النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ ؟

The financial accounting system, accounting by rules or accounting by principles?

د/ مُحَمَّد الحبيب مرحوم - كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير- جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

mohamed.merhoum@univ-mosta.dz

الملخص:

على غرار باقي دول العالم، تبنّت الجزائر، بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، النظام المحاسبي المالي SCF المستلهم من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. وعلى عكس المخطط الوطني للمحاسبة، الذي كان يهتمّ بالجانب التقني للمحاسبة، فإن النظام المحاسبي المالي يرتكز أساسا على قواعد ومبادئ مُجسّدة في إطار تصوّري يعتمد على فرضيات أساسية واتفاقيات ومبادئ محاسبية، تُضفي على المعلومة المالية خصائص نوعية تُساعد على إعداد قوائم مالية ذات مصداقية. يتضمّن النظام المحاسبي المالي أيضا معايير محاسبية تحدّد طرق التقييم الأوّلية واللّاحقة لعناصر الأصول والخصوم وكذا عناصر الأعباء والنواتج وكيفيّات عرضها وشروط قيدها في القوائم المالية. يُتيح النظام المحاسبي المالي طرقا اختيارية لتقييم وعرض عناصر القوائم المالية، سواء كانت تفضيلية أو بديلة. يجب على مسيري الكيان إذن، اعتماد الخيارات المحاسبية الملائمة، في إطار إعداد سياسات محاسبية، يجب الإفصاح عنها بوضوح في ملاحق القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، المعايير المحاسبية، السياسات المحاسبية، الخيارات المحاسبية.

Abstract:

As well as all the countries around the world, Algeria adopted face of the law 07-11 of November25, 2007, the financial accounting system (SCF) that is inspired from the international accounting standards IAS/IAFRS and it is contrary to the national accounting plan (PCN) which was interested only by the technical side of accounting. The SCF is based substantially on rules and principles characterized with a conceptual framework based on basic assumptions, conventions and accounting principles that cover the financial reporting with certain qualitative characteristics that helps in the elaboration of the trustworthy financial statements. The SCF is also composed of accounting standards which define the initial and subsequent assessment methods of assets, liabilities, incomes and expenses. In addition it mentioned manners and conditions of the way they are presented in the financial statements. The SCF provides quite a few ultimate methods to measure and to submit the financial statements whether they are preferential or alternative. Therefore, the entity leaders should better implement appropriate accounting options, within the context of the elaboration of their accounting policies. Otherwise there is also a need to give a clear overall view in the financial statements appendices.

Key words: Conceptual framework, Accounting principles, Accounting standards, Accounting policies, Accounting options.

JEL classification : M41

Received: 02//05/2018
Revised: 16/05/2018
Accepted: 29/05/2018
Online publication date: 01/06/2018

مقدمة

مع تسارع انتشار العولمة وتطور مظاهرها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لم تعد الكيانات[1] الاقتصادية المتوسطة وصغيرة الحجم قادرة على الاستمرار والنمو، ما لم تستجب لهذه التطورات وتتأقلم معها وتتعايش مع متطلّباتها. الأمر الذي أوجب عليها السّعي للمحافظة على دورها في التنمية الاقتصادية، سيّما وأنها كانت ولا تزال المحرك الرئيسي لاقتصاديات دول العالم وبالخصوص دول العالم العربي ومنها الجزائر، لما تحققه من خلق للثروة وتعظيم للقيمة المضافة للدخل الوطني وتوفير فرص العمل.

ولا يمكن لمحاسبة الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، التي تشكّل النسبة القصوى للنسيج الاقتصادي بالجزائر، أن تكون في معزل عن تلك التطورات وانعكاساتها، الأمر الذي جعل السلطات العمومية للجزائر، ممثلة بوزارة المالية، تبذل جهودا في إصلاح النظام المحاسبي لإعداد القوائم المالية في هذه الكيانات، أثمرت عن تبنّي الجزائر لنظام محاسبي مالي مستوحى من أسس معايير المحاسبة الدولية، أصبح ساري التطبيق لأوّل مرّة على تلك الكيانات ابتداءً من 01 جانفي 2010.

على عكس المخطط الوطني للمحاسبة[2]، الذي كان يهتمّ بالجانب التقني المحض للمحاسبة، فإن النظام المحاسبي المالي يرتكز أساسا على إطار تصوّري يهتمّ بالدرجة الأولى بفرضيات أساسية، اتفاقيات ومبادئ محاسبية تضفي على المعلومة المالية خصائص نوعية تساعد على إعداد قوائم مالية ذات مصداقية. ومن المكونات الأساسية الأخرى للنظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية التي تحدّد القواعد العامة والشروط الأساسية لقيد عناصر الأصول والخصوم وكذا عناصر الأعباء والمنتوجات في القوائم المالية. تحدد المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي أيضا طرق تقييم تلك العناصر وكيفيات عرضها في القوائم المالية.

ومن خلال دراسة الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، يتبيّن بأنّ الإطار التصوّري ومعايير المحاسبة، تتيح طرق تقييم وعرض اختيارية لعناصر القوائم المالية، بما فيها الطرق التفضيلية والطرق البديلة. وهو ما يجعل مسيري الكيان أمام خيارات محاسبية يجب اعتمادها في إطار سياسة محاسبية مضبوطة تحترم مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية.

من خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية البحث من خلال السؤال الرئيسي الآتي:

ما هي السياسات المحاسبية التي يجب على الكيان الإفصاح عنها، حتى يتسنّى لمستعملي القوائم المالية الحكم بكفاءة على المعلومات المالية والمحاسبية التي يُدلي بها المسؤولون[3] على الحوكمة في الكيان ؟

من خلال السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية الموالية:

- ما هو الإطار المحاسبي الواجب اعتماده من طرف الكيان لإعداد دليل الحسابات الداخلي؟
- ما هي المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة التي على الكيان احترامها عند إعداده للقوائم المالية؟
- ماهي القواعد والتطبيقات الخصوصية التي تتيح خيارات محاسبية عند معالجة المعلومات المالية؟

بغرض الإجابة على إشكالية هذا البحث تمّ تقسيمه إلى المحاور الآتية :

المحور الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي.

المحور الثاني : دليل الحسابات (مخطط الحسابات الداخلي).

المحور الثالث : دليل السياسات المحاسبية.

المحور الرابع : القواعد والتطبيقات الخصوصية (الخيارات المحاسبية).

المحور الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي

يتمّ إبراز ماهية النظام المحاسبي المالي من خلال مفهومه، مجال تطبيقه ومضمونه.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي

حدّد المشرّع الجزائري، بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية".[4]

تُعرف "المحاسبة المالية" بالنظام الذي من شأنه تنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صور صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة.[5]

عند تعريفه للمحاسبة المالية، ركّز المشرّع على المعطيات العددية ولم يُشر للمعطيات الكتابية الوصفية التي تعتبر مهمّة. إن النظام المحاسبي المالي أوجد للمعطيات الكتابية والوصفية كشفا ماليا مستقلاً، يتمثل في الملحق الذي يبيّن القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكمّلة عن الميزانية وحساب النتائج والكشوف المالية الأخرى.

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. حدّدت المادة 04 من القانون 07-11 الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية كالآتي:

2-1- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري

تعرف المادة 416 من القانون المدني الجزائري الشركة، بالعقد الذي يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر، على المساهمة في نشاط مشترك لتقديم حصة من عمل أو مال، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي لمنفعة مشتركة ،كما يتحملون الخسائر التي قد تنجرّ عن ذلك.(6)

اكتفى المشرع المدني بتعريف الشركة وترك تحديد الطابع التجاري لها، إما بشكلها أو موضوعها، للمشرع التجاري الذي حصر الشركات التجارية بشكلها بموجب المادة 544 من القانون التجاري الجزائر كالآتي:

- شركة التضامن؛
- شركة التوصية التي تتفرع إلى شركة التوصية البسيطة وشركة توصية بالأسهم؛
- الشركة ذات المسؤولية المحدودة والتي تضم أيضا المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة؛
- شركة المساهمة.

2-2- التعاونيات

اكتفى المشرع الجزائري بإدراج التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي دون تعريفها ودون تحديد أنواعها والحالات التي فيها ملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي. وهذه من بين النقاط التي تتطلب البحث للتعريف بمفهوم التعاونية وتحديد أنوعها والحالات التي تصبح فيها ملزمة بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد كالتعاونيات الفلاحية، تعاونيات التأمين، التعاونيات العقارية وتعاونيات الاستهلاك التابعة للخدمات الاجتماعية على مستوى المؤسسات الوطنية.

2-3- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون

اعتبر المشرع الجزائري الأشخاص الذين ينتجون السلع والخدمات التجارية، ملزمون بمسك محاسبة مالية، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين. وحتى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية هم ملزمون بمسك محاسبة مالية، إذا كانوا يزاولون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، سواء كان ذلك بهدف الربح أم لا. كالغرف الصناعية والتجارية، غرف الحرف والصناعات التقليدية والفلاحة والصيد البحري.

2-4- الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي

لقد وسّع المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ليضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذي لا يدخلون ضمن الفئات المبينة أعلاه. ولكن هم ملزمون بمسك المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي، كحضائر المعدات التابعة لمديريات الأشغال العمومية (DTP)(7) على مستوى مختلف ولايات الوطن، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC).(8)

2-5- الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

طبقا لأحكام المادة الثانية من القانون 07-11، استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.[9] أمّا الكيانات الجدّ صغيرة التي لا يتعدّى عدد مستخدميها ورقم أعمالها ونشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في "المحاسبة المالية" وتعدّ كشوفها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى "محاسبة الخزينة" نظرا لتبنيها لفرضية الخزينة وليس فرضية الالتزام.[10]

3- مضمون النظام المحاسبي المالي

يحدّد الفصل الأول من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمّن للنظام المحاسبي المالي تعريف المحاسبة المالية. كما حدد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مع حصر الاستثناءات من مجال تطبيقه.[11] حدّد الفصل الثاني مضمون النظام المحاسبي المالي الذي يتكوّن من الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات وكيفية سيرها.[12]

حدد الفصل الثالث من القانون كيفية تنظيم المحاسبة، من خلال حصر العمليات الإجبارية الملزم بها الكيان لإعداد وعرض الكشوف المالية،[13] وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية، وكذا شروط وكيفية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.[14] أما الفصل الرابع عدد الكشوف المالية السنوية الواجب على الكيانات إعدادها، كما حدد الهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها.[15]

تعرّض الفصل الخامس إلى الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدمجة. وحالات الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني التي تشكل مجموعة اقتصادية، والتي هي مجبرة على إعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيّات وطرق وإجراءات نشرها.[16]

أما الفصل السادس بيّن الحالات التي يلجأ فيها الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية، إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.[17] واختُتم القانون 07-11 بفصل سابع بيّن الأحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيّز التنفيذ وإلغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

يمكن تلخيص محتوى القانون 07-11 المتضمّن النظام المحاسبي المالي في الجدول الآتي:

جدول رقم 01 : محتوى القانون 07-11 المؤرخ 2007/11/25

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون 07-11
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية، مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي والاستثناءات من مجال التطبيق.	من 02 إلى 05
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات.	من 06 إلى 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الإجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك محاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.	من 10 إلى 24
الفصل الرابع	الكشوف المالية	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية، كيفية إعداد وعرض الكشوف المالية.	من 25 إلى 30
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	شروط وكيفيّات، طرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.	من 31 إلى 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.	من 37 إلى 40
الفصل السابع	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيّز التنفيذ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في الجريدة الرسمية.	من 41 إلى 43

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25

المحور الثاني : دليل الحسابات (مخطط الحسابات الداخلي)

إن الحاجة إلى لغة محاسبية متجانسة ومتداولة بين جمهور المحاسبين، بمن فيهم المهنيين والأكاديميين، تسهل التفاهم والتعاون فيما بينهم وتكون مناسبة للنظام المحاسبي، حيث جعلت المنظمات المحاسبية والهيئات المختصة في كل بلد تبحث عن دليل موحد للحسابات يلزم تطبيقه. ويُعرّف الدليل المحاسبي على أنه عملية اختيار وتحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتم بالوحدة المحاسبية، وتجميعها وتبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، ثم وضعها في إطار عام وإعطائها رموزا أو أرقاما مميزة لكل منها.[18] ويبين هذا المفهوم أن الدليل المحاسبي يعتبر المفتاح الرئيسي لأي نظام محاسبي لاشتماله على ترجمة للمدخلات والمخرجات في المعاملات المالية التي يشملها هذا النظام.[19]

تنفيذا لأحكام الفقرة 311-1 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، يُعدّ كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل، ملائما لهيكله ونشاطه ويلبي المنظومة المعلوماتية للتسيير.[20] يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا محاسبيا ذي رقمين اثنين، يُطبق على جميع الكيانات مهما كان نشاطها أو حجمها، وبالإضافة إلى ذلك يمكن للكيانات أن تفتح داخل هذا الإطار المحاسبي الحسابات الفرعية الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها.[21] يُعدّ مخطط الحسابات الداخلي المشرفون على المحاسبة داخل الكيان مستعينين بالخبير الخارجي المختص في النظام المحاسبي المالي.

المحور الثالث: دليل السياسات المحاسبية

طبقا لأحاكم المادة 25 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، تُعدّ الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة. ترفق هذه الكشوف بملحق يبين السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الكيان ويوفر معلومات عددية ووصفية مكملة للكشوف المالية.

من واجب كل كيان، معني بتطبيق النظام المحاسبي المالي، أن يعدّ دليلا للسياسات المحاسبية المعتمدة، مع وجوب المصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للكيان.[22]

1- تعريف السياسات المحاسبية

أطلق المشرع الجزائري على السياسات المحاسبية تسمية الطرق المحاسبية، التي عرّفها من خلال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي كما يلي: "تمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية".[23]

تسمي لجنة معايير المحاسبة الدولية هذه الطرق بالسياسات المحاسبية، طبقا لأحكام الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم 01 " إعداد وعرض القوائم المالية"، الذي يُعرّفها بالمبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، على أن يتم الأخذ بمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية.[24]

2- عناصر السياسات المحاسبية

من خلال تعريف النظام المحاسبي المالي للطرق المحاسبية، يتبين بأن السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الكيان تتكون من المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة والقواعد والتطبيقات الخصوصية.

2-1- المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة

تتمثل المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، في الفرضيات الأساسية والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي نص عليها الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.

2-1-1- الفرضيات الأساسية

ينصّ الإطار التصوري على أن الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تُعدُّ وتُعرضُ على أساس فرضيتين أساسيتين هما:

فرضية محاسبة الالتزام، التي بموجبها تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام، عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث، وتُعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.(25)

فرضية استمرارية الاستغلال، التي بموجبها تُعدّ الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلّا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب. وإذا لم يتمّ إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.(26)

2-1-2- الخصائص النوعية للمعلومة المالية

اكتفى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بسرد أربع خصائص نوعية، يجب على المعلومة الواردة في الكشوف المالية أن تتسم بها، وترك تعريفها لمعجم التعاريف الملحق بالقرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الذي عرفها كما يلي:

الدلالة : التي تتمثل في جودة المعلومة، عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية، من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها.(27)

المصداقية : التي تعبر عن جودة المعلومة، عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر، والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عمّا هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن يُنتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.(28)

قابلية المقارنة : التي تسمح لمستعملي الكشوف المالية إجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات في ظل احترام استمرارية الطرق المعتمدة من طرف الكيان.(29)

قابلية الفهم : التي تجعل المعلومة سهلة الفهم من طرف أي مستعمل ذي معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.(30)

2-1-3- الاتفاقيات المحاسبية

عند إعداد وعرض الكشوف المالية، يقضي النظام المحاسبي المالي باحترام ثلاث اتفاقيات محاسبية، عرفها الإطار التصوري :

اتفاقية وحدة الكيان: التي على أساسها يجب أن يُعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومتوجاته، والذمة المالية للمشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه. ويجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه.(31)

اتفاقية الوحدة النقدية: التي تلزم الكيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية، حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، وعرضها في الكشوف المالية. وفق هذه الاتفاقية لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقييمها نقدا، مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي التي تذكر في الملحق بالكشوف المالية، عندما تكون ذات أثر مالي.(32)

اتفاقية الكلفة التاريخية: التي بموجبها تُقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها العادلة.(33)

2-1-4- المبادئ المحاسبية

يُبرزُ دليل السياسات المحاسبية، المرفق بملحق الكشوف المالية، المبادئ المحاسبية التي على أساسها، يُعدّ الكيان كشوفه المالية ويعرضها. يبين الجدول الآتي المبادئ المحاسبية التي نصّ عليها النظام المحاسبي المالي والنصوص التشريعية والتنظيمية التي تضمّنتها.

جدول رقم 02 : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

المبدأ المحاسبي	المصدر التنظيمي والتشريعي
عدم المقاصة	المادة 15 من القانون 07-11
القيد المزدوج	المادة 16 من القانون 07-11
الأهمية النسبية	المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156

استقلالية السنة المالية	المادة 12 من المرسوم التنفيذي 08-156
الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال السنة المالية	المادة 13 من المرسوم التنفيذي 08-156
الحيطة والحذر	المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156
ديمومة الطرق المحاسبية	المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156
ثبات الميزانية الافتتاحية	المادة 17 من المرسوم التنفيذي 08-156
أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني	المادة 06 من القانون 07-11 المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156
الصورة الصادقة	المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156
ربط الأعباء بالمنتوجات	الفقرة من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26

المصدر: تم إعداده بناء على الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

المحور الرابع : القواعد والتطبيقات الخصوصية (الخيارات المحاسبية)

تتمثل القواعد والتطبيقات الخصوصية، في الخيارات المحاسبية34 المتاحة من طرف معايير النظام المحاسبي المالي للتقييم والإدراج في الحسابات لمختلف عناصر الميزانية، من أصول وخصوم وأموال خاصة وعناصر حساب النتائج من أعباء ومنتوجات، وكذا طرق عرضها في الكشوف المالية. نصّت معايير النظام المحاسبي المالي على خيارات تفضيلية يجب على الكيان اعتمادها، وعند استحالة تطبيقها يلجئ الكيان إلى الخيار البديل، مع تبرير هذا الاختيار في ملحق الكشوف المالية والأسباب التي أدّت إلى ذلك.

حدّد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومعاييره المحاسبية الخيارات المحاسبية، بما فيها الخيارات التفضيلية والخيارات البديلة، بالنسبة لمختلف عناصر الميزانية وحساب النتائج وطرق عرض الكشوف المالية، والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعات متجانسة كما يلي:

1- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات

عدّد النظام المحاسبي المالي عدّة خيارات محاسبية تتعلّق بالتقييم الأوّلي والتقييم اللاحق للتثبيتات العينية وما يتعلّق بها كما يلي :

1-1- التقييم اللاحق للتثبيتات العينية

عند إدراجها الأول في الحسابات، تُقيّم التثبيتات العينية في الحسابات بتكلفتها التاريخية.[35] وعند إدراجها في الحسابات لاحقا، عند إقفال السنة المالية، يتم تقييمها بكلفتها منقوص منها الإهتلاكات وخسائر القيمة، وهو ما يعرف بطريقة الكلفة.

غير أنه يرخص للكيان أن يُدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.[36] أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوص منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.[37] وهو ما يعرف بطريقة القيمة الحقيقية.

1-2- طرق إهتلاك التثبيتات

يمثل الإهتلاك انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدُرّها التثبيت بوتيرة تحدد وفق الطريقة المعتمدة من طرف مسيري الكيان. يقترح النظام المحاسبي المالي ثلاثة خيارات تمثل طرق إهتلاك التثبيت، بما فيها الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج، اللتان تعتبران طريقتان بديلتان للطريقة الخطية التي تمثل الطريقة التفضيلية المعتمدة، في حالة عدم التمكّن من تحديد وتيرة الاهتلاك بصورة صادقة.[38]

1-3- التقييم اللاحق للعقارات الموظفة

بعد أن يتم الإدراج الأوليّ للعقارات الموظفة في الحسابات، باعتبارها تثبيتا عينيا وفق كلفتها التاريخية، تُدرج في الحسابات لاحقا، إما بطريقة الكلفة أو بطريقة القيمة الحقيقية.[39] كلتا الطريقتان اختياريتان ولا تتسم أيّ منهما بالأفضلية بالمقارنة مع الأخرى.

1-4- التقييم الأولي للتثبيتات المقتناة بعقد إيجار تمويلي

يمثل الإيجار التمويلي عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى المستأجر، يؤدي عند انتهاء مدته إلى تحويل الملكية أو عدم تحويلها.[40] عند التقييم الأولي للأصل الذي تمّ اقتناؤه بموجب عقد إيجار تمويلي، يُدرج الأصل المستأجر

في حسابات أصول الميزانية، بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحيّنة الدنيا للمدفوعات بمقتضى عقد الإيجار، إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.[41] في هذه الحالة، لا يمكن تفضيل طريقة على الأخرى، بل يجب على الكيان تطبيق إحدى الطريقتين الاختياريتين متى كان تطبيق إحداهما أقل كلفة من الأخرى.

1-5- التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة

طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول، يُدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل.[42] ويمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة، كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تمّ استخدامها فيها. وعليه فإنها لا تُدرج في الحسابات في شكل تثبيتات بل تقيّد كأعباء في حساب نتائج السنة المالية.[43] في هذه الحالة، على الكيان أن يحدد في دليل السياسات المحاسبية الواجب إرفاقه بملحق الكشوف المالية، مبلغ الحد الأعلى لقيمة التثبيتات العينية التي تُدرج في الحسابات كأعباء.

2- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات

2-1- التقييم الأولي لتكلفة المخزونات

وفقا للقواعد العامة للتقييم، تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها. تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا أو ما يعرف بالتكاليف الموحدة القياسية التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.[44]

كلتا الطريقتان اختياريتان ولا تتسم أيّ منهما بالأفضلية بالمقارنة مع الأخرى. غير أنه بمقارنتهما بطرق التقييم البديلة الموالية يمكن اعتبارهما طريقتين تفضيليتين باعتبارهما من القواعد العامة للتقييم. وعندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتمّ تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.[45] وهذا ما يمثل الطريقة البديلة الأولى للطريقتين التفضيليتين المشار إليهما أعلاه.

في حالة ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف، تنجرّ عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات، من غير التموينات، يتمّ تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.[46] وهو ما يُعرف بطريقة هامش الربح التي تعتبر الطريقة البديلة الثانية للطرق المشار إليها أعلاه.

2-2- طرق المتابعة المحاسبية للمخزونات

ينص النظام المحاسبي المالي على أن اختيار طريقة المتابعة المحاسبية للمخزون تعود إلى قرار مسيري الكيان، الذين لهم أن يختاروا إما طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد المتناوب.[47] لا يمكن اعتبار أيّة طريقة تفضيلية بالمقارنة مع الأخرى، وللمسيرين الحق في اختيار طريقة الجرد التي يرون أنها تلائم خصوصيات الكيان، على أن يبيّنوا بوضوح الطريقة المعتمدة في دليل السياسات المحاسبية الذي يُرفق بملحق الكشوف المالية، مع الحرص على ديمومة تطبيقها احتراما للمبدأ المحاسبي ثبات الطرق المحاسبية.[48]

2-3- تقييم السلع المتعاوضة

يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا، وإما بطريقة الكلفة المتوسطة المرجحة للشراء أو للإنتاج. يختار الكيان الطريقة التي تناسب ظروفه دون تفضيل إحداهما على الأخرى. ويجب عليه أن يُبيّن بوضوح الخيار المحاسبي المعتمد لتقييم المخزونات أو متابعتها في ملحق الكشوف المالية.[49]

3- الخيارات المحاسبية المتعلقة بعرض الكشوف المالية

3-1- معالجة أثر التغير في الطرق المحاسبية

تخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يطبقها أي كيان لإعداد وتقديم كشوفه المالية.[50] ولا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.[51]

بعد موافقة أجهزة التسيير المؤهلة على الأثر الناتج عن تغيير الطرق المحاسبية، يتمّ عرضه في الكشوف المالية بتحميله في حساب الترحيل من جديد لأرباح السنة المالية الجارية وفق الطريقة التفضيلية. وإذا تعذر ذلك، يُحمّل إلى حساب الترحيل من جديد الذي يناسب النتائج غير الموزعة للسنوات المالية السابقة وفق الطريقة البديلة.[52]

2-3- طريقة عرض حساب النتائج

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية. يُبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا أو خسارة.[53] يجب على الكيان إعداد حساب النتائج حسب طبيعته، بالاعتماد على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب طبيعتها، وهذا ما يمثل الطريقة التفضيلية لإعداد حساب النتائج. كما للكيان أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق باستعماله لمدونة الحسابات حسب الوظيفة مكيّفة مع خصوصياتها واحتياجاتها، وهو ما يمثل الطريقة البديلة المكملة لإعداد حساب النتائج.[54]

3-3- طريقة عرض جدول سيولة الخزينة

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.[55]

تُقدّم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية، إمّا بالطريقة المباشرة التي يوصي بها النظام المحاسبي المالي، ممّا يجعلها طريقة تفضيلية، أو بالطريقة غير المباشرة التي يمكن وصفها بالطريقة البديلة.[56]

4- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالعناصر الأخرى

1-4- إدراج إعانات تمويل تثبيتات غير قابلة للاهتلاك في الحسابات

تدرج الإعانات التي تمول تثبيتات قابلة للاهتلاك في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج على مدى عدة سنوات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب.[57] وفيما يخص الإعانات التي تموّل تثبيتات غير قابلة للاهتلاك، تُدرج في الحسابات كمنتوجات وفق الإهتلاك المتناسب المحسوب على مدى الفترة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وهذا ما يمثل الطريقة التفضيلية. وفي حالة عدم تحديد شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل في حساب النتائج كمنتوج على مدى 10 أعوام حسب الطريقة الخطية،[58] وهذا ما يمثّل الطريقة البديلة.

2-4- التقييم اللاحق للأصل البيولوجي

عند إدراج الأصل البيولوجي في الحسابات للمرة الأولى، يتمّ تقييمه بقيمته الحقيقية. وعند إدراجه اللاحق في الحسابات يتمّ تقييمه بالقيمة الحقيقية منقوص منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وهو ما يمثل الطريقة التفضيلية. غير أنه إذا تعذّر تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة يتم تقييم الأصل البيولوجي بكلفته منقوص منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة،59 التي تمثل في هذه الحالة الطريقة البديلة.

3-4- إدراج تكاليف القروض في الحسابات

تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها.[60] غير أنه يمكن إدماج التكاليف المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل، يتطلب مدة طويلة من التحضير تتعدى 12 شهرا، قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل.[61] لا يمكن تفضيل طريقة على الأخرى، وللكيان الحق في اختيار الطريقة التي تناسبه على أن يبرزها بوضوح في دليل السياسات المحاسبية المرفق بملحق الكشوف المالية.

4-4- إدراج أعباء ومنتوجات العقود طويلة الأجل في الحسابات

تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات، التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأمد، حسب وتيرة تقدم العملية، عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية، وفق طريقة التقدم التي تعتبر الطريقة التفضيلية.[62] غير أنه إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة

العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، يسمح للكيان، على سبيل التبسيط، أن يسجل المنتوجات التي يكون تحصيلها محتملا، وفق مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة، وفق طريقة الإتمام التي تعتبر طريقة بديلة.(63)

الخاتمة

يسعى الكيان جاهدا لإرساء نظام حوكمة، هدفه الحفاظ على توازن الأطراف الفاعلة من ملاّك ومسيّرين، مستخدمين ومستثمرين، مقرضين، زبائن وموردين، دون أن ننسى إدارة الضرائب. ونظرا لتعدّد مستعملي القوائم المالية، يعدّ الكيان قوائم مالية تأخذ بعين الاعتبار متطلّبات كلّ طرف مع الحرص على احترام المبادئ والمعايير المحاسبية التي حدّدها النظام المحاسبي المالي.

إن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يمثل تغيرا في الطرق المحاسبية يؤدي بالكيان إلى إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوف المالية الأولى المعدة وفق النظام المحاسبي المالي. ومن خلال دراسة الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، يتبيّن بأنّ هذا الأخير يتيح طرق تقييم وعرض عدة لعناصر القوائم المالية، بما فيها الطرق التفضيلية والطرق البديلة. وهو ما يجعل مسيري الكيان أمام خيارات محاسبية64 يجب اعتمادها في إطار سياسة محاسبية مضبوطة تحترم مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية.

إنّ عدم اعتماد الكيان لسياسات محاسبية مضبوطة ومعتمدة بطريقة نزيهة وشفّافة يجعله غير قادر على التحكّم في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية. كما يجعله عرضة لجملة من المناورات الإبداعية التي تخلّ بنزاهة القوائم المالية، ممّا يؤثّر سلبا على متخذي القرار من مستعملي القوائم المالية.

يجب على الكيان إذن أن يفصح بوضوح على السياسات المحاسبية المعتمدة، حتى يتسنّى لمستعملي القوائم المالية الحكم بكفاءة على المعلومات المالية والمحاسبية التي يدلي بها المسؤولون على الحوكمة في الكيان.

تلك هي النتائج التي تمخّض عنها التوصيات الكفيلة بإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، كما يلي:

تلقين مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد للمحاسبين المهنيين والأجراء المكلفين بإعداد الكشوف المالية ومراقبتها بصورة دائمة.

إعادة النظر في برامج تدريس مادة المحاسبة في مختلف الأطوار التعليمية وبالخصوص الجامعية حتى تتواءم المنظومة التربوية مع متطلبات سوق عمل مهني المحاسبة.

تكييف المنظومة التشريعية مع القانون المحاسبي الجديد بتذليل الفوارق وجعله يتواءم والتشريعات الأخرى كالقانون الجبائي والقانون التجاري.

تكييف القانون المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية التي هي في تطور مستمر ودائم مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر التي تتلاءم مع معيار التقرير المالي للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم.

المراجع

الكتب

1. عاشور كتوش، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
2. منير محمّد سالم، رمضان محمّد غنيم، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة القاهرة، مصر، 1986.

الأطروحات

1. Samira DEMARIA, Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français, Thèse en vue de l'obtention du Doctorat ès Sciences de Gestion, Présentée et soutenue publiquement le 23 octobre 2008, Université de Nice-Sophia Antipolis, Institut d'administration des entreprises, P 18.

المجلات

1. أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظم المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمّد خيضر بسكرة، نوفمبر 2011.
2. DEMARIA, Samira, DUFOUR, Dominique. «Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la prudence ?». Comptabilité Contrôle Audit, 2007, numéro spécial, p. 195.

مؤتمرات وملتقيات

1. مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهّل، ورقة مقدمة إلى لجنة تنظيم الملتقى الدولي الأوّل حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات و آفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، كلية الاقتصاد، المركز الجامعي بالوادي.

2. سعد براوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS ، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

الدلائل (Guides)

1. النظام المحاسبي المالي، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، المؤسّسة الوطنية للفنون المطبعية، الجزائر، 2009.
2. Huang, C. J., & Ho, Y. H. (2017). Governance and economic growth in Asia. The North American Journal of Economics and Finance, 39, 260-272.

النصوص التشريعية والتنظيمية

1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.
2. الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.
3. الأمر رقم 96-27 مؤرخ في 09 ديسمبر 1996، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.
4. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
5. المرسوم التنفيذي 09-110 مؤرخ في 07 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.- القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
6. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
7. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

الهوامش

1- يعبّر مصطلح الكيان على المؤسّسة أو المنشأة، وهو مصطلح استعمله المشرّع الجزائري عند إعداده للنظام المحاسبي المالي.

2- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، والقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

3- طبقا لأحكام النظام المحاسبي المالي، فإنّ مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق مسيّري الكيان (المسّر في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ومجلس الإدارة في شركة المساهمة.

4- النظام المحاسبي المالي، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، المؤسّسة الوطنية للفنون المطبعية، الجزائر، 2009، ص 07.

5- النظام المحاسبي المالي، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، المؤسّسة الوطنية للفنون المطبعية، الجزائر، 2009، ص8.

6- المادة 416 من القانون المدني الجزائري.

7 - Parc de matériels relevant de la Direction des travaux publics
- Caisse Nationale de l'Assurance sur le Chômage. 8

9 - المادة 02 الفقرة 02 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

10 - المادة 05 من القانون 07- 11.

11 - المواد من 2 إلى 5 من القانون 07-11.

12 - المواد من 06 إلى 09 من القانون 07-11.

13 - عند إعداده للنظام المحاسبي المالي، استعمل المشرّع الجزائري مفهوم الكشوف المالية التي تمثّل القوائم المالية التي يُعدّها الكيان.

14 - المواد من 10 إلى 24 من القانون 07-11.

15 - المواد من 25 إلى 30 من القانون 07-11.

16 - المواد من 31 إلى 36 من القانون 07-11.

17 - المواد من 37 إلى 40 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25.

- منير محمود سالم، رمضان مُحَمَّد غنيم، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة القاهرة، مصر، 1986، ص38. 18

19- أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول ، جامعة مُحَمَّد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001، ص61.

20- عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص59.

21- الفقرة 312-01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

22- يمثّل المسيّر الجهاز الاجتماعي للشركة ذات المسؤولية المحدودة ومجلس الإدارة في شركة المساهمة.

23- المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر، 2009 ، ص18.

24- سعد براوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 11.

25- المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

26- المادة 7 من المرسوم التنفيذي 156/08.

27- التعريف رقم 72 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية الجزائرية مؤرخة في 25-03-2009، العدد رقم 19.

28- التعريف رقم 41 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26.

29- التعريف رقم 14 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26.

30- التعريف رقم 54 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26.

31- المادة 9 من المرسوم التنفيذي 08/ 156.

32- المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156/08.

33- المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08.

34- Samira DEMARIA, Dominique DUFOUR. «Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la prudence ?». Comptabilité Contrôle Audit, 2007, numéro spécial, p. 195.

35- الفقرة 121-05 من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

36- الفقرة 121-20 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

37- الفقرة 121-21 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

38- الفقرة 121-07 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

39- الفقرة 121-17 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

40- الفقرة 135-01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

41- الفقرة 135-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

42- الفقرة 121-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

43- الفقرة 121-04 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

44- الفقرة 123-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

45- الفقرة 123-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

46- الفقرة 123-04 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

47- المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص148.

48- المادة 717 من القانون التجاري.

49- الفقرة 123-06 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

50- الفقرة 138-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

51- الفقرة 138-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

52- الفقرة 138-04 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

53- الفقرة 230-01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

54- الفقرة 230-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

55- الفقرة 240-01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

56- الفقرة 240-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

57- الفقرة 124-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

58- الفقرة 124-04 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

59- الفقرة 121-19 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

60- الفقرة 126-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

61- الفقرة 126-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

62- الفقرة 133-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

63- الفقرة 133-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

64 -Samira DEMARIA, Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français, Thèse en vue de l'obtention du Doctorat ès Sciences de Gestion, Présentée et soutenue publiquement le 23 octobre 2008, Université de Nice-Sophia Antipolis, Institut d'administration des entreprises, P 18.