

## البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية

د. دريوش محمد الطاهر

ا.د. بن طاهر حسين

جامعة خنشلة

Bentaharhoucin@yahoo.fr

### Résumé

Le plan comptable national dans ses articles 35 à 75, et appliqué au début de 1976 est devenue caduque, par apport a la nouvelle conjoncture économique en Algérie, ou la transition de l'économie planifiée à une économie de marché, exige l'application du système de comptabilité financière qui prend en compte les textes et les normes comptables internationales et se conformé avec le partenariat euro-méditerranéen et l'union européenne et aussi à adhérer à l'organisation mondiale du commerce . d'un autre coté l'Algérie se basant sur des normes de la comptabilité nationale, doit impérativement s'intégrer dans les normes et mécanismes internationaux de la comptabilité.

Cette situation s'est répercuté sur la qualité des états financiers publiés par les institutions économiques de l'Algérie, qui différent des états financiers émis par d'autres pays, ce qui a nécessité une comptabilité internationale ainsi que des travaux sur le recyclage comptable du personnel sur l'application des normes comptables et l'audit internationales et revoir certaines des lois fiscales comme le droit commercial sur les sociétés commerciales, qui prend la comptabilité environnementale algérienne a répondre aux normes comptables internationales.

### Mots clés :

Comptabilité financière, plan comptable financier, normes comptables internationales, états financiers.

### ملخص

إن المخطط الوطني المحاسبي الأمر 35-75 , والمطبق في بداية سنة 1976 أصبح لا يلزم الأوضاع الاقتصادية التي تعيشها الجزائر , أين تنتقل من مرحلة الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق , مما يستوجب تطبيق نظام محاسبي مالي يأخذ بنصوص و معايير المحاسبة الدولية و يتوافق معها , حيث انضمت إلى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي و تسعى إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة. و من جهة ثانية تعتمد الجزائر على معايير محاسبية وطنية مما يجعلها تنطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية.

وقد انعكس هذا الأمر على نوعية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي تختلف عن البيانات المالية التي تصدرها باقي الدول , و قد استوجب الأمر تكيف البيئة المحاسبية الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية و كذلك العمل على رسكلة الكوادر المحاسبية على تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية و إصلاح بعض القوانين كقانون الضرائب و القانون التجاري المتعلق بالشركات التجارية مما يجعل البيئة المحاسبية الجزائرية تستجيب للمعايير المحاسبية . فمن خلال هذه الورشة البحثية , نحاول الاجابة عن تساؤلات عدة منها :

ما مدى انسجام البيئة المحاسبية الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية ؟

ماهي الانجازات و كيف يمكن تحقيقها وماهي العوائق ؟

الكلمات المفتاحية: المحاسبة المالية , نظام المحاسبي المالي , معايير المحاسبة الدولية , القوائم المالية .

### مقدمة

بينما يتزايد تأثير العولمة على الاقتصاديات المحلية من خلال محاولة تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تتزايد الحاجة لإيجاد نقاط تلاق بين المعايير المعمول بها على المستوى المحلي والمعايير الدولية. لكن، ولتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي بما يسمح بالدخول في إطار المساءلة العالمية؛ يجب توافر المؤسسات الضرورية لاقتصاد السوق الحر قبل توقع حدوث التوافق المطلوب إذ مازلنا في ظل الرعاية الحكومية التي تحد من ممارسة سلطة الإدارة بشكل فعال، مما يقيد استقلالية ومرونة الإدارة عبر مركزية (2) التي تفرضها تلك الرعاية، تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلاً إيجابياً ومضطرباً مع البيئة الدولية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، وقد حقق هذا التفاعل نتائج إيجابية، ولتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعميق مجالاته في جوانب أخرى مكملة (3)، وليس هناك جدال أن البيئة المحاسبية الجزائرية تحتاج إلى التطوير من حيث ترسيخ التحكم المؤسسي في الشركات ونوعية وتدريب المحاسبين وغير المحاسبين على معايير المحاسبة

الدولية والمعايير الدولية للتدقيق وعن التطورات التقنية الجديدة. وكذلك العمل على تفصيل عدد من المواد في التشريعات المعمول بها والتعليمات الصادرة عنها سواء في قانون الشركات أو قانون ضريبة الدخل، من أجل تطوير البيئة المحاسبية وبيئة العمل في الجزائر.

إن الأمر يتطلب الإجابة عن الإشكالية التالية:

كيف يتم الإيفاء بمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر؟

ما هي الإنجازات؟ كيف يمكن تحقيقها؟ وما هي العوائق؟

**المحور الأول: المعايير المحاسبية والبيئة الجزائرية**

اولاً : دوافع اعتماد معايير المحاسبة الدولية

يمكن توضيح دوافع اعتماد العمل على تنظيم المحاسبة دولياً :

هناك عدة أسباب ساهمت بشكل فعال ومباشر في نشوء معايير المحاسبة الدولية فمن هذه الأسباب وجود اختلافات تتعلق بالمسميات أو تتعلق بالمعالجات، ويتعدى ذلك إلى عدم وجود إجابات قاطعة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسبين، وحتى تتمكن الشركات من الانفتاح على الأسواق العالمية وتمكينها من إدراج أسهمها في البورصات العالمية، كما ساهمت العولمة بشكل مباشر في ذلك . وتتمثل هذه الأسباب في التالي:

1 - الحاجة إلى تطوير علم المحاسبة:

نظراً لكون علم المحاسبة يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ والقواعد والسياسات والتقاليد والأعراف المحاسبية مما أدى إلى تعدد التعريفات والمفاهيم والتناقض بين المبادئ وبالتالي عدم تحديد مفاهيم المحاسبة بشكل واضح ومفهوم.

2 - العولمة:

بدأت ظاهرة العولمة مع تعاضد القوة الاقتصادية للشركات المتعددة الجنسيات، والتي مثلت سلطة هذه العولمة دون أن تعلن عن هويتها أو ولاءاتها، وهذه الشركات غير خاضعة لمسؤولية معينة لأنها لا تمثل السلطة الرسمية لأية أمة من الأمم، كما أنه وتماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال وبالتالي فإن العولمة والأخذ بمفاهيم اقتصاد السوق وإزالة الحواجز أمام حركة السلع والخدمات والاستثمارات والأفراد وما رافق ذلك من تطور في عمل الأسواق المالية، تنعكس على مهنة المحاسبة لتتلاءم مع المتغيرات في الاقتصاد العالمي والتي أظهرت قصور البيانات المالية عن إظهار الأوضاع المالية وفقاً للحقائق الاقتصادية المستجدة. [1]

3- اختلاف المسميات والتعارضات والتناقضات بين المبادئ والسياسات المحاسبية :

نظام القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة .

يعرف البعض مفهوم الاستمرارية على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية، والبعض الآخر يرى أن حياة الشركة أطول من أي أصل فيها، في حين أن هناك تفسير ثالث يرى أنه استمرار لنمط الملكية القائم لرأس المال أو الشكل القانوني للشركة.

الاتفاق بين المحاسبين على إعداد التقارير الدورية، ولكنهم يختلفون حول الفترة المحاسبية [2] وكذا مواعيد التقارير المرئية.

تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول .

عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المتشابهة، مثل تعدد المعالجات لتسعير المخزون وطرق استهلاك الأصول الثابتة. [2]

ثانياً: عموماً حول معايير المحاسبة الدولية

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي.

ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستخدمين. والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، مثل الموجودات الثابتة، البضاعة أو غيرها.

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها " عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم

اجتهادهم واستلهم حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً، كما إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية. [3]

1) : المقصود بالمعايير المحاسبية والدولية  
تعريف المعيار المحاسبي: يقصد به "مجموعة قواعد و طرق لتحديد و قياس أعلى أداء محاسبي ممكن بهدف إعداد، عرض و إعداد(4) بيانات مالية صحيحة و عادلة يعتمد عليها". [4]  
كما يعرف المعيار المحاسبي على أنه "القاعدة الأساسية لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، و نتائج أعمالها، و إيصال المعلومات إلي الأطراف المستفيدة منها، و يتعلق المعيار المحاسبي عادة بأحد عناصر القوائم المالية، أو نوع معين من العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، أو نتائج أعمالها". [5]  
مفهوم معايير 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 و قابلة للفهم والإفاد لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الإعراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد.

بدأت هذه المعايير في الظهور خلال سنوات السبعينات حيث تأسست خلالها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1972 من 09 دول لتخضع هذه اللجنة إلى إعادة هيكلة سنة 2001 ليصبح اسمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و هي تطبق في أغلب الدول. [6]  
ب-أهمية المعايير المحاسبية:

حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، في هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية و التي يمكن حصرها في النقاط التالية:

- 1- تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي و ما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية.
- 2- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس و التوصيل، يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية و المصلحة العامة من ناحية أخرى.
- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة و تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية.
- 4- إن وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين و تحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، كما تعتبر خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات عن أطراف خارجية . [7]

ج- مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية  
تحقق الشركات و المؤسسات مزايا مهمة عند تطبيقها للمعايير (5) الدولية نذكر بعضها فيما يلي:

- (1) الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية و العربية، فقد سمح تطبيق المعايير الدولية للشركات الأوروبية مثلا بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية خصوصاً بورصة " Wall street " في نيويورك، كما بدأت بوادر تداول بيني(6) في أسواق المال للشركات المساهمة في دول الخليج، لكونها تعتمد عموماً على معايير المحاسبة و التدقيق الدولية في إعداد تقاريرها المالية.
- (2) تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة في الوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.
- (3) إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية و حتى الدولية.
- (4) توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية و زيادة الاستثمارات المالية و الإنتاجية عربياً و دولياً.
- (5) بدأت دوائر ضريبة الدخل في كثير من الدول العربية (الأردن مثلا) تشترط تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تقديم إقرارها الضريبي. [8]

د: استخدامات معايير المحاسبة الدولية  
تستخدم معايير المحاسبة الدولية بطرق مختلفة، وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن المعايير تستخدم فيما يلي:

كمتطلبات قانونية.

كأساس لبعض أو جميع المتطلبات القانونية.

كاسترشاد لتلك الدول التي تطور متطلبات خاصة بها.

من قبل السلطات التنظيمية(المنظمة) للشركات المحلية والشركات الأجنبية.

من قبل الشركات ذاتها. [9]

ثالثاً: استعراض هيئات معايير المحاسبة الدولية:

ا-التطور التاريخي في عملية وضع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين:

لتوضيح عملية تطور المعايير المحاسبية الدولية ، نفضل أن نخوض في هذا الجانب من خلال التطور

الزمني للمراحل التي مرت بها هذه العملية، والتي تمت كما يلي:

ا: مرحلة ما قبل إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية:

إن فكرة تناسق معايير المحاسبة في دول العالم المختلفة ترجع إلى فترات زمنية بعيدة، إلا أنه لم يثبت توثيقاً وجود أي توجه رسمي بهذا الصدد قبل المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة سنة 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا، والذي عقد لمناقشة المبادئ المحاسبية والممارسات المحاسبية ومقارنتها في الدول الكبرى من العالم. [10]

أما في سنة 1959 فان Jacob Kravenkof العضو المؤسس لشركة أوروبية مستقلة للمحاسبة، والذي يعتبر أباً لعملية التناسق المحاسبي الدولي، قام بنشر بحث وجد صدق واسعاً وضع فيه تصوراته ودعمه لممارسات محاسبية يمكن قبولها في العديد من دول العالم، لكن فشل في وضع الآلية التي تمكن من تحقيق عملية التناسق بين المعالجات المحاسبية المختلفة في العالم .

وفي سنة 1966 تم تأسيس مجموعة الدراسة المحاسبية والتي تشكلت من مؤسسات مهنية عديدة في الولايات المتحدة وكندا وبريطانيا، وذلك لدراسة التباين في الممارسات المحاسبية بين الدول وتحليلها، والعمل على تنسيق هذه الممارسات مع بعضها.

وبعد دراسات عديدة، خلصت تلك المجموعة إلى أن حل مشكلة التباين في الممارسات المحاسبية يجب أن يكون على المستوى العالمي لا المحلي، فيما أعلنت هذه المجموعة عن رغبتها في أن تقوم بقية دول العالم بالحدو حذوها في المطالبة بتنسيق الممارسات المحاسبية العالمية. [11]

ب: مرحلة إنشاء لجنة المعايير المحاسبة الدولية :

نشأ IASC سنة 1973 بمبادرة من الهيئات المحاسبية المهنية لتسعة دول ألمانيا، استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا و إنجلترا، يتكون من تسعة عشرة شخصية تسمى ( les trustees )مكلفة بتحديد التوجهات الإستراتيجية، التطوير، العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشآت الأعمال، تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، و اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC) و الهيئات و المجلس.

زاد عدد المشتركين في هذا الاتحاد و تم إعطاء IASC صفة التنظيم العالمي في الفترة الممتدة من سنة 1973 إلى سنة 2000 بذلت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) مجهودات لإيجاد اتفاق بين مختلف الهيئات الوطنية، و ذلك من خلال إشراك أكبر عدد ممكن من الأعضاء، مما أدى إلى وجود تنوع في الخيارات التي تثيري المحاسبة من المراجع الوطنية، و تم إعداد 40 معيار من المحاسبة الدولية (IAS) التي غطت أغلبية المواضيع المحاسبية.

و بالرغم من أهمية هذه المعايير إلا أن هذه النصوص لم تطبق في الواقع إلا بنسبة قليلة، فباستثناء الدول الانجلوسكسونية، فإن أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) لم يقوموا بإعداد القواعد المحاسبية الوطنية، حتى تعطي لهذه المعايير الحظ الأكبر للتطبيق. و عليه قرر (IASB) التحرر من وصاية المنظمات المهنية و التقرب من هيئات التقييس الوطنية، مما أدى إلى تحويلها إلى هيئة مستقلة تدعي (IASB) خلال سنة 2001.

ج- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

نشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في 6 فيفري 2001، ويتكون من 14 عضواً: الرئيس و نائب الرئيس و 12 عضواً دائماً يتم تسميتهم من قبل ( les rustees )على أساس خبرتهم المحاسبية، بشرط أن يكون لخمسة أعضاء على الأقل خبرة الإصدار، و ثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية، و واحد من الأكاديميين.

سبعة أعضاء من بين الأثني عشرة مكلفين بالربط و الاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس، و ذلك من أجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB .

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يختار من طرف (les rustees) من بين الأعضاء الاثنتا عشرة الدائمين، نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس، أما أعضاء المجلس (IASB) يعينون لمدة 5 سنوات كأقصى حد، يمكن تجديدها مرة واحدة. [12]

### المحور الثاني: مدى توافق البيئة المحاسبية الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية

اولاً: مشروع نظام المحاسبة المالية الجديد (NSCF)

1-1- دوافع تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

1-1-1- من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات السوق :

إن المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات من خلال تسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة ليتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة ومصالح الضرائب من جهة أخرى. الاقتصادي على المظهر القانوني. لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، بحيث يهتم المستثمرون بشراء الأسهم والمقرضون بإقراض الأموال، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في شراكة مع المؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، وأن يتماشى مع متطلبات السوق، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص، وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم ويسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم.

1-1-2- من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات السوق:

إن المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية، أما بعد التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر وذلك بتحولها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر (7). [13]

فأمام كل هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، مما يسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

فالتفتح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة وموثوقة وموحدة ومعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية. وذلك تسهيلاً لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الجنسيات [14] كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

يشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعالجات غير خاضعة للتأويل أو المعيار.

كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل من الأصول، الخصوم المنتجات والأعباء ومجال التطبيق والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، بالإضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية وكيفية عرضها.

1-2- عرض النصوص القانونية و التشريعية لنظام المحاسبة المالية الجديد:

1-2-1- القانون رقم 07- 11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط و كفاءات تطبيقه وتطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتبويب، ترتيب، تقييم وتسجيل معطيات أو

بيانات عديدة وعرض قوائم أو كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان، أداءه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

ويجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام، المصادقية والشفافية المرتبطة بالمسك المحاسبي، المراقبة والإفصاح عن المعلومات التي تعالجها، ويدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التطبيق من 01 جانفي 2010 وتلغى بدء من هذا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم 35-75 بتاريخ 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي (La consolidation) كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية واعتبر هذا النظام في صلب النصوص المحاسبية المالية التي اعتبرت على أنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. كما تضمن القانون لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم. كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحدود التي نص عليها التنظيم. أما بالنسبة للقوائم أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول حسابات النتائج، جدولاً لتدفقات الخزينة وأخرا لمتابعة التغير في الأموال الخاصة ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. كما تضمن هذا القانون عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط التالية حسب ( الملحق الاول ):

تأجل بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 01 جانفي 2010 بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية سنة 2009، وهذا حسب ما ورد في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 في مادته رقم 62 والمهم لدينا أنه لم يصاحب هذا القرار أي تبرير أو عرض للأسباب والحيثيات التي كانت وراء عملية التأجيل، وهذا من أجل الإدراك الفعلي لما إذا كانت هذه الأسباب قد زالت أم مازالت قائمة. [15]

1-2-2- المرسوم تنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي

جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق المواد ( 5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-07 هذه المواد التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية ما عدا المادة 24 المتعلقة بمسك محاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي (سيأتي تناوله).

تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، أهمها اعتباره مرجعا لوضع معايير جديدة؟!؟! (8)، وكذلك تناول هذا المرسوم القوائم (الكشوف) المالية وتم التركيز على خصائص المعلومة الواردة في هذه القوائم. وتناول بعض المبادئ المحاسبية المتبناة مثل:

مبدأ الأهمية النسبية ؛

مبدأ الحيطة ؛

مبدأ التكلفة التاريخية ؛

مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ؛

مبدأ الصورة الصادقة.

تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة:

الأصول ؛

الخصوم ؛

قواعد التقييم والمحاسبة ؛

معايير ذات صبغة خاصة.

اشترك هذا المرسوم التنفيذي مع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي في تضمنه لستة عشر إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي ( كما في الملحق الثاني ):

الملاحظ على الكثير من الإحالات التي تمت الإشارة إليها في القانون رقم 07 - II لم يتم معالجتها بشكل وافي، بل في معظم الأحيان يتم الإشارة إليها ثم إحالتها على التنظيم. ولهذا يمكن القول بأن هذا المرسوم التنفيذي الذي جاء في الأصل للإجابة على النقاط التي لم يتم معالجتها في القانون لم يتضمن الجديد الذي كان منتظرا. [16]

يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت:

- الباب الأول: قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات.
- الباب الثاني: عرض الكشوف المالية؛
- الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها؛
- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

1-2-3 - القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة:

وتضمن هذا القرار تفصيل هذه الأسقف كما يلي:

01- بالنسبة للنشاط التجاري:

- رقم الأعمال 10 ملايين دينار جزائري؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء بوقت كامل.
- 02- بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:
- رقم الأعمال 6 ملايين دينار جزائري؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء بوقت كامل.
- 03- بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:
- رقم الأعمال 3 ملايين دينار جزائري؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء بوقت كامل.

1-2-4- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

يصدر التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) يكون قد تأكد وزارة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) - على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ المقرر وهو 01 جانفي 2009 كما نص على ذلك القانون رقم 07 - II الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) المسمى في طلب النص بالمحاسبة المالية.

سيشكل هذا النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) حسب ما ورد في التعليم رقم 02 تحولا عميقا بما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك طبيعة محتوى القوائم المالية التي يقع واجب إعدادها على عاتق المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية. ولقد تجسدت هذه التغيرات أساسا في:

- تبني الحلول الدولية التي تقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة المحاسبية العالمية، وهو ما يسمح بإيجاد محاسبة تعمل بشكل متوافق مع الاقتصاد الحديث؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحاليين أو المستقبليين من خلال تزويدهم بمعلومات مالية حول المؤسسة تكون موحدة تسمح وتتيح إمكانية المقارنة وتساعد على اتخاذ القرارات؛
- تمكين المؤسسات الصغيرة من اعتماد محاسبة مبسطة.

يعتقد أن هذه التغييرات نتجت عن دور المحاسبة الذي يجب أن يرتبط بالواقع الاقتصادي لأنشطة المؤسسات أكثر من ارتباطه بالطبيعة القانونية لهذه الأنشطة. أي العمل بمبدأ معتمد في الثقافة المحاسبية الانجلوسكسونية، وهو مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ولقد تضمنت التعليم بالخصوص مبادئ عامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي وبالنتيجة فإن هذا النظام يطبق بأثر رجعي بحيث يجب على المؤسسات:

- 01- يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن المؤسسة أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي (SCF) وبالنتيجة فإن هذا النظام سيطبق بأثر رجعي بحيث يجب على المؤسسات:
- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متطابقة مع التنظيم الجديد ؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 وفق قواعد النظام المحاسبي المالي لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع المعلومات المالية لسنة 2010 والتي يجب أن تتضمنها مجتمعة القوائم المالية لسنة 2010.
- 02- التسجيل المحاسبي لبعض العناصر التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) أصولا أو خصوما، ولم يكن تسجيلها ممكنا مع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) .
- 03- استبعاد بعض العناصر التي لا تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) أصولا أو خصوما، وكان تسجيلها ممكنا مع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) ؛
- 04- إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم حسب القواعد المحاسبية الجديدة ؛
- 05- إعادة المعالجة لبيانات المقارنة لسنة 2009 وفق قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF) ؛
- 06- التسجيل المحاسبي لفروق إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية لسنة 2010.
- أرفقت هذه التعليمات بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد وهذا بهدف تسهيل عملية تحويل الأرصدة من حساب إلى الحساب الذي يقابله. وانتهت التعليمات بالإشارة والتأكيد على أن الاحترام الصارم للإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمات كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، وتمت الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة بالانتقال نحو النظام الجديد لتكون موضوع معالجة وإصدار آراء (Examen et avis) من قبل المجلس (CNC). [17]
- 1-4- بنية نظام المحاسبة المالية الجديد:
- جاء نظام المحاسبة المالية الجديد بسبعة كتل محاسبية تتضمن مايلي:
- المجموعة الأولى: حسابات الأموال الخاصة؛
- المجموعة الثانية: حسابات التثبيبات؛
- المجموعة الثالثة: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية؛
- المجموعة الرابعة: حسابات الغير؛
- المجموعة الخامسة: الحسابات المالية؛
- المجموعة السادسة: حسابات الأعباء؛
- المجموعة السابعة: حسابات النواتج. [18]
- ثانيا: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي
- تتشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية.
- 1- المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي:
- 1-1- القواعد العامة للتقييم:
- يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في دفاتر محاسبية شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل:
- وترتكز طريقة تقييم العناصر المفيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية ، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى: (9)
- القيمة العادلة (la juste valeur) ؛
- قيمة الانجاز (valeur de réalisation)؛
- القيمة المحينة أو (قيمة المنفعة ) ، ( valeur actualisée ou valeur d'utilité ).
- التكلفة التاريخية: تسجل عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية بكلفتها التاريخية، أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبار أثار تغير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد.
- تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول ميزانية، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات مما يلي:

تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛  
قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛  
القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً؛  
تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة العادلة إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبة الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة.  
تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.  
1-1-2- القيمة العادلة أو القيمة الحالية: تعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف، كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.  
1-1-3- قيمة الإنجاز: تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليها حالياً من خلال بيع أصل أثناء خروج إرادي.  
1-1-4- القيمة المحينة: تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية العادي للنشاط.  
2- القوائم المالية حسب نظام المحاسبة المالية :  
من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد القوائم المالية في نهاية كل سنة مالية، و تتمثل فيما يلي:

- أ-الميزانية؛
- ب-جدول حسابات النتائج؛
- ج- جدول تدفقات الخزينة؛
- د-جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- هـ-جداول ملحقة وإيضاحات.

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات وصورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية، تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين وتسمح لهم باتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

ولقد أوجب النظام المحاسبي المالي، بما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية " والمعيار المحاسبي الدولي السابع " قائمة التدفقات النقدية.

وتضبط القوائم المالية السابقة تحت مسؤولية مسيري المؤسسة وتعد في أجل أقصاه ستة (6) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، ويتم عرضها لزوماً بالعملة الوطنية، وهي توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. [19]

1-3- قياس بعض بنود القوائم المالية:  
العمليات المتعلقة بالعملة الأجنبية:

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة أي سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المحررة بالعملة الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق)

ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن تقلبات سعر الصرف ضمن الأعباء المالية (ح/ 666 خسائر الصرف ) ، في حالة الخسارة، وضمن الإيرادات المالية (ح/ 766 أرباح الصرف ) في حالة الربح.

وإذا كانت العملية معالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف المؤسسة بعملية مماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف وتدعى عملية تغطية الصرف فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول بالتغطية وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وتصح الحسابات المعينة في الميزانية تبعاً لذلك.

المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: تمثل المخزونات أصولاً تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة. وعملاً بمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة انجازها .

شهرة المحل: تنشأ شهرة المحل عادة من شراء أو تجميع للمؤسسات أو من عملية ضم مؤسسة لأخرى، وبالتالي عند هذه العمليات يجب أن تظهر شهرة المحل من ضمن الأصول. إعادة التقييم:

1-4-3-1- القيمة العادلة: القيمة العادلة للأراضي والمباني هي القيمة السوقية وتحدد هذه القيم من طرف خبراء ومختصين ومؤهلين في هذا المجال ، أما المنشآت أو معدات الإنتاج فالقيمة العادلة هي القيمة السوقية أما في حالة المنشآت الخاصة والتي لا يمكن تحديد قيمتها السوقية، فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية.

1-4-3-2- الاهتلاكات: المبالغ القابلة للاهلاك هي المبالغ أو القيم المحصلة بعد إعادة التقدير بمعنى أنه ينبغي إعادة النظر في الاهتلاكات في نهاية كل دورة وتحسب على أساس القيم العادلة بدلا من التكلفة التاريخية.

ثالثا: آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على المؤسسات الوطنية

إن اندماج البيئة المحاسبية الجزائرية بالبيئة المحاسبية الدولية سيؤدي أولاً إلى ضغوط شديدة على المهنة المحاسبية لتضطلع بدورها في المرحلة الحالية والقادمة، ولا بد أن يكون لهذه المهنة أصولها وقواعدها التي تشكل إطار عام يساعد في أعداد التقارير المالية بناءً على معايير محاسبية دولية ذات جودة عالية وإنجاز مزيد من الشفافية على أن تتصف بإمكانية المقارنة للمعلومات المالية المستخدمة في قرارات الاستثمار وبذلك فهي ستساهم في استقرار السوق المالية والنمو الاقتصادي، وقد تجمعت هذه المعايير المحاسبية تدريجياً لمعالجة ما هو قائم الآن إضافة إلى معاملات تستحدث مع الزمن وإلى أمد قريب كانت الخبرة والعادة بل الضرورة العملية هي التي تقرر نوع المعالجة للمشاكل التي تطرأ وكان يتم إقرار هذه المعالجات، وتصبح من المعالجات المتعارف عليها وفقاً لتبني الشركات والمؤسسات لها.

3-1- المؤسسات المهتمة بالمحاسبة في البيئة الجزائرية:

( 1 ) المؤسسات الأكاديمية والعلمية:

وتمثلها أقسام المحاسبة في الجامعات الجزائرية التي يتجاوز عددها 50 جامعة ومؤسسة علمية سواء كانت حكومية أم خاصة والمراكز العلمية والمهنية الأخرى.

( 2 ) المؤسسات المهنية:

وهي التي تهتم بالمحاسبة من زاوية مهنية بحثية ومنها:

المجلس الوطني للمحاسبة.

بورصة الجزائر.

وزارة المالية.

وزارة الصناعة والتجارة.

بنك الجزائر.

( 3 ) المؤسسات العملية:

وهي التي تهتم بالمحاسبة من زاوية عملية وتطبيقية وتقوم بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها:

الشركات التابعة للقطاع العام.

الشركات الخاصة.

مؤسسات أخرى وشركات ذات مسؤولية محدودة، شركات أشخاص ... الخ.

3-2- آثار التطبيق على المؤسسات:

3-2-1- الآثار الإيجابية

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المتطابق مع المعايير المحاسبية الدولية سيساهم في العديد من المزايا منها:

إعطاء أولوية للمستثمرين من خلال [20]:

أولاً: أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني :

فبينما يعتمد القانون المحاسبي الجزائري عموماً على شكل العملية عند تحديد إدماجها في الحسابات ، فإن المعايير المحاسبية تهدف إلى تجاوز المظاهر الجبائية وإلى وصف الواقع الاقتصادي محل العمليات الاقتصادية.

ولذلك فإن بعض الأصول المجسدة في أوراق مالية أو المسجلة بطرق استعجاليه في مواضع منفصلة عن المؤسسة يجب إدماجها ، حسب الحالات في الميزانية.

ثانياً: التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

إن مبدأ القيد وفق التكلفة التاريخية يفقد مكانته لصالح مبدأ القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية، وهو إلى حد بعيد ، نتيجة لأولوية الجوهر على الشكل، وبمرور الزمن فإن التكلفة التاريخية ( الخاصة بالاهتلاكات) يمكن أن تختلف إلى حد كبير عن القيمة الاستعمالية أو قيمة التنازل عن الأصل.

حتى ينعكس الواقع الاقتصادي بشكل صادق لا بد من تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة. أي قيمتها السوقية العادية ، والتي يمكن في بعض الأحيان أن تقيم اعتمادا على النماذج الاقتصادية القياسية أو القيمة المالية للتدفقات المستقبلية للخرينة التي يمكن أن يولدها الأصل ، ونظرا للصعوبات التي يمكن أن يفرضي إليها تطبيق هذا المبدأ، فقد وجهت إليه انتقادات كبيرة، إذ أنه ليس بالإمكان تطبيقه على كل أصول وخصوم المؤسسات التي لا تتبع طريقة القيمة العادلة بصورة كلية، إلا أنه يترجم مثلا، بالتسجيل كمقابل في حساب النتائج وكذا القيم الذاتية أو الناقصة المتأخرة المرتبطة بسندات المساهمة أو الحقوق أو الديون المعبر عنها بالعملة الصعبة كما أنه يقتضي كذلك إجراء اختبارات للتدهور لإعادة التقييم المنتظم لقيمة الاستثمارات المادية.

ثالثا: أولوية الميزانية العامة على حساب النتيجة

حيث أن مراجعة IAS/IFRS تعتمد على منح الأولوية لتحديد مفاهيم الأصول والخصوم ( تعريفها ) وبالتالي فإن المنتج يتحدد إما بزيادة في الأصول أو عن طريق انخفاضه .  
وتقاس النتيجة كتطور للأموال الخاصة المعايينة بين الإغلاق والفتح.

إصدار تقارير تراعي معدل التضخم سيكون لها الأثر على العائدات غير الطبيعية أثناء فترة الإعلان عن الإيرادات السنوية

3-2-2- الآثار السلبية

وبالرغم ما يقدمه النظام المحاسبي المالي الجديد من إيجابيات إلا أنه يواجه في الواقع حدودا هيكلية ذكر منها:  
وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي.  
ضوابط النظام المحاسبي الوطني، خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق.

الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية ، مقابل الأخبار بتأثير التغيير على النتيجة، وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يحتاج إلى تأطير من ذوي خبرة عالية ليتمكن الشريحة العاملة في المجال المحاسبي من كم معرفي وتقنيات حديثة للتطبيق الميداني لهذا النظام بالإضافة إلى هذا وجوب تكوين العدد الكافي للمؤطرين بحيث يمكن في ظرف سنة أو سنتين من تغطية كل الوطن بل كل القطاعات خاصة قطاع التربية والتكوين، من تربية وطنية وتكوين مهني وتعليم عالي.

ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي.  
إن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يأتي مبتغاه إلا من خلال إصلاحات لقطاعات متعددة أخرى سواء على الصعيد القانوني أو من حيث تكوين الموارد البشرية.

النظام السياسي وميزان الملكية بين القطاع العام والقطاع الخاص: تلعب الشركات الحكومية في الغالب دورا مهما في التطوير الاقتصادي في الجزائر. وتختلف طريقة إعداد التقارير المالية في القطاع الخاص عنها في القطاع العام تبعا للحاجات المختلفة للذين يطلعون على المعلومات الواردة في التقارير. ففي حالة القطاع العام، وفي الجزائر التي يخضع الاقتصاد فيها لسيطرة الدولة المركزية، نرى أن التأثير الحكومي على عملية إرساء المعايير يميل إلى أن يكون أقوى بكثير مما هو عليه الحال في البلدان الأخرى، إذ يدخل ضمنها متطلبات الإبلاغ التي تهدف إلى إبراز جوانب التطور الاجتماعي والتطور الاقتصادي الشامل إلى جانب أوجه الإبلاغ ذات الطابع المالي الصرف.

مستوى التقدم الاقتصادي: في الجزائر نجد أن ملكية الشركات تميل إلى أن تكون في يد الحكومة. وفي الوقت نفسه نرى أن الاحتمال ضئيل في وجود عدد كبير من المحاسبين القانونيين الذين يزاولون المهنة ويعملون على تطوير الروح المهنية في المحاسبة. وهكذا نرى أن غياب الحاجة وعدم المقدرة على إعداد تقارير مالية رفيعة المستوى لهما تأثير قوي على الحد من قدرة الجزائر على تطوير معايير محاسبية بالمعنى الحقيقي للكلمة.  
النظام الضريبي: في بعض الحالات قد يكون للنظام الضريبي وما يرافقه من تشريعات اثر لا يستهان به على تطوير معايير المحاسبة الدولية. على سبيل المثال نرى أن الأسلوب المحاسبي الذي ينص على أن "الوارد أخيرا يصدر أولا" في الولايات المتحدة يستخدم فقط للأغراض الضريبية في حالة ورودها في التقارير المالية.

طرح سهم في الأسواق الخارجية: إن الحاجة إلى جذب المستثمرين الأجانب، سواء على شكل استثمار مباشر أو من خلال محافظ استثمارية، تستدعي أن يكون في الجزائر نظام مقبول لتقديم إقرارات البيانات المالية. وأحياناً قد يكون ذلك حافظاً أكبر على تطوير معايير محاسبية سليمة مما لو اقتصر الأمر على حاجات الشركات المحلية في البلد نفسه. نتيجة لذلك نرى أن المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية هي عضو في مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما أن لها القول الفصل في اعتماد المعايير المذكورة.

#### الخاتمة

إن توافق وتطبيق البيئة الوطنية مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية له منافع وفوائد وأمامه معوقات وصعوبات وتترتب عليهم نتائج وانعكاسات قد تكون إيجابية وقد تكون سلبية إلا أن الجانب السلبي أكثر ميلاً في البيئات الوطنية التي لم تصل بعد إلى ما وصلت إليه البيئات الدولية المتقدمة. حيث لا يمكن للمؤسسات أن تسير التطور وتضمن سوقاً لها إلا بتنظيم عملية المعايرة، وذلك من حيث المنتجات ومستوى الخدمات المقدمة، ووسائل وتقنيات الإنتاج المستعملة، وإعداد برامج وهيكل واضحة ومتابعة ما يحدث على المستوى الدولي، من حيث المعايرة والمعايير، وعلى مستوى المعايير المحاسبية الدولية ينبغي على المؤسسات أن يكون لديها تمثيل في مجلس المعايير المحاسبة الدولي وذلك حتى تطرح المشاكل الموجودة في مجال المحاسبة.

ومع الاتجاه المتنامي لعولمة أو تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العلم من الالتزام بتطبيق هذه المعايير، حيث تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلاً إيجابياً ومضطرباً مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي وهذا من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات. من خلال عملية التوحيد المحاسبي الدولي، نستنتج أنه من الضروري ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات، وذلك بوضع معايير دولية موحدة لضمان تجانس التقارير المالية والقوائم المحاسبية

#### المقترحات

على ضوء ماتقدم يمكن صياغة التوصيات التالية:

- 1- انسجاماً مع نتائج الدراسة فإن الباحث يدعو الوحدات المحاسبية إلى ضرورة إعادة تأهيل كوادرها وأنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، لما لها من قدرة في توصيف السياسات المحاسبية وتحديد مدلولها من حيث النتيجة والمركز المالي للوحدة المحاسبية.
- 2- ضرورة تفعيل القوانين المهنية و الرسمية المتعلقة بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جميع الشركات التي ترغب في إدراج رأسمالها في أسواق رأس المال، لما لهذا الأمر من توفير قاعدة أساسية لترشيد القرارات الخاصة بالاستثمارات، والمساهمة في توزيع الثروة بين المهتمين باقتصاديات تلك الوحدات بعدالة.
- 3- ضرورة أن يكون هنالك توحيد وانسجام بين متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات والمؤسسات الوطنية وبين متطلبات تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات المحلية المختلفة (الضريبة، المالية، النظم الداخلية) مع مستوى الوحدات وإنهاء حالة التناقص بين ما هو مفروض تطبيقه والالتزام به من قبل القوانين المحلية وما يتوجب تطبيقه والأخذ به ومن معايير المحاسبة الدولية.
- 4- يجب تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي،
- 5- اعتماد المعايير الدولية في مجال إعداد التقارير المحاسبية والقوائم المالية بالنسبة للشركات، تبني القوائم المالية والإبلاغ المالي الذي يلبي حاجيات المستثمرين بالدرجة الأولى.

#### التهميش

[1] للمزيد من الإطلاع انظر:

بن طاهر، حسين مدخل الى الوقائع الاقتصادية، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة - الجزائر، ص ص 209 - 216

نسمان هاني، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعايير المحاسبي الدولي رقم " (21) آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية "دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص ص 19-21.

[2] شاهين علي عبد الله، النظرية المحاسبية، محاضرات نظرية المحاسبة، برنامج ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2003، ص ص 09-10.

- [3] سابا ماجد، مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين" دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، غير منشورة الجامعة الإسلامية، 2008، ص ص 11-12.
- [4] فهمي صلاح الدين، مقارنة معايير المحاسبة الدولية IAS، شرح، تحليل، نقد، الطبعة الأولى، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، 2000، ص 93.
- [5] عبد الرزاق عزيزة، المحاسبة و المراجعة الدولية، قطاع الخدمات التعليمية، جامعة القاهرة، القاهرة، بدون سنة النشر، ص 152.
- [6] مرزوقة صالح، بوهرين فتحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة يومي 12 و 13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب - البليدة، ص 07.
- [7] شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج الأخضر باتنة، 2008/2009، ص 67.
- (تاريخ الاطلاع /http://fubabcuaknabager.wirdoress.com2011/11/28/ [8])
- [9] شرويدر ريتشارد، و آخرون، تعريب كاجيجي خالد وفال إبراهيم، نظرية المحاسبة، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 128.
- [10] فهمي صلاح الدين، مرجع سابق، ص 169.
- [11] تشوي فرديك، و آخرون، تعريب زايد محمد عصام الدين وحجاج أحمد حامد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياش، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 354.
- [12] شنائي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج الأخضر باتنة، 2008/2009، ص ص 09-10.
- [13] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص ص 18-19.
- [15] مداني بن بلغيث، محاضرات في مقياس المحاسبة المالية منشورة على شبكة الانترنت، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، السنة الجامعية: 2010/2011.
- [16] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو NSCF، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لمعهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي الوادي حول موضوع NSCF، في ظل المعايير الدولية تجارب: تطبيقات و آفاق، يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص 02.
- [17] صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني وتطبيق، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009/2010، ص ص 77-78.
- [18] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 56.
- [19] صالح بوعلام، مرجع سابق، ص ص 83-84.
- (تاريخ الاطلاع : www.etudia 2011/12/02 ) :

### الملحق الاول

المادة رقم 05 التي تعالج المحاسبة المالية المبسطة؛  
المادة رقم 07 التي تناولت الإطار التصوري؛  
المادة رقم 08 حول المعايير المحاسبية ؛  
المادة رقم 09 مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها؛  
المادة رقم 22 مسك الضبط اليومي للنفقات والإيرادات ؛  
المادة رقم 24 مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي ؛  
المادة رقم 25 محتوى وطرق إعداد القوائم الكشوف المالية ؛  
المادة رقم 30 الحالات الاستثنائية التي تختلف فيها السنة عن 12 شهر؛  
المادة رقم 36 شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة ؛  
المادة رقم 40 كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم الكشوف المالية.

### الملحق الثاني

المادة رقم 4 : حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي ؛  
المادة رقم 16: حول تقييم الأصول وتسجيلها ؛  
المادة رقم 18: حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛  
المادة رقم 25 : حول الإيرادات ؛  
المادة رقم 26: حول الأعباء ؛  
المادة رقم 30 : حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07 -||؛  
المادة رقم 31: حول مدونة الحسابات ؛  
المادة رقم 33: حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية؛  
المادة رقم 34: حول محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج؛  
المادة رقم 35: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول سيولة الخزينة؛  
المادة رقم 36: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول تغير الأموال الخاصة؛  
المادة رقم 37: حول ملحق القوائم المالية؛  
المادة رقم 38: حول إقفال السنة المالية في تاريخ غير 12/31؛  
المادة رقم 41: حول الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛  
المادة رقم 42: حول أخذ القوائم المالية بالاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبية ؛  
المادة رقم 43: حول الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة.