جامعة ابن خلدون –تيارت–

كليةالعلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: علوم مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

معيقات تحديث وتكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية –دراسة تحليلية مقارنة–

إعداد الطالبتين:

- الخديم إلهام
- بارودي أحلام

الأستاذ المشرف:

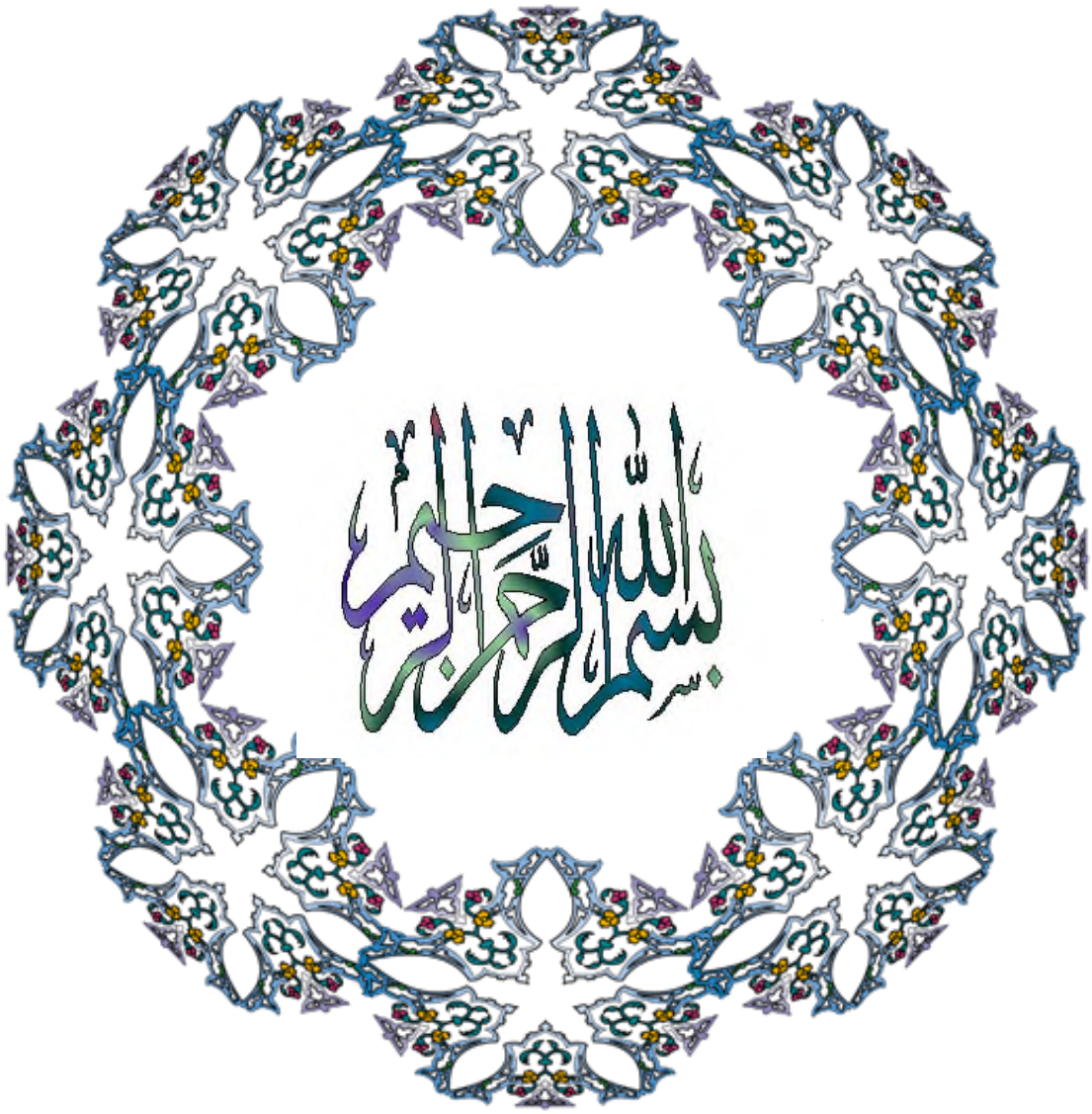
- د. بن قطيب علي

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الدرجة العلمية	الصفة
بن صوشة ثامر	أستاذ محاضر أ	رئيسا
د. بن قطيب علي	أستاذ محاضر أ	مشرفا ومقررا
عبد الرحيم ليلى	أستاذ محاضر أ	مناقشا
شبلاوي ابراهيم	أستاذ مساعد ب	مناقشا

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:.....

السنة الجامعية:2021–2022


بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر

الحمد لله الذي أكرم هذا الدين بعلمائه فأبهرهم بكرمه وعطائه وهداهم إلى خير سنن أنبيائه وأورثهم بواطن فكر أوليائه وأرشدهم إلى سبل صفاء أصفيائه، أحمده على توفيقه وإحسانه وعلى ما من به علينا بفضله لإتمام هذا البحث المتواضع.

واقتداء بسنة محمد صلى الله عليه وسلم لقوله: من لم يشكر الناس لم يشكر الله. واعترافا لأهل الفضل بالفضل أتقدم امتنانا وعرفانا بالشكر الجزيل إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة ...

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . وأخص بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور بن قطيب علي

كما لا أنسى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

وما التوفيق إلا بالله

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار..

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى أبي العزيز...

إلى من علّمتني أول كلماتي... إلى من بالحب لوّنت حياتي... وكانت سبب مسرّاتي... إلى من زرعت فيّ حب الأمل.. إليك أمي الغالية.

إلى النبض الذي يداعب قلبي، إلى من تهفو إليهم روحي وتهواهم نفسي.. إلى إخواتي

إلى كل من تحملوا معي أعباء هذا العمل

الخديم إلهام

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى:

إلى أمي أطال الله عمرها .

و أبي السند الشامخ .

والى كل من علمني حرفا طيلة فترة دراستي من التعليم الابتدائي إلى الجامعي أساتذتي الكرام.

والى كل أصدقائي وزملائي في الدراسة إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل..

بارودي أحلام

فهرس
المحتويات

فهرس المحتويات

الشكر

الإهداء

الفهرس

قائمة المختصرات

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

الملخص

المقدمة .....

الفصل الأول: الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد **7**

المبحث الأول: فلسفة النظام المحاسبي الماليSCF..... 8

المطلب الأول: التنظيم المحاسبي في الجزائر 8

المطلب الثاني: دوافع وتداعيات تبني النظام المحاسبي المالي 17

المطلب الثالث: النصوص التشريعية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي 20

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF 27

المطلب الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي 27

المطلب الثاني: مبادئ واتفاقيات النظام المحاسبي المالي 31

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي..... 35

خلاصة الفصل: 37

الفصل الثاني :المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

تمهيد: 39

المبحث الأول: الأسس التي أدت إلى ظهور المعايير المحاسبة الدولية 40

المطلب الأول: أسباب التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية 40

المطلب الثاني: إجراءات إصدار المعايير المحاسبة الدولية 41
المطلب الثالث: أهم مظاهر دعم وتأييد المعايير المحاسبية الدولية 42
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية 50
المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية 50
المطلب الثاني :مزايا المعايير المحاسبة الدولية 51
المطلب الثالث :تصنيف المعايير المحاسبية الدولية 53
خلاصة الفصل: 68

الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي في ظل المتغيرات المحاسبية الدولية

تمهيد: 70
المبحث الأول: تشخيص واقع البيئة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية 71
المطلب الأول: أهداف الجزائر من التوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومدى توافق النظام المحاسبي المالي 71
المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية: 76
المطلب الثالث: أوجه التشابه بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية 80
المبحث الثاني: اشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي مع التحولات المحاسبية الدولية. 82
المطلب الأول: تكييف ومقاربة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية 82
المطلب الثاني: معيقات تحديث النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية 89
المطلب الثالث: تحديات وآليات مسايرة النظام المحاسبي المالي للأبعاد الحديثة للمعايير المحاسبية الدولية 95
خلاصة الفصل 101
خاتمة 103
قائمة المصادر والمراجع 107

قائمة الجداول والأشكال البيانية

قائمة الجداول البيانية

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	يوضح تغير رقم أعمال المؤسسات بإختلاف نشاطها	24
1-2	مقارنة بين المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (**IFRS for SMES**) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (**IFRS**)	66
2-2	معايير المحاسبة الدولية المسحوبة (الملغاة)	67
1-3	أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	76
2-3	أوجه التشابه بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.	80

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الفرق بين الفلسفة التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني	10
2-1	هيكل لأهم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر	16
3-1	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	34

قائمة
المختصرات

قائمة المختصرات

الرمز	باللغة الأجنبية	باللغة العربية
SCF	Système Comptable Financière	النظام المحاسبي المالي
IAS	International Accounting Standars	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standars	معايير التقارير المالية الدولية
COSOB	Commission D'organisation et de surveillance des Opérations de Bourse	لجنة تنظيم عمليات البورصة وتقييمها
IOSCO	International Organization Of Securities Commissions	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
IFRS FOR SMES	International Financial Reporting Standards For Small and Medium-sized Entities	معيار التقارير المالية الدولي الخاص
PCN	Plan Comptable Nationale	المخطط المحاسبي الوطني

الملخص:

هدفت هذه الدراسة التحليلة إلى تسليط الضوء على أبعاد مشكلة عدم مسايرة قواعد وبنود النظام المحاسبي المالي لمستجدات المعايير المحاسبية الدولية ومن ثم تقييم فجوة الإختلاف بينهما، كما تم تشخيص أهم المعوقات والصعوبات التي تواجه النظام المحاسبي المالي عند تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية والتي تحول دون تحقيق التوافق، ليتم بناءا عليهما تقديم الإقتراحات المناسبة وإيجاد الآلية الملائمة لتجاوز هذه المعيقات والتأكيد على ضرورة الوصول إلى معايير وطنية توافق IAS/IFRS وتطوراتها.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن النظام المحاسبي المالي ينأى بصفة واضحة في تطبيقاته وتوجهاته عن إستحداثات معايير المحاسبة الدولية، وهذا ما أدى إلى ظهور فجوة اختلاف بين SCF وبين ما تشهده هذه المعايير من تطورات وتحديثات، مما يمكننا أن مع مرور الوقت وفي حالة إستمرار هذه الوتيرة قد تساهم كل الأحداث في توسيع فجوة الإختلاف وصعوبة حدوث توافق، حيث يجعل النظام المالي بعيد عن الممارسات المحاسبية الدولية، وبالتالي تقف الجزائر موقف المحايد في ظل السير في ركب الحضارة العالمية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية.

Summary :

This analytical study aimed to shed light on the dimensions of the problem of not keeping pace with the rules and provisions of the financial accounting system with the developments of international accounting standards, and then assessing the difference between them. Accordingly, to submit the appropriate suggestions and find the appropriate mechanism to overcome these obstacles and stress the need to reach national standards that are compatible with IAS/IFRS and its developments.

Through this study, we concluded that the financial accounting system clearly distances itself in its applications and orientations from the developments of international accounting standards, and this has led to the emergence of a gap of difference between SCF and the developments and updates witnessed by these standards. The pace of all events may contribute to widening the gap of difference and the difficulty of achieving consensus, as it makes the financial system far from international accounting practices, and thus Algeria stands in a neutral position in light of the progress in the path of global civilization.

***Keywords**: financial accounting system, international accounting standards.*

مقدمة

غالبا كانت النشاطات الاقتصادية لا تتجاوز الحدود السياسية قديما لكل بلد مما أدى إلى اختلاف الممارسات المحاسبية من بلد لآخر ولم تكن حاجة لتوحيدها عالميا، إن ظهور التطور التكنولوجي وانتشار العولمة وهيمنة الشركات متعددة الجنسيات على القطاع الاقتصادي العالمي أصبح من الضروري توحيد الممارسات المحاسبية لتسهيل عملية انتقال المعلومات المالية بين بلدان العالم من جهة، وفهم المستخدمين لتلك المعلومات من جهة أخرى . وعليه تم انشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973، والتي تهدف أساسا إلى توحيد الممارسات المحاسبية عبر العالم من خلال إيجاد مبادئ موحدة وتجانسة ومقبولة قبولا عاما بين مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة في العالم، حيث تلقت هذه المعايير ترحيبا كبيرا من العديد من الدول، وتم اعتمادها بما يتوافق مع محيطها وبيئتها الداخلية، من خلال تعديل أنظمتها المحاسبية بما يتوافق مع هاته المعايير.

والجزائر كغيرها من دول العالم فهي أيضا لجأت إلى تطبيق واعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية حيث حاولت إنجاح دمجهما الذي أصبح واقعا حتميا تفرضه العولمة الإقتصادية من خلال جعل مكونات البيئة المحلية عصرية ومرنة وقادرة على التجاوب والتكيف مع ماتقتضيه تطبيقات المعايير، والسهر على تحسين المنظومة التعليمية في مختلف المجالات التي لها ارتباط بعالم المال والأعمال.

تم وضع المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول المتقدمة نظرا لحاجياتها وخصوصياتها التي تختلف عن حاجيات وخصوصيات الدول النامية وهذا ما زاد من هوة وفجوة الاختلاف بين ماهو مطبق من قواعد في النظام المحاسبي المالي بدءا من تاريخ تطبيقه سنه 2010م إلى يومنا هذا، وبين ما شهدته المعايير المحاسبية الدولية من تحديثات. وعليه بات موضوع تكييفهما موضوعا يستقطب انشغال الكثير من الدارسين والمحللين نظرا للمعيقات التي تواجههما.

وبناءا مما سبق تتحدد إشكالية البحث فيما يلي:

- ماهي معيقات تحديث وتكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية:

1- هل يحتاج النظام المحاسبي المالي إلى تحديث مع التغييرات المستمرة في المعايير المحاسبية الدولية؟

2- ما هي أسباب الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟

3- كيف يمكن إيجاد الحلول اللازمة لتجاوز معيقات تطبيق النظام المحاسبي المالي وتحديثه مع المعايير المحاسبية الدولية؟

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد على الفرضيات التالية:

1- لا يحتاج النظام المحاسبي المالي إلى تحديث مع التغيرات المستمرة في المعايير المحاسبية الدولية كونها تلاءم بيئة اقتصادية تتوفر فيها سوق مالية نشطة.

2- ارتفاع عدد الشركات متعددة الجنسيات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية.

3- ضرورة الوصول إلى حلول مناسبة للحد من المعيقات التي تواجه النظام المحاسبي المالي من خلال وضع آلية ملائمة لمسايرة مستجدات معايير المحاسبة الدولية.

أهمية الدراسة:

يستمد هذا البحث أهميته من الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يفرض على كل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي، اعتماد المعايير المحاسبية الدولية أو تكييف أنظمتها المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية لضمان الفهم والقراءة الموحدة للقوائم المالية.

- المساهمة في تسليط الضوء على إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفقا لمستجدات معايير لتقارير المالية الدولية IAS/IFRS ؛

- إلقاء نظرة تحليلية لتحديد أبعاد مشكلة عدم مسايرة قواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي لمستجدات معايير التقارير المالية الدولية ومن ثم تقييم فجوة الاختلاف؛

- التنويه لأهمية الدخول في مرحلة إصلاح جديدة تضمن تحديث النظام المحاسبي المالي لاستمرار التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية.

أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، يسعى الطالب إلى تحقيق الأهداف التالية:

– إبراز ملامح النظام المحاسبي المالي، بعرض الظروف التي جاء فيها هذا النظام، أهميته، بنيته ثم محاولة إبراز مدى توافقه من عدمه مع المعايير المحاسبية الدولية.

– استعراض النماذج المحاسبية الرائدة في العالم، والاستراتيجيات التي تقوم عليها والتطرق لأهمية التوافق المحاسبي الدولي؛

– استقصاء آراء المهتمين بالمحاسبة في الجزائر، حول جملة من القضايا المتعلقة بالمحاسبة، خاصة حول الممارسة المحاسبية، التعليم والتكوين المحاسبيين والإصلاحات الواجب القيام بها تجاههما، إضافة إلى الوقوف على آرائهم فيما يتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والآثار المترتبة عن ذلك.

الدراسات السابقة :

1- بوكساني رشيد، حمزة العرابي، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وسبل تجاوزها –دراسة استكشافية لأراء الممارسين لمهنة المحاسبة – مجلة دراسات اقتصادية، العدد 18، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى تأييد الممارسين لمهنة المحاسبة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وكذا تهدف إلى محاولة إبراز أهم المعوقات التي من الممكن أن تحد من عملية التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ومعرفة سبل تجاوزها، حيث تم التوصل إلى أن هناك تأييد كبير لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، إلا أن هناك معوقات تعرقل عملية التطبيق السليم لهذه المعايير وأهمها أن النظام المحاسبي المالي مقتبس من المعايير الدولية المصاغة على أساس خصائص الدول المتقدمة، هذا الأمر يحصر عملية الإلتزام على مواضيع محدودة فقط، ومن أهم التوصيات التي توصلت لها هذه الدراسة لتجاوز المعوقات وانجاح عملية التطبيق هي تحويل عملية الرقابة على تطبيق النظام المحاسبي المالي من الجهات الضريبية إلى البورصة، وعقد لقاءات علمية مهنية بين الممارسين للمحاسبة للإتفاق على أسس الواجب العمل بها قصد التطبيق الناجح للنظام المحاسبي المالي.

2- عقاري مصطفى، تخنوني أمال: النظام المحاسبي المالي **SCF** في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** (2010-2016)، مجلة الإقتصاد الصناعي العدد 12، جوان 2017، تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء نظرة تحليلة لتحديد أبعاد مشكلة عدم مسايرة قواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي لمستجدات معايير التقارير المالية الدولية ومن ثم تقييم فجوة الإختلاف وتشخيص أهم المعوقات التي تحول

دون تحقيق التوافق، ليتم بناءا عليها تقديم الإقتراحات الملائمة لتجاوز هذه المعوقات والتأكيد على ضرورة الوصول إلى معايير وطنية تسير جنبا إلى جنب مع **IFRS** وتطورها.

ولقد توصلت الدراسة إلى التأكيد على أن النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في توجيهاته وتطبيقاته عن المستجدات في الـ IFRS، الأمر الذي أدى إلى خلق فجوة اختلاف بين النظام المحاسبي المالي وبين ماتشهده هذه المعايير من تطورات، ومع مرور الوقت وباستمرار هذه الوتيرة قد تساهم كل هذه الأحداث في توسيع فجوة الاختلاف وتضييق دائرة التوافق، الأمر الذي يجعل النظام المحاسبي المالي بعيد عن الممارسات المحاسبية الدولية، وبالتالي تقف الجزائر مجددا موقف المحايد في ظل السير في ركب الحضارة العالمية.

3- داشير مليكة، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2016. عالجت هذه الدراسة مدى إلمام النظام المحاسبي المالي بما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيتات، وكذا مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق ما جاء النظام المحاسبي المالي في معالجة تثبيتاتها، والمشاكل التي تعترضها وتقف عائق أمام التطبيق السليم للنظام، حيث بينت نتائج الدراسة بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات، فيما يخص كل من الإعتراف، التقييم المبدئي الإفصاح المطلوب عن هذه التثبيتات، إلا فيما يخص التقييم اللاحق، وهذا راجع إلى مجموعة من الصعوبات التي تحول دون الإلتزام بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي أهمها غياب سوق نشط تؤخذ أسعاره كمرجع لعملية التقييم وعدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات هذا النظام.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تعد هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي سلطت الضوء على أهم المعيقات التي يواجهها النظام المحاسبي المالي لتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، إلا أننا حاولنا الإلمام قدر المستطاع بالموضوع ووقفنا عند أهم الصعوبات التي تحول دون تحقيق الهدف المنشود للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية على حد سواء، كما توصلنا لمجموعة من الحلول كسبل لتجاوزها، حيث اعتمدنا على الدراسة التحليلية المقارنة.

منهج الدراسة:

استدعت طبيعة الدراسة أن يكون المنهج المستخدم وصفي في الجانب النظري بحيث سيتم الاعتماد عليه عند التطرق للمفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أما في الجانب التطبيقي سيتم الاعتماد على منهج المقارنة والمنهج التحليلي للمقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

صعوبات الدراسة:

لقد وجدنا مجموعة من الصعوبات نذكر منها:

- صعوبة تحميل الكتب ذات الصلة من مواقع الأنترنت.
- ضيق الوقت نظرا لسشاعة الموضوع وتشعب ميادينه.

هيكل الدراسة:

سيتم تقسيم محتوى بحثنا إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول تطرقنا في هذا الفصل إلى الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي **SCF**، حيث قسمنا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول: فلسفة النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني: الأطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي **SCF** .

وقد تحدثنا في الفصل الثاني عن المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS**، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول تحدث عن الأسس التي أدت ظهور معايير المحاسبة الدولية، أما المبحث الثاني فكان حول الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

أما الفصل الثالث فقد تحدثنا فيه عن النظام المحاسبي المالي في ظل المتغيرات المحاسبية الدولية، حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول: تشخيص واقع البيئة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أما المبحث الثاني فكان حول إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي مع التحولات المحاسبية الدولية حيث قمنا بتحليل كل مطلب.

الفصل الأول

الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد

شهد العالم تطورا اقتصاديا وانفتاحا للأسواق الحالية واتساعا في الاستثمارات الاقتصادية منها والمالية مما أصبح من الضروري خدمة أغراض المستثمر، وتسهيل اتخاذ القرارات المالية بالمنشآت الاقتصادية، من خلال عرض المعلومة المحاسبية الموثوقة والملائمة، التي يتم عرضها وفق أسس ومعايير موحدة وملزمة لكافة المؤسسات والممارسين لمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ايجاد توافق محاسبي دولي للتقليل من الفروقات في طرق التقييم المحاسبية في ظل صعوبة توحيدها. بما أن الجزائر جزء من هذا العالم تتأثر بالبيئة المحاسبية بشكل عام وتتفاعل معها، فهي كغيرها من الدول لم تكن في منأى عن أثار العولمة المحاسبية التي استدعت تطبيق معايير التقارير المالية الدولية **IFRS/IAS** خاصة وأن المخطط المحاسبي **PCN** أصبح لايوفي بمتطلبات السوق الحالية وعاجزا على مساعدة المستفيدين من اتخاذ القرارات المناسبة . هنا وجدت الجزائر نفسها مجبرة على التفكير في اصلاحه أو تغييره. حيث سارعت إلى تبني نظام محاسبي مالي SCF يتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية والذي يهدف إلى جعل المعلومة المحاسبية أكثر ملائمة والواقع الدولي. واللجوء إلى هذا النظام ما هو إلا أمر ملح وواقع حتمي لا بديل له عن اصدار معايير محاسبية تتعامل بها كافة المؤسسات الاقتصادية على المستوى الدولي.

ومن خلال ما سبق سنتطرق إلى

المبحث الأول: فلسفة النظام المحاسبي الماليSCF

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF

المبحث الأول: فلسفة النظام المحاسبي الماليSCF

يعتبر النظام المحاسبي المالي SCF أفضل خيار أو قانون أصدره المشرع الجزائري والذي أستلهم من المعايير الدولية للمحاسبة، حيث جاء بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ والقواعد مغايرة تماما لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط المحاسبي أو كانت تفتقدها المحاسبة الجزائرية. حيث كان الهدف من تبني هذا النظام تحسين المعلومة المحاسبية وجعلها ذات نوعية جيدة وأكثر ملائمة ومصداقية، تفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الصحيحة، كما تكون متجانسة ومتناسقة مع المحيط الخارجي من خلال إيجاد مكان للمؤسسة الجزائرية في السوق الدولية والإستفادة من التكنولوجيا والشراكة الأجنبية. وهذا لن يتم إلا بالقضاء على السلبيات التي كانت بمثابة عائق للمؤسسة الاقتصادية في التعبير بصدق عن الوضعية المالية.

المطلب الأول: التنظيم المحاسبي في الجزائر

بدأ تشكل ملامح التنظيم المحاسبي في الجزائر واستقلاله عن التنظيم المحاسبي الفرنسي سنة1969 حيث كلفت السلطات السياسية للبلاد وزارة المالية بالشروع في العمل في اجل أقصاه ستة أشهر حسب ما ورد الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية 1970 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد110 ، لسنة06 ، الصادر في 31 ديسمبر 1969) في الفقرة19 التي تنص على ما يلي ":تخضع المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا الشركات الوطنية ابتداء من أول جانفي 1971 إلى مخطط محاسبي نموذجي يتحدد بموجب مرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط في اجل أقصاه 30 جوان 1970 "، ولكون هذه الفترة لم تكن كافية للعمل فقد تم سنة 1971 بناء المجلس الأعلى للمحاسبة والتي أوكلت له مهمة تغيير المخطط الفرنسي العام وإحلال محله المخطط المحاسبي الوطني بسبب بعض الصعوبات ووجود نقائص في بعض الأدوات وتقنيات التسيير غير المتلائمة مع الاقتصاد المخطط والاستجابة لمتطلبات مستخدمي المعلومات المالية المحاسبية فكان ميلاد المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 الذي دخل حيز التنفيذ في الفاتح جانفي من السنة الموالية(1976) وبدأت أول فكرة جدية حول إعداد مخطط محاسبي وطني يتماشى مع متطلبات الاقتصاد الموجه[1].

[1]- سفاحلو رشيد، **النظام المحاسبي المالي الجديد ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011/2010، ص 71.

وتلى هذه المحاولة محاولة أخرى تجسدت في صدور الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي، حيث نص في مادته 22 على تشكيلة اللمحاسبة والذي كلف حسب المادة 38 من الأمر بتحضير المخطط المحاسبي الجديد والمساعدة على التطبيق التدريجي له .

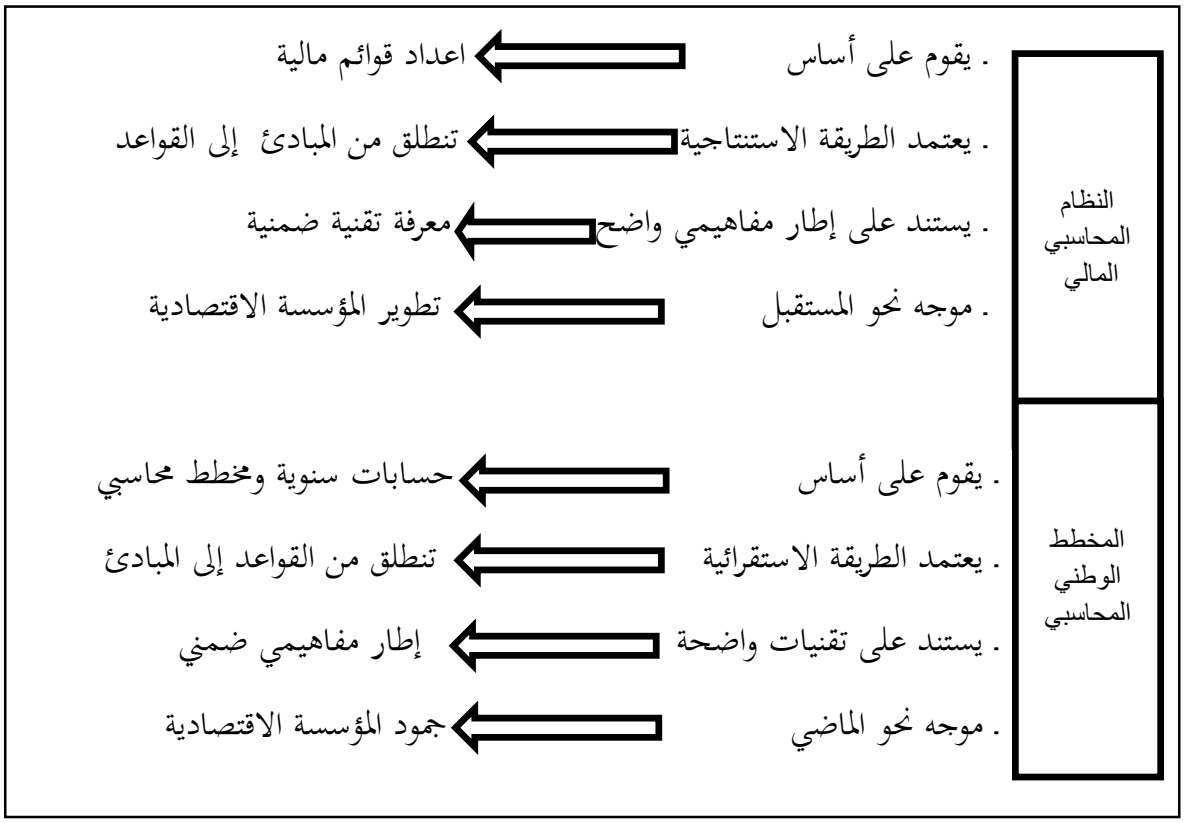
فبدأ عمل المجلس الأعلى للمحاسبة رسميا في منتصف 1972، بالتعاون مع مجموعة خبراء فرنسيين بإعداد البديل للمخطط الفرنسي العام PCG والمتمثل في المخطط المحاسبي الوطني PCNحسب القرار 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975، والذي طبق على الهيئات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي، شركات الاقتصاد المختلط، المؤسسات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي، وتلاه القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني الذي وضع للاستجابة لمتطلبات الاقتصاد الاشتراكي ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق في الثمانينات من القرن الماضي هنا ظهرت محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بمتطلبات الاقتصاد الجديد، خصوصا وأن الجزائر فتحت المجال للاستثمار الأجنبي المباشر مع بداية التسعينات وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخوصصة، مما أدى إلى ظهور العديد من الشركات الدولية للاستثمار بالجزائر خصوصا في قطاع المحروقات حيث انه رغم العقود المبرمة بين شركة سوناطراك والشركات متعددة الجنسيات التي تنص على استعمال المخطط المحاسبي الوطني، إلا أن اغلب الشركات البترولية الدولية تستعمل المحاسبة الخاصة بها وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم باعداد مقاربة بين حساباتها وحسابات المخطط المحاسبي الوطني وإرسالها إلى المديرية العامة لإعداد القوائم المالية الموحدة لمجمع سوناطراك.[1] وما هذا إلى أحد مظاهر وصور المخطط المحاسبي الوطني في تلبية حاجيات المستثمرين زيادة على ذلك وجود جملة من المشاكل في التسيير، مما أضفى سكونا وجمودا على العمل المحاسبي وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام موحد يجعل من حلولهم مجرد اجتهادات شخصية.

وتواصلت محاولة تكييف المخطط المحاسبي الوطني من سنة 1987 إلى غاية سنة 2001 حيث بدأ عملية إصلاحات المخطط المحاسبي الوطني من خلال إعداد نظام جديد للمحاسبة المالية ونظرا لعدم التفرغ الكامل لأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة وقصد إعداد نظام محاسبي يتلاءم مع المتطلبات الوطنية والدولية الجديدة قام بالتعاقد مع مجموعة من الخبراء الفرنسيين والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات، بحيث وضعت على

[1] - شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1**، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود ، 2008، ص 16.

عاتقهم تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق مع احتياجات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الجدد[1].

الشكل (1-1): الفرق بين الفلسفة التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني



المصدر : عبد الكريم شناي، "**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص ص 41-42.

يتضح لنا من خلال الشكل أعلاه أن هناك عدة فروقات بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني حيث نلاحظ أن SCF يقوم على أساس اعداد القوائم المالية عكس PCN الذي يقوم على أساس حسابات سنوية ومخطط محاسبي، كما أن النظام المحاسبي يعتمد الطريقة الإستنتاجية في المعالجات المحاسبية أي تنطلق من المبدأ إلى القاعدة وهذا ما نلاحظ عكسه في المخطط الوطني حيث يتبع الطريقة الإستقرائية التي تنطلق من القواعد إلى المبادئ، ليتبين أنه موجه نحو الماضي أي لا يواكب التطورات العلمية للمؤسسات كونه يستند على تقنيات واضحة وإطار مفاهيمي ضمني، في مقابله النظام المحاسبي

[1]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 14 .

موجه نحو المستقبل هدفه تطوير المؤسسات الإقتصادية لإستنلده على إطار مفاهيمي واضح للوصول لمعرفة تقنية ضمنية.

– هيئة التنظيم المحاسبي في الجزائر:

يعد المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة التنظيمية الوحيدة المسؤولة عن مهنة المحاسبة في الجزائر، لذا يعتبر بمثابة الهيئة المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، تتمثل مهمته الأساسية في التنسيق والتحليل في مجال البحث والتوحيد المحاسبيين، وكذا المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت وصاية وزارة المالية كهيئة تهتم بالمحاسبة من زاوية مهنية بحتة، فضلا عن المؤسسات المهنية الأخرى والتي تعتبر كمجال لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر ومنها بورصة الجزائر، بنك الجزائر، بالإضافة إلى المؤسسات الأكاديمية والعلمية والمؤسسات العملية الأخرى.

1– المجلس الوطني للمحاسبة CNC :

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة هيئة استشارية تقوم بمهنة التنسيق في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، تم تأسيسه عام 1996 وفقا للمادتين (3،2) من المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 ويقع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويمكن طلب خدماته الاستشارية من طرف لجان المجالس المنتخبة، الهيئات العمومية، الشركات والأشخاص، وقد تم إعادة هيكلته وتحديد تشكيلته ومهامه بالمرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 2011/01/27 .

1–1 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

تطبيقا لأحكام القانون رقم 10- 01 المؤرخ بتاريخ 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 2011/01/27 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ويدعى في صلب النص "المجلس "وتلغى كل الأحكام المخالفة لهذا المرسوم (لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25سبتمبر 1996 والمتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه)، وقد تضمن المرسوم ما يلي [1]:

– يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله؛

[1]– المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجزائرية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، صادرة بتاريخ 2011/02/02، ص 4.

– يتشكل من ممثلين لبعض الوزارات منها، وزارة الطاقة والتعليم العالي، التكوين المهني والصناعة وكذلك رئيس المفتشية العامة للمالية وممثلين برتبة مدراء مثل المدير العام للضرائب وبنك الجزائر، وممثل عن تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ومجلس المحاسبة بالإضافة إلى أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وعن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وعن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

– يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة 6 سنوات بناءا على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة سلفا، وتجدد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة؛

– يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته لاسيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.

1-2 مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

تتمثل أهم مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يلي[1] :

– تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية، وكذا العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية؛

– مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتقييم صلاحية إجازات وشهادات المهنيين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛

– جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها، والعمل على دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وابداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛

– المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛

– متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق، وكذا متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.

[1]– المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سبق ذكره، ص ص 5-6.

ونلاحظ بشكل عام أنه ومن بين المهام الرئيسية للمجلس الوطني للمحاسبة المساهمة في ترقية المهنة المحاسبية من خلال تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين، ومسايرة التطورات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

يعتبر من بين المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر، ولقد نشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة 5 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ونصت المادة على أنه" تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون".

- ولقد تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة وفضلا عن القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر، إصدار جملة من المراسيم التنفيذية المتعلقة بالمهنة والتي قضت بإحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم الجيد فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر.

2-1 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 وبمقتضى القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، حدد المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ويدعى في صلب النص "المجلس" مقره بالجزائر العاصمة ويمكن نقل مقره إلى أي مكان أخر بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

ويتشكل المجلس من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، ومن بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة، ينتخب أعضاءه لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب من المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهدته الثانية إلا بعد انقضاء مدة 3 سنوات، ولا تصح مداولات المجلس إلا بحضور أغلبية الأعضاء[1].

2-2 صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يكلف المجلس على الخصوص بما يلي[2]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها وتحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة، وضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة، والانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية، وتمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات والمنظمات الدولية المماثلة؛

- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتمثيله لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات ولدى المنظمات الدولية المماثلة.

ويمكن الإشارة أيضا إلى تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بحيث تقوم هذه المجالس بمهام مماثلة لمهام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين في مجال اختصاصها.

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11 . 25 المؤرخ في 2011/01/27 : يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبيين ، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد رقم 07، صادرة بتاريخ 2011/02/02 ، ص08 .

[2]- المرجع نفسه، ص 08.

تعتبر هذه الهيئات المهنية هيئات حكومية، ليس لها حرية المبادرة في التشريع، في حين تسند هذه المهمة في الدول المتقدمة إلى هيئة غير حكومية، تتشكل من الأطراف المهتمة بالمحاسبة، وتجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات وجعلتها تحت وصاية وزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية في مجال المحاسبة. وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح المحاسبي من خلال الوصاية الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا أنه يعتمد بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد هذا الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح .ولعلى الجزائر بإعادة هيكلة هيئاتها المحاسبية التي تدخل في إطار إنجاز الإصلاح المحاسبي تسعى لإعطاء دفع جديد لمهنة المحاسبة ثم تقنين العمل المحاسبي من خلال تنصيب وزارة المالية على مختلف الهيئات السابقة.

3- لجنة تنظيم عمليات البورصة وتقييمهاCOSOB :

نشأت هذه اللجنة بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993 المعدل والمتمم للقانون رقم 03-04 المؤرخ في 17 فبراير 2003 والمتعلق ببورصة القيم المتداولة، فهي سلطة ضبط سوق القيم المنقولة، وهي مستقلة ماليا وتتمتع بالشخصية المعنوية، تتكفل بتنظيم ومراقبة عمليات البورصة وضمان نزاهة السوق وتأمينها ومراقبة الاستثمارات والمعلومات الخاطئة أو المضللة، وعلى غرار دول العالم تهدف هذه اللجنة لتعزيز ممارسات مهنة المحاسبة من خلال رقابتها على مدى التزام الشركات المدرجة فيها بتعليمات ومتطلبات الإفصاح، وجاء في دستورها[1]:

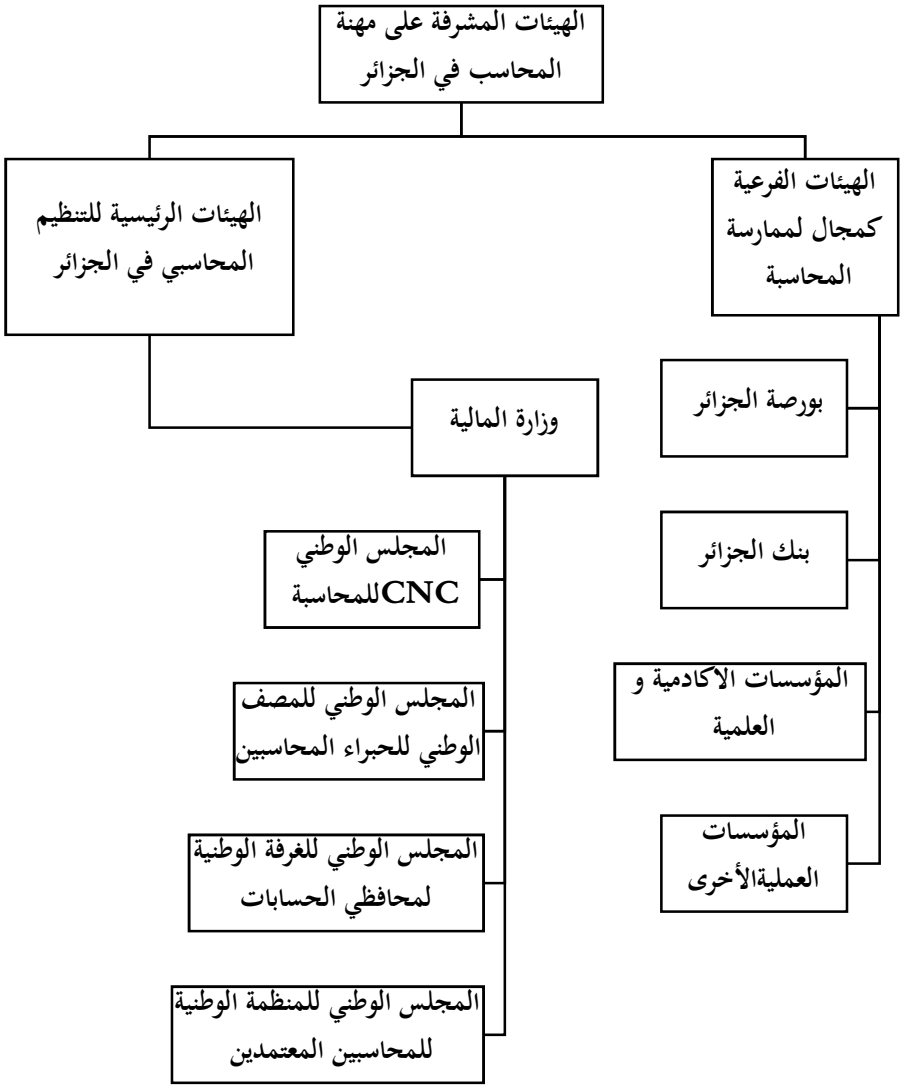
- حماية المستثمرين في القيم المتداولة؛
- حسن سير سوق القيم المنقولة وشفافيتها؛
- القيام بوظيفة رقابية تتمثل أساسا في التأكد من أن الشركات المقبول تداول قيمها المنقولة في البورصة تتقيد بالأحكام التشريعية والتنظيمية السارية عليها ولاسيما في مجال القيم المنقولة.

- القانون رقم 03-04، المعدل والمتمم للمرسوم التشريعي رقم 93-10، يتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 11، صادرة بتاريخ: 2003/02/19، ص ص: 23-24.

إن البورصة من المحددات الأساسية التي تتيح للمؤسسة قياس كفاءتها ومدى نجاحها في تطبيق النظام المحاسبي المالي، غير أن وضعيتها الحالية تحتاج إلى إعادة هيكلتها لتقوم بالدور الحقيقي المنوط بها، وما يلاحظ أن هناك تفاوتا كبيرا في درجة الوعي بين المستثمرين المحليين في بورصة البلدان المتقدمة وبعض الدول النامية وبورصة الجزائر، التي تفتقر إلى الكفاءة بسبب النقص الشديد في المعلومات المتاحة لدى المستخدمين وبالتالي عدم توفر درجة الوعي الاستثماري.

وفيما يلي شكل توضيحي لأهم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر:

الشكل (1-2): هيكل لأهم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر



المصدر : تخنوني أمال، **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 213.

نجد الهيئة الرئيسية للتنظيم المحاسبي في الجزائر وهي السلطة المطلقة لتنظيمها وتتمثل أساسا في وزارة المالية والتي بدورها تندرج ضمنها كل من المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء

المحاسبيين، المجلس الوطني للفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وكل مجلس له مهامه الخاصة به ويتولى شؤونه الخاصة. في حين نلاحظ في الجهة المقابلة وجود هيئات فرعية كمجال لممارسة المحاسبة والتي تشمل كل من بورصة الجزائر، بنك الجزائر، المؤسسات الأكاديمية والعلمية والمؤسسات العلمية الأخرى.

المطلب الثاني: دوافع وتداعيات تبني النظام المحاسبي المالي

لقد كان للإصلاحات والخيارات التي قامت بها الجزائر في انتهاجها لاقتصاد السوق، دور مهم وضرورة حتمية لاستبدال التشريع المحاسبي القديم تحت اسم المخطط المحاسبي الوطنيPCN سنة 1975 بالنظام المحاسبي الماليSCF سنة 2009 نظرا لعدم مسايرته للتطورات الاقتصادية المستحدثة على الصعيد الدولي، ويمكن أن نرجع ذلك لجملة من الاعتبارات والعوامل.

1 . الدوافع العامة للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي :

وتتمثل أهم هذه العوامل والدوافع فيما يلي [1]:

- محاولة تكييف تقنية المحاسبة وجعلها أكثر ملاءمة لترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية؛

- منح ثقة للمتعاملين مع القوائم المالية خاصة المقرضين والمستثمرين من خلال توحيد هذه القوائم؛

- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية وتحرير الأسعار وانشاء بورصة الجزائر؛

- الحاجة إلى معلومة محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعاملين معها؛

- تلافي بعض النقائص التي خلفها المخطط الوطني للمحاسبة والذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق؛

- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية، سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛

[1] – دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين: **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، الجزائر، 2014، ص 75.

– انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛[1]

– ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة)، قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛

– عدم ملاءمة المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛

– تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛

– إفرازات العولمة والتي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط ؛ المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛[2]

– تواصل الاصلاحات الاقتصادية أدى إلى تغييرات تشريعية هامة بإصدار عدة قوانين منظمة لكافة جوانب الفعاليات الاقتصادية ومنها تعديل القانون المنظم للمحاسبة؛

– خوصصة المؤسسات العمومية للمتعاملين المحليين أو الشراكة مع المؤسسات الأجنبية بما يستدعي فتح رأس المال وتفعيل دور السوق المالية لتشجيع الاستثمارات المالية، وبالتالي استعمال؛ المحاسبة كأداة للتقييم بالنسبة لهذه المؤسسات[3].

– 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 وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح؛
- توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة .

[1]– كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، الشلف، الجزائر، 2009، ص 296.

[2]– ناصر مراد: **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص 07.

[3]– مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2008، ص 41.

– إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي مع ضمان درجة عالية من الشفافية وتأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية[1].

2 . الدوافع الخاصة للإصلاح ومحدودية المخطط المحاسبي الوطني :

أصبح المخطط المحاسبي الوطني في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب مختلفة يمكن التطرق إليها من جانبين :[2]

2–1 الأسباب الخارجية :وتتمثل فيما يلي :

– يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

– ظهرت في عدة بلدان إحتياجات إضافية من التمويل في القطاع الخاص وذلك بعد ما 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 إحتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛

– يشترط عند طلب الاستفادة من أيه خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال للمعاييرالمحاسبية الدولية؛

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

---

[1]– قورين حاج قويدر: **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث العدد 10، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 272.

[2]– جمال لعشيشي: **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الماليSCF الأوراق الزرقاء**، الجزائر، 2011، ص ص 10–11.

2-2 الأسباب الداخلية: وتتمثل فيما يلي:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني 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 تطغى على النظرة الاقتصادية؛
- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

إن تكييف النظام المحاسبي الجزائري وفق المعايير الدولية فرصة لسد أوجه القصور التي يعرفها المخطط المحاسبي الوطني، ذلك أن هذا الأخير لا يتفق إلى حد ما مع محتوى المعايير الدولية، حيث لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني قائمة المركز المالي إلا بما يعادل 52% مقارنة بالمعايير الدولية أي أن 48% المتبقية غير متاحة في الممارسات المحاسبية الجزائرية، أما المعايير التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية والمنظمة للعمليات والأنشطة المؤثرة على جدول النتائج لها ما يقابلها في المخطط المحاسبي الوطني بدرجة مقبولة، وبالنسبة للمعايير المنظمة للعمل المحاسبي يلاحظ عجز بنسبة 80% تعاني منه المحاسبة في الجزائر ينجر عنها مشاكل أدت إلى ترسيخ واقع مهني محاسبي عقيم[1].

المطلب الثالث: النصوص التشريعية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي

الدولة الجزائرية وبهدف الاستفادة من مزايا تطبيق المعايير المحاسبية من جهة، وكذا تفادي سلبيات المخطط المحاسبي من جهة ثانية، قامت بتصميم نظام محاسبي مالي جديد يمكن من تحقيق الأهداف المنتظرة من القوائم المالية بفاعلية، وفي هذا الإطار صدر القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث نص على إلغاء المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ابتداءا من 01 جانفي 2009 وهو تاريخ دخول القانون الجديد حيز التنفيذ، وقد توالت ردود الأفعال عقب ذلك أهمها

[1]- عقاري مصطفى: **المعايير المحاسبية -دراسة مقارنة-**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، سطيف، الجزائر، 2005، ص ص 69-76.

تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 01 جانفي2010، وتبعه بعد ذلك صدور عدة مراسيم وقرارات وتعليمات في إطار الإصلاح المحاسبي.

1 . الإطار القانوني:

ويشمل الإطار القانوني ما يلي:

1-1 القانون رقم 07-11المؤرخ بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي[1]:

حدد المشرع الجزائري وفق القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص" **المحاسبة المالية** "وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، تضمن هذا القانون 43 مادة جاءت من خلال سبعة (7) فصول تضمنت ما يلي:

- الفصل الأول: التعاريف ومجال التطبيق؛
- الفصل الثاني: الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية؛
- الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة؛
- الفصل الرابع: القوائم المالية؛
- الفصل الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة؛
- الفصل السادس: تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛
- الفصل السابع: أحكام ختامية .

ولقد ورد في هذا القانون تسع إحالات(تأجيلات)إلى المرسوم التنفيذي رقم08-156 واحالة واحدة إلى المرسوم التنفيذي رقم 09-110، من أجل تحديد شروط وكيفيات تطبيق المواد التي وردت فيها هذه الإحالات.

[1]- القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 2007/11/25: يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، صادرة بتاريخ 2007/11/25.

2-1 القانون رقم10-01 المؤرخ في 29 جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:[1]

تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وتتميز هذه الفترة بصدور القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29 والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومنذ التطبيق الإجباري للنظام المحاسبي المالي توالت عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة، والتي تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.

2 . الإطار التنظيمي :

ويشمل الإطار التنظيمي ما يلي:

2-1 المراسيم التنفيذية :يمكن أن نميز بين مرسومين اثنين هما :

أ- المرسوم التنفيذي08-156 المؤرخ في 26 ماي2008 المتضمن أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي[2] :

جاء هذا المرسوم ب 44 مادة، ويهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد التسعة من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والتي كانت موضوع إحالة، وتطرق إلى المحاور الأتية:

- هدف ومحتوى الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- المعايير المحاسبية؛
- مدونة الحسابات؛
- القوائم المالية؛
- الحسابات المدمجة؛
- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛

[1]- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 42، صادرة في 2010/06/11.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ بتاريخ 2008/05/26: يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية للجمهورية، العدد 27، صادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

– المحاسبة المالية المبسطة والقوائم المالية الخاصة بها .

جاء في هذا المرسوم 16 إحالة(تأجيل)إلى القرار الصادر عن الوزير المكلف بالمالية.

ب– المرسوم التنفيذي09–110 المؤرخ في07 أفريل2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي[1]:

جاء المرسوم التنفيذي رقم09–110 المؤرخ في 2009/04/07 مادة ب 26 تضمنت تطبيق أحكام المادة المحالة من القانون رقم 07–11، حيث حدد كيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، وكذلك الشروط الواجب توافرها في هذه البرامج لضمان حسن السير والاستغلال.

2–2 القرارات:

أ– القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها[2] :

جاء هذا القرار بـ 05 مواد تضمنت تطبيق أحكام مواد المرسوم التنفيذي 08–156 والمحالة إلى الوزير المكلف بالمالية، وذلك في ثلاث ملاحق هي:

الملحق الأول: نظام المحاسبة المالية، وقسم هذا الملحق إلى الأبواب الثلاثة الأتية:

– الباب الأول: قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج، وادراجها في الحسابات؛

– الباب الثاني: عرض الكشوف المالية؛

– الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها.

الملحق الثاني: المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة، ولقد عالج هذا الملحق المحاور التالية:

– متابعة العمليات الجارية خلال السنة؛

– مبادئ تصحيحات أخر السنة المالية؛

[1]– المرسوم التنفيذي رقم 09–110 بتاريخ 07أفريل 2009: يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 21، صادرة في 08 أفريل 2009.

[2]– القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008: يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، صادرة في 25 مارس 2009.

– القوائم المالية السنوية.

الملحق الثالث: معجم تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية أختتم هذا القرار بمعجم لقائمة التعاريف لـ 99 مصطلح ورد في النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر هذا المعجم جزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي المالي وبدونه لا يمكن فهم بعض المصطلحات والكلمات الدالة التي استعملت في النصوص القانونية والتنظيمية المذكورة سابقا.

ب– القرار رقم 72 المؤرخ في2008/07/26 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة[1]

يحتوي هذا القرار على 3 مواد تطبيقا للمادة 43 من المرسوم التنفيذي 08-156 وحدد حسب كل نشاط أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين من أجل مسك محاسبة مالية مبسطة، ويبين الجدول التالي الأسقف المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة.

الجدول (1–1): يوضح تغير رقم أعمال المؤسسات بإختلاف نشاطها.

نشاط المؤسسة	عدد العمال	رقم الأعمال
نشاط تجاري	لا يتعدى 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل	لا يتعدى 10 مليون دج
نشاط انتاجي أو حرفي		لا يتعدى 06 مليون دج
خدمات وأنشطة أخرى		لا يتعدى 03 مليون دج

المصدر : من إعداد الطالبتين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه يمكن للمؤسسة التي تمارس نشاط ا تجاريا، ولا يتعدى عدد مستخدميها 09 أجراء بوقت كامل، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعمالها السنوي 10 ملايين دينار جزائري، أما إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطا إنتاجيا أو حرفيا، ولا يتعدى عدد مستخدميها 09 أجراء بوقت كامل، يمكنها مسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعمالها السنوي 06 ملايين دينار جزائري، وبالنسبة للمؤسسات التي تمارس نشاط الخدمات والنشاطات الأخرى،

[1]– القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26 : يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة . الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 19، صادرة بتاريخ 25 مارس 2009 .

ولا يتعدى عدد مستخدميها 09 أجراء بوقت كامل، فيمكنها مسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعمالها السنوي 03 ملايين دينار جزائري [1].

3. التعليمات المراسلات والمذكرات المنهجية :

وتتمثل التعليمات والمراسلات ومختلف المذكرات المنهجية المدرجة في ظل إصدار النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

3-1 التعليمات والمراسلات : وتتمثل التعليمات والمراسلات التي جاء بهاSCF فيما يلي :

أ- التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي[2] :

تضمنت التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 والصادرة عن وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة كيفيات واجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطنيPCN إلى النظام المحاسبي الماليSCF ، متضمنة الأحكام العامة الواجب اتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي.

ب- المراسلة التي وجهت لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009 بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي :

جاءت هذه المراسلة مرفقة بتعليمة وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، وتعتبر هذه المراسلة وثيقة عمل بيداغوجية أساسية يسترشد بها أساتذة المحاسبة، كما تؤكد على ضرورة الاهتمام بالتغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ولم تشر هذه التعليمة إلى برامج تدريس جديدة.

[1]- تخنوني أمال: **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 204

[2]- تعليمة وزارية رقم 29 أكتوبر 2009: تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، صادرة في نوفمبر 2009.

3-2 المذكرات المنهجية المفسرة للانتقال من المخطط للنظام:

ومنذ التطبيق الاجباري للنظام المحاسبي المالي، توالت إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لعدة مذكرات منهجية للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني للنظام المحاسبي المالي وهي:

- المذكرة المنهجية رقم 01 المؤرخة في 2010/10/19 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.
- المذكرة المنهجية رقم 02 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالتثبيتات المعنوية .
- المذكرة المنهجية رقم 03 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالمخزونات .
- المذكرة المنهجية رقم 04 المؤرخة في 2011/03/20 والمتعلقة بالتثبيتات العينية .
- المذكرة المنهجية رقم 05 المؤرخة في 2011/03/26 والمتعلقة بمنافع الموظفين .
- المذكرة المنهجية رقم 06 المؤرخة في 2011/05/05 والمتعلقة بالمصاريف والإيرادات خارج الاستغلال وحسابات تكاليف الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني.
- المذكرة المنهجية رقم 07 المؤرخة في 2011/05/24 والمتعلقة بالعقود طويلة الأجل.
- المذكرة المنهجية رقم 08 المؤرخة في2011/06/07 والمتعلقة بالأصول والخصوم المالية .

3-3 الإشعارات

- إشعار حول مشاركة العمال في الربح صادر بتاريخ 2013/03/11،
- إشعار خاص بمحاسبة الضرائب على النتيجة الجبائية المجمعة صادر بتاريخ 2013/04/17.
- إشعار رقم 23042013 المتعلق بكيفية حساب منافع المستخدمين صادر بتاريخ 2013/04/23.
- إشعار رقم 1006214 المتعلق بالضرائب المؤجلة، صادر بتاريخ 2014/06/10 .

وتجدر الإشارة بالإضافة لكل ما سبق إلى قوانين المالية السنوية والتكميلية، قوانين الضرائب والتجارة، ومختلف الأنظمة الصادرة والمتعلقة بقواعد التقييم والتسجيل واعداد القوائم المالية ومدونة الحسابات للبنوك والمؤسسات المالية، مؤسسات التأمين واعادة التأمين، اوالمؤسسات العمومية للصحة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 انطلقت ورشة الاصلاحات الاقتصادية والمحاسبية خاصة أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يستجيب لمتطلبات المستثمر الأجنبي والمحلي، لكن لم يأخذ المشرع الجزائري هذه الخطوة على محمل الجد إلا في سنة 2007 حين أصدرالقانون 07-11 الذي طور المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وطموحات المتعاملين الاقتصاديين الجدد .

المطلب الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يعد هذا الإطار من الإضافات الهامة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ويشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، تأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار، ويتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية ما يلي[1] :

- المفهوم ومجال التطبيق؛
- المبادئ المحاسبية والفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية؛
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والإيرادات والأعباء، كما تحدد معايير المحاسبة طريقة تقييم هذه الأخيرة إضافة إلى أنواع القوائم المالية وكيفية عرضها.

ويركز هذا الإطار على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المؤسسة، ويكمن الغرض الرئيسي لهذا الإطار فيما يلي [2]:

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير، ولكي يكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لتبني تلك المعايير؛
- مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد؛

[1] Conseil National de la comptabilité: **le Système comptable financier,** édition ENAG Réghaia, Algérie, (2009), P 10.

[2]- مفيد عبد اللاوي: **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مزوار للطبعة والنشر، ط1، الجزائر، 2008، ص ص29، 30

– زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات، ومن ثم زيادة مقدرتهم على إستخدامها؛

– ليس الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية لمؤسسة ما حتى تكون مفيدة لمستخدميها، وانما الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحديد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها، ونظرا لأن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فإن هذا الإطار يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصورة عامة؛

– ليس الغرض من إيضاح حدود استخدامات التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي لن تظهر في هذه التقارير، وذلك لأن الأطراف المختلفة تسعى وراء أنواع مختلفة من المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة، وليست المحاسبة المالية أو التقارير التي تعد على أساسها تقديم كافة أنواع المعلومات التي تنشدها كل هذه الأطراف المختلفة، وانما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه التقارير هو تحديد الوظائف التي يتعذر على التقارير المالية بصورة عامة تأديتها لأسباب من بينها التناقض بين الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وبين غيرها من الوظائف التي يراد لهذه التقارير أن تؤديها، وقصور المحاسبة المالية في مرحلة تطورها الحالي عن إنتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بتأدية تلك الوظائف؛

– لا يعتبر هذا الإطار معيارا محاسبيا، وبالتالي لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر.

ومن خلال النقاط السابقة يمكن القول بأن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يهدف إلى تطوير المعايير كما يساهم وبشكل كبير في تحضير القوائم المالية، ويقدم تفسيرا لمستعملي المعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.

1– مفهوم النظام المحاسبي المالي: في البداية لابد من الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها، فعبارة "النظام" المستعملة تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار التصوري أو النظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة، تستدعي التناسق والتنظيم، على عكس عبارة المخطط التي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب التنظيري التنظيمي.

ومن المعروف أن منهجية تطبيق أي قانون، خاصة إذا كان يمثل التشريع المحاسبي، يستدعي المرور على خمس مراحل ومستويات وهي [1] :

- إصدار نص الإطار العام (القانون)؛
- إصدار النص التطبيقي، والذي يشرح بعض مواد القانون (المرسوم التنفيذي)؛
- إصدار المعايير المحاسبية، التي هي الموجه الأساسي للعمل المحاسبي؛
- إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التجانس في المعالجة المحاسبية؛
- إصدار توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق.

إن النظام المحاسبي المالي من الناحية القانونية هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه، وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها[2] .

أما من الناحية الاقتصادية ووفقا للمادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 فإن المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة (الكيان)*، ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية الدورة.

إن النظام المحاسبي مقتبس من معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS التي تسعى إلى توحيد التطبيقات المحاسبية والمالية، وتجعل من المعلومات المقدمة في القوائم المالية قابلة للمقارنة في الزمان والمكان، كما نجد أن من مميزات هذا النظام أنه قابل للتعديل وادماج المتغيرات الجديدة، ولقد تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية [3]:

- بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد؛
- إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء، الإيرادات؛
- تحديد طرق التقييم المحاسبي؛

[1] - مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مرجع سبق ذكره، ص ص 411، 412.

[2] - كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 420.

[3] - شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 45.

– تنظيم مهنة المحاسبة؛

– إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، ووضع جداول وايضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة؛

– تحديد الحسابات والمجموعات؛

– تحديد قواعد وميكانيزمات سير الحسابات.

وكتعريف شامل للنظام المحاسبي المالي للمحاسبة المالية هي نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف أي جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية .[1]

– مفهوم النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وايصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم ضرورة وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، وهي المعايير المحاسبية التي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها، إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوصا تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي، ويتعلق المعيار المحاسبي بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو نوع من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها .[2]

2– مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي : يلزم النظام المحاسبي المالي الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية[3]:

– الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

– التعاونيات؛

[1]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 11.07، المادة03، ص03.

[2]– قورين حاج قويدر : **متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 16 IAS ضمن النظام المحاسبي المالي**، مركز الدراسات الاقليمية، جامعة الموصل، العراق، سنة 2012، العدد 8، ص 26.

[3] - Djelloul Boubir (2013): Comptabilité Financière SCF et IFRS -Manuel 1 du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF. ITCIS éditions, Algérie, PP 21- 22.

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية بصفة متكررة؛

– كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ويستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، كما أنه يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط[1] .

المطلب الثاني: مبادئ واتفاقيات النظام المحاسبي المالي .

للنظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والمبادئ والإجراءات الواجب احترامها والالتزام بها من طرف جميع المؤسسات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفق هذا النظام عند التسجيلات للعمليات والأحداث الاقتصادية واعداد القوائم المالية وعرضها[2]، حيث يتناول هذاالعنصر المبادئ المحاسبية الأساسية المعترف بها عامة، والفرضيات الضمنية لتحضير القوائم المالية والخصائص النوعية لإعدادها والتي نص عليها الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.

1–الفرضيات الأساسية: إن القوائم المالية بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تعد وتعرض على أساس فرضيتين أساسيتين هما:

1–1 فرضية محاسبة الالتزام (محاسبة التعهد): هي المحاسبة التي تأخذ بعين الاعتبار أثار المعاملات من التكاليف والإيرادات المحققة خلال الدورة بغض النظر عن تاريخ تسويتها[3]، بمعنى أن كل العمليات والأحداث يتم تسجيلها عند وقوعها بغض النظر عن أن العملية تم تسديدها أم لا، وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها[4] .

1–2 فرضية استمرار الاستغلال (استمرار العمليات) : يجب أن تعد القوائم المالية للمؤسسة على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات

[1] – لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 12.

[2] – مفيد عبد اللاوي: **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مرجع سبق ذكره، ص 03.

[3] -Bruno Colmant et al): Comptabilité financière -Normes IAS/IFRS-. Pearson Education, Paris, 2008, P36.

[4] -Ali Tazdait: Maitrise Du Système Comptable Financier 2007. Édition ACG, 1 édition, Algérie, 2009, P19.

قبل تاريخ نشر الحسابات التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب . واذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها[1] .

2– المبادئ المحاسبية : يتكون الفكر المحاسبي واطاره من مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية المعترف بها والتي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي جملة من المبادئ منها[2] :

2–1 مبدأ الأهمية النسبية: بمعنى تكون المعلومة ذات معنى، إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين، وبمقتضى هذا المبدأ فإنه:

– يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة تؤثر على حكم مستعمليها تجاه المؤسسة؛

– يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أوالوظيفة؛

– يجب أن تعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛

– يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

2–2 مبدأ استقلالية الدورات: تكون نتيجة كل دورة مستقلة عن الدورة التي تسبقها أو تليها، وتنسب الأحداث الى الدورة الخاصة بها من أعباء وايرادات ولا تتم أية تسوية لحدث طرأ بعد نهاية الدورة المالية وليس له أي تأثير على أصول وخصوم تلك الدورة، أما إذا كان له تأثير على قدرات مستعملي القوائم المالية، يجب أن يكون موضوع إعلام في الملحق بالقوائم المالية.

2–3 مبدأ الحيطة والحذر: هذا المبدأ يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك لتفادي أن تثقل ممتلكات المؤسسة أو نتائجها، مع شرط أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

[1] Djelloul Boubir, Comptabilité Financière SCF et IFRS -Manuel 1 du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF, Op-Cit, PP 22-23.

[2] -Rabah tafighoult (2015): le Système Comptable Financier -La Comptabilité Financière Selon les Normes Comptable Algériennes-. EURL Aurès Moulédiouane, 1 édition, Algérie, PP 22-24.

2-4 مبدأ ديمومة الطرق: يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم عناصر القوائم المالية وعرض المعلومات، لاو يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.

2-5 مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها العادلة.

2-6 مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: ينص هذا المبدأ على أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة مالية ما مطابقة للميزانية الختامية للدورة المالية السابقة.

2-7 مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: بمعنى معالجة العمليات محاسبيا وعرضها ضمن القوائم المالية طبقا لواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك بالشكل القانوني.

2-8 مبدأ الصورة الصادقة: يقوم هذا المبدأ على أن القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة باحترام المبادئ والقواعد المحاسبية، ويكون بمقدورها تقديم معلومات ذات صلة بالوضع المالي، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية.

2-9 مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات، إلا إذا كانت هناك معايير تسمح بإجراء هذه المقاصة، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول الخصوم الأعباء والإيرادات بالتتابع أو على أساس صاف وهو ما نصت عليه المادة 15 من القانون رقم 07-11.

2-10 مبدأ الدورة المحاسبية: ينطلق هذا المبدأ من الحاجة إلى تقييم نشاط المؤسسة لفترة ما، وعليه لابد من عرض القوائم المالية على الأقل مرة في السنة، كما يمكن أن تمتد فترة النشاط لأكثر من سنة أو تقل عن ذلك. وفي هذه الحالة الاستثنائية يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها .وهو ما نصت عليه المادة رقم 30 من القانون رقم 07-11.

3– الاتفاقيات المحاسبية: عند إعداد وعرض القوائم المالية، يقضي النظام المحاسبي المالي باحترام ثلاث اتفاقيات محاسبية، عرفها الإطار التصوري كما يلي[1]:

3–1 اتفاقية من الكيان :تعتبر المؤسسة كيان محاسبي مستقل ومنفصل عن أصحابها .

3–2 اتفاقية من الوحدة النقدية : وحدة القياس الواحدة لتسجيل معاملات المؤسسة، وعرضها في القوائم المالية هي الدينار الجزائري DA.

3–3 اتفاقية الوحدة التاريخية :يتم قياس بعض الأصول بالقيمة العادلة، مثل الأصول البيولوجية، والأدوات المالية .

الشكل (1–3): الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

المصدر: من إعداد الطالبتين.

[1] Ould Amer Smail (2010): La Normalisation Comptable en Algérie : Présentation du Nouveau Système Comptable et Financier. Revue des Sciences Economiques et de Gestion, N°10, P 31.

يوضح الشكل أعلاه الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والذي يشمل كل من تعريف SCF، المبادئ الأساسية له، تنظيم المحاسبة، الكشوفات والقوائم المالية التي عالجها النظام المحاسبي المالي، الحسابات المجمعة والمدمجة والتغيرات والفوارق التي شهدها هذا النظام، وكل هذا تناولناه بالتفصيل فيما سبق.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

1- أهداف النظام المحاسبي المالي:

النظام المحاسبي المالي الذي إعتمدته الدولة الجزائرية المتوافق والمتلائم مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS يهدف الى تقديم صورة صادقة للمعلومة المالية، ويتجلى ذلك من خلال إحتوائه على إطار مفاهيمي يبين عمليات التسجيل والتقييم ومراقبة الحسابات، ويرمي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحسين النظام المحاسبي الجزائري وجعله يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تقديم صورة صادقة للقوائم المالية من خلال الشفافية في عرض المعلومات المالية؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها زمانيا ومكانيا على المستويين الوطني والدولي؛
- يسمح بمراقبة الحسابات من قبل المستخدمين حول مصداقيتها وشفافيتها؛
- تمكين المستثمرين من معلومات صحيحة، موثوق بها، تشجعهم وتسمح لهم بمراقبة ومتابعة أموالهم؛
- يسمح بتسجيل كل تعاملات المؤسسة بطريقة موثوق بها، تمكن من إعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية،
- يسمح للشركات الأجنبية بعملية إدماج حساباتها وقوائمها المالية،
- إستخدام الوسائل المعلوماتية في تسجيل البيانات المحاسبية و اعداد القوائم المالية سيخفض من الأعباء؛
- يساعد مستعملي القوائم المالية من فهم أحسن للمعلومات وتمكينهم من إتخاذ القرارات الصحيحة[1].

[1]- عبد الكريم شناي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة . عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، ص 43.

2- أهمية النظام المحاسبي المالي:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي: [1]

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

[1]- شعيب شنوف، **أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 01، الجزائر، 2006، ص 65 .

خلاصة الفصل:

أصبح المخطط الوطني للمحاسبة PCN يعاني من عدة نقائص جعلته غير قادر على مسايرة التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر على المستويين الداخلي والخارجي، هذا ما جعلها تستجيب للمستجدات الدولية على غرار العديد من الدول حيث باشرت في عملية اصلاح نظامها وتكييفه مع تلك التغيرات المحلية والدولية، من خلال تبني نظام محاسبي مالي SCF جديد يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة IAS /IFRS والذي جاء بمعايير محاسبية مستمدة نصوصها من نصوص المعايير المحاسبية الدولية.

تجسدت آثار الإصلاح المحاسبي في التغييرات التي طرأت على مستوى البيئة المحاسبية في الجزائرسواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية، بحيث أصبحت تعتمد هذه الأخيرة على مبادئ وقواعد محاسبية دولية مبنية على تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني . كما ركز النظام المحاسبي المالي على تلبية احتياجات المستثمرين من خلال توفير معلومات مفصلة وملائمة لمتخذي القرارات وفق قوائم مالية تسهل معالجة مختلف القضايا المحاسبية، والتي تم تضمينها في قوانين ومراسيم وقرارات شكلت إطارا قانونيا منظما للعمل المحاسبي في الجزائر.

الفصل الثاني

المعايير المحاسبية الدولية

IAS/IFRS

تمهيد:

إن التطورات الحاصلة على المستوى العالمي تسير بوتيرة متسارعة نتيجة العولمة والثورة التكنولوجية التي تغلغلت في جميع الميادين ،الشيء الذي ساهمة في جعل العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحواجز بغية تسيير المعاملات الدولية وفتح الأبواب الاستثمار على مصرعيها وتجنب العوامل التي تعيق ذلك وعلى سبيل المثال لا الحصر اختلاف الأنظمة المحاسبية واللغة المعمولة، جاء التوجه العالمي بإرساء منظومة محاسبية عالمية توحد الفكر المحاسبي متغاضية عن الاختلافات التي تميز الدول عن بعضها البعض، سواء كانت تلك الاختلافات الثقافية أو اجتماعية أو اقتصادية .

وبالرغم أنه كانت العديد من الدول تسعى إلى توحيد ممارساتها المحاسبية إلا أنه هناك دول أخذت الصدارة في تولي هذه المهمة فبادرت إلى إرساء قاعدة لذلك فجاء ما يصطلحوا بالمعايير المحاسبة الدولية بغرض توحيد الأعمال المحاسبية بين دول العالم ،لذلك سارعت الدولة الجزائرية إلى إصلاح محاسبي من شأنه تقريب ممارستها وممارسات العالمية بعدما أدركت أن سياسة الترقيع للمخطط الوطني أصبحت دون جدوى خاصة بعد التحولات التي شهدتها البيئة الجزائرية ،وكان أهمها الانتقال الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق وكان عليها أن لا يكون في منأى ومعزل عن العالم .

وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى:

المبحث الأول: الأسس التي أدت إلى ظهور معايير المحاسبة الدولية .

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية .

المبحث الأول: الأسس التي أدت إلى ظهور المعايير المحاسبة الدولية .

كان من أهم الاسباب التي أدت الى ظهور المعايير المحاسبة الدولية هي مشاكل المنجرة عن اختلاف التطابقات المحاسبة بين الدول العالم وفرض كل دول تطبقها على معاييرها المحاسبية المحلية على مؤسسات المالية والأسواق المالية .

المطلب الأول: أسباب التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية

إن معايير المحاسبية الدولية تحوز على القبول معظم الهيئات المحاسبية المتواجدة في العالم وبالتالي فهي أصبحت مرجع يسترشد به كل المهنيين من مختلف الدول سواء كانت متقدمة أو نامية ومنه إصدار المعايير المحاسبة الدولية وتبنيها من قبل الدول ارتبط بالعديد من الدوافع أبرزها ما يلي[1]:

1- التباين القائم في الممارسات بين مختلف الدول، فهو في حد ذاته دافعا كافيا للبحث عن معايير محاسبية دولية جديدة وتوحيدها على مختلف الاقتصاديات،لذلك فعملية التطبيق بين تلك الممارسات سوق تتم من خلال توحيد أسس القياس وقواعد العرض والافصاح والقوائم المالية ؛

2- ظهور مشاكل محاسبي دولية سبب تضخم حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولي، وسبب تزايد انتشار الشركات متعددة الجنسيات قد ساهمة هي الأخرى في معايير محاسبة متعامل بها عبر مختلف الدول؛

3- الاهتمام المتزايد عديد من المنظمات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق وأساليب واجراءات المحاسبية بين مختلف الدول؛

4- ارتفاع عدد شركات متعددة الجنسيات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية عند أعدادها لتقارير المالية بدلا من الاستمرار في الاعتماد معايير المحاسبة المحلية؛

5- تطور الأسواق رؤوس الاموال واستمرار اندماج المؤسسات خاصة الأوربية منها، هي عوامل أثرت بشكل كبير على التنظيم المؤسسات حيث تطلب كبير حجم المؤسسات واحتياجات تمويل ضخمة الامر الذي يتطلب منها نشر المعلومات المحاسبية والقوائم المالية لكشف عن وضعيتها المالية ،ولهذا فهي بحاجة إلى تبني معايير محاسبية تلق قبول عام من قبل جميع الأطراف في الأسواق المالية؛

[1]- أمين السيد، أحمد لطفي: **الدراسة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 20-21.

6- تركيز جهود الباحثين في مجال المحاسبي في التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الطابع الدولي وتحكم الممارسات المحاسبية على مستوى العالم، خاصة بعد أن تزايدت الرغبة لدى المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية في تطوير النظم المحاسبية حتى تصبح بمقدرتها مواكبة التغيرات والمتطلبات الدولية الحديثة؛

7- تطوير الأسواق واندماج الشركات خاصة الأوروبية أثر بشكل كبير على تنظيم المؤسسات، الأمر الذي يتطلب نشر معلومات محاسبية وقوائم مالية للكشف عن وضعيتها المالية، مما أدى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية[1]؛

8- المشاكل المنجرة عن اختلاف التطبيقات المحاسبية بين دول العالم، وفرض كل دولة تطبيق معاييرها المحاسبية المحلية على المؤسسات والأسواق المالية لديها، مما صعب على المستثمرين الدوليين الباحثين عن اختيار الإستثمارات في مختلف البورصات العالمية[2].

المطلب الثاني: إجراءات إصدار المعايير المحاسبة الدولية

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية للاقتصاد وأعضاء الجمعية الاستشارية ومنظمات أخرى وافراد وموظفي لجنة معايير المحاسبة الدولية، يشجعون على تقديم اقتراحات لمواضيع جديدة والتي يمكن أن يتم بعثها في معايير محاسبية دولية.

إن معايير محاسبية الدولية تكون مقبولة لدى مستخدمي ومعدي القوائم المالية ،لذا فإن أصدار إي معيار لجنة معايير المحاسبية الدولية يجب أن تتبع الإجراءات التالية[3]:

1- يعين المجلس لجنة التوجيه والتي تضم عادة ممثلين من هيئات محاسبة في ثلاث بلدن على الأقل، كما يمكن أن تضم ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجلس الاستشاري أو الخبراء؛

[1]- نور الدين عياشي: **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والمرجعية الدولية**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، العدد 41،جامعة قسنطينة1، الجزائر، 2014، ص ص: 378-379.

[2]- بكيحل عبد القادر، كتوش عاشور: **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بين مزايا وصعوبات التطبيق- دراسة حالة- الجزائر**، الأكاديمية للدراسات الأجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 15، جانفي 2016، ص ص 63-70.

[3]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالي: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية العربية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندريةن مصر، 2000، ص 60.

2- تقوم لجنة التوجيه بالمراجعة وتحديد كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالمشروع، مع مراعاة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية لتعد اللجنة بعدها المخطط عمل حتى يعتمده المجلس؛

3- بعد استلام المجلس مخطط العمل أو المشروع ويقوم بإعداد ونشر مسودة قائمة المبادئ لتلقى التعليقات والملاحظات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة عادة ثلاث أشهر؛

4- تقوم لجنة التوجيه بالمراجعة التعليقات على مسودة مبادئ لتعد بعدها قائمة المبادئ النهائية والتي يعتمدها المجلس في أغلبية بسيطة ولا ينشرها رسميا؛

5- تعد لجنة التوجيه مسودة عرض المعيار ليعتمدها المجلس في أغلبية المجلس ثلثي الأصوات ثم تنشر لتلقا تعليقات والملاحظات؛

6- تراجع لجنة التوجيه التعليقات على المسودة العرض وتعد مسودة معيار محاسبي دولي لمراجعته واعتماده من المجلس بموافقة ثلاث أرباع المجلس على الأقل.

بالنسبة لبعض مشروعات قد يتقدم المجلس مباشرتا إلى مسودة الإعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ، وأحيانا في حالة عمل التغيرات هامة كنتيجة التعليقات والملاحظات من العامة على مسودة العرض بنشر مسودة عرض معادلة لتلقى التعليقات والملاحظات قبل اصدار معيار المحاسبي الدولي.

المطلب الثالث: أهم مظاهر دعم وتأييد المعايير المحاسبية الدولية

كانت عملية إصدار معايير التقارير المالية الدولية في السنوات القليلة الماضية قد حققت نجاحات باهرة في اعتراف أكبر واستخدم واسع الانتشار، ولقد ساهمت عدة أحداث بشكل أساسي في عملية تحقيق الانسجام والاتساق الدولي في إعداد التقارير المالية وكانت البداية بقبول ودعم للمعايير الدولية لتليها بعد ذلك الأحداث التالية[1]:

1- موافقة الاتحاد الأوروبي على تبني تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS

إن التطور المهم كان في 19 جويلية 2002 عندما صدر التشريع الاوروبي رقم 1606/2002 عن البرلمان الأوروبي يتطلب من الشركات المدرجة بالبورصة في أوروبا أن تستخدم المعايير الدولية للتقارير المالية في قوائمها المالية الموحدة، ودخل التشريع حيز النفاذ في عام 2005 وهو ينطبق على ما يزيد على 8000

[1]- تخنوني أمال: **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 100.

شركة في 30 دولة، بما فيها فرنسا، ألمانيا وإيطاليا وإسبانيا والمملكة المتحدة. والأخذ بمعايير IFRS في أوروبا معناه أن هذه الدول تضع المعايير الدولية للمحاسبة ومتطلباتها كأساس لإعداد وتقديم مجموعة القوائم المالية للشركات المدرجة بالبورصة في أوروبا، وفي تقدير وإحصاء دولي فإن أكثر من 70 دول طلب من شركاتها المقيدة في البورصات أن تطبق IFRS في إعداد وعرض القوائم المالية في سنة 2005، ولقد كان لتوصية المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية ISOCO والمجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية EFRAG أثرا كبيرا في دعم معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في أوروبا. ليتوالى بعد ذلك صدور العديد من التشريعات واللوائح التي تدعم اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية من طرف المفوضية الاوروبية الى غاية 2005،ثمصدر التشريع رقم1126/2008في 2008/11/03 ليحل محل التشريع رقم 1725/2003، ليأتي التشريع رقم 1095/2010 الصادر في 2010/11/24 فيما يخص إحلال السوق الأوروبية لأوراق المالية محل لجنة المنظمين الأوروبيين للأوراق المالية بداية 2011.

وفي 26 جوان 2013 صدر التوجيه الأوروبي رقم 2013/34 والذي جاء محل التوجيهين الأوربيين الرابع والسابع المتعلقات بمحاسبة الشركات والصادران عام 1978–1983 على التوالي، وتلتزم الدول الأعضاء بالامتثال للقوانين واللوائح والأحكام الإدارية للتوجيه الذي سيصبح حيز التنفيذ أواخر 2015، مع التطبيق لأول مرة على القوائم المالية بدءا من 1 جانفي 2016. يتضمن التوجيه الجديد 55 مادة موزعة على 10 فصول، مع بقاء عدد من المواد مطابقة أساسا للمواد المقابلة في التوجيهات السابقة على الرغم من أن الترقيم الأصلي، وتجدر الإشارة إلى جانب التوجيه العام المتعلق بحسابات المؤسسة ،يجب التنويه أو الإبلاغ عن وجود توجيه خاص بالمؤسسات في القطاع المصرفي وقطاع التأمين[1].

تقارب النظام المحاسبي في الولايات المتحدة مع النظام المحاسبي الدولي:

ركزت الكثير من أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ تشكيله على تحقيق التقارب بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية، وبالتالي توحيد قاعدة المقارنة بين المعلومات من قبل المستخدمين، ومن الصور الهامة لهذا التقارب ما يلي[2]:

[1]– تخنوني أمال: **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2]– المرجع نفسه، ص: 101.

اتفاقية Norwalk: أين تم التوصل إلى أحد المعالم الهامة نحو إنجاز هدف إيجاد مجموعة واحد من المعايير الدولية في أكتوبر 2002 عندما دخل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية وواضع المعايير الأمريكية في مذكرة تفاهم باسم، وهذه الاتفاقية خطوة هامة نحو إزالة الخلافات وتحقيق التقارب الدولي بين المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية، حيث اتفق الطرفان على ما يلي:

- جعل معايير التقارير المالية القائمة متوافقة تماما في أقرب وقت ممكن عمليا؛
- تنسيق برامج عملهم المستقبلية لضمان تحقيق التوافق.

وقد وضعت الاتفاقية عددا من المبادرات الشاملة تهدف لإزالة الفروق بين المعايير الأمريكية والدولية، ولأن هذا التقارب سيسمح للشركات الأجنبية أن تتفادى تكييف قوائمها المالية مع متطلبات الإفصاح الأمريكي مما يعود عليها بالنفع من خلال اقتصاد مبالغ مالية معتبرة كانت قد تدفعها مقابل ذلك.

وتم تعزيز الأهداف المرجوة من الاتفاق عام 2006 في إعقاب إصدار الطرفان لمذكرة التفاهم التي أبرزت ثلاثة مبادئ أساسية هي:

- إمكانية تحقيق تقارب أفضل بين المعايير المحاسبية الدولية من خلال وضع معايير مشتركة عالية الجودة مع مرور الوقت؛
- بدلا من محاولة الحد من الاختلافات بين المعايير التي هي في حاجة إلى موارد وعملية تحسين كبيرة، تنبغي وضع معيار مشترك جديد يعمل على تحسين نوعية المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين؛
- إن تلبية احتياجات المستثمرين تعني أن ينبغي للمجلسين أي سعيا إلى التقارب من خلال استبدال المعايير التي تحتاج إلى تحسين مع تطويرها بمعايير جديدة مشتركة.

تم إحراز تقدم كبير على مدار السنوات القليلة الماضية، حيث أصدر كلا المجلسين معايير جديدة بالإضافة إلى تنقيح المعايير القائمة لتحقيق التوافق بين كل من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جهة ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية من جهة أخرى فيما يتعلق ببعض القضايا المحاسبية، وتم توضيح هذه المشروعات في مذكرة التفاهم الصادرة في عام 2006 والتي تم تحديثها في عام 2008، كما عمل المجلسان على مشروعات مشتركة في العديد من المجالات للقضاء على الاختلافات بين كل من، وقد شملت هذه المشروعات الإطار المفاهيمي، دمج الاعمال التجارية، الأدوات

المالية، طريقة عرض القوائم المالية، الأصول غير الملموسة، الإيجارات، الاعتراف، والقياس باستخدام القيمة العادلة، وما زالت بعض هذه المشروعات قائمة حتى وقتنا هذا.

ولقد أصدرت له الأوراق المالية الأمريكية قرارا بالغ الأهمية في عام 2007، تم بموجبه للمرة الأولى قبول القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية دون تسويتها وفق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية، وأن يتم إعدادها باللغة الانجليزية.

إن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعرف تشجيعا من بعض الجهات لا تزال متأرجحة بين التطبيق ودعمه حيث شجع معهد المدراء الماليين FEI التابع للجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC، بقبول المعايير للتقارير المالية كبديل وحيد للمعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما، ومؤخرا وضعت الولايات المتحدة الأمريكية خطة سباعية لتطبيق هذه المعايير وإلزام الشركات الكبرى بذلك اعتبارا من مطلع عام 2014، والشركات الصغرى بعد ذلك بحلول عام 2016، إن ما يميز هذا التقارب بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية كان بطيئا أكثر مما كان متوقعا.وعلى الرغم من الاستقبال الجيد خاصة الطريق عند إصدارها في عام 2008 فقد عبر العديد من العديد من العلقين في الولايات المتحدة الأمريكية عن مخاوفهم المتعلق بالإطار الزمني المقترح لعملية التحول، كما علق العديد على قصور المعايير الدولية فيما يتعلق ببعض القضايا المحاسبية الهامة،كما أعربوا عن قلقهم إزاء آليات تطبيق الإطار التنظيمي للمعايير الدولية إضافة إلى قضايا أخرى، كما تزامن الاقتراح وفترة التعليق مع الأزمة المالية التي اجتاحت العالم في عامي 2008/2007، وبالتأكيد أثر ذلك التوقيت على الرغبة في إحداث تغيير كبير في إطار إعداد القوائم المالية في الولايات المتحدة[1].

إلى التأثير إيجاباً على الاقتصاد الأمريكي ويشجع على النمو وخلق فرص عمل وتسهيل الحصول على التمويل، حيث نلاحظ مما سبق أنه قد كان هناك العديد من مجالات النجاح في عملية التقارب بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية لإعداد التقارب المالية إلا أن التقارب الكامل لم يحقق حتى تاريخه ومازال مسألة مثيرة للجدل.

[1]- تخنوني أمال: **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 103.

تقارب النظام المحاسبي الدولي مع باقي دول العالم:

إن الأهداف الأساسية التي تبنتها لجنة معايير المحاسبة الدولية عند تأسيسها في عام 1973 هو الوصول إلى معايير تطبيق على مستوى دول العالم المختلفة، وبعد مرور أكثر من 50 سنة على تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية والبدء بإصدار المعايير المحاسبية الدولية فقد حقق تطبيق المعايير انتشارا واعتراف واسعا وقبولا في دول العالم المختلفة، فرغم عدم وجود تطبيق شامل للمعايير في جميع دول العالم، إلا أنه وبعيدا عن أوروبا، اتجهت العديد من الدول نحو تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بحلول عام 2005، حيث أصبحت معايير التقارير المالية الدولية إلزامية في العديد من الدول في إفريقيا واسيا وأمريكا اللاتينية، إضافة لذلك فقد تبنت دول أخرى مثل أستراليا وهونغ كونغ ...إلخ معايير محاسبية وطنية تعكس معايير التقارير المالية الدولية في إعداد القوائم المالية الدولية خلال السنوات القادمة، من خلال رسم خطة طريق محددة بجداول زمنية ومذكرات تفاهم لتبني أو تحقيق مواءمة وتقارب عالمي في المستقبل القريب، حيث تعتبر البرازيل كندا والهند من أهم الدول التي أخذت خطوات عملية لتبني معايير المحاسبية الدولية عام 2011.

إن البرازيل روسيا الهند والصين أربعة اقتصاديات متنامية بسرعة كبيرة وفي حين أنها تختلف عن بعضها البعض ثقافيا وسياسيا إلا أنها تحقق نجاحات اقتصاديات هائلة، وقد توقع أحد التقارير أن تتفوق الصين على الولايات المتحدة الأمريكية كأكبر اقتصاد في العالم قبل حلول عام 2020[1]، وأنه من المتوقع للهند أن تحقق أكبر معد نمو على مستوى العام خلال العقود القادمة، كما يتوقع أيضا زيادة القوة الاقتصادية لكل من روسيا والبرازيل بصورة كبيرة ويشير القرير نفسه إلى أن تلك الدول الأربعة التي يشار إليها اختصارا بدول مجموعة الـ (BRIC) سوف تصنف ضمن المركز العشرة الأولى لأكبر الاقتصاديات العالمية بحلول 2050. ومن المثير للاهتمام عند النظر في مستوى اعتماد معايير التقارير المالية الدولية أو التقارب معها، فإن البرازيل مثلا قد أحرزت أكبر قدر من التقدم من التقدم في عملية تبني المعايير الدولية، مع وجود رغبة من الدول الثلاثة الأخرى في التقارب مع المعايير الدولية بدرجات متفاوتة ومختلفة من حيث الأطر الزمني لكل منها، وتعتبر عملية استخدام المعايير المحاسبية الدولية في هذه الدول في غاية الأهمية لاقتصاديات تلك الدول الأخذة في النمو ومفيد أيضا لآلاف الشركات داخل كل بلد منها والتي تسعى إلى

[1]- تخنوني أمال: **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 105.

التوسع في الأسواق العالمية والجذب الاستثمار الأجنبية، وبالرغم من أن تلك الدول تظهر خصائص ثقافية مختلفة جدا، فإن لديهم رغبة مشتركة في أن يكونوا من المساهمين الكبار في الاقتصاد العالمي.

نستنتج مما سبق أن أكثر الاستثناءات المتبقية فيما يخص الاعتراف العالمي بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي الولايات الأمريكية كوحدة من الدول الكبرى القليلة التي لم تلتزم رسميا بالاعتماد معايير IFRS، وذلك طبقا لمعايير حجم أسواقها الرأسمالية، إذ لا يزال يطلب من الشركات في هذه البلدان إتباع معايير محاسبية محلية.

أما في وطننا العربي بالنظر إلى الدول التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية فإننا نجد مصر، البحرين، الأردن، الكويت، لبنان، قطر والإمارات العربية المتحدة، بالإضافة إلى بلدان عربية أخرى تتبنى معايير محاسبية وطنية تشبه معايير محاسبية وطنية تشبه معايير التقارير المالية الدولية مثل السعودية ودول المغرب العربي والعراق، ويمكن توضيح طبيعة هذا التبني والتوفيق للمعايير الدولية لبعض الدول العربية من خلال ما يلي: في جمهورية مصر العربية تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري وتوافق معايير وتوافق التقارير المالية الدولية، حيث قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمرجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية، وبالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كما ذكرنا هي ترجمة شبه كاملة لمعايير التقارير المالية الدولية، وفي ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر.

وفي المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين SOCPA بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية حيث اعتمدت هذه المعايير لتطبيق من قبل الشركات العاملة في البورصة.

أما في لبنان فقد جرى اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس للقيود المحاسبية ولتحضير البيانات القوائم المالية من قبل المؤسسات والهيئات المختلفة والشركات، كما قامت خبراء المحاسبين المجازين في لبنان بترجمة المعايير المحاسبية الدولية من اللغة الإنجليزية إلى اللغة العربية.

وتجدر الإشارة إلى أن الأردن من أوائل الدول العربية التي طبقت معايير التقارير المالية الدولية حيث في المملكة الأردنية الهاشمية تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية أهمها المجمع العربي للمحاسبين القانونين IASCA للسعي إلى تطبيقها في الشركات ومن قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق

والحسابات. وأما بالنسبة للجزائر فإنه تم سنة 2010 اعتماد معايير التقارير المالية الدولية من خلال تجسيدها في النظام المحاسبي المالي SCF.

لقد نجحت هيئة التوحيد الدولي في تخطي خطوة كبيرة نحو تبسيط تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في معظم دول العالم، وبفضلها أصبحت مهمة الترويج للمعايير مهمة لا تعنيها لوحدها، وإنما تشاركها فيها جهات أخرى تضمن لها الدعم وفي نفس الوقت تحافظ على استقلاليتها منها، وهكذا تحقق لها الانتشار والقبول العالمي[1].

أبعاد معايير التقارير المالية الدولية مستقبلا ظهرت معايير التقارير المالية الدولية لتكون بمثابة مرجع محاسبي رئيسي عالمي لإعداد التقارير المالية وقد بدأت معظم الدول باستخدامها كمعايير قياسية للشركات المدرجة، لكن إذا لم يتم تطبيق هذه المعايير الدولية بشكل موحد في أنحاء العالم، فإن فاعليتها كوسيلة مشتركة لإعداد التقارير المالية الدولية ستكون موضع شك، وخصوصاً في حال تطبيق المؤسسات المختلفة في نفس المنطقة لهذه المعايير بصورة متباينة بناء على تفسيرها للمعايير مما سيجعل المقارنة العالمية للقوائم المالية المنشورة صعبة.

وعموماً لا يزال النقاش محتدما بين المحاسبين والمدققين حول العديد من القضايا المحاسبية المثيرة للجدل". ما هي مجموعة المعايير التي ستحل معضلة تنوع الممارسات المحاسبية في أنحاء العالم من خلال تكوين مجموعة واحدة أو مشتركة من المعايير لعالم المحاسبة ليتبعها ويعتمد عليها".

وبدون شك، كانت المحاسبة الأمريكية ولا تزال تهيمن على الممارسة المهنية في اقتصاديات الدول المتطورة لما تتمتع به من خصائص نوعية متميزة تلقى قبول معظم الأطراف التي تتعامل بالمعلومات المحاسبية، لكن ولأسباب عدة، بما فيها انتشار الفضائح المالية التي ميزت العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة مثل شركة Enron, World com، فإن الرأي العام المحاسبي وجد نفسه مضطراً لمراجعة مواقفه من تطبيق بعض المعايير والقواعد التي يرى أنها هي السبب في تشويه وتعتيم البيانات المحاسبية والمالية مما أدى إلى تضليل متخذي القرارات.

ولتفادي مثل هذه الظواهر السلبية بادرت الهيئات المحاسبية والمالية الدولية إلى تكثيف الجهود في مجال البحث من أجل تطويق الآثار السلبية المترتبة عن التطبيقات المحاسبية والمهنية محل الشبهات مثل

[1]- تخنوني أمال: الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 106.

القيمة العادلة، الشهرة، الاعتراف بالإيراد والمصروف... إلخ. ولقد ترتب عن هذا الانشغال تقارب كبير بين الهيئتين المحاسبيتين الأمريكية والدولية سيؤدي بدون شك إلى إزالة فجوة الخالف وقبول معايير أحدهما الآخر مما سيعزز مختلف الأنشطة المالية والاقتصادية والتجارية على المستوى المحلي والدولي.

غير أن البعض يعتقد أن التحول نحو تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لم يبلغ مقاصده بعد،ففي الوقت الذي تبنت فيه أكثر من 100 دولة معايير التقارير المالية الدولية، فإن هناك بعض الأصوات التي لا ترى جدوى من تبني معايير التقارير المالية الدولية لاعتبارات متعددة منها السياسية ومنها الاقتصادية ومنها ما يتعلق بخصوصية الدول الثقافية والدينية أو بمستوى تطورها الاقتصادي كالدول النامية والدول المتخلفة، وإلى أن تتقبل الولايات المتحدة، أكبر قوة اقتصادية في العالم معايير التقارير المالية الدولية فسيكون من الصعب تسمية معايير التقارير المالية الدولية على أنها معايير العالم[1].

على الرغم من قبول الولايات المتحدة السماح للشركات الأجنبية التي تريد تسجيل أسهمها في أسواقها المالية بأن تستخدم المعايير الدولية، فإنه لم يتم اتخاذ أي قرار نهائي حتى الأن بخصوص توقيت الإعلان عن القبول التام لمعايير التقارير المالية الدولية نظرا لوجود أراء معتبرة كثيرة تعارض تبنيها واعتمادها، مستشهدة بالتكاليف المرتفعة وعدم توافر الخبرات في المعايير الدولية، والمتاعب الناتجة عن التغيير هي ضمن أسباب عديدة تؤيد الإبقاء على الوضع الراهن، ويشير بعض الكتاب إلى أنه من المستبعد تحقيق التقارب الكامل نظرا للاختلافات الأساسية في كيفية سيرورة عملية إصدار المعايير في كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير التقارير المالية الدولية IASB.

[1]- تخنوني أمال: **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 107.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية

يعود ظهور المعايير المحاسبية الدولية لاهتمام الشركات العالمية لمتابعة الإجراءات المالية المحاسبية الخاصة بها كل سنة مالية وتم وضع الأفكار الأولى للمعايير المحاسبية الدولية في عام 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل جمعية المحاسبين القانونين .

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

قبل التطرق لمعايير المحاسبة الدولية سوف نتطرق إلى تعريف المعيار ثم المعايير المحاسبية ثم المحاسبة الدولية:

يقصد بالمعيار أنه: "قاعدة أو مجموعة من القواعد المنظمة لأداء أو لقياس شيء ما، فالمعيار بذلك هو المقياس أو الطريقة أو الاتجاه المتفق عليه بين الناس ودليله للوصول إلى معرفة شيء ما وتحديده بدقة"[1].

تعريف المعيار المحاسبي يقصدبه "مجموعة قواعد وطرق لتحديد وقياس أعلى أداء محاسبي ممكن بهدف إعداد، عرض وإعداد بيانات مالية صحيحة وعادلة يعتمد عليها"[2].

كما يعرف المعيار المحاسبي على أنه: "القاعدة اساسية لقياس العمليات وأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات إلى أطراف المستفيدة منها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بأحد عناصر القوائم المالية، أو نوع معين من العمليات أو أحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، أو نتائج أعمالها"[3].

كما يعرف الكاتب حسين القاضي معايير المحاسبة بأنها نموذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العلمية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات[4].

تعريف المحاسبة الدولية: يقصد بها الإطارات العامة العالمية لتكوين معايير محاسبية دولية تنفق عليها وتنفذها مجموعة من المحاسبين على مستوى العالم وتكون مادة علمية متقدمة تدرس في الكليات المتخصصة

[1]- حمزة العرابي: **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية– متطلبات التوافق والتطبيق–**، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012-2013، ص 33.

[2]- دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين: **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص73.

[3]- المرجع نفسه، ص 73.

[4]- مأمون حسين القاضي، مأمون حمدان: **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2011، ص 103.

على أن يكون سندها من مجموعة من المعايير[1].

مفهوم المعايير المحاسبة الدولية:

وهي معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) والتي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم وانفاذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس اعتراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد.

بدأت هذه المعايير في الظهور خلال سنوات السبعينات حيث تأسست خلال لجنة معايير المحاسبة الدولية (**IASC**) سنة 1972 من 09 دول لتخضع هذه اللجنة إلى إعادة هيكلة سنة 2001 ليصبح اسمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) وهي تطبق في أغلب الدول[2].

كما يمكن تعريفها بأنها: "عبارة عن تلك المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والمتمثلة في مجموعة من الأسس والقواعد المتعارف عليها بين مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة على المستوى العالمي والتي تبين كيفية معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية ذات الطابع الكمي والمالي[3].

المطلب الثاني :مزايا المعايير المحاسبة الدولية

يرى العديد من الباحثين والمهتمين بالمحاسبة أن استعمال المعايير المحاسبية يضمن الحصول على عدة مزايا يكن تلخيصها كالتالي[4]:

– تعتبر المعايير المحاسبية الدولية كمرتكزات يتم الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية واكسابها صفة الموضوعية، وذلك بإعطاء إطار متكامل معترف به دوليا وذو جودة عالية لتحديد، قياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية والحد من الاختلافات على المستوى الدولي في هذا المجال؛

[1]– أبو الفتوح علي فضالة: **المحاسبة الدولية**، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1996، ص 12.

[2]– دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين: **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 73.

[3]– بكطاش فتيحة: **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة –حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2010-2011، ص 94.

[4]– بولجنيب عادل: **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية– دراسة حالة– مؤسسة ALEMO** ، أطروحة ماجستير، علوم التسيير، إدارة أعمال، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص 43-44.

– لقد أدى تبني المعايير المحاسبية الدولية إلى تغير نظرة الكثَير من الدول والهيئات للمحاسبة، حيث اتجه الاهتمام إلى جانب صياغة المعايير والضوابط للمنظمة لأهم المعالجات المحاسبية إلى تحديد أهداف المحاسبة والقوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات الواردة فيها، كما تحول الاهتمام من مجرد اعتبار المحاسبة كأداة تسجيل، تبويب وتلخيص لعمليات المؤسسة إلى اعتبارها نظام معلومات متكامل يعمل على تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة؛

– تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة وإعطاء صورة دقيقة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية، وليس وفق نظرة قانونية، فالبعد الدولي لهذه المعايير لا يتيح لها مراعاة الخصائص التي تميز الأنظمة القانونية لكل دولة، لذلك فهي تفضل تحليل الحقيقة الاقتصادية للتعهدات بهدف تقديم صورة كاملة وملائمة للمزايا والأخطار التي تواجهها المؤسسة، وهو ما يؤدي في بعض الأحيان إلى تجاوز الشكل القانوني للصفقة، كما تعمل على الابتعاد عن تقييم الأصول القائم أو الظاهر والتقرب من الحقيقة الاقتصادية عن طريق استخدام مفهوم القيمة العادلة والقيمة الحالية؛

– تهدف المعايير المحاسبة الدولية بشكل أساسي إلى إضفاء الشفافية على حسابات المؤسسة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة المالية لها ومن ثم اتخاذ القرارات الاستراتيجية الملائمة؛

– تخدم معايير المحاسبة الدولية بصفة خاصة حاجيات المستثمرين، وذلك بتوفير معلومات مفهومة وملائمة لهم، وهذا ما يضمن نجاعة عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية ويشجع على تدفق رؤوس الاموال بين الدول؛

– باعتبار المعايير المحاسبة الدولية موجهة للمؤسسات المسعرة في البورصة فهي تعمل على تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية، ومن ثم التخفيض من تكاليف الحصول على رؤوس الاموال بالنسبة لهذه المؤسسات؛

– تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين الإفصاح خاصة في الملاحق من خلال معلومات وصفية ومكيفة حسب القطاعات الجغرافية أو قطاعات النشاط، مما يعطي صورة أوضح لمستخدمي القوائم المالية حول وضع المؤسسة؛

– تعمل على نشر قوائم مالية تغطي مجالات زمنية أقل من السنة، مما يسمح بالحصول على المعلومات الضرورية لاتخاذ القرار في الوقت المناسب؛

– تعمل المعايير لمحاسبة الدولية على تحسن التكوين في المحاسبة، حيث يصبح المحاسب الممارس قادرا على الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للمحاسبة؛

– تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة ومواكبة التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الدولية، حيث يتم إعداد المعايير حسب الضرورة والحاجة دون التقيد بفترة أو تواريخ محددة، كما يمكن إلغاء أو تعديل هذه المعايَير بما يتوافق مع تغير الظروف المحيطة؛

– يشكل تبِني المعايير المحاسبية الدولية فرصة لتحسن التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بالتسيير المحاسبي والضريبي وكذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛

على الرغم من المزايا التي توفرها المعايير المحاسبية الدولية فإن هنالك الكثير من النقائص التي تميزها والتي وقفت حائلا أمام انتشار تطبيقها في العديد من دول.

المطلب الثالث :تصنيف المعايير المحاسبية الدولية

لقد اختلفت الدراسات السابقة في طريقة عرض المعايير المحاسبية الدولية، فهناك دراسات لم تصنفها وأخرى فضلت تصنيفها وتبويبها وفق أساس معين.

فمثلا دراسة "حسين مصطفى هلالي"[1] لم تتعرض لتقسيم معايير المحاسبة الدولية، أما دراسة " Robert Obert"[2] فقد صنف المعايير المحاسبية الدولية بحسب الهدف من إصدارها إلى ثلاث مجموعات:

المعايير التأطيرية «Normes Cadres»، المعايير الخاصة «Normes Spécifiques» والمعايير المهنية «Normes Métiers»، ولقد ارتأينا أن نتبع هذا الأخير وذلك حتى يتم تسهيل عملية استخدام هذه المعايير من طرف مطبقيها ومحتاجيها.

أولا: المعايير التأطيرية: (Normes Cadres): ويضم هذا الصنف من المعايير كل من:

1- **المعايير المتعلقة بالتمثيل (Présentation)** : وتشمل على كل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS1).

[1] – حسين مصطفى هلالي، **مقدمة في أصول المحاسبة، الدار الجامعية**، الإسكندرية، مصر 1995 ن، ص 28.

[2] - R. Obert, pratique des normes IAS/IFRS comparaison avec les rnormes française et les US GAAP, Dunod edition, France, 2003. P19.

• **المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) : عرض القوائم المالية**[1]: يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأسس التي على ضوئها يتم عرض القوائم المالية ذات الغرض العام بغرض ضمان إجراء المقارنة، سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسات على فترات مالية مختلفة أو مقارنة تلك القوائم مع مؤسسات أخرى.

يرسم (IAS01) الإطار العام، ويوضع مسؤولية عرضه القوائم المالية، ويقدم الإرشادات حول شكلها أو هيكلها، ويشير إلى أدنى ما يمكن عرضه في القوائم المالية.

كما يطبق على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة وفق قواعد وقوانين مجلس معايير المحاسبة الدولية الموحدة، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة.

وقد عُدِلَ هذا المعيار آخر مرة سنة 2011، وتشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية كل من:

– قائمة المركز المالي في نهاية الفترة مع الفصل بين العناصر طويلة وقصيرة الأجل وكذلك التميز بين الأصول والخصوم بما في ذلك التمييز إذا كانت متداولة أو غير متداولة؛

– قائمة الدخل الشامل للفترة مع وجوب الفصل بين عناصر الاستغلال والعناصر الخارجية عن الاستغلال؛

– قائمة التدفقات النقدية للفترة؛

– قائمة التغيرات في رأس المال "الخسائر والمكاسب".

• **معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 01)**: تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة[2]: يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات التي يجب إتباعها عند تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس قوائمها المالية وعرض كيفية ومعالجة الفروق الناجمة عن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية ويتمم تطبيق هذا المعيار كتصريح عَلَني على التطبيق الكامل للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي لقد عرف هذا المعيار آخر تعديل في سنة 2010 أما أول تطبيق له فكان سنة 2003.

[1]– عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي وعرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الأول، جوان 2007، ص ص 12-13.

[2]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص 710.

2- **المعايير الخاصة بالتقييم Evaluation**: تتمحور المعايير المحاسبية التي تختص بعملية التقييم في أربع معايير هي:

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 80)** : "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"[1]: ينص هذا المعيار على الإفصاح عن الربح أو الخسارة المحققة خلال الدورة في قائمة أو بيان الدخل أو جدول النتائج، حيث ينبغي التمييز بين الأرباح الناتجة عن الأنشطة العادية والأرباح الناتجة عن الأنشطة غير العادية بصفة منفصلة.

أما بخصوص معالجة الأخطاء، يفضل المعيار تصحيح الخطأ المتعلق بفترات سابقة بتعديل رصيد الأرباح المحتجزة، ويسمح بمعالجة هذا الخطأ ضمن صافي ربح أو خسارة الدورة، أما التغيرات في السياسات المحاسبية فيسمح بها المعيار إذا كانت مطلوبة بموجب قانون أو من جهة مخول لها وضع المعيار ويعود تاريخ إصداره إلى سنة 1978 وشهد آخر تعديل في سنة 2003.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS10)** : "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية[2]" يحتوي المعيار على تعريفات للأمر الطارئ وللأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، كما يحدد طبيعة وتوقيت وكيفية قياس هذه الأحداث التي ينبغي معالجتها محاسبيا والإفصاح عنها إذا حدثت بعد تاريخ إقفال الميزانية وصدر هذا المعيار لأول مرة سنة 1978 وعرف آخر تعديل سنة 2007 ودخل حيّز التطبيق ابتداء من سنة 2009.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS18)** : "الإيرادات[3]" يتناول هذا المعيار تعريف الإيرادات ووصف المعالجات المحاسبية للإيرادات عن أنواع محددة من العمليات والأحداث، كما حدد المعيار أيضا متى يعترف بالإيراد وقدم في هذا المجال إرشادات عملية إذ حددت الإيرادات الناشئة عن بيع البضائع، تقديم الخدمات واستخدام الآخرين لأصول المؤسسة مقابل تحقيق منافع ويعود آخر تعديل لسنة 2009.

[1]- جمال عمورة، **نظرة على أهم المعايير المحاسبية الدولية في ظل التحولات الاقتصادية في الجزائر**، Revue des reformes économiques Et Intégration en Economie Mondiale, École Supérieure de Commerce, Alger,N°02/2007,P106

[2]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 153.

[3]- B. Raffournier, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, 2ème édition, Economica, ; Paris, France, 2005, P169.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS21)** : "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية[1]": والموضوع الأساسي الذي يتناوله هذا المعيار يتمثل في اختيار سعر الصرف الذي يجب استخدامه، وكذلك كيفية الاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف بالقوائم المالية، كما ينص على شروط الاعتراف الأولى وبفروقات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبية. وآخر تعديل لهذا المعيار كان سنة 2008.

3- **المعايير الخاصة بالمعلومة (Information)**: وتشمل المعايير المحاسبية التي تختص بالمعلومة في ستة معايير هي:

- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 70): "قائمة التدفقات النقدية": يحدد هذا المعيار بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية، النقدية المعادلة، التدفقات النقدية، الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، والهدف من هذا المعيار هو إظهار: التغيرات التي تحدث في الأصول الصافية، الهيكلة المالية للمؤسسة، الوفاء وسيولة المؤسسة وقابلية السداد وإمكانيات وطاقات المؤسسة المالية في التأثير على حجم ومبلغ تدفقات الخزينة[2]. وطبق هذا المعيار منذ الفاتح من جانفي 2010.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS14)**: "التقارير المالية حول القطاعات" وقد تم استبدال هذا المعيار بالكامل بموجب المعيار (IFRS 8) وطبق ابتداء من 2009.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS24)** : "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة [3]": أصدر لأول مرة سنة 1984، وعرف آخر تعديل سنة 2009، يهدف هذا المعيار إلى معالجة الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع الأطراف ذوي العلاقة وتبين أثارها على القوائم المالية للمؤسسة.

ويمثل الأطراف ذوي العلاقة ما يلي[4]:

- المؤسسات الخاضعة للسيطرة المباشرة أو تلك التي تكون تحت سيطرة مشتركة مع الوحدة مقدمة التقارير على سبيل المثال مجموعة من المؤسسات؛

---

[1] -C.Decock, F. Dosne, comptabilité internationale, les IAS /IFRS en pratique, édition economica, France, Paris, 2005, 19.

[2]- جمال عمورة، **نظرة على أهم المعايير المحاسبية الدولية في ظل التحولات الاقتصادية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 105-106.

[3] -www.icwai.org/icwai/knowledgebank/a511.pdf. Consulté le : 25-mars -2022.

[4]- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 1084.

- الشركات الزميلة؛

- الأفراد، ويشمل ذلك أفراد العائلة، المساهمون بشكل مباشر أو غير مباشر والذين يتمتعون بسلطة التصويت في تقارير المؤسسة والتي تعطيهم تأثير مباشر؛

- الشخصيات الأساسية في الإدارة.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS29)** : "التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع[1] ": يطلب هذا المعيار المؤسسات التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم، ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية. وآخر تعديل لهذا المعيار كان سنة 2008.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS33)** [2]: "حصة السهم من الأرباح[3] ": يهدف هذا المعيار إلى توضيح أساس حساب وعرض ربحية السهم وهذا من أجل رفع القدرة على المقارنة في جميع المؤسسات، ويطبق هذا المعيار على المؤسسات المسعرة في البورصة. وعرف هذا المعيار آخر تعديل سنة 2008.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS345**: "التقارير المالية المرحلية": وحسب الفقرة (06) من هذا المعيار ولأجل مصلحة التوقيت المناسب واعتبارات التكلفة ولتجنب تكرار المعلومات التي صدرت عن المؤسسة في القوائم المالية، فانه يحدد هذا المعيار الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي على أنه يشمل قوائم مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية. وعرف هذا المعيار آخر تعديل سنة 2010.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IFRS 05)** :"الأصول غير المتداولة المحتفظ برسم البيع والعمليات المتوقفة": يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأصول غير التجارية والتي تنوي الشركة التخلص منها ببيعها.

إن هذا النوع من العمليات لها خصوصية مختلفة عن النشاط التشغيلي للشركة، وهي غير متكررة الحدوث وبالتالي فإن عرضها في القوائم المالية بشكل مستقل، يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم

[1] – محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 546.

[2] -Catherine Maillet- Baudrier & Anne le Manh, les normes comptables, internationales IAS-IFRS, 5eme édition, Foucher, France, 2007.. P P113-115.

[3] – زغدار أحمد، سفير محمد، **مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، مداخلة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام. المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، أيام 13-14-15 أكتوبر2009، ص 11.

* يقصد بالتقرير المالي المرحلي، تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة.

الوضع المالي ونتائج أعمال الشركة والتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل[1]، وقد أصدر هذا المعيار لأول مرة سنة 2004، وعرف آخر تعديل سنة 2009.

4- **المعايير الخاصة بالتوحيد Consolidation** : وتشمل المعايير المحاسبية الخاصة بالتوحيد وهي كالتالي:

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS27)** : "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة[2]": يبين المعيار كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من المؤسسات تسيطر عليها الشركة الأم، والبيانات المالية المنفصلة المحددة لمساهمات الشركات التابعة.و حسب هذا المعيار نقول عن مؤسسة أنها تسيطر على مؤسسة أو مؤسسات أخرى إذا توفرت أحد الشروط الآتية:

- الحيازة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة على أغلبية حقوق التصويت في مؤسسة أخرى؛

- امتلاك أكثر من 50 % من الأسهم التي لها حق التصويت والتي تم الحصول عليها في إطار اتفاقية أو شراكة؛

- سلطة تحديد السياسات المالية والتشغيلية بموجب قانون أو عقد؛

- القدرة على الحصول على أغلبية الأصوات في اجتماع مجلس الإدارة.

و لقد عرف المعيار آخر تعديل في سنة 2011.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS28)** : "المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الحليفة" يتناول المحاسبة من قبل المستثمر عن استثماراته في الشركات الزميلة، إذ يوجد للمستثمر تأثير هام عليها بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت[3]. فالشركة الزميلة هي شركة يحوز فيها المستثمر على نفوذ هام فلا يعتبر شركة تابعة ولا مشروع مشترك، والنفوذ الهام حسب هذا المعيار يقصد به القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات في السياسات المالية والتشغيلية دون ممارسة السيطرة[4].

وعرف هذا المعيار آخر تعديل في سنة 2011.

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 754.

[2] -J.F Des Robert et Autres, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, France, 2004, P92.

[3] -Collection Gestion, les normes comptables internationales IAS/IFRS. Pages bleues internationales. Octobre 2008,P79.

[4] -C.Maillet Baurdier, A.Le Manh. Op.Cit, P168.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS31)** : "التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة"[1]: سيسحب هذا المعيار في سنة 0200 ويحل محله المعيارين الدوليين (IFRS 11) و(IFRS12)
- **معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 03)**: "اندماج الأعمال"[2]: حل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS22) في سنة 2004، ويطبق على كافة حالات دمج الشركات ما عدا توحيد الشركات تحت السيطرة العامة أو دمج الوحدات المشتركة أو الاندماج بالاتفاق التعاقدي بدون تبادل حصص الملكية أو تشكيل المشروعات المشتركة، ويطلب المعيار أن تتم المحاسبة عن كل الحالات بطريقة الشراء. وآخر تعديل عرفه هذا المعيار كان في سنة 2010.

ثانيا: المعايير الخاصة (Normes Spécifiques): نظرا لكثرتها سنحاول التطرق إليها وشرحها بصفة عامة كما يلي:

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02)** :"**المخزون**": يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المخزونات في إطار المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) والمتعلق بالمخزونات، على أنها كل عناصر الأصول التي يتم اقتناؤها لغرض إعادة بيعها في إطار النشاط العادي للمؤسسة، أو في شكل منتوجات جارية (قيد الانجاز) أو المواد الأولية واللوازم التي تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم خدمات[3].

كما يقدم هذا المعيار قيمة التكلفة التي سيتم الاعتراف بها كأصل وترحيلها حتى يتم الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة، ويقدم كذلك إرشادات فيما يتعلق بطريقة التكلفة التي يتم استخدامها لتحديد تكاليف المخزون[4]. ويطبق هذا المعيار بعد آخر تعديل في سنة 2003 ابتدءا من جانفي 2005.

---

[1] -site: www.IASB.org, the link:
http://www.ifrs.org/How+we+develop+standards. Consulté le: 20 Avril 2022.

[2]- طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير، الأدوات المالية الإعتراف والقياس والإفصاح**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 235.

[3]- جمال عمورة، **المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، أيام 16-17 جانفي 2010، ص 08.

[4] - J.P. Lahille ; Analyse financière, Edition Dunod, Paris, 2007, P200.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS16)**: "الأصول الملموسة، المصانع، المعدات والممتلكات"[1]: يسمح هذا المعيار بوصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها، كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واهتلاكه واستبعاده.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS23)** : "تكاليف الاقتراض"[2]: يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، حيث يعترف بها على أنها مصروف، كما يسمح هذا المعيار بمعالجة بديلة مسموح برأسملة تكاليف الاقتراض التي ترتبط بشكل مباشر بامتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل ب أ رسماله. وقد عرف هذا المعيار آخر تعديل في مارس 2007.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS36)**: "انخفاض في قيمة الموجودات"[3]: يوضح هذا المعيار كيفية معالجة التدني "الانخفاض" في قيمة أصول المؤسسة، ويقوم على مبدأ أساسي وهو ضرورة عدم تسجيل أصل دفتريا بقيمة تزيد عن القيمة العادلة أو الحقيقية، وينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المادية أو غير المادية.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS38)**: "الأصول غير الملموسة"[4]: يغطي هذا المعيار الأصول غير الملموسة والتي لم تتم معالجتها في معيار آخر، كما ينص على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه، كما يبين كذلك عن كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها. وآخر تعديل لهذا المعيار كان سنة 2009.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS40)** : "الاستثمارات العقارية"[5]: يطبق للمعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية، إذ يحدد هذا المعيار الاعتراف بها والقياس والإفصاح عنها، وتمثل الاستثمارات العقارية في الممتلكات "أرض، أو مبنى أو كلاهما" وذلك لكسب إيجارات أو تنمية رأس المال أو كلاهما.

[1] -R. Obert, pratique des normes IAS/IFRS comparaison avec les normes française et les US GAAP, m r, 2003, P239.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط1، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 123.

[3]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 397.

[4]- المرجع نفسه، ص 571.

[5]- طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير، الأدوات المالية الاعتراف والقياس والإفصاح**، مرجع سبق ذكره، ص 1397.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)** : "ضرائب الدخل"[1]: يتناول هذا المعيار جميع الضرائب على الأرباح، بما فيها الضرائب الوطنية أو الأجنبية والضرائب المرتبطة بتوزيع الأرباح، كما يعالج المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، ويبين كذلك عرض ض ا رئب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها. وآخر تعديل أدخل على هذا المعيار كان في سنة 2010.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS19)**: "منافع الموظفين"[2]، : لقد أصدر هذا المعيار لأول مرة سنة 1983 أما آخر تعديل طرأ عليه فكان سنة 2011، ويحدد هذا المعيار المعالجة المحاسبية والإفصاح عن منافع الموظفين أثناء الخدمة وبعدها، ويحدد المعيار أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين:
  - منافع الموظفين قصيرة الأجل كالأجور والرواتب؛
  - المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد؛
  - منافع الموظفين طويلة الأجل مثل إجازات الخدمة الطويلة؛
  - مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS20)** : "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"[3]: يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية والاعتراف بها والإفصاح عنها، وعرفها بأنها مساعدات تقدمها الحكومة في شكل نقل موارد إلى مؤسسة مقابل امتثال مسبق أو مستقبلي لشروط معيّنة مرتبطة بها.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS37)**: المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة": يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، ويعرف المعيار المخصص على أنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

[1]– محمد ياسين غادر، **دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجلة المجمع، العدد 25، 2004، ص 04.

[2]– خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، مكتبة الجامعة، ط1، الشارقة، 2008، ص 335.

[3] -S. Bachagha, Pour un référentiel comptable Algérien qui répond aux exigences de l'économie de marcher, Dar El-Doha, Algérie, 2003, P103.

- **معيار التقارير المالية (IFRS 02)** : "الدفع على أساس الأسهم"[1]: يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قيام الشركة بإعداد التقارير عندما تقوم بمعاملة تنطوي على مدفوعات مبنية على أساس أسهم. ويقتضي هذا المعيار، على وجه الخصوص، أن توضح الشركة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على الأسهم، بما في ذلك المصروفات المتصلة بالمعاملات التي يمنح فيها العاملون خيار الاكتتاب في الأسهم.
- **المعيار المحاسبي (IAS11)** : "عقود الإنشاء"[2]: يعرض المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرف عقد الإنشاء ويفرق بين العقد ذو السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة، كما يحدد المعيار شروط لقياس الإيراد والاعتراف به وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغيرات في التقديرات.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS17)**: "محاسبة عقود الإيجار": يعالج هذا المعيار عقدي الإيجار العادي "التشغيلي" والإيجار التمويلي، ويوضح شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين، ويستثنى هذا المعيار العقود التالية[3]:

– العقود المتعلقة باستخدام واستكشاف الموارد الطبيعية؛

– اتفاقية الترخيص الخاصة بالبنود مثلا البراءة، حقوق النشر.....إلخ؛

– عقود الخدمات التي لا تخول حق استخدام الموجودات من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر. ويطبق هذا المعيار بعد آخر تعديل منذ جانفي 2010.

---

[1]– أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة**، مداخلة، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة 13-15 أكتوبر 2009، ص 08.

[2] -O. Barbe, L. Didelot, Maitriser les IFRS, guide de gestion, 4eme édition, Paris, France, 2005, P173.

* يعتبر العقد عقد إيجار تشغيلي إذا تم الاتفاق بين المؤجر والمستأجر على مبلغ معين متفق عليه خلال فترة الإيجار يكون بمثابة مصروف يتحمله المستأجر خلال الدورة وإيراد إيجار بالنسبة للمؤجر، بينما يعتبر الإيجار إيجار تمويلي إذا حول المؤجر مخاطر ومنافع الأصل إلى المستأجر إضافة إلى إمكانية نقل ملكية الأصل المؤجر إلى المستأجر بعد انتهاء مدة العقد (الحق في شراء الأصل عند نهاية مدة العقد بأقل من قيمته العادلة).

[3]– محمد ياسين غادر، **دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 04.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS32)**: "الأدوات المالية (الإفصاح والعرض) "[1]: تم تعويضه بمعيار التقرير الدولي (IFRS 07) في سنة 2007.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS39)**: "الأدوات المالية (الاعتراف والقياس) "[2]: سُحب سنة 0200 وتم تعويضه بالمعيار الدولي (IFRS 09).

ثالثا: المعايير المهنية (Normes Métier): لقد عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) إلى حد الآن على نشر أربع معايير محاسبية دولية مهنية تختص أساسا بقطاعات مهمة، هذه المعايير تتمثل في:

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS26)** : "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"[3]: يتناول المعيار كيفية إعداد البيانات المالية لبرامج منافع التقاعد ويوضح شكلها ومحتواها. وغالبا ما يتعلق ذا الموضوع بقوانين وتشريعات قد تكون من مسؤولية جهات حكومية تلتزم بتنفيذ نصوص قانونية متعلقة بالمتقاعدين ومنحهم ورواتبهم الشهرية والحوافز، لذا تنتهي علاقة المؤسسة بالمستخدم بانتهاء فترة خدمته.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS30)**: "الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة": تم تعويضه بمعيار التقرير الدولي (IFRS 07). في سنة 2007.
- **المعيار المحاسبي المالي (IAS41)** : "الزراعة"[4]: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به. ويعرفه بأنه إدارة مؤسسة للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية برسم البيع أو إنتاج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية، ويتألف التحويل البيولوجي من عمليات النمو، الفقدان، الإنتاج والتوليد والتي تسبب تغيّرات كمية أو نوعية.
- **معيار التقارير المالية الدولي (IFRS04)** : "عقود التأمين"[5]: يعتبر أول معيار يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتناول عقود التأمين، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة إعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أي شركة تصدر مثل هذه العقود، ويتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص ما يلي:

---

[1] -Site: www.IASB.org, the link: http://www.ifrs.org/How+we+develop+standards. Consulté le: 20 avril 2022.

[2] -Ibid.

[3]- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، مرجع سبق ذكره، ص 523.

[4]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 04.

[5]- أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة**، مرجع سبق ذكره، ص 10.

– نطاق محدود من التعديلات التي يتم إدخالها على نظم المحاسبة في شركات التأمين فيما يتصل بعقود التأمين؛

– الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ التي تظهر في القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين. وفيما يلي نعرض باختصار ما تبقى من معايير التقارير المالية الدولية:

- **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS07)** : "الأدوات المالية، الإفصاحات"[1]: يهدف هذا المعيار إلى حث المؤسسات في توفير الإفصاحات في قوائمها المالية، وذلك لتمكين مستخدميها من تقييم:

– أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة وأدائها؛

– طبيعة ومدى المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة والناجمة عن الأدوات المالية وكيفية التعامل معها.

وهذا المعيار يشمل ويكمل كلا المعيارين (IAS 32) و(IAS 39) . ومسّه آخر تعديل في سنة 2010.

- **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS08)** : "القطاعات التشغيلية"[2]: يهدف هذا المعيار إلى حث المؤسسات على الإفصاح من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية تقييم طبيعة فعاليات المؤسسات التي تمارسها وآثارها المالية والبيئة الاقتصادية المحيطة بها، وبهذا فقد تم تعديل المعيار رقم (IAS 34). تم تطبيق هذا المعيار ابتداءا من سنة 2009، حيث حل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 14).

كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مجموعة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي دخلت حيّز التطبيق ابتداءا من الفاتح جانفي 2013، وباختصار هذه المعايير هي[3]:

- **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS09)** : "الأدوات المالية": وفق هذا المعيار فإن الأدوات المالية يتم قياسها مبدئيا بالقيمة العادلة بدون الأخذ بعين الاعتبار تكاليف العملية، إلا في بعض الحالات الخاصة التي تتطلب استعمال طرق أخرى في القياس غير طريقة القيمة العادلة. ودخل هذا المعيار حيّز التطبيق ابتداء من 20 جانفي 2013 وهو نفس تاريخ سحب المعيار المحاسبي (IAS 39).

[1] – خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، مرجع سبق ذكره، ص 301.

[2] -Collection Gestion, les normes comptables internationales IAS/IFRS. Pages bleues internationales, m r, P170.

[3] -www.iasb.org, the link: http://www.ifrs.org/How+we+develop+standards. Consulté le: 21 Avril 2022.

- **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS10)**: "اندماج القوائم المالية": ويهدف إلى عرض لمبادئ المتعلقة بطرق إعداد وعرض القوائم المالية الموّحدة، بالنسبة لمؤسسة أم تملك السيطرة على مؤسسة أو مجموعة مؤسسات، إذ يبيّن قوائمها المالية في شكل قوائم مالية لمؤسسة واحدة.
- **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11)**، "الترتيبات المشتركة": أصدر هذا المعيار سنة 2011 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS31) للجزء الخاص بالمشاريع المشتركة، ويهدف هذا المعيار إلى تقييم حقوق وواجبات الأطراف المشتركة في الترتيب وكذا شرح كيفية محاسبة هذه الحقوق والواجبات وفقا لما يتطلبه طبيعة الترتيب المشترك. هذا المعيار دخل حّيز التطبيق ابتداءا من 20 جانفي 2013 وهو نفس تاريخ سحب الجزء الخاص بالمشاريع المشتركة للمعيار المحاسبي الدولي (IAS31).
- **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12)** "الإفصاح عن المصالح" ويساعد هذا المعيار مستخدمي التقارير المالية بتقييم آثار مصالح المؤسسة على المركز المالي للمؤسسة وأداءها وتدفقاتها النقدية وكذا طبيعة هذه المصالح في المؤسسات الأخرى.
- **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS13)** "مقياس القيمة العادلة" يهدف هذا المعيار إلى تقديم تعريف مفصل ودقيق لمفهوم القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات، بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت عدة نقائص وحدودية تطبيقها. كما يهدف إلى تحديد متطلبات وشروط الإفصاح المتعلقة بمقياس القيمة العادلة. ويقدم هذا المعيار تعريف للقيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه مقابل بيع أصل أو دفعه مقابل تحويل التزام.
- **المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة[1] (IFRS for SMEs)**: تم إعداد هذا المعيار في شكله النهائي في جويلية 2009، وقد تم إعداده بغرض مواجهة الاحتياجات المتعددة لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وحتى المتناهية (Micros Entities) التي تمثل وفق تصريح منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) أكثر من 95 % من مجموع المؤسسات في العالم. كما أُرفق هذا المعيار بملخص عمل لتوضيح الأهداف المرجوة من هذا المعيار والمؤسسات المعنية بتطبيقه بالإضافة إلى تحديد واضح لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ودليل الاستعمال الذي يبيّن كيفية عرض القوائم المالية. بالرغم من أن هذا المعيار قائم بذاته إلا أنه يعتمد على نفس الإطار

[1] -International Accounting Standards Board, Press Release, United Kingdom, P01.

المفاهيمي لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكلها الكامل في إعداده وتعديله، مما يسمح بتحديثه كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

و قد تم إعداد هذا المعيار بشكل مستقل بدلا من جعله مضافا للمعايير الأخرى لسببين هما[1]:

- سهولة استعماله من طرف الجهات الراغبة في تطبيق IFRS for SMES لمعالجته للأحداث الاقتصادية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، في حين احتواء IFRS بشكلها الكامل على معالجات لا تطبق في هذا النوع من القطاعات؛

- لإصدار هذا المعيار بلغة بسيطة دون أي تفاصيل كما هو الوضع في IFRS بشكلها الكامل. والجدول أدناه يختصر أوجه المقارنة بين IFRS for SMEs وIFRS.

الجدول (2-1): مقارنة بين المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMES) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

	IFRS for SMEs	IFRS
الحجم	230 صفحة	أكثر من 2800 صفحة
طريقة الطرح	عامة	تقنية
التحيين	كل 03 سنوات	عدة مرات في السنة
الإفصاح في الملاحق	تصل إلى 300 صفحة أو ملحق أقل من 20 صفحة	تصل إلى 3000 صفحة أو ملحق أكثر من 100 صفحة

Source : Institute of Management Accountants, Normes IFRS pour les PME enjeux pour les entreprises françaises, France, 30-03-2010.

أما المعايير التي لم نتطرق إليها أو لم نتوسع في شرحها، فهي معايير ملغاة ومسحوبة من التطبيق، والجدول التالي يلخصها إلى غاية 30 ديسمبر 2012.

[1] -International Accounting Standards Board, basis for conclusions IFRS for SMEs, London, 2009, P15.

جدول (2-2): معايير المحاسبة الدولية المسحوبة (الملغاة)

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ سحب المعيار	الاستبدالات
IAS 3	القوائم المالية الموحدة	1989	استبدل بالمعيارين IAS 28 وIAS 27
IAS 4	محاسبة الاهتلاك	1999	استبدل بالمعايير: IAS 16 وIAS 22 وIAS 38
IAS 5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1997	-
IAS 6	آثار التغيرات في سعر الصرف	1981	استبدل بالمعيار IAS 15
IAS 9	محاسبة تكاليف البحث والتطوير	1999	استبدل بالمعيار IAS 38
IAS 13	عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة	1997	–
IAS 14	التقرير عن القطاعات	2009	استبدل بالمعيار IFRS 08
IAS 15	المعلومات التي تعكس التغيّرات في الأسعار	2003	–
IAS 22	اندماج الأعمال	2004	استبدل بالمعيار IFRS 03
IAS 25	محاسبة الاستثمارات	2001	استبدل بالمعيارين: IAS 40 وIAS 39
IAS 30	الإفصاح في البنوك والمؤسسات المالية المتشابهة	2007	استبدل بالمعيار IFRS 07
IAS 31	الحصص في المشاريع	2013	استبدل بالمعيار IFRS 11
IAS 32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	2007	استبدل بالمعيار IFRS 07
IAS 35	العمليات غير المستمرة	2005	استبدل بالمعيار IFRS 05
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	2013	استبدل بالمعيار IFRS 09

المصدر: بالاعتماد على: محمد أبو نصار، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، جوانب نظرية وعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص 120-122.

خلاصة الفصل:

إن التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال جعلها وسيلة إعلامية على المستوى الدولي يجسد قدرتها على مسايرة التحولات التي عرفها المعاملات الاقتصادية والمالية في الآونة الأخيرة نتيجة رفع الحواجز أمام حركة الأموال والبضائع وارتفاع وتيرة الأنشطة الدولية للمؤسسات، وقد أدت هذه التحولات لتراجع إستراتيجيات التوجيه الوطنية أمام محاولات تحقيق توافق محاسبي دولي، هذه المحاولات تجسدت في رفع مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المحاسبية الدولية من أجل ضمان التجانس في القوائم وتوفير معلومات قابلة للفهم والمقارنة.

وقد مثلت المعايير المحاسبية الدولية ثورة في المفاهيم والأهداف المتعلقة بالمحاسبة خاصة بالنسبة للدول التي لم تتسع للنموذج الأنجلوسكسوني نتيجة تركيزها على مبدأ العرض العادل بغية تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات.

الفصل الثالث

النظام المحاسبي المالي في ظل المتغيرات المحاسبية الدولية

تمهيد:

بهدف رفع مصداقية وجودة المعلومات المالية التي تصدرها ادارة الشركات الاقتصادية العاملة في الجزائر، من جهة، وبهدف مواكبة المتطلبات الدولية من جهة أخرى، قامت الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي الساري التطبيق ابتداءا من جانفي 2010، الذي كان بديلا للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975. والميزة الأساسية لهذا النظام أنه مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن هذا التطور كان مقتصرا على جملة من القواعد في الأداء المحاسبي الدولي ملائما بذلك البيئة الجزائرية.

بالرغم من المزايا التي يتسم بها النظام المحاسبي المالي إلا أنه كغيره من الأنظمة الأخرى لا يخلو من العيوب، ولعل أهمها أنه تم إعداده وفقا لما كان موجودا من معايير قبل 2004، ومع ذلك لم يحمل أيا من التعديلات التي أقرها مجلس معايير المحاسبة الدولية بعد ذلك، نظرا للتغيير والتحديث الدائم لهاته المعايير، مما أدى إلى ظهور فجوة اختلاف وتباين كنتيجة لعدم متابعة النظام المحاسبي المالي لمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة وعدم الإهتمام بالمتغيرات التي أحدثها المجلس على العديد من المعايير أثناء الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي وأهمها تلك التعديلات التي استدعتها الأزمة المالية لسنة 2008م وما بعدها.

ومن خلال ما ذكرناه آنفا سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تشخيص واقع البيئة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني: اشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي مع التحولات المحاسبية الدولية

المبحث الأول: تشخيص واقع البيئة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

جاء النظام المحاسبي المالي لتحسين الممارسات المحاسبية في الجزائر، إلا أنه لم يكن له آثار إيجابية بنسبة كبيرة وذلك لاصطدامه بواقع البيئة المحاسبية في الجزائر منذ بداية تطبيقه التي لا تشجع على عملية التغيير المحاسبي من جهة، وصعوبة تكييف المعايير المحاسبية الدولية المعقدة والصعبة ووضعية الإقتصاد الجزائري المتسم بالغموض وعدم الشفافية من جهة أخرى، وهذا مايثبت تأثير العوامل البيئية على تطور ومرونة المحاسبة.

المطلب الأول: أهداف الجزائر من التوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومدى توافق النظام المحاسبي المالي

يمكننا القول أن هناك إمكانية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي وذلك من خلال إنشاء لجنة متابعة تتكفل بالصعوبات والانشغالات الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومتابعة الإجراءات وتعديلها وتحيينها حسب المستجدات، مهمتها مسايرة الأبعاد الحديثة على مستوى معايير التقارير المالية الدولية وتنسيق تطبيقها على مستوى النظام المحاسبي المالي، أحد مبادئها المرونة حيث تعمل على إصدار فقرات مكملة تسهل من عملية تعديل المعيار المحلي أو النظام وفقاً لمتطلبات البيئة المحلية، وأيضاً كمحاولة للتوافق الاعتماد على تجارب لدول عربية مجاورة سباقة في تطبيق المعايير وحققت شوطاً متقدماً في إصدار معايير محلية والالتزام بتطبيقها والاستفادة منها، وذلك كنتيجة لوجود تشابه كبير في المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية العربية . حيث أن تنمية التبادل المعرفي مع مختلف البلدان والتنظيمات الأجنبية يساهم في تقديم مساعدة ميدانية في تطبيق النظام وتحديثه.

إن إصدار النظام المحاسبي المالي على شكل معايير محاسبية وطنية بناءًا على ما تضمنه من قواعد وفقرات سيساهم في فهم أكثر لبنوده وتوضيح معا لم اختلافه والمعايير المحاسبية الدولية، وتسهيل عملية التعديل والتطوير من فترة لأخرى لهذه المعايير، ويمكن وضع معايير للعناصر المحاسبية ذات الأهمية وفقاً للنظام المحاسبي المالي دون غيرها من العناصر التي لا تلبي متطلبات البيئة الاقتصادية الجزائرية، كما أن هذه المعايير ستساهم إن تم اعتمادها في تكييف الذهنيات سواء المهنية أو الأكاديمية في تقبل فكرة المعايير المحاسبية كمرحلة انتقالية نحو

تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، فالمهني سيحتاج إلى قراءة كل نصوص النظام المحاسبي المالي لفهم معالجة قضية محاسبية ما بخلاف المعيار المحاسبي الذي يضمن كل ما له علاقة بمحاسبة هذا النوع من القضايا وتسجيلها دون اللجوء إلى النصوص القانونية في صلب النظام المحاسبي المالي.

وحتى تستفيد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومختلف الأطراف الفاعلة من هذه الجهود المبذولة في ظل الإصدارات الجديدة والتعديلات المستحدثة وتبقى ضمن مسار الإصلاح المحاسبي يصبح من الضروري حتمية إعادة توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير التقارير المالية الدولية، فمن جهة يجب الحفاظ على مكسب النظام المحاسبي المالي والاعتراف بأهميته في ظل توفر النية الصادقة للتطبيق، مع الحد من السلبيات التي ارتبطت به، ومن جهة ثانية، العمل على تطوير إطاره المفاهيمي وتحديث مضمونه، كل ذلك يستلزم العمل على وضع إطار إستراتيجي يضمن عملية تضيق فجوة الاختلاف وتوسيع دائرة التوافق، ويأخذ في الاعتبار خصوصيات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية الجزائرية **مثل الاتحاد الوروبي الخذ بما يوافق البيئة الجزائرية وترك ما لا يستحق)**حتى يكون التوافق مرناً وملائماً في كلا الاتجاهين، يمكن أن تكون إستراتيجية إصدار معايير محلية في الجزائر كما يلي[1] :

- تقسيم معايير التقارير المالية الدولية إلى مجموعات متجانسة ذات هدف مشترك، كأن تقسم حسب الوظائف الأساسية للمعرفة المحاسبية، وعلى أساس هذه المجموعات يتم إعداد معايير محلية والتي تتميز ببيئة IAS/IFRSتتوافق معها، أو يمكن الأخذ بتجارب دول نامية أخرى في تصنيف محاسبية مشابهة للبيئة المحاسبية في الج ا زئر مثل الدول العربية الفاعلة في هذا المجال؛

- ترجمة معايير التقارير المالية الدوليةIAS/IFRS إلى اللغة الوطنية بشكل يضمن المحافظة على المعنى الدقيق للمفاهيم والمصطلحات؛

– وضع تفسيرات محددة القواعد والإرشادات التطبيقية لكل معيار وأن تكون ملزمة لكل من يطبق المعيار (استخدام مدخل القواعد في إصدار تفسيرات وارشادات تطبيق المعايير) ؛

- متابعة الممارسة المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية لمعرفة المشاكل التي تواجه التطبيق الفعلي للمعيار.

[1] – صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015-2016، ص ص 236-237.

تجدر الإشارة إلى أن هناك جملة من الأسباب التي تفرض على النظام المحاسبي المالي في الجزائر التوجه نحو تطبيق المعايير المستحدثة واعادة النظر من جديد في محتوى النظام المحاسبي المالي لما يوافقه في ظل التعديلات الحاصلة في معايير التقارير المالية الدولية ومدى القدرة على إعادة تكييفه مع هذه المستجدات، وذلك من خلال تعديل نقاط التوافق مع هذه المتغيرات تحقيقاً للأهداف التي دفعت بالمشرع المحاسبي إلى تحقيقها .ويمكن توضيح أهم هذه الأسباب فيما يلي[1]:

– مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي والحفاظ على مستوى مقبول من التوافق، ذلك أن الجزائر تتجه نحو تبني معايير التقارير المالية الدولية، حتى ولو كان هذا التبني غير صريح إلا أن النظام المحاسبي يستمد قواعده من هذه المعايير، وكذا اقترابه من المعايير المتعارف عليها في الاتحاد الأوروبي، ومن المعلوم فإن هذه المعايير ليست ثابتة بل مستمرة التغيير وعليه فإن استجابة النظام المحاسبي لهذه التغييرات سيكفل لنفسه القدرة على التحكم في الطرق المحاسبية المتعارف عليها على الصعيد الدولي؛

– كون الجزائر من الدول المعنية بالتكييف في إطار تقريب الممارسات المحاسبية المحلية بالممارسات الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي فهي من الدول المعنية بالتحديث ومسايرة المستجدات .والتبني يتضمن في معناه التكييف مع معايير التقارير المالية الدولية، وليس أخذها بالكامل، فهذه الأخيرة تتميز بالعموم، أي أنها تغطي الأحداث المحاسبية ذات الصفة الدولية، دون التطرق للتفاصيل التي تختلف باختلاف ظروف كل دولة، وعليه يجب على الجزائر تكييف تلك المعايير مع بيئتها المحلية؛

– التوجه الدولي نحو هذه المعايير حيث يتزايد عدد الدول التي تبنت المعايير إلى أكثر من922 دولة؛

– مشروع التقارب المشترك حيث تعتبر المعايير الجديدة والتعديلات الحاصلة نتاج تقارب مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB ومجلس معايير المحاسبة المالية IASB .

– تواجد الاستثمارات الأجنبية في الجزائر؛

– فائدة هذه المعايير الجديدة والتعديلات في ترقية المستوى المحاسبي الجزائري.

[1]– تخنوني أمال: **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص330.

1-مقومات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية:

لتحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية يستلزم اتباع الخطوات التالية [1]:

-لابد أن يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تتبنى تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية؛

-تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ودراسة هذه الفروق واستبدال البدائل والحلول المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية إذا كانت الظروف تسمح بذلك؛

-تقوم الدولة بإصدار معيارا وطنياً متوافقاً مع كل معيار دولي؛

-يقتصر التطبيق للمعايير الدولية أو الوطنية المتوافقة على مجموعة محدودة من الشركات؛

-أن تقترن عملية التحول إلى المعايير الدولية أو التوافق معها بالتدريب الفعال على مستوى المهنة ومعدي القوائم المالية وان تدرج معايير المحاسبة في المقررات الدراسية الجامعية؛

-أن تحدد الخطة تاريخاً محدداً لانجاز أهدافها.

ومن الملاحظ أن واقع الدول التي ألزمت شركاتها بالمعايير الدولية قد أفرز الأدوار الآتية لمجالسها الوطنية للمحاسبة (هيئات المحاسبة الوطنية):

- المشاركة في صناعة المعيار حسب درجة إيجابية الدولة في هذا الصدد؛
- التعليق على مشروع المعيار من حيث مدى ملائمة نصوصه للظروف الوطنية؛
- إصدار معيار وطني يتوافق مع المعيار الدولي؛
- إصدار معيار أو معايير وطنية فيما لم يتناوله معيار دولي؛
- إصدار معايير وطنية للشركات غير المسجلة بأسواق المال.

ونتيجة للآثار السلبية للاختلاف المحاسبي بين مختلف دول العالم، ومحاولة التوجه نحو التنميطالدولي للتقليل من فجوة الاختلاف المحاسبي، تختلف وجهات النظر حول كيفية التحول من المعايير الوطنية إلى المعايير

[1]- ياسر أحمد السيد محمد الجرف: **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة الدولية**، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة مهمة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديلت القرن الحادي والعشرون ، السعودية، 18-10-2010، ص ص 12-13.

الدولية، ويمكن تصنيفها فيما يلي[1]:

- إدخال بعض التعديلات التشريعية والنظامية للنص على التزام الشركات المسجلة في سوق المال، أو التي ترغب في التسجيل في سوق المال بتطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.

- تحديد الاختلافات فيما بين المعايير الوطنية الحالية والمعايير الدولية وتعديل هذه الاختلافات للتوافق مع المعايير الدولية ما لم يتعارض ذلك مع الأوضاع السياسية والاقتصادية للدولة.

- إصدار نسخة معدلة من تلك المعايير يشار لها بمعايير المحاسبة الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.

- إصدار معيار وطني يحدد للشركات كيفية تطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية عند تطبيقها لأول مرة.

- إصدار معيار وطني متوافق مع المعيار الدولي مع كل إصدار جديد للمعايير الدولية وتجدر الإشارة إلى أن الهيئات الوطنية للمحاسبة تعتبر صوت الدولة المحاسبي على المستوى الدولي؛ وفي نفس الوقت هي بوابة عبور المعايير الدولية للدولة وهما وظيفتان أساسيتان لا يمكن التخلي عنهما، ويجب دعمهما إذا كان المطلوب مواكبة التطورات العالمية والتأثير بفاعلية في صنع التوجه المحاسبي على المستوى المحلي.

2-أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر:

يتضح لنا من خلال الدوافع والأسباب التي أدت بالجزائر إلى تبني خيار الإصلاح المحاسبي، أنها كانت تهدف من وراء ذلك إلى[2]:

- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر؛

- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل؛

[1]- مراد كواشي، نجوم قمازي: **تجربة بريطانيا في تبني المعايير المحاسبية الدولية :بين تحديات الواقع ورهانات المستقبل**، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية -، 24-25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، الجزائر، ص ص 65-66.

[2]- مقراني عبد الكريم، قمان عمر، **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام 13-14و15 أكتوبر 2009، ص ص 3-4.

– العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام؛

– تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظيرتها الأجنبية.

ومن خلال ماسبق تبين لنا أن الجزائر تسعى جاهدة لتحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية الذي بدوره يؤدي إلى تنمية إقتصادها والتحاقه بالإقتصاد المعاصر.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية:

تتمثل أوجه الاختلاف فيما يلي:[1]

الجدول رقم (3–1): مقارنة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الماليSCF بالإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدوليةIAS

مجال المقارنة	الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
مفهوم ومضمون الإطار التصوري	تم وضع الإطار المفاهيمي(الإطار التصوري)من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية 1989 سابقاً حيث صادق عليه وتبناه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في 2001. ويتناول هذا الإطار: هدف البيانات المالية؛ الخصائص النوعية التي يجب أن تتميز بها المعلومات في القوائم المالية؛ التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها القوائم المالية؛ مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه. خصص هذا الإطار لوضع المصطلحات، القواعد، والقوائم المالية، أهدافها ومستعمليها، تحضيرها واظهارها حسب معايير المحاسبة الدولية.	يشكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها اوختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند ما تكون هناك بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيا، ويتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية ما يلي: -مجال التطبيق؛ -المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛ -الأصول والخصوم والأموال الخاصة والإيرادات والأعباء. - يعرف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية المفاهيم التي تشكل أساس إعداد عرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.

[1]– تخنوني أمال: الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، 263– 266

الفروض المحاسبية	تضمن الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الفرضيتين الأساسيتين التاليتين: أساس الاستحقاق. الإستمرارية	تضمن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي فرضيتين أساسيتين هما: - محاسبة الالتزام . المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم08-156 -استمرارية الاستغلال .المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم08-156
الخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية	حدد الإطار المفاهيمي الخصائص النوعية للقوائم المالية، وتتمثل في الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص الأربعة الأساسية في: -القابلية للفهم؛ الملاءمة؛ -المصداقية :وتشمل: التمثيل الصادق؛ الجوهر فوق الشكل؛ الحياد؛ الحذر؛ الاكتمال أو الشمولية؛ -القابلية المقارنة. أما بالنسبة للقيود التي حددها الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية على المعلومات الملائمة والموثوقة فهي: التوقيت المناسب؛ الموازنة بين المنفعة والتكلفة؛ الموازنة بين الخصائص النوعية؛ الصورة الصحيحة العادلة /العرض العادل. ويشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفون، والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الأخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، ويستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات. أما بالنسبة للمبادئ فهي نفسها تقريباً في ظل الإطار	يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية التالية: -الملاءمة؛ -الدقة والموثوقية؛ -القابلية للمقارنة -الوضوح. المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 وواردة في الملحق رقم 3 من القرار المؤرخ في26 يوليو 2008 الخاص بتعريف المصطلحات. يسمح الإطار التصوري للمحاسبة المالية بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، لاسيما: – مبدأ الأهمية النسبية المادة 11 من المرسومالتنفيذي رقم 08-156. – مبدأ استقلالية الدورات المادة 12-13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 -مبدأ الحيطة والحذر المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم22 -مبدأ ديمومة الطرق المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. -مبدأ التكلفة التاريخية المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. -مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية .المادة 19من القانون رقم 07-11 والمادة17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. -مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

	الفكري لمعايير المحاسبة الدولية	-مبدأ الصورة الصادقة .المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. -مبدأ عدم المقاصة .المادة 15 من القانون رقم07-11. -مبدأ الدورة المحاسبية .المادة 30 من القانون رقم07-11.
عرض القوائم المالية	تمثل القوائم المالية جزء من عملية التقرير المالي، وتشمل المجموعة الكاملة من هذه القوائم المالية على: قائمة المركز المالي؛ قائمة الدخل؛ قائمة التدفقات النقدية؛ قائمة تغير الأموال الخاصة؛ الإيضاحات والإفصاحات الاخرى	كل كيان ملزم يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتولى سنوياً بإعداد قوائم مالية تتمثل في: -الميزانية؛ -حساب النتائج؛ -جدول سيولة الخزينة؛ -جدول تغير الأموال الخاصة؛ -ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبي المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج. المادة 25 من القانون 07-11.
تعريف عناصر القوائم المالية	وتتمثل عناصر القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في الأتي: الأصل. الالتزام. حقوق الملكية. الدخل. المصروفات	تتمثل عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في الاتي: الأصول. المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم08-156. الخصوم. المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم08-156. رأس المال .المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم08-156. المنتوجات. المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم08-156. الأعباء. المادة رقم 26 من المرسوم التنفيذي رقم08-156.
الاعتراف بعناصر القوائم المالية	الاعتراف :هو عملية الإدراج أو التسجيل في الميزانية أو في قائمة الدخل للبند(أصل، خصم، حقوق ملكية، إيراد ومصروفات)الذي يحقق تعريف عناصر القوائم المالية وبشرط أن يفي بمعايير الاعتراف التالية: إذا كان من المحتمل أن يحقق أي منفعة اقتصادية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المؤسسة؛	يدرج عنصر الأصول الخصوم الأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما يتوفر شرطين: يكون من المحتمل أن تعود منها وإليها أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛ للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

	للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية	
قياس عناصر القوائم المالية	القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وحساب النتائج ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، ويتم استخدام عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من القوائم المالية وهذه الأسس تشمل: التقييم بالتكلفة التاريخية. التقييم بالتكلفة الجارية. التقييم بالقيمة القابلة للتحقق(للتسديد.) القيمة الحالية	تركز طريقة تقييم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بالاستناد إلى: -التقييم بالتكلفة التاريخية؛ -التقييم بالقيمة الحقيقية أو الكلفة الراهنة؛ -التقييم بقيمة الإنجاز؛ -التقييم بالقيمة المحينة. القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ضمن الفقرة 112-1.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على قواعد النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدوليةIAS/IFRS.

من خلال الجدول نلاحظ أن النظام المحاسبي يعتبر الإطار التصوري عنصرا جديد في المحاسبة المالية وقد جاءت محاوره متطابقة مع محاور الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية مع وجود بعض الاختلافات نذكر منها :

– النظام المحاسبي يلزم على المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري بينما، المعايير تطبق على المؤسسات المدرجة في البورصة وهي مخبرة لتطبيقها.

– اختلاف المبادئ المحاسبة التي تبناها النظام المحاسبي المالي مع المعايير وهذا راجع إلى اختلاف بعض المصطلحات وأيضا غياب التفصيل.

إختلاف النظام المحاسبي عن المعايير في إتعماله لمصطلح المراقبة في تعريف الأصول بدل إستعمال مفهوم الملكية في المعايير وهذا الإختلاف في المصطلحات الموجودة في مستمدة من المخطط الفرنسي :

– مفهوم رأي المال تم التطرف إليه في مشروع رأس المال إلا أنها غير موجودة وهي موجودة في المعايير المحاسبية الدولية ضمن إطارها التصوري.

المطلب الثالث: أوجه التشابه بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

إن النظام المحاسبي المالي إستمد معظم قوائمه من المعايير المحاسبة الدولية وقد تمثلت أوجه التشابه فيما يلي[1]:

– الجدول (3–2): أوجه التشابه بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

البيان	IAS/IFRS	SCF
القوائم المالية	قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية.	الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة.
عرض القوائم المالية	**– قائمة المركز المالي:** هي القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الإقتصادية بتاريخ معين، وهي المرآة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه، كما حدد الحد الأدنى للبنود التي يجب أن تعرض في قائمة المركز المالي، والتمييز بين العناصر المتداولة وغير المتداولة استنادا لمبدأ السنوية. **– قائمة الدخل الشامل:** يعرض مجموعة من البنود المصنفة حسب طبيعتها(بما فيها حصة الدخل الشامل الآجر للمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية). كما يمكن تصنيف الأعباء حسب وظيفتها لكن يتطلب معلومات إضافية حول طبيعة هذه الأعباء، بما في ذلك مصاريف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين. **– قائمة التدفقات النقدية:** تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة(التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية) وذلك باستخدام الطريقة المباشرة وغير المباشرة. **– قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تعكس	**– الميزانية:** تقدم الميزانية وفق جدول وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية وغير الجارية). **– جدول حساب النتائج:** يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة، كما حدد الحد الأدنى للمعلومات التي يتضمنها، وفي حالة جدول حساب النتائج المدمج فهو يتطلب معلومات إضافية. كما يتم تصنيف الأعباء فيه حسب طبيعتها أو حسب وظائفها. **– جدول تدفقات الخزينة:** تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة(التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية) وذلك باستخدام الطريقة المباشرة وغير المباشرة. **– جدول تغيير الأموال الخاصة:** يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلا للحركات

[1]– هواري شهيناز، زعموش نريمان: **تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) في إطار محاسبة المجمعات دراسة حالة– مجمع CONDOR برج بوعريريج**– أطروحة دكتوراه، محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، 2021–2022، ص ص 27–29.

	التغيرات في حقوق الملكية في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية. – **الإيضاحات:** تقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تم إختيارها، والمعلومات غير المعروضة بالقوائم المالية ولكن ضرورية بفهم أي منها، وطالما أن الأمر مجدي فتعرض المؤسسة الملاحظات بطريقة منتظمة وعمل إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية.	التي أ"رت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. – **ملحق الكشوف المالية**:يشمل ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات التي تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.
تعريف عناصر القوائم المالية	وتتمثل عناصر القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في الآتي: – الأصل. – الإلتزام. – حقوق الملكية. – الدخل. – المصروفات.	تتمثل عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في الآتي: – الأصول: المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. – الخصوم: المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. – رأس المال: المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. – المنتوجات: المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. – الأعباء: المادة 29 من المرسوم التنفيذي 08-156.

من خلال ماسبق ذكره يتضح أن النظام المحاسبي المالي يتوافق ويتشابه مع المعايير المحاسبة الدولية، حيث أن النظام المحاسبي تبنى نفس القوائم المالية الواردة بالمعايير المحاسبية الدولة ولذلك المبادئ تطرق لها النظام المحاسبي المالي متشابهة إلى حد كبير مع المعايير المحاسبة الدولية " أما بعض الإختلافات الموجودة بينهما ناتجة عن النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: اشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي مع التحولات المحاسبية الدولية.

بالإطلاع على تاريخ الجزائر وعدم الإهتمام بأهمية تحديث النظام المحاسبي المالي وعدم مسايرة التعديلات التي من دونها لا يمكنه أداء دوره في تلبية المتطلبات المستجدة لمستخدمي المعلومات المالية من حيث نوعيتها وكميتها الواجب انتاجها. حيث نجد أن منذ تطبيق SCF وإلى الحين لم يتم تعديله وفقا للأبعاد الحديثة التي عرفتها معايير التقارير المالية، لذلك فإن عدم وجود تحديث للنظام المحاسبي المالي يؤدي إلى الثبات في تطبيق ما جاء فيه، ويرجع السبب في ذلك لغياب الاستجابة للتغيرات التي تعرفها البيئة المحيطة بالمؤسسة في الجزائر، باعتبار أن الدولة هي الوحيدة المخولة لاحداث التغيير وهو ما يستغرق مدة طويلة.

المطلب الأول: تكييف ومقاربة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

عرفت الجزائر بعض التعديلات والإصلاحات على مستويات مختلفة من أجل تحديث النظام المحاسبي المالي لضمان التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث تتميز هذه الأخيرة بالتغيير المستمر، حيث تم إعدادها بما يتوافق مع اقتصاد قوي ومهيكل، وبالتالي تطبيقها يتطلب توفر شروط اقتصادية لعل أهمها نشاط السوق المالي.

1-استحداثات النظام المحاسبي المالي: لقد جاء النظام المحاسبي المالي باستحداثات وفرضيات رئيسية من شأنها توحيد أسس عرض القوائم المالية وهي:

1-1 الاستحداثات الرئيسية للنظام المحاسبي المالي: يتميز النظام المحاسبي المالي بأربع استحداثات رئيسية هي[1] :

- تقريب ممارستنا المحاسبية المحلية بالممارسة العالمية مما يسمح للمحاسبة بأن تعمل وتسير وفق نظام أكثر ملاءمة وتكيفا مع الاقتصاد المعاصر، واعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

[1]- كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 169.

– يتعلق بتقديم صورة واضحة عن المبادئ والقواعد المحاسبية التي تعد الموجه الأساسي لتسجيل المعاملات المحاسبية وتقييمها واعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات؛

– ينص على توفير إحتياجات المستثمرين بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكنهم من إجراء مقارنات واتخاذ القرارات؛

– يتيح للمؤسسات الصغيرة إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة .

2–1 فرضيات النظام المحاسبي المالي: نميز بين فرضيتين أساسيتين يقوم عليها النظام المحاسبي المالي وهي[1]:

أ– الاستيعاب الجديد للمحاسبة: عكس النظام المحاسبي السابق المبني على تصور يأخذ بعين الاعتبار القيود القانونية والضريبية، النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصفة وافية وفق المميزات والحقائق الاقتصادية للمعاملات والأحداث استجابة لمتطلبات المستثمرين الذين يريدون معلومة شفافة، كما أن هذا التصور الجديد للمحاسبة المستلهم من المحاسبة الأنجلوسكسونية يتطلب من كل الأطراف المعنية بالمعلومة المالية، إعادة نظر عميقة والتي تتطلب إحتياجات هامة لرفع وتحسين المستوى، واعادة برامج التكوين في المحاسبة.

ب– تمييز القانون المحاسبي عن القانون الجبائي: إذا كانت لحد الساعة المحاسبة مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي على القانون الجبائي، وبهذا فإن التصريحات الجبائية يتم إعدادها بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية، وفي هذه الحالة فإن تحديد معالجة وتغيير بعض النصوص خاصة النصوص الجبائية ضرورية لمطابقتها مع الأحكام المحاسبية الجديدة.

2– متطلبات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الجزائر

لتطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية مجسدة في النظام المحاسبي المالي عليها توفير متطلبات لازمة لتحقيق التوافق يمكن إجمالها في الأتي[2] :

2–1 التطبيق المرحلي والتدريجي للنظام : إذ كان لابد من خضوع عمليات الإصلاح لبرنامج زمني محدد وأن تكون إجراءات الإصلاح متواصلة ويجب أن تكون العملية وفق خطة مدروسة بكامل الخطوات اللازمة

[1]– بكطاش فتيحة: **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة –حالة الجزائر–**، مرجع سبق ذكره ،ص ص 156–157.

[2]– تخنوني أمال: **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 324–325.

لسياسات الإصلاح للاستجابة للمتغيرات والمستجدات .ويلاحظ أن الدول التي تحضر لتطبيق مثل هذا النظام الجديد قد شرعت في التكوين سنوات قبل التطبيق مثلاً تونس حضرت لذلك أزيد من عشر سنوات وفرنسا خمس سنوات، وتكمن أهمية التكوين وتخصيص الوقت اللازم لكونه تلقين جديد يجب ترك الوقت الكافي له لأن الجديد مختلف تماماً عن الشيء القديم.

ولقد كان من المستحسن تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل تدريجي نظرا لطبيعة المؤسسة الجزائرية التي ليس بمقدورها تحمل التغيير فجأة، حيث كان يفضل لو تم البدء أولاً بالمؤسسات الكبرى كسوناطراك والخطوط الجوية الجزائرية وغيرها، كون معايير التقارير المالية الدولية تهتم أساساً بالمؤسسات المسعرة بالبورصة، إلى جانب إسناد محاسبة مبسطة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهذا بغرض التخفيف من حدة التغيير على مستخدمي ومعدي القوائم المالية.

2-2 إشراك جميع اللأطراف المعنية في عملية الإصلاح والمتابعة : في ظل إستراتيجية الإصلاح وتحديث النظام المحاسبي المالي يجب إشراك الحد الأقصى من أصحاب الاختصاص في مجال مهنة المحاسبة في كل المسائل التي تتضمنها هذه الإسراتيجية، فعملية الإصلاح تبنى على أساس تظافر جهود مختلف الأطراف الفاعلة بما يضمن مستوى كاف من قبول واعتراف هؤلاء لإستراتيجية الإصلاح ومن ثم الحديث عن جدواها وتحقيق المنافع الاقتصادية والنجاعة المرجوة منها، أما من حيث مسؤولية إعدادها ينبغي أن تكون من خلال إنشاء فريق عمل لإشراك جميع الأطراف المعنية وذات العلاقة بالتطبيق من مهنيين، أساتذة باحثين، مع أعضاء من كل الهيئات التمثيلية ومجموعات المصالح الأخرى مثل مديرية الضرائب وقادة الشركات ومتخصصين في تطوير أجهزة الحاسوب...الخ، بهدف دراسة المعايير على نحو سليم فيما يخص متطلبات العرض، القياس، والإفصاح، ومتابعة تأثير هذه الإستراتيجية حول أي إشكالات أو صعوبات تشوب بعض التطبيقات.

تلعب هيئات واضعي المعايير دوراً رئيسياً في التنسيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية. عندما يكون لتنظيمات مهنة المحاسبة المسؤولية الرئيسية لوضع المعايير المحاسبية الوطنية، سوف تكون النتيجة المشاركة في الأفكار ومناقشة القضايا والعمل في مشروعات مشتركة لإيجاد الحلول التي تواجه المشاكل المشتركة، وهذا يؤدي بالضرورة نحو حتمية إيجاد ألية توافق ومسايرة للمستجدات مع الوضع الدولي.

2-3 توجيه القيم الثقافية بالكيفية التي تمكن من تكوين ثقافة محاسبية: إن ذلك سيساهم في تعزيز النظام المحاسبي وضبط الممارسات المحاسبية بتحقيق درجة من الإفصاح وقواعد التقييم والقياس حسب متطلبات

معايير التقارير المالية الدولية، ثم التحكم في عملية التحديث والتطوير كلما دعت الضرورة لذلك، لأن مقومات الثقافة المحاسبية متوفرة في المجتمع، حتى وان استغرق الأمر فترة من الزمن إلا أن ذلك يجعلها تتسم بخصائص القيم الثقافية للدول الأنجلوسكسونية.

2-4 رفع مستوى ممارسي المهنة والتعليم المحاسبي: لتبني إستراتجية توافق محاسبي دولي يستلزم ضرورة إعادة النظر في برامج التعليم المحاسبي على مستوى الجامعات الجزائرية وتقويمها بصفة دورية وذلك لمواكبة ما يستجد على مستوى مهنة المحاسبة، برامج تكون مرنة قابلة للتعديل والتطوير وسهلة التكيف مع كل وضع اقتصادي، أي محاولة إدماج التغيير على مستوى برامج التعليم والتكوين المحاسبي، كما يمكن الاعتماد على منهجيات وبرامج معايير التعليم المحاسبي الدولية كأساس لتطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية، وتعزيز التعاون المهني مع المنظمات المهنية الإقليمية والدولية لتقييم مختلف ما يستجد على معايير التقارير المالية الدولية بصفة مستمرة، وتبادل المعلومات والمعرفة بخصوص المعالجات المحاسبية.

إن تبني معايير التقارير المالية الدولية في إعداد القوائم المالية غير كاف لتحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، إذ يلزمها كذلك توفر شروط التأهيل المحاسبي المهني الدولي في إعداد القوائم المالية وفق أسس وضوابط معاييرIAS/IFRS وكذا توفر الهيئات المهنية القادرة على تأهيل من يقوم بإعداد القوائم المالية مع ضمان الاستمرارية في توفير التأهيل اللازم وفق ما يستجد على الصعيد الدولي[1] .

2-5 إعادة هيكلة هيئة التنظيم المحاسبي: ان المسار التاريخي للمنظومة الجزائرية وفي ظل المستجدات الحاصلة يعرف نفس الوتيرة وبقي بنفس المعا لم منذ تبني النظام والى اليوم، ليصبح الفارق الزمني بين ما وصلت إليه معايير التقارير المالية الدولية وبين ما هي عليه الجزائر عاملاً كافياً لتغييرالمنظومة المحاسبية، ومحاولة التوافق المحاسبي الدولي .وذلك عن طريق تبني هيئة تنظيم محاسبي في الجزائر تتوفر على الفاعلية والديناميكية وتعتمد الشفافية والوضوح في مختلف القرارات التي تتخذها هيئة تدعمها ثلاث مقومات ضرورية على ثلاث مستويات وهي[2] :

[1] – عبد الله بن صالح: **التعليم المحاسبي كأحد متطلبات تحسين الخدمات الحاسبية بالدول العربية في ظل تبني معاير الابلاغ المالي الدولية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10، 2013، ص 212.

[2] – صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره ، ص 213.

– **مقومات قانونية:** حتى تتفاعل البيئة المحاسبية في الجزائر بشكل إيجابي مع البيئة الدولية، يجب اعتناء الدولة بمهنة المحاسبة على أساس أنها مجال يرادف المجال الاقتصادي، الذي لا يمكن أن يتطور ويرقى إلى المستوى المطلوب منه إلا بالاهتمام بالمحاسبة ومهنة المحاسبة، واعتماد تنظيم هيكلي يعتمد على وجود هيئة عليا للتطوير تتولى رعاية عمل المنظمة مادياً وتشريعياً، حتى تكون لها الشرعية القانونية داخلياً وخارجياً تضمن لها حقوق عمل وتطوير معايير المحاسبة المالية المحلية؛

– **مقومات تعليمية:** يلاحظ أنه كلما كانت درجة المهنية عالية كلما كانت درجة التنظيم المهني الذاتي عالية وتكون هناك حاجة أقل للتدخل الحكومي، لذلك يستدعي من المهنيين السعي إلى المعرفة الجيدة لمحتوى معايير الإبلا غ المالي الدولية والإتقان العملي في مجال الممارسات المحاسبية، حتى تتكيف مهنة المحاسبة مع تغيير وتطور النظم المحاسبية التي تحدث على الساحة الوطنية والدولية؛

– **مقومات مادية ومالية:** لكي تلبي مهنة المحاسبة مختلف الاحتياجات التي ترافق هذا التغيير، لابد من أن تتوفر لها الوسائل المادية الحديثة لممارسة مهامها بمستوى تكنولوجي متطور، وكذا الإمكانيات المالية لهدف تسيير شؤونها وانضمام أعضائها إلى برنامج التدريب في الهيئات المحاسبية الدولية العربية، التي لها تجربة عملية مع أسواق المال وتتشابه بيئتها الاقتصادية مع البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر، الامر الذي يمكن من عملية الانطلاق في إصدار معايير محاسبية محلية ذات صبغة دولية، وكل ذلك لنقل المعارف المحاسبية والتدقيق المتحصل عليها إلى داخل الوطن، يضاف إلى ذلك إصدار دوريات تثقيفية وتوجيهية، بالاستفادة من نتائج الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة. كل ذلك يسمح بإنشاء إطار مستقل للمحاسبة يضمن لهذه الأخيرة استقلاليتها واستقلالية أصحاب المهنة حتى يتمكنوا من المساهمة بكل ما يخدم هذه المهنة.

2-6 الإرتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية: تعتبر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المعني الاول بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذا من أهم متطلبات نجاح تطبيقه توافقه واحتياجات المؤسسة الجزائرية وقدرتها على تطبيقه، ولتحقيق الارتقاء لمستوى التنافسية لابد من تحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، من خلال إعادة تأهيل كل الإطارات المحاسبية مع ضرورة التقارب بين التكوين النظري والتطبيقي، تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق ومتطلبات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية عن طريق اعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبيين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء للمعايير الذي يعتمد بالدرجة الاولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض

القيم المحاسبية، أيضاً تكوين لجنة قيادة تشرف على التطبيق الأولي وعملية التحديث والمتابعة، تتكون هذه الفرقة من اطارات المؤسسة يمثلون حلقة وصل بين المحيط الخارجي والنظام الداخلي للمؤسسة.

ونظرا لأهمية المؤسسة ومحاولة الإرتقاء بها إلى أفضل مستوى إدارياً ومالياً، فإن هذا يتطلب الكثير من الجهود لحل المشاكل والتي من أبرزها مشكل الإصلاح المحاسبي، الذي لا يسير بنفس الوتيرة التي تعمل بها هيئات التوحيد المحاسبية الدولية للتقليل من اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة خاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي باعتبار أن مسايرة المؤسسات الاقتصادية للتطورات العالمية الحاصلة في أي مجال، يتعلق بنشاطها وأدائها وممارستها المحاسبية، سيساهم في رفع قدراتها التنافسية محلياً واقليمياً وعالمياً وتقديم صورة صادقة عن وضعها المالي، وقياس كفاءتها، ومعرفة التغيير في وضعيتها المالية في مقابل الالتزامات القانونية، وعليه يمكن التركيز حول ما يلي[1] :

- التحديث والإصلاح المستمر للمؤسسات بما يتوافق مع المنظومة المحاسبية؛
- الاهتمام بالتنظيم الإداري للمؤسسات؛
- الإستفادة من التنافس بين المستثمرين الأجانب؛
- توفير مؤشر مناخ الاعمال؛
- العمل بمعايير تحديد قيمة المؤسسة.

2-7 تنشيط وتفعيل دور البورصة: يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة وضرورة لإنعاش وتفعيل بورصة الجزائر، من خلال توفير قوائم مالية تعكس الصورة الوفية للمؤسسة بهدف الحصول على مصادر تمويل والتي يستعملها المستثمر في ترشيد قراراته، ما يحفز نشاط السوق المالي وينعش الاقتصاد ويوفر بيئة مناسبة لتوسع وتقدم المؤسسات الجزائرية، لذا لابد من إعطائها أهمية بالغة والعمل على تطويرها كل ذلك تزامناً مع مستجدات معايير التقارير المالية الدولية التي تكون فعاليتها في الاسواق المالية، ذلك أن أهم سبب لظهورها كان تلبية متطلبات الأسواق المالية بمعلومات ذات جودة، ولتفعيل دور البورصة الجزائرية والارتقاء بها يجب التركيز حول ما يلي[2]:

---

[1]- صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره ، ص ص 218-219.

[2]- المرجع نفسه، ص ص 213-217.

- الحد من العراقيل التي تواجه سوق البورصة؛
- وضع قواعد وحوافز لتنشيط البورصة؛
- تنظيم عمل البورصة؛
- التحكم في مؤشرات البورصة؛
- السعي لتحقيق كفاءة سوق البورصة؛
- الأهداف المنتظرة من التسعير في البورصة.

2-8 ضرورة تحديث الأطر التشريعية والجبائية: في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يزال الاعتبار الجبائي حاضر بقوة على حساب تقديم معلومات مالية ذات مصداقية وشفافية، الأمر الذي يستلزم تحديث كل ما يتضمنه القانون التجاري وقانون الضرائب فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية بما يتلاءم مع تسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومع إدخال التعديلات على النظام المحاسبي المالي وضمان إستراتيجية فعالة للإصلاح والتحديث أصبح الأمر يتطلب إعادة النظر جدياً وتنقيح القانون التجاري والجبائي لما لهما من أثر واضح على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها، بهدف ضمان التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

2-9 تذليل وتدارك الصعوبات التقنية في بعض المعايير: حيث تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ود راسة هذه الفروق واستبدال البدائل والحلول المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية إذا كانت الظروف تسمح بذلك، بمعنى د راسة أوجه الاختلاف وحلها من خلال تعديل الأنظمة أو المعيار مع الأخذ في الاعتبار خصوصية وظروف البيئة المحاسبية الوطنية.

2-10 إنشاء أسواق متخصصة في الجزائر: تستعمل أسواقها كمرجعية للتقييم مع محاولة تكوين تقنيين فاعلين قائمين بعملية التقييم واعادة التقييم لاسيما فيما يخص القيمة العادلة والقيمة التقديرية.

2-11 ضرورة محاربة ظاهرة السوق الموازية: واستفحالها عن طريق اتباع إجراءات صارمة لردعها .

ويمكننا تصور تحديث النظام المحاسبي المالي وفق معايير التقارير المالية الدولية على النحو التالي :[1]

– اعتبار النظام المحاسبي المالي على أنه مسودة الغرض منه جعل المعايير الوطنية مع المعايير الدولية في اتجاه واحد، مع تطوير معايير محاسبية محلية، وذلك بإدخال بعض التعديلات التشريعية والنظامية لنصوص المعايير

[1] – رشيد سفاحلو: **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016-2017، ص 156-157.

المحاسبية الدولية، لجعلها تتميز بسهولة التطبيق والقبول من طرف المؤسسات مع ضرورة إجبارية تطبيقها بالنسبة للمؤسسات المدرجة أو الراغبة في التسجيل بالسوق المالية؛

– إصدار نسخة معدلة من المعايير المحلية المكيفة بعد تحديد الاختلافات بينها وبين المعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار عدم التعرض مع خصائص البيئة المحلية (السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية)...، مع ضرورة إرفاق معيار محاسبي محلي يتضمن كيفية التطبيق الأول للمعايير المحاسبية المحلية المعدلة؛

– دعم ومرافقة المؤسسات في تطبيق المعايير الوطنية المكيفة بالاشتراك مع الدولة ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة لأن قرار التوافق قد اتخذ من طرفها؛

– ضرورة عضوية مندوبين من المجلس الوطني للمحاسبة في مجلس معايير المحاسبة الدولية لضمان الاتصال بين المجلسين والحصول على الخبرة اللازمة في صناعة المعايير المحاسبية الدولية؛

– تحضير برامج التكوين في مجال المعايير الدولية للمحاسبة ووضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيو المحاسبة؛

– متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة وبالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي وتحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي.

وبالتالي يمكن القول أن الجزائر سعت جاهدة لتكييف نظامها المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال استحداث فرضيات جديدة لنظامها بالإستعاب الجديد للمحاسبةحيث أعادت برامج تكوين في المحاسبة، كما ميزت القانون المحاسبي عن الجبائي الذي كان مدمجا في المحاسبة.

المطلب الثاني: معيقات تحديث النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

أعد النظام المحاسبي المالي على أساس معايير المحاسبة الدولية، إلا أن هذه الأخيرة في تغير مستمر فقد أعيد النظر فيها وتم تعديلها وفقا لمتطلبات الدول المعنية، خاصة مع تداعيات الأزمة المالية العالمية التي أثارت العديد من الشكوك حول نجاعة معايير المحاسبة الدولية، مما صعب الأمر على كيفية إدراج هذه التعديلات في النظام المحاسبي المالي الذي يعاني هو الآخر من نقائص وعوائق في التطبيق، حيث يلاحظ غياب ألية أو إطار واضح يتكفل بمسايرة عملية الإصلاح المستمرة في معايير التقارير المالية الدولية، خاصة وأن النموذج الجزائري مبني على شكل نظام يصعب تكييفه بسهولة، وأيضاً يمكن القول أن اختلاف البيئة الجزائرية عن باقي الدول تحد من إمكانية تطبيق المعايير والتعديلات المستحدثة، بسبب تواجد العديد من العوائق التي

تمس هذه الخطوة، وان كانت هذه العوائق ليست مختصرة على هذه التغييرات بل تمس جميع المعايير منذ الاعلان عن تطبيقSCF الذي تضمنها، وتتحدد أهم هذه العوائق في[1] :

1-صعوبات تحديث النظام المحاسبي المالي

واجه الممارسات المحاسبية الوطنية مجموعة من التحديات تدفع في التقليل من دور وأهمية المحاسبة في البيئة الوطنية والتي من أهمها:

1-1عدم توفر معايير محاسبية وطنية: حيث أن التسريع في وتيرة الإصلاح المحاسبي في الجزائر أدت إلى تبني نظام محاسبي مالي يكفل ضمنياً تطبيق مقتضيات معايير المحاسبة الدولية، والتي جاءت على شكل قانون يحمل في طياته فقرات وقواعد تنظم العمل المحاسبي وتشير إلى كثير من المعايير المحاسبية الدولية ولكن بشكل ناقص ويعاني الكثير، فضلاً عن كونه احتوى على مضمون هذه المعايير التي كانت موجودة قبل عام 2004، ومنه فإنه لم يأخذ بكل المستجدات والتعديلات الحاصلة بعد ذلك، وبسبب صدروه في شكل قانون فإنه افتقد لعامل المرونة الذي يؤدي به إلى تحقيق عملية التوافق مع استحداثات مجلس معايير المحاسبة الدولية(مقاومة التغيير)؛

1-2 عدم توفر هيئة تنظيمية يناط بها معالجة المشاكل المحاسبية: حيث يمكنها متابعة ووضع الحلول والتوصيات الكفيلة بحل الإشكاليات والتساؤلات المحاسبية الحاصلة على تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا اهتمامها بإجراء الإصلاحات التي تمكن من الاقتراب ومستجدات معايير المحاسبة الدولية.

1-3 إن الخلل لا يمكن فقط في وضع نظام محاسبي مالي في الجزائر: سيؤدي به الحال إلى سقوطه في نفس الأخطاء التي وقع فيها المخطط المحاسبي الوطني، بل يجب أن يتعدى التفكير في فهم النظام إلى السعي نحو فهم تطبيقات وفلسفة معايير المحاسبة الدولية، وهناك قصور بالغ في هذا الجانب، خاصة من قبل المدارس المتخصصة وكذا المعاهد والجامعات، وكذا الهيئات المهنية في مجال المحاسبة من خبراء ومدققي الحسابات.

1-4 على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: تجاهل احتياجات المؤسسات واشراكها في عملية الإصلاح، إذ يجب إعادة تأهيل المحاسبين على مستوى هذه المؤسسات، حيث هناك تأخر في تطبيق النظام

[1]- بونعجة سحنون: **أهمية تطبيق محاسبة الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بالإشارة إلى حالة الجزائر** ، مذكرة ماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2010-2011، ص 159.

المحاسبي المالي بسبب نقص في التكوين والتدريب، هذا على مستوى النظام **فما بالك بالدعوة إلى إعادة إصلاحه مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية**.

1-5 هناك نقص فادح على مستوى التشريع: عدم وجود جهة تشريع مستقلة (غير حكومية)بالجزائر تساهم في دعم قدرة المؤسسات الجزائرية على تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومتابعتها، حيث لم يقدم أي إشارة للمستجدات الحاصلة على المستوى الدولي، كما لم يوضح الكثير مما يعنى بمعايير محاسبية معينة تم الإشارة إليها عند التبني وهذا يعتبر نقص فادح على مستوى النظام المحاسبي المالي، مما قد سيؤثر على تطبيقه الصحيح.

يعتبر إصلاح النظام المحاسبي المالي مع جديد إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية ضرورة حتمية، كون أن هذه المعايير الدولية تخضع للتعديل بصورة دورية ومستمرة، بما ويناسب الظروف الدولية، والجزائر تعد دولة في عالم أصبح تحكمه قواعد العولمة، مما يفرض عليها الاستمرار في البحث عن المقومات الأساسية التي تؤدي إلى إصلاح هذا النظام المحاسبي لتحقيق أهداف التناسق والتوحيد، التي ستنعكس بالصورة الإيجابية المنتظرة من خلال تبني هذه الخطوة.

2- السلبيات الفكرية والعملية التي تواجه تطبيق وتحديث النظام المحاسبي المالي

يؤدي الاهتمام بدراسة وتحليل الآثار المترتبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل غياب البحوث المتعلقة بأدوات القياس والإفصاح، وحداثة السوق المالية وقلة عدد الشركات المسجلة بهذه السوق إلى الحد من العديد من السلبيات التي تشكل عوائق حقيقية يصعب تجاوزها بالتفكير السلبي والعجز في التطبيق العملي وهي[1] :

2-1 السلبيات الفكرية :وتتمثل فيما يلي :

- الافتقار إلى معايير محاسبية وطنية، فما يتضمنه النظام المحاسبي المالي، ينص على معلومات ذات فائدة محدودة لغرض استحداث إطار عام أو دليل للمحاسبين، فالمتطلبات المحاسبية الوحيدة منبثقة من القوانين؛

- الجانب التطبيقي الذي يلتصق به النظام المحاسبي المالي متغير ومتبدل بتأثير عوامل مختلفة،كالتطور الاقتصادي والعلمي والتقني، وتغير حاجات المستخدمين إلى المعلومات، في حين أن التوحيد المحاسبي يحتاج إلى

[1] صافو فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 224، ص225.

الثبات ولو بشكل نسبي، أي أن هذا الإطار يتم تصميمه لخدمة عمليات وظائف المعرفة المحاسبية، وربط هذا المفهوم بمسائل التطور المحاسبي، وهذه الخاصية لا تنطبق على الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛

– بيئة عمل المحاسبة التي تتحكم بعملية تكوين المفاهيم المحاسبية للنظام المحاسبي ليست مجرد آليات عمل ربط الإطار الفكري بالممارسة العملية، لخدمة هذه الأخيرة؛

– الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بتوجيهاته الحالية رغم توافقه مع الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية فهي ذات فائدة محدودة من ناحية استحداث إطار عام أو دليل للمحاسبين.

2–2 السلبيات العملية: احتفظ النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بنفس المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي، رغم تبني المعايير المحاسبية الدولية، طبقاً لما تشير إليه بوضوح النصوص القانونية والتنفيذية التي شكلت قاعدة إعداده فهو بذلك لم يذهب بعيدًا بما فيه الكفاية لتطوير متطلبات العمل المحاسبي في الجزائر، وهذا ما توضحه الدلائل الموالية:

– محتوى النظام المحاسبي المالي لا يساير التحديث المستمر للمعايير الدولية للتقارير المالية التي تراعي التغييرات المستمرة في بيئة الأعمال الدولية؛

– غياب تام لكل توافق مع ما تم مراجعته من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولي من خلال التعديلات على المعايير المحاسبية القائمة أو الغائها منذ سنة 2004 وهو تاريخ إعداد مشروع الإصلاح المحاسبي في الجزائر الذي تم بناؤه على أساس محتوى معايير المحاسبة الدولية في هذه الفترة؛

– عدم التكييف مع الإصدارات الجديدة من معايير التقارير المالية الدولية التي تعالج قضايا محاسبية بتوضيحها أو إعادة صياغة طرق معالجتها؛

– النظام المحاسبي المالي لم ينشأ أو يتطور كاستجابة لمتطلبات وتفاعلات البيئة المحلية في المجال المحاسبي بالدرجة الأولى كتمهيد للتأقلم مع البيئة الدولية، وبالتالي غلب عليه طابع الاقتباس بشكل رئيسي من الدول المتطورة مثل فرنسا؛

– على الرغم من أن الجزائر شهدت العديد من التغييرات الجوهرية في المجال الاقتصادي، بالانفتاح على الاستثمار الأجنبي وما يتبع ذلك من تغييرات في العلاقات الاقتصادية بشكل مستمر على المستوى الدولي، إلا أن النظام المحاسبي المالي احتفظ بالثبات ولم تكن هناك أي تغييرات أو تعديلات لتطويره ليعكس احتياجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

وباجتماع النواحي السابقة، أخذ النظام المحاسبي المالي مدخل التأطير القانوني في طرق عرض ومعالجة العمليات المحاسبية- المدخل الذي كان محلاً للعديد من الانتقادات-والذي سبق الإشارة إليه بدل التوافق بمعايير وطنية تساير مستجدات العمل المحاسبي على المستوى الدولي، فإنتاج قوائم مالية يصعب مقارنتها ستزيد من تعقيد عملية اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين.

وبالتالي يمكننا اقتراح ما يلي:

– ضرورة أن يكون توحيد وانسجام بين متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات وبين متطلبات تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات المحلية المختلفة (الضريبية، المالية، النظم الداخلية...إلخ)، مع مستوى الوحدات وإنهاء حالة التناقض بين ما هو مفروض تطبيقه والالتزام به من قبل القوانين المحلية وما يتوجب تطبيقه والأخذ به؛

– يجب تبني أنظمة معلومات جديدة بإمكانها تسيير مجموعة من المعطيات، بطريقة منسقة كما بإمكانها تجميع معلومات جديدة من المرجع المحاسبي الدولي؛

– ضرورة قيام المؤسسات بنشر مجموعة من النسب المحاسبية مع التقارير ربع السنوية والسنوية حتى يتمكن المستثمر من تقييم أداء هذه المؤسسات قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع في الأسهم؛

– يجب على المجلس الوطني للمحاسبة أن يُلزِم مراجعي الحسابات بضرورة التأكد من قيام المؤسسات بالإفصاح ونشر المعلومات المحاسبية، المتعلقة بالنسب والمؤشرات المالية التي أثبتت العديد من الدراسات أهميتها في تسهيل عملية اتخاذ القرارات؛

– دعوة كل الوحدات المحاسبية إلى ضرورة إعادة تأهيل كوادرها وأنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع النظام المحاسبي المالي، لما لها من قدرة في وصف السياسات المحاسبية وتحديد مدلولها من حيث النتيجة والمركز المالي للوحدة المحاسبية؛

– تحديث الأطر التشريعية: وتشمل تحديث ما يتضمنه القانون التجاري وقانون الضرائب فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية بما يتلاءم مع تسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

– متابعة وإشراف المجلس الوطني للمحاسبة حول أي إشكالات أو صعوبات تشوب بعض تطبيقات النظام المحاسبي المالي؛

– قيام المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد تقارير حول عيّنة صغيرة ممثلة لمختلف المؤسسات، بحيث تأخذ كأمثلة واقعية لأسلوب الإعداد وكيفية المعالجة في تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

– متابعة المدققين الخارجيين بكل دقة كل العمليات المتعلقة بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وكذا كل إعادة تقييم تمت وفق هذا النظام؛

– النظام المحاسبي المالي وإشكالية التحديث: بالإطلاع على تاريخ التجربة الجزائرية في مجال المحاسبة، يظهر جليا عدم الاهتمام بهذه النقطة المهمة، والتي من دونها لا يمكن لنظام محاسبي أن يتمكن من أداء دوره من حيث نوعية وكمية المعلومات المالية الواجب إنتاجها لقد جاء النظام المحاسبي المالي من أجل التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وتحسين الممارسات المحاسبية إلا أنه ما يلاحظ عليه هو أن المشروع أُعِد في جويلية 2006 بينما تمّ تطبيقه في جانفي 2010 في حين أن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير والتحديث، فمنذ تطبيق هذا النظام لم يشهد أي متابعة لمستجدات المعايير الدولية حيث ارتبطت التعليمات والتوجيهات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة مباشرة بتطبيق والانتقال للنظام المحاسبي المالي[1].

إن صدور مثل هذه التوجيهات يعتبر أمرا ضروريا من ناحية تفعيل تطبيق جيّد للإنتقال وهذا من خلال تذليل الصعوبات التي قد يتلقاها المحاسبين، إضافة إلى محاولة توحيد الممارسات والمعالجة المحاسبية لهذه العمليات، حيث يمكن إعتبار هذه المبادرة بالإيجابية كثقافة كانت غائبة في سنوات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أما من حيث إغفال متابعة مستجدات المعايير الدولية فيمكن أن تأخذ وجهتي نظر:

-إن الانتقال الفوري من المخطط إلى النظام خلق عبء من الصعب التأقلم معه، مما يفرض الاهتمام بتحقيق الانتقال السلس كأولوية؛

-إن التحديثات التي تمس المعايير الدولية تكون لها أثر أكبر على الدول التي تتبنى المعايير مقارنة بتلك التي تقوم بتكيفها، حيث إن التبني مرتبطة بأجندة دولية حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية أما التكيف فهو شأن داخلي مرتبط بالكثير من الإجراءات والقرارات الداخلية للدولة[2].

[1] A. Kaddouri, M. Admane, problématique d'application du système comptable financier Algérien sur les entreprises Algériennes, Séminaire :

[2]– آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010–2013**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014، ص 266.

من خلال ما سبق اتضح لنا أن المعيق الأساسي الذي يمنع تحديث النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية هو التغيير المستمر لهذه الأخيرة، حيث أننا نجد أنهما يختلفان في بعض المعالجات المحاسبية وتجلى ذلك في أن المعايير تطرقت للقيمة العادلة وبشكل مفصل في حين النظام المحاسبي لم يتطرق لها، وهو نفس المشكل مع محاسبة الخزينة حيث النظام المحاسبي عالجها بينما المعايير المحاسبية لم تعرها أي اهتمام.

المطلب الثالث: تحديات وآليات مسايرة النظام المحاسبي المالي للأبعاد الحديثة للمعايير المحاسبية الدولية

في ظل الظروف الراهنة يواجه النظام المحاسبي المالي الجزائري عدة صعوبات للتطبيق، ويظهر جلياً أن عدم مسايرة التحديثات الحاصلة في IFRS أهم هذه الصعوبات، وهذا الوضع لا يؤدي بالضرورة إلى تلبية متطلبات المحاسبة في الجزائر، وتحقيق الأهداف المنتظرة جراء تبني هذا النظام، وكل هذا لا يعني عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي والتخلي عنه وإنما يجب توفير الآلية الممكنة والطريقة المناسبة لمسايرة هذه المستجدات وإمكانية تطبيقها بما يوافق البيئة الجزائرية.

1-تحديات النظام المحاسبي المالي:

سَعَت الجزائر انطلاقا من تبنيها النظام المحاسبي المالي إلى خلق توافق وانسجام بين البيئة الدولية والبيئة الجزائرية، إلا أن خطوة التوافق هذه قد لا تكون كافية من الناحية التطبيقية ولما لها من آثار غير إيجابية للتحديات التالية[1]:

1-**ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام:** فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة، والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة بالوجه المطلوب لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد أساساً من معايير المحاسبة الدولية، وفي اعتقادنا، يعود هذا بالدرجة الأولى إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية؛

2-**غياب سوق مالي في الجزائر يتميّز بالكفاءة:** إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميّز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو

[1]- كمال رزيق، هزرشي طارق، رابحي مختار، **النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر ،يومي 13و 14 ديسمبر 2011،ص10، ص14.

ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر؛

3-عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى، فإذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الإهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجِر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الإهتلاكات التي تعود لأصل تملكها المؤسسة فقط.

كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي، غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره عنصرا هامشياً(Résiduel) ، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم، وهذا الفرق يتغيّر من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي؛

4-صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إذ أن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي تنشط في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيّمها السوقية؛

5-غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميّز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها؛

6-بطء في تطوير وتحيّن مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين: فما زالت أغلب طرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد، والتي تقوي هذه الأخيرة على حساب الإبداع، وهذا راجع أساساً إلى غياب الوعي المحاسبي وانتشار النظرة الضيّقة للمحاسبة على أنها تقنية وليست علماً قائماً بذاته؛

7-البيئة القانونية: يجب توفير المحيط الضروري الذي يساعد على تأقلم النظام المحاسبي المالي مع البيئة المؤسساتية الجزائرية، لكونه لا يمكن أن يشتغل في معزل عن باقي الأنظمة الاقتصادية الأخرى، فيجب تطوير مختلف القوانين الأخرى التي تعتبر الداعم الأساسي لهذا النظام من أنظمة البنوك، أنظمة السوق المالي...إلخ، لأن

الأنظمة والقوانين في الجزائر تعتبر من أهم المعوقات، ليس من حيث قلتها ولكن من حيث كثرتها وعدم تطبيقها[1]؛

8–تاريخ صدور التعليمات التوجيهية: جاءت هذه التعليمات لتقدم تفاصيل وشروحات حول تطبيق النظام المحاسبي المالي، إلا أننا لاحظنا أن تاريخ إصدارها جاء متأخرا مقارنة بتاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيّز التطبيق، إذ شهدت سنة 2011 صدور خمسة تعليمات (آخرها في 07 جوان2011)، في حين كانت المؤسسات والمهنيين قد أعدوا القوائم لسنة 2010 وبدءوا العمل والتسجيل في سنة 2011، فبصدور هذه التعليمات المتأخرة والتي تحتاج إلى شروحات هي الأخرى أُجبروا بإعادة فتح سنة 2010.

9– ضعف المؤسسات المالية والمصرفية: يقر جميع الخبراء والاقتصاديين الجزائريين والأجانب أن البنوك الجزائرية تعاني من انحطاط كبير لا يرقى إلى مستوى العالمية، ويقر الجميع أن الجزائر لا تمتلك بنوك بل صناديق يتم فيها إيداع الأموال، وهذا بسبب ضعف المنتجات المالية الوطنية وعدم فاعلية البنوك في السوق المالي وضعف الخدمات المقدمة من طرفها، مما أدى إلى فقدان الثقة من طرف المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب وباعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي؛

10– أنظمة المعلومات: تغيير التطبيقات المحاسبية يقود المؤسسات للتفكير في تغيير أنظمة المعلومات المحاسبية، للتمكن من امتلاك أنظمة معلوماتية بإمكانها من جهة تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة، ومن جهة أخرى تجميع معلومات جديدة مطلوبة من المرجع المحاسبي الدولي، وفي الإتحاد الأوروبي بدأت تظهر هناك البرمجيات الأولى المطبقة للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، هذه الأخيرة مساعدة بقدر كبير من الأهمية للمؤسسات، أن يكون القياس بمثابة الضمان، لأنها تتوفر على مقدرة عالية للمرافقة في هذه الفترة من التحوّل نحو المعايير الدولية للمعلومة المالية؛

11–الفساد الاقتصادي والمالي: إن البيئة الاقتصادية الجزائرية التي يسودها نوع من التعفن والفساد غير قادرة على احتضان المعيار المحاسبي الدولي، نظرا لانتشار الفساد في الاقتصاد وقلّة الشفافية وفقدان الثقة من طرف

[1] – قورين حاج قويدر: **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص13.

كل المتعاملين سواء للمحليين أو الأجانب خاصة المستثمرين أصحاب المؤسسات المتعددة الجنسيات، والتي أصبح لها دور كبير في تنمية اقتصاديات الدول من خلال ما تمتلكه من مكانة اقتصادية دولية[1] .

12- نقص التأهيل والتكوين قبيل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي: حسب الأرقام التي قدمها السيد حمدي(رئيس المصف السابق للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)من مجموع 600000 مهني في المحاسبة، 85000 فقط كانوا قادرين اعتماد النظام المحاسبي المالي في الفاتح من جانفي 2010، منهم 75000 تلقوا تكوينا من المصف والباقي من جهات أخرى، واستنادا لدراسة قامت بها لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي، يضيف نفس المتحدث ان 70 بالمئة من المؤسسات قد أخذت احتياطاتها للتجاوب مع تطبيق النظام الجديد[2] .

2-ألية تحديث ومسايرة النظام المحاسبي المالي لمستجدات معايير التقارير المالية الدولية:

إن تبني تجربة التوافق في الجزائر على صعيد التقريب نحو معايير التقارير المالية الدولية وعدم تهيئة البيئة المناسبة لذلك، أحدث فجوة بين ما توصل إليه الإصلاح المحاسبي بتنظيمه الحالي وما توصلت إليه هيئة التوحيد المحاسبي الدولية في إصداراتها وتعديلاتها الجديدة، خاصة فيما يتعلق بالاعتراف القياس والإفصاح المحاسبي، وبالتالي؛ فإن النظر في إعادة صياغة النظام المحاسبي المالي وكل ما يرتبط بالمنظومة المحاسبية بالصيغة التي تمكن من إيجاد ألية للعمل بكفاءة عالية لمواكبة التطور الدولي للمحاسبة، أصبح مطلباً أساسياً لتدارك التفاوت والنقائص وربما الاستعداد لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية مباشرة .ومن أجل التحديث وتحقيق **التوافق مع الديناميكية المستمرة** لابد من التركيز على **ثلاث جوانب رئيسية وهي[3]** :

- الإمكانيات المتاحة للمهنة وهذا من حيث عدد الأعضاء المؤهلين، الإمكانيات المالية، تأثير أصحاب المصالح وعلاقتهم بالمنظمات المهنية المشرفة، إضافة إلى مدى تعاونهم؛

- وضع صلاحيات المعايير والزامية تطبيقها، ومراقبة جودة هذا التطبيق؛

[1]- قورين حاج قويدر: **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] H.Boukabous, Les professionnels perdent les comptes Les métiers de la finance, Revue, Le Bip Etudiant, Supplément du Magazine le Bip, N°001, Mars 2013, pp 09-13.

[3]- طيبي عبد اللطيف وآخرون: **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول : إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، أيام 13-14 ديسمبر 2011 البليدة، الجزائر، ص ص 15-16.

– وضع خطة المعايير والتي تتطلب توفير وقت لدراسة تلك المعايير وامكانية تعارضها مع المنظومة القانونية للدولة، إضافة إلى تسيير الفترة الانتقالية والمتعلقة خاصة بالتعارض بين المعايير والقوانين المحلية:

أ–دراسة أوجه الاختلاف وحلها، مثل تعديل الأنظمة أو المعيار؛

ب–التأكد من توفر الموارد المادية والبشرية القادرة على تطبيق المعايير لدى المحاسبين القانونين والمنشأت الاقتصادية التي تطبق المعايير؛

ج–التأكد من توفر الموارد المادية والبشرية القادرة على التأكد من تطبيق المعايير لدى الجهات الرقابية، التشريعية والمهنية" أي القدرة على مراقبة جودة التطبيق."

يعتبر النظام المحاسبي المالي نقلة نوعية للممارسات المحاسبية على المستوى النظري أما على مستوى التطبيق فهو يحتاج إلى جهود على عدة مستويات وهذا من أجل عدم تكرار خطأ عدم تطوير المخطط المحاسبي رغم التغيير الكبير الذي شهده الاقتصاد الوطني خلال العقود الماضية، ولأجل فعالية أكبر للنظام المحاسبي المالي يستلزم توفر ما يلي[1] :

1–فتح قنوات الإتصال مع :

- مجلس معايير المحاسبة الدولية والهيئة الدولية الفاعلة في هذا المجال وهذا في إطار برامج التوجه والمساعدة التقنية والمادية؛

- التعاون مع الدول ذات التجارب السابقة والاستفادة منها مما يقل تكاليف الجهد والوقت؛

– توسيع الحوار مع المؤسسات الاقتصادية، الخبراء المحاسبين، إضافة إلى الهيئة التعليمية؛

2–إنشاء لجنة لمتابعة المستجدات والمشاركة في إثراء التعليقات على مسودات هذه التحسينات أو المعايير الجديدة، خاصة وأن مجلس معايير المحاسبة الدولية يفتح النقاش لكل المهتمين، إضافة إلى دراسة التأثيرات المرتقبة من هذه التحسينات وامكانيات التطبيق والآثار المحتملة؛ وبالتالي المساهمة في طرح حل ول لمستجدات القضايا المحاسبية بالتواصل مع الهيئات المحاسبية الدولية، ويبقى هذا المنهج باستمرار صورة واضحة تعكس حالة المجتمع وثقافاته وحاجاته ويتلاءم مع البيئة المتطورة لمهنة المحاسبة.

3–الشروع المبكر في دراسة إمكانيات التطبيق وهذا من خلال وضع خطة تضمن تقليل الأضرار الممكنة:

[1]– طيبي عبد اللطيف وآخرون: **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره ، ص ص 19-20.

-على مستوى جودة الخدمات المحاسبية أو التدقيق؛

-على جودة القوائم المالية؛

-الأثار الاقتصادية على أصحاب المصالح المعنيين بالتحسينات.

4-العمل المبكر على مشاركة كل من المعنيين من خلال اللقاءات والدورات التكوينية، إدماج التغيير على مستوى برامج التعليم والتكوين المحاسبي؛

5-وضع خطة لإدماج هذه التحسينات أو المعايير الجديدة تنطلق من التحسيس بأهداف هذا التغيير والتكوين، وتنتهي بالمرافقة أثناء التطبيق مع ضمان المساعدة والاستشارات وفق قنوات اتصال واضحة.

خلاصة الفصل:

يعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة نحو تجسيد المعرفة المحاسبية بفكرها الحديث، إلا أن الاصلاحات المحاسبية في الجزائر لم تلب متطلبات المحيط المحاسبي الدولي والمتمثلة في التوافق المحاسبي، الأمر الذي يبرره نشوء فجوة اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وذلك بسبب عدم مراعاة هذا الأخير لا للمعايير المحاسبية الدولية المعدلة ولا لمعايير التقارير المالية الدولية الجديدة ولا للتعديلات اللاحقة على كليهما، حيث هناك معايير تم إلغاؤها أو تغييرها بمعايير أخرى ولكنها لا تزال متضمنة في النظام المحاسبي المالي، لم يعدلها للتوافق معها، كما أنه يخضع لتأثير قانوني لا يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية والظروف البيئية المعقدة، مما استلزم إعادة النظر في الإطار العام للنظام المحاسبي بتحديثه وفق الممارسات المحاسبية الجديدة وتكييفه ضمن متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية، كل ذلك عرقل إدراج هذه التعديلات والمستجدات في scf وصعب كيفية تطبيقها في المؤسسات والعمل بها، لما تتميز به البيئة الجزائرية من تحديات .

خاتمة

من خلال هذه الدراسة والتي تناولت مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وفي ظل الظروف الراهنة تبين لنا أن النظام المحاسبي المالي الجزائري يواجه عدة صعوبات في تطبيقه، وعسى أن تكون عدم مسايرة التحديثات الحاصلة في IAS/IFRS أهم هذه الصعوبات، حيث أن معايير المحاسبة الدولية تتميز بالتغيير المستمر لتتماشى مع التطورات والتحولات على الساحة الدولية، في حين أن SCF لم يستجب بأي شكل من الأشكال مع متطلبات وتفاعلات البيئة المحلية في المجال المحاسبي. وهذا الوضع لا يؤدي بالضرورة إلى تلبية متطلبات المحاسبة في الجزائر وتحقيق الأهداف المرجوة جراء تبني النظام المحاسبي المالي، غير أن هذا لا يعني عدم تطبيق هذا النظام والتخلي عنه وإنما يجب ايجاد حلول وتوفير الآلية الممكنة والطريقة المناسبة وإنشاء لجنة لمسايرة هذه المستجدات والسهر على تطبيقها بما يتوافق مع البيئة الجزائرية، كما يستحسن وضع خطة لإدماج المعايير الجديدة مع الأهداف المراد تحقيقها.

نتائج الدراسة: من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج

– يتوافق النظام المحاسبي المالي مع بعض معايير المحاسبة الدولية ويوجد تباين في البعض الآخر، حيث هناك بعض القواعد في النظام المحاسبي المالي لا يوجد لها مقابل في IFRS/IAS والعكس توجد بعض المعايير المحاسبية لا يوجد لها مقابل في SCF وخاصة ماتعلق منها بالقيم العادلة والمستحدثة حاليا.

– النظام المحاسبي المالي مقتبس من المعايير المحاسبية الدولية المصاغة على أساس خصائص الدول المتقدمة، هذا الأمر يحصر عملية الإلتزام على مواضيع محدودة فقط.

– النظام المحاسبي المالي تبنى المعايير المحاسبية الدولية والتزم بها إلى حد كبير، غير أن ما يمكن ملاحظته أن هذه الأخيرة هي معايير سريعة التحديث وفق المستجدات والظروف الإقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي؛

– وجود عراقيل وصعوبات تحول دون تحديث النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن الممارسة المحاسبية في الجزائر لا تزال لا تخضع لقواعد وإجراءات محاسبية ذات مستوى دولي نظرا لعدم مسايرة المستجدات الخاصة في المعايير.

– لا يمكن تكييف SCF ومستجدات IAS/IFRS في ظل خصائص البيئة الاقتصادية الحالية في الجزائر، إلا في حالة تحسين خصائص هذه الأخيرة والعمل على مراعاة مقومات ومتطلبات التوافق وتبني آلية فاعلة لمسايرة التحسينات والمستجدات بما يحقق المنفعة.

التوصيات: يمكن تقديم التوصيات التالية

– السعي إلى ضرورة الوصول إلى معايير أو قواعد وطنية تتوافق مع المعايير المستحدثة في IAS/IFRS والتطورات التي شهدتها في الآونة الأخيرة؛

– وجوب الأخذ بعين الإعتبار الظروف البيئية الخاصة بالدول العربية بما يحقق الهدف المنشود من التوافق العالمي عند إصدار معايير دولية جديدة؛

– التركيز على تشخيص المعوقات والصعوبات التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي عند تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية والتي تحول دون تحقيق الهدف منه، والعمل على تجاوزها وتداركها بالشكل الذي يوفر مزايا ومنافع لمهنة المحاسبة في الجزائر ويجعلها مواكبة؛

– الإهتمام أكثر بالتعديلات والمستجدات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية وكيفية تحديثها مع النظام المحاسبي المالي وفقا للبيئة المحاسبية للدول؛

– الاستفادة من تجارب الدول الأوروبية والعربية في تكييف وتحضير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛

– منح فرص أكثر ومجال تدخل أوسع للخبراء المحاسبين الجزائريين في عملية وضع وتطوير المعايير والإجراءات المحاسبية؛

– ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها.

آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لمضوع معيقات تحديث وتكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في سياق التطورات الاقتصادية الوطنية والدولية من أجل إبراز أهم المعيقات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي وصعوبات تحديثه مع المعايير المحاسبية الدولية، وهي بذلك لم تتناول جميع المعيقات بالتفصيل، التي يمكن أن تكون موضوعا لأبحاث أخرى إستنادا إلى دراسات مقارنة بين هذه المعايير والمعايير الدولية للمحاسبة كمرجع لهذه المقارنة.

كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب، يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، ربما بالتطرق لمواضيع متعلقة بـ:

– تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي؛

- تحديث النظام المحاسبي المالي وفقا لخصائص البيئة الجزائرية؛

- أهمية النظام المحاسبي المالي في تعزيز موقف الجزائر في الإنضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛

- مساعي النظام المحاسبي المالي في تنمية الإقتصاد.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب:

1. أبو الفتوح علي فضالة: **المحاسبة الدولية**، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1996.

2. أمين السيد، أحمد لطفي: **الدراسة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

3. جمال لعشيشي: **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF الأوراق الزرقاء**، الجزائر، 2011.

4. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط1، دار الثقافة، عمان، 2008.

5. حسين مصطفى هلالي، **مقدمة في أصول المحاسبة، الدار الجامعية**، الإسكندرية، مصر 1995.

6. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، مكتبة الجامعة، ط1، الشارقة، 2008.

7. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1**، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، 2008.

8. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالي: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية العربية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

9. طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

10. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير، الأدوات المالية الإعتراف والقياس والإفصاح**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

11. لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

12. مأمون حسين القاضي، مأمون حمدان: **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2011.

13. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.

14. مفيد عبد اللاوي: **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مزوار للطبعة والنشر، ط1، الجزائر، 2008 .

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية:

15. آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014.

16. بكطاش فتيحة: **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة –حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2010-2011.

17. بولجنيب عادل: **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية– دراسة حالة– مؤسسة ALEMO**، أطروحة ماجستير، علوم التسيير، إدارة أعمال، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.

18. بونعجة سحنون: **أهمية تطبيق محاسبة الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بالإشارة إلى حالة الجزائر** ، مذكرة ماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2010-2011.

19. حمزة العرابي: **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية– متطلبات التوافق والتطبيق–**، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012-2013.

20. رشيد سفاحلو: **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016-2017.

21. سفاحلو رشيد، **النظام المحاسبي المالي الجديد ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2010/2011.

22. صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015-2016.

23. عبد الكريم شناي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة – عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.

24. هواري شهيناز، زعموش نريمان: **تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) في إطار محاسبة المجمعات دراسة حالة– مجمع CONDOR برج بوعريريج**– أطروحة دكتوراه، محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، 2022022.

ثالثا: المجلات:

25. بكيحل عبد القادر، كتوش عاشور: **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بين مزايا وصعوبات التطبيق– دراسة حالة– الجزائر**، الأكاديمية للدراسات الأجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 15، جانفي 2016.

26. دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين: **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، الجزائر، 2014.

27. شعيب شنوف، **أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 01، الجزائر، 2006.

28. عبد الله بن صالح: **التعليم المحاسبي كأحد متطلبات تحسين الخدمات الحاسبية بالدول العربية في ظل تبني معاير الابلاغ المالي الدولية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10، 2013.

29. عقاري مصطفى: **المعايير المحاسبية –دراسة مقارنة–**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، سطيف، الجزائر، 2005.

30. عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي وعرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الأول، جوان 2007.

31. قورين حاج قويدر: **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث العدد 10، ورقلة، الجزائر، 2012.

32. قورين حاج قويدر: **متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 16 IAS ضمن النظام المحاسبي المالي**، مركز الدراسات الاقليمية، جامعة الموصل، العراق، سنة 2012، العدد 8، ص 26.

33. كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، الشلف، الجزائر، 2009.

34. محمد ياسين غادر، **دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجلة المجمع، العدد 25، 2004.

35. مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2008.

36. نور الدين عياشي: **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والمرجعية الدولية**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، العدد 41،جامعة قسنطينة1، الجزائر، 2014.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات:

37. أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة**، مداخلة، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة 13-15 أكتوبر 2009.

38. جمال عمورة، **المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، أيام 16-17 جانفي 2010.

39. زغدار أحمد، سفير محمد، **مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، مداخلة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام. المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، أيام 13-14-15 أكتوبر2009.

40. طيبي عبد اللطيف وآخرون: **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول : إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، أيام 13-14 ديسمبر 2011 البليدة، الجزائر.

41. كمال رزيق، هزرشي طارق، رابحي مختار، **النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر ،يومي 13و 14 ديسمبر 2011.

42. مراد كواشي، نجوم قمازي: **تجربة بريطانيا في تبني المعايير المحاسبية الدولية :بين تحديات الواقع ورهانات المستقبل**، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية –، 24-25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، الجزائر.

43. مقراني عبد الكريم، قمان عمر، **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام 13-14و15 أكتوبر 2009.

44. ناصر مراد: **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

45. ياسر أحمد السيد محمد الجرف: **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة الدولية**، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة مهمة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديلت القرن الحادي والعشرون ، السعودية، 18-10-2010.

خامسا: القوانين والمراسيم:

46. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 07أفريل 2009: يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 21، صادرة في 08 أفريل 2009.

47. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008: يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، صادرة في 25 مارس 2009.

48. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 11.07، المادة03.

49. القانون رقم 03-04، المعدل والمتمم للمرسوم التشريعي رقم 93-10، يتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 11، صادرة بتاريخ: 2003/02/19.

50. القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 2007/11/25: يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، صادرة بتاريخ 2007/11/25.

51. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ بتاريخ 2008/05/26: يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية للجمهورية، العدد 27، صادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

52. القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26 : يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة . الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 19، صادرة بتاريخ 25 مارس 2009 .

53. تعليمة وزارية رقم 29 أكتوبر 2009: تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، صادرة في نوفمبر 2009.

54. المرسوم التنفيذي رقم 124 المؤرخ في 2011/01/27، يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجزائرية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، صادرة بتاريخ 2011/02/02.

55. المرسوم التنفيذي رقم 11 . 25 المؤرخ في 2011/01/27: يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبيين ، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد رقم 07، صادرة بتاريخ 2011/02/02.

56. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 42، صادرة في 2010/06/11.

المراجع باللغة الأجنبية:

A- Ouvrages :

57. C.Decock, F. Dosne, comptabilité internationale, les IAS /IFRS en pratique, édition economica, France, Paris, 2005.

58. Catherine Maillet- Baudrier & Anne le Manh, les normes comptables, internationales IAS-IFRS, 5eme édition, Foucher, France, 2007..

59. J.P. Lahille ; Analyse financière, Edition Dunod, Paris, 2007.

60. O. Barbe, L. Didelot, Maitriser les IFRS, guide de gestion, 4eme édition, Paris, France, 2005.

61. R. Obert, pratique des normes IAS/IFRS comparaison avec les rnormes française et les US GAAP, Dunod edition, France, 2003.

62. Rabah tafighoult (2015): le Système Comptable Financier -La Comptabilité Financière Selon les Normes Comptable Algériennes-. EURL Aurès Moulédiouane, 1édition, Algérie.

63. -Ali Tazdait(2009): Maitrise Du Système Comptable Financier 2007. Edition ACG, 1 édition, Algérie.

64. -B. Raffournier, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, 2ème édition, Economica, ; Paris, France, 2005.

65. -Bruno Colmant et all (2008): Comptabilité financière -Normes IAS/IFRS- Pearson Education, Paris.

66. -Conseil National de la comptabilité (2009): le Système comptable financier, édition ENAG Réghaia, Algérie.

67. -Djelloul Boubir (2013): Comptabilité Financière SCF et IFRS -Manuel 1 du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF- ITCIS éditions, Algérie.

68. -S. Bachagha, Pour un référentiel comptable Algérien qui répond aux exigences de l'économie de marcher, Dar El-Doha, Algérie, 2003.

B- Revue :

69. 1-Ould Amer Smail (2010): La Normalisation Comptable en Algérie: Présentation du Nouveau Système Comptable et Financier. Revue des Sciences Economiques et de Gestion, N°10.

70. 2- H.Boukabous(Mars 2013) : Les professionnels perdent les comptes Les métiers de la finance, Revue, Le Bip Etudiant, Supplément du Magazine le Bip, N°001.

C- Seminaries :

71. C.Maillet Baurdier, A.Le Manh. Op.Cit.

72. Collection Gestion, les normes comptables internationales IAS/IFRS. Pages bleues internationales. Octobre 2008.

a. J.F Des Robert et Autres, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, France, 2004

b. A.Kaddouri, M.Adnane, problématique d'application du système comptable financier Algérien sur les entreprises Algériennes .

D- Rapports et autres documents :

73. International Accounting Standards Board, Press Release, United Kingdom.

74. International Accounting Standards Board, basis for conclusions IFRS for SMEs, London, 2009.

مواقع الأنترنت:

75. www.icwai.org/icwai/knowledgebank/a511.pdf.

76. www.IASB.org, the link:

77. http://www.ifrs.org/How+we+develop+standards.

78. www.IASB.org, the link:

79. http://www.ifrs.org/How+we+develop+standards.

80. www.iasb.org, the link:

81. http://www.ifrs.org/How+we+develop+standards.