01 في 20 أوت 2001 ، المتعلق بالتنظيم والتسيير وخصوصية المؤسسات العمومية الاقتصادية، بحيث نفذت الجزائر سياسة تحرير اقتصاد السوق ووضع آليات تشريعية جديدة تهدف إلى دعم المستثمرين المحليين في القطاع الخاص ومحاولة جذب رأس المال الأجنبي، من خلال تقديم سلسلة من الاجراءات التحفيزية ومنح التسهيلات والمزايا اللازمة والضمانات المتعددة لجذب المستثمرين، وتجسد ذلك أكثر بعد إنهيار أسعار البترول سنة 2014 (بوقطابة و اخرون ، 2018 ، صفحة 355) مما توجب تعديلا دستوريا في سنة 2016 ومن مضامينه إعادة النظر في المادة 37 التي كانت تعترف بحرية المواطنين في ممارسة التجارة والصناعة فقط، فأصبحت بمقتضى المادة 43 يعترف أيضا بحرية الاستثمار، ومن هذا المنطلق وضع قانون 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار (قانون رقم 01-16، المؤرخ في 6 مارس 2016) ، حيث أصبح القطاع الخاص يمثل 98% من إجمالي المؤسسات الاقتصادية (ONS, 2011, p. 13)، كما عملت الجزائر على إدخال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال مرحلة التحول باعتبارها قاطرة للتنمية الشاملة على كل المستويات الاقتصادية والاجتماعية، إلا أنها تأخرت في وضع نصوص خاصة بهذا النوع من المؤسسات، حيث انتظرت إثني عشرة سنة من بداية تحرير الاقتصاد لكي تتفطن لوضع قانون

الخيارات المحاسبية لتحسين النظام المحاسبي المالي بين المعايير الكاملة والمعياري الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة تحليلية-

توجيهي للترقية خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 01-18 المؤرخ بـ 12 ديسمبر 2012 ولتتم استبداله بعد سبعة عشرة سنة بقانون توجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 02-17 المؤرخ بـ 10 جانفي 2017. (لدرايج ، 2019 ، صفحة 41). نتيجة التغيرات الهيكلية في الاقتصاد الجزائري لوحظ تطور في القطاع الخاص خلال العقد الماضي، حيث يشمل الاقتصاد الجزائري على نسبة كبيرة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تمثل 99.9% من النسيج الاقتصادي الوطني (بوقادري و مطاي، 2018 ، صفحة 277)، وفي نهاية سنة 2019 قدر العدد الاجمالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بـ 1.193.339.

الجدول رقم 01، نسيج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لسنة 2019

ط.القطاع	طبيعة النشاط	تعداد المؤسسات 2019	القانون التوجيهي رقم 02-17	المؤسسات
القطاع الخاص 98%	<ul style="list-style-type: none"> ● الفلاحة ● المحروقات ● الطاقة ● والخدمات ● المتحصلة بها ● البناء الأشغال ● العمومية ● الصناعات ● التحويلية ● الخدمات ● (المهن الحرة) 	<u>1.157.539</u>	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد عمال: 1-9 ● رقم أعمال: أقل 10 من مليون دج ● مج الميزانية: أقل من 10 مليون دج 	صغيرة جدا 97%
		<u>31.027</u>	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد عمال: 10-49 ● رقم أعمال: 10-200 (مليون دج) ● مج الميزانية: 10-100 (مليون دج) 	صغيرة 2.6%
	<ul style="list-style-type: none"> ● لحرف ● التقليدية 	<u>4.773</u>	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد عمال: 50-250 ● رقم أعمال: 200 مليون-2 مليار ● مج الميزانية: 100-500 (مليون دج) 	متوسطة 0.4%
القطاع العام 02%				
1.193.339 مؤسسة			الاجمالي	

Source : (Ministère de l'industrie et des mines(2019), Bulletin d'information statistique des PME pp: 7-13)

نلاحظ من خلال الجدول أن النسيج الاقتصادي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لسنة 2019 تهيمن عليه المؤسسة المصغرة بنسبة 97% حيث يتمتع هذا النوع من المؤسسات في الدول المتقدمة بكفاءة عالية من حيث استخدام التكنولوجيا المتطورة والتقنيات الحديثة في التسيير مما يجعلها أكثر تنافسية وحضور في الأسواق المحلية والدولية، وهذا ما هي ليست عليه في الجزائر. كما نلاحظ من خلال الجدول هيمنة القطاع الخاص بنسبة 98% (حيث تمثل 56% منها شركات تجارية و 43.73% منها عبارة عن مؤسسات فردية (تجار،مقاولات ،مؤسسات مدنية ،حرفيين)، أما بالنسبة للقطاع العام يشارك فقط ب243 مؤسسة أي مانسبته 0.02% من الاجمالي وهو عدد محتشم ويتناقص مع السنوات وهذا راجع لعملية التصفية والخصوصية من خلال اعادة هيكلة بعض المحفظات المالية في القطاع العمومي الصناعي (SPMI). أما فيما يخص قطاع النشاط التي تنشط فيها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما هو واضح في الجدول، هي نشاطات متنوعة بحيث نلاحظ من احصائيات سنة 2019 أن أكثر من نصف المؤسسات أي 51.48% تنشط في قطاع الخدمات، وفي المرتبة الثانية نجد قطاع الحرف التقليدية بنسبة 23.01% ثم تليها قطاع البناء والأشغال العمومية 15.94% حيث عرف هذا القطاع انتعاشا بسبب حجم المشاريع الخاصة بالسكنات والبنية التحتية، ثم يليها القطاع الصناعي بنسبة 8.69% وهي نسبة منخفضة في بلد طاقوي ولديه الخبرة لأكثر من خمسين سنة في المجال الصناعي. أما القطاع الفلاحي وقطاع المحروقات يأتي بنسبة منخفضة جدا على التوالي 0.63% و 0.26% وهذا ما قد يبرر فشل السياسات المتبعة لتنشيط القطاعات الحيوية. نستنتج من خلال المعطيات السابقة ومن الدراسات أن نسيج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لايزال ضعيفا ولم يحتل بعد المكانة التي هو عليها في اقتصاديات المتطورة وحتى الناشئة وعليه يصعب المقارنة بينهم.

4. الخيارات المحاسبية المتاحة لتحسين النظام المحاسبي المالي: إن الخيار المحاسبي على المستوى القومي (المعايير المحاسبية، التنظيم المحاسبي أو النظام المحاسبي) في المعايير والأراء والقواعد والترتيبات المحاسبية، التي تقرها الحكومة أو أي أجهزة خاصة، يخول لها سلطة إعداد السياسات المحاسبية وإرسائها بوسائل عديدة، وهو ما يعبر عن النظام المحاسبي للدولة الذي تفرضه من خلال التشريع أو التنظيم المحاسبي (كيموش، 2018، صفحة 104) أما على مستوى المؤسسة فقد يشمل الخيار المحاسبي مرجعية محاسبية واحدة تحتوي على العديد من البدائل المحاسبية، مما يتيح للمؤسسة قدرا كبيرا من البدائل للإختيار (بالرقي، 2005، صفحة 84)، فيمثل ذلك الإختيار سلوكا أو تصرفا تبادر به المؤسسة من أجل اختيار البديل الأمثل لإعداد قوائمها المالية.

1.4.1 المرجعية الدولية لتحسين النظام المحاسبي المالي: يفرق مجلس المعايير المحاسبية الدولية بين المؤسسات الكبيرة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمسؤولية المحاسبية اتجاه الجمهور كأساس للتصنيف فتعتبر كل مؤسسة لديها مسؤولية اتجاه الجمهور مؤسسة كبيرة، وعليها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (Full IFRS) في إعداد قوائمها المالية، والمؤسسات التي ليست لديها مسؤولية محاسبية اتجاه الجمهور تعتبر مؤسسات صغيرة أو متوسطة، وعليها تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS for Smes)، أما في الجزائر تطبيق المرجعية المحاسبية يكون بشكل مختلف عن المعايير المحاسبية الدولية، فتمسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي بشكل إلزامي على كل المذكورين في المادة 4 من القانون 11-07 المحاسبة المالية الكاملة، أما الكيانات الصغيرة فحسب القرار الصادر في 26 جويلية 2008 تمسك محاسبة مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة، وعليه وللمضي قدما وبسرعة وتوفيرا للوقت والجهد يقترح البعض اعتماد معيار الإبلاغ المالي IFRS for SMEs والذي يتناسب مع التكوين السائد للنسيج الاقتصادي الجزائري المكون أساسا من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ويعد هذا الاختصار أمرا مغريا بشكل مسبق عندما نعرف مستوى خبرة واضعي هذا المعيار، بالإضافة لوجود المساهمين في مسودات العرض والآلية الصارمة التي أدت إلى اعتماده.

1.1.4.1 معيار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS For SMEs): إن المعيار الدولي الذي أصدره مجلس المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادر في جويلية 2009 (Devrimi & Maximilian , 2015, p. 96) والمخصص للمؤسسات الغير الخاضعة للمساءلة العامة، والتي تنشر قوائمها المالية للأغراض العامة للمستخدمين الخارجيين، حيث يستند على المعايير الكاملة (Full IFRS) مع التعديلات لتعكس احتياجات مستخدمي المعلومات للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، واعتبارات التكلفة والعائد من المعلومة، وما هو مسموح به في أكثر من ثمانون دولة، وتستخدمه ملايين الشركات. ويتكون المعيار من 35 جزء و 232 صفحة، وقائمة مصطلحات، حيث في كل جزء من هذا المعيار يعالج قضايا محاسبية مختلفة. كما أنه اعتمد على تحسين المعيار بالتنسيق مع المعايير المحاسبية الكاملة، بفترات دورية لكل 3 سنوات، وليس كل سنة، كما هو الحال في المعايير المحاسبية الكاملة. بدأ سريان التعديل الأول للمعيار (IFRS for SMEs) ابتداء من 01 جانفي 2017. (IASB, 2015, p. 5) تلتها عملية المراجعة الشاملة الثانية للمعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سنة 2019، حيث أثارت العديد من التساؤلات بسبب التأثيرات المحتملة على المحاسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التي يمكن أن تنشأ بعد ما نشر المجلس طلب معلومات للتقرير المالي (RFI) في

جانفي 2020 حيث يتسأل المجلس فيما إذ يعتمد على نهج المعايير الكاملة في حلة مبسطة، أو يعتمد على نهج مستقل يعمل على وضع معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط، وهذا ما قد يوسع الفجوة بين المعايير الكاملة والمعايير المبسطة مع مرور الوقت. (Standard, 2020, p. 1).

إلا أن اعتماد هذا المعيار ليس بالأمر السهل بل حفيبل بالمخاطر وخاصة بعد مشروع تحديث هذا المعيار لسنة 2019 الذي إعتد على المعايير الكاملة كأساس للتحديث، إلى جانب ذلك لم تتبنى المجموعة الاقتصادية الأوروبية (CEE) من خلال لجنة تنظيم المحاسبة (ARC) والمجموعة الاستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية (EFRAG)، لم يتبنو المعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أي يمكن القول أنها رفضتها رغم أنهم يشكلون أحسن مستخدمين للمعايير المحاسبية الدولية. وعليه بالرغم من أن معيار الإبلاغ المالي الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مبسطا عن المعايير الكاملة إلا أنه لا يخلو من التعقيد.

5. النظريات المفسرة للخيارات المحاسبية في الجزائر: يمكن تفسير الإعتد على المعايير المحاسبية الدولية من قبل العديد من الدول وبما فيها الجزائر من خلال النظرية المؤسسية الجديدة (3, p. 2018, Khouatra). ولفهم دوافع ومحددات إختيار المرجعية المحاسبية نستخدم النظرية الإيجابية للمحاسبة (النظرية التعاقدية السياسية) في البحث عن تفسير وشرح الخيارات المحاسبية وفقاً لـ Watts and Zimmerman (1990) إما من قبل هيئات التقييس أو على مستوى المؤسسات، وذلك بناءً على علاقات الوكالة والتكاليف السياسية التي تخضع لها المؤسسات وفقاً لـ Dumontier & Raffournier (1999). (Bensabeur-Slimane, 2016, p. 111).

1.5. النظرية المؤسسية الجديدة (NIS) New Institutional Theory: يقصد بالمؤسسية أو المؤسسية الجديدة النظرية التي تسعى إلى تطوير وجهة نظر سيوسولوجية المؤسسات بمعنى الطريقة التي تتفاعل والطريقة التي تؤثر على المجتمع. حيث تؤكد النظرية حقيقة أن المؤسسات تعتمد على هياكل واجراءات وممارسات بدافع القبول والإعتراف بها بإسم الشرعية في البيئة المؤسسية، أي بناء على الضغط البيئي وليس بدافع تحقيق معايير الكفاءة والنجاعة في ظل المنافسة الحرة حيث ترى أن الأساس الحقيقي وراء الضغوطات المؤسسية هي في المقام الأول الإعتد على المالي، وهذا يعني وجود طرف من أطرف البيئة المؤسسية يؤثر على الطرف الآخر، مما يؤدي إلى التماثل مع ما هو موجود في البيئة المؤسسية، ولهذا، سميت هذه الظاهرة بالتماثل Isomorphisme. يمكن استخدام هذه النظرية في شرح إنتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على النطاق العالمي، حيث يقوم المنظور السيوسولوجي لشرح تجانس المؤسسات والممارسات

حيث قدم Dimaggio & Powell (1983) ثلاث أنواع للتماثل: التماثل القسري L'isomorphisme coercitif؛ التماثل المعياري L'isomorphisme normative؛ تماثل المحاكاة L'isomorphisme mimétique. (Demaria, 2008, p. 9)

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي يعتبر كهيئة مستقلة ليس لها أي سلطة قانونية لفرض تطبيقها على الدول ، بالخصوص دولة كالجزائر وعليه بذلك لا يكون للتماثل القسري أي معنى ؛ (Khouatra, 2018, p. 3)

- يكمن التماثل المعياري في تفسير انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مستوى العالم نظرا للضغوطات التي تمارسها المنظمات الدولية التي تقدم الموارد المالية مثل البنك الدولي (BI) و الصندوق النقد الدولي (FMI) حسب (King and al., 2001 ; Mir and Rahaman, 2005 ; Albu and Albu, 2012) تبني الدول النامية المعايير المحاسبية الدولية بصفة كاملة أو جزئيا لجذب المستثمرين ورؤوس الأموال، وتم تنفيذ الإصلاح المحاسبي في الجزائر تحت تأثير ضغوط خارجية مختلفة من البنك الدولي الذي قدم التمويل في بدء عملية الإصلاح المحاسبي حيث توقف هذا الأخير عن تقديم الدعم بسبب عدم الوفاء بالأجال المحددة وحيث قدم عمل الإصلاح متأخرا (Bourouai, 2017, p. 34)؛

- أدى تماثل المحاكاة إلى قيام العديد من البلدان باعتماد المعايير المحاسبية الدولية بهدف التوافق مع المرجعية المحاسبية التي تعتبر أكثر عقلانية في نظر الشركات الممكن التعامل معها، حيث أكدت البحوث أن التعاملات وفق المرجعية الدولية يمكن أن تساعد على إضفاء المصداقية على الهيئات التي تصدرها.

تبحث الدول النامية عبر التماثل التأسيسي عن الشرعية الاجتماعية، بمعنى التكيف مع المتطلبات الاجتماعية والثقافية لبيئتها، طور Dimaggio (1988) مفهوم المتعامل التأسيسي ردا على الإنتقادات التي وصفت النظرية التأسيسية بالحتمية. حيث الذي يعتبر المتعامل التأسيسي الطرف الفعال يسخر لصالحه موارد بهدف خلق أو تغيير، تدعيم مؤسسة من خلال استراتيجية تهدف للتأثير على السيرة التأسيسية التي من شأنها إبراز إمكانية الفاعلين للعب أدوار أساسية في عجلة التغيير التأسيسية، ويمكن إعتبار الجزائر بمثابة الطرف الفعال (المتعامل التأسيسي) باعتبار أنه بالرغم من خضوعها لضغوطات الهيئات العالمية لإعتماد المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها تتمسك بهامش من الحرية لصياغة الاستراتيجية الأكثر ملائمة لتبني المعايير المحاسبية الدولية. (مرحوم، 2016، الصفحات ر-ش).

2.4. النظرية الايجابية للمحاسبة (Positive Accounting Theory (PAT): يتمثل الاتجاه الايجابي في تفسير دوافع الادارة في الإختيار بين بدائل محاسبية معينة أو بين المعايير المحاسبية من بين البدائل المتاحة والمتعارف عليها ، وأثر ذلك على الأعوان الاقتصاديين .فحسب (شيرازي) حدد اتجاهين رئيسين فيما يخص البحث الايجابي، فالإتجاه الأول يدرس أثر السياسات المحاسبية على الأعوان الاقتصاديين في تخصيص الموارد الاقتصادية ،وينصب الاهتمام على تخصيص الموارد في الأسواق المالية من أعمال(Ball,Beown&Beaver) بينما الاتجاه الثاني يهتم بدراسة دوافع اختيار السياسات المحاسبية من طرف الإدارة والعوامل المؤثرة على عملية وضع المعايير المحاسبية وتنطلق الدراسات التي اهتمت بهذا الاتجاه من أعمال(Watts & Zimmerman) فحسب هذين الباحثين فلا يجب أن تكتفي بتفسير الممارسات المحاسبية بل يجب التنبؤ بها ،وقد ركزا على تحليل دوافع الادارة لتبني بديل محاسبي معين ،وكذا سعي الادارة ومختلف الأطراف في عملية وضع المعايير المحاسبية ،بالاستناد الى أعمال (Jensen &Meckling) (عام 1976 حول نظرية الوكالة . (كيموش ، 2018، الصفحات 114-115).

بينت العديد من الدراسات دوافع الادارة لتدخلها بعمليات القياس فقد تكون دوافع تعاقدية من أجل تحقيق مصالح شخصية أو دوافع للاقتراض، من أجل تخفيض تكلفة القرض وأخرى دوافع ضريبية، وذلك للتأثير على المدفوعات الضريبية، ودوافع السوق المالي، وذلك للمحافظة على سمعة الشركة أمام منافسيها، وللحفاظ على أسعار أسهم الشركة وتعظيمها باستمرار، وقد أشار إلى مجموعة من العوامل تؤثر وتتأثر باختيار البديل المحاسبي في ظل النظرية الايجابية، تتمثل في تكلفة التعاقدات (عقود الحوافز، عقود المديونية) ، التكاليف السياسية وأثر البيئة المحاسبية (العرف المحاسبي ، التحفظ ، رأي المراجع الخارجي) وعليه ووفقا لهذا المنظور الذي يبحث عن دوافع الاختيار بين بدائل الاختيار المحاسبي، اختبرت دراسة (مرهون وعطية ،2016) وفقاً لنظرية المحاسبة الإيجابية، بهدف حصر بعض الدوافع الاقتصادية والسلوكية للمؤسسات في حالة المفاضلة بين السياسات المحاسبية للظاهرة، ولذلك تم اختيار مجموعة عوامل يتم اختبارها على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، لمعرفة مدى جاهزيتها على تبني معيار محاسبي دولي خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث أكدت نتائج الدراسة على مستوى أكثر من 80 مؤسسة، أن واقع البيئة الاقتصادية الحالية غير جاهز للتكيف مع المرجعية الدولية المتطورة مثل معيار الابلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة . (مرهون و عطية ، 2018، صفحة 97). حيث أثبتت الدراسة أن كل من المديونة والمعاملات

الدولية لا تؤثر في بيئة مثل الجزائر للتغيير المرجعية المحاسبية وكما أثبتت الدراسة أن المؤسسات ذات الحجم الصغير أقل حظا في تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص.

المحور الثاني: إستراتيجية تحسين النظام المحاسبي المالي

لم تكن هناك استراتيجية واضحة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة لإنجاح عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الذي يحمل في طياته مرجعية مختلفة عن سابقه، مما قد أبرز العديد من المشاكل التي صعبت عملية الانتقال في العديد من المؤسسات، حيث يفتقر النظام المحاسبي المالي إلى معيار يعالج اعتماده لأول مرة، وقد تسبب هذا في العديد من الصعوبات في ظل عدم وجود قواعد محددة تحكم عملية الانتقال، حيث أن التعليمات والملاحظات المنهجية المنشورة من قبل المجلس لم تكن مكتملة وبعضها جاء في وقت متأخر. (KHouatra & Merhoum, 2018, p. 15) ففي إطار إدراج برنامج تحسين النظام المحاسبي المالي ضمن برنامج المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2018. نوضح مآلي الخطوات التي تضمن التطبيق السلس لبرنامج التحسين وتفاذي المشاكل التي تم الوقوع فيها عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

1. برنامج تحسين النظام المحاسبي المالي : أدرجت وزارة المالية برنامج تحسين النظام المحاسبي المالي ضمن برنامج المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2018، حيث تم تعيين مجموعة عمل لإجراء تقييم شامل لتطبيق النظام المحاسبي المالي وطرح اقتراحات لمراجعتة بما يتوافق والتغيرات في المعايير المحاسبية الدولية ، والتي تتضمن 14 عضوا (12 من ممارسي مهنة المحاسبة، 2 ممثلي المجلس الوطني للمحاسبة). (Yahi, 2018, p. 1) حيث تميز تاريخ 21 جانفي 2019 بالحدث التاريخي في قانون المحاسبة الجزائري، من خلال الإطلاق الرسمي لعملية تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي، في إطار ندوة نظمها المجلس الوطني للمحاسبة برعاية المديرية العامة للمحاسبة (وزارة المالية) حيث تتلخص مهام مجموعة العمل في مايلي: (Radjah, 2019, p. 13)

- إجراء تقييم شامل لتطبيق النظام المحاسبي المالي من أجل تحديد جميع الصعوبات التي تواجه مختلف الأطراف المعنية بإنتاج واستخدام المعلومات المالية، التي ينتجها ، وذلك من أجل تقديم الحلول المناسبة؛

- تحسين نظام المحاسبي المالي من خلال تكيفه مع المعايير الجديدة التي نشرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية منذ عام 2004 لتكون على المستوى العالمي من حيث تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

فبمجرد تعيين مجموعة التقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي ،وبعد اجتماعها الأول حددت خارطة الطريق لتنفيذ المهام المخولة إليها وأرسلت لوزير المالية وحددت قواعد تنفيذ مهامها أهمها : (Yahi, 2018, p. 1)

- الاعتماد على مشاركة كل من المهنيين (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)،منتجي القوائم المالية ومستخدميها وقطاع التعليم (تربوي،المهني،الجامعي) في عملية تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي؛
- تنظيم إجتماعات وندوات وورشات عمل دورية مع مختلف المشاركين من أجل تحقيق تقييم موضوعي لتطبيق نظام المحاسبي المالي وتقديم مقترحات من شأنها تحسين جودة المعلومة المالية.
- 2.1. برنامج مشروع مراجعة النظام المحاسبي المالي: بعد الإشارة إلى المهام الموكلة لمجموعة "التقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي " بموجب قرار وزاري بالاعتماد على قواعد التشاور الدائم وخاصة مع المهنيين،اعتمدت المجموعة منهجا لتنفيذ مهامها، ويمكن تلخيصه في ثلاث مراحل: (Radjah, 2019, pp. 13-14)

1.2.1. مرحلة تشخيص النظام المحاسبي المالي ومعالجة الصعوبات:

- إجراء دراسة استقصائية وطنية للمؤسسات والفاعلين الاقتصاديين من أجل جمع تجاربهم في عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي لأول مرة والصعوبات التي واجهتهم؛
- تحديد الصعوبات التي تمت مواجهتها، حسب القطاع والنشاط أثناء مرحلة الانتقال وتنظيم أي اجتماع من شأنه أن يعمق طرح الصعوبات التي واجهتها المؤسسات ؛
- مراجعة مختلف الطلبات التي واجهتها مختلف القطاعات الاقتصادية إلى لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والعناية الواجبة المهنية أثناء عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، وتقييم مختلف الردود التي أصدرتها في نشراتها ؛
- إطلاق دعوة للمساهمة إلى الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، لتوسيع مشاركة جميع المهنيين والمستخدمين والمؤسسات، من خلال تنظيم ملتقيات، بحيث يتم إجراء المراجعة على أساس سليم يستجيب لإنتاج معلومات مالية ذات جودة وذات صلة ، تُستخدم في المجالات الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

2.2.1. مرحلة تكييف المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مع النظام المحاسبي المالي

- تحديد المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي IFRS /IAS (الجديدة، المعدلة، المستبدلة) مقارنة بتلك المستوحاة في النظام المحاسبي المالي ؛

الخيارات المحاسبية لتحسين النظام المحاسبي المالي بين المعايير الكاملة والمعياري الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة تحليلية-

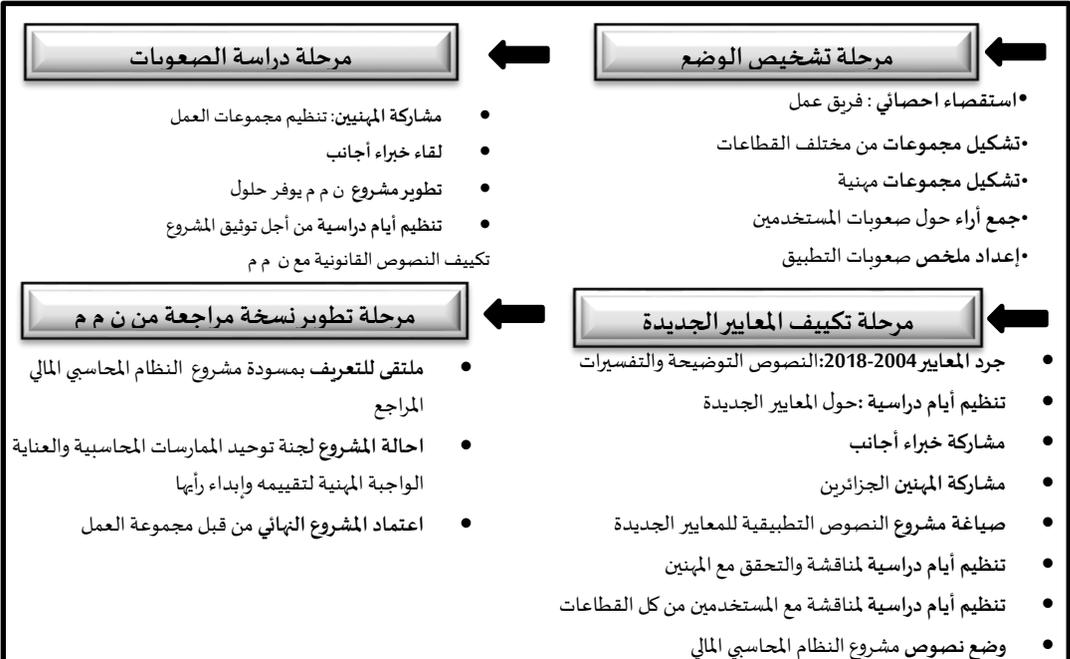
- تحديد قائمة المعايير الموجودة في النظام المحاسبي المالي (المعدلة أو المتوقفة)، من أجل تحديث أحكام النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية الجديدة IAS/IFRS؛
- تحديد المعايير الدولية الجديدة للإبلاغ المالي، المنشورة بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي (أي بعد سنة 2005) وأي نص توضيحي متعلق بها؛
- تكييف المعايير المحاسبية الدولية الجديدة لدمجها في النظام المحاسبي المالي وتنظيم أي اجتماع من المرجح أن يثري فهم المعايير الجديدة (التعريف، النطاق، الأساليب... الخ)؛
- تكييف المعايير المحاسبية الدولية الجديدة في السياق الجزائري شريطة ألا تتعارض مع المصلحة الوطنية، وألا تثير التساؤلات حول التنمية الاقتصادية والقرارات الاقتصادية لتجنب أي تأثير سلبي؛

- تضمين المعايير ضمن مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد. (Radjah, 2019, p. 14)

3.2.1. مرحلة اصدار النسخة المحيئة من النظام المحاسبي المالي:

- تحديث وصياغة النصوص التطبيقية المختلفة للنسخة الجديدة من النظام المحاسبي المالي؛
 - عرض مشروع قانون النظام المحاسبي المالي على لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والعناية الواجبة المهنية لتقييمه وإبداء رأيها؛
 - تحديث وتطوير النسخة الجديدة من مشروع قانون النظام المحاسبي المالي.
- تجدر الإشارة أن مجموعة تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي تعتمد على جملة من الإجراءات ويمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01)، إجراءات مراحل تمييز النظام المحاسبي المالي



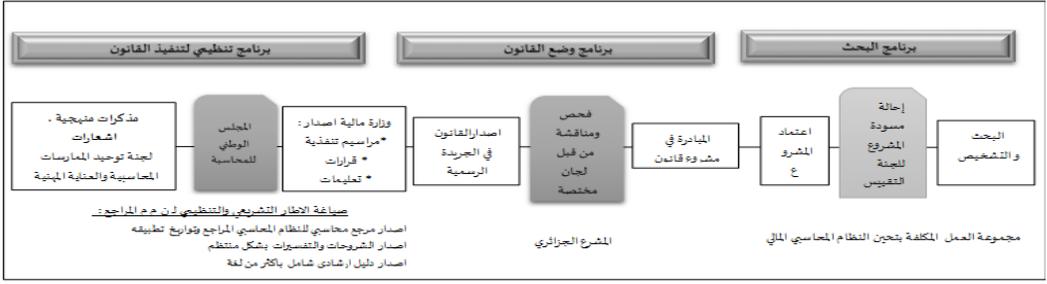
Source: (YAHY, 2018, Mécanismes à mettre en œuvre par le Groupe de travail chargé de l'évaluation et la révision du Système Comptable Financier , p. 2)

2. المنهج المعتمد لتحسين النظام المحاسبي المالي: اعتمد مجلس المحاسبة الوطني على نهج تحديث النظام المحاسبي المالي بالأخذ بعين الإعتبار اصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية التي تخلفت عنها أي الفترة بين (2004-2018) وحيث ترى مجموعة العمل المكلفة بتحديث النظام أنه سوف يتم إصدار النسخة الحديثة من النظام المحاسبي المالي في أفضل الأحوال سنة 2023. إلا أن هذا النهج يبقينا دائما بعيدين عن المعايير المحاسبية الدولية، وخاصة بعد ما أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية النسخة الجديدة من الإطار التصوري سنة 2018 حيث أقر رئيس المجلس أن التغييرات التي سوف تحدث خلال العشر السنوات القادمة سوف تكون أكثر تكرارا لكي تتناسب والإطار التصوري الجديد، وحتى مع المعايير التي أصدرت حديثا. وعليه فالنسخة سنة 2023 من النظام المحاسبي المالي بعيدة عن مستجدات المعايير الدولية وخاصة مع زيادة وتيرة التغيير وعليه لا بد من التفكير في تشكيل مجموعة عمل جديدة لمتابعة هذه المستجدات وإصدار نسخة جديدة من النظام. (El Bessaghi, 2019, p. 18).

3. استراتيجية تجسيد عملية تحسين النظام المحاسبي المالي : قبل التطبيق الميداني لعملية مراجعة النظام المحاسبي المالي، يجب إعداد استراتيجية شاملة تحدد بصفة منهجية الخطوات التي يجب مراعاتها قبل وأثناء عملية تجسيد أو تطبيق تحسين النظام المحاسبي المالي. لقد مرت المؤسسات الجزائرية بإجراءات تغييرية جذرية لمنظومتها المحاسبية وعليه فلقد استفادت من التجربة السابقة عندما طبقت النظام المحاسبي المالي لأول مرة سنة 2010 وعليه فهذه التجربة قد افادتها كثيرا وعليه فتحسين النظام المحاسبي المالي سوف يكون أقل تعقيدا.

1.3. وضع الاطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي المراجع : يمكننا تلخيص بروتوكول اصدار النظام المحاسبي المالي المراجع على النحو التالي :

الشكل رقم 02، إجراءات اصدار النظام المحاسبي المالي المراجع



المصدر: من اعداد الباحثين

بعد اعتماد المشروع النهائي من قبل مجموعة العمل المكلفة بمراجعة النظام المحاسبي المالي تشترع وزارة المالية لمبادرة في مشروع قانون ،حيث يعيد المشرع الجزائري بعد فحصه ومناقشته واصدار أعمال تمهيدية لإعادة نشره في الجريدة الرسمية في شكل قانون المتضمن في طياته الخطوط العريضة للنظام المحاسبي المالي المراجع.ومن المتوقع أن يكون ذلك في بداية سنة 2023، حيث يتطلب هذا القانون تفصيلات وشروحات وفق نصوص تنظيمية تصدر من قبل وزارة المالية في شكل مراسيم تنفيذية ،قرارات، تعليمات...الخ والتي تهدف إلى توضيح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي المحين، وتفاديا لوقوع الابهام وسوء الفهم للنصوص التنظيمية، يجب أن تكون أكثر شمولية وتفصيلا حتى تكون مرجعا محاسبيا للنظام المحاسبي المالي المحين وكذا لتوضيح كل ما سبق وخاصة عن ما أغفل المشرع عنه في شرحه للأمور التقنية يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما من خلال منشوراته التي تصدر إما في شكل مذكرات منهجية واشعارات صادرة من لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والعناية المهنية الواجبة، إلا أنه يجب أن تصدر هذه المنشورات في وقت مبكر أي مباشرة بعد صدور الإطار التشريعي والتنظيمي كما يجب أن تكون شاملة وتحوي جميع النصوص القانونية ،حتى تصبح دليلا ارشاديا تستعين به المؤسسات ومستعملي القوائم المالية.

2.3. استراتجية تجسيد تحيين النظام المحاسبي المالي من قبل هيئة التقييس المحاسبي : يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة وطنية المشرفة على صياغة الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي وكذا برنامج تحيينه، وعليه لابد من تفعيل دوره من خلال إشراك أصحاب المهنة في عملية تجسيد تحيين النظام المحاسبي المالي، وكذا تقوية علاقاته مع المؤسسات الإقتصادية وذلك بتقوية أدائه من خلال ما يلي:

- تنظيم برنامج تحسيبي وتدريب مكونين على عملية تحيين النظام المحاسبي المالي؛
- الإعتماد على تجارب نموذجية لإختبار تحيين النظام المحاسبي المالي مثل التركيز على مؤسسات من قطاعات مختلفة، ثم تعميم التجربة بعد إجراء محاكاة فعلية وتقييمها؛

- تقوية لغة الإتصال من خلال عقد لقاءات وملتقيات مع أصحاب المهنة قبل تجسيد برنامج تحيين النظام المحاسبي المالي وبعده للوقوف على نقاط القوة والضعف؛
- إصدار تعليمات حول التقارير المالية المرحلية عند تطبيق عملية التحيين للنظام المحاسبي المالي.

- تفعيل دور هيئات اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، لمتابعة مشاكل القياس والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي، وكذا متابعة أنشطة مجلس المعايير المحاسبية الدولية، من أجل مواكبة التطورات في مجال المحاسبة والمشاركة في دورات تدريبية.

الخلاصة

من خلال ماسبق يمكننا القول حسب النظرية التأسيسية الجديدة أن الجزائر بالرغم من خضوعها لضغوطات الهيئات العالمية لإعتماد المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها تتمسك بهامش من الحرية لصياغة الاستراتيجية الأكثر ملائمة لتبني المعايير المحاسبية الدولية. أما من خلال النظرية الايجابية للمحاسبة توصلنا أن المؤسسات الجزائرية غير جاهزة لتطبيق معيار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

إن عملية تحيين النظام المحاسبي المالي ليست بالعملية السهلة، ولكن التقرب أكثر إلى المعايير المحاسبية الدولية يعد أقل تكلفة من ثبات النظام، لذا انتهجت مجموعة التقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي على مشاركة المهنيين وأصحاب المصالح في الشركات في عملها وذلك لتفادي المشاكل التي واجهت النسخة الأولى من النظام. كما يجب أن يهتم المجلس الوطني للمحاسبة بمختلف لجانه بوضع استراتيجية محكمة لتجسيد عملية تحيين النظام المحاسبي المالي، حيث هذا من شأنه أن يساعد في إنجاح عملية التحيين وتفادي المشاكل الفنية التي يمكن أن تقع فيها الكيانات الاقتصادية من جهة، ومن جهة أخرى بناء علاقة مع أصحاب المهنة والكيانات الاقتصادية والهيئات الدولية من أجل التحضير للمراجعة المستقبلية للنظام المحاسبي المالي، والتقليل من الفجوة مع المعايير المحاسبية الدولية، وفي نفس الوقت مراعاة خصوصية البيئة الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية. حيث ليس من المعقول الاستمرار في تحيين النظام المحاسبي المالي كل عشر سنوات، بل يجب التخلي تدريجيا عن هذا المنهج لصالح نهج التحيين المستمر. ففي غضون السنوات القليلة القادمة، ستتهار الأسواق التي أقيمت على حدودنا ، وسيكون من المثير للاهتمام و التطلع لتطبيق معيار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة للاستفادة من فرص الاستثمار والتمويل الدولية وتوسيع أنشطة الشركات الجزائرية عالميا.

النتائج

مما سبق يمكن القول أن تحيين النظام المحاسبي المالي يساعد في تعميم الممارسات المحاسبية واتقانها وتوحيدها وكما يعمل على تعزيز قابلية المقارنة، بالإضافة أنه يسمح بأخذ الوقت الكافي لتحديد ما يناسب البيئة الاقتصادية من المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن من مساوئ هذا التحيين لإبتعاد عن الممارسات الدولية بمرور الوقت أي توسيع الفجوة مع المعايير المحاسبية الدولية.

كما يمكن القول أن منح التحيين المستمر لن يُنظر إلى التحديث على أنه إجراء لمرة واحدة وفي فترات متقطعة، ولكن كعملية دائمة ومتكاملة تؤدي إلى تحديث فوري تقريبي مع المعايير المحاسبية الدولية. للقيام بذلك، يجب تصميم هيئة معينة، ويجب تعيين فرق مخصصة، وتكريس الموارد المادية والمالية لتحقيق هذا العمل طويل الأجل، ستكون مسألة المتابعة وإدخال تعديلات على الإطار المحاسبي الجزائري في نفس الوقت والتقرب من الممارسات المحاسبية الدولية، وهذا ما قد يساعد في رفع القدرات الفنية لمهنة المحاسبة التي يجب تطويرها بالضرورة.

التوصيات

وبناء على النتائج السابقة في اطار عملية تحيين النظام المحاسبي المالي حدد رئيس لجنة توحيد الممارسات بعض التوصيات ويمكن تلخيصها على النحو التالي:

- تقييم مبدأ التكلفة والمنفعة من عملية تحيين النظام المحاسبي المالي مع مراعاة مصلحة الشركات؛
- الأخذ بعين الاعتبار المنشورات الصادرة من لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والعناية المهنية؛
- عدم التسرع في تطبيق النسخة الجديدة من النظام المحاسبي المالي لتفادي المشاكل التي وقعت سابقا؛
- اعداد مدونة حسابات للمحاسبة قطاعية.

-المراجع:

- الجريدة الرسمية رقم 14، المؤرخة في 7 مارس 2016، قانون رقم 01-16، الصادر في 6 مارس 2016.
- بلال كيموش، الأطار النظري للدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية، مجلة الأرصاد للدراسات، الاقتصادية والإدارية، العدد 1، 2018.
- تيجاني بالرقى موقف المنهج المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، 2005.
- خديجة عطية، إمكانية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسات الجزائرية وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، القطب الجامعي القليعة-تيزابزة، الجزائر، 2016.

- رببعة بوقادري ، و عبد القادر مطاي ،تقييم أداء قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر الفترة 2016-2001، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ،المجلد 14،العدد19، 2018.
- سفيان بوقطابة و عبد الوهاب بن زاير و عمار بن زاير ،أثر انهيار أسعار البترول على الاقتصاد الجزائري - التدايعات والحلول -، مجلة اقتصاديات المال وأعمالJEBE، العدد السادس، 2018.
- سهيلة خيرة فاندي ، واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل إقتصاد السوق، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد ،تلمسان ، الجزائر، 2016.
- شعيب شنوف ،الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2007.
- صافية لدرايح ،المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بين القانون رقم 18-01والقانون 02-17،الملتقى الوطني بعنوان:المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل مستجدات القانون الجزائري ،28 نوفمبر 2019،جامعة مولود معمري ،تيزي وزو،الجزائر .
- مالك مرهون وخديجة عطية ،إمكانية تطبيق المعيار لابلغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة .،مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة ،المجلد3،العدد2، 2018.
- محمد الحبيب مرحوم ، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة جيلالي ليايس ،سيدي بلعباس الجزائر،2016.
- Bensabeur-slimane, a, les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du scf, these pour l'obtention du titre de docteur des sciences de gestion. faculté des sciences économiques, des sciences de gestion, université abou bekr belkaid,algerie, 2016.
- Benyekhelf , a, le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale, revue de recherche , Volume 8, Numéro 8, algerie ,2010.
- Bouraoui, n, l'algérie et les stratégies de normalisation comptable face aux ias/ifrs, les cahiers du cread, vol. 33 - n° 121 - 2017.
- Demaria.s, & dufour, d, choix d'options comptables lors de la transition aux normes ias/ifrs, sciences de l'homme et de la société,france , halshs-00543071, version 1, 2010.
- Demaria, s, les choix d'options comptables lors de la premier application des normes ias-ifrs. these en vue de l'obtention du doctort es sciences de gestion , universite de nice sophia antipdlis ,france , 2008.
- Devrimi . k & maximilian . k, countries' adoption of the international financial reporting standard for small and medium-sized entities (ifrs for smes) – early empirical evidence, accounting and business research,2015.

- Djamal, k., & mohamed elhabib, m, le systeme comptable financier algerian entre full ifrs et la norme ifrs pour pme etude qualitative de sa mise en œuvre, sciences de l'homme et de la société, france , halshs-2018.
- El besseghi. m, comment répondre à l'évolution des normes comptables internationales ias/ifrs, revue elmohasebe.n4, algerie,2019.
- Khouatra, d., l'intégration des normes comptables internationales ias-ifrs dans les systèmes comptables francophones cas du système comptable financier algérien, hal-archives-ouvertes.fr, 2018.
- Office National des Statistiques, La premier recensement economique, 2010-2011 résultats définitifs de la première phase, edition ons-collections statistiques n°172/2012, série e : statistiques économiques n°69.
- Ministère de l'industrie et de mines, bulletin d'information statistique de pme algeria,2019.
- Radjah, t, séminaire du 21 janvier 2019 sur l'évaluation et la révision du système comptable financier. revue el mouhasebe ,n4, algerie ,2019.
- Standard, s. i. second comprehensive review of the IFRS for Smes, August 2020.
- Yahi , n, mécanismes à mettre en œuvre par le groupe de travail chargé de l'évaluation et la révision du système comptable financier, journée d'études ayant pour thème "le systeme comptable financier, évaluation et propositions de revision", ordre national des experts-comptables, algeria,2018.