المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في مواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد: بعض الحلول.

أ. مختار مسامح

mtrrnessamah@hotmail.com

كلية العلوم الاقتصادية

جامعة باتنة

ملخص:

تهدف هذه الورقة إلى مناقشة أهم الحالات والوضعيات التي أثبتت محدودية النظام المحاسبي السابق وإثبات ضرورة تغييره حتى يتماشى مع المستجدات التي تعرفها المحاسبة على المستوى الدولي. كما تستعرض خصوصيات النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد الذي شرع في تطبيقه مع بداية السنة المالية 2010.

وقد خلصت هذه الورقة إلى ضرورة إحداث تغييرات تمكن المؤسسة الاقتصادية من التغلب على الصعوبات الممكن تحديدها في ثلاثة نقاط، منها وجوب التطبيق التدريجي للنظام المحاسبي والمالي على المؤسسات حسب حجمها وأهميتها، ووضع معايير محاسبية محلية تنبع من الواقع الجزائري وتتماشى مع المعايير الدولية؛ وأخيرا العمل على عولمة السلوك الإداري في الجزائر بما يتطابق مع ما هو معمول به في بقية دول العالم سيما تلك التي تطبق معايير المحاسبة الدولية.

Abstract:

This paper is aimed at discussing the different reasons behind the creation of the new accounting system that replaced the old one due to its deficiency, and it shows the specificities of the new accounting system applied in Algeria since 2010.

The paper found out that there is need to introduce, changes likely to allow the economic enterprise to overcome the difficulties that are three folds:

1- The necessity of applying the new accounting system on the enterprises according to their size and importance.

2- Setting new standards of accounting inspired from the Algerian context and able to fit with the international standard

3- The globalization of the Algerian management behavior to fit the international standards.

مقدمة

لم تعد المحاسبة الحديثة سجلات ودفاتر وتسجيلات محاسبية محصورة بين الجانبين المدين والدائن، بل أصبحت مفاهيم نابعة من نظريات ومبادئ متفق عليها، وأكثر من ذلك معايير تتجه شيئا فشيئا نحو العالمية والتطبيق المفروض. وضمن هذا الإطار لم يعد المخطط المحاسبي الوطني الجزائري الذي صدر في سنة 1975 وبدأ العمل به في أول سنة مالية بعد ذلك يساير هذه التحولات في مجال المحاسبة لأنه وضع في ظروف تغيرت وأصبحت لا تتماشى مع الواقع الاقتصادي الجزائري الحالي.

إن ما شهدته الساحة الاقتصادية الجزائرية منذ منتصف الثمانينيات من أزمة اقتصادية نتيجة تدهور أسعار البترول وما ترتب عنها من انخفاض في الإيرادات وازدياد ثقل المديونية وتوجيهات صندوق النقد الدولي. كل ذلك أدى إلى التفكير في إصلاحات اقتصادية وسياسية عميقة. وإن كانت وتيرة هذه الأخيرة بطيئة، فإن نتائج الأولى كانت سريعة مما أدى إلى تغيير جذري في أشكال المؤسسات وطرق إدارتها. كما بدأ التحول إلى اقتصاد السوق يؤثر سلبا على هذه المؤسسات من حيث النظرة إلى أعمالها وحتى ملكيتها وإدارتها. وبدأ التفكير في ضرورة القيام بإصلاحات عديدة تمس كل جوانب الحياة الاقتصادية. وكان التشريع التجاري والضريبي إحدى ركائز هذه الإصلاحات التي انتهت في منتصف العقد الأول من القرن الواحد والعشرين. وباعتبار المحاسبة أداة متابعة وتسجيل وترجمة للأحداث الاقتصادية، أصبح لزاما على المرجعية المحاسبية المعمول بها، قبل ذلك، أن تستجيب لهذه التغيرات. وبدأ التفكير في ضرورة تمديد عملية التغيير والإصلاح إلى هذا الجانب وفي تغيير القانون المحاسبي. وقد استمرت الدراسات لغاية نهاية سنة 2007 تاريخ صدور القانون الجديد.

مشكلة الدراسة:

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجزائري تشريعا إلزاميا على المؤسسات والمتعاملين الاقتصاديين. وقد كان الغرض منه تقديم المعلومات المحاسبية والمالية بالدرجة الأولى إلى المستثمرين، لكن مرجعيته وفلسفته تنطلق من فضاءات اقتصادية تختلف عن الاقتصاد الجزائري، تتميز بالحركية والتطور السريع وبأهمية ودور المعلومات المالية فيها، دون تجاوز مكانة وأهمية المستثمر نفسه.

وعلى الرغم من أن عملية التطبيق مازالت في مراحلها الأولى، إلا أن التجربة المهنية في هذا المجال تجعلنا نتوقع أن تعترضها صعوبات نابعة من التناقضية التي ستواجه هذه المؤسسات المتمثلة في واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية المتسمة بالجمود، وصرامة وحداثة المعايير التي يراد تطبيقها.

ولذلك تحاول هذه الورقة دراسة العراقيل التي بدأت تواجه عملية التطبيق وذلك بالتقليل من حدة درجة التناقض وتقديم أفكار وحلول تمكن المؤسسة من الوفاء بالتزاماتها القانونية في مجال التطبيق دون التضحية بجودة ونجاعة العملية وتقديم قوائم مالية تتوفر على المواصفات المتضمنة في القانون نفسه. وهنا ستحاول ورقة البحث هذه تحليل هذه الوضعيات ودراسة الخيارت المتاحة للمؤسسة لإيجاد حلول عملية تطبيقية لتجاوزها انطلاقا من الأسئلة الآتية:

أولا، إن تغيير النظام المحاسبي في الجزائر جاء نتيجة محدودية المرجعية المحاسبية المتضمنة المخطط المحاسبي لسنة 1975. فهل يستطيع النظام المحاسبي الجديد تجاوز هذه المحدودية؟

ثانيا، إن عجز النظام المحاسبي القديم كان نتيجة عدم التوافق بين مكونات القوائم المالية التي ينتجها ومتطلبات الإفصاح المالي التي يريدها المستخدم لهذه القوائم. فهل سيحقق النظام المالي الجديد رغبة هذا الأخير؟

ثالثا، يفرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد ما وجود بيئة اقتصادية وسلوك اقتصادي خاص. فهل سيتمكن المتعاملون الاقتصاديون في الجزائر من إيجاد هذه البيئة وتغيير سلوكاتهم بما يتماشى وهذا الهدف؟

الهدف من الدراسة:

تنطلق أهمية هذا الموضوع بالنسبة للبحث في مجال المحاسبة والتدقيق من دراسة التشريع المحاسبي الجزائري الجديد الذي سيغير الكثير من المفاهيم المحاسبية وطريقة العمل المحاسبي نفسها. كما أن البحث في علوم المحاسبة مثل غيرها من العلوم يفرض عدم التسليم التلقائي بالتغيير، بل يجب دراسة جدواه بالدرجة الأولى، وما يمكن أيضا أن يقدمه في مجال إعداد القوائم المالية التي هي المنتج الأساسي والنهائي للمحاسبة. وبالنسبة لمناقشة مدى جدوى التغيير نفسه، فإن ذلك سينطلق من

دراسة واقع العمل المحاسبي قبل صدور القانون الجديد، والعمليات التي أصبح القانون السابق لا يسايرها بدقة، لأن المحاسبة ما هي إلا ترجمة لأحداث اقتصادية.

وبالنسبة لما يمكن أن يقدمه القانون الجديد للتنظيم المحاسبي بشكل عام ولنتيجة العمل المحاسبي بشكل خاص، يستوجب التطرق إلى هذا النظام بدراسة أركانه وفلسفته لتحديد المصطلحات الجديدة التي جاء بها؛ ودراسة مدى تأثيرها على النتيجة النهائية، طالما أن الغاية من للعمل المحاسبي تكمن في نقطتين أساسيتين: **أولهما** النتيجة المحاسبية النهائية (الربح أو الخسارة) بالنسبة للمؤسسة المعدة لهذه المحاسبة والتقارير المالية بالنسبة للغير الذي سيعتمد عليها لاتخاذ جملة من القرارات تهمه هو أولا، وتهم المؤسسة ثانيا. و**ثانيهما** النقطة التي سيتم إثبات أهميتها ضمن هذا الموضوع، فهي محاولة توقع الحالات والوضعيات التي ستجد فيها المؤسسات صعوبات في التطبيق.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية الدراسة في النقاط الآتية:

1- البحث عن أسباب قصور المخطط المحاسبي الجزائري القديم لمسايرة التطورات الاقتصادية وترجمة العمليات المحاسبية والمالية إلى تسجيلات محاسبية.

2- تكمن أهمية هذه الدراسة أيضا في تحليل محتويات القانون المحاسبي الجديد والتأكد من مدى إمكانية تجاوزه عجز النظام الذي سبقه.

3- إمكانية استنباط الحالات التي تجد فيها المؤسسة الاقتصادية في الجزائر صعوبات في تطبيق النظام الجديد واقتراح الحلول الممكنة.

منهجية الدراسة: تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي عند عرضها لخصوصيات النظام المحاسبي القديم وذلك بالتركيز على الوضعيات التي تواجه فيها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر صعوبات عند تطبيق النظام المحاسبي الجديد.

ولتجسيد هذا العمل تم الرجوع إلى المصادر المتنوعة التي تعالج هذا الموضوع من قوانين (الجريد الرسمية) وكتب وبحوث وأعمال علمية أخرى (أطروحات الدكتوراه) لباحثين مشهود لهم في المجال المحاسبي.

وبالرجوع إلى الأسئلة الواردة في مشكلة الدراسة، يتطلب التركيز على أربعة عناصر أساسية يمكن عرضها على النحو الآتي:

أولا، الأحداث والوضعيات التي أظهرت محدودية النظام المحاسبي القديم:

تتميز المعالجة المحاسبية على غيرها من التقنيات الأخرى بأنها مترجمة للأحداث والوقائع الاقتصادية والإدارية وبالتالي فهي تتأثر بالتغييرات والتعديلات التي تطرأ على القوانين المسيرة لعمل الشركات.

I- الإصلاحات الخاصة بالقانون التجاري وبتنظيم الشركات.

يعتبر القانون التجاري الميدان الأقرب إلى المحاسبة، والجانب الأكثر توجيها للعمل المحاسبي، لهذا فأي تغيير فيه سيؤثر دون شك على المحاسبة. ويعتبر تعديل القانون التجاري الجزائري[1] مؤشرا قويا على التوجه الجديد للسياسة الاقتصادية وخاصة تنظيم الشركات، حيث أضاف هذا النص عناصر عديدة منها: أشكال جديدة للشركات، تصفية الشركات، التحكيم التجاري.[2]

إن ما يهم المحاسبة هنا هو عنصر الشركات التجارية، حيث أدخلت مصطلحات جديدة وأصناف جديدة وأشكال إدارة وتمويل جديدة. وهذه ستفرض على المحاسبة حسن تتبعها والتعبير عنها بالدقة المطلوبة التي تتميز بها هذه الأخيرة. ومن بين هذه العمليات الجديدة، يمكن ذكر البعض منها مع الإشارة إلى المادة المنظمة لها في القانون التجاري المعدل، مثل:

- إدخال أشكال جديدة من الشركات هي: مؤسسة الشخص الوحيد (المادة 564)
- تشكيل شركات المساهمة بالاعتماد على الادخار العمومي (المادة 595)
- إدارة شركة المساهمة بواسطة مجلس الإدارة أو مجلس المديرين (المادة 643)

---

[1]- انظر المرسوم التشريعي رقم: 08/93 الصادر في:25 أفريل 1993 والأمر رقم: 27/96 الصادر في 9 ديسمبر 1996.

[2]- المرسوم التشريعي رقم08/93 يعدل القانون التجاري الجزائري بشكل جذري لأنه أعطى الخطوط العريضة لتغيير السياسة الاقتصادية وسياسة إدارة الشركات خاصة فيما يتعلق بتصفية المؤسسات العمومية منها، التي لم تكن متبعة قبل ذلك.

بالإضافة إلى العدد الهام من المواضيع التي جاءت بها تعديلات القانون التجاري، هناك قوانين أخرى ساهمت في إيجاد حالات جديدة يفرض على المحاسبة ومن ورائها المخطط المحاسبي الوطني الاستجابة لأعمال الشركات، وهذه تخص الشركات القابضة[1] وشركات مساهمات الدولة،[2] وقد ركزت على الخوصصة أكثر من التنظيم.[3] كل ما تضمنته هذه الأعمال التجارية أو الأصناف الجديدة أوجدت فراغات محاسبية في بعض الأحيان وتباينات كبيرة ما بين المحاسبين للتعبير عن نفس العملية. وهذا يتنافى مع ما تصبو إليه المحاسبة والإعلام المحاسبي المتمثل في الموثوقية والقابلية للمقارنة.

II- تعديلات على المخطط المحاسبي فرضتها الظروف والمسائل المطروحة:

منذ تطبيق المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 إلى غاية صدور القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي سنة 2007، حدثت عدة تعديلات فرضها الواقع وأملتها القضايا الميدانية المطروحة. وهذه يمكن تصنيفها إلى أربعة أوضاع أساسية، هي: وضعيات خاصة بالشركات القابضة، وضعيات ناتجة عن توزيع الأرباح، تسجيل مساهمات الدولة، وأخيرا أوضاع جبائية جديدة:

1- أوضاع ناتجة عن تكوين الشركات القابضة العمومية:

لقد أوجدت عملية إنشاء الشركات القابضة وضعية جديدة في مجال تنظيم الشركات مما استوجب متابعة محاسبية لها وفرض إدخال تعديلات محاسبية في النقاط الآتية:[4]

---

[1] – انظر القانون رقم:25/95 الصادر في25 سبتمبر 1995 والمتعلق بإدارة رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة،

[2] – انظر الأمر رقم: 1/2004 الصادر في 20 أوت 2004، المتضمن تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وخوصصتها.

[3]- Nacer eddine Saadi, **La Privatisation Des Entreprises Publiques En Algérie,** Alger, éd.OPU 2006, p.113

[1]- منشور وزارة المالية – مديرية المحاسبة – رقم 89/185 مؤرخ في: 24 ماي 1989 خاص بتسجيل العمليات المتعلقة باستقلالية المؤسسات.

[2] - لمزيد من المعلومات حول كيفية تنظيم وإدارة الشركات القابضة في الجزائر، انظر: الأمر التشريعي رقم: 25/95 الصادر في:1995/09/25، والمتضمن تسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة.

– **المساهمات:** ويفرق ما بين المساهمات المدعوة أو المستحقة وغير المستحقة؛

– **حسابات الشركاء:** تم التمييز ما بين الشركاء المقدمين للمساهمات النقدية، الشركاء المقدمين للمساهمات العينية، والشركاء غير المقدمين لمساهماتهم؛

– **الأموال المودعة لدى الموثق:** بحيث يتم تسجيلها في حساب فرعي من حساب النقديات، ويبقى النقاش دائرا حول وضعية الحساب المختار من النقديات ومدى مراعاته لدرجة السيولة بالنسبة للأموال المودعة.

– **القروض السندية:** ينص المنشور المنظم للمعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة على اعتبارها من ديون الاستثمار وإدراجها في حساب فرعي للحساب 522.

– **العمليات الخاصة بسندات المساهمة:** وهنا يتم تجزئة الحساب إلى أسهم وسندات استثمارية.

2– عملية توزيع الأرباح:

ليست عملية توزيع الأرباح جديدة في الشركات العمومية، إنما التنظيم الجديد والهيئات المنبثقة عنه خاصة مجلس الإدارة والعائد الذي يحصل عليه أعضاؤه فرضت إصدار نصوص تسهل عملية المعالجة المحاسبية لها، وتم فتح حسابات فرعية خاصة بكل من عوائد الأسهم الواجبة الدفع، حصص الأرباح العائدة للعمال، مقابل بدل الحضور لاجتماعات مجلس الإدارة وحصة أعضاء مجلس الإدارة. وكل ذلك نتيجة الأحكام التي جاء بها القانون الخاص بإدارة القيم المنقولة للدولة.

3– مساهمات الدولة في رأسمال الشركات:

إن ما يلاحظ على الشركات القابضة في الجزائر أن تكوينها أخذ طريقة متميزة، إذ من المعروف أن تكوين مثل هذه الشركات يكون بحيازة الشركة الأم لأسهم الفروع، أو تأسيس الفـــروع من طرف الشركة الأم وبتملك أسهمها. لكن في الجزائر تم تكوينها عن طريق توزيع أسهم شركات وطنية تعود ملكيتها إلى الدولة على شركات قابضة تم تأسيسها بناء على توزيع قطاعي أو جغرافي.

ونظرا لحداثة الموضوع، فإن المخطط المحاسبي لا يمكنه إيجاد الحسابات المعبرة عن هذه الوضعية الجديدة. وكان من الضروري إصدار نصوص تنظيمية أخرى لمعالجة ذلك، كما تم توضحه النقاط الآتية:[1]

- الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات العمومية الاقتصادية والتي تمثل مقابل رأسمالها.
- الأموال المتحصل عليها من قبل الدولة التي تمثل الوسائل التي تسمح لها بالتدخل لدى الشركات التابعة لها لمساعدتها على التطور أو لتطهيرها ماليا.
- عائدات الأسهم أو الحصص من أرباح الشركات التي تعود للصناديق باعتبارها المالكة لها.
- العائدات المالية المتحصل عليها نتيجة استثمار أموال الصناديق في البنوك والمؤسسات المالية.
- الحسابات الجارية للشركاء.

الحسابات الخاصة بالقيم المنقولة، حيث تشير التعليمة (السالف الإشارة إليها) إلى فتح حسابين خاصين، هما:

الحساب41 (القيم المنقولة التي تدار لحساب الغير والعمليات الملحقة بها)؛

الحساب 51 (القيم المنقولة المحتفظ بها لحساب الغير والعمليات الملحقة بها).

4- أوضاع جبائية جديدة:

تتمثل أوضاع الجبائية الجديدة فيما أفرزته عملية إعادة تقييم الاستثمارات التي كان الهدف الأساسي منها زيادة رأسمال الشركات العمومية عن طريق فرق إعادة التقدير دون التقليل من أهمية التقريب ما بين القيمة الحقيقية والقيمة الدفترية لهذه الاستثمارات. وكان من الضروري إيجاد معالجة ضريبية لفرق إعادة التقدير. وتمت معالجته كما يلي: من المعروف محاسبيا أن فرق إعادة التقدير يسجل في جانب الخصوم وفي الحساب 15، لكن ما أضافه المنشور الوزاري بشأنه هو تقسيمه إلى ثلاثة أنواع:

- الحساب 150 فرق إعادة التقدير معفى من الضريبة؛

[1] - تعليمة وزير المالية، رقم: 95/001 مؤرخة في: 2 أكتوبر 1995 الخاصة بتوافق تطبيق أحكام المخطط المحاسبي الوطني لنشاطات صناديق المساهمة التي تحدد طرق التكفل المحاسبي بالعمليات الجديدة.

- الحساب 151 فرق خاضع للضريبة؛
- الحساب 152 فرق يضاف إلى النتيجة.

III- نقائص في المخطط المحاسبي الوطني

بالرجوع إلى تطبيق المخطط المحاسبي الوطني سنة 1976 وحتى صدور القانون الخاص بالنظام المحاسبي والمالي سنة 2007 لوحظت نقائص كثيرة يتعلق بعضها بالمفاهيم والبعض الآخر بالجانب العملي الميداني.

1- نقائص في الجانب المفاهيمي

أ- انعدام الإطار المفاهيمي:

يعمل الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية. وإذا ما تم تطبيق هذا على المخطط المحاسبي لسنة 1975، يلاحظ افتقاره إلى هذا الإطار، وهذا ما أضفى سكونا وجمودا على العمل المحاسبي. وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية وكثيرا ما تكون غير متماثلة. وهذه الصفة تمثل إحدى أسس المحاسبة.[1]

ب- عدم تحديد مستخدمي المعلومة المحاسبية:

ما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني هو تركيزه منذ البداية على الجانب التقني المحاسبي وعدم تحديده لنقاط عديدة مهمة، منها تحديد مستخدمي القوائم المالية. وإن كان الاستنتاج المنطقي من طريقة تسجيل بعض الأحداث الاقتصادية يؤكد التركيز على جانب الاقتصاد الكلي، أي أن المستخدم المفضل أو الأكثر أهمية هي الدولة. ويضع هذا المفهوم خلطا بين الدولة كممثلة للاقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب والتنظيم الاقتصادي.[2]

---

[1] - مصطفى عقاري، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، **أطروحة دكتوراه** (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية جامعة سطيف، 2005، ص.77.

[2] -Mohamed Barki, **La Comptabilité Fiscale De L'entreprise,** Batna, éd.Chihab, 2007, pp. 27.

جـ- التنميط المحاسبي:

لم يقدم المخطط المحاسبي طريقة لوضع المعايير المحاسبية، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية، ورغم قيام هذه الأخيرة بمهمتها بالنسبة للقطاعات المعنية إلا أن أسلوب وضع المعايير المحاسبية العامة يكون أفضل لو كانت بطريقة أخرى. وتكملة لنفس السياق، فإن عدم تطوير المحاسبة التحليلية والتحليل المالي كان من بين أسبابه غياب المعايير.

2- نقائص في الجانب العملي الميداني:

يعتبر المخطط المحاسبي بمثابة قانون منظم لأعمال المهنة المحاسبية، وبالتالي فالجانب العملي الميداني هو الذي سيحكم عليه من حيث نجاحه أو فشله، ومن حيث مدى إلمامه بمختلف الحالات. أما تحديد النقائص العملية فيمكن تلخيصها في الجوانب الثلاثة الآتية:

أ- نقائص في تصنيف عمليات موجودة عند الإصدار:

هناك عمليات لم يأخذها المخطط المحاسبي بعين الاعتبار رغم وجودها عند إصدار القانون، ولم يدرجها في تصنيفاته، ونذكر منها ما يلي:

- في المجموعة الأولى: مؤونات تنظيمية، علاوة تحويل السندات إلى أسهم، وأرباح يعاد استثمارها؛[2]
- في المجموعة الثانية: حسابات فرعية للأراضي حسب أنواعها، التصليحات والترميمات الكبرى؛
- في المجموعة الثالثة: مخزون الأراضي (مهنة وكالات التنظيم العقاري)؛
- في المجموعة الرابعة: الإيداعات لدى الموثقين.

ب- نقائص في التكفل بأحداث لاحقة:

بسبب التطور الاقتصادي الذي حدث في بداية التسعينيات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية وظهور أعمال ومهن جديدة. ونتيجة لهذا التطور ظهرت أنواع جديدة من العمليات والأحداث التي لم تذكر في المخطط المحاسبي ولم تعالجها التعليمات الوزارية التي جاءت بعده والمشار إليها سابقا. ويمكن ذكر بعض هذه الأعمال:

- **الأشغال المتراكمة بالنسبة لمؤسسات البناء والخاصة بالترقية العقارية:**

تسجل هذه العمليات من طرف الكثير من المهنيين في الحساب"34" أشغال قيد التنفيذ، لكن ذلك لا يسمح بالمطلع على الميزانية من التفرقة بين الأشغال التي أنجزتها الشركة والتي تدخل في الصفقات التي أحرزت عليها وتنجزها للغير، والأشغال التي أنجزتها قصد بيعها لاحقا في إطار الترقية العقارية مثلا.

- **الأصول الخاصة بالشركات المحولة إلى شركات قابضة:**

تسجل هذه الأصول حسب طبيعتها في أصول الشركة القابضة في الحساب 42، لكن المقابل الدائن لها هو الحساب 16. والسؤال المطروح وطالما أن الحساب 16 من الأموال الخاصة، هل الطريقة التي تكونت بها الشركات القابضة العمومية تعطي هذه الصفة للأسهم المتحصل عليها دون أن تدفع قيمتها من نقدياتها.

- **وضعية شركات إدارة مساهمات الدولة في مجال تسجيل أسهم الشركات المرتبطة بها:**

من المعروف أن شركات إدارة مساهمات الدولة تأسست على أنقاض الشركات القابضة سنة .2002. ومن المعروف أيضا، من حيث الإدارة، أن الفرق بين الشركة القابضة والشركة المديرة لمساهمات الدولة هي أن الشركة القابضة تملك أسهم الشركات المرتبطة بها. وفي هذا السياق يؤدي مصطلح Holding نفس المعنى. أما شركة الإدارة فتؤدي دور الوسيط، بمعنى أنها لا تملك هذه الأسهم إنما تديرها لحساب الدولة، لكن تسجيل أسهم الشركات المكلفة بذلك في ميزانيتها في الحساب 42 أيضا ومقابل ذلك في الحساب 16 لا يؤدي إلى هذا المعنى.[1]

- **مقابل خدمات الإدارة التي تصل عليها شركات إدارة المساهمات:**

من المعروف أنه على عكس الشركات القابضة التي تحصل على جزء من أرباح الشركات التي تملكها كعائد لاستثمار أموالها في أسهمها، فإن الشركة المديرة لمساهمات الدولة تجمع هذه الأرباح لحساب هذه الأخيرة، وتحصل مقابل خدماتها

[1]- صعوبات واقعية عملية اعترضت محافظي حسابات شركات تسيير مساهمات الدولة، أنظر وثائق الجمعية العامة العادية لسنة 2006 لشركة تسيير مساهمات الدولة عصير ومصبرات (SGP DIPREST) منشورة في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية (BOAL)، العدد 87 بتاريخ 2008/01/27

هذه على مبلغ تحدده جمعيتها العامة المتكونة أساسا من ممثلي الوزارات والمصالح الآتية: وزارة المالية، الوزارة المعنية بقطاع النشاط الذي تتبع له الشركات المعنية بإدارتها، وزارة الصناعة والمساهمات وترقية الاستثمارات، مصالح رئاسة الحكومة. وتكمن المشكلة الأساسية في طبيعة هذا المقابل والحساب الذي يسجل فيه. وحاليا يسجل في الحساب 76 خاصة عندما يؤخذ من حساب الأرباح المحولة من الشركات التابعة لشركة الإدارة، لكن لو قدم لها من الخزينة العمومية، فما هي طبيعته، وما هي معالجته الضريبية؟ مع العلم أن مثل شركات الإدارة هذه لا تخضع إلى كل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

- **مسألة التعهدات خارج الميزانية:**

رغم أن المخطط المحاسبي أشار في الملاحق الخاصة بالميزانية إلى ضرورة إدراج التعهدات المقدمة أو المتحصل عليها وغير المدرجة في الميزانية، إلا أن هذا المفهوم من الصعب تطبيقه في الواقع. وباستثناء الرهون والكفالات، فإن هذا البند لا يتضمن معلومات هامة. وقد ظهرت المشكلة في كيفية احتواء الميزانية على التعهدات الخاصة بحقوق العمال التي تتضمنها الاتفاقية الجماعية للمؤسسة. وظهرت مساوئ عدم الإفصاح هذا أثناء خوصصة الشركات العمومية، حيث اعتمد الخبراء المقيمون لهذه الشركات لتقديم عروض الشراء على المعلومات الواردة في الميزانية والمصادق عليها من طرف محافظي الحسابات آخذين بعين الاعتبار محتوى تقارير مجلس الإدارة.[1] لكن بعد شراء الشركة من طرف الخواص (المالكين الجدد) ظهرت مسألة تعويضات العمال الناجمة عن الذهاب الطوعي أو الذهاب للتقاعد القانوني.

- **مسألة سعر خوصصة الأصول المتنازل عنها:**

لوحظت هذه المسألة أيضا أثناء خوصصة المؤسسات، حيث أن التقييم يستند على عدة نظريات وتقنيات،[2] ويصل إلى مبلغ معين أي قيمة التنازل. وأكثر من ذلك يكون هذا المبلغ هو سعر التنازل إضافة إلى التنازل أيضا على الميزانية بأصولها

---

[1]– Alvin Arens, **Auditing and Assurance Services,** 10 edition**,** (Montreal :Pearson education, 2005), p.13.

[2] – من هذه النظريات ما يعتمد على الأصول المملوكة ومنها ما يعتمد على التنبؤات.

أما التقنيات فتتضمن نموذج خصم قيمة السهم **Dividend discount model** وخصم التدفقات النقدية**Discounted free cash flows** والقيمة الاقتصادية المضافة **Economic value added**.

وخصومها (Actifs/Passifs). وفي نهاية المطاف يجد المتنازل له نفسه مجبرا على دفع مبلغ محدد للخزينة العمومية يمثل سعر الشراء، إضافة إلى تحمله الخصوم التي على الشركة، باعتبار الميزانية عند التنازل تكون متوازنة فأين يسجل الفرق الجديد؟ بالنسبة للمهنيين يرى بعضهم أنه يسجل كشهرة محل، لكن ذلك ينطبق على مدى مفهوم شهرة المحل.

وفي هذا السياق تثار نقطة الفرق في السعر بين المبلغ المحدد لتوازن الميزانية ما بين الأصول والخصوم الذي هو من الناحية النظرية يتكون أساسا من رأس المال والاحتياطات والأرباح غير الموزعة، بينما في الواقع هناك سعر يدفعه المشتري يفوق كثيرا مبلغ العناصر السابقة والذي يمثل حسب البائع (الدولة) شهرة المحل.[1]

جـ- التكفل غير المقنع بعمليات خاصة

خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي ظهرت عمليات جديدة من حيث طبيعتها. ونظرا لكون المحاسبة أداة ترجمة للعمليات، فكان لزاما التكفل بها. ولكن كمهنيين هناك بعض التسجيلات واختيار الحسابات لم تكن مقنعة خاصة إذا ما أخذت الأمور من جهة المستخدم للميزانية كأداة للتحليل واتخاذ القرارات، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- الكفالات المطلوبة لمؤسسات الأشغال العمومية والبناء أثناء المشاركة في المناقصات وتمثل كفالة المشاركة في المناقصة وكفالة حسن الإنجاز. وهذه تسجل في الحساب 426، لكن طبيعتها لا تمثل تسبيقات على الاستثمارات حسب طبيعة الحساب 42.

- التسبيقات التي تتحصل عليها المؤسسة المنجزة لبرامج السكن التساهمي،[2] تسجل كتسبيقات تجارية في الحساب 570، لكن مبدأ الإستحقاقية المتعامل به في ترتيب الخصوم لا تجعله في هذا التصنيف لأن مدة استحقاقيتها يمكن أن تتجاوز السنتين.

---

[1] - تعتبر هذه النقطة من بين النقاط التي حدت من وتيرة الإقبال على الشركات المدرجة في قائمة الخوصصة من طرف الخواص، لأنه في غالب الأحيان يكون الفرق بين السعرين شاسعا ولا يعبر فعلا عن شهرة المحل.

[2] - وهو نظام مطبق في الجزائر موجه إلى ذوي الدخل الضعيف لتمكينهم من الحصول على السكن؛ ويتم تمويله من ثلاثة أطراف، هي: طالب السكن والدولة والبنوك. لمزيد من المعلومات

– الحسابات 40 (خصوم مدينة) التي ليست لها صفة الذمم، و50 (أصول دائنة) التي ليست لها صفة الخصوم.

– الديون الخاصة بالمناولة أو المعالجة الباطنية تسجل الديون في الحساب 562 على أساس أن التكلفة تسجل في الحساب 623. وانطلاقا من احترام التوافق بين حسابات التكاليف والديون، لكن طبيعة هذا الدين جاءت نتيجة المشاركة في إنتاج منتج، وهذا الأخير يسجل في المجموعة الثالثة. فكيف يكون الدين في الحساب 562؟

– التسجيلات الخاصة بمصاريف البحث والتطوير وبشهرة المحل. على الرغم من أهمية الموضوع والضجة العلمية الكبيرة التي أثارتها مثل هذه المواضيع، إلا أن المخطط المحاسبي أخذها ببساطة واعتبرها كمصاريف إعدادية، ولم يعط أهمية لمصاريف البحث. ومن حيث الإطفاء اعتبر مدة 5 سنوات كحد أقصى ولم يعط الأهمية التي تستحقها شهرة المحل.

هذه بعض العمليات التي وجب إيجاد تسجيل محاسبي لها بالسرعة ودون التفكير المعمق حتى لا تتوقف عملية التسجيل. ومثلما تم الإشارة إليه من قبل ونتيجة لعدم وجود إطار فكري مفاهيمي في المخطط المحاسبي، فإن مثل هذه التسجيلات ستضر بمفهوم التماثل أي نفس التسجيل لنفس العمليات، وستضـــر أيضا بمستعمل الميزانية بسبب ضعف الإفصاح المحاسبي المتضمن فيها.

د– أسباب التغيير

يعتبر النظام القانوني الجزائري من الأنظمة التي تفرزها السلطة حصريا، بمعنى أن المبادرة بتغيير التشريعات وتغييرها الفعلي بيد السلطة، ولا تملك المنظمات المهنية إمكانية تغيير ما يتعلق بمهنتها. وفي هذا الإطار، فإن البحث عن أسباب تغيير التشريع المحاسبي الجزائري ينطلق من معرفة هدف السلطة من التغيير أكثر من معرفة هدف المهنة منه. وعلى هذا الأساس، فإن الأسباب الحقيقية لإصدار هذا النص الجديد لا تخرج عن ثلاثة منها:

حول كيفية التمويل، انظر: المرسوم التنفيذي رقم 10/87 المؤرخ في 20 مارس 2010 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 2010/17.

السبب الأول، استمرار الإصلاحات الاقتصادية والتغييرات التشريعية:

بالرجوع إلى منتصف السبعينيات التي اتسمت بإصدار أهم القوانين (الأوامر) المنظمة لشتى نواحي الحياة، يلاحظ أنها تعرضت للتعديل لأكثر من مرة مرورا بقوانين الضرائب التي من المسلم بضرورة تغييرها حتى سنويا ضمن قوانين المالية وصولا إلى القانون المدني الذي من المفروض أنه غير معنى بالتعديلات المتكررة.

وانطلاقا من هذا يبقى القانون المنظم للمحاسبة هو الوحيد الذي لم تدخل عليه تعديلات، ووجب تعديله على الأقل من منطلق تغيير القوانين. وهنا يجب الإشارة إلى صدور قانون أخلاقيات المهنة المحاسبية الذي يعتبر جديدا مقارنة مع بقية المهن (المرسوم التنفيذي رقم: 316/96) الذي أرسى الدعائم الأساسية لعلاقة المهني في المحاسبة مع غيره من المهنيين أو العملاء أو الغير. وهنا تؤكد بعض الدراسات الحديثة على أهمية أخلاقيات المهنة المحاسبية على جودة العمل المحاسبي والتدقيقي، وبالتالي جودة المعلومات التي ستحتويها القوائم المالية.[1]

السبب الثاني، بداية ظهور دور وتأثير التنظيمات المهنية:

منذ صدور القانون المنظم لمهنة المحاسبة وأيضا المراسيم التنفيذية الخاصة به[2] ورغم الانتكاسات التنظيمية التي لحقت بالمهنة وبالتنظيم المهني نتيجة الانقسام الناجم عن تشكيل المجالس الجهوية سنة 2002. إلا أن مشاركة ممثلي المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الملتقيات العلمية والتكوينية ووجود ممثليه القانونين في المجلس الوطني للمحاسبة أدى إلى إسماع صوت المهنيين المطالبين بضرورة تأقلم هذا القانون مع الواقع، وضرورة مسايرته للتغيرات الاقتصادية التي حدثت.

السبب الثالث، التوافق مع السياسة الوطنية الاقتصادية – المالية:

منذ مطلع الألفية الثالثة بدأت بوادر السياسة الاقتصادية والمالية في الجزائر تتضح خاصة في المجالات الآتية: خوصصة المؤسسات العمومية لفائدة المتعاملين

---

[1] - Bala Shanmugam, **Issues in Islamic Accounting**, (Kuala Lampur: Putra University Press, 2005), p.54.

[2] – القانون91/08 الصادر بتاريخ 27 أفريل 1991؛ والمرسوم التنفيذي رقم:421/01 المؤرخ في:2001/12/20.

الوطنيين؛ الشراكة مع المؤسسات الأجنبية عن طريق فتح رأس المال أو الخوصصة الكلية؛ وأخيرا تفعيل دور السوق المالية أي تشجيع الاستثمارات.

كل هذه العناصر والخيارات التي تمثل دعائم هذه السياسة تستعمل المحاسبة كأداة باعتبار عملية تقييم هذه المؤسسات المعروضة للخوصصة تعتمد في جوانب كثيرة منها على المحاسبة، سواء بالنسبة للبائع أو المشتري، وبتعبير اقتصادي أدق المتنازل والمتنازل له. من هنا برزت الضرورة إلى تغيير المرجعية المحاسبية التي يتوقع أن تحمل معها التغيير في طرح تقديم المعلومات المحاسبية والمالية سيما في القوائم والتقارير المالية، وأكثر من ذلك الاهتمام بالإفصاح المحاسبي.

وانطلاقا من الأسباب السالفة الذكر التي يمكن أن تكون مجتمعة أو منفردة فرضت عملية التغيير. وعلى العموم، فقد تمكن كل طرف من إيجاد ضالته وهدفه في ذلك، فالمهتمون بالترسانة القانونية والتشريعية والمنادون بالإصلاحات وجدوا تغيير القانون المحاسبي يتماشى مع أهدافهم، ويخدم المهنيين أيضا لأن الجمود الذي عاشوا فيه مدة ثلاثة عقود أثر سلبا على تطور المهنة.[1]

ثانيا، فلسفة ومستجدات النظام المحاسبي الجديد:

I- فلسفة وأركان النظام المحاسبي الجديد:

بصدور القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بدأت مرحلة جديدة من التشريع المحاسبي ومن المرجعية المحاسبية. وللوقوف على مدى إمكانية نجاح هذا النظام وتحقيق الأهداف التي جاء بها، يستوجب تحليل فلسفته وتحديد الأركان التي بني عليه، وأخيرا مناقشة مدى إمكانية حمله إجابات كافية للمسائل التي أظهر فيها المخطط المحاسبي السابق محدوديته.

1 – فلسفة النظام الجديد

في البداية لابد من الإشارة إلى التسمية ذاتها، فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار النظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة وبصفة تستدعى التناسق والتنظيم.

---

[1] - مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – حالة الجزائر– **أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة**، جامعة الجزائر 2004، ص.17

وهذا عكس النص السابق الذي استعمل عبارة المخطط التي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب التنظيري أو التنظيمي.

ومن المعروف أن منهجية تطبيق أي قانون، سيما إذا كان بمثل التشريع المحاسبي، يستدعي المرور على خمسة مراحل ومستويات، وتتمثل في إصادر:

- النص الإطار العام (القانون)؛
- النص التطبيقي الذي يشرح بعض مواد القانون (المرسوم التنفيذي)؛
- المعايير المحاسبية التي هي الموجه الأساسي للعمل المحاسبي؛
- مدونة الحسابات التي تضمن التجانس في المعالجة المحاسبية؛
- توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق.

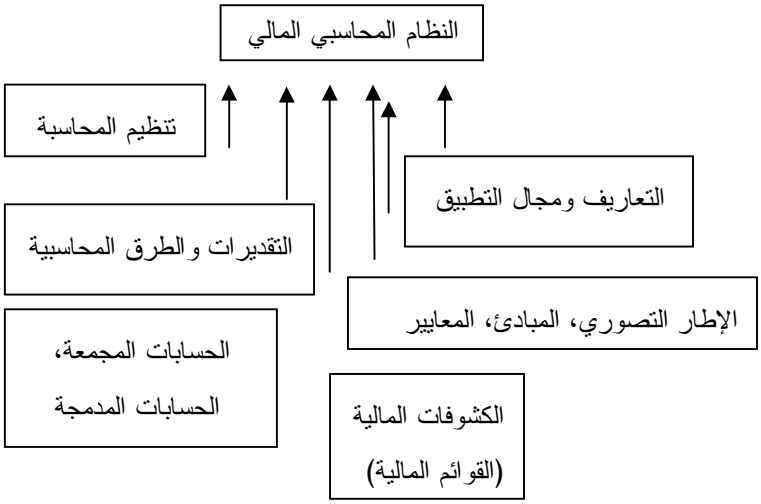
ولغاية نهاية سنة 2010، ظهرت المستويات الأربعة الأولى. فقد صدر القانون رقم:11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (ج. ر رقم: 2007/74)، وصدر المرسوم التنفيذي رقم: 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم:11/07 (ج. ر. رقم:2008/27)، والقرار الوزاري المؤرخ في: 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها ومدونة الحسابات (ج. ر. رقم:2009/19)، وصدور تعليمة وزير المالية رقم 02 المحددة للانتقال. والشيء الجديد والجيد هذه المرة هو صدور نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلي وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الآلية.[1]

[1] – انظر المرسوم التنفيذي رقم: 110/09 المؤرخ في:2009/04/07، الجريدة الرسمية رقم:2009/021.

2- مكونات النظام المحاسبي المالي:

الشكل رقم 1

يمثل أركان النظام المحاسبي المالي



المصدر: تم تكييفه انطلاقا من مواد القانون11/07

وبالرجوع إلى الشكل أعلاه يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على ستة أركان. وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق، وبالوقوف على النقاط المهمة في كل ركن خاصة الجديد في النظام المحاسبي، يمكن الإشارة إلى ما يلي:

- بالنسبة للتعاريف ومجال التطبيق: لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. ويتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأسمال وعدد المستخدمين (المادة 5). ومن دون شك فإنه عند التطبيق تحدد هذه الكيانات انطلاقا من رقم أعمالها، كما هو الحال الآن بالنسبة للنظام الجبائي المبسط الذي يحدد عتبة رقم الأعمال بأقل من عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج).

– بالنسبة للإطار التصوري، هنا يجب الإشارة إلى أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي أو التصوري Conceptual framework).[1] ويعتبر هذا الإطار جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق. وقد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية بدقة (المادة 6)، وهي محاسبة التعهد؛ استمرارية الاستغلال؛ قابلية الفهم؛ الدلالة؛ المصداقية؛ قابلية المقارنة؛ التكلفة التاريخية؛ وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

كما أن الإطار التصوري يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة (المادة 7). وما يلاحظ على هذه المبادئ أنها متقاربة مع مبادئ الإطار المفاهيمي المعتمد من قبل هيئة المحاسبة المالية الأمريكية، كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة (المادة 8) وهو تحديد كل من:

– قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج؛

– محتوى الكشوف(القوائم) المالية وكيفية عرضها.

وعلى الرغم من أهمية المعايير المحاسبية، إلا أن القانون لم يحددها وتركها للتنظيم. وقد حددتها المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08، بعدد ثمانية عشر 18 معيارا، لكن نظرا لعدم ترقيمها وتسميتها في النص، فهل هي معايير محددة؟ أم ستحدد في إطار آخر؟

3– تنظيم المحاسبة: لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء في هذا الجانب. وقد أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي (المواد من: 10 إلى 24 من القانون 11/07).

4– الكشوف المالية: لقد حدد النص القانوني الكشوفات المالية، حتى وإن كان المصطلح لا يؤدي المعنى، والأفضل استعمال كلمة القوائم، بـ4 قوائم وملحق. وهذه القوائم، هي:

---

[1] - مفيد عبد اللاوي، **الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد** (الوادي: منشورات مزوار، 2008)، ص.20.

– الميزانية؛ حساب النتائج؛[1] جدول سيولة الخزينة؛ جدول تغير الأموال الخاصة.

– ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول النتائج. عند مقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا من قبل، نلاحظ أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين: تتمثل الأولى في جدول تغير الأموال الخاصة الذي كان سابقا إحدى مكونات الجداول الملحقة (الجدول4)؛ بينما تتمثل الثانية في جدول سيولة الخزينة. أما من حيث محتوى هذه الكشوف، فإن النص التنفيذي نفسه أشار إلى أنها تحدد بقرار من وزير المالية (المواد 33 إلى37 من المرسوم التنفيذي).

5– الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينيات، وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة سنة 1996. وتم معالجة الأمر بقرار وزير المالية لسنة 1999. بمعنى أن النص الجديد اعتبر الأمر عاديا وجزءا من المحاسبة المالية، خاصة وأن من بين أهداف إصدار التشريع المحاسبي الجديد الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية. وبالتالي فوضعيات التوحيد المحاسبي لا بد أن تكون شيئا مألوفا وعاديا.

أما نقطة الحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة. وقد عرف النص ذلك في المادة (34 من القانون) إذ أشار إلى أن الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.[1]

6– تغيير التقديرات والطرق المحاسبية: يمكن أن يثار نقاش حول هذه النقطة. ومن المعروف بالنسبة للمخطط المحاسبي أنه يركز على ثبات الطرق، إلا أن القانون الجديد يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في *حالتين (المادة 30) هما:* **أولاهما** تتمثل في تغيير مفروض في إطار نص قانوني جديد (كما هو الحال عند الانتقال

[1] - Eric Tort, **Le Reporting Financier,** (Paris: Edition Dunod, 2006), p.19

إلى تطبيق القانون الجديد 11/07)؛ **وثانيهما** عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

والملاحظ أن هذه الأخيرة تزيل عقدة الاستثناءات التي كانت سائدة من قبل عند عدم التقيد بالتكلفة التاريخية في حالة إعادة التقييم مثلا. وهذا الترخيص الضمني لإمكانية التغيير يعطى دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية، وإنما تعداها إلى التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

II- مستجدات النظام المحاسبي المالي:

يمثل تطبيق القانون في بداية سنة 2010 المحك الرئيسي لمدى إمكانيته الاستجابة لمتطلبات المرحلة الحالي. ورغم أن التجربة أثبتت لمهنيي المحاسبة أن بداية العمل المحاسبي الفعلي للسنة الجديدة يكون بعد الانتهاء من الميزانية السابقة وإيداعها لدى المصالح الجبائية، أي نهاية شهر أفريل من كل سنة.[1] إن البداية المتواضعة في التطبيق من شأنها أن توجه الذين يهمهم الأمر إلى مجموعة من المستجدات يمكن إدراجها فيما يلي:

1- بالنسبة للمفاهيم والمبادئ: جاء التشريع الجديد بمبادئ جديدة مثل: محاسبة التعهد، قابلية الفهم، المصداقية، قابلية المقارنة، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني. وقد جاء أيضا بمفاهيم جديدة مثل: الإطار التصوري أو المفاهيمي، الشفافية في العمل المحاسبي، العمليات بالعملة الأجنبية، المعايير المحاسبية، المسك الآلي للمحاسبة.

2- بالنسبة للقوائم المالية: اعتبر النظام المحاسبي المالي أن جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية، على عكس المخطط المحاسبي القديم الذي اعتبره جدولا من الملاحق. وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال لأنها هي التي تظهر مقدرة الشركة على تزويد ملاكها بأموال، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول الشركة.[2]

---

[1] – بالنسبة لتاريخ الإيداع، كان سابقا محددا في: 12/31، وعدلته المادة 18 من قانون المالية لسنة 2010 لتصبح الآجال الجديدة: 04/30، أنظر الجريدة الرسمية رقم: 2009/78، ص.4.

أما بالنسبة لجدول سيولة الخزينة، فيعتبر أيضا جدولا مهما، لأن الميزانية لا تعبر بصدق عن كل ما حدث في الشركة خلال السنة، بل تعطى صورة ملتقطة في تاريخ محدد (12/31) . وبالنسبة للمحلل المالي يمكن أن يخطئ في تحليله عندما يعتمد على الميزانية فقط، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر له لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، ومعلومات حول استعمال هذه السيولة.

3- بالنسبة للمعايير المحاسبية: هنا يكمن الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، لأنه يشير صراحة إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في العمل المحاسبي، وحتى وإن لم يأت النص المحدد لها (المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم:156/08). وفي الواقع، فإن المهنيين يأملون بأن تصدر بشكل آخر كأن تحدد أولا هل هي المعايير المحاسبية الدولية بترقيمها وتسميتها، أم عبارة عن معايير جزائرية مستمدة من الدولية، أم معايير محاسبية جزائرية محضة (كما حدث التفرد والخصوصية الجزائرية في المخطط المحاسبي لسنة 1975).

4- مكانة المعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي والمالي: لقد أشارت المادة 08 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى المعايير المحاسبية، وتركت تحديدها عن طريق التنظيم. وجاءت المادة 30 من المرسوم التنفيذي الخاص بإجراءات تنفيذ القانون لتحدد المعايير المحاسبية، لكن دون إشارتها إلى علاقة ذلك **بالمعايير المحاسبية الدولية**، وتركت الأمر مبهما وضمن 3 احتمالات:

الاحتمال الأول: أن الجزائر ستطبق المعايير المحاسبية الدولية بالتدرج، وأن ما أدرج في المادة 30 هو اختيار لما يمكن تطبيقه حاليا لعدم ملاءمة ما تبقى من المعايير للاقتصاد الجزائري.

الاحتمال الثاني: أن المعايير المشار إليها في المادة 30 هي نفسها المعايير الدولية، فقط أنها موضوعة على أساس المجموعة الأساسية للعمليات أو نوع النشاط، وبالتالي هناك معايير مدمجة في أخرى دون الاحتفاظ بترقيمها الدولي.

الاحتمال الثالث: إن الجزائر ستضع معايير خاصة بها مثلما هو موجود في عدد من الدول، مع الإشارة أنه عند عدم وجود معيار وطني يعالج عملية ما، فيجب العودة إلى المعيار الدولي المناسب.

والملاحظ أن صدور قرار وزير المالية رغم أهميته التفصيلية، ورغم إشارته في المادة الأولى منه إلى أن من بين مواد المرسوم التنفيذي التي يعالجها توجد المادة رقم 30، إلا أن مشكلة تحديد نوع المعايير ما زالت قائمة. وبالرجوع إلى المعايير نفسها التي جاء بها المرسوم التنفيذي، فإننا نجدها مصنفة إلى أربع (4) مجموعات أساسية وحسب الجدول الآتي:

الشكل رقم 2

مقارنة بين المعايير الجزائرية مع المعايير الدولية

المجموعة	المجموعات الرئيسية للمعايير الجزائرية	رقم المعيار أو المعايير الدولية المقابلة أو القريبة منها
المعايير المتعلقة بالأصول	*– التثبيتات العينية والمعنوية* *– التثبيتات الماليـــة* *– المخزونات وقيد التنفيذ*	*رقم:25،16،27، 28، 38* *– رقم:32* *– رقم:02،11*
المعايير المتعلقة بالخصوم	– رؤوس الأموال الخاصة – الإعـــانات – مؤونـــات المخـــاطر – القروض والخصوم المالية الأخرى	رقم :01 رقم :20 رقم: 36،37 رقم:01، 23، 39، 32
معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة	– الأعـــبـــاء – النواتـــــج	رقم 01 رقم 01، 18
معايير ذات الصفة الخاصة	– الأدوات المالية – عقود التأمين – الضرائب المؤجلة – امتيازات المستخدمين – الأعباء والمنتوجات المالية	رقم: 32 رقم: 17 رقم: 12 رقم: 19،26 رقم: 23، 30

مصدر الجدول: معد من طرف الباحث، بالمقارنة والمقاربة

إن وضع الجدول السابق هو مجرد محاولة فهم أي الاحتمالات السابقة سيعتمدها المشرع الجزائري بالنسبة للمعايير. وبالنظر إلى التسميات المستعملة فإنه من الصعب إيجاد المعيار المحاسبي الدولي الذي يتوافق أكثر مع المعيار الجزائري، لأن التسمية وحدها يمكن أن لا تكون كافية لمعرفة أي المعايير الدولية سينطبق على العمليات والأحداث التي يتضمنها المعيار المعني لأن أهمية المعيار تكمن في ضمان درجة الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة. وبالإضافة إلى الإفصاح الإلزامي أو القانوني فلا يمكن إهمال الإفصاح الاختياري الذي تقوم به الإدارة

المالية في تقاريرها أو في الملاحق المرافقة للقوائم المالية أو البلاغات الدورية التي تقدمها للجمهور وللمساهمين.[1]

ثالثا، الأحداث الاقتصادية ومشكلات التطبيق:

إن الأحداث والوقائع الاقتصادية التي تطرح إشكالات في عملية التطبيق هي الأحداث التي تظهر التناقض الواضح ما بين واقع الاقتصاد الجزائري غير المؤهل والدقة والصرامة المتناهية التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية. ويمكن النظر إلى هذه الأحداث من منظورين:

- منظور مميزات البيئة الاقتصادية في الجزائر؛
- منظور خصوصيات بعض الأحداث والعمليات؛

1- مميزات الاقتصاد الجزائري:

في هذا المجال، يمكن القول أن الاقتصاد الجزائري، بما في ذلك بيئة عمل المؤسسات، يتسم بما يلي:

- اقتصاد مبني على البترول والغاز وموجه للخارج؛
- غياب المنافسة الفعلية؛
- غياب الشفافية والفاعلية في تمويل الاستثمارات بالنسبة للقطاع المصرفي؛
- وضع شبه ضبابي بالنسبة للمستثمر المرغوب فيه، سواء الوطني أو الأجنبي؛
- غياب أسواق متخصصة تستعمل أسعارها كمرجعية للتقييم؛
- غياب السوق المالية أو البورصة التي تعتبر الواجهة التي تعكس السياسات والاستراتيجيات المالية للمؤسسات وتحكم لها أو عليها؛

[1] - Frediric Chol, **International Accounting,** 5th edition, Montreal, Pearson education, 2005, p.146.

- التغييرات المفاجئة والمتلاحقة وبوتائر حادة لتشريعات اقتصادية تعتبر من بين النقاط الأساسية التي تؤثر في قرارات المستثمرين مثل التجارة الخارجية وتحويل رؤوس الأموال ومعدلات الضرائب.

وبالإشارة إلى التعديلات التي أدخلت على قانون البترول والغاز في مجال الضريبة الإضافية على الشركات العاملة في هذا القطاع، إضافة إلى التعديلات التي حملها قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بالنسبة للتوطين البنكي ورخصة تحويل الأرباح إلى الخارج. وهذه القائمة من العناصر التي هي على سبيل الذكر ستعرقل تطبيق المعايير المحاسبية لأنها تأخذ معلوماتها من هذه الوضعيات والأسواق.

2- خصوصيات بعض الأحداث والعمليات

لقد أعاد النظام المحاسبي المالي في الجزائر للمحاسبة الهدف الرئيسي الذي أوجدت من أجله وهو إعداد قوائم مالية صحيحة دقيقة واقعية وتقدم معلومات موثوق فيها وقابلة للمقارنة. وللوصول إلى ذلك في حالة الاقتصاد الجزائري، لابد من إيجاد البيئة التي يمكن تطبيق هذا النظام فيها ، وللبرهان على صعوبة توفر هذا الشرط نورد بعض الحالات والأمثلة التي تؤكد على هذه الوضعية.

الجدول رقم 1

يمثل العوائق الخاصة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الاقتصاد الجزائري

رقم المعيار الدولي	مجال المعيار	الوضعيات المعيقة لتطبيق المعايير الدولية في الجزائر
02	المخزونات	لا توجد أسواق واضحة للسلع والمواد لمقارنة أسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة
08	التغيرات في السياسات المحاسبية	انعدام أسواق مالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياساتها المحاسبية قصد تحقيق أهداف خاصة، مع تقييم نتائج ذلك
09	تكاليف البحث والتطوير	ضعف هذا البند في المؤسسات الجزائرية لا يحتاج إلى معالجة خاصة به
11	عقود الإنشاء	إن العقود التي تنجزها المؤسسات هي عقود لفائدة الدولة،ومبلغها معروف ولا تحقق فيها أية خسائر ،وهذا المعيار لا يجد تطبيقه إلا في حالات نادرة
15	آثار التغير في الأسعار	عدم وجود هيئة مستقلة تحدد التغير السنوي في الأسعار(هل معدل التضخم المعلن عنه من طرف الجهة الحكومية، أم الواقعي والفعلي؟)
17	عقود الإيجار	رغم أهمية المعيار، إلا أنه في الواقع الجزائري، المشكلة الأساسية في وجود سعرين للإيجار: السعر الحقيقي، والسعر المصرح به، أفلا يتعارض ذلك مع أولوية الواقع.
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات	رغم أهمية هذا المعيار، وإمكانية المؤسسة في استعمال تغيرات سعر صرف العملات كوسيلة لتنويع العملات المتعامل بها، إلا أنه بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ليس لها اختيار العملة،إنما البنك الذي تتعامل معه هو الذي يحدد لها العملة،وغالبا لا تخرج عن عملة واحدة هي الأورو، وإن تنوعت فلا تتعدى عملتين: الأورو والدولار
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	يختص هذا المعيار أساسا بمحاسبة آثار العلاقات التحكمية والسيطرة في الشركات، لكن في الوضعية الجزائرية أن هذه السيطرة ليست على أساس شراء أسهم أو الدخول في رأس المال، إنما باستثناء قطاع المحروقات إلى حد ما، فإن هذه العلاقة ليست مالية إنما قرارات إدارية مثل ما حدث عند إنشاء الشركات القابضة وعند إنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة
36	انخفاض قيمة الموجودات	ينطلق هذا المعيار من مقارنة أسعار الموجودات وأسعارها في الأسواق المعنية، وعندما تغيب هذه الأسواق فلا توجد إمكانية إجراء المقارنة ولا تطبيق المعيار

هذه بعض الأمثلة التي تجعل تطبيق المعايير في ظل مثل هذا الاقتصاد لا تؤدي بالضرورة إلى قوائم مالية ذات نوعية جيدة، لأنه في المقابل لا يوجد المستخدم لها (المحتاج إليها) الذي يشترط هذه النوعية، وأهم سبب لذلك هو الغياب الفعلي للبورصة لأنها الأداة المثلى لإظهار نتائج الشركات.

رابعا: جزأرة المعايير المحاسبية أو عولمة السلوك الإداري في الجزائر

إن عدم التطابق الملاحظ بين طبيعة المعايير المحاسبية الدولية المراد تطبيقها والبيئة الاقتصادية الجزائرية المراد التطبيق عليها، يستوجب التفكير من جديد في السبل المثلى للوصول إلى هذه النتيجة، ويتحدد ذلك في النقاط الآتية:

1- التطبيق التدريجي للنظام المحاسبي الجديد:

إن الخطوات الأولى لتطبيق هذا النظام أظهرت ردود أفعال متباينة من طرف المؤسسات الاقتصادية، فالشركات الكبيرة ذات التجربة الواسعة إما أن لها التجربة في تنوع وتعقد العمليات المحاسبية التي كانت تعالجها من قبل، أو في توفرها على الوسائل التكوينية، وهكذا وجدت نفسها تساير هذا التغيير؛ بينما المؤسسات المتوسطة والصغيرة وجدت صعوبات كبيرة في ذلك. وعليه، فإن الحل المهم يكمن في إعادة النظر في زمنية التطبيق. ولذلك تطلب تقسيم المؤسسات إلى أربع مستويات:

- **المستوى الأول:** تدرج فيه الشركات المسجلة في البورصة والشركات الموجه نشاطها للخارج مثل شركة سوناطراك وفروعها، وأيضا شركات إدارة مساهمات الدولة.
- **المستوى الثاني:** وتمثله الشركات المشكلة في مجمعات والشركات العمومية، والشركات الخاصة التي يفوق رقم أعمالها 1 مليار دينار، أي نحو 12.5 مليون دولار.
- **المستوى الثالث:** تدرج فيه الشركات الخاصة التي يفوق رقم أعمالها 200 مليون دينار
- **المستوى الرابع:** تدرج فيه بقية الشركات والمؤسسات الفردية المعنية بهذا النظام

تكون عملية التطبيق بتأخير سنة لكل مستوى، والبداية تكون للمستوى الأول خلال سنة 2010.

وقد طبق الاتحاد الأوروبي هذه المنهجية سنة 2005، حيث بدأ بالشركات المدرجة في البورصة قبل غيرها، وأثبتت التجربة فعالية هذه الفكرة.[1]

2- وضع معايير محاسبية جزائرية

إن عملية وضع المعايير المحاسبية تكون نتيجة الحاجة إليها،ومن ثم فهي استجابة لحاجة موجودة، وليست إنشاء حاجة ستوجد مستقبلا، لذلك إذا كانت بعض المعايير لا تحتاج إليها المؤسسات الجزائرية، أو يجب تعديلها حتى تكون مطابقة لحاجتها ولا يوجد ضرر من أقلمتها أو تعديلها وتكون بمثابة معايير محاسبية جزائرية مشتقة من المعايير المحاسبية الدولية. وهذا ما عملت به تونس باعتبارها من الدول العربية السباقة في مجال المعايير المحاسبية الدولية، إذ وضعت معايير وطنية خاصة بها، وقسمتها إلى: معايير عامة، معايير تقنية، معايير قطاعية.

إن الغموض الذي تركته المادة 30 من القانون 11/07 يمكن أن يسهل من إيجاد مخرج عبر تبني هذه الفكرة ويتم القضاء على الصعوبات الخاصة بعملية التقييم التي تكون في نهاية كل سنة، أي مسألة القيمة العادلة التي تعتبر اللبنة الأساسية للنظام المحاسبي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية على حد سواء. لكن بالنسبة لهذه الأخيرة والدول المتقدمة التي تطبقها تتميز اقتصادياتها بوجود أسواق لكل السلع ووجود مكاتب خبرة ذات كفاءة عالية يمكن الاعتماد عليها لتحديد هذه القيم؛ بينما في الاقتصاد الجزائري، فإن غياب كل من الأسواق والمكاتب يجعل عملية التطبيق في غاية من الصعوبة.

3- عولمة سلوك إدارة الشركات

إن مصطلح العولمة هنا يقصد به أن يتشابه السلوك الإداري الجزائري مع ما هو موجود في بقية الدول التي تطبق مثل هذه المعايير المحاسبية، وأن تعمل السلطات على تطبيق ما هو موجود من القوانين وبصرامة كافية لإيجاد بيئة تشبه بيئة الاقتصاديات الأخرى، والأمثلة عديدة في هذا المجال، فلا يعقل مثلا أن نطلب من اقتصاد ما تطبيق المعايير الخاصة بالأدوات المالية وهو لا يعرف حتى

---

[1]- Grégory Heem, **Lire les états financiers en IFRS,** (Paris: Editions d'organisation, 2004), p.10.

استخدامات الصكوك، وكل ما يحسنه هو التعاملات النقدية. فهل الأدوات المالية تعني الاستعمالات النقدية السائلة؟ المجهودات التي بذلت للتقليل من استخدامات التسديد النقدي المباشر انطلاقا من وضع قيود على استرجاع الرسم على القيمة المضافة التي يتعدى مبلغها 000 100 دج لم تحقق الهدف المرجو منها ألا وهو التقليل من التسديد النقدي المباشر والاستعمال المفرط للسيولة.

وهناك مثال آخر أكثر تعبيرا والمتعلق بالفاتورة التي يحتاج المشتري إلى مجهودات جبارة لإرغام البائع على تسليمها له، وهذه الوثيقة هي اللبنة الأساسية في العمل المحاسبي، وفي حالة غيابها أو يثور الشك حول مصداقيتها فماذا تنفع المعايير المحاسبية الدولية في الجري وراء جودة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التي سجلت معلوماتها انطلاقا من هذا النوع من الفواتير والوثائق الثبوتية الأخرى.[1]

إن مثل هذا النوع من الفواتير المشار إليها بشكل مفصل تعتبر إحدى النقاط التي تحتاج إلى تغيير سلوكي اتجاهها. وهناك أمثلة أخرى توضح هذه التناقضات يمكن ذكر منها ما يلي:

أ- القروض البنكية

عندما تتقدم مؤسسة إلى بنك ما للحصول على قرض، يقوم هذا الأخيرة بالدراسات والتحليلات المالية الممكنة والمعروفة. وعلى الرغم من علمه بضرورة وجود رهن على الاستثمارات المشتراة بواسطة القرض، يفرض عليها رهنا عقاريا إضافيا، فماذا أفادت جودة ودقة وصدق المعلومات المتوفرة في ميزانية هذه المؤسسة لها؟

ب- التمويل بالعملات الأجنبية

تقوم مؤسسة ما بدراسة أسواق الصرف الدولية، وتعد برنامجها الاستثماري أو الاستغلالي انطلاقا من هذه الدراسة، وتجد مثلا أنها ستحقق أرباحا إذا ما استعملت الفرنك السويسري، لكنها عندما تتقدم إلى البنك الذي تتعامل معه يفرض عليها الأورو مثلا لأنه العملة الوحيدة الموجودة لديه ولا يجهد نفسه ليوفر للمؤسسة الفرنك السويسري، وبالتالي ما الفائدة من هذه الدراسة ومن مجهودات المؤسسة؟

[1] - Kamel Chiha, **Finance d'entreprise,** (Alger, Editions Houma, Alger. 2009), p. 56.

إن مثل هذه الوضعيات والظروف تفرض على السلطات الاقتصادية الجزائرية أن تهتم بالسلوك الإداري أولا، ثم بعد ذلك يأتي دور الاهتمام بالمعايير المحاسبية، لأنها ستجد البيئة مواتية. وفي كل الحالات فالمحاسبة ما هي إلا أداة لترجمة الأحداث والوقائع.

ج- أولوية الجانب الجبائي

إن المتتبع للعمل المحاسبي في الجزائر يلاحظ أنه أداة طيعة للجباية، فكل تسجيل محاسبي قبل أن يقوم به المحاسب يأخذ كامل احتياطاته للنتيجة الجبائية التي ستترتب عن ذلك، وأكثر من ذلك كيف ستنظر مصلحة الضرائب إلى هذه العملية هل ستقبلها أم سترفضها. وفي هذه الحالة الأخيرة ما هي النتائج التي ستترتب عن ذلك من تعديل ضريبي وغرامات وعقوبات، وبالتالي فالهاجس الضريبي يتواجد دائما لدى المحاسب. إن مثل هذا السلوك مقبول في بعض الأحيان انطلاقا من الحرص على أداء الالتزامات الجبائية التي تقع على المؤسسة وعلى الوجه الكامل. لكن أن يتحول هذا الهاجس إلى شبح يطارد المحاسب، فهذا يعد إضرارا بحقوق باقي مستخدمي المعلومة المحاسبية أو القوائم المالية وخاصة المستثمر. فإذا طغى المستخدم الوحيد الذي هو مصلحة الضرائب على باقي المستخدمين، فهذا جانب من التحيز الذي يتنافى مع المبادئ المحاسبية التي تفرض في المعلومة خلوها من مثل هذه الصفة.

د- عملية الانتقال من النظام السابق إلى النظام الجديد

حرصا من السلطات الاقتصادية المتمثلة في وزارة المالية على حسن القيام بعملية الانتقال، فقد أصدرت التعليمة[1] التي توضح الخطوات الواجب القيام بها أثناء عملية الانتقال من ميزانية 2009 إلى الميزانية الافتتاحية لسنة 2010، والجدول المقارن للحسابات. فإذا كانت هذه الخطوة مستحسنة حتى تتماثل المعاملة من طرف كل المحاسبين،[2] فإن ما تحتويه الكثير من ميزانيات المؤسسات انطلاقا من الممارسة المهنية تجعل توقع وجود حالات لا يمكن إيجاد المقابل لها بشكل سهل في النظام

---

[1] – تحمل هذه التعليمة رقم 02 والمؤرخة في:2009/10/29

[2] – لتوضيح أكثر لما مدى أهمية عملية الانتقال، يمكن الرجوع إلى منشور البنك الدولي حول دليل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، IFRS، ترجمة: طارق حماد، منشورات الدار الدولية للاستثمارات الثقافية القاهرة 2006، ص ص:15-18.

الجديد، وبالتالي تحتاج إلى تفسيرات يفترض أن تتولاها الهيئة المنظمة للمهنة. ونتيجة لغياب دورها في الجزائر، من المتوقع أن تستمر مثل هذه الصعوبات إلى حين من الدهر.

الخاتمة

مما سبق يتضح أن المرجعية المحاسبية في الجزائر قد تغيرت سواء أكان ذلك بفعل محدودية النظام المحاسبي القديم، أم بفعل تغيير النظرة الاقتصادية للدولة، وقد استوجب ذلك تغيير القوانين والتشريعات فجاء دور التشريع المحاسبي، أو في حالة ثالثة بسبب الرغبة في الاندماج في الاقتصاد الدولي، وما صعوبات الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة إلا إحدى نتائج عدم الاندماج هذا. ومهما يكن من أمر، فإن المؤسسات الاقتصادية قد بدأت مطلع سنة 2010 في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، وما من شك في أن المشكلة تكمن في كيفية مواجهة الصعوبات الخاصة بعملية التطبيق. لقد حاولت ورقة البحث هذه تحليل الصعوبات التي واجهت النظام المحاسبي السابق (المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975) وأقرت ضرورة تغييره، كما استبقت دراسة الصعوبات التي ستعترض النظام الجديد بعد تحليل كل من المعايير المحاسبية الدولية مكمن الصعوبة وبيئة الاقتصاد الجزائري موطن المؤسسات المطبقة عليها، ووضع نقاط تفكير كحلول لتذليل هذه الصعوبات المبينة فيما يلي:

1- تعديل زمنية ورزنامة التطبيق والتمييز بين مستويات من المؤسسات، فالمؤسسات ذات الإمكانيات الكبيرة و/أو التجربة الواسعة في التعامل مع البيئة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات التي كانت السباقة إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ستجد نفسها أكثر استعدادا لعملية التحول هذه، وتكون نموذجا تستعين به المؤسسات الأخرى مستقبلا

2- جزأرة بعض المعايير المحاسبية بما يتلاءم وتحكم المؤسسات في المحاسبة وطبيعة الواقع الجزائري، فكثير من الدول التي كان لها السبق اختارت من المعايير المحاسبية الدولية ما يناسبها وما يتماشى مع واقعها دون الإخلال بمبادئ وبمفاهيم هذه المعايير. ويمكن للجزائر أن تسلك هذه الطريقة وأن تحدد معايير قابلة للتطبيق تستجيب لاحتياجات النظام الإعلامي المحاسبي.

3- العمل على تحسين السلوك الإداري ورفع مستواه بما يقترب من ما هو موجود في الدول التي تطبق مثل هذه المعايير، طالما أن واقع إدارة المؤسسات

والبيئة الاقتصادية في الجزائر لا ينتميان إلى اقتصاد السوق أو إلى الاقتصاد الموجه.

انطلاقا من هذه الأفكار يمكن إيجاد حلول منطقية وواقعية تسمح للمؤسسة الاقتصادية بالتغلب على الصعوبات التي تعترضها في تطبيق النظام الجديد، وبذلك فهي تستطيع أن تفي بالتزاماتها القانونية في تطبيق نص تشريعي ملزم، وستجد أيضا حلولا واقعية لمشاكل ميدانية، وأكثر من ذلك ستقدم قوائم مالية واقعية وقابلة للاستغلال والاستفادة منها.

قائمة المراجع

1- عبد اللاوي، مفيد. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد. الوادي: منشورات مزوار، 2008 .

2- حلوة حنان، رضوان. النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير. عمان: دار وائل للنشر، 2006

3- حماد، طارق. تطبيق معايير الإفصاح المالي IFRS. منشورات وأعمال البنك الدولي (ترجمة)، القاهرة، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، 2006.

4- شنوف، شعيب. محاسبة المؤسسة الجزائرية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزائر،مطبعة بودواو الجزء الأول، 2008

5- Arens, Alvin . Auditing and assurance services, (Montreal),Pearson education, 10th edition 2005.

6- Barki, Mohamed . La comptabilité fiscale de l'entreprise,(Batna), éd.Chihab 2007

7- Chiha , Kamel . Finance d'entreprise,(Alger) Editions HOUMA ,2009

8- Chol, Frediric. International Accounting, 5th edition, (Montreal),Pearson education 2005

9- Heem, Grégory.Lire les états financiers en IFRS, (Paris) Editions d'organisation, 2004

10- Saadi, Nacer –Edine. La privatisation des entreprises publiques en Algérie,(Alger) OPU 2006

11- Shanmugam, Bala. Issues in Islamic accounting, (Kuala lampur), Putra university Press 2005.

12- Tort, Eric. Le reporting Financier, (Paris), Edition Dunod, 2006

الرسائل الجامعية والمذكرات

13- بن بلغيث، مدني. **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

14- عقاري، مصطفى. **مساهمة علمية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير، جامعة سطيف، 2005.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

15- العدد:55/1995، يتضمن تسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة

16- العدد:74 /2007، يتضمن القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي

17- العدد: 27/2008، يتضمن المرسوم 08/156 والخاص بكيفيات تطبيق بعض أحكام القانون 11/07

18- العدد: 19/2009، يتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و مدونة الحسابات

19- العدد21/2009، يتضمن عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الآلية (البرمجيات المحاسبية)

20- العدد 78/2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010