

واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

بعد 10 سنوات من الصدور

*The Application of the Financial Accounting System in Algeria
After 10 years of Publication*

أ.د/ عبود زرقين

abze_86@yahoo.fr

جامعة أم البواقي

أ/ شوقي مرداسي

chaouki.merdaci@gmail.com

جامعة أم البواقي

تاريخ الاستلام: 2018/05/05 تاريخ قبول النشر: 2018/06/30

تصنيف JEL: H83

المخلص:

في هذه الدراسة سنستعرض الإصلاحات المحاسبية في الجزائر و الجديد الذي أتت به تتمثل في النظام المحاسبي و المالي ، الصادر في 25 نوفمبر 2007 ، و جملة التشريعات المصاحبة له التي تتعلق بالمراسيم التنظيمية لهذا القانون إضافة للقانون الجديد الذي يتعلق بتنظيم المهن المحاسبية في الجزائر، و سنوضح الخيارات التي كانت مطروحة أمام اللجنة المشرفة على الإصلاح المحاسبي و البدائل التي كانت مطروحة أمامها ، مع ذكر بعض الملاحظات و المشاكل و المعوقات التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة من الناحية الجبائية أو التنظيمية، دون إغفال التأخر الذي عرفته عملية هيكله المهن المحاسبية، إضافة للتطرق لجملة الإيضاحات و التفسيرات التي قدمتها الهيئة المشرفة على الإصلاح المحاسبي في الجزائر المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة CNC ، ولكن قبل الوصول لكل هذا كان واجب علينا معرفة المخطط المحاسبي الوطني و خصوصياته و النقائص التي عرفها.

الكلمات المفتاحية: المخطط المحاسبي الوطني، الإصلاحات المحاسبية، النظام المحاسبي المالي، المهن المحاسبية.

Abstract:

In this study we will review the accounting reforms in Algeria, and the new ones which her came represented in the accounting and financial system issued on 25 November 2007, and the accompanying legislation relating to the regulatory decrees of this law, In addition to the new law concerning the organization of the accounting profession in Algeria, We will clarify the options that were before the committee supervising the accounting reform, and the alternatives that were before it, with mention some observations, problems and constraints that faced the application of the financial accounting system, especially in terms of taxation and regulation, without forgetting the delay in the structuring process of the accounting profession, in addition to discussing the clarifications and explanations provided by the committee supervising the accounting reform in Algeria represented in National Council of Accounting (CNC), but before reaching all this, we had to know the national accounting plan and its specificities and shortcomings.

Keywords: National Accounting Plan, Accounting Reforms, Financial Accounting System, Accounting Professions.

مقدمة:

مع بداية سنة 2010 دخل النظام المالي المحاسبي حيز التنفيذ ، و مع بداية تطبيقه طرح عدة إنشغالات على مطبقيه و مستعمليه عل السواء ، و منه جاء هذا الورقة المحثية المنظم للإجابة عن بعض الأسئلة المطروحة ضمن نطاق تطبيق النظام المالي المحاسبي و واقع تنفيذه بعد عشر سنوات من صدوره 2007-2017 ، بالإضافة إلى جملة الإصلاحات المرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي ، خاصة فيما يتعلق بالمهن المحاسبية مع صدور القانون 10-01 المتعلق بالمحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و المراسيم التنظيمية لهذا القانون، لهذا جاءت هذه الورقة البحثية لوضع المتتبع أو المهتم بالشأن المحاسبي في الصورة بعد الشروع في تجسيد هذا الإصلاح المحاسبي أي بعد عشر سنوات كما سلف الإشارة لهذا أعلاه ، حيث تمحورت

إشكالية هذا البحث حول تقييم واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في هذه الفترة ، و لكن قبل الوصول إلى هذه النقطة (التقييم) رأينا من الواجب التطرق إلى المخطط المحاسبي الوطني من حيث خصوصيته و نقائصه ، ثم عرجنا إلى دور الإصلاحات الاقتصادية في فرض الإصلاح المحاسبي ، وصولاً إلى الورشات التي فتحت بغية تنفيذ هذا الإصلاح عبر طرح مختلف الخيارات التي كانت قيد الدراسة أي معرفة السياق الذي جاء فيه هذا الإصلاح ، ثم استعرضنا أهداف هذا الإصلاح و هل مرجعيته هي أنجلوسكسونية أو أوربية قارية ، و في النقطة التالية حددنا الأليات القانونية لتطبيق النظام المحاسبي المالي و هذا بذكر مختلف القوانين و التشريعات و المراسيم و التعليمات المنظمة لتطبيق هذا النظام ، و في الأخير ذكرنا تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على مختلف عناصر البيئة المحاسبية (بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية ، المهنيين المحاسبين المستقلين ، مستعملي المعلومة المحاسبية ، أساتذة المحاسبة) .

أ- إشكالية الدراسة: الإشكالية الرئيسة لهذه الورقة البحثية تتمثل في " ما هو واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

ب- وكإشكالية فرعية لهذه الدراسة : ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عناصر البيئة المحاسبية ؟ .

ج- فرضيات الدراسة: تستند الدراسة على فرضية تتمثل في أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ترافق مع ترسانة قانونية و تشريعية منظمة لتطبيقه .

ت- أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذه الدراسة في التعرف على جملة التشريعات المنظمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي و أثر تطبيق هذا النظام على عناصر البيئة المحاسبية ، و لكن تعرضنا في أول الدراسة إلى كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني السابق منذ بداياته الأولى أي سنة 1969، و تتجلى أهمية هذا الطرح هو هل النقائص المسجلة في

المخطط السابق تم الإجابة عنها أولا؟ و هل أستخلصت الدروس المستفادة من المخطط السابق؟.

ث- منهج الدراسة : تعتمد هذه الدراسة سعيا لتحقيق أهدافها على منهجين: المنهج الوصفي والمنهج التحليلي عبر جوانبها المختلفة، وذلك بتشخيص وتحليل مختلف المراجع من كتب و مجلات و ندوات و القوانين و التعليمات سواء الموجودة في الجريدة الرسمية أو الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة و كذا النشرة الرسمية لمداورات المجلس الشعبي الوطني ، وخاصة جملة الآراء و التفسيرات الواردة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة دون إغفال البحث الشبكي في شبكة الأنترنت .

خ-تقسيمات الدراسة : بناء على ماسبق وتحقيقا لأهداف الدراسة قمنا بتقسيم موضوعاتها إلى ست نقاط ذكرناها في متن مقدمة هذه الورقة تمثلت في :

- ✓ المخطط المحاسبي الوطني PCN خصوصيته و نقائصه
- ✓ دور الإصلاحات الاقتصادية في فرض تغيير التشريع المحاسبي
- ✓ الأعمال المرتبطة مع خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية
- ✓ أهداف النظام المحاسبي المالي
- ✓ آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي
- ✓ تأثير الإصلاحات المحاسبية على عناصر البيئة المحاسبية (بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية ، المهنيين المحاسبين المستقلين ،مستعملي المعلومة المحاسبية ، التعليم المحاسبي) .

1- المخطط المحاسبي الوطني PCN خصوصيته ونقائصه:

بعد الاستقلال استعانت الجزائر بالمخطط المحاسبي الفرنسي العام (PCG) لعام 1957 والذي بقي ساري المفعول حتى نهاية سنة 1975 رغم أنه كان مقررا الإنتهاء من العمل بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي مع نهاية سنة 1970 ، حيث نصت المادة 19 من قانون المالية لسنة 1970 المؤرخ في 1969/12/31 على أنه سوف تخضع المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري و الصناعي و كذا المؤسسات الوطنية ابتداء من الفاتح جانفي 1971 لمخطط محاسبة نموذجي يتخذ بموجب مرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط في أجل أقصاه 30 يونيو 1970 (الجريدة الرسمية ، العدد رقم 110، 1969، صفحة 5).

لكن نص هذه المادة لم يطبق من حيث الشكل ، فأنيطت مهمة إصدار المخطط المحاسبي الوطني للمجلس المحدث بموجب الأمر رقم 71 - 82 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن مهنة المحاسب والخبير المحاسب الموضوع تحت سلطة وزير المالية والمكلف أساسا بمهمة إعداد مخطط محاسبي عام جديد ، حيث نصت المادة 38 من هذا القانون أن هذا المجلس يكلف بتحضير المخطط الجديد المذكور في نص المادة 19 أعلاه ، و يساعد على التطبيق التدريجي له ، و يهتم بتنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات، و يدلي بأرائه حول جميع المخططات الحسابية الخاصة الموجهة من قبل المؤسسات العمومية لوزارة المالية (الجريدة الرسمية رقم 107، 1971، صفحة 7).

لقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبني المخطط الجديد من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع تلاه صدور الأمر رقم 35/ 75 الصادر بتاريخ 1975/04/29 القاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور

المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 1975/06/23
عن وزارة المالية (بلغيث، 2004، صفحة 148).

1-1 خصوصياته: أول ما نشير إليه بهذا الصدد هو اعتماد معدي هذا المخطط عند تصميمه على النموذج المبسط، أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية. مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك وشركات التأمين والمستثمرات الفلاحية. لذلك فإن فكرة اللجوء إلى إعادة تكييف المخطط المحاسبي الوطني، مثلما نصت عليه المادة المحددة للاختصاصات المجلس الأعلى للمحاسبة المذكورة أعلاه وهذا استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة، كانت حاضرة وهذا ما انتبه له المشرع من اللحظة الأولى. وعلى الرغم من أن مشروع نظام للمحاسبة التحليلية تم ضبطه إلا أنه لم ينجز إلى غاية إنتهاء العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة في نهاية سنة 2009 ، وفي الوقت الذي كان فيه من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج المحاسبي في الجزائر، على اعتبار ما تقدمه هذه الأخيرة من مساعدة في تسيير المؤسسات لأنها محاسبة للاستعمال الداخلي أي لأغراض التسيير، أهمل المخطط المحاسبي الوطني هذه الأخيرة بحيث ترك الحرية للمؤسسات بتكيفها في إطار المخططات القطاعية حسب الاحتياجات على العكس من المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصبغة الإلزامية.

استجابة للأهداف التي حكمت ووجهت أعمال إعداد المخطط المحاسبي، فإنه تم اعتماد تصنيف لحسابات الإيرادات والتكاليف حسب طبيعتها، حيث يؤدي إلى إظهار جدول حسابات نتائج بمؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها، عدا بعض ما تعلق بتسيير المؤسسة ككل (أوبختي نصيرة & بوهنة بوهنة، 2015، صفحة 312).

على العكس من التصنيف الوظيفي أو التصنيف حسب الاتجاه الذي يجري العمل به في الدول الأنجلوسكسونية (أمريكا، بريطانيا، كندا) والذي يسمح بالحصول مباشرة وبدون

إعادة معالجة للمعلومات الأساسية التي تمكن من الوقوف على التسيير السليم للمؤسسة مثل تكاليف الإنتاج ، أسعار تكلفة المبيعات والتكاليف التي تقع على عاتق كل وظيفة (التجارية، المالية، الإدارية) ، إن المخطط المحاسبي الوطني لا يولي أي اهتمام إلى هذه المؤشرات التي تعتبر أساسية لنجاح التسيير الداخلي، بل على العكس من ذلك فإنه يمد بمؤشرات إجمالية لكافة نشاط المؤسسة مثل نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال، الضرائب المستحقة والقيمة المضافة التي اعتمدها التصنيف حسب الطبيعة، إجابة عن احتياجات المحاسبة الوطنية، لأن القيمة المضافة على المستوى الكلي هي مجموع القيم المضافة لوحدات الاقتصاد العاملة. وعلى الرغم مما لهذا التصنيف من تأثير كبير على إمكانية الوقوف على سياسة تسيير ناجحة للمؤسسة إلا أن السلطة الوصية في الجزائر والهيئات المكلفة بالقيام بعمليات التوحيد أو تقديم الاستشارة لم تقم بأي جهد يذكر في هذا الاتجاه (طبايبي سليمة، بورديمة سعيدة، 2017، صفحة 8).

و كتهيئة للمخطط الوطني للمحاسبة بعد تطبيقه ، أنه جاء مساندة لمرحلة إقتصاد مخطط و اشتراكي يستجيب لمتطلبات المحاسبة الوطنية خاصة ما يتعلق بحساب القيمة المضافة ، فقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 بداية من جانفي 1976 إجباريا ، و لم يطرأ عليه من التغيير إلا في مناحي جزئية فقط ، رغم تبني الجزائر لمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية خاصة مع بداية سنة 1988 بإصدار قوانين و تشريعات جديدة مساندة لمرحلة اقتصاد السوق ، و بالتالي ظهرت جملة من النقائص سوف نتطرق إليها في النقطة التالية .

1-2 نقائصه:

قد سجلت العديد من النقائص على المخطط المحاسبي الوطني السابق خاصة بما يتعلق بالجانب النظري، سواء على الصعيد المفاهيمي أو المصطلحات المستعملة وكذا الإفصاح عن القوائم و المعلومات المحاسبية، إذ أن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار

المفاهيمي (الأهداف ،مستعملي المعلومة ،المبادئ المحاسبية)، المصطلحات المستعملة والحسابات المركبة.

1-3 محدودية المخطط المحاسبي الوطني وضرورة استجابته للتحولات المحاسبية الدولية:

نتيجة للتطورات الاقتصادية الحاصلة في البيئة المحلية والدولية والتي انعكست على ميدان المحاسبة ظهرت العديد من النقائص على مستوى المخطط المحاسبي الوطني، والتي أصبحت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق مثلما أشرنا لهذا في أكثر من محطة من هذه الدراسة ، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي بالإضافة إلى عدم مواكبة الإصلاحات الاقتصادية على الصعيد الوطني، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف المؤسسات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير، وعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية ، و لجوء المؤسسات الوطنية إلى الخبرة الأجنبية لإعداد الحسابات و إعادة التقييم من قبل مكاتب أجنبية و هذا من أجل خصوصية هذه المؤسسات أو إعادة هيكلتها ، لأن الأرصدة المسجلة في الدفاتر المحاسبية لا تعبر بحق عن الواقع الاقتصادي لها ، و بالتالي لا تعطي صورة واضحة سواء للمسيرين أو المستثمرين أو الدولة ، فهي لا تساعد على اتخاذ القرار من طرف المهتمين بهذه المؤسسات .

2- دور الإصلاحات الاقتصادية في فرض تغيير التشريع المحاسبي:

منذ منتصف الثمانينات بدأت بوادر الأزمة الاقتصادية تظهر من جراء انخفاض أسعار النفط، وباعتبار الجزائر إحدى الدول المصدرة لهذه المادة فكان لزاما عليها أن تتأثر بذلك، وبدأ الميزان التجاري وميزان المدفوعات يسجل نتائج سلبية، وتواصلت سلسلة هذه النتائج ليس على المستوى الاقتصادي، بل امتد إلى الجانب الاجتماعي من ندرة في المواد الأساسية.

فاضطرت السلطات إلى ضرورة إحداث إصلاحات وتغييرات على كافة الأصعدة وخاصة في المجال الاقتصادي، ومن أهم تلك القوانين المنظمة للنشاطات الاقتصادية نجد خاصة استقلالية المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث تم تحويل ما كان يسمى بالمؤسسات الاقتصادية الاشتراكية التي انبثقت من إعادة هيكلة المؤسسات إلى مؤسسات عمومية اقتصادية، وهنا لابد من التفرقة ما بين هذا النوع ونوع آخر سمي بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الاختلاف أن النوع الأول يتسم بالاستقلالية، والثاني خاضع لوصاية وزارة ما، وفي كثير من الحالات تكون وزارة المالية عن طريق مديرية أملاك الدولة، فهناك الكثير من النصوص التي صدرت خلال هذه الفترة خاصة ما يتعلق بتنظيم التجارة وتعديل القانون التجاري نفسه، وتنظيم علاقات العمل، وأهم من ذلك تنظيم مهنة الخبير (المحاسب ومحافظ الحسابات) القانون 08/91 الصادر في 27 أفريل 1991.

والسؤال المطروح في هذه الدراسة عن الإصلاح المغيب من ضمن الإصلاحات التي شرع فيها منذ سنة 1988، فالمخطط المحاسبي الوطني طالت مدة تطبيقه دون إحداث تعديلات جوهرية عليه، فأصبح غير قادر على مسايرة التطورات، والإصلاحات الاقتصادية فرضت نوعا من المرجعية المحاسبية لا تتوفر خصائصها في هذا المخطط، ولسد النقائص المسجلة في المخطط المحاسبي الوطني قامت السلطات العمومية بفتح ورشة لإصلاحه أو تغييره وهذا منذ سنة 1998 كما هو موضح في النقطة التالية.

3 - الأعمال المرتبطة مع خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح

وفق معايير المحاسبة الدولية :

أولت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، فقد تم إحداث هذا المجلس بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017) باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير

المحاسبية. فحسب المادة 02 من هذا المرسوم فإن هذا المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك . يضطلع بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث والتوحيد المحاسبين والتطبيقات المرتبطة بهما .إضافة لحجم وطبيعة الصلاحيات التي يضطلع بها المجلس والمتضمنة في المادة 3 من مرسوم الإحداث والتمثلة في:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها .
- انجاز الدراسات والتحليل المتعلقة بتنمية استخدام المحاسبة .
- اقتراح التدابير في إطار مهام التوحيد المحاسبي .
- فحص وإبداء الآراء والتوصيات حول النصوص التشريعية في ميدان المحاسبة .
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين والتأهيل للمهن المحاسبية .
- تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه .
- متابعة تطور المناهج، النظم والأدوات المحاسبية، على الصعيد الدولي .

استنادا لواقع الحال فإن المهام الفعلية للمجلس تتعدى ما تنص عليه المادة الثانية من المرسوم 96-318 لتشمل حسب إنجازات المجلس الناتجة عن أنشطته الفعلية نتائج أعماله المرتبطة أساسا بإصلاح النظام المحاسبي من خلال مشروع إصلاح المخطط المحاسبي، هذا بالإجابة على الاستشارات المقدمة له من خلال الآراء والتوصيات من أجل تجديد المخطط المحاسبي الوطني عن طريق تكيفه مع الأنشطة الاقتصادية الجديدة، الناتجة عن التحول الذي يعرفه المحيط الإقتصادي (Conseil national de la comptabilité, 2000) .

3-1 أعمال لجنة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني:

تكفل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني، ومحاولة جعله (المخطط) أداة فعّالة للتسيير في متناول المؤسسات وقد شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، وقد تم توزيع أعمال هذه اللجنة على المراحل التالية:

- تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني .

- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد.

- صياغة نظام محاسبي جديد.

✓ **استمارات تقييم المخطط المحاسبي الوطني:** باشرت اللجنة عملها أولاً بتقييم المخطط المحاسبي الوطني عن طريق إعداد استمارات استجواب احتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة تقييم المخطط المحاسبي الوطني ويطلب الإجابة عليها. وقد أرسلت الاستمارة الأولى إلى ممارسي مهنة المحاسبة وكان ذلك في شهر جانفي من سنة 1999 م، وقد تزامن ذلك مع انشغال أصحاب المهنة (خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية وهو ما انعكس على عدد الردود المستلمة، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال استمارة ثانية في جويلية من سنة 2000 (Conseil national de la comptabilité, 2000)، وقد شملت هذه الأخيرة عدداً أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين.

✓ **نتائج استمارات الاستبيان:** على ضوء الردود المتحصل عليها، تم جمعها وتلخيصها، وقامت اللجنة بإعداد تقريرها التقييمي حول المخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت اللجنة في هذه التقرير إلى النتائج التالية (Conseil national de la comptabilité, 2000):

• ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.

• إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية.

• إعادة تنظيم مدونة الحسابات وإثرائها بما يسمح بالإجابة على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.

✓ **الخيار الذي تبنته لجنة المخطط المحاسبي الوطني:** على ضوء الإجابات التي استلمتها لجنة المخطط المحاسبي الوطني، اختارت اللجنة مراجعة المخطط دون تغييره حتى لا يؤثر ذلك ويمس الممارسة المحاسبية من جهة، ولارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي من جهة أخرى.

✓ تقدم أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني: قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في فيفري من سنة 2000 بإعداد تقرير أوضحت فيه مختلف الاقتراحات التي خلصت إليها لغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الختامية (Conseil national de la comptabilité, 2000).

3-2 أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين: توقفت أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001 ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر محل مناقصة دولية اختير على إثرها مجموعة الخبراء الفرنسيين للقيام بمهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، وقد مولت هذه العملية بهبة من البنك الدولي، وقد باشرت المجموعة عملها في شهر أفريل من سنة 2001 على أن تنهي أشغالها بعد 12 شهرا حسب مدة الأشغال المحددة، لكن هذه المدة لم تحترم إذ لم تنته الأشغال في وقتها المحدد، وقد تم إعداد برنامج عمل للمجموعة على أربعة مراحل كما يلي:

✓ المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.

✓ المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.

✓ المرحلة الثالثة: إجراء تكوين للمختصين على النظام المحاسبي الجديد وعلى المعايير المحاسبية الدولية.

✓ المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

بالنسبة إلى تقرير المجموعة عن المرحلة الأولى والمتمثلة في تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني فلقد تضمن أساسا:

- نقائص المخطط المحاسبي الوطني

- وجه الاختلاف مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية.

- مجموعة من التوصيات.

كما تم وضع ثلاثة خيارات ممكنة لتطوير المخطط المحاسبي الوطني وهي:

➤ **الخيار الأول:** الإبقاء على التركيبة الحالية (آنذاك) للمخطط المحاسبي الوطني مع إجراء بعض الإصلاحات التقنية حتى يتماشى مع تغيرات المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر.

الخيار الثاني: يتمثل في المحافظة على المخطط القائم ببنيته وهيكله، واعتماد بعض المعالجات والحلول التقنية التي أدخلتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

حيث يسمح هذا الخيار بقابلية فهم الحسابات التي تعرضها المؤسسات من طرف المستثمرين الأجانب كما يسمح بتحسين المعلومات المحاسبية المفصح عنها، إلا أنه مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين، يشكلان نظاما مختلطا ومعقدا، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.

➤ **الخيار الثالث:** يتمثل في إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني بشكل حديث استنادا للتطبيقات والمفاهيم والقواعد والحلول التي أرستها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB).

أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الثانية فلقد تضمن مشروعا لنظام محاسبي جديد، وقد تضمن هذا المشروع مايلي:

التعريف بالإطار التصوري. التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإرادات، مدونة الحسابات، قواعد سير الحسابات - نماذج القوائم المالية والمصطلحات التفسيرية.

وبغرض تقييم التقرير تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذين تباينت آراؤهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما يتعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي حيث (بلغيث، 2004، صفحة 174) :

• اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات فإنه من الأفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية وذلك تجنباً لأي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي.

• أما الفريق الثاني، فقد طلب تأكيد واعتماد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقرب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنياً واسعاً في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة إلى الخبراء الفرنسيين، ليتم أخذها بعين الاعتبار، بناءً على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراؤه وتعزيزه. وعلى هذا الأساس تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثاني لنظام محاسبي مرفوقاً بالإجابات عن الأسئلة التي طرحت بمناسبة المشروع الأول.

كما كُلف فوج العمل السابق بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعلياً بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد.

✓ خيار المجلس الوطني للمحاسبة بشأن الإصلاح المحاسبي: بعد دراسة وفحص الخيارات السابقة من قبل هيئات المجلس، قام المجلس الوطني للمحاسبة بقبول وتبني الخيار الثالث، أي تبني استراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي (SCF)، المتوافق والمنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في مختلف الجوانب لاسيما في الإطار التصوري، المصطلحات و المبادئ

المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم و القوائم المالية، ويعد هذا الخيار مختلفا تماما عن الخيار الذي اقترحتة لجنة المخطط المحاسبي الوطني، وتجدر الإشارة إلى أن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي يحبذان ويفضلان استعمال وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الدول.

وكما أشرنا سابقا فإن عملية الإصلاح هاته تمت بتمويل من البنك الدولي والذي يكون ربما قد مارس ضغوطا حول خيار الجزائر بشأن إصلاح نظامها المحاسبي وهو ما قد يفسر التحول الجذري في منحى واتجاه الإصلاح.

3-3 تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007 م الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975م. ولقد أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية، هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط بالمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتغيرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير .

وعليه سنحاول من خلال هذه النقطة تناول النظام المحاسبي الجديد من خلال أبعاده النظرية والتطبيقية بدأً بإطاره القانوني والتنظيمي العام، ومرورا بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي و انتهاء بالقوائم المالية ومدونة الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي.

وقد عرّف القانون 07-11 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة

صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية (الجريدة الرسمية العدد 74، 2007).

وحدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05- من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر - 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي: "كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها"، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
 - التعاونيات.
 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
 - كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.
- وقد أقر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مجموعة المبادئ المحاسبية المعروفة التي كان يخضع لها المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، مع التركيز على ضرورة توفر خصائص في القوائم المالية تماشيا مع ما تقتضيه معايير المحاسبة والقوائم المالية الدولية، لهذه المبادئ، خصائص جاءت ضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-165 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008، المتضمن كيفية تطبيق أحكام القانون السابق (الجريدة الرسمية العدد 27، 2008).

وقد تم الموافقة على 13 مبدأ هي: استمرارية النشاط، سنوية الدورة، استقلالية الدورات، ارتباطات أعباء الدورة بإيراداتها، وحدة النقد، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، استمرارية الطرق المحاسبية، الأهمية النسبية، عدم المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم و بين

الأعباء والإيرادات، المعلومة الجيدة، تغليب الواقع على الشكل وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية، حيث أن مبادئ تغليب الواقع على الشكل والأهمية النسبية والمعلومة الجيدة تكون محل التفضيل (Conseil national de la comptabilité، 2006)

ويمكن للمهنة المحاسبية أن تستفيد من هذه الفترة الممنوحة لها للتأقلم، وتطور العمل المحاسبي ذاته بإدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال فيه، والارتقاء بها من العمل المكتبي البسيط إلى العمل الإلكتروني (أجهزة الإعلام الآلي و البرمجيات المختلفة).

3-3-1 خصائص النظام المحاسبي و المالي الجديد: نجد خصائص النظام الجديد متوافقة مع المعايير الدولية التي ذكرناها أعلاه (سويطي، 2015، صفحة 60) و التي تتمثل في :

أ- **الملائمة (pertinence):** أي يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وأن تكون المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

ب- **المعلومات ذات المصداقية (la fiabilité):** بمعنى أن تكون المعلومة صادقة وخالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

- البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، الحياد، الحيطة والحذر، الشمولية.

ج- **القابلية للمقارنة (comparabilité):** فالمعلومات تعد، تنشر وتحضر احتراماً لاستمرارية الطرق، وتسمح المعلومة للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات.

د- المعلومة واضحة وسهلة الفهم (intelligibilité): المعلومات القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

وقد شهد النظام المحاسبي المالي الجديد -كما أسلفنا- عدة تغييرات مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ سنة 1975 فهو يأخذ بعين الاعتبار مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية IFRS والذي يتمحور في معادلة مكونة من ثلاث نقاط أساسية:

➤ التعريف بالإطار المفاهيمي (مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، القواعد الأساسية للمحاسبة والمبادئ الأساسية المحاسبية).

➤ القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي (المبادئ العامة والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم للعمليات العادية والخاصة).

➤ عرض القوائم المالية (الأصول، الخصوم، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق).

وقد حددت المواد من 10 إلى 24 من القانون 07 - 11 تنظيم المحاسبة، وأهم ما جاء فيها (الجريدة الرسمية رقم 74، 2007):

✓ يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصدقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

✓ تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية.

✓ تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

✓ تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج.

✓ تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصدقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

- ✓ تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تش
- ✓ مل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.
- ✓ تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.
- ✓ يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- ✓ تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

4- أهداف النظام المحاسبي المالي:

يهدف النظام المحاسبي المالي لوضع أداة تتكيف مع البيئة المحاسبية الدولية، وتلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري وذلك من خلال (Marouani, 2007-2008, p. 92) :

أ. إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضع المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.

ب. جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية.

ت. نشر معلومات وافية صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين. وهذا فضلا عن الأهداف التالية (ناصر، 2010، صفحة 8):

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة على المؤسسات التابعة والفروع للمؤسسة الأم.
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به المؤسسات التابعة والفروع النظام المحاسبي للمؤسسة الأم.

- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة التقييم، عناصر الميزانية.
 - حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- كما يهدف النظام المحاسبي المالي حسب ما جاء في العرض المقدم من طرف وزير المالية في معرض تقديمه لمشروع قانون النظام المحاسبي و المالي أمام نواب المجلس الشعبي الوطني إلى ما يلي (الجريدة الرسمية لمداولات المجلس الشعبي الوطني، 2007) :

- إيجاد حلول للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني.
- أخذ في الحسبان تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية الدولية قصد تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية.
- السماح للمؤسسات الجزائرية الاقتصادية بإنتاج معلومة مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية وأكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية.
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين أو مستثمرين، مقترضين، دائنين، زبائن، جمهور، أو للدولة.
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

5 آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

- لقد أعقب صدور النظام المحاسبي المالي رقم 11/07 صدور جملة من النصوص التنظيمية والقانونية لتوضيح آليات تطبيقه حيث نذكر منها.
- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي المتعلق بالإطار التصوري لهذا النظام.

- القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سير الحسابات: الصادر في العدد 19 من الجريدة الرسمية لسنة 2009 في يوم 25 مارس.

-القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة ، الصادر في العدد 19 من الجريدة الرسمية لسنة 2009 في يوم 25 مارس ، حيث حدد هذا القرار أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط ، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

-النشاط التجاري: فقد حدد رقم الأعمال بـ10 ملايين دينار، و عدد المستخدمين بـ تسعة (09) إجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

-النشاط الإنتاجي والحرفي: رقم الأعمال 6 ملايين دينار، وعدد المستخدمين بـ تسعة (09) إجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسة والثانوية.

والملاحظة التي نوردها في هذا المقام هو أن هذا القرار لم يحدد هل أن الشرطين (رقم الأعمال وعدد المستخدمين) يكونان بالتزامن أم أحدهما يكفي، علما أن المشرع على الصعيد الجبائي رفع في قانون المالية لسنة 2012 الحد في رقم الأعمال إلى حدود 30 مليون دينار، والكيانات التي تحقق أقل من هذا الحد تخضع لنظام محاسبة مبسطة.

أما نظام التصريح المراقب المعمول به على مستوى الإدارة الجبائية، فلا محل له من الإعراب في النظام المحاسبي والمالي الذي نناقش فيه (*)، إلى أن ألغي هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 2015 (الجريدة الرسمية 78، 2014)

- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الصادر في 07 أبريل سنة 2009 الذي يحدد شروط و كفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي (الجريدة الرسمية لمداولات المجلس الشعبي الوطني، 2007، صفحة 4): فرغم أن أنظمة الإعلام الآلي كانت مستعملة قبل صدور النظام المحاسبي و المالي إلا أنه لم يوجد إطار قانوني يؤطر استعمال هذه

الأنظمة ، فصدر هذا المرسوم التنفيذي تطبيقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي و المالي بهدف تحديد شروط و كفاءات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

إلا أن المشرع اشترط أن تسمح المحاسبة الممسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي بإعادة تكوين عناصر الحسابات والكشوف والمعلومات، على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة، أي نفس ما كان معمول به سابقا، لأن ما يسمى الإدارة الإلكترونية مازال في مرحلة الدراسة بالإضافة لتأخر وسائل الدفع والتصديق الإلكتروني إلى غاية كتابة هاته السطور .

- التعلية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة (المجلس الوطني للمحاسبة) ، بصور هذه التعلية المتضمنة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من اجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة -على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01، فتضمنت هذه التعلية توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد -المجلس الوطني للمحاسبة- على اعتبار النظام المحاسبي المالي يشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات، كما تضمنت هذه التعلية المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب:

-إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد.
-إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد.

- الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة.
- الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.
- استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيله.
- إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية.
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009
- استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي.
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإفتتاحية.
- أرفقت هذه التعليمات بجدول ملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد من جهة أخرى، وذلك يهدف الى تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي واختتمت التعليمات بالتأكيد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمات كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد؛ مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل هذا المجلس.
- بالإضافة للتشريعات السابقة، نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة يقوم من حين لآخر بإصدار مذكرات توضيحية لكيفيات تطبيق النظام المحاسبي والمالي، وهذا حسب التساؤلات والمشاكل التي يطرحها المهنيون، وهذه المذكرات نعتقد أنها موازية لما هو معروف على الصعيد العالمي بهيئة تفسير المعايير.

و في النقطة التالية سنستعرض هذه الآراء و التفسيرات حتى 2018/03/31 بجانبها الإحصائي مثلما وردت في موقع المجلس الوطني للمحاسبة و مرتبة حسب تاريخ صدورها (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017) :

أ- القوانين: نجد ثلاث قوانين رئيسية:

- القانون 03-11 المتعلق بالنقد والقرض الصادر في 2003/08/26
- القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الصادر في 2007/11/25
- قانون 01-10 المتعلق بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الصادر في 2010/06/29

ب- مراسيم تنفيذية : نجد هاته المراسيم في معظمها متعلقة بتطبيق مواد

النظام المحاسبي المالي أصدرتها الهيئة التنفيذية (الحكومة) :

- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه الصادر في 1996/09/25 حيث أوكلت لهذا المجلس مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر .
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتعلق بتطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الصادر في 2008/05/26 حيث و رد في هذا المرسوم الإطار التصوري لهذا القانون .
- المرسوم التنفيذي رقم 09/ 110 المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي الصادر في 2009/04/07.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره المؤرخ في 2011/01/27
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصرف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره المؤرخ في 2011/01/27

- المرسوم التنفيذي رقم 26-11 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته و قواعد سيره المؤرخ في 27/01/2011
- المرسوم التنفيذي رقم 27-11 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره المؤرخ في 27/01/2011
- المرسوم التنفيذي رقم 28-11 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتها الصادر في 27/01/2011 ، و ما يلاحظ على المراسيم التنفيذية السابقة هو هيمنة ممثلي وزارة المالية على تشكيلة أعضاء الهيئات المشرفة على عمل المحاسبين (خبراء ،محافظي حسابات ،محاسبين معتمدين) و هذا الذي لم يكن موجود في القانون السابق 91-08 ربما لحل إشكال الإنسداد الذي حدث بين المهنيين ، و نلاحظ كذلك أن كل فئة من المحاسبين إستقلت بمنظمة أو غرفة أو مصف يؤطرها ، و هذا ليكون التخصص للإستجابات لإنشغالات كل فئة .
- المرسوم التنفيذي رقم 29-11 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم المؤرخ في 27/01/2011 ،
- المرسوم التنفيذي رقم 30-11 الذي يحدد شروط و كفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المؤرخ في 27/01/2011 ، جدير بالذكر أنه حتى كتابة هاته الأسطر لم يتم إعتماد أي من مهنيي المحاسبة وفق القانون الجديد و بعد ثمانية سنوات من صدوره 2010-2018 نظر لتعطل صدور المراسيم التنظيمية له ، و الذي تحصل على اعتماد فهو طبقا لأحكام القانون .

- المرسوم التنفيذي رقم 31-11 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 27/01/2011
 - المرسوم التنفيذي رقم 32-11 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات المؤرخ في 27/01/2011
 - المرسوم التنفيذي رقم 72-11 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح الحق المشاركة في مسابقة الدخول للمعهد المتخصص بمهن المحاسبة المؤرخ في 16/02/2011، و ما يلاحظ على هذا المرسوم أنه ترك تحديد هاته الشهادات للتنظيم بمقتضى منشور وزاري مشترك بين وزير التعليم العالي و وزير المالية إلا أن صدور هذا المنشور كان في نهاية جويلية 2017 أي بعد 7 سنوات.
 - المرسوم التنفيذي رقم 74-11 الذي يحدد شروط و كفاءات تنظيم الإمتحان النهائي، بصفة إنتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب المؤرخ في 16/02/2011 .
 - المرسوم التنفيذي رقم 73-11 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال تسليمها المؤرخ في 26/05/2011.
- أ- **قرارات وزارية** : نجد وزارة المالية أصدرت عدة مقررات توضح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي و من أهم هاته المقررات نجد :
- قرار رقم 71 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها المؤرخ في 26/07/2008 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009 ، تأخر صدور هذا القرار هو الذي يفسر تأجيل دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ من 01/01/2009 إلى 01/01/2010
 - قرار 72 يحدد أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط ، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة المؤرخ في 26/07/2008 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009 ، و هنا نشير أن هذا القرار لم يعدل منذ صدوره أي بعد 10 سنوات رغم أن النظام الجبائي و أسقف

رقم الأعمال المحدد لإنتساب المكلفين بالضريبة سواء للنظام الحقيقي (يفرض مسك محاسبة منتظمة) أو نظام الضريبة الجرافية الوحيدة (مسك محاسبة مبسطة) قد تغير 4 مرات منذ تاريخ 26 جويلية 2008 ، و هذا ما يطرح مشكل تحيين القواعد المنظمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي .

- قرار رقم 74 المؤرخ في 2011/10/06 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة بهيكلته الجديدة .

- قرار رقم 127 يتضمن المصادقة على النظام الداخلي للجنة الإنضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة المؤرخ 2013/07/03 .

- قرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات حيث انقسم إلى جزئين ، جزء أول الذي اهتم بالتقرير العام للعبير عن الرأي و جزء ثاني اهتم بالمراجعات و المعلومات الخاصة، ما نلحظه في هذا القرار هو إستباقه لصدور المعايير الجزائرية للتدقيق بسنتين (2)

د- التعليمات : نلاحظ صدور تعليمتين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة

- التعليم رقم 01 المؤرخة في 2009/10/29 المتعلقة بجدول الإنتقال بين PCN/SCF

- التعليم رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث نجد المختصين انتظروا هاتين التعليمتين كثيرا لأنهما توفران وسائل تقنية واضحة للانتقال من المخطط السابق للنظام الجديد، وكيفية إعداد الميزانيات الافتتاحية للنظام الجديد، حيث ما لاحظناه على مستوى مكاتب المحاسبين بشكل عام هو التركيز على الجانب التقني دون الغوص في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

هـ- القرارات : نجد وزارة المالية أصدرت ثلاث (3) قرارات متعلقة بالمعايير الجزائرية

للتدقيق

- قرار رقم 02 المؤرخ في 04/02/2016 المتعلق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA 580-560-505-210)
- قرار رقم 150 المؤرخ في 02/11/2016 المتعلق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA 300-510-500-700)
- قرار رقم 23 المؤرخ في 26/03/2017 المتعلق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA 300-510-500-700)
- ما نلاحظه على هاته المعايير أنها كانت مطابقة للمعايير الدولية في مجملها (المعايير الدولية للتدقيق)، حيث اعتبرت نسخة منقحة منها.
- و- آراء : نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة أصدر حتى تاريخ 31/03/2018 ثلاثة عشر (13) رأي فيما يخص تطبيق النظام المحاسبي المالي أو تنظيم المهن المحاسبية خاصة ما يتعلق ب :
- 10/03/2011 كفاءة سير الحسابات المكونة للقوائم المالية للكيانات الناشطة في قطاع التأمين و إعادة التأمين .
- 21/11/2012 آراء أخرى متعلقة بسير حسابات الإعانات من قبل الدولة، سير حساب التسيقات على الأرباح المقبوضة، ثم سير حسابات التطهير المالي للشركات، فسير حساب شركة أم فرعها خضع لعملية تطهير مالي، رأي حول المعالجة المحاسبية لإستثمار أقل من 30000 دج قبل 2010 و هذه الآراء كانت من قبل لجنة التوحيد المحاسبي على مستوى SNC إضافة لآراء أخرى تخص إستفسارات و إشكالات وقع فيها المهنيون، و هذا العمل الذي تقوم به هذه اللجنة بمثابة تفسير لتطبيق SCF وهو ما تقوم به هيئات التفسير على مستوى المجالس الدولية.
- 11/03/2013 رأي يتعلق بمساهمة العمال في النتيجة وكيفية سير هذا الحساب.
- 17/04/2013 رأي يتعلق بحساب الضريبة على النتيجة الجبائية في الحسابات المجمعة

- 2013/04/23 رأي يتعلق بالإمتيازات الممنوحة للعاملين مع مثال مرافق
- 2013/07/30 مكرر وردت عدة آراء في هذا التاريخ، فالرأي الراي الأول كان حول سير حساب البيع بالإيجار، أما الرأي الثاني فيتعلق بالتسجيل المحاسبي لعملية خصصة ، اما الراي الثالث كان يخص حسابي 67 و 77 و كيفية سيرهما ، أما الرأي الرابع فيتعلق بالمؤونات التقنية من أجل تغطية منحة الذهاب للتقاعد ، أما الرأي الذي تلاه فهو يخص إعادة المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم .
- 2013/07/30 فوجد في هذا المنشور 5 آراء تخص سير الحسابات التالية: واجبات الشركات التي لديها دورة استغلال مندمجة ، كيفية سير حساب 115 مرحل من جديد و حساب الضرائب المؤجلة التي تخصه ،حساب العقود طويلة الأجل ، سير حساب القيم المنقولة المسيرة للحساب ، سير حساب الرسم على القيمة المضافة للدفع .
- 2013/12/05 نجد 5 آراء من قبل لجنة التوحيد المحاسبي: رأي يتعلق بسير حساب السكنات الإيجارية لحساب دوواين الترقية و التسيير العقاري، تقييم و تسجيل شهرة المحل، حساب الضريبة على العطل الغير المستهلكة المتعلقة بالإطارات المسيرة و أخيرا رأي حول سير حساب قروض التذكرة (crédits mémos)
- 2014/06/10 رأي حول الضرائب المؤجلة
- 2015/08/19 نجد 8 آراء من قبل لجنة التوحيد المحاسبي: حساب تعويضات نقل غير مستغلة ، سير حساب تصحيح في حساب معدل الإهلاك، رأي حول تجميع الحسابات ، راي حول سير حساب سندات مساهمة لشركة أم في أحد الفروع، رأي يخص تطهير حساب الضرائب مؤجلة، ثم رأي حول سير حساب منافع مستخدمين لدى شركة أم كانوا ملحقين عند فرع ، رأي حول تمويل أصول من قبل الدولة في إطار صندوق خاص، و أخيرا رأي يخص إعادة تقييم ممتلكات .
- 2017/01/04 خصص الرأي في هذا التاريخ للعقود طويلة الأجل بشكل من التفصيل و بمثال مرفق .

- 13/03/2017 بهذا التاريخ وردت 8 آراء : كان الرأي الأول يخص إعانات الإستغلال ،فرأي يتعلق بالضريبة بنسبة 5 بالمئة على مستوردي الأدوية على حالها ،أما الرأي الثالث فخص التثبيات المهتلكة تماما لكنها لازالت تقدم منافع إقتصادية ، الرأي الآخر خص المصاريف الجارية قبل بداية المشروع ،أما الرأي الخامس فخص التثبيات المقنتاة في إطار الإمتياز مع عدم التمتع بحق إنتقال الملكية ، الرأي السادس خصة التأشير على الحسابات من قبل محافظ الحسابات لنشاط قبل بداية عهده ، الراي التالي فمس تعويضات محافظ الحسابات للتقارير الخاصة أو النوعية أما الراي الأخير بهذا التاريخ فخص التثبيات المتحصل عليها كهيئات (دون مقابل) .
- 14/06/2017 كان رأي لجنة توحيد الممارسات المحاسبية حول طريقة عرض القوائم بشيء من التفصيل و ما يلاحظ على هذا الرأي الأخير هو تأخر صدوره كثيرا أي بعد 07 سنوات من بداية تطبيق SCF .
- و- نصوص تنظيمية: ورد نص تنظيمي واحد يتعلق بكيفية الإفصاح وشكل القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسات المالية والبنكية مؤرخ في 18/11/2009 حيث وقع هذا النص التنظيمي محافظ بنك الجزائر .
- ي- تعليمات تنظيمية: وردت ثمانية (08) تعليمات تنظيمية(منهجية) حول تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 09/10/2010 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بالفرنسية.
- 23/12/2010 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بالعربية.
- 28/12/2010 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: المخزونات
- 20/03/2011 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: التثبيات المادية .

- 2011/03/26 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: مزايا المستخدمين.
- 2011/05/05 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: المصاريف والإيرادات خارج الإستغلال وحسابات التحويل من PCN .
- 2011/06/07 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: الأصول والخصوم المالية.
- 2011/12/28 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: التثبيات المعنوية.
- ز - البيانات:** وردت عدة بيانات من المجلس الوطني للحاسبة تذكر المهنيين العاملين أو المتربصين وفق القانون السابق ببعض الترتيبات الإجرائية والتنظيمية التي تخص المهنة.
- فباختلاف مصطلحاته سواء الانتقال أو التحويل، التحول، أو التنفيذ، فإن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي طرح بسبب خصوصيته بعض القضايا والتساؤلات لدى معدي الكشوف المالية. فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي على مجمل المؤسسات استلزم تبني طريقة تتمحور حول (المجلس الوطني للحاسبة، صفحة 5):
- تنفيذ برنامج تكوين ملائم.
 - إعداد مخطط داخلي للحسابات في النظام المحاسبي المالي.
 - تعريف نماذج الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي.
 - إعداد جدول مطابقة (المخطط المحاسبي الوطني/النظام المحاسبي المالي).
 - إعداد سجل تحويل أرصدة المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (اختياري).
 - إنجاز تشخيص ودراسة للأثار.
 - تنفيذ إعادة المعالجات التي أقرها النظام المحاسبي المالي من خلال هذه التعليمة.

- إعداد سجل لإعادة المعالجات.
- إعداد الميزانية الافتتاحية للنظام المحاسبي المالي 2010 بعد إعادة المعالجات والتعديلات.
- تتصيب لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2009/01/01 على مستوى وزارة المالية و بالإشراف الشخصي للوزير (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017) ،متكونة من مدير المحاسبة على مستوى وزارة المالي ،و الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة ،ممثل وزارة الدفاع الوطني و ممثل عن بنك الجزائر بالإضافة إلى (3) ممثلين عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين (بصيغته القديمة) ، زائد ممثلين عن المديرية العامة للمحاسبة و المديرية العامة للضرائب و أخيرا ممثل عن وزارة التعليم العالي و البحث العلمي ، بمعنى تكونت هذه اللجنة من (11) عضو شكل المهنيين المستقلين (3) أعضاء فقط .

6- تأثير الإصلاحات المحاسبية على الجباية:

لقد أكد قانون المالية التكميلي لسنة 2009 م على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي، حيث نصت المادة السادسة منه على إنشاء المادة 141 مكرر 2 التي تحرر كمايلي: " يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي " (الجريدة الرسمية رقم 44، 2009)، كما أنه من الضروري أن يتم العمل على أخذ المتطلبات الجبائية والقانونية بعين الاعتبار ودراسة كل المشاكل التي قد تنجم عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وإيجاد الحلول لها، وذلك بهدف تسهيل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية للوصول إلى نتائج محاسبية تنتهي إلى نتائج جبائية، والسماح للمؤسسة الجزائرية بتلبية متطلبات المعايير الجبائية ، ، لتأتي مواد لاحقة من قانون المالية لسنة 2009 لتجيب على إشكاليات أخرى طرحها النظام الجديد و تأثيره على النتيجة الجبائية لا سيما المواد

من 7 إلى 10 حيث وضعت ميكانزمات جبائية لمعالجة المصاريف الإعدادية ، مصاريف البحث و التطوير و كذا إعادة تقييم الأصول، إذ وضح قانون المالية 2010 بعض الإجراءات لكيفية المقاربة بين الأعباء الجبائية و الأعباء المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي و المالي خاصة بما يتعلق بكيفية حساب الإهلاك على أصل مقتنى بموجب عقد قرض إيجاري (الجريدة الرسمية ، العدد رقم 44، 2009، صفحة 6) ، كما وضعت المادة 09 من قانون المالية 2010 كيفية تسجيل فائض القيمة أو ناقص القيمة المتأتي من إعانات التجهيز ، بالإضافة الى الآراء المعبر عنها من قبل هيئة التوحيد المحاسبي على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة التي ذكرناها أعلاه لتوضيح أو تفسير سير بعض الحسابات التي لها تأثير على النتيجة الجبائية.

7- تأثير الإصلاحات المحاسبية على التعليم المحاسبي:

من خلال عملنا على مستوى الجامعة الجزائرية لحضنا أن معظم الجامعات (كليات و مدارس العلوم الاقتصادية) شرعت في تدريس النظام المحاسبي المالي منذ بداية تطبيقه أي منذ الموسم الجامعي 2009/2010 ، لكنها ركزت على الجانب التقني لهذا النظام (كيفية التسجيل المحاسبي) دون إيلاء كبير الأهمية للجانب المفاهيم لهذا النظام باستثناء بعض التخصصات ما بعد التدرج ، لكن مع مرور السنوات والتقدم في تطبيق نظام ل م د مع توحيد برامج الوحدات الأساسية نجد أن مقاييس معايير المحاسبة و المراجعة الدولية إضافة لمقياس نظرية المحاسبة أصبحت تدرس في معظم التخصصات الاقتصادية، أي بعبارة أخرى انفتاح الجامعة على الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي ، رغم أن الجزائر لم تقم بإعداد معايير محاسبية خاصة بها .

خاتمة:

إن عملية الإصلاح المحاسبي هي مسار طويل تحتوي على تغيرات كبيرة ، تدخل ضمن الإصلاح الإقتصادي ككل، أي بعبارة أخرى يشتمل هذا الإصلاح على تغيرات جذرية في

منهج الدولة الاقتصادي والاجتماعي، بحيث تصبح المعلومة المحاسبية ذات معنى كبير لجميع المتعاملين الاقتصاديين وأصحاب المصلحة سواء المباشرة أو غير المباشرة، لهذا جاءت هاته الدراسة لتقييم الإصلاحات المحاسبية في بعض جوانبها وبالتركيز على المنظومة التشريعية لهذا الإصلاح مع دراسة بعض تأثيراته على المنظومة الجبائية والتعليم المحاسبي، رغم أن هاذين الجانبين يحتاجان لدراسات بحثية معمقة مثلما حدث في تجارب دول أخرى.

و من ضمن الهواجس المعبر عنها أن النظام المحاسبي والمالي يعزز مكانة الإفصاح ويحسن جودة المعلومات المحاسبية، فإنه بالمقابل يوفر حلول كثيرة لمن هو متمكن من استعمال كفاءات التسجيل لكي يتهرب من الضرائب، في حال لم تقم الإدارة الجبائية بإعادة رسكلة و تكوين مواردها البشرية (عن طريق الاستعانة بالجامعة طبعاً)، و بالتالي تتعرض الخزينة العمومية لخسارة كبيرة، و تزداد هذه الخسارة كلما كان المتعاملون أجانب أو معاملات خارجية أي خسارة في المداخيل و خسارة في العملة الصعبة، و هذا ما يلاحظ من خلال متابعتنا للمستجدات الاقتصادية على الصعيد الوطني، و ما يعرف بالنزاع الحاصل مع المجمع المصري أوراسكوم تليكوم، فهذا النزاع يعبر بحق عن القلق المعبر عنه في هذه الدراسة و التحدي المطروح من أجل الإصلاح المحاسبي و علاقته بالانفتاح الاقتصادية، فهو يطرح مشكل الإفصاح، النتيجة الجبائية، الإجراءات المتبعة لتحديدها، كيفية التعامل مع فروع الشركات في حال تم الاستحواذ على الشركة الأم في بورصة أجنبية من قبل متعامل آخر و مشكل التقييم الذي يطرحه كل طرف، مع عدم تفعيل عمل بورصة الجزائر، فبالطبع كل طرف يريد تعظيم أرباحه.

المراجع :

1. أويختي نصيرة & بوهنة بوهنة. (2015). المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات - دراسة حالة مؤسسة "BENTAL" - العدد الرابع. مجلة الإستراتيجية والتنمية جامعة - عبد الحميد بن باديس مستغانم -، 312-331.

2. الجريدة الرسمية ، العدد رقم 110. المتضمن قانون المالية لسنة 1970 الصادرة بتاريخ 1969/12/31 ص 4 .7.
3. الجريدة الرسمية ، العدد رقم 44 ، المتضمنة قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المؤرخة بتاريخ 26-07-2009 المادة 08 .6.
4. الجريدة الرسمية العدد 107. المتضمنة الأمر 71-82 الصادر بتاريخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب . ص 7 .6.
5. الجريدة الرسمية 78.. المتضمنة قانون المالية لسنة 2015 الصادرة بتاريخ 2014/12/31 المادة 06 ، ص4.
6. الجريدة الرسمية العدد 27، المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 08-165 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 28/05/2008 المادة 04-19 ص 11 .11.
7. الجريدة الرسمية العدد 74. المتضمنة القانون 11 - 07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، الصادر بتاريخ 2007/11/25 ، المادة 03 .
8. الجريدة الرسمية لمداولات المجلس الشعبي الوطني. (12 09، 2007). السنة الأولى رقم 21 ليوم 12 سبتمبر 2007. الموقع الرسمي للمجلس الوطني الشعبي . ص 12 ، <http://www.apn-dz.org> 2012/04/09 تاريخ الإطلاع
9. طبائية سليمة ،بورديمة سعيدة.. موسوعة الإقتصاد و التمويل الإسلامي. تاريخ الاسترداد 15 12، 2017، من دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات و مدى استخدامها من طرف المؤسسات الإقتصادية في الجزائر-: <http://www.iefpedia.com/arab> تاريخ الإطلاع (15 12، 2017)
10. المجلس الوطني للمحاسبة. (2017). www.cnc.dz/fichiers_regle/28.pdf. تاريخ الاسترداد 20 10، 2017، من المجلس الوطني للمحاسبة: www.cnc.dz/fichiers_regle/28.pdf
11. المجلس الوطني للمحاسبة. (بلا تاريخ). مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي - الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة ص 5 تاريخ النشر غير موضح في هذه المذكرة . تاريخ الاسترداد 23 03، 2018، من المجلس الوطني للمحاسبة: www.cnc.dz

12. محمد مطر ،موسى سويطي. (2015). التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية (الإصدار 3). عمان: دار وائل للنشر.
13. مدني بن بلغيث. (2004). -أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية : بالتطبيق على حالة الجزائر - . جامعة الجزائر: الجزائر.
14. مراد ناصر. (2010). النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني-دراسة مقارنة- . 18جانفي 2010 ، ص 08 - الدولية، تجارب، آفاق، تحديات، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- . الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، آفاق، تحديات، (صفحة 8). البليدة.
15. Conseil national de la comptabilité .(2006،07). projet de système comptable financier, , p8.8 .
16. Conseil national de la comptabilité .(2000).Rapport des travaux de la commission PCN, Alger, 2000.
17. Conseil national de la comptabilité .(2000).Synthèse d'évaluation du plan comptable national, Alger, 2000.
18. Conseil national de la comptabilité. (2000, 07). *Questionnaire d'évaluation du plan comptable national. Alger, Juillet 2000.* Consulté le 02 07, 2011, sur Conseil national de la comptabilité.
19. Conseil national de la comptabilité ،.Questionnaire d'évaluation du plan comptable national. Alger, Juillet 2000.
20. samir Marouani ".(2008-2007) .*Le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer le passage",(mémoire de magistère , en management , E S C Alger, 2007- 2008),, p92 .* Alger.