متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية

The Requirements for the development of accounting practices in Algeria as part of the adoption of international accounting standards

تاريخ الاستقبال :12 **سبتمبر** 2018 **تاريخ القبول**: 14 **أكتوبر** 2018 **تاريخ النشر**: 20 **جانفي** 2019

د. سحنون بونعجة-أستاذ محاضر ب- المركز الجامعي بتيسمسيلت

أ.د. نبيل بوفليح- أستاذ- جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف.

ملخص:

لعب الإصلاح المحاسبي دورا بارزا في تغيير واقع الممارسة المهنية المحاسبية في الجزائر، فبعد أن كانت في أحضان المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي كان يستجيب لدواعي الاقتصاد الموجه. وقد أحدث إصدار النظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال القانون 07-11،ثورة في الفكر المحاسبي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، حيث جاء يستجيب للمتطلبات الدولية، وعلى رأسها معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).ولقد أدى الإصلاح المحاسبي إلى التأثير على باقي مكونة مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تجلت من خلال الإصلاحات التي أجرتها السلطات الجزائرية على مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق. ورغم هذا التحول إلا أن الجزائر شهدت بعد صدور النظام المحاسبي في شكله القانوني الجامد، العديد من الصعوبات في مواكبت التطورات الحاصلة على المعايير المحاسبية الدولية، التي من أبرز سماتها ديمومة واستمرارية التغير، ولهذا، يستوجب إحداث لجنة لليقظة المحاسبية في الجزائر، يناط بها متابعة التطورات الحاصلة على تلك المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، اليقظة المحاسبية.

Résumé :

La réforme comptable a joué un rôle de premier plan dans la modification de la réalité des pratiques comptables professionnelles en Algérie, après avoir été aux mains du plan comptable national (PCN), qui répondait aux raisons de l'économie dirigé. Mais après L'émission du système comptable financier (SCF), par la loi 07-11 qui a révolutionné la pensée comptable dans l'environnement économique algérien, Ce qui est venu en réponse aux exigences internationales, au premier rang des quelles les normes comptables internationales (IAS / IFRS), publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB).La réforme comptable a affecté le reste de la profession comptable en Algérie, comme en témoignent les réformes entreprises par les autorités algériennes dans divers domaines de la comptabilité et de l'audit.Malgré cette transformation, après la publication du système comptable sous sa forme juridique, l'Algérie a rencontré de nombreuses difficultés pour suivre l'évolution des normes comptables internationales, qui se caractérisent par la permanence et la continuité du changement. Pour cette raison, il est nécessaire de bien pensé de la création d'une comité de vigilance comptable en Algérie, chargé de suivre l'évolution de ces normes comptables internationales.

Mots-clés: *Réforme comptable en Algérie, système comptable financier, normes comptables internationales, vigilance comptable.*

مقدمة:

عملت الجزائر على احدث إصلاحات جذرية في مختلف المهن المحاسبية، في ظل سعيها الدءوب لتحقيق الانتساب والعضوية في منظمة التجارة العالمية، بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها منذ الأزمة النفطية لعام 1986، وتحولها من نهج الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، وهو مبدأ تكريسه منذ صدور دستور عام 1989، وكمظهر لم يستثنى الدول المتقدمة أو الناشئة على حد سواء. كان اتجاه السلطات الجزائرية فيما يخص الممارسة المحاسبية التحول إلى متطلبات المحاسبية الدولية، من خلال إصدار القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي (SCF)، والذي تبنت من خلاله الممارسات المحاسبية الدولية، والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية والصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي شرع في تطبيقه بدء من الفاتح يناير من عام 2010. واستكمالا لعملية الإصلاح، سارعت السلطات الجزائرية، ممثلة في وزارة المالية، على العمل في إحداث طفرة نوعية على مستوى مهنة والممارسة المحاسبية في الجزائر، والتي كللت جهودها بصدور القانون 10-01 المتعلق بخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال عام 2010، والذي اعتبر من قبل المختصين على أنه إعادة هيكلة للمهنة المحاسبية في الجزائر، لتعقبه عملية إصدار معايير جزائرية للتدقيق (NAA)، تتوافق بصورة كلية للمعايير الدولية للتدقيق (ISA).

لكن عملية الإصلاح المحاسبي تواجه اليوم تحديات عديدة، ترهن مقومات نجاحها، وبالتالي الإخفاق في تحقيق أهداف السلطات الجزائرية من وراء عمليات الإصلاح. ولعل أهم تلك العراقيل والصعوبات، هو التغير الذي تشهده تلك المعايير الدولية، والتي تعد من سماتها التغير المستمر، وهذا ما سيجعل المهن المحاسبية تتأخر في كل مرة عن نظيرتها الدولية بخطوة او عدة خطوات، كونها مقننة ومقيدة بجملة التشريعات والمراسيم والقرارات الإدارية، وهذا من شانه جعل الممارسة المحاسبية في البيئة الجزائرية بعيدة كل البعد عن مستحدثات المرجعيات المحاسبية الدولية.

في ظل كل ما سبق، يمكن التطرق إلى هذا البحث من خلال طرح السؤال التالي:

ما هي سبل تطوير الممارسة المحاسبية وفقا لمتطلبات المرجعية المحاسبية الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟

في ظل هذه الإشكالية فإنه تتبادر الأسئلة التالية:

- ما المقصود بالإصلاح المحاسبي في الجزائر؟ وما هي أهم دوافعه؟

-ما هي أهم مراحل تطور الأنظمة المحاسبية في الجزائر؟ وما مدى تأثيرها على البيئة المحاسبية الجزائرية؟

- ما هي أهم المتطلبات لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع مستجدات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؟

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعريف بالإصلاح المحاسبي في الجزائر وأهم دوافعه؛

- إلقاء الضوء على أهم الخطوات التي انتهجتها السلطات الجزائرية الوصية على المجال المحاسبي لتحقيق نقلة نوعية فيما يخص الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية من خلال البحث عن تحقيق التوافق مع المتطلبات الدولية في هذا الخصوص؛

- محاولة البحث عن أهم الفروقات بين الممارسات المحاسبية المحلية الجزائرية وما يقابلها على الصعيد الدولي؛

-محاولة الوصول إلى أهم السبل لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية وتقريبها من المستحدثات على الصعيد الدولي.

أهمية الدراسة: من السعي لتحقيق الأهداف السابقة، فإنه يمكن القول أن أهمية هذه الدراسة تنبع من ابراز النقاط التالية:

- إبراز دور الإصلاح المحاسبي في تحقيق التوجه نحو تبني مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛

- دراسة أثر الإصلاح المحاسبي على واقع البيئة المحاسبية في الجزائر؛

-ابراز أهمية تحقيق التحول إلى متطلبات ومستجدات مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال إعادة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

I. ماهية الإصلاحات المحاسبية وأهم دوافعها في الجزائر

تعتبر الإصلاحات المحاسبية التي أحدثتها السلطات الجزائرية ثورة في مجال المحاسبة، ولقد جاءت استجابة لمتطلبات محلية وطنية، وأخرى فرضتها البيئة الاقتصادية الدولية.

الفرع الأول: ماهية الإصلاحات المحاسبية في الجزائر

1.مفهوم وتوجهات الإصلاح المحاسبي في الجزائر

اتجهت الجزائر إلى الالتزام بإحداث إصلاحات شاملة على كلا من محاسبة المؤسسة والدولة، وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي (SystèmeComptableFinancierSCF)، المستوحى أساسا من المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والتي يقوم بإصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). ووضع قيد التنفيذ طرق تكييف محاسبة الدولة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، التي تقوم بإصدارها المرجعية المحاسبية الدولية (IFAC).

كما أنها تنتظر استكمال الإصلاح من خلال تكييف وتبنيها من خلال اللوائح والتشريعات الوطنية معايير التدقيق الدولية (ISA)، وهذا من أجل تسهيل الولوج والاندماج في المرجعيات الدولية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وفي هذا الإطار، فلا يمكن تطبيق محاسبة تستجيب في طياتها للمتطلبات الدولية دونما أن يتم تدقيق مخرجاتها (الكشوف المالية) إلا من خلال تبني معايير تدقيق دولية هي كذلك، من أجل إعطاء ضمانات أكبر لمستخدمي تلك القوائم المالية.

كما يجدر بالذكر أن الإصلاحات التي مست المحاسبة والتدقيق في الجزائر، تدخل في إطار اتفاق زعماء (بما فيهم الرئيس الجزائري) دول الاتحاد الإفريقي من خلال إعلان الشركة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا "نيباد" (New NEPAD Development Africa's for Partnership) بتاريخ الأول من جويلية2001، من اجل تحقيق الدول الإفريقية العضوية في المنظمات والمرجعيات المحاسبية الدولية، من خلال تجسيد الأهداف المسطرة والمتمثلة في تطوير قدرات الأسواق الإفريقية، ومحاربة الفساد، وتجميع القوى حول الديمقراطية، وتشجيع التدفقات المالية الخاصة. وفي هذا الإطار إتجهت الإرادة السياسية في الجزائر، إلى إحداث إصلاحات عميقة على المحاسبة وأعمال التدقيق[1].

ويعتبر الإصلاح المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي كرد فعل من طرف المشرع الجزائري في إحداث نقلة نوعية فيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي تتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمحاسبة الدولية(IAS/IFRS) ، الأمر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر.
هذه الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في إطار تحديث نظامها المحاسبي، تمثلت في تبني المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في26ماي من سنة2008، والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF)،الذي شرع في العمل به في بداية سنة2010 [2].

2.أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر

إن استقراء واقع وتوجهات السلطات الجزائرية لإصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر يجد أنها ارتبطت بأسباب خارجية التي دفعت الجزائر إلى إحداث إصلاحات على مهنة المحاسبة والتدقيق، نجد:

- انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية، من خلال شركات العابرة للقارات، وكذا انفتاح أسواق المال على المستوى الدولي؛
- توسع مظاهر تحرير الخدمات فيما يتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق التي أوجدتها منظمة التجارة العالمية، خاصة من خلال المادتين السادسة والسابعة المتعلقة بالخدمات؛
- توسع تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من قبل العديد من البلدان، والتي يقوم بإصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- قبول تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) التي يقوم بإصدارها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- ضغط المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي ومنظمة الأنكتاد التابعة للهيئة الأمم المتحدة، وكذا البنك الدولي؛

- ظهور التكتلات الاقتصادية واعتمادها مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية كما هو الحال بالنسبة إلى الاتحاد الأوربي، وكذا بعض التكتلات الاقتصادية في إفريقيا وآسيا؛
- ظهور إصلاح محاسبة الدولة في كثير من البلدان المتقدمة، كفرنسا وألمانيا، وكذا الدول النامية كما هو الشأن مثلا في تونس والمغرب، بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).
- تغير واقع النهج الاقتصادي في الجزائر من الاقتصاد الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق الحر؛
- محاولة توحيد الممارسة المحاسبية من قبل المؤسسات العاملة في الجزائر، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي جاء يستجيب لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- في ظل هذا التغير، ظهر جليا عدم قدرة المخطط الوطني للمحاسبة الاستجابة لظروف المستحدثة، وعدم قدرته على التأقلم مع مقتضيات معايير المحاسبة الدولية؛
- السعي نحو الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، والتي من متطلباتها مسك محاسبة واضحة المعالم، كتلك التي يقدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- الاتفاقيات الاقتصادية بين الجزائر والاتحادات الإقليمية، وعلى رأسها الاتحاد الأوربي واعلان NEPAD؛
- وجود إرادة سياسية لجعل مهنة المحاسبة تستجيب لواقع المعمول به على الصعيد الدولي، وتبني مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية، لجعل المحاسبة والتدقيق تتسم بالمصداقية والشفافية، كمحاولة لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية؛
- محاولة توسيع القدرات التمويلية من خلال الولوج إلى أسواق المال الدولية، وهذا ما يفرض تبني معايير محاسبية شفافة كتلك التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- محاولة إيجاد منظمات وهيئات محاسبية قادرة على الانضمام إلى المنظمات المحاسبية الدولية كمجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- العمل على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر من أجل مواجهة المنافسة التي تفرضها مبادئ تحرير الخدمات الخارجية من قبل الشركات المحاسبة والتدقيق في الدول المتقدمة.

3.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، لان هذه الأخيرة تقوم على الكفاءة المرتبطة بتوفير المعلومات في الوقت والمكان المناسبين وبالكم والكيف اللازم وعلى موائمة النظام المحاسبي الجزائر مع الإطار الذي يحكم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، في ظل ذلك أصبح من الضروري الوفاء بهذه المتطلبات لتحقيق الآتي:

- إنشاء بيئة محاسبية مقبولة قبولا دوليا؛
- تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي؛
- الوفاء بالاحتياجات المعبر عنها من مستخدمي مخرجات الأنظمة المحاسبية وطنيا ودوليا؛

- توافق النظام المحاسبي الجزائر مع ما ذهب إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- يسهل 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 على تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم[3].

الفرع الثاني: دوافع وأثر قرارات السلطات الجزائرية نحو الإصلاح المحاسبي

هناك العديد من الأسباب التي دفعت السلطات الجزائرية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية، هذه الأسباب يمكن تلخيصها فيما يأتي:

1. العلاقة الارتباطية بين إصلاح المحاسبة بالنموذج الاقتصادي المعتمد في الجزائر

بعد الاستقلال، توجهت الجزائر إلى تأكيد إرادتها في تحقيق الاستقلال الكامل عن المستعمر الفرنسي، ومنه الجانب الاقتصادي، حيث تبنت النظام الاشتراكي لتحقيق التنمية، من خلال الاعتماد على الداخل والتركيز على الصناعة، وكان من أهم محاور هذه المرحلة هو إيجاد قطاع عمومي تتجمع من خلاله كافة الأنشطة وفقا لاستراتيجية الصناعة المصنعة. وحسب هذه الاستراتيجية فلقد جرى تهميش كبير للقطاع الخاص وتوجيهه نحو أنشطة النسيج والصناعة الغذائية، كما أن الاستثمار الأجنبي كان هو كذلك مقيد بترسانة من القوانين.

لكن مع مطلع الثمانينات من القرن العشرين ظهرت بوادر فشل النموذج الاشتراكي، خاصة مع الأزمة النفطية التي صاحبها انهيار في قيمة الدولار في عام 1986، فكان فشلا اجتماعيا واقتصاديا وحتى سياسيا، وأصبح الوضع لا يطاق مع تراكم مشاكل الأزمة، ما أدى إلى انهيار نموذج "الكل لدولة".

كما تعتبر من أهم الخصائص التي ميزت مرحلة الثمانينات هو إلى إعادة تحديد النظرية الاقتصادية، من خلال التوجه نحو إعادة تعريف دور الدولة في الاقتصاد. هذه الحركة كانت جامعة كافة الدول بما فيها الصناعية ذات النهج الليبرالي، لكن كذلك دول النامية وأوروبا الشرقية، مما اضطرها إلى إحداث إصلاحات اقتصادية عميقة، مع تشجيع المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي.

ولم تستطع الجزائر الحياد عن هذا التوجه الدولي، خاصة مع الأزمة الهيكلية التي كانت تعانيها، حيث ومع بداية 1988 انطلقت إلى إحداث إجراءات واسعة لإصلاح الشأن الاقتصادي والسياسي، في ظل التعهدات المشروطة التي تم إبرامها مع صندوق النقد الدولي. في إطار هذا الوضع اختارت الجزائر نهج منح اقتصاد السوق، ما دفع

الدولة إلى إعادة النظر في دورها الاقتصادي، قوانين الملكية وأشكال التسيير، من خلال إصلاح مناخ الاستثمار مع منح نطاق أوسع للقطاع الخاص، كما أنها أولت أهمية بالغة لمهنة المحاسبة[4].

إن التحول الاقتصادي من النهج الاشتراكي إلى اقتصاد السوق سيحدث تغيرا في الممارسة المحاسبية دون أدنى شك، هذا يعود للعديد من جوانب الاختلاف، من حيث نطاق تدخل الدولة في الواقع الاقتصادي، إلى اختلاف أساليب المحاسبة وأهدافها. كما أن تجارب الإصلاح المحاسبي في البلدان الانتقالية بين النهجين، أثبت أن الانتقال الاقتصادي أثر مباشرة على المحاسبة، وبالأخص محاسبة المؤسسة.

كما يمكن إظهار أهم الاختلافات في الجانب المحاسبي في كلا النهجين الاقتصاديين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1):أثر التحول من النهج الاقتصادي الاشتراكي إلى اقتصاد السوق على مفاهيم المحاسبية

اقتصاد السوق	الاشتراكي	الأثر على المحاسبة
يركز على مفهوم تراكم رأس المال. حيث يجب أن يولد رأس المال المستثمر ربح، الذي سيتم إعادة استثماره في النشاط الاقتصادي لتوليد المزيد من الأرباح في الفترة المقبلة.	ويتم التنظيم من خلال هذا النهج، على ضمان إنتاج ما يكفي للسكان مع وسائل إنتاج مركزية، واعتماد التخطيط، و تحقيق التبادل بين المؤسسات.	- التعريف بالكيان المحاسبي؛ - دور المحاسبة؛ - مفهوم رأس المال، مع تعريف النتيجة الاقتصادية للمؤسسة.
يتم الحصول على رؤوس الأموال لصالح النشاط الاقتصادي من خلال جهات مانحة خاصة.	يتم الحصول على رؤوس الأموال لصالح النشاط الاقتصادي من الدولة فقط.	شكل ومفهوم الميزانية.
- يتم إعادة استثمار الأرباح، وتضاف إلى رأس المال الأولي، الذي يكون ملك للمساهمين في رأس المال الأولي. - كما أن العوائد الشخصية المتأتية من عملهم يمكن أن يتنوع في الأصل.	- مفهوم الربح ملغى؛ - المصدر الوحيد للعائد أو الدخل هو العمل، أما المصادر الأخرى فهي جد مقيدة؛ - هناك نظام لتوزيع عادل للثروة، مرفوق بخدمات اجتماعية.	- على مفهوم النتيجة بالنسبة إلى المؤسسة؛ - الطرق المعتمدة في توزيع النتيجة؛ - المعالجة المحاسبية فيما يتعلق بأجور العمال.
- وجود سوق، والمؤسسات تعمل في إطار تنافسي؛ - تحديد الأسعار يتبع قاعدة العرض والطلب؛ - السوق تسوده حالة عدم التأكد.	غياب تام لمفهوم السوق، كما أن الأنشطة الاقتصادية تتناسق وتتكامل من خلال أنظمة هرمية.	- مدلول مفهوم الأعباء والإيرادات؛ - دور المحاسبة؛ - مبدأ الحذر.

Source : NhuTuyen Le, *Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la reforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une economie de marché*. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, PARIS, p 12.

2. محاولة الاندماج في الاقتصاد العالمي

الجزائر كغيرها من الدول الاشتراكية التي عاشت انتقالا في النهج الاقتصادي وتحولها إلى اقتصاد السوق، كانت مجبرة على تعديل قوانينها في إطار إصلاح منظومة مهنتها المحاسبية، ويعود ذلك لعديد من الضغوط

الخارجية، التي أصبحت فيها الجزائر مرغمة في إحداث إصلاحات جذرية. و يمكن تلخيص أهم تلك الضغوط فيما يلي[5]:

- الضغوط التي فرضها مانحو رؤوس الأموال على المستوى الدولي، كالصناديق المؤسسية الدولية، والمستثمرين الأجانب، حيث كانت الدول التي شهدت انتقال اقتصادي بحاجة لرؤوس الأموال، كونها كانت تعيش اختلالات هيكلية مصحوبة بأزمات عصفت باقتصادياتها الهشة أصلا؛
- القيود التي فرضتها الهيئات الدولية، كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وكذا الهيئات الإقليمية كما هو الشأن بالنسبة إلى بنك الأوروبي للبحث والتطوير (خاصة على دول أوروبا الشرقية)، والبنك الآسيوي للتنمية (بالنسبة للدول التي تعيش مرحلة انتقالية في آسيا)، ومن أهم تلك القيود أن لا تدخر تلك الدول جهدا في تبني معايير المحاسبة الدولية عند إعداد قوائمها المالية؛
- إن طريق التنسيق المحاسبي أصبح لا رجعت فيه، أمام العولمة الاقتصادية التي أزيلت من خلالها الحدود الجغرافية بين الأسواق، وباعتبار أن المحاسبة هي لغة المال والأعمال على المستوى الدولي، برز دور معايير المحاسبة الدولية في إطار تكامل المصالح؛
- أصبح من الضروري عند السعي للعضوية في منظمة التجارة العالمية (OMC)، الاندماج في موجة التنسيق المحاسبي الدولي، كما أضحت شرطا في استقطاب الاستثمار الأجنبي، وهذا ما يعكسه النجاح الذي حققته الصين في هذا الجانب.

ولهذا الغرض سعت الجزائر إلى تحقيق الخطوات والأهداف التالية:

1.2. ضرورة التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية

حتى ولو كان هذا التبني غير صريح إلا أن النظام المحاسبي يستمد قواعده من هذه المعايير، وكذا اقترابه من المعايير المتعارف عليها في الاتحاد الأوروبي. ومن المعلوم فإن هذه المعايير ليست ثابت بل مستمرة التغيير فإن استجابة النظام المحاسبي لهذه التغيرات سيكفل لنفسه القدرة على التحكم في الطرق المحاسبية المتعارف عليها على الصعيد الدولي. ولعل أهم الأسباب الدافعة لتبني المعايير المحاسبية الدولية نجد[6]:

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في العديد من البلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛

- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمات كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال للمعايير المحاسبة الدولية؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة، وموثوقة، وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلاً لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2.2. البحث عن استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الجزائر

تسعى الجزائر إلى تحقيق تواجد قوي للاستثمار الأجنبي بها، لما يقدمه من مزايا للاقتصاد الوطني بشكل عام، لعلها تسهيل دخول رؤوس الأموال إلى الداخل، إلا أن هذه الشركات العاملة على أرض الجزائر تعتمد في مسك محاسبتها على مقتضى التطبيقات المحاسبية لأوطانها، مما قد يؤدي إلى اختلال عامل التوافق التي تسعى إليه الجزائر، كذا فإن اختلاف الطرق المحاسبية يؤدي إلى الاختلاف في النتائج المحققة أكانت محاسبية أو جبائية، مما قد سيفوت تحصيل ضريبي عادل للمصلحة الخزينة العمومية الجزائرية.

3.2.أهمية البيئة المحاسبية الجديدة للجزائر في دعم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، الذي شرع في تطبيقه منذ سنة 2010، يأتي بعد تطبيق نفس المعايير في دول الاتحاد الأوروبي منذ سنة 2005، وهو نفس التاريخ الذي دخل فيه اتفاق الشراكة بين الجانبين حيز التنفيذ، والذي كان من بين أهدافه ترقية الصادرات الجزائرية نحو الاتحاد الأوروبي، وجلب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأوروبية نحو الجزائر، وبدورها هدفت المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أساسا إلى مساعدة المستثمرين من داخل وخارج الجزائر في اتخاذ القرارات الاقتصادية، من خلال والقوائم المالية المتوافقة مع متطلبات اتخاذ هذه القرارات[7].

II. تطور سيرورة إصلاح الأنظمة المحاسبية في الجزائر وأهم مظاهرها

مرت الجزائر بمراحل في إطار إصلاح الممارسات المحاسبية، حيث بعد الاستقلال اعتمد المخطط المحاسبي الفرنسي، وتلاه المخطط المحاسبي الوطني، وفي الإصلاح الأخير ظهر النظام المحاسبي، الذي جاء يستجيب للمتطلبات المحاسبية الدولية.

الفرع الأول: التطور التاريخي لعمليات إصلاح الأنظمة المحاسبية في الجزائر

يمكن توضيح التطور التاريخي للتنظيم المحاسبي في الجزائر من خلال المراحل التالية:

1.مرحلة التواجد الاستعماري الفرنسي قبل 1962

تميزت هذه الفترة بتطبيق المخطط المحاسبي العام (PCG)، الذي وضعته الإدارة الاستعمارية الفرنسية، وهو مستمد من الاحتلال الألماني لفرنسا خلال الحرب العالمية الثانية، حيث قامت فرنسا بإصدار المخطط المحاسبي العام المؤرخ في 18 سبتمبر 1947، وتم مراجعته خلال سنوات 1957، وكون الجزائر كانت تحت الاحتلال الفرنسي فلم يسعها إلا تطبيق هذا المخطط[8].

2.مرحلة بعد الاستقلال من عام 1962 حتى 1998

وتتميز هذه المرحلة بالعديد من المحطات التي مر بها تنظيم المخططات المحاسبية في الجزائر والتي يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

- **الفترة الممتدة بين 1962 إلى غاية 1972:** بعد الاستقلال لزمت السلطات الجزائرية الاستمرار في تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لعام 1957، وذلك من خلال القانون الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1962.
- **الفترة 1973 إلى غاية 1991:** خلال هذه الفترة تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) من قبل وزارة المالية خلال سنة 1973، ومن المهام التي أوكلت إليه تكليفه بإعداد مخطط محاسبي جديد، يتلائم مع الاقتصاد الوطني السائد خلال تللك الحقبة، وهذا وفقا لتوجهات الثلاث التالية:
  - يجب إعداد مخطط محاسبي يكون في خدمة الاقتصاد المخطط وليس السوق؛
  - يجب يستمد مبادئه من المبادئ الاشتراكية، على أن يبتعد عن كل المرجعيات والقيم الرأسمالية؛
  - يجب أن يجعل المحاسبة متاحة للجميع (عمال، مسيرين، وغيرهم)[9].

وفي عام 1975 قام المجلس بإصدار المخطط الوطني المحاسبي (PCN)، والذي شرع في تطبيقه بداية من سنة 1976، كما أنيط بالمجلس كذلك خلال هذه الفترة:

- تطهير مهنة المحاسبة، وعلى رأسها مهنة الخبراء المحاسبين؛
- إصلاح المحاسبة العمومية[10].

وخلال الثمانينات من القرن العشرين تم تغيير تسمية المجلس الأعلى للمحاسبة إلى تسمية جديدة، حيث أضحى يطلق عليه بالمجلس الأعلى للتقنيات المحاسبة (CSTC)، الذي قام باستصدار بأربع (04) مخططات قطاعية:

- مخطط المحاسبي الخاص بالقطاع الفلاحي خلال سنة 1987؛
- مخطط محاسبي خاص بقطاع التأمينات سنة 1987؛

- مخطط محاسبي للبناء والأشغال العمومية سنة 1988؛
- مخطط محاسبي خاص بقطاع السياحة سنة 1989؛

تميزت هذه الفترة بولوج الجزائر وانتهاج نمط اقتصادي جديد، ألا وهو اقتصاد السوق، والمرور إلى تحقيق استقلالية المؤسسات الاقتصادية العمومية، مع ظهور أنماط وأشكال جديدة لأنواع الشركات الخاصة، كشركات المساهمة، وشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة، وبما أن المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده قبل القانون التجاري، فإنه لم يأخذ بعين الاعتبار أنماط الملكية الخاصة الممثلة في أنواع الشركات الجديدة.

وبعد عملية التحول هذه، خاصة في تحول الشركات الوطنية إلى شركات مساهمة، كان لزام تغيير التنميط المحاسبي، فيما يخص التأسيس، توزيع النتيجة، الرفع من رأس المال، وحالات الانحلال والتصفية.

وخلال هذه الفترة قامت المديرية العامة للمحاسبة التابعة للوزارة المالية بإصدار تعليمات من أجل التوفيق بين المخطط المحاسبي الوطني والشركات التجارية، أهمها نجد:

- التعليمة رقم 1850 المؤرخة في 24 ماي 1989 والمتعلقة بالتسجيلات المحاسبية للعمليات التسيير الذاتي للمؤسسات؛
- التعليمة رقم 635 المؤرخة في11 مارس 1990 والمتعلقة بالتسجيلات المحاسبية لمساهمات العمال في أرباح المؤسسات؛
- التعليمة 95/01 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995المتعلقة بالتنسيق المحاسبي بين صناديق المساهمة؛
- التعليمة رقم 581 المؤرخة في 21 أبريل 1997 المتعلقة بإعادة إدماج فارق إعادة التقدير أو التقييم.

كما قام خلال نفس الفترة، بنك الجزائر بإعداد النظام 92-08 المتعلق بمحاسبة البنوك والقواعد المحاسبية الطبقة من قبل البنوك والمؤسسات المالية، وفي هذا الإطار قام بإتباعها بمجموعة من القوانين والأنظمة، كالمتعلقة بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بالعملات الأجنبية من خلال النظام 94-18، المؤرخ في 25 ديسمبر 1994، وكذا النظام 97-01 المؤرخ في 08 يناير 1997، والمتعلق بالتسجيل المحاسبي لعمليات التي تجرى على القيم المنقولة[11].

3. مرحلة الإصلاح الحقيقي من الفترة 1998

1.3. بداية الإصلاح

بتاريخ 28 مارس 1998، أخذ المجلس الوطني للمحاسبة على عاتقه مسؤولية إصلاح المخطط الوطني المحاسبي (PCN)، ولهذا الغرض قام بتأسيس لجنة إصلاح المخطط الوطني المحاسبي، حيث يناط بها التفكير في إعادة مراجعة أهداف المخطط (PCN). وخلال هذه الفترة قامت اللجنة بإعداد استبيانين (Questionnaires Deux)، حيث تم توجيه الأول إلى المحاسبين في يناير 1999، حيث تم نشر نتائجه في نوفمبر من نفس العام، ولقد تمخض عن النتائج التالية:

- التحديد الدقيق المبادئ وقواعد القياس او التقييم، وكذا المصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في محتوى وعدد ومضمون الكشوف المحاسبية؛
- تحسين مدونة الحسابات، وذلك من اجل تلبية احتياجات مستخدمي الكشوف المالية؛
- الأخذ في الاعتبار معايير المحاسبة الدولية.

وفي المقابل، فلقد تم ارسال الاستبيان الثاني لفائدة مهني المحاسبة خلال جويلية من عام 2000، لكن لم يتم توضيح ما هي أهم النتائج المتوصل إليها حتى الآن، لكن ومن جهة أخرى، لمس المجلس الوطني للمحاسبة وجود إرادة لإحداث التغيير، كما تم توقيف نشاط لجنة إصلاح المخطط الوطني المحاسبي في سنة 2001[12].

2.3. مراحل انجاز النظام المحاسبي الجديد

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 75-35إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هده العملية بثلاثة مراحل هي:

- **المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية؛
- **المرحلة الثانية:** تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات؛
- **المرحلة الثالثة:** وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة خيارات ممكنة وهي:

- **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني . الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتا مند أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 09أكتوبر 1999المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.
- **الخيار الثاني:** ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاماً مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف.
- **الخيار الثالث:** هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار الأخير تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05سبتمبر 2001واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، فهو يعتبر الخيار المفضل لدى الهيئات الدولية، خاصة صندوق النقد الدولي (FMI national Monétaire inter Fond)، وكذا البنك الدولي. وبالاستعانة بإمكاناتها البشرية، توجهت الجزائر نحو اعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF Financier Comptable Système)، الذي جاء استجابة للإصلاحات الاقتصادية في الجزائر[13].

الفرع الثاني: تحليل أثر تبني مخرجات معايير المحاسبة الدولية على الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

1.أثر تبني مخرجات معايير المحاسبة الدولية على واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر

لقد تأثرت الممارسة المحاسبية في الجزائر كثيرا بمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي، بفعل تبنيه الضمني لمقتضيات الممارسة المحاسبية التي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وعلى خلاف ذلك فلقد كان المخطط الوطني المحاسبي بعيد كل البعد عن تلك الممارسات، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2): مقارنة بين أهم الاختلافات بين مختلف الممارسات المحاسبية بين IASB، وSCF، وPCN

العناصر	مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	النظام المحاسبي المالي SCF	المخطط الوطني للمحاسبة PCN
الإطار القانوني	يعد المجلس هيئة مستقلة	يخضع للقوانين (في شكل قوانين ومراسيم تنفيذية)	يخضع للقوانين (في شكل قوانين ومراسيم ويتأثر كثيرا بالقانون التجاري والتشريعات الجبائية)
وجود إطار مفاهيمي	يوجد، مبادئ وقواعد للتقييم والتسجيل المحاسبي.	يوجد، وهو مستوحى من الإطار المفاهيمي لـ IASB	لا يوجد إطار مفاهيمي.
عدد القوائم المالية	- يفرض IAS1 وجود: ميزانية عمومية، جدول حساب النتيجة، قائمة تغيرات حقوق الملكية (أو الأموال الخاصة)، الملاحق؛ - أما IAS7 فيفرض وجود: قائمة التدفقات النقدية.	كما هو الشأن بالنسبة إلى IASB، هناك خمسة قوائم أو كشوف مالية، هي: - الميزانية؛ - جدول حسابات النتائج؛ - قائمة التدفقات النقدية؛ - قائمة تغيرات في الأموال الخاصة؛ - الملاحق.	هناك 17 قائمة مالية، منها الميزانية وجدول حسابات النتائج.

طريقة أو أسلوب القياس عناصر القوائم المالية	- القيمة العادلة (خاصة) مع إمكانية اللجوء للتكلفة التاريخية في بعض الحالات؛ - القيمة الجارية أو النفعية؛ - التكلفة المهتلكة أو المطفأة؛ - القيمة السوقية.	- التكلفة التاريخية عند التقييم الأولي؛ - القيمة العادلة ويلجأ إليها عند عملية إعادة التقييم في ظل شروط محددة وواضحة المعالم؛ - القيمة القابلة للتحصيل، وهي تضم القيمة العادلة أو القيمة السوقية، القيمة النفعية (أو القيمة الجارية)؛ - القيمة المهتلكة أو المطفأة.	-التكلفة التاريخية هي أساس التقييم.
طريقة تسجيل مصاريف البحث والتطوير	لا يتم تسجيل مصاريف البحث إلا من خلال حسابات الأعباء، وبالنسبة إلى مصاريف التطوير فيتم تجميعها من خلال حسابات الأصول المعنوية، ويتم إهتلاكها على مدى أقصاه 20 سنة.	تم اعتماد مخرجاتIASB.	يتم تقييدها من خلال الأعباء ومن ثم تحويلها في جانب الأصول المعنوية من خلال المصاريف الإعدادية ويتم إطفاءها على مدى أقصاه 05 سنوات.
المخزونات	بالنسبة إلى المخزونات: المعيار IAS2 يفرض تطبيق: يفرض تطبيق طريقة الداخل أولا خارج أولا FIFO أو طريقة التكلفة المرجحة CMP؛	-توافق تام في طرق جرد المخزونات؛	بالنسبة إلى جرد المخزونات يمكن تطبيق ثلاث طرق: FIFO، LIFO، CMP.
عقود طويلة الأجل	بالنسبة إلى عقود طويلة الأجل اتباع طريقة تقدم الأشغال، وفي حالات خاصة طريقة إتمام الأشغال.	تطبق طريقة التقدم في الأشغال، وإذا لم تكن هذه الطريقة تمكن من الإدراج في الحسابات فيتم تطبيق طريقة إتمام الأشغال.	بالنسبة إلى عقود يجبر استخدام طريق الانتهاء أو إتمام الأشغال.
عقود الإيجار تمويلي	يتم تسجيلها محاسبيا طبقا للمعيار IAS17 في دفاتر المستأجر قيمة الأصل المستأجر في جانب الأصول، مع حساب قيمة الاهتلاكات	تطبق نفس المحاسبة في دفاتر المستأجر.	لا يسمح للمستأجر تسجيل الأصول المتأتية من عقود الإيجار التمويلي في الميزانية.

	والتدهور القيمة، والمدفوعات المقابلة تعتبر خصم يتم تسجيلها في الديون المالية.		
الضرائب المؤجلة	يتم تسجيلها وفقا لقواعد الموضحة في المعيار الدولي IAS12، حيث يتم حسابها على أساس الفروقات المؤقتة بين القيم المحاسبية و الجبائية.	نفس المبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي مع المعيار IAS12.	لم يتم التطرق لهذا العنصر، بل يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المحققة فعلا.

Source : Amel BENYEKHLEF, Le système comptable Algérien, étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, ***Op-cit,*** pp 34-37, (بتصرف من الباحثين).

وما يميز النظام المحاسبي المالي أنه قد أخذ بمضمون معايير المحاسبة الدولية التي صدرت قبل 2004، مما يجعله بعيدا على مستجدات واستحداثات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، خاصة بعد صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 إلى يومنا، وهذا ما يعتبر نقصا يبعد الممارسات المحاسبية الحالية في الجزائر عن نظيرتها الدولية.

2. تأثير الإصلاح المحاسبي على طبيعة الممارسة المحاسبية في الجزائر من خلال SCF

بالمقارنة مع بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي SCF، تظهر الكثير من الاختلافات من جانب التغير في الممارسة المحاسبية من حيث:

أ) تغليب أولوية الميزانية عن قائمة حساب النتيجة

في حين أن الأولوية كانت في الأساس تعود إلى جدول حسابات النتائج في ظل المخطط الوطني المحاسبي، ويعود ذلك إلى دواعي ضريبية بحتة، من حيث حساب الوعاء الضريبي الممثل في نتائج المؤسسات الاقتصادية، لكن في ظل النظام المحاسبي المالي أضحت الأولوية تعطى للميزانية، فاليوم أصبحت الأنظار تتجه نحو المستثمر، ومنه فالميزانية تعد عنصرا مهما في تطوير إمكانات والقدرات المالية للمؤسسات.

ب) إدخال أساليب جديدة للقياس "القيمة العادلة"

لقد سمح النظام المحاسبي المالي بإدخال أسلوب جديد للقياس لبعض عناصر الأصول، خاصة المالية منها، حيث أن أسلوب القيمة العادلة يكون قد عارض مبدأ التكلفة التاريخية الذي فرضه المخطط الوطني المحاسبي، كأسلوب وحيد للتقييم وإعادة التقييم[14].

الجدول رقم (3): ملخص عن التقييم بالقيمة العادلة الخاص ببعض عناصر الأصول من خلال SCF وما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية

العناصر	أسلوب القياس	العنصر المقاس من خلال معايير المحاسبة الدولية
عقارات التوظيف	القيمة العادلة إذا كانت أكثر صدقا، وإلا فطريقة التكلفة.	IAS 40
الأصول العينية	عند إعادة التقييم يأخذ بالقيمة السوقية، والتي تعتبر قيمتها العادلة.	IAS 16
الإيجار التمويلي	التقييم بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية لدفعات السداد من خلال سعر الفائدة الضمني.	IAS 17
الأصول البيولوجية	الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة، كما هو الشأن عند عملية إعادة التقييم.	IAS 41
تدهور أو تدني قيمة الأصول	عند إعادة تقييم الأصول يتم الاعتماد على قيمتها العادلة	IAS 36
الأدوات المالية	يتم الاعتراف الأولي بالتكلفة أو القيمة العادلة، كما يتم إعادة تقييمها بقيمتها العادلة في نهاية كل دورة مالية.	IAS 32 IAS 39

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على محتوى مدونة الحسابات.

ويعتبر التقييم بالقيمة العادلة أهم ما جاءت به المرجعيات المحاسبية على المستوى الدولي، لكن ما يميز الجزائرية صعوبة تطبيق هذا المبدأ، ويعود ذلك في الغالب إلى وجود المعوقات التالية:

- عدم استباقه بدورات تكوينه لفائدة المحاسبين والمدققين فيما تعلق بمعايير المحاسبة الدولية، اللهم للبعض فقط؛
- صعوبات تطبيق النظام المحاسبي وخاصة الغموض الذي اكتنف أسلوب القيمة العادلة، فالكثير من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وقف عاجزا أمام تطبيق هذا الأسلوب؛
- عدم توفر الوسائل والإمكانات المناسبة لتسهيل تدفق المعطيات المناسبة لإدخالها واستعمالها في عملية القياس من خلال أسلوب القيمة العادلة؛
- الجمود الذي يعتلي النظام المحاسبي المالي وعدم مرونته ومواكبته لمستجدات معايير المحاسبة الدولية، تركه بعيدا عن مستحدثات أسلوب القيمة العادلة خاصة بعد بداية سريان معيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ثلاثة عشر (IFRS13)؛

- تتميز البيئة الجزائرية بوجود سوق مالي (بورصة الجزائر) غير نشطة، وهذا ما يتطلب التركيز على هذا النوع من الأسواق.

ت) حالة تدهور أو تدني قيمة الأصول

فقبل تبني النظام المحاسبي المالي لم يكن من الممكن إعادة تقييم الأصول أو التثبيتات دوريا أو سنويا، لكن بتطبيقه أصبحت المؤسسات الاقتصادية مضطرة إلى إعادة تقييم أصولها بقيمتها العادلة، وتسجيل خسائر القيمة في دفاترها المحاسبية.

ث) استحداث قوائم مالية جديدة

خاصة فيما تعلق بجدول قائمة حساب النتائج، حيث أضحى يمكن اعتماد إعداده إما وفقا لطبيعة الأعباء والمنتجات، أو حسب طبيعتها، كما استحدث قائمة التدفقات النقدية طبقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS7، وقائمة أخرى للتغيرات الحاصلة في الأموال الخاصة، مع استخدام القيمة العادلة في ذلك[15].

الفرع الثالث: أثر الإصلاح على التنظيم المحاسبي على البيئة المحاسبية في الجزائر

ويظهر ذلك من خلال تكفل بنك الجزائر بإصلاح محاسبة البنوك والمؤسسات المالية الخاضعة، كما تكفل المجلس الوطني بتنظيم محاسبة شركات التأمين، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال ما يلي:

1. أثر الإصلاح المحاسبي على التنظيم المحاسبي في البنوك وشركات التأمين

لقد أثر الإصلاح المحاسبي في الجزائر على التنظيم المحاسبي في البنوك وشركات التامين، وذلك من خلال ما يلي:

1.1. التنظيم المحاسبي الخاص بالبنوك والمؤسسات المالية من قبل بنك الجزائر

أقر بنك الجزائر من خلال النظام رقم 09-04 الصادر في تاريخ 23جويلية2009 قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا مدونة الحسابات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسات الخاضعة (البنوك والمؤسسات المالية)[16] ، ليليه النظام رقم 09-05 الصادر بتاريخ 18 أكتوبر 2009، الذي جاء متضمن لشروط إعداد ونشر الكشوف المالية التي يجب أن تلتزم بها المؤسسات الخاضعة[17]. كما قام بإصدار النظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009، وجاء يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية[18].

2.1. محاسبة شركات التأمين

بتاريخ10 مارس 2011 أصدر المجلس الوطني للمحاسبة إشعار رقم 89، يتعلق بمخطط وقواعد سير الحسابات، وطرق عرض القوائم المالية لشركات التأمين الجزائرية أو إعادة التأمين. كما فرض تطبيق القواعد المحاسبية المنصوص عليها من خلال القرار الصادر بتاريخ 26جويلية2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها للنظام المحاسبي المالي SCF، وتضمن هذا الإشعار على الخصوص:

- مدونة حسابات خاصة بشركات التأمين؛

- قواعد سير حسابات وتسجيلها المحاسبي في دفاتر شركات التأمين؛
- الكشوف المالية الواجب عرضها من قبل شركات التأمين[19].

2.أثر الإصلاح المحاسبي على تنظيم أعمال بورصة الجزائر

في سنة 2010، قامت لجنة تنظيم عملية البورصة ومراقبتها، من خلال التقرير السنوي، إلى إعطاء أهمية للتطبيق النظام المحاسبي المالي، خاصة بالنسبة إلى المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، كما حددت خطوات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN، مع ضرورة التقيد بالنظام المحاسبي المالي الجديد. تميزتسييرالمواردالبشريةوالماديةوالماليةللجنةتنظيمعملياتالبورصةومراقبتها،خلالالسنةالمالية 2010،بحدثينهما:

- إقامةالنظامالمحاسبياليالجديد،وذلكطبقاالأحكامالقانونرقم 07-11المؤرخفي25نوفمبرسنة2007الذييؤسسالنظامالمحاسبياليالجديدوإحلالهمحلّالمخططالمحاسبي الوطنيالذيكان قدتأسسفيسنة 1975؛
- تعبئةالوسائلالماديةوالبشريةوالماليةالضروريةلإنجاز مخططعصرنةالسوقالماليةوتطويرها.

ولقدجرت عمليةالانتقالمنالنظامالمحاسبيالوطنيإلىالنظامالمحاسبياليالجديدوفقخارطةالطريقالآتية[20]:

- **جمعالتنظيموتوزيعه:** تمتحديدالنصوصالتنظيميةالمتعلقةبالنظامالمحاسبياليالجديدوتوزيعهاعلىمختلفالهيئات المحاسبيةوالماليةالتابعةللجنةتنظيمعملياتالبورصةومراقبته، وهي:
  - كراسة وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، التي تتضمن القوانين والمراسيم والقرارات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي؛
  - التعليمة رقم02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، والصادرة عن وزارة المالية والمتضمنة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛
  - قانونالماليةالتكميليلسنة2009؛
  - قانونالماليةلسنة2010.
- **علىصعيدالتكوين:** قامتلجنةتنظيمعملياتالبورصةومراقبتهابتنظيمدوراتتكوينيةلفائدةالمستخدمينفيمجالالمحاسبة والمالية.
- **المرافقةوالمساعدةالخارجية:**

لقدجربمنذتعيينمحافظالحساباتالجديد،تقديمالتوصياتوالنصائحلفائدةالمديريةومسؤولالمحاسبة علىحدسواء، وتمتسطيربرنامجبغرضالموافقةعلىالمخططالمحاسبياليالجديدوالحساباتالمرتبطةبالسنةالمالية 2009 وفقمعاييرالنظامالمحاسبيالمالي.

- **إعدادالمخططالمحاسبيللجنةتنظيمعملياتالبورصةومراقبتها:**لقدأعدّتمديريةالشؤونالقانونيةوالإداريةمشروعالمخط طالمحاسبيللجنةتنظيمعملياتالبورصة

ومراقبتهاوجدولمطابقةالمخططالمحاسبيالوطنيوالنظامالمحاسبيالماليوفقمعاييرالنظامالمحاسبي المالي.

وتمتقديمذلكإلىمحافظالحساباتوإلىاللجنةلإبداءالرأيوالموافقة.

- **البرمجياتالمعلوماتيةوالمحاسبة:**

لقدتمالانطلاقفيعمليةاستشارةبغرضاقتناءبرمجياتمعلوماتيةبحسبمعاييرالنظامالمحاسبيالمالي، في شهر فبراير 2010عن طريقمناقصةوطنية. وتمتوسيعهذهالمناقصةلتشملاقتناءبرمجيات (ERP)

وذلكبقصدإدراجعمليةإنشاءقاعدةبياناتعنالشركاتالمصدرةوتطبيقاتالتحليلوالمساعدةفياتخاذالقرار.

- **تسجيلالعملياتالمتصلةبسنة2010طبقاللنظامالمحاسبيالماليوتحيينإجراءاتالتسيير والمحاسبةطبقاللنظامالمحاسبيالمالي:**

لقدقامتمصالحالمحاسبةفيلجنةتنظيمعملياتالبورصةومراقبتهابتسجيلالعملياتوفقمخططمحاسبة النظامالمحاسبيالماليبحلولتاريخ 31 ديسمبر 2010وذلكبغرضاحتراماالآجال. كما جرتعملية إنجازإعادةالمعالجةبحسبتوصياتمحافظالحساباتوطبقاللأحكامالتنظيمية.

ولقدتمالشروعفيعمليةتحيينإجراءاتالتسييروالمحاسبةطبقاللنظامالمحاسبيالماليولكنيبقىخاضعا جزئياللمخططالمحاسبيوفقمعاييرالنظامالمحاسبيالمالي .وسوفتجريعمليةاستكمالهابعدالمصادقة علىالمخططالمحاسبي.

3.توفير محاسبة مبسطة لفائدة المؤسسات الصغيرة

في إطار الاصلاح المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، قامت السلطات الجزائرية بإصدار قواعد خاصة بمحاسبة المؤسسات الصغيرة، وذلك من خلال القرار المؤرخ في 26جويلية2008، الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة، وذلك خلال سنتين متتاليتين، والتي يمكن تمثيلها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4): تحديد أسقف مسك محاسبة مبسطة من قبل الكيانات الصغيرة

طبيعة النشاط	رقم الأعمال	عدد المستخدمين
تجاري	10 ملايين دج	تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل
الإنتاجي والحرفي	06 ملايين دج	تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل
الخدمي	03 ملايين دج	تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

المصدر: المادة 02 من القرار المؤرخ في 26جويلية2008، الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص 91.

4.أثر الإصلاح المحاسبي على أعمال التدقيق في الجزائر

بعد صدور المقرر رقم اثنين (02) المؤرخ في 04 فيفري 2016 من قبل وزارة المالية، شهدت الجزائر ميلاد أولى معايير التدقيق الجزائرية (NormesAlgérienneD'auditNAA) مستخرجة من خلال معايير التدقيق الدولية

ISA، والصادرة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتوكيد (IAASB)، التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث اشتمل القرار على أربعة معايير[21]، لياليه المقرر 150 في نفس السنة المؤرخ في 01 أكتوبر 2016، وكذا المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، ولقد ضم كل منهما أربع معايير لكل منها. هذه المعايير يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

الجدول رقم (5): معايير التدقيق الجزائرية وما يقابلها في نظيراتها الدولية للتدقيق ISA

رقم معايير التدقيق الجزائرية	تسمية معايير التدقيق الجزائرية	معيار الدولي للتدقيق **ISA**
NAA 210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	**ISA 210**Accord sur les Termes Des Missions D'audit
NAA 300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	**ISA 300**Planification D'un Audit D'etats Financiers
NAA 500	العناصر المقنعة	**ISA 500** Eléments Probants
NAA 505	التأكيدات الخارجية	**ISA 505** Confirmations Externes
NAA 510	مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية	**ISA 510** Missions D'audit Initiales – Soldes D'ouverture
NAA 520	الإجراءات التحليلية	**ISA 520** Procédures Analytiques
NAA 560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	**ISA 560** Evénements Postérieurs à la Clôture
NAA 570	استمرارية الاستغلال	**ISA 570** Continuité De L'exploitation
NAA 580	التصريحات الكتابية	**ISA 580** Déclarations Ecrites
NAA 610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	**ISA 610** Utilisation Des Travaux Des Auditeurs Internes
NAA 620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	**ISA 620** Utilisation Des Travaux D'un Expert Designe par L'auditeur
NAA 700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	**ISA 700** Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

المصدر: من إعداد الباحثينبناءا على القرارات الصادرة عن وزارة المالية المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، ومعايير التدقيق الدولية (ISA).

وما يلاحظ من خلال هذا الجدول، أن الجزائر اعتمدت على المعايير التدقيق الدولية ISA في وضع معايير جزائرية للتدقيق، بما يقابلها من الترقيم والتسمية والمحتوى.

III.متطلبات تحقيق التوفيق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع نظيرتها الدولية

لكي يستجيب تطبيق نظام محاسبي يتوافق مع المتطلبات الدولية يمكن التعرض إلى ما يلي[22]:

الفرع الأول: متطلبات تحيين النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة الدولية:

في هذا الإطار يمكن إقتراح الخطوات التالية:

1.أهمية تحديث النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية

إن عملية التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية يعتبر الهدف الأول الذي سعت إليه السلطات الجزائرية، ممثلة في وزارة المالية من خلال المديرية العامة للمحاسبة، لكن ما يلاحظ أن عملية تحيين القانون 07-11 لم تكن من أولويات اهتمام السلطات المعنية، في ظل استمرار التغير في معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، فبعد صدور العديد من تلك المعايير وإلغاء أخرى لم تقم الجهات الوصية بدراستها وإعطاءها بعد وطني يستجيب لتلك التغيرات، وتحقيقا للهدف الذي تم رسمه بداية من عام 1998.

وإذا ما قورن بين النظام المحاسبي المالي (خاصة ما ورد في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 المتضمن محتوى وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي) في صورته الحالية نجد أن تلك المعايير قد استبدلت العديد من الممارسات المحاسبية، وذلك بتخليها عن عدد من المعايير، التي بدورها تخلت عن العديد من الممارسات والقواعد والطرق المحاسبية. وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (6): أهم نقاط التباين بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والنظام المحاسبي المالي

معايير IFRS	النظام المحاسبي المالي SCF
معيار الإبلاغ المالي التاسع IFRS9: الأدوات المالية: والذي جاء يستبدل المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثين IAS39. حيث سيتم الشروع في تطبيقه بداية من الفاتح يناير 2018، مع السماح بتطبيقه قبل هذا التاريخ ابتداء من فيفري 2015.	نجد أن النظام المحاسبي قد أخذ من المعيار القديم طرق التقييم والاعتراف المحاسبي من خلال الحسابات المتعلقة بالأصول المالية غير جارية، وهذا في جانب الأصول، وحسابات القروض والخصوم الأخرى، وهذا كذلك في جانب الخصوم. كما أن بنك الجزائر قد أصدر النظام رقم 09-08 والذي يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وتصنيف الأدوات المالية يتوافق والمعيار IAS39.
معايير IFRS تتعلق بالحسابات المجمعة (états financiers consolidés): -معيار الإبلاغ المالي رقم 10: القوائم المالية المجمعة؛ - معيار الإبلاغ المالي رقم 11: اتفاقيات الشراكة؛ - معيار الإبلاغ المالي رقم 12: معلومات حول المساهمات في الكيانات الأخرى. هذه المعايير تم الشروع في تطبيقها بداية من الفاتح من يناير من عام 2013.	حيث تظهر في الفصل الثالث من الفرع الثاني للنظام المحاسبي المالي، والذي يظهر: طرق التجميع، تجمع الكيانات، والحسابات المجمعة.
معيار الإبلاغ المالي الثالث عشر IFRS13: التقييم بالقيمة العادلة.	أتت بتعريف ومفهوم جديد للقيمة العادلة وطرق التقييم بها، وقد شرع في تطبيقه ابتداء من تاريخ الفاتح من يناير 2013.
بعض المعايير في طور التعويض والاستبدال: IAS17: والذي يتعلق بعقود الإيجار التمويلي؛	تظهر عقود الإيجار التمويلي من خلال الفصل الثالث في الفرع الخامس من النظام المحاسبي المالي.

IFRS4: والذي يتعلق بعقود التأمين، والذي تم تطويره من قبل المجلس وطرح المعيار IFRS17. حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قدم مشاريع لاستبدالها خلال السنوات القليلة القادمة.	وبالنسبة إلى لعقود التأمين فتظهر بعضا منها من خلال Avis89، الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC.
معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS15: منتوجات الأنشطة العادية المستخرجة من العقود المبرمة مع الزبائن: حيث جاء هذا المعيار ليستبدل المعيار المحاسبي الدولي IAS11 والمتعلق بعقود الإنشاء، والمعيار IAS18 المتعلق بالمنتوجات الأنشطة العادية. ولقد حدد تاريخ أول تطبيق لهذا المعيار في الفاتح من يناير 2017، مع السماح بتطبيقه في الفترة المسبقة لهذا التاريخ.	حيث تظهر من خلال الفصل الأول: المبادئ العامة، وفي الفرع الأول منه التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم، المنتوجات والأعباء. كما تمس الفصل الثالث في الفرع الثالث العقود طويلة الأجل.
معايير الإبلاغ المالي الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRSPourPME)	حيث أن النظام المحاسبي المالي لم يفرق بين المؤسست المسعرة في البورصة وتلك التي لها قدرات محدودة.

المصدر: من إعداد الباحثين[23].

إن السعي وراء تحقيق التنسيق المحاسبي في الجزائر ومن خلال النظام المحاسبي يكون يناط بالمجلس الوطني للمحاسبة CNC، حيث يعتبر الهيئة المكلفة بمتابعة معايير المحاسبة الدولية، وكذا الإشراف على وضع المعايير من خلال لجنة المعايرة. كما أن الإبقاء على النظام المحاسبي المالي في نسخته الحالية سيبعده عن الهدف الذي وضع من أجله، وبالتالي الابتعاد أكثر عن واقع الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، لذا يكون من الضروري إعادة تحيين محتوى النظام المحاسبي بما يتلائم واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر من خلال تبني مضمون معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

2.متطلبات تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات مجلس معايير المحاسبة الدولية

1.2.تفعيل اليقظة المحاسبية لتوفيق بين معايير المحاسبة الدولية والبيئة المحاسبية الجزائرية

رغم محاولة الجزائر مواكبة تطورات الجارية على مهن المحاسبة على المستوى الدولي خلال الفترة التي سبقت 2004، إلا أن الملاحظ أنها تخلفت عنها بصورة كبيرة، تعتبر المعايير الدولية مستمرة التغير، حيث ظهرت العديد من المعايير بعد هذه الفترة، إلا أن النظام المحاسبي المالي ظل حبيس القانون 07-11، هذا ما يعتبر عائق نحو تحقيق التوافق مع المرجعيات المحاسبية الدولية، ويمكن القول أن عملية الإصلاح المحاسبي حتى الآن لم تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة منه إذا بقى الحال هكذا.

وفي هذا الإطار، ومن أجل تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي اقتراح ما يلي:

1.2. أهمية إنشاء خلية لليقظ القانونية والمحاسبية لأجل متابعة تطورات معايير المحاسبة الدولية

يكون من المهم إنشاء لجنة يقظة قانونية تسهر على تتبع تطورات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، تكون تابعة للجنة المعايرة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة CNC، ويتم تشكيلها من خبراء في المحاسبة، حيث تكمن مهمتها في تحضير تقارير دورية تحوم حول كل مستجدات معايير المحاسبة الدولية، مع تقديم وجهات النظر حول إمكانية تطبيقها بما يتناسب مع واقع البيئة المحاسبية والوضع الاقتصادي الجزائري.

2.1. إضفاء مزيد من المرونة على إجراءات المعايرة المحاسبية الجزائرية

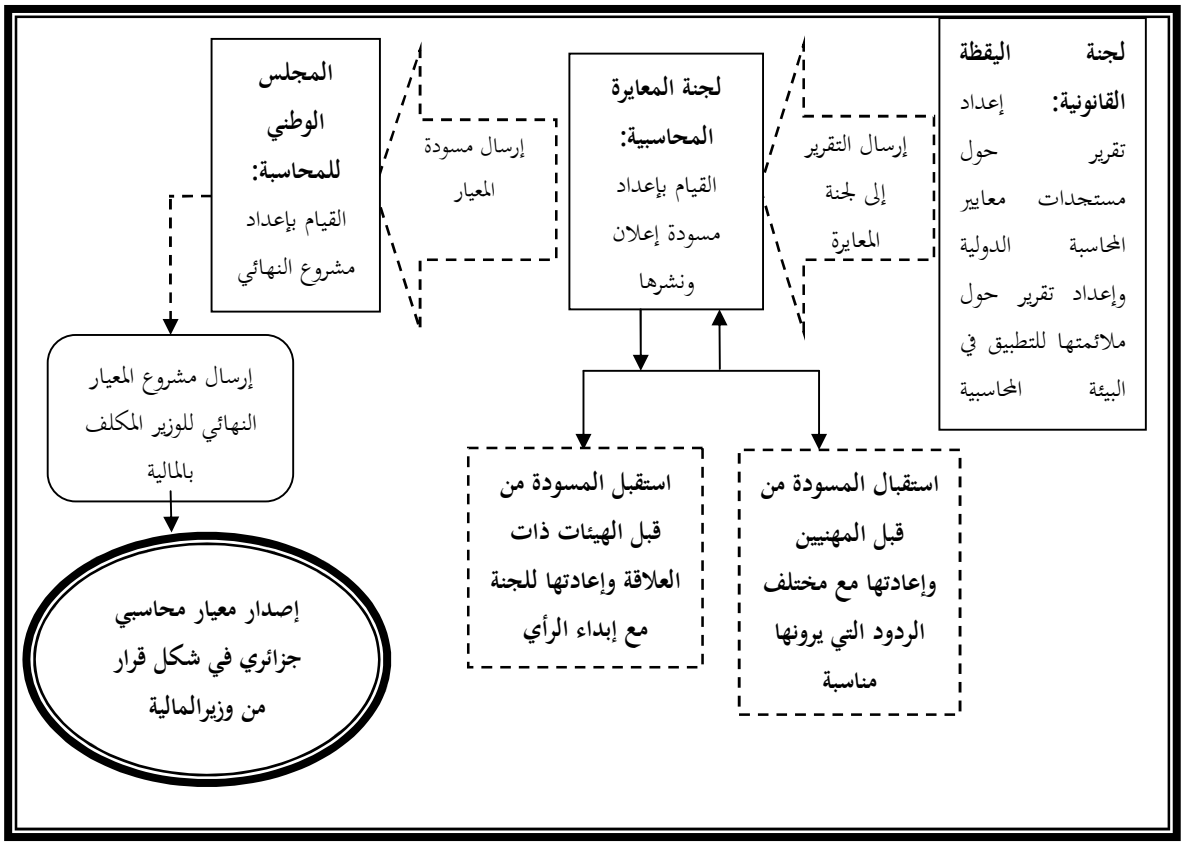
باعتبار في الوقت الحالي المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الأولى لإعداد المعايير المحاسبية في الجزائر، وكما تبين فإن إجراءات المعايرة المحاسبية في الجزائر يظهر عليها البطء الشديد، بسبب طول والتعقيدات المصاحبة لإصدارها، وذلك بالمقارنة مع نظيرتها الدولية. حيث من أجل إعداد معايير (أكانت محاسبية أو للتدقيق)، فإن المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بإعداد مشروع المعايير ويقوم بإرسالها إلى الوزير المكلف بالمالية، والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى مجلس الوزراء، والذي يوافق عليها إن كانت ستصدر في شكل مراسيم تنفيذية، أو يقوم بتحويلها هو كذلك إلى المجلس الشعبي الوطني إذا كانت ستصدر في شكل قانون، والتي تحول مرة أخرى إلى رئيس الجمهورية لقراءة ثانية، وإذا لم يكن هناك أي اعتراض يتم نشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

وبالنظر إلى أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والتي بطبيعتها مستمرة التغير، فإن إجراءات إعداد المعايير الجزائرية يجب أن تكون أكثر مرونة، حتى تواكب التغيرات الحاصلة. وفي هذا الخصوص يكون من الضروري أن تهتم هيئة المعايرة المحاسبية (CNC) في الجزائر إلى تحسين إجراءات إصدار المعايير، وذلك بإتباع الخطوات التالية:

- تكليف خلية اليقظة القانوني لمتابعة تطورات المعايير المحاسبية، بإطلاعه عن كل التغيرات الحاصلة على معايير المحاسبة الدولية في شكل تقارير؛
- تكليف لجنة المعايرة التابعة له بدراسة تلك المستجدات، وطرح مسودة إعلان (ExposédeSondage)، وإرساله إلى المهنيين (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، والهيئات ذات العلاقة (بنك الجزائر، بورصة الجزائر ممثلة في هيئة مراقبة عملياتها (laCOSOB)؛
- تقوم لجنة المعايرة باستقبال الردود عن مسودة الإعلان في ظرف أقصاه ثلاثة (03) أشهر على الأكثر، وتقوم بعده بإرسال مسودة للمعيار مرفق بتقرير حول مختلف ردود الأفعال، وهذا لفائدة المجلس الوطني للمحاسبة CNC؛
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة مسودة المعيار والتقرير المرفق، ففي حالة وجود اعتراض عن المعيار يقوم بإبداء ملاحظته وتعديلاته ويقوم بإرساله إلى اللجنة لأجل إعادة مناقشته مع المهتمين، أما إذا لم تكن أي اعتراضات فيقوم بإعداد المشروع النهائي للمعيار؛
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإرسال مشروع المعيار إلى الوزير المكلف بالمالية، والذي يقوم بإصداره في شكل قرار وفقط، يكون ملزم لكل مهنيي المحاسبة في الجزائر.

وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (1): نموذج مقترح لتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال معايير محاسبية جزائرية



المصدر: من إعداد الباحثينبناءا على ما سبق.

الفرع الثاني: متطلبات التوفيق بين التشريع الجبائي والتجاري في الجزائر ومعايير المحاسبة الدولية

يلعب القانون الجبائي والتجاري على حد سواء دورا بارزا في التأثير على التشريع المحاسبي، كون أن الجزائر اعتمدت على النموذج القاري في تنظيم مهنة المحاسبة، وهذا يعود بطبيعة الحال لتواجد الاحتلال الفرنسي، إلى أن ما يلاحظ أن هذين القانونين لم يواكبا بالصورة الصحيحة تطورات الإصلاح المحاسبي، ويظهر ذلك من خلال:

1. القانون الجبائي: يجب أن تنص التشريعات الجبائية المعمول بها على قبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفرض تطبيقها والالتزام بها في العمل المحاسبي لدى جميع المؤسسات المعنية بالتطبيق، إلا أنه يلاحظ غموض وتحفظ لا يزال يكتنف الإدارة الضريبية في الجزائر، وكمثال على ذلك عدم احتساب أقساط الاهتلاك للأصول العائدة للتمويل الإيجاري، أو التباين في فهم استخدام أسلوب القيمة العادلة. إلا أن هناك بعض الحلول للتكييف النظام الجبائي مع متطلبات SCF والمعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها رغم إيجابياتها فإنها تعتبر ذات سلبيات أيضا، فمسألة التوفيق بين القواعد الجبائية والمحاسبية تعتبر من أهم المعوقات لتوجه نحو تحقيق التناسق التام في الجزائر، ولهذا الغرض يمكن طرح الحلول التالية بما لها من سلبيات:

جدول رقم (7): حلول مقترحة لتوفيق بين معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية طبقا لـ SCF والقواعد النظام الضريبي الجزائري (الإيجابيات والسلبيات)

الحلول المقترحة	الإيجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى المعايير المحاسبية الدولية	يعد بسيطا لأنه يتطلب دراسة القاعدة الضريبية نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النصر المحاسبي.	تزيد من إثقال كاهل المؤسسات بالالتزامات الضريبية التي تعد أصلا معتبرة، ما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية للعمل المؤسسات، والتي تعتبر في الأصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتها.
المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على خصائص النوعية للحسابات.	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الضريبي.	ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات، وذلك: - لأنها تطرح حسابات ذات بعد ضريبي؛ - تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية، بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة؛ - في بعض الحالات يكون تحفظ على مصداقية الحسابات.
السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد المعايير المحاسبية الدولية الدولية وأخرى على حسب القواعد الجبائية.	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية.	تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.

المصدر: رضا، جاوحدو، وآخرون، *الأثر الضريبي لاتجه تبني المعايير المحاسبية الدولية– دراسة ميدانية*، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد الثاني والثلاثون (32)، فيفري 2014، فلسطين، ص ص 355-356.

2. أهمية التوفيق بين القانون التجاري ومحتوى SCF ومعايير IFRS: ما يلاحظ انه منذ تبني والشروع النظام المحاسبي المالي في 2010، فإن القانون التجاري الصادر في عام 1975 والذي تم تعديله واستكماله في آخر مرة سنة 2005، لم يطرأ عليه أي تأثير، ومن المعروف أن القانون التجاري يعد مرجع في التشريع المحاسبي الجزائري، ولهذا الغرض فيكون من الضروري إعادة النظر في هذا القانون بما يستوجب التوفيق بين القانون 07-11، ومعايير المحاسبة الدولية IFRS، وإلا أصبحت عملية الإصلاح دون معنى بسبب التأثير البالغ للتشريع التجاري على أهم

العمليات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، كحالة الرفع من رأس المال وتخفيضه، وعمليات التصفية والاندماج، وإصدار الأوراق المالية للتمويل، وغيرها.

الخاتمة:

لقد لعب الاصلاح المحاسبي دورا بارزا في نقل الممارسات المحاسبية في الجزائر وتقريبها من نظيرتها الدولية، لكن هذا التقارب يبقى بعيدا عن الأهداف التي سطرتها السلطات الجزائرية، ممثلة في وزارة المالية، حيث بعد صدور النظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال القانون 07-11، شهدت المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) العديد من المعايير الجديدة وتعديلات مختلفة على المعايير القديمة، وهذا ما يدفع للقول أن هدف التوافق مع الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي قد يفشل في الجزائر. وفي هذا الإطار يمكن اقتراح ما يلي:

-أصبح من الضروري اعتماد لجنة لليقظة المحاسبية، يناط بها متابعة التطورات الحاصلة على المعايير المحاسبية الدولية وإعادة إدماجها من خلال الممارسات المحاسبية المحلية، من خلال اعتمادها في شكل قرارات صادرة عن وزير المالية، تلقى القبول العام من قبل الممارسين؛

-يجب إعادة دعم المنظمات المهنية في الجزائر، خاصة المجلس الوطني للمحاسبة، وتوسيع صلاحياته فيما يتعلق بقبوله بمستجدات ومتطلبات المرجعية المحاسبية الدولية، وإعطاءه دورا هاما في إدماج المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)؛

-يجب تكثيف دورات التعليم المهني المستمر، خاصة للمنتسبين للمنظمات المهنية في الجزائر، حول مستجدات المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛

-يجب إقامة دورات تكوينية دورية لمستجدات المعايير الدولية للإبلاغ المالي لفائدة المحاسبين في مختلف المؤسسات والشركات ذات الطابع الاقتصادي في الجزائر؛

-يجب على مراكز التعليم (كالجامعات والمدارس العليا وكذا المعهد الوطني للتعليم المحاسبي) إقامة المؤتمرات والملتقيات حول التطورات التي تشهدها المعايير الدولية لإبلاغ المالي، وسبل تكييفها بما يتفق مع البيئة المحاسبية الجزائرية.

المراجع والهوامش:

- DjelloulBOUBIR ,De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit, ISA, Revue l'Auditeur N°2 - Le commissaire aux comptes ...! le partenaire légal, Algérie, p 07.
- محمد، براق، عمر قمان، أثر الإصلاحات المحاسبية على المنظمات المهنية في الجزائر الملتقىالعلميالدوليحول : "الإصلاحاتالمحاسبيةفيالجزائر"يومي29و30نوفمبر 2010، جامعة الوادي، الجزائر، ص 77.
- مسعودصديقي، فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011 ، الجزائر، ص 07.
- Nacer Eddine SADI, Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition a l économie de marche, L expérienced un PED du Sud à ex-orientation socialiste : l Algérie,Comptabilites et innovation, May 2012, Grenoble, France, p 12.
- NhuTuyenLeNhuTuyen Le, Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la reforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une economie de marché. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, PARIS,ibid, pp 15-16.
- جمال، لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، دار النشر Pages Bleues، الجزائر 2010، ص ص10-12.
- عبد القادر، بلكيحل، أهمية معايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي، السنة الدراسية 2008-2009، الجزائر، ص ص 84-86 (بتصرف من الباحثين).
- Moussa HAMMAM, comptabilité générale, selon le système comptable financier et les Normes IFRS, édition la SAVOIR, Tome 1, 2011, p 10.
- Amel BENYEKHLEF, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue du chercheur N° 08/2010, p26
- Moussa HAMMAM, Op-cit, p11.
- Amel BENYEKHLEF, Opcit, pp 26-27.
- Asma BENSABEUR-SLIMANE, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF, THESE Pour l'obtention du titre de Docteur des Sciences de gestion, Spécialité : Management des Organisations, Université Abou Bekr BELKAID – Tlemcen, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, Année Universitaire : 2015/2016, p 68.
- مراد أيت محمد، سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، مداخلة في إطار ملتقى دولي حول الإطار المفاهيميللنظلم المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة –الجزائر، 2009، ص ص 4-5.
- Smail OULDAMER, LA NORMALISATION COMPTABLE EN ALGERIE : PRESENTATION DU NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N° 10, 2010, p42. (بتصرف من الطالب)
- Smail OULD AMER,op-cit, p 43.

- بنك الجزائر، النظام رقم 09-04، المؤرخ في أول شعبان عام 1430 الموافق 23 جويلية 2009، مخطط الحسابات والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 الصادرة بتاريخ 12 محرم عام 1431هـ الموافق 29 ديسمبر سنة 2009، ص12.
- بنك الجزائر، النظام رقم 09-05 مؤرخ في 29 شوال عام 1430 الموافق 18 اكتوبر سنة 2009، إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 الصادرة بتاريخ 12 محرم عام 1431هـ الموافق 29 ديسمبر سنة 2009، ص16.
- بنك الجزائر، النظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر، يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 فبراير 2010، عدد 14، ص 19.

- MINISTERE DES FINANCES , CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE , Avis N° 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et /ou de réassurances, 11 Mars 2011.

- لجنةتنظيمعملياتالبورصةومراقبتها، تقريرلجنةتنظيمعملياتالبورصةومراقبتها، التقرير السنوي2010، الجزائر، ص ص 86-105.

- Walid Mohamedd GHANEMI , Les premières normes d'audit en Algérie : Un autre fruit de la réforme de la profession comptable, voire site internet suivant : http://www.algerie-eco.com/2016/04/16/premieres-normes-daudit-algerie-fruit-de-reforme-de-profession-comptable/ consulter le 15/08/2018, à 18 :52.

[22]CHEURFA Djamal, BEN BELHACEM Sofiane, Le droit comptable et la normalisation comptable en Algérie : qui fait quoi ?, Journal of IndustrialEconomics, Vol 11, December 2016, pp 37-38.

- تم الاعتماد على ما يلي:

- AbdelouahabESSADEK,La Comptabilité : Outil de développement économique, pp 03-04, voir le site internet suivant : http://cn-cncc.dz/wp-content/uploads/2016/10/ESSADEK-La-comptabilité-2v-DEF.pdf consulter le 27/12/2016 à 27/12/2016.
- نظام رقم 09-08 مؤرخ في 12 محرم عام 1431 الموافق لـ 29 ديسمبر 2009، يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية.
- Avis 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et/ou de réassurances.
- www.IASB.**org**