

الجهود الدولية والمحلية المبذولة لإرساء مبادئ المحاسبة الدولية "دراسة حالة الجزائر"

الأستاذ: شينون بن الطيب

الأستاذ: خيري عبد الكريم

ماجستير مالية دولية

ماجستير دراسات مالية ومحاسبية

جامعة المدية

جامعة المسيلة

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إيضاح الجهود المبذولة لإرساء مبادئ المحاسبة الدولية سواء على المستوى الدولي أو المستوى المحلي (حالة الجزائر)، هذه الجهود كان هدفها الأساسي تقليل هوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

هذا الاتجاه المتنامي لعملة أو تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم من خلال الالتزام بتطبيق هذه المعايير، جعل البيئة الجزائرية تتفاعل بشكل عام تفاعلاً إيجابياً ومضطرباً مع البيئة الدولية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، وقد حقق هذا التفاعل نتائج إيجابية بحيث تمخض عنه ظهور عدّة عمليات للإصلاح المحاسبي في الجزائر التي باتت ضرورة وحتمة أملتها متطلبات المحيط الاقتصادي العالمي الحالي وفشل النظام المحاسبي القديم في ملاءمة المستجدات الاقتصادية التي تستدعي التوافق مع المعايير المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الدولية، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، النظام المحاسبي المالي SCF، الإصلاح المحاسبي.

Abstract:

This paper aims to clarify the efforts to establish the international accounting principles, whether at the international level or the local level (case of Algeria), These efforts were essential aim of reducing the gap of differences in accounting practices between the countries through the adoption of international accounting standards IAS and International Financial Reporting Standards IFRS. The growing trend of globalization, or the adoption of international accounting standards is increasingly at the level of many of the world through a commitment to the application of these standards, making the Algerian environment interact in a positive and turbulent interaction with the international environment in the economic, social, political and other fields, this interaction has achieved positive results so that resulted in the emergence of several operations accounting reform in Algeria which has become the necessity and inevitability of the requirements imposed by the current global economic surrounding and the failure of the old accounting system in the appropriateness of economic developments that require the compatibility with accounting standards.

key words: International accounting, International Accounting Standards IAS/IFRS, Financial Accounting System SCF, The Accounting Reform.

مقدمة:

اعتبارا من مطلع سنة 2005 أصبح تبني المعايير الدولية للمحاسبة إلزاميا بالنسبة للتقرير المالي للمؤسسات المتعاملة مع دول الاتحاد الأوروبي، كما سمحت لوائح هذا الاتحاد بالنسبة للدول الأعضاء تأجيل تبني تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة لهذه المؤسسات حتى سنة 2007، ولكن بشروط معينة وفي حالات محدودة. ومع هذا الاتجاه المتنامي لعولمة أو تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم من الالتزام بتطبيق هذه المعايير، تفاعلت البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومضطربا مع البيئة الدولية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، وقد حقق هذا التفاعل نتائج إيجابية حيث تمخض عنه ظهور النظام المحاسبي المالي (SCF) والذي يستند في طرحه أساسا على معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS).

لقد صاحبت الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر خاصة منها المتعلقة مباشرة بمهنة المحاسبة (مجلس المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) تلك الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري والمتعلقة بتبني الأنظمة المحاسبية، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام.

إشكالية البحث:

تحاول هذه الورقة البحثية وعلى أساس ما تقدم الإجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة كل من الجهود الدولية والجهود المحلية (الجزائر) في إرساء مبادئ المحاسبة الدولية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية التطرق للمحاور الآتية:

1. المحاسبة الدولية والجهود الدولية لإرساء مبادئها؛
2. الجهود المحلية للإصلاح المحاسبي في الجزائر.

المحور الأول: المحاسبة الدولية والجهود الدولية لإرساء مبادئها

أصبحت الحاجة ماسة بعد النمو الهائل للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات العملاقة بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات، بل لا بد من ضرورة إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية، ولأهمية المحاسبة الدولية وحتمية تطبيقها في المؤسسات متعددة الجنسيات المختلفة سواء في تعاملاتها أو عرض قوائمها المالية كان من الأهمية المناقشة الموجزة لماهية المحاسبة الدولية ومعاييرها، وتطورها التاريخي.

أولاً: مفهوم المحاسبة الدولية

1. تعريف المحاسبة الدولية: بوجه عام لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه عالمياً للمحاسبة الدولية، حيث يرى البعض أن المحاسبة الدولية: "هي الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية"، وقد يرى البعض الآخر أن المحاسبة الدولية: "هي أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات الدولية أو متعددة الجنسيات"⁽¹⁾.

كما يمكن تعريفها حسب (Jennings): "بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دولياً التي تحكم الممارسات العملية للمهنة"⁽²⁾. وعرفها (Iqbal) وآخرون سنة 1997: "بأنها محاسبة العمليات الدولية ومقارنة المبادئ المحاسبية لدول مختلفة وإيجاد توافق في المعايير المحاسبية المتباينة على نطاق عالمي"⁽³⁾.

(1) أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الدولية "الشركات متعددة الجنسيات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 09.

(2) محمد المبروك أبوزيد: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص 15.

(3) نفس المرجع السابق، ص 20.

تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، ويتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقاتها في جميع الدول، وهذا هو الهدف النهائي للنظام المحاسبي الدولي.

كما أن المحاسبة الدولية تتبع الأسلوب الوصفي، وفي ظل هذا التعريف فإن المحاسبة الدولية تشتمل على جميع المبادئ والمعايير والطرق والأساليب المحاسبية المختلفة والمستخدمه في كل الدول، أي أن المحاسبة الدولية: "هي مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في كل الدول"، مما يتطلب من المحاسب أن يكون على علم بالمبادئ المحاسبية المتعددة والمختلفة من دولة إلى أخرى، حيث لا يمكن توقع وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية النموذجية والتي لا يمكن تطبيقها في جميع دول العالم، ومن ثم فإن المحاسبة الدولية: "تمثل مجموعة المبادئ والطرق والمعايير المحاسبية في جميع الدول على اختلاف أنواعها"، وهذا الاختلاف نشأ نتيجة الخصائص الجغرافية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية والتي تختلف من دولة إلى أخرى⁽⁴⁾.

فالمحاسبة الدولية ما هي إلا امتداد للمحاسبة المالية حيث أن الأهداف العامة للمحاسبة يجب أن تهتم بالنواحي التالية⁽⁵⁾:

- التحليل المالي للمقارنة على المستوى الدولي، حيث يتم المقارنة بين تحليل نتائج أعمال الشركات العاملة في الدول المختلفة؛
- مشاكل قياس وإعداد التقارير المحاسبية التي تنشأ نتيجة للعمليات التجارية الدولية ونشاط الشركات الدولية (شركة قابضة وشركة تابعة في عدة دول مختلفة)؛
- توفير البيانات المحاسبية التي تحتاجها الأسواق المالية العالمية؛
- التوحيد والتنسيق بين المبادئ والتقارير المحاسبية المختلفة على مستوى العالم عن طريق الأنشطة السياسية والمنظمات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية.

(4) يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان،

الأردن، 2002، ص 28.

(5) نفس المرجع السابق، ص 29.

2. أهمية المحاسبة الدولية: بصفة عامة توفر المحاسبة المعلومات التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فهي تعبر عن النشاط الخدمي الذي يقدم المعلومات المالية الكمية لخدمة متخذي القرار، ومن أجل وفاء المحاسب باحتياجات متخذي القرار من المعلومات يتعين أن تساعد المعلومات في عمل الاختيارات المنطقية من بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة عند القيام بالأنشطة التشغيلية والاقتصادية⁽⁶⁾.

لا شك أن المحاسبة الدولية توفر معلومات ملائمة لمتخذي القرار في ظل الاقتصاد العالمي، وحيث تساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد بشكل يعظم المصلحة للبشرية. لذلك السبب كان من الأهمية بمكان دراسة المحاسبة الدولية، حيث هناك أسباب تقف وراء زيادة الاهتمام بها ولعل من أبرزها ما يلي⁽⁷⁾:

- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهتمة بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول محاولة الوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية والقومية؛
- التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول متضمنة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛
- تضخم حجم التجارة الدولية والاستثمارات الدولية ونشوء الشركات الدولية متعددة الجنسيات وما يصاحبها من مشكلات محاسبية؛
- تركيز جهود أديبات مهنة المحاسبة نحو التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تحكم الممارسات المهنية تتعدى نطاق الحدود الإقليمية نتيجة لزيادة الاهتمام من جانب المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية والدول النامية التي ترغب في تطوير النظم المحاسبية حتى تواكب المتغيرات والمتطلبات ذات الصلة بعصر العولمة.

ثانيا: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

1. تعريف المعايير المحاسبية: إن كلمة المعيار (Norme) يعود أصلها إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني بمفهومها الأصلي: "أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة، وتسمح بالقياس الهندسي (الكوس)"⁽⁸⁾.

⁽⁶⁾ أمين السيد أحمد لظفي: المحاسبة الدولية "الشركات متعددة الجنسيات"، مرجع سابق، ص 07.

⁽⁷⁾ نفس المرجع السابق، ص ص 08-09.

⁽⁸⁾ مداني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية "حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 61.

اصطلاحاً يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العلمية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات. وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة⁽⁹⁾.

تميل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم المعايير المحاسبية (Standardization Accounting) باعتباره نموذج يوضع ليقاس على ضوئه وزن شيء أو طول أو درجة جودة، ويشير المعيار في المحاسبة إلى أنه يعد بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها. وقد يقصد بالمعيار المقياس والقاعدة أو القانون العام الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله⁽¹⁰⁾.

المعايير تمثل نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي والمالي، فهي أحكام خاصة بعنصر من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية.

كما أن المعايير ليست مجرد الاسترشاد العام، وإنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين. ومن الطبيعي أن المعايير لكي تكون على نحو ما سبق بيانه فإنه يجب أن تأتي ترجمة أمينة وواعية للمبادئ المحاسبية وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العلمية المتاحة في الزمان والمكان⁽¹¹⁾.

2. أهمية المعايير المحاسبية: تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تؤديه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على قوائم مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين. فهي ضرورية للأسباب التالية⁽¹²⁾:

(9) حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص 103.

(10) أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 366.

(11) عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 122.

(12) حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري: دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 2011، ص 13.

أ. المقارنة: تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، هذه العملية تتطلب قوائم معدة وفق أسس موحدة، وبما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، لذلك فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم؛

ب. كلفة معالجة المعلومات المحاسبية: إن توحيد الأسس لإعداد القوائم المالية ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت القوائم المالية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه القوائم التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية؛

ج. القدرة على فهم المعلومات: معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم قدرة محدودة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه القوائم وفق أسس غير موحدة، يكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين المؤسسات أو بين الفترات المالية للمؤسسة نفسها؛

د. الدعم المنطقي: إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الالتقاء حتى وإن كانوا يعملون في مؤسسات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة؛

هـ. انسيابية الاستثمار بين البلدان: للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين الاستثمارات التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وإن ما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرق محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

عموماً فإن أهمية المعايير المحاسبية تأتي من خلال⁽¹³⁾:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

(13) أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي"، مرجع سابق، ص 366.

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد تؤدي إلى استخدام المؤسسة لطرق متباينة وغير موحدة مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية ونوعية مما قد يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين أو الخارجيين، كما يؤدي غياب المعيار إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة⁽¹⁴⁾.

3. خصائص المعايير المحاسبية: تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص لعل أهمها ما يلي⁽¹⁵⁾:

قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛

- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسات المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة؛
مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز معايير (IASB)، ليس ما تسمح به، لكن ما تمنعه؛

- غير إجبارية لأنها ليست صفة القانون أو التنظيم.

ثالثاً: الجهود الدولية المبذولة لإرساء مبادئ المحاسبة الدولية

على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخاً دولياً، فإن الاهتمام بالمحاسبة الدولية سواء على المستوى المهني أو المستوى الأكاديمي ظهر فقط في العقود الأخيرة من القرن السابق. حيث يبين الأدب المحاسبي أن سنة 1972 اعتبرت نقطة تحول أساسية لمراحل تطور المحاسبة الدولية، ويمكن التمييز بين مرحلتين أساسيتين هما:

أ. الفترة الأولى⁽¹⁶⁾: وهي المرحلة ما قبل سنة 1972 والتي تميزت بأن تطورات المحاسبة الدولية والاهتمامات بها كانت تهتم فقط من خلال عقد اجتماعات ومؤتمرات إقليمية بين المحاسبين لتبادل المعلومات والخبرات بين دول

⁽¹⁴⁾ نفس المرجع السابق، ص 367.

⁽¹⁵⁾ مداني بن بلغيث: مرجع سابق، ص ص 134-135.

⁽¹⁶⁾ محمد المبروك أبوزيد: مرجع سابق، ص ص 21-22.

الإقليم، فلم تكن هناك أي جهود تذكر فيما يتعلق بتقليل هوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول. ومن بين أهم هذه المؤتمرات الدولية للمحاسبين نجد:

- مؤتمر سانتلويس: والذي عقد سنة 1940، وكذا المؤتمرات اللاحقة له كل أربع سنوات في كل من أمستردام، نيويورك، لندن، برلين وباريس؛

- مؤتمر المحاسب الأمريكي (AIC): عقد هذا المؤتمر لأول مرة في عام 1949، ومنذ ذلك التاريخ عقدت سلسلة من المؤتمرات ومجموعة من اللجان الفرعية والتي تم إنشاؤها خلال حياة (AIC)، اهتمت هذه المؤتمرات بالمشاكل المحاسبية بـ (Western Hemisphere)؛

- الاتحاد الأوربي للخبراء الاقتصاديين والماليين (UEC): تم تأسيسه في نوفمبر 1951، والذي يضم عضوية 12 جمعية محاسبية مهنية (من كل من النمسا، بلجيكا، فرنسا، ألمانيا الغربية، لوكسمبورج، هولندا والبرتغال، إسبانيا وسويسرا)، وعقدت المؤتمرات لاحقا كل ثلاث سنوات تركزت مواضيعها حول المشاكل المحاسبية بأوروبا؛

- اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA): وهو مؤتمر إقليمي عقد لأول مرة في عام 1957 في منيلا ليعقبه مؤتمرات كل ثلاث سنوات، وقد ركزت مواضيع هذه المؤتمرات حول مشاكل محاسبية معينة بدول آسيا والباسيفيك؛

- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA): أسست في بداية الستينات لجنة تهتم بمواضيع المحاسبة الدولية؛

- المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين (AISG): تأسست في عام 1966 تهتم بإجراء دراسات مقارنة على مواضيع محاسبية بثلاث دول هي المملكة المتحدة، كندا والولايات المتحدة الأمريكية؛

- اللجنة الدولية للتعاون المحاسبي (ICAC): تأسست عام 1966 من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالتعاون مع منظمات مهنية مشاهجة في كل من: كندا، المكسيك ومجموعة وكالات الإغاثة العالمية واللجنة الدولية للتعاون المحاسبي (ICAC) لغرض مساعدة الدول النامية في تطوير أنظمتها المحاسبية.

بدون شك أن هذه المؤتمرات ساهمت في حل المشاكل المحاسبية المحلية للدول، كما ساهمت في نقل الأفكار والطرق المحاسبية من دولة إلى أخرى داخل هذه الأقاليم المختلفة، هذه المؤتمرات والمنظمات كانت أيضا ضرورية لإدراك الاختلافات المحاسبية الموجودة بين الدول وأهمية العمل على تضييقها.

ب. **الفترة الثانية⁽¹⁷⁾**: وهي الفترة المهمة لتطور المحاسبة الدولية حيث تبدأ من عام 1972 حتى الآن، وكنتيجة للتطورات والاتصالات السابقة بين المحاسبين المهنيين على المستوى الإقليمي دخلت المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل تطورها، حيث أصبحت هناك جهود عملية تبذل للتقليل من هوة الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي. ومن بين أهم هذه الجهود نجد:

- **المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة**: والذي أُنْعِد في عام 1972 في مدينة سيدني بأستراليا، حيث تم فيه إيجاد منظمتين محاسبتين تهتم أساسا بالاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، لقد تمخض عن هذا تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في سنة 1976 ولجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1977؛

- **ظهور الشركات متعددة الجنسيات**: وهذا خلال فترة السبعينيات كما تم تأسيس لجنة الأمم المتحدة لـ (Transnational Corporation) في سنة 1976؛

- **إنشاء قسم المحاسبة الدولية ضمن جمعية المحاسبة الأمريكية**: وهذا من الناحية الأكاديمية لتطور المحاسبة الدولية؛

- **صدور أول سلسلة من التوجيهات المحاسبية للجمعية الاقتصادية الأوروبية (EEC)**: ومن أهم هذه التوجيهات كان التوجيه الرابع الذي أعتمد بشكله النهائي في سنة 1978. هذه التوجيهات تهدف إلى تكييف قوانين الدول الأعضاء للحد من الاختلافات المحاسبية والوصول إلى التوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء.

شهدت العقود الحالية تطورات مهمة حين أقدمت العديد من الدول سواء كانت دولا نامية أو متطورة على تبني توصيات ومعايير المحاسبة الدولية وارتفع عدد الدول الأعضاء بهذه المنظمة ليصل من تسعة دول عند إنشائها إلى أكثر من 101 دولة حاليا. من ناحية أخرى، فالعديد من المواضيع المحاسبية المهمة والتي تحظى باهتمام المحاسبين تأتي حاليا من خلال الأبعاد الدولية المحاسبية.

المحور الثاني: الجهود المحلية للإصلاح المحاسبي في الجزائر

تكمن أهمية الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بالتوافق والمعايير المحاسبية الدولية من خلال مساعدتها في ظل تعدد الارتباطات بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات، في ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، للإجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات، خاصة في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية

(17) نفس المرجع السابق، ص 23-24.

التي أصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، لذلك عمدت الجزائر في الآونة الأخيرة إلى تبني سياسية إصلاحية للنظام المحاسبي، والتي تمخض عنها صدور القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

أولا: الخلفية التاريخية للمحاسبة في الجزائر قبل تبني النظام المحاسبي المالي

كما هو معروف، فإن الجزائر ورثت غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، تفاديا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة لو توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 62-157⁽¹⁸⁾، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

ضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام (PCG) لسنة 1957، كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات المالية والمحاسبية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب⁽¹⁹⁾.

إن المخطط المحاسبي العام (PCG) كان الخيار الوحيد للمحاسبين الجزائريين في تلك الفترة، وهذا لتنظيم المؤسسات الوطنية من الجانب المحاسبي، لكن الواقع الاقتصادي للمؤسسة الجزائرية في إطار الاقتصاد الاشتراكي أظهر صعوبة مواكبة هذا المخطط لكبر حجم المؤسسات من جهة والحاجة إلى معلومات أدق حول المؤسسة وتطور الأنظمة المحاسبية في العالم من جهة أخرى، وأهم هذه الصعوبات تماثل الحسابات المدنية مع الحسابات الدائنة، وكذلك

(18) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد خاص، المؤرخة بتاريخ 31-12-1962.

(19) مختار مسامح: النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالواد، ص 05.

الترتيبات العامة للمخطط، كالديون غير المصنفة حسب استحقاقها (قصيرة، متوسطة وطويلة)، والذي يسمح بتسيير مديونية المؤسسة، وتقديم معلومات هيئة التخطيط وتسيير المؤسسات والرقابة الداخلية⁽²⁰⁾.

نظرا لنقائص (PCG) والذي أصبح لا يلبي حاجيات البلاد، قام وزير المالية وبمقتضى الأمر رقم 71-82⁽²¹⁾ المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 1971 والمتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي بتعيين لجنة مكلفة بتحضير وإعداد المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، لذلك سيتم في هذه الفقرة دراسة المخطط المحاسبي الوطني من حيث تاريخ الظهور، الأهداف والانتقادات الموجهة إليه.

1. تاريخ ظهور المخطط المحاسبي الوطني⁽²²⁾

أول محاولة لتغيير المخطط المحاسبي العام كانت سنة 1964، لكنها اقتصر على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر. وعليه فلا يمكن اعتبارها كمحاولة تغيير المخطط بالمعنى الحقيقي للكلمة.

كما تعتبر المحاولة التي قامت بها وزارة المالية في سنة 1969 لتغيير المخطط كأول محاولة جدية تهدف لتغيير المخطط المحاسبي وذلك بالنظر إلى أهدافها. فقد شكل وزير المالية آنذاك لجنة من شأنها تحضير وإعداد مخطط محاسبي جديد في ظرف ستة أشهر. إلا أن هذه اللجنة لم تقدم شيئا ولم تسفر أشغالها على أي مخطط جديد، إذ لم تكن المهلة المخصصة كافية، فلم تكن متوافقة مع أهمية وضخامة المهمة.

لقد كانت المحاولة الثانية التي انطلقت في سنة 1972 دائما بقيادة وزارة المالية هي المحاولة الناجحة، إلا أن هذه المرة أوكلت مهمة تغيير المخطط إلى مجلس مكلف بذلك، وهو المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، بالإضافة إلى مهمة تنظيم ميدان المحاسبة.

(20) حمادي نبيل: محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/AIS)، أيام 13-15 أكتوبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ص 03.

(21) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، العدد رقم 107، المؤرخة بتاريخ 30-12-1971.

(22) طارق حمزة: المخطط الوطني المحاسبي - دراسة تحليلية انتقادية -، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص ص 115-118.

جرت أشغال إعداد مشروع المخطط المحاسبي بالشركة الوطنية للمحاسبة في بداية الأمر في شهر أفريل من سنة 1972. وفي هذا الصدد، تم تكوين فريق مكون من خبراء جزائريين مدعمين بخبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة، تمثلت مهمتهم في مراقبة وتتبع تطور الأشغال وإبداء الآراء في هذا المجال، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي من جامعة "براغ"، جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان.

ثم قامت اللجنة بمجرد احتياجات كل المستعملين من المعلومات المحاسبية حسب الفئات وربتهم كما يلي:

- مسيري المؤسسات؛ - إدارة الضرائب؛ - الهيئات المالية؛ - الوزارات الوصية؛ - الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية.

كما قامت اللجنة بفحص ودراسة مختلف المخططات المحاسبية الأجنبية للاعتبار بها، وأخصت بالدراسة المعمقة مخططين اثنين وهما المخطط المحاسبي OCAM والمخطط المحاسبي التشيكوسلوفاكي.

بعدها قامت اللجنة بتحديد مجال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي الجديد، وفي هذا الصدد تلقت اللجنة صعوبة في تحديد مجال تطبيق المخطط لبعض القطاعات وهي قطاع الهيئات المالية والمؤسسات الفلاحية.

على إثر عدة أشهر من العمل، توصلت اللجنة لوضع مشروع تمهيدي لأول مخطط محاسبي جزائري.

بعد عرض المخطط على لجنة التقييس بالمجلس الأعلى للمحاسبة في شهر ديسمبر من سنة 1972، بدأت عملية مناقشة المشروع التمهيدي التي توسعت إلى ممثلي المؤسسات العمومية.

كما قامت اللجنة بإعداد نموذج من الأسئلة وجهته إلى كل المؤسسات العمومية، يدور حول النظام المحاسبي والمخطط المحاسبي المطبق، بهدف جمع أكبر عدد ممكن من الآراء والملاحظات والتعديلات والإضافات المحتملة التي يرجى إقحامها في المخطط المحاسبي الجديد.

إذ تعتبر مهمة وضع مخطط محاسبي، بإمكانه الاستجابة إلى احتياجات كل قطاع من المعلومات المحاسبية مهمة جد معقدة، وذلك بسبب اختلاف الاحتياجات وتناقضها في بعض الأحيان.

امتدت هذه الأشغال على مدى ثلاثة أشهر، تم خلالها إجراء تعديلات طفيفة على المشروع التمهيدي للمخطط المحاسبي. وبعد نهاية أشغال التحضير بدأت عملية عرض وشرح المخطط بإقامة عدة ملتقيات حول المخطط وأهدافه وكيفية تطبيقه.

بعد ذلك، بدأت أشغال ترجمة المخطط من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية، التي تكفلت بها لجنة مختصة كونت حصيصا لذلك.

في 29 أبريل 1975، تم نشر المخطط الوطني المحاسبي بصفة رسمية، الذي دخل حيز التطبيق في جانفي من سنة 1976 .

2. أهداف المخطط المحاسبي الوطني

في الخامس من ماي سنة 1972 وبمناسبة التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة، حدد وزير المالية آنذاك الأهداف المسندة للمخطط الوطني المحاسبي، والتي تتمثل في الآتي⁽²³⁾:

- استعمال حسابات تماشى ومتطلبات الشركات والمؤسسات العمومية؛
- يسمح للدولة بمراقبة القطاع العمومي والقطاع الخاص، وتكون هذه المراقبة باستعمال النتائج المحصل عليها من خلال النشاطات السنوية؛
- اعتماد الجرد المستمر في تقييم المخزونات؛
- استخدام الحسابات المؤقتة (الوسيطية $38x$)؛
- استعمال المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) يسمح للمؤسسة بتحقيق أهداف إحصائية، تعتبر كأداة تسيير فعالة تستطيع من خلالها اتخاذ القرارات اللازمة لتحسين تسيير المؤسسة على ضوء النتائج المحاسبية؛
- المعرفة السريعة للتكاليف وأسعار التكلفة؛
- يعتبر المخطط الوطني المحاسبي وسيلة للتحكم في التنظيم والتوقعات الاقتصادية، داخل المؤسسات الجزائرية؛
- الأخذ بعين الاعتبار حاجيات مستخدمي المعلومة المالية (البنوك، الهيئة المركزية للتخطيط)؛
- اعتماد معايير واضحة في إعداد الوثائق المحاسبية؛

(23) حمادي نبيل: محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، مرجع سابق، ص 04.

- إمداد المحاسبة الوطنية بمعلومات ذات دلالة واضحة، يمكن اعتمادها كأداة إحصائية تنبؤية؛
- جعل تحليل المؤسسات ديناميكي عن طريق استخراج النتائج في مختلف مراحلها (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال،...).

3. الانتقادات الموجهة للمخطط المحاسبي الوطني

بعد تعويض المخطط المحاسبي الوطني للمخطط المحاسبي العام الفرنسي بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير، نتج عنه عدة نقائص وصعوبات عند تطبيقه على أرض الواقع من طرف المستعملين، والتي ظهرت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات متعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمته المالية مع المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن تقسيم النقائص المأخوذة على المخطط المحاسبي الوطني إلى قسمين⁽²⁴⁾:

- أ. **النقائص المتعلقة بالجانب النظري:** إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة والحسابات المركبة.
- **التقصير المفاهيمي⁽²⁵⁾:** يتعلق الأمر بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المالية وأيضا المبادئ المحاسبية والتنسيق المحاسبي. يعطي نطاق المخطط المحاسبي الوطني امتيازاً لمعلومات الاقتصاد الكلي والإحصاء عن طريق عرض وتصنيف وترتيب البيانات المحاسبية حسب طبيعتها، غير أنه على المستوى الدولي هدف المحاسبة هو تلبية احتياجات العديد من المستعملين للمعلومة المحاسبية كالمستثمرين، المساهمين، الملاك... إلخ.
- كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعريف واضح لبعض المفاهيم مثل: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف.

⁽²⁴⁾ بن رحم محمد خميسي: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/AIS)، أيام 13-15 أكتوبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ص 04.

⁽²⁵⁾ نفس المرجع السابق، ص 06.

○ غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني: يطبق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من أجلها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، وهذا سواء من الجانب المحاسبي أو المنهجي.

مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، كما يجب الإشارة إلى أن عدد المؤسسات الملزمة بتجميع حساباتها والناشطة بالجزائر ضئيل جدا حيث لا يفرض القانون هذا الإجراء إلا على المؤسسات المسعرة في البورصة.

ب. النقاىص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي: تتعلق هذه النقاىص بالإطار المحاسبي وتصنيف الحسابات، الوثائق الشاملة، الجرد الدائم وقواعد التقييم، التعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات، الوثائق المحاسبية للمحاسبة الجبائية.

○ الإطار المحاسبي⁽²⁶⁾: لم يعط المخطط المحاسبي الوطني بعض الحسابات نذكر منها:

- المجموعة الأولى: رأس المال المسدد وغير المسدد، المؤونات النظامية... إلخ؛
- المجموعة الثانية: المصاريف الموزعة على عدة سنوات، الاستثمارات المالية، الصيانات الكبرى، القرض الإيجاري... إلخ؛
- المجموعة الرابعة: مؤونة نقص قيمة المجمعات، الفوائد واجبة التحصيل، نواتج للقبض، إعانات للقبض... إلخ؛
- المجموعة الخامسة: الديون المخصصة للعطل المدفوعة... إلخ؛
- المجموعة السادسة: المنح العائلية، منح التمدرس، الامتيازات حسب طبيعتها الممنوحة للمستخدمين.

○ تصنيف الحسابات⁽²⁷⁾: لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، وبين الخصوم الجارية وغير الجارية، كما أن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة.

Le Projet du Nouveau Système Comptable Financier Algérien, : Merouani Samir²⁶

.63, p p 62-7Mémoire de Magistère en Sciences de Gestion, ESC, 200

p p 63-64.: Ibid²⁷

- الوثائق الشاملة: يبلغ عددها 17 جدولاً مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظراً لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني.
- الميزانية: شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فلقيام بعملية المقارنة لابد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية؛
- جدول حسابات النتائج: هنا أيضاً، الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي؛
- جداول الملاحق: جدول حركات الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات النقدية، ولا يميز بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، في المقابل يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائبة في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي؛
- جدول الأموال الخاصة يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية؛
- الجداول الأخرى من الجدول رقم (4) إلى الجدول رقم (15) تتضمن تحليل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب طبيعتها؛
- الجداول التفسيرية لا يبدو أن لها فائدة للمؤسسة وشركائها لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضاً بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر هذه الجداول أكثر نفعاً للمحاسبة الوطنية بتزويدها بالمعلومات لانبجاز المجاميع الكلية.
- الجرد الدائم⁽²⁸⁾: لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها، ورغم أن هذه الطريقة قد لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسات.

ثانيا: ماهية الإصلاح المحاسبي

لقد أعتبر التوجه نحو عمليات الإصلاح المحاسبي في الجزائر ضرورة وحتمية أملتها متطلبات المحيط الاقتصادي العالمي الحالي وفشل النظام المحاسبي القديم في ملاءمة المستحجات الاقتصادية التي تستدعي التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية التي جاءت في النظام المحاسبي الجديد، ومن أجل القضاء على نقائص المخطط المحاسبي الوطني الذي كان معمولا 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 المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

1. أسباب الإصلاح المحاسبي

الأساس المعتمد في إصلاح النظام المحاسبي يقوم على أن المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) لسنة 1975 يخدم النظام الضريبي بالدرجة الأولى، ولا يخدم مقتضيات الأسواق المالية والإفصاح المحاسبي، مما استدعى تبني نظاما محاسبيا أكثر ملاءمة، ولعل أهم الأسباب التي استدعت الإصلاح المحاسبي ما يلي⁽²⁹⁾:

- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا؛
- توفر النظام المحاسبي المالي على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية؛
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.

⁽²⁹⁾ كتوش عاشور: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد السادس، 2008، ص ص 295 - 296.

2. أهمية الإصلاح المحاسبي

قام الإصلاح المحاسبي في الجزائر على مجموعة من المبررات تنطلق أساسا من أن النظام الذي كان سائدا لا يخدم تفعيل البورصة والسوق المالي بشكل عام، لأن هذه الأخيرة تقوم على الكفاءة المرتبطة بتوفير المعلومات في الوقت والمكان المناسبين وبالكم والكيف اللازم، وعلى مواءمة النظام المحاسبي الجزائري مع الإطار الذي يحكم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، في ظل ذلك أصبح من الضروري الوفاء بهذه المتطلبات لتحقيق الآتي⁽³⁰⁾:

- إنشاء بيئة محاسبية مقبولة قبولاً دولياً؛
- تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي؛
- الوفاء بالاحتياجات المعبر عنها من مستخدمي مخرجات الأنظمة المحاسبية وطنياً ودولياً؛
- توافق النظام المحاسبي الجزائري مع ما ذهب إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- شفافية المعلومات؛
- الإفصاح الفعال في ظل المرجعية الدولية؛
- توافق القوائم المالية للمؤسسات الوطنية مع الأجنبية؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- إعطاء معلومات مالية ملائمة أكثر، تعمل على تشجيع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.

3. أهداف الإصلاح المحاسبي

يمكن عرض أهم أهداف الإصلاح المحاسبي في ما يلي⁽³¹⁾:

- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر؛
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها؛

⁽³⁰⁾ صديقي مسعود: فعالية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29-

30 نوفمبر 2011، ص 07.

⁽³¹⁾ براق محمد، قمان عمر: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي

في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 05.

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

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

ثالثا: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

لم يكن الإصلاح المحاسبي غداة الاستقلال يتصدر أولويات البرامج الاقتصادية، إذ بقيت الجزائر تسير على التنظيم المحاسبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي خلال سنوات عديدة بعد الاستقلال، ولم يتدعم هذا المجال بأي هيئة مختصة تشرف على شؤون الإصلاح المحاسبي إلا في بداية السبعينات.

لقد صاحبت الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر خاصة منها المتعلقة مباشرة بمهنة المحاسبة (مجلس المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، تلك الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري والمتعلقة بتبني الأنظمة المحاسبية، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام⁽³²⁾.

سيتم القيام في هذا الجزء بتقديم موجز لأهم المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر:

1. مجلس المحاسبة

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة من خلال القانون رقم 80-05 المؤرخ في 10-30-1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن: «مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها».

2. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

⁽³²⁾ نفس المرجع السابق، ص 06.

تعتبر المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من بين المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث صاحبت هذه المنظمة التطورات التي مست المحاسبة كمهنة وكنظام.

أ. نشأة المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: نشأت هذه المنظمة بموجب المادة رقم 5 من قانون 08-91 الصادر في 27-04-1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ونصت هذه المادة على أنه « تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون»⁽³³⁾.

ب. مهام المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: تلخص المادة رقم 09 من القانون 08-91 المهام التي تضطلع بها المنظمة فيما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛ - الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- تحديد النظام الداخلي للمنظمة الذي يتعلق بشروط المهنة وخصوصياتها؛
- مساعدة السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛
- تمثيل مصالح المهنة تجاه السلطات والغير من المنظمات الأجنبية؛
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها المرشحون للتسجيل في هذه المهنة؛
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.

(33) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخة بتاريخ 01-05-1991، ص 651.

3. مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01-12-1997، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله⁽³⁴⁾.

وتتمثل اختصاصات المجلس فيما يلي:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي؛
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييم المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

4. المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

أ. **صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:** تتمثل صلاحياته طبقاً للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي⁽³⁵⁾:

⁽³⁴⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03، المؤرخة بتاريخ 13-01-1992، ص ص 82-83.

⁽³⁵⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03، المؤرخة بتاريخ 13-01-1992، ص 18.

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
 - ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
 - يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
 - يفصح ويبيد رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
 - يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
 - يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
 - ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
 - ينشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوجيهاته.
- ب. أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة:** فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة (06) من نفس المرسوم سالف الذكر والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله.
- أما تشكيلته فهي:
- الرئيس المزاو لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
 - ممثل الوزير المكلف بالمالية؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
 - ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات؛
 - ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي؛
 - ممثل عن المفتشية العامة للمالية؛
 - ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة؛
 - ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة؛
 - ممثل عن بنك الجزائر؛
 - ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها؛
 - ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية؛
 - ممثل عن جمعية شركات التأمين؛
 - ممثلين عن الشركات القابضة العمومية؛
- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

باعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلفة باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر، فإن المجلس الوطني للمحاسبة ساهم في الإصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم على إصلاح المخطط المحاسبي الوطني من خلال تبني المعايير الدولية (IAS/IFRS).

كانت المنظمات المهنية السابقة والمتمثلة في (المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المجلس الوطني للمحاسبة) تعمل في الأساس وفق إطار المخطط المحاسبة الوطني (PCN)، وعليه من الضروري الآن أن تتكيف مع إطارها الجديد في ظل الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بتبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، والعمل على الاندماج مع هذه الإصلاحات⁽³⁶⁾.

خاتمة:

يتبين لنا مما سبق أن البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أظهر أن المحاسبة تختلف بمحتواها وتطبيقاتها من بيئة لأخرى ومن بلد لآخر، الأمر الذي أدى إلى بروز العديد من المحاولات التي ترمي للحد من أثر اختلاف الأنظمة المحاسبية على الأنشطة المالية العالمية خاصة في ظل تعدد وتشابك الارتباطات بين الأسواق المالية الدولية والأنشطة التجارية والمالية لضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها.

من بين أهم متطلبات الاندماج في اقتصاد السوق توحيد الأنظمة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الأمر الذي دفع الجزائر في إطار توجهها 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، هذه الإصلاحات الأخيرة والتي جاءت للإجابة عن رغبة المتعاملين الاقتصاديين الأجانب والجزائريين في التفاعل فيما بينهم، جاءت نتيجة أن النظام الذي كان سائدا (المخطط المحاسبي الوطني PCN) لا يخدم تفعيل البورصة والسوق المالي بشكل عام، لأن هذه الأخيرة تقوم على الكفاءة المرتبطة بتوفير المعلومات في الوقت والمكان المناسبين وبالكم والكيف اللازم وعلى مواءمة النظام المحاسبي الجزائري مع الإطار الذي يحكم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي.

⁽³⁶⁾ براق محمد، قمان عمر: مرجع سابق، ص 10.