

## إطار مقترح لتحسين النظام المحاسبي المالي لمواكبة تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

Proposed framework, to update the financial accounting system  
to keep up with the development of IFRS

تاريخ الاستقبال: 20 أوت 2018 تاريخ القبول: 13 أكتوبر 2018 تاريخ النشر: 20 جانفي 2019

ط.د. أسامة معمري\*: مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية - جامعة البليدة 2

### الملخص

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى إبراز مقترحات تحسين النظام المحاسبي المالي (SCF) لمواكبة المستجدات الدولية والتطورات الحاصلة على مستوى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وإعادة النظر في البيئة المحاسبية والمالية. فحلصنا إلى أنّ النظام المحاسبي المالي أفرز عدة معوقات أهمها فجوة الاختلاف الموسّعة بينه وبين معايير IFRS، ناتجة عن دينامية هذه الأخيرة، ما يقابله سكون للنظام المحاسبي المالي، فأصبح من الضروري تحسين هذا النظام، من خلال تفعيل دور الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي بالجزائر وتعيين لجنة منه مكلفة بمتابعة المستجدات الدولية وتحسين القوانين التشريعية كلما كان ذلك ضرورياً، وتصميم إطار قانوني تشريعي جديد لمهنة المحاسبة تحمل أنظمة محاسبية مالية قطاعية موجهة للقطاعات الإقتصادية تتضمن معايير محاسبية جزائرية وإطاراً تصورياً مفصلاً، مع تنشيط السوق المالي بالجزائر، وتطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وتفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي.

### الكلمات المفتاحية

النظام المحاسبي المالي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، تحسين النظام المحاسبي المالي، البيئة المحاسبية والمالية.

### Résumé

*Nous visons à mettre en évidence les propositions de mise à jour du système comptable financier afin de rester au fait des évolutions internationales et de l'évolution du niveau des normes d'information financière Et revoir l'environnement de la comptabilité et finance.*

*Nous avons constaté que le système de comptabilité financière présentait plusieurs obstacles La différence la plus importante est l'écart entre elle et les normes La dynamique des critères correspondants résulterait du système de comptabilité financière pour cela Il est devenu nécessaire de moderniser ce système en activant le rôle de l'organisme chargé de l'unification comptable en algerie et nommer un organe chargé de suivre les développements internationaux et de mettre à jour les lois législatives Chaque fois que nécessaire et conception un nouveau cadre législatif pour la profession comptable Elle porte des systèmes comptables sectoriels pour les secteurs économiques porteurs de normes comptables algériennes et un cadre conceptuel détaillé avec la revitalisation du marché financier en Algérie avec l'activation du marché financier en Algérie et le développement des technologies de l'information et des technologies de communication et l'activation du rôle des institutions comptables.*

**Mots-clés** *Système de comptabilité financière, les normes international financier des rapports standard (IFRS), mettre à jour SCF, comptabilité et environnement financier.*

\* [mamari.oussama1@gmail.com](mailto:mamari.oussama1@gmail.com)

## المقدمة:

ساهم التحول في النظام الاقتصادي الجزائري من نظام الاقتصاد المشترك إلى نظام الاقتصاد الحر بشكل مباشر إلى حتمية القيام بإصلاح محاسبي من خلال تبني نظام محاسبي مسابر للمعايير المحاسبية الدولية ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يستطع التواكب مع المستجدات الدولية آنذاك، فصحيح أن هذا النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية عند تبنيه سنة 2004، كونه مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، لكن سرعان ما أصبح هذا التوافق انحرافاً بدءاً من سنة 2004، فحالياً وتأثير عامل الزمن والظروف الاقتصادية العالمية، أصبح النظام المحاسبي المالي اليوم بعيداً عن المرجعية الدولية، نظراً لنمطية هذه الأخيرة، حيث أصبحت الصيغة الجديدة لها هي "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS*"، عرفت فيها عدة تعديلات وإضافات لمعايير جديدة وإلغاء أخرى حسب الظروف الاقتصادية والمالية التي يشهدها العالم، مما جعلنا نتساءل عن موقف النظام المحاسبي المالي من هذه التطورات الحاصلة على مستوى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. من جهة أخرى وفي سياق الإصلاح المحاسبي السابق، عرف الجانب الآخر "التدقيق" محلياً تطوراً ملحوظاً، حيث نتج عن الإصلاح المحاسبي وبعد عمل كبير، تبني معايير وطنية للتدقيق ولأول مرة، في وقت لم يقابله أي اهتمام في الجانب المحاسبي.

في ظل كل هذه المتغيرات الدولية والمحلية، ألا يمكننا القول أن الوقت قد حان لإعادة النظر في الإطار القانوني والتشريعي المنظم لمهنة المحاسبة (القانون 07-11 وما تابعه من مراسيم تنفيذية) والقيام بتحسين النظام المحاسبي المال لمسايرة المستجدات الدولية، ومن جهة أخرى إعادة النظر في البيئة المحاسبية والمالية للجزائر ملائمة لتطبيق هذا النظام فيها. من هذا المنطلق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما هي الاقتراحات الممكنة لتحسين النظام المحاسبي المالي مُواكبةً للمستجدات الدولية وتهيئة بيئة محاسبية ومالية ملائمة للتطبيق؟

تفرع من الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي أهم إصدارات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) حتى سنة 2017؟
- 2- ما مكانة النظام المحاسبي المالي من التطورات الحاصلة على مستوى معايير *IFRS*؟
- 3- ما مدى تأثير الفجوة التي خلّفها النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة القوائم المالية في ظل تطورات معايير *IFRS*؟

تتمثل أهداف الدراسة في ما يلي:

- 1- إبراز أهداف النظام المحاسبي المالي، ودوافع تبنيه؛
- 2- عرض لمختلف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) الصادرة حتى سنة 2017، وتحديد مكانة النظام المحاسبي المالي منها؛

3- تقديم لأهم الاقتراحات الأساسية لتحسين النظام المحاسبي المالي، لمسايرة التطورات الحاصلة على مستوى المرجعية الدولية الحديثة (*IFRS*)،

4- تحديد الاقتراحات المناسبة لتهيئة بيئة محاسبية ومالية ملائمة للتطبيق النظام المحاسبي المالي المحين.

وللوصول لأهداف الدراسة والإجابة على إشكالية الدراسة، آثرنا تقسيم الدراسة إلى ثلاث (03) محاور كما يلي:

المحور الأول - النظام المحاسبي المالي: المفهوم والأهداف، ودوافع التبنّي؛

المحور الثاني - مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) ومكانة النظام المحاسبي المالي منها؛

المحور الثالث - الاقتراحات الممكنة لتحسين النظام المحاسبي المالي مواكبةً للمرجعية الدولية الحديثة (*IFRS*) وتهيئة بيئة محاسبية ومالية ملائمة.

**المحور الأول - النظام المحاسبي المالي: المفهوم والأهداف، ودوافع التبنّي:**

في هذا المحور سنحاول إبراز مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهدافه، والذي جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرت به الجزائر سنة 2001، كما سنتناول دوافع تبني النظام المحاسبي الخارجية والداخلية.

**I - مفهوم النظام المحاسبي المالي (*Système Comptable Financier*):**

النظام المحاسبي المالي أو كما يطلق عليه أيضا بالحاسبة المالية، هو نظام تنظيم المعلومة المالية، يسمح بترتيب وتقييم وتسجيل المعلومات ذات القيمة، وتقديم القوائم التي تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية الدورة. فيمكن هذا النظام من إنتاج معلومات مالية مميزة وذات جودة عالية، من خلال توفير الأحكام وضبط الممارسات لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص النوعية كالملائمة والموثوقية<sup>1</sup>.

ففي ظل النظام المحاسبي المالي أصبحت مخرجاته من القوائم المالية (وهي 05 جداول) تتوافق من حيث الشكل والمضمون مع القواعد والأسس التي تفرضها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*)، هذه المعايير التي لقت قبولا عاما من قبل عدة دول، فجاء النظام المحاسبي المالي ماليا أهمية كبيرة للإفصاح المحاسبي من خلال إعطاء الأولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، بغية عرض القوائم المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*)، فالنظام أصبح يتوافق مع هدف المرجع المحاسبي الدولي بالتركيز على تحسين نوعية المعلومة المحاسبية والمالية<sup>2</sup>.

**II - أهداف النظام المحاسبي المالي (*S.C.F*):**

جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة ومتغيرات جديدة مستمدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*)، كما أنه يرمي لتحقيق الأهداف التالية<sup>3</sup>:

Ø تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية صحيحة وأكثر شفافية من أجل اتخاذ قرارات سليمة،

وتحديث القواعد المحاسبية المطبقة على المؤسسات؛

- Ø تلبية احتياجات الاعلام المالي لمختلف مستعملي المعلومة المالية، وزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وتشجيع الاستثمار الأجنبي في إطار عملية الشراكة وذلك لوجود قواعد محاسبية موحدة،
- Ø استدراك ثغرات المخطط المحاسبي الوطني؛
- Ø التجاوب على المد العالمي القاضي بتوحيد المحاسبات التي فرضت فيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نفسها كمرجع. وبارتكاز النظام المحاسبي المالي على معايير دولية للمحاسبة فإنه بذلك سيستلزم بالتأكيد مجهودات هامة من حيث استيعاب المصطلحات والمفاهيم الجديدة وأهداف المحاسبة ومبادئها المتعارف عليها، كما هي محددة بموجب القانون 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي وكيفية تقييم وحساب المعدلات، وهذه المقاربة تدخل في باب البحث في المحاسبة عن الشفافية والواقع الاقتصادي للمعاملات وغيرها من الأحداث.

### III - دوافع تبني النظام المحاسبي المالي:

لقد كان وراء تبني النظام المحاسبي المالي مجموعة من الدوافع نتيجة لأسباب داخلية وضغوطات خارجية، حتم على الجزائر الإسراع بتبني هذا النظام ليخلف المخطط المحاسبي الوطني الذي كان لا يستجيب للمستجدات الدولية، فمن أبرز الدوافع التي كانت سببا في ميلاد النظام المحاسبي المالي ما يلي<sup>4</sup>:

#### III-1-1 - دوافع خارجية:

لقد كان وراء ميلاد النظام المحاسبي المالي ضغوطات خارجية نبرزها فيما يلي:

III-1-1-1 - الالتزام بشروط الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC): فالمنظمة العالمية للتجارة تشترط الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية للانضمام إليها، كما أنه أصبح من الضروري الإلتزام بتطبيق مبادئ الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات، التي تشكل ركنا من أركان اكتساب عضوية هذه المنظمة، ولما كانت الخدمات المحاسبية مثلها مثل في ذلك الخدمات المالية والمتخصصة، مشمولة في هذه الاتفاقية، فإنه لا بد من توفير العناصر اللازمة لحرية ممارستها فيما بين الدول الأعضاء، ومن هنا أصبح إلتزام المهنيين الوطنيين بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية لدى إعداد البيانات المالية المعدة للنشر وفحصها في غاية الأهمية وذلك لتتماشى مع متطلبات تجارة الخدمات وعمولة أسواق المال.

III-1-1-2 - توصيات النيباد **NEPAD**: تعترف النيباد بأن الهيئة الرئيسية المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية هي لجنة المعايير الدولية للمحاسبة **IASC** (المجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا **IASB**)، حيث يعمل المجلس على التنسيق الدولي لمعايير المحاسبة والتدقيق، والجزائر تعتبر من الأوائل الذين ساهموا في إنشاء هذه الهيئة، وبالتالي هي مجبرة على الإلتزام بمختلف التوصيات التي تصدر عن هذه الهيئة<sup>5</sup>.

III-1-1-3 - اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد: اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المعتمدة بموجب قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 4/58 في دورتها الثامنة والخمسين بنيويورك يوم 31 أكتوبر 2003، ومؤتمر التوقيع السياسي رفيع المستوى المنعقد بمدينة ميريدا المكسيك في الفترة من 09-11 ديسمبر 2003، والتي صادقت عليها الجزائر بتحفظ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 128/04 المؤرخ في 19 أبريل 2004، هذه الاتفاقية وفي إطار التدابير الوقائية لمنع الفساد، تناولت في شقها المتعلق بالقطاع الخاص عدد من التدابير ذات صلة بمجال المحاسبة والتدقيق بعدة

محاور أبرزها<sup>6</sup>: ضمان أن تكون لدى منشآت القطاع الخاص ضوابط كافية لمراجعة الحسابات داخليا تساعد على منع أفعال الفساد وكشفها، وضمن أن تكون حسابات منشآت القطاع الخاص بياناتها المالية اللازمة خاضعة لإجراءات مراجعة الحسابات وتصديق الملائمة.

### III-2- دوافع داخلية:

- يمكن أن نشير إلى أهم الأسباب الداخلية التي أدت إلى نشوء النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:
- Ø إيجاد إطار محاسبي لا يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية، كون المخطط المحاسبي الوطني تم وضعه بما يتماشى مع معايير الاقتصاد الموجه، لكن بعد التحولات التي شهدتها الجزائر، بتحويلها التدريجي إلى اقتصاد السوق، وتحرير التجارة الخارجية كان لا بد من تكييف المنظومة المحاسبية مع البيئة المحاسبية الدولية فالتفتح الاقتصادي يستلزم معلومات صادقة وموثوقة ومعدة وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي<sup>7</sup>؛
  - Ø يدخل هذا النظام في سياق الإصلاحات التي باشرتها الجزائر، والتي شملت العديد من الميادين والقطاعات كالنظام المالي، النظام الجبائي، النقدي والمؤسسات الاقتصادية...، قصد الدفع بعجلة تقدم اقتصادها؛
  - Ø إرادة الإدارة الجزائرية مواكبة المستجدات سواء المحلية أو الدولية، وعلى الخصوص التكيف مع بيئة العولمة بمطالباتها، هذه العولمة التي تهدف بمفهومها الواسع إلى توحيد جميع شؤون الحياة، إضافة للمستجدات ذات الصلة بالحكومة، مناخ الاستثمار، محاربة الفساد...؛
  - Ø إيجاد إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات السوق، كون هاته الأخيرة تتطلب توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص.

### المحور الثاني - مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومكانة النظام المحاسبي المالي منها:

صحيح أنّ النظام المحاسبي المالي والذي تم إصداره سنة 2007 وتطبيقه لأول مرة في المؤسسات الوطنية في 2010، استمدت نصوصه من المعايير الدولية للمحاسبة التي كانت سارية المفعول سنة 2004، كما تضمن إطارا تصوريا موافق بشكل شبه كلي مع الاطار التصوري للمعايير الدولية سنة 2004، إلا أنه لم يبقى كذلك مع مرور الزمن حيث ابتعدت نسبة التوافق تدريجيا، كون أن المرجعية الدولية الحديثة للمحاسبة (IFRS) نمطية تتصف بالمرونة والدينامية، بينما النظام المحاسبي المالي اتصف بالثبات والسكون، فمنذ إصدار القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، لم يتم تعديله وتكييفه مع المرجعية الدولية، فهذا ما يُعاب على هذا النظام.

فهنا يتبادر إلى أذهاننا التساؤل التالي: ما هي مكانة النظام المحاسبي المالي من هذه التطورات الدولية (IFRS) ؟

### I- تطور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS):

لكي تتمكن المؤسسات من إعداد القوائم المالية وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام، لا بد لها من الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية التي وضعها المجلس العالمي للمعايير المحاسبية (IASB) والتي قام بتطويرها تماشيا مع تشعب وتعقيد الأعمال التجارية والمالية وغيرها، فأصدر المجلس نسخة منقحة عنها أطلق عليها اسم " المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS*، وتتضمن حالياً النسختان الأصلية والمنقحة من هذه المعايير مجموعة من معايير المحاسبة الدولية (*IAS*) (28 معياراً) و (17 معياراً) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*)، ونظراً لأن تلك المعايير تتصف بالمرونة والدينامية، فهي تتطور بصفة مستمرة تبعاً لتطور عالم الأعمال<sup>8</sup>.

إن معايير *IFRS* تعتبر تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة والمصادق عليها من طرف مجلس المعايير المحاسبة الدولية (*IASB*) ولجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (*IFRIC*) ويعتبر هذا استمراراً في التطوير والتحديث لوضع معالجات محاسبية مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي التقارير المالية، إن *IASB* ينشر هذه المعايير في سلسلة إصدارات تسمى "*IFRS*"، فتشمل المرجعية المحاسبية الجديدة كل من:

$${}^9 \text{IFRS} = \text{IAS} + \text{IFRS} + \text{SIC} + \text{IFRIC}$$

حيث: *IAS*: المعايير المحاسبة الدولية

*IFRS*: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

*SIC*: لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية

*IFRIC*: تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية

II - إصدارات المجلس *IASB* من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) حتى سنة 2017 ومكانة المعايير الوطنية للنظام المحاسبي المالي منها:

سنتناول في هذا العنصر أهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) والصادرة من قبل اللجنة *IASB*، حتى سنة 2017، ثم المعايير الوطنية والتي تضمنتها النصوص التشريعية، ثم نبرز مكانة النظام المحاسبي المالي من التطورات الحاصلة على مستوى معايير *IFRS*.

II - 1 - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*):

تتضمن معايير *IFRS* الصادرة عن المجلس *IASB* من<sup>10</sup>:

II - 1 - 1 - معايير المحاسبة الدولية: ويرمز لها بالرمز *IAS*، الصادرة عن اللجنة *IASC*، حيث قامت بإصدار 41 معيار مرقمة من 1 إلى 41 خلال الفترة 1973 إلى 2000، إلى أن تم استبدال هيكلها وتعويضها بالمجلس *IASB* في 2001 فأصبح المسؤول الوحيد على إضافة معايير وتعديل أخرى أو إلغائها، وقد قام المجلس بإجراء تعديلات على البعض، وإلغاء البعض الآخر ليصبح عددها 28 معياراً لغاية أواخر 2017؛

II - 1 - 2 - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: ويرمز لها بالرمز *IFRS* وهي التسمية الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية، والتي بلغ عددها 17 معيار لغاية أواخر 2017، كان آخرها *IFRS17* "عقود التأمين" والذي سيصبح ساري المفعول وبالتالي واجب التطبيق اعتباراً من بداية 2019؛

II - 1 - 3 - التفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (*IFRIC*).

## II - 2 - المعايير الوطنية التي تناولتها القوانين التشريعية:

بالرجوع إلى القوانين التشريعية المنظمة لمهنة المحاسبة، نجد أن القانون 07-11 الصادر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 الذي صدر بعده مباشرة (في 2008) تناولوا معايير وطنية، يمكن أن نجيزها فيما يلي:

II - 2 - 1 - بالنسبة للقانون 07-11: فإنه أشار في البند رقم 07 منه إلى أن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطاراً تصورياً يشكل دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية<sup>11</sup>؛ كما أن البند 08 منه أشار إلى أن المعايير المحاسبية تُحدّد ما يلي<sup>12</sup>:

Ø قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛

Ø ومحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

II - 2 - 2 - أما بالنسبة للمرسوم التنفيذي 08-156: والذي جاء أكثر تفصيلاً، فقد حدّد في البند 02 منه بأن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطاراً تصورياً يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كما أنه (الإطار التصوري) يشكل مرجعاً لوضع معايير جديدة<sup>13</sup>.

كما جاء المرسوم 08-156 ليشرح ما هي المعايير المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي، فقد حددها وفق البند 30 منه كما يلي:

Ø معايير متعلقة بالأصول: التثبيتات العينية والمعنوية، التثبيتات المالية، المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛

Ø معايير متعلقة بالخصوم: رؤوس الأموال الخاصة، الإعانات، مؤونات المخاطر، القروض والخصوم المالية الأخرى؛

Ø معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة: تتمثل في: الأعباء والمنتجات؛

Ø المعايير ذات الصلة الخاصة: تقييم الأعباء والمنتجات المالية، عقود التأمين، العمليات المنحزة بصفة مشتركة أو لحسابات الغير، العقود طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، عقود إيجار التمويلية، امتيازات المستخدمين والعمليات المنحزة بالعملاء الأجنبية.

من خلال المعايير التي ذكرناها سابقاً المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية التي تضمنها القوانين التشريعية سنحاول إبراز في الجدول الموالي معايير IFRS وما تبناه النظام المحاسبي المالي منها في فترات إعدادها:

الجدول رقم (01): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومعايير النظام المحاسبي المالي حتى سنة 2010

تاريخ الإصدار	معايير النظام المحاسبي المالي والموافقة لمعايير IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS حتى سنة 2010		
		رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ الإصدار/التعديل
2007	ملحق الكشوف المالية، يتضمن 05 قوائم مالية	IAS 1	عرض القوائم المالية	2007
	المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	IAS 2	المخزونات	2003
	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة والغير المباشرة)	IAS 7	جدول تدفقات أموال الخزينة	1992

2007	تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء والنسيان	2003	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	IAS 8
	/	2003	الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية	IAS 10
	العقود طويلة الأجل	1993	عقود الإنشاء (تم تعويضه بالمعيار IFRS 15)	IAS 11
	الضرائب المؤجلة	1996	ضرائب الدخل	IAS 12
	التشبيات العينية والمعنوية	2003	التشبيات المادية	IAS 16
	عقود الإيجار - التمويل	2003	عقود الإيجار (تم تعويضه بالمعيار IFRS 16)	IAS 17
	تقييم المنتوجات المالية	1993	الإيراد (نواتج النشاطات العادية)	IAS 18
	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	2011	امتيازات المستخدمين	IAS 19
	الإعانات	1983	محاسبة المنح الحكومية	IAS 20
	العمليات المنجزة بالعملات الصعبة	2003	آثار التغييرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية	IAS 21
	القروض والخصوم المالية الأخرى	2007	تكاليف الاقتراض	IAS 23
	عمليات منحزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير	2009	المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات الصلة	IAS 24
	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	1987	التسجيل المحاسبي لأنظمة التقاعد والتقارير المالية	IAS 26
	الإدماج - تجميع الكيانات	2011	القوائم المالية المدمجة والمساهمات في الفروع	IAS 27
	الإدماج - تجميع الكيانات	2011	الحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	IAS 28
	/	1989	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع	IAS 29
	أصول مالية غير جارية (تشبيات مالية) سندات وحسابات دائنة	2003	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	IAS 32
	/	2003	حصة السهم من الأرباح	IAS 33
	/	1998	التقارير المالية المرحلية	IAS 34
	قواعد عامة للتقييم/ تقييم التشبيات (معالجة أخرى مرخص بها)	2004	تدني قيمة الأصول	IAS 36
	مؤونات المخاطر والأعباء	1998	المؤونات ، الخصوم والأصول المحتملة	IAS 37
	التشبيات العينية والمعنوية	2004	التشبيات غير المادية	IAS 38
	أصول مالية غير جارية (تشبيات مالية) سندات وحسابات دائنة	2003	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (تم تعويضه بالمعيار IFRS 9)	IAS 39
	العقارات الموظفة	2003	التوظيفات العقارية	IAS 40
	المنتوجات الزراعية/ الأصل البيولوجي	2003	الزراعة	IAS 41
	/	2008	تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	IFRS 1
/	2004	الدفع على أساس الأسهم	IFRS 2	
الإدماج - تجميع الكيانات	2008	اندماج الأعمال	IFRS 3	
/	2004	عقود التأمين	IFRS 4	
/	2004	الأصول الغير الجارية المحتفظ بها لغرض البيع	IFRS 5	

/	2004	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	<i>IFRS 6</i>
أصول مالية غير جارية (تثبيات مالية) سندات وحسابات دائنة	2005	الأدوات المالية: الإفصاحات	<i>IFRS 7</i>
/	2006	القطاعات العملية	<i>IFRS 8</i>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع الموضحة في التمهيش<sup>14</sup>

من خلال الجدول يمكن أن نستخرج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي لم يتبناها النظام المحاسبي المالي دائما إلى غاية سنة 2009، بالرغم من أهميتها، وهي كالتالي:

الجدول رقم (02): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي لم يتبناها النظام المحاسبي المالي حتى سنة 2010

الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية	<i>IAS 10</i>
التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع	<i>IAS 29</i>
حصة السهم من الأرباح	<i>IAS 33</i>
التقارير المالية المرحلية	<i>IAS 34</i>
تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	<i>IFRS 1</i>
الدفع على أساس الأسهم	<i>IFRS 2</i>
عقود التأمين	<i>IFRS 4</i>
الأصول الغير الجارية المحتفظ بها لغرض البيع	<i>IFRS 5</i>
استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	<i>IFRS 6</i>
القطاعات العملية	<i>IFRS 8</i>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (01)

تبين لنا من خلال الجدول رقم 01، أن النظام المحاسبي المالي تناول جل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فترات إعدادها، باستثناء المعايير المشار إليها في الجدول رقم 02 أعلاه، إلا أنه وبالرجوع إلى أحكامه ومعاييرته نجد أنه تناول جزء من كل معيار *IFRS*، بشكل غير مفصل، فعلى سبيل المثال المنتوجات الزراعية أو الأصول البيولوجية، النظام المحاسبي المالي تطرق إليها من خلال بند واحد يوضح كيفية تقييمها نهاية كل سنة مالية، بينما *IASB* خصص معيارا بأكمله للمحاسبة الزراعية مبرزا الإطار التصوري له والقياس الأولي للمنتوجات الزراعية، كيفية تسجيلها، وتقييمها نهاية كل سنة، وإخراجها من الميزانية، كما فيه بعض المعايير تناولها النظام المحاسبي بشكل ضيق جداً غير كاف، على غرار: الأدوات المالية (خُصصت لها 3 معايير دولية *IAS 32*، *IAS 39*، *IFRS 7*). وما يُعاب كذلك على النظام المحاسبي المالي هو إطاره التصوري (المفاهيمي) الضيق، حيث نجد أن المفاهيم التي تطرق إليها أجمعها في الملحق رقم 3 من النظام المحاسبي المالي\*، في حين نجد أن كل معيار من معايير *IFRS* تم تخصيص له إطار مفاهيمي مُلماً بكافة جوانب

\* "النظام المحاسبي المالي"، الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة، المتضمن قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية *ENAG* الرغاية - الجزائر -، 2009.

المعيار فضلاً عن جانب تقني مفصلاً، وعليه نرى أن معايير *IFRS* مغطاة بشكل جزئي في المعايير التي تضمنها النظام المحاسبي المالي سواءً من ناحية الإطار التصوري أو الجانب قواعد الاعتراف، القياس الأولي والتقييم.

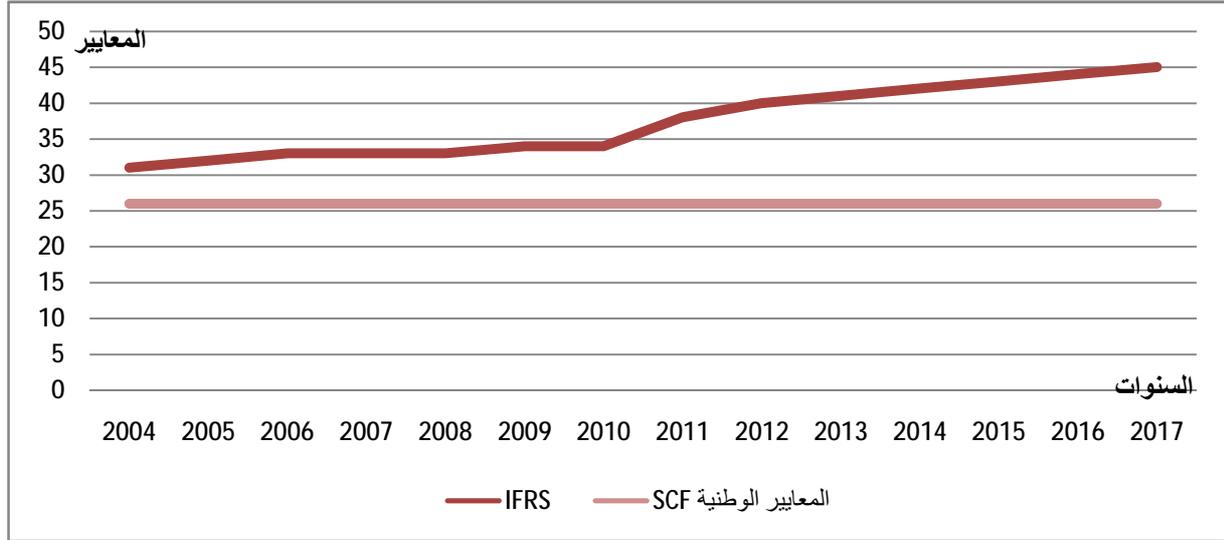
وفيما يلي أهم إصدارات معايير *IFRS* بعد وضع النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة (سنة 2010)، وما سارها من إصدارات لمعايير وطنية خلال الفترة 2010-2017:

الجدول رقم (03): تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) ومكانة النظام المحاسبي المالي منها خلال الفترة 2010-2017

تاريخ الإصدار	المعايير الوطنية الصادرة والموافق لمعايير <i>IFRS</i>	تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية <i>IFRS</i>		
		رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ الإصدار/التعديل
/	لا يوجد إصدار موافق لها	<i>IFRS 9</i>	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (حل محل المعيار <i>IAS 39</i> )	2011
		<i>IFRS 10</i>	توحيد القوائم المالية (حل محل <i>IAS 27</i> )	2012
		<i>IFRS 11</i>	الترتيبات المشتركة (حل محل <i>IAS 31</i> )	2012
		<i>IFRS 12</i>	الإفصاح عن الحصة في الشركات الأخرى	2012
		<i>IFRS 13</i>	قياس القيمة العادلة	2012
		<i>IFRS 14</i>	حسابات التأجيل التنظيمية	2015
		<i>IFRS 15</i>	الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء (يحل محل <i>IAS 18</i> )	2015
		<i>IFRS 16</i>	عقود الإيجار (يحل محل <i>IAS 17</i> )	2016
		<i>IFRS 17</i>	عقود التأمين	2017

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع في التمهيش<sup>15</sup>

تبين لنا من خلال الجدول أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) المتصفة بالمرونة هي في تطور مستمر وفقاً للمتطلبات الاقتصادية العالمية، بينما النظام المحاسبي المالي ما زال ساكناً غير مسير للتطورات الحاصلة على مستوى المعايير *IFRS* ما خلق فجوة تؤثر بلا شك على مخرجات هذا النظام. والشكل التالي يوضح الفراغ الذي خلّفه النظام المحاسبي المالي الثابت، مقارنة مع التطورات الحاصلة على مستوى المعايير *IFRS* حتى سنة 2017:

الشكل رقم (01): تطورات *IFRS* ومكانة النظام المحاسبي المالي منها خلال فترة 2004-2017

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع في التمهيش<sup>16</sup>

من خلال الشكل يتبين لنا أن المعايير *IFRS* من خصوصياتها أنها تتصف بـ: "النمطية" والمرونة، فنجدها قابلة للتعديل، للإلغاء، للتعويض بمعايير جديدة وإصدار معايير أخرى جديدة، فالجلس *IASB* أصدر خلال فترة 2010-2017 ثمانية (08) معايير *IFRS* (مرقمة من 09 إلى 17) مع إدخال تعديلات على معايير أخرى، ليصبح حتى سنة 2017 بـ 45 معيار دولي (28 معيار *IAS* و 17 معيار *IFRS*)، في حين وفي ظل هذه التطورات على المستوى الدولي نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي ومنذ تبنيه سنة 2004 ووضعه حيز التطبيق سنة 2010 لم يشهد ولا تعديل أو إصدار لقوانين أو مراسيم تنفيذية بما يتماشى مع التطورات الحاصلة على مستوى *IFRS*، ففي سنة 2004 كانت درجة التوافق بينه وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متقاربة جدا، ثم وبتأثير عامل الزمن بدأت تبتعد درجة التوافق تدريجيا في ظل عدم مرونة النظام المحاسبي المالي ما يقابله دينامية في المعايير *IFRS*، وهذا ما يتطلب إصلاح محاسبي آخر لمواكبة هذه التطورات الدولية. فمن خلال الشكل يتضح لنا أن النظام المحاسبي المالي بقي ثابتاً منذ التطبيق الأول له حيث مسّ في قواعده وأحكامه حوالي 26 معيارا دوليا وذلك قبل أن تصبح المرجعية المحاسبية الدولية الجديدة ( $IFRS = IAS + IFRS + SIC + IFRIC$ ) ممّا ألحق ببعض تلك المعايير الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي بتعديلات مست إظهارها التصوري والجانب التقني لها، لم يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، ما نتج عن ذلك توسيع في الفجوة بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ونظيره من *IFRS*.

المحور الثالث - الاقتراحات الممكنة لتحسين النظام المحاسبي المالي مواكبةً للمرجعية الدولية الحديثة (*IFRS*) وتهيئة بيئة محاسبية ومالية ملائمة:

ترك القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي عدة ثغرات انعكست على مخرجات هذا النظام كونه غير مساير للمرجعية الدولية الحديثة (*IFRS*)، وهذا ما يجعل الهيئة المكلفة بالتوحيد في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة) تحت ضغوطات للقيام بإصلاح النظام المحاسبي المالي من خلال إعادة النظر في الإطار القانوني التنظيمي لمهنة المحاسبة،

مع تضافر كل الجهود من أجل تهيئة البيئة المحاسبية والمالية بالجزائر، حتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية من التطبيق الفعلي للقوانين التشريعية، مع الاستفادة من أخطاء تبني النظام المحاسبي المالي.

## I - معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

تُعد اتساع فجوة الاختلاف التي خلقت بين النظام المحاسبي المالي ومعايير *IFRS* أكبر مؤشر للتنبأ بوجود معوقات أثناء تطبيقه واقعياً من قبل المؤسسات، أو في مخرجاته فيما يتعلق بجودة المعلومة المالية الناتجة منه، وسنذكر فيما يلي أهم المعوقات التي خلّفها النظام المحاسبي المالي:

Ø ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام الحالي، فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مؤهلة لتطبيق هذا النظام بهيكلته الحالية البعيدة شيئاً فشيئاً عن المرجعية الدولية الحديثة (*IFRS*)، فلو أخذنا بعين الاعتبار القيام بإصلاح محاسبي جديد مسابرةً للمستجدات الدولية، فإن ذلك يتطلب استعداداً أكبر من المؤسسات لفهم هذا النظام الحديث، من خلال توفير معاهد لتكوين المحاسبين مع تحديث المنظومة التعليمية للجامعات الجزائرية؛

Ø النظام المحاسبي المالي الحالي يعيق الاستثمار الأجنبي، نظراً لعدم توفر أسواق مالية في الجزائر تتميز بالكفاءة، فالتطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقاً لطريقة القيمة العادلة ممكناً، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر<sup>17</sup>؛

Ø ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمخطط الفرنسي المحاسبي (*PCG*)، فالحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ يغلب عليها الطابع القانوني، فهي غير متطورة مقارنة بالحاسبة في البلدان الأنجلوساكسونية التي هي امتداد وأرضية بالنسبة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*)، فالواقع أن النظام المحاسبي المالي هو نسخة عن المخطط المحاسبي الفرنسي مع بعض الاختلافات البسيطة، فهذا التوافق يستعصي التنسيق التدريجي للنظام المحاسبي المالي نحو المعايير *IFRS* نظراً لكون الرهان في الجزائر قائم على الاعتماد على كل التفاصيل والإيضاحات والتحديثات التي تصدر عن هيئة التوحيد الفرنسية؛

Ø وضعية الشركات الجزائري غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه الشركات قد تتحمل أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام عند تحديثه؛

Ø عدم توافق البيئة المحلية مع البيئة العالمية، فمازالت الجزائر بعيدة عن الانخراط في المنظمات العالمية كالمنظمة العالمية للتجارة (*OMC*)، مجلس معايير الحاسبة الدولية (*IASB*)، منظمة البورصات العالمية، الإتحاد الدولي للمحاسبين... إلخ<sup>18</sup>؛

Ø لا يسمح النظام المحاسبي الحالي بتبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية نظراً لابتعاده عن المرجعية الدولية الجديدة (*IFRS*)، مما يعيق ذلك المنافسة على المستوى الدولي.

## II - اقتراحات تحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة التطورات الحاصلة على مستوى معايير *IFRS* وتهيئة بيئة محاسبية مالية ملائمة للتطبيق:

من خلال المعوقات التي أفرزها النظام المحاسبي المالي، والذي يُعد غائباً تماماً عن حركية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وجب القول بأن الوقت قد حان لإعادة النظر في الإطار التشريعي المنظم لمهنة المحاسبة، من خلال القيام بإصلاح محاسبي حاد وعميق. ويمكن إبراز أهم اقتراحات تحيين النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:

### II-1 - إصدار قوانين تشريعية تحمل أنظمة محاسبية مالية قطاعية ومعايير محاسبية جزائرية (*NCA*):

تصميم إطار قانوني تشريعي جديد لمهنة المحاسبة، حيث يتضمن مجموعة من النصوص التشريعية تحمل أنظمة محاسبية مالية قطاعية، مع تحيينها كلما كانت هناك ضرورة للتحيين، حيث كل نظام محاسبي مالي موجه لقطاع معين يتناول معايير محاسبية جزائرية خاصة به مستوحاة بصفة كلية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS*، مع إطار تصوري (مفاهيمي) مفصّل ومُلم به، ومعايير محاسبية تقنية [تتناول قواعد التسجيل المحاسبي، والتقييم (الاعتراف والقياس)، وكيفية عرض عناصر القوائم المالية، ومدونة حسابات لكل نظام على حدى]، بمعنى تصميم أنظمة محاسبية مالية موجهة للقطاعات عكس ما هو عليه في النظام المحاسبي المالي الحالي والذي يضم قواعد وأحكام مُحمّلة لكل القطاعات الاقتصادية مع إطار تصوري واحد غير مفصل.

تعود فكرة الباحث في تبني أنظمة محاسبية مالية قطاعية إلى التنظيم المحاسبي الفرنسي الذي كان سائداً سنة 2009 الخاضع للنموذج الفرونكوفوني، (من مميزات هذا النموذج الاضطلاع الكلي للدولة في عملية التوحيد، حيث يتم إعداد معايير محاسبية من قبل هيئات رسمية مؤهلة تابعة للدولة).

فوفق الإصلاح المحاسبي التي باشرت به فرنسا في 1998، حيث تم فتح ورشة إصلاح كاملة لعملية إصدار معايير محاسبية والقانون المحاسبي الفرنسي نهاية سنة 2006، وفي 2009/01/22 تم إصدار القانون رقم 2009/79 المتضمن إنشاء هيئة المعايير المحاسبية (*ANC*) والتي من المهام التي تمارسها حسب المادة الأولى من القانون: إعداد أنظمة محاسبية عامة وقطاعية تُحترم من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لالتزام قانوني بإعداد وثائق محاسبية<sup>19</sup>.

فمن منطلق بواد الإصلاح المحاسبي الفرنسي والذي تمخّص عنه إصدار القانون رقم 2009/79 والذي يقضي بإعداد أنظمة محاسبية عامة قطاعية من جهة، وأنّ التنظيم المحاسبي في الجزائر يغلب عليه الطابع القانوني الإلزامي كونه خاضع للنموذج الفرونكوفوني من جهة ثانية، تبادرت فكرة تبني أنظمة محاسبية مالية قطاعية.

### II-2 - تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة (*CNC*):

المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الهيئة الأولى المسؤولة على مهنتي المحاسبة والتدقيق، لا بد له من لعب الدور المنوط به، في سبيل الدفع بالمهنتين نحو الأمام، ويمكن أن يتجسد ذلك من خلال الالتزام الفعلي بكل المهام التي كُلف

بها، لا سيما بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25، حيث نصت المادة رقم 12 منه على أن المجلس يمارس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:

- Ø المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- Ø المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- Ø متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- Ø متابعة وضمان تحسين العناية المهنية؛
- Ø مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- Ø تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

والأكد أن تفعيل دور هذا المجلس لن يتأتى إلا بتوفر كل الإمكانيات البشرية والمالية له، فغياب هذه الامكانيات سيؤدي إلى نقص فعالية المجلس، ففي بعض الأحيان نلاحظ بأن غياب فعالية بعض المرافق مرتبطة بنقص في الوسائل اللازمة لذلك<sup>20</sup>. كما أنه نرى بضرورة تعيين لجنة خاصة منبثقة من لجنة التكوين وإعداد المعايير الجزائرية مكلفة بمتابعة المستجدات الدولية وتحسين القوانين التشريعية كلما كان ذلك ضرورياً.

## II-3 - اقتراحات تهيئة بيئة محاسبية ومالية للملائمة:

في حال ما تمّ تهيئة النظام المحاسبي المالي ليصبح مساير للمرجعية الدولية الحديثة، فلا بد من تجهيز له بيئة محاسبية ومالية، حتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية من تطبيقه فعلياً، واستخلاص الدروس التي مرت بنا عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، عند استحالة تطبيق القيمة العادلة مثلاً، وكذلك صعوبة تطبيق نسبة الهامش الضمني المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي، فأصبحت بعض القواعد والأحكام التي تناولها النظام المحاسبي المالي في طياته حبراً على ورق غير قابلة للتطبيق واقعياً. وفيما يلي أهم معالم تهيئة البيئة المحاسبية والمالية والتي نراها ضرورية لملائمة النظام المحاسبي المالي المهيّن مع البيئة:

II-3-1 - تنشيط السوق الأوراق المالية: تعتبر المعلومة المالية من أهم العوامل المؤثرة في حركة الأسواق المالية، لا سيما على أسعار الأسهم، فنشر هذه المعلومة بطريقة صحيحة كمّاً ونوعاً ووفق معايير دولية محددة يعتبر من المتطلبات الأساسية لتقييد الشركات المدرجة في البورصة، فالمعلومات المفصح عنها في السوق الأوراق المالية (تتكلم عن بورصة الجزائر) تعتبر مخرجات للنظام المحاسبي المالي وهذا الأخير لا يستجيب لأدوات السوق المالي نظراً لعدم فعاليتها واستحالة تحديد القيمة العادلة فيه، والتي يركز عليها النظام المحاسبي المالي في قواعده عند تقييم موجودات المؤسسة<sup>21</sup>.

II-3-2 - تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال: تمثل تكنولوجيا المعلومات والاتصال الجانب التقني من نظام المعلومات والبدليل لتسميته، حيث تُعدّ كالقلب النابض في مختلف منظمات الأعمال، إذ تُسهم في تسهيل انسيابية القرارات المناسبة وفي توجيه وتنفيذ مختلف عملياتها، فهي مصدر حيوي لديمومة منظمات الأعمال وبقائها وتميزها التنافسي، فيعتبر الحاسوب وبرامجه ومختلف البرمجيات المحاسبية وسائل أساسية تُسهم في معالجة المعلومات وتسجيلها وتبويبها وتقديمها كمخرجات في شكل قوائم تُتخذ على أساسها القرارات<sup>22</sup>، فالجزائر بالرغم من تلاحم كل الجهود من

أجل النهوض وتطوير تكنولوجيا المعلومات والاتصال إلا أنها ما تزال تواجهها عدم معيقات تحد من ذلك منها: معوقات البنى التحتية لتكنولوجيات الاعلام والاتصال، المتضمنة نقص كفاءة الأجهزة والبرمجيات وقواعد البيانات والشبكات والاتصالات، معوقات فنية، تكمن في قلة الأشخاص المؤهلين وعدم كفاءة نظم التدريب وانخفاض مستوى الإطارات المستخدمة للتكنولوجيات المعلومات والاتصال، ومعوقات أمنية، والتي تشير إلى الخلل في السياسات والإجراءات والمقاييس الفنية التي تستخدم لمنع دخول غير المسموح لهم لأنظمة المعلومات، بالإضافة إلى التبدل والسرقة وصعوبة السيطرة على أمن وسرية المعلومات بفعل الفيروسات وعمليات القرصنة الإلكترونية، كما فيه معوقات مالية، والتي تكمن في التكاليف المرتفعة في شراء وصيانة وتطوير الأجهزة والمعدات التقنية والبرمجيات<sup>23</sup>.

وعلى هذا الأساس يجب على السلطات الوصية في الجزائر تسخير كافة الامكانيات المادية والبشرية والمالية وتضافر الجهود من أجل تطوير وتحسين تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال والتي تعتبر في الجانب المحاسبي بمثابة حجر الأساس في إعداد القوائم المالية، وتهيئة بيئة تكنولوجية رقمية ملائمة لتطبيق الأنظمة المحاسبية والمالية القطاعية.

**II-3-3- تشجيع الإعلام المحاسبي:** يلعب الاعلام دور مهم في نشر الوعي المحاسبي بين أفراد المجتمع، ولذلك فإن وسائل الإعلام المقروءة منها والمرئية تُسهم بشكل مباشر في نشر هذا الوعي، والمأمول أن يدرك الجميع أهمية دور الإعلام في استحضار دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة، وأن يقوموا بتوصيل هذه الرسالة إلى المستفيدين بوسائلهم المتاحة، بحيث يتم استخدام موارد المجتمع أفضل استخدام، كما أنه من المناسب عرض المشاكل التي يواجهها قطاع الأعمال والاقتصاد والمتعلقة بعدم الالتزام بالمعايير المهنية المحاسبية مما يؤدي إلى زعزعة الاقتصاد الوطني بسبب فقد الثقة بالمعلومات المالية<sup>24</sup>.

**II-3-4- تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي:** على المؤسسات التعليمية أن تسعى دائما لتطوير برامجها التعليمية لمواكبة متطلبات السوق بما يتماشى مع معطيات العصر لتأهيل الخريجين وإكسابهم المهارات والخبرات اللازمة لسوق العمل، فالتلازم بين التعليم والممارسة المهنية أمر في غاية الأهمية، ومن هنا فإن النظم التعليمية ستكون مطالبة بأن تلي حاجات السوق بكفاءة أعلى وبفاعلية تتجاوز مع حركة السوق المتحركة، وهذا الأمر سيفرض نفسه على طبيعة البرامج والأساليب التعليمية المنتهجة من مؤسسات التعليم وعلى الخصوص الجامعات، ومدى مراعاتها وأهليتها لتساير الركب في تأهيل خريجها لما هو قائم من حاجات القطاعات التنموية والخدمية<sup>25</sup>.

## الخاتمة

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

1- أن الإصلاح المحاسبي التي بادرت إليه الجزائر سنة 2001 والذي نتج عنه نظام محاسبي مالي تضمّن عدة انتقادات، والمستجدات الدولية الحاصلة على مستوى المعايير *IFRS* أبرز تلك الانتقادات، مما أرغم على ضرورة إعادة النظر في القوانين التشريعية المنظمة للمهنة (لا سيما القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي) وتعيينه مسaire للتطورات *IFRS* وبما يتلاءم والبيئة المحاسبية والمالية التي تتوفر بها الجزائر.

2- أن درجة الاهتمام بالجانب المحاسبي من قبل الهيئة المكلفة بالتوحيد في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة) تقلص في ظل الحركية والنمطية في المرجعية الدولية للمعايير *IFRS* والإصدارات المتتالية لها، نتج عن ذلك زيادة في درجة عدم التوافق بين النظام المحاسبي المالي ونظيره من المعايير *IFRS* مع مرور الزمن. في حين شهد الجانب الآخر "التدقيق" محلياً تطوراً مستمراً، وتم التبنى الفعلي لهذه المعايير بداية سنة 2016، من خلال المقررات الصادرة تضم وأول مرة معايير جزائرية للتدقيق (*NAA*)، في وقت عدم وجود أي اهتمام بالجانب المحاسبي.

3- أن النظام المحاسبي المالي ومنذ تطبيقه سنة 2010 لم يتم إدخال عليه أي تعديلات، بالرغم من أنه مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية *IAS/IFRS* سابقاً، إلى أن هذه الأخيرة أعيدت هيكلتها لتصبح الصيغة الجديدة لها:  $IFRS = IAS + IFRS + SIC + IFRIC$ ، المتصفة بالمرونة فهي في تطور مستمر وفقاً للمتطلبات الاقتصادية العالمية، ففي ظل هذه المستجدات بقي النظام المحاسبي المالي ساكناً غير مساير للتطورات الحاصلة على مستوى *IFRS*، ما خلّف فجوة تؤثر بلا شك على مخرجات هذا النظام.

4- أنه في حال بادر المجلس الوطني للمحاسبة (*CNC*) إلى تحين فعلي للنظام المحاسبي المالي، يجب أن يُتبع هذا التحين بما يلي:

Ø تصميم إطار قانوني تشريعي جديد لمهنة المحاسبة، حيث يتضمن مجموعة من النصوص التشريعية تحمل أنظمة محاسبية مالية قطاعية، مع تحينها كلما كانت هناك ضرورة للتحين، حيث كل نظام محاسبي مالي موجه لقطاع معين يتناول معايير محاسبية جزائرية خاصة به مستوحاة بصفة كلية من المعايير *IFRS*، مع إطار تصوري (مفاهيمي) مفصل ومُلم به، ومعايير محاسبية تقنية [تتناول قواعد التسجيل المحاسبي، والتقييم (الاعتراف والقياس)، وكيفية عرض عناصر القوائم المالية، ومدونة حسابات لكل نظام على حدى]، والاستفادة من التجربة الفرنسية في ذلك، من خلال الإصلاح المحاسبي الذي باشرت به فرنسا سنة 2009؛

Ø ضرورة تفعيل دور الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر وإعداد معايير وطنية للمحاسبة والتدقيق، (المجلس الوطني للمحاسبة)، من خلال الالتزام الفعلي بجل المهام التي كُلفَ بها لا سيما بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 والذي يبرز المهام المنوطة له، والمساهمة في ترقية مهنتي المحاسبة والتدقيق، مع تعيين لجنة خاصة منبثقة من لجنة التكوين وإعداد المعايير الجزائرية مكلفة بمتابعة المستجدات الدولية وحين القوانين التشريعية كلما كان ذلك ضرورياً؛

Ø ضرورة تنشيط السوق المالي بالجزائر (بورصة الجزائر)، فالمعلومات المالية المفصح عنها والتي تنشر في السوق المالي هي مخرجات للنظام المحاسبي المالي وهذا الأخير لا يستجيب لأدوات السوق المالي نظراً لعدم فعاليتها واستحالة تحديد القيمة العادلة فيه، والتي يركز عليها النظام المحاسبي المالي في قواعده عند تقييم موجودات المؤسسة؛

Ø ضرورة تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي، من خلال تطوير برامجها التعليمية لمواكبة متطلبات السوق بما يتماشى مع معطيات العصر لتأهيل الخريجين وإكسابهم المهارات والخبرات اللازمة لسوق العمل، فالتلازم بين التعليم والممارسة المهنية أمر في غاية الأهمية لإنجاح الإصلاح المحاسبي الجديد؛

Ø تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال، كونها تساهم في معالجة المعلومات وتسجيلها وتبويبها وتقديمها كمخرجات في شكل قوائم تُتخذ على أساسها القرارات.

أخيراً، يمكننا القول أن تقيين النظام المحاسبي المالي يتطلب تضافر كل الجهود وتسخير كافة الامكانيات، وتجهيز الأرضية له حتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية من التجاوب الفعلي معه، والذي سيُسهم هذا التحيين بلا شك في تحسين جودة المعلومات المالية، تكون مواكبة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

## المراجع والإحالات

- <sup>1</sup> رغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، "أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني القيمة العادلة على جودة المعلومة"، مجلة المؤسسة الصادرة عن مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر 3، العدد 4، السنة 2015، ص: 105.
- <sup>2</sup> نفس المرجع، ص: 105.
- <sup>3</sup> بحيدة أحمد، "مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة - حالة الجزائر -"، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2018/2017، ص: 249، نقلا عن: نشرة شهرية تصدر عن الوزارة المالية، العدد رقم 2010/41، ص: 6.
- <sup>4</sup> نفس المرجع، ص: 253-250.
- <sup>5</sup> للتفصيل أكثر أنظر: Sidiki Kaba, "Guide NEPAD", Fonds international de développement agricole FIDA, novembre 2004.
- <sup>6</sup> اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، "مجموعة النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالوقاية من الفساد ومكافحته"، الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، 2013، ص: 15-16.
- <sup>7</sup> عمر لشهب، "تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة -"، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014، ص: 111.
- <sup>8</sup> منقول من مقدمة برنامج وورش عمل تحت اسم "المعايير الحديثة للمحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)"، المعد من طرف "EuroMatech" والمتاح على الموقع: <https://euromatechme.com-ias-amp-ifrs>، تاريخ التصفح: 2018/08/02، على الساعة: 12:43.
- <sup>9</sup> عقاري مصطفى وتحتوي آمال، "النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية IFRS (2010-2016)"، مقال منشور في مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12 (1)، جوان 2017، ص: 89.
- <sup>10</sup> مصطفى عقاري وأخرى، مرجع سبق ذكره، -بتصرف-، ص: 97.
- <sup>11</sup> المجلس الوطني للمحاسبة، "النظام المحاسبي المالي"، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ENAG الرغاية -الجزائر-، 2009، ص: 9.
- <sup>12</sup> نفس المرجع، ص: 9.
- <sup>13</sup> نفس المرجع، ص: 17.
- <sup>14</sup> بالاعتماد على المراجع:
- 1 - عقاري مصطفى وأخرى، مرجع سبق ذكره، ص: 98-100.
- 2 - المجلس الوطني للمحاسبة، "النظام المحاسبي المالي"، مرجع سبق ذكره، من فهرس الملاحق صفحات: 45-48.
- 3 - لخضر علاوي، "معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS"، مطبعة الصفحات الزرقاء، برج الكيفان -الجزائر-، ص: 7-8.
- 4 - أمجد فاروق محمود، "الخراط الذهنية 2018 لل IFRS"، مختصر من البرنامج التدريبي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ص: 52-54، المتاح على الموقع: [http://www.mo7asaba.com/2017/05/blog-post\\_31.html](http://www.mo7asaba.com/2017/05/blog-post_31.html)
- 5 - موقع التقارير الإبلاغ المالي الدولية: [www.ifrs.com](http://www.ifrs.com)
- <sup>15</sup> بالاعتماد على المراجع:
- 1 - عقاري مصطفى وأخرى، مرجع سبق ذكره، ص: 101-103.
- 2 - أمجد فاروق محمود، مرجع سبق ذكره، ص: 54.
- 3 - موقع التقارير الإبلاغ المالي الدولية: [www.ifrs.com](http://www.ifrs.com)
- <sup>16</sup> بالاعتماد على المراجع:
- 1 - التقرير الصادر عن: Bulding a better working world حول "IFRS Update of standards and interpretations in issue at 30 june 2017" المتاح على الرابط الإلكتروني: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards>، تاريخ التصفح: 2018/08/18، على الساعة 10:43؛
- 2 - ما تضمنه "النظام المحاسبي المالي"، الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره.
- <sup>17</sup> عمار بن عيشي، "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة -"، مقال منشور في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد: 01، ديسمبر 2014، -بتصرف-، ص: 89.

- <sup>18</sup> جودي محمد رمزي، "إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية"، مقال منشور في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، العدد 06، ديسمبر 2009، ص ص 89-91.
- <sup>19</sup> شعيب حمزة وغاليب عمر، "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية - بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيعة الوطنية-"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة سعد دحلب - البليدة-، يومي: 13-14/12/2011، - بتصرف-، ص 8.
- <sup>20</sup> بجيدة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 268-269.
- <sup>21</sup> محمود جبار، "استجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية: دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999-2004"، مقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية الصادرة عن جامعة قسنطينة 1، العدد 37، جوان 2012، -بتصرف-، ص 181.
- <sup>22</sup> غسان قاسم داود اللامي وأميرة شكروني البياتي، "تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال -الاستخدامات والتطبيقات-"، الوراق للنشر والتوزيع -الطبعة الأولى-، العراق، 2010، -بتصرف-، ص ص 7-10.
- <sup>23</sup> نوال مغيزلي، "تكنولوجيا الإعلام والاتصال في الجزائر -دراسة للمؤشرات وتشخيص للمعوقات-"، مقال منشور في المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، العدد 12، جانفي 2018، ص 184.
- <sup>24</sup> بجيدة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 278. نقلا عن: أيمن عبد الله محمد أبو بكر، "نظرية المحاسبة -مدخل معاصر-"، دار الكتاب الجامعي -الطبعة الأولى-، الإمارات العربية المتحدة، 2017، ص ص 147-148.
- <sup>25</sup> عمر لشهب، "تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة-"، مكتبة الوفاء القانونية - الطبعة الأولى-، مصر، 2014، ص ص: 163-164. نقلا عن:
- 1- محمد مفتاح الفطيمي، "دور التعليم المحاسبي في صقل الخريجين بالمهارات اللازمة لسوق العمل"، المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل، الجامعة المفتوحة -ليبيا-، ص 1؛
- 2- وائل الراشد، "بناء المهارات المهنية في تعليم التعليم المحاسبي"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، بدون سنة النشر.