

متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسيرة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة

The Requirements of New Accounting Reform in Algeria in line With Trends of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Creating an Appropriate Accounting Environment

أ/ معمرى أسامة

جامعة علي لونيبي-البليدة-2

mameri.oussamal@gmail.com

تاريخ قبول النشر: 2018/12/24

تاريخ الاستلام: 2018/09/30

تصنيف JEL: M41

الملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز المتطلبات الأساسية للإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر، والمسار للتطورات الحاصلة على مستوى المرجعية الدولية الحديثة (IFRS)، وتقديم الحلول الكفيلة لتهيئة بيئة محاسبية ملائمة لإنجاح هذا الإصلاح الجديد. فخلصنا إلى أن النظام المحاسبي المالي خُلف فجوة اختلاف موسّعة بينه وبين مرجعيته الدولية، فقد بات من الضروري القيام بإصلاح محاسبي آخر جاد وعميق، من خلال تصميم إطار قانوني تشريعي جديد لمهنة المحاسبة تحمل أنظمة محاسبية مالية قطاعية تتضمن معايير محاسبية جزائرية وإطاراً تصورياً مفضلاً مستوحاة من معايير IFRS وإتباعها بمراسم تنفيذية تشرح وتُبسط محتوى هذه القوانين، مع تفعيل دور الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي بالجزائر وتعيين لجنة منها مكلفة بمتابعة المستجدات الدولية تهدف إلى تحيين القوانين التشريعية كلما كان ذلك ضرورياً. فيبقى نجاح هذا الإصلاح المحاسبي الجديد مرهولاً بمدى تهيئة بيئة محاسبية قابل للتطبيق فيها.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح المحاسبي الجديد، معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، النظام المحاسبي المالي (SCF)، بيئة محاسبية ومالية.

Abstract

The aim of this resume is to clarify the issential requirements to reform Algeria's Accountancy in accordance with IFRS changes, and to give solutions for creating a favourable environnemnt to succeed the reform. Then we concluded that there is a huge gap between the financial accounting system and the IFRS. So it is important to reform Algeria's accountancy in depth in order to reduce the gap, by concepting a new legislative framework to the accounting profession in form of Algerian standars with a conceptual framework which are inspired from IFRS, and all that should be followed by executive decisions which explicite the laws' contents and boost the role of the Algerian organisation of accounting consilidation, and designate a comitee from it to update the legislative laws according to the international new settings when necessary. So the success of the accounting reform depends on how established the accounting and financial environnement is to facilitate the application.

Key words: *New accounting reform, Internation information reporting standars (IFRS), Financial accounting system (SCF), Environnement accounting and financial.*

المقدمة

لقد كان وراء تبني النظام المحاسبي المالي مجموعة من الدوافع والضغوطات منها داخلية وأخرى خارجية، حثَّ على الجزائر إلى الإسراع بالقيام بإصلاح محاسبي، تمخَّض منه ميلاد النظام المحاسبي المالي (SCF) ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني الذي كان لا يستجيب للمستجدات الدولية آنذاك، صحيح أن هذا النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية عند تصميمه سنة 2004 وتم إصداره في القانون 07-11 سنة 2007، لكن سرعان ما أصبح هذا التوافق انحرافاً بدءاً من سنة 2007 فحالياً وبتأثير عاملي الزمن والظروف الاقتصادية العالمية، أصبح النظام المحاسبي المالي اليوم بعيداً عن مرجعيته الدولية، نظرا لشمولية هذه الأخيرة، حيث أصبحت الصيغة الجديدة لها "معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية IFRS"، فعرفت فيها عدة تعديلات وإضافات لمعايير جديدة وإلغاء أخرى حسب ما تمليه الظروف الاقتصادية

والمالية التي يشهدها العالم، ففي ظل كل هذه التطورات الحاصلة على مستوى معايير تقارير الإبلاغ المالي جعلنا نتساءل عن مكانة النظام المحاسبي المالي منها. ألا يمكننا القول أنّ الوقت قد حان لإعادة النظر في الإطار القانوني والتشريعي المنظم لمهنة المحاسبة (القانون 07-11 وما تابعه من مراسيم تنفيذية) والقيام بإصلاح محاسبي جاد وعميق، مساير للمستجدات الدولية، ومن جهة أخرى إعادة النظر في البيئة المحاسبية للجزائر، كون نجاح الإصلاح يبقى مرهون بمدى تهيئة بيئة محاسبية ملائمة له.

من هذا المنطلق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

فيما تكمن المتطلبات الأساسية للإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسأرةً للمعايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)؟ وما هي الحلول الكفيلة لتهيئة بيئة محاسبية ملائمة لإنجاح هذا الإصلاح؟

تتفرع من الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي محطات الإصلاح المحاسبي الجزائري لسنة 2001؟ وما هي نتائجه؟
 2. ما هي تطورات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) حتى سنة 2017؟ وما موقف النظام المحاسبي المالي منها؟
 3. ما هي معوقات النظام المحاسبي المالي والتي آلت للتفكير بإصلاح محاسبي جديد؟
 4. ما هي أهم الاقتراحات الممكنة لتهيئة بيئة محاسبية تستجيب للإصلاح المحاسبي؟
- تكمن أهمية الدراسة انطلاقاً من أهمية موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة، وتزامن مع الجهود المبذولة في سبيل إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، من خلال جعلها مسايرة لتوجهات المعايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، فالمعوقات التي أفرزها تطبيق النظام المحاسبي المالي كونه لا يسمح بتبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية نظراً لابتعاده عن المرجعية الدولية الجديدة للمحاسبة (IFRS) أعاق المنافسة على المستوى الدولي وكذلك الاستثمار الأجنبي، ممّا وُلّت ضغوطات على هيئة التوحيد المحاسبية الوطنية (المجلس الوطني المحاسبي) في التفكير في إصلاح محاسبي عميق يساهم في تحسين الممارسات المحاسبية بالجزائر.

للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في كافة جوانب إطار الدراسة، من خلال تغطية الخلفية النظرية التي ارتكز عليها البحث، فلجأ الباحث إلى الأحداث والمراحل التي مرّ بها

الإصلاح المحاسبي بالجزائر، واعتمد على القوانين التشريعية والتنظيمية والتحليلات بهدف تبسيط الموضوع والإجابة بقدر الإمكان على الاشكالية والوصول إلى نتائج الدراسة. تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

1. بيان التفاوت في الاهتمام بين جانبي المحاسبة والتدقيق مطياً من ناحية إصدار القوانين والمراسيم والقرارات التنظيمية خلال الفترة 2001-2017؛
 2. عرض لإصدارات معايير التقارير والإبلاغ المالي الدولية (IFRS) حتى سنة 2017، وتحديد مكانة النظام المحاسبي المالي منها؛
 3. إبراز أهم المتطلبات الأساسية للإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر المواكب للتطورات الحاصلة على مستوى المرجعية الدولية الحديثة (IFRS)، مع اقتراح طويلاً لتهيئة بيئة محاسبية ملائمة لهذا الإصلاح.
- وللوصول لأهداف الدراسة والإجابة على مختلف الأسئلة المطروحة، أثرنا تقسيم الدراسة إلى ثلاث (03) محاور كما يلي:

المحور الأول- محطات الإصلاح المحاسبي في الجزائر لسنة 2001 وإسهامه في تبني معايير تدقيق جزائرية (NAA)؛

المحور الثاني- دينامية معايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومكانة النظام المحاسبي المالي منها؛

المحور الثالث- المتطلبات الأساسية للإصلاح المحاسبي الجديد بالجزائر مسلوقةً للمرجعية الدولية الحديثة (IFRS) واقتراحات تهيئة بيئة محاسبية ملائمة له.

المحور الأول- محطات الإصلاح المحاسبي في الجزائر لسنة 2001 وإسهامه في تبني معايير تدقيق جزائرية (NAA)

سنحاول من خلال هذا المحور إبراز الجذور التاريخية للإصلاح المحاسبي الذي مرّ في الجزائر، والذي نتج عنه النظام المحاسبي المالي (SCF)، ثم تبين كيف ساهم هذا الإصلاح المحاسبي في خلق معايير تدقيق جزائرية (NAA).

أولاً- نبذة مختصرة عن الإصلاح المحاسبي في الجزائر

عرف تنظيم مهنة المحاسبة غذاة الاستقلال قصورا كبيرا، حيث كانت خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي، وبقيت هكذا إلى أن تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة سنة 1971 وفق التعلية الصادرة بتاريخ 1971/12/29 تحت

سلطة ووصاية وزارة المالية، حيث كانت من مهامه تحضير المخطط الوطني المحاسبي وضمان تنظيم مهنة المحاسبة (عمورة جمال، 2011، -بتصرف-، ص5). فالأفكار الأولى لعملية التوحيد المحاسبي في الجزائر كانت سنة 1975، بإصدار الأمر رقم 75-25 المؤرخ في 29/04/1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) مشتق من المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، حيث أصبح هذا المخطط ساري التطبيق سنة 1976 بالأمر 75-35 الصادر بتاريخ 29/04/1975 في المؤسسات العمومية الاقتصادية والشركات المختلطة، فأهم ما مَوَّ هذا المخطط أنه يخدم الجانب الجبائي، كون المحاسبة أداة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة، وبالتالي أصبحت المحاسبة في ظل التطبيق للمخطط المحاسبي كأداة رقابة بيد الدولة تسمح لها بالوقوف على الإيرادات الجبائية المتأتية من هذه المؤسسات (مداني بن بلغيث، 2004، -بتصرف-، ص ص144-145).

بالرغم من أن المخطط المحاسبي الوطني كان أكثر مساهمة لتحقيق الأهداف التي كانت الدولة تسعى لتحقيقها، إلا أنه بقي يعاني من عدة نقائص، بسبب عدم مساهمته للتطورات الاقتصادية دوليا ومحليا، فانتقال الجزائر من النظام الاشتراكي إلى النظام اقتصاد السوق، لم يُبقي المحاسبة وسيلة للإثبات وأداة لتحديد الضريبة، بل هي أداة ضرورية في اتخاذ القرارات وإجراء المقارنات بين المؤسسات، فأصبحت الممارسة المحاسبية فيه مستندة لإطار مرجعي دولي يحكم عملية التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية تحت تسمية المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، هذا ما سمح في التفكير بالقيام بإصلاح المخطط، وإصدار نظام محاسبي مكيف مع المرجعية الدولية، فتم إصدار القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، حيث تم المصادقة عليه في 2007، وأصبحت المؤسسات ملزمة بتطبيقه بداية جانفي 2010 (سفاحلو رشيد، 2017، ص113). كان ذلك أول وآخر إصلاح محاسبي تقوم به الجزائر. إنَّ أهم ما يُمَوِّ الإصلاح المحاسبي في الجزائر هو خضوعها للنموذج الفرנקوفوني، وهو الاضطلاع الكلي للدولة في عملية التوحيد، حيث يتم إعداد معايير محاسبية من قبل هيئات رسمية مؤهلة تابعة للدولة، فالهيئة الوحيدة المخول لها القيام بعمليات الإصلاح في الجزائر هي: المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، فتنظيم المحاسبة

والتدقيق يغلب عليه الطابع القانوني الإلزامي، وفق قوانين ومراسيم تنفيذية تصدر عن الهيئة CNC والمصادقة عليها من قبل وزارة المالية (مداني بن بلغيث، 2004، ص63).
ثانياً- إسهام الإصلاح المحاسبي لسنة 2001 في تبني معايير تدقيق جزائرية (NAA)
 أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة) بخطوة هامة في مجالي المحاسبة والتدقيق بداية من فيفري 2016، من خلال إصدار ثلاث (03) مقررات تحمل ولأول مرة معايير جزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة بصفة كلية من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، تدخل هذه الخطوة في إطار تحسين جودة خدمات التدقيق في الجزائر وإكمال عمليات الإصلاح المحاسبي التي باشرت به سنة 2001.

أكد الأستاذ بوبير جلول* بأن التفكير في إصدار معايير وطنية للتدقيق لم يكن وليد اليوم، إنما كانت مندرجة في سياق الإصلاح المحاسبي لسنة 2001 مباشرة بعد إتمام عملية تصميم النظام المحاسبي المالي، أين تم تشكيل لجنة سميت حسب القانون 07-11 بلجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وفي 2009 اقترح أعضاء هذه اللجنة بإنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 10-01 الصادر في سنة 2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أبطئ هذا المشروع (بسباس سيد احمد، 2017، -بتصرف-)، كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار تقييم وتحسين القانون 10-01 إنشاء لجنة سميت بـ "Ad Hoc" سنة 2014 متفرعة من CNC، حيث كُلفت بمهمة تحسين القانون 10-01، وقد قامت هذه اللجنة في جوان 2015 بتقديم مقترح يتضمن تقويم مجموعة من المواد (Chambre nationale des commissaires aux comptes, 2017, P10)، وفي سنة 2016 تكلّل ذلك العمل الذي امتد من 2011 إلى 2016 بتصميم معايير جزائرية للتدقيق، حيث تمّ اقتراح 36 معيار وطني للتدقيق 12 منها جاهزة للتطبيق تم إصدارها متفرقة على ثلاث مجموعات، فيما تأخر إصدار 24 معيار الباقية، يعود سبب ذلك حسب "الأستاذ بوبير جلول" أنّ اللجنة المكلفة بإعداد هذه المعايير أرادت تقادي مشكلة صعوبة فهمها من طرف المهنيين من جهة وصعوبة تطبيقها والعمل بها من جهة أخرى، وبالتالي تقادي تكرار الخطأ المرتكب عند تبني النظام المحاسبي المالي (بسباس سيد احمد، 2017). والجدول الموالي يوضح التباين في درجة الاهتمام بين الجانب

المحاسبي وجانب التدقيق محلياً خلال الفترة 2001-2017 عقب الإصلاح المحاسبي لسنة 2001:

الجدول رقم 01: درجة تفاوت الاهتمام بين جانبي المحاسبة والتدقيق محلياً من ناحية إصدار القوانين والمراسيم والقرارات التنظيمية خلال الفترة 2001-2017

السنوات	الجانب المحاسبي	الجانب التدقيق
2001	بداية التفكير في الإصلاح المحاسبي نتيجة للدوافع الداخلية والضغطات الخارجية	عدم الاهتمام
2004	التقدم في مشروع الاصلاح المحاسبي وبداية ميلاد نظام محاسبي مالي جديد	
2007	إصدار القانون 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي	
2009	إصدار مراسيم تنفيذية متتالية تشرح القانون 11-07 وتمهد لتطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات العمومية والخاصة	اقترح أعضاء لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بإنشاء معايير جزائرية للتدقيق تندرج في سياق الاصلاح المحاسبي لسنة 2001، وفي نفس الفترة العمل على إصدار قانون ينظم مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
2010	01 جانفي 2010 بداية التطبيق الفعلي للقانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي	إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي والمحافظ والمحاسب
2011	عدم الاهتمام في ظل التطورات الحاصلة في المرجعية الدولية (IFRS)	بداية الاهتمام بإمكانية إنشاء معايير جزائرية للتدقيق تندرج في سياق الاصلاح المحاسبي الذي تمّ سنة 2009 وكلاهما بنظام محاسبي مالي جديد
2014		إنشاء لجنة سميت بـ "Ad Hoc" متفرعة لجنة التكوين وإعداد المعايير الجزائرية، كُلفت بمهمة تقييم وتحسين القانون 01-10
2016 و 2017		إصدار 3 مقررات تحمل 12 معيار من أصل 36 معيار تحمل اسم "المعيار الجزائري للتدقيق" في انتظار إصدار بقية المعايير (24 معيار)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين والمراسيم والقرارات التنظيمية لمهنتي المحاسبة والتدقيق الصادرة خلال الفترة 2001-2017

يتضح من خلال الجدول أنه في ظل فترة الاصلاح المحاسبي (ما بين 2001 و2009) أين شهد الجانب المحاسبي اهتماماً كبيراً، وذلك راجع للدوافع الداخلية

والضغوطات الخارجية التي فرضت ذلك الإصلاح المحاسبي، إلا أنه بدءاً من سنة 2010 أين بدأت درجة الاهتمام بالجانب المحاسبي تتناقص في ظل التطورات الحاصلة على مستوى المعايير الدولية للإبلاغ المالي. من جهة أخرى، عرّف جانب التدقيق محلياً اهتماماً متصاعداً، فنرى أنّ الإصلاح المحاسبي الذي تمّ في 2009 من خلال تصميم نظام محاسبي مالي جديد، مهّد لإحداث تغييراً للإطار القانوني للتدقيق.

المحور الثاني- دينامية معايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية (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 إطاراً تصورياً يتماشى بشكل شبه كلي مع الأطار التصوري للمعايير الدولية سنة 2004، إلا أنه لم يبقَ كذلك مع مرور الزمن حيث ابتعدت نسبة التوافق تدريجياً، كون أن المرجعية الدولية الحديثة للمحاسبة (IFRS) نمطية تتصف بالمرونة والدينامية، بينما النظام المحاسبي اتصف بالثبات والسكون، فمنذ إصدار القانون 07-11، لم يتم تعديله وتكييفه مع المرجعية الدولية، بما يلبي متطلبات المؤسسات الاقتصادية، فهذا ما يُعاب على هذا النظام. من هذا المنطلق يمكننا التساؤل حول مكانة النظام المحاسبي المالي من تطورات معايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية الحديثة (IFRS).

أولاً- التطور في المرجعية المحاسبية الدولية "معايير التقارير الإبلاغ المالي (IFRS)"

لكي تتمكن المؤسسات من إعداد القوائم المالية وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام، لا بد لها من الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية التي وضعها مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي قام بتطويرها تماشياً مع تشعب وتعقيد الأعمال التجارية والمالية وغيرها، فأصدر المجلس نسخة منقحة عنها أطلق عليها اسم "المعايير الدولية لتقارير الإبلاغ المالي IFRS"، وتتضمن حالياً النسختان الأصلية والمنقحة من هذه المعايير مجموعة من معايير المحاسبة الدولية (45 معياراً) تضم 28 معياراً من الصيغة (IAS) و 17 معياراً من الصيغة (IFRS)، نظراً لأن تلك

المعايير تتصف بالمرونة والدينامية، تتطور بصفة مستمرة تبعاً لتطور عالم الأعمال (EuroMatech, 2018).

إن معايير IFRS تعتبر تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة المصادق 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: $IFRS = IAS + IFRS + SIC + IFRIC$ (عقاري مصطفى وتخونني أمال، 2017، ص 89).

ثانياً - إصدارات معايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) إلى غاية سنة 2017 ومكانة المعايير الوطنية للنظام المحاسبي المالي منها

1- معايير التقارير والإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

تتضمن معايير IFRS الصادرة عن المجلس IASB من: (مصطفى عقاري وتخونني أمال، 2017، -بتصرف-، ص 97):

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 عن إضافة معايير وتعديل أخرى أو إلغائها، كما قام المجلس بإجراء تعديلات على البعض، وإلغاء البعض الآخر ليصبح عددها 28 معياراً لغاية أواخر 2017؛

1-2- معايير التقارير المالية الدولية: 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 سري المفعول اعتباراً من بداية 2019؛

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

2- المعايير الوطنية التي تناولتها القوانين التشريعية

بالرجوع إلى القوانين التشريعية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر، نجد أن القانون 07-11 الصادر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر سنة 2008 تناولوا معايير وطنية، يمكن إيجازها كالتالي:

1-2- بالنسبة للقانون 07-11: فإنه أشار في البند رقم 07 منه إلى أن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطاراً تصورياً يشكل دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية (المجلس الوطني للمحاسبة، 2009، ص9)، كما أن البند 08 منه أشار إلى أن المعايير المحاسبية تُحدّد:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

2-2- بالنسبة للمرسوم التنفيذي 08-156: جاء أكثر تفصيلاً، فقد حدّد في البند 02 منه بأن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطاراً تصورياً يُعرّف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كما أنه (الإطار التصوري) يشكل مرجعاً لوضع معايير جديدة. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2009، ص17).

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

- **معايير متعلقة بالأصول:** التثبيتات العينية والمعنوية، التثبيتات المالية، المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛
- **معايير متعلقة بالخصوم:** رؤوس الأموال الخاصة، الإعانات، مؤونات المخاطر، القروض والخصوم المالية الأخرى؛
- **معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة:** تتمثل في: الأعباء والمنتجات؛
- **المعايير ذات الصفة الخاصة:** تقييم الأعباء والمنتجات المالية، عقود التأمين، العمليات المنجزة بصفة مشتركة، العقود طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، عقود إيجار التمويلية، امتيازات المستخدمين والعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية.

انطلاقاً من المعايير التي أشرنا إليها سابقاً للتقارير والإبلاغ المالي والمعايير الوطنية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي، سنحاول إبراز في الجدول الموالي معايير IFRS وما تبناه النظام المحاسبي المالي منها في فترات إعداده:

الجدول رقم 02: معايير التقارير الإبلاغ المالي (IFRS) ومعايير النظام المحاسبي
المالي حتى سنة 2010

تاريخ الإصدار	معايير النظام المحاسبي المالي والموافقة لمعايير IFRS	معايير التقارير الإبلاغ المالي 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 وغير المباشرة)	IAS 7	جدول تدفقات أموال الخزينة	1992
	تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء والنسيان	IAS 8	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	2003
	/	IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية	2003
	العقود طويلة الأجل	IAS 11	عقود الإنشاء (عوضه IFRS15)	1993
	الضرائب المؤجلة	IAS 12	ضرائب الدخل	1996
	التشبيكات العينية والمعنوية	IAS 16	التشبيكات المادية	2003
	عقود الإيجار - التمويل	IAS 17	عقود الإيجار (عوضه 16 IFRS)	2003
	تقييم المنتوجات المالية	IAS 18	الإيراد (نواتج النشاطات العادية)	1993
	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	IAS 19	امتيازات المستخدمين	2011
	الإعانات	IAS 20	محاسبة المنح الحكومية	1983
2009 2007	العمليات المنجزة بالعملات الصعبة	IAS 21	آثار التغييرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية	2003
	القروض والخصوم المالية الأخرى	IAS 23	تكاليف الاقتراض	2007
	عمليات منجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير	IAS 24	المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات الصلة	2009
	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	IAS 26	التسجيل المحاسبي لأنظمة التقاعد والتقارير المالية	1987
	الإدماج - تجميع الكيانات	IAS 27	القوائم المالية المدمجة والمساهمات في الفروع	2011
	الإدماج - تجميع الكيانات	IAS 28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	2011
	/	IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع	1989

أصول مالية غير جارية (تثبيات 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 التثبيات	2004	تدني قيمة الأصول	IAS 36
مؤونات المخاطر والأعباء	1998	المؤونات، الخصوم والأصول المحتملة	IAS 37
التثبيات العينية والمعنوية	2004	التثبيات غير المادية	IAS 38
أصول مالية غير جارية (تثبيات مالية) سندات وحسابات دائنة	2003	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (تم تعويضه بالمعيار 9 IFRS)	IAS 39
العقارات الموظفة	2003	التوظيفات العقارية	IAS 40
المنتجات الزراعية/ الأصل البيولوجي	2003	الزراعة	IAS 41
/	2008	تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	IFRS 1
/	2004	الذفع 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	IFRS 6
أصول مالية غير جارية (تثبيات مالية) سندات وحسابات دائنة	2005	الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS 7
/	2006	القطاعات العملية	IFRS 8

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (عقاري مصطفى وأخرى، 2017، ص98)، (المجلس الوطني للحاسبة، 2009، ص ص45-48)، (أمجد فاروق محمود، 2018، ص ص52-54)، (موقع التقارير الإبلاغ المالي الدولية www.ifrs.com)

من خلال الجدول نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تناولُ جُل معايير التقارير الإبلاغ المالي IFRS في فترات إعداده، إلا أنه وبعد اطلاعنا على قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي*، نجد أن المعايير المحاسبية التي تناولها غير مفصلة، حيث تناول جزء من كل معيار IFRS، فعلى سبيل المثال المنتجات الزراعية أو الأصول البيولوجية، النظام المحاسبي المالي تطرق إليها من خلال بند واحد يوضح كيفية تقييمها نهاية كل سنة مالية، بينما المجلس IASB خصص لها معياراً بأكمله مبرزاً الإطار التصوري لها

وكذا الجانب التقني (القياس 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 من تقارير الإبلاغ المالي IAS 32، IAS 39، IFRS 7). اندماج الأعمال (نجد 3 معايير IAS 27، IAS 28، IFRS 3) وما يُعاب كذلك على النظام المحاسبي المالي هو إطاره التصوري (المفاهيمي) الضيق، حيث نجد أن المفاهيم التي تطرق إليها أجملها في الملحق رقم 3 من النظام المحاسبي المالي، في حين نجد أن كل معيار من معايير IFRS تم تخصيص له إطار مفاهيمي لمما بكافة جوانب 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 التقني له.

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

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

تاريخ الإصدار	المعايير الوطنية الصادرة والموافق لمعايير IFRS	تطورات معايير التقارير الإبلاغ المالي IFRS		
		رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ الإصدار /التعديل
/	لا يوجد إصدار موافق لها	IFRS 9	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (حل محل المعيار IAS 39)	2011
		IFRS 10	توحيد القوائم المالية (حل محل المعيار IAS 27)	2012
		IFRS 11	الترتيبات المشتركة (حل محل المعيار IAS 31)	2012
		IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى	2012
		IFRS 13	قياس القيمة العادلة	2012
		IFRS 14	حسابات التأجيل التنظيمية	2015
		IFRS 15	الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء (حل محل المعيار IAS 18)	2015

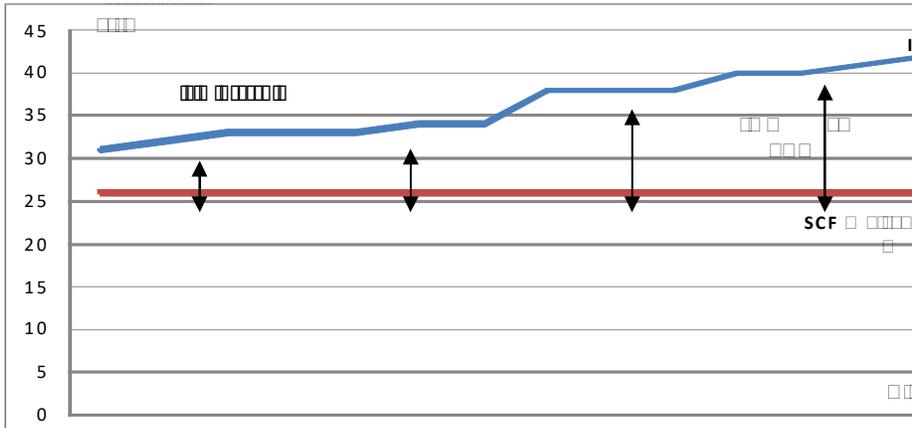
		2016	عقود الإيجار (ليحل محل IAS 17)	IFRS 16
		2017	عقود التأمين	IFRS 17

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (عقاري مصطفى وأخرى، 2017، ص ص101-103)، (أمجد فاروق محمود، 2018، ص54)، (موقع www.ifrs.com)

تبيّن لنا من خلال الجدول أن المعايير IFRS المتصّفة بالمرونة هي في تطور مستمر وفقاً للمتطلبات الاقتصادية العالمية، بينما النظام المحاسبي المالي بقي ساكناً غير مساير للتطورات الحاصلة على مستوى المعايير IFRS ما خلق فجوة موسعة تؤثر بلا شك على مخرجات هذا النظام.

والشكل التالي يوضح الفراغ الذي خُفّه النظام المحاسبي المالي الساكن، مقارنة مع التطورات الحاصلة على مستوى المعايير IFRS حتى سنة 2017:

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



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (Building a better working world, 2017)، (المجلس الوطني للمحاسبة، 2009)

من خلال الشكل يتبين لنا أنّ المعايير IFRS تتصف بالانمطية والمرونة، فنجدها قابلة للتعديل، للتعويض، للإلغاء، ولإصدار معايير جديدة، فالمجلس IASB أصدر خلال الفترة 2010-2017 ثمانية (08) معايير IFRS (مرقمة من 09 إلى 17) مع إدخال تعديلات على معايير أخرى، وهذا حسب المتطلبات الاقتصادية العالمية. في

حين وفي ظل كل هذه التطورات، 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 في مرجعيته الدولية IFRS، ففي سنة 2004 كانت درجة التوافق بينه وبين المعايير الدولية للإبلاغ المالي متقاربة جدا، ثم وبتأثير عملي الزمن والمرونة في المعايير IFRS أصبح ذلك التوافق يبتعد تدريجيا ما شكّل فجوة اختلاف بينهما، حيث برزت تلك الفجوة نروتها سنة 2017 وهي في توسع مستمر ما لم يتم القيام بإصلاح محاسبي جديد مساير لـ IFRS.

المحور الثالث - المتطلبات الأساسية للإصلاح المحاسبي الجديد بالجزائر مسابرة للمرجعية الدولية الحديثة (IFRS) واقتراحات تهيئة بيئة محاسبية ملائمة له

بناءً على الاستنتاجات المتوصل إليها في المحور السابق، يتضح لنا جليا أنّ النظام المحاسبي المالي غائب تماما عن حركية المعايير الإبلاغ المالي، وهو ما وُِد ضغوطات على هيئة التوحيد الوطنية (CNC) إلى الإسراع للقيام بإصلاح محاسبي جاد وعميق مساير للمستجدات الدولية بما هو متوفر من إمكانات مادية ومالية للجزائر، فمن خلال الفجوة التي خلفها القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي وجب على الهيئة المكلفة بالتوحيد في الجزائر القيام بعدة إصلاحات محاسبية من خلال إعادة النظر في الإطار القانوني التنظيمي لمهنة المحاسبة، مع تظافر الجهود من أجل تهيئة بيئة محاسبية ملائمة، حتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية بالجزائر من التجاوب الفعلي مع هذا الإصلاح.

أولا- معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تُعد اتساع فجوة الاختلاف التي خلقت بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الإبلاغ المالي (IFRS) دلالة على وجود معوقات أثناء تطبيقه واقعيًا من قبل المؤسسات، نظراً لارتباطه بالمرجعية الدولية، وفيما يلي أهم المعوقات التي خلّفها هذا النظام:

1- 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 شيئا فشيئا عن IFRS؛

- 2- النظام المحاسبي المالي الحالي يعيق الاستثمار الأجنبي، نظرا 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 وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر (عمار بن عيشي، 2014، ص 89)؛
- 3- ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمخطط الفرنسي المحاسبي (PCG)، فالمحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ يغلب عليها الطابع القانوني، فهي غير متطورة مقارنة بالمحاسبة في البلدان الأنجلوساكسونية التي هي امتداد وأرضية بالنسبة للمعايير التقارير والإبلاغ المالي (IFRS)، فالواقع أن النظام المحاسبي المالي هو نسخة عن المخطط المحاسبي الفرنسي مع بعض الاختلافات البسيطة، فهذا التوافق يستعصي بالتنسيق التدريجي للنظام المحاسبي المالي نحو المعايير (IFRS) نظرا لكون الرهان في الجزائر قائم على الاعتماد على كل التفاصيل والإيضاحات والتحديثات التي تصدر عن هيئة التوحيد الفرنسية؛
- 4- عدم توافق البيئة المحلية مع البيئة العالمية، فمازالت الجزائر بعيدة عن الانخراط في المنظمات العالمية كالمنظمة العالمية للتجارة (OMC)، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، منظمة البورصات العالمية، الإتحاد الدولي للمحاسبين... إلخ (جودي محمد رمزي، 2009، ص ص 89-91)؛
- 5- لا يسمح النظام المحاسبي الحالي بتبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية نظرا لابتعاده عن المرجعية IFRS، ممّا يعيق ذلك المنافسة على المستوى الدولي.

ثانيا - متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد المسار للمرجعية الدولية الحديثة واقتراحات

تهيئة بيئة محاسبية ملائمة

انطلاقا من المعوقات التي خلفها النظام المحاسبي المالي، وغيابه التام عن مساهمة حركية المعايير الإبلاغ المالي، أصبح يُحتم بضرورة القيام بإصلاح محاسبي جديد، من خلال إعادة النظر في الإطار التشريعي المنظم لمهنة المحاسبة، إلا أنه نرى أنّ الإقدام على إصلاح محاسبي لا يكفي رغم مساهمته للمرجعية الدولية، إلاّ بتهيئة له مناخاً محاسبيا قابلا للتطبيق فيها.

ويمكن إبراز أهم متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في النقاط التالية:

1- 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 بمهنة المحاسبة نحو الأمام، ويمكن أن يتجسد ذلك من خلال الالتزام الفعلي بجل المهام التي كُلفَ 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:

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

والأكيد أن تفعيل دور هذا المجلس لن يتأتى إلا بتوفر كل الإمكانيات البشرية والمالية، فغيابها سيؤدي إلى نقص فعالية المجلس، ففي بعض الأحيان نلاحظ بأن غياب فعالية بعض المرافق مرتبطة بنقص في الوسائل اللازمة لذلك (بحيدة أحمد، 2017، ص268). كما نرى بضرورة تعيين لجنة خاصة منبثقة من لجنة التكوين وإعداد المعايير الجزائرية مكلفة بمتابعة المستجدات الدولية وتحسين القوانين التشريعية كلما كان ذلك ضرورياً .

2- إصدار قوانين تشريعية تحمل أنظمة محاسبية مالية قطاعية ومعايير محاسبية جزائرية (NCA) مع إطاراً تصورياً مفصلاً

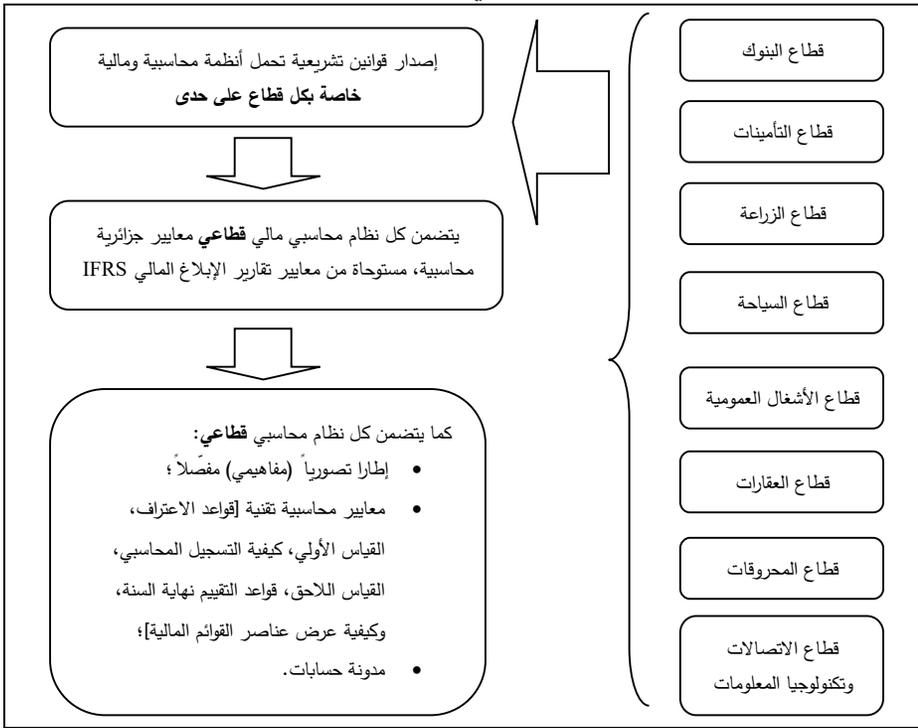
من متطلبات الإصلاح المحاسبي التي نراها ضرورية، تصميم إطار قانوني تشريعي جديد لمهنة المحاسبة، يتضمن مجموعة من النصوص التشريعية تحمل أنظمة محاسبية مالية قطاعية موجهة للقطاعات الاقتصادية، مع تحيينها كلما كانت هناك ضرورة للتحيين، حيث كل نظام محاسبي مالي موجه لقطاع معين يتناول معايير محاسبية جزائرية (NCA) خاصة به مستوحاة من معايير IFRS بما يتماشى مع البيئة المحاسبية

والمالية للجزائر، مع إطار تصوري (مفاهيمي) مفصل وُلم به، ومعايير محاسبية تقنية إبتتاول قواعد الاعتراف، القياس الأولي، والقياس اللاحق والتقييم، وكيفية عرض عناصر القوائم المالية، ومدونة حسابات لكل نظام على حدى]، عكس ما هو عليه في النظام المحاسبي المالي الحالي والذي يضم قواعد وأحكام مُجملة غير موجهة لكل قطاع على حدى مع إطار تصوري واحد غير مفصل.

كما نرى بضرورة إبتاع هذه النصوص والقوانين التشريعية بمرايسم تنفيذية تشرح وتبسط محتواها بهدف فهمها وسهولة تطبيقها. يمكن اختصار ما ذكرناه في الشكل الموالي:

الشكل رقم 02: الأنظمة المحاسبية المالية القطاعية التي تندرج ضمن الإصلاح

المحاسبي الجديد



المصدر: من إعداد الباحث

تعود فكرة الباحث لتبني أنظمة محاسبية مالية قطاعية إلى التنظيم المحاسبي الفرنسي الذي كان سائداً سنة 2009 الخاضع للنموذج الفرونكوفوني، كون الجزائر تتبع نفس النموذج، فيمكن اقتراح تصميم هذه الأنظمة في إطار الإصلاح المحاسبي الجديد.

في إطار الإصلاح المحاسبي التي باشرت به فرنسا في 1998، 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** تحترم من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لالتزام قانوني بإعداد وثائق محاسبية (شعيب حمزة وغاليل عمر، 2011، -بتصرف-، ص8). فمن منطلق بؤادر الإصلاح المحاسبي الفرنسي والذي تمخّص عنه إصدار القانون رقم 2009/79 والذي يقضي بإعداد أنظمة محاسبية عامة قطاعية من جهة، تبادرت فكرة تبني أنظمة محاسبية مالية قطاعية موجهة للقطاعات. مع الإشارة إلى ضرورة إعادة تصميم إطاراً تصورياً يكون أكثر تفصيلاً ممّا عليه في النظام المحاسبي المالي، متمخضاً من معايير IFRS.

3- التفرقة بين المؤسسات المدرجة في البورصة والمؤسسات غير المدرجة في

البورصة عن طريق نظام محاسبي مالي قطاعي لكل منهما على حدة

يمكن إدراج ضمن الإصلاح المحاسبي الجديد، إمكانية إعادة تنظيم المسار المحاسبي من خلال تصميم أنظمة محاسبية قطاعية موجهة للمؤسسات المسعرة والمدرجة في البورصة، وأنظمة محاسبية قطاعية موجهة للمؤسسات غير المدرجة في البورصة، وذلك من خلال الاستفادة من التجربة الفرنسية في هذا الصدد، فكون التنظيم المحاسبي بالجزائر يتناسب بشكل كبير مع التنظيم المحاسبي الفرنسي.

انبثقت فكرة إلزامية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فرنسا بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة، واختيارية تصنيف تطبيق هذه المعايير بالنسبة للمؤسسات غير المدرجة في البورصة بموجب النظام الأوروبي رقم 1606/2002 والذي حدّد فيه المجلس المحاسبة الفرنسي الآلية التالية لتبني معايير المحاسبة الدولية (شعيب وآخر، 2011، ص9):

- بالنسبة للمؤسسات التي تلجأ للادخار العام والمؤسسات التي لها أسهم -المدرجة في البورصة-: استعمال معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة إجباري؛
- أمّا المؤسسات غير المدرجة في البورصة: فإنه يسمح لها باستعمال معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة تطبيق اختياري.

يمكننا من خلال هذه الآلية إعادة تنظيم المسار المحاسبي بالجزائر من منطلق تصميم أنظمة محاسبية مالية قطاعية موجهة للمؤسسات المدرجة في البورصة، وأنظمة محاسبية أخرى موجهة للمؤسسات غير المدرجة في البورصة، ضمن نموذج الإصلاح المحاسبي الجديد. مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تنشيط سوق الأوراق المالية. والحفاظ على قواعد وأحكام "المحاسبة المبسطة Comptabilité Simplifier" الذي تناولها القانون 07-11، والموجه للمؤسسات الصغيرة ذات رقم أعمال سنوي أقل من 30.000.000 دج.

4- ضرورة تهيئة بيئة محاسبية كفيلة لإنجاح الإصلاح المحاسبي الجديد

مما لا شك فيه أنّ نجاح الإصلاح المحاسبي الجديد يبقى مرهون بمدى تهيئة الأرضية والبيئة المحاسبية، ففي حال ما أقدمنا على إصلاح محاسبي جاد وعميق مساير للمرجعية الدولية الحديثة، لابد من تجهيز له بيئة محاسبية ملائمة، حتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية من تطبيقه فعلا، واستخلاص الدروس عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة إلى يومنا هذا، عند استحالة تطبيق القيمة العادلة مثلاً، وكذلك صعوبة تطبيق نسبة الهامش الضمني المتعلقة بعمود الإيجار التمويلي، فأصبحت بعض القواعد والأحكام التي تناولها النظام المحاسبي المالي في طياته حتى ولو إنها موافقة للمرجعية الدولية إلا أنها تبقى نظرياً غير قابلة للتطبيق، نظراً لعدم تجاوب البيئة المحاسبية لها. وفيما يلي أهم معالم تهيئة البيئة المحاسبية التي نراها ضرورية لإنجاح الإصلاح المحاسبي الجديد:

4-1- تنشيط سوق الأوراق المالية (بورصة الجزائر): تعتبر المعلومة المالية من أهم العوامل المؤثرة في حركة سوق الأوراق المالية، لا سيما على أسعار الأسهم، فنشر هذه المعلومة بطريقة صحيحة كماً ونوعاً ووفق معايير دولية محددة يعتبر من المتطلبات الأساسية لتقييد الشركات المدرجة في البورصة، فالمعلومات المفصح عنها في سوق الأوراق المالية (بورصة الجزائر) 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 (محمود جبار، 2012 -بتصرف-، ص181)، فيرى بعض الاقتصاديين أن تطوير السوق المالية يتم إما من جانب العرض وذلك من خلال تشجيع إنشاء شركات الأموال وخلق أدوات

جديدة، وأمّا من جانب الطلب وذلك بتوفير المناخ الملائم اقتصاديا وسياسيا ونشر الوعي الادخاري لدى الأفراد وتوفير المعلومات الكافية عن قطاعات أعمال مختلفة ونشاطاتها (عزيزة بن سمينة وطبني مريم، 2015، ص 164).

4-2- 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 لإنجاح الإصلاح المحاسبي الجديد، فالنظم التعليمية ستكون مطالبة بأن تلبّي حاجات السوق بكفاءة أعلى وبفاعلية تتجاوب 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 (بحيدة أحمد، 2017، ص 275).

4-3- ضرورة تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال: تمثل تكنولوجيا المعلومات والاتصال الجانب التقني من نظام المعلومات والبيدليل لتسميته، حيث تُعد كالقلب النابض في مختلف منظمات الأعمال، إذ تُسهم في تسهيل انسيابية القرارات المناسبة وفي توجيه وتنفيذ مختلف عملياتها، فهي مصدر حيوي لديمومة منظمات الأعمال وبقيائها وتميزها التنافسي، فيعتبر الحاسوب وبرامجه ومختلف البرمجيات المحاسبية وسائل أساسية تُسهم في معالجة المعلومات وتسجيلها وتبويبها وتقديمها كمرجات في شكل قوائم تُتخذ على أساسها القرارات (غسان قاسم داود اللامي وأميرة شكرولي، 2010، ص 7-10). فالجزائر بالرغم من تلاحم كل الجهود من أجل النهوض وتطوير تكنولوجيا المعلومات والاتصال إلا أنها ما تزال تواجهها عدة معوقات تحد من ذلك منها: معوقات البنى التحتية لتكنولوجيات الاعلام والاتصال، معوقات فنية، أمنية، ومالية بالإضافة إلى التبديل والسرقة وصعوبة السيطرة على أمن وسرية المعلومات بفعل الفيروسات وعمليات القرصنة الإلكترونية (نوال مغيزلي، 2018، ص 184).

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، وتهيئة بيئة تكنولوجية رقمية ملائمة لتطبيق الأنظمة المحاسبية والمالية القطاعية التي تدرج في بؤادر الإصلاح المحاسبي الجديد.

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

1- أنّ درجة الاهتمام بالجانب المحاسبي والتدقيق محلياً من قبل الهيئة المكلفة بالتوحيد في الجزائر (CNC) تتفاوت، فنجد أنّ الإصدارات القوانين التشريعية المنظمة لمهنة المحاسبة غائبة في ظل الحركية والنمطية في المرجعية الدولية للمعايير IFRS. في حين شهد الجانب الآخر "التدقيق" محلياً تطوراً ملحوظاً، حيث كّلّ الإصلاح المحاسبي سنة 2001 إلى بداية التفكير في معايير وطنية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية، تحقق ذلك بفضل الهيئة "Ad Hoc" المنبثقة من لجنة التكوين وإعداد المعايير الجزائرية، من خلال المشروع الذي باشرت به، وتم التبنّي الفعلي للمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA).

2- أنّ النظام المحاسبي المالي منذ تطبيقه سنة 2010 لم يتم تحينه وإدخال عليه أي تعديل، بالرغم من أنه مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS سابقاً، إلى أنّ هذه الأخيرة أعيدت هيكلتها لتصبح الصيغة الجديدة لها: IFRS= IFRS+IAS+SIC+IFRIC، المتصفة بالمرونة فهي في تطور مستمر وفقاً للمتطلبات الاقتصادية العالمية، ففي ظل هذه المستجدات بقي النظام المحاسبي المالي ساكناً غير مساير لهذه التطورات، ما خلق فجوة اختلاف موسّعة بينه وبين مرجعيته الحديثة تؤثر بلا شك على مخرجات هذا النظام.

3- أفرز تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة معوقات أبرزها عدم مسايرته لمرجعيته الدولية الجديدة IFRS، وإطاره التصوري الضيق والغير الكافي مقارنة مع ما تضمنه الإطار التصوري للمعايير IFRS، وكذا في الجانب التقني له (قواعد الاعتراف، القياس والتقييم)، إضافة إلى ذلك لا يسمح بتبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية نظراً لابتعاده عن المرجعية الجديدة IFRS، مما أعاق ذلك المنافسة على المستوى الدولي.

4- أنّ متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد، والذي كل المعطيات توجي على ضرورة القيام به، من أجل تحسين الممارسات المحاسبية، يمكن تناولها فيما يلي:

➤ ضرورة تفعيل دور الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر وإعداد معايير وطنية للمحاسبة، من خلال الالتزام الفعلي بجل المهام التي كُفِّ بها لا سيما بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25، ومساهمته في ترقية مهنتي المحاسبة والتدقيق، مع تعيين لجنة خاصة منبثقة من لجنة التكوين وإعداد المعايير الجزائرية مكلفة بمتابعة المستجدات الدولية وتحيين القوانين التشريعية كلما كن ذلك ضرورياً .

➤ تصميم إطار قانوني تشريعي جديد لمهنة المحاسبة، 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 من معايير IFRS، مع إطار تصوري (مفاهيمي) مفصل ولم به، ومعايير محاسبية تقنية، والاستفادة من التجربة الفرنسية في ذلك، من خلال الإصلاح المحاسبي الذي باشرت به فرنسا سنة 2009. مع إتباع هذه النصوص والقوانين التشريعية بمرايم تنفيذية تشرح وتبسط محتواها بهدف فهمها وسهولة تطبيقها.

➤ ضرورة تنشيط بورصة الجزائر، فالمعلومات المالية المفصح عنها والتي تنتشر في السوق المالي هي مخرجات للنظام المحاسبي المالي وهذا الأخير لا يستجيب لأدوات سوق الأوراق المالية (بورصة الجزائر) نظرا لعدم فعاليتها واستحالة تحديد القيمة العادلة فيه، والتي يرتكز عليها النظام المحاسبي المالي في قواعده عند تقييم موجودات المؤسسة؛

➤ تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال، كونها تسهم في معالجة المعلومات وتسجيلها وتبويبها وتقديمها كمخرجات في شكل قوائم تُتخذ على أساسها القرارات؛

➤ التفرقة بين المؤسسات المسعرة والمدرجة في البورصة والمؤسسات غير المدرجة في البورصة عن طريق نظام محاسبي مالي قطاعي لكل منهما على حدة.

في الأخير، يمكننا القول بأن الإقدام على إصلاح محاسبي جاد وعميق يتطلب تضافر كل الجهود وتسخير كافة الامكانات المادية والبشرية والمالية، وتجهيز الأرضية له حتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية من التجاوب الفعلي له، والذي يسهم هذا الإصلاح بهذه المتطلبات بلا شك بإحداث ثورة في مجالي المحاسبة والتدقيق محليا، وسيوفر معلومات مالية ذات جودة، ويسهم في زيادة ثقة المستفيدين من القوائم المالية وبالتالي تشجيع الاستثمار الأجنبي.

المراجع

1. عمورة جمال. (2011). *ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)* " ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) ، جامعة سعد دحلب البلدة.
2. مداني بن بلغيث. (2004). *"أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر-*"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر.
3. سفاحو رشيد. (2017). *"أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)"*، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف.
4. مقابلة شفوية لـ"سباس سيد أحمد" مع الأستاذ "بوبيير جلول" عضو في لجنة التكوين وإعداد المعايير الجزائرية للتدقيق. (2017). في اليومان الدراسي المنظم من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة سيدي بلعباس، يومي 12 و13 مارس 2017 حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وتأثيراته المحاسبية، الإيجار التمويلي، والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA.
5. Chambre nationale des commissaires aux comptes. *"Rapport Moral et financier periode du 01/10/2016 au 30/09/2017, Assemblée générale ordinaire"*, P: 10. consulter le site de la chambre: <http://cn-cncc.dz/le-rapport-moral-et-financier-2016/2017>.
6. EuroMatech. *مقدمة برنامج وورشة عمل تحت اسم "المعايير الحديثة للمحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)"*، المتاح على الموقع: <https://euromatechme.com-ias-amp-ifrs>، تاريخ التصفح: 2018/08/02، على الساعة: 12:43.
7. عقاري مصطفى، تخونوي أمال. (2017). *"النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) (2010-2016)"*، مجلة الاقتصاد الصناعي، (العدد12)
8. المجلس الوطني للمحاسبة. (2009). *"النظام المحاسبي المالي"*، الجزائر، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ENAG.
9. أمجد فاروق محمود. (2018). *"الخرائط الذهنية 2018 لل IFRS"*، مختصر من البرنامج التدريبي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المتاح على الموقع: http://www.mo7asaba.com/2017/05/blog-post_31.html
10. موقع التقارير الإبلاغ المالي الدولية: www.ifrs.com
11. التقرير الصادر عن: Bulding a better working world. (2017). *"IFRS Update of standards and interpretations in"* تاريخ التصفح: 2018/08/18، على

- الساعة 10:43؛ "issue at 30 june 2017" على الرابط الإلكتروني:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-IFRS-Update-june-2017/\\$FILE/ey-IFRS-Update-June-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-IFRS-Update-june-2017/$FILE/ey-IFRS-Update-June-2017.pdf)
12. عمار بن عيشي. (2014). "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة-"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، (العدد: 01).
 13. جودي محمد رمزي. (2009). "إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، (العدد 06).
 14. بجيدة أحمد. (2017). "مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3.
 15. شعيب حمزة وغاليب عمر. (2011). "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية -بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية-"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة سعد دحلب -البيضاء-.
 16. محمود جبار. (2012). "استجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية: دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999-2004"، مجلة العلوم الإنسانية، (العدد 37).
 17. عزيزة بن سمينة وطبني مريم. (2015). "دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في تفعيل بورصة الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، (المجلد الثالث -العدد التاسع-).
 18. غسان قاسم داود اللامي وأميرة شكرولي. (2010). "تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال -الاستخدامات والتطبيقات-"، (الطبعة الأولى)، العراق: الوراق للنشر والتوزيع.
 19. نوال مغيزلي. (2018). "تكنولوجيا الإعلام والاتصال في الجزائر -دراسة للمؤشرات وتشخيص للمعوقات-"، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، (العدد 12).

الهوامش:

- * محافظ حسابات وعضو من أعضاء اللجنة المكلفة بإعداد المعايير التدقيق الجزائرية (NAA)
- * "النظام المحاسبي المالي"، الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة، المتضمن قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ENAG الرغاية -الجزائر-، 2009.