

أثر الإصلاحات الاقتصادية المتبنات في الجزائر في إعادة النظر  
في النظام المحاسبي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

GEL:04

تاريخ الاستلام 2015/10/29 تاريخ القبول 2016/01/30

أ.بن صابر سليمان أسماء

البريد الإلكتروني asma.bensaber@yahoo.fr

- جامعة تلمسان

أ.د. بندي عبد الله عبد السلام

البريد الإلكتروني a\_bendiabdellah@yahoo.fr

كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية- جامعة تلمسان

الملخص :

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إيضاح الأثر المباشر للإصلاحات الاقتصادية التي تم تبنيها في الجزائر في السنوات الأخيرة و المتمثلة في تخليها عن الاقتصاد الموجه و تبنيها لاقتصاد السوق, إضافة الى إعداد نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS), بحيث اعتبر التوجه نحو عمليات الإصلاح المحاسبي في الجزائر ضرورة حتمية أمام متطلبات المحيط الاقتصادي العالمي الحالي و فشل النظام المحاسبي القديم في ملائمة المستجدات الاقتصادية التي تستدعي التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية التي جاءت في النظام المحاسبي الجديد.

الكلمات المفتاحية: الإصلاحات الاقتصادية، الإصلاح المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية.

## Résumé :

Cette recherche vise à clarifier l'impact direct des réformes économiques adoptées par l'état algérien ces dernières années, à travers l'abandon de l'économie orientée et l'adoption de l'économie de marché. Plus précisément, ce papier traite de l'adoption d'un nouveau système comptable et financier en conformité avec les normes comptables internationales (IAS-IFRS), sachant que cette nouvelle orientation comptable est considérée, en Algérie, comme un processus de réforme impérative face à l'échec de l'ancien système comptable et les exigences de l'environnement économique mondial actuel qui nécessitent le respect des normes comptables internationales.

Mots clés: réformes économiques, réformes comptables, système comptable et financier, normes comptables internationales.

مقدمة :

عرفت الجزائر تغيرات جذرية في كافة الميادين وبالخصوص في مجال تنظيم و توجيه الاقتصاد الوطني كالانتقال من الاقتصاد الموجه الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، و لعل أبرز متطلبات التوجه الجديد تتمثل في ظهور جملة من النقائص في النظام المحاسبي القديم " المخطط الوطني المحاسبي " كان من الضروري القيام بإصلاحات حتمية في ظل هذه الظروف الحالية لمحاولة التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبني نظام محاسبي جديد يتماشى والتطلعات المستقبلية للاقتصاد الوطني من شأنه عصرنه شكل المخطط الوطني، و وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS فكانت نتيجة لهذا التغير تطبيق النظام النظام المحاسبي المالي الجديد SCF. تحاول هذه الورقة الإجابة على الإشكالية الآتية والمتمثلة في:

ما أثر الإصلاحات الاقتصادية على النظام المحاسبي الجزائري؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، ستحاول هذه الورقة التعرض للنقاط الآتية:

أولاً: وضعية الاقتصاد الجزائري قبل الإصلاحات تحت ظل النظام

الاشتراكي

ثانياً: الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر.

ثالثا: الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

رابعا: أثر الإصلاحات الاقتصادية في تجديد النظام المحاسبي.

1. وضعية الاقتصاد الجزائري قبل الإصلاحات تحت ظل النظام

الاشتراكي :

مر الاقتصاد الجزائري بعدة مراحل منذ الاستقلال، حيث اتبعت الجزائر بعد استقلالها على سياسة اقتصادية اشتراكية، وذلك راجع إلى الميل النفسي للإنسان الجزائري نحو النظام الاشتراكي لأنه نظام يقدر العمل كوسيلة لكسب الحلال وعلى مبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الثروات وعلى مبدأ التضامن الاجتماعي في الحياة، ومن أسباب تبني هذا النظام حسب الدكتور بلقاسم حسن بهلول هو الخوف من خضوع السوق لاستغلال أجنبي إذا ما ترك تنظيم الاقتصاد لقانون السوق مما ينتج عنه تنامي طبقة طفيلية تكون مجرد آلة استغلال اجتماعية للجمهور الواسع من الشعب.<sup>1</sup> فبذلك هيمنت الدولة على كل المجالات باستعمالها المؤسسات العمومية كأداة لتنفيذ سياستها من أجل تحسين مستوى معيشة أفرادها، و تحقيق مكانة معتبرة للدولة الجزائرية ضمن دول العالم.

### 1.1 مرحلة الانتظار (1962-1966) :

تميزت هذه المرحلة بخراب كبير نتيجة لسبع سنوات من الحرب والتخريب الاستعماري الذي دمرت بموجبه البنية التحتية و الهياكل الاقتصادية. خلال هذه المرحلة تدهورت الحالة الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى مشاكل تسييرية. تولى العمال الجزائريين إدارة تلك المشروعات الاقتصادية الموجودة سابقا (مراسيم 1963 حول التسيير الذاتي). تعتبر هذه العملية أول مسيرة تصحيحية للاقتصاد بعد الاستقلال رغم عدم وضوح النموذج الوطني للتنمية الاقتصادية، و قامت

<sup>1</sup> د / بلقاسم حسن بهلول " سياسة تخطيط التنمية و إعادة تنظيمها في الجزائر " الجزء الأول - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 1999 , ص 98 / ص 346 .

السلطات الجزائرية بتأميم الأراضي الزراعية سنة 1963، و المناجم سنة 1966. بعد توفر الشروط المناسبة، قامت الدولة بإنشاء الأدوات التي تمكنها من القيام بالتخطيط فبدأ استبدال اللجان التسييرية في الصناعة بالشركات الوطنية.

## 1.2 التصحيح الهيكلي الأول (1967 - 1979) :

اتصفت هذه المرحلة بقيام الدولة الجزائرية بعدة مخططات تنمية منها :

• المخطط الثلاثي 1967 - 1969 : الذي يركز على الصناعة والأنشطة المرتبطة بالمحروقات بالدرجة الأولى.

• المخطط الرباعي الأول 1970 - 1973 : يتميز بقيام المؤسسات العمومية والجماعات المحلية، والوزارات الوصية، إن الهدف من هذا المخطط هو إنشاء صناعات قاعدية تكون بمثابة دعامة لإنشاء صناعات خفيفة فيما بعد.

• المخطط الرباعي الثاني 1974 - 1977 : يعتبر تكملة للمخطط السابق، حيث اتجهت الجهود في تمويل المشاريع الاقتصادية الضخمة، وبالأخص الحديد، المحروقات، مواد البناء، الميكانيك، الكهرباء والإلكترونيك، و كذا الاهتمام بالقطاعات الاقتصادية، نتيجة ارتفاع إيرادات المحروقات.

## 1.3 التصحيح الهيكلي الثاني (1979 - 1987) :

تتميز هذه المرحلة بقيام السلطات الجزائرية بعدة إجراءات متمثلة أساسا في :

• عملية التنازل عن الممتلكات العمومية من خلال القانون رقم 87-19 الممضي في 08 ديسمبر 1987<sup>1</sup> المتعلق بإصلاح القطاع الفلاحي الذي قسمت من خلاله الأراضي الفلاحية إلى مزارع فردية و مستثمرات فلاحية جماعية، حيث كانت تهدف الى إعادة تنظيم الأملاك الزراعية للدولة و تشجيع هذا القطاع.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية العدد 50 مؤرخة في 09 ديسمبر 1987، الصفحة 1918.

• إعادة هيكلة عضوية المؤسسات العمومية من أجل ضمان التسيير المحكم والفعال، إذ تعتبر هذه العملية إصلاح اقتصادي شامل هدفه التحكم في وسائل الإنتاج وبالتالي محاولة تقويم وتصحيح الوضعية السابقة للمؤسسة. إن مبدأ إعادة هيكلة الشركات العمومية المقرر ضمن مهام المخطط الخماسي الأول (1980-1984) من خلال المرسوم 224/80 الصادر في 14/10/1980 والمطبق في بداية 1981<sup>1</sup>، يهدف لتقسيم الشركات العمومية الكبرى وتجزئتها إلى وحدات صغيرة أكثر تخصصا من أجل مواجهة الصعوبات وتحريرها من الضغوطات التي كانت تقيدتها. عموما هدف إلى التخلي التدريجي عن المفاهيم القديمة و الانفتاح نحو السوق الوطنية و إعطاء مكانة للقطاع الخاص في التنمية الاقتصادية.

الإصلاحات الاقتصادية استهدفت في البداية المؤسسة العمومية من اجل تغيير قانونها الأساسي، تنظيمها، كيفية العمل، و علاقتها مع الدولة و محيطها، أي كانت غايتها إزالة كل القيود لإرجاعها مهمتها الأساسية<sup>2</sup>، من اجل جعل النظام الاقتصادي أكثر فعالية و نجاعة.<sup>3</sup> و نلخص أهم الأسباب فيما يلي:

✓ ضخامة حجم الشركات الوطنية الجزائرية : مما نتج عنه صعوبة التحكم في تسيير هذه المؤسسات. وكذلك تركيز المسؤولية في أيدي فئة من المسؤولين (مركزية اتخاذ القرارات). كذلك غياب سياسة اجتماعية فعالة وظروف ملائمة للعمل بحكم أن عدد كبير من العمال كان تحت إشراف المديرية.

✓ تعدد مهام الشركة الوطنية : بحيث كانت الشركات قبل إعادة الهيكلة العضوية متعددة الوظائف مما أدى إلى تراكم بعض المشاكل مثل:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية العدد 41 مؤرخة في 07 أكتوبر 1980، الصفحة 1513.

<sup>2</sup> LIABES. D, « l'entreprise entre l'économie politique et société industrielle », Edition Codesrai, 1989.

<sup>3</sup> كربالي. ب ، نظرة عامة حول التحولات الاقتصادية في الجزائر، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثامن، جانفي 2005.

- نقص الفعالية والنجاحة نتيجة عدم الاستفادة من مبدأ التخصص وتقسيم العمل.  
- نقص معدلات الإنتاجية بالنسبة لعوامل الإنتاج (فمثلا تخصيص حافلة لنقل عمال الشركة يؤدي إلى استغلالها في أوقات معينة فقط وتوقفها في أغلب الأوقات، في حين لو أن نفس الحافلة كانت تحت تصرف شركة مختصة في النقل فإن ذلك يعني استغلالها بأقصى درجة ممكنة).

✓ النتائج السيئة المحققة من طرف الشركات الوطنية : (وكانت بسبب التخطيط المركزي) كما أن العدد الكبير من الوحدات التابعة لشركات وطنية واحدة صعب من إمكانية معرفة الوحدات الربحية (ذات مرد ودية) من الوحدات الخاسرة.  
✓ ضخامة الاستثمارات وطول فترة إنجازها.  
✓ صعوبة انتقال المعلومات بين الوحدات في المؤسسة.  
✓ العمالة الزائدة نتيجة سياسة التوظيف المتبعة من قبل الدولة... إلى غير ذلك من الأسباب.

ومن خلال كل هذه العوامل فيمكن القول أن إعادة الهيكلة هي تغيير عقلائي لطرق تنظيم وسائل المؤسسات الاقتصادية بغية القضاء على تلك المشاكل الهيكلية و التنظيمية المتولدة عن الهيكل التنظيمي القديم.

#### 1.4 التصحيح الهيكلي الثالث (1988 - 1992) :

استمرت السلطات الجزائرية في القيام بجملة من الإجراءات منها على سبيل المثال: استقلالية المؤسسات العمومية القانون 88-01 الممضي في 12 يناير 1988<sup>1</sup>، حيث أصبحت الهيئات المسؤولة عنها لها الحرية التامة في اتخاذ القرارات واختيار الاستثمارات والتقييم دون العودة للجهة المركزية. تهدف هذه الإصلاحات إلى التفريق بين تسيير المؤسسات الاقتصادية بواسطة لجان إدارية تمثل الإدارة والمساهمين، والملكية الإدارية التي تبقى في يد الدولة عن طريق صناديق المساهمة. بحيث أصبحت المؤسسة تعتبر شخص اعتباري يخضع للقانون التجاري، ومنبع لتراكم رأس المال، ومولد للسلع والخدمات.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية العدد 2 المؤرخة في 13 يناير 1988 الصفحة 30

لقد حاول الأستاذ بويقوب أحمد أن يقدم مع التحليل الأهداف والمبررات التي رافقت عملية تبني النصوص الأولى للإصلاحات الاقتصادية المتعلقة باستقلالية المؤسسات، بحيث قام باستنتاج ثلاثة مبررات أساسية تتمثل في<sup>1</sup>:

• الإصلاحات هي وسيلة لإعادة تكييف الاقتصاد الوطني حسب المعطيات الجديدة، وبالتالي السعي إلى تحقيق فعالية السياسة الاقتصادية.

• تحقيق تلك النتيجة السالفة الذكر، يتطلب أن تقوم تلك الإصلاحات بالربط بين التخطيط وعمل السوق، إلا أن هذه العملية تطرح إشكالية الضبط بين الخطة والسوق.

• عملية الإصلاحات بدأت في بداية الثمانيات انطلاقاً من إعادة هيكلة المؤسسات، إلا أنها تعطلت عدة سنوات بسبب الاختلالات الموجودة بين المؤسسات والعمل الحقيقي سواء على مستوى الحقوق أو الاقتصاد.

## 2. الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر :

تميزت المرحلة الموالية بعد مرحلة الإصلاحات الذاتية، بعدم الاستقرار السياسي والاقتصادي والأمني نتيجة ظاهرة الإرهاب التي عمت الوطن خلال التسعينيات، وارتفاع المديونية، وفي ظل الوضعية المتردية للاقتصاد الوطني، أصبحت الإصلاحات الاقتصادية ضرورية من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية. كان المخرج أمام السلطات الجزائرية في تلك الفترة، هو العودة إلى الصندوق النقد الدولي والبنك العالمي لإبرام العقود وإعادة جدولة الديون التي كانت سابقاً مرفوضاً.

### 2.1 الهدف من الإصلاحات الاقتصادية :

تهدف السياسات الإصلاحية المتمثلة في برنامج التثبيت والتكيف الهيكلي، المدعمة من قبل الصندوق الدولي والبنك العالمي، إلى استعادة

---

<sup>1</sup> BOUYACOUB. A, « L'entreprise publique et l'économie de marché (1988 – 1993), Les cahiers de CREAD, N° 39, 1997, p 23 -24.

التوازن المالي الداخلي والخارجي، وذلك للحد من التضخم وتحسين ميزان المدفوعات، ورفع القدرة التنافسية للاقتصاد، وبالتالي تحقيق النمو الاقتصادي، و لهذا كان المقصود من دخول الجزائر في هذا المشروع الطموح إحداث تغييرات جذرية في المنظومة الاقتصادية. و من أهم الإجراءات التي ترمي إلى تحقيق توزيع عقلائي للموارد وإزالة تشوهات الأسعار ما يلي:

### 2.1.1 الإصلاح الهيكلي:

الهدف منها تحقيق توزيع عقلائي للموارد وإزالة تشوهات الأسعار، وتشمل على مجموعة من الإجراءات أقرها الصندوق، تتمثل أهم التوصيات في هذا المجال في:

- الدعوة إلى الخصخصة.
- تطبيق الأسعار الحقيقية.
- تشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي.

### 2.1.2 الإصلاح المالي (السياسة المالية):

المقصود بالسياسة المالية هو تحقيق أهداف معينة عن طريق الميزانية، ومنه كان الهدف الرئيسي حسب النظرية الكلاسيكية، يتمثل في ضمان التوازن بين الإيرادات والنفقات للمحافظة على الأمن والدفاع. وبعد الأزمة الاقتصادية التي مر بها الاقتصاد العالمي آنذاك، وبروز النظام الاشتراكي أصبحت السياسة المالية تلعب دورا أكثر مما كانت عليه وتهدف إلى الحد من عجز الميزانية العامة للدولة، وذلك عن طريق عدة أدوات منها:

- تحسين النظام الضريبي وذلك بالتنوع في الضرائب المباشرة وخاصة الضرائب على المشتريات سواء للحد من الطلب أو زيادته.
- رفع أسعار المنتجات والخدمات، وإزالة الدعم عن أسعار السلع.
- رفع الحواجز الجمركية على المنتجات (الوطنية والأجنبية) بغية رفع من القدرات التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

### 2.1.3 الإصلاح النقدي (السياسة النقدية):



تهدف السياسة النقدية إلى التأثير في عروض النقود لإيجاد التوسع أو الانكماش في حجم القوة الشرائية للمجتمع، والهدف من زيادة القوة الشرائية هو تنشيط الطلب والاستثمار وزيادة الإنتاج وتخفيض البطالة، وبالعكس يؤدي تخفيض القوة الشرائية إلى الحد من التوسع في الإنتاج. و كانت الأدوات التي أقرها الصندوق الدولي تتمثل فيما يلي:

- رفع أسعار الفائدة.
- تحديد السقوف الائتمانية الخاصة بالائتمان المحلي.
- التحكم في الإصدار النقدي وترشيده.

#### 2.1.4 السياسة التجارية وإدارة المديونية:

تشمل كل الإجراءات التي ترمي إلى تشجيع الصادرات والتقليص من الواردات، ومن ثم تؤمن المزيد من الأرصدة الأجنبية لتغطية خدمات المديونية، وأهم هذه الإجراءات هي:

- تحرير التجارة الخارجية.
- ترشيد قطاع التعريفات الجمركية.
- تحسين شروط الاقتراض الخارجي وتسهيل تدفق الموارد الميسرة.
- تطبيق مختلف الإجراءات التي من شأنها أن تؤدي إلى استرداد الديون.
- إلغاء الرقابة على الصرف الأجنبي.

#### 22. التصحيحات الهيكلية :

##### 2.2.1 التعديل الهيكلي الأول (1993-1994):

شرعت الجزائر في تطبيق برنامج الاستقرار الاقتصادي، وقد اتخذت عدة إجراءات ذات طابع كلي، لتصحيح الاختلالات التي عرفها الاقتصاد الوطني، كالجوء إلى برنامج التثبيت الاقتصادي الذي كان يهدف إلى تحقيق التوازنات الكبرى، من خلال اتخاذ عدة إجراءات منها:

- تحرير الأسعار، وإزالة القيود على التجارة الخارجية.

- تخفيض قيمة العملة الوطنية الدينار بنسبة 50%، وتعديل الدينار حتى يكون قابل للتحويل إلى عملات أخرى.
  - إيجاد آليات وميكانزمات للانتقال إلى اقتصاد السوق (إعادة الهيكلة، واستقلالية المؤسسات، والخصوصية...).
  - تثبيت كتلة أجور الوظيف العمومي وضبط الإنفاق العام،
  - وضع لأول مرة في الجزائر قانون للاستثمار : المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993.<sup>1</sup>
- 2.2.2 برنامج التصحيح الهيكلي (1998 - 1999) :

إن برنامج التثبيت الاقتصادي (1993-1994) يمس جميع المجالات منها: المالية، النقدية، التجارية، الهيكلية و الاجتماعية. و كان هدف الجزائر من تطبيق هذه الإصلاحات من خلال برامج التصحيح الهيكلي، هي إحداث تحولات جذرية في الجانب الاقتصادي والاجتماعي عن طريق تطبيق سياسات معينة ترمي هذه إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي الكلي. إن برنامج التثبيت الاقتصادي الذي تم الاتفاق عليه مع الصندوق النقد الدولي يوم 22 ماي 1995 كان مشروطا كتابيا، و من نتائجه إصدار قانون سنة 1995 الذي يرمي إلى إعادة الأراضي المؤممة إلى مالكيها، ودعم القطاع مع تحفيز المستثمرين الخواص. وقد صدر قانون حوصصة المؤسسات العمومية في الأمر 95-22<sup>2</sup> الممضي في 26 أوت 1995 المعدل في مارس 1997 في الأمر 97-12<sup>3</sup> الممضي في 19 مارس 1997 . وبدأ في تنفيذ هذه العملية في أبريل 1996، حيث مست 200 مؤسسة عمومية محلية صغيرة أغلبها في قطاع الخدمات، وفي نهاية عام 1996 تسارعت وتيرة حل الشركات وخصوصتها بعد إنشاء 5 شركات جهوية قابضة. تواصلت حوصصة أكثر من 800 مؤسسة محلية وهذا في شهر أبريل 1998.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية العدد 64 المؤرخة في 10 أكتوبر 1993، الصفحة 3

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية عدد 48 مؤرخة في 03 سبتمبر 1995، ص 3

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية عدد 15 مؤرخة في 19 مارس 1997، ص 7

أما قانون الخوصصة المعدل في مارس 1997، فيهدف إلى بيع 250 مؤسسة كبرى خلال الفترة 1998 - 1999

### 2.2.3 ما بعد 1998 :

قامت الدولة الجزائرية بإعداد برنامج طموح للنهوض بالاقتصاد الوطني، انطلاقاً من التعديلات التي تجرى من حين لآخر في تشريعاتها الاقتصادية تماشياً مع المستجدات الدولية والوطنية. ومن أهم هذه التعديلات، قانون الاستثمار وقانون الخوصصة المعدلين في أوت 2001 بأمر 01-03<sup>1</sup>، و 01-04<sup>2</sup> على التوالي.

• يتمحور قانون الاستثمار حول توفير مناخ ملائم مع وجود آليات أكثر فعالية لتطوير الاستثمار، ورفع من القدرات التنافسية للمؤسسات الوطنية. وأهم ما يميز هذا القانون المعدل عدم التمييز بين القطاع العام والخاص، وإنشاء شبك موحد يقدم خدمات في الوقت المحدد لكل الأطراف وطنيين أو أجانب. إلى جانب تميزه عن قانون الاستثمار السابق بتلك الخصائص المذكورة أعلاه وأخرى، فإنه يقدم حوافز جمة للمستثمرين بهدف تحفيزهم وجلبهم للقيام بالاستثمار في الجزائر.<sup>3</sup>

• أما قانون الخوصصة الذي يحمل الرقم ، فيهدف إلى تنظيم تسيير المؤسسات العمومية وخصوصتها. والدافع لعملية التعديل يكمن في ثقل سيرورة الخوصصة التي انطلقت في سنة 1995. وأهم ما يرمي إليه هذا القانون هو:<sup>4</sup>

✓ تتولي وزارة المساهمة وتنسيق الإصلاحات الأمانة العامة لمجلس مساهمات الدولة.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية عدد 47 مؤرخة في 22 غشت 2001، ص 4

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية عدد 47 مؤرخة في 22 غشت 2001، ص 9

<sup>3</sup> مجلة الاقتصاد والأعمال، عدد خاص، "الاقتصاد الجزائري في الاتجاه الصحيح"، أبريل 2002، ص

25-26.

<sup>4</sup> مجلة الاقتصاد والأعمال، نفس المرجع السابق، ص 28.

✓ تحدد الإستراتيجية الشاملة للخصوصية بعد دراسة الملفات وإعداد البرامج من قبل مجلس المساهمات الدولة.

✓ حل الشركات العمومية القابضة (11)، وتشكيل 28 مؤسسة لتسيير المساهمات، حيث تضم 674 مؤسسة اقتصادية.

✓ وإدماج الأمرين المتعلقين بالخصوصية (1995)، وتسيير رؤوس الأموال التجارية في المؤسسات التي تنتمي للقطاع العام.

### 3. الإصلاح المحاسبي الجزائري :

ورثت الجزائر بعد استقلالها النظام المحاسبي الفرنسي (PCG) إلى غاية 01 جانفي 1976 رغم عدة محاولات لتغييره ، لكن في 20 افريل 1975 بموجب قرار رئاسي تم اعتماد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي يتماشى مع الاقتصاد الموجه الذي تبنته الجزائر آنذاك. إلى غاية التسعينات اعتبر المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المنبع الرئيسي للقانون المحاسبي في الجزائر، وهذا القانون لم يعرف تعديلات منذ اعتماده، و لكن سرعان ما تغير المحيط الاقتصادي الجزائري في هذه الفترة ( الانفتاح نحو اقتصاد السوق ) ، مما أدى إلى تطورات اقتصادية، ثقافية و محاسبية مختلفة كلياً عن الفترة السابقة ، مما حفز الهيئات الحكومية إلى إعادة النظر في الجوانب التنظيمية لاقتصادها. أدت هذه التغيرات إلى إعداد نظام محاسبي جديد يتماشى مع الاقتصاد العالمي ، ففي 01 جانفي 2010 تم تبني النظام المحاسبي المالي ( SCF ) المستوحى من المعايير المحاسبية المالية الدولية ( IFRS ) .

### 3.1 اهداف الاصلاح المحاسبي :

تتجلى اهداف الاصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال النقاط التالية :

- اعطاء الشفافية , الوضوح و الدقة اللازمة للقوائم المالية التي تعبر عن الصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة , وهو ما يؤثر ايجابا على علاقة المؤسسة بمحيطها الاقتصادي , بحيث ترفع الثقة في معاملاتها الاقتصادية.

• دفع عجلة الشراكة , تحفيز الاستثمار الخارجي , استقطاب الشركات الاجنبية و امكانية دخول الشركات الجزائرية الى الاسواق المالية الدولية من خلال توفير بيئة عمل ملائمة و مناسبة بأقل التكاليف. بحيث ان التعامل بنفس اللغة المحاسبية الدولية يسهل على المؤسسات الاجنبية و المتعددة الجنسيات دراسة و دخول السوق الجزائرية , اضافة الى تسهيل عملية توحيد القوائم المالية لهذه المؤسسات.

• القضاء على هذه نقائص النظام المحاسبي القديم وتطوير النصوص المحاسبية بما يساير التحولات الاقتصادية والقانونية الراهنة, و ذلك من خلال إعداد نظام محاسبي جديد يتماشى مع الاحتياجات الاقتصادية.

### 3.2 المخطط المحاسبي الوطني ( PCN ) :

إن عملية التشريع المحاسبي في الجزائر تتميز بطابعها السياسي خاصة في السنوات الأولى بعد الاستقلال بحكم التوجه الاشتراكي في تلك المرحلة وليس لاعتبارات تحسين تسيير المؤسسات الاقتصادية الكثيرة والكبيرة التي أنشأتها الدولة، كما أن عملية التشريع المحاسبي في الجزائر تتميز بطغيان التشريع الجبائي باعتبار أن وزارة المالية هي التي تتولى إصدار معايير العمل المحاسبي، على أساس انه الأداة الرئيسية لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة و أيضا أداة للرقابة تسمح للدولة بمتابعة الإيرادات الجبائية و تمكينها من توجيه الاقتصاد وفقا لأهداف معينة .

أول محاولة للإصلاح المحاسبي في الجزائر كانت سنة 1969 ، عن طريق تشكيل لجنة لإعداد مشروع مخطط محاسبي جديد، حيث ينص قانون المالية لسنة 1970 على التطبيق الإجباري بداية من 01 جانفي 1971 لهذا المخطط المحاسبي الجديد الذي لم يرى النور بسبب توقف أعمال هذه اللجنة قبل الانتهاء منه. بعد الإنشاء الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة سنة 1972 ، أوكل وزير المالية لهته الهيئة مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد . وتم تقديم مشروع مخطط محاسبي جديد عن طريق التعاون بين المؤسسة الوطنية للمحاسبة

ومشاركة خبراء المحاسبين معتمدين فرنسيين والمعهد الوطني للإحصائيات والدراسات الاقتصادية ، إضافة إلى بروفييسور من جامعة براغ ( Prague )<sup>1</sup> . دخل المخطط المحاسبي الوطني حيز التنفيذ عن طريق قرار رئاسي رقم 35-75 ومرسوم وزاري بتاريخ 23 جوان 1975 .

### 1.3.2 أهداف المخطط المحاسبي الوطني :

حسب براوي (1998) ، إن المخطط المحاسبي الوطني يغطي احتياجات الاقتصاد الوطني من المعلومات سواء على المستوى الكلي أو على المستوى الجزئي من خلال تحقيق الأهداف التالية :

• توفير احتياجات التخطيط المركزي من المعلومات تسهيلا لاتخاذ القرار والتنبؤ بالاحتياجات والاستراتيجيات الممكن إتباعها أو تبنيها، بالإضافة إلى تسهيل تسيير المؤسسات الاشتراكية العمومية التي تعتبر القاعدة الرئيسية التي يرتكز عليها التخطيط العمومي .

• السماح باستخراج والحصول على مجموعة من القيم و المجمعات الخاصة بالمحاسبة الوطنية والمعطيات الاقتصادية الأساسية حول وضعية الاقتصاد الكلي للبلاد من خلال الأرصدة الوسيطة التي يقدمها جدول حسابات النتائج .

• تسهيل أعمال مراقبة المؤسسات الاقتصادية العمومية من خلال توحيد كل مراحل العملية المحاسبية و السماح بإجراء المقارنات بين المؤسسات وحتى بين القطاعات خاصة في مرحلة النظام الاشتراكي أين كانت كل المؤسسات تابعة للقطاع العام ، كما يمكن تعديل مسار وتوجه المؤسسات في الوقت المناسب حسب ما هو مقرر لها .

### 3.2.1 نقائص المخطط المحاسبي الوطني :

إضافة الى دوره الفعال في تلبية احتياجات الاقتصاد الوطني، برامج التخطيط، إثبات مسؤولية مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، إلا انه يفتقر

<sup>1</sup>Mehadjbia. M, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : Le Plan Comptable National Algérien, 1978 , p.29

إلى دور الإرشاد و مفهوم دعم التسيير الفعال بذلك عجز عن تلبية الاحتياجات التسييرية للمؤسسات.

### 3.2.1 نقائص الجانب المفاهيمي:<sup>1</sup>

• غياب الإطار المفاهيمي بشكل صريح أو ضمني يؤدي إلى جماد المفاهيم المحاسبية بمعنى في حال ظهور حالات لم يتطرق إليها المخطط المحاسبي الوطني لا يمكن حلها وحتى إن تمت معالجتها عن طريق الاجتهادات الشخصية للمحاسب أو المهنيين ،فليس بالضرورة أن تكون هذه الحلول هي الأمثل.

• عدم وضوح أهداف ومستعملي المعلومات المحاسبية حيث وجه المخطط المحاسبي الوطني نحو خدمة الاقتصاد الكلي والإحصاءات من خلال عرض التكاليف حسب طبيعتها ، بينما الهدف من المعلومة المحاسبية على المستوى الدولي هو تلبية احتياجات المستثمرين.

• عدم وضوح المبادئ المحاسبية التي يعتمد عليها المخطط المحاسبي الوطني.

• عدم وضوح المفاهيم المحاسبية مثل : الأصول ،الخصوم ، رأسمال ، نتائج ،تكاليف...الخ و عدم تحديد شروط للاعتراف بها.

• عدم تحديد المعايير المحاسبية وترك عملية تطوير المخطط المحاسبي الوطني للمخطط في القطاعات و للشركات.

### 3.2.2 النقائص التقنية:<sup>2</sup>

• الإطار المحاسبي: عدم التوفر على العديد من الحسابات المحاسبية التي يمكن أن تحتاجها المؤسسة خلال نشاطها الاقتصادي.

<sup>1</sup> BOURKAIB.A(2007) « les norme comptable international IAS/IFRS et les perspectives de leur adoption en Algérie » Mémoire de magistère en sciences économiques et gestion, Alger , p.164

<sup>2</sup> MEROUANI.S,(2006) «l'application des normes IFRS en Algérie, enjeux et perspectives » , Institut d'Economie Douanière et Fiscale ,p.18

- تصنيف الحسابات: ضمن العديد من النقاىص مثلا لا يوجد أي تفريق بين الأصول و الخصوم المتداولة أو الغير متداولة، أيضا تعريف الحسابات 2، 3، 4، يعتمد على الجانب القانوني بدلا من الجانب المادي و الحقيقي ... الخ.
  - التقارير المحاسبية: وجود 17 تقرير محاسبي يقدم من طرف جميع المؤسسات دون مراعاة حجمها أو نشاطها و ذلك لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية.
  - الجرد الدائم: تطبيق هذا النظام يتطلب مستوى عالي من التنظيم الداخلي للمؤسسة الذي يقوم على نظام معلومات متكامل لجميع الوظائف، إلا انه في بعض الحالات هذه المهمة صعبة، لذلك عملية الجرد الدائم ليست مصممة حسب احتياجات وإمكانيات المؤسسة ، ولكنه يفرض عليها من طرف المخطط المحاسبي الوطني.
  - طرق التقييم المحاسبي: لا يوجد تعاريف محددة لعدة طرق تقييم محاسبية منها: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج ... الخ إضافة إلى ان قواعد التقييم المحاسبي جامدة وصارمة في حالة وجودها، كما أن طرق و نسب الاهتلاك... الخ غير محددة.
  - المعالجة المحاسبية لبعض العمليات الاقتصادية غائبة ضمن المخطط المحاسبي الوطني مثل: قروض الإيجار، التغيير في الطرق المحاسبية... الخ.
  - المحاسبة و الجباية: المحاسبة تحترم حدود الاقتطاع الضريبي لكل من مؤونات، لاهتلاكات ... الخ بدون الأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي للمؤسسة.
- 3.3. النظام المحاسبي المالي الجزائري:
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي على ارض الواقع مر بمجموعة من المراحل و التشريعات القانونية التي حددت مفاهيم وطرق تطبيق هذا النظام.
- 3.3.1. مراحل الانتقال الى محاسبة مالية:
- في نهاية الثمانينات دخلت الجزائر مرحلة جديدة من خلال تبني نظام اقتصاد السوق مما أدى إلى إصلاح مختلف القطاعات حيث تم تحرير التجارة الخارجية ، فتح رأسمال الشركات الاقتصادية العمومية... الخ و بشكل عام تشجيع الاستثمار الأجنبي بالجزائر. و يعتبر الإصلاح المحاسبي السبيل الوحيد



الذي يسمح بتوفير معلومات دقيقة و واضحة عن مردودية ، نتائج و وضعية المؤسسات الاقتصادية.

سنة 1998 أوكل وزير المالية مهمة إنشاء نظام محاسبي جديد إلى المجلس الوطني للمحاسبة، الذي بدوره انشأ فريق يهتم بهذه المهمة. كجزء من الإصلاح قام الفريق بمراجعة المخطط المحاسبي الوطني و وضع مقاربات بينه وبين المحيط الاقتصادي الجديد قصد تعديله. وكتيجة لعدم تقديم مشروع فعلي ملموس تم توقيف أعمال فريق الإصلاح المحاسبي سنة 2001، و تم الإعلان عن مناقصة دولية متعلقة بأعمال الإصلاح المحاسبي الجزائري، حيث تم إسناد هذه المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسية بتمويل من البنك الدولي.

خلاصة لما سبق يمكننا القول أن جهود كل هذه الإصلاحات والتعديلات كللت بولادة "نظام محاسبي مالي" جديد الذي يعتبر في الواقع نتيجة لتشكيلة من الحوافز المجتمعة من تغير في النظام الاقتصادي الجزائري (انفتاحه نحو اقتصاد السوق) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) .

3.3. 2. القانون 11/07 الصادر بتاريخ 15 ذو القعدة 1428 الموافق ل 25

نوفمبر 2007 :المتضمن للنظام المحاسبي المالي:

المادة الأولى تضمنت أن هذا القانون يهدف إلى ترسيخ النظام المحاسبي المالي المسمى فيما بعد المحاسبة المالية، وأيضا الشروط وآليات تطبيقه.<sup>1</sup> ويتضمن هذا القانون سبعة فصول وثلاثة وأربعون مادة (المفهوم ومجال التطبيق، الإطار المفاهيمي للمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، تنظيم المحاسبة، القوائم المالية، التوحيد والحسابات المجمعة، التغييرات التقديرية والطرق المحاسبية، الأحكام الختامية).

<sup>1</sup> Journal Officiel n°74 du 25 novembre 2007 « la loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financière » p.03

3.3. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر ب 20 جمادى الأولى 1429 الموافق ل 26 ماي 2008: المتضمن التطبيقات لتنفيذ أحكام القانون 11/07 :

المادة الأولى تضمنت أن هذا المرسوم يهدف إلى وضع التطبيقات اللازمة لتنفيذ المواد 5:7:8:9:22:25:30:36 و 40 للقانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>. حيث أن هذا المرسوم يتضمن 40 مادة.

3.3.4. القرار الصادر في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008 : المتضمن لقواعد التقييم ، التسجيل المحاسبي، محتوى عرض القوائم المالية وأيضا الحسابات و قواعد تشغيل الحسابات.

حسب المادة 01 فان هذا القرار يهدف إلى تحديد آليات تطبيق أحكام المواد: 4, 16, 18, 25, 26, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 41, 42, 43 للمرسوم التنفيذي رقم 156/08.<sup>2</sup> هذا القرار يتضمن 04 اجزاء و 13 فصل.

4. أثر الإصلاحات الاقتصادية في تجديد النظام المحاسبي :  
يتضح من خلال الأجزاء السابقة من الورقة البحثية أن الدولة الجزائرية قامت بعدة إصلاحات في جميع المجالات الاقتصادية، ووقعت على اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي في نهاية سنة 2001 ، بهدف الإنضمام إلى المنظمة العالمية التجارية. حيث كان الهدف الرئيسي من تلك العملية هو تأهيل

<sup>1</sup> Journal officiel n°27 du 28 Mai 2008 «Décreté exécutive n°08-156 du 26 Mai 2008 portant l'application des dispositions de la loi n°07/11», p.09.

<sup>2</sup> Journal officiel n°19 du 25 Mars 2009 « arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financières ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ».

المؤسسات الوطنية بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة للدخول إلى المنافسة الوطنية والأجنبية، ولما لا اختراق الأسواق الخارجية. ومما لا شك فيه، أن التحولات التي يشهدها العالم، دفعت بالحكومة الجزائرية إلى توفير المناخ الملائم من خلال السياسات والممارسات الاقتصادية وأدواتها المختلفة، التي تدعم القدرات التنافسية للمؤسسات الوطنية. وبناء على ما تقدم، أضحت عملية إعادة تأهيل المؤسسات الجزائرية أمر ضروري لحمايتها من المنافسة الشرسة التي لا ترحم، وبالتالي تحقق لها بعض الميزات التنافسية التي تضمن لها البقاء والنمو في ذلك المحيط الديناميكي والمتداخل والمعقد.

إن وجود محيط اقتصادي يتميز بالمنافسة، يعتبر أحد المحددات الذي يحدد تنافسية المؤسسات الوطنية. ومن هذا المنطلق، قامت وزارة الصناعة وإعادة الهيكلة الجزائرية بإعداد برنامج وطني يمتد من 2000 إلى 2008 لإعادة تأهيل المؤسسات العمومية والخاصة، كما أنه يهدف إلى تكييف أنظمة الإنتاج وتحديثها تماشيا مع التطورات الحاصلة في أنظمة الإنتاج في الدول المتطورة. إضافة إلى ذلك، تقوم بعملية تكوين إطاراتها، وتقديم لها النصائح والإرشادات والمعلومات الضرورية، حتى تكون في مستوى مواجهة المنافسة العالمية. وإن بين الأسباب الأخرى التي جرت تلك الوزارة إلى عصرنة المؤسسات الوطنية، تكمن في الفشل الذي حققته عملية إعادة هيكلة المؤسسات العمومية.

ولعل من أهم متطلبات الاندماج وفق هذا النظام هو توحيد الأنظمة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الأمر الذي دفع الجزائر في إطار توجيهها الاقتصادي الحر إلى القيام بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، من خلال النظام المحاسبي المالي الذي شرع في العمل به في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منذ 2010، فبعد انفتاح الجزائر نحو اقتصاد السوق ظهرت العديد من النقائص على المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، حيث لم يساير هذا المخطط

التغيرات التي تحدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما أدى بالسلطات الجزائرية بالقيام بالإصلاحات المحاسبية والتي جاءت للإجابة عن رغبة المتعاملين الاقتصاديين الأجانب والجزائريين في التفاعل فيما بينهم.

ما يمكن استنتاجه إذن هو أن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تكييف المؤسسات الجزائرية مع البيئة الجديدة التي نتجت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، بداية من الارتباطات الاقتصادية للجزائر مع الدول الأخرى، خاصة الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتفاوضات مع منظمة التجارة العالمية.

كما أن هذا النظام من شأنه تلبية احتياجات المستخدمين (بنوك، دولة، موردين، مستثمرين...) للمعلومات المالية للمؤسسات الجزائرية، لذلك فإن هذا النظام يمكن تلخيصه في النقاط التالية :

- نظام محاسبي يتماشى مع الانفتاح الاقتصادي الجزائري على اقتصاد السوق .
- نظام محاسبي يعتمد بقوة على المعايير المحاسبية المالية الدولية، بحيث يمنح الثقة في القوائم المالية للمؤسسات.
- نظام محاسبي يسمح بالمقارنة بين هته القوائم المالية لعدة مؤسسات في سنة واحدة او داخل المؤسسة الواحدة لعدة سنوات.

الخاتمة :

لقد اعتبر التوجه نحو عمليات الإصلاح المحاسبي في الجزائر ضرورة وحمية أملتها متطلبات المحيط الاقتصادي العالمي الحالي وفشل النظام المحاسبي القديم في ملائمة المستجدات الاقتصادية التي تستدعي التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية التي جاءت في النظام المحاسبي الجديد، ومن أجل

القضاء على نقائص المخطط المحاسبي الوطني الذي كان معمول به منذ سنة 1975 ، ومحاولة تكيفه مع المحيط الاقتصادي الجديد وجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، تم طرح مشروع إصلاح المخطط المحاسبي كمرحلة مكتملة لعملية الإصلاح الاقتصادي في المؤسسات، من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS ، وقد بدأ العمل فعليا وفق هذا النظام الجديد منذ بداية جانفي 2010.

### المراجع

1. د / بلقاسم حسن بهلول " سياسة تخطيط التنمية و إعادة تنظيمها في الجزائر " الجزء الأول - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 1999 .
2. كربالي. ب ، نظرة عامة حول التحولات الاقتصادية في الجزائر، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثامن، جانفي 2005.
3. مجلة الاقتصاد والأعمال، عدد خاص، "الاقتصاد الجزائري في الاتجاه الصحيح"، أبريل 2002.
4. الجريدة الرسمية العدد 47 المؤرخة في 22 غشت 2001.
5. الجريدة الرسمية العدد 41 المؤرخة في 07 أكتوبر 1980.
6. الجريدة الرسمية العدد 50 المؤرخة في 09 ديسمبر 1987.
7. الجريدة الرسمية العدد 02 المؤرخة في 13 يناير 1988.
8. الجريدة الرسمية العدد 64 المؤرخة في 10 أكتوبر 1993.
9. الجريدة الرسمية العدد 48 المؤرخة في 03 سبتمبر 1995.
10. الجريدة الرسمية العدد 15 المؤرخة في 19 مارس 1997.
11. BOURKAIB.A(2007) « les norme comptable internationale IAS/IFRS et les perspectives de leur adoption en Algérie » Mémoire de magistère en sciences économiques et gestion, Alger.
12. BOUYACOUB. A, (1997), « L'entreprise publique et l'économie de marché (1988 – 1993), Les cahiers de CREAD, N° 39.
13. Journal officiel n°19 du 25 Mars 2009 « arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ».

14. Journal officiel n°27 du 28 Mai 2008 «Décreté exécutive n°08-156 du 26 Mai 2008 portant l'application des dispositions de la loi n°07/11».
15. Journal Officiel n°74 du 25 novembre 2007 « la loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financière ».
16. LIABES. D, (1989 ), « l'entreprise entre l'économie politique et société industrielle », Edition Codesrai.
17. Mehadjbia. M, (1978), « Essaie d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : Le Plan Comptable National Algérien ».
18. MEROUANIS, (2006), «l'application des normes IFRS en Algérie, enjeux et perspectives », Institut d'Economie Douanière et Fiscale.