

الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية دراسة تقييمية

لخضر بن أحمد

أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة الجلفة



ملخص:

تعالج هذه الدراسة كيفية تفاعل البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية لمواكبة المستجدات الحادثة في ظل الاتجاه المتنامي لعولمة معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي توضيح مدى تأثير الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي وتطبيق النظام المحاسبي المالي بمعايير المحاسبة الدولية. كما تتناول عرضا لمراحل تطور الفكر المحاسبي إلى غاية ظهور التوافق المحاسبي الدولي ومعايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى التطورات المحاسبية في الجزائر بالمرور على مختلف الأنظمة المحاسبية التي اعتمدها الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية إصلاح نظامها المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية لينتج عنه النظام المحاسبي المالي، ثم إظهار مدى توافقه مع هذه المعايير.

Résumé:

Cette étude traite la façon dont l'interaction de l'environnement comptable algérien avec les normes comptables internationales et les évolutions de la mondialisation de ces derniers, ainsi cette étude a pour objet d'illustrer la vulnérabilité de la pratique comptable en Algérie dans le cadre de la réforme comptable et la mise en œuvre du système de comptabilité financière et des normes comptables internationales.

Aussi nous présentons par le biais de cette étude l'évolution comptable en Algérie pour connaître les différents systèmes comptables adoptés par l'Algérie depuis l'indépendance jusqu'à la réforme de système comptable en conformité avec les normes comptables internationales.

مقدمة:

لقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى أي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور المعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات. وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت. فكانت المحاسبة أداة لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم لجميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته والذي يساعده في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أمواله وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه. وفي ظل هذه الظروف كانت المحاسبة تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفترية ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة.

في أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديد في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية، فظهر الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية وإلى تكوين شركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أداة إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبالتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية، ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المشروع فقط. بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والأشراف على تنفيذها والرقابة عليها. ويترب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج والرقابة على عناصر التكاليف وتقديم التقارير للجهات الإدارية المختلفة لقياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع.

منذ أواخر القرن التاسع عشر وفي خلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقدم أفضل السلع والخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللاهائية والمحافظة على رأس المال ونموه، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات المحاسب وأصبحت المحاسبة وسيلة لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيلة لخدمة المجتمع بصفه عامه، وترتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة قصد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.

ومع بدايات القرن الحالي بدأ التنسيق بين الدول المختلفة والمنظمات المعنية فيها في محاولة لجلب عدد من الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض، حيث تولد عن هذا التوحيد معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات في العالم.

على هذا الأساس سعت السلطات الجزائرية إلى تبني نظام جديد للمحاسبة يتميز بالمرونة ويعمل على تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية المحلية ومتطلبات المعايير المحاسبة الدولية، وبداية من الثلاثي الثاني من سنة 2001 بدأت عملية الإصلاح المحاسبي لتنتهي بإصدار النظام المحاسبي المالي (SCF)، والذي بدأ حيز التطبيق ابتداء من: 2010-01-01.

ونظرا لأهمية التطورات التي شهدتها النظام المحاسبي الجزائري حاولت الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما مدى تطور الممارسة المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل التحولات الفكرية المحاسبية العالمية ؟

و لمعالجة هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث الى أربعة محاور :

1. الإطار المفاهيمي و التصوري للمحاسبة .
2. المعايير المحاسبية الدولية .
3. الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل الإصلاح المحاسبي.
4. الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد الإصلاح المحاسبي .

أولاً: الإطار المفاهيمي و التصوري للمحاسبة

1. تعريف المحاسبة :

رغم العمق التاريخي للفكر المحاسبي إلا أنه لا يوجد تعريف محدد للمحاسبة، وقد بدأت محاولات جادة لوضع تعريف شامل لكافة جوانب المحاسبة¹ ، ومن بين التعاريف المتعددة نذكر منها :

❖ المحاسبة علم يبحث في القواعد والمبادئ التي تحكم العمليات التجارية عند حدوثها من حيث تسجيلها وتصنيفها وتلخيصها واستخراج نتائجها، وبيان المركز المالي للمؤسسة² .

❖ المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات

المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة³ .

❖ تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA : المحاسبة هي عملية تحديد وقياس وتوصيل

المعلومات الاقتصادية، وبما يمكن من ترشيد أحكام وقرارات مستخدميها⁴ .

❖ تعريف الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA : المحاسبة هي مجرد فن التسجيل،

والتبويب والتلخيص بطريقة منهجية وجوهرية للمعاملات والأحداث ذات الطبيعة النقدية والتي تتسم بأنها ذات طبيعة أو خاصية مالية، وتفسير النتائج المترتبة على ذلك⁵ .

من خلال ما سبق يمكن القول أن المحاسبة علم لأنها تستخدم مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات، وهي فن لأنها تطبق ذلك العلم بطريقة فنية وتعرض وتبويب، وتصنف من خلال القائمين على عملية التطبيق، وجعل البيانات أكثر فائدة لأصحاب العلاقة⁶ .

2. أهداف المحاسبة : لقد تطورت أهداف المحاسبة تبعاً لتطور حاجيات المؤسسة ومحيطها (الدولة، إدارة، الضرائب، المؤسسات المالية، ...) ⁷، ومن بين الأهداف نجد :

1.2. الأهداف التقليدية⁸ :

❖ إيجاد سجل شامل للمعاملات المالية المتعلقة بالمؤسسة.

❖ تحديد نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية.

❖ تصوير المركز المالي للمؤسسة، والتغيرات فيه في نهاية الفترة المالية.

2.2. الأهداف الحديثة : ويمكن تلخيصها فيما يلي⁹ :

❖ توفير المعلومات المالية المفيدة لأصحاب المؤسسة، وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة السليمة، وفي الوقت المناسب .

- ❖ توفير المعلومات لتقوم إدارة المؤسسة وقدراتها .
- ❖ توفير معلومات مالية عن نشاط المؤسسة تفيد مستخدمي القوائم المالية من أجل التحليل والرقابة واتخاذ القرارات السليمة ... إلخ .

- ❖ توفير المعلومات المالية لجهات أخرى مثل نقابات العمال، المستهلكين، الجمعيات، الباحثين، الدارسين، ... إلخ.
- ❖ تزويد المخططيين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية¹⁰ .

3. أهمية المحاسبة : تعتبر المحاسبة من أهم وسائل الرقابة ولها أهمية كبرى تتمثل في¹¹ :

1.3. بالنسبة للمؤسسة : بواسطة المحاسبة يمكن للمؤسسة :

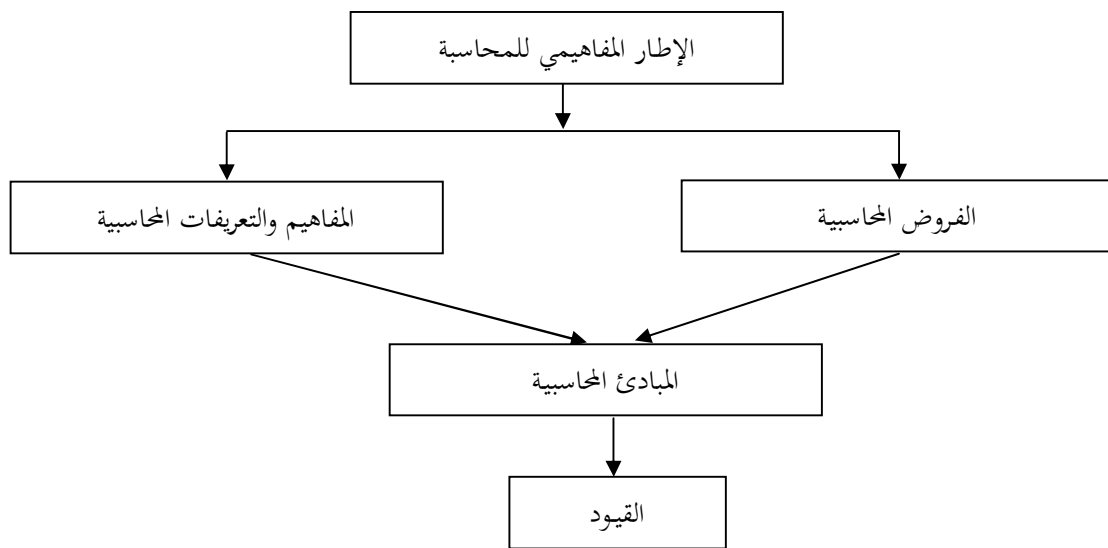
- ❖ رصد حركية نشاطها ومعرفة تطور وضعيتها المالية .
- ❖ تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج .
- ❖ تزويد وتوفير إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة، سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية دورية أو غير دورية .

- ❖ تشكل المحاسبة وسيلة إثبات إداري وقانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدة والتي تترجم بصورة أو بأخرى مجمل العمليات المجسدة لنشاطات المؤسسة سواء في علاقتها مع نفسها أو مع محيطها .

2.3. بالنسبة لمحيطها : تلي المحاسبة ضرورات النظام الاقتصادي والمالي وأيضاً القانوني والجبايي باعتبارها أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة من خلال كشف نتائج النشاط وإبراز تشكيلة ذمتها المالية، ووضعيتها المحاسبية من حين لآخر لتزويد محيطها الخارجي .

4. الإطار النظري للمحاسبة : باعتبارها فرعاً من فروع المعرفة لا بد من وجود إطار مفاهيمي تمتد جذوره إلى نظرية المحاسبة، وذلك لكي يسند الممارسات المهنية للمحاسبة وتطبيقاتها العملية في الواقع الفعلي¹²، ويمكن إيضاح هذا الإطار بالشكل التالي :

الشكل رقم 01 : الإطار النظري (المفاهيمي) للمحاسبة



1.4.1. الفروض المحاسبية : تمثل الفروض مقدمات يجب قبولها في الإطار الفكري (المفاهيمي) المحاسبي، ولا يمكن التحقق من صحتها كونها تمثل أساسا للإطار الفكري، لذلك فهي تمثل أساسا يستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية، وإعداد القوائم المالية¹³، وهناك أربع فروض وهي :

❖ فرض استقلالية الوحدة الاقتصادية

❖ فرض الاستمرارية

❖ فرض الفترة المحاسبية

❖ فرض وحدة النقد

2.4. المفاهيم والتعريفات المحاسبية: يعرف المفهوم من الزاوية النظرية بأنه "النتاج الذي ينشأ من خلال عملية تعريف وتصنيف ثم تفسير الظواهر المختلفة" ويرى البعض بأن المفاهيم جزء من الفروض أو المسلمات، وتشكل المفاهيم والتعريفات معاً الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية، كما أن البعض يعتبر المفاهيم المحاسبية المنبع الأساسي الذي نشأت عنه الفروض والمبادئ المحاسبية¹⁴.

3.4. المبادئ المحاسبية والقيود : تعتبر المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة، فعندما يواجه المحاسبون مشاكل محاسبية تحتاج إلى حلول يتم الرجوع إلى هذه المبادئ، وعليه يمكن القول أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي مجموعة قواعد عريضة تم تبنيها نتيجة للتطبيق المهني للفكر المحاسبي¹⁵، و تجدر الإشارة الى انه هناك بعض القيود أو ما يسمى بالحددات على المبادئ المحاسبية التي تتضمنها الأعراف المحاسبية في الممارسة المهنية¹⁶: (كالتكلفة التاريخية، الأهمية النسبية، ثبات الطرق المحاسبية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ المصادقية، مبدأ الموضوعية، مبدأ الإفصاح، مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء، مبدأ تحقق الإيراد).

ثانياً: المعايير المحاسبية الدولية

إن فكرة توحيد المعالم المحاسبية ترجع إلى منتصف القرن 20 حيث كان للتطورات الاقتصادية دور كبير في انفتاح وانصهار المجال المحاسبي، خاصة بعد أزمة الكساد العالمي عام 1929 التي كشفت عن الكثير من التلاعبات، الأمر الذي أدى إلى ظهور هيئات محاسبية دولية بهدف وضع أسس دولية لمهنة المحاسبة بغرض إيجاد توافق دولي حول توحيد محاسبي، ليتجسد بوضع معايير محاسبية دولية هدفها توحيد قواعد و أسس و الممارسات المحاسبية، فأصبح بذلك لزوما وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة وتلقى الموافقة في أغلب الدول.

1. تعريف المعيار المحاسبي

تعرف المعايير المحاسبية على أنها عبارة عن مجموعة المقاييس و الإشارات المرجعية الوضعية و المحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس و إثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة¹⁷.

جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة **Standard** الإنجليزية وهي تعني نموذج يوضع ليقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وكذا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة و التدقيق¹⁸.

و يعرف المعيار حسب منظمة المعايير الدولية (ISO :international standards organisation) على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين¹⁹.

2. خصائص المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية:

تتمثل أهم الخصائص التي تتميز بها المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية فيما يلي²⁰:

- ❖ إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني.
- ❖ تفضيل مصلحة المستثمرين و المساهمين و الدائنين في المؤسسة.
- ❖ تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري.
- ❖ توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق.
- ❖ تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروحات.
- ❖ إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكن من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- ❖ إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم.
- ❖ الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة و التناقص في قيمة الأصول.
- ❖ التطبيق بأثر رجعي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل.

3. أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية:

يمكن إبراز أهم إيجابيات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة كأساس لإعداد وعرض القوائم المالية على الصعيد الدولي كالآتي²¹:

- ❖ المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية تتمتع بالقبول الدولي، ومعترف بها عالميا.
- ❖ تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية.
- ❖ تسمح بإجراء المقاربات بين عدة مؤسسات على اعتبار أن تطبيق كل المؤسسات في الأسواق المالية الدولية لمعايير محاسبية موحدة من خلال المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية يجعل من القوائم المالية لهذه المؤسسات متجانسة وقابلة للمقارنة.
- ❖ تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة، وإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة في لحظة تقديم المعلومة عنها، وفق نظرة اقتصادية ومالية و ليس وفق نظرة قانونية.
- ❖ إيجاد لغة محاسبية مشتركة وموحدة تلقى قبولا وطنيا ودوليا لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في نطاق المحاسبة بين دول العالم، يجعل من المحاسبة وسيلة إخبارية تساعد في توفير معلومات محاسبية متسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلية للمقارنة و التداول من دولة لأخرى.
- ❖ معايير تعالج كل العمليات، أي أنها معايير مكتملة أكثر من أي مرجع آخر.
- ❖ متوافقة مع التطورات الاقتصادية باستمرار.
- ❖ تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.

❖ توفير معايير محاسبة دولية موحدة يسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات التي لها فروع في دول مختلفة وبتطبيقات محاسبية متباينة، ومساعدتها في تصميم نظم متكاملة للمعلومات تسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها.

❖ تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول بالنظر إلى التنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف، ومنه تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دوليا.

4. مقومات ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

1.4. مقومات تطبيقها:²²

يقصد بمقومات التطبيق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة البيئة المحلية لتندمج في البيئة الدولية بدون أي صعوبات وتعارض، ويمكن ذكر أهم هذه المقومات كالآتي:

❖ بيئة معاملة أو في طريقها إلى البيئة العالمية، ويعني هذا أن تتوافق البيئة المحلية مع صفات العولمة من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية، وفي مقدمتها المنظمة العالمية للتجارة وشروطها واتفاقياتها، مجلس معايير المحاسبة الدولية، منظمة البورصات العالمية والإتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها.

❖ تكييف التشريعات و القوانين بما يتوافق مع متطلبات الدولية: ينبغي إزالة أي تعارض أو عدم تطابق بين القوانين و التشريعات المحلية مع المتطلبات الدولية بحيث يسهل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مجالات التجارة، الصناعة، الخدمات والقطاع المالي.

❖ البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (المؤسسات) وهنا يرجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيميا وتنسيقيا وليس دورا مسيطرا.

❖ التكيف الفني و النفسي لمواطني البلد: و المقصود بالتكيف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطرق كفاءة و إمكانيات جيدة، أما التكيف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة وتوجهاتها.

2.4. ثانيا متطلبات تطبيقها:²³

تشكل متطلبات التطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية و الهيئات المهتمة بالمحاسبة والشركات والجامعات ومراكز التكوين المهني وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وما يرتبط بها بشكل سليم وكفاء، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي:

❖ **التأهيل العلمي و العملي:** المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح.

❖ **الأنظمة و القوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية:** يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات التي ستطبقها وتتخلص أهم هذه الأسس فيما يلي:

■ **التشريعات الضريبية:** ينبغي أن تنص هذه التشريعات الضريبية المعمول بها على قبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفرض تطبيقها والالتزام بها في العمل المحاسبي لدى المؤسسات المعنية بتطبيق هذه المعايير.

■ **القانون التجاري:** ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها.

■ القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي: ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية معلومة.

■ القانون المنظم لسوق الأوراق المالية: ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة.

❖ دور المؤسسات و مفتشيات الضرائب: سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية و نظامها المالي و المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

❖ دور الإعلام: للإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم معايير المحاسبة الدولية والمقصود منها، وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى.

ثالثا: الممارسة المحاسبية في الجزائرية قبل الإصلاحات

طبقت الجزائر ما بعد الاستقلال المخطط المحاسبي العام الموروث عن عهد الاستعمار الفرنسي لسنة 1957، واستمرت في تطبيقه 12 سنة، إلا أن الاقتصاد الجزائري عرف تحولات جذرية نحو الاقتصاد المخطط والتسيير الاشتراكي للمؤسسات، وبما أن المحاسبة أداة ترجمة لمختلف الجوانب كان لزاما عليها مسايرة هاته التحولات، وعليه أصبحت الحاجة ملحة لتغيير المخطط المحاسبي العام الفرنسي في الجزائر والذي كان موجها نحو اقتصاد رأسمالي.

1. المخطط المحاسبي العام PCG.

اهتمت فرنسا بعد الحرب العالمية الثانية بإعادة البناء، وانتهجت سياسة اقتصادية مبنية على التخطيط، حيث تم اعتماد المخطط المحاسبي العام الذي يركز على تحقيق الأهداف الاقتصادية العامة كزيادة الدخل وزيادة الناتج القومي مع أهمية أقل لمهنة المحاسبة، هذا وتتميز المحاسبة الفرنسية بكونها تحفظية بشكل كبير وتهتم بالشكل أكثر من المحتوى²⁴.

وتمثل مختلف نسخ المخطط المحاسبي العام فيما يلي:

❖ المخطط المحاسبي العام لسنة 1947²⁵.

❖ المخطط المحاسبي العام لسنة 1957²⁶.

2. التشريع المحاسبي الجزائري في الفترة الممتدة بين 1962 و 1975²⁷.

مثلما هو معروف فإن الجزائر ورثت غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتحسبا لحصول فراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة لو توقف العمل بهذه القوانين، أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم: 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (PCG)، كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

و قد تميزت هذه الفترة من ناحية التنظيم الاقتصادي بالبداية في عمليات التأمين خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق

التسيير التي سترافق التوجه الجديد في الفلسفة الاقتصادية، كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو :

❖ المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (*CSTC* , *Conseil Supérieur de la Technique Comptable*)،

وحددت صلاحيتها في النص القانوني المنشئ لها، كما تم تدعيم العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب (الأمر رقم 82/71 الصادر في : 1971/12/29) تكملة لهذه التحولات، و جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:

❖ المرسوم: 83/72 الصادر في: 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية .

❖ المرسوم: 84/72 الصادر في: 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التبرص المهني لخبراء المحاسبة .

3. المخطط المحاسبي الوطني (*Plan Comptable National, PCM*)

عرف الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال تحولات جذرية نحو الاقتصاد المخطط والتسيير الاشتراكي للمؤسسات، وبما أن المحاسبة أداة ترجمة لمختلف الجوانب الاقتصادية كان لزاما عليها مسابقة هاته التحولات، وعليه أصبحت الحاجة ملحة لتغيير المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 في الجزائر الذي كان موجها نحو اقتصاد رأسمالي.

1.3. تاريخ وظروف إعداد المخطط المحاسبي الوطني

لقد كانت أول محاولة لتغيير المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 في سنة 1964، لكنها اقتضرت على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر، وهذه العملية لا يمكن اعتبارها كمحاولة حقيقية لتغيير المخطط²⁸. تعود أولى محاولات تكييف المخطط إلى سنة 1969، أين كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بالانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاه ستة أشهر تقوم بعدها هذه الأخيرة بتقديم حصيلة عملها أي في 1970/06/30 حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19²⁹.

وقد شكل وزير المالية آنذاك لجنة من شأنها تحضير وإعداد مخطط محاسبي جديد في ظرف 6 أشهر، إلا أن هاته اللجنة لم تقدم شيئا ولم تسفر أشغالها عن أي مخطط جديد، إذ لم تكن المهلة المخصصة كافية، فلم تكن متوافقة مع أهمية وضخامة المهمة، ولقد كانت المحاولة الثانية التي انطلقت في سنة 1972 دائما بقيادة وزارة المالية هي المحاولة الناجحة، إلا أن هذه المرة أوكلت مهمة تغيير المخطط إلى مجلس مكلف بذلك هو المجلس الأعلى للمحاسبة الذي تم إنشاؤه بمرسوم مؤرخ في 29 ديسمبر 1971، وأوكلت له مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد بالإضافة إلى مهمة تنظيم ميدان المحاسبة³⁰.

2.3. الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني

يتضمن الإطار المحاسبي العام للمخطط والذي جسده القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط³¹ :

1.2.3 **التنظيم والتسيير المحاسبي:** لقد نص المخطط الوطني المحاسبي على كيفية تنظيم المحاسبة وتسييرها، حيث أكد على أن تكون المحاسبة دقيقة جدا، تسمح بإجراء الرقابة عليها، وعلى أن يتم تنظيم المحاسبة بالكيفية التي تسمح بحساب التكاليف وأسعار التكلفة، وتسمح كذلك بإعداد ومراقبة الموازنات، وأقر المخطط على أن تمسك المحاسبة بالعملة

الوطنية، وفقا للقيود المزدوج، كما نص على طريقة مسك السجلات الثانوية وتجميعها في اليومية العامة، ونص كذلك على ضرورة استناد كل عملية على وثيقة أو مستند³².

2.2.3 الحسابات، مجموعاتها وأرقامها³³ : لقد اعتمد النظام العشري عند ترقية الحسابات الرئيسية داخل كل صنف من

الأصناف والتي بلغ عددها ثمانية أصناف:

الصنف الأول: الأموال الخاصة.	الصنف الخامس: الديون.
الصنف الثاني: الاستثمارات.	الصنف السادس: الأعباء.
الصنف الثالث: المخزونات.	الصنف السابع: النواتج.
الصنف الرابع: الحقوق.	الصنف الثامن: النتائج.

تُكون هذه الأصناف ثلاث مجموعات من الحسابات، المجموعة الأولى تضم حسابات عناصر الأصول والثانية تضم عناصر الخصوم والثالثة تضم حسابات التسيير.

❖ حسابات الأصول تشمل (الصنف الثاني، والثالث والرابع).

❖ حسابات الخصوم وتشمل (الصنف الأول والخامس).

❖ حسابات التسيير وتشمل (الصنف السادس والسابع وتمثل النتائج الفرق بين حسابات النواتج والأعباء).

و قد روعي ترتيب حسابات عناصر كل من الأصول والخصوم باعتبارهم حسابات الميزانية على مبدأي السيولة بالنسبة

للأصول والاستحقاقية بالنسبة للخصوم .

3.2.3. القوائم المالية الختامية³⁴ :

بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية الثلاث السابق ذكرها، الميزانية أصول والميزانية خصوم التي تعطي مجتمعة وضعية

ذمة المؤسسة لحظة إعدادها، وكذلك جدول حسابات النتائج الذي يمد بجملة من الأرصدة الوسيطة للتسيير التي تعتبر بمثابة

جدول للقيادة، فرض المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات تلخيص العمليات المحاسبية لدورة مالية أو محاسبية، من خلال

أربعة عشر جدول تتمثل في :

الجدول رقم 04 الاستثمارات .	الجدول رقم 11 إهلاك البضائع والمواد .
الجدول رقم 05 الإهلاكات .	الجدول رقم 12 مصاريف التسيير .
الجدول رقم 06 المؤونات .	الجدول رقم 13 المبيعات والخدمات المقدمة .
الجدول رقم 07 الحقوق .	الجدول رقم 14 نواتج أخرى .
الجدول رقم 08 الأموال الخاصة .	الجدول رقم 15 نواتج التنازل عن الاستثمارات .
الجدول رقم 09 الديون .	الجدول رقم 16 التعهدات الممنوحة والمقدمة .
الجدول رقم 10 المخزونات .	الجدول رقم 17 معلومات مختلفة .

تشكل هذه الجداول مجتمعة جملة من المعلومات المفصلة التي تساعد كل من له فائدة من الإطلاع على القوائم المالية،

في أخذ صورة تفصيلية عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، خلال الدورة المحاسبية محل الإطلاع، كما تدرج هذه الملاحق كل

التغيرات التي أدخلتها المؤسسة، بالإضافة إلى تبرير عن هذا التغيير، في كل من المبادئ المحاسبية، طرق قياس المخزون وكذلك

الحيداد عن استعمال طريقة الإهلاك المتبعة في الدورات السابقة، هذا لأن التغيير الذي أدخلته المؤسسة يشكل إخلالاً بأحد المبادئ الأساسية في المحاسبة.

في هذا الإطار قام المجلس الأعلى للمحاسبة بإنشاء لجنة التوحيد، كلفت بمهمة إعداد المخطط المحاسبي الجديد وانطلقت أشغال إعداد مشروع المخطط المحاسبي بالشركة الوطنية للمحاسبة، وفي هذا الصدد تم تكوين لجنة دائمة مكونة من خبراء جزائريين مدعمين بخبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، تمثلت مهمتهم في مراقبة وتتبع تطور الأشغال وإبداء الآراء في هذا المجال، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي من جامعة "براغ"، جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان، حيث تم فحص ودراسة مختلف المخططات المحاسبية الأجنبية للاستفادة منها، وفي شهر ديسمبر 1972 قدمت لجنة التقييس المشروع التمهيدي للمخطط المحاسبي الوطني الجديد، حيث توسعت المناقشة لتشمل ممثلي المؤسسات العمومية حتى يستجيب إلى احتياجات كل قطاعات الاقتصاد الوطني، والتي تم خلالها إدخال تعديلات طفيفة على المشروع التمهيدي للمخطط المحاسبي، وبعد نهاية أشغال التحضير بدأت عملية عرض وشرح المخطط بإقامة عدة ملتقيات حول المخطط المحاسبي وأهدافه وكيفية تطبيقه، وقبل نشر المخطط تمت ترجمته من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية من قبل لجنة كونت خصيصا لهذا الغرض³⁵.

لقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبني المخطط الجديد (PCN) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع تلاه صدور الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية³⁶. وفي الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية: الزراعة، السياحة، البناء والتعمير والإسكان، ومخطط خاص بالتأمينات³⁷.

و قد أثر التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال على أعمال لجنة التوحيد، التي توجت بمخطط روعي عند إعداداته الإجابة عن احتياجات المحاسبة الوطنية، التخطيط الوطني ومراقبة التحصيل الجبائي، مايلي³⁸.

❖ إهمال دور المؤسسات الاقتصادية باعتبارها المنتج الأساسي للمعلومات المحاسبية، للإسهام في تصميم وإرساء هذا المخطط بالاقتراعات، خاصة إذا تعلق الأمر بالإجابة على احتياجات التسيير الداخلي لهذه المؤسسات.

❖ تصميم مخطط محاسبي وطني لا يقوم على الجمع والمزاوجة بين المحاسبة العامة للمؤسسة والمحاسبة التحليلية، والاكتفاء بتبني الأولى على أن يترك تنظيم وتبني الثانية وتكييفها على حسب احتياجات كل مؤسسة.

3.3. المبادئ الرئيسية المعتمدة في المخطط :

لقد تم توجيه أعمال إعداد المخطط الوطني المحاسبي ، على أساس مبادئ رئيسية كانت بمثابة الدليل الذي تتبعه اللجنة في أعمالها، وقد أثر مبدآن اثنان من بين هاته المبادئ تأثيراً كبيراً في شكل ومضمون وشخصية المخطط المحاسبي الوطني، ويتعلق هذان المبدآن بالهدف النهائي للمحاسبة أولاً، وطرق تحليل الوضعية والتسيير المالي للمؤسسات ثانياً³⁹.

1.3.3. الهدف النهائي للمحاسبة :

على اعتبار أن المحاسبة كانت تفهم على كونها غاية في حد ذاتها ومخصصة لنخبة من الإطارات فقط، ونظرا لصعوبة فهمها واستعمالها إضافة لاعتبارها مجرد إجبار قانوني وامتثالا للأوامر الجبائية فقط، مما أدى إلى افتقاد جل المؤسسات لحد أدنى

من التنظيم المحاسبي، فقد كانت تكتفي بتلبية الأوامر القانونية والجبائية فقط، لذلك أصبح من الضروري تغيير بعض المفاهيم السائدة حول دور المحاسبة، وفي هذا الإطار فقد تم وضع إطار محاسبي واضح وبسيط، كما أن تعيين الحسابات جاء مبسطا ومفهوما من طرف كل المستعملين، مما يسهل استغلال المعطيات المحاسبية⁴⁰.

2.3.3. طرق تحليل الوضعية والتسيير المالي للمؤسسات :

لقد كانت طرق تحليل وضعية المؤسسة والتسيير المالي السائدة قبل وضع المخطط المحاسبي الوطني، طرقا إحصائية (ساكنة) متأثرة بالنظرة القانونية للمحاسبة حيث كان دور الإثبات في المحاسبة، دورا متغلبا على الأدوار الأخرى، كما كانت المحاسبة تشكل أداة تحليل الذمة وتحديد النتيجة فقط⁴¹، وعلى هذا الأساس أراد القائمون على إعداد المخطط المحاسبي الجديد إعادة توجيه دور المحاسبة وإبراز طريقة التحليل الديناميكي لوضعية المؤسسة، وذلك بإدخال جدول حركات الذمة، وهو جدول مهم يسمح بمعرفة تطور وضعية المؤسسة من بداية السنة إلى غاية إعداد الميزانية، بالإضافة إلى تحديد النتيجة في مختلف مراحل تكوينها، وهو الأمر الذي يسهل من تحليلها ومعرفة مكوناتها، وبالتالي يسمح باتخاذ القرارات المناسبة⁴².

4. أهداف المخطط المحاسبي الوطني:

يهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى توحيد المصطلحات، وقائمة الحسابات وآليات سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة، وفي بعض الأحيان ملحقاتها التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني وهذا من أجل تسهيل⁴³:

- ❖ تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- ❖ مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات الداخلية والخارجية .
- ❖ مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسة الإحصائية والتخطيط.
- ❖ عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات .
- ❖ مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم .
- ❖ تسهيل التقديرات واتخاذ القرار بالإضافة إلى جعل تحليل المؤسسات ديناميكيا.

رابعا: الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد الإصلاح المحاسبي

أصبحت الممارسة المحاسبية استنادا لقواعد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) غير ملائمة للظروف الجديدة، وما ترتب عنها من تحولات مست مختلف أوجه الحياة الاقتصادية، السياسية والاجتماعية في الجزائر، والمتمثلة في استقلالية المؤسسات العمومية، بروز القطاع الخاص (المؤسسات الاقتصادية الخاصة)، إنشاء سوق مالي (بورصة الجزائر)، إبرام الجزائر لعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتحضير للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة حيث كان لهذه الإصلاحات الدور المهم والضروري لاستبدال التشريع المحاسبي لعدم مساييرته للتطورات الاقتصادية الجديدة .

1. حتمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر:

منذ أن اعتمدت الجزائر على النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني لم تقم بأي تعديلات من شأنها أن تسد بعض العقبات والنقائص الموجودة فيه، كما أن القوائم المالية التي يعرضها لا تتوافق مع المعايير والمقاييس العالمية، ولا تسمح لمختلف المستعملين خاصة الأجانب من الحصول على معلومات مالية صادقة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات الصائبة⁴⁴ وأهمية ما ميز الممارسة المحاسبية في الجزائر هو عدم تمييزها بين مختلف أشكال المؤسسات من حيث الحجم والطبيعة القانونية،

ذلك أن قواعد المخطط المحاسبي الوطني إلزامية التطبيق على كل شخص معنوي أو طبيعي، فبالنسبة للمؤسسات العمومية أهم ما ميز تطبيقات المحاسبة هو عدم فعاليتها، رغم احترامها لتطبيق قواعد المخطط المحاسبي الوطني، وكان هذا نتيجة للتذبذب الكبير الذي ميز سياسة الإفصاح عن المعلومات في هذه المؤسسات حيث كانت أغلبها مضللة نتيجة لعدم اعتبارها أهمها انعكاس فشل السياسات الاقتصادية المتبناة في الجزائر، وقد استمر تردي الممارسة المحاسبية حتى بعد الإصلاحات الاقتصادية التي أدخلت تغييرات هيكلية منحت بموجبها المؤسسات الاقتصادية استقلاليتها في التسيير، ومع ذلك استمر الوضع على ما هو عليه وأصبح من السلوكيات المميزة لهاته المؤسسات التأخر في إعداد القوائم المالية والتي كانت بدورها تحتوي معلومات غير معبرة عن الواقع الحقيقي، الأمر الذي أدى بالعديد من هذه المؤسسات إلى إعلان إفلاسها وخضوعها للتصفية أو الخصخصة.

أما بالنسبة للمؤسسات الخاصة فإن أهم ما ميز الممارسة المحاسبية فيها هو خلفيتها الجبائية التي يبحث من خلالها المحاسبون عن الطرق المحاسبية الكفيلة بجلب الامتيازات الجبائية وبالتالي الاقتصادية في الضريبة الذي يمثل الانشغال الأول لأصحاب هذه المؤسسات⁴⁵.

ومن خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر، ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكيفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، وقواعد عملها، والطرائق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملين جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرون يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية، والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني (PCN)⁴⁶.

2. أسباب الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي :

كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على المخطط المحاسبي الوطني بسبب جملة من النقائص التي سجلت أثناء تطبيقه، وأهمها⁴⁷ :

1.2. أسباب محاسبية : من الأسباب المحاسبية نجد :

❖ إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كالتوجه نحو اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية والمفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.

❖ المحاسبة تقنية تهتم بجمع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة، كالترجمة للأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الأداة في مستوى هذه الترجمة.

❖ إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر.

❖ الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات :

- طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية.
- توفير المعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتوزيع الأرباح.
- توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.

❖ إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات الهيكلية في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي.

❖ ضمان درجة عالية من الشفافية .

❖ تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية.

2.2. الأسباب المالية : من الأسباب المالية نجد:

❖ الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع فتح المجال للاستثمار الأجنبي، وهم حالياً مع رأس قائمة مستعملي القوائم المالية.

❖ إيجاد أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية.

❖ الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى التعامل معها .

❖ توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها، من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين .

❖ إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة

3. الحاجة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية

إن تحديث وإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر يتمثل في الأساس في تبني المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية، ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وذلك من أجل ضمان تعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير.

1.3. الأسباب التي أدت بالجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية:

أصبح المخطط المحاسبي الوطني، في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب مختلفة يمكن التطرق لها من جانبيين⁴⁸:

1.1.3. الأسباب الخارجية :

❖ يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة .

❖ ظهرت في عدة بلدان، احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه.

❖ عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية.

❖ يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية .

❖ يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية .

❖ يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة، وموثوقة، وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية، ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات .

2.1.3. الأسباب الداخلية :

- ❖ تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم.
- ❖ أصبح المخطط المحاسبي لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد .
- ❖ يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة.
- ❖ أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تغطي على النظرة الاقتصادية .
- ❖ بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ " الحيلة والحذر " بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ " الصورة الوفية ".
- ❖ يفتقر المخطط المحاسبي الوطني للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل .

2.2. الغاية من تبني المعايير المحاسبية الدولية : تعددت الغايات من تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن حصرها فيما يلي⁴⁹ :

- ❖ يقرب الاختيار الدولي الممارسة المحاسبية بالممارسة العالمية والذي يسمح بأن تعمل على ركيزة مرجعية، ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر .
- ❖ التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية .
- ❖ محاولة تطوير بورصة الجزائر وذلك من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وقوائم مالية تتماز بالشفافية والوضوح .
- ❖ إمكانية الحصول على معلومات مالية ومحاسبية تعكس صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة الجزائرية بما يحقق الشفافية في تقديم المعلومات التي تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المستثمرون في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الصائبة.
- ❖ الإعلان يكون أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد وتسهيل مراجعة الحسابات، كما أخذ النظام المحاسبي الجديد على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكنهم من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات .
- ❖ إمكانية تطبيق نظام معلومات يتعلق بالمؤسسات الصغيرة مبني على محاسبة مبسطة .
- ❖ تلافي بعض النقائص والثغرات التي خلفها المخطط المحاسبي الوطني الذي يتلائم والنظام الاقتصادي الاشتراكي.
- ❖ محاولة 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.

3.3. أهمية الإصلاح المحاسبي من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية:

يمكن استنتاج الأهمية الأساسية في تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وتطبيق النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية⁵⁰:

- ❖ إنشاء بيئة محاسبية مقبولة قبولا دوليا.
- ❖ تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي.
- ❖ الوفاء بالاحتياجات المعبر عنها من مستخدمي مخرجات الأنظمة المحاسبية وطنيا ودوليا.

- ❖ توافق النظام المحاسبي الجزائري مع ما ذهب إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ❖ تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- ❖ شفافية المعلومات .
- ❖ الإفصاح الفعال في ظل المرجعية الدولية .
- ❖ توافق القوائم المالية للمؤسسات الوطنية مع الأجنبية .
- ❖ قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- ❖ إعطاء معلومات مالية ملائمة أكثر تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم .

خاتمة:

فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرة الأخيرة من القرن العشرين عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية، مست المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، واتضح جليا قصور المخطط المحاسبي الوطني وعدم مسابقته للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر، مما جعلها تباشر حملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي ونتج عنها تبني النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من الناحية التقنية .

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجزائري تشريعا إلزاميا على المؤسسات، وهو موجه لتقديم المعلومات المحاسبية والمالية بالدرجة الأولى إلى المستثمرين، لكن مرجعيته وفلسفته تنطلق من فضاءات اقتصادية لاتشبه الاقتصاد الجزائري، وتتميز عنه بالحركية والتطور السريع من جهة، وبأهمية ودور المعلومات المالية فيها من جهة أخرى، دون نسيان مكانة وأهمية المستثمر نفسه، لذلك فإن عملية تطبيق هذا النظام في الاقتصاد الجزائري تواجه صعوبة كبيرة.

لذلك فإن الأولوية لاتكمن في تغيير المرجعية المحاسبية بقدر ما تمكن في التحكم في تسيير وتنظيم الاقتصاد وتعديل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي والتجاري، وبعده يأتي تغيير النظام المحاسبي كنتيجة حتمية، وكلبنة أخيرة في بناء الاقتصاديات المتقدمة.

هوامش وإحالات:

- 1- محمد عمر مؤمن، تعلم المحاسبة المالية "خطوات منهجية"، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، ب ب 2005، ص 04
- 2- باسل سنقرط، مبادئ المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 06 و 07 .
- 3- أحمد مخادمه، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 18 .
- 4- محمد عمر مؤمن، مرجع سابق، ص 04 .
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 03 .
- 6- باسل سنقرط، مرجع سابق، ص 07 .
- 7- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريش، 2009، ص 06 .
- 8- محمد عمر مؤمن، مرجع سابق، ص 05 .

- 9- باسل سنقرط، مرجع سابق، ص 08 .
- 10- عبد الرحمان عطية، مرجع سابق ص 06 .
- 11- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر 2011، ص 18 و 19.
- 12- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2007، ص 41
- 13- رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 26.
- 14- محمد مطر، نفس مرجع، ص 44 .
- 15- رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص 42 .
- 16- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 37.
- 17- الطاهر مخلوفي، نفس المرجع، ص 21.
- 18- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 2008/2007 ص 58 و 59.
- 19 - CHARON CLAUDE: *pourquoi des normes d'audit in RFC n°326 paris 2000*، P5
- 20- كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011، ص 18 و 19.
- 21- كتوش عاشور، المحاسبة العامة، مرجع سابق، ص 17 و 18.
- 22- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، مرجع سابق، ص 9 و 10.
- 23- مزياني نور الدين فروم محمد الصالح، مرجع سابق، ص 10-13.
- 24- شعيب حمزة وغاليب عمر، مداخلعة بعنوان: التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 5 .
- 25- شعيب حمزة وغاليب عمر، نفس المرجع، ص 7 .
- 26- شعيب حمزة وغاليب عمر، نفس المرجع، ص 7 .
- 27- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص 4.
- 28- الطاهر مخلوفي، مرجع سابق، ص 47 .
- 29- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 147.
- 30- طارق حمزة، مرجع سابق، ص 116.
- 31- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 151.
- 32- طارق حمزة، مرجع سابق، ص 132 .
- 33- الطاهر مخلوفي، مرجع سابق، ص 51 .
- 34- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 156 و 157 .

- 35- الطاهر مخلوفي، مرجع سابق، ص 48 .
- 36- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 148 .
- 37- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 196 .
- 38- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 147 .
- 39- طارق حمزة، مرجع سابق، ص 120 .
- 40- الطاهر مخلوفي، مرجع سابق، ص 49 و 50 .
- 41- طارق حمزة، مرجع سابق، ص 121.
- 42- طارق حمزة، نفس المرجع، ص 121.
- 43- توفيق جوادي وآخرون، مداخلته بعنوان: إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 .
- 44 - عبد القادر دبون ومحمد الهاشمي حجاج، مداخلته بعنوان: أهمية المعلومات المالية والمحاسبة وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 6.
- 45 - محمد قوجيل وبن مالك محمد حسان، مداخلته بعنوان: تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحكومة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 10 و 11.
- 46 - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 18 .
- 47 - فورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، عدد 2012/10، ص 272 .
- 48 - جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الصفحات الزرقاء، الجزائر 2010، ص 10 و 11.
- 49 - عبد القادر دبون ومحمد الهاشمي حجاج، مرجع سابق، ص 7 و 8.
- 50 - صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 7.