

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية
ومتطلبات الاقتصاد الوطني

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الدكتور:
دراوسي مسعود

إعداد الطالب:
سيد محمد

السنة الجامعية 2015/2014

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية
ومتطلبات الاقتصاد الوطني

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:

سيد محمد

أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة البليدة 2	أستاذ التعليم العالي	درحمن هلال
مشرفا ومقررا	جامعة البليدة 2	أستاذ التعليم العالي	دراوسي مسعود
عضوا مناقشا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	بوزيدة حميد
عضوا مناقشا	جامعة الجزائر 3	أستاذ التعليم العالي	حواس صالح
عضوا مناقشا	جامعة الجزائر 3	أستاذ التعليم العالي	رجراج محمد
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر أ	العراي حمزة

السنة الجامعية 2015/2014

الإهداء

إلى التي بعثت من ضعفها قوة ومن أنوثتها رجلا، إلى مذهلي الأول المتعاضم بالحنان

-أمي الحنون بارك الله في عمرها-

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

-والدي الفاضل بارك الله في عمره-

إلى كافة الأهل و الأقارب، و أخص بالذكر جدتي العزيزة و أخي و أخواتي كل باسمه

إلى كل الأساتذة و الشيوخ الذين أناروا درب مسيرتي العلمية

إلى كل أصدقائي وزملائي وكل من عرفني

إلى كل من سلك دربا يبتغي فيه علما

إلى هؤلاء جميعا أهدي عملي المتواضع

شكر وتقدير

أتوجه بالحمد والشكر إلى المولى عز و جل على مجمل نعمه.

انطلاقا من العرفان بالجميل، فإنه لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر واسمى عبارات التقدير إلى

أستاذي ومرشدي الأستاذ الدكتور " دراوسي مسعود " على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى

توجيهاته المستمرة وحرصه على متابعة هذا البحث.

وأنتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتفحص ومناقشة

هذه المذكرة.

كما لا يفوتني أن أتوجه بخالص شكري و تقديري إلى الطاقم الإداري بجامعة البليدة، موظفي مكتبة

جامعة البليدة، موظفي مكتبة جامعة المدية، زملائي أساتذة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة

خميس مليانة والمدية، أساتذتي و زملائي في كل جامعات الجزائر الحبيبة.

و في النهاية يسرني أن أشكر جميع من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع،

وإلى كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية.

شكرا لكم جميعا

ملخص الدراسة

أدت الظروف الدولية (العولمة، رغبة الجزائر في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وغيرها) والداخلية (التوجه نحو اقتصاد السوق، الرغبة في جلب الاستثمار الأجنبي، الرغبة في الاستفادة من الدور الاقتصادي للمعلومة المحاسبية وغيرها) بالجزائر إلى ضرورة القيام بإصلاح محاسبي يعكس الإصلاحات الاقتصادية من جهة ويواكب التحديات الدولية من جهة أخرى.

في هذا السياق، تهدف هذه الدراسة إلى تقييم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال تحليل الظروف الداخلية والخارجية التي ساهمت وأثرت على عملية الإصلاح من خلال توقيته، طريقة القيام به، كيفية تسيير المرحلة الانتقالية، آثاره، مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، إيجابياته وسلبياته والصعوبات التي واجهته وغيرها؛ بالإضافة إلى معرفة قدرة الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر على تحقيق إحدى المعادلات الصعبة لمختلف الأنظمة المحاسبية في العالم، وهي تحقيق معادلة الجمع بين مواكبة التحديات الدولية متمثلة في معايير المحاسبة الدولية من جهة، وتلبية متطلبات البيئة الاقتصادية والمالية والاجتماعية والثقافية في الجزائر من جهة أخرى.

ومن خلال هذه الدراسة، وبعد استقصاء آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول الإصلاح المحاسبي، توصلنا إلى العديد من النتائج، تمثلت أهمها في:

- لا يوجد رضا لدى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول الإصلاح المحاسبي؛
- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية إلى حد بعيد؛
- يوجد صعوبات كبيرة في البيئة المحاسبية الجزائرية أعاققت الإصلاح المحاسبي، أهمها الصعوبات الجبائية، ترسخ العمل بالمخطط المحاسبي الوطني، غياب الطلب على مخرجات النظام المحاسبي وغيرها؛
- يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي، وذلك من خلال القيام بإصلاحات أخرى تمس القطاعات ذات العلاقة بالمحاسبة مثل بورصة الجزائر، الجامعات ومخابر البحث المختصة، وتعزيز حوكمة الشركات وغيرها.

الكلمات الدالة:

الإصلاح المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية.

قائمة المحتويات

أ- الإهداء

ب- الشكر

ج- الملخص

د قائمة المحتويات

هـ- قائمة الجداول

و- قائمة الأشكال

ز- تعريف المختصرات

18	 مقدمة
31	 الفصل الأول: الإطار الفكري للنظام المحاسبي
32	 تمهيد
33	 المبحث الأول: مفهوم المحاسبة
33	 المطلب الأول: تطور الفكر المحاسبي - معالم رئيسية -
41	 المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة
46	 المطلب الثالث: أنواع (فروع) المحاسبة
51	 المبحث الثاني: الهيكل العام لنظرية المحاسبة
52	 المطلب الأول: الفروض المحاسبية
56	 المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية الأساسية

60	المطلب الثالث: المحددات المحاسبية
63	المطلب الرابع: الجانب التطبيقي في نظرية المحاسبة
66	المبحث الثالث: المحاسبة كنظام للمعلومات
66	المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبية
69	المطلب الثاني: طبيعة المعلومات المحاسبية
74	المطلب الثالث: التقارير المالية
78	المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي
83	المبحث الرابع: تأثير العناصر البيئية على النظام المحاسبي
83	المطلب الأول: أثر النظام الاقتصادي على أهداف المحاسبة وطبيعة النظام المحاسبي ..
89	المطلب الثاني: العوامل الأخرى المؤثرة على النظام المحاسبي
94	خلاصة
96	الفصل الثاني: عولمة المحاسبة والتوحيد المحاسبي الدولي
97	تمهيد
98	المبحث الأول: العولمة والمتطلبات المحاسبية
98	المطلب الأول: مفهوم العولمة
100	المطلب الثاني: المحاسبة الدولية
105	المطلب الثالث: بيئة المحاسبة الدولية والأسباب الداعية لاعتمادها
108	المطلب الرابع: تأثير العولمة على الفكر المحاسبي
111	المبحث الثاني: التنظيم المحاسبي والاختلاف المحاسبي الدولي
112	المطلب الأول: التنوع في النظم المحاسبية الدولية
116	المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي المقارن
120	المطلب الثالث: الاختلاف بين النظم المحاسبية
125	المبحث الثالث: الاتجاه إلى التوحيد المحاسبي الدولي

125	المطلب الأول: طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي
128	المطلب الثاني: استراتيجيات التوحيد المحاسبي
	المطلب الثالث: اختيار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كمنهج للتوافق
132	المحاسبي الدولي
135	المطلب الرابع: انتقاد المعايير الدولية وجهود الهيئات المهنية لتحقيق التوافق
139	المبحث الرابع: فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS
139	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية
141	المطلب الثاني: وقفات تاريخية لنشاط مجلس معايير المحاسبة الدولية
144	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لـ IASB
	المطلب الرابع: المبادئ الأساسية لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (الإطار التصوري
147	لـ IASB)
	المطلب الخامس: موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير و مدى انتشار تطبيقها
149	في مختلف دول العالم
152	المطلب السادس: آفاق وتحديات مجلس معايير المحاسبة الدولية
156	خلاصة
158	الفصل الثالث: بيئة المحاسبة في الجزائر وحتمية الإصلاح
159	تمهيد
160	المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة المالية في الجزائر
160	المطلب الأول: تحليل التطورات الحاصلة على بيئة المحاسبة في الجزائر
171	المطلب الثاني: مراحل تطور المحاسبة المالية في الجزائر
175	المبحث الثاني: الظروف الداعية للإصلاح المحاسبي في الجزائر
175	المطلب الأول: محدودية التقييس المحاسبي المعتمد على المخطط المحاسبي الوطني
179	المطلب الثاني: أسباب انتهاء الجزائر للنظام المحاسبي المالي

183	المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي وأهدافه
186	المطلب الرابع: الفوائد المتوقعة من استجابة الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة
188	المبحث الثالث: منهجية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي
188	المطلب الأول: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر
193	المطلب الثاني: عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي
196	المطلب الثالث: بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي
199	المبحث الرابع: مضمون النظام المحاسبي المالي SCF
199	المطلب الأول: تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
200	المطلب الثاني: النصوص التشريعية للنظام المحاسبي المالي
203	المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي (التصوري) للنظام المحاسبي المالي
209	المطلب الرابع: التنظيم المحاسبي والكشوف المالية
213	خلاصة
215	الفصل الرابع: تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين المحقق والمأمول
216	تمهيد
217	المبحث الأول: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية
217	المطلب الأول: استجابة النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية
220	المطلب الثاني: نقاط التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
226	المطلب الثالث: التباعد بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
	المبحث الثاني: من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي،
228	المستجدات، المشاكل والتأثير على المنظمات المهنية
228	المطلب الأول: مستجدات النظام المحاسبي المالي
232	المطلب الثاني: مشاكل التحول بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني
234	المطلب الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية

240	المبحث الثالث: انعكاس الإصلاح المحاسبي على بيئة المحاسبة في الجزائر
240	المطلب الأول: انعكاس الإصلاح المحاسبي على الجباية
	المطلب الثاني: تأثير المعلومات المالية على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح
246	المحاسبي
	المطلب الثالث: أهمية البيئة المحاسبية الجديدة للجزائر في دعم الشراكة مع الإتحاد
249	الأوروبي
254	المبحث الرابع: فعالية الإصلاح المحاسبي في الجزائر
254	المطلب الأول: أهمية اعتماد النظام المحاسبي المالي وفوائده
258	المطلب الثاني: متطلبات الإصلاح المحاسبي في الجزائر، والآثار المرتقب حصولها
263	المطلب الثالث: تحديات الإصلاح المحاسبي وآفاقه المستقبلية
268	خلاصة
270	الفصل الخامس: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات المتعلقة به
271	تمهيد
272	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
272	المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة
273	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
276	المطلب الثالث: بناء أداة الدراسة
282	المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان
282	المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان
283	المطلب الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة
292	المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان
292	المطلب الأول: الخصائص المتعلقة بمحور تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر
298	المطلب الثاني: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية

المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في	
الجزائر	304
المطلب الرابع: الخصائص المتعلقة بمحور آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر	310
المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة على أساس الاستبيان	316
المطلب الأول: اختبار الفرضية الثانية	317
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثالثة	319
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرابعة	323
المطلب الرابع: اختبار الفرضية الخامسة	327
خلاصة	336
خاتمة عامة	338
قائمة المراجع المعتمدة	351
الملاحق	368
الملخص باللغة الأجنبية	378

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	مقارنة بين النموذجين الأنجلوسكسوني والقاري الأوربي	120
2-2	خصائص، إيجابيات وسلبيات استراتيجيات التوحيد المحاسبي	131
1-3	أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.	203
2-3	أهداف القوائم المالية.	204
1-4	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث المبادئ المحاسبية	221
2-4	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث القوائم المالية	223
3-4	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث تعريف عناصر القوائم المالية	224
1-5	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.	275
2-5	مقياس ليكارت الخماسي	280
3-5	توزيع معامل ألفا كرومباك	280
4-5	صدق محاور الاستبيان	281

283	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	5-5
285	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	6-5
286	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	7-5
288	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	8-5
289	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	9-5
293	نتائج آراء أفراد العينة حول تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر	10-5
299	نتائج آراء أفراد العينة حول الإصلاح ومعايير المحاسبة الدولية	11-5
305	نتائج آراء أفراد العينة حول الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر	12-5
311	نتائج آراء أفراد العينة حول آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر	13-5
317	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة رضا المهتمين بالمحاسبة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر	14-5
318	اختبار ANOVA لدرجة تباين رضا المهتمين بالمحاسبة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر	15-5
320	اختبار T للعينة البسيطة لدرجة توافق الإصلاح المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية	16-5
322	اختبار ANOVA لدرجة تباين توافق الإصلاح المحاسبي في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية	17-5
324	اختبار T للعينة البسيطة لوجود صعوبات واجهت الإصلاح المحاسبي في الجزائر	18-5

325	اختبار ANOVA لدرجة تباين الصعوبات التي واجهت الإصلاح المحاسبي	19-5
326	اختبار POST HOC لدرجة تباين مواجهة الإصلاح المحاسبي لصعوبات في البيئة المحاسبية الجزائرية من حيث الصعوبات الجبائية.	20-5
328	اختبار T للعينة البسيطة لضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر	21-5
330	اختبار ANOVA لدرجة تباين مواجهة الإصلاح المحاسبي لصعوبات في البيئة المحاسبية الجزائرية	22-5
332	اختبار POST HOC لدرجة تباين ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تفعيل دور بورصة الجزائر	23-5
333	اختبار POST HOC لدرجة تباين ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تحسين التكوين في الجامعات.	24-5
334	اختبار POST HOC لدرجة تباين ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية	25-5

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	دورة وضع الفروض	53
2-1	العلاقة بين أجزاء الإطار الفكري ومعايير المحاسبة المالية	65
3-1	خصائص المعلومات المحاسبية	73
4-1	العوامل الملزمة لإعداد التقارير المالية.	78
5-1	أبعاد المحاسبية والقياس والإفصاح المحاسبي	92
1-2	استراتيجيات التوحيد المحاسبي	130
2-2	الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.	145
1-3	التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.	196
1-5	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	284
2-5	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	285
3-5	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	287
4-5	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	288
5-5	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	290

تعريف المختصرات

ICAEW	Institute of chartered accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز
AICPA	american institute of certified public accountanats	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AAA	american accounting assosiation	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
SEC	The securities and exchange commission	لجنة الاستثمارات والبورصة
FASB	Financial accounting standard board	هيئة معايير المحاسبة المالية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للمعلومة المالية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير الدولية للمحاسبة
US GAAP	US generally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما

FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
IOSCO	International Organization of Security Commission	المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية
GGAAP	Global generally accepted accounting principles	مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عالميا
OECD	Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
EU	European union	الاتحاد الأوروبي
IFAC	International federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISO	International standards organisation	المنظمة العالمية للتقييس
SIC	Standing Interpretations Committee	اللجنة الدائمة للتفسيرات
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFRSF	International financial reporting Standards Foundation	اللجنة المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
XBRL	extensible Business Reporting	لغة تقارير الأعمال الموسعة

	Language	
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
PCG	Plan comptable générale	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan comptable national	المخطط الوطني للمحاسبة
CNC	Conseil national de comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة

مقدمة

شهد العالم تطورا كبيرا خاصة بعد التحولات السياسية والاجتماعية وبالأخص الاقتصادية في القرنين الماضيين، وقد ترتب عن هذه التحولات آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة، فقد تغيرت المؤسسات من حيث الحجم، أساليب الإدارة والتسيير، أساليب التسويق، طرق التمويل وحركية عوامل الإنتاج وغيرها.

لقد تطورت المؤسسات بشكل كبير وتوسعت على حساب الحدود الجغرافية، فبدأ التحول من المؤسسات التقليدية إلى شركات دولية تتطلب موارد كبيرة من أجل المنافسة واقتحام الأسواق العالمية، وصاحب هذا التوسع صعوبة في عملية الاتصال سواء بين الأفراد داخل المؤسسة أو بين المؤسسات فيما بينها، مما أدى إلى حتمية إعادة النظر في أساليب الاتصال بالمؤسسة.

إن من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة النظام المحاسبي، حيث يستفيد من مخرجاته (القوائم المالية) العديد من الأطراف الداخلية (من أبسط عامل إلى أعلى الهرم الإداري) والخارجية (المستثمرين الحاليين، المستثمرين المستقبليين، البنوك، مصالح الضرائب، المحاسبة الوطنية ...) وحتى الدولية (المستثمرين الأجانب ...)، ونظرا للدور الكبير الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبي وتوسع مجال الاستفادة منه، فقد كان محل الاهتمام والبحث من طرف الكثير من المهنيين والأكاديميين.

ونظرا للثقافات في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول (والذي يعود للاختلاف في بيئة المؤسسة عالميا)، فقد أصبح من الصعب الحصول على قوائم مالية موحدة تحظى بالقبول والفهم على المستوى الدولي، مما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية مرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات

كالعمليات بالعملة الأجنبية، ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة على مستوى الشركة القابضة، والمحاسبة عن التغيرات في سعر الصرف وغيرها، مما أدى إلى ضرورة تبني نظام محاسبي موحد ينتج عنه معلومات مقبولة على المستوى الدولي، فكانت المعايير الدولية للمحاسبة هي السبيل الأمثل لتقليل التفاوت الموجود بين مختلف الممارسات المحاسبية دوليا.

لم تختلف الجزائر عن غيرها من الدول في محاولة إرساء نظام محاسبي، حيث - ومنذ 1976 - تم الاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني كمطلب للسيادة الوطنية، و الذي جاء ليعوض المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) الذي كان مستعملا منذ 1957، وروعي في تصميم المخطط المحاسبي الوطني التوجهات الاقتصادية الاشتراكية التي كانت سائدة في هذه الفترة، وكان الهدف الأساسي من المخطط المحاسبي الوطني تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية وتحديد الوعاء الضريبي، حيث كانت المعلومات المستمدة من المخطط المحاسبي الوطني تهدف إلى إرساء قاعدة للتخطيط الكلي مع إهمال الدور الاقتصادي المهم لأي نظام محاسبي، وبقيت المنظومة المحاسبية الجزائرية المعتمدة على المخطط المحاسبي الوطني حبيسة الحدود القانونية بعيدا عن دورها الاقتصادي المتمثل في إعطاء معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة والتي تعتبر مدخلا أساسيا لاتخاذ القرار.

ونتيجة للنقائص العديدة للنظام المحاسبي السابق، فإن إصلاح المنظومة المحاسبية الوطنية أصبح ضروريا في ظل التطورات والجهود المبذولة على المستوى الدولي لتحقيق التوافق بين الممارسات المهنية بين مختلف الدول، وهو الذي قامت به الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، كمنهج محاسبي جديد يقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الواقع الدولي من جهة، ويلبي احتياجات البيئة الاقتصادية الجزائرية من جهة أخرى.

1. إشكالية الدراسة

مما سبق، يتضح أن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر سنة 2007 سيكون بين مطرقة معايير المحاسبية الدولية، وسندان البيئة المحاسبية الصعبة في الجزائر؛ وعليه فإن السؤال الجوهرى لهذه الأطروحة هو:

هل الإصلاح المحاسبي في الجزائر كفيل بتحقيق معادلة الجمع بين مواكبة التحديات الدولية من جهة، وتلبية متطلبات الاقتصاد الوطني من جهة ثانية؟

و تتفرع هذه الإشكالية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

✓ هل الإصلاح المحاسبي حتمية فرضته الظروف الاقتصادية الداخلية والخارجية على

الجزائر، أو هو خيار انتهجته لتحسين نظامها المحاسبي؟

✓ هل المحاسبون في الجزائر راضون عن المنهج المحاسبي بعد اعتماد النظام المحاسبي

المالي، وهل يعتقدون أنه أدى دوره في تلبية متطلبات الاقتصاد الوطني؟

✓ هل الإصلاح المحاسبي في الجزائر يتماشى مع متطلبات وتحديات الواقع الدولي، وهل

النظام المحاسبي المالي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية؟

✓ هل البيئة المحاسبية الجزائرية مناسبة للإصلاح المحاسبي، وهل خلقت صعوبات تنظيمية

وتقنية أعاقَت تحقيق الأهداف المرجوة منه؟

✓ بعد 05 سنوات من التطبيق، هل حقق الإصلاح المحاسبي في الجزائر أهدافه، أو هو في

حاجة للمزيد من الوقت والتدعيم في المستقبل؟

2. فرضيات الدراسة

للإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتد الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يعتبر إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ضرورة ملحة في ظل النقائص

الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني وعدم تلبية للمتطلبات الاقتصادية الراهنة؛

الفرضية الثانية: لا يوجد رضا لدى المهتمين بالمحاسبة (المهنيين والأكاديميين) في الجزائر حول

الإصلاح المحاسبي؛

الفرضية الثالثة: لا يتوافق الإصلاح المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية من حيث

الإطار المفاهيمي والقواعد الأساسية؛

الفرضية الرابعة: البيئة المحاسبية في الجزائر تتميز بالمرونة والشفافية وقابلية استعمال

المعلومات المالية، حيث لم تخلق صعوبات لنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛

الفرضية الخامسة: لا يحتاج الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر لأي تدعيم في

المستقبل.

3. أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها دراسة تقييمية لعملية الإصلاح المحاسبي بعد بضع سنوات من

بداية تطبيقه، حتى يتم توضيح نقاط القوة والضعف وتحديد آفاق الإصلاح المحاسبي، وعموما فإن

هذه الدراسة مهمة من خلال فائدتها لثلاث جهات:

المجتمع الأكاديمي: تدور العديد من التساؤلات البحثية لدى طلبة وأساتذة المحاسبة في

الجامعات الجزائرية، أهمها حول الفرق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

ومدى التوافق بينهما، كما تُطرح العديد من التساؤلات حول نجاح الإصلاح المحاسبي من عدمه

في ظل الظروف الاقتصادية السائدة في الجزائر؛ وعليه فإن هذه الدراسة هي إجابة منهجية مدعمة بأدلة علمية حول التساؤلات السابقة.

المجتمع العملي: العديد من المحاسبين في الجزائر يملكون فكرة خاطئة عن الإصلاح المحاسبي، بحيث يقتصرون المحاسبة في الحسابات فقط (وفق الفكر السائد سابقا)، كما يعتبرون أن النظام المحاسبي المالي هو تغيير لمدونة الحسابات وشكل القوائم المالية فقط؛ وعليه فإن هذه الدراسة هي محاولة لتصحيح هذه الفكرة والرفي بالفكر المحاسبي في الجزائر لنظيره الدولي.

المشرع الجزائري: باعتبار الجزائر من الدول التي تعتمد على التشريع لتنظيم مهنة المحاسبة، فإن هذه الدراسة هي تقييم للتشريعات الصادرة في مجال المحاسبة، كما تقيد في تسليط الضوء على التشريعات (القانون التجاري، القانون الجبائي) التي يجب تكييفها مع مستجدات النظام المحاسبي المالي.

4. أهداف الدراسة

يهدف أي نظام محاسبي إلى تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية التي يُشغل بها، فإذا كانت هذه الأخيرة متوافقة مع نظيراتها في مختلف الدول، فإن هذا النظام يكون متوافقا بشكل آلي مع المرجعية المحاسبية الدولية؛ إلا أن الجزائر تتميز ببيئة اقتصادية تتطلب نظام محاسبي خاص بها، وعليه فإن هذه الدراسة تهدف أساسا إلى معرفة مدى نجاح الإصلاح المحاسبي في مواكبة التحديات الدولية وتلبية متطلبات الاقتصاد الوطني (كبيئة للمحاسبة)، بالإضافة إلى ما يلي:

التعرف على دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر والآليات المعتمدة لتطبيقه، فلا يمكن تقييم الإصلاح المحاسبي إلا عن طريق تحليل أسبابه التي دفعت الجزائر إلى تغيير نهجها المحاسبي بهذه الطريقة وفي هذا التوقيت، ومن ثم فإن التعرف على الدوافع يساعد على تحديد مدى نجاح الإصلاح المحاسبي وما يتوجب على الجزائر فعله لتحقيق أهدافه؛

إبراز التحديات التي تواجه الجزائر في تحقيق التوافق مع الأنظمة الدولية، فمن الأكيد أن التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يعود بالنفع على المحاسبة والاقتصاد في الجزائر، لكن هذا التوافق صعب التحقيق لما تتميز به بيئة المحاسبة في الجزائر من اختلافات وصعوبات؛ التعرف على رأي المجتمع المحاسبي بشقيه (الأكاديمي والمهني) حول الإصلاح المحاسبي، حتى يتوفر لدينا وجهة نظر مستعملي النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر مستعمليه بغرض تقييمه وتدعيمه في المستقبل.

5. مبررات اختيار الموضوع

يعود سبب اختيار الموضوع للاعتبارات التالية:

✓ الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الاطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة في الموضوع؛

✓ الرغبة في تقييم الإصلاح المحاسبي من حيث التوقيت، الطريقة، الآثار، النفاذ وغيرها؛

✓ ربط النظام المحاسبي الجزائري ببيئته الاقتصادية لتقييمه على أساس إفادته للمتعاملين الاقتصاديين والاقتصاد الوطني ككل؛

✓ الظروف الانتقالية التي تميز واقع المنظومة المحاسبية في الجزائر، والتي تحتم وجود دراسات وبحوث تثري الموضوع وتزيد من فرص بناء نظام محاسبي وطني فعال؛

✓ الجدل القائم حول نقص فعالية الأنظمة المحاسبية بعد الفضائح المالية التي مست العديد من الشركات الدولية، وكذا الأزمة المالية الأخيرة التي يرجعها البعض إلى ضعف الأنظمة المحاسبية في الإفصاح عن الواقع الحقيقي للمؤسسات؛

✓ التغيرات والتطورات المتسارعة على المستوى الدولي، الأمر الذي يوجب البحث الدائم والمتواصل في هذا المجال.

6. منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، و نظرا لما تستدعيه طبيعة الموضوع، تم الاستعانة بمجموعة من المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية، حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي لاستعراض المنظومة المحاسبية في الجزائر منذ بدايتها إلى غاية الإصلاحات، كما تم الاعتماد على المنهج الوصفي لتحليل الجوانب المرتبطة بنظام المعلومات المحاسبي، تحليل العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الاقتصادي، والتوجهات والتحديات الدولية الراهنة، وتم استعمال أسلوب الدراسة الميدانية لمسح آراء المهتمين بالمحاسبة في الجزائر، من خلال استجواب عينة من المهنيين (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، إطارات في الهيئات المحاسبية) والأكاديميين حول كفاية الإصلاح المحاسبي وملاءمته للتحديات الدولية من جهة، ومدى تلبيته للمتطلبات الوطنية من جهة أخرى.

7. حدود الدراسة

تدور إشكالية هذه الدراسة حول أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر من الناحية الوطنية (تحسين الواقع الاقتصادي) والناحية الدولية (مواكبة التطورات والتحديات الدولية)، وعليه فإن الاتجاه العام للدراسة سوف يتناول المحاسبة من الجانب الكلي بعيدا عن التفاصيل الجزئية من أساليب وإجراءات؛ ولقد تم تحديد إطار الدراسة في العنصرين التاليين:

الحدود المكانية: تهدف هذه الدراسة إلى تقييم إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر، وبالتالي فإن الموضوع مرتبط - من حيث المكان - بالجزائر، حيث نحاول دراسة الآثار الاقتصادية لهذا الإصلاح والقيام بمسح حول آراء الفاعلين والمهتمين بالمنظومة المحاسبية في الجزائر.

الحدود الزمنية: بغرض توضيح أهمية وآثار الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يجب إجراء مسح زمني للتعرف على مراحل تطور المحاسبة في الجزائر، وبالتالي فإن إطار الدراسة يعتمد على مسح

زمني منذ الاستقلال إلى غاية الانتهاء من هذا العمل، ثم القيام بدراسة مسحية (سنة 2014) بغرض تقييم الإصلاح المحاسبي لسنة 2007.

8. الدراسات السابقة

في حدود علم الباحث، سنذكر بعض الدراسات التي لها علاقة بالموضوع كما يلي:

✓ طارق حمزة، المخطط الوطني المحاسبي - دراسة تحليلية انتقادية، مذكرة ماجستير في

العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

قدم الباحث من خلال هذه المذكرة دراسة انتقادية للمخطط الوطني المحاسبي من طرف مستعمليه، وكذا مختلف محاولات الإصلاح التي قامت بها الجزائر على هذا المخطط، إلا أن أهم ما أغفله الباحث هو نقائص المخطط المحاسبي الوطني من حيث الجانب الاقتصادي، وبعده عن الأنظمة المحاسبية الدولية والتي لم يشر إليها الباحث رغم حداثة الموضوع (بالمقارنة بمعايير المحاسبة الدولية).

✓ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد

الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق الدوليين، حيث تناول الباحث مختلف الجوانب النظرية للنظام المحاسبي، الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين، دراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي (تعميم استخدام المخطط المحاسبي الوطني في المؤسسات الجزائرية)، بالإضافة إلى دراسة ميدانية عن طريق مسح لآراء عينة الدراسة حول جملة من القضايا المتعلقة بالنظام المحاسبي وأعمال التوحيد الدولية.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، النظام المحاسبي وفق المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يلاءم الشروط الاجتماعية والاقتصادية الجديدة في الجزائر، إجماع من طرف المستجوبين على إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.

وبالرغم مما تمثله هذه الدراسة من إضافة علمية، إلا أن الباحث لم يعالج طبيعة عملية التكيف التي تضمن تحقيق معادلة الجمع بين التحديات الدولية والواقع الاقتصادي الجزائري.

✓ **شعيب شنوف**، الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي

العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول مدة تلبية المحاسبة الكلاسيكية لحاجيات الشركات متعددة الجنسيات، حيث تناول الباحث مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الدولية، بالإضافة إلى مختلف المشاكل المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، ضرورة إعداد مخطط محاسبي دولي موحد، ضرورة خضوع الممارسات المحاسبية في مختلف الشركات الدولية لقواعد وإجراءات محاسبية تتماشى مع المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي.

إلا أن هذه الدراسة اقتصرت على الجوانب التقنية والمعاملات التجارية للشركات، ولم تعالج المعلومة المالية والدور الاقتصادي لكل نظام محاسبي محلي أو دولي.

✓ **حمزة العرابي**، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق،

رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2013/2012.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، حيث تناول الباحث مختلف الجوانب النظرية للنظام المحاسبي، الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين، معايير المحاسبة الدولية، خصائص البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى دراسة ميدانية عن

طريق مسح لآراء عينة الدراسة حول درجة تأييد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الفوائد المتوقعة منه، والمعوقات التي واجهت تطبيقه.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أنه لا يوجد توافق للبيئة الجزائرية مع متطلبات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية.

وبالرغم مما تمثله هذه الدراسة من إضافة علمية مهمة في مجال المحاسبة، إلا أن الدراسة اهتمت بالطريقة المثلى لاستعمال معايير المحاسبة الدولية (تكييف المعايير مع متطلبات البيئة الجزائرية) بغض النظر عن ضرورة تكييف البيئة الجزائرية مع متطلبات تبني هذه المعايير.

✓ **بخطاش فتيحة**، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)،

أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011.

كانت إشكالية هذه الدراسة "هل تستدعي العولمة توحيدا للمعايير المحاسبية الدولية، وإلى أي مدى الجزائر معنية بذلك؟"

حيث تناولت الباحثة انعكاس العولمة على الأنظمة المحاسبية في العالم، مسار التوحيد المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، الإصلاحات المحاسبية في الجزائر، إشكالية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى دراسة حالة حول استراتيجية الانتقال في مجمع سيفيتال.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة أنه من الجيد قيام الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي وأنها ستستفيد من التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، إلا أن هذه الدراسة اقتصر على توضيح الجوانب الإيجابية للإصلاح المحاسبي بغض النظر عن سلبياته وسبل معالجتها.

✓ **آيت محمد مراد**، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي

المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2013/2014.

كانت إشكالية هذه الدراسة "ما مدى تكييف قواعد ومعايير النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية؟ وما واقع الممارسة المحاسبية الجزائرية في مواكبة المستجدات الدولية الحالية؟"، حيث تناولت الباحث النظم المحاسبية الدولية، مسار التوحيد ومعايير المحاسبة الدولية، التنظيم المحاسبي والممارسات المحاسبية في الجزائر، بالإضافة إلى دراسة ميدانية عن طريق مسح لآراء عينة الدراسة حول درجة تكييف النظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة الدولية والتشريعات القانونية والجانب التكويني.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحث إيجابيات النظام المحاسبي المالي وتأثره بمعايير المحاسبة الدولية، ضعف البيئة المحاسبية في الجزائر.

وبالرغم مما تمثله هذه الدراسة من إضافة علمية في المجال، إلا أن الباحث لم يعالج طبيعة عملية التكييف التي يجب أن تراعي خصائص الدور الاقتصادي للمحاسبة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها تتناول الجانبين الدولي والمحلي للنظام المحاسبي، فلا يمكن تقييم نظام محاسبي بدراسة مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية فقط، بل يجب معرفة قدرة هذا النظام على تحقيق توازن بين مواكبة التحديات الدولية وتلبية متطلبات البيئة الوطنية، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة مدعمة بدراسة مسحية لمعرفة رأي عينة الدراسة حول فعالية الإصلاح المحاسبي، وآفاقه المستقبلية، ونقائصه من وجهة نظر مستعمليه، وما يجب القيام به في المستقبل لاستكمال هذا المسار وتحقيق الأهداف المسطرة من عملية الإصلاح.

9. هيكل الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على التساؤلات المطروحة، تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول كما يلي:

الفصل الأول: الإطار الفكري للنظام المحاسبي

خلال هذا الفصل، سنقوم بدراسة مختلف الجوانب النظرية للمحاسبة، من حيث الهيكل، الفروض، المبادئ، المحددات وغيرها، بالإضافة إلى التعرف على ضوابط نظام المعلومات المحاسبي من حيث الأهمية والأهداف والأطراف المستعملة له، كما يتناول هذا الفصل المعايير التي تضبط الممارسة المهنية، وفي الأخير سيتم التطرق إلى مختلف التطورات والمفاهيم الحديثة في مجال المحاسبة.

الفصل الثاني: عولمة المحاسبة والتوحيد المحاسبي الدولي

يهتم هذا الفصل بتحليل المتطلبات المحاسبية في ظل العولمة، كما سنوضح التنظيم المحاسبي المعمول به في مختلف دول العالم حتى يتوضح الاختلاف المحاسبي الموجود بين الأنظمة المحاسبية السائدة دولياً، بالإضافة إلى تسليط الضوء على أهم إيجابيات وسلبيات التوجهات المحاسبية السائدة في العالم، ليتم التطرق إلى الاتجاه إلى التوحيد المحاسبي الدولي من خلال معايير المحاسبة الدولية، وفي الأخير سيتم توضيح فلسفة معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات تطبيقها.

الفصل الثالث: بيئة المحاسبة في الجزائر وحتمية الإصلاح

يتناول هذا الفصل مختلف المراحل التي مرت بها المنظومة المحاسبية في الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية اعتماد النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة خصائص وظروف كل مرحلة ودوافعها الاقتصادية، وكذا إبراز نقائص المنظومة المحاسبية السابقة (المعتمدة على المخطط المحاسبي

الوطني)، وتبسيط الضوء على الظروف الداعية للإصلاح المحاسبي ومنهجية الانتقال المتبعة في الجزائر، وفي الأخير تقديم شرح مفصل لمضمون النظام المحاسبي المالي وأهم مميزاته وخصائصه.

الفصل الرابع: تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين المحقق والمأمول

من خلال هذا الفصل، نحاول تحليل عملية الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية، كما سنوضح أهم المستجدات والمشاكل التي رافقت الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وسنحاول من خلال هذا الفصل تبسيط الضوء على انعكاس الإصلاح المحاسبي على بيئة المحاسبة في الجزائر، وفي الأخير سنوضح مدى فعالية الإصلاح المحاسبي من خلال تبيان أهم إيجابياته وسلبياته.

الفصل الخامس: تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر (دراسة ميدانية).

من خلال هذا الفصل، حاولنا إسقاط الجانب النظري المدروس في الفصول السابقة على الدراسة الميدانية، واستعملنا في هذه الأخيرة منهج المسح عن طريق استمارة استبيان، والذي وُزع على عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة.

وحاولنا من خلال الدراسة الميدانية الوصول إلى نتائج تسمح بالإجابة على الأسئلة المطروحة، حيث أردنا من خلال استمارة الاستبيان الوصول إلى رأي عينة الدراسة حول توقيت الإصلاح والطريقة التي تم بها، آثار الإصلاح على المهنة والمهنيين في الجزائر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية، الإصلاح المحاسبي والبيئة الاقتصادية والجبائية الصعبة في الجزائر، أثره على البورصة وفرصة الجزائر في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر وضرورة تدعيمه على كافة الأصعدة.

الفصل الأول

الإطار الفكري للنظام المحاسبي

الفصل الأول

الإطار الفكري للنظام المحاسبي

تعتبر المحاسبة أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتكتسب مكانتها من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصلحة في المجتمع، والتطور الذي طرأ على البنية الاقتصادية والاجتماعية منذ العصور الوسطى حتى الوقت الحاضر قد انعكس بصورة واضحة على مفهوم المحاسبة.

ولقد تطور دور المحاسبة بتطور بيئتها، فمنذ أن كانت مجرد تقنية للعد والحساب، أصبحت نظاما متكاملًا للمعلومات يفيد العديد من الأطراف ويساعد في إرساء قاعدة عقلانية لاتخاذ القرارات، حيث وفي عصر العولمة، أصبحت المعلومة عن النقود أهم من النقود نفسها، وسرعان ما اكتسبت المحاسبة مكانتها كنظام المعلومات الرسمي الوحيد في العديد من المؤسسات الاقتصادية.

وحتى ترقى المحاسبة من مجرد تقنية أو فن إلى علم واضح الأسس والقواعد، عرف الإطار النظري للمحاسبة العديد من التطورات والتحسينات من خلال إرساء مجموعة من الفروض والمبادئ والمحددات والقواعد والإجراءات ... الخ، والتي جعلت المحاسبة أداة تسيير موثوقة تلبي احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية وتلبي رغباتهم واحتياجاتهم.

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة

نشأت المحاسبة كنظام لمسك السجلات والدفاتر هدفه الأساسي حماية أصول الملاك، واتسع دورها في العصر الحاضر لينتج عنها نظاما للمعلومات هدفه توفير معلومات محاسبية تخدم أطرافاً مختلفة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

المطلب الأول: تطور الفكر المحاسبي - معالم رئيسية -

المحاسبة، وكغيرها من العلوم الاجتماعية عرفت العديد من التغيرات على مر العصور فتأثرت بالوسط الاجتماعي السائد، كما أن الممارسة التطبيقية في كل فترة تؤدي إلى ظهور مشاكل وعقبات توجب المحاسبين على تعديل وتطوير القواعد المتبعة في الممارسة المحاسبية؛ إن الفكر المحاسبي هو نتاج عملية تراكمية عبر الزمن، فهناك ممارسات وتطبيقات محاسبية لم تتغير بل أصبحت قواعد وقوانين عرفية تبنتها أجيال من المحاسبين لدرجة أنها أصبحت إلزامية دون توثيق قانوني وتشريعي¹؛ هذه التغيرات والتطورات يمكن تقديدها من خلال العنصرين التاليين:

الفرع الأول: نشأة المحاسبة وتطور الفلسفة المحاسبية

إن مراجعة تاريخ الفكر المحاسبي تجعل من الملائم تقسيم تطور الفكر المحاسبي وفق أحداثه البارزة إلى المراحل التالية:

أولاً. المحاسبة في العصور القديمة والوسطى

يرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الأشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو المعادن الثمينة، ويربط البعض الممارسة المحاسبية

1 . ألدون س هندرکسون، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد: النظرية المحاسبية. الطبعة الرابعة. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث. 2005، ص249.

المنتظمة بنظام العد السداسي والخط المسماري الذي استخدم في سورية حوالي 2900 ق.م؛ وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراغة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة، مراحل تحصيلها، والرصيد المتبقي في المخازن، مما دفع المحاسبين إلى تطوير محاسبة تفصيلية ونظام شامل لتسجيل العلاقات مع الغير، الذي أصبح أكثر سهولة باختراع ورق البردي¹، ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم، فقد احتفظ بالغلل مدة سبع سنين متتالية. كما أن شريعة حمورابي التي كانت سائدة عام 1750 ق.م تشكل الأساس التشريعي لكافة جوانب الحياة خلال مرحلة الحضارة البابلية، إذ تضمنت بعض المواد ومنها المادتين (104، 105) اللتان تعالجان تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري؛ وفي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية التي سادت منذ 1000 ق.م تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة، وتوسع استخدام النقود، فكل ذلك رافق تطور استخدام المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية².

ثانياً. المحاسبة في عصر التجارة

مع بروز عصر التجارة وازدهارها خاصة بإيطاليا، ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة، مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة وفق القيد المزدوج وتطويره، ومما مهد لظهور هذا النظام هو انتشار استخدام نظام الأرقام العشري الهندي، حيث عرف لأول مرة في أوروبا من خلال كتاب للرياضيات للكاتب الروسي ليوناردو فيبوناتشي بيسانو 1202م، وتوضح الدراسات المحاسبية

1 . حسين القاضي، حمدان مأمون: نظرية المحاسبة. عمان: دار الثقافة. 2006، ص 11.

2 . عبد الستار الكبيسي: الشامل في مبادئ المحاسبة. عمان: دار وائل للنشر. 2008، ص 24.

التاريخية أن بدايات مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج قد ظهرت في فلورنسا بإيطاليا قرب نهاية القرن الثالث عشر، أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة جنوة الإيطالية عام 1340م، كما أن انتشار أعمال الصيرفة وازدهار التجارة ساعد بشكل كبير في ظهور هذا النظام، وكان أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضاً كاملاً لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج، هو كتاب لوكا باسيولي* (Luca Pacioli) الذي نشر في مدينة فينيسية (البندقية) الإيطالية عام 1494م، واعتمد باسيولي في كتابه المصطلح الذي مازال يستعمل إلى يومنا هذا وهو مصطلح القيد المزدوج (منه - إليه)، وقدم شرح لمبدأ القيد المزدوج بأنه: "جميع القيود ينبغي أن تثبت بالطريقة المزدوجة، وهذا يعني إذا جعلت شخصاً ما دائناً يجب عليك أن تجعل شخصاً آخر مديناً"¹، وتطرق باسيولي كذلك لدفتري اليومية والأستاذ، كما أن ظهور الرأسمالية التجارية التي استلزمت تطوير المحاسبة أكثر، وبالتالي ظهر حساب رأس المال بشكل واضح في القرن السادس عشر، والمطالبة بإعداد الميزانية العامة للمشروع، وقد ظهرت قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة 1600م، وكان الدافع الأساسي آنذاك وراء إعداد قوائم مالية منفصلة هو الحصول على معلومات بخصوص رأس المال²، وهكذا فإن المشرع الفرنسي الرائد في قوانين التجارة الأوروبية آنذاك، قد سن قانون تنظيم التجارة عام 1673م حتى من التاجر الصغير مسك سجلات محاسبية نظامية، وفي انكلترا صدر كتاب بسيط باسم "النظام الانكليزي لمسك الدفاتر"، ففي هذه المرحلة أصبحت المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب

*. باسيولي هو رجل دين ومدرس جامعي مرموق، لم يكن كتابه يتمحور حول المحاسبة، بل هو كتاب في الحساب والجبر والهندسة عنوانه: مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب، وقد تضمن هذا الكتاب فصلاً قصيراً حول مسك الدفاتر (في الجزء الأول، القسم التاسع، البحث الحادي عشر).

1 . رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي -مدخل نظرية المحاسبة-. الطبعة الأولى، الإصدار الثاني. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع. 2009، ص.ص 16-17.

2 . ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي وآخرون: نظرية المحاسبة. الرياض: دار المريخ. 2006، ص 26.

المشروع الفردي، غرضها الأساسي يقوم على رقابة وحراسة الديون والأموال المعهود بها إلى الغير، وكذلك رقابة المخزون لمنع السرقات، وفي نهاية القرن الثامن عشر تطورت الحياة الاقتصادية وتمت المشروعات الفردية، ظهرت شركات الأشخاص التجارية والصناعية، وكان هذا الاتجاه الجديد عاملاً أساسياً في تطوير علم المحاسبة.

ثالثاً. المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية

تمثل الثورة الصناعية نقطة انعطاف في الفكر المحاسبي، إذ لم تعد المشاريع الصغيرة قادرة على مسايرة التطور الذي اقتضته الثورة الصناعية، فالحاجة إلى الأموال للحصول على الآلات الباهظة الثمن اقتضت اللجوء إلى شركات المساهمة، وظهر هذه الأخيرة لأول مرة في انكلترا في مطلع القرن 19 أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وزيادة الطلب على المعلومات، وضرورة إعداد التقارير دورياً، ومن أهم نتائج الثورة الصناعية على الفكر المحاسبي¹:

1. بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف: من نتائج الثورة الصناعية حيابة أصول رأسمالية طويلة الأجل، وزيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلع الرأسمالية، والاهتمام بتحديد تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص تكاليف المؤسسة إلى دورات محاسبية مختلفة، واحتساب تكاليف الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة على الدورات وعلى المنتجات المختلفة.

2. نظرية الوكالة: تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة الشركة لمصلحتهم وهي ترغب في إظهار مدى نجاحها، وقد كان هذا النجاح يقاس بمدى قدرة الإدارة على تعظيم الأرباح المعلن عنها، ولذلك كانت تحرص على التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية حتى ولو اختلفت الأسعار عند إعداد القوائم المالية، ومع ظهور مفهوم المقابلة بين النفقات والإيرادات برزت قائمة الدخل كأساس لتقييم أداء إدارة المؤسسة من جهة، وأداء المؤسسة من جهة أخرى.

1 . حسين القاضي، حمدان مأمون، مرجع سابق، ص. 23-26.

3.. نشوء الإفصاح: كان لتعدد الأطراف المستفيدة من المشروع وبخاصة كثرة عدد

المساهمين، دور كبير في نشوء الإفصاح الذي تجلّى في البداية في الإعلان عن ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي في فترة معينة، ولكن نظرا لعدم تمكن جميع المساهمين أو غيرهم من الأطراف المهتمة بالشركة من الاطلاع مباشرة على دفاترها وسجلاتها المحاسبية، عهدت التشريعات التجارية جميعها إلى مراجعي الحسابات لمراجعة حسابات الشركة، والتأكد من مدى صحة القوائم المالية المنشورة على الجمهور، دفاعا عن المصلحة العامة.

4. آثار أزمة 1929: كان للأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 الفضل في إعادة بعث

النقاش حول قدرة المحاسبة على ضمان إنتاج ونشر وتوصيل المعلومات المحاسبية الصحيحة والملائمة ذات المصادقية، كما أدت الأزمة الاقتصادية إلى اتحاد المنظمات المهنية المحاسبية الصغيرة مع بعضها، لتشكيل منظمات قوية تلعب دورا محوريا في توجيه العمل المحاسبي، ورفع الوعي المحاسبي، ومحاولة توحيد الممارسة الجارية، ووضع ضوابط السلوك المهني.

الفرع الثاني: تطور الممارسات المحاسبية من المنظور التاريخي

تطورت المحاسبة حسب الحاجة إليها والهدف منها، كما لعبت الهيئات المهنية دورا كبيرا في تطوير الفكر المحاسبي وخلق جو للتنظير المحاسبي عند مناقشة البدائل المتاحة لحل المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة وتحديد أسس المفاضلة بين تلك البدائل.

أولا. تطور أساليب تحديد نتيجة النشاط

مع انتشار تطبيق نظام القيد المزدوج انصب الاهتمام على معرفة نقطتين أساسيتين: ثروة الشركة (الميزانية) ونتيجة النشاط (قائمة الدخل)، وكان اهتمام أصحاب المشاريع في البداية منصبا حول

معرفة عناصر الثروة وما يحدث فيها من تغيرات، إلا أنه مع تزايد حجم النشاط وتنوعه زاد الاهتمام بتحديد قائمة الدخل، فتطورت أساليب تحديد نتيجة النشاط كما يلي¹:

1. أسلوب محاسبة الصفقات: عُرف هذا الأسلوب منذ منتصف القرن 15، ويقوم أسلوب محاسبة الصفقات على مسك حساب مستقل لكل صفقة (حساب المتاجرة)، حيث يجعل هذا الحساب مدينا بالمشتريات والمصاريف المرتبطة بالصفقة، ودائنا بمبالغ المبيعات، ويمثل رصيد الحساب نتيجة الصفقة، والتي تقفل في حساب الأرباح والخسائر أو حساب رأس المال، ويتميز هذا الأسلوب بعدم الحاجة لإجراء جرد فعلي للمخزون ولا يراعي الفترات الزمنية للنشاط.

2. أسلوب محاسبة المخزون: إن ازدياد حجم النشاط وتنوعه وتكرار صفقاته جعل الأسلوب السابق غير مناسب، لذلك وفي بداية القرن 17 تم الاعتماد على أسلوب الجرد الفعلي للمخزون، ويقوم هذا الأخير على مسك حساب إجمالي بحركة البضاعة شراء وبيعاً، ورغم أن هذا الأسلوب يشبه إلى حد كبير الأسلوب السابق، إلا أنه يتميز بالفصل بين الفترات المحاسبية، تحديد النتائج وإعداد الميزانية سنوياً، كما أن هذا الأسلوب يعتبر حجر الأساس في أساليب إعداد القوائم المالية.

3. أسلوب الحسابات الختامية: انتشر هذا الأسلوب في أواخر ق 19، ويقوم على أساس إعداد حسابين:

حساب المتاجرة: الذي يوضح نتيجة النشاط السلعي بيعاً وشراءً.

حساب الأرباح والخسائر: الذي يختص بتحديد صافي نتيجة المشروع ككل بعد ترحيل حساب المتاجرة إليه، وقد ساعد في انتشار هذا الأسلوب انتشار العمل بفرض الدورية، استعمال حسابات

1 . رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي -مدخل نظرية المحاسبة-. مرجع سابق، ص.ص 40-45.

متاجرة مختلفة نظرا لتعدد العمليات، ظهور أساس الاستحقاق عوض الأساس النقدي، وشمولية النظام المحاسبي الذي أصبح يغطي كامل الدورة المحاسبية.

4. أسلوب الحساب الختامي: يقوم هذا الأسلوب على أساس إعداد قائمة الدخل وفق الجرد المستمر، وقد نُقلت فكرة الجرد المستمر من البنوك الإيطالية، إلا أن نقل فكرة الجرد المستمر من العمليات النقدية إلى العمليات السلعية قد استغرق وقتا طويلا لصعوبته، إذ بدأ تطبيق الجرد المستمر على المخزون السلعي خلال النصف الأول من القرن 20 بعد أن تطور نظام محاسبة التكاليف وانتشرت شركات المساهمة والشركات كبيرة الحجم.

ثانيا. دور الإتحادات المهنية للمحاسبين

أدت التطورات والتغيرات إلى زيادة مهام المحاسبين ومسؤولياتهم، فتطورت وظيفة المحاسبة من خدمة أصحاب الشركة إلى خدمة وحماية أصحاب المصالح في الشركة، فظهرت الحاجة إلى إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تسعى إلى دعم المحاسبين وتأطيرهم، وتنمية المعرفة المحاسبية ووضع مبادئ محاسبية مقبولة عموما، حيث ظهرت العديد من الهيئات، نذكر منها:

✓ معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز ICAEW، لندن 1880.

✓ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، الولايات المتحدة الأمريكية 1887.

✓ الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA، 1916.

✓ لجنة الاستثمارات والبورصة SEC، نيويورك 1934.

✓ هيئة معايير المحاسبة المالية FASB، 1973.

ساهمت هذه الهيئات كثيرا في تطوير المحاسبة من خلال العديد من الاقتراحات والتوصيات، ويمكن تقييم عمل هذه الهيئات كما يلي¹:

1. الآثار الإيجابية للهيئات المهنية للمحاسبة: تتلخص الآثار الإيجابية لتوصيات الهيئات

المهنية في النقاط التالية:

- تزويد المحاسب بدليل من القواعد والإجراءات المتعلقة بالمشاكل العلمية التي تواجه المحاسب بحيث تمكنه من حل تلك المشاكل وتحقيق أسس محاسبية مقبولة؛
- تمثل هذه التوصيات حماية المحاسب حيث إنه يتمسك بالتوصيات وتعد مرجعا يعود إليه القضاء لدى حكمه على المحاسب أو على مراجع الحسابات؛
- تعد هذه التوصيات معززا للقانون، الأمر الذي قد يدفع المشرع إلى تعديل القانون بما يتلاءم مع توصيات هذه المجمعات المحاسبية، كما أن الآراء وتوصيات هذه المعاهد حول المشكلات المحاسبية غالبا ما تمهد لإصدار القوانين اللازمة في المستقبل.

2. الآثار السلبية للمجموعات المهنية للمحاسبة: رغم الدور الإيجابي الذي تتمتع به

توصيات المجمعات المهنية، فقد كان لها دور سلبي معرقل للفكر المحاسبي على صعيد بناء نظرية المحاسبة وذلك للأسباب التالية:

- عدم الاستناد إلى دراسة منهجية تحدد ومبادئ علم المحاسبة والتوصيات التي استنبطت منها؛
- إن إصدار هذه التوصيات من طرف لجان متعددة الأشخاص يقلل من إمكانية الإبداع؛
- لم تكن هذه التوصيات مقبولة عموما لدى الممارسين بل كانت فرصة لإعادة البحث والتعديل وإصدار توصيات جديدة؛

1 . تيجاني بالرقى: دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة. مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2006/2005، ص 14.

- إن الطابع الإلزامي لهذه التوصيات أقل باب الاجتهاد والحوار العلمي وإلزام المحاسبين باتباع تلك التوصيات.

المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة

سنوضح فيما يلي مجموعة من تعاريف المحاسبة، بالإضافة إلى أهميتها في النشاط الاقتصادي والأهداف المرجوة منها.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة

يعتقد الكثير أن المحاسبة تعد من المجالات الفنية المتخصصة التي يقتصر فهمها على المحاسبين، ولكن في واقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا، فالمحاسبة هي مجال المعرفة الذي يختص بقياس نشاط الوحدة الاقتصادية سواء كانت تسجيل عمليات في البنك، أو حساب الضريبة على الدخل ... الخ، فنحن نتعامل مع مفاهيم ومعلومات محاسبية يوميا.

أولا. المحاسبة لغة: هي مناقشة الحساب والمجازاة بناء على تلك المناقشة، والمحاسبة هي المصدر الصريح من الفعل الرباعي (حاسب) والزيادة المستفادة في هذا الفعل تفيد المشاركة، حيث أن عملية المناقشة تستوجب طرح الأسئلة والاستفسارات للوقوف على صحة ودقة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر، واسم الفاعل من (حَاسَبَ) هو مُحَاسِبٌ واسم المفعول محاسب، أما الجذر الثلاثي للفعل حاسب هو حسب بمعنى عد وأحصى والحساب بمعنى العد.

ثانيا. المحاسبة اصطلاحا: هناك العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة، نقدمها كما يلي:

1. نظرا للطبيعة الخدمية لنشاط مهنة المحاسبة، وتطور وظائفها بتطور الظروف الاقتصادية، كل ذلك قد انعكس على تعريفات المحاسبة، لذا فخلال العهد الذي تكرر فيه دور المحاسبة بفن مسك وتنظيم السجلات المحاسبية خلال النصف الأول من القرن العشرين، أصدرت الجمعية الأمريكية

للمحاسبة AAA عام 1940 أول تعريف للمحاسبة ونصه ما يلي: "المحاسبة نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب، ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة، وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه المؤسسة عن فترة مالية معينة، وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة"¹.

كما عرفت الجمعية مرة ثانية عام 1966 بأنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ظل رؤية واضحة"، كما يوجد تعريف آخر لهذه الجمعية سنة 1970 "المحاسبة هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات لتمكينهم من تكوين رأي مهني لاتخاذ القرارات اللازمة"².

2. عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1941 المحاسبة على أنها " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تتجم عنها العمليات والأحداث المالية"³ وهذا التعريف يشير إلى أن المحاسبة فن وليس علما ومعرفة. وقد عرفها المعهد مرة ثانية سنة 1953 بالنص التالي "المحاسبة فن يختص بتسجيل وتصنيف ثم تلخيص (بشكل عام وفي صورة نقدية) ما يحدث في المنشأة من عمليات مالية والتي هي ذات طبيعة مالية ومن ثم تفسير تلك العمليات"، كما عرفها مرة ثالثة سنة 1967 بالنص التالي "المحاسبة عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها"⁴

1 . محمد مطر: مبادئ المحاسبة المالية. الطبعة الرابعة. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع. 2007، ص 25.

2 . الدلاهمة سليمان مصطفى: مبادئ وأساسيات علم المحاسبة. الطبعة الأولى. عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع. 2007، ص 11.

3 . بني عطا حيدر محمد علي: مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة. الطبعة الأولى. عمان: دار حامد للنشر والتوزيع. 2007، ص 20.

4 . العناتي رضوان محمد: مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، ج1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع. 2006، ص 13.

وفي عام 1970 صدر تعريف آخر للمحاسبة من قبل مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمعهد، يتناسب مع تطور دورها الوظيفي، والذي نص على ما يلي "المحاسبة نشاط خدمي، وظيفتها تزويد معلومات كمية ذات طبيعة مالية بشكل أساسي، حول الوحدات الاقتصادية التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لعمل خيار من بين البدائل المتاحة"¹.

3. أيدت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB هذا الاتجاه النفعي للمعلومات المحاسبية، وذلك في بيانها رقم (1) سنة 1975 وكذلك بيانها رقم (4) لسنة 1980 حول أهداف التقارير المالية في المؤسسات الصناعية والتجارية، حيث اعتبرت المحاسبة كنظام معلومات يجمع معلومات اقتصادية عن المؤسسة، ويوصلها إلى الفئات المهمة بها لمساعدتها في اتخاذ القرار².

4. ومنذ السبعينيات من القرن 20، أصبحت التعاريف المحاسبية تتناسب مع تطور الدور الوظيفي لها كنظام للمعلومات، ويؤكد هذا الاتجاه في تعريف المحاسبة بأنها: "نظام يختص بتحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية، للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية".

وفي نفس الاتجاه عرفت المحاسبة كما يلي "ليست المحاسبة في حد ذاتها من العد، وإنما هي نظام للمعلومات يختص بقياس ومعالجة ثم إيصال المعلومات المالية عن المنشأة للأطراف ذات المصلحة لكي تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة"³.

5. كما تم تعريف المحاسبة ضمن المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1999، بأن المحاسبة عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية، الذي يسمح بإدخال، ترتيب وتسجيل البيانات الأولية،

1 . طلال محمد الجاوي وآخرون: أساسيات المعرفة المحاسبية. عمان: دار اليازوري للنشر. 2009، ص 31.

2 . رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي -مدخل نظرية المحاسبة-، مرجع سابق، ص 199.

3 . مطر محمد، مرجع سابق، ص 26.

وعرض القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للثروة، ونتيجة الوحدة، وحالتها المالية في تاريخ إقفال الدورة المحاسبية¹.

بناءً على التعاريف المحاسبية السابقة، نستنتج أن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو صياغة المعلومات المحاسبية في قوائم مالية، وإيصالها لمستخدميها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، وبالتالي فالمحاسبة تؤدي دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة، يمكن أن تتحدد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي:

- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المؤسسة، وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام)، تسجل في الدفاتر المحاسبية؛
- تشغيل أو معالجة البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتتحول هذه البيانات بعد معالجتها في النظام المحاسبي إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات؛
- إيصال المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة، وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية (الإفصاح).

الفرع الثاني: أهمية المحاسبة

إن أهمية المحاسبة كانت مقتصرة على المالكين والمساهمين والمديرين وكذلك العملاء والموردين والمصارف، لتزداد أهميتها والحاجة إليها من قبل فئات عديدة، إذ أغلب الأشخاص إن لم نقل جميعهم يمارسون فعلياً ويواجهون عملياً كل يوم العديد من العمليات والإجراءات والأحداث والعمليات ذات الطابع المالي والمحاسبي، كما يسعون لتطبيق بعض المفاهيم المحاسبية.

1. Grandguillot, Béatrice et Francis: Comptabilité générale. 7em édition. Paris: Gualino éditeur. 2003, P.P 22-23.

مما لا شك فيه أن الاهتمام بالمحاسبة لم يعد يقتصر على قياس الأحداث الاقتصادية، والمعاملات المالية، وذلك باعتبارها مركز تجمع الأعصاب في المؤسسة، حيث تعدت ذلك إلى ضرورة قياس الأداء الاجتماعي للحكم على مستوى كفاءة ذلك الأداء، خصوصا في ظل وجود المنظمات الداعية لحماية البيئة والحد من التلوث وتأمين السلامة المهنية والأمن الصناعي، كلها جوانب تستوجب دراسة التكاليف الاجتماعية وتطبيق أسس ومقومات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث أصبحت المحاسبة تقدم معلومات كمية لجهات اجتماعية وجمعيات، وأحزاب سياسية تلبية للغرض الاجتماعي، وطبقا لكل ما تقدم نجد أن الفئات التي يهتمها التعرف على المعلومات المحاسبية واستخدامها في مجالات مختلفة تساعدهم في عملية التخطيط والتنفيذ والرقابة واتخاذ القرارات¹.

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة

إن تحديد الأهداف يساعد على إلقاء الضوء على من هم مستخدموا المعلومات المحاسبية، وهذا بدوره يساعد على تحديد نوعية القرارات التي يتخذونها ومن ثم تحديد المعلومات التي تفي باحتياجاتهم، حيث لا تقوم المحاسبة بتوفير معلومات لكل طرف بصفة مستقلة بل توفر معلومات عامة تفي باحتياجات مختلف الأطراف قدر الإمكان.

وتهدف المحاسبة أساسا إلى تجميع وتبويب الأحداث الاقتصادية (الكثيرة والعشوائية) وجعلها معلومات مفيدة، ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة إلى ما يلي²:

- اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية، بغرض تقييم أداء الإدارة تشغيليا

وماليا؛

1 . النقيب كمال عبد العزيز: المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية. الطبعة الأولى. عمان: دار وائل للنشر. 2004، ص 43.

2. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير. الطبعة الثانية. عمان: دار وائل. 2006، ص 135.

• التوجيه الفعال والرقابة الفعالة للموارد الاقتصادية للمنشأة سواء موارد مادية أو موارد

بشرية، بغرض تقييم مدى كفاءة استخدام تلك الموارد؛

• إخلاء مسؤولية الإدارة عن طريق التقرير الدوري عن نشاطها المتعلق بالموارد الاقتصادية

الموكلة إليها ومدى رعاية الإدارة لمصالح الأطراف المعنية؛

• التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية.

إن أهداف المحاسبة ليست ثابتة فهي تتغير بتغيير المفاهيم الاقتصادية والاجتماعية للبيئة التي تعمل بها المحاسبة، حيث بعدما كان تحديد المركز المالي يمثل الهدف الأساسي للمحاسبة أصبح الآن التركيز على المعلومات التي تقدمها المحاسبة، وذلك لأهميتها البالغة في المفاضلة بين البدائل واتخاذ القرارات الاقتصادية.

المطلب الثالث: أنواع (فروع) المحاسبة

تعتبر المحاسبة علم اجتماعي يتأثر بالبيئة المحيطة به، ولكون المحاسبة تقدم خدمات للعديد من الأطراف، فإن تنوع الطلب على خدمات المحاسبة أدى إلى وجود العديد من الأنواع والفروع، والتي يمكن إيجازها كما يلي:

أولاً. المحاسبة المالية: تعتبر نقطة البدء في المحاسبة وأقدم فروعها، حيث تستعمل في المؤسسات الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح، وتهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف الأحداث الاقتصادية التي تتم في المؤسسة خلال فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة، وذلك بهدف التوصل في نهاية الفترة إلى نتيجة أعمال المؤسسة¹.

1 . الخدّاش حسام الدين مصطفى وآخرون: أصول المحاسبة المالية، ج 1. الطبعة الخامسة. عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة. 2008، ص ص 21-22.

ثانيا. المحاسبة العمومية (الحكومية): بالرغم أن المؤسسات الحكومية غير ربحية، إلا أنه

لابد من وجود قسم محاسبة داخل كل مؤسسة أو دائرة حكومية، وهذه المؤسسات تسعى لتقديم خدمة للمجتمع، وتعمل المحاسبة الحكومية على تزويد إدارة تلك المؤسسات بمعلومات مالية مفيدة تساعد في الرقابة على صرف وتحصيل أموال الدولة وفقا للقوانين والأنظمة المالية التي تصدرها، وتتضمن المحاسبة الحكومية تسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة.

ثالثا. محاسبة التكاليف: تخدم محاسبة التكاليف إدارة الشركة بالدرجة الأولى عن طريق

تزويدها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات¹، وبناء على الثروة الصناعية التي شهدتها العالم في القرن 19 وظهور الشركات التي تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح، تم الاهتمام بتخفيض التكاليف للحفاظ على الأرباح بنسبة عالية، وهنا ظهرت محاسبة التكاليف حيث تهدف إلى الوصول لتكلفة مرحلة من مراحل الإنتاج أو وحدة من وحداته أو خدمة معينة، ومراقبة كل عنصر من عناصر الإنتاج المؤثرة في التكلفة وذلك عن طريق تصميم النظام المحاسبي لإيجاد البيانات اللازمة لحساب التكلفة وقياسها وتحقيق الرقابة على عناصرها، وتقديم ذلك على شكل بيانات وقوائم وإحصاءات إلى الإدارة.

رابعا. المحاسبة الإدارية: ترتبط المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف ارتباطا وثيقا، وقد عرفت

الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA المحاسبة الإدارية على أنها تطبيق لوسائل ملائمة ومفاهيم مناسبة من أجل خلق بيانات اقتصادية تاريخية متوقعة لأية مؤسسة لمساعدة الإدارة في وضع خطط لتحقيق أهداف معينة واتخاذ قرارات حكومية لتحقيق تلك الأهداف، حيث تقوم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية

1 . العناتي رضوان محمد، مرجع سابق، ص 21.

ووضع الخطط الملائمة ورقاببتها بغية ترشيد القرارات المتخذة والوصول بها إلى الوضعية المستهدفة¹.

خامسا. المحاسبة الوطنية (القومية): يختص هذا الحقل من المحاسبة في إعداد وتهيئة الحسابات المالية للمؤسسات ومختلف قطاعات الاقتصاد الوطني، التي تقوم على أساس قياس الدخل الوطني والناتج الوطني والاستثمار في البلاد، وكذلك بيان مدى مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في تحقيق الدخل الوطني، إذ يعتمد هذا الحقل بالأساس على المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لإعداد البيانات المالية الضرورية، وبالشكل الذي يساعد في رسم سياسات الدولة، مثل بيانات القيمة المضافة².

سادسا. المحاسبة الدولية: يمكن تعريف المحاسبة الدولية انطلاقا من أربعة أبعاد رئيسية³:

- المفهوم التاريخي للمحاسبة الدولية: عملية انتشار الأفكار المحاسبية بانتقالها من دولة لأخرى؛
- المفهوم العالمي للمحاسبة الدولية: هي محاولة التوافق والتوحيد المحاسبي للوصول إلى طرق قياس وأساليب إفصاح متشابهة بين الدول؛
- مفهوم المحاسبة المقارن: التمكن من فهم الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية وقياس أثرها على القوائم المالية؛

- المفهوم العلمي للمحاسبة الدولية: هي عبارة عن تعبير عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القابضة وفروعها الأجنبية كمشاكل ترجمة العملات وغيرها.

1 . الخدّاش حسام الدين مصطفى وآخرون، مرجع سابق، ص-ص 22-23.

2 . هادي رضا الصفار: مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع. 2006، ص 29.

3 . أبو زيد محمد المبروك: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. القاهرة: إيتراك للطباعة والنشر. 2005، ص 13.

سابعاً. المحاسبة الضريبية: يقوم هذا الفرض على عرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي وفق أحكام القوانين الضريبية، كما تهتم بعرض وتحليل نواحي الاختلاف بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام وقوانين الضريبة من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا المختلفة عليها، وعلى محاسب الضرائب أن يلم إماماً كافياً بقوانين الضريبة وجميع التعليمات والتفسيرات الخاصة بتلك القوانين محاسبياً وضريبياً.

ثامناً. الفروع الحديثة للمحاسبة: كما سبق وأشرنا فإن المحاسبة ترتبط ارتباطاً وثيقاً ببيئتها،

وعليه فإن التغيرات الحاصلة في العالم أدت إلى استحداث أنواع جديدة من المحاسبة نذكر أهمها:

1. المحاسبة الاجتماعية: من المعروف أن المحاسبة تؤثر على مصالح العديد من الفئات في

المجتمع، ولاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات فإنه هناك اتجاه أن يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية، أي يجب أن تتصف التقارير المالية بالشمولية لتغطية احتياجات كافة الفئات في المجتمع، وعليه فإنه على المحاسب أن يراعي النفع العام عند إعداد التقارير المالية؛ يتطلب نموذج المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية توسعاً في القياس المحاسبي، بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات المؤسسة (الآثار التي تتعدى أصحاب المصالح المباشرة في المؤسسة)، وذلك بقياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي، حيث أن النظام المحاسبي الذي يأخذ في اعتباره هذه الآثار الخارجية يعرف بالمحاسبة الاجتماعية¹.

2. المحاسبة البيئية: هي جزء لا يتجزأ عن المحاسبة الاجتماعية، وتعتبر المحاسبة البيئية أداة

تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومنتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي

1 . فالتر ميجس، روبرت ميجس، ترجمة وتعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون: المحاسبة المالية. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر. 2007، ص 28.

البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة، بحيث تضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي، وهي أيضا تكمن في وضع إطار مقترح لقياس التكاليف البيئية.

3. محاسبة الموارد البشرية: تهتم بالمحاسبة عن الأفراد كمورد من الموارد، وتقوم بقياس

البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المستفيدة، بجمع المعلومات

الإدارية، وتقييم الأداء الخاص بالموارد البشرية وتصنيفها وقياسها وتسجيلها، مما يساعد على اتخاذ

القرارات المناسبة للتخطيط وتقييم الأداء¹.

1 . خليل الدليمي وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول. عمان: دار الثقافة. 2005، ص 38.

المبحث الثاني: الهيكل العام لنظرية المحاسبة

نشأت المحاسبة كتطور مستمر للممارسات التطبيقية والتي نظرت مع مرور الزمن، حتى أصبحت الآن تعتمد على التنظير بوضع إطار فكري وفلسفي، هو مجموعة من الأفكار، المفاهيم، القواعد والمسلمات التي تحكم وتوجه العمل المحاسبي، كما تساعد على تطوير المحاسبة المالية؛ حيث استطاع المحاسبون من خلال ممارساتهم عبر زمن طويل إرساء بعض المبادئ مثل مبدأ استقلال الدورات، التكلفة التاريخية وغيرها، واعتبروا هذه المبادئ مصادرات غير قابلة للبرهنة واصطلح على هذه المبادئ (بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً) بحيث لقيت مكانها داخل الإطار النظري بالإضافة إلى تبرير منطقي لاحترامها أو إن لزم الأمر إحلالها، شرطية أن لا يتم الإخلال بمبدأ الإفصاح في القوائم المالية.

وتم الاعتماد على مراجعة دورية للإطار النظري للمحاسبة من أجل التأكيد على محتوى هذا الإطار، أو تعديل بعض العناصر أو بتغييره كلياً، فإذا كانت العلوم الطبيعية تتطور بالتحسين المستمر لأدوات التحقيق والتحليل، فإن الملاحظة التاريخية تبين تطوراً من هذا النوع عرفته المحاسبة¹.

بصورة عامة فإن النظرية هي إطار فكري عام متسق ومنظم الأفكار والمفاهيم الأساسية، والمبادئ والقوانين العامة، التي تتربط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك يخص الظواهر موضوع الدراسة، وعلى العموم لابد أن يبنى الهيكل العام لنظرية المحاسبة على مجموعة من العناصر الجوهرية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

1 . مداني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية -بالتطبيق على حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 30.

المطلب الأول: الفروض المحاسبية

يقصد بالفرض عموماً "التكهن بالحلول التي يمكن عن طريق التجريب التأكد من صحة الظواهر للارتقاء بها إلى مستوى الحقيقة، من خلال استخدام مزيج من الاستقراء والاستنباط، وحينما تكون النتائج المتحققة على درجة مقبولة من الدقة فإنه يمكن اعتبار الفروض الاستدلالية مقبولة وصحيحة¹"، ويمكن تعريف الفروض المحاسبية بأنها "هي قضايا مفهومة بذاتها، أو مسلمات يجري قبولها لميزتها في التوافق مع أهداف التقارير المالية والتي تعكس البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية التي تعمل في ظل إطارها المحاسبي²".

تتسم الفروض المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها ما يلي³:

- يجب أن تقبل عموماً على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي؛
- يجب أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إذ لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر؛
- يجب أن تكون عموماً قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

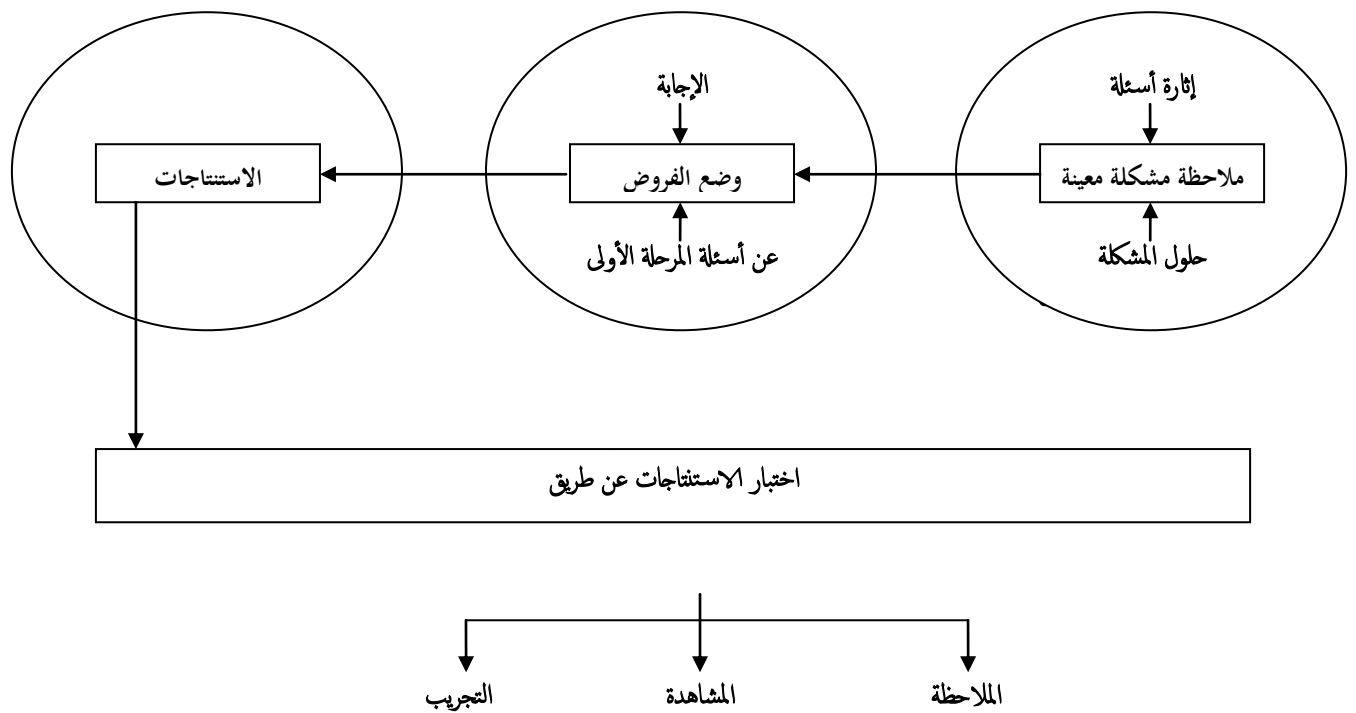
وتتم عملية وضع (صنع) الفروض وفق الشكل التالي⁴:

1 . وليد ناجي الحياي: أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول. منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك. 2007، ص 47.

2 . أحمد رياحي بلفاوي، تعريب رياض العبد الله: نظرية المحاسبة، الجزء 1. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. 2009، ص 318.

3. رضوان حلوة حنان وآخرون: أسس المحاسبة المالية. عمان: دار حامد للنشر. 2004، ص 34.

4 . وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، الجزء الأول. الدانمارك: منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة. 2007، ص 56.



الشكل رقم (1-1): دورة وضع الفروض

تعكس الفروض الشروط والظروف التي تحكم عمل المحاسب، وهي بذلك تمثل الأساس الذي تقوم عليه المبادئ المحاسبية¹، أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية لكن الفروض نفسها لا تحتاج إلي برهان.

إن الفروض الأكثر انتشارا وقبولا في الفكر المحاسبي، والتي تعكس تطور المحاسبة في مراحلها المختلفة تتمثل في:

1. وصفي أبو المكارم: دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية. الطبعة الثانية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة. 2004، ص 39.

الفرع الأول: فرض الوحدة الاقتصادية

وهو يعني أن الوحدة الاقتصادية سواء كانت مؤسسة فردية أو مؤسسة أشخاص أو مؤسسة أموال، وبصرف النظر عن هيكلها التنظيمي، تمتلك شخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلة عن مالكيها، وهي بالتالي مالكة لموجوداتها ومسؤولة عن التزاماتها اتجاه الآخرين، وأيضاً تمسك حساباتها من وجهة نظرها وليس من وجهة نظر ملاكها، وبناءً على ذلك يجب فصل العمليات التي تتعلق بالمؤسسة عن العمليات المالية التي تتعلق بأصحابها¹، حيث يؤدي تطبيق هذا الفرض إلى تحديد مجال المحاسبة في العمليات المالية، التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة، واستبعاد جميع العمليات المالية المتعلقة بملاك المؤسسة.

إن تطبيق فرض الوحدة الاقتصادية (المحاسبية) مازال يواجه بعض القيود التنظيمية التي تنعكس على النتائج المحاسبية، بسبب كون المحتوى المحاسبي للشخصية المعنوية لا ينطبق مع المحتوى القانوني، إذ يجوز أن تكون مؤسسة قانونية مكونة من عدة أجزاء بحيث تطرح مشكلة القياس المحاسبي لعملية التحويل بين المركز والفروع أي من السعيرين (التكلفة أم البيع) يكون أساساً للقياس المحاسبي، لذلك يتطلب هذا تحديد الأنشطة الاقتصادية وربطها بمؤسسة معينة يتم المحاسبة عنها.

الفرع الثاني: فرض الاستمرارية

يشير هذا الفرض إلى أن المؤسسة مستمرة في أعمالها وتقديم خدماتها إلى وقت غير محدد، أي أن المؤسسة وجدت لتستمر في أداء عملها، وهذا ما يفسر استخدام التكلفة التاريخية لقياس موارد المؤسسة وأصولها، وكذلك حساب أقساط الاهتلاكات، وتصنيف الأصول والالتزامات إلى طويلة وقصيرة الأجل، وفي حالة تواجد دلائل قوية تشير إلى عدم استمرارية المؤسسة في الأمد القريب،

1 . خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 9.

كأن يكون في نية الإدارة تصفية المؤسسة فذلك يعتبر مبرر على عدم استخدام فرض الاستمرارية، وفي هذه الحالة لن يكون من المناسب أن يتم قياس بنود الأصول على أساس تكلفتها التاريخية، ويمكن اعتماد صافي القيمة البيعية المنتظر تحصيلها لتقييم الأصول، بينما تقيم الخصوم على أساس القيمة الحالية التي سوف تتحملها الشركة للوفاء بالتزاماتها¹.

الفرع الثالث: فرض القياس النقدي وثبات وحدة النقد

إن وحدة القياس الملائمة والمناسبة للعمليات المالية والأنشطة الاقتصادية هي النقود، حيث تتم عملية قياس وتسجيل العمليات المالية والأنشطة الاقتصادية للشركة بالمبالغ النقدية. تمثل العملة الوطنية وحدة النقد الخاصة ببلد معين، والتي تستخدم لأغراض القياس النقدي والمحاسبي، ومما يعاب على استخدام هذا الفرض هو وجود افتراض ثبات واستقرار قيمة العملة، مما يعني إهمال وتجاهل زيادة أو انخفاض القوة الشرائية للعملة ولهذا يتم استخدام التكلفة التاريخية لقياس قيمة الأصول الثابتة وتسجيلها في الدفاتر.

إن فرض ثبات وحدة القياس النقدي، يعني إهمال أثر التضخم ومحاسبته على الحسابات الختامية، والميزانية، ويعود هذا القيد (ثبات القوة الشرائية للعملة) إلى فرض الاستمرارية، مع العلم أنه هناك فرع محاسبي يعنى بمحاسبة التضخم²، ويمثل هذا الفرض أساسا جوهريا لاشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعد من أهم المبادئ المقبولة عموما لدي المحاسبين والمراجعين.

الفرع الرابع: فرض الدورية (الفترة المحاسبية)

طالما أن المؤسسة مستمرة في مزاوله نشاطها، فإن التحديد الدقيق لنتائج نشاطها لا يمكن أن يتم إلا بانتهاء حياتها، وبما أنه عمليا لا يمكن الانتظار حتى انقضاء عمر المؤسسة للتعرف على

1 . حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 50.

2 . العناتي رضوان محمد، مرجع سابق، ص.ص 41-42.

نتائج نشاطها من جهة، ومن جهة أخرى فإن مستخدمي القوائم المالية داخل وخارج المؤسسة يحتاجون من الحين إلى الآخر وفي فترات زمنية دورية إلى معلومات عن المؤسسة بهدف مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم، لذلك يقوم هذا الفرض على أنه بالإمكان تقسيم عمر المؤسسة إلى عدة فترات زمنية ليتم التقرير عن نتائج نشاطها في فترات دورية تقل عن الفترة الكاملة لعمر المؤسسة، وتمثل تلك الفترات الدورية عادة فترات سنوية، إلا في حالات استثنائية قد تكون الدورة المحاسبية أقل من سنة، وذلك في حالة مؤسسة جديدة أو مؤسسة في حالة تصفية.

إن تزايد الحاجة إلى الإفصاح عن البيانات المالية لخدمة المستثمرين في أسواق المال أدى إلى ظهور التقارير المالية المرحلية التي تتطلب إعداد بيانات مالية ربع أو نصف سنوية، تقدم لهيئة الأوراق المالية كشرط من متطلبات إدراجها في البورصة¹.

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية الأساسية

قامت مهنة المحاسبة بتطوير قواعد وأحكام تم اشتقاقها من أغراض ومفاهيم المحاسبة، تحكم تطوير الطرق المحاسبية وتنظم إجراءات إثبات وقياس الأحداث المالية لمنشآت الأعمال والتقرير عنها، وأصبحت مقبولة قبولاً عاماً، أطلق عليها اسم مبادئ محاسبية، وتتبع أهمية المبدأ المحاسبي من قبوله العام، وهي ليست مجموعة من القوانين الجامدة، وإنما تطبيقات ومفاهيم وأعراف من صنع البشر تخضع للتقييم والتعديل كلما استدعت الظروف ذلك، فالمبدأ يتمثل في خطوة إرشادية عامة توجه المحاسب إلى اتخاذ الإجراء الأنسب، عند أثبات العمليات والأحداث الاقتصادية وإعداد وعرض البيانات المالية².

1 . محمد مطر: مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص44.

2 . محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المحاسبية. الطبعة الثانية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع. 2008، ص54.

وبالرغم من اختلاف الأدبيات المحاسبية في التمييز بين الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، إلا أنه يمكن القول إن أكثر هذه المبادئ شيوعاً في الفكر المحاسبي هي:

الفرع الأول: مبدأ التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية هي التكلفة الفعلية للأصل بتاريخ الشراء، حيث تسجل في المستندات المحاسبية وتبقى ثابتة دون تغيير لغاية بيع الأصل أو اهتلاكه، فهذا المبدأ يركز على ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي بمعزل عن الظروف الاقتصادية، وهناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدّي القوائم المالية على ضرورة وأهمية استخدام هذا المبدأ وذلك لأن:

- التكلفة التاريخية تتميز بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية وهي غير قابلة للجدل أو التغير؛
- كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها.

وبالرغم من أهمية هذا المبدأ وما يتميز به من موضوعية في عملية القياس والتقويم، إلا أنه يبقى قاصراً على بيان حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية التي تمتلك أصولاً متشابهة تم الحصول عليها في فترات محاسبية مختلفة، مما يستحيل معها عملية المقارنة في حالة بقاء الأصول بقيمتها التاريخية دونما تعديل لإظهار أثر تغيرات الأسعار على هذه البيانات¹.

رغم هذا القصور، لا يجوز بأي حال من الأحوال (محاسبياً) التخلي عن هذا المبدأ فهو الركيزة الأساسية لتوفير المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى عدة مبررات أخرى أهمها²:

- في حالة التخلي عن هذا المبدأ يتطلب اللجوء إلى إعادة تقدير متسمر للموارد والأصول؛
- أن الجهات الضريبية في أغلب الدول تلزم المؤسسات بإتباع هذا المبدأ كأساس للقياس.

1 . وليد ناجي الحياي: أصول المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 55.

2. كمال النقيب، مرجع سابق، ص 189.

الفرع الثاني: مبدأ الاعتراف بالإيراد والمصروف

يعتبر الاعتراف بالإيراد من أكبر المشاكل تعقيدا التي تواجه مهنة المحاسبة، ويرجع ذلك إلى التباين والتنوع الشديد في طرق الإنتاج والبيع والسداد، لذلك يجب التمييز بين الاعتراف بالإيراد وتحقق الإيراد، فالاعتراف بالإيراد يعني تسجيل أو تضمين عنصر معين في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية، أما تحقق الإيراد فهو يعني تحويل الموارد غير النقدية إلى نقدية، ويرتبط هذا المبدأ بتوقيت إثبات الإيرادات والمصروفات، وعموما يتوقف الاعتراف بالإيراد على أساسين هما:

• أساس الاستحقاق: ويعتبر الإيراد أنه تحقق عندما تنتقل ملكية الأصل من

المؤسسة إلى المشتري أو عند تقديم الخدمة سواء حصلت قيمتها النقدية أم لا؛

• الأساس النقدي: يتحقق الإيراد بموجب هذا الأساس عند استلام النقدية، بغض

النظر عن تاريخ عملية البيع أو التسليم أو تقديم الخدمة، ويستخدم هذا الأساس

خاصة في حالة البيع بالتقسيط.

والقاعدة العامة للاعتراف بالإيراد هي عند نقطة البيع، ولكن الواقع العملي في اختلاف طبيعة

الأنشطة وتعدد أساليب البيع أوجد العديد من الاستثناءات*.

أما المصروفات فيتم الاعتراف بها بواقعة الاستفادة أي تحول الأصل إلى عبء يربطها بالإيراد

المحقق منها، حيث يتم الاعتراف بالمصروفات عندما تحدث أو تستحق سواء دفعت أو لا.

*. كأن يتم الاعتراف بالإيراد قبل نقطة البيع (كما في طريقة نسبة الإنجاز في محاسبة عقود الإنشاء والمحاسبة عن المحاصيل الزراعية) أو بعد نقط البيع (كما في محاسبة البيع بالتقسيط).

الفرع الثالث: مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف

تتلخص أهمية هذا المبدأ كونه يشكل مدخلا أساسيا لتحديد الدخل المحاسبي، حيث يتم بموجبه المقارنة بين إيرادات الفترة المالية من جهة ومصاريفها من جهة أخرى، للتعرف على نتائج الأعمال، وقد عرف هذا المدخل بمدخل العمليات، وهو المدخل الأكثر انسجاما مع كون المحاسبة نظاما للمعلومات، وكونها نشاطا خدميا يسعى لخدمة أصحاب الصلة والمستفيدين، حيث يتم من خلاله التعريف بمصادر الدخل ومكوناته والأهداف والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقه¹، وبموجب هذا المبدأ تتم عملية مقابلة إيرادات الفترة المالية بما يخصها من نفقات للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة بشكل سليم.

لأجل تطبيق هذا المبدأ بشكل سليم لابد من توفر ما يلي:

- وجود علاقة سببية بين المصروف المنفق والإيراد المحقق؛
- مراعاة طبيعة التكاليف التي يتم الاستفادة منها على عدة فترات؛
- إذا تعذر إيجاد علاقة السببية أو تحميل التكاليف للفترات المالية التي استفادت منها -كما ذكرنا أعلاه- فمن الأفضل تحميل هذه المصروفات على إيرادات الفترة التي أنفقت فيها مثل مصاريف الدعاية والإعلان.

ومما تجدر الإشارة إليه أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يرتبط وينسجم مع بعض الفروض المحاسبية مثل الاستمرارية والفترات المحاسبية المستقلة ومع بعض المبادئ مثل الاعتراف بالإيراد والتكلفة التاريخية².

1 . مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة: تحليل القوائم المالية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة. 2006، ص.ص 25-26.

2 . العناتي رضوان محمد، مرجع سابق، ص.ص 45-46.

الفرع الرابع: مبدأ الإفصاح الشامل

ويقصد بهذا المبدأ تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بما يلزمهم من بيانات لاتخاذ قرارات مناسبة، ويعد الإفصاح عن المعلومات الحلقة الرئيسية في تطور المحاسبة حيث كانت الحاجة للمعلومات هي الحافز والمحرك الرئيسي لتطور الفكر المحاسبي¹.

يتطلب مبدأ الإفصاح الشامل أن تتضمن القوائم المالية أي معلومات اقتصادية جوهرية هامة تتعلق بالمؤسسة، وهذا ما يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم، سواء في صلب القوائم المالية أو في ملاحظات أو جداول أو قوائم إضافية يتضمنها ملحق لتلك القوائم المالية. إن الإفصاح الشامل يمتد إلى ما وراء الأرقام المحاسبية، فهو لا يقتصر على مخرجات النظام المحاسبي من بيانات مالية بل يتعدى ذلك إلى الإفصاح عن معلومات وصفية وكمية قد يكون لها تأثير على القرارات التي تتخذ.

المطلب الثالث: المحددات المحاسبية

هناك عدد من القيود المحاسبية التي تفسر الأحوال التي يمكن فيها الخروج على تطبيق تلك المبادئ الأساسية السابق مناقشتها أو بعضها، وحسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي هناك أربعة قيود محاسبية، وهي:

الفرع الأول: الجدوى الاقتصادية (التوازن بين المنفعة والتكلفة)

طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية تسجل كل الموجودات طبقاً لعنصر التكلفة، غير أنه هناك استثناء عن هذا المبدأ حيث يقارن مع النفع (الإيراد) المتوقع من هذه التكلفة، حيث يوجد للمعلومات المحاسبية

1 . جمال علي عطية الطرايرة: التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005، ص 47.

تكلفة في إعدادها، وتقديمها، ومعالجتها، وتفسيرها، وتحليلها، والإفصاح عنها، واستخدامها، ولا بد من الموازنة بين المنافع التي نحصل عليها من هذه المعلومات، وبين تكلفة الحصول عليها، وإذا كانت التكلفة تفوق المنافع المتوقعة، فلا داعي لمثل هذه المعلومات.

تجدر الإشارة إلى أن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية حكمية بصورة جوهرية، علاوة على ذلك فالتكاليف لا تقع بالضرورة على أولئك المستخدمين الذين يستفيدون بالمنافع وعليه فمن الصعب تطبيق اختبار التكلفة- المنفعة على حالة معينة بذاتها، ويجب أن يكون واضعوا المعايير ومعدوا ومستخدموا القوائم المالية على دراية بهذا القيد¹.

الفرع الثاني: الأهمية النسبية

يرتبط هذا القيد بشكل كبير بمبدأ الإفصاح الشامل السابق الإشارة إليه، وبناء على هذا المحدد فإن العناصر قليلة القيمة أو التي تكون قيمتها ضئيلة لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الجهد، وإنما معالجتها بأكثر ملائمة واقتصاد؛ وتحدد الأهمية النسبية من فكرة أن إظهار المعلومة من عدمه سيؤثر على قرار الشخص ذو الذكاء المعقول.

ويقصد بهذا القيد كذلك إعطاء درجة أعلى من التركيز والأهمية للقضايا الرئيسية، ودرجة أقل أهمية للأمور الفرعية، وترتبط الأهمية بحجم العنصر ونوعه، ومدى تأثيره على قرارات المستفيدين من البيانات والمعلومات المحاسبية، ولكن لا يجب أن يفهم منه إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة، والتضحية بالدقة على حساب الشمول، لأنه من الواجب إعطاء كافة

1 . سالمى محمد الدينوري: قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2008/2009، ص 26.

العمليات المالية مهما كان حجمها ونوعها، أهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل والقياس والتقييم، لكي تكون نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة والمركز المالي معبرين عن الحقيقة¹.

الفرع الثالث: الحيطة والحذر

ويسمى بقيد التحفظ، ويستعمل هذا الأخير عند القياس، ويعني إظهار القيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأصول والإيرادات، وإظهار القيمة الأعلى من بين القيم المحتملة للمصروفات والالتزامات، ويعني كذلك الاعتراف بالمصاريف بأسرع ما يمكن، وأن الأصول تقيم بأقل من أسعار تبادلها في السوق، وتقليل الدخل إلى أقل ما يمكن، وعليه تسعر بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة (التكلفة النهائية) أو السوق أيهما أقل؟، وتأخير الاعتراف بالإيرادات حتى تتحقق، ويعني كذلك عدم المبالغة في الأرباح وقيم الأصول، وكذلك يضمن عدم تأجيل المصروفات والخسائر، أي أن هذا القيد يشير إلى توجه المحاسبين في ظل عدم التأكد إلى استخدام الطرق المحاسبية التي تقلل من الأرباح وتقلل من قيم الأصول، وتسجل الخسائر وكأنها وقعت، بينما الإيرادات لا تسجل حتى يتم التأكد من وقوعها.

يعتبر هذا المحدد حجر الزاوية في التطبيق العلمي، وهو يقتضي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها، كما يتم إثبات الإيرادات الفعلية التي حصلت أو استحققت، أما الإيرادات المحتملة فإنه لا يعترف بها لأنها لم تتحقق فعليا².

الفرع الرابع: الجوهر الاقتصادي

يتوافق الجوهر الاقتصادي مع الشكل القانوني في معظم معاملات المؤسسة، إلا أنه في بعض الحالات يتعارض الجوهر الاقتصادي مع الشكل القانوني، حيث يقتضي هذا المحدد بأن يهتم

1 . خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص.ص 21-24.

2 . الدليمي خليل وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول. الطبعة الأولى. عمان: دار الثقافة. 2005، ص 22.

المحاسبون بالتقرير عن الجوهر الاقتصادي للعملية أكثر من اهتمامهم بشكلها، أي تفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني، وهو ما يتطلب عدم الوقوف عند القراءة القانونية للعقود والصفقات، وإنما محاولة تحديد آثارها المالية على الأداء وصافي المركز المالي، ثم الحرص على إبداء هذا الأثر في القوائم المالية ولو كان ذلك على حساب ترجمة الشكل القانوني لها.

وتجدر الإشارة هنا أن عرض الجوهر الاقتصادي للعمليات في القوائم المالية حتى يتمكن المستثمرون من قراءتها قراءة صحيحة، لا يعفي من الإبلاغ المالي عن مضمونها القانوني في الملاحق والمعلومات الإضافية الشارحة للقوائم المالية، مما يعني أن هذا المحدد لا يلغي ترجمة الشكل القانوني بما يتطلبه الإفصاح الكامل للبيانات المالية، ولكنه يحد من هيمنته بما يؤدي إلى تشويهات العرض والتقديم للقوائم المالية وإلى عدم قابليتها للمقارنة¹.

المطلب الرابع: الجانب التطبيقي في نظرية المحاسبة

يتمثل الجانب التطبيقي لمجال المحاسبة في مجموعة السياسات المحاسبية المنتهجة من طرف مديرية المؤسسة، بما فيها الطرق والأساليب وأسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، وكذلك الإجراءات التي تحكم المهنيين في ممارساتهم المهنية.

تتمثل السياسات المحاسبية في مجموع الخيارات الخاصة بالمتغيرات المحاسبية، مع احترام القيود التنظيمية الخاصة بشكل ومحتوى القوائم المالية، والهدف من السياسة المحاسبية هو تحقيق

1 . سفيان بن بلقاسم: النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق العالمية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص92.

طموحات مديرية المؤسسة مثل: التخفيض من الخسائر المعلن عنها، تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وبصفة عامة العمل على التسيير الاستراتيجي للنتيجة¹.

ويمكن حصر الجانب التطبيقي في مجال المحاسبة في أربعة عناصر متتابعة وهي²:

الفرع الأول: المعايير: تمثل المعايير مجموعة من الأوامر الوجوبية ومجموعة من البدائل

الممكنة التطبيق لمعالجة موضوع معين، وتصدر حاليا عن مجموعة من المنظمات المهنية،

وتحظى بقوة الإلزام في كثير من الدول، فالمعايير المحاسبية ليست لمجرد الاسترشاد العام وإنما

هي أيضا للتعبير عن موقف مهني رسمي يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين جاء بعد دراسة

متأنية لأفضل الممارسات العلمية المتاحة في الزمان والمكان، وتعتبر المعايير الخطوة المنطقية

التي تلي التوصل إلى المبادئ وتعمل على ترجمة المبادئ إلى معايير للتطبيق العملي، وتهتم

بشكل عام بتحديد أساسيات الطرق السليمة لتحديد وقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية

وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار

المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو

الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

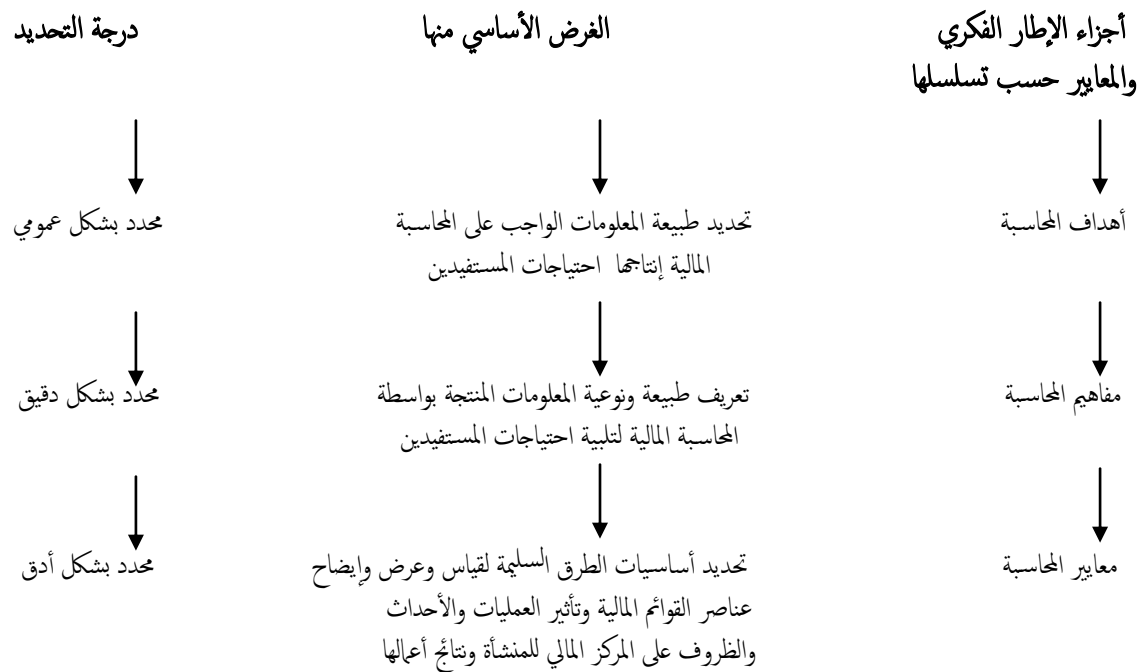
ومن هنا يتضح الارتباط المنطقي بين معايير المحاسبة المالية وأجزاء الإطار الفكري لها، وذلك

كما هو مبين في الشكل التالي³:

1 . Casta, Jean-françois: politique comptable des entreprises, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit. paris: Economica. 2000, p.p 962-963.

2 . محمود السيد الناعي: دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية. مصر: جامعة المنصورة. 2002 ، ص.ص 271-273.

3 . تيجاني بالرقى، مرجع سابق، ص 46.



الشكل رقم (1-2): العلاقة بين أجزاء الإطار الفكري ومعايير المحاسبة المالية

الفرع الثاني: القواعد: القواعد تمثل المنهجية أو النظامية في تطبيق الأسلوب، بمعنى أن كل أسلوب يحتاج إلى مجموعة من القواعد لتطبيقه تمثل مجموعة من الخطوات المحددة، مثل: طرق اهتلاك الأصول الثابتة، طرق تقييم المخزون.

الفرع الثالث: الأساليب: تمثل الأساليب مجموعة من الوسائل المتعارف عليها في مجال المهنة، والتي تكفل القيام بعملية القياس والتوصيل طبقاً للهدف والمبادئ المحددة لذلك، مثل أسلوب التكلفة التاريخية في تقييم وحدات المخزون، أسلوب الاهتلاك وفقاً للقسط الثابت.

الفرع الرابع: الإجراءات: أما الإجراءات فتتمثل في الخطوات التي يتبعها المحاسب أثناء تطبيق قاعدة معينة لتحقيق هدف الأسلوب على الوجه المطلوب، ويجب أن تكون تلك الإجراءات متكاملة ومناسبة لظروف معينة، مثل الإجراءات التي يتبعها المحاسب في تطبيق أسلوب المستوى العام للأسعار في ظروف التضخم عند تقييم الأصول الثابتة.

المبحث الثالث: المحاسبة كنظام للمعلومات

مع التغيرات العديدة التي شهدتها العالم تغيرت أيضا بعض المفاهيم والتي من بينها نجد مفهوم الثروة، فبعد أن تمثلت ثروة الأمم والشعوب في حقبة تاريخية ماضية في المعادن الثمينة والأشياء النادرة، والتي تحولت إبان الثورة الصناعية إلى مختلف مصادر الطاقة، وقد أصبحت في عصر تحكمت فيه العولمة في مصير الدول، الثروة الحقيقية والغير نافذة هي المعلومة.

إن الوظائف والأهداف المحاسبية السابقة تصب في تحقيق الهدف العام من النظام المحاسبي، والمتمثل في إنتاج المعلومات المحاسبية وصياغتها في قوائم مالية تقدم لمستخدميها للاستفادة منها، وهذا ما سنتطرق له في هذا العرض.

المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبية

نتيجة لما شهده العالم من ثورة المعلومات والتطور التكنولوجي أصبحت المعلومات لا تقل أهمية عن الموارد البشرية والمادية، لذا فقد ازدادت الحاجة إلى نظام متكامل للمعلومات بالمؤسسات يحقق أهدافها ويوفر قاعدة مهمة لاتخاذ القرارات، وقد ظل نظام المعلومات المحاسبية لفترة طويلة نظام المعلومات الرسمي الوحيد في المؤسسات وما زال حتى الآن في بعضها.

الفرع الأول: نظام المعلومات

حتى يمكن استيعاب طبيعة دور المحاسبة كنظام للمعلومات، سنوضح فيما يلي المفاهيم الأساسية لنظام المعلومات:

أولا. النظام: النظام بصفة عامة هو مجموعة من العناصر المادية والغير مادية التي تتفاعل فيما بينها بغرض الوصول إلى هدف محدد ومشترك بينها، مع العلم أن كل عنصر من عناصر النظام

له هدف خاص يعمل على تحقيقه، ومن هنا نصل إلى أن كل عنصر في حد ذاته هو نظام فرعي من نظام أكبر منه، وأن وجود علاقة بينه وبين باقي النظم هو شيء أساسي، وفي كثير من المجالات العلاقات المتبادلة هي التي تعطي الأهمية لعناصر النظام¹.

ثانيا. نظام المعلومات: ظهر مفهوم نظام المعلومات في بداية السبعينات من القرن الماضي، توافقا مع استعمال المعلوماتية في التسيير، وعرف كما يلي: "نظام المعلومات عبارة عن مجموعة من العناصر الإنسانية والمادية والآلية التي تسمح بخلق، معالجة وإيصال المعلومات لمساعدة الأفراد في المنظمة على أداء وظائف التنفيذ، التسيير واخذ القرار"².

كما يتضمن نظام المعلومات مجموعة من الفعاليات والأنشطة، التي يجب القيام بها حتى نتمكن من الحصول على المعلومات الدقيقة والملائمة، وهذه الأنشطة هي³:

• **المدخلات:** تتمثل في البيانات المجمعة حول الواقع، التي تشغل من طرف النظام بهدف

الحصول على معلومات؛

• **المعالجة:** تمثل الجانب الفني من النظام، وهي عبارة عن مجموعة من العمليات

الحسابية، المقارنة، التلخيص والتصنيف التي تجرى على البيانات بغرض تحويلها إلى

معلومات تقدم للمستفيد النهائي؛

• **المخرجات:** يتم إيصال المعلومات للمستفيدين وفق أشكال مختلفة مثل التقارير والجدول

والقوائم والأشكال البيانية، وهذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات؛

1 . عقيلة دراج: دور نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرار التسيير، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 17.

2 . Grenier, Claude: Système d'information et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit. . PARIS: Economica 2000, p 1120.

3 . عبد الرزاق محمد قاسم: تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع. 2004، ص.ص 15-16.

• **الرقابة:** تتم الرقابة على عمليات الإدخال والمعالجة والمخرجات، للتأكد من أن النظام

ينتج ويقدم المعلومات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه، وللتأكد أيضا من صحة

ودقة المعلومات؛

• **التغذية العكسية:** هي عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد تكون

المعلومات التي يقدمها النظام لا تلائم حاجات المستخدمين، مما يتطلب إعادة تقييم

وتصحيح الأهداف، وإحداث التغييرات اللازمة في النظام.

الفرع الثاني: نظام المعلومات المحاسبية

إن لنظام المعلومات المحاسبية نفس المواصفات الخاصة بنظام المعلومات بصفة عامة، كما أن له

مواصفات متميزة عن بقية نظم المعلومات وهذه الملامح ترتبط بالوظيفة المحاسبية، فنظام

المعلومات المحاسبية يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة عن الأحداث الخارجية أو العمليات

الداخلية، فقد تكون هذه البيانات معبر عنها في صورة مالية (مثل قيمة المبيعات)، أو في صورة

غير مالية (مثل عدد ساعات العمل)، والتي نستطيع ترجمتها إلى بيانات مالية، ويمكن تعريف

نظام المعلومات المحاسبية بأنه " المحاسبة نظاما للمعلومات يهتم بتحديد وقياس وتوصيل

معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من

قبل الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات"¹.

النظام المحاسبي ليس هدفا بحد ذاته تسعى الإدارة إلي تطبيقه فحسب إنما هو وسيلة لتحقيق

بعض الأهداف، كذلك فإن النظام المحاسبي يعتبر شبكة الاتصال الرسمية في الشركة ومن ثم فإن

من مهامه الرئيسية إنتاج المعلومات وتقديمها إلى المنفذين في الشركة وذلك لمعاونتهم في أداء

مهامهم الأساسية والفرعية.

1 . مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة. مرجع سابق، ص 15.

كما أن الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبية ليكون فاعلا وكفئا هي¹:

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبية درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختبار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية.
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط والطويل الأجل لأعمال الشركة المستقبلية؛
- أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوظيفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها؛
- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلائم مع التغيرات الطارئة على الشركة.

المطلب الثاني: طبيعة المعلومات المحاسبية

إن إنتاج المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين يعد من الأهداف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية، وبذلك فإن المعلومات المناسبة تساهم في التقليل من حالة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وتجعله قادرا على اتخاذ القرارات المناسبة.

1 . منذر يحيى الداية: أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، -، 2009، ص 32.

الفرع الأول: مفهوم المعلومة المحاسبية

لا يمكن تخيل نظام ما دون معلومة، فوجود النظام مرهون بالمعلومات التي يقدمها، حيث أن اصطلاح المعلومات وأنظمتها يكتنفه اختلاف في الرأي حول مفهومها العلمي وعلاقتها بمدخلات نظام المعلومات المحاسبية المتمثل في البيانات، وتعتبر كل من البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لنظم المعلومات المحاسبية، وغالبًا ما يتم استخدامها كمصطلحات مترادفة رغم ما بينهما من إختلافات جوهريّة، ولا بد من التمييز بين المفهومين، وذلك كما يلي¹:

البيانات: هي الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز، التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم، يمكن من إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة، لتتحول إلى نتائج؛
المعلومات: هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم، لتعطي معنى كاملاً بالنسبة للمستخدم، وتكون المعلومات المحاسبية ذات طبيعة مالية، مما يمكن من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات.

كما أنه ليس من الضروري أن تتحول البيانات المحاسبية إلى معلومات بمعالجتها وتشغيلها فقط، بل أصبحت تحتاج إلى تحقيق شرطين مهمين لتتحول البيانات إلى معلومات، وهما²:

- المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات، وتقليل عدد البدائل المتاحة لهم؛

- أن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذي القرارات، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات أخرى مستقبلاً.

1 . عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع سابق، ص 13.

2 . نهاد اسحاق عبد السلام أبوهويدي: دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي -دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، 2011، ص 17.

الفرع الثاني: مستخدمو المعلومة المحاسبية

إن تحديد المستخدم المستهدف للقوائم المالية هو الخطوة الأساسية التي يجب مراعاتها عند إنتاج المعلومات المحاسبية، ويعتمد ذلك على ما يملكه مستخدمو المعلومات من الخبرة والمهارة في فهم المعلومات المحاسبية والاستفادة منها، وبناء على ذلك فإنه يجب احترام فرضية أساسية وهي وجود مستويات متعددة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، والتي نذكرها كما يلي:

أولاً. الأطراف الخارجية: ويقصد بها الجهات من خارج المؤسسة التي لها اهتمام ومنفعة من نشاط المؤسسة، وتشمل على الجهات الرئيسية التالية: المستثمرين الحاليين والمحتملين؛ الموردين والدائنين؛ الزبائن؛ المقرضين؛ الحكومة؛ المحللون الماليون¹.

ثانياً. الأطراف الداخلية: يقصد بها الجهات العاملة في أداء نشاط المؤسسة، والتي تعتبر المؤسسة الجهة التي تخدم مصالحهم وتحافظ على وظائفهم، ومن أهم هذه الجهات ما يلي: إدارة المنشأة؛ العاملين والنقابات العمالية.

تجدر الإشارة إلى أن المعلومات والتقارير المالية لا يمكن أن تلبي احتياجات كل مستخدميها، لذلك فقد اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية* بفئة المستثمرين لأن هذه الفئة هي التي تتحمل المخاطر من جهة، كما أن المعلومات التي ستلبي احتياجات المستثمرين ستلبي معظم ما يحتاجه بقية المستخدمين من جهة أخرى.

1 . محمد أبو نصار، جمعة حميدات: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. عمان: دار وائل للنشر. 2008، صص 4-5.

*. تم إصدار الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية ASCI سنة 1989، والذي تم تبنيه من طرف IASB سنة 2001.

الفرع الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

لكي تكون المعلومات ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهدافها، فإن هناك جملة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها، حيث يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة منها، استنادا للتقسيم الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، تقسم خصائص المعلومات المحاسبية إلى¹:

أولا. الخصائص الرئيسية: وتتعلق بخاصيتين هما:

1. الملائمة: ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة بالقرار المزمع اتخاذه، ويمكن

تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة والتقليل من البدائل المتاحة أمامه، ولها ثلاثة خواص هي القدرة على التنبؤ، القدرة على الرقابة، والآنية.

2. الموثوقية: وتتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية

لكي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتي يجب أن تتمتع بالخصائص التالية:

- صدق التعبير بحيث تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وخالية من أي تلاعب، أي تطابق طبيعة العملية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها؛
- الحياد وعدم التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لا تغلب مصالح فئة على فئة أخرى؛
- قابلية التحقق أو الموضوعية، أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة.

ثانيا. الخصائص الثانوية: وتتكون من الخاصيتين التاليتين:

1. الثبات: وتعني استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات

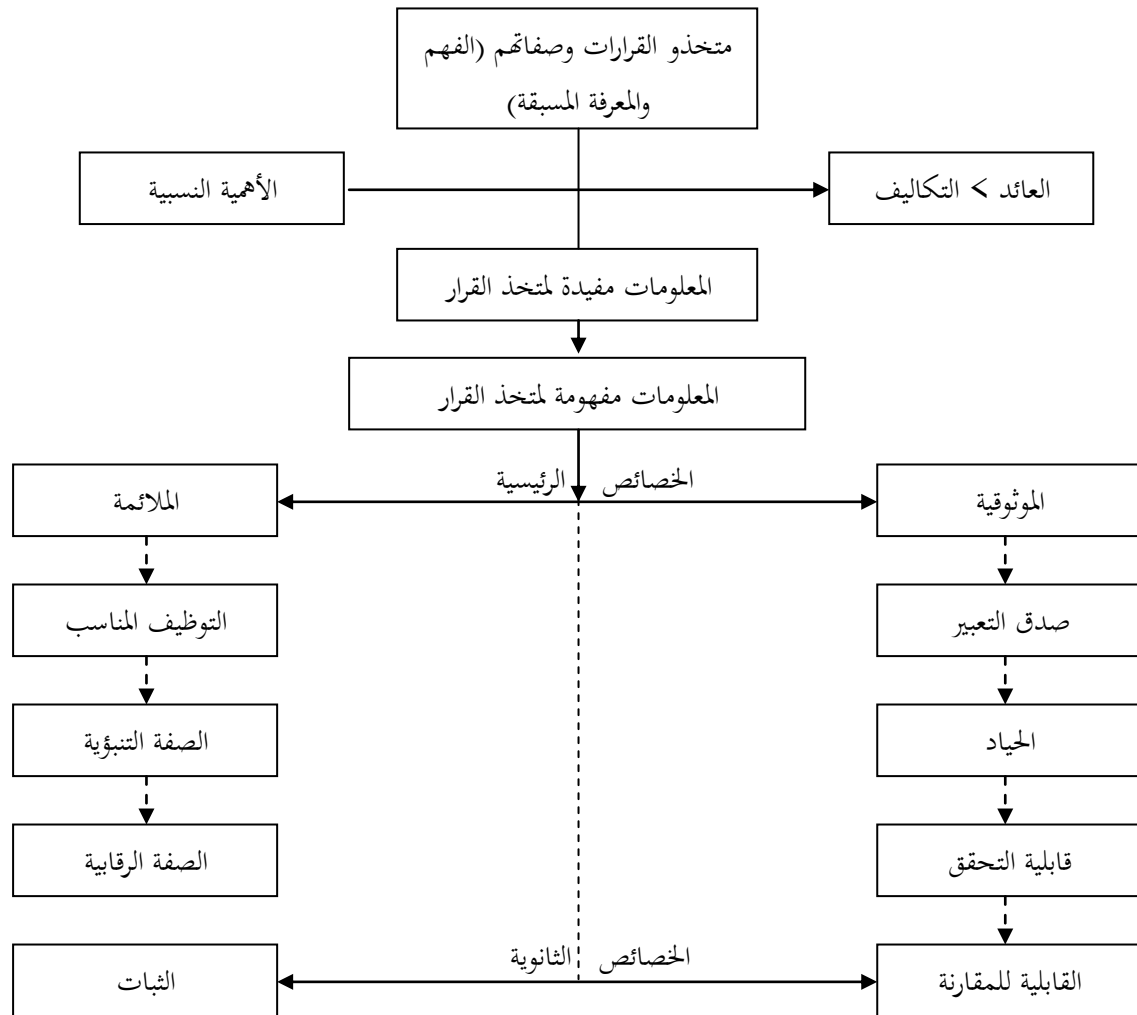
المحاسبية من فترة لأخرى، وإذا ما دعت الحاجة إلى التغيير فيجب الإفصاح عن ذلك.

1 . سفير محمد: الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس -المدية-، 2008/2009، ص 29.

2. قابلية المقارنة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية صالحة لإجراء المقارنات بين فترة

مالية وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة مع مؤسسات أخرى ضمن نفس النشاط.

ويمكن تلخيص العرض السابق لخصائص المعلومات في الشكل التالي¹:



الشكل رقم (1-3): خصائص المعلومات المحاسبية.

¹ . هاشم عطية: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2000، ص

ومن ملاحظة الشكل يتبين لنا أن هناك قيدين على إنتاج المعلومات المحاسبية، فبالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فقد حددت هيئة المعايير المحاسبية المالية قيدين على المعلومات المحاسبية وهما¹:

أولاً. التكلفة الاقتصادية: يتطلب إنتاج المعلومات المحاسبية تكاليف متعددة مما يستوجب المقارنة بين تلك التكاليف والمنافع المتحققة من استخدام المعلومات المحاسبية، ويعتمد قرار الإدارة في الحصول على المعلومات المحاسبية عندما تتساوى تكلفة إنتاجها مع المنفعة المتحققة من استخدامها كحد أدنى تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات المعلومات، كما يمثل هذا القيد معياراً أساسياً للحكم على مدى كفاءة النظام المحاسبي في توفير المعلومات بأقل تكلفة ممكنة.

ثانياً. الأهمية النسبية: ويحدد هذا القيد مستوى ودرجة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، ويشير إلى ضرورة تبويب وتصنيف المعلومات في القوائم والتقارير المالية وفقاً لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات، كما يتضمن ضرورة الاهتمام بجوهر المعلومات المحاسبية ومضمونها وعدم المبالغة في التركيز على الشكل والصورة.

المطلب الثالث: التقارير المالية

تهدف المحاسبة المالية في نهاية فترة زمنية معينة إلى تقديم مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي تكون قد خضعت عند إعدادها إلى مجموعة من الفروض، السياسات، والمبادئ المحاسبية، وتعتبر القوائم المالية العنصر الأساسي للتقارير المالية، وتعد من أفضل مصادر المعلومات من حيث قدرتها على الوفاء باحتياجات الفئات المختلفة.

1 . أحمد عبد الهادي شبير: دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية -دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، 2006، ص 54.

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم المالية عادة: قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة حركة رؤوس الأموال، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم والجداول الملحقة والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية¹.

إن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا يتم من خلالها توضيح نتائج معاملات المؤسسة من خلال فترة زمنية معينة وذلك من أجل معرفة مركزها المالي.

تعتبر القوائم المالية العنصر الأساسي للتقارير المالية، ويوجد العديد من القوائم المالية، منها أساسية يجرى إعدادها بصورة دورية وفقا للقوانين ومعايير المحاسبة الدولية وتوصيات المنظمات المهنية، ومنها الوصفية والإضافية، وهي²:

أولاً. القوائم المالية الأساسية

1. قائمة المركز المالي: وتصور المركز المالي للشركة من حيث أصوله وخصومه أو ما له

من حقوق وما عليه من التزامات في نهاية فترة مالية معينة (عادة دورة).

2. قائمة الدخل: وتصور نتيجة عمل الشركة (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة.

1 . كمال الدين الدهراوي: تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار. الإسكندرية: المكتب الجامعي الجديد.

2006، ص 13.

2 . Ducasse, Eric: Normes Comptables, Internationales, IAS / IFRS, De boeck, à jour au 30 avril 2005, Paris, p 17.

3. قائمة التدفقات النقدية: وتظهر التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والتدفقات النقدية

الخارجة (المدفوعات) حسب النشاطات: التشغيلية (النشاط الرئيسي للمنشأة)، التمويلية (الاقتراض

والائتمان) والاستثمارية (من الاستثمارات في الأصول المختلفة)، خلال فترات مالية معينة.

4. قائمة التغير بحقوق الملكية: وتظهر التغيرات في حقوق الملكية من إضافات أو

تخفيضات (أرباح أو خسائر أو توزيعات للأرباح أو مسحوبات على الرصيد المحتجز أول المدة

والرصيد غير الموزع) في نهاية فترة مالية معينة.

5. الملاحق: السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

ثانيا. التقارير المالية الوصفية الأخرى

بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية، نذكر في ما يلي تقارير مالية مكملة للقوائم الرئيسية:

1. قائمة السياسات المتبعة والإيضاحات المتممة للقوائم المالية: مثل عرض أسس

إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة، وكذا الإفصاح عن البيانات التي لم يتم عرضها

في صلب القوائم المالية الأساسية.

2. تقرير مراجع الحسابات.

3. تقرير مجلس الإدارة: هو تقرير يعرض طرق وأساليب التسيير المعتمدة خلال الدورة وآفاقه

وخططه المستقبلية، وتجدر الإشارة إلى أن مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية المنشورة تكون

على عاتق الإدارة.

ثالثا. التقارير المالية الإضافية: وتسمى التقارير الملحق، وهي التقارير التي تقوم المنشأة

بإعدادها بصورة اختيارية أو بغرض مواجهة احتياجات خاصة، وتتمثل في:

1. التقارير المالية الدورة (المرحلية): وهي التقارير التي تقدم في فترة تقل عن سنة مالية،

وغالبا ما تهدف إلى تلبية الحاجة المستمرة من جانب المحاسبين لاتخاذ القرارات في أسواق المال في الوقت المناسب.

2. التقارير المالية القطاعية: يتم إعداد هذه التقارير في المؤسسات التي تمارس أكثر من

نشاط، وتتضمن معلومات للمستثمرين الآخرين الذي لا يمكنهم الوصول إليها عن طريق المعلومات الإجمالية التي تقدم ضمن التقارير المالية الأساسية.

3. قوائم المحاسبة الاجتماعية: هي مجموعة من القوائم التي يتم بموجبها قياس وتحليل

الأداء الاجتماعي لوحدة معينة، وتوصيل هذه المعلومات لأطراف مختلفة بغرض مساعدتهم في عملية تقييم واتخاذ القرارات.

4. التقارير المالية عن الموارد البشرية: تمد هذه التقارير المستفيد من المعلومات عن

الموارد البشرية وكيفية استخدامها بكفاءة، من خلال تفاصيل تكلفة اختيار و تعيين وتدريب العاملين بالمؤسسة، ونسبة الاستثمار في هذه المواد مقارنة بالأصول الأخرى، وتقييم العائد على الاستثمار في الموارد البشرية.

الفرع الثالث: العوامل الملزمة لإعداد التقارير المالية

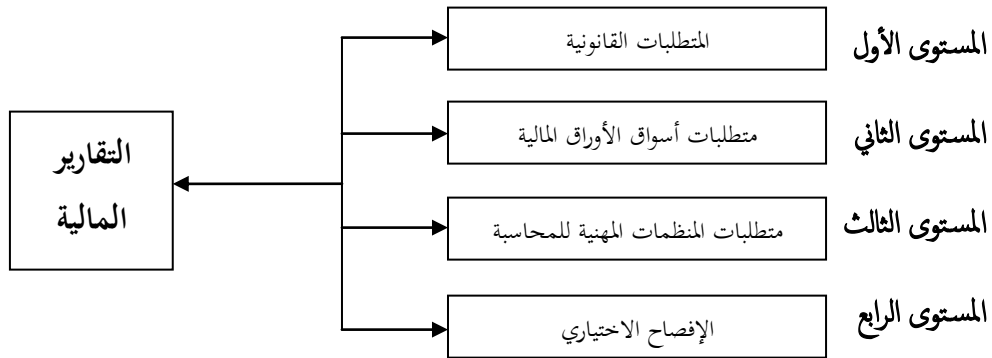
إن التقارير المالية الحالية كانت ناتجة عن التطور الذي وصلت إليه خلال مراحل تطورها التاريخية من حيث الالتزام بإعدادها، وفي الوقت الحاضر أصبح الالتزام بإعداد التقارير المالية يرجع للعوامل التالية¹:

- المتطلبات القانونية التي ترد في القوانين التجارية، قانون الشركات، القوانين الضريبية؛

1 . ناصر محمد علي المجهلي: خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2008/2009، ص.ص 79-80.

- المتطلبات التي تفرضها الهيئات المنظمة للتعامل في أسواق الأوراق المالية؛
- متطلبات المنظمات المهنية للمحاسبة؛
- المعلومات الاختيارية التي تنشرها الشركات طوعية دون أي التزام مهني أو قانون للإفصاح.

ويمكن توضيح النقاط التالية من خلال الشكل التالي¹:



الشكل رقم (1-4): العوامل الملزمة لإعداد التقارير المالية.

المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح مبدأً أساسياً مكوناً لنظرية المحاسبة، وتزايدت متطلبات الإفصاح بصورة جوهرية في السنوات الأخيرة من القرن العشرين، لكن مصطلح الإفصاح ظهر لأول مرة كقاعدة قانونية في المملكة المتحدة في نهاية القرن 19، والإفصاح لغة هو الكشف والتبيان، فيقال أفصح عن الشيء أي بينه وكشفه، ويقصد به لدى المحاسبين إرفاق إيضاحات مع القوائم المالية يبين فيها المعلومات التي تتطلب معايير المحاسبة وأصول الممارسة المحاسبية ضرورة تبيانها إلى مستخدمي القوائم المالية.

1 . ناصر محمد علي المجهلي، مرجع سابق، ص 80.

الفرع الأول: ماهية الإفصاح

هناك وجهات نظر مختلفة حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، فلم يعد الأمر يقتصر على مجرد تفسير وتوضيح المعلومات المحاسبية بل امتد إلى إضافة المزيد من المعلومات سواء أكانت كمية أو وصفية، أو كانت فعلية أو تقديرية.

حيث يعد الإفصاح ضمناً إعلام متخذي القرارات بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرار، والاستفادة من الموارد بكفاءة وفعالية، والإفصاح المحاسبي هو الإفصاح عن جميع المعلومات والبيانات المالية اللازمة لجميع الفئات التي تستخدمها، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وعن أي تغيير طرأ عليها، وذلك من أجل الاستفادة منها لتساعد الجهات المستخدمة والمستفيدة لها باتخاذ القرارات المناسبة ولتحقيق الأهداف المرجوة¹.

*** الإفصاح الأمثل:** هناك اختلاف كبير بين المحاسبين حول موضوع الإفصاح، حيث تختلف الآراء حول كفاية وفعالية الإفصاح وحدوده، لذلك زاد الاهتمام بمفهوم الإفصاح الأمثل، حيث يتطلب الإفصاح المحاسبي الأمثل أن تصمم وتعد القوائم المحاسبية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة، وأن تتضمن هذه المعلومات أرقاماً غير مضللة وأن تكون كافية وصريحة، مع عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية تكون مفيدة للغير أو للمؤسسة.

هناك جانبان للإفصاح الأمثل وهما: التجميع الأمثل للبند، وإضفاء الشرح الأمثل على البيانات، ويقدر ما يتعلق الأمر بالتجميع الأمثل للمفردات، يجب أن تشتمل القوائم المالية على التفاصيل

1 . عبد المنعم عطا العلول: دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة -فلسطين-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، د ت، ص 20.

التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبة عن الأنواع المختلفة من الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر والتدفق النقدي، غير أن التفاصيل التي تزيد عن الحد الملائم قد تؤدي إلى إرباك المستخدم، إذ أنه يحتاج إلى دراسة قدر كبير من البيانات التفصيلية لكي يستخلص منها المعلومات الأساسية التي يحتاجها، وفضلا عن ذلك فإنه لا ينبغي أن تظهر البنود غير الهامة كمفردات مستقلة حتى لا تؤدي إلى إغفال البيانات الهامة¹.

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح

هناك أنواع مختلفة لطرق الإفصاح والتي سيتمكن تصنيفها وفقا لأهدافها إلى ما يلي²:

أولاً. الإفصاح الشامل: ويستلزم التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على اتخاذ القرار، حيث يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري عليها.

ثانياً. الإفصاح العادل: وينطوي هذا النوع على قيد أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة بين المستخدمين، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

ثالثاً. الإفصاح الكافي: يتضمن الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية، إذ أن الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق حيث يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، أو الخبرة التي يتمتع بها المستفيد.

1 . تيجاني بالرقى، مرجع سابق، ص 80.

2. سفير محمد، مرجع سابق، ص 33.

رابعاً. الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي المعلومات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة وتوقيت مناسب.

خامساً. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): هو اتجاه معاصر في الإفصاح ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة، وبذلك توجب الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات؛ مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية، ويساهم هذا النوع في الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات من شأنها أن تحقق مكاسب لفئة دون أخرى.

الفرع الثالث: مقومات (محددات) الإفصاح

تخضع عملية الإفصاح للعديد من العوامل والقواعد التي يجب احترامها حتى يؤدي الإفصاح دوره، ومن أهم المحددات الرئيسية على نوع وحجم الإفصاح ما يلي¹:

– **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماماً خاصاً في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.

– **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالباً ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.

1. أبو زيد محمد المبروك، مرجع سابق، ص.ص 586-596.

- **المنظمات والمؤسسات الدولية:** بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)*، حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصدارها مجموعة من المعايير المحاسبية.

*. سيتم التطرق إلى هذه الهيئة بالتفصيل في الفصل الثاني.

المبحث الرابع: تأثير العناصر البيئية على النظام المحاسبي

للبيئة (محيط الشركة) وعواملها المختلفة تأثير على طبيعة الأنظمة المحاسبية، كما أن للمحاسبة تأثير على بيئتها، إذ لا يمكن النظر إلى المحاسبة وكيفية إنتاج المعلومات المحاسبية بمعزل عن المؤثرات البيئية التي تُمارس فيها المحاسبة.

تمثل البيئة المحاسبية مجموع العوامل المؤثرة على المحاسبة، ويتعلق الأمر بالعوامل الاقتصادية، المالية، السياسية، الاجتماعية وغيرها، هذه العوامل قابلة للملاحظة من خلال أثر صنع القرار للعناصر والجهات الفاعلة في مختلف الميادين¹، ويمكن حصر أهم العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية في النظام الاقتصادي والعوامل المؤثرة الأخرى كما يلي:

المطلب الأول: أثر النظام الاقتصادي على أهداف المحاسبة وطبيعة النظام

المحاسبي

إن مستعمل المعلومة المحاسبية يستغل المعلومة في ظل عوامل وظروف خاصة به تتأثر بعامل المكان والزمان، كما أن المعلومات المحاسبية تهدف إلى خدمة قرارات إقتصادية بالدرجة الأولى التي تؤخذ كذلك في ظل عوامل وظروف مختلفة.

الفرع الأول: أثر التنظيم الاشتراكي على أهداف المحاسبة ووظائفها

يقوم النظام الاشتراكي على مبدأ الملكية العامة لوسائل الإنتاج، حيث يتم استغلال هذه الوسائل في النشاط الاقتصادي بشكل يحقق الأهداف العامة للمجتمع وإشباع رغبات أفراد، ولتحقيق ذلك يعتمد

1. BARBU, Elena: Harmonisation Comptable internationale et environnement comptable, de l'influence à l'interaction, Laboratoire Orléanais de Gestion, cahier de recherche n° 07/2005, p 4.

النظام الإشتراكي على وضع برامج تخطيطية شاملة وإجبارية، تحدد فيها كل الوسائل المتاحة وتسطر خلالها كل الأهداف المرجوة، تهدف في النهاية إلى تحقيق إشباع حاجات أفراد المجتمع وتحقيق التوازن بين الموارد المتاحة وإشباع الحاجات، وتتخذ القرارات في التنظيم الإشتراكي بشكل مركزي ولا مجال للقرارات الفردية التي تصبح جد محدودة.

من آثار هذا التنظيم على المؤسسة في ميدان تطبيق المحاسبة نذكر¹:

1. لا تشكل المؤسسة المنتجة الوحدة المحاسبية الوحيدة فقط التي تنصب عليها وظائف المحاسبة من قياس وإيصال، حيث تعتبر مجموع مؤسسات قطاع معين بمثابة وحدة محاسبية، كما تمثل مجموع القطاعات كوحدة محاسبية مستقلة، وينجر عن ذلك أن وظائف المحاسبة المذكورة سابقا، تمتد إلى هاته الوحدات المشكلة في القطاعات والوطن، ويترتب على اعتبار هاته الوحدات، توسيع دائرة قياس الثروة التي تمتد إلى مستوى الوطن والقطاعات كذلك، ويتطلب الأمر إتخاذ عدة إجراءات جديدة، كإلغاء التحويلات الوسيطة بين الوحدات.

2. تكتسي المعلومات المحاسبية أهمية بالغة في اتخاذ القرارات الاقتصادية على مختلف المستويات، وتشكل المحاسبة المورد الأساسي للمعلومات الضرورية التي تؤخذ على ضوءها القرارات الاقتصادية الكلية، وتوضع بموجبها البرامج التخطيطية، وتحدد كفاءات تنفيذها ومراقبتها. ويتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة على المستوى الكلي في الأنظمة الاشتراكية، في قياس القيمة الاقتصادية للثروة على مستوى الوطن، وذلك من خلال قياس الثروة المتاحة للمؤسسات والقطاعات الاقتصادية المختلفة في زمن معين، بالإضافة إلى قياس التغيرات الطارئة على الثروة خلال فترة معينة.

1 . طارق حمزة: المخطط الوطني المحاسبي -دراسة تحليلية انتقادية-، مذكرة ماجستير في النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 100.

3. تراعي المحاسبة في قياسها للثروة، الأهداف المسطرة من طرف البرامج التخطيطية والقيود والمحددات التي تضعها هاته البرامج، حتى تبين مدى فعالية الجهاز التنفيذي في تحقيق الأهداف المسطرة.

4. ترتكز المعلومات المحاسبية على إظهار المعايير المختلفة (الاقتصادية والاجتماعية أساسا) التي يتم على أساسها تقييم مردودية المشروع الإستثماري* وذلك من ناحية الأهداف المسطرة في الخطة، وتقاس المردودية على أسس اجتماعية يصعب جدا قياسها، وتضطر المحاسبة في ذلك إلى اعتماد بيانات غير كمية.

إن المحاسبة في التنظيمات الاشتراكية، تلعب دورا مهما ورئيسيا في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على مختلف المستويات المتعلقة بإنجاز واختيار المشاريع الإستثمارية وترشيدها ومتابعة تنفيذها ومراقبتها، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المخططة على المستوى الكلي.

الفرع الثاني: أثر التنظيم الرأسمالي على أهداف المحاسبة ووظائفها

يقوم النظام الرأسمالي على مبدأ حرية المنافسة واقتصاد السوق الحر، فلا مجال لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي الذي يسير بطريقة عفوية وطبيعية، إذ لا يوجد أي قيود أو محددات من أي نوع كانت في النظام الرأسمالي، وبفضل تفاعل قوى العرض والطلب، يتحقق التوازن في السوق، وهو ما يعرف باليد الخفية للاقتصادي آدم سميث¹.

إن القرارات المتخذة في النظام الرأسمالي تنقسم إلى قسمين اثنين:

- يتمثل القسم الأول في القرارات الاقتصادية المتعلقة بتوظيف عوامل الإنتاج وتخصيصها

في المشاريع الإستثمارية اللائقة والتي تحقق أحسن عائد وأقل مخاطرة لصاحبها.

*. لا يقصد هنا بالمردودية المالية أو الاقتصادية فحسب، وإنما المردودية المقاسة على أساس المعايير الاجتماعية خاصة.

1. طارق حمزة، مرجع سابق، ص 101.

• ويتمثل القسم الثاني في القرارات الاقتصادية المتعلقة بضمان أحسن استعمال للعوامل

الإنتاجية داخل المؤسسة الاقتصادية التي خصصت لها، أو بالأحرى الاستغلال الأحسن

لعوامل الإنتاج خلال فترة استغلال المؤسسة.

ويتم اتخاذ هذين النوعين من القرارات على مستويات مختلفة، إذ يتم اتخاذ النوع الأول من القرارات

المتعلقة بتوظيف عوامل الإنتاج وتخصيصها في المشاريع الاستثمارية من طرف ملاك عوامل

الإنتاج، بينما تتخذ القرارات المتعلقة بأحسن استخدام لهاته العوامل في الأنشطة المختلفة داخل

المؤسسة من طرف المسيرين والمديرين.

وبالتالي يمكن التمييز بين مجموعتين من المستفيدين من المعلومات المحاسبية التي تنتجها

المحاسبة في التنظيمات الرأسمالية، تتمثل الأولى في ملاك عوامل الإنتاج، بينما تتمثل الثانية في

الخبراء المديرين للمؤسسات الاقتصادية.

وأهم مؤشر يهتم به مستعملو المعلومات المحاسبية المحددين سابقا، هو معدلات عوائد رؤوس

الأموال التي تحسب على كل عامل من عوامل الإنتاج؛ إلا أن هاته المعدلات ليست المعلومات

الوحيدة التي يهتم بها مستعملو المعلومات المحاسبية في النظام الرأسمالي، بل يهتم أصحاب

عوامل الإنتاج بمعرف القيمة الاقتصادية لعوامل الإنتاج المتاحة للمؤسسة والتي تشكل الثروة،

ويهمهم معرفة ذلك لاتخاذ قرار مواصلة إتاحتها للمؤسسة وإلا سحبها تماما من المؤسسة ووضعها

تحت تصرف مؤسسة أخرى في حالة ضعف عائدها.

ولا يقتصر الاهتمام بمهمة قياس الثروة على ملاك عوامل الإنتاج فقط، بل يهتم المسيريون

والمديرون للمؤسسة بالقيمة الاقتصادية لعوامل الإنتاج من أجل حسن استخدامها وتوظيفها .

وعليه فإن وظيفة قياس القيمة الاقتصادية لعوامل الإنتاج في التنظيمات الرأسمالية تعتبر وظيفة

رئيسية ومهمة جدا تقوم بها المحاسبة، ولا يكفي قياس القيمة الاقتصادية للثروة لوحدها من أجل

اتخاذ القرارات السليمة حول تخصيصها وإتاحتها للمؤسسة، بل لابد من قياس قيمة عوائد هاته الثروة، وذلك لإمكانية مقارنتها بقيمة الثروة وبالتالي اتخاذ القرار المناسب حول مواصلة إتاحتها أو سحبها من المؤسسة¹.

من وجهة نظر اقتصادية تتمثل هاته العوائد في فائض القيمة السوقية لما يتم إنتاجه من سلع وخدمات مختلفة وقت إنتاجها، على الاستخدامات الإنتاجية الوسيطة من إنتاج الغير بسعرها السوقى وقت استخدامها، وهذا الفائض هو ما يطلق عليه إقتصاديا "القيمة المضافة"، والتي يحصل منها كل عنصر من عناصر الثروة أو عامل من عوامل الإنتاج على ما يخصه من عوائد، وعلى قدر تسديد هاته العوائد لأصحابها والإحتفاظ بها، تحتفظ الثروة بقيمتها الأولى، أو ترتفع أو تنخفض في حالة تسديد أكثر من العوائد، وتتكفل المحاسبة من خلال وظيفة القياس، بمهمة قياس العوائد، التي تعتبر مهمة جد حساسة، إلا أن وظيفة الاتصال تتأثر كذلك بتنظيم المجتمع، إذ يجب أن تتلاءم مع تركيب هيكل اتخاذ القرارات فيه؛

فمثلا يجب أن تنعكس القيمة الإقتصادية لعناصر الثروة المختلفة في القوائم المالية، بالشكل الذي يسمح لكل مالك من ملاك عوامل الإنتاج أن يتعرف على القيمة الإقتصادية للجزء الذي يخصه، كما أن فائض الدخل يجب أن ينعكس أيضا على هاته القوائم والتقارير بشكل يسمح لكل مالك أن يتعرف على مقدار عوائد عوامل الإنتاج التي يمتلكها.

1. مرعي عبد الحي، الصبان محمد سمير: دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشاكل المحاسبية المعاصرة. بيروت: الدار الجامعية. 2010، ص 58.

الفرع الثالث: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي

يعبر النظام الجبائي عن النظام الاقتصادي المتبع في بلد ما، ويعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفات ضمن أربع مقاربات هي¹:

أولاً. العلاقة قوية ومباشرة

يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء أي تعديلات عليه، وهي مقارنة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة الدول التي تتبنى هذه المقاربة نجد ألمانيا؛

ثانياً. العلاقة قوية وغير مباشرة

تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقاً للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة الدول التي تتبنى هذه المقاربة نجد روسيا، سلوفينيا ... الخ؛

ثالثاً. علاقة وسطية (تضم النوعين الأول والثاني)

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي، مع تعديل العمليات التي تخالف القواعد الجبائية، ومن أمثلة الدول التي تتبنى هذه المقاربة نجد الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ ... الخ؛

1. براق محمد، بوسبعين تسعديت: تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي الحالي، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011، ص 3.

رابعاً. لا علاقة بين النظامين

ليس هناك علاقة بين النظامين بحيث كل ما هو مطروح محاسيبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات -نظريا- تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري فقط لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة الدول التي تتبنى هذه المقاربة نجد هولندا؛ أما في ما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المذكورة، ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

المطلب الثاني: العوامل الأخرى المؤثرة على النظام المحاسبي

رغم أن النظام الاقتصادي هو العامل الأساسي المؤثر على الأنظمة المحاسبية، إلا أنه يوجد مؤثرات أخرى لا تقل أهمية (مجتمعة) عن النظام الاقتصادي.

1. المؤثر القانوني

إن مهمة المحاسبة وشكل المحاسبة المالية في أي دولة تتأثر إلى حد كبير بالنواحي القانونية في ذلك البلد، ويتجلى هذا التأثير في نواحي قانونية عديدة منها¹:

النوع الأول: ويضم الدول التي تنظم وتقنن الممارسات المحاسبية وهو ما يعرف بالمدخل التشريعي، وتبعا لهذا المدخل فإن المبادئ المحاسبية تصبح جزءا من القوانين العامة، ويكون للحكومات دور هام في السيطرة على القطاع الاقتصادي الذي يلزم العديد من الأقطار باتباع إجراءات وطرق معينة، وإعداد نتائج الأعمال.

1. لعماري أحمد: المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي والمحاسبي في الجزائر، مداخله ضمن فعاليات الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي الوادي، 18/17 جانفي 2010، ص 8.

مما سبق نجد أنه كلما كان تنظيم شكل وإجراءات النظام المحاسبي عن طريق قوانين من الجهات العليا كانت مهنة المحاسبة إما أنها في مستوى أقل من بقية المهن الأخرى أو أنها منعدمة نهائياً، إلا أن الأسس والمعايير المحاسبية يتم وضعها من طرف المشرع الذي ليس له الكثير من الدراية المحاسبية ومن أمثلة الدول التي تتبع هذا المدخل الجزائر، فرنسا، ألمانيا وغيرها.

النوع الثاني: نجد أن المحاسبين هم الذين يحددون الممارسات المحاسبية بأنفسهم، ومن أمثلة الدول التي تنتمي إلى هذا النوع المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا وغيرها إذ تتواجد في هذه الدول تنظيمات مهنية قوية تنفرد بوضع معايير المحاسبة والمراجعة، وفي هذا النوع نجد أن مهنة المحاسبة والأشخاص الذين يشتغلون بها يتمتعون بمركز مرموق مقارنة بباقي المهن.

2. المؤثر السياسي

إن للحرية السياسية دور هام في تنمية المحاسبة عموماً، والتقييد المحاسبي والإفصاح على وجه الخصوص، حيث أن القمع السياسي في أي دولة ينتج عنه خسارة وفقد لحرية المجتمع، وهذا أمر يمكن أن يعيق إلى حد ما تطور مهنة المحاسبة¹.

في العالم هناك تباين في الأنظمة السياسية المنتهجة، والتي بدورها تؤثر على الأنظمة المحاسبية المتبعة، ومن مظاهر هذا التأثير عملية استيراد وتبني الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى ليس لتشابه البيئات ولكن بسبب الروابط السياسية بين تلك الدول؛ إضافة إلى المخاطر السياسية للبلد الذي سيتم فيه التشغيل، وتحديد الاتفاقيات التجارية²، كل هذا له تأثير على شكل ومحتوى القوائم المالية حسب الأنظمة المتبعة.

1. أبو زيد محمد المبروك، مرجع سابق، ص 161.

2. أوبرت ميجز و آخرون، ترجمة مكرم باسيلي ومحمد الديسبي: المحاسبة أساس لقرارات الأعمال. المملكة العربية السعودية: دار المريخ. 2006، ص 852.

3. المؤثر الثقافي

لقد أجريت العديد من الدراسات حول أهمية عامل الثقافة وتأثيره على المحاسبة في البلدان المختلفة، ذلك أن ملامح الأنظمة المحاسبية في البلدان تساهم في تحديدها ثقافة الدولة التي يعمل بها هذا النظام، فقد أجريت في عقد الثمانينات ثلاثة مؤتمرات علمية دولية كان موضوعها (الحمية الثقافية في المحاسبة) وكان أولها في أمستردام سنة 1985، والثاني في نيويورك سنة 1986، والثالث في بروكسيل عام 1987.¹

وكاستجابة للمحاولات السابقة لأجل تفسير وشرح العلاقة بين الثقافة والأنظمة والممارسات المحاسبية تم اقتراح إطار نظري يربط بين الثقافة وتطور الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي من خلال القيم التالية²:

- المهنية مقابل الرقابة التشريعية: تفضيل ممارسات الأحكام الشخصية على الامتثال لمطالب قانونية أو تشريعية؛
- التوحيد مقابل المرونة: تفضيل ممارسات محاسبية موحدة وثابتة على المرونة والممارسات بما يتلاءم مع الظروف المحيطة لكل شركة؛
- التحفظ مقابل التفاؤل: تفضيل توخي الحذر في الممارسات لمواجهة حالة عدم التأكد بدلا من التفاؤل؛
- السرية مقابل الشفافية: وتشير إلى تفضيل التكتم وتقييد عمليات الإفصاح على وجود شفافية أكثر.

وتم ربط القيم المحاسبية السابقة بالقيم الاجتماعية التالية:

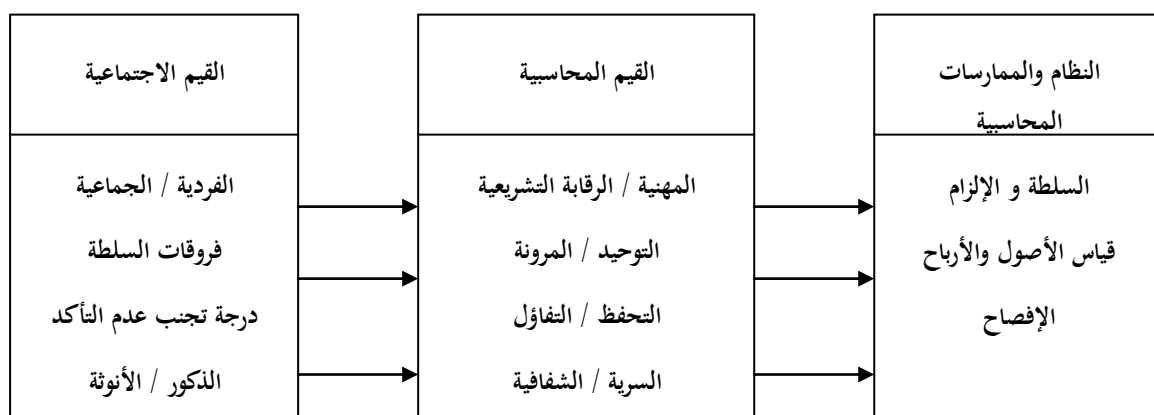
1. سفير محمد، مرجع سابق، ص 12.

2. سفير محمد، نفس المرجع، ص 13.

- الفردية مقابل الجماعة: يتمثل في الأهمية التي يعطيها الفرد لمصلحته الخاصة مقارنة مع المصلحة الجماعية؛

- فروقات السلطة: الطريقة التي يتعامل بها أفراد المجتمع مع الفروقات الموجودة بينهم؛
- درجة تجنب عدم التأكد: تشير إلى درجة الميل إلى الغموض وعدم التأكد أو العكس؛
- الذكور مقابل الإناث: ويشير هذا البعد إلى العنصر المسيطر وانعكاسات صفاته على الممارسات.

و يمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي¹:



الشكل رقم (1-5): أبعاد المحاسبية والقياس والإفصاح المحاسبي

4. المؤثر التربوي (التعليمي)

للمستوى التعليمي لأفراد بلد معين أثر مباشر على النظام المالي والمحاسبي لهذا البلد، ويضم هذا المؤثر نسبة مختلف مستويات التعليم إلى العدد الإجمالي لسكان البلد بما في ذلك التعليم الحرفي والمهني، إضافة إلى مدى تماشي الخطط التعليمية مع احتياجات البلد المختلفة.

1 . محمد أبو زيد: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص 189.

وبما أن البيانات المحاسبية تعد على شكل قوائم مالية مكتوبة، فهذا يعني أن البلدان التي ينخفض فيها المستوى التعليمي تكون المحاسبة فيها بدائية أو قد تكون منعدمة تماماً، كما سيؤدي إلى عدم استخدام سياسة الموازنات التقديرية كوسيلة للتخطيط وكذا عدم الاستفادة من تحليل عناصر التكاليف والانحرافات، والعكس إذا تحدثنا عن مجتمعات ذات مستوى تعليمي عالٍ إذ نجد فيها أشخاص متخصصين في التحليل المالي وإعداد الموازنات التقديرية وتحليل التكاليف والانحرافات ومختلف الأساليب الأخرى المعتمدة على استخدام المعرفة في التخطيط والرقابة، فإذا قمنا بنشر معلومة ما في عدة بلدان تختلف من حيث المستوى التعليمي فإن الإستجابة لهذه المعلومة لن تكون بنفس الدرجة¹.

5. المؤثر الديني

يظهر جلياً الاختلاف بين النظام الاقتصادي الإسلامي وغيره من النظم الاقتصادية الغربية، حيث أن المحاسبة في الإسلام تستمد قواعدها وأسسها من نصوص القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة، ولا تعتمد على آراء المفكرين واجتهاداتهم بالدرجة الأولى، كما أن المحاسبة الإسلامية موجودة لغرض المجتمع، أما الأعراف الغربية فيقوم وجودها من أجل الوحدة الاقتصادية؛ ويمكن إظهار بعض آثار الدين الإسلامي على المحاسبة في: محاسبة الزكاة، تحريم التعامل بالربا، محاسبة المسؤولية والمسؤولية الاجتماعية وغيرها؛ حيث تقوم الأنشطة الإسلامية على المسؤولية المشتركة والعدالة بين الشركاء².

1. لعماري أحمد، مرجع سابق، ص 9.

2. شعيب حمزة، غالب عمر: التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية - بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية-، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011، ص 3.

خلاصة

المحاسبة قديمة قدم صراع الإنسان مع طبيعته، تطورت تكيفا مع تطور الممارسات التجارية والاقتصادية، حتى أن نشأتها تسبق نشأة المؤسسة، وقد عرفت العديد من التطورات والتغيرات وفقا لتطور بيئتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، والمحاسبة هي نظام يختص بتحديد قياس والإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية، للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية.

استمدت المحاسبة تطورها المستمر من الممارسات التطبيقية، إلا أنها تعتمد حاليا على التنظير كخطوة تسبق التطبيق، وذلك بوضع إطار فكري وفلسفي يضم مجموعة من الأفكار، المفاهيم، القواعد والمسلمات التي تحكم وتوجه العمل المحاسبي، فالمحاسبة تعتمد على هيكل نظري متكامل من فروض ومبادئ ومحددات وإجراءات تطبيقية، جعلها ترقى من مجرد تقنية للحساب والعد إلى علم قائم بذاته له منهجه وأسلوبه.

ومع التغيرات العديدة التي شهدتها العالم تغيرت أيضا بعض المفاهيم والتي من بينها مفهوم الثروة، فبعد أن تمثلت ثروة الأمم والشعوب في حقبة تاريخية ماضية في المعادن الثمينة والأشياء النادرة، أصبحت في عصر تحكمت فيه العولمة في مصير الدول، الثروة الحقيقية والغير نافذة هي المعلومة، والمحاسبة هي نظام متكامل لتوليد المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات في المؤسسة، حيث كانت ولا تزال المحاسبة مرآة عاكسة لما داخل المؤسسة ومصدر رئيسي للمعلومات حول نشاطها. وباعتبار المحاسبة علم ذو طابع اجتماعي فإن بيئتها تؤثر فيها بشكل كبير من حيث الهدف والممارسات، فقد تأثرت المحاسبة على مر العصور بمؤثرات عديدة غيرت من أساليبها، وأهم مؤثر على المحاسبة نجد المؤثر الاقتصادي باعتبار أن المعلومات المحاسبية تهدف إلى خدمة قرارات إقتصادية بالدرجة الأولى، بالإضافة إلى مؤثرات أخرى قانونية، سياسية، ثقافية واجتماعية وغيرها.

إن تأثر المحاسبة ببيئتها جعلها تخضع للخصائص الموجودة في كل بلد، وهو ما نتج عنه اختلاف في الأفكار والممارسات المحاسبية بين الدول، خاصة بوجود شركات في أكثر من دولة ممثلة بفروعها، الأمر الذي جعل المحاسبة تفقد دورها كنظام لتوليد المعلومات المفيدة، مما ألزم المحاسبين بمحاولة التخلص من مشكل الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية وتوحيد الممارسات المحاسبية في العالم، وهو ما سنستعرضه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

عولمة المحاسبة والتوحيد المحاسبي الدولي

الفصل الثاني

عولمة المحاسبة والتوحيد المحاسبي الدولي

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، وقد تطورت من خلال علاقتها بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، وأمام تنامي وشمولية أنشطة المؤسسات الاقتصادية عبر العالم، تعاظمت الحاجة لمصادر تمويل هذا التوسع، وهو ما أدى إلى تطور الأسواق المالية الدولية، ورافق ذلك وضع القيود والضوابط التي تحكم وتنظم عملية نشر وإيصال المعلومات المالية.

وبالنظر إلى دورها في هذا الميدان، فإن المحاسبة في أي بلد تخضع لإطار قانوني وتنظيمي يعمل على تنظيمها، وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور في كل دولة، وقد انعكس ذلك في اختلاف أسس القياس والإفصاح المحاسبيين، حيث كانت كل دولة تتبع مدخلاً محدداً في تطوير المحاسبة لديها، مما ساهم في تعزيز الاختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية في العالم.

باعتبار أن عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية عملية مستمرة تستجيب من خلالها المحاسبة لما يظهر من مشاكل ومعاملات جديدة ولما يطرأ من تغيرات، لعدة أسباب من بينها عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية، وتطور الأسواق المالية العالمية والانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات، فإن تحقيق الاتساق والانسجام في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر، حيث هناك عدة جهود لمنظمات دولية وإقليمية من أجل تحقيق نوع من التوافق بين المعايير المحاسبية المطبقة في كل بلد، على رأسهم لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أعيدت هيكلتها فيما بعد تماشياً مع التطورات الحاصلة في الميدان، ولقد أحرزت عملية وضع المعايير الدولية في السنوات القليلة نجاحاً ملحوظاً في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر من طرف الدول.

المبحث الأول: العولمة والمتطلبات المحاسبية

إن الفكر المحاسبي يتأثر ببيئته، حيث رأينا سابقاً أن المحاسبة تطورت وتغيرت مع تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المحيطة بالمؤسسة، ولعل المرحلة الأخيرة التي يمر بها الفكر المحاسبي هي المرحلة التي نعيشها حالياً، وهي المرحلة المبنية على العولمة والتدويل وكل ما هو عالمي، ومن خلال هذا المبحث، سندرس العولمة، المحاسبة الدولية، أسباب اعتماد المحاسبة الدولية، وأخيراً تأثير العولمة على الفكر المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم العولمة

شغلت ظاهرة العولمة العديد من الباحثين والمفكرين المعاصرين في شتى ميادين المعرفة وفي مختلف مجالات الحياة، فكانت موضوعاً للعديد من البحوث، ومن خلال ما يلي سنحاول توضيح مفهوم العولمة ومؤسساتها.

الفرع الأول: نشأة وتعريف العولمة

علماء التاريخ يقولون إن العولمة ليست ظاهرة جديدة، بل قديمة قدم التاريخ، وقد تمت دراستها من قبل، حيث أن العولمة مرحلة من مراحل العلاقات التاريخية للإنسان¹. من الناحية اللغوية، العولمة على وزن قولبة، مشتقة من العالم، والعالم جمع لا مفرد له كالجيش والنفر، وهو مشتق من العلامة، إذن العولمة مشتقة من العالم أي صرنا عالميين، ومعنى العالمية أن تتخذ كل شعوب العالم في جميع أمورها على نحو هيئة واحدة سياسياً، واقتصادياً، وثقافياً واجتماعياً، وسائر شؤون التربية والسلوك بين كل الشعوب.

1. أبو عبد السلام، أحمد عبد الله: العولمة رؤية موضوعية. الطبعة الأولى. القاهرة: التنوير الإسلامي، 2000، ص 90.

العولمة ببساطة تعني "تحول العالم إلى قرية صغيرة طمست حدودها الزمانية والمكانية، قرية مفتوحة على بعضها تتناقل فيها الموارد المادية والبشرية والمعلوماتية بسرعة وكثافة"¹.

عرفت الانكثاد (مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية) في مؤتمرها عام 1991 العولمة "على أنها ليست سوى المرحلة الثالثة من مراحل التدويل، موضحة بذلك أن أولى هذه المراحل تمثلت في تدويل التجارة، أما الثانية والتي بدأت في السبعينيات فقد تمثلت في الاندماج المالي الدولي وما نجم عنه من تدويل لرأس المال، أما المرحلة الثالثة والتي بدأت في الثمانينات وظلت سائدة حتى عصرنا الحالي فتتمثل في العولمة"².

وهناك اتجاه آخر يرى أن العولمة كتعميق للفكر الليبرالي، وفي هذا السياق تعرف العولمة على أنها "كل ما يطرأ على الاقتصاد العالمي من تغيرات في إطار العولمة، هو كمحاولة ليبرالية جديدة لإعادة توحيد العالم على أساس آليات السوق الرأسمالية، وهناك اتجاه آخر يرى العولمة كتعميم للقيم الأمريكية، حيث أعلن الرئيس الأسبق جورج بوش عند انتهاء حرب الخليج الثانية بأن "القرن القادم سيشهد انتشار القيم الأمريكية وأنماط العيش والسلوك الأمريكي"³.

الفرع الثاني: مؤسسات العولمة

هناك ثلاث مؤسسات كبرى دولية تقوم بإرساء قواعد وبناء هيكل العولمة وهي: منظمة التجارة العالمية؛ صندوق النقد الدولي؛ البنك الدولي.

1 . جربوع يوسف محمود، سالم عبد الله: المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية. الطبعة الأولى. عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع. 2002، ص 58.

2 . صقر عمر: العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2003، ص 51.

3 . فؤاد عبد العزيز: الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية -دراسة حالة شركة الاسمنت SCAEK-، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب -البليدة-، 2008/2009، ص 50.

وهي تشرف على تكوين البنية التحتية الأساسية للعولمة، حيث تسعى لجعل الاقتصاد العالمي أكثر انفتاحاً، أكثر ترابطاً، وأكثر استقراراً وانضباطاً متجاوزة في ذلك الحدود السياسية للدول، تشكل المؤسسات الثلاثة شكل من أشكال الفوقية فهي أشبه بحكومة العالم.

المطلب الثاني: المحاسبة الدولية

إن ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وانتشارها عبر أنحاء العالم، زاد من حجم الاستثمارات الأجنبية بين الدول، فظهر على إثرها مصطلحات جديدة استجابة إلى هذه المرحلة من عمر التجارة الدولية من بينها "المحاسبة الدولية".

حيث لم يكن موضوع المحاسبة في منأى عن هذه التطورات العالمية، ونظراً للاختلاف السائد بين الدول في المحاسبة كنظام وكمهنة من اختلاف في القوانين والتشريعات المحاسبية والمناهج الضريبية والبيئة الاقتصادية بصفة عامة، استوجب على علم المحاسبة أن يرقى إلى مستوى التحديات المفروضة عالمياً، فتجلى الدور المهم لموضوع المحاسبة الدولية كأداة لاقتحام هذه الصعوبات المنبثقة عن الانفتاح الدولي، ومحاولة إطفاء نوع من التوافق والتناسق بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الدولية:

تناول الأدب المحاسبي عدة تعاريف فيما يخص المحاسبة الدولية، حيث قال SAMUELES سنة 1985 أن المحاسبة الدولية مصطلح عائم¹، ونظر مختلف المفكرون إلى مصطلح المحاسبة الدولية من مختلف الزوايا، فيرى البعض أن مفهوم المحاسبة الدولية يعبر عن التطور التاريخي للمحاسبة، كما يمكن النظر إليها بأنها تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية، في حين هناك من اعتبر المحاسبة الدولية فرع من فروع المحاسبة التقليدية.

1 . أبو زيد محمد المبروك، مرجع سابق، ص.ص 13-15.

وعموما يمكن القول أن مصطلح المحاسبة الدولية يدل على وجود تعامل مالي ومحاسبي بين أكثر من شركة وفي أكثر من دولة، وهي التي تؤثر على بيانات التقارير المالية، وهي تشمل المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، وكذلك عملية مراجعة ومراقبة الحسابات وكذا التحليل المالي الدولي¹.

نلاحظ أن المحاسبة الدولية ذات موضوع واسع جدا، حيث أن المحاسبة الدولية أوسع من إمكانية اعتبارها فرع من فروع المحاسبة، وذلك لأن لها انعكاسات على كل الفروع الأخرى، فمتى كان استعمال أي فرع من فروع المحاسبة التقليدية في أكثر من دولة يظهر لنا الطابع الدولي للعمليات المحاسبية في كل فرع، إذن المحاسبة الدولية ليست فرع صريح من فروع المحاسبة، وإنما هي التوسع في كل فرع من الفروع إلى البعد الدولي في مختلف التعاملات الاقتصادية والتجارية، وهذا ما يتيح المجال واسعا للمحاسبة لاعتبار أنها اليوم أصبحت دولية بعدما كانت محلية، ويعطيها الصبغة العالمية "عولمة المحاسبة".

الفرع الثاني: ظروف تطور المحاسبة الدولية

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن²:

أولا. مرحلة قبل سنة 1972 :

قبل سنة 1972 لم تكن هناك محاولات جدية من أجل تقليل هوة الاختلافات الدولية بين مختلف الدول، وكانت هناك بعض المحاولات للاحتكاك الدولي في موضوع المحاسبة عن طريق عقد بعض الاجتماعات والمؤتمرات ذات الطابع الإقليمي (مؤتمرات عالمية بمشاركة محتشمة)، وذلك

1 . Decock, Christel: comptabilité internationale. France: Economica. 2005, p 25.

2 . أبو زيد محمد المبروك، نفس المرجع، ص 21.

من أجل تبادل الخبرات والمهارات والاحتكاك بالأنظمة الدولية المختلفة ولم تكن هناك نية واضحة لوضع مبادئ محاسبية مقبولة ومشتركة بين هذه الدول.

و من بين هذه المؤتمرات الإقليمية نجد:

مؤتمر سانت لويس: سنة 1904 والمؤتمرات الدورية بعده كل أربع سنوات (مازلت قائمة إلى اليوم) في كل من: أمستردام، نيويورك، لندن، برلين وباريس.

مؤتمر المحاسبة الأمريكي: وقد تبعته سلسلة من المؤتمرات، كان مهتما بإيجاد حلول للمشاكل المحاسبية الأمريكية.

تأسيس الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين والماليين: سنة 1951 حيث تركزت مواضيع مؤتمرات الاتحاد حول المشاكل المحاسبية بأوروبا وقد تبعته عدة مؤتمرات كل ثلاث سنوات.

المؤتمر الإقليمي لاتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي: سنة 1957، اهتم بالمحاسبة في آسيا والباسيفيك.

المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين: سنة 1966 قامت بإجراء دراسات مقارنة في المحاسبة بين ثلاثة دول هي المملكة المتحدة، كندا والولايات المتحدة الأمريكية.

كانت هذه المؤتمرات مفيدة في حل المشاكل المحاسبية المختلفة للدول، وتبادل الأفكار والطرق وأساليب المعالجة المحاسبية بين هذه الدول، بالإضافة إلى محاولة تضيق الهوة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، إلا أنها كانت على مستوى إقليمي فقط ولم ترقى إلى المستوى الدولي.

ثانيا. مرحلة بعد سنة 1972:

هذه المرحلة مهمة في تطور المحاسبة الدولية، في هذه المرحلة أصبحت المؤتمرات أكثر جدية وكانت هناك نية واضحة من أجل تضيق الهوة بين مختلف الأنظمة والممارسات المحاسبية في كل دولة، وكانت هذه الجهود العالمية المبذولة في سبيل تطوير المحاسبة الدولية استجابة طبيعية للتغيرات الكبيرة والمتسارعة التي عرفت البيئية الاقتصادية والمحاسبية في فترة السبعينات من القرن الماضي، هذه الأخيرة عرفت بداية الانفتاح الاقتصادي الدولي وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتضاعف المعاملات التجارية بين الدول، مما أدى إلى حتمية تطوير المحاسبة. وتترجمت هذه التطورات في الواقع العملي والأكاديمي، عمليا بظهور منطمتين محاسبيتين هما: لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، ولجنة الاتحاد الدولي للمحاسبة سنة 1977، المنبثقتين عن المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة في سيدني بأستراليا سنة 1972، وأكاديميا فلقد وجد لأول مرة قسم المحاسبة الدولية في جمعية المحاسبة الأمريكية، وكذلك صدور أول سلسلة من التوجيهات المحاسبية من طرف الجمعية الاقتصادية الأوروبية.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف المحاسبة الدولية

تكمن أهمية المحاسبة الدولية في توفير المعلومات الضرورية واللازمة والتي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى الدولي، فالمحاسبة تمثل النشاط الخدمي الذي يوفر المعلومات المالية الكمية، وذلك بهدف تقديم خدمات لمستخدمي البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات اللازمة، وبالتالي تساعد في عمل الاختيارات المنطقية من بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة عند القيام بالأنشطة التشغيلية والاقتصادية، ومن خلال ما تقدم يمكن أن نرى العلاقة بين المحاسبة وعملية اتخاذ القرارات على المستوى الدولي، حيث عادة ما يتم توفير المعلومات من خلال تقارير

تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي والتي تتكون من خلال البيانات المتولدة من الأنشطة والأحداث الاقتصادية¹.

وتحقق المحاسبة الدولية الأهداف التالية:

- التوصل إلى إطار نظري وتطبيقي ينظم الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي؛
- تسهيل المقارنة بين الأنظمة المحاسبية الدولية عن طريق محاولة خلق التنسيق بينها؛
- محاولة اكتشاف أوجه الشبه والاختلاف بين الأنظمة المحاسبية الدولية، وزيادة الوعي والفهم حول أسباب هذه الفروقات والسبب المؤدي لتطبيق كل نظام محاسبي في كل دولة؛
- تقييم الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المحلي وطرق تقديم المعلومات المحاسبية في نجاح أو فشل اقتصاديات الدول والشركات المتنوعة والسعي إلى الاستفادة من الأنظمة الفعالة وتطويرها؛
- محاولة جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية، وتسهيل عملية قراءتها والتحقق منها ومقارنة مختلف القوائم مع بعضها البعض؛
- الاحتكاك بين مختلف الأنظمة والأفكار المحاسبية وتبادل الخبرات الدولية في هذا المجال، من أجل معالجة المشاكل التي تواجه كل نظام؛
- زيادة الثقة في القوائم المالية وتسهيل عملية مراجعة الحسابات؛
- محاولة المقارنة بين نوع المعلومات المحاسبية التي يقدمها كل نظام والتوصل إلى النظام الأكثر ملائمة.

1 . شعيب شنوف: الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي - حالة BP EXPLORATION LIMITED، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص 20.

المطلب الثالث: بيئة المحاسبة الدولية والأسباب الداعية لاعتمادها

إن من أهم المصطلحات الحديثة في مجال المحاسبة هو المحاسبة الدولية، فقد مست العولمة جميع الجوانب الاقتصادية في العالم، والمحاسبة كغيرها من العلوم توسعت لتشمل الجانب الدولي.

الفرع الأول: بيئة المحاسبة الدولية

تعرف البيئة بأنها مجموعة العوامل المؤثرة على نظام ما، والمحاسبة الدولية كنظام (نظام معلومات محاسبية) لم تخرج عن هذه القاعدة، فهي تتأثر بعدة عوامل داخلية وخارجية أثرت بشكل كبير على تطور المحاسبة الدولية، وهذه العوامل هي التي تخلق الفكر المحاسبي في كل دولة، وتتوعدا يزيد من التباين بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

و عموما، تتأثر بيئة المحاسبة الدولية بعوامل داخلية وخارجية¹:

أولا. العوامل الخارجية: هناك عدة عوامل تؤثر خارجيا على المحاسبة الدولية نذكرها كما يلي:

1. **العوامل الاقتصادية:** تؤثر طبيعة الاقتصاد على النظام المحاسبي في كل دولة.
2. **العوامل الاجتماعية والثقافية:** يظهر تأثير المحاسبة الدولية بالجانب الاجتماعي والثقافي في دولة ما حسب تطور أو تخلف المجتمعات، تباين مستويات المعيشة، والوعي الثقافي (خاصة الثقافة المالية)؛ فكل نظام محاسبي مبني على الخلفية الاجتماعية والثقافية في كل بلد.
3. **العوامل السياسية:** توجد دول متأثرة بدول أخرى (بسبب الإستعمار أو القرب الجغرافي) مثل الجزائر والتي تستوحي بعض الأفكار والطرق المحاسبية من النظام المحاسبي الفرنسي (مثل إلزامية المحاسبة المالية)، ومن جهة أخرى بعض الدول يكون الاختلاف في نظامها المحاسبي عن باقي

1 . القاضي حسين: المحاسبة الدولية. عمان: الدار العلمية للنشر. 2000، ص 27.

الدول كدليل على القوة والتحرر السياسي، وبالتالي فإن للحالة السياسية السائدة في مختلف الدول تأثير كبير على المحاسبة.

4. العوامل الدينية: تؤثر المعتقدات الدينية والأعراف بشكل كبير على التصرفات العامة للأشخاص والمؤسسات والدول، وينعكس هذا التأثير على المجال الاقتصادي والمحاسبي.

5. العوامل القانونية: تعتمد المحاسبة على القاعدة القانونية الموضوعية في كل دولة، وبالتالي تؤثر الاختلافات القانونية للدول على الأنظمة المحاسبية المعتمدة، وهو ما يفتح المجال لمحاولة التقارب المحاسبي عن طريق آليات المحاسبة الدولية.

ثانياً. العوامل الداخلية: تتمثل الأطراف الداخلية التي تؤثر في المحاسبة الدولية في: أصحاب ومالكي الشركات الدولية؛ المقرضون والمقرضون؛ الجهات الحكومية الداخلية؛ إدارة الشركات الداخلية؛ الجهات الداخلية الأخرى: مصالح الضرائب، المصالح القانونية المختصة، المتعاملون الاقتصاديون ومصالح الإحصاء والتخطيط وغيرهم*.

كل هذه الأطراف تهتم بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالشركات خاصة الدولية منها، وهو ما يؤثر مباشرة على زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية.

الفرع الثاني: الأسباب الداعية لاعتماد المحاسبة الدولية

هناك عدة أسباب تدعو الدول لاعتماد المحاسبة الدولية منها¹:

*. تجدر الإشارة فيما يخص العوامل الداخلية المؤثرة على المحاسبة الدولية إلى عامل مهم يؤثر على المحاسبة بشكل كبير ألا وهو عامل الاجتهادات من جانب المحاسبين وما ينجم عنه من اختلافات ناجمة عن التقديرات الشخصية للمحاسبين خاصة في بعض المسائل المختلف فيها وهي نقطة ضعف في المحاسبة عموماً.

1 . عادل عاشور: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية -دراسة حالة مجمع رياض سطيف-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثلجي -الأغواط-، 2006/2005، ص.ص 12-13.

أولاً. عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة: بما أنه لا توجد نظرية شاملة وموحدة للمحاسبة فقد ظهرت اختلافات جوهرية أدت لمشاكل أصبحت تعاني منها النظرية المحاسبية في الوقت الحاضر، فهناك العديد من المبادئ المتضاربة مثل مبدأ التكلفة التاريخية والقياس النقدي، ومن القواعد الغير متفق عليها نجد طرق حساب الاهتلاك، طرق تقييم المخزون وفق قاعدة FIFO أو قاعدة LIFO، ونتيجة للجدل حول هذه المشاكل جاءت فكرة إمكانية التوحيد المحاسبي وبالتالي ظهرت فكرة المحاسبة الدولية ومعاييرها.

ثانياً. فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي: تعتمد العولمة على مجموعة من المقومات الرئيسية منها:

- حرية حركة رؤوس الأموال؛
- حرية إقامة الصناعة في أنسب الأماكن؛
- عالمية المعلومات المعتمدة على الثروة التقنية؛
- حرية المستهلك في انتقاء ما يريد من أي مكان؛
- الشركات متعددة الجنسيات.

ونتيجة لهذه العوامل وما تسببه من ظروف خاصة تزايدت أهمية البيانات المحاسبية نظراً لتزايد وتنوع القرارات الاستثمارية، هذه البيانات تكون قابلة للمقارنة وبالتالي إعدادها وفقاً لمفاهيم ومبادئ مقبولة على المستوى الدولي.

ثالثاً. تدخل الهيئات الدولية وأهمها الأمم المتحدة: لقد بدأت الأمم المتحدة أعمالها في دعم وتعزيز مهنة المحاسبة على النطاق الدولي منذ 1973، وانصب الاهتمام في هذه الجهود على تحقيق إمكانية المقارنة بين البيانات المالية، حيث قامت بتعيين مجموعة من الباحثين في سنة 1973 لدراسة تأثير الشركات متعددة الجنسيات على عمليات التطوير وبناء العلاقات مع الدول

المضيئة، بالإضافة إلى القضايا المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات، وخلصت الدراسة إلى وجود نقص في المعلومات الصادرة عن الشركات، لتشكل بعد ذلك لجنة عام 1976 للبحث عن أسباب النقص في المعلومات المقدمة، أما في سنة 1982 فقد شكلت لجنة خبراء حكومية هدفها مناقشة معايير المحاسبة الدولية، إعداد البيانات المالية والأمور المرتبطة، وكذا المشاركة مع المنظمات المهنية الدولية في تحديد معايير المحاسبة.

المطلب الرابع: تأثير العولمة على الفكر المحاسبي

إن التعامل مع الهيئات والمؤسسات الدولية المذكورة سابقا تتطلب منا أن نغير النظام المحاسبي بما يتوافق مع المحيط الذي نتعامل معه وهذا للأسباب التالية¹:

- من الجانب المحاسبي إن الالتزام بالقواعد المحاسبية الدولية يسمح لنا بتوحيد أسس البيانات المحاسبية والمقارنة بينها للمفاضلة بين البدائل المختلفة ويساعد على اتخاذ القرارات المثلى؛

- كما أن اختلاف طرق البيانات المحاسبية تجعل متخذ القرار يتبع طريقة واحدة لتوحيد أسسها وهذا ما يجعل تكلفة المعلومات مرتفعة والوقت الضائع يكون كبيرا عكس حالة توحيد البيانات المحاسبية؛

- إن إتباع المعايير المحاسبية الموحدة تسمح للمستثمرين بإجراء مقارنات على مستوى دولي ويسهل عملية انسياب الاستثمارات في العالم، وهذا ما يضيق الاختلاف والتنوع في المعالجات المحاسبية المتبعة في الشركات؛

- المساعدة في تحقيق المقارنة بين البيانات المالية للشركات المحلية والدولية، وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين في مصداقيتها، حماية المستثمرين في الأسواق المالية الخارجية وخلق بيئة أعمال

1 . بلوج بولعيد: العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية، مداخله ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 22/21 نوفمبر 2007، ص.ص 10-11.

متحدة، وتسهيل التجارة الدولية ومن ثم توفير فرص متكافئة لتحديد أسعار عادلة لأسهم الشركات وتسهيل إجراءات إدراج أسهم تلك الشركات في مختلف الأسواق المالية العالمية؛

- إن الهيئات التي تلعب دورا هاما في العولمة تطالب من المتعاملين معها بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية سواء بغرض الحصول على القروض أو في فك النزاعات الدولية الخاصة بالتجارة الخارجية أو إعداد تقارير محاسبية دولية عن الوضعية الاقتصادية في العالم، فمثلا البنك الدولي الذي يستقبل أكثر من 5000 بيان مالي سنويا يطالب من المتعاملين معه بأن تعد البيانات المقدمة وفقا للمعايير الدولية، كما أن المنظمة العالمية للتجارة في مؤتمرها المنعقد في سنغافورة سنة 1996 تشجع الاستعمال الناجح للمعايير الدولية المصدرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية؛

- إن الشركات المتعددة الجنسيات والدور الفعال الذي تلعبه في الاقتصاد الدولي تفضل وجود نظام محاسبي موحد نظرا للمشاكل التي تواجهها عند اختلاف البيانات المحاسبية بين فروعها في الدول المختلفة والمعايير المتبعة في الشركة الأم، وهذا ما يجعل المقارنة صعبة بين نتائج هذه الفروع واتخاذ القرارات المناسبة عند اختيار الاستثمارات والحكم على فعالية التسيير في هذه الفروع؛

- العمل بتوصيات بنك التسويات الدولية المتعلقة بتسيير المخاطر البنكية والتي تعرف سابقا بلجنة بازل والتي خلفتها توصيات لجنة ماك دونوف المندرجة ضمن مقررات بازل 2، والعمل على تحقيق هذه المعايير يسمح باندماج البنوك الجزائرية في النظام المصرفي العالمي نظرا لما له من آثار ايجابية على مردودية البنوك والثقة فيها؛

- أصبحت المنافسة اليوم بين المؤسسات على مستوى دولي وهذا نظرا لانفتاح الأسواق، وقدرة المؤسسة على البقاء تتوقف على مواجهة المنافسين المحليين والأجانب، لذلك فالحكم على القدرة التنافسية يتوقف على المقارنة بالغير باستعمال معايير محاسبية موحدة؛

- حرية قطاع الخدمات في إطار المنظمة العالمية للتجارة يجعل الخدمات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف شركات متعددة الجنسيات في الاستشارة والمراقبة المحاسبية توحد نمط المحاسبة المتبع في العالم.

المبحث الثاني: التنظيم المحاسبي والاختلاف المحاسبي الدولي

التنظيم المحاسبي هو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي، لذلك تدخل جهود التوافق المحاسبي في سياق عملية التنظيم المحاسبي، حيث نلاحظ جليا أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول هو ناتج عن إتباع طرق مختلفة في التنظيم المحاسبي المبني على أسس نظرية معينة.

شهد الفكر المحاسبي منذ سنوات عديدة اعترافا واهتماما متزايدين بتأثير المتغيرات البيئية على الأنظمة والممارسات المحاسبية وتطورها في الدول المختلفة، ويستخدم تأثير المتغيرات البيئية في الفكر المحاسبي إما كأساس لتفسير وجود أو تطور نظام محاسبي أو ممارسات محاسبية معينة في إحدى الدول، أو كأساس لتفسير أوجه الاختلاف أو التشابه بين الأنظمة والممارسات المحاسبية في دولتين أو في عدد من الدول، أو كأساس لمحاولة تصنيف الأنظمة المحاسبية لعدد من الدول في مجموعات متجانسة، أو كأساس لتقييم أو تفسير أسباب نجاح أو فشل جهود المنظمات الدولية والإقليمية في مجال ترميط المعايير المحاسبية أو التوفيق بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي أو على المستوى الإقليمي¹.

1 . كرمية نسرين: عرض وتقييم تجارب بعض البلدان الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - 30/29 نوفمبر 2011، ص 3.

المطلب الأول: التنوع في النظم المحاسبية الدولية

تختلف الأنظمة المحاسبية عبر الزمان والمكان، لذلك يوجد العديد من المحاولات لتصنيف النظم المحاسبية، وقد اهتم الباحثون بتصنيف النظم المحاسبية السائدة في العالم ضمن إطار المحاسبة الدولية، إلا أن هذه التصنيفات تميزت بالاختلاف الكبير والتعدد، إذ لا يمكن الاتفاق على تصنيف واحد دون الاتفاق على تعريف دقيق للمحاسبة والاستناد على نظرية محاسبية واحدة، ورغم ذلك شكلت هذه التصنيفات قاعدة هامة للبحث في مجال التوافق المحاسبي الدولي¹.

إن تصنيف الدول ووضعها في مجموعات يتطلب مجهودات شاقة من العمل المنهجي والفكري، ولقد تدخلت جمعية المحاسبة الأمريكية في هذا المجال، حيث جاء في منشورها لسنة 1977 أن أي تصنيف يجب أن يتوفر فيه ما يلي²:

- خصائص التصنيف يجب أن تتكامل فيما بينها بشكل ثابت بحيث يتم استخدام نفس المعايير والطرق في التمييز بين عناصر النظام المحاسبي في جميع الأحوال، وذلك لأن استخدام معايير وطرق مختلفة يؤدي للوصول إلى خصائص مختلفة؛
- إن التصنيف الجيد يجب أن يحتوي على عدد كافٍ من المجموعات بحيث تكون قادرة على أن تشمل جميع النظم المحاسبية في العالم؛
- يجب أن لا يكون هناك أي عنصر مدرج في أكثر من مجموعة؛
- التصنيف يجب أن يكون مرتباً ترتيباً هرمياً.

1 . شعيب حمزة: تطور المحاسبة ومحاولات التنظيم والتنظيم المحاسبي -دراسة حالة المحاسبة في الجزائر، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب -البلدية-، 2010/2009، ص 95.

2 . عصام محمد البحيصي: قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الرابع عشر - العدد الأول، غزة -فلسطين-، جانفي 2006، ص 182.

يوجد العديد من الدراسات التي تناولت تصنيف النظم المحاسبية، ومن خلال ما يلي سنحاول تسليط الضوء على أهم الدراسات وفق ثلاثة عناصر كما يلي:

الفرع الأول: تصنيفات بديهية

امتدت هذه الدراسات تقريبا من 1911 إلى 1977، حيث اعتمدت هذه التصنيفات على المنهج الاستنباطي المبني على الملاحظة، وأهم تصنيف من التصنيفات البديهية نجد تصنيف لجنة المحاسبة الدولية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) وعلى هذا الأساس قدمت تصنيفا من خمس مجموعات على رأس كل منها تقف الدولة ذات التأثير الأكبر كما يلي: المجموعة المتأثرة بالمملكة المتحدة، المجموعة المتأثرة بفرنسا أو إسبانيا أو البرتغال، المجموعة المتأثرة بالولايات المتحدة الأمريكية، المجموعة المتأثرة بألمانيا وهولندا، المجموعة المتأثرة بالدول الشيوعية. إلا أن هذه الدراسة انتقدت لعدم اهتمامها بالبعد الزمني (كانت في نقطة زمنية واحدة)، من جانب آخر ذكر ريتشارد شرويدر أن الاتفاقيات الحديثة مثل الإتحاد الأوروبي والمنظمة العالمية للتجارة عدلت مناطق التأثير، فأصبحت كما يلي¹:

• الولايات المتحدة الأمريكية: تشمل كندا، المكسيك، فنزويلا، أمريكا الوسطى حيث

زادت اتفاقية التجارة الحرة في أمريكا الشمالية من توحيد الممارسات المحاسبية؛

• المملكة المتحدة/هولندا: تشبه كثيرا المجموعة الأولى، ولكنها تتسم بانخفاض نسبي

في صرامة معايير المحاسبة بها، وتضم أيضا إيرلندا، والمستعمرات الإنجليزية السابقة مثل

الهند وأستراليا ونيوزلندا وجنوب إفريقيا؛

1 . ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 112.

- **أوروبا الغربية/اليابان:** تعتمد المؤسسات على البنوك في التمويل، فتطورت ممارسات محاسبية محافظة؛
- **أمريكا الجنوبية:** تشترك في لغة واحدة ما عدا البرازيل، ومقومات ثقافية مشتركة، والتضخم المرتفع، وتشمل جميع بلدان أمريكا الجنوبية باستثناء فنزويلا التي تتبع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمطبقة في أمريكا؛
- **دول العالم الثالث:** تسعى لتطوير معايير محاسبية تتلاءم مع ظروفها حيث أغلبها كانت مستعمرة؛
- **الاقتصاديات المتحولة من التخطيط المركزي إلى اقتصاد السوق:** وتشمل كامل أوروبا الشرقية تقريباً التي كانت خاضعة لتأثير الاتحاد السوفياتي قبل تفكك حلف وارسو؛
- **الشيوعية:** ما تبقى من الدول الشيوعية تستخدم أنظمة محاسبية مصممة للمساعدة على التخطيط المركزي مثل كوريا الشمالية والصين سابقاً.

الفرع الثاني: التصنيفات القائمة على أساس المنهجية الإحصائية

بدأت هذه المرحلة سنة 1978، وتقوم هذه التصنيفات على استخدام الأساليب الإحصائية لعمليات التحليل في معظمها، وقد استندت على الاستبيانات التي قامت بها شركة Price Waterhouse خلال السنوات 1973، 1975، 1979، والتي تحتوي على أسئلة تتعلق بالتطبيقات المحاسبية في عدد كبير من الدول¹.

وكانت هذه الاستبيانات شاملة وتحتوي على أسئلة تتعلق بالتطبيقات المحاسبية في عدد كبير من الدول وتدرج في أغلبها على الاختلافات في التطبيقات المحاسبية بين الدول، وتم استخدام هذه

1 . عصام محمد البحيصي، مرجع سابق، ص 188.

المعلومات من قبل عدة باحثين كمدخلات لعمليات تحليل إحصائية تهدف إلى تصنيف النظم المحاسبية وتفسير الاختلافات، وهذه التصنيفات تعتمد على وجود أربعة نماذج محاسبية: نموذج الكومنولث؛ نموذج أمريكا اللاتينية؛ نموذج القارة الأوروبية؛ نموذج الولايات المتحدة.

الفرع الثالث: تصنيفات حديثة

في مواجهة الدراسات التي اعتمدت على استبيانات شركة Price Waterhouse عرض Nobes في دراسته (1981، 1983) وجهة نظر تنتقد هذه الدراسات، وقد اعتمد في وجهة نظره على أن هذه الاستبيانات لم تكن مصممة بهدف استخدام التطبيقات المحاسبية في تصنيف النظم المحاسبية وقد برر وجهة نظره بالأسباب التالية¹:

- بيانات Waterhouse تم الحصول عليها من شركاء لهذه الشركة في مختلف الدول الأمر الذي جعلها تبدو في بعض الحالات وكأنها معالجة للمواضيع بطرق مختلفة؛
- الأسئلة الأكثر أهمية مثل تلك الخاصة بالحسابات الختامية والقوائم المالية والتي تعتبر أساسية في هذا الموضوع تم استبدالها بأسئلة أخرى أقل أهمية تتعلق بتفاصيل تطبيقات التوحيد المحاسبي؛
- الاختلافات بين الولايات المتحدة والمملكة المتحدة غالباً ما تم تضخيمها بسبب كون الباحثين لديهم خبرة فيما يتعلق بالنظم المحاسبية لهذين البلدين.

ومن أهم الدراسات ضمن هذه التصنيفات نجد دراسة Gray سنة 1988، حيث ربط اختلاف النظم المحاسبية بالثقافة المحاسبية، وقد تم رفض هذا المدخل لعدم إمكانية تحديد خاصية ثقافية مشتركة بين كل الأفراد في نفس البلد، حيث توجد مجموعات اجتماعية مختلفة تمارس تأثيراتها على

1 . عصام محمد البحيصي، نفس المرجع، ص 192.

المحاسبة، إضافة إلى أن ثقافة الأفراد في بلد معين قد تتطور أحيانا بسرعة كبيرة عن طريق مؤثرات مختلفة، وبصفة عامة يعتبر الإنسان متقلب ومختلف وقدراته على التطور جد معتبرة¹.

المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي المقارن

من خلال هذا العنصر سنحاول التطرق إلى المرجعية الفكرية والقانونية لتنظيم الممارسة المحاسبية للدول الانجلوسكسونية مثل الولايات المتحدة و بريطانيا، وفي الدول الأوربية القارية مثل فرنسا.

الفرع الأول: التنظيم المحاسبي في المدرسة الانجلوسكسونية (التنظيم الذاتي للمحاسبة)

ظهرت المحاسبة الانجلوسكسونية في القرن 19 مع الثورة الصناعية وهذا النظام يجمع مجموعة كبيرة من الدول، الخصائص الأساسية للنموذج الأنجلوسكسوني مبنية أساسا على الطبيعة الاقتصادية، مفهوم السلطة المهنية، ضعف المساهمة الجبائية، وجود إطار تصوري للمحاسبة، طغيان فكرة الصورة الوفية، أهداف النشر للمعلومة المالية، وإطار إقتصادي متأثر كثيرا بالأسواق المالية².

يسود هذا النموذج في الدول ذات نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وبناءا على هذا النموذج فإن عملية وضع المبادئ والمعايير والإجراءات

1 . COLLETTE, Christine. RICHRD, Jaques: comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxons. Paris: Dunod. 2000, p.p 28-29.

2. MEROUANI, Samir: Le projet du nouveau système comptable financier algérien – anticiper et préparer le passage du PCN aux normes IFRS–, Mémoire de magistère en management, Ecole supérieure de commerce, 2006/2007, p 32.

المحاسبية وكذا تطويرها يضطلع بها خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية المختصة، بشكل شبه مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة¹.

ولم يكن هذا الأمر متاحا لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، والتي توجت بقبول هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) بتوكيل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) لإصدار المعايير المحاسبية، والذي نجح من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والتي كانت تهدف في مجملها إلى ضبط وظيفتي القياس والاتصال في المحاسبة وذلك لتلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من خلال مدّهم بمعلومات ملائمة وذات مصداقية، تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة خاصة في ظل حساسية السوق المالي تجاه المعلومات المحاسبية².

النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني يتركز على المعنى العريض للصورة الوفية، وهو يقتضي مساهمة من يطبق كفاءات تفسير المبادئ وتطبيقها وحل الحالات الخاصة، وهو يتعلق بمبدأ الهدفية أو مبدأ تفوق الحقيقة على المظهر، فالنظام السكسوني ذو نزعة موجهة نحو محاسبة الأعمال، أو المحاسبة التحليلية، وهذا يشرح العرض العادي لحسابات النتيجة عن طريق الوظيفة.

يتميز هذا النموذج بخضوعه للواقع الاقتصادي والأسواق المالية، كما يتميز بالدور الكبير الذي يلعبه القطاع الخاص في توفير المعلومات المحاسبية والمالية لمتخذي القرارات الاستثمارية والتمويلية، وباستقلاليته عن القواعد الجبائية، فهو يعكس وفاء النظام الرأسمالي لمبدأ الحرية

1 . محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص.ص 72-73.

2 . صالح بوعلام: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 5.

الاقتصادية وتعتبر هذه المحاسبة أكثر انتشارا من غيرها، بالإضافة إلى تأثيرها على معايير المحاسبة الدولية حيث تعتبر مرجعا لأعمال التوحيد الدولية للمحاسبة.

الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي في المدرسة القارية الأوروبية (التنظيم القانوني للمحاسبة)

على خلاف النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد المحاسبي إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، فإنه حسب هذا النموذج هناك اضطلاع كلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، والتي تهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات، وكذلك لربط المحاسبة على المستوى الجزئي بالمحاسبة على المستوى الكلي، وأيضا للمساعدة في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية، وبذلك فهي غير موجهة أساسا لخدمة متخذي القرارات من المساهمين، ولكن في الغالب هي مصممة لتلبية احتياجات ومتطلبات الحكومة.

الخصائص الأساسية للنموذج اللاتيني تتضمن الطبيعة القانونية، القدرة على التوحيد، التأثير الجبائي، وجود اللوائح والقوانين المحاسبية، المبادئ الأساسية للمعلومات المالية، والتوجيه الممتاز للمعلومات المالية¹.

ويسود هذا النموذج في دول ذات نظام اقتصادي مركزي وسوق مالي غير نشط، مثل فرنسا وألمانيا... الخ. وتعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا النموذج، حيث تتم عملية التوحيد استنادا إلى مخطط محاسبي، ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية بالإضافة إلى ممثلي الدولة، فئات أخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات، والباحثين... الخ².

1 . MEROUANI, Samir. op cit, p 29.

2 . صالح بوعلام، مرجع سابق، ص 5.

النظام المحاسبي في هذا النموذج يقوم على مجموعة واسعة من الإجراءات والمتطلبات وهو يستند إلى عدد من القواعد المحاسبية الصارمة، مثل هذا النظام يشجع أكثر المظهر القانوني على الجوهر الاقتصادي، ويعتمد على البنوك والدولة كمصدر للتمويل، والدولة هي الفاعل الرئيسي للتوحيد المحاسبي مثل الجزائر، ألمانيا، بلجيكا، كوت ديفوار، الدانمارك، اسبانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، اليابان، المغرب، البرتغال، السويد، ... الخ، والمنظمات المهنية لها دور ثانوي.

إلا أننا نجد أن تنظيم المحاسبة يجب أن يكون مزيجاً من النموذجين السابقين، فمن جهة من الضروري أن يكون لأصحاب المهنة الدور الأكبر في تنظيمها لضمان استقلاليتها وتأديتها لوظائفها على أكمل وجه، ولكن من جهة أخرى يجب أن لا ينعدم دور الدولة في الإشراف الدائم والتدخل المباشر عند الضرورة، لأن الدولة هي التي تلزم مختلف الأطراف بتطبيق المعايير والقواعد المحاسبية، وعند غيابها لا يمكن بأي حال الوصول إلى تنظيم المحاسبة، ولنا فيما وقع ويقع في الولايات المتحدة الأمريكية من أزمات خير دليل على ذلك¹.

1 . شعيب حمزة: تطور المحاسبة ومحاولات التطوير والتنظيم المحاسبي -دراسة حالة المحاسبة في الجزائر، مرجع سابق، ص 102.

الفرع الثالث: مقارنة بين النموذجين الأنجلوسكسوني و القاري الأوروبي

يمكن إعطاء المقارنة التالية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): مقارنة بين النموذجين الأنجلوسكسوني والقاري الأوروبي

الانجلوساكسونية	الفرانكفونية	
الأسواق المالية	البنوك	المصدر الأساسي في التمويل
القواعد المحاسبية معدة من قبل المنظمات الخاصة (المهنية) المحاسبة والجباية مستقلتين	القواعد المحاسبية صادرة عن الحكومة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري) المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يكون بسيط	النظام القانوني والجباي
المستثمرين	الإدارة الجبائية، المدينين، الموردين، المستثمرين، العمال	المستعملين ذوي الامتياز
سنوية، سداسية، وثلاثية بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية	سنوية وسداسية	تكرار نشر الحسابات
رؤية اقتصادية	رؤية قانونية	رؤية المؤسسة
النتيجة تعكس الوضعية الاقتصادية للمؤسسة وتغير قيمة أصولها وخصومها، المؤونة محددة بطريقة دقيقة	الاتجاه إلى تدنئة النتيجة بسياسات المؤونة والترحيل إلى الاحتياطات	حساب النتيجة المحاسبية
القواعد الجبائية تعالج خارج القوائم المالية	علاقة قوية بين القوانين الجبائية والقوانين المحاسبية	علاقة المحاسبة الجبائية

Source: HEEM, Grégory: Lire les états financiers en IFRS; éditions d'Organisation. 2004, p13.

المطلب الثالث: الاختلاف بين النظم المحاسبية

تختلف النظم المحاسبية من بلد إلى آخر، ويعود هذا إلى تأثير المحاسبة بالبيئة المحيطة بها، من خلال ما يلي، سنوضح اختلاف النظم المحاسبية وأسباب هذه الاختلافات.

الفرع الأول: دلائل وجود اختلافات في تطبيق نظم محاسبية مختلفة

من أبسط الوسائل لتقرير ما إذا كانت هناك أي اختلافات محاسبية تؤثر بشكل مباشر على نتائج البيانات المالية المقدمة ضمن الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية، هي مقارنة نتائج الإفصاح لمؤسسة اقتصادية معينة بين بلدها الأصلي وعدد من الدول التي يكون نمط نشاطها الاقتصادي متشابه مع البلد الأصلي لتلك المؤسسة، ففي مثال يتعلق بإحدى الشركات الألمانية الغربية (ديلمر بينس) وخاصة عندما أعلنت كأول شركة ألمانية تعلن أسهمها للبيع في بورصة نيويورك للأسهم وذلك في أكتوبر من عام 1993 فقد تم معادلة حسابات هذه المؤسسة لكي تتلاءم مع تطبيق نظام ممارسة المحاسبة ذات القبول العام السائد في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد كانت النتائج مروعة خاصة إذا ما علمنا بأن مبلغ الأرباح البالغ 168 مليون مارك ألماني تحول الى خسارة مقدارها 949 مليون مارك ألماني، وفي حالة أخرى مماثلة للشركة الألمانية الغربية تم إعلان بيع أسهمها في بورصة نيويورك عام 1994 ومن خلال معادلة حساباتها وفق نظام ممارسة المحاسبة ذات القبول العام الأمريكي فإن الأرباح التي تحققت والبالغة 1.7 بليون مارك ألماني تحولت الى خسائر بلغت قيمتها 57 مليون مارك ألماني¹.

هناك اختلاف في الممارسة المحاسبية بين الدول لعدة اعتبارات، ومن بين هذه الاختلافات نجد²:

1 . جورج توما: البدايات الاولى لتطبيق المحاسبة الدولية، متاح على الموقع التالي:

(تاريخ الاطلاع 2013/03/11)

http://walidsamir7.blogspot.com/2012/12/blog-post_6836.html

2 . سامي محمد الدينوري: قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2008/2009، ص.ص 44-

- لا تهلك الشهرة في بعض دول العالم حتى تفقد قيمتها، فعلى سبيل المثال كانت الشركات في المملكة المتحدة قبل عام 1997 تستطيع شطب الشهرة بتحميلها على حقوق ملكية المساهمين بدلا من رسملتها وبالتالي تهلك؛

- لا يسمح بتطبيق طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) لتقييم المخزون في بعض الدول؛

- تعتبر تكاليف البحث والتطوير كمصروف في الفترة التي تحدث فيها، بينما يتم رسملتها في العديد من الدول؛

- يتم تسجيل الاحتياطات في بعض الدول للتأمين الذاتي أو لمواجهة الالتزامات المحتملة؛

- هناك اختلافات في طرق الإهلاك للأصول المعمرة وكذلك في معالجة العقود التأجيرية.

إن الاختلاف في الممارسة المحاسبية يعود إلى اختلاف الباحثين لطبيعة حاجات مستخدمي البيانات المالية، واختلاف تفهمهم للظروف التي يعمل فيها منتجو تلك المعلومات المحاسبية، مما أدى إلى ظهور فرق في الممارسة من بلد لآخر وهذا يعود لعاملين أساسيين:

- طبيعة حاجة مستخدمي البيانات المالية؛

- الظروف التي يعمل فيها منتجو المعلومات المحاسبية.

ويتوقف هذان العاملان على مجموعة من المتغيرات يمكن تجميعها في:

- المتغيرات البيئية الثقافية؛

- المتغيرات البيئية التعليمية؛

- المتغيرات البيئية السياسية.

كما توجد عوامل أخرى قد تؤثر على الفكر المحاسبي والممارسات المحاسبية بشكل جوهري مثل : قوانين الضرائب، قوانين أسواق المال، طبيعة النظام العام للدولة ومدى تدخلها في العملية الاقتصادية وغيرها، جميع هذه العوامل قد تساهم في اختلاف الممارسات المحاسبية بين دولة وأخرى، ومن هنا جاءت ضرورة التوافق المحاسبي الدولي.

الفرع الثاني: أسباب اختلاف النظم المحاسبية

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتاريخية والتنظيمية، والتي يؤدي اختلافها إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية من دولة لأخرى، وهذا ما يفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية والتي يمكن ذكرها كما يلي¹:

أولاً. النظم القانونية وأنظمة الضرائب: تؤثر النظم القانونية وأنظمة الضرائب على الممارسة المحاسبية، حيث أن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية وقوانين الضرائب لبلد ما، حيث تعتبر النظم القانونية وقانون الضرائب للبلد بمثابة قيود على المعايير المحاسبية فيه، كما أن قانون المؤسسات والقانون التجاري لهما تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة، ونظراً لكون كل دولة لها قانون مختلف فإن الممارسات المحاسبية ستختلف كذلك.

ثانياً. النظام الاقتصادي: يؤثر النظام الاقتصادي على المحاسبة بشكل عام وعلى الإفصاح بشكل خاص، وبالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات المحاسبية بناء على نوع النظام الاقتصادي، فإن كل سياسة من هذه السياسات الاقتصادية يكون لها أثر خاص على تطور المحاسبة، وبالتالي لا بد من معرفة تأثير هذه العوامل على المحاسبة.

1 . صبايحي نوال: الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص.ص 28-29.

ثالثا. النظام السياسي: إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد، فاختلاف النظام

السياسي من بلد لآخر يؤثر على الممارسات المحاسبية في تلك البلاد، فالحرية المحاسبية للعرض والإفصاح مرتبطة بالحرية السياسية.

رابعا. المستوى التعليمي: تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد وبدون فائدة إذا لم يحسن

فهمها واستخدامها، وكلما زاد المستوى التعليمي لسكان دولة ما زاد اهتمامهم بدراسة النظريات الحديثة في العلوم المختلفة ومنها المحاسبة.

خامسا. التعداد السكاني: كلما زاد عدد السكان ارتفع عدد الأشخاص المهتمين بالمحاسبة،

وبالتالي تزداد الحاجة إلى مهنة محاسبية متطورة، وخير مثال على ذلك تطور الأنظمة المحاسبية لبعض الدول التي تمتاز بعدد السكان الكبير مثل الهند ومصر بالرغم من أنها دول نامية.

سادسا. المستوى الثقافي: يمكن القول بأن الثقافة هي القيم والاتجاهات المشتركة في

المجتمع، وتؤثر المتغيرات الثقافية على التنظيمات القانونية والاجتماعية والمحاسبية، وهو ما يؤثر مباشرة على السياسات المحاسبية داخل البلد.

سابعا. مصادر التمويل: تركز المحاسبة في الدول ذات أسواق المال القوية على بيان مدى

كفاءة الإدارة في تشغيل مواردها، أما إذا كانت مصادر التمويل التي تعتمد عليها المؤسسات هي القروض فإن المحاسبة ستركز على حماية المقرضين.

ثامنا. الديانة: إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة،

ففي البلاد الإسلامية فإن فكرة الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة بها لذا فقد قررت الحكومة اعتماد نظام اقتصادي خالي من الفوائد، ونتيجة لهذا القرار لا

بد من إيجاد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة.

المبحث الثالث: الاتجاه إلى التوحيد المحاسبي الدولي

إن اختلاف الممارسات المحاسبية في العالم، وزيادة الاهتمام بالمعلومات من طرف الشركات متعددة الجنسيات، جعل من الضروري البحث عن حل لهذه المشاكل، حيث لجأت المنظمات المهنية للمحاسبة في بذل جهود بغرض تحقيق توحيد في الممارسات المحاسبية في العالم.

المطلب الأول: طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي

ترجع فكرة التوافق إلى مؤتمر سانت لويس سنة 1904، وهو المنتدى والاجتماع العام الذي خصص لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم، وبعد ظهور أزمة الكساد العالمي التي كشفت التنوع الكبير في الطرائق والمبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة، بدأت المطالبة بضرورة توحيد أسس إعداد المعلومات والثبات في استخدامها¹.

الفرع الأول: مفهوم التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين

المقصود بالتوحيد المحاسبي هو بأن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة ونفسها لكل المؤسسات، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وشكلها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى، ويختلف التوحيد عن التوافق، فالتوافق المحاسبي يفترض فيه وجود تنوع في التطبيقات المحاسبية، ومبدئياً فإن التوافق أقل إجبار من التوحيد، ويمكن اعتبار أيضاً أن التوافق هو شكل مخفف للتوحيد ويعتبر كمرحلة أولى نحو عملية التوحيد².

1 . تيسير المصري: توحيد المعرفة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23 - العدد الأول، -، 2007، ص.ص 12-13.

2- COLASSE, Bernard: Harmonisation comptable internationale, dans encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit. Paris: economica. 2000, p 757.

ومما سبق يتبين لنا الاختلاف بين التوافق والتوحيد، باعتبار أن التوافق هو شكل مبسط للتوحيد، ومرحلة أولى باتجاهه، وبالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير. إن الهدف الأساسي للتوافق المحاسبي الدولي هو الحد من الفروق والاختلافات بين النظم المحاسبية، عن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية متقاربة فيما بينها، وتكمن الأهداف المرتبطة بالتوافق الدولي للمحاسبة في العناصر التالية:

- إيجاد لغة مالية عالمية موحدة قابلة للتطبيق على القوائم المالية لكل المؤسسات عبر العالم، من شأنها أن تزيد من شفافية ومصداقية المعلومة المالية، وتزيد من إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها على الصعيد الدولي؛
- مقارنة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات المسجلة في البورصة في العالم؛
- تسهيل عمليات التسعير في البورصات، وجلب ثقة المستثمرين والمحافظة عليها.

الفرع الثاني: معوقات التوحيد المحاسبي الدولي

إن تبني مرجع محاسبي موحد على المستوى الدولي يواجه عدة عوائق منها¹:

- **اختلاف نقاط البدء:** ويعني التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد، حيث نجد أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية قد تجد استخدامها للمعايير الدولية ملائم، بينما هناك بعض البلدان التي تستخدم القوانين الصادرة عن الحكومة فتجد صعوبة في تطبيق واعتماد المعايير الدولية؛

- **القصور في تعريف أهداف القوائم المالية:** هناك قصور في تعريف متعارف عليه لأهداف القوائم المالية، فنجد أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تهدف قوائمه إلى خدمة

1. شعيب شنوف: الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، مرجع سابق، ص.ص 98-103.

المستثمرين بالدرجة الأولى، فما لم يتم الاتفاق على هدف معين للقوائم المالية فليس بالإمكان تطوير معايير متفق عليها ومقبولة من قبل الجميع؛

- **الخلاف بين المنظمات المهنية:** يوجد بين المنظمات العامة والخاصة اختلافات في الأهداف، وليس لهذه المنظمات نفس الاتجاه والقوة في تحقيق التوحيد الدولي، فكل منها لها أفكارها الخاصة بها التي تعمل على تحقيقها؛

- **القوانين المحلية المتعارضة:** إن التعارض بين قوانين الضرائب وقوانين الشركات المحلية تعيق تحقيق التوحيد، ويزداد تأثير هذا العائق عندما تكون القوانين متعارضة في نفس الدولة؛

- **القصور في الالتزام بالتنفيذ:** إنه من الضروري أن يؤخذ في الاعتبار وجود سلطة تلتزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات وكذلك ضرورة تنسيق وتعاون بين الحكومات والهيئات المهنية، أي وجود إلزامية في التطبيق؛

- **القومية:** فغالبا ما تحول القومية من النظر بموضوعية للمزايا والأفكار وكذا الممارسات التي تتطور في بلد آخر بالرغم من ملائمتها لذلك البلد، وذلك لكون جميع الدول تبحث عن السيادة ولا ترغب بقبول المبادئ والممارسات المحاسبية لبلد آخر؛

- **اختلاف المستخدمين:** إن المستخدمين المختلفين يتطلبون عادة معلومات مختلفة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية المستثمر هو المستخدم الرئيسي للقوائم بينما في ألمانيا فإن القوائم المالية موجهة بالدرجة الأولى إلى السلطات الضريبية؛

- **الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول:** تمثل هذه الاختلافات عائق أمام تطوير معايير المحاسبة الدولية ولهذا ينبغي لعملية تطوير المعايير أن تأخذ في اعتبارها هذه الاختلافات وتعطي الاهتمام الكافي لها؛

-**اختلاف درجات التطور المهني:** بين دول العالم وهذا ما يؤثر على عملية تبني و إقرار معايير المحاسبة الدولية وإتباعها.

المطلب الثاني: استراتيجيات التوحيد المحاسبي

يمكن اقتراح أربعة استراتيجيات ممكنة للتوحيد المحاسبي، وذلك بناء على المعيارين التاليين:

- ✓ مدى تدخل الدولة والهيئات المهنية الوطنية في إعداد المعايير المطبقة في البلد؛
- ✓ مدى الاستعانة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في صياغة المعايير المطبقة.

وعلى ضوء ما سبق يمكن تمييز أربع استراتيجيات ممكنة:

الفرع الأول: إستراتيجية تفويض التوحيد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية

في هذه الحالة لا تشارك المنظمات المهنية الوطنية في عملية التوحيد، لأن المؤسسات في هذه الحالة يتوجب عليها الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإعداد قوائمها المالية، وتمثل هذه الحالة ما هو حاصل في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للشركات المدرجة في البورصة.

الفرع الثاني: إستراتيجية التقارب نحو المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية

وفي هذه الحالة فإن الحكومات و/أو المنظمات المهنية الوطنية تقوم بإعداد معايير متقاربة مع المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتستند عليها، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لبعض الدول الإفريقية كتونس والجزائر .

هذه الإستراتيجية يمكن أن تقود إلى تحقيق توافق محاسبي دولي جزئي، بالنظر إلى خصوصيات التوحيد في كل بلد.

الفرع الثالث: إستراتيجية تفويض التوحيد لمنظمات التوحيد الدولية الأخرى

وفي هذه الحالة فإن الحكومات و/أو المنظمات المهنية للبلد تلعب دورا ضعيفا وهو دور التأييد والموافقة، حيث يعهد بمهمة التوحيد إلى منظمات التوحيد الدولية، وتجيب هذه الإستراتيجية عن أهداف اقتصادية وسياسية كحالة البلدان الأوروبية مع التوجيهات الرابعة والسابعة، تؤدي هذه الإستراتيجية إلى تحقيق توافق محاسبي إقليمي، وتختلف هذه الاستراتيجية عن الاستراتيجية الأولى في وجود دور (ولو ضعيف) للمنظمات المهنية للبلد.

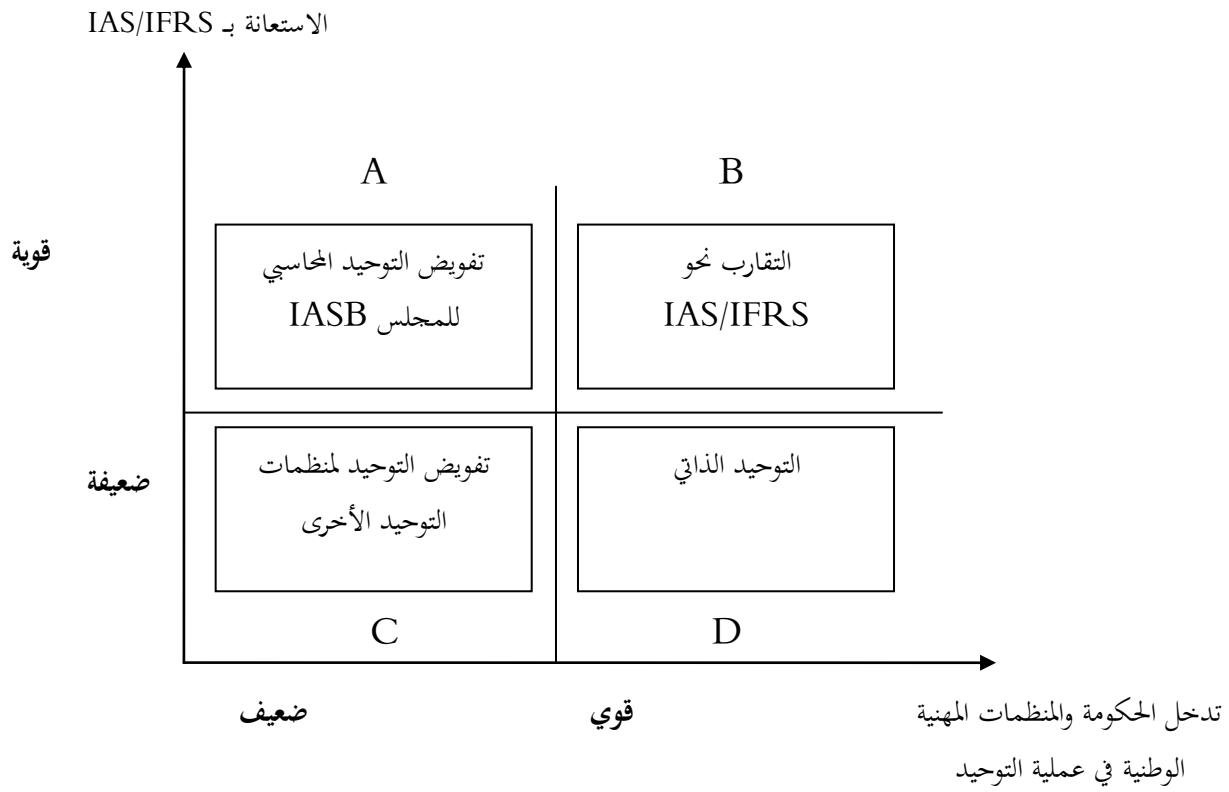
الفرع الرابع: إستراتيجية التوحيد الذاتي

وهنا تقوم الحكومة والمنظمات المهنية لكل بلد بإعداد المعايير الخاصة بها دون الرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية ، واتبعت هذه الإستراتيجية كل من فرنسا وألمانيا، وتمخضت عنها نماذج محاسبية متنوعة خصوصا النموذج القاري (le modèle continental) والنموذج الأنجلوسكسوني (Le modèle anglo-saxon).

ورغم أن الإتحاد الأوربي حاليا قد اعتمد معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة، إلا أن هذه الاستراتيجية تعتبر بداية عملية التوحيد المحاسبي في كل من فرنسا وألمانيا. ويمكن تلخيص الاستراتيجيات السابقة الممكنة للتوحيد المحاسبي بالشكل التالي¹:

1 . صالح بوعلام: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة

ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 8.



الشكل رقم (1-2): استراتيجيات التوحيد المحاسبي

كما يلخص لنا الجدول التالي خصائص، إيجابيات وسلبيات الاستراتيجيات السابقة.

الجدول رقم (2-2): خصائص، إيجابيات وسلبيات استراتيجيات التوحيد المحاسبي

D	C	B	A	
1. الخصائص -مدخل التوحيد -منظمات التوحيد -المعايير مقارنة مع IAS/IFRS	-دولي خاص، دولي عام أو مختلط؛ -سلطات دولية عمومية و/أو المنظمات المهنية الدولية غير IASB؛ -قواعد مختلفة.	-وطني عمومي، وطني خاص أو مختلط؛ -الدولة و/أو المنظمات المهنية الوطنية؛ -قواعد متشابهة.	- دولي خاص؛ - IASB؛ - قواعد متطابقة.	
2. الإيجابيات (المزايا) -قابلية مقارنة القوائم المالية دون الحاجة إلى إعادة المعالجة؛ -سهولة الدخول إلى الأسواق المالية الدولية؛ -مسار (سياق) التوحيد أقل تكلفة.	-الحفاظ على سلطة التوحيد؛ -إعداد معايير ملائمة للظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد مع الأخذ بعين الاعتبار تطور التوحيد المحاسبي الدولي؛ -فرز واختيار أحسن القواعد؛ -تسهيل عملية مقارنة القوائم المالية؛	-تبني معايير مشتركة مع دول أخرى؛ -الإجابة على رهانات سياسية واقتصادية؛ -قابلية مقارنة القوائم المالية ممكنة ولكن محدودة؛ -مسار (سياق) التوحيد أقل تكلفة.	-الحفاظ على سلطة التوحيد؛ -إعداد معايير ملائمة للظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد مع الأخذ بعين الاعتبار تطور التوحيد المحاسبي الدولي؛ -فرز واختيار أحسن القواعد؛ -تسهيل عملية مقارنة القوائم المالية؛	
3. السلبيات -غياب الرقابة على مسار عملية التوحيد؛ -إمكانية الابتعاد عن حقيقة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد؛ -توحيد عرض المعلومات المحاسبية؛ -الحد من اختلاف النظم المحاسبية؛ -إمكانية تضارب المصالح مع المنظمات المهنية وهيئات التوحيد الوطنية.	-إمكانية حصول الالتباس والغموض في المعايير التي تم إعدادها؛ -تحمل تكاليف إضافية للتكيف مع IAS/IFRS؛ -ضرورة التحسين لكل تطور حاصل في IAS/IFRS؛ -مشاكل إعادة المعالجة قليلة في حالة الانتقال إلى IAS/IFRS.	-غياب الرقابة على مسار عملية التوحيد؛ -التطبيق غالبا ما يكون محدودا؛ -إمكانية الابتعاد عن حقيقة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد.	-مسار التوحيد مكلف؛ -قد يؤدي إلى تضارب المصالح بين الدولة والمنظمات المهنية الوطنية؛ -إعداد قوائم مالية أقل قابلية للمقارنة على المستوى الدولي؛ -صعوبة الدخول إلى الأسواق المالية الدولية؛ -يتطلب تغييرات كبيرة في حالة الانتقال إلى مرجع محاسبي آخر.	

المصدر: صالح بوعلام، مرجع سابق، ص.ص 8-9.

المطلب الثالث: اختيار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كمنهج

للتوافق المحاسبي الدولي

أدى التوافق المحاسبي الدولي إلى اختيار مرجع محاسبي معترف به عالمياً، يتمثل في المعايير الدولية للمحاسبة (International Accounting Standards –IAS–) والمعايير الدولية للمعلومة المالية (International Financial Reporting Standards –IFRS–)، التي تصدر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (International Accounting Standards Committee –IASC–) ومجلس المعايير الدولية للمحاسبة (International Accounting Standards Board –IASB–) على التوالي، وهي معايير تخص بالأساس المؤسسات الدولية الكبيرة المسجلة في البورصة¹، لأن البورصة تقدم من خلالها المؤسسات معلومات تبين الوضعية المالية والأداء للأطراف المتعاملة معها وبخاصة المستثمرون الدوليون، ويشترط في هذه المعلومات أن تتميز بالمصداقية والشفافية وموثوق بها وسهلة القراءة من جميع المستفيدين منها عبر العالم. زادت أهمية المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كأساس للتوافق المحاسبي الدولي، بعد الاعتراف المتزايد بها من طرف هيئات لها وزن كبير في العالم، وهو ما أدى بتوجه العديد من الدول إلى تطبيقها أو توفيق القواعد المحاسبية الوطنية معها:

الفرع الأول: التقارب بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً (US

GAAP) والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)

أثيرت في بادئ الأمر فكرة اختيار تطبيق المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً (US GAAP) لتكون قابلة للتطبيق على الصعيد العالمي، لكن هذه الفكرة تم رفضها من دول أخرى

1. MAILLET-BAUDRIER, Catherine. LE MANH Anne: les normes comptables internationales IAS/IFRS. Alger: BERTI éditions. 2007, p 12.

بالنظر للتأثيرات الأمريكية والالتزامات المفروضة من طرف هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) على الشركات الأجنبية عند الدخول إلى السوق المالية الأمريكية، باعتبار أن ذلك يخالف مبدأ اعتماد معايير موحدة عالمياً، وكذلك التي بررت عدم اعتماد هذه المعايير عالمياً، هي كونها أعدت بدون إسهامات من خارج الولايات المتحدة الأمريكية¹.

غير أن المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية تقترب كثيراً من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، باعتبار أنها مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني ومعدة لمصلحة المستثمرين، وذلك نتيجة للهيمنة الأمريكية على مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)، وكذا قوة الاقتصاد الأمريكي باعتباره مركزاً لحركة التجارة العالمية ورؤوس الأموال، الأمر الذي دفع بالعديد من الشركات العالمية الكبيرة غير الأمريكية التي تكون في بحث دائم عن رؤوس الأموال، والراغبة في دخول السوق المالية الأمريكية إلى اعتماد المعايير المحاسبية الأمريكية والاستجابة لمتطلباتها، استجابة للقيود التي تفرضها هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) على كل مؤسسة تدخل السوق المالية الأمريكية.

وبغية التقريب والتوفيق بين المعايير التي يصدرانها، ومراجعتها بغرض استبعاد أقصى ما يمكن من الاختلافات، والتعاون المستمر بين الهيئتين، تم في أكتوبر 2002 توقيع اتفاق (Norwalk)* بين مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وبالموازاة مع ذلك أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) منشوراً في جوان 2004 لتشجيع الشركات الأجنبية المقيدة في البورصة الأمريكية على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وفي 15 نوفمبر 2007 قامت بالموافقة على تعديل متطلبات الإفصاح من الشركات

1. BRUN, Stéphan. L'essentiel des Normes Comptables internationales. Paris: Gualino éditeur. 2004, p 18.

*. إحدى مدن مقاطعة لوس أنجلوس، كاليفورنيا بالولايات المتحدة الأمريكية.

الأجنبية المسعرة في البورصات الأمريكية¹، وذلك بتطبيق مرجع وحيد على الشركات الأجنبية، يتمثل في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بدون إعادة معالجة القوائم المالية لتتوافق مع المعايير المحاسبية الأمريكية.

الفرع الثاني: توصيات المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية

(International Organization of Security Commission – IOSCO –)

هي هيئة تضم السلطات الوطنية المكلفة بتنظيم الأسواق المالية لدول العالم، تتكون من حوالي 181 هيئة تداول وطنية، فبعد اطلاعها على أعمال لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) وفرض بعض التعديلات عليها، قامت بالموافقة بعد ذلك على المعايير الدولية للمحاسبة، وقبولها لتكون أساس إعداد القوائم المالية للمؤسسات المسجلة في البورصات العالمية، وقامت في هذا الإطار بتوصية جميع السلطات المكلفة بالبورصات والأسواق المالية عبر العالم في 17 ماي 2000، بقبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البورصات.

الفرع الثالث: اختيار الإتحاد الأوروبي للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية

بسبب أن المؤسسات الأوروبية الباحثة عن رؤوس الأموال من الأسواق الدولية، تقدم معلومات مختلفة وأكثر من ما هو موجود في أسواقها الأوروبية الأصلية، بدأت اللجنة الأوروبية وهي الهيئة التنفيذية التابعة للإتحاد الأوروبي، بالتفكير في إجراء إصلاح محاسبي، بحيث أخذ الإتحاد الأوروبي بتوصيات المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية (IOSCO)، وتم اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الإتحاد الأوروبي، من خلال القانون رقم

1. بكحل عبد القادر: أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف -، 2007/2008، ص.ص 39-41.

2002/1606 المؤرخ في 19 جويلية 2002، والذي ينص على التطبيق الإجباري بداية من أول جانفي 2005، وكمرحلة أولى على الحسابات المجمعّة للمؤسسات المسعرة بالبورصات الأوروبية¹.

المطلب الرابع: انتقاد المعايير الدولية وجهود الهيئات المهنية لتحقيق

التوافق

رغم كون المعايير الدولية للمحاسبة الحل الذي لقي الإجماع عند المهنيين والمهتمين بالمحاسبة كحل لتضييق الاختلافات الدولية، إلا أن هذا الحل لقي بعض الانتقادات، كما أن التوافق تطلب جهودا كبيرة من طرف الهيئات المهنية الدولية.

الفرع الأول: الانتقادات الموجهة للمعايير الدولية

هناك العديد من الانتقادات لموضوع تدويل المعايير المحاسبية، فقد قال البعض في عام 1971 (قبل تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية) إن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، واعتقدوا أن المحاسبة قامت على أساس مرن باعتبارها من العلوم الاجتماعية وأنها قابلة للتطبيق لمدى واسع من المواقف ويعتبر ذلك من أهم خصائصها، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية.

ويرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها شركات محاسبية دولية لتوسيع أسواقها، كما أن شركات المحاسبة الدولية الكبيرة هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية حيث تبدو هذه المعايير بعيدة المنال ومعقدة، وأيضا تصر

1 . بكجل عبد القادر، مرجع سابق، ص.ص 39-41.

المؤسسات المالية الدولية والأسواق الدولية على استخدام المعايير الدولية، ويقتصر إمكانية متطلبات التطبيق على منشآت المحاسبة الدولية الكبيرة فقط.¹

وعلاوة على ذلك عبر البعض عن وجهة النظر القائلة بأن النمطية الدولية توجد " أعباء زائدة"، حيث تعاني الشركات الكبرى الكثير من الضغوط القومية المتزايدة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، وضغوط قاسية للتماشي مع المصالح القومية ومنها المعايير المحاسبية القومية. ومازال البعض يرى أن أسواق المال المتطورة قد تطورت بسرعة في السنوات الأخيرة بدون "مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولاً عالمياً Global GAAP" وقد ذكر أحد المعلقين الآتي:

"لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية الدولية يمكن أن تتحقق، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت بشكل عام من خلال الاعتبارات السياسية، ولا يوجد فرد واحد له القوة على اقتراح التناسق، ولا توجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم بتطبيق مبادئ المحاسبة المالية المقبولة عالمياً... وقد ذكرت أن مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولاً عالمياً تبدو غير قابلة للتطبيق نتيجة للمعوقات المؤسسية لعملية وضع المعايير، وبسبب أنه لا يوجد حاجة ضرورية لتنشيط أسواق رأس المال الدولية".²

الفرع الثاني: جهود الهيئات المهنية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي

يتطلب التوافق الناجح للمعايير المحاسبية بين دول العالم بذل مجهودات نحو وضع أساس دولي يهدف إلى ضمان وجود قبول وتطبيق واسع لتلك المعايير، ولا شك أن مثل تلك المجهودات تستلزم أن يأخذ في الاعتبار وجهات نظر الهيئات الوطنية بوضع المعايير المحاسبية، ويمكن تقسيم

1 . فؤاد عبد العزيز، مرجع سابق، ص.ص 56-57.

2 . تشوي فردريك وآخرون، تعريب زايد محمد عصام الدين: المحاسبة الدولية. الرياض: دار المريخ للنشر. 2004، ص.ص 351-352.

المجهودات الدولية للتنسيق بين الجهات التي تمثل الحكومات وجهات أخرى تمثل مهنة المحاسبة أو مجموعات أخرى معينة، مثل¹:

أولاً. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تعتبر هذه اللجنة من التنظيمات التي تكونت سنة 1973 بمعرفة التنظيمات المحاسبية المهنية الرائدة في عدة دول، وتركز هذه اللجنة على إصدار معايير محاسبة مالية تختص بمشاكل معينة، هذا ويتم صياغة هذه المعايير بالطريقة نفسها التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.

ثانياً. وكالة الأمم المتحدة المختصة بالشركات الممتدة عبر حدود الدول UNCTC

هي تنظيم شبه حكومي تابع للأمم المتحدة يمارس اختصاصه على المستوى العالمي، وتقوم هذه الوكالة بإرسال تقاريرها عن المعايير المحاسبية إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة، ويتولى صياغة هذه المعايير مجموعة من الخبراء تتكون من أعضاء الدول المنتمية لهذه المنظمة، وتسعى مجموعة العمل لتحقيق الأهداف التالية:

- إنشاء نظام شامل للمعلومات يخصص لتحديد آثار الشركات الممتدة عبر الحدود على الدولة الأم والدولة المضيفة؛

- إنشاء دليل يفصح عن دور الشركات الممتدة عبر حدود الدول.

ثالثاً. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD

تتكون هذه المنظمة من تنظيمات حكومية تنتمي إلى 24 دولة، تأسست عام 1960 من معظم دول أوروبا الغربية ودول الكومنولث بالإضافة إلى اليابان والولايات المتحدة الأمريكية، وهي تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسات المتعلقة بالطاقة وتشجيع النمو الاقتصادي والتنمية في الدول الأعضاء، وفي سنة 1978 أسس فريق عمل للمعايير المحاسبية بهدف تقديم إيضاحات

1 . عادل عاشور: مرجع سابق، ص.ص 19-20.

فنية للمصطلحات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، ويمكن القول أن المنظمة تعمل على تطوير إطار نظري دولي موافق عليه كقاعدة لتحسين التوافق المحاسبي الدولي.

رابعاً. الاتحاد الأوروبي EU

أوجدت إتفاقية روما الاتحاد الأوروبي سنة 1957 بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء، وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي ليس لها سلطة تطبيق معاييرها المحاسبية، فإن المفوضية الأوروبية وهي الهيئة الحاكمة للاتحاد الأوروبي لها كامل القوة الملزمة للدول الأعضاء لاتباع توجيهاتها، هذه التوجيهات تغطي قانون الشركات والعديد منها له علاقة مباشرة بالمحاسبة، ومن أهم أعمالها التوجيهات الرابعة، السابعة والثامنة. وفي نوفمبر 1995 اتبع الاتحاد اتجاهاً جديداً نحو التوافق المحاسبي يشار إليه بـ "استراتيجية المحاسبة الجديدة"، والتي تمكن الشركات الأوروبية من التسجيل في أسواق المال العالمية، وكجزء من هذه الاستراتيجية قامت لجنة الاتصال بتحليل درجة اتفاق معايير المحاسبة الدولية مع التوجيهات المحاسبية الأوروبية لتتوصل إلى نتيجة مفادها أن جوهر مجموعة معايير المحاسبة الدولية تتماشى مع التوجيهات الأوروبية.

هناك مجموعة دولية نشيطة أخرى ممثلة لمهنة المحاسبة مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، التي قامت بتشجيع عملية التوافق بنشاط لعدد من السنوات، ومع ذلك فإن اتحاد المحاسبين الدولي ركز اهتمامه على تحديد معايير المراجعة الدولية والتعامل مع قضايا مرتبطة بالتعليم والأخلاقيات والسلوك والمحاسبة الإدارية¹.

1 . أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الدولية. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2004، ص.ص 389-390.

المبحث الرابع: فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS

تعتبر المعايير الدولية للمحاسبة المقياس والمرجع العالمي في مجال المحاسبة، تلقى القبول العام واستعمالها عرف توسعا كبيرا في السنوات الأخيرة، تصدر من طرف هيئة مستقلة هي مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة standard بالإنجليزية، والتي تعني القاعدة المحاسبية، ويميل المحاسبون إلى استعمال عبارة معيار محاسبي، ويعرف المعيار حسب المنظمة العالمية للتقييس "ISO-International standards organisation" على أنه: "وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين".

أما المعيار المحاسبي فيعرف بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب¹، في حين أن المعايير المحاسبية الدولية فهي مجموعة من القواعد المحاسبية، تصدر عن لجنة مختصة يتم الاتفاق عليها كمرشد لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على قوائم المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات للأطراف المستفيدة منها عالميا².

¹ . حواس صلاح: التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص.ص 57-58.

² . لطفي أمين السيد أحمد: المحاسبة الدولية. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2004، ص 373.

كما يمكن تعريف المعايير الدولية للمحاسبة حسب منبعها كالتالي: معايير المحاسبة الدولية هي المعايير والتفسيرات التي تصدر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، أما معايير التقارير المالية الدولية بأنها المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتتضمن ما يلي¹:

- معايير المحاسبة الدولية IAS وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، قبل أن يتم تغيير اسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية عام 2001، ثم تم دمج بعض المعايير مع بعضها وإلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 28 معيارا ساري المفعول لغاية 2015/01/31؛
- معايير التقارير المالية الدولية IFRS و التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وقد صدر منها 13 معيار لغاية 2015/01/31؛
- التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC، وقد حلت IFRIC محلها، ويوجد 08 تفسيرات لغاية تاريخ 2015/01/31؛
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC، وقد صدر منها 17 تفسيراً لغاية 2015/01/31.

وكل معيار محاسبي يتضمن أو يتكون من ما يلي²:

- ✓ الهدف: العنصر أو المجال الذي سيقوم بوصف طريقة معالجته المحاسبية؛
- ✓ النطاق: مجال تطبيق المعيار وهذا بحصر النقاط والمجالات التي هي من اختصاص هذا المعيار من عدمه؛

¹. متوفرة على الموقع: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx> تاريخ الاطلاع: 2015/02/08.

² . Obert, Robert: Pratique des normes IAS / IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US-GAAP. 2eme édition. paris: Dunod. 2004 , p16.

✓ تعريف المصطلحات: بشرح وتحديد جميع المصطلحات المستخدمة على مستوى هذا المعيار؛

✓ القياس والمعالجة المحاسبية: تفصيل طريقة معالجة العنصر محاسبيا (التقييم، الإثبات، التصنيف...)

✓ الإفصاح: شرح كيفية نشر المعلومة المالية، وتحديد المعلومات الواجب إرفاقها مع المعلومة المالية.

✓ تاريخ الدخول حيز التطبيق: إبراز التاريخ الرسمي لاعتماد المعيار.

المطلب الثاني: وقفات تاريخية لنشاط مجلس معايير المحاسبة الدولية

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في 29 جوان 1973 من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبية مهنية من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات الأمريكية المتحدة، IASC عبارة عن منظمة مستقلة تهدف إلى إصدار معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وتولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS.

مر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومن قبله لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بالعديد من المراحل الهامة، يمكن تقديمها في شكل وقفات في تاريخ IASB.

1973. الاتفاق على إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد كان Sir Henry Benson أول رئيس لـ IASC؛

1975. نشر المعيارين المحاسبين الأول والثاني؛

1976. تلقت اللجنة أول دعم قوي من المؤسسات الاقتصادية حيث قررت مجموعة محافظي البنوك المركزية لدول العشر الكبرى التعاون مع اللجنة وتمويل مشروع تتبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك؛

1977. تم إلغاء العضوية المشاركة وأصبحت كل الدول أعضاء في الهيئة الدولية؛

1982. تم إعادة تنظيم أنشطة كل من IASC و IFAC حيث تم اسناد دور إصدار المعايير المحاسبية لـ IASC؛

1987. انضمام المنظمات الدولية للبورصات العالمية IDSCO إلى المجموعة الاستشارية التابعة للجنة الدولية وساهمت في تطوير مشروع مبدأ القابلية للمقارنة؛

1989. نشر الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية الذي يعرف القوائم المالية ويحدد أهدافها والعناصر المكونة لها وكيفية تقييمها؛

1994. قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية ثلاث معايير دولية كما قبلت المنظمة الدولية للبورصات العالمية 14 معيار التي أصدرتهم اللجنة؛

1995. بادرت المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (بدعم من المفوضية الأوروبية) بتوصية هيئات الأسواق المالية الوطنية بقبول القوائم المالية المعدة وفقا لـ IAS للولوج إلى الأسواق المالية العالمية دون الحاجة إلى إعادة معالجتها؛

1997. تأسيس اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC، وتمثلت مهمتها في إعداد تفسيرات لـ IAS؛

1998. صدور أول ترجمة للغة ثانية حيث تم ترجمتها إلى اللغة الألمانية، وفي نفس السنة أصدرت فرنسا وبلجيكا وألمانيا قوانين وطنية تسمح للشركات الكبيرة استخدام المعايير الدولية؛

2000. أعلنت لجنة بازل (الخاصة بالشؤون البنكية) دعمها وقبولها للمعايير الدولية وللجهود المبذولة للعولمة المحاسبية؛

2001. - إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وتغيير تسميتها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، هذا الأخير الذي أعطي مهام الإدارة والتمويل إلى لجنة IASCF، وتولي المجلس مسؤولية التوحيد المحاسبي الدولي، كما تبنى المجلس المعايير والتفسيرات الصادرة سابقا عن IASC؛

- تحافظ المعايير المحاسبية الصادرة لغاية 01 أبريل 2001 على تسمية IAS أما المعايير الصادرة ابتداء من هذا التاريخ فتسمى بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS؛

2002. - تم نشر الجريدة الرسمية للمنظمة الأوروبية بتاريخ 2002/12/11 تحت لائحة 2002/1606 المتعلقة بالعرض والإفصاح عن القوائم المالية وإلزام الشركات المدرجة ضمن الاتحاد الأوروبي بتطبيق المعايير الدولية IAS/IFRS ابتداء من تاريخ 2005/01/01؛

- تغيير اسم اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC؛

2003. نشر أول نسخة نهائية للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS وأول نشرة تفسيرية لـ IFRIC والانتها من عملية مراجعة 14 معيار محاسبي؛

2004. نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS 2 à 6) ونشر التفسيرات (IFRIC 1 à 5)؛

2005. نشر IFRS 7 والتفسيرات 6, 7 IFRIC وسحب IFRIC 3؛

2006. - نشر IFRS 8 والتفسيرات 8 à 12 IFRIC؛

- في 24 جويلية 2006 قام IASB بالإعلان عن عدم إنشاء معايير جديدة أو إجراء تعديلات كبيرة على المعايير الموجودة وذلك حتى تاريخ 2009/01/01؛

2007. - نشر مسودة عرض (exposé sondage) حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME غير المسعرة في البورصة، كما تم نشر 13, 14 IFRIC؛

2009. - في 09 جويلية 2009 تم نشر النسخة النهائية ل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SME؛

2010. في جوان قرر IASB و FASB تغيير استراتيجية التقارب بينهما، مما أدى إلى تأخير موعد الانتهاء من بعض المشاريع المشتركة.

2013. بداية العمل على إعداد IFRS 10 الخاص بالقوائم المالية الموحدة.

2014. في مارس تم نشر 21 IFRIC، وفي ماي بداية العمل على إعداد IFRS 11 الخاص بتصنيف الترتيبات المشتركة، وفي جويلية تم إصدار النص النهائي لـ IFRS 9.

2015. بداية العمل على إعداد المعيارين IFRS 12 الخاص بالإفصاح عن الحصص (المساهمات) في المؤسسات الأخرى، و IFRS 13 الخاص بقياس القيمة العادلة.

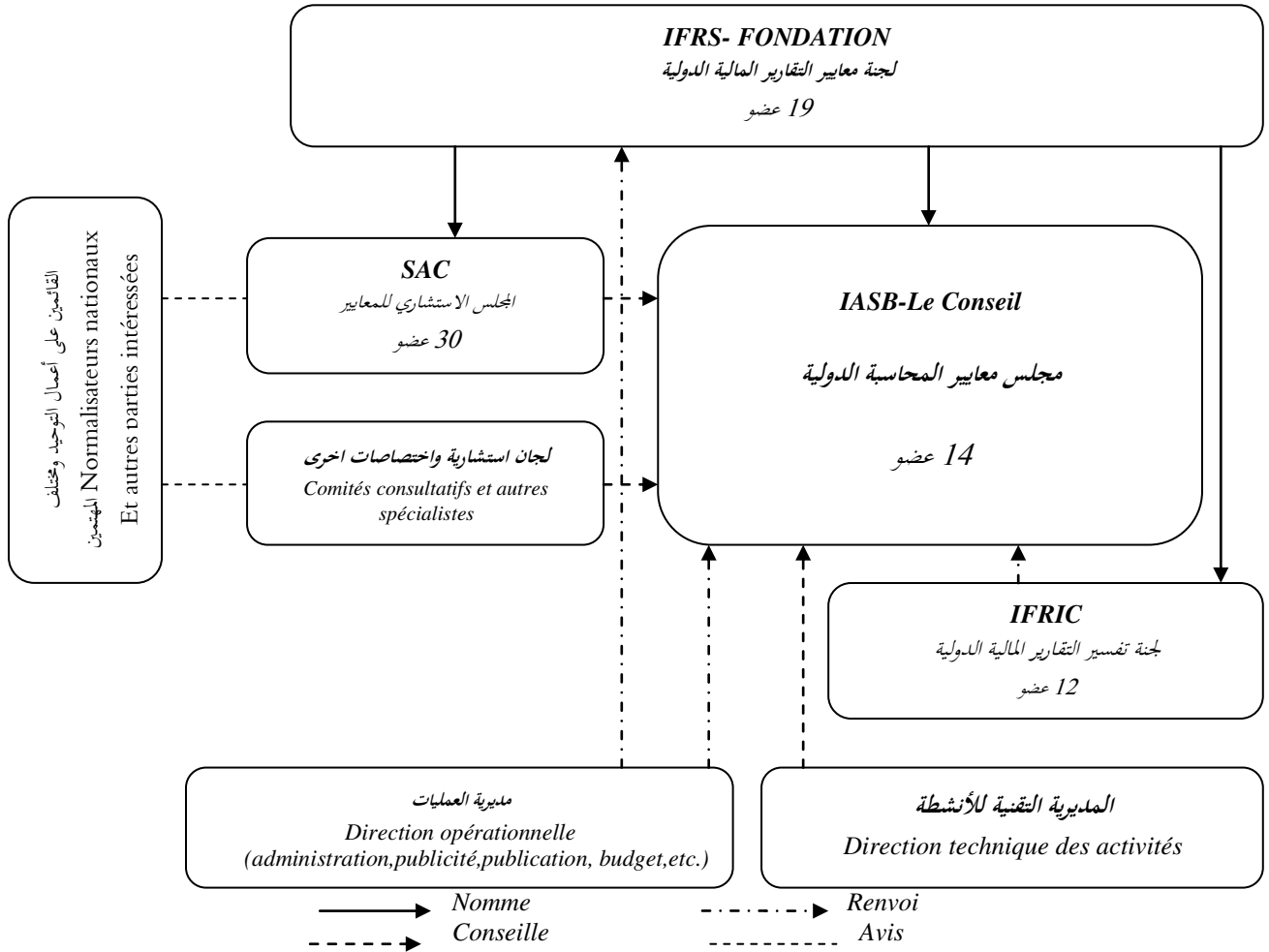
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لـ IASB

في جويلية 2000 تغير هيكل اللجنة لتصبح أكثر استقلالية من حيث قراراتها وتمويلها، وأكثر تأثيرا على الدول من أجل تبني المعايير الدولية، وبهذا أصبح اسم اللجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وكان IASC يحاول بناء معايير نموذجية لتشجيع التوافق المحاسبي الدولي، أما IASB فيرغب في الوصول إلى معايير مشتركة مع الهيئات الوطنية لإصدار المعايير¹، ما يفرض

¹ . شعيب حمزة: تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي، مرجع سابق، ص 151.

عليه التخلي عن بعض وجهات نظره، ويوضح الشكل التالي هيكل مجلس معايير المحاسبة

الدولية¹:



الشكل رقم (2-2) الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

يتشكل مجلس المعايير بصفة رئيسية من اللجنتين والمجلسين التاليين:

1 . http://www.procomptable.com/iasb/prsentation_iasb.html, consulté le 13/05/2013.

الفرع الأول: اللجنة المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSF

كونت في فيفري 2001 بعد إعادة هيكلة IASC، وهي تعتبر الهيئة الأم لـ IASB، ومهمتها متابعة تحسين وتطوير المعايير المحاسبية الدولية ومقرها لندن، تتكون من 22 عضوا يدعون Trustees وهم يرشحون لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وينتخب رئيس المجلس من طرف وحدة رئاسية قابلة للتجديد مرة واحدة أيضا وعليهم الاجتماع على الأقل مرتين في السنة، وزيادة على أنهم يعينون أعضاء IASB و IFRIC ويعملون على تحسين أدائها فإنهم يعملون على المصادقة على الموازنة السنوية وتأمين التمويل، دراسة المشاكل الإستراتيجية المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية، وتحديد طريقة وإجراءات سير كل من IASB و IFRIC و SAC.

الفرع الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

وهو المجلس التنفيذي، بدأ العمل منذ 2001 مهمته وضع معايير محاسبية خاصة ومستقلة ومقره لندن، ويقع تحت وصاية IASCF، وتجتمع اللجنة مرة واحدة في الشهر، كما يتكون المجلس التنفيذي من 14 عضوا (12 منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، ويعتبر المؤهل الأساسي لعضوية المجلس الخبرة الفنية، كما يجب أن يتأكد مجلس الأمناء أن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة.

الفرع الثالث: المجلس الاستشاري للمعايير SAC

يتكون هذا المجلس من 49 عضوا، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة¹، حيث ينتمي أعضاء المجلس الاستشاري للمعايير إلى

¹. Barneto, Pascal: Normes IFRS –Application aux états financiers–. 2ème édition.

06قارات و 29 بلدا و 5 منظمات دولية، ويجتمع أعضاؤه أمام الجمهور ثلاث مرات سنويا برئاسة رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يقوم SAC بتوجيه أعمال IASB المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلع عليه على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

الفرع الرابع: لجنة تفسير التقارير المالية الدولية IFRIC

عدد أعضائها حاليا 14 عضو مهمته إصدار الشروحات حول المعايير التي تصدر من المجلس IASB وإعداد الملاحظات التقنية حول مسائل محددة قبل تعريف نهائي لمعيار ما، وقد حلت محل لجنة SIC في القيام بهذه المهمة.

وتغطي التفسيرات قضايا مثارة حاليا لم تبحثها المعايير، كما تعالج قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه، وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن الوصول إلى معالجة مناسبة.

المطلب الرابع: المبادئ الأساسية لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية

(الإطار التصوري لـ IASB)

صدر عن IASC سنة 1989 الإطار التصوري للمحاسبة، وكانت تهدف من خلاله إلى تأطير عملية إعداد معايير محاسبية دولية ببناء جوهر فلسفي تقوم عليه كل المعايير، والعمل على ضمان قبولها وتطبيقها على المستوى الدولي، وكان هذا الإطار التصوري للتوحيد الدولي بمثابة الحل الأمثل بالنسبة للدول التي كانت تخشى الهيمنة المحاسبية الأمريكية، وتم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بطريقة تباينت بين هذه الدول تراوحت بين تبني كلي أو تكيف.

ويمكن تلخيص العناصر المكونة للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في النقاط التالية:

- **طبيعة القوائم المالية:** عكس الوضعية المالية للمؤسسة ونتائجها المحققة¹؛
- **هدف القوائم المالية:** تزويد مستعملي القوائم المالية بمعلومات مالية حول الشركة، من حيث الوضعية المالية والتغيرات فيها والأداء والربحية، وعن مصادر واستخدامات الأموال، وتقدير التدفقات النقدية المتوقعة؛
- **مستعملو القوائم المالية:** المستثمرون بالدرجة الأولى وخاصة المستقبليون؛
- **الفرضيتان الأساسيتان للمحاسبة:** هما المحاسبة بالالتزام، استمرارية الاستغلال؛
- **الخصائص النوعية للقوائم المالية:** سهولة الفهم، الملاءمة، الوثوق بالمعلومات، القابلية للمقارنة²؛
- **تعريف عناصر القوائم المالية:** توضح القوائم المالية مختلف الآثار المالية للتعاملات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات، وقدم iasb تعريفا لعناصر القوائم المالية؛
- **التسجيل المحاسبي والتقييم لعناصر القوائم المالية:** حيث يتم من أجل ذلك الاختيار بين³:

¹. طارق عبد العال حماد: التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2002، ص 38.

². DES ROBERT, Jean-François, MÉCHIN François, PUTEAUX Hervé: Normes IFRS et PME. Paris: Dunod. 2004, p18.

³. BRUN, Stéphan: L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS. Paris :Gualino éditeur. 2004, p 44.

- التكلفة التاريخية، وهي القيمة في تاريخ الحيازة؛
- التكلفة الحالية، وهي القيمة الواجب دفعها حالياً لنفس الأصل؛
- القيمة القابلة للتحويل، وهي المبلغ الذي يمكن قبضه حالياً من بيع أصل خلال عملية بيع عادية؛
- القيمة الحالية، وهي القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية.

• **مفهوم القيمة العادلة:** تتمثل القيمة العادلة (LA JUSTE VALEUR) في المبلغ

الذي يمكن بواسطته مبادلة أصل أو تسوية خصم، بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول، في إطار يتم فيه إجراء التعاملات في ظل شروط المنافسة العادية، وتعتبر القيمة العادلة من أهم العناصر التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة، والمتعلقة بالتقييم المالي لعناصر القوائم المالية، وتعتبر الأقرب إلى الواقع الاقتصادي، لكن هناك صعوبة في التقييم بها في غياب سوق مالية فعّالة.

المطلب الخامس: موقف مختلف الاقتصاديات من المعايير ومدى انتشار

تطبيقها في مختلف دول العالم

أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الفائتة عدداً من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية، وفيما يلي مجموعة من الأمثلة والحالات العالمية لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة أو التوافق معها:

الفرع الأول: موقف الاتحاد الأوروبي من المعايير المحاسبية الدولية: في الاتحاد

الأوروبي اعتمدت مختلف الدول المشكلة لهذا الاتحاد المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر عام 2002 والذي طالب الشركات الأوروبية المسجلة في البورصات والتي كان يبلغ عددها 8000

شركة تقريباً بإتباع المعايير الدولية ابتداء من عام 2005. وبهذا باتت 27 دولة تطبق الشركات فيها تلك المعايير، هذا بالإضافة إلى دول أوروبية أخرى.

الفرع الثاني: موقف الولايات المتحدة من المعايير المحاسبية الدولية: بالرغم من أن

لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB، ورغم أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في IASC أو IASB الحالي أو مجموعة 1+4، ورغم ما سبق، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب شيئا فشيئا من المعايير الدولية، ففي عام 2002 توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك تضمن العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق، والتنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية¹.

الفرع الثالث: موقف المملكة المتحدة (بريطانيا) من المعايير المحاسبية الدولية: رغم

أن بريطانيا من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف مقر الهيئة الدولية، إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية.

- بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام

2002؛

¹ . مأمون حمدان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا. سوريا: جمعية المحاسبين القانونيين. 2008، ص.ص 19-23.

- أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية، لذلك فإن إستراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية، وإن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني¹.

الفرع الرابع: موقف اليابان من المعايير المحاسبية الدولية: تتسم التجربة اليابانية بما يلي:

- الإبقاء على المعايير الوطنية؛
- التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية، و ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة بغض النظر عن المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة؛
- أن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

الفرع الخامس: موقف بعض الدول العربية من المعايير المحاسبية الدولية: تبلورت

أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير، إلا أن تطور أسواق المال في بعض الدول كعامل وراء الطلب على معايير المحاسبة.

وكان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير، فقد صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في

¹ . مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 21.

مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة.

المطلب السادس: آفاق وتحديات مجلس معايير المحاسبة الدولية

بعد عقد من الزمن، أصبحت المعايير الدولية للتقارير المالية اللغة العالمية لإعداد التقارير المالية بلا منازع، ومع استمرار زيادة مجتمع المعايير الدولية في كل مرة يصبح أكثر تنوعاً وتعقيداً خاصة مع زيادة أهمية جوانب كثيرة أهمها الإيداع الإلكتروني، وسنوضح من خلال هذا العنصر أهم المستجدات في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.

الفرع الأول: المبادرة الثنائية IFRS, XBRL

XBRL هي اختصار extensible Business Reporting Language أي لغة تقارير الأعمال الموسعة، صممت خصيصاً للتطبيقات المالية والمحاسبية، يتم التعامل بهذه اللغة من خلال إعادة صياغة بيانات التقارير المالية بشكل يمكن التعامل معها من قبل برامج الكمبيوتر، مما يمنح جهاز الكمبيوتر القدرة على قراءة وتحليل هذه التقارير، حيث صدرت أول لغة تقارير أعمال تجارية موسعة سنة 1998 من طرف أحد المحاسبين الأذكياء، وتهدف هذه اللغة إلى إصدار تقارير مالية موحدة يمكن مقارنة محتوياتها على مستوى العالم.

بناءً على الهدف المشترك بين كل من IFRS وXBRL المتمثل في إصدار تقارير مالية موحدة، قام IASB بمبادرة ثنائية بينه وبين XBRL لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة مما نتج عنه ما يسمى IFRS Taxonomy، وهو متوفر حالياً بأكثر من عشرة لغات من بينها اللغة العربية والصينية والفرنسية والإيطالية.

هناك العديد من الدول والمؤسسات التي قامت بالفعل بالتحرك والعمل على وضع خطة عمل، منهم بالطبع عملاق صناعة البرمجيات مايكروسوفت حيث أن هذه المؤسسة قد أوضحت أنها سوف

تتبنى بالفعل XBRL في تطبيقاتها المستقبلية وهي بالفعل تتبنى هذه اللغة في التطبيق المالي الشهير (الخاص بالتقارير المالية) Microsoft FRx¹.

الفرع الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وعلاقتها بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة SME

تمثل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفقا لتصريح منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD أكثر من 95 % من مجموع المؤسسات في العالم²، كما أن المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية هي معايير موجهة أساسا للمؤسسات الكبيرة التي تعمل في الأسواق المالية الدولية وتقدم معلومات نافعة للمستثمرين في هذه الأسواق، أما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في غالبها غير مسعرة، وتختلف إمكانياتها وحاجتها للمعلومات عن المؤسسات الكبيرة المسعرة في البورصة، وبالتالي تجد صعوبة في تطبيق بعض المعايير، خاصة تلك التي لا تتوافق مع طبيعة ونشاط هذه المؤسسات، مثل المعايير المتعلقة بالأدوات المالية والتي تعتمد على البورصة بشكل كبير³. وفي هذا السياق كان قد شرع مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في سنة 2003 بالتفكير في إعداد معايير محاسبية لهذا النوع من المؤسسات، وقام في 15 فيفري 2007 بنشر وثيقة نقاش في هذا الإطار، وقد صدر المعيار في 2009.

¹. عواطف محسن: التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية: واقع وتحدي، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-، 30/29 نوفمبر 2011، ص.ص 3-5، بتصرف.

². متاح على الموقع:

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ifrs_pour_les_pme تاريخ الاطلاع: 2014/09/28.

³. International Accounting Standards Board, Press Release, United Kingdom, 9 July 2009,P1.

IFRS for SMEs هو عبارة عن معيار تم إعداده بغرض مواجهة الاحتياجات المتعددة لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وحتى متناهية الصغر، تم إصداره مرفقا بملخص عمل (Basis for Conclusions) لتوضيح الأهداف المرجوة من هذا المعيار والمؤسسات المعنية بتطبيقه بالإضافة إلى تحديد واضح لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ودليل الاستعمال (Implementation guide) الذي يبين كيفية عرض القوائم المالية إلى جانب المعلومات الملحق، يمكن هذا المعيار بمعالجة الأحداث الاقتصادية بشكل يسمح بتقليل حجم متطلبات المحاسبة بأكثر من 90%¹ مقارنة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية الكاملة، لاسيما في ما يتعلق بالإفصاح.

الفرع الثالث: الأزمة العالمية وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبة

لم تكن مهنة المحاسبة بمنأى عن تداعيات الأزمة المالية العالمية التي اجتاحت العالم في عام 2008، إذ ثار جدل كبير حول دور القيمة العادلة في الأزمة المالية، حيث صرح بذلك العديد من رؤساء مجلس إدارات بنوك وشركات عملاقة، ودعوا إلى وقف تطبيق جميع معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة، لكن فريقا معارضا وبدعم من (SEC, FASB, IASB) عارضوا هذه الدعوة وذلك على أساس أن القيمة العادلة لم تكن السبب في حدوث الأزمة ولكنها كشفت عنها². وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتوجيه رسالة رسمية لرئيس الولايات المتحدة الأمريكية حينئذ بصفته مضيفا وراعيا لمؤتمر قمة العشرين الذي عقد في 2008/11/15، وانطلاقا من علم المجلس بأن قضايا معايير المحاسبة والأزمة الائتمانية مدرجة على أجندة المؤتمر، فإن المجلس

¹ . أحمد الفارس: المعيار الدولي الجديد للتقارير المالية، جريدة الرأي، العدد 11076 ، الكويت، 2009/10/28 ، ص 4.

² . رضا إبراهيم صالح: أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46 -العدد الثاني-، جامعة الإسكندرية، 2009، ص.ص 20-22.

يقدم له هذه الرسالة كي يبلغ رؤساء الدول المجتمعين عن دور مجلس معايير المحاسبة الدولية، وفي ما يلي أهم ما جاء به تقرير قدمه رئيس IASB يتضمن ما جاء بالرسالة الموجهة لمؤتمر قمة العشرين:

أ. إن معايير التقارير المالية الدولية مستخدمة حالياً من قبل أكثر من 100 دولة، وبأن IASB قام بفحص معايير القيمة العادلة بشكل مكثف، وشدد على أن هذه المعايير تساهم في إضفاء الشفافية عالية الجودة على المعلومات المالية؛

ب. إن السبب الحقيقي وراء الأزمة المالية الائتمانية يعود إلى الممارسات السيئة التي اتبعت في عمليات الإقراض، واقتصر دور المحاسبة على عكس حقيقة تلك الممارسات الاقتصادية للبنوك التي كانت تحت الرقابة؛

ج. لإعادة الثقة للسوق يجب مواجهة الخسائر كاملة، ولم يكن لمعايير القيمة العادلة دور إلا أنها أظهرت الخسائر الحقيقية، ولو لم يتم استخدام معايير القيمة العادلة لساهم ذلك في تأجيل ظهور الخسائر وليس منعها؛

د. لقد أظهرت أزمة البنوك الائتمانية الحاجة لمنهجية عالمية في تشريع ومراقبة الأسواق الرأسمالية، ومسؤولية كل من IASB و FASB، وبأنه يجب أن يؤخذ بجميع أعمالها انطلاقاً من أنها أعمال للمصلحة العامة؛

هـ. يجب أن يتم الاستمرار باستخدام معايير القيمة العادلة وبشكل مكثف أكثر من السابق، وفي حالة عدم تطبيقها سوف يفقد المستثمر الثقة بالقوائم المالية، وتم الاستشهاد بنتائج الاستفتاء الذي قام به اتحاد المستثمرين العالميين لـ 597 مستثمر، والذي أشار إلى أن 79 % من المستثمرين لا يؤيدون وقف التعامل بمعايير القيمة العادلة، وأن 85 % من المستثمرين يعتقدون أنه في حالة إيقاف استخدام معايير القيمة العادلة سوف تتدنّى الثقة بالنظام البنكي.

خلاصة

أثرت العولمة بشكل مباشر على الفكر المحاسبي وهي أساس التوجهات الحديثة للتطبيقات المحاسبية، فبعد أن كانت المحاسبة كمهنة وعلم كافية للمتطلبات المحلية أصبح من الضروري مواجهة آثار العولمة عن طريق تكييف الفكر المحاسبي والرقى بالمحاسبة لمواجهة هذه التحديات الجديدة، حيث ظهر مصطلح المحاسبة الدولية ليبين هذا الأثر الكبير الذي تركته العولمة على المحاسبة خاصة مع زيادة حجم وأنشطة الشركات متعددة الجنسيات.

المحاسبة أساسا هي علم ذو طابع اجتماعي يتأثر بالبيئة المحيطة به ويؤثر فيها، حيث ميز النظم المحاسبية التنوع الكبير والاختلاف في بعض القضايا، وقد عرف القرن العشرين العديد من الدراسات التي تهتم بالنظم المحاسبية في محاولة لتصنيفها، ولعل أهم تصنيف هو التصنيف القائم على التقسيم الثنائي (أنجلوسكسوني-قاري أوروبي) وهو التصنيف الشائع، وقد بين المفكرون العديد من الدلائل حول وجود اختلاف في النظم المحاسبية، مثل الشركة الألمانية (ديلمر بينس) والتي تحولت أرباحها إلى خسائر بمجرد تغيير النظام المحاسبي المتبع من الألماني إلى الأمريكي.

ومن أجل القضاء على الاختلاف (أو على الأقل تقليله) بذلت المنظمات المهنية المهمة بالمحاسبة العديد من الجهود بغرض توحيد الممارسات المحاسبية أو التوافق بينها، ويمكن تحقيق التوحيد عن طريق اتباع إحدى الاستراتيجيات التالية: تفويض التوحيد إلى IASB، التقارب مع IAS/IFRS، تفويض التوحيد لمنظمات التوحيد الدولية الأخرى، أو الاعتماد على التوحيد الذاتي؛ مع العلم أن الجزائر تعتمد على الاستراتيجية الثانية، كما أن الاتجاه العام للتوحيد في العالم اختار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كمنهج يلقي الإجماع.

تعتبر المعايير الدولية للمحاسبة المقياس والمرجع العالمي في مجال المحاسبة، تلقى القبول العام واستعمالها عرف توسعا كبيرا في السنوات الأخيرة، تصدر من طرف هيئة هي مجلس معايير

المحاسبة الدولية IASB، هذا المجلس هو منظمة مهنية مستقلة تسعى لبناء معايير نموذجية لتشجيع التوافق الدولي والوصول إلى معايير مشتركة مع الهيئات الوطنية لإصدار المعايير، يعتمد على إطار تصوري يؤطر عمله صدر سنة 1989، ومع مرور الزمن أصبحت المعايير الدولية للتقارير المالية اللغة العالمية لإعداد التقارير المالية بلا منازع، ومع استمرار زيادة مجتمع المعايير الدولية في كل مرة يصبح أكثر تنوعا وتعقيدا خاصة مع زيادة أهمية جوانب كثيرة أهمها الإبداع الإلكتروني، فأصبح للمعايير الدولية آفاق وتحديات أبرزها المبادرة الثنائية IFRS, XBRL،

.IFRS FOR SMEs

الفصل الثالث

بيئة المحاسبة في الجزائر وحتمية الإصلاح

الفصل الثالث

بيئة المحاسبة في الجزائر وحتمية الإصلاح

تطورت المحاسبة تبعا لتطور الغاية والهدف منها، حيث كان هدف المحاسبة هو المحرك الرئيسي لتغير مفاهيمها وأساليبها، فمنذ أن كانت المحاسبة مجرد تقنية تهتم بالحساب والعد، أصبحت اليوم لغة المال والأعمال التي يستفيد منها العديد من الأطراف وعلى رأسهم المستثمرين.

وتمثل المحاسبة الدولية والمشكلات المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات البعد الدولي للمحاسبة كعلم ومهنة؛ حيث تمثل المعايير المحاسبية الدولية الحل والمرجع المحاسبي المعتمد حاليا في العالم، حيث تسعى مختلف دول لجعل نظامها المحاسبي متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبنيها أو تكييف أنظمتها المحاسبية معها.

الجزائر وكغيرها من الدول سعت لجعل نظامها المحاسبي متماشيا مع المعايير الدولية للمحاسبة، فاتجاه الجزائر إلى الانفتاح من خلال التوجه نحو اقتصاد السوق وتوقيع الشراكة الأوروبية المتوسطية والرغبة في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وغيرها، كلها عوامل رجحت فكرة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وجعله متوافق مع الأنظمة الدولية.

رغبة الجزائر في إصلاح نظامها المحاسبي تعود إلى التسعينات من القرن الماضي، إلا أن الظروف التي مرت بها الجزائر في تلك الفترة أجلت الفكرة، حيث أقدمت الجزائر على العديد من الخطوات والإجراءات في سبيل الإصلاح المحاسبي، كللت بإصدار القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي لنظام محاسبي جزائري جديد، ينهي حقبة المخطط المحاسبي الوطني ويؤرخ لعهد جديد للممارسة المحاسبية في الجزائر.

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة المالية في الجزائر

منذ الاستقلال، عرفت المحاسبة في الجزائر كعلم ومهنة العديد من التطورات نتيجة تغير الظروف والمحيط الخاص بها، لذا فإن معرفة التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر يسمح بمعرفة ظروف ودواعي الإصلاح المحاسبي، كما أن دراسة هذه التطورات يسمح بفهم المنهجية المعتمدة في الجزائر لإصلاح منظومتها المحاسبية.

المطلب الأول: تحليل التطورات الحاصلة على بيئة المحاسبة في الجزائر

كما رأينا سابقا، فإن تطور النظام المحاسبي في أي دولة يكون نتيجة للتغيرات الحاصلة على بيئة المحاسبة في تلك الدولة، حيث يؤثر تغير الفلسفة الاقتصادية والقانونية و المؤسساتية على الدور الذي تلعبه المحاسبة والهدف منها، لذلك فإن إبراز مراحل تطور المحاسبة المالية في الجزائر يعتمد على تقديم صورة واضحة حول التغيرات التي حصلت على بيئتها، حيث عرفت البيئة الاقتصادية والقانونية الجزائرية العديد من التغيرات والتي أثرت بشكل كبير على المحاسبة المالية في الجزائر.

أولا. تطور الإصلاحات الاقتصادية الجزائرية

مر إصلاح الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال بثلاث محطات رئيسية كبرى هي:

المرحلة الأولى: (1962 - 1966): وهي تمثل بداية وعودة الاقتصاد الجزائري إلى السوق بعد مرور 132 سنة من الاحتلال، تميزت بداية هذه الفترة أي في سنة 1962 بوضعية اقتصادية صعبة تميزت بغياب شبه تام للصناعات الأساسية؛ قطاع زراعي حديث يمتلكه الأوروبيون، وقطاع زراعي تقليدي يعود للجزائريين؛ الهياكل القاعدية تتركز كلها في شمال البلاد أين تتواجد الجالية

الفرنسية وشبكة التوزيع التجارية والمؤسسات المصرفية؛ وجود قطاع مصرفي مكون فقط من فروع لبنوك أجنبية متركزة أساسا في شمال البلاد.

المرحلة الثانية: (1967-1987) : وهي تمثل عهد الاقتصاد الإداري.

كان الاقتصاد الجزائري في فترة (67 - 87) اقتصادا إداريا ومركزيا يعتمد على التخطيط والملكية العامة لوسائل الإنتاج وسيطرة القطاع العام وضعف كبير للقطاع الخاص، كما أنها قامت بإعطاء الأولوية للقطاع الصناعي.

ونلاحظ ذلك على المستوى الاقتصادي من خلال ملكية الدولة لوسائل الإنتاج والأراضي، وإنشاء المؤسسات الوطنية العمومية، والقيام بالتأميم في الميادين الصناعية، المالية، والبتروولية، واحتكار الدولة للتجارة الخارجية، ومركزية آليات القرار المتعلق بتخصيص الاستثمارات وتمويلها، وتنظيم إنتاج السلع والخدمات وبيعها، وحسب استراتيجية التنمية المتبعة فإن الأولوية المطلقة منحت للقطاع الصناعي، بينما القطاع الفلاحي لم يحظ بالأهمية الكبيرة، كما تميزت تلك الفترة بضعف الامكانيات البشرية والمادية والمالية لأن السلطات كانت منشغلة بالتنظيم الإداري والانتاجي.

المرحلة الثالثة: (انطلاقا من 1988) : وهي تقابل التحول أو الانتقال إلى اقتصاد السوق.

عرفت مرحلة الانتقال إلى اقتصاد السوق عدة اتفاقات مع صندوق النقد الدولي للتعديل الهيكلي، وبدأت الإصلاحات في سنة 1988 كدفعة أولى منها استقلالية المؤسسات وتحقيق اللامركزية مما يشكل تراجعا عن الاختيار الاشتراكي، وبدأ الإصلاح المؤسسي لنظام التخطيط وتشجيع الاستثمار الأجنبي وإعادة تنظيم التجارة الداخلية والخارجية.

بدأت الدفعة الثانية من الإصلاحات في أفريل 1991، بتوقيع اتفاق مع صندوق النقد الدولي الذي اشترط إجراءات تعميق الإصلاحات الاقتصادية في مقابل القروض الممنوحة، و تميز الوضع الاقتصادي في بداية التسعينات بتراجع النمو الاقتصادي وارتفاع التضخم إلى حوالي 25.5%

بالإضافة إلى ارتفاع معدل البطالة بشكل كبير وانخفاض احتياطات الجزائر من العملة الصعبة وأصبحت لا تغطي أكثر من شهرين استيراد، ولذلك شرعت الجزائر في تصميم برنامجين اقتصاديين لوضعهما حيز التنفيذ بالاتفاق مع صندوق النقد الدولي فالأول برنامج قصير المدى (94 - 95)، أما البرنامج الثاني فتمتد فترته من 1995 إلى 1998 والذي عرف بالتعديل الهيكلي، وهو يعبر عن رغبة السلطات الجزائرية في المعالجة الجذرية لكافة المشاكل التي يعانيها الاقتصاد الوطني في كل المجالات، فبدأت باتخاذ التدابير والإجراءات المالية والنقدية التي تسمح بتحقيق نمو اقتصادي مستمر وتخفيض عجز الميزانية.

ثانيا. تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تختص المحاسبة المالية بالمؤسسات الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح، فالمؤسسة الاقتصادية هي الوحدة التي تقع على عاتقها مهمة إعداد القوائم المالية وفق المادتين 9 و10 من القانون التجاري الجزائري¹.

وبما أن المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي يتم على مستواها القيام بالممارسات المحاسبية، فإن تحليل الممارسة المحاسبية في الجزائر يمر عبر توضيح أهم مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهو ما سنوضحه في ما يلي²:

المرحلة الأولى (ما قبل 1970)

اعتمدت عملية البناء الاقتصادي في هذه المرحلة على الربح النفطي، حيث طغى التسيير الذاتي على المؤسسات الجزائرية حتى سنة 1965 نظرا للأساليب والتقنيات التقليدية المستعملة، وما يميز

1 . الجريدة الرسمية رقم 101، أمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري.

2 . بن عنتر عبد الرحمان: مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاقها المستقبلية، مقال في مجلة العلوم الانسانية، العدد الثاني، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2002، ص.ص 110-117. بتصرف.

هذه الفترة هو الاعتماد على الأسلوب التقليدي التلقائي في تنظيم وتسيير المؤسسة؛ وفي الفترة الممتدة بين 1965 و 1970 هيمنت الدولة على القطاع العام والاستمرار في إضفاء الطابع الاشتراكي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وتميزت هذه الفترة بخصوصية المبادرة بمجموعة من التأمينات للشركات الأجنبية العاملة بالجزائر والتي كانت معظمها فرنسية.

الفترة الثانية (1971-1980)

تم الانتقال من المؤسسة العامة إلى المؤسسة الاشتراكية (أسلوب التسيير الاشتراكي للمؤسسات)، وعرفت المؤسسة في هذه الفترة العديد من العوائق، داخليا من خلال ثنائية التسيير (بين المسيرين وممثلي العمال) وتعدد مراكز القرار والقيادة والاهتمام الكبير بالجانب الاجتماعي على حساب الإنتاجية والمردودية، وخارجيا (خارج محيط المؤسسة) حيث تقيدت المؤسسة بالمركزية المفرطة مما أعاقها عن أي مبادرة للنهوض والتطور.

المرحلة الثانية (ما بعد 1980) استقلالية المؤسسات

استهدفت المؤسسة في هذه المرحلة بعملية إصلاح يجعلها تأخذ على عاتقها الفعالية والكفاءة من خلال حرية العمل واتخاذ القرار للارتقاء بمستوى الأداء، وهذا ما تأكد من خلال الميثاق الوطني لسنة 1986 والذي يتمحور حول احترام معايير الإنتاج والإنتاجية عن طريق تحكم أفضل في قواعد التسيير.

وقد بدأت هذه المرحلة في 1980 عن طريق اتباع إجراءات هامين، إعادة الهيكلة العضوية من خلال تحويل مؤسسات القطاع العام إلى مؤسسات صغيرة الحجم، وإعادة الهيكلة المالية من خلال إعادة هيكلة ديون المؤسسة بإعادة تنظيم سجلات استحقاقات الفائدة ورأس المال وتصفية الذمم والاعتماد على استغلال الطاقات البشرية عن طريق اللامركزية.

المرحلة الثالثة (الخصخصة)

بعد انهيار الاتحاد السوفياتي، أصبح موضوع التحول إلى اقتصاد السوق التوجه السائد في السنوات الماضية، فزاد الاهتمام بخصخصة المؤسسات الجزائرية (بفعل الضغوطات التي يمارسها صندوق النقد الدولي) عن طريق تحويل المؤسسات العمومية إلى مؤسسات خاصة، فتح المجال أمام الخواص للاستثمار، الاعتماد على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ... الخ.

ثالثا. محطات تاريخية هامة في التشريع القانوني المؤثر على المحاسبة في الجزائر

تعتبر الجزائر من الدول التي يعتبر فيها التنظيم والتقييس المحاسبي من مسؤوليات الدولة، لذلك فإن دراسة تطور المحاسبة في الجزائر يمر عبر تحليل الجانب القانوني المنظم للمهنة، حيث يمكن تقديم قراءة للقوانين والتشريعات المتعلقة بالمحاسبة في الجزائر من خلال الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية وهي¹:

الفترة الأولى من 1962 إلى 1975: ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتقاديا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة لو توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 1962/12/31 والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية، حيث استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة متمثلا في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 PCG ، وكان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك

1 . مختار مسامح: النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية: تجارب تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، ص 4-5. بتصرف.

المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات المالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:

✓ المرسوم رقم 83/72 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية

وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية؛

✓ المرسوم رقم 84/72 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم الترخيص المهني

التكويني لخبراء المحاسبة.

الفترة الثانية من 1975 إلى 2007: تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:

القانون المدني، الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 26/09/1975 المعدل والمتمم، القانون التجاري، الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26/09/1975 المعدل و المتمم، القانون الجزائي، الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 08/06/1966 المعدل والمتمم، القانون الضريبي (الضرائب المباشرة) الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 06/12/1976 المعدل والمتمم.

وتكملة لهذه الترسانة القانونية جاء القانون المحاسبي والمتضمن في الأمر رقم 35/75 الصادر في 29/04/1975 والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يسري مفعوله ابتداء من 01/01/1976.

مما لا شك فيه أن صدور القانون الجديد الخاص بالمحاسبة فرضته من جهة اعتبارات سياسية تتعلق بالابتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل المجالات، ومن جهة أخرى ضرورة تأقلم ومسايرة أدوات

التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية مع التغيير الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الاقتصادي الجديد (الاشتراكية) من جهة أخرى.

استمر العمل بالقانون 35/75 دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، أي أن القانون أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة بداية من 1988، و البدء في التفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة، في بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي.

الفترة الثالثة من 2008 إلى الوقت الحالي: في أواخر سنة 2007، و بعد طول انتظار صدر القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي عوض مرحلة المخطط المحاسبي الوطني.

إن أول ملاحظة على هذا النص أنه أعطى للمتعاملين الاقتصاديين ولمهنيي المحاسبة مهلة سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم معه (المادة 41)، وبعد ذلك أضاف قانون المالية التكميلي لسنة 2009 سنة أخرى، أي بداية العمل به ابتداء من 01 جانفي 2010، وإذا ما قارنا هذه الفترة الممنوحة للتأقلم مع تلك التي منحت سنة 1975 نجدها طويلة نسبيا، وهذا ربما يعكس رغبة السلطات العمومية في إنجاح هذا القانون الجديد.

رابعا. تطور الهيئات المشرفة على التقييس المحاسبي في الجزائر

يهدف التقييس المحاسبي من جهة أولى توحيد طريقة عرض البيانات كما يهدف كذلك إلى وضع طرق تسجيل وتصنيف وتقييم موحدة تتميز بالعقلانية، ويمكنها أن تتلاءم مع مختلف أنواع

المؤسسات¹، وعادة ما توكل مهام التقييس في مختلف البلدان إلى مجالس أو لجان أو مؤسسات وطنية مختصة، تكلف بوضع التنظيمات والقواعد اللازمة.

حيث عرفت الجزائر العديد من الهيئات المشرفة (التابعة للدولة) على المحاسبة كعلم ومهنة، وكل هيئة كانت تعكس المرحلة الاقتصادية والقانونية التي كانت تميز الجزائر، ويمكن عرضها تاريخيا كما يلي:

1. الشركة الوطنية للمحاسبة

غداة الاستقلال، بقيت الجزائر تسير وفقا للتنظيم المحاسبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي، وكانت الشركة الوطنية للمحاسبة أول تنظيم يهتم بالمجال المحاسبي في الجزائر، وأنشأت الشركة الوطنية للمحاسبة بموجب الأمر رقم 67-205 المؤرخ في 1967/10/07، وهي عبارة عن شركة وطنية عمومية ذات طابع مهني وخدمي تقوم بدور مندوب الحسابات (محافظ الحسابات) لدى الشركات الوطنية العمومية، بالإضافة إلى دورها التوعوي من خلال إضافة الآراء والتوصيات إلى تقاريرها حول الشركات الوطنية.

2. المجلس الأعلى للمحاسبة

أنشأ المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29²، وتتمثل اختصاصات المجلس بالدرجة الأولى في تحضير المخطط الوطني للمحاسبة PCN والمساعدة على التطبيق التدريجي له، ويهتم بتنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات، ويدلي بآرائه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات المحاسبية الخاصة والموجهة إليه من المؤسسات العمومية، وكان المجلس الأعلى للمحاسبة هو الهيئة المشرفة على التقييس والتنظيم المحاسبي في

1 . فؤاد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 79.

2 . الجريدة الرسمية لسنة 1971، الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، المتضمن تنظيم مهنة المحاسبين والخبير المحاسب، ص.ص 1852-1856.

الجزائر إلى غاية صدور القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ووفقا للمادة 70 من هذا القانون فقد تم إعفاء المجلس الأعلى للمحاسبة من تسيير مهنة المحاسبة والإشراف عليها وإسنادها إلى هيئة أخرى، وبتاريخ 17/07/1995 صدر الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة¹، والذي يتضمن الاختصاص الجديد للمجلس الأعلى والمتمثل في كونه جهة قضائية عليا للرقابة البعيدة للأموال العمومية.

3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

أنشأ المصف بموجب القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، وهو منظمة وطنية مهنية تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص لممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد².

وحسب المادة 09 من القانون رقم 91-08 تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون بما يلي: السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم، إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة³.

1 . الجريدة الرسمية رقم 39، الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995، المتعلق بمجلس المحاسبة.

2 . الجريدة الرسمية رقم 20، المتضمنة القانون رقم 91/08 المؤرخ في 27/04/1991، المنظم لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص.ص 651-658.

3 . محي الدين محمود عمر: مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2007/2008، ص 109.

4. المجلس الوطني للمحاسبة

أحدث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، شرع في النشاط منذ مارس 1998، وهو جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، وهو تحت سلطة وزير المالية¹.

يقوم المجلس بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن المجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشير له المجالس المنتخبة، والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

5. المديرية العامة للمحاسبة

وتسمى بالمديرية المركزية للمحاسبة وأحدثت ضمن هيكل وزارة المالية²، وتهتم المديرية العامة للمحاسبة بالمحاسبة العمومية (محاسبة القطاع العام)، إلا أنه يوجد مديرية فرعية تابعة لمديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية، تسمى المديرية الفرعية لتوحيد مقاييس المحاسبة التجارية، وهي مكلفة بما يلي:

✓ المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على المؤسسات والهيئات التي يحكمها القانون التجاري ومتابعتها وتنفيذها والمساهمة في الشغال الخاصة بهذا الميدان؛

1 . الجريدة الرسمية، العدد رقم 20، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، ص.ص 651-658.

2 . الجريدة الرسمية رقم 75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 ، المؤرخ في 2007/11/28، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

✓ المساهمة في الأشغال التي شرعت فيها المؤسسات والهيئات في مجال توحيد مقاييس المحاسبة التجارية؛

✓ دراسة وتحضير واقتراح التدابير المتعلقة بممارسة الوظائف المحاسبية، طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

6. لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها

على غرار لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC ولجنة عمليات البورصة في فرنسا أنشأت الجزائر لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها سنة 1993.

ومن أهم صلاحيات هذه اللجنة، التأكد من أن الشركات المقبول تداول قيمها المنقولة في البورصة تتقيد بالأحكام التشريعية والتنظيمية السارية عليها ولا سيما مجال القيم المنقولة وعقد الجمعيات العامة، وتشكيله اجهزة الإدارة والرقابة وعمليات النشر القانونية وخاصة القوائم المالية ... الخ¹.

7. الهيئات الجديدة المنظمة للمهنة وفقا للقانون رقم 01-10

في 29 جوان 2010، صدر القانون رقم 01-10 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي قدم عدد من الهيئات التي ستتولى مهمة التقييس المحاسبي في الجزائر، ويمكن أن نتطرق لهذه الهيئات كما يلي:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق المادة 14 من القانون 01-10؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق المادة 14 من القانون 01-10؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق المادة 14 من القانون 01-10؛

1 . الجريدة الرسمية، العدد 34، مرسوم تشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23/05/1993، المتعلق ببورصة القيم المنقولة، ص.ص 4-11.

- **المجلس الوطني للمحاسبة:** نصت المادة 14 من القانون 01-10 على أنه يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

وجاء في المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 على أن يتولى المجلس مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية¹.

المطلب الثاني: مراحل تطور المحاسبة المالية في الجزائر

بعد استعراض أهم التغيرات الحاصلة على بيئة المحاسبة في الجزائر، يمكن استعراض تطور المحاسبة في الجزائر ومميزات كل مرحلة من خلال المراحل الزمنية الثلاث التالية²:

أولا. المرحلة الأولى: استمرار المخطط الفرنسي (المخطط المحاسبي العام PCG)

وهي الفترة الممتدة بين 1962 إلى غاية 1975 حيث استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام PCG كان قد صدر في 1957 ، وقد أعتبر حينها كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة، لكن ومع بدء بروز تنظيم اقتصادي جديد يعتمد على النظرية الاشتراكية مرجعا له، بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير، وغير بعيد عن هذا تميزت هذه المرحلة أيضا من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على مهنة المحاسبة وهو المجلس الأعلى

1. الجريدة الرسمية رقم 07، المرسوم التنفيذي رقم 11/24، المؤرخ في 2011/01/27، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

2 . حسياني عبد الحميد: أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص.ص 98-103.

للمحاسبة، كما تم تدعيم العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب بالأمر رقم 71-82 الصادر في 29/11/1971.

وتميزت هذه المرحلة أيضا بالتحضير للمرحلة المقبلة من خلال إسناد مهمة التحضير والتنميط المحاسبي للمجلس الأعلى للمحاسبة والذي أسند بدوره عملية الإحلال والتنميط إلى لجنة التنميط التابعة إليه لكن ما طبع هذه الأخيرة هو الضعف الطاقم المكون لها حيث كان عددهم أربعة كلهم من المختصين في المحاسبة دون إشراك مختصين آخرين لهم علاقة بالمحاسبة علي غرار المالية، كم تم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني الفرنسي بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي ساهم في إرساء مخطط الوطني لبلاده، وهنا كانت ظهور بؤادر المرحلة الثانية.

ثانيا. المرحلة الثانية: ظهور المخطط الجزائري (المخطط المحاسبي الوطني PCN)

وتمتد من سنة 1975 إلى 2007 حيث وفي 1975 وبعد إصدار العديد من القوانين الخاصة لمحاولة التخلص من الإرث الاستعماري، صدر الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق ل 29 افريل سنة 1975 ، والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يبدأ العمل به ابتداء من 01 جانفي 1976 وكما كان لصدور هذا القانون الجديد اعتبارات سياسية بالتخلص من التشريع الفرنسي كان له أبعاد أخرى منها محاولة التأقلم ومسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية في ظل التوجه الاقتصادي الجديد ذات الطابع الاشتراكي المحظ.

وقصد التكيف مع التغيرات الحاصلة في بيئة المحاسبة، عرف المخطط المحاسبي الوطني عدة تعديلات كما يلي¹:

1. MEROUANI, Samir: o.p.cit, p 60.

- القرار رقم 185/DC/DE/89/047 والصادر في 1989/08/29 والمتعلق بالعمليات المحاسبية المتعلقة باستقلالية المؤسسات حيث تم إضافة الحسابات التالية:
 - ✓ فيما يخص مساهمات الشركاء تم تقسيمها إلى مطلوبة وغير مطلوبة وإلى نقدية وعينية؛
 - ✓ استحداث حساب الموثق؛
 - ✓ استحداث القروض السندية كحساب فرعي من ديون الاستثمار؛
 - ✓ تقسيم الحساب الخاص بالأرباح إلى حسابات خاصة كالحساب الخاص بالأرباح السهم بالأرباح الموزعة على العمال.
- القرار رقم 046/F/DC/DE/90635 والصادر في 1990/03/11 والمتعلق بكيفية تسجيل ومعالجة حصص أرباح العمال من المؤسسة؛
- الأمرية رقم 95/001 والصادرة 1995/10/02 والمتعلقة بالمعالجة المحاسبية لإشتركات رأس المال الممنوحة من طرف الدولة لتسيير مساهمات رأس المال المؤسسات العمومية (د/ 41 من PCN قيم منقولة)؛
- الأمرية رقم 518 والصادرة في 1997/04/21 والخاصة بالمعالجة المحاسبية وكيفية إعادة دمج فرق إعادة التقييم؛
- تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع القطاع الفلاحي (القرار المؤرخ في 1987/09/13)؛
- تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع التأمينات (القرار المؤرخ في 1987/09/13)؛
- تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع البناء والأشغال العمومية (القرار المؤرخ في 1988/09/11)؛

- تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع السياحة (القرار المؤرخ في 14/03/1989)؛
- تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع القطاع البنكي (النظام رقم 92-02 المؤرخ في 17/11/1992)؛

- تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة (القرار المؤرخ في 09/10/1999).

وبعد كل هذه لإصلاحات وظروف عديدة اضطرت الجزائر مرة أخرى لتعديل المخطط الوطني للمحاسبة ولهذا شكلت لجنة خاصة أشرفت علي عملية الإصلاح الجديدة، لكن هذه المرة أسندت إلي خبراء فرنسيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي والمجلس الخبراء المحاسبين الفرنسيين والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسي¹، وبعد عناء طويل ومد وجزر استمرت لسنوات بدأت المرحلة الثالثة من تاريخ المحاسبة في الجزائر بظهور النظام المحاسبي المالي

ثالثا. المرحلة الثالثة: النظام المحاسبي الجديد

وتمتد من سنة 2007 إلى يومنا هذا، حيث وفي سنة 2007 صدر القانون رقم 07-11 الصادر في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي الذي عوض عند تطبيقه المخطط المحاسبي الوطني، وهذا وقد اعتمد المشرع الجزائري في صياغته لهذا النظام على المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS، وقد أعطى المشرع الجزائري فترة سنتين كاملتين للمتعاملين الاقتصاديين والمحاسبين للتأقلم مع هذا القانون الجديد لبدء العمل به من سنة 2010 محاولة منهم في إنجاح هذا النظام؛ وسنتطرق بالتفصيل لمضمون النظام المحاسبي المالي في العناصر القادمة.

1 . مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 172.

المبحث الثاني: الظروف الداعية للإصلاح المحاسبي في الجزائر

بعد استعراض مختلف الظروف التي مرت بها المحاسبة وبيئتها في الجزائر، أدت التطورات الحاصلة في العالم ومحدودية المخطط المحاسبي الوطني إلى إقدام الجزائر على القيام بعملية الإصلاح المحاسبي، هذا الأخير أملت ظروف عديدة (داخلية وخارجية).

سنستعرض في ما يلي أهم الظروف الداعية للإصلاح المحاسبي في الجزائر، بدراسة محدودة المخطط المحاسبي الوطني، أهم الأسباب الداعية إلى الإصلاح، أهمية وأهداف الإصلاح، والفوائد المتوقعة من استجابة الجزائر للمرجعية الدولية.

المطلب الأول: محدودية التقييس المحاسبي المعتمد على المخطط

المحاسبي الوطني

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975 دليلا لمنظومة الحسابات في الجزائر يلبي احتياجات الاقتصاد الإشتراكي وخصائصه، لم يتغير هذا المخطط رغم التحولات التي عرفت الجزائر خاصة انتقالها إلى نظام اقتصاد السوق بفتح المجال للاستثمار الأجنبي والوطني من خلال تحرير الأسواق وخصوصة المؤسسات العمومية وإجراء إصلاحات على النظامين البنكي والضريبي، فأصبح هذا المخطط لا يتماشى مع هذه المستجدات رغم المحاولات المتكررة لتحسينه.

إن نظام اقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو ومردودية المؤسسة، وضعيتها المالية وقدرتها على توزيع أرباح، ومن ثم تحسين فعالية إتخاذ القرارات، وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني (1975)، التي تعطي

الأولية للاستجابة لاهتمامات لمصالح الضريبية، وتوفير معلومات لإعداد الحسابات الوطنية، في حين نجد أن احتياجات المقرضين والمستثمرين للمعلومات المالية لا تلبىها هذه القوائم. ولقد تم توجيه انتقادات حادة لهذا المخطط يمكن تلخيصها في العناصر الآتية:

أولاً. غياب الإطار المفاهيمي النظري

يعرف الإطار المفاهيمي النظري في نظرية المحاسبة بأنه: "مجموعة منظمة من الأهداف والمبادئ الأساسية المتسقة فيما بينها، والتي بفضلها يمكن إصدار معايير متسقة وتحديد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية"¹.

فالإطار المفاهيمي النظري يقدم الأهداف المتوخاة من المحاسبة والمفاهيم المتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومات المالية، المبادئ المحاسبية الأساسية والإتفاقات المحاسبية الأساسية، ويعتبر وجود إطار مفاهيمي نظري ذو أهمية بالغة بالنسبة للجهة المصدرة للمعايير ولمستعملي المعلومات المحاسبية، يمكن شرحها في ما يلي²:

1. بالنسبة للجهة المصدرة للمعايير المحاسبية:

يمثل الإطار المفاهيمي النظري مرجعية في إصدار معايير محاسبية منسقة أو تعديلها عند الضرورة، مما يسهل حل المشاكل المحاسبية المطروحة، ويمكن للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية من الربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي.

كما إن وجود إطار مفاهيمي نظري يجعل الهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية أكثر شرعية في إلزام الأطراف المعنية بالمعايير المحاسبية بتطبيقها مما يحفظ لمهنة المحاسبة مكانتها، ففي

1 . Bachagha, S: pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché. algerie: dar alhoda. 2003, p10.

2 . رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير. الأردن: دار وائل للنشر. 2006، ص 112.

الولايات المتحدة الأمريكية وجهت للمجتمعات المهنية التي كانت قبل 1973 انتقادات بخصوص افتقارها لإطار فلسفي متكامل لحل المشاكل المحاسبية المطروحة.

2. بالنسبة لمستعملي المعايير المحاسبية:

تتمثل القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني في الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج والتي هي في خدمة الدولة باعتبارها الجهة المخولة بتحصيل الضرائب، وأصبح الهدف من المحاسبة هدف جبائي، فإعداد الميزانية المحاسبية الختامية وجدول حسابات النتائج يتم في ظل التقيد بالقوانين والإجراءات الضريبية بهدف تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة في الوقت الذي يهتم فيه المستثمرون والمقرضون بالقيم الحقيقية.

حاليا تغير المشهد الاقتصادي الجزائري، أصبحت المؤسسة تهدف أساسا إلى خلق الثروة من خلال عمليات الاستغلال، مما يستدعي تجسيد هذا الهدف في النظام المحاسبي للمؤسسات من خلال وضع مؤشرات معيارية محاسبية تمكن من قياس هذه الثروة التي تعتبر الاهتمام المشترك لمختلف مستعملي القوائم المالية (المساهمين، المستثمرين، الإدارة الضريبية، البنوك وغيرها).

ثانيا. نقائص متعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني

إن المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 لا يؤدي إلى توفير كل المعلومات المالية والمحاسبية التي يحتاجها المستثمرون ولا تملك القوائم المالية قيمة تجانسية أي قابليتها للمقارنة زمانيا ومكانيا، ففي هذا الشأن، سجلت انتقادات كثيرة لهذا المخطط من الناحية التقنية أهمها:

- لا يوضح المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بشفافية الوضعية المالية للمؤسسة وذلك بسبب الغموض في مفهوم دورة الاستغلال من خلال التمييز بين عمليات الاستغلال والعمليات خارج الاستغلال، فهذا المخطط أخذ بالمفهوم الضيق لدورة الاستغلال والذي يحصرها في العمليات المتعلقة بالإنتاج والبيع والشراء، في حين تبنت هيئات صناعة المعايير المحاسبية المشهورة دوليا،

منها لجنة معايير المحاسبة الدولية والمجلس الأمريكي للمحاسبة المالية لمفهوم أوسع لدورة الاستغلال والذي يعبر عن تلك العمليات التي لا تتعلق بدورتي الاستثمار ولا التمويل؛

- نتيجة الاستغلال (حسب المخطط المحاسبي الوطني) تعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح بواسطة عمليات الاستغلال وعمليات أخرى ناجمة عن سياسات مختلفة ليس لها علاقة بدورة الاستغلال وهي السياسة المالية (الممثلة في تكاليف ومنتجات مالية)، سياسة الإهلاكات (الممثلة في حصص الإهلاكات)، ومن فهذه النتيجة لا تصلح مؤشرا لقياس الأداء الاقتصادي للمؤسسة؛

- اعتماد تصنيف حسابات الأعباء والنواتج حسب طبيعتها يؤدي إلى الحصول على مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف وظائف المؤسسة، في المقابل يسمح التصنيف الوظيفي بالحصول على تكلفة الإنتاج ومختلف الأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية دون إعادة معالجة المعلومات المحاسبية¹، وعليه يتضح إهمال المخطط المحاسبي الوطني لدور محاسبة التكاليف رغم وجود التكامل بينها وبين المحاسبة المالية؛

- المعالجة المحاسبية لعمليات المؤسسة يتم وفق مقارنة قانونية، وكمثال على ذلك، نجد أن المؤسسة تقوم بكراء أصول إنتاجية أو غير إنتاجية عوض أن تشتريها، ولا تتضمنها الميزانية المحاسبية (حسب المخطط المحاسبي الوطني) في جانب الأصول لأنها ليست ملكا للمؤسسة، غير أنها من الناحية الاقتصادية ساهمت هذه الاستثمارات المستأجرة في نشاط المؤسسة وخلق الثروة؛

- اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية والذي جعل عملية المقارنة الزمنية بين القوائم المالية تفقد معناها نظرا لموجة التضخم التي عرفت الجزائر منذ بداية الإصلاحات الاقتصادية الكبرى في سنة 1988؛

1 . شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية. الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية. 2008، ص17.

- القوائم المالية التقليدية التي جاء بها المخطط المحاسبي الوطني لا تمكن المستثمرين من معرفة أسباب تغيرات الخزينة والعوامل المتحركة فيها، فالميزانية الختامية تظهر الخزينة كرسيد فقط، وهكذا يصعب عليهم متابعة تطور وضعية التوازن المالي للشركة التي يستثمرون فيها.

المطلب الثاني: أسباب انتهاج الجزائر للنظام المحاسبي المالي

لقد كان للإصلاحات و الخيارات التي قامت بها الجزائر في ظل انتهاجها لاقتصاد السوق، دور مهم و ضرورة حتمية لاستبدال التشريع المحاسبي القديم تحت اسم المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 بالنظام المحاسبي المالي سنة 2007 نظرا لعدم مسايرته للتطورات الاقتصادية الجديدة. ومنذ تبني المخطط الوطني للمحاسبة الذي تم اعتماده في 29 أبريل 1975 وخلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص (مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري، امتيازات المرفق العام، عقارات التوظيف وغيرها) كما اتضح من خلال التجربة أن المخطط المحاسبي الوطني لا يمكننا من مواكبة الأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة التي انبثقت عن العولمة المالية والاقتصادية ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعملين لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات¹.

ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت الجزائر للقيام بعملية الإصلاح المحاسبي داخليا وخارجيا كما يلي:

1 . كتوش عاشور: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف-، ص 295.

الفرع الأول: الأسباب الداخلية

هناك العديد من الأسباب التي أدت بالجزائر إلى إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، فبالإضافة إلى النقائص التي ظهرت عليه، هناك أسباب أخرى سرعت التوجه نحو الإصلاح من أهمها¹:

1. التوجه نحو اقتصاد السوق:

إن تخلي الجزائر على النظام الاشتراكي والتوجه نحو اقتصاد السوق، والذي أدى بها إلى تخلي الدولة عن احتكارها للنشاط الاقتصادي، وفتح المجال أمام رجال الأعمال للاستثمار في شتى القطاعات؛ ويتحدد مفهوم السوق أساسا من خلال تنظيم تنافس الأسواق بحيث يتمتع مختلف الأعوان الاقتصاديون بكامل الحرية في اتخاذ القرار، وهو ما يتطلب توفر نظام محاسبي يعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات، ويسمح بتوفير المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات الرشيدة.

2. الخصخصة:

فبعد التخلي عن النظام الاشتراكي، والتوجه نحو اقتصاد السوق أصبح من الضروري تحويل ملكية القطاع العام إلى القطاع الخاص، وهو ما يدعى بعملية الخصخصة، والتي تعني منح القطاع الخاص دور متزايد داخل الاقتصاد أي أنها الرغبة في التحرر الاقتصادي بالدخول في اقتصاد السوق، ومواكبة النظام العالمي الجديد، بما فيه تطورات مهنة المحاسبة التي تعتبر وسيلة اتصال ضرورية لتحديث المجالات المالية، حيث تسمح الخصخصة بإمكانية رفع عدد المعاملات والصفقات وتحسين سوق الأوراق المالية، ومما يتيح فرص جلب المستثمرين المحليين وكذا الأجانب، وتوفير طرق تمويل جديدة.

1 . حساني عبد الحميد: أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص.ص 108-109.

3. عقود الشراكة مع الدول الكبرى:

إن الجزائر وفي إطار سعيها المتواصل نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي وتحقيق مزيد من الانفتاح وبغية الاستفادة من مزايا الانضمام إلى تكتلات اقتصادية قوية دوليا، وللمساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني وزيادة تنافسيته دخلت الجزائر من أجل ذلك في شراكة مع الإتحاد الأوروبي، يركز إطارها القانوني بالأساس على اتفاقية الشراكة الموقعة بين الجانبين في 2002/04/22، والذي دخل حيز التطبيق في 2005/09/01، والذي يأتي في مرحلة تتميز بانتهاج إصلاحات ترمي إلى التكيف مع متطلبات اقتصاد السوق، والتناسق في بعض جوانبها مع التجارب الأوروبية، وهو ما ينطبق على الإصلاح المحاسبي في الجزائر الذي يأتي بعد تجربة مماثلة في الإتحاد الأوروبي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وتعزيز أهداف الشراكة بين الطرفين يصبح العمل في بيئة محاسبية موحدة أمرا ضروريا يتوجب العمل على تحقيقه، بالإضافة إلى سعيها للانضمام لمنظمة التجارة العالمية والذي يلزم أيضا الجزائر لتوفير البيئة المناسبة للدول الكبرى حتى تقبل بانضمامها ومنها البيئة المحاسبية.

4. تنشيط السوق المالية (البورصة) الجزائرية:

إن التطور الحاصل في المحاسبة والذي ينجم عنه نشوء المعايير المحاسبية الدولية يرجع ظهوره إلى متطلبات العولمة المالية، من عولمة الأسواق المالية والاستثمارات الرأسمالية، هذه الأخيرة تحتاج إلى تقارير محاسبية واضحة من شأنها توفير المعلومة المحاسبية المناسبة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

كما أن للأداء المالي الناتج عن تطور الهندسة المالية، وللابداعات المالية الحديثة الأثر الكبير في تحرير القطاع المالي من كل أنواع القيود التي تعيق انسياب الأموال بين الدول، والجزائر كغيرها من الدول ليست بعيدة عن آثار العولمة المالية، وخاصة بعد إنشاء بورصة الجزائر، وتشجيع

الاستثمار المحلي والأجنبي أصبح عليها أن تعمل على إقامة نظام محاسبي فعال من شأنه توفير معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.

الفرع الثاني: الأسباب الخارجية

إضافة إلى الأسباب الداخلية التي ذكرناها، فإن الجزائر تعرضت لضغوط خارجية حتمت عليها القيام بعملية الإصلاح المحاسبي، أهمها:

- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسات العالمية، والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة، لجنة بازل) قصد الإلتزام بالمعايير الدولية؛
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الإقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي إرتباط المحاسبة بالتوجه الإقتصادي الجديد؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أي خدمة في الأسواق المالية الدولية، الامتثال للمعايير الدولية للمحاسبة؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر من حيث تجميع حساباتها مع الشركة الأم أو المقارنة؛
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقيته من مشاكل وتكلفة اختلاف النظم المحاسبية، سواء من حيث الإجراءات أو إعداد القوائم المالية.

المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي وأهدافه

قامت الجزائر بالقيام بالإصلاح المحاسبي رغبة منها في تحقيق مجموعة من المزايا والأهداف، نوجزها في ما يلي:

أولا. أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

تتمثل المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر في العناصر التالية¹:

- يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الإصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا؛

- النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة، ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة، ويؤدي ذلك إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر؛

- النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد، من خلال تشديد الرقابة على حسابات المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري؛

- يعرف النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل والتقييم المحاسبيين، بما يسهل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ، الفرضيات

1 . بكيجل عبد القادر، مرجع سابق، ص.ص 59-60.

والاتفاقيات، وعلى قواعد واضحة تضمن مزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم، كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة¹؛

- يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية؛

- سيعزز النظام المحاسبي المالي من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي، بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق؛

- يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، بما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد، ويعمل ذلك على تشجيع الادخار والخصخصة وإنشاء شركات مساهمة مقيدة في البورصة، لأن إنتاج معلومة مالية موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات؛

- يشجع الاستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين.

ثانيا. أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي والذي اعتمد في إطاره التصوري على المعايير المحاسبية الدولية، تم إعداده بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها²:

1. EL BESSEGI, Mourad: le nouveau système comptable financier algérien. el watan économie. Algérie: du 15 au 21 janvier 2008, p14.

2 . MEROUANI, Samir: o.p.cit, p 92.

- نشر معلومات وافية، صادقة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد على فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين؛
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات؛
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نشاطها في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية؛
- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا؛
- تعريف الإطار المفاهيمي بما فيه مجال التطبيق، مستخدمي البيانات المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، مبادئ المحاسبة والاتفاقيات القاعدية ... الخ؛
- قواعد التقييم العامة والخاصة، حيث يضم مختلف قواعد التقييم المحاسبي وكذا متابعة العمليات؛
- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر؛
- تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الجزائرية ونظيراتها الأجنبية¹؛
- تعزيز مكانة الجزائر والثقة في نظامها المحاسبي لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات)؛

1 . مقراني عبد الكريم: قمان عمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 4.

- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛

- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصادقية؛

- ترقية التعليم المحاسبي والتسيير بالارتكاز على قواعد مشتركة؛

- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول¹.

المطلب الرابع: الفوائد المتوقعة من استجابة الجزائر للمعايير الدولية

للمحاسبة

أصبحت المعايير المحاسبية الدولية المرجعية الدولية في المحاسبة، وعليه فإن أي إصلاح أو تطوير في النظام المحاسبي لأي بلد يهدف إلى الاستفادة من هذه المعايير، وهو من بين الأسباب التي جعلت الجزائر تسعى لإصلاح نظامها المحاسبي بشكل يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية، حيث يمكن حصر أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في الجزائر من خلال النقاط التالية²:

- يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، بما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد، ويعمل ذلك على تشجيع الادخار والخصوصية وإنشاء شركات مساهمة مقيدة في

1 . كتوش عاشور، مرجع سابق، ص.ص 292-294.

2 . زين يونس: تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة وحدة تسيير المنتج للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI-، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2008/2009، ص.ص 114-115.

البورصة، كما إن إنتاج معلومات مالية موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات؛

- التطور الاقتصادي الذي تشهده الجزائر والاتجاه نحو اقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركة كافة الفعاليات الاقتصادية والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمالية المطبقة في الشركات، ولاسيما السعي نحو تطبيق النظم العالمية في هذا المجال؛

- تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه، وإن التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة من شأنه طمأنة المستثمرين الخارجيين والمحليين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي و احتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية؛

- وجود بعض الشركات المشتركة مع دول عربية ومع دول الإقليم أصبحت تطبق المعايير الدولية للمحاسبة؛

- تكتسي أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة إلى ترقية التعليم المحاسبي في الجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، مما يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية؛

- تطور عدد شركات المساهمة وسعيها نحو استقطاب المساهمين للاكتتاب بأسهمها من خلال إقناع المساهمين بأنها تتبع أفضل النظم التقنية والإدارية العالمية وكذلك تتبع المعايير الدولية للمحاسبة؛

- حاجة شركات النفط المحلية وفروع الشركات الدولية إلى التعامل مع الشركات الأجنبية والتي تحتاج إلى أسس محاسبية واضحة، ويمكن الاتفاق على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة؛

- الوصول إلى قوائم مالية للمركز المالي والدخل والتدفقات النقدية واضحة الأسس يمكن فهمها من قبل متخذي القرارات بشكل أسهل نظرا لمعرفة الأساس الذي أعدت وفقه.

المبحث الثالث: منهجية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

أصبح إصلاح النظام المحاسبي الجزائري ضرورة ملحة في ظل الظروف الداخلية والخارجية، فالإقتصاد الجزائري المتوجه نحو تدعيم الانفتاح لا يخدمه نظام محاسبي مبني على مخطط وطني يخدم الدولة بغض النظر عن المستثمرين، والضغط التي تتعرض لها الجزائر بعد توقيع الشراكة الأوروبية المتوسطية والسعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والانتشار الكبير للمعايير المحاسبية الدولية حتمت على الجزائر المضي قدما في عملية الإصلاح المحاسبي.

شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 في عملية الإصلاح وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الأول: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر

باشرت الجزائر (وزارة المالية) عملية إصلاح نظامها المحاسبي، ومن أجل ذلك فقد اتبعت ما يلي:

أولا. أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني

تكفل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني* بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني، وقد شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني من خلال تشخيص مجال تطبيقه، إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد، وصياغة نظام محاسبي جديد.

باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم المخطط المحاسبي الوطني عن طريق إعداد استمارات استجواب احتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة تقييم المخطط المحاسبي الوطني، وقد أرسلت

*. تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة CNC بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 المؤرخ في 1995/09/25 باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية.

الاستمارة الأولى إلى ممارسي مهنة المحاسبة وكان ذلك في شهر جانفي من سنة 1999، 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، وقد شملت هذه الأخيرة عددا أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين¹.

اشتملت الاستمارة الأولى على جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الاعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية والعمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير، أما الجزء الثاني من الاستمارة فقد خصص إلى أحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، وقواعد التقييم. أما فيما يخص استمارة الاستبيان الثانية، فكانت الأسئلة فيها مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق وكذلك بطرق التقييم. على ضوء الإجابات التي استلمتها لجنة المخطط المحاسبي الوطني، اختارت اللجنة مراجعة المخطط دون تغييره حتى لا يؤثر ذلك وبمس الممارسة المحاسبية من جهة، ولارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي من جهة أخرى، وقامت اللجنة 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 حول²:

1 . صالحى بوعلام: مرجع سابق، ص 71.

2 . Bouraoui, N: Néssite d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, mémoire de magister en science de gestion, ESC, Alger , 1998, p 145.

✓ يقدم فصل خاص بالمبادئ، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛

✓ إعادة النظر في عدد، شكل ومحتوى القوائم المالية؛

✓ إعادة النظر في قائمة الحسابات والعمل على إثرائها بما يستجيب لاحتياجات مستخدميها.

وهناك اقتراحات أخرى للجنة لاسيما في الحالات التالية:

✓ إعادة النظر في طرق التسجيل، التقييم؛

✓ إعادة النظر في الهيكل، من خلال تسميات ومحتوى بعض أصناف الحسابات، مع ضرورة

الأخذ في الاعتبار المعايير المستعملة على المستوى الدولي.

ثانيا. أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين

توقفت أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001، وتم الإعلان عن مناقصة دولية

خاصة بموضوع الإصلاح المحاسبي سنة 2001 بإشراف وزارة المالية، حيث تم إسناد هذا العمل

إلى مجموعة الخبراء الفرنسيين* وذلك بتمويل من البنك الدولي، وقد باشرت المجموعة عملها في

شهر أفريل من سنة 2001 على أن تنتهي أشغالها بعد 12 شهرا حسب مدة الأشغال المحددة¹،

لكن هاته المدة لم تحترم إذ لم تنته الأشغال في وقتها المحدد، وقد تم إعداد برنامج عمل للمجموعة

على أربعة مراحل.

المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين

المعايير المحاسبية الدولية، حيث تضمن تقرير المجموعة أساسا نقائص المخطط المحاسبي

الوطني، أوجه الاختلاف مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية، مجموعة من التوصيات.

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

*. هم مجموعة من الخبراء الفرنسيين التابعين للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي CNCF، المجلس الأعلى

لمصنف خبراء المحاسبة CSOEC، الهيئة الوطنية لمحاظفي الحسابات CNCC.

1 . صالحى بوعلام، مرجع سابق، ص 72.

• **الخيار الأول:** المحافظة على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الأصلي، وحصر عملية

الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني الجزائري، إلا أن هذا الحل لا يضمن التوافق مع الممارسات التي تضمنها معايير المحاسبة الدولية ولا يساهم بشكل حقيقي في عصنة المخطط المحاسبي الوطني؛

• **الخيار الثاني:** تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع المرجعية الدولية للمحاسبة، يتضمن

هذا الخيار الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنائه وهيكله والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية للمعايير المحاسبة الدولية؛

• **الخيار الثالث:** إعداد نظام محاسبي جديد كلياً، استناداً للتطبيقات والمفاهيم والقواعد والحلول

التي أرسنها لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص الاقتصاد الوطني.

بعد دراسة وفحص الخيارات السابقة من قبل هيئات المجلس، قام المجلس الوطني للمحاسبة بقبول وتبني الخيار الثالث، أي تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي SCF، المتوافق والمنسجم مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، في مختلف الجوانب لاسيما في الإطار التصوري، المصطلحات المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم و القوائم المالية.

المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.

قامت مجموعة الخبراء بتقديم مشروع نظام محاسبي جديد، وقد تضمن هذا المشروع 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:

اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يلزم اعتماد 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، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنيًا 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 ثانٍ لنظام محاسبي مرفوقاً بالإجابات عن الأسئلة التي طرحت في 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.

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

الدولية.

ببلوغ المرحلة الثالثة، تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين اشتمل على¹:

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛
- تنظيم أربعة (04) تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت موجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

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

المطلب الثاني: عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي

يتطلب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح وفق ما يقتضيه هذا الأخير ما يلي²:

أولا. تحضير المؤسسات الجزائرية:

يخضع تحضير المؤسسات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب رأس المال والعمال، وهذا لمراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات هذا الأخير، وفي هذا المجال جاءت خطوة وزارة المالية في التمييز بين المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي وفق ما جاء في محتوى المادة 25 من القانون 07-11 أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة باعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية (ماعدات الوحدات الصغيرة) الميزانية، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، وملاحق تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

1 . مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 173.

2 . يمينه ختروسي: تكيف الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي- ، 08/07 ديسمبر 2010، ص.ص 3-5.

أما بالنسبة للمؤسسات المصغرة فهي ملزمة فقط بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة.

ثانيا. تحديث الأطر التشريعية والجبائية:

بما أن المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لأهداف ومتطلبات الإقتصاد المخطط ولا سيما الإدارة الجبائية، فيجب دراسة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على فروع القانون الجزائري (القانون التجاري، القانون العام للضرائب والرسوم المماثلة، والقوانين التنظيمية ذات العلاقة) ومحاولة تحديث وتكييف هذه الأخيرة، وهذا بسبب التباعد بين القانون وقواعد النظام المحاسبي المالي حيث يعبر الأول عن الطبيعة القانونية للمعاملات، أما الثاني فيعبر عن المضمون الإقتصادي لها. كما أن العمل على التماشي مع متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يستوجب على المؤسسات أن تقدم في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين النتيجة المحاسبية والأعباء الجبائية الواردة في جدول حساب النتيجة، وهذا يتطلب تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، ويمكن ذكر العناصر التي تؤدي إلى الاختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية في النقاط التالية:

- تقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة الانخفاض في القيمة، باعتبار أن النظام الجديد ينتهج مدخلا اقتصاديا وماليا؛
- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، وتقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب ولا سيما الضرائب المؤجلة، حيث يمكن وجود انحراف بين تاريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة، وتاريخ الأخذ بهذه الأعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة؛

- فائض القيمة في الأجل الطويل والناتج من التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية كتعويض نزع الملكية، الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية، لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، وأي نفقات وأعباء غير مبررة من طرف إدارة الضرائب؛

- العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ في الحسبان عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

ثالثا. تحضير المحترفين والممارسين للمهنة:

- يجب على المهنيين السعي للمعرفة الجيدة لهذا النظام والإتقان العملي في مجال ممارساته المحاسبية، وبهدف التكيف مع التغيرات الوطنية والدولية يجب العمل وفق الإجراءات الآتية¹:
- فتح المجال أمام مهنة المحاسبة لمناقشة المهنيين الاجانب لا سيما أمام مكاتب المراجعة والاستشارات الكبرى وتمكين هذه الشركات من إمكانية التصديق على الحسابات، لأن العولمة وتحرير مهنة المحاسبة هي واحدة من أهم الظواهر التي سوف تمس في السنوات القادمة بالمهنة؛
- العمل على تحقيق الأهداف المنتظرة من خلال دعم مقدرة المهنيين الجزائريين على تعظيم قدرة تنافسية مؤسساتهم على مستوى الأسواق الدولية؛
- الانضمام إلى برنامج التدريب في الاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي؛
- تشجيع التعاون الاستراتيجي بين المهنيين الجزائريين والمحترفين الأجانب.

1 . Hamdi, M Lamine: La profession comptable au Maghreb, Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie, Tunisie. document de séminaire. 2006, p.p 12-13.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة يجب أن تُظهر فترتين، الأولى هي الفترة التي تعرض فيها المؤسسة معلومات كاملة مقارنة والموضحة في الشكل بفترة المقارنة، أما الثانية فهي الفترة التي يتم فيها التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي والتي يتم في نهايتها تقديم القوائم المالية معدة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مع المعلومات المقارنة لها للسنة الماضية. ويشار إلى هذه المرحلة في الشكل بمرحلة التقرير الأول حسب (SCF).

وعموما فإن الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي يتطلب ما يلي¹:

1. على المؤسسة عند إعداد الميزانية الافتتاحية والإفصاح عنها أن تقوم بـ:

- إعداد الميزانية الافتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي وكذلك الحسابات المقارنة للفترة الماضية؛

- التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية والقوائم المالية المقارنة؛

- تحميل الأموال الخاصة في الميزانية الافتتاحية كل التسويات المرتبطة بتطبيق (SCF)؛

- عرض في الملحق شرح مفصل عن أثر تطبيق (SCF) على الوضعية المالية والأداء.

2. وفق ما ينص عليه المعيار (IFRS1) فإنه يجب على المؤسسة أن تقوم بمايلي:

- ينبغي الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها والإفصاح عنها؛

- عدم الاعتراف بالبند كأصول أو خصوم إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص على هذا الاعتراف؛

- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي أعترف بها حسب PCN وفق التصنيف الذي ينص عليه SCF؛

1 . سفير محمد، مرجع سابق، ص.ص 107-109 بتصرف.

- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس كل الأصول والخصوم المعترف بها.

3. من بين الأصول والخصوم الواجب إدراجها في الميزانية الافتتاحية والإفصاح عنها حسب ما تتطلبه التعاريف التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي و كذلك شروط التسجيل المحاسبي إدراج مايلي:

- مصاريف التطوير المرتبطة بأي أصل، والتي كانت تسجل كتكاليف في وقت حدوثها ستصبح تعتبر كأصول مادية تلحق بالأصل المعني حسب النظام المحاسبي المالي إذا توفرت شروط معينة؛
- الأصول محل عقد الايجار التمويلي والخصوم المتعلقة به؛

• الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول أو الخصوم ومختلف الاستحقاقات الأخرى؛

4. حذف بعض العناصر الواردة والتي لا تتفق مع قواعد التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي لا سيما المصاريف الإعدادية، مؤونة الإصلاحات الكبرى التي سبق تسجيلها وأي مؤونات أخرى غير مقبولة حسب (SCF).

وفي هذا المجال نشير إلى أنه على المؤسسة تطبيق نفس الطرق المحاسبية في فترة التقرير وفي الفترات السابقة المقارنة لفترة التقرير، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية ينص عليها النظام المحاسبي المالي.

المبحث الرابع: مضمون النظام المحاسبي المالي SCF

جسدت الجزائر مساعي قيامها بعملية الإصلاح المحاسبي من خلال تبني نظام محاسبي جديد يتماشى مع البيئة الاقتصادية الجديدة من جهة، ويكرس التوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية متمثلة في المعايير المحاسبية الدولية.

جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من التغييرات (مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني)، حيث يعتبر نظاما جديدا يتضمن نقاطا إيجابية كثيرة، ويمكن تقديم النظام المحاسبي المالي كما يلي.

المطلب الأول: تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته نهاية السنة المالية¹.

أما مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي²، فيطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، كما يستثنى من مجال تطبيقه الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

يلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا

¹ . الجريدة الرسمية رقم 74، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03.

² . الجريدة الرسمية رقم 74، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 02، 04، 05.

يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

المطلب الثاني: النصوص التشريعية للنظام المحاسبي المالي

اعتمادا على المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، ولاعتماد وتطبيق SCF قامت الجزائر بإعداد وإصدار نصوص تشريعية وتنظيمية لشرح الطرق المحاسبية والإجراءات المعتمدة، وكذا النقاط الأساسية لتنظيم الممارسات المحاسبية.

كانت هذه النصوص حسب ترتيب صدورها كالتالي:

أولا. القانون رقم 11/07 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي أو (المحاسبة المالية) الصادر بالجريدة الرسمية رقم 74، والذي يتكون من 07 فصول و43 مادة، ويهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي والمعايير المعتمدة، كما يهدف لتحديد شروط وكيفية تطبيقه.

تطبق أحكام هذا القانون كما جاء في فصله الأول على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمحاسبة مالية بموجب نص قانوني (المادتين 09 و 11 من القانون التجاري الجزائري)، كما استثنى القانون بعض المؤسسات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض الشروط (سيتم ذكرها لاحقا)، حيث تطبق محاسبة مالية مبسطة.

اشتمل القانون في فصله الثاني على شرح مفهوم الإطار التصوري دون التفصيل فيه، كما أشار إلى المبادئ المحاسبية المعتمدة وضرورة اعتماد مدونة حسابات مفصلة دون تحديدها، ولخص على مستوى الفصل الثالث النقاط الضرورية للتنظيم المحاسبي.

في الفصل الرابع، حدد القانون القوائم المالية الواجب إعدادها، دون الإحالة إلى شكلها، كما أشار إلى أن إعدادها هي من مسؤولية مسير المؤسسة وليس المحاسب، وحدد أجل أقصاه 06 أشهر من تاريخ الإقفال لإتمامها.

في الفصل الخامس، شرح القانون مفهوم الحسابات المجمعة والمدمجة بالنسبة للمؤسسات التي تراقب مؤسسات أخرى.

وضح الفصل السادس من هذا القانون تغيير التقديرات والطرق المحاسبية، دون إعطاء تفاصيل هذا الإجراء.

في فصله السابع والأخير، حدد تاريخ 2009/01/01 كبداية سريان مفعول هذا النظام واعتماده مع إلغاء المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975؛ ولكن تم تأجيل دخوله حيز التنفيذ إلى غاية تاريخ 2010/01/01 وهذا وفق المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

ثانيا. المرسوم التنفيذي رقم 156/08، المؤرخ بـ 26 ماي 2008، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 27.

هذا المرسوم هو نص تشريعي مكمل للقانون رقم 11/07، تطرق لشرح بعض النقاط المذكورة سابقا بدون الخوض في الإجراءات المحاسبية، ويحتوي المرسوم على 44 مادة، حيث تناول في صلبه مفهوم فرضيتي محاسبة الالتزام واستمرارية النشاط، كما تناول المميزات النوعية اللازمة للمعلومة المالية، وشرح بعض المبادئ المحاسبية.

ضبط المرسوم مفهوم القوائم المالية وتحديد عناصرها (الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيراد والنفقات)، مع تحديد مفهوم نتيجة الدورة ورقم الأعمال.

ثالثا. المرسوم التنفيذي رقم 110/09، المؤرخ بـ 07 أفريل 2009، والمتضمن لشروط وكيفيات مسك المحاسبة باعتماد المعلوماتية (المحاسبة الالكترونية).

يحتوي المرسوم على 26 مادة احتوت الإجراءات التنظيمية والإدارية، مع تحديد الخصائص والشروط الواجب توفرها بالبرامج التطبيقية المحاسبية وكذا نظم الرقابة عليها.

رابعاً. القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم، المحاسبية،

التسجيل بالحسابات، مدونة الحسابات والكشوف المالية، والصادر بالجريدة الرسمية رقم 19.

هذا القرار أكثر شمولاً وتفصيلاً من النصوص السابقة، إذ شرح وفصل جميع المفاهيم المحاسبية

السابقة، وعرض الإجراءات لتطبيق المعرفة المحاسبية التي جاءت بها النصوص السابقة، جاء هذا

القرار في شكل أربعة أبواب كتالي:

- **الباب الأول:** قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الإيرادات، النفقات و إدراجها بالحسابات؛

- **الباب الثاني:** عرض الكشوف المالية، تحديد مضمونها و شكلها؛

- **الباب الثالث:** مدونة الحسابات وكيفية سيرها؛

- **الباب الرابع:** نظام المحاسبة المبسطة المعتمدة بالمؤسسات الصغيرة.

خامساً. القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008، المحدد لشروط اعتماد المحاسبة المبسطة من

قبل المؤسسات الصغيرة.

حيث حدد القرار الشروط التالية لاعتماد نظام المحاسبة المبسطة*:

*. تجدر الإشارة إلى أن الجزائر قللت من اهتمامها بقطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بدليل أنه قد تم التخلي عن وزارة خاصة بهذه المؤسسات، كما تم التخلي عن النظام الجبائي المبسط من خلال قانون المالية 2015.

الجدول رقم (3-1) : أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

طبيعة النشاط	رقم الأعمال	عدد العمال
التجاري	10 ملايين دج	09 أجراء بوقت كامل
الإنتاجي والحرفي	06 ملايين دج	09 أجراء بوقت كامل
الخدمات والنشاطات الأخرى	03 ملايين دج	09 أجراء بوقت كامل

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008.

سادسا. التعليمات رقم 02 المؤرخة بـ 29 أكتوبر 2009، الصادرة عن وزارة المالية، والمتضمنة كيفية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي أو طريقة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، من حيث الشكل والمضمون.

المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي (التصوري) للنظام المحاسبي المالي

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية¹:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية،
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة،

¹ . الجريدة الرسمية، العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، المادة 02.

يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

ويتكون الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي من:

أولاً. الهدف من القوائم المالية

هو تزويد مستعملي القوائم المالية بمعلومات مالية حول الوضعية الاقتصادية الحقيقية للشركة من عدة زوايا، حسب طبيعة القائمة المالية ونوعية المعلومات التي توفرها، وتقسم القوائم المالية لثلاثة أنواع؛ فردية (مؤسسة منفردة)، مدمجة (مجموعة مؤسسات بينهم روابط قانونية) ومركبة (مجموعة مؤسسات خاضعة لنفس سلطة القرار من غير وجود روابط قانونية بينهم). وفي ما يلي جدول يوضح القوائم المالية والهدف من كل قائمة:

الجدول رقم (3-2): أهداف القوائم المالية.

القائمة المالية	الميزانية	حساب النتائج	جدول تدفقات الجزئية	جدول التغير في رأس المال	الملحق
الهدف منها	بيان الوضعية (الذمة) المالية للمؤسسة، ما لها وما عليها. لمعرفة قدرتها على توليد النقدية واحترامها استحقاقاتها وتقدير احتياجاتها التمويلية.	بيان أداء المؤسسة، الإيرادات، النفقات والنتيجة المحققة وتركيباتها. ومعرفة قدرتها على تسيير موارد إضافية.	تغير الوضعية النقدية للمؤسسة. لتقديم كيفية تسيير السيولة المتاحة وتقييم مدى قدرتها على توليد سيولة إضافية.	التغير في عناصر رأس المال بالزيادة أو النقصان، لتقديم تحليل عن العمليات التي أثرت على مكوناته.	شرح وتفصيل معلومات القوائم السابقة، وإرفاقها بمعلومات مكملة

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا. المميزات النوعية للمعلومات المالية

ينبغي أن تتوفر المعلومة المالية على مميزات نوعية حتى تظهر في القوائم المالية بشكل يلبي رغبات مستعمليها، وهي:

- الملائمة: أي تناسبها مع احتياجات متخذي القرار من حيث النوعية.
- الوضوح: ينبغي عرضها بطريقة مبسطة وسهلة الفهم.
- الموضوعية: أي الابتعاد عن التقدير الشخصي والاعتماد على البيانات الحقيقية والمعبرة.
- الدقة: يقصد بها خلو المعلومات من الأخطاء الجوهرية.
- الوقتية (الآنية): أي يجب الحصول عليها في الوقت المناسب للاستفادة منها.

ثالثا. الفروض والمبادئ المحاسبية المعتمدة

تعتمد لمحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي على فرضيين أساسيين هما:

محاسبة الالتزام: تسجيل الأحداث المحاسبية عند حدوثها، بغض النظر عن قبض أو دفع

قيمتها، فالتسجيل ليس له علاقة بحركة النقدية المتعلقة بالعملية بل بحدوثها وتحققها.

استمرارية النشاط: هي فرضية أساسية خاصة في تقييم الأصول والخصوم، و يقصد بالاستمرار

هو أن العمر الإنتاجي للمؤسسة منفصل عن عمر ملاكها، فالمؤسسة ستستمر في ممارسة نشاطها

العادي لمدة غير محدودة. وبناءا على هذا فان القوائم المالية يجب أن تفهم على أنها محاولة

مؤقتة أو مرحلية لتصوير الوضع المالي وتحديد نتائج الأعمال، وبأن هذه القوائم معدة لدورة

محاسبية معينة وتمثل حلقة تقرير في سلسلة حلقات سابقة ولاحقة من حياتها المستمرة.

المبادئ المحاسبية: تعتبر المبادئ القواعد الأساسية لإعداد القوائم المالية، حيث إن هذه

المبادئ مشتقة من الفرضيات غير أنها تعتمد على بعض القواعد لإثبات صحتها، وتعتبر شرط من

شروط المعلومة المالية الصادقة القابلة للمقارنة، منها:

الوحدة الاقتصادية، الدورة (الفترة) المالية، القياس النقدي، التكلفة التاريخية، الاعتراف بالإيراد

والمصروف، مقابلة الإيرادات بالنفقات، الإفصاح الشامل، الجدوى الاقتصادية (القيد الحاكم)،

الأهمية النسبية، الحيطة والحذر، تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

ووفق النظام المحاسبي المالي، يتعين على محاسبة كل كيان¹:

-مراعاة المصطلحات و المبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي،

-تطبيق الاتفاقيات و الطرق و الإجراءات المقيسة،

-الاستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك ومراقبة وجمع وإيصال المعلومات المراد معالجتها.

رابعاً. تعريف المصطلحات المحاسبية

هي العناصر المكونة للقوائم المالية، بحيث تتكون الميزانية من الأصول، الخصوم والأموال

الخاصة وهي العناصر التي تعكس الوضعية (الذمة) المالية:

•**الأصل:** هو مورد خاضع لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث وقعت في الماضي، تجني المؤسسة

من ورائه منافع اقتصادية مستقبلية.

✓ رقابة المؤسسة للأصل هي إمكانية استفادتها من منافعها الاقتصادية المستقبلية، ولأن

مقدرتها على رقابة المنافع تنشأ عادة من حقوق الملكية إلا أنه يمكن أن تتوفر لها الرقابة

¹ . الجريدة الرسمية، العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، المادة 04.

على أصل معين مع عدم وجود حقوق الملكية (تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني).

✓ الأحداث الماضية هي العمليات التي قامت بها المؤسسة للحصول على الأصل والتي تستلزم تحقق النفقة كالشراء أو الإنتاج أو التبادل، أو أحداث لا تستلزم تحقق النفقة كالإعانة الحكومية والهبات.

✓ المنافع الاقتصادية للأصل هي قدرته بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة في تدفق النقدية أو ما يعادلها، من خلال النشاط الإنتاجي أو التجاري للمؤسسة، أو بالتحويل إلى أصل آخر أو بالتحويل المباشر إلى نقدية، أو بالمساهمة في تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة أو الوفاء بالتزاماتها.

• **الخصم:** هو التزام حالي على المؤسسة باتجاه طرف آخر ناتج عن أحداث ماضية، والوفاء به يستلزم خروج مستقبلي لموارد في شكل منافع اقتصادية.

✓ والالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء عمل ما، ويمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانوناً نتيجة لعقد قانوني ملزم (الشراء واستلام الخدمات) أو التزام ضمني (تعويض لبعض الزبائن للمحافظة على صورتها وسمعتها).

✓ الأحداث الماضية هي العمليات التي ينشأ عنها الالتزام، كالشراء أو الحصول على قرض بنكي.

✓ يتم الوفاء بالالتزام من خلال (التسديد النقدي، تحويل أو التخلي عن أصول أخرى، تقديم خدمات مقابل الالتزام، استبدال ذلك الالتزام بالتزام آخر، تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية، كما يمكن التخلص من الالتزام بتخلي أو تنازل الدائن عن حقوقه)

• **الأموال الخاصة:** ما تبقى من أصول بعد طرح كل الخصوم (الديون)، ولكن يجب التمييز

بين الأموال الخاصة ورأس المال، فهذا الأخير جزء من الأموال الخاصة مع الإشارة على أنه العنصر الرئيسي المكون له.

يتكون حساب النتائج من الإيرادات والنفقات وهي العناصر التي تعكس أداء المؤسسة من خلال استخراج النتيجة.

• **الإيراد:** هو تزايد المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال الدورة المالية في شكل تدفقات داخلية

للأصول أو تعزيز لها أو تناقص في الخصوم. على أن يترتب على هذا زيادة في الأموال الخاصة ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة.

وتتمثل في الإيرادات العادية: المبيعات، الأتعاب، الفوائد، قسائم الأرباح، التأجير وغيرها، بالإضافة إلى الأرباح أو المكاسب الناتجة عن ارتفاع قيمة الأصول.

• **النفقات:** هي انخفاض في المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال الدورة المالية في شكل تدفقات

خارجة للأصول أو استنفاد لها، أو نشوء خصوم أو زيادتها. على أن يترتب على هذا انخفاض في الأموال الخاصة ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة، وهي كل ما ينتج عن النشاط العادي الذي تقوم به المؤسسة مثل نفقات المبيعات، الأجور، الإيجار، الاهتلاكات وغيرها، وكذلك الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول.

المطلب الرابع: التنظيم المحاسبي والكشوف المالية

أولاً. التنظيم المحاسبي

وفق النظام المحاسبي المالي، تعتمد الممارسات التطبيقية لمسك محاسبة مالية على محددات وضوابط تنظيمية، يجب أن تلتزم بها كل مؤسسة خاضعة لإلزامية مسك المحاسبة المالية، وهي¹:

- إعداد نظام رقابة داخلية تحت مسؤوليتها والالتزام بتطبيقه؛
- مسك الدفاتر المحاسبية بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري)؛
- تحويل العمليات التي تمت بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية؛
- القيام بجرد مادي لكل أصول وخصوم المؤسسة ولو مرة واحدة في السنة من حيث الكمية والقيمة ومطابقتها بالوثائق الخاصة بها؛
- عدم المقاصة بين الأصول والخصوم أو بين الإيرادات والنفقات إلا في الحالات الخاصة المسموح بها؛
- مسك المحاسبة وفق القيد المزدوج، سواء كان قيد بسيط أو مركب مع احترام توازن المبالغ المدينة والدائنة؛
- احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات باليومية؛
- إرفاق كل تسجيل محاسبي بوثيقة ثبوتية مؤرخة ومعتمدة (ورقية أو إلكترونية)؛
- إمكانية تلخيص عمليات متجانسة من نفس الطبيعة، التي تمت في نفس المكان وبنفس اليوم في وثيقة محاسبية واحدة؛

¹ . الجريدة الرسمية رقم 74، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 10 إلى 24.

- إقفال جميع التسجيلات، من أجل عدم المساس بها أو تغييرها، حتى وإن كانت خاطئة (على الورق أو إلكترونية)؛
- مسك الدفاتر المحاسبية الإلزامية: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد (الميزانية وجدول النتيجة)؛
- إمكانية اعتماد يوميات مساعدة ودفاتر مساعدة لدفتر الأستاذ (تجزئة وتقسيم اليومية العامة ودفتر الأستاذ)؛
- تجميع مجاميع اليومية المساعدة في دفتر اليومية العامة شهريا؛
- إلزامية الاحتفاظ بأرشفة الوثائق والدفاتر المحاسبية لمدة 10 سنوات، ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية؛
- ترقيم وتأشير كل صفحات دفتر اليومية ودفتر الجرد من قبل رئيس المحكمة لعدم المساس بها؛
- الالتزام بعدم ترك فراغ بالدفاتر المحاسبية الإلزامية، مع استحالة التشطيب بها، المحو، الكتابة على الهامش أو بين السطور أو الكتابة بقلم الرصاص لتفادي الزيادة والحذف.
- إضافة للنقاط السابقة، وفي حالة اعتماد المحاسبة الإلكترونية، يجب الالتزام بالمحددات التنظيمية التي جاء بها المرسوم التنفيذي رقم 110/09 الخاص بمسك المحاسبة بواسطة المعلوماتية الذي تم ذكره سابقا.

ثانيا. الكشف المالية

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الكشف المالية سنويا على الأقل، تتضمن الكشف المالية الخاصة للكيانات عدا الكيانات الصغيرة¹:

¹ . الجريدة الرسمية رقم 74، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 25.

الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

وحسب النظام المحاسبي المالي، يجب أن يتم إعداد الكشوف (القوائم) المالية باتباع القواعد التالية¹:

يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية، كما توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، ويتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي، عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

¹ . الجريدة الرسمية رقم 74، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 26 إلى 30.

مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة إستغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهرا، لا سيما في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

يحدد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.

ويتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف، تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم، ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة.

خلاصة

عرف النظام والتنظيم المحاسبيين في الجزائر ثلاث مراحل أساسية، المرحلة الأولى هي مرحلة الإبقاء على التنظيم المحاسبي الفرنسي غداة الاستقلال من خلال مواصلة اعتماد المخطط المحاسبي العام PCG والذي كان حتمية في تلك الفترة التي عرفت صعوبة بالغة في الجوانب الاقتصادية والمؤسسية والتشريعية، أما المرحلة الثانية والتي دامت 32 سنة فهي مرحلة المخطط المحاسبي الوطني PCN والذي مثل أول نظام محاسبي جزائري، ورغم أهميته فمع مرور الوقت وتغير الأسلوب الاقتصادي الجزائري من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، كان لزاما على الجزائر تغيير نظامها المحاسبي من جديد، وكان ذلك في 2007 لتدخل الجزائر في المرحلة الثالثة، مرحلة النظام المحاسبي المالي.

اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، حيث كانت الجزائر أمام حتمية إصلاحها نظامها المحاسبي وتغييره، ومن أهم أسباب الإصلاح محدودية التقييس المحاسبي المعتمد على المخطط المحاسبي الوطني من الناحيتين النظرية والتقنية، بالإضافة إلى أسباب أخرى داخلية (الاتجاه نحو اقتصاد السوق، خصوصية المؤسسات العمومية، الرغبة في تنشيط السوق المالي)، وخارجية (ضغوطات المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولية والمنظمة العالمية للتجارة، محاولة جلب الاستثمار الأجنبي ... الخ). ومن أجل إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، شرعت الجزائر في تجسيد هذه الفكرة من خلال إسناد مهمة الإصلاح للجنة المخطط المحاسبي الوطني والتي خلصت إلى ضرورة الاهتمام بالجانب المفاهيمي وإعادة النظر في القوائم المالية وقائمة الحسابات، ثم أسندت عملية الإصلاح إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بعد الإعلان عن مناقصة دولية، وتوصلت هذه المجموعة إلى تقديم ثلاثة اقتراحات للقيام بالإصلاح المحاسبي اختار المجلس الوطني للمحاسبة الخيار الثالث،

أي تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي SCF.

ولتطبيق النظام المحاسبي المالي، قامت الجزائر بعملية تحضير لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمحاسبة من مؤسسات، مهنيين، الأطر القانونية والتشريعية؛ كما قامت بإعطاء مهلة زمنية مناسبة (سنتين) لبداية تطبيق هذا النظام، بالإضافة إلى الاهتمام بالمرحلة الانتقالية وما ينجر عنها من عوائق تقنية من خلال إصدار التعليمات رقم 02 المؤرخة بـ 29 أكتوبر 2009، الصادرة عن وزارة المالية.

الفصل الرابع

تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين المحقق والمأمول

الفصل الرابع

تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين المحقق والمأمول

قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بعد الضغوطات الشديدة التي تعرضت لها، الداخلية منها والمتمثلة في تغيير النهج الاقتصادي ومحاولة الانفتاح على العالم، وكذا الخارجية بما عرفه العالم من مستجدات على المستوى الدولي متمثلة في معايير المحاسبة الدولية، فتمت عملية الإصلاح المحاسبي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

إن دراسة بنود النظام المحاسبي المالي يجعلنا ندرك مدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، باعتبار أن هذا الأخير هو الذي يؤثر في هذه المعايير، والذي يتشكل غالبية أعضائه من الدول المتطورة التي تعتمد على الأسواق المالية في تمويل الاقتصاد، وعليه فإن تطبيق هذه المعايير قد يشكل لها بعض المشاكل. إن تبني النظام المحاسبي المالي يشكل تغييرا جذريا في الممارسة المحاسبية مقارنة لما كان عليه الحال في المخطط المحاسبي الوطني، سواء في الجانب المفاهيمي أو على مستوى مدونة الحسابات والقوائم المالية، وعليه يجب التعرف والوقوف عند أهم الاستحداثات والتغيرات التي ظهرت على النظام المحاسبي المالي.

جاء النظام المحاسبي المالي ليعلن عن عهد جديد للممارسة المحاسبية في الجزائر، ولعل المشكلة الأكبر بالنسبة للنظام المحاسبي هي تحقيق معادلة الجمع بين مواكبة التطورات الدولية من جهة، وتلبية متطلبات البيئة الجزائرية من جهة أخرى، وهذا ماسنحاول توضيحه من خلال القيام بعملية تقييم لعملية الإصلاح التي قامت بها الجزائر.

المبحث الأول: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية

إن خيار تطبيق أي دولة كالجائر للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تنظيم وتشكيلة مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)، باعتبار أن هذا الأخير هو الذي يؤثر في هذه المعايير¹، والذي يتشكل غالبية أعضائه من الدول الغربية المتطورة التي تعتمد على الأسواق المالية في تمويل الاقتصاد، وهي بيئة اقتصادية جديدة على الجزائر، وعليه فإن تطبيق هذه المعايير قد ترافقه صعوبات في المرحلة الأولى.

إن الوقوف على ماجاء به النظام المحاسبي المالي يجعلنا ندرك مدى توافقه (تتبعه) مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بالمقارنة بينهما في بعض النقاط، حيث إن الهدف من إجراء هذه المقارنة يتمثل في تحديد نقاط التوافق بين النظام المحاسبي المعتمد في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إضافة إلى تمييز نقاط الاختلاف، وعليه فإننا نعتقد هذه المقارنة من خلال معاينة الإطار المفاهيمي النظري، القوائم المالية، وطريقة المعالجة المحاسبية لبعض القضايا الهامة والمطروحة على مستوى المحاسبة، وهذا بالنسبة لكلتا المرجعيتين، كما يلي:

المطلب الأول: استجابة النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية

من ناحية المفاهيم ومجال التطبيق والمعالجة المحاسبية، فإن محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية قد يتفق أو يختلف معها؛ ففي حين أن النظام المحاسبي المالي يطبق إجباريا في كل المؤسسات، فإن المعايير المحاسبية الدولية تطبق اختياريا نظرا لغياب القوة الإلزامية

¹. MEROUANI, Samir: o.p.cit, p 51.

لها؛ وبالتالي يتضح خضوع النظام المحاسبي المالي للقانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة.

النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعايير من ناحية الجهات المستعملة للمعلومات المحاسبية خاصة الفئات الرئيسة كالمستثمرين الحاليين والمحتملين، المسيرين، المقرضين والحكومة ودوائرها المختلفة.

تتفق المبادئ والفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع تلك المقررة في المفاهيم النظرية لمعايير المحاسبة الدولية، حيث أن طريقة التقييم وفق التكلفة التاريخية هي الطريقة الأساسية للتقييم، أما الطرق الأخرى مثل (طريقة القيمة العادلة) فإن استعمالها منحصر في تقييم بعض العناصر مثل الأدوات المالية، أو وفق إعادة التقييم القانونية أو بتوفر شروط معينة كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية.

من أجل خدمة كل مستعملي القوائم المالية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية، حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستعمليها تتطابق مع تلك المقررة لدى المعايير المحاسبية الدولية.

تهدف القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي أو المعايير المحاسبية الدولية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمؤسسة، وعلى هذا الأساس فإن القوائم المالية الأساسية هي الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة أو حقوق الملكية، وملحق يبين الطرق المحاسبية المتبعة ويوفر معلومات مكملة وتوضيحية، وهو ما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

من ناحية عناصر القوائم المالية، فقد اتفق النظام المحاسبي المالي مع جل المفاهيم المصدرة من قبل المعايير المحاسبية الدولية، حيث استعمل مصطلح المراقبة في تعريفه للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية، وعرف حقوق الملكية (أو الأموال الخاص) على أنها صافي الأصول بعد حذف خصومها الجارية وغير الجارية، وهو المفهوم المالي لرأس المال؛ كما تطابقت تعاريف الإيرادات والأعباء، كما أخذ النظام المحاسبي المالي بالتعريف الشامل للخصوم الذي تبنته معايير المحاسبة الدولية، إذ يقوم هذا التعريف على مفهوم الالتزام الحالي الذي يستلزم عادة من المؤسسة تخليها عن موارد تتضمن منافع اقتصادية من أجل الوفاء بالتزاماتها نحو أطراف أخرى.

من جهة أخرى، من حيث المعالجة المحاسبية والحلول المقترحة، نلاحظ أن عرض الأصول والخصوم يتم بنفس طريقة معايير المحاسبة الدولية من خلال شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها، فتقدم الميزانية في شكل قائمة أو في شكل جداول، ترتب الأصول حسب درجة سيولتها أما الخصوم فترتب حسب درجة الاستحقاق، وحسب مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية.

تصنيف الأعباء بنفس كيفية التصنيف حسب معايير المحاسبة الدولية، حيث تصنف وفق طبيعتها أو وفق الوظائف، ويتعين حسب التصنيف الوظيفي تقديم بيانات ملحقية توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات الإهلاكات ومصاريف العاملين.

جدول التدفقات النقدية يخضع لنفس كيفية العرض حسب معايير المحاسبة الدولية، إذ يتكون من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أثناء الدورة المالية وحسب مصدرها، سواء التدفقات المتعلقة بالاستغلال أو بالاستثمار أو بالتمويل.

تقييم المحزونات، التنازل عن الاستثمارات، قروض الإيجار، وإعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية يتم وفق نفس الشروط المحددة من طرف معايير المحاسبة الدولية؛ فتقيم المحزونات إما بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أو بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، وعند التنازل عن التثبيتات وبيعها يتوقف حساب الاهتلاك بمجرد اتخاذ قرار التنازل، ويتم حساب الاهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي، كما أن قروض الإيجار وتكاليف التطوير يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول، وإعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية يمكن في حال وجود سوق نشطة خاصة بالقيم المعنوية، تمكن من معرفة القيمة العادلة.

يتحقق الإيراد من بيع السلع أو تقديم الخدمات بتوفر نفس الشروط والضوابط المحددة من طرف المعايير المحاسبية الدولية، حيث يتحقق الإيراد من بيع السلع عند تحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى الغير، وإمكانية تحديد سعر البيع والتكاليف المتعلقة بعملية البيع بدقة، ويتم الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات اعتماداً على نسبة إنجاز تقديم الخدمات بتاريخ إقفال القوائم المالية، إن كان بالإمكان قياسها بموثوقية.

المطلب الثاني: نقاط التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير

المحاسبة الدولية

يمكن توضيح نقاط التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من خلال ما يلي:

أولاً. من حيث المبادئ والأسس المحاسبية

يعتمد كل نظام محاسبي على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس، ومن خلال الجدول الموالي سنوضح نقاط التوافق الموجودة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

الجدول رقم (4-1): مقارنة بين SCF ومعايير المحاسبة الدولية من حيث المبادئ المحاسبية

تعتبر المعلومات هامة نسبياً إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية. فهي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	وفق IAS/IFRS	1. مبدأ الأهمية النسبية
حددت المادة 11 من المرسوم مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها تجاه الكيان، العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.	وفق SCF	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمنشأة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترة التي تخصها.	وفق IAS/IFRS	2. مبدأ استقلالية السنوات
وفقاً لهذا المبدأ، تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها؛ ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوماً بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية، وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات.	وفق SCF	
يواجه معدو البيانات المالية حالات عدم التأكد في تقديرهم لبعض الوقائع والأحداث، منها تحصيل الديون المشكوك فيها؛ ومبدأ الحيطة والحذر، هو ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الأصول أو الإيرادات، أو تفریط في تقدير قيم الخصوم أو المصروفات ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للأصول والدخل أو التضخيم المتعمد للخصوم والمصروفات.	وفق IAS/IFRS	3. مبدأ الحيطة والحذر (التحفظ)
أشارت المادة 14 من المرسوم على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها. ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والإيرادات، ويجب أن يقلل من قيمة الخصوم والأعباء.	وفق SCF	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى. ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي)، ويجب الإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقه.	وفق IAS/IFRS	4. مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)

	وفق SCF	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. يبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم. (المادة 15 من المرسوم رقم 156/08) والإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق القوائم المالية.
5. مبدأ التكلفة التاريخية	وفق IAS/IFRS	يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، وتقيم الخصوم المرتبطة بخطط تقاعد العاملين بقيمتها الحالية.
	وفق SCF	يعني هذا المبدأ أن يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قيمتها عند معاينتها. باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية.
6. مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني	وفق IAS/IFRS	لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.
	وفق SCF	تقيد العمليات في العمليات وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.
7. مبدأ عدم المقاصة	وفق IAS/IFRS	يجب عدم إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم وبين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث، أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر.
	وفق SCF	لا يمكن إجراء مقاصة بين أصل وخصم، أو عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات. الاستثناءات: تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية.

المصدر: سعد بوراوي: الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى

حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS، مداخله ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول:

النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية - تجارب تطبيقات وآفاق -، المنظم

بمعهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بالوادي، 18/17 جانفي 2010، ص.ص 13-15.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة الى حد كبير مع المعايير الدولية، وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري، وعليه فإن النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية متوافقان من حيث المبادئ المحاسبية.

ثانيا. من حيث القوائم المالية (الإفصاح)

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية الواردة في معايير المحاسبة الدولية، وعددها 05 قوائم مالية أساسية، وهي موضحة في الجدول التالي مع الإشارة على الفرق في التسمية:

الجدول رقم (4-2): مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث

القوائم المالية

القوائم المالية وفق SCF	القوائم المالية وفق IAS/IFRS
الميزانية	قائمة المركز المالي
حساب النتائج	قائمة الدخل - صافي الربح أو الخسارة
جدول سيولة الخزينة	قائمة التدفق النقدي
جدول تغير الأموال الخاصة	قائمة التغير في حقوق الملكية
الملحق	الإيضاحات والجدول الإضافية

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على القوائم المالية للمرجعيتين.

على العموم يقدم النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للكشوف المالية بحيث يجب تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم.

ونشير إلى التطابق الكبير بين الإفصاحات والمعلومات الواجب عرضها في الملحق وبين ما ورد من متطلبات وفقا لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

ثالثا. من حيث تعريف عناصر القوائم المالية

نظرا لأهمية التعاريف في تحديد مفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية، أوردنا جدولا يقارن بين التعاريف الواردة في المعايير الدولية وما يقابلها في النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم (4-3) : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث

تعريف عناصر القوائم المالية

-قدم تعريفا للعناصر المرتبطة بقياس المركز المالي وهي الموجودات، والمطلوبات وحقوق الملكية. -التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة/ غير المتداولة -المعيار الدولي رقم 1.	وفق IAS/IFRS	1. المركز المالي - الميزانية-
-قدم تعريفا لعناصر الميزانية وهي الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة. -عرض منفصل للخصوم والأصول في صلب الميزانية، الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية.	وفق SCF	
هي موارد خاضعة لسيطرة المنشأة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية مستقبلا.	وفق IAS/IFRS	2. الموجودات -الأصول-
هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية. مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية اقتصادية توفرها هذه الأصول.	وفق SCF	
هي التزامات حالية على المنشأة نتجت عن أحداث ماضية ويترب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية؛ والتمييز بين الخصوم الجارية وغير الجارية.	وفق IAS/IFRS	3. الالتزامات -الخصوم-
تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يمثل انقضاؤها خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية؛ وتصنف الخصوم الى خصوم جارية وخصوم غير جارية.	وفق SCF	
الالتزامات المتداولة: عندما يتوقع تسويها أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. تصنف باقي المطلوبات كمطلوبات غير جارية.	وفق IAS/IFRS	4. الخصوم الجارية وغير

جارية	وفق SCF	الخصوم الجارية : يتوقع أن يتم تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية. تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.
5. حقوق الملكية - رأس المال الخاص -	وفق IAS/IFRS	عبارة عن المتبقى من الموجودات بعد استبعاد كافة المطلوبات.
	وفق SCF	تمثل حقوق الملكية - رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو رأسمال المالي - فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.
6. الدخل - الإيرادات -	وفق IAS/IFRS	- هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلية أو زيادة في الأصول أو انخفاض في المطلوبات والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة.
	وفق SCF	- تتمثل إيرادات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.
7. المصاريف - الأعباء -	وفق IAS/IFRS	هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية المتخذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاد للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المنشأة.
	وفق SCF	تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل أيضا مخصصات الاهتلاك أو الاحتياطات وخسارة القيمة.
8. ربح أو خسارة الفترة - النتيجة الصافية للسنة المالية -	وفق IAS/IFRS	الفرق بين الإيراد المتحقق خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها المنشأة خلال نفس الفترة.
	وفق SCF	تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء.

المصدر: سعد بوراوي، مرجع سابق، ص.ص 16-18.

يلاحظ من خلال التعاريف الواردة في الجدول أعلاه، أن هناك توافقاً بين ما جاء في المعايير الدولية للمحاسبة وبين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي، مع اختلاف في المصطلحات المستخدمة المأخوذة من النظام المحاسبي الفرنسي.

من خلال القيام بهذه المقارنة، نجد أن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية يجسد التوجه الاقتصادي للجزائر نحو الانفتاح على العالم ويعكس الإرادة القوية لتطوير الممارسات المحاسبية المحلية لتستجيب للمعطيات الدولية لتسهيل الانصهار والاندماج في الاقتصاد العالمي، وهذا لا يتأتى إلا بتأهيل الاقتصاد الجزائري وتطوير خصوصيات البيئة الجزائرية للإصلاحات في كل المجالات.

المطلب الثالث: التباعد بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة

الدولية

بالرغم من التوافق الكبير بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في العديد من النقاط، إلا أنه يمكن ذكر بعض الاختلافات التي تبرز التباعد بين المرجعيتين، والتي وإن قلت يجب إبرازها لتوضيح مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية¹:

- يقوم النظام المحاسبي المالي بتحديد القواعد الخاصة في مجالات التنظيم ومسك

المحاسبة وتسجيل العمليات، وعموماً لم تحدد هذه المجالات في أي معيار دولي ولم يتم

معالجتهم من قبل IAS/IFRS؛

1 . نيقاوي العربي: النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص.ص 16-17.

- اتخذ النظام المحاسبي المالي معالجات خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي يسمح لها بمسك محاسبة مبسطة تركز على حركتي الخزينة والصندوق، إلا أن الملاحظ على IAS/IFRS عدم اتخاذها لمثل هذه الأحكام لهذه المؤسسات (باعتبار أن النظام المحاسبي المالي أُعد وفق IFRS 2004)؛
- بالنسبة لكل من تكاليف الخدمات لإعادة المعالجة، وطرق تقييم باقي التكاليف لتكوين مؤونة، فإنه لم يُفصل فيها وفق النظام المحاسبي المالي، بينما تخضع لأحكام عديدة ومفصلة على مستوى IAS/IFRS؛
- على مستوى الإطار المفاهيمي، يعرف النظام المحاسبي المالي باتفاقية الكيان واتفاقية الوحدة النقدية، وهي قواعد غير مذكورة صراحة على مستوى IAS/IFRS، بالرغم من أنها مفيدة جدا في حالة المؤسسات الصغيرة؛
- فيما يخص الجرد الدائم، فهو إجباري وفق النظام المحاسبي المالي، بينما تطبيقه يعود لرغبة المؤسسة وفق IAS/IFRS.
- بخلاف النظام المحاسبي المالي تسمح IAS/IFRS بعرض الأصول والخصوم حسب درجة سيولتها إذا كان ذلك يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة؛
- يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج، في حين ألغى المعيار الدولي رقم 1 مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل؛
- لم يعط النظام المحاسبي المالي أهمية للكيانات المالية وشركات التأمين والاستثمارات العقارية، على الرغم من أن هناك معايير محاسبية دولية خاصة لهذا النوع من الكيانات والأنشطة IFRS 4, 23, 40 IAS 14.

المبحث الثاني: من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي،

المستجدات، المشاكل والتأثير على المنظمات المهنية

إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر يشكل تغيرا جذريا في الممارسة المحاسبية مقارنة لما كان عليه الحال في المخطط المحاسبي الوطني، سواء في الجانب المفاهيمي أو على مستوى مدونة الحسابات والقوائم المالية، لذلك سنحاول تسليط الضوء على أهم نقاط الاختلاف بين النظامين، وذلك بغرض الوقوف عند أهم الإستحداثات والتطورات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى تحليل المشاكل التي واجهت الممارسين عند تبني النظام المحاسبي المالي.

كما أن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر أثر بشكل مباشر على الهيئات المشرفة على المهنة، حيث أصبح المجلس الوطني للمحاسبة بهيكلته الجديدة هو المشرف على التقييس المحاسبي في الجزائر، وذلك تحت وصاية وزارة المالية.

المطلب الأول: مستجدات النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المحاسبي المالي، فقد تم ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية، واقتراح طرق وبدائل القياس المحاسبي تستخدم إلى جانب التكلفة التاريخية، وهو ما سنوضحه كما يلي:

أولا. بعض العناصر الجديدة

هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن القوائم المالية المقترحة في النظام المحاسبي المالي رغم أنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه

العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا من أجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة من جهة ومسايرة المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والتي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني من جهة، وتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من جهة آخر، وذلك كما يلي:

1. العقود طويلة الأجل

تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء، عقود إصلاح حالة أصول، عقود تقديم خدمات. وتدرج في حسابات الأعباء والإيرادات التي تخص عملية العقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الإنجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (نسبة الإنجاز)، وهو ما يتوافق مع المعيار IAS 11 عقود الإنشاء.

2. الضرائب المؤجلة

الضرائب المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضرائب مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية. تتجم الضرائب المؤجلة عن اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما وأخذ في الحسابان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور (متوقع)؛ عجز جبائي* أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (تحميلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

وفق النظام المحاسبي المالي، تسجل الضرائب المؤجلة في الميزانية وجدول النتيجة بما يتوافق مع المعيار الدولي IAS 12 المتعلق بضرائب الدخل المؤجلة.

*. مثل الخسائر المرحلة لمدة 04 سنوات.

3. عقود الإيجار التمويلية

وهي عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال (الانتفاع) أصل مقابل دفعة أو عدة دفعات، ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، وهو ما يتوافق مع المعيار **IAS 17** المتعلق بعقود الإيجار.

ولقد تم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار، بحيث كانت تعالج ضمن حسابات الأعباء والإيرادات (جدول حسابات النتائج) وفق المخطط المحاسبي الوطني، وأصبحت تعالج من خلال حسابات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي.

4. الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة

يقصد بالحسابات المدمجة تقديم الممتلكات والوضع المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيان كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، وكل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج (الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته.

وهناك اندماج الكيانات المشاركة، حيث يمارس الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، والنفوذ الملحوظ تكون فيه الحيازة تمثل 20 % أو أكثر من حقوق التصويت، ويكون التمثيل في الأجهزة المسيرة والمشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية والمعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة.

كل ما تم ذكره سابقا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، في كل من **IAS 27**, **IAS 28**,

ثانيا. الجديد في القياس والتقييم المحاسبي

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم الاعتماد في بعض الحالات على بدائل أخرى لتقييم بعض العناصر أهمها:

1. القيمة الحقيقية

وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية (التامة).

2. قيمة الإنجاز الصافية

وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدّر للأصل مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام الأصل والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع، وتستعمل هذه القيمة لإثبات تدهور قيمة الأصول.

3. القيمة المحينة

وهي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة (المستقبلية) في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

ثالثا. إضافات أخرى

ويمكن أن نذكر الإضافات التالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن موجودة ضمن المخطط المحاسبي الوطني:

- إنشاء إطار للمحاسبة المالية، الذي يبين اعتماد فكرة الصورة الصادقة كهدف لتحديد المعلومة المالية، وصف اعتماد المبادئ المحاسبية الأساسية، إدخال فكرة حسابات التجميع¹؛
- تطوير عرض القوائم المالية بالأخذ بعين الاعتبار إمكانية عرض حساب النتيجة حسب الوظيفة، مع إلزامية عرض بيانات الدورة السابقة على مستوى الميزانية وجدول النتيجة؛
- تكملة طرق التطوير المحاسبي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال اعتماد جدولي تغيرات الأموال الخاصة وتحليل تدفقات الخزينة، واعتماد ملاحق أكثر تعبيراً عن نشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: مشاكل التحول بين النظام المحاسبي المالي والمخطط

المحاسبي الوطني

استمر العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لمدة 33 سنة كاملة، وهو ما يدل على ترسخ العمل بأبجدياته لدى المحاسبين والمؤسسات ذات العلاقة (كالبنوك، مصلحة الضرائب وغيرها)، لذا فقد كان من المنطقي ظهور مشاكل تنظيمية ومفاهيمية وتقنية عند اعتماد النظام المحاسبي المالي لأول مرة بداية دورة 2010، حيث واجهت المؤسسات المعنية مشكلة مزدوجة بالنسبة للحسابات السنوية، وهو ما سنوضحه في ما يلي:

- تحويل أرصدة الحسابات المعدة وفق قواعد المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد؛

1 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 74، القانون رقم 11/07، المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 31 إلى 36.

- مقارنة حسابات سنة 2010 المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع حسابات سنة 2009 المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

لم يتم الفصل في الطرق التي يجب على المؤسسات اعتمادها بشكل موحد لضمان التجانس في حسابات هذه المؤسسات خاصة وان هذا الأمر يقتضي اعتماد محاسبة مزدوجة في مرحلة انتقالية خلال سنة 2009 أو السنة التي تسبق اعتماد النظام المحاسبي المالي رسميا، وكذلك بالنسبة لتحويل أرصدة حسابات سنة 2009 المعدة وفق النظام القديم إلى حسابات النظام الجديد التي أدخلت عليها تغييرات جذرية سواء تعلقت بهندسة هذه الحسابات وتفرعاتها وطبيعتها والمبادئ التي تحكم عملها وحركتها.

وبعد غياب دليل عملي يضبط وينظم عملية التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد من أهم المشاكل المطروحة في عملية الإصلاح لأن هذا الأمر سيفتح باب الاجتهادات عند المؤسسات لتصور الحلول المناسبة للتحول، وهو ما سينتج عنه بالضرورة اختلافات كبيرة ومهمة قد يكون لها تأثير بالغ على قراءة وفهم القوائم المالية لهذه المؤسسات وإمكانية ضمان المقارنة بينها.

وقد يبدو المشكل مؤقتا، مرتبطا بالفترة الانتقالية فقط، وفي الحقيقة فإن غياب دليل عملي رسمي في تاريخ الانتقال يجعل المحاسبين يجتهدون في ممارساتهم، فيصبح كل محاسب يعمل بما يراه جيدا له ولمؤسسته، فتترسخ هذه الممارسات لدى المحاسبين وتصبح وكأنها قواعد وأسس صحيحة، وفي الحقيقة هي عرف محاسبي فقط.

تعاملت هيئة التوحيد الوطنية، ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة **CNC**، مع هذه المشاكل بنوع من عدم الاهتمام، ومرد ذلك إلى الكثير من المشاكل التي تحيط بمهنة المحاسبة في الجزائر، أهمها طبيعة ومسار عملية التوحيد وإعداد المعايير التي تكتسي الصفة العمومية، بمعنى اضطلاع

الإدارة بشكل كلي بهذه العملية مع غياب شبه كلي لعمل منظم من قبل أصحاب المهنة نتيجة لوجود صراعات بينهم واختلاف وجهات النظر في الغالب بينهم وبين الإدارة.

الواقع أن النظام المحاسبي المالي الجديد هو في الأصل نسخة عن المخطط المحاسبي العام (الفرنسي)، أوكلت مهمة إعداده إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، مع بعض الاختلافات البسيطة، والرهان في الجزائر قائم على إسقاط التجربة الفرنسية على الجزائر، وبالتالي على كل التفاصيل والإيضاحات والتحديثات التي تصدر عن هيئة التقييس المحاسبي الفرنسية، ولقد انقسم أصحاب المهنة والمهتمين بالمحاسبة في الجزائر بين مناد بضرورة تسريع عملية التحول للنظام الجديد، ومن يرى بضرورة بذل المزيد من الوقت والجهد لضمان انتقال وتحول سلس، ومن أبدى معارضة صريحة لعملية الإصلاح برمتها¹.

المطلب الثالث: تأثير الإصلاحات المحاسبية على هيكل المنظمات المهنية

لم يقتصر تأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر على تبني النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام، وإنما تعداه إلى التأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات، بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة والهيئات المهنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين².

1 . آيت محمد مراد: الممارسة المحاسبية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مجلة دراسات اقتصادية، جمعية الاقتصاد السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، د ت، العدد 16، ص.ص 47-48.

2 . براق محمد، قمان عمر: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكل المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 30/29 نوفمبر 2011، ص.ص 10-15.

أولا. طبيعة التغييرات بهيكل المنظمات المهنية في إطار الإصلاح المحاسبي

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، والتي أدت الى عدة تغييرات مست إعادة هيكلة المنظمات المهنية، وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، أهمها المتعلق بإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ولعل أهم هذه المراسيم مايلي:

- 1- القانون رقم 01/10 المؤرخ في 11 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا سيما المادة الرابعة "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.
- 2- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27/01/2011 والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وأهمها باختصار القوانين الآتية¹:

- المرسوم التنفيذي رقم 24/11 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 25/11 يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 26/11 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره؛

1 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة بتاريخ 02/02/2011، ص.ص 4-23.

- المرسوم التنفيذي رقم 27/11 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 28/11 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- المرسوم التنفيذي رقم 29/11 يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة وصلاحياتهم.

ثانيا. التغييرات الهيكلية للمنظمات المهنية

أدت الإصلاحات المحاسبية التي عكفت الجزائر عليها والمتمثلة في الأساس في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية، إلى إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث ظهرت هيكلة جديدة لها، وفيما يلي أهم هذه التغييرات:

1. الهيكلية الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي 24/11 المؤرخ في 27/01/2011 الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءا على هذا القانون تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس¹.

1 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة بتاريخ 02/02/2011، ص.ص 4-7.

2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتُعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر.

إن إتباع الجزائر خيار الإصلاح المحاسبي من خلال تبنيها النظام المحاسبي المالي، أثر بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، وعليه بالرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات، إلا أنه يعول بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد هذا الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح.

ثالثا. دور ومهام المنظمات المهنية في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر

في إطار الإصلاح المحاسبي الذي قامت به كان من الضروري أن تتكيف هذه المنظمات المهنية وفق هذا الإصلاح المحاسبي، من خلال تحديث مهامها والأدوار التي تقوم بها بما يتماشى ومتطلبات الإصلاح المحاسبي، وباعتبار الإصلاحات المحاسبية الجديدة والتي مست المنظمات

المهنية أيضا جعلت هناك إضافات جديدة لهته الأخيرة، والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة، هذا الأخير الذي ساهم في إنتاج النظام المحاسبي المالي بالعمل مع الهيئات والمنظمات الأجنبية¹. وفي نفس الإطار، أي وفق الإصلاحات الجديدة للنظام المحاسبي في الجزائر، تندرج مجموعة من المهام المنوط بها المجلس الوطني للمحاسبة، ويمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية²:

- إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول أوصاف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر؛
- الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

1. BENYEKHELEF, Amel: le système comptable algérien étude coopérative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale. alger: Revue de chercheur. N° 08, 2010, p 25.

2 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة بتاريخ 2011/02/02، ص.ص 4-23.

وقد ساهم المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتكون في الأساس من أعضاء من مختلف المنظمات المهنية الجديدة (مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومجلس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) في إطار الإصلاح المحاسبي في وضع تعليمات تم الإعلان عنها رسميا في 2009/10/29 تجيب على الأسئلة المتعلقة بالإصلاح المحاسبي، وتقديم نداء لجميع المؤسسات الاقتصادية للتعامل بالنظام المحاسبي المالي بداية من 2010¹.

من خلال ما سبق يمكن أن نلاحظ الأهمية البالغة لتأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر، في تغيير مهام المنظمات المهنية بما يتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية التي شرع مؤخرا في تبنيها، الأمر الذي يجعل هذه المنظمات مستقبلا قادرة على أن تلعب دورا مهما في مصاحبة ومتابعة الإصلاحات المحاسبية الأخيرة.

1. KPMG: Actualités, nouveau système comptable financier, N° 10, novembre 2009, p3.

المبحث الثالث: انعكاس الإصلاح المحاسبي على بيئة المحاسبة في

الجزائر

إن قيام الجزائر بخيار إصلاح نظامها المحاسبي جاء بعد فترة زمنية طويلة نسبيا بالمقارنة مع بداية الإصلاحات الاقتصادية، ويعود ذلك لكون البيئة المحيطة بالمحاسبة لم تكن جاهزة بعد للقيام بتعديلات جوهرية على النظام المحاسبي.

اليوم، وبعد قيام الجزائر بعملية الإصلاح المحاسبي، سنستوضح من خلال هذا المبحث أثر هذا الأخير على بيئة المحاسبة من خلال دراسة انعكاس ما جاء النظام المحاسبي المالي على العناصر المهمة في البيئة المحاسبية، وهي النظام الجبائي، السوق المالي، وكذا الجانب الاقتصادي من خلال توضيح أثر الإصلاح المحاسبي في دعم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

المطلب الأول: انعكاس الإصلاح المحاسبي على الجبائية

إن علاقة المحاسبة بالجبائية هي علاقة تأثير متبادل، فالمحاسبة تستتبط قواعدها من التشريعات والقوانين الجبائية، في حين أن إدارة الضرائب تعتمد على المحاسبين وتقنياتهم لتحديد الوعاء الضريبي ومختلف استحقاقات المؤسسة، وعليه فإنه من المتوقع أن تصاحب عملية الإصلاح المحاسبي صعوبات جبائية، وهو ما سنوضحه في ما يلي:

أولا. النظام المحاسبي المالي والجبائية

تعتبر الجزائر من بين الدول التي تتبع النموذج القاري الأوروبي، والذي يتميز بعلاقة وطيدة بين النظامين المحاسبي والجبائي، وبالمقابل فإن معايير المحاسبة الدولية لا تمنح أي مجال لتأثير الأنظمة الجبائية على القواعد المحاسبية لضمان العرض العادل للقوائم المالية، وباعتماد

الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسات مطالبة بعرض قوائم مالية غير مشوهة بالاعتبارات الجبائية لضمان الصورة الصادقة وفي ذات الوقت هي مطالبة بتحديد الوعاء الضريبي.

وتتميز العلاقة بين المحاسبة والجبائية بكونها علاقة اتصال بين الطرفين، حيث تؤثر المحاسبة على الجبائية وفي نفس الوقت تتأثر بها (تؤثر الجبائية على المحاسبة)، فيتم تحديد الضرائب المستحقة على الشركات من خلال المحاسبة، أين تفرض قواعد التقييم الجبائية من أجل تحديد النتيجة المحاسبية، كما أنه في المحاسبة لا يتم إدراج الإيرادات إلا الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى التشريع الجبائي، ولا تطرح النفقات إلا النفقات القابلة للحسم ضريبيا، وهذا ما يسمح بالوصول إلى النتيجة الخاضعة للضريبة¹.

وفي المقابل، فقد زادت أهمية المعلومات المحاسبية بظهور المعايير المحاسبية الدولية والتي تستند على إطار مفاهيمي يتجاهل أي تأثير قانوني (وخاصة الجبائي) على القواعد المحاسبية، أين ظهر مفهوم الصورة الصادقة وهيمنة الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني كمبدأين أساسيين في عرض القوائم المالية، مما يستدعي وجوب استقلال المحاسبة عن كافة التشريعات والقوانين بما فيها القانون الجبائي.

ثانيا. الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي:

أدى تطبيق مبدأ أولوية الحقيقة الإقتصادية على الشكل القانوني، إلى إحداث اختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وتعود أسباب هذه الاختلافات إلى فك العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية والجبائية في ظل المخطط المحاسبي الوطني، في حين أن تبني النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة

1. سفيان بن بلقاسم ، مرجع سابق، ص 124-125.

يعمل على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى¹، والذي سيكون له أثر مباشر في عناصر تحديد الضريبة على النتائج، ويتطلب ذلك ضرورة تكيف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد.

وفي هذا السياق يمكن ذكر بعض العناصر التي تمثل عائق في التقريب بين النظامين المحاسبي والجبائي، والتي تجعل من تطبيق النظام المحاسبي المالي صعبا، وهذا كما يلي:

1. الاهتلاكات

إن تعريف الإهلاك في ظل المخطط المحاسبي الوطني كان يتعلق أساسا باسترجاع تكلفة الأصول الثابتة، والتي تتدنى قيمتها حتما مع مرور الزمن بفعل الاستعمال أو التقادم، بحيث تسمح هذه العملية بإعادة تكوين الأموال المستثمرة²، أما حسب النظام المحاسبي المالي أصبح الإهلاك توزيعا منتظما للمبالغ المهلكة للأصل طوال مدة حياته المحتملة³، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها، بحيث أصبح الإهلاك يمثل استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصول الثابتة المادية والمعنوية، وبالتالي فعلى المؤسسات عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، أن تعيد تحديد مدة وطريقة إهلاك الأصول القابلة للاهلاك، وبالتالي التأثير على أقساط الإهلاك، وعلى الوعاء الخاضع للضريبة، باعتبار أن هذه الأقساط تكون محتواة ضمن هذا الوعاء.

أما مدة الإهلاك، فتؤخذ بعين الاعتبار في النظام المحاسبي المالي المدة المقدرة للاستعمال، وليس مدة حياته، والتي تعكس بفعالية أحسن طريقة استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل،

1 . براق محمد، تسعديت بوسبعين، مرجع سابق، ص 4.

2. عاشور كتوش: المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية. 2003، ص: 15.

3 . الجريدة الرسمية رقم 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 7.121.

خلفا للقواعد الجبائية التي تُظهر أن المدة الجبائية للاهلاك تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له.

2. الخسارة في القيمة

يؤثر هذا العنصر على القواعد الجبائية، نظرا لوجود تسجيل محاسبي للخسارة في القيمة ضمن الأعباء من أجل إرجاع قيمة الأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل، كما تؤدي الخسائر في القيمة إلى تغييرات متكررة في مخططات الاهلاك.

3. مصاريف الأبحاث والتطوير

حسب النظام المحاسبي المالي فإن مصاريف البحث عند تحملها يتم تسجيلها محاسبيا ضمن الأعباء، أما مصاريف التطوير والتي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به، فتسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، ويؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الاهلاكات والخسائر في القيمة السنوية، ويمكن أن تواجه المؤسسة وكذا إدارة الضرائب صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير.

4. إعادة تقييم الأصول الثابتة

عند إعادة تقييم عنصر من الأصول الثابتة فإن كل الأجزاء المشككة له يعاد تقييمها، وتشكل القيمة المعاد تقديرها قاعدة جديدة للاهلاك، كما أن تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة، قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة هذا التقييم، باعتبار أن القواعد الجبائية

تعتمد في ذلك أساسا على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات، ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة¹.

5. المؤونات

التعريف الجديد للمؤونات يؤدي إلى استبعاد مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليلات الكبرى، وتبقى فقط المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، لأن الشروط الجديدة لتسجيل المؤونات تؤدي إلى تقليص تشكيلها، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الضريبي، وهناك عنصر جديد وهو مؤونة التزامات المؤسسة تجاه عمالها.

6. تكاليف الإقتراض

إذا كانت تكاليف الإقتراض تؤدي إلى توليد منافع مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن إضافتها لقيمة الأصل وإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الإعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة².

7. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل في نهاية الدورة، الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، ضمن الأعباء إذا كانت خسارة ناتجة عن التحويل، أما إذا كانت ربح فتسجل ضمن النواتج، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط³.

1 . براق محمد ، تسعديت بوسبعين ، مرجع سابق، ص 06.

2 . براق محمد ، تسعديت بوسبعين ، نفس المرجع، ص 06.

3. DJILLALI, Abdelhamid: o.p.cit, p 21.

8. تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

يقصد بالتغيير في الطرق والتقديرات المحاسبية أنه تعديل القيمة الدفترية لأي أصل من أصول المؤسسة أو خصومها، أو تعديل قيمة الاهتلاك، وينشأ هذا التعديل من تقدير المؤسسة للموقف الحالي والمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بالأصول والخصوم¹؛ وفي هذه الحالة تقوم المؤسسة بتحميل الآثار الناتجة ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية، بدون التسجيل ضمن الأعباء والنواتج، ويؤثر ذلك على القواعد الجبائية لأنها تعتمد على النتيجة المحاسبية في تحديد الضريبة على أرباح المؤسسة، وخاصة عندما تمس هذه التغييرات عناصر تؤثر على أعباء ونواتج دورات سابقة، مما يؤدي إلى التأثير على مقدار الضريبة الحقيقي بالنقصان.

9. الاستحداث (التحيين)

تأخذ القواعد المحاسبية الجديدة بمفهوم الاستحداث لبعض العمليات، من أجل أخذ عنصر الزمن بعين الاعتبار، فمثلا عند حساب القيمة القابلة للتحويل الخاصة بالأصول، يتم حساب قيمة المنفعة باستحداث التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المتواصل لتلك الأصول، وهو عنصر جديد يخلق صعوبات جبائية.

10. العقود طويلة الأجل

تسجل العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي حسب طريقة تقدم الأشغال، وفي حالة استحالة تحديد النتيجة المحاسبية بصورة صادقة فيتم التسجيل حسب إتمام الأشغال.

1 . لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. الجزائر: الأوراق الزرقاء. 2012 ، ص 350.

جبائيا تتم معالجة العقود طويلة الأجل حسب نص المادة الرابعة (04) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009¹، حيث تسجل عقود طويلة الأجل حسب طريقة تقدم الأشغال لأنها تسمح بتسجيل الأعباء والإيرادات الخاصة بالعمليات الخاصة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة.

المطلب الثاني: تأثير المعلومات المالية على كفاءة بورصة الجزائر في

ظل الإصلاح المحاسبي

لقد استلزم تحول الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق ضرورة إنشاء سوق رؤوس الأموال، وإحداث تعديلات عميقة على نظام التمويل الذي كان يعتمد على البنوك، وكانت هذه التعديلات تهدف إلى تحقيق الانتقال من نظام تمويلي يركز على الإصدار النقدي والجبائية إلى نظام تمويلي يعتمد على تأسيس سوق الأوراق المالية، ومن أهم الدوافع التي كانت وراء إنشاء بورصة الأوراق المالية في الجزائر هي تجسيد عملية خصوصية المؤسسات العمومية، باعتبار البورصة إطارا مناسباً لفتح رأسمال المؤسسات العمومية للمساهمين الخواص، وضمان تحويل دائم للاستثمار بشكل غير تضخمي والسماح للاقتصاد الوطني بالاندماج في الاقتصاد العالمي².

يعتبر الإفصاح المحاسبي روح أي سوق مالية وأساس نجاحه، فالإفصاح المحاسبي يحقق في حال توفره جواً من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات الشركات المتعاملة في السوق والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه

1 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 44، الأمر رقم 09-01، المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المادة 04.

2 . الجودي صاطوري: أثر كفاءة سوق رأس المال على الاستثمار في الأوراق المالية مع دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005، ص 298.

الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين، واعترافاً بأهمية الإفصاح المحاسبي في صنع قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية فقد اهتمت المعاهد والجمعيات العلمية بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي لا بد من توافرها، فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي أهداف التقارير المالية كالتالي¹:

- تقديم معلومات للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك الدائنين ومستخدمي البيانات في تحديد درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المتوقعة من التوزيعات أو الفوائد، والتدفقات الناتجة عن بيع أو استحقاق الاستثمارات المالية والقروض؛

- تقديم معلومات عن الأداء المالي للشركة، ورغم أن قرارات الاستثمار والتمويل تعكس توقعات المستثمرين بالأداء المستقبلي للمنشأة، إلا أن هذه التوقعات تبنى في الغالب على تقييم الأداء السابق.

إن المتعاملين في بورصة الجزائر سواء المستثمرين الجزائريين أو الأجانب بحاجة إلى بعض المعلومات المالية التي لا يتيحها المخطط المحاسبي السابق PCN، حيث أن المعلومات المالية المقدمة في ظل PCN غير كافية ولا تلبي احتياجات المستثمرين من المعلومات، وقد عملت الجزائر جاهدة لتحقيق مزيد من الانفتاح وتقديم تسهيلات مغرية لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، وعملت على إيجاد توافق بين المعايير المعمول بها محليا والمعايير المحاسبية الدولية.

إن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ويسمح بتطوير بورصة الجزائر، ويجعل المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسات ذات جودة عالية وقابلة

1 . لطيف زيود، حسان قيطيم، أحمد فؤاد مكية: دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، 2007، ص 178.

للمقارنة، ما يمنح المؤسسات الجزائرية مزيدا من الفرص في مجالات الاستثمار والتمويل، وتعكس شفافية المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسات المقيدة في بورصة الجزائر ومصادقية هذه المعلومات على كفاء البورصة وتعتبر شرطا لازما لحسن سيرها بطريقة فعالة. ويمكن ذكر العناصر التالية، والتي تبين الامتيازات التي تستفيد منها بورصة الجزائر جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي¹:

- يقترح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات، والتي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية مما يسهل العمل في السوق المالي؛
- يقدم شفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية والمحاسبية التي يسوقها، الأمر الذي من شأنه التقوية من مصداقية المؤسسة وإعطاء صور صادقة لها بين المستثمرين؛
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية وعلى رأسهم المستثمرين والمتعاملين الاقتصاديين؛
- يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين؛
- يحسن المحفظة المالية للبنوك التي تعتبر من الركائز الأساسية للسوق المالي؛

1 . قورين حاج قويدر وآخرون: تأهيل قطاع السوق المالي كمدخل لتدعيم تنافسية الاقتصاد الجزائري بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، 09/08 نوفمبر 2010، ص.ص 15-16.

- يسهل مراجعة الحسابات التي تستند من الآن فصاعدا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح، الأمر الذي يسمح بإعطاء صور صادقة للمؤسسات في السوق المالية؛
- يفرض على المؤسسات تطبيق قواعد محاسبية معترف بها (دوليا)، تستوجب شفافية الحسابات، هذه الأخيرة تعتبر تدبيرا أمنيا ماليا يشارك في استرجاع الثقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال ضمان الثقة في مختلف الحسابات والتقارير المالية والمحاسبية؛
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات خاصة للمستثمرين في السوق المالي؛
- توفر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا؛
- ضمان التقييم الجيد والصحيح للأوراق المالية.

المطلب الثالث: أهمية البيئة المحاسبية الجديدة للجزائر في دعم

الشراكة مع الإتحاد الأوروبي

طبقت الجزائر النظام المحاسبي المالي المتوافق بدرجة كبيرة مع معايير المحاسبة والمعلومة المالية الدولية، وبأتي هذا بعد تطبيق نفس المعايير في دول الإتحاد الأوروبي منذ سنة 2005، وهو نفس التاريخ الذي دخل فيه اتفاق الشراكة بين الجانبين حيز التنفيذ، والذي كان من بين أهدافه ترقية الصادرات الجزائرية نحو الإتحاد الأوروبي، وجلب الاستثمارات ورؤوس

الأموال الأوروبية نحو الجزائر، وبدورها تهدف المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أساسا إلى مساعدة المستثمرين من داخل وخارج الجزائر في اتخاذ القرارات الاقتصادية، من خلال توفير المعلومات والقوائم المالية المتوافقة مع متطلبات اتخاذ هذه القرارات، وعليه فإن تطبيق المعايير في الاتحاد الأوروبي، وفي ظل بيئة محاسبية جزائرية متكيفة مع متطلبات المعايير، يجعل من المؤسسات الجزائرية والأوروبية تعمل في بيئة محاسبية موحدة، والتي تتطلب ضرورة لعب بورصة الجزائر لدور فعال في تمويل المؤسسات.

ويمكن توضيح أهمية الإصلاح المحاسبي في تفعيل الشراكة الأوروبية متوسطة كما يلي¹:

أولا. تدعيم البيئة الملائمة للاستثمارات الأوروبية في الجزائر

بالإضافة للعوامل المشجعة والتسهيلات المقدمة في إطار الشراكة للمتعاملين الاقتصاديين الأوروبيين في مجال الاستثمار بالجزائر، تأتي المعلومة المالية التي يتطلبها النظام المحاسبي المالي لتدعم تلك العوامل، لأن هذه المعلومة تكون موثوق بها لدى المستثمرين الأوروبيين، بما أنها أعدت وفقا لنفس المعايير المطبقة في الاتحاد الأوروبي، وهو ما يجلب شفافية أفضل في الحسابات والقوائم المالية للمؤسسات العاملة بالجزائر، وفي نفس الوقت يمكن هذا التجانس من تسهيل التجميع المحاسبي للمؤسسات الأوروبية، التي تستثمر في الجزائر من خلال الفروع التابعة لها.

المؤسسات القابضة والمجمعات الأوروبية المسعرة في البورصات الأوروبية، يجبرها القانون الأوروبي رقم 2002/1606 على إعداد قوائم مالية مجمعة، بما فيها قوائم الفروع التابعة في دول العالم، باستعمال المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، ومن المتوقع أن تواجه

1 . بكيجل عبد القادر، مرجع سابق، ص.ص 106-120.

الشركات الأوروبية الباحثة عن فرص الاستثمار بالجزائر صعوبات في هذا المجال، والتي بإمكانها أن تؤثر رفقة عوامل أخرى على قراراتها بالاستثمار في الجزائر.

عند قيام مؤسسة أوروبية بالاستثمار في الجزائر من خلال إحدى فروعها، وفي ظل اختلاف طبيعة البيئة القانونية من دولة إلى أخرى، فإن هذه الفروع والمؤسسات الأوروبية التابعة تعتبر ذات شخصية قانونية مستقلة حسب القانون التجاري الجزائري¹، وسوف تخضعها هذه الشخصية للنظم المحاسبية والرقابية السائدة في الجزائر، والمتمثلة بالأساس في المحاسبة الجزائرية والقواعد الجبائية الجزائرية.

وتجد المؤسسات الأوروبية صعوبات ناتجة عن هذا الاختلاف، بحيث تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية وفقا للعديد من الأنظمة المحاسبية، بحسب عدد المؤسسات التابعة لها في دول مختلفة ومن بينها الجزائر، ثم عليها أن تعيد صياغة قوائم موحدة بالاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بحيث تشمل هذه القوائم على حسابات كل المؤسسات والفروع التي تقع تحت مراقبتها، وذلك استجابة لما ينص عليه القانون الأوروبي رقم 2002/1606 والمعيار الدولي للمحاسبة رقم 27 "القوائم المالية المجمعة والفردية"، بالإضافة إلى أغراض اتخاذ القرارات الداخلية للمؤسسة، وصولا إلى توفير معلومة مالية متجانسة وموثوق بها عن المؤسسة ككل.

كل هذه الصعوبات ستزول بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي، فستجد المؤسسات الأوروبية نفسها في بيئة محاسبية ثلاثية، بيئة محاسبية تُشبه إلى حد بعيد بيئتها المحاسبية الأصلية المعتمدة على معايير المحاسبة الدولية.

1. الأمر رقم 96-27 مؤرخ في 09 ديسمبر 1996، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المادة 20.

ثانيا. تفعيل الخصوصية، الحيابة والاندماج

يمكن للمؤسسات الجزائرية والأوروبية أن تقوم بعمليات الحيابة أو الاندماج مع بعضها البعض، للاستفادة المشتركة أو زيادة التنافسية، خاصة مع التوجه السائد نحو تشجيع القطاع الخاص، وبالنظر للأهمية التي يحتلها هذا الأخير في اتفاق الشراكة، لكن في ظل اختلاف الطرق المحاسبية المطبقة بين الجزائر والإتحاد الأوروبي، فإنه يترتب على عملية الاندماج والحيابة مشاكل محاسبية عديدة على المؤسسات تتطلب الاهتمام والدراسة، ومن أهمها مشاكل المحاسبة عن الشهرة المشتراة، والمشاكل المرتبطة بالتقييم، وهو ما سيتم تفاديته باعتماد النظام المحاسبي المالي.

ثالثا. تسهيل دخول المؤسسات الجزائرية إلى البورصات الأوروبية

يفرض الإتحاد الأوروبي على المؤسسات المسجلة والتي يتم تداول أسهمها في البورصات التابعة له، بأن تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، من أجل حماية المستثمرين وزيادة ثقتهم بالأسواق المالية الأوروبية، وزيادة تداول رؤوس الأموال بها، وعليه فالمؤسسة الجزائرية يمكنها الاستفادة من هذه الأسواق المتطورة في طلب رؤوس الأموال، لأنها تطبق القواعد المحاسبية المطلوبة، وتوفر المعلومات الضرورية عنها للمستثمرين لمعلوماتها، مع الأخذ بعين الاعتبار الشروط الضرورية الأخرى للدخول إلى هذه البورصات.

رابعا. رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية

تتطلب المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية إفصاح شامل، واضح وشفاف عن نتائج ووضعية أنشطة المؤسسة، بنشر معلومة مالية مفهومة وسهلة القراءة من قبل مستعملي القوائم المالية على المستوى الدولي، يمكنهم على أساسها اتخاذ القرارات وإجراء المقارنات، هذه المقارنات تسمح للمستثمرين بالمفاضلة بين الاستثمارات واختيار الأفضل، وعليه تجد

المؤسسات نفسها مجبرة على العمل لأن تكون أحسن حتى تحصل على ثقة المستثمرين، في بيئة اقتصادية تتميز بالانفتاح على المنافسة بين الجانبين الجزائري والأوروبي.

خامسا. زيادة الخدمات المحاسبية وتنقل الأشخاص

يسعى اتفاق الشراكة بين الجزائر والإتحاد الأوروبي إلى تحرير تجارة الخدمات بين الجزائر والإتحاد الأوروبي، ومن ضمنها الخدمات المحاسبية، التي أدى بروز المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية إلى التطور في مفاهيمها عبر العالم، بشكل يسمح لممارسي مهنة المحاسبة المتمكنين من هذه المعايير بأداء خدماتهم عبر العالم، خاصة بالنسبة للدول السباقة لاستعمال هذه المعايير كدول الإتحاد الأوروبي.

ويمكنهم ذلك من مرافقة المؤسسات الجزائرية في عملية الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي، والاستثمار الأجنبي المباشر وخاصة الأوروبي في الجزائر من جانب المحاسبة والتدقيق، والمحاسبة والتقييم عن العمليات التي تتم في الجزائر حسب المعايير المحاسبية الأوروبية والعالمية، بما يفيد الجزائر في نقل الخبرات والتكنولوجيا الحديثة القادمة من الإتحاد الأوروبي فيما يتعلق بأداء المهنة.

ويكون تأثير التوافق المحاسبي بين الإتحاد الأوروبي والجزائر على تنقل الأشخاص، من خلال تنقل ممارسي مهنة المحاسبة الأوروبيين إلى الجزائر وفتح مكاتب للمحاسبة والمراجعة لمساعدة المؤسسات الجزائرية والتصديق على حساباتها، بالنظر للتجربة الأوروبية في هذا المجال، والمساعدة في التكوين والتأهيل للمحاسبين الجزائريين، ومرافقتهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى استغلالهم للبيئة المحاسبية الجديدة المشابهة لبيئتهم الأوروبية في زيادة خدماتهم المحاسبية، وكذلك بالنسبة للممارسين الجزائريين لمهنة المحاسبة الجزائريين بالتنقل لأوروبا بغية إجراء التكوين والتربصات، والقيام بالخدمات المحاسبية.

المبحث الرابع: فعالية الإصلاح المحاسبي في الجزائر

شرعت الجزائر في عملية إصلاح نظامها المحاسبي مع بداية الألفية الجديدة، ونظرا للتحول الجذري الذي قامت به الجزائر في مجال المحاسبة، فقد مرت سنوات عديدة قبل صدور القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وبقيت عملية الإصلاح متواصلة عن طريق المراسيم والتشريعات اللاحقة، وكذا قوانين المالية.

اليوم، وبعد مرور فترة من الزمن، نستوقف عند الإصلاح المحاسبي في محاولة منا لتقييمه، ومن خلال هذا المبحث سنوضح هل الإصلاح الذي قامت به الجزائر حقق هدفه أو لا؟ حيث سنوضح الفائدة التي جاء بها الإصلاح، ثم متطلباته وآثاره المرتقبة، وفي الأخير تحدياته وآفاقه المستقبلية.

المطلب الأول: أهمية اعتماد النظام المحاسبي المالي وفوائده

كان اعتماد النظام المحاسبي المالي ضرورة وحتمية في ظل نهج الإصلاحات الذي انتهجه الجزائر من جهة، ومراعاة للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي متمثلة في معايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى، وعليه فإن عملية تبني النظام المحاسبي المالي تكتسي أهمية بالغة ويُنتظر منها الكثير من الفوائد، وهو ما سنوضحه في ما يلي:

أولا. أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

يتوقع أن تكون هناك آثارا ايجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي تتركز في العموم حول العناصر التالية¹:

1 . بكيجل عبد القادر، مرجع سابق، ص.ص 96-97.

- يُشكل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية؛

- النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها عالميا؛

- يقترح النظام المحاسبي المالي حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الايجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة؛

- يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها؛

- يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقَت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها؛

- يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافية للتمويل، خاصة بالنسبة

للمؤسسات التي لها استراتيجيات للاستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار؛

- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة الدولية.

ثانيا. فوائد الإصلاح المحاسبي:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، نتج عنه مجموعة من الفوائد والامتيازات، استفادت منها لمؤسسات كما يستفيد منها الاقتصاد والوسط الاقتصادي ككل، وهو ما سنوضحه في العناصر التالية:

- تبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية من شأنه فتح الأبواب للمنافسة على المستوى الدولي؛

- تشجيع الاستثمار بكافة أنواعه بما يسمح طمأنة المستثمرين المحليين والأجانب وتلبية حاجاتهم من معلومات محاسبية كافية ودقيقة تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة والرشيده؛

- الانتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم يسمح بتسهيل عملية إجراء التحليل المالي في المؤسسات، مما ينجر عنه تذليل صعوبات التحليل المالي وفقا للمخطط المحاسبي الذي لا يوفر المعلومات المالية الكافية وبصورة مباشرة ومباشرة، مما يصعب معها تقييم الوضعية المالية للمؤسسة ويجعل المقارنة غير ممكنة في ظروف التضخم؛

- تسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد الدولي مما يسمح للمؤسسات الجزائرية من زيادة درجة قراءة المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى الشركات الأجنبية عند إعدادها بلغة محاسبية موحدة؛

- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي من خلال تنشيط سوق الأوراق المالية عن طريق تطوير بورصة الجزائر، لتصبح أكثر حيوية بواسطة شركات مسعرة تلتزم بمعايير محاسبية دولية تضمن

مستوى عال في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمختملين¹؛

- يقترح حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي لم يعالجها المخطط الوطني المحاسبي²؛

- يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة؛

- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية؛

- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية؛

- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية؛

- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛

- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية؛

- توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

1 . بودلال علي، مكوي المولودة لمريني سمية: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 8.

2 . كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مرجع سابق، ص 9.

المطلب الثاني: متطلبات الإصلاح المحاسبي في الجزائر، والآثار المرتقب

حصولها

إن القيام بعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر جعل العديد من الممارسين والمهتمين بمهنة المحاسبة متخوفين من فشله، حيث أن القيام بتغيير كلي لطبيعة الممارسات المحاسبية هو أمر قد يؤدي إلى عكس المتوقع، وحتى يصل الإصلاح المحاسبي إلى هدفه توجب احترام مجموعة من المتطلبات، كما أن له آثار يجب تثمين الإيجابية منها والبحث عن سبل لتجنب السلبية، وهو ما سنوضحه من خلال ما يلي:

أولا. متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن خيار الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي والعمل على تطبيقه ابتداء من 2010/01/01، يتطلب جهودا كبيرة من ترتيبات وإجراءات لإحداث عملية انتقال تسمح بالتكيف والتأقلم مع هذا الواقع الجديد، لأن هذا التحول هو بمثابة ثورة في الإطار المحاسبي الجزائري وتحدي بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، فعملية الإصلاح المحاسبي تتطلب بيئة معينة وخاصة إذا علمنا أن الاقتصاد الجزائري أقل ديناميكية ويتميز بالغموض وعدم الشفافية والفاعلية في تمويل الاستثمارات، اقتصاد مبني على المحروقات وموجه للخارج مما يغيب معه المنافسة الفعلية والأسواق المتخصصة لاستعمالها كمرجعية للتقييم، بالإضافة إلى غياب الأسواق المالية التي تعكس السياسات والإستراتيجيات المالية للمؤسسات التي تحكم لها و عليها؛ وأكثر من هذا كله طرق التسيير والإعلام التي لا توفر ولا تسمح بالحصول على المعلومات الدقيقة والزمنية¹.

¹ . بودلال علي، مكيوي المولودة لميرني سمية، مرجع سابق، ص.ص 9-10.

وبالتالي ضمن هذه البيئة الجزائرية تطبيق نظام محاسبي جيد لا يوفر بالضرورة قوائم مالية ذات نوعية جيدة في ظل غياب المحتاج إليها بسبب الغياب الفعلي لدور البورصة كأداة مثلى لذلك. إن إنشاء هيئة تتولى الإشراف على وضع المعايير ضمن ثقافة محاسبية عريقة أمر ضروري، حيث تسند هذه المهمة لهيئة غير حكومية في الدول المتقدمة، بينما في الجزائر يتولاها المجلس الوطني للمحاسبة الذي ليس له حرية المبادرة في التشريع بما أن جل أعضائه أو أغليبيتهم إداريين على حساب المهنيين، وبالتالي يجب تفعيل دور هذا المجلس على الأقل تنسيق النظام المحاسبي المالي مع ما يجري عالميا.

تحديث وتكييف التشريعات والقوانين مع المتطلبات الدولية بما ينبغي من إزالة أي تعارض أو عدم تطابق بين القوانين والتشريعات المحلية والدولية، مما يسهل تطبيق النظام المحاسبي في مختلف المجالات الاقتصادية والقطاع المالي، وبالتالي تعديل القانون التجاري سيكون له الأثر الواضح على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها، خاصة فيما يتعلق بالتوفيق بين المعالجة القانونية والمعالجة المحاسبية للمعاملة، بما يسمح من زيادة فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات.

وكذلك تعديل التشريعات الجبائية للقبول بالمعايير وفرض تطبيقها والالتزام بها في العمل المحاسبي للمؤسسات المعنية بذلك لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بتقنيات الاهتلاك وتدهور قيمة الأصول، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي والتقييم على أساس القيمة العادلة، وأخيرا المعالجة المحاسبية للضرائب وخاصة المؤجلة منها نظرا للاختلاف بين تواريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة وعند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

تحضير وتأهيل المؤسسات الجزائرية يخضع لتصنيف هذه الأخيرة إلى مجموعات حسب الحجم، رأس المال والعمال من أجل مراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلباتها، بالإضافة إلى تأهيل، تدريب ورفع كفاءة ممارسي واستعملي المحاسبة سواء داخل المؤسسة أو خارجها بما يسمح بالدراية بطبيعة العمل المحاسبي ومدى استجابته للتطبيق السليم والكفاء، الأمر الذي يتوقف على مدى تنظيم المؤسسة ومهارة وجدية عناصر مواردها البشرية.

تأهيل المحترفين والممارسين للمهنة يستدعي السعي إلى المعرفة الجيدة للنظام المحاسبي المالي والإتقان العملي للممارسات المحاسبية فيه، إضافة إلى مهمة المحاسبة كطرف يجب أن يتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية، من خلال فتح المجال لمنافسة المهنيين الأجانب عن طريق تشجيع التعاون الإستراتيجي بين المهنيين الجزائريين والمحترفين الأجانب، وبالاتضمام لبرنامج التدريب في الإتحاد الدولي للمحاسبين بما يسمح تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي.

وبالتالي دور الممارسين المحليين أو الخارجيين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين هو جد مهم للسهر على ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، من خلال عملهم على التحقق من صحة المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسة ومدى عكسها لواقعها الاقتصادي ووضعيتها المالية.

ثانيا. آثار تبني النظام المحاسبي المالي

إن اندماج البيئة المحاسبية الجزائرية بالبيئة المحاسبية الدولية أدى أولاً إلى ضغوط شديدة على المهنة المحاسبية لتضطلع بدورها في المرحلة الحالية والقادمة، ولا بد أن يكون لهذه المهنة أصولها وقواعدها التي تشكل إطارا عاما يساعد في إعداد التقارير المالية بناء على معايير محاسبية دولية ذات جودة عالية بمزيد من الشفافية، على أن تتصف بإمكانية المقارنة للمعلومات المالية المستخدمة في قرارات الاستثمار وبذلك فهي ستساهم في استقرار السوق المالية والنمو الاقتصادي.

ولقد كان لتبني النظام المحاسبي المالي الأثر الكبير على العديد من المستويات، ولكل منها نصيبه ونسب متفاوتة من حيث درجة التأثير، وتختلف مستويات التأثير هي الأخرى من مستوى الاقتصاد الوطني، المؤسسة والإستراتيجية المنتهجة¹.

أ. الآثار الإيجابية

إن تبني النظام المحاسبي المالي يفضي إلى (إضافة لما ذكرناه سابقا من فوائد):

- إنتاج قوائم مالية أكثر شفافية وملائمة وثراء، مما يسهل المقارنات بين المؤسسات، نتيجة للقابلية للمقارنة التي تتيحها مخرجات هذا النظام؛
- سيسمح بإدخال بعض المؤسسات على مستوى الأسواق المالية العالمية؛
- سيكون النظام الجديد كلغة جديدة يتحدث بها الخبراء والمكونون؛
- تطبيقه سيسرع من تدفق المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية التي يتوجب أن تعد وفق أنظمة المعلوماتية؛
- كما سيوفر النظام الجديد على المحللين الماليين العناء والجهد في سبيل الوصول إلى إعداد قوائم مالية، وبذلك سينصب الاهتمام أكثر حول الدراسة المعمقة لهذه القوائم المالية التي هي مخرج النظام المحاسبي المالي الجديد.

ب. الآثار السلبية

وبالرغم ما يقدمه النظام المحاسبي المالي الجديد من إيجابيات إلا أنه يواجه في الواقع حدودا هيكلية نذكر منها:

1 . محمد قوجيل، بن مالك محمد حسان: تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 29 و 30 نوفمبر 2011، ص.ص 7-8.

- التعقيد الذي يصاحب النظام الجديد من وجوب الإلمام بمعايير المحاسبة الدولية والمشاكل المطروحة من خلال تطبيقه، يوجب على المؤسسات القيام بتحمل تكاليف باهظة من أجل تكوين ورسكلة الأفراد العاملين بها؛
- لا يخفى أن تبني النظام الجديد سيضع المؤسسات في أزمة ما بين إعداد التقارير المالية حسب النظام المحاسبي المالي لاعتبارات قانونية وكذا إعداد تقارير حسب الاعتبارات الجبائية (في ظل الحدود الجبائية في الجزائر)، وهذا ما يكلف المؤسسة الكثير من الجهد والعناء، إلى غاية صياغة قوانين جبائية تتلاءم وفحوى النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- كما أن اعتماد القيمة العادلة كمعيار للتقييم سيصعب من التصريح الدقيق للنتائج والأموال الخاصة؛
- إن التغيير الجذري لقواعد وطرق التسجيل المحاسبي سيكون من شأنه تعريض المؤسسات لهزات مالية نتيجة لقصور الفهم الجيد للتقيد أو للحسابات؛
- وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي؛
- إن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يأتي مبتغاه إلا من خلال إصلاحات لقطاعات متعددة أخرى سواء على الصعيد القانوني أو من حيث تكوين الموارد البشرية.

المطلب الثالث: تحديات الإصلاح المحاسبي وآفاقه المستقبلية

إن التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي هو خطوة كبيرة في تاريخ المحاسبة في الجزائر، وكل خطوة كبيرة، يواجه النظام المحاسبي المالي تحديات ورهانات كبيرة يجب تحديدها وتجاوزها، كما أن عملية الإصلاح متواصلة عبر عدة سنوات ولديها آفاق مستقبلية تسعى الجزائر للوصول لها.

أولا. رهانات وتحديات تطبيق النظام المحاسبي

إن اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب، نذكر منها:

- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام: فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستند أساسا من معايير المحاسبة الدولية، ويعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية؛
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر؛

- عدم ربط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى؛

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال معظم أسواق

الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية؛

- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها؛

- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين: فما زالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا لغياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته؛

- أنظمة المعلومات في المؤسسة وكذا الاتصالات المالية، فهي لا تمثل عملية سهلة لإعادة معالجة المعطيات المالية فحسب وإنما يستوجب الأمر الوقوف على السياسات المالية الأكثر تعقيد كالمعاملات التمويلية والتوجهات الإستراتيجية للتطوير الأكثر أهمية مرورا بالتنظيمات، المسارات وأنظمة التسيير والمعلومات، لذا يجب على المؤسسات التفكير بجدية في طريقة اعتمادها النظام الجديد¹؛

- الانتقال إلى النظام الجديد لا يمكن أن يتحقق إذا لم تتضافر مجموعة من العوامل بفاعلية وجدية ليتحقق المراد في الأجل الطويل، فلا يمكن تصور أنه سيكون هناك نتائج مرضية قريبا.

1 . محمد قوجيل، بن مالك محمد حسان، مرجع سابق، ص 9.

ثانيا. الآفاق المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يؤدي إلى توحيد التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي والوصول إلى مستوى عالي من الإفصاح والشفافية، عن طريق نشر المعلومات الضرورية لمختلف الأطراف المستفيدة منها والاستجابة لرغبات الأسواق المالية، مما يؤدي إلى معلومات ذات جودة عالية، فكل مستعمل يأمل في الحصول على أفضل المعلومات التي تمكنه من القراءة الجيدة للقوائم المالية لاتخاذ القرار المناسب، وعليه فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي يفتح عدة آفاق منها¹:

1. الآفاق ضمن المؤسسة:

إن الالتزام بتطبيق مبادئ الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي، سيؤدي بالضرورة إلى تخلي المؤسسات الجزائرية عن السرية والتحفظ في نشر معلوماتها، وبالتالي تمكين المستثمرين ومختلف الجهات المتعاملة معها أو ذات العلاقة من الحصول على معلومات ذات جودة ونوعية كاملة وأكثر شفافية، وبالتالي زيادة الثقة في المعلومات التي تنتجها أنظمتها المحاسبية ومنه زيادة الفرص الاستثمارية والتمويلية.

2. الآفاق المحاسبية:

تعتبر القوائم المالية هدف أو غاية المحاسبة، فهي الجزء الأكثر تعبيرا عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتم إعدادها من طرف المؤسسات لإعطاء المستعملين المعلومات الوافية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، حيث تعتبر معايير المحاسبة الدولية ثورة محاسبية، لأن فلسفتها تركز على القيمة العادلة التي تحدد من طرف خبراء ومتخصصين في هذا المجال، وبذلك تختلف هذه الفلسفة عن فلسفتنا المحلية القائمة على المفاهيم القانونية والجبائية.

1 . صبايحي نوال، ، مرجع سابق، ص.ص 169-171.

3. الآفاق بالنسبة للمسيرين:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيتطلب من المسيرين بناء نظام معلومات جديد يتمتع بتقنيات عالية، كما يجب عليهم إعلام كافة الأفراد العاملين بالمؤسسة من أجل التكيف بسرعة، إضافة إلى ذلك سيسهل على المحاسب عدة أمور من بينها الحصول على معلومات من عدة أطراف داخل المؤسسة، ولهذا فمن الضروري بالنسبة لمسيرى المؤسسات الاستثمار في هذا المجال.

4. تعزيز الحوكمة في المؤسسات:

عرفت الحوكمة على أنها التطبيق الفعلي للنشاط الاقتصادي والسياسي والإداري من أجل إدارة أعمال الدولة على كافة المستويات¹، فهي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح المرتبطين بها²، وعلى رأسهم المساهمين الذين يولون أهمية للمؤسسة في إتباع سياسات واضحة تتسم بالشفافية والعدالة في تعاملاتها وأدائها، ونظرا لما توفره الحوكمة من ثقة في طريقة وأسلوب تعامل إدارة المؤسسة مع أصحاب المصالح، فإن استعمال النظام المحاسبي المالي سوف يعزز من مبادئ الحوكمة، فهدفه الأساسي هو الحفاظ على ثقة المستثمرين، ويفرض على المؤسسات التي تقدم حساباتها للمساهمين الالتزام بالشفافية ومنه تدعيم الحوكمة.

5. تفعيل بورصة الجزائر:

يشكل تطبيق النظام المحاسبي الجزائري فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيق فلسفة المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، بضرورة إعطاء

1 . lakhlef, Brahim: la bonne gouvernance, croissance et d'développement. Alger: Ed Dar alkhalidounia. 2006, p14.

2 . محمد مصطفى سليمان: حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2006، ص16.

الأهمية لها والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في اتفاق الشراكة بتفعيل دورها في الاقتصاد وتشجيع المؤسسات على التسجيل فيها، والاعتماد عليها في التمويل وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعايير المحاسبية التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية، التي يلجأ إليها المستثمرون سواء لاستثمار أو طلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع الاستثمار الأجنبي باعتبار أن المعلومة المقدمة لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر، وهذا ما سيعمل النظام المحاسبي المالي على توفيره أي معلومة ذات جودة عالية.

خلاصة

إن عملية تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر تستوجب توضيح نقطتين، الأولى عن طريق مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية لمعرفة مدى تجانسهما أو تباعدهما، أما النقطة الثانية فتتمثل في معرفة مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات بيئة المحاسبة في الجزائر.

عند القيام بمقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية نجد أنهما متوافقان في العديد من النقاط مثل المبادئ والفروض المحاسبية، القوائم المالية وعناصرها ومستعملاتها، كيفية عرض القوائم المالية والغرض منها، طرق تقييم الأصول وتصنيف الأعباء وكيفية تحقق الإيراد وغيرها، إلا أنه يوجد - وإن قلت - بعض النقاط التي تبين الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

وعن مدى استجابة الإصلاح المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية، فإن النظام المحاسبي المالي جاء داعما لرغبة الجزائر في جلب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية من خلال اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، كما أن الإصلاح المحاسبي من شأنه أن يساهم في دعم بورصة الجزائر، حيث أن هذه الأخيرة مبنية على الإفصاح المحاسبي فهو روحها وأساس نجاحها، ولعل ما يمثل الصعوبة في البيئة الجزائرية النظام الجبائي، حيث أن علاقة المحاسبة بالجباية هي أهم تغيير بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، وقد خلق النظام الجبائي الجزائري العديد من المشاكل المحاسبية مثل الاهتلاكات، خسائر القيمة، إعادة تقييم الأصول الثابتة، تحويل الحقوق بالعملة الأجنبية، العقود طويلة الأجل وغيرها.

ويظهر جليا أن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر مهم ومفيد لجميع الأطراف ذات العلاقة، من مهنيين ومؤسسات وبنوك ومكاتب مراجعة وحتى الدولة، فالنظام المحاسبي المالي

مستمد من معايير المحاسبة الدولية وهو مبني على الشفافية والنزاهة، كما واجه النظام المحاسبي المالي العديد من التحديات والرهانات كتطوير بورصة الجزائر وتجهيز المؤسسات من خلال زيادة الوعي المحاسبي بها، ورغم هذه الصعوبات فقد فتح النظام المحاسبي المالي العديد من الآفاق على المستوى المحاسبي، على مستوى المؤسسة، البورصة، التسيير الجيد وغيرها.

الفصل الخامس

تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات المتعلقة به

الفصل الخامس

تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات المتعلقة به

قصد الوصول إلى تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس في الفصول السابقة، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة، سنحاول القيام بدراسة مسحية لتقييم عملية الإصلاح المحاسبي التي قامت بها الجزائر، وذلك لتوضيح التقارب أو التباعد بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وكذا انعكاس الإصلاح المحاسبي على بيئة المحاسبة في الجزائر.

وللقيام بدراسة ميدانية موضوعية، استعملنا أسلوب المسح عن طريق استمارة استبيان، حيث حاولنا الحصول على آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة، والذي من شأنه أن يثري موضوع البحث ويساعد على دراسة أهمية ودور الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومحاولة تحقيق معادلة الجمع بين التحديات الدولية متمثلة في معايير المحاسبة الدولية من جهة، ومواكبة متطلبات الاقتصاد الوطني من معلومات من جهة أخرى.

ونظرا لتوجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، فإن هذه الدراسة تعتبر دراسة استطلاعية لرأي بعض المهنيين والأكاديميين حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، معايير المحاسبة الدولية، مدى التوافق بينهما، بيئة المحاسبة في الجزائر، تلبية الإصلاح المحاسبي لمتطلبات بيئة المحاسبة في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

سيتم توضيح منهجية الدراسة المتبعة من حيث الأسلوب ومجتمع الدراسة، وتحديد العينة وطرق جمع البيانات، والاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، فضلا عن ذلك الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات واستنباط النتائج.

المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج يسهل البحث ويسمح بالكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها، وباعتبار بحثنا يتمحور حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني" أي دراسة الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر في 2007، ثم مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية من جهة، ومدى ملائمة البيئة المحاسبة في الجزائر من جهة أخرى، سوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المترتبة على هذا التحليل.

كما تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي:

✓ الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسة بالإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى توافقه مع

معايير المحاسبة الدولية من جهة، ومدى تناسبه مع البيئة الوطنية من جهة أخرى، وعليه

فإن هذه الدراسة تتمحور حول تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛

✓ الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالفترة التي أجريت فيها: سنة 2014 (12

شهر)؛

✓ الحدود الموضوعية: تهتم هذه الدراسة بموضوع الإصلاح المحاسبي، بمعنى اعتماد النظام المحاسبي المالي كمنهج محاسبي في الجزائر، فهي تعبر عن آراء عينة الدراسة حول موضوع المحاسبة المالية (القانونية) دون غيرها من فروع المحاسبة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة الميدانية، فقد تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كما يلي:

أولا. مجتمع الدراسة:

إن المحاسبة تتميز بكونها خليط بين الجانب التقني (كونها تقنية لتسجيل وترتيب وتبويب الأحداث الاقتصادية) والجانب العلمي النظري (كونها علم له أسس وقواعد وأساليب)، ولذلك فقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين المتمثلة في الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة، وفئة المهنيين المتمثلة في المدققين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) ومدراء المالية والمحاسبة في المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني (شركة ذات أسهم، شركة ذات مسؤولية محدودة)، بالإضافة إلى الإطارات في القطاعات المؤثرة في بيئة المحاسبة كإدارة الضرائب، المجلس الوطني للمحاسبة ... الخ.

في ما يتعلق بفئة الأكاديميين، لا توجد إحصائيات دقيقة حول عدد الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة، أما بالنسبة للمهنيين فمجتمع الدراسة محدد بدقة، وذلك من خلال القرار رقم 085 الصادر عن وزارة المالية¹، والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين بعنوان نشاط 2014، حيث تحصى

1 . وزارة المالية، القرار رقم 085، المؤرخ في 16 جوان 2014، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2014، الملاحق.

الجدول المرفقة بالقرار 234 خبير محاسب و 1707 محافظ حسابات في الجزائر لسنة 2014، وعليه فقد تم الاعتماد على العينة العشوائية الطبقية * لاختيار عينة الدراسة. وروعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم على الإصلاح المحاسبي في الجزائر، بين معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات البيئة الوطنية.

ثانيا. عينة الدراسة:

نظرا لصعوبة المسح الشامل لجميع الأكاديميين والمهنيين (مجتمع الدراسة)، فقد تم اعتماد أسلوب العينة باعتبارها جزء من مجتمع الدراسة يختارها الباحث بأساليب مختلفة وبطريقة تمثل المجتمع الأصلي وتحقق أغراض البحث وتغني الباحث عن مشقات دراسة المجتمع الأصلي¹. ويعتبر حجم العينة من القضايا الهامة في البحث لما لها من انعكاس على تكلفة إنجاز البحث من جهة، وعلى تمثيلية العينة من جهة أخرى؛ وتجدر الإشارة إلى أنه لا يعني أنه كلما زاد حجم العينة كلما أدى ذلك إلى تمثيلها.

ويتم تحديد حجم العينة حسب نوع المعاينة، ففي المعاينات الاحتمالية * يتحدد حجم العينة بقواعد دقيقة تعتمد على معادلات رياضية ونماذج قياسية، إلا أنه يمكن الاسترشاد بالأحجام التالية لعينة البحث تبعا لحجم المجتمع الأصلي²:

*. يلجأ إليها في حالة وجود مجتمعات تتميز بتباين نوعيات مفرداتها بحيث يمكن تقسيمها إلى مجموعات أو طبقات لكل مجموعة أو طبقة منها خصائص أو مميزات معينة تتميز بها عن بقية الطبقات الأخرى.

¹ . جودت عزت عطوي: أساليب البحث العلمي: مفاهيمه، أدواته-طرقه الإحصائية. الطبعة 01. الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع. 2009، ص 86.

* . هذه الدراسة هي معاينة احتمالية.

² . عبد المجيد قدي: أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والإدارية -الرسائل والأطروحات-. الطبعة 01. الجزائر: دار الأبحاث للنشر والترجمة والتوزيع. 2009، ص 93.

✓ مجتمع يقل أو يساوي 100 مفردة، العينة هي نصف العدد؛

✓ مجتمع يتراوح بين 100 و 9000 مفردة، فالأفضل أخذ 10 % من مجتمع الدراسة؛

✓ مجتمع يتكون من عشرات الآلاف تكفي له عينة حجمها 01 % من المجتمع.

في دراستنا هذه، يقدر مجتمع الدراسة ب حوالي 500 مفردة بالنسبة للأكاديميين، و 1941 مفردة بالنسبة للمهنيين، وحوالي 200 مفردة بالنسبة لمدراء المالية المحاسبة والإطارات في القطاعات ذات العلاقة، وبالتالي يقدر مجتمع الدراسة ب 2641 مفردة، فتكون عينة الدراسة في حدود 265 مفردة.

وللحصول على أكبر عينة معبرة عن المجتمع، قمنا بتوزيع حوالي 400 استثمار عادية (ورقية) شملت الأكاديميين والمهنيين، بالإضافة إلى إعداد استمارة الكترونية باستخدام برنامج google drive، ويوضح الجدول التالي الاستثمارات الصالحة للاستعمال في التحليل:

الجدول رقم (5-1) : الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

المجموع		الاستبيان الالكتروني		الاستبيان العادي		البيان
%	العدد	%	العدد	%	العدد	
% 100	870	% 100	470 (استمارة مسترجعة)	% 100	400	الاستثمارات الموزعة
% 57	496	% 55.75	262	% 58.5	234	الاستثمارات الملغاة
% 9.78	85	% 7.23	34	% 12.75	51	الاستثمارات الواردة بعد الأجل
% 33.22	289	% 37.02	174	% 28.75	115	الاستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة بلغ 870 استثمار، منها 289 استثمار صالحة للتحليل أي بنسبة 33.22 %، أما باقي الاستثمارات أي ما نسبته 66.78 % فقد قمنا باستبعادها بسبب وجود نقص أو تضارب في الإجابات، ملئها من طرف أشخاص غير مؤهلين، وعدم الجدية في الإجابة على الأسئلة المطروحة فتم إلغاؤها (57 %)، أو بسبب عدم إعادتها من طرف أفراد العينة في الآجال المحددة رغم حرصنا على استعادتها (9.78 %).

المطلب الثالث: بناء أداة الدراسة

للحصول على نتائج موضوعية تساعدنا في إسقاط الجانب النظري المدروس على الدراسة الميدانية من جهة، والإجابة على الأسئلة المطروحة وإثبات صحة أو خطأ الفرضيات الموضوعية من جهة أخرى، قمنا بإعداد استبيان ووزعناها على عينة الدراسة.

أولاً. إعداد الاستبيان: حتى تكون الدراسة منظمة في شكل علمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، قمنا بإعداد الاستبيان وفق ثلاث خطوات كما يلي:

أ. مرحلة التصميم: انطلاقاً من إشكالية البحث، واعتماداً على عدة مراجع، قمنا بتصميم استثمار استبيان مع مراعاة ما يلي:

- ✓ صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس وسوء الفهم؛
- ✓ استعمال لغة سليمة، سواء باللغة العربية أو باللغة الفرنسية عن طريق استشارة مختصين في المجال؛

✓ ترتيب الأسئلة وتدرجها، تسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛

✓ احتواء الاستبيان على أسئلة شبه مغلقة (عدة اختيارات) بالإضافة إلى فتح المجال أمام أفراد العينة لاختيارات أخرى في نهاية كل محور، مما يتيح لنا الوصول إلى أعلى استجابة ممكنة من أفراد العينة.

وبعد الانتهاء من صياغة الأسئلة، تم اللجوء إلى بعض الأساتذة المختصين في مجال الإحصاء للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة، بالإضافة إلى أساتذة مختصين في مجال المحاسبة للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة وتغطيتها جميع جوانب البحث، وقد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون تحقيق أهداف الاستمارة.

ب. مرحلة إعادة التصميم: بعد تصميم استمارة الاستبيان وتحكيمها، قمنا بتوزيع أولي على عدد من أفراد العينة (10 أكاديميين و 10 مهنيين)، وذلك بغية قياس مدى سهولة استيعاب الأسئلة وإمكانية الإجابة عليها.

وبناء على التوزيع الأولي، أخذنا بعين الاعتبار عدة ملاحظات واتخذنا بعض الإجراءات كما يلي:

✓ الاستغناء عن بعض الأسئلة الغير موضوعية.

✓ تعديل الأسئلة المعقدة.

✓ إضافة أسئلة لتغطية الجوانب المهمة من البحث.

وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم، ونتائج الاختبار الأولي تمت صياغة الاستبيان في شكله النهائي (أنظر الملاحق).

ج. مرحلة توزيع استمارة الاستبيان: بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات، قمنا بتصميم استمارة الاستبيان في شكلها النهائي، ثم قمنا بتوزيع الاستمارات على أفراد العينة بالاعتماد على عدة طرق أهمها:

✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة؛

✓ إيداع الاستثمارات على مستوى مديريات المالية والمحاسبة للشركات؛

✓ إيداع الاستثمارات على مستوى أمانة الهيئات ذات العلاقة (مصلحة الضرائب، المجلس

الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي

الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)؛

✓ الاستعانة ببعض الزملاء؛

✓ إرسال الاستمارة الالكترونية إلى كل المهنيين المسجلين في الجداول الموضحة في القرار

رقم 085 المشار إليه سابقا، والبريد الالكتروني لبعض الأساتذة والمهنيين.

ثانيا. هيكل الاستبيان: تضمنت استمارة الاستبيان 36 سؤالا موزعا على قسمين، وذلك كما

يلي:

- 5 أسئلة في القسم الأول المتعلق بالمعلومات العامة حول عينة الدراسة.

- أما القسم الثاني فتضمن أربعة محاور تتعلق بموضوع الدراسة*:

• حيث تضمن المحور الثاني 8 أسئلة تتمحور حول تقييم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به

الجزائر، من خلال استقصاء آراء المستجوبين حول فعالية هذا الإصلاح من حيث التوقيت،

الطريقة المعتمدة، الآثار الموجودة والمتوقعة، كما استقصينا عينة الدراسة حول رضاها عن

عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛

• أما المحور الثالث فتضمن 8 أسئلة تتمحور حول توافق الإصلاح المحاسبي مع معايير

المحاسبة الدولية من حيث مجال التطبيق، المفاهيم المحاسبية الأساسية، المبادئ والفروض

* . بغرض فتح المجال أمام أفراد عينة الدراسة للتعبير عن رأيهم حول الموضوع بشكل كاف، خصصنا مجال في نهاية كل محور لأي إضافة يرونها ذات علاقة.

المحاسبية، قواعد القياس والتقييم، القوائم المالية، وطريقة الإفصاح المعتمدة، كما خصصنا سؤالين في الأخير لمعرفة رأي عينة الدراسة حول امكانية اعتبار الإصلاح المحاسبي تبني ضمنى لمعايير المحاسبة الدولية من جهة، وإمكانية اعتماد هذه الأخيرة كمنهج محاسبي في الجزائر من جهة أخرى؛

- أما المحور الرابع فتضمن 8 أسئلة تتمحور حول الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر، وذلك من خلال استقصاء أفراد العينة حول تناسب الإصلاح مع البيئة المحاسبية في الجزائر من حيث أساليب القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، غياب الطلب على المعلومات المحاسبية في الجزائر، ترسخ العمل بأبجديات المخطط المحاسبي الوطني، والصعوبات الجبائية الموجودة في الجزائر؛

- أما المحور الخامس فتضمن 7 أسئلة تتمحور حول آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر، من خلال استقصاء أفراد عينة الدراسة حول ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة، تنشيط بورصة الجزائر، تحسين الدور التكويني للجامعات والمعاهد، ومخابر البحث المختصة، تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية، والاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية.

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف بحثنا، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (Likert Scale) الخماسي حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال، بالإضافة إلى تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (5-2): مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1.79-1]	[2.59-1.80]	[3.39-2.60]	[4.19-3.40]	[5-4.20]

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى،

عمان، دار وائل للنشر، 2006، ص 115.

حيث يُستعمل المتوسط الحسابي لكل سؤال لمعرفة الاتجاه العامة لأفراد العينة.

ثالثاً. اختبار ثبات وصدق الاستبيان: من أجل اختبار ثبات الاستبيان، استخدمنا المؤشر

الإحصائي (ألفا كرومباك alpha cronbach)، ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة.

الجدول رقم (5-3): توزيع معامل ألفا كرومباك

معامل ألفا كرومباك	عناصر الاستبيان
0.677	المحور الثاني: تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر
0.784	المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية
0.745	المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر
0.823	المحور الخامس: آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر
0.757	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على الاستبيان وبرنامج SPSS)

يتضح من الجدول السابق أن معاملات ألفا كرومباك تراوحت بين 0.677 و 0.823 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، ويود الطالب أن يشير إلى أن معامل ألفا كرومباك قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقاً لقاعدة القياس، حيث كل اختبار ثابت صادق وليس كل اختبار صادق ثابت.

ويمكن من خلال الجدول السابق أن نستنتج صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا مثلما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-4): صدق محاور الاستبيان

عناصر الاستبيان	جذر معامل ألفا كرومباك
المحور الثاني: تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر	0.82
المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية	0.88
المحور الرابع: الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر	0.86
المحور الخامس: آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر	0.91
جميع المحاور	0.87

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على الجدول رقم 5-3)

المبحث الثاني: تفرغ بيانات الاستبيان

بغرض تفرغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة، بالإضافة إلى دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة، كما يلي:

المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة، لتسهيل عملية الملاحظة بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (SPSS- Statistical Package For Social Sciences)، ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط، كما مكننا برنامج (SPSS) من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي:

✓ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛

✓ قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات

أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان؛

✓ حساب الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد

العينة المشار إليها بالاستبيان.

المطلب الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة

تم استخدام أساليب الاحصاء الوصفي (النسب المئوية والتكرارات)، حيث تفيد دراسة خصائص

العينة في معرفة طبيعة ونوعية النتائج المحصل عليها في هذه الدراسة، من خلال التأكد من كفاءة

أفراد عينة الدراسة وقدرتهم على فهم أسئلة الاستبيان وتقديمهم لإجابات موضوعية للقيام بالدراسة،

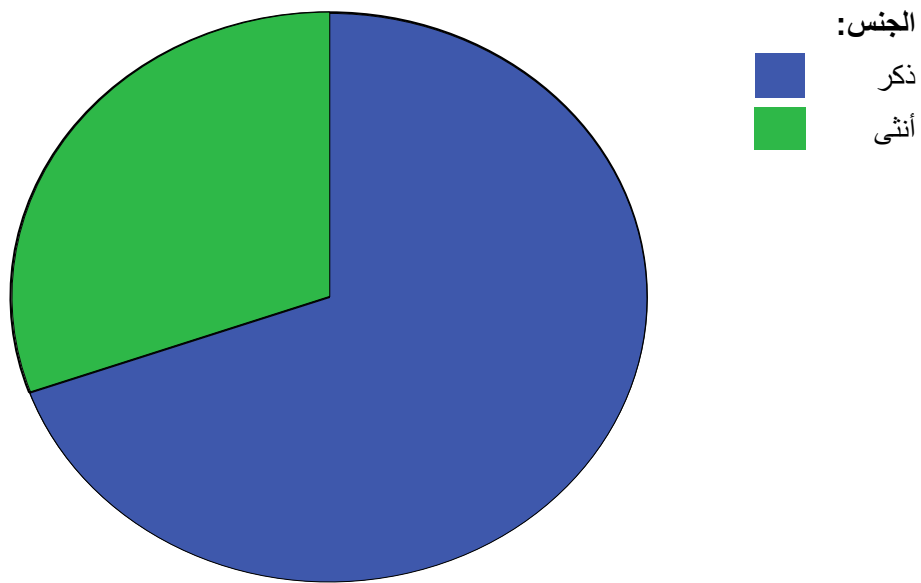
وتم دراسة وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة كما يلي:

أولاً. الجنس: يبين الجدول والشكل التاليين توزيع الجنس لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (5-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	201	69.6%
أنثى	88	30.4%
المجموع	289	100%

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على نتائج الاستبيان)



الشكل رقم (5-1): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا توزيع الجنس على عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الذكور 69.6%، ونسبة الإناث 30.4%، وتعود نسبة الإناث والتي تمثل 88 فرد من أفراد العينة إلى الأكاديميين (أساتذة)، أما المهنيين فإن هذا النوع من التخصصات تسيطر عليه فئة الذكور، وهو ما يفسر هذه النسبة المرتفعة.

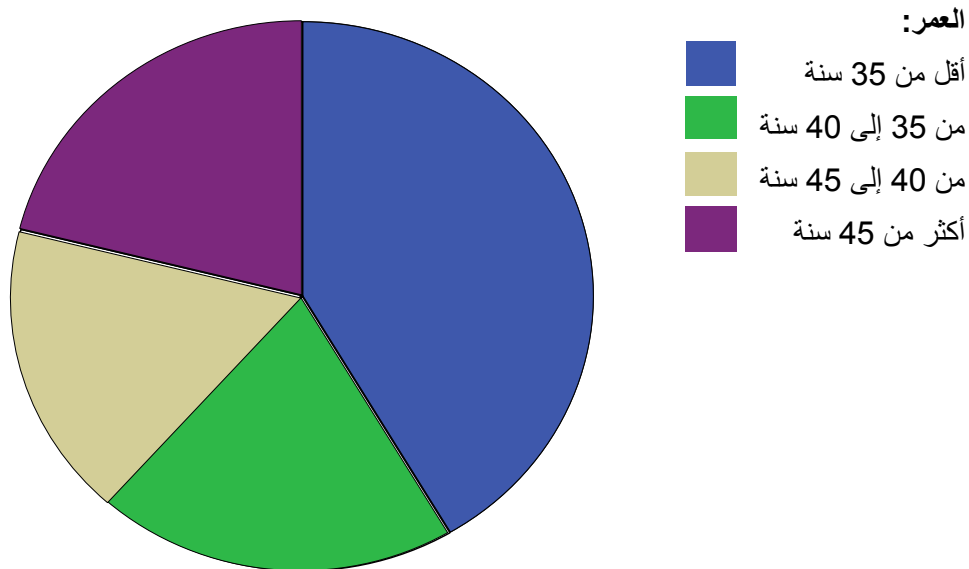
ثانياً. العمر: تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات عمرية، كل فئة لها مدى 5 سنوات، وقد قمنا

باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (5-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	120	41.5%
من 35 إلى 40 سنة	58	20.1%
من 40 إلى 45 سنة	50	17.3%
أكثر من 45 سنة	61	21.1%
المجموع	289	100%

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على نتائج الاستبيان)



الشكل رقم (5-2): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 41.5 % عمرهم أقل من 35 سنة، 21.1 % عمرهم أكثر من 45 سنة، 20.1 % عمرهم بين 40-35 سنة، و 17.3 % عمرهم بين 40-45 سنة؛ وبصفة عامة، فإن الفئة ذات النسبة العالية نسبياً هي فئة أقل من 35 سنة، وهي نسبة عادية بالنظر لحدثة التخصص (المحاسبة) في نظر الطالب، أما بقية العينة فهي موزعة نسبياً بين الفئات الأخرى، وهو ما سيعطي الدراسة قيمة مضافة بسبب تعايش أفراد العينة مع فترة الإصلاح وما قبلها.

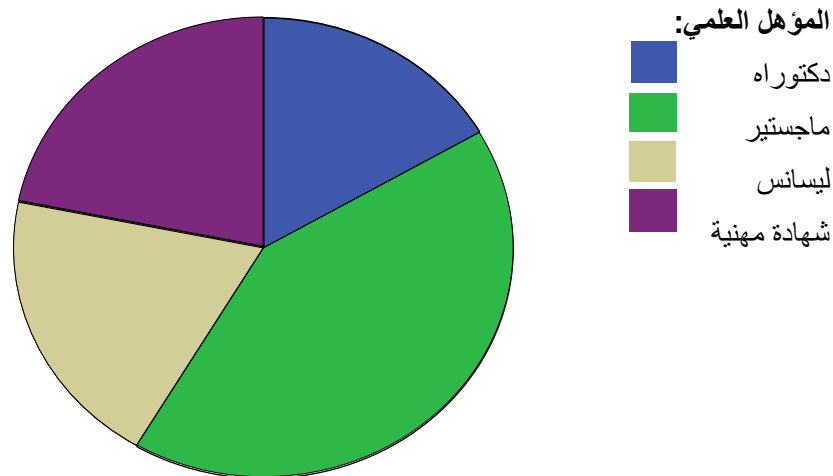
ثالثاً. المؤهل العلمي: تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل المؤهل العلمي، وقد قمنا باختيار

الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (5-7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
دكتوراه	48	16.6%
ماجستير	121	41.9%
ليسانس	57	19.7%
شهادة مهنية	63	21.8%
المجموع	289	100%

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على نتائج الاستبيان)



الشكل رقم (5-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن أغلبية أفراد العينة حاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 41.9 %، وهذا يعود في نظر الطالب إلى الأساتذة الجامعيين الذين يمثلون ثلث العينة، بالإضافة إلى طلبة الدكتوراه تخصص محاسبة، أما النسبة الثانية من فئات المؤهل العلمي فهي الشهادة المهنية والتي تمثل 21.8 %، أما النسبة الثالثة من فئات المؤهل العلمي فهي شهادة ليسانس التي تمثل 19.7 %، وهما نسبتان عاديتان بالنظر لكون هذه النسب تمثل بعض المهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومدراء المالية والمحاسبة في المؤسسات والإطارات في المؤسسات ذات العلاقة، أما بالنسبة للفئة الأخيرة من فئات المؤهل العلمي والتي بلغت نسبتها 16.6 % فهي شهادة الدكتوراه التي تمثل 48 فرد من أفراد العينة يمثلون أساتذة محاضرين من مختلف جامعات الوطن.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه عند تفريغ بيانات الاستبيان لوحظ وجود العديد من أفراد العينة الذين يملكون شهادة أكاديمية وشهادة مهنية في نفس الوقت، بالإضافة إلى أن توزع النسب على عدة فئات مؤشر جيدة يفيد في أخذ العديد من الآراء حول الدراسة.

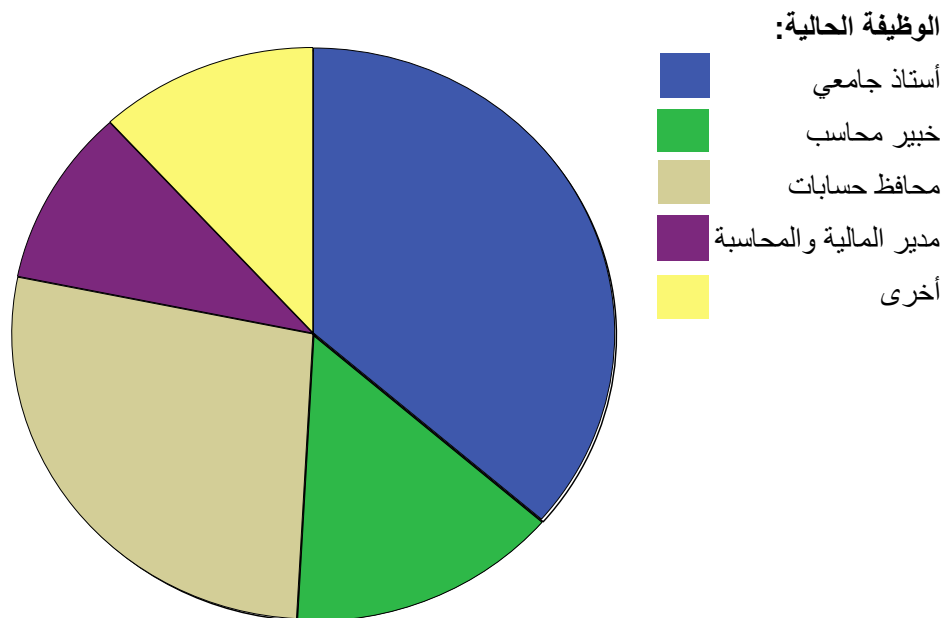
رابعاً. **الوظيفة الحالية:** تم تقسيم أفراد العينة إلى 5 فئات تمثل الوظيفة الحالية لأفراد العينة،

وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (5-8): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	105	36.4%
خبير محاسب	42	14.5%
محافظ حسابات	79	27.3%
مدير المالية والمحاسبة	29	10%
أخرى	34	11.8%
المجموع	289	100%

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على نتائج الاستبيان)



الشكل رقم (5-4): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 36.4 %، أما النسبة الثانية فهي محافظي الحسابات بنسبة 27.3 %، وكانت النسبة الثالثة متمثلة في خبراء المحاسبة بـ 14.5 %، أما النسبة الرابعة فهي فئة (أخرى) بنسبة 11.8 %، وأخيرا فئة مدراء المالية والمحاسبة في الشركات الاقتصادية والتي تمثل 10 %.

تمثل فئة (أخرى) بعض الوظائف ذات العلاقة ببئية المحاسبة، والتي نذكر أهمها (حسب ما ورد في الاستبانات): مفتش مالية، دراسات عليا في المالية والمحاسبة، طلبة دكتوراه في المحاسبة، إدارات في المديرية العامة للضرائب، وإدارات في مجلس المحاسبة والمديريات التابعة له ... الخ. إن النسب سابقة الذكر تمثل عينة جيدة للدراسة، حيث نلاحظ تواجد توازن نسبي بين الأكاديميين والمهنيين، كما يوجد العديد من الأساتذة والذين يمارسون أو مارسوا مهنة المحاسبة.

خامسا. الخبرة المهنية: تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل الخبرة المهنية، كل فئة لها مدى 5 سنوات، و قد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (5-9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنة	87	30.1%
من 5 إلى 10 سنة	106	36.7%
من 10 إلى 15 سنة	53	18.3%
أكثر من 15 سنة	43	14.9%
المجموع	289	100%

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على نتائج الاستبيان)



الشكل رقم (5-5): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد أن أعلى نسبة هي فئة الخبرة بين 05 و 10 سنوات بنسبة 36.7 %، ثم نجد فئة أقل من 05 سنوات بنسبة 30.1 %، 18.3 % لديهم خبرة من 10-15 سنة، 14.9 % لديهم خبرة أكثر من 15 سنة،

وهي نسب عادية بالنظر لتوزيع أفراد العينة على متغير العمر، وباعتبار أن 41.5 % من أفراد العينة أعمارهم أقل من 35 سنة فالخبرة المهنية تكون قليلة، كما لاحظنا على إجابات بعض المهنيين أن أعمارهم كبيرة وخبرتهم قليلة، وهذا يعود في نظر الباحث إلى سوء فهم الفئات من طرف أفراد العينة فاعتقدوا أن الخبرة المقصودة في السؤال هي الخبرة في تطبيق النظام المحاسبي المالي، بينما الخبرة المطلوبة في الاستبيان هي الخبرة المهنية.

وعموما -ورغم وجود ثلثي أفراد العينة ممن خبرتهم أقل من 10 سنوات- فإن العينة مناسبة للدراسة نظرا لحدثة موضوعها، وارتباطها بمفاهيم حديثة نسبيا كالنظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، العولمة ... الخ.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

من أجل حوصلة النتائج، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم تحديد الاتجاه العام للعينة عن طريق تحديد الفئة التي ينتمي إليها المتوسط الحسابي من مقياس ليكارت لكل سؤال، أما بالنسبة لإضافات أفراد العينة في ما يتعلق بكل محور، فقد أدرجنا أهمها (ما هو مناسب للدراسة) ضمن نتائج الاستبيان.

المطلب الأول: الخصائص المتعلقة بمحور تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر

يتعلق المحور الأول بتقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر، حيث نرغب من خلال هذا المحور استطلاع آراء عينة الدراسة حول الإصلاح المحاسبي من حيث التوقيت، طريقة التنفيذ، الآثار على المهنة والمؤسسة، وتقصي أفراد العينة حول وجود رضا حول الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، ويحتوي هذا المحور على ثمانية أسئلة، تم تلخيص نتائجها وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم (5-10): نتائج آراء أفراد العينة حول تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	(ت) (%)	
محايد	1.10	2.87	14	102	21	136	16	ت	1. كان التوقيت الذي تم فيه الإصلاح المحاسبي (ابتداءً من سنة 2007) مناسباً
			4.8	35.3	7.3	47.1	5.5	%	
غير موافق	0.93	4.12	104	148	12	17	8	ت	2. طريقة الإصلاح (من خلال توكيلها لمجموعة من الخبراء الفرنسيين) جيدة ومناسبة للجزائر
			36	51.2	4.2	5.9	2.8	%	
موافق	0.59	1.98	5	1	10	239	34	ت	3. يمثل الإصلاح فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وطريقة تقديم وضعيتها المالية ونتائج نشاطها
			1.7	0.3	3.5	82.7	11.8	%	
موافق	0.79	2.51	5	20	110	136	18	ت	4. أدى الإصلاح المحاسبي إلى زيادة جودة المعلومات المالية، وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لمختلف البلدان
			1.7	6.9	38.1	47.1	6.2	%	
غير موافق	1.08	3.87	83	141	23	28	14	ت	5. أثر الإصلاح المحاسبي على هيكلية المنظمات المهنية المسيطرة على مهنة المحاسبة، حيث زاد من استقلاليتها وجعلها فعالة أكثر من السابق
			28.7	48.8	8	9.7	4.8	%	
محايد	1.06	3.03	10	125	31	111	12	ت	6. أدى الإصلاح المحاسبي إلى زيادة كفاءة ومهنية المحاسبين الجزائريين، بما يسمح لهم بدخول أسواق العمل الدولية
			3.5	43.2	10.7	38.4	4.2	%	
موافق بشدة	0.73	1.62	/	12	7	130	140	ت	7. الإصلاح المحاسبي حتمية أملتتها علينا الظروف الاقتصادية، ولم يكن للجزائر الخيار في أمرها
			/	4.2	2.4	45	48.4	%	
محايد	0.94	2.87	2	101	46	136	4	ت	8. يوجد رضاً لدى ممارسي المحاسبة والمهتمين بما حول الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر
			0.7	34.9	15.9	47.1	1.4	%	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على الاستبيان و SPSS)

من خلال الجدول السابق نجد ما يلي:

- بالنسبة للسؤال 1: نلاحظ أن 47.1 % من أفراد العينة موافقون على التوقيت لذي تم فيه الإصلاح المحاسبي، بينما 35.3 % غير موافقون حول هذا التوقيت (2007)، أما النسبة الثالثة فهي 7.3 % والتي تعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على هذا السؤال، بينما 5.5 % موافقون بشدة حول توقيت القيام بالإصلاح، وأخيرا 4.8 % غير موافقون بشدة حول التوقيت المذكور سابقا.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.87 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف المعياري* 1.10 فهو يعبر عن تشتت الإجابات عن هذا السؤال بين موافق وغير موافق، وهو ما يدعم النتيجة المتوصل إليها من خلال المتوسط الحسابي الذي يدل على عدم وجود رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة.

- بالنسبة للسؤال 2: نلاحظ أن 51.2 % من أفراد العينة غير موافقون على توكيل عملية الإصلاح المحاسبي إلى مجموعة من الخبراء المحاسبين الفرنسيين، بينما 36 % غير موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 5.9 % فهي تعبر عن أفراد العينة الموافقون على السؤال، بينما 4.2 % محايدون حول هذا السؤال، وأخيرا 2.8 % من أفراد العينة موافقون بشدة على الطريقة المتبعة في القيام بالإصلاح المحاسبي في الجزائر.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.12 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [3.40-4.19]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الرابعة (غير

* . يعبر الانحراف المعياري عن تشتت إجابات أفراد العينة عن الإجابة المحددة باستعمال المتوسط الحسابي، وبما أن طول الفئة في مقياس ليكارت الخماسي هم 0.8، فإن الانحراف المعياري يعتبر كبيرا إذا كان أكبر من 0.8.

موافق)، أما الانحراف المعياري 0.93 على عدم وجود تباين كبير في الإجابات، حيث أجاب حوالي 87.2 % من أفراد العينة على الإجابتين الثالثة والرابعة.

- بالنسبة للسؤال 3: نلاحظ أن 82.7 % من أفراد العينة موافقون على كون الإصلاح المحاسبي فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وطريقة تقديم وضعيتها المالية ونتائج نشاطها، بينما 11.8 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 3.5 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 1.7 % غير موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 0.3 % من أفراد العينة غير موافقون على إمكانية اعتبار الإصلاح المحاسبي فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وطريقة تقديم وضعيتها المالية ونتائج نشاطها. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.98 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.59 فهو مؤشر ضعيف يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الأولى والثانية، وهو ما يدعم التحليل المقدم للمتوسط الحسابي.

- بالنسبة للسؤال 4: نلاحظ أن 47.1 % من أفراد العينة موافقون على أن الإصلاح المحاسبي أدى إلى زيادة جودة المعلومات المالية، وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لمختلف البلدان، بينما 38.1 % محايدون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 6.9 % فهي تعبر عن أفراد العينة الغير موافقون على السؤال، بينما 6.2 % موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 1.7 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن الإصلاح المحاسبي أدى إلى زيادة جودة المعلومات المالية، وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لمختلف البلدان.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.51 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية

(موافق)، وهو قريب من الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي (محايد)، أما الانحراف المعياري 0.79 على عدم تشتت إجابات أفراد العينة، حيث 38 % من أفراد العينة الذين لم يجيبوا بموافق كانوا محايدين في الإجابة على السؤال، وهو ما يفسر انخفاض الانحراف المعياري.

- **بالنسبة للسؤال 5:** نلاحظ أن 48.8 % من أفراد العينة غير موافقون على كون الإصلاح المحاسبي قد أثر على هيكلية المنظمات المهنية المسيطرة على مهنة المحاسبة وزاد من استقلاليتها وجعلها فعالة أكثر من السابق، بينما 28.7 % غير موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 9.7 % فهي تعبر عن أفراد العينة الموافقون على السؤال، بينما 8 % محايدون حول هذا السؤال، وأخيرا 4.8 % من أفراد العينة موافقون بشدة على كون الإصلاح المحاسبي قد أثر على هيكلية المنظمات المهنية المسيطرة على مهنة المحاسبة.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.87 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [4.19-3.40]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الرابعة (غير موافق)، أما الانحراف المعياري 1.08 فهو يدل على وجود تشتت نسبي في إجابات أفراد العينة، رغم وجود 77.5 % من أفراد العينة ضمن المجيبين على الإجابتين الرابعة والخامسة، فإن وجود 14.5 % من أفراد العينة ضمن الإجابتين الأولى والثانية رفع نوعا ما من الانحراف المعياري.

- **بالنسبة للسؤال 6:** نلاحظ أن 43.2 % من أفراد العينة غير موافقون على أن الإصلاح المحاسبي أدى إلى زيادة كفاءة ومهنية المحاسبين الجزائريين، بما يسمح لهم بدخول أسواق العمل الدولية، بينما 38.4 % موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 10.7 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 4.2 % موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 3.5 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن الإصلاح المحاسبي أدى إلى زيادة كفاءة ومهنية المحاسبين الجزائريين.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.03 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف المعياري 1.06 فهو مؤشر طبيعي نظرا لتوزع إجابات أفراد العينة بين الاقتراحات المتوفرة، فالاتجاه العام لعينة الدراسة محايد.

- **بالنسبة للسؤال 7:** نلاحظ أن 48.4 % من أفراد العينة موافقون بشدة على أن الإصلاح المحاسبي حتمية أملت عليها علينا الظروف الاقتصادية، ولم يكن للجزائر الخيار في أمرها، بينما 45 % موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 4.2 % فهي تعبر عن أفراد العينة الغير موافقون على السؤال، وأخيرا 2.4 % من أفراد العينة محايدون عن الإجابة على أن الإصلاح المحاسبي حتمية أملت عليها علينا الظروف الاقتصادية، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة).

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.62 فهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1-1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.73 فهو مؤشر يدل على تمركز العينة حول الإجابتين الأولى والثانية، وعدم وجود إجابات في الفئة الخامسة.

- **بالنسبة للسؤال 8:** نلاحظ أن 47.1 % من أفراد العينة موافقون على أنه يوجد رضا لدى ممارسي المحاسبة والمهتمين بها حول الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، بينما 34.9 % غير موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 15.9 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 1.4 % موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 0.7 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أنه يوجد رضا لدى ممارسي المحاسبة والمهتمين بها حول الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.87 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف المعياري 0.94 فهو مؤشر طبيعي نظرا لتوزع إجابات أفراد العينة بين الاقتراحات المتوفرة وخاصة الإجابتين الثانية والرابعة، فالاتجاه العام لعينة الدراسة محايد.

المطلب الثاني: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي ومعايير

المحاسبة الدولية

يتعلق المحور الثاني بالإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، حيث يحتوي على ثمانية أسئلة تتعلق بإمكانية اعتبار الإصلاح المحاسبي (النظام المحاسبي المالي) متوافق مع معايير المحاسبة الدولية من حيث مجال التطبيق، المفاهيم المحاسبية الأساسية، المبادئ والفروض المحاسبية، قواعد القياس والتقييم، القوائم المالية، وطريقة الإفصاح المعتمدة، كما خصصنا سؤالين في آخر المحور يتضمنان استطلاع رأي عينة الدراسة حول إمكانية اعتبار الإصلاح المحاسبي تبني لمعايير المحاسبة الدولية بشكل ضمني، وكذا إمكانية اعتماد معايير المحاسبة الدولية كمنهج محاسبي في الجزائر، وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (5-11): نتائج آراء أفراد العينة حول الإصلاح ومعايير المحاسبة الدولية

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	(ت) (%)	
محايد	1.02	2.88	3	114	28	133	11	ت	1. النظام المحاسبي المالي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية من حيث مجال التطبيق
			1	39.4	9.7	46	3.8	%	
موافق	0.42	1.99	/	5	10	252	22	ت	2. النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية
			/	1.7	3.5	87.2	7.6	%	
موافق	0.52	2.02	2	5	15	241	26	ت	3. النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ والفروض المحاسبية
			0.7	1.7	5.2	83.4	9	%	
موافق	0.70	2.23	4	18	33	220	14	ت	4. النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث قواعد القياس والتقييم
			1.4	6.2	11.4	76.2	4.8	%	
موافق بشدة	0.65	1.38	2	1	12	76	198	ت	5. النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث القوائم المالية
			0.7	0.3	4.2	26.3	68.5	%	
موافق	0.66	2.16	3	15	28	223	20	ت	6. النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث طريقة الإفصاح المعتمدة
			1	5.2	9.7	77.2	6.9	%	
موافق	0.68	2.26	/	20	27	222	11	ت	7. إن الإصلاح المحاسبي يعتبر تبني لمعايير المحاسبة الدولية بشكل ضمني (بدون وجود نص قانوني)
			/	10	9.4	76.8	3.8	%	
محايد	1.12	3.27	9	178	9	67	26	ت	8. من مصلحة الجزائر أن تقوم باعتماد وإقرار معايير المحاسبة الدولية كمنهج محاسبي في الجزائر
			3.1	61.6	3.1	23.2	9	%	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على الاستبيان و SPSS)

من خلال الجدول السابق نجد ما يلي:

- **بالنسبة للسؤال 1:** نلاحظ أن 46 % من أفراد العينة موافقون على كون النظام المحاسبي المالي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية من حيث مجال التطبيق، بينما 39.4 % غير موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 9.7 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 3.8 % موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 1 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية من حيث مجال التطبيق. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.88 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف المعياري 1.02 فهو مؤشر طبيعي نظرا لتوزيع إجابات أفراد العينة بين الاقتراحات المتوفرة وخاصة الإجابتين الثانية والرابعة، فالاتجاه العام لعينة الدراسة محايد.

- **بالنسبة للسؤال 2:** نلاحظ أن 87.2 % من أفراد العينة موافقون على كون النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية، بينما 7.6 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 3.5 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، وأخيرا 1.7 % من أفراد العينة غير موافقون على أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة).

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.99 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.42 فهو مؤشر منخفض يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

- بالنسبة للسؤال 3: نلاحظ أن 83.4 % من أفراد العينة موافقون على كون النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ والفروض المحاسبية، بينما 9 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 5.2 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 1.7 % غير موافقون حول هذا السؤال، وأخيرا 0.7 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ والفروض المحاسبية.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.02 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.52 فهو مؤشر منخفض يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

- بالنسبة للسؤال 4: نلاحظ أن 76.2 % من أفراد العينة موافقون على كون النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث قواعد القياس والتقييم، بينما 11.4 % محايدون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 6.2 % فهي تعبر عن أفراد العينة الغير موافقون على السؤال، بينما 4.8 % موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 1.4 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث قواعد القياس والتقييم.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.23 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.70 فهو مؤشر يدل على وجود تشتت نسبي لإجابات أفراد العينة حول الإجابات الأخرى.

- بالنسبة للسؤال 5: نلاحظ أن 68.5 % من أفراد العينة موافقون بشدة على كون النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث القوائم المالية ، بينما 26.3 % موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 4.2 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 0.7 % غير موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 0.3 % من أفراد العينة غير موافقون على أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث القوائم المالية.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.38 فهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1.79-1]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.65 فهو مؤشر يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات مع وجود نسبة معتبرة من أفراد العينة الذين أجابوا على الإجابة الثانية.

- بالنسبة للسؤال 6: نلاحظ أن 77.2 % من أفراد العينة موافقون على كون النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث طريقة الإفصاح المعتمدة، بينما 9.7 % محايدون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 6.9 % فهي تعبر عن أفراد العينة الموافقة بشدة على السؤال، بينما 5.2 % غير موافقون حول هذا السؤال، وأخيرا 1 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث طريقة الإفصاح المعتمدة.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.16 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [2.59-1.80]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.66 فهو مؤشر يدل على عدم وجود تشتت إجابات أفراد العينة على الاقتراحات الأخرى.

- بالنسبة للسؤال 7: نلاحظ أن 76.8 % من أفراد العينة موافقون على كون الإصلاح المحاسبي يعتبر تبني لمعايير المحاسبة الدولية بشكل ضمني (بدون وجود نص قانوني)، بينما 10 % غير موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 9.4 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون في الإجابة على السؤال، وأخيرا 3.8 % من أفراد العينة موافقون بشدة على أن الإصلاح المحاسبي يعتبر تبني لمعايير المحاسبة الدولية بشكل ضمني (بدون وجود نص قانوني)، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة).

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.26 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [2.59-1.80]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.68 فهو مؤشر يدل على عدم وجود تشتت إجابات أفراد العينة على الاقتراحات الأخرى.

- بالنسبة للسؤال 8: نلاحظ أن 61.6 % من أفراد العينة غير موافقون على أنه من مصلحة الجزائر أن تقوم باعتماد وإقرار معايير المحاسبة الدولية كمنهج محاسبي في الجزائر، بينما 23.2 % موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 9 % فهي تعبر عن أفراد العينة الموافقون بشدة على السؤال، بينما المحايدون وغير الموافقون بشدة يمثلون 3.1 % من أفراد العينة.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.27 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [3.39-2.60]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف المعياري 1.12 وهو مرتفع نوعا ما، وهو ما يفسر الاتجاه العام لعينة الدراسة، فرغم وجود ما نسبته 61.6 % من أفراد العينة الغير موافقون على السؤال (الإجابة الرابعة)، إلا أن تشتت الإجابات الأخرى على الاقتراحات الأخرى أدى إلى عدم تمركز الاتجاه العام للعينة حول الإجابة الرابعة.

المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي وبيئة

المحاسبة في الجزائر

يتعلق المحور الثالث بالإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر، حيث يحتوي على ثمانية أسئلة تتعلق بمدى تناسب المستجدات والطرق الحديثة للتقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مع بيئة المحاسبة في الجزائر، بالإضافة إلى تخصيص أربعة أسئلة حول الصعوبات التي واجهت عملية الإصلاح في الجزائر من خلال أربعة أسباب هي غياب الطلب على المعلومة المحاسبية، ترسخ العمل بأبجديات المخطط المحاسبي الوطني، الصعوبات الجبائية، واعتماد مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؛ بالإضافة على سؤالين حول تأثير الإصلاح المحاسبي على فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة وتعزيز دور بورصة الجزائر، حيث تم تلخيص النتائج وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم (5-12): نتائج آراء أفراد العينة حول الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في

الجزائر

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	(ت) (%)	
محايد	1.03	3.04	9	124	35	113	8	ت	1. المستجندات التي جاء بها الإصلاح المحاسبي تتناسب والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية في الجزائر
			3.1	42.9	12.1	39.1	2.8	%	
غير موافق	0.80	3.78	25	213	19	27	5	ت	2. الطرق الحديثة للتقييم التي جاء بها الإصلاح المحاسبي تتناسب والبيئة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر
			8.7	73.7	6.6	9.3	1.7	%	
موافق بشدة	0.84	1.45	3	12	11	59	204	ت	3. البيئة المحاسبية الجزائرية الصعبة وغياب الطلب على المعلومات المحاسبية من أهم أسباب عرقلة الإصلاح
			1	4.2	3.8	20.4	70.6	%	
موافق بشدة	0.76	1.48	1	7	20	75	186	ت	4. إن ترسخ العمل بأجديات المخطط المحاسبي الوطني لمدة طويلة، أدى إلى ظهور مشاكل تنظيمية ومفاهيمية وتقنية عند القيام بالإصلاح المحاسبي
			0.3	2.4	6.9	26	64.4	%	
موافق بشدة	0.70	1.71	2	2	23	144	118	ت	5. إن أهم مشكل في بيئة المحاسبة الجزائرية هي الصعوبات الجبائية التي رافقت اعتماد النظام المحاسبي المالي
			0.7	0.7	8	49.8	40.8	%	
موافق	0.73	2.11	6	11	25	214	33	ت	6. تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني هو أساس الاختلاف بين المحاسبة والجباية في الجزائر
			2.1	3.8	8.7	74	11.4	%	
محايد	0.80	2.66	6	35	109	132	7	ت	7. أدى قيام الجزائر بالإصلاح المحاسبي إلى تعزيز فرصتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة
			2.1	12.1	37.7	45.7	2.4	%	
غير موافق	0.80	3.53	9	189	44	41	6	ت	8. جاء النظام المحاسبي المالي ليقدم قوائم مالية تفيد المستثمرين بدرجة أولى، مما أدى بالإصلاح المحاسبي إلى تعزيز دور بورصة الجزائر
			3.1	65.4	15.2	14.2	2.1	%	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على الاستبيان و SPSS)

من خلال الجدول السابق نجد ما يلي:

- بالنسبة للسؤال 1: نلاحظ أن 42.947.1 % من أفراد العينة غير موافقون على كون المستجندات التي جاء بها الإصلاح المحاسبي تتناسب والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية في الجزائر، بينما 39.1 % موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 12.1 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 3.1 % غير موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 2.8 % من أفراد العينة موافقون بشدة على أن المستجندات التي جاء بها الإصلاح المحاسبي تتناسب والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية في الجزائر.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.04 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف المعياري 1.03 فهو مؤشر مرتفع يدل على تشتت إجابات أفراد العينة حول الاقتراحات في هذا السؤال.

- بالنسبة للسؤال 2: نلاحظ أن 73.7 % من أفراد العينة غير موافقون على كون الطرق الحديثة للتقييم التي جاء بها الإصلاح المحاسبي تتناسب والبيئة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر، بينما 9.3 % موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 8.7 % فهي تعبر عن أفراد العينة الغير موافقون بشدة على السؤال، بينما 6.6 % محايدون عن الإجابة حول هذا السؤال، وأخيرا 1.7 % من أفراد العينة موافقون بشدة على أن الطرق الحديثة للتقييم التي جاء بها الإصلاح المحاسبي تتناسب والبيئة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.78 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [3.40-4.19]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الرابعة (غير

موافق)، أما الانحراف المعياري 0.80 فهو مؤشر يدل على تركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الرابعة، حيث أن أكثر من 80 % مجيبون بغير موافق أو غير موافق بشدة.

- بالنسبة للسؤال 3: نلاحظ أن 70.6 % من أفراد العينة موافقون بشدة على كون البيئة المحاسبية الجزائرية الصعبة وغياب الطلب على المعلومات المحاسبية من أهم أسباب عرقلة الإصلاح، بينما 20.4 % موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 4.2 % فهي تعبر عن أفراد العينة الغير موافقون على السؤال، بينما 3.8 % محايدون عن الإجابة حول هذا السؤال، وأخيرا 1 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن البيئة المحاسبية الجزائرية الصعبة وغياب الطلب على المعلومات المحاسبية من أهم أسباب عرقلة الإصلاح.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.45 فهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1-1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.84 فهو مؤشر أطول من فئة مقياس ليكارت الخماسي (0.8)، وهذا يعود لكون 20 % من أفراد العينة أجابوا بموافق على هذا السؤال.

- بالنسبة للسؤال 4: نلاحظ أن إجابات أفراد العينة مرتبة تنازليا حسب الفئات المقترحة في السؤال، حيث أن 64.4 % من أفراد العينة موافقون بشدة على كون ترسخ العمل بأبجديات المخطط المحاسبي الوطني لمدة طويلة أدى إلى ظهور مشاكل تنظيمية ومفاهيمية وتقنية عند القيام بالإصلاح المحاسبي، بينما 26 % موافقون على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 6.9 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 2.4 % غير موافقون حول هذا السؤال، وأخيرا 0.3 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن ترسخ العمل بأبجديات المخطط المحاسبي الوطني لمدة طويلة أدى إلى ظهور مشاكل تنظيمية ومفاهيمية وتقنية عند القيام بالإصلاح المحاسبي.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.48 فهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1-1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.76 فهو مؤشر يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الأولى، وهذا يعود لكون أكثر من 90 % أجابوا على الإجابتين الأولى والثانية.

- بالنسبة للسؤال 5: نلاحظ أن 49.8 % من أفراد العينة موافقون على أن أهم مشكل في بيئة المحاسبة الجزائرية هي الصعوبات الجبائية التي رافقت اعتماد النظام المحاسبي المالي، بينما 40.8 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 8 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون عن الإجابة حول هذا السؤال، بينما الغير موافقون والغير موافقون بشدة يمثلون 0.7 % من أفراد العينة.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.71 فهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1-1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.70 فهو مؤشر يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الأولى، وهذا يعود لكون أكثر من 90 % أجابوا على الإجابتين الأولى والثانية.

- بالنسبة للسؤال 6: نلاحظ أن 74 % من أفراد العينة موافقون على أن تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني هو أساس الاختلاف بين المحاسبة والجبائية في الجزائر، بينما 11.4 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 8.7 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون على السؤال، بينما 3.8 % غير موافقون حول هذا السؤال، وأخيرا 2.1 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني هو أساس الاختلاف بين المحاسبة والجبائية في الجزائر.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.11 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.73 وهو مؤشر يدل على عدم تشتت إجابات أفراد العينة.

- بالنسبة للسؤال 7: نلاحظ أن 45.7 % من أفراد العينة موافقون على أن قيام الجزائر بالإصلاح المحاسبي أدى إلى تعزيز فرصتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، بينما 37.7 % محايدون عن الإجابة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 12.1 % فهي تعبر عن أفراد العينة الغير موافقون على السؤال، بينما 2.4 % موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 2.1 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن قيام الجزائر بالإصلاح المحاسبي أدى إلى تعزيز فرصتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.66 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أما الانحراف المعياري 0.80 فهو مؤشر يدل على تشتت نسبي إجابات أفراد العينة، فأكبر نسبة من الإجابات تتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، وهو ما يفسر قرب المتوسط الحسابي من الفئة الثانية [1.80-2.59].

- بالنسبة للسؤال 8: نلاحظ أن 65.4 % من أفراد العينة غير موافقون على أن النظام المحاسبي المالي جاء ليقدم قوائم مالية تفيد المستثمرين بدرجة أولى مما أدى بالإصلاح المحاسبي إلى تعزيز دور بورصة الجزائر، بينما 15.2 % محايدون عن الإجابة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 14.2 % فهي تعبر عن أفراد العينة الموافقة على السؤال، بينما 3.1 % غير موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 2.1 % من أفراد العينة موافقون بشدة على أن الإصلاح المحاسبي أدى إلى تعزيز دور بورصة الجزائر.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.53 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي [4.19-3.40]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الرابعة (غير موافق)، أما الانحراف المعياري 0.80 فهو مؤشر يدل على وجود تشتت نسبي في إجابات أفراد العينة، مما يفسر قرب المتوسط الحسابي من الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [2.60-3.39].

المطلب الرابع: الخصائص المتعلقة بمحور آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر

يتعلق المحور الرابع بآفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر، حيث يحتوي على سبعة أسئلة، يتعلق الأول بمدى حاجة الإصلاح في الجزائر إلى مزيد من الوقت حتى يحقق أهدافه، أما الثاني فيتعلق بدور الإصلاح في دعم الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى خمسة أسئلة تتعلق بضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة، تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر، تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد وتفعيل دور الجامعة في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال، تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وفي الأخير ضرورة يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية، حيث تم تلخيص النتائج وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم (5-13): نتائج آراء أفراد العينة حول آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	(ت) (%)	
موافق	0.83	1.84	6	12	7	168	96	ت	1. الإصلاح المحاسبي في الجزائر في حاجة لمزيد من الوقت، فيجب منح المحاسبين الوقت الكافي للتأقلم مع النظام المحاسبي المالي
			2.1	4.2	2.4	58.1	33.2	%	
موافق	0.50	2.23	1	6	54	226	2	ت	2. من أهم أهداف الإصلاح المحاسبي، والتي هي في طريق الإنجاز تفعيل ودعم الشراكة مع الاتحاد الأوربي
			0.3	2.1	18.7	78.2	0.7	%	
موافق بشدة	0.59	1.68	/	1	15	163	110	ت	3. يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة
			/	0.3	5.2	56.4	38.1	%	
موافق بشدة	0.65	1.70	/	4	19	153	113	ت	4. يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر
			/	1.4	6.6	52.9	39.1	%	
موافق بشدة	0.52	1.25	/	/	12	47	230	ت	5. يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد من جهة، وتفعيل دور الجامعة في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال
			/	/	4.1	16.3	79.6	%	
موافق	0.67	1.98	7	4	9	226	43	ت	6. يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
			2.4	1.4	3.1	78.2	14.9	%	
موافق	0.56	1.93	/	6	19	214	50	ت	7. يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية
			/	2.1	6.6	74	17.3	%	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على الاستبيان و SPSS)

من خلال الجدول السابق نجد ما يلي:

- بالنسبة للسؤال 1: نلاحظ أن 58.1 % من أفراد العينة موافقون على أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر في حاجة لمزيد من الوقت، بينما 33.2 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 4.2 % فهي تعبر عن أفراد العينة الغير موافقون على السؤال، بينما 2.4 % محايدون عن الإجابة حول هذا السؤال، وأخيرا 2.1 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أنه يجب منح المحاسبين الوقت الكافي للتأقلم مع النظام المحاسبي المالي.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.84 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.83 فهو مؤشر يدل على تمركز الإجابات حول الاقتراحين الأول والثاني بنسبة تفوق 90 %.

- بالنسبة للسؤال 2: نلاحظ أن 78.2 % من أفراد العينة موافقون على كون أهم أهداف الإصلاح المحاسبي التي هي في طريق الإنجاز تفعيل ودعم الشراكة مع الإتحاد الأوربي، بينما 18.7 % محايدون عن الإجابة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 2.1 % فهي تعبر عن أفراد العينة الغير موافقون على السؤال، بينما 0.7 % موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 0.3 % من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أنه من أهم أهداف الإصلاح المحاسبي التي هي في طريق الإنجاز تفعيل ودعم الشراكة مع الإتحاد الأوربي.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.23 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.50 فهو مؤشر يدل على عدم تشتت الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثانية.

- بالنسبة للسؤال 3: نلاحظ أن 56.4 % من أفراد العينة موافقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة، بينما 38.1 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 5.2 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون عن الإجابة على السؤال، وأخيرا 0.3 % من أفراد العينة غير موافقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة).

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.68 فهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1-1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.59 فهو يدل على تمركز الإجابات حول الاقتراحين الأول والثاني، ورغم أن أكبر نسبة تعود للاقتراح الثاني، إلا أن عدم وجود إجابات في الاقتراح الخامس وضعفها في الاقتراحين الثالث والرابع أدى إلى اتجاه عام لأفراد العينة يتمركز حول الإجابة الأولى.

- بالنسبة للسؤال 4: نلاحظ أن 52.9 % من أفراد العينة موافقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر، بينما 39.1 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 6.6 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون، وأخيرا 1.4 % من أفراد العينة غير موافقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة).

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.70 فهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1-1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.659 فهو يدل على تمركز الإجابات حول الاقتراحين الأول

والثاني، ورغم أن أكبر نسبة تعود للاقتراح الثاني، إلا أن عدم وجود إجابات في الاقتراح الخامس وضعفها في الاقتراحين الثالث والرابع أدى إلى اتجاه عام لأفراد العينة يتركز حول الإجابة الأولى.

- بالنسبة للسؤال 5: نلاحظ أن إجابات أفراد العينة مرتبة تنازليا حسب الفئات المقترحة في السؤال، حيث نجد أن 79.6 % من أفراد العينة موافقون بشدة على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد وتفعيل دور الجامعة في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال، بينما 16.3 % موافقون على هذا السؤال، وأخيرا 4.1 % من أفراد العينة محايدون عن الإجابة على هذا السؤال، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانتي (غير موافق) و (غير موافق بشدة).

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.25 فهو يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي [1-1.79]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الأولى (موافق بشدة)، أما الانحراف المعياري 0.52 فهو مؤشر يدل على تمركز الإجابات حول الاقتراح الأول والذي يمثل أعلى نسبة.

- بالنسبة للسؤال 6: نلاحظ أن 78.2 % من أفراد العينة موافقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بينما 14.9 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 3.1 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون عن الإجابة على السؤال، بينما 2.4 % غير موافقون بشدة حول هذا السؤال، وأخيرا 1.4 % من أفراد العينة غير موافقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.98 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية

(موافق)، أما الانحراف المعياري 0.67 فهو مؤشر عادي يدل على تركز الإجابات حول الاقتراح الثاني والذي يمثل أعلى نسبة.

- بالنسبة للسؤال 7: نلاحظ أن 74 % من أفراد العينة موافقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية، ولم يكن للجزائر الخيار في أمرها، بينما 17.3 % موافقون بشدة على هذا السؤال، أما النسبة الثالثة 6.6 % فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون عن الإجابة على السؤال، وأخيرا 2.1 % من أفراد العينة غير موافقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية، كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في خانة (غير موافق بشدة).

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.93 فهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [1.80-2.59]، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.56 فهو مؤشر عادي يدل على تركز الإجابات حول الاقتراح الثاني والذي يمثل أعلى نسبة، مع عدم وجود أي إجابة ضمن الاقتراح الخامس.

المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة على أساس الاستبيان

بعد القيام بالتحليل الوصفي لنتائج الدراسة الميدانية، وإظهار الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة حول أسئلة كل محور، سنقوم باختبار فرضيات الدراسة الميدانية من خلال المعلومات التي تم جمعها من خلال الاستبيان وبالاستعانة ببرنامج SPSS، وذلك كما يلي:

الفرضية الثانية: لا يوجد رضا لدى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول الإصلاح المحاسبي؛

الفرضية الثالثة: لا يتوافق الإصلاح المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية؛

الفرضية الرابعة: البيئة المحاسبية الجزائرية لم تخلق صعوبات لنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛

الفرضية الخامسة: لا يحتاج الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر لأي تدعيمات في المستقبل.

وتم اختبار هذه الفرضيات باستخدام اختبار T للعينة البسيطة one sample T test عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ % وفق قاعدة القرار التالية:

✓ قبول الفرضية العدمية إذا $\text{sig}(\alpha) > 0.05$ %

✓ رفض الفرضية العدمية إذا $\text{sig}(\alpha) < 0.05$ %

كما سندرس امكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنية، وذلك من خلال قياس تباين إجابات أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية حول كل فرضية باستخدام اختبار

ONE-WAY ANOVA عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ % وفق قاعدة القرار التالية:

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا $\text{sig}(\alpha) > 0.05$ %

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا $\text{sig}(\alpha) < 0.05$ %

المطلب الأول: اختبار الفرضية الثانية

تم افتراض أنه " لا يوجد رضا لدى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، وسندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

أولاً. اختبار الفرضية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ % كما يلي:

✓ **الفرضية العدمية:** لا يوجد رضا لدى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول الإصلاح المحاسبي؛

✓ **الفرضية البديلة:** يوجد رضا لدى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول الإصلاح المحاسبي.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (5-14): اختبار T للعينة البسيطة لدرجة رضا المهتمين بالمحاسبة حول الإصلاح

المحاسبي في الجزائر

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة (α) Sig	مستوى الحرية	درجة T	
3.87	0.16	288	- 2.435	درجة الرضا

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على SPSS

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T متوسط درجة رضى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول الإصلاح المحاسبي، حيث نلاحظ أن متوسط درجة الرضا بلغت 3.87 وهي أكبر من متوسط أداة

القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي، وبلغت قيمة $t = 2.435$ - بمستوى 16 % وهو أكبر من 05 %، وعليه يتم قبول الفرضية العدمية "لايوجد رضا لدى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول النظام المحاسبي المالي" ورفض الفرضية البديلة.

ثانيا. اختبار التباين

لاختبار امكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين، نقوم بإجراء اختبار ANOVA عند مستوى دلالة $\alpha = 05\%$ كما يلي:

الفرضية العدمية: يوجد تباين بين الأكاديميين والمهنيين في ما يتعلق بدرجة رضاهم على الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛

الفرضية البديلة: لا يوجد تباين بين الأكاديميين والمهنيين في ما يتعلق بدرجة رضاهم على الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (5-15): اختبار ANOVA لدرجة تباين رضا المهتمين بالمحاسبة حول الإصلاح

المحاسبي في الجزائر

ANOVA

y13

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,960	4	,740	,831	,506
Within Groups	252,777	284	,890		
Total	255,737	288			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن قيمة sig (α) بلغت 50.6 % وهي أكبر من 05 %، كما بلغت قيمة F 0.831، وعليه نجد أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين في رضاهم حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

ثالثا. خلاصة ونتائج اختبار الفرضية الثانية

من خلال الاختبارات السابقة نجد أن أفراد عينة الدراسة غير راضون حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كما أن عدم الرضا متفق عليه من طرف المهنيين والأكاديميين، وهذا يعود في رأينا إلى:

- ✓ انتهاء صلاحية المخطط المحاسبي الوطني وضرورة تطويره؛
- ✓ المستجدات الحاصلة في المحاسبة على المستوى العالمي وضرورة مواكبتها؛
- ✓ رغبة الجزائر في فتح المجال للاستثمارات الأجنبية عن طريق تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثالثة

تم افتراض أنه " لا يتوافق الإصلاح المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية"، وسندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

أولا. اختبار الفرضية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة sig (α) 05 % كما يلي:

- ✓ الفرضية العدمية: لا يتوافق الإصلاح المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ الفرضية البديلة: يتوافق الإصلاح المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (5-16): اختبار T للعينة البسيطة لدرجة توافق الإصلاح المحاسبي مع معايير

المحاسبة الدولية

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة Sig (α)	مستوى الحرية	درجة T	
2.88	0.044	288	2.021-	درجة التوافق من حيث مجال التطبيق
1.99	0.000	288	40.290-	درجة التوافق من حيث المفاهيم المحاسبية
2.02	0.000	288	31.915-	درجة التوافق من حيث المبادئ والفروض
2.23	0.000	288	18.766-	درجة التوافق من حيث قواعد القياس
1.38	0.000	288	42.144-	درجة التوافق من حيث القوائم المالية
2.16	0.000	288	21.407-	درجة التوافق من حيث طريقة الإفصاح

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على SPSS

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T متوسط درجة توافق الإصلاح المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من خلال مجموعة من النقاط، حيث نلاحظ أن متوسط درجات التوافق يتراوح بين 1.38 و 2.88 وهي أقل من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي، وتراوح قيمة t بين (-42.144 و -2.021) بمستوى دلالة 0.44 % للاختبار الأول و 00

% للاختبارات الأخرى، وهي مستويات أقل من 05 %، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة " يتوافق الإصلاح المحاسبي في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية.".

ثانيا. اختبار التباين

لاختبار امكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين، نقوم بإجراء اختبار ANOVA عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ % كما يلي:

الفرضية العدمية: يوجد تباين بين الأكاديميين والمهنيين في ما يتعلق بدرجة التوافق بين الإصلاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية؛

الفرضية البديلة: لا يوجد تباين بين الأكاديميين والمهنيين في ما يتعلق بدرجة التوافق بين الإصلاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية.

وبعد القيام بالاختبار حصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (5-17): اختبار ANOVA لدرجة تباين توافق الإصلاح المحاسبي في الجزائر مع

معايير المحاسبة الدولية

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
y14	Between Groups	1,646	4	,411	,393	,813
	Within Groups	297,115	284	1,046		
	Total	298,761	288			
y15	Between Groups	,432	4	,108	,595	,666
	Within Groups	51,554	284	,182		
	Total	51,986	288			
y16	Between Groups	,273	4	,068	,246	,912
	Within Groups	78,641	284	,277		
	Total	78,913	288			
y17	Between Groups	1,653	4	,413	,851	,494
	Within Groups	137,814	284	,485		
	Total	139,467	288			
y18	Between Groups	2,553	4	,638	1,513	,198
	Within Groups	119,814	284	,422		
	Total	122,367	288			
y19	Between Groups	2,818	4	,704	1,606	,173
	Within Groups	124,539	284	,439		
	Total	127,356	288			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن قيمة α sig تتراوح بين 17.3% و 91.2% وهي أكبر من 05 %،

كما تتراوح قيمة F بين 0.246 و 1.606، وعليه نجد أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية

بين الأكاديميين والمهنيين في ما يخص توافق الإصلاح المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية.

ثالثاً. خلاصة ونتائج اختبار الفرضية الثالثة

من خلال الاختبارات السابقة نجد أن أفراد عينة الدراسة متفقون على وجود توافق بين الإصلاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، كما أن هذا التوافق متفق عليه من طرف المهنيين والأكاديميين.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرابعة

تم افتراض أنه " البيئة المحاسبية الجزائرية لم تخلق صعوبات لنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، وسندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

أولاً. اختبار الفرضية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة $05 \text{ sig } (\alpha)$ % كما يلي:

✓ **الفرضية العدمية:** البيئة المحاسبية الجزائرية لم تخلق صعوبات لنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر ؛

✓ **الفرضية البديلة:** البيئة المحاسبية الجزائرية خلقت صعوبات لنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر .

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (5-18): اختبار T للعينة البسيطة لوجود صعوبات واجهت الإصلاح المحاسبي في

الجزائر

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة Sig (α)	مستوى الحرية	درجة T	
1.45	0.000	288	-31.582	غياب الطلب على المعلومات المحاسبية
1.48	0.000	288	-33.918	ترسخ العمل بأبجديات المخطط المحاسبي الوطني
1.71	0.000	288	-31.331	الصعوبات الجبائية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على SPSS

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T متوسط درجة مواجهة الإصلاح المحاسبي لصعوبات في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال ثلاثة نقاط، حيث نلاحظ أن متوسط درجات التوافق يتراوح بين 1.45 و 1.71 وهي أقل من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي، وتراوح قيمة t بين (-33.918 و -31.311) بمستوى دلالة 00 %، وهي مستويات أقل من 05 %، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة "البيئة المحاسبية الجزائرية خلقت صعوبات لنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر".

ثانيا. اختبار التباين

لاختبار امكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين، نقوم بإجراء اختبار ANOVA عند مستوى دلالة sig (α) 05 % كما يلي:

الفرضية العدمية: يوجد تباين بين الأكاديميين والمهنيين في ما يتعلق بمواجهة الإصلاح المحاسبي لصعوبات في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

الفرضية البديلة: لا يوجد تباين بين الأكاديميين والمهنيين في ما يتعلق بمواجهة الإصلاح المحاسبي لصعوبات في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (5-19): اختبار ANOVA لدرجة تباين الصعوبات التي واجهت الإصلاح

المحاسبي.

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
y24	Between Groups	3,752	4	,938	1,348	,252
	Within Groups	197,667	284	,696		
	Total	201,419	288			
y25	Between Groups	3,719	4	,930	1,625	,168
	Within Groups	162,461	284	,572		
	Total	166,180	288			
y26	Between Groups	5,119	4	1,280	2,655	,033
	Within Groups	136,881	284	,482		
	Total	142,000	288			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن قيمة α sig تتراوح بين 16.8% و 25.2% وهي أكبر من 05 %، كما تتراوح قيمة F بين 1.348 و 1.625، وعليه نجد أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين في ما يخص مواجهة الإصلاح المحاسبي لصعوبات في بيئة المحاسبة في الجزائر في ما يتعلق بغياب الطلب على المعلومات المحاسبية وترسخ العمل بأبجديات المخطط المحاسبي الوطني؛ كما نلاحظ أن قيمة α sig 0.33 % وهي أقل من 05 %، كما بلغت

قيمة $F = 2.655$ ، وعليه نجد أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين ما يخص مواجهة

الإصلاح المحاسبي لصعوبات في بيئة المحاسبة في الجزائر في ما يتعلق بالصعوبات الجبائية.

ولتحديد مصدر التباين بين الإجابات، يمكن إجراء اختبار بعدي لتحديد المهن التي تختلف عن

الأخرى، ويسمى هذا الاختبار $POST\ HOC^1$ ، وبعد إجراء الاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (5-20): اختبار POST HOC لدرجة تباين مواجهة الإصلاح المحاسبي

لصعوبات في البيئة المحاسبية الجزائرية من حيث الصعوبات الجبائية.

(I) y4	(J) y4	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
x1	x2	-,157	,127	1,000	-,52	,20
	x3	,126	,103	1,000	-,17	,42
	x4	,185	,146	1,000	-,23	,60
	x5	,301	,137	,289	-,09	,69
x2	x1	,157	,127	1,000	-,20	,52
	x3	,283	,133	,336	-,09	,66
	x4	,342	,168	,420	-,13	,82
	x5	,458	,160	,046	,00	,91
x3	x1	-,126	,103	1,000	-,42	,17
	x2	-,283	,133	,336	-,66	,09
	x4	,059	,151	1,000	-,37	,49
	x5	,175	,142	1,000	-,23	,58
x4	x1	-,185	,146	1,000	-,60	,23
	x2	-,342	,168	,420	-,82	,13
	x3	-,059	,151	1,000	-,49	,37
	x5	,116	,175	1,000	-,38	,61
x5	x1	-,301	,137	,289	-,69	,09
	x2	-,458	,160	,046	-,91	,00
	x3	-,175	,142	1,000	-,58	,23
	x4	-,116	,175	1,000	-,61	,38

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

¹ . حمزة محمود دودين: التحليل الإحصائي المتقدم باستخدام SPSS. الطبعة الثانية. عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة. 2013، ص 83.

من الجدول السابق نلاحظ أن الاختلاف في الإجابة حول درجة تشكيل الصعوبات الجبائية في الجزائر لصعوبات (مشاكل) عند القيام بالإصلاح المحاسبي، متحور حول الاختيارين الثاني والخامس، أي فئة الخبراء المحاسبين وفئة أخرى ضمن اختيارات المهنة في الاستبيان، وهذا يعود لاختلاف نظرة خبراء المحاسبة الذين يمثلون الممارسين، ونظرة فئة أخرى الذين يمثلون الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر.

ثالثا. خلاصة ونتائج اختبار الفرضية الرابعة

من خلال الاختبارات السابقة نجد أن أفراد عينة الدراسة متفقون على أن غياب الطلب على المعلومات المحاسبية، ترسخ العمل بأبجديات المخطط المحاسبي الوطني والصعوبات الجبائية شكلت صعوبات عند القيام بالإصلاح المحاسبي في الجزائر، وقد اتفق الأكاديميون والمهنيون في الإجابة على الاختيارين الأول والثاني، بينما يلاحظ وجود تباين بين خبراء المحاسبة وأصحاب المهن الأخرى في اعتبار الصعوبات الجبائية من أسباب عرقلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الخامسة

تم افتراض أنه "لا يحتاج الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر لأي تدعيم في المستقبل"، وسندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

أولا. اختبار الفرضية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة $05 \text{ sig } (\alpha)$ % كما يلي:

✓ الفرضية العدمية: لا يحتاج الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر لأي تدعيمات في المستقبل؛

✓ **الفرضية البديلة:** يحتاج الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر لأي تدعيمات في المستقبل.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (5-21): اختبار T للعينة البسيطة لضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة Sig (α)	مستوى الحرية	درجة T	
1.68	0.000	288	-38.312	التدعيم من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة
1.70	0.000	288	-33.836	التدعيم من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر
1.25	0.000	288	-57.470	التدعيم من خلال تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد
1.98	0.000	288	-25.651	التدعيم من خلال تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
1.93	0.000	288	-32.099	التدعيم من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على SPSS

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T متوسط درجة ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال خمسة نقاط، حيث نلاحظ أن متوسط درجات التوافق يتراوح بين 1.25 و 1.98 وهي أقل من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي، وتراوح قيمة t بين (-57.470 و -25.651) بمستوى دلالة 00 %، وهي مستويات أقل من 05 %، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة "يحتاج الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر لأي تدعيمات في المستقبل".

ثانيا. اختبار التباين

لاختبار امكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين، نقوم بإجراء اختبار ANOVA عند مستوى دلالة α sig 05 % كما يلي:

الفرضية العدمية: يوجد تباين بين الأكاديميين والمهنيين في ما يتعلق بضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي بإصلاحات أخرى في المستقبل؛

الفرضية البديلة: لا يوجد تباين بين الأكاديميين والمهنيين في ما يتعلق بضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي بإصلاحات أخرى في المستقبل.

الجدول رقم (5-22): اختبار ANOVA لدرجة تباين مواجهة الإصلاح المحاسبي لصعوبات في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
y32	Between Groups	1,575	4	,394	1,147	,335
	Within Groups	97,498	284	,343		
	Total	99,073	288			
y33	Between Groups	4,512	4	1,128	2,717	,030
	Within Groups	117,896	284	,415		
	Total	122,408	288			
y34	Between Groups	3,715	4	,929	3,572	,007
	Within Groups	73,842	284	,260		
	Total	77,557	288			
y35	Between Groups	1,548	4	,387	,850	,495
	Within Groups	129,366	284	,456		
	Total	130,913	288			
y36	Between Groups	4,748	4	1,187	3,875	,004
	Within Groups	87,003	284	,306		
	Total	91,751	288			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن قيمة sig (α) بالنسبة للسؤالين الأول والرابع هي 33.5 % و 49.5 % على التوالي، وهي نسب أكبر من 05 %، كما تتراوح قيمة F بلغت 1.147 و 0.850 على التوالي، وعليه نجد أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين في ما يخص ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة، وكذا من خلال تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

كما نلاحظ أن قيمة $\text{sig } (\alpha)$ بالنسبة للسؤال الثاني، الثالث والخامس تتراوح بين 0.4 % و 03 %، وهي أقل من 05 %، كما تتراوح قيمة F بين 2.717 و 3.875، وعليه نجد أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين في ما يخص ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر، تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد، تفعيل دور الجامعة في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال، والاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية.

ولتحديد مصدر التباين بين الإجابات، يمكن إجراء اختبار بعدي لتحديد المهن التي تختلف عن الأخرى، من خلال اختبار POST HOC، وبعد إجراء الاختبار تحصلنا على الجداول التالية:

الجدول رقم (5-23): اختبار POST HOC لدرجة تباين ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي

من خلال تفعيل دور بورصة الجزائر.

Multiple Comparisons

y33

Bonferroni

(I) y4	(J) y4	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
x1	x2	-,205	,118	,828	-,54	,13
	x3	-,121	,096	1,000	-,39	,15
	x4	,159	,135	1,000	-,22	,54
	x5	,176	,127	1,000	-,18	,54
x2	x1	,205	,118	,828	-,13	,54
	x3	,083	,123	1,000	-,26	,43
	x4	,364	,156	,201	-,08	,80
	x5	,381	,149	,109	-,04	,80
x3	x1	,121	,096	1,000	-,15	,39
	x2	-,083	,123	1,000	-,43	,26
	x4	,280	,140	,461	-,12	,68
	x5	,297	,132	,252	-,08	,67
x4	x1	-,159	,135	1,000	-,54	,22
	x2	-,364	,156	,201	-,80	,08
	x3	-,280	,140	,461	-,68	,12
	x5	,017	,163	1,000	-,44	,48
x5	x1	-,176	,127	1,000	-,54	,18
	x2	-,381	,149	,109	-,80	,04
	x3	-,297	,132	,252	-,67	,08
	x4	-,017	,163	1,000	-,48	,44

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نلاحظ أنه لا يوجد اختلاف في الإجابة حول ضرورة تدعيم الإصلاح

المحاسبي من خلال تفعيل دور بورصة الجزائر، وهذا يعود لكون قيمة α sig بالنسبة لهذا

السؤال بلغت 03 %، وهي قريبة من 05 % والتي تدل على عدم وجود تباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا السؤال.

الجدول رقم (5-24): اختبار POST HOC لدرجة تباين ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تحسين التكوين في الجامعات.

(I) y4	(J) y4	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
x1	x2	-,110	,093	1,000	-,37	,15
	x3	,156	,076	,409	-,06	,37
	x4	,261	,107	,154	-,04	,56
	x5	-,028	,101	1,000	-,31	,26
x2	x1	,110	,093	1,000	-,15	,37
	x3	,266	,097	,068	,00	,54
	x4	,370*	,123	,029	,02	,72
	x5	,081	,118	1,000	-,25	,41
x3	x1	-,156	,076	,409	-,37	,06
	x2	-,266	,097	,068	-,54	,01
	x4	,105	,111	1,000	-,21	,42
	x5	-,184	,105	,791	-,48	,11
x4	x1	-,261	,107	,154	-,56	,04
	x2	-,370*	,123	,029	-,72	-,02
	x3	-,105	,111	1,000	-,42	,21
	x5	-,289	,129	,257	-,65	,08
x5	x1	,028	,101	1,000	-,26	,31
	x2	-,081	,118	1,000	-,41	,25
	x3	,184	,105	,791	-,11	,48
	x4	,289	,129	,257	-,08	,65

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نلاحظ أن الاختلاف في الإجابة حول ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تحسين التكوين في الجامعات، متحور حول الاختيارين الثاني والرابع، أي فئة الخبراء

المحاسبين وفئة مدراء المالية والمحاسبة ضمن ا خيارات المهنة في الاستبيان، ويعود هذا لاختلاف نظرة الممارسين عن نظرة المنظمات المهنية.

الجدول رقم (5-25): اختبار POST HOC لدرجة تباين ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي

من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية.

(I) y4	(J) y4	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
x1	x2	-,190	,101	,605	-,48	,10
	x3	,104	,082	1,000	-,13	,34
	x4	-,117	,116	1,000	-,45	,21
	x5	,246	,109	,248	-,06	,56
x2	x1	,190	,101	,605	-,10	,48
	x3	,295	,106	,056	,00	,59
	x4	,074	,134	1,000	-,30	,45
	x5	,437*	,128	,007	,08	,80
x3	x1	-,104	,082	1,000	-,34	,13
	x2	-,295	,106	,056	-,59	,00
	x4	-,221	,120	,671	-,56	,12
	x5	,142	,114	1,000	-,18	,46
x4	x1	,117	,116	1,000	-,21	,45
	x2	-,074	,134	1,000	-,45	,30
	x3	,221	,120	,671	-,12	,56
	x5	,363	,140	,099	-,03	,76
x5	x1	-,246	,109	,248	-,56	,06
	x2	-,437*	,128	,007	-,80	-,08
	x3	-,142	,114	1,000	-,46	,18
	x4	-,363	,140	,099	-,76	,03

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نلاحظ أن الاختلاف في الإجابة حول ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية، متحور حول الاختيارين الثاني والخامس، أي فئة الخبراء المحاسبين وفئة أخرى ضمن خيارات المهنة في الاستبيان، ويعود هذا لاختلاف نظرة الممارسين عن نظرة المنظمات المهنية.

ثالثا. خلاصة اختبار الفرضية الخامسة

من خلال الاختبارات السابقة نجد أن أفراد عينة الدراسة متفقون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بإصلاحات أخرى، وقد اتفق الأكاديميون والمهنيون في الإجابة على الاختيارين الأول والرابع، بينما يلاحظ وجود تباين بين خبراء المحاسبة ومدراء المالية والمحاسبة حول ضرورة تدعيم من خلال تحسين التكوين في الجامعات، كما يلاحظ وجود تباين بين خبراء المحاسبة وأصحاب المهن الأخرى حول ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية.

خلاصة

من خلال هذا الفصل الذي يمثل اسقاط للجوانب النظرية التي تمت دراستها في ما سبق، تم القيام باستقصاء آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة بالجزائر حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، فتوصلنا إلى عدم وجود رضا حول توكيل مهمة الإصلاح المحاسبي إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين، كما يعيب البعض تأخر الجزائر في القيام بعملية الإصلاح، في حين استحسن أفراد عينة الدراسة الأثر الجيد للإصلاح المحاسبي على المؤسسات الجزائرية من حيث تحسين تنظيمها وجعل قوائمها المالية متوافقة مع مختلف البلدان في العالم، إلا أنهم يرون أن المهنيين في الجزائر لم يستفيدوا من عملية إصلاح النظام المحاسبي لزيادة كفاءتهم ومهنتهم، وفي المجمل فإن أفراد عينة الدراسة لم يقتنعوا بشكل كاف بالإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر.

كما لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية وجود إجماع من طرف أفراد العينة على وجود توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية، المبادئ والفروض، قواعد القياس والتقييم، القوائم المالية وطريقة الإفصاح المعتمدة، لذلك فهم يعتبرون أن هذا التوافق يدل على انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية كمنهج محاسبي بصفة ضمنية (بدون وجود نص قانوني يؤكد ذلك).

ومن خلال المحور الثالث للدراسة الميدانية، نجد أن بيئة المحاسبة في الجزائر صعبة ومعقدة وخاصة من الجانبين القانوني والجباي، فالقيام بإصلاح محاسبي لا يكون عن طريق تغيير المنهج المحاسبي فقط وإنما يكون من خلال تهيئة بيئة اقتصادية ومالية واجتماعية تساعد على تحقيق أهداف هذا الإصلاح، كما لا يرى أفراد العينة أي تطور في دور بورصة الجزائر بعد الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر.

كما أجمع المستجوبون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة، تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر، تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد، تفعيل دور الجامعة (مخابر البحث المختصة) في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال، تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية؛ وذلك حتى يحقق الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر الأهداف المرجوة منه.

خاتمة

1. خلاصة الدراسة

قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بعد 33 سنة من الاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني كمنهج محاسبي في الجزائر، وكان هذا الإصلاح نتيجة لأسباب داخلية وضغوطات خارجية حتمت على الجزائر القيام به، ولاعتبارات اجتماعية فإن النظام المحاسبي هو وليد البيئة الاقتصادية للبلد، ولهذا فإن الإصلاح المحاسبي في الجزائر كان بين ضرورة التوافق مع معايير المحاسبة الدولية من جهة، وحتمية تلبية متطلبات البيئة الجزائرية الصعبة والتي تتميز بضعف الطلب على المعلومات المحاسبة وسيطرة الجانب القانوني والجبائي على المعاملات الاقتصادية من جهة أخرى؛ فكان الإصلاح المحاسبي بمثابة تبني ضمني لفلسفة معايير المحاسبة الدولية إلا أن أثره كان محدودا بقيود بيئة المحاسبة في الجزائر.

حاولنا من خلال هذه الدراسة تحقيق الهدف الأساسي التالي: معرفة مدى نجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر في مواكبة التحديات الدولية وتلبية متطلبات الاقتصاد الوطني (كبيئة للمحاسبة).

ومن أجل تحقيق هذا الهدف قمنا بمناقشة الإشكالية التالية: "هل الإصلاح المحاسبي في الجزائر كفيل بتحقيق معادلة الجمع بين مواكبة التحديات الدولية من جهة، وتلبية متطلبات الاقتصاد الوطني من جهة ثانية؟".

وفي سبيل الإجابة على هذه الإشكالية وتحقيق هدف الدراسة تطرقنا إلى العناصر التالية:

1. تطورت المحاسبة تكيفا مع تطور الممارسات التجارية والاقتصادية، حيث أن نشأتها تسبق نشأة المؤسسة، كانت مجرد تقنية للحساب والعد وأصبحت تعتمد حاليا على التنظير كخطوة تسبق التطبيق؛ وبعد أن تمثلت ثروة الأمم والشعوب في حقبة تاريخية ماضية في المعادن الثمينة والأشياء النادرة، أصبحت في عصر تحكمت فيه العولمة في مصير الدول الثروة الحقيقية والغير نافذة هي المعلومة، والمحاسبة هي نظام متكامل لتوليد المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات في المؤسسة، حيث كانت ولا تزال المحاسبة المصدر الرئيسي للمعلومات حول نشاط المؤسسة.

2. أثرت العولمة بشكل مباشر على الفكر المحاسبي وهي أساس التوجهات الحديثة للتطبيقات المحاسبية، حيث ميز النظم المحاسبية التنوع الكبير والاختلاف في بعض القضايا، فبذلت المنظمات المهنية المهمة بالمحاسبة العديد من الجهود بغرض توحيد الممارسات المحاسبية من خلال معايير المحاسبة الدولية، و التي تعتبر المقياس والمرجع العالمي في مجال المحاسبة، تلقى القبول العام واستعمالها عرف توسعا كبيرا في السنوات الأخيرة، تصدر من طرف هيئة هي مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، هذا المجلس هو منظمة مهنية مستقلة تسعى لبناء معايير نموذجية لتشجيع التوافق الدولي، يعتمد على إطار تصوري يؤطر عمله، ومع مرور الزمن أصبحت المعايير الدولية للتقارير المالية اللغة العالمية لإعداد التقارير المالية بلا منازع.

3. عرف النظام والتنظيم المحاسبيين في الجزائر ثلاث مراحل أساسية، المرحلة الأولى هي مرحلة الإبقاء على التنظيم المحاسبي الفرنسي غداة الاستقلال من خلال مواصلة اعتماد المخطط المحاسبي العام PCG، أما المرحلة الثانية فهي مرحلة المخطط المحاسبي الوطني PCN والذي مثل أول نظام محاسبي جزائري، ورغم أهميته فمع مرور الوقت وتغير الأسلوب الاقتصادي الجزائري كان لزاما على الجزائر تغيير نظامها المحاسبي من جديد، وكان ذلك في 2007 لتدخل الجزائر في المرحلة الثالثة، مرحلة النظام المحاسبي المالية SCF الذي تم اعتماده بموجب القانون

رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، حيث كانت الجزائر أمام حتمية إصلاحها نظامها المحاسبي وتغييره.

4. إن عملية تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر تستوجب توضيح نقطتين، الأولى عن طريق مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية لمعرفة مدى تجانسهما أو تباعدهما، حيث نجد أنهما متوافقان في العديد من النقاط، إلا أنه يوجد - وإن قلت - بعض النقاط التي تبين الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؛ أما النقطة الثانية فهي دراسة مدى استجابة الإصلاح المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية، وفي هذا الصدد فإن النظام المحاسبي المالي جاء داعما لرغبة الجزائر في جلب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية من خلال اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، كما أن الإصلاح المحاسبي من شأنه أن يساهم في دعم بورصة الجزائر، حيث أن هذه الأخيرة مبنية على الإفصاح المحاسبي فهو روحها وأساس نجاحها؛ ولعل ما يمثل الصعوبة في البيئة الجزائرية النظام الجبائي، حيث أن علاقة المحاسبة بالجباية هي أهم تغيير بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، وهو ما يستدعي تدعيم الإصلاح المحاسبي حتى يحقق هدفه.

5. من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية، تم القيام باستقصاء آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة بالجزائر حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، فتوصلنا إلى أن أفراد عينة الدراسة لم يقتنعوا بشكل كاف بالإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، كما أن المهنيين في الجزائر لم يستفيدوا من عملية إصلاح النظام المحاسبي لزيادة كفاءتهم ومهنتهم، ورغم هذا نجد استحسان أفراد عينة الدراسة الأثر الجيد للإصلاح المحاسبي على المؤسسات الجزائرية من حيث تحسين تنظيمها وجعل قوائمها المالية متوافقة مع مختلف البلدان في العالم؛

كما لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية وجود إجماع من طرف أفراد العينة على وجود توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، لذلك فهم يعتبرون أن هذا التوافق يدل على انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية كمنهج محاسبي بصفة ضمنية (بدون وجود نص قانوني يؤكد ذلك)؛

كما أجمع المستجوبون على ضرورة تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة، تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر، تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد، تفعيل دور الجامعة (مخابر البحث المختصة) في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال، تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية؛ وذلك حتى يحقق الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر الأهداف المرجوة منه.

2. نتائج اختبار الفرضيات

بالعودة إلى فرضيات الدراسة، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها من خلال تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتحليل نتائج الاستبيان نجد:

الفرضية الأولى: يعتبر إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ضرورة ملحة في ظل النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني وعدم تلبيته للمتطلبات الاقتصادية الراهنة.

من خلال تحليلنا لأسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر والمستجدات التي جاء بها هذا النظام، توصلنا إلى إثبات صحة هذه الفرضية؛ فالمنهج المحاسبي السابق المعتمد على المخطط المحاسبي الوطني، يتميز بالعديد من النقائص التقنية، وبدرجة أكبر المفاهيمية، فلم يكن المخطط المحاسبي الوطني يحتوي على فلسفة محاسبية واضحة بل كان يهدف إلى خدمة الدولة بعيدا عن الدور الاقتصادي للمعلومات المحاسبية، فكان من الضروري القيام بخطوة الإصلاح المحاسبي.

الفرضية الثانية: لا يوجد رضا لدى المهتمين بالمحاسبة (المهنيين والأكاديميين) في الجزائر حول الإصلاح المحاسبي.

من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا إلى إثبات صحة هذه الفرضية، فالمهتمون بالمحاسبة في الجزائر غير راضون على تفاصيل الإصلاح المحاسبي سواء من حيث توقيته، توكيله إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين، قصر المدة الانتقالية، نقص الدورات التكوينية خاصة قبل بداية التطبيق وغيرها؛ وقد أثبت تحليل نتائج الاستبيان أن عدم الرضا حول الإصلاح المحاسبي متفق عليه من طرف كل الفئات ذات العلاقة بالمحاسبة في الجزائر.

الفرضية الثالثة: لا يتوافق الإصلاح المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار المفاهيمي والقواعد الأساسية.

من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا إلى إثبات خطأ هذه الفرضية، فالنظام المحاسبي المالي يتوافق بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية، المبادئ والفروض المحاسبية، قواعد القياس والتقييم، القوائم المالية وطرق الإفصاح المعتمدة؛ هذا التوافق جعل أفراد عينة الدراسة يوافقون على كون النظام المحاسبي المالي هو تبني ضمني لمعايير المحاسبة الدولية.

الفرضية الرابعة: البيئة المحاسبية في الجزائر تتميز بالمرونة والشفافية وقابلية استعمال المعلومات المالية، حيث لم تخلق صعوبات لنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا إلى إثبات خطأ هذه الفرضية، فالإصلاح المحاسبي في الجزائر واجه العديد من الصعوبات الميدانية، مثل غياب الطلب على المعلومات المحاسبية، ترسخ العمل بأفكار المخطط المحاسبي الوطني لدى المهنيين في الجزائر نظرا لطول مدة تطبيقه، بالإضافة إلى الصعوبات الجبائية الكثيرة التي واجهت النظام المحاسبي المالي باعتباره نظام

محاسبي يهدف إلى توليد معلومات مالية مفيدة (خاصة للمستثمرين) بعيدا عن الحدود القانونية التي تفرضها الجباية.

الفرضية الخامسة: لا يحتاج الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر لأي تدعيم في المستقبل. من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا إلى إثبات خطأ هذه الفرضية، فالإصلاح المحاسبي في الجزائر لم يحقق هدفه بعد، بل هو في حاجة للمزيد من الوقت، بالإضافة إلى ضرورة تدعيمه بإصلاحات أخرى لمختلف الأطراف ذات العلاقة كالبورصة، الجامعة، تعزيز حوكمة الشركات، الاستفادة من التجارب الدولية وغيرها.

3. النتائج العامة للدراسة

بعد دراسة مختلف الجوانب المفاهيمية للمحاسبة، التطرق إلى التوجه الدولي نحو التوحيد، بالإضافة إلى تبيان مراحل تطور المحاسبة في الجزائر وضرورة القيام بإصلاح النظام المحاسبي، وكذا تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بإبراز إيجابياته وسلبياته، ثم القيام بدراسة مسحية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في المجال، توصلنا إلى النتائج التالية:

- التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة المحاسبة، مما أدى إلى ضرورة انتهاز التوجه نحو التوحيد أو التوافق بين ممارسات المهنيين بين الدول.

- تزيد معايير المحاسبة الدولية من ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة وسد حاجاتهم المتزايدة للمعلومات، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

- إن اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر كان في سنة 2007، وهو تتويج لـ 09 سنوات من العمل على إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، إلا أن الجزائر قد تأخرت كثيرا في القيام بهذا الإصلاح.

- أثر الإصلاح المحاسبي بشكل جيد على المؤسسات الجزائرية من حيث تحسين تنظيمها الداخلي، فالنظام المحاسبي المالي هو رؤية محاسبية جديدة، وتطبيقه يستدعي تدفق للمعلومات بين مختلف وظائف المؤسسة وهيكلها، كما أن النظام المحاسبي المالي فرصة للمؤسسات الجزائرية لتحسين طريقة عرضها واستعمالها للمعلومات المالية التي يولدها النظام المحاسبي.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية متوافقة مع نظيرتها من مختلف بلدان العالم، وهو ما يسمح بزيادة جودة المعلومات المالية المقدمة ويجعل القوائم المالية المنبثقة عن النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لمختلف البلدان.
- لم تستفد المحاسبة في الجزائر -كمهنة- من الإصلاح المحاسبي، فلا المهنيون رفعوا من قدراتهم، ولا المنظمات المهنية المسيطرة على المهنة زادت من كفاءتها وفعاليتها.
- الجزائر لم تختار القيام بعملية الإصلاح، وإنما نتج ذلك عن الضغوطات التي تعرضت لها الجزائر من قبل الدول المتقدمة اقتصاديا من خلال منظماتها المسيطرة على المحاسبة والاقتصاد العالميين.
- لا يوجد رضا عن الإصلاح المحاسبي في الجزائر، فالمهتمون بالمحاسبة يعتقدون أنه غير كاف ويجب أن يدعم بإصلاحات أخرى في قطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة.
- النظام المحاسبي المالي متوافق بدرجة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال:
 - ✓ المفاهيم المحاسبية الأساسية، لكون المفاهيم المحاسبية والمصطلحات المعتمدة، كالأصل، الخصم، الإيراد، النفقات، رأس المال وغيرها؛ تخضع لنفس المفاهيم والشروط في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؛
 - ✓ المبادئ والفروض المحاسبية، ففرضي محاسبة الالتزام واستمرارية النشاط، بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية سواء المتعلقة بوظيفة القياس أو المبادئ الخاصة بوظيفة الإفصاح،

ومنها الوحدة النقدية، الحیطة والحذر، استقلالية الدورات، الأهمية النسبية، تغليب الجوهر الاقتصادي وغيرها؛ تخضع لنفس المفاهيم والشروط في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؛

✓ قواعد القياس والتقييم المتبعة، فقواعد مثل التكلفة التاريخية، تكلفة الاستبدال، القيمة القابلة للتحصيل، والقيمة العادلة وغيرها؛ هي قواعد متفق عليها في النظامين؛

✓ حيث القوائم المالية، فهذه الأخيرة حسب النظام المحاسبي المالية أو معايير الدولية هي: الميزانية (قائمة المركز المالي)، جدول النتيجة (قائمة الدخل)، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال، بالإضافة إلى الملاحق؛

✓ طريقة الإفصاح المعتمدة، فالمطلوب هو الإفصاح الشامل لك الأطراف ذات العلاقة والمستفيدين من المعلومات المالية وخاصة المستثمرين، وهذا حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

- اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر بمثابة تبني لمعايير المحاسبة الدولية بشكل غير مباشر (بدون وجود نص قانوني).

- ليس من مصلحة الجزائر أن تتبنى معايير المحاسبة الدولية كمنهج محاسبي في الجزائر، وهذا للأسباب التالية:

✓ عدم وجود حاجة لتبني معايير المحاسبة الدولية بسبب التوافق الكبير بينها وبين النظام المحاسبي المالي؛

✓ تبني معايير المحاسبة الدولية يعني الالتزام بتعليمات الهيئات الدولية كمجلس معايير المحاسبة الدولية، والجزائر دولة تميل إلى السيطرة على المهن من خلال هيئات رسمية؛

✓ إن تبني معايير المحاسبة الدولية قد يضر بصحة الاقتصاد والمؤسسات العاملة فيه، وعليه

كان ينبغي تكيف هذه المعايير مع وضعية اقتصادنا على نحو ما فعلت دول مثل الجزائر

كمصر والسعودية وغيرها؛

✓ بيئة المحاسبة في الجزائر لا تسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

✓ المؤسسات والمهنيون في الجزائر لم يصلوا لمرحلة تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- مازال هناك خلط بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، فيتم استعمال مصطلح

المعايير الجديدة عند الحديث على النظام المحاسبي المالي.

- المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لا تتلاءم والبيئة المحاسبية في الجزائر،

فطرق التقييم الحديثة مثل القيمة العادلة مستحيلة التطبيق في الجزائر لعدم توافر مقوماتها،

فالاقتصاد الجزائري غير ملائم لتطبيق بعض التقنيات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

- من أهم أسباب عرقلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر غياب الطلب على المعلومة المحاسبية،

حيث لا توجد ثقافة محاسبية لدى المؤسسات أو الأفراد حول قيمة المعلومات التي يقدمها

المحاسب، فبالنسبة لهم القوائم المالية هي ليست مصدرا للمعلومات المهمة حول وضعية المؤسسة

ونتائج نشاطها، بل هي تسوية وضعية اتجاه مصلحة الضرائب.

- المهنيون في الجزائر تأقلموا مع كون المحاسبة هي ترميز للعمليات وأن المحاسب الممتاز هو

من يخفض الضرائب التي على عاتق المؤسسة، وبالتالي فإن تطبيق نظام محاسبي يهتم بالمعلومة

المالية كان صعبا وأدى إلى ظهور مشاكل مفاهيمية وتقنية.

- هناك العديد من المهنيين الذين لا زالوا يتحدثون عن المخطط المحاسبي الوطني ويفضلونه على

النظام المحاسبي المالي.

- المخطط المحاسبي الوطني هو نظام ذو صبغة قانونية، بينما النظام المحاسبي المالي هو نظام يهتم بتحليل الوضعية المالية وليس المحاسبية للشركة.

- وجود فجوة توقعات بين أداء المهنيين وطلب مستخدمي القوائم المالية.

- إن أهم مشكل في بيئة المحاسبة في الجزائر هي الصعوبات الجبائية التي رافقت اعتماد النظام المحاسبي المالي، فالإصلاح المحاسبي لم يرافقه إصلاح في النظام الجبائي الجزائري.

- مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني هو أساس اختلاف المحاسبة والجباية في الجزائر، لكون النظام الجبائي يعتمد على الجانب القانوني للمعاملات الاقتصادية، بينما تبحث المحاسبة عن الجوهر الاقتصادي لها للتعبير أكثر عن وضعية وأداء المؤسسة.

- الإصلاح المحاسبي غير كاف لإتمام عملية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، بل يجب تدعيمه بإصلاحات أخرى تمس الجانب الاقتصادي والجبائي والتنظيمي.

- النظام المحاسبي المالي (الهادف إلى خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى) لم يؤدي إلى تعزيز دور بورصة الجزائر، والسبب -في رأينا- لا يعود إلى وجود قصور في الإصلاح المحاسبي

- أسباب تدني جودة المحاسبة في الجزائر :

✓ غياب الضمير المهني للمحاسبين؛

✓ ضعف القواعد المنظمة للمهنة في الجزائر؛

✓ عوامل متعلقة بالمهنيين: ضعف التكوين، غياب دورات تكوينية من أجل تحيين

المعارف والمهارات، اقتصار عمل المهنيين على الواجب القانوني دون المبادرة في

تحسين الخدمات والاهتمام بالجانب التجاري على حساب الجودة.

- الإصلاح المحاسبي في الجزائر في حاجة لمزيد من الوقت حتى يحقق أهدافه، فالمحاسبون

الجزائريون لم يستفيدوا فترة زمنية كافية للتأقلم مع التغيير الجذري الذي حصل في المنهج المحاسبي

المتبع، ويحتاج الإصلاح المحاسبي إلى مراحل أخرى تأخذ بعين الاعتبار الفوارق بين المؤسسات، ويعود هذا -في رأينا- إلى عدة أسباب أهمها:

- ✓ طول مدة العمل بالمخطط المحاسبي الوطني وترسخ أبعدياته لدى المهنيين؛
 - ✓ الاختلاف الجذري بين المخطط المحاسبي الوطني (نظام اشتراكي) والنظام المحاسبي الوطني (في ظل اقتصاد السوق)؛
 - ✓ عدم وجود اطلاع على معايير المحاسبة الدولية حتى تم اقرار النظام المحاسبي المالي، حتى أن العديد من المهنيين يعتقدون أن الجزائر تطبق معايير المحاسبة الدولية؛
 - ✓ غياب تكوين مسبق أو نشر ثقافة محاسبية قبل القيام بالإصلاح المحاسبي.
- الإصلاح المحاسبي يهدف إلى تفعيل وتدعيم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، حيث أن التكيف مع متطلبات اقتصاد السوق، والتناسق في بعض جوانبها مع التجارب الأوروبية وتعزيز أهداف الشراكة بين الطرفين، يتطلب العمل في بيئة محاسبية موحدة، وهو ما تم من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي.

- يوجد اختلاف بين وجهة نظر ممارسي المحاسبة في الجزائر والهيئات المنظمة للمهنة حول بعض النقاط في ما يتعلق بتقييم الإصلاح المحاسبي.

4. اقتراحات الدراسة

- خلاصنا من بحثنا هذا إلى مجموعة من الاقتراحات أهمها:
- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، تسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للمحاسبة أو التكيف معها؛
- من الأفضل تطبيق النظام المحاسبي المالي على الشركات الكبرى (خاصة المدرجة في البورصة) دون غيرها من الشركات؛

- يحتاج ممارسي المهنة إلى فهم معايير المحاسبة الدولية وربطها بالنظام المحاسبي المالي؛
- يجب التفكير في تصحيح الوضع الاقتصادي في الجزائر، تنشيط البورصة وتفعيل دورها، والقضاء على الاقتصاد الموازي.
- يجب تدعيم الممارسات المهنية من خلال إيضاح المفاهيم وتبسيطها من طرف الأكاديميين؛
- ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة للمهنة.
- تفعيل دور الإعلام الاقتصادي، من خلال إرساء ثقافة لدى مستخدمي القوائم المالية تساعد على فهم مهمة المحاسب والتطورات الحاصلة في بيئة الحاسبة في العالم بغرض تضيق فجوة التوقعات
- يجب أن يتم تحديث النظام المحاسبي المالي من خلال مواكبة التغيرات على المستوى الدولي، فالهيئات المهنية الدولية تواصل جهودها وتطرح العديد من الأفكار دوريا، وفي هذا الإطار فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية يسعى إلى إصدار معايير جديدة (10، 11، 12) بينما النظام المحاسبي المالي مبني على الأفكار السائدة سنة 2004.
- تنشيط بورصة الجزائر من أجل خلق حاجة للمعلومات المالية، وذلك من خلال العديد من الخطوات أهمها:
- ✓ نشر ثقافة مالية لدى المؤسسات والأفراد لأهمية البورصة في النشاط الاقتصادي؛
- ✓ بورصة الجزائر تعاني من نقص الثقافة المالية للمستثمرين بالدرجة الاولى وليس بسبب عدم توفر المعلومات المالية والمحاسبية فقط؛
- ✓ إحلال البورصة مكان البنوك التجارية في عملية تمويل المؤسسات والمشاريع.

- الإصلاح الذي قامت به الجزائر في حاجة للعديد من التدعيمات، -وفي رأينا- فهذا أمر لابد منه لتحقيق أهداف الإصلاح بشكل كامل، ولذلك يجب القيام بعملية تدعيم تمس الجوانب التالية:

- ✓ القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة؛
- ✓ تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد؛
- ✓ تفعيل دور الجامعة (مخابر البحث المختصة) في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال؛
- ✓ تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية.

5. آفاق الدراسة

تناولنا من خلال هذه الدراسة المحاسبة في الجزائر من وجهة نظر الإصلاح المحاسبي ومدى تحقيقه لمعادلة الجمع بين التحديات الدولية من جهة ومتطلبات الاقتصاد الوطني من جهة أخرى؛ وهذا المجال في حاجة للمزيد من البحوث والدراسات، فإمكانية استكمال هذه الدراسة قد تكون واعدة في المستقبل من خلال دراسة مستجدات معايير المحاسبة الدولية (بحكم أن النظام المحاسبي المالي استتبطل فلسفته من معايير المحاسبة الدولية المعتمدة سنة 2004)، و في هذا المجال يمكن طرح تساؤلات حول ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع هذه المستجدات وما هي الفائدة المتوقعة من ذلك؛ الصعوبات التي ترافق هذه العملية؛ ما هي المعايير التي تناسب البيئة المحاسبية في الجزائر؛ ما هي الإيجابيات المتوقعة من تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية.

قائمة المراجع المعتمدة

أولاً. الكتب باللغة العربية

1. أبو زيد محمد المبروك، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، القاهرة، إيتراك للطباعة والنشر، (2005).
2. أبو عبد السلام، أحمد عبد الله، "العولمة رؤية موضوعية"، الطبعة الأولى، القاهرة، التنوير الإسلامي، (2000).
3. أحمد رياحي بلقاوي، تعريب رياض العبد الله، "نظرية المحاسبة"، الجزء 1، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، (2009).
4. ألدون س هندركسون، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، "النظرية المحاسبية"، الطبعة الرابعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، (2005).
5. أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة الدولية"، الإسكندرية، الدار الجامعية، (2004).
6. أوبرت ميجز و آخرون، ترجمة مكرم باسيل ومحمد الديسطي، "المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، (2006).
7. بني عطا حيدر محمد علي، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، عمان، دار حامد للنشر والتوزيع، (2007).
8. تشوي فردريك وآخرون، تعريب زايد محمد عصام الدين، "المحاسبة الدولية"، الرياض، دار المريخ للنشر، (2004).

9. جربوع يوسف محمود، سالم عبد الله، "المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية"، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، (2002).
10. جمعة حميدات، "معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية"، الطبعة الأولى، الأردن، شركة صرح العالمية للاستشارات والتدريب، (2008).
11. جودت عزت عطوي، "أساليب البحث العلمي: مفاهيمه، أدواته-طرقه الإحصائية"، الطبعة الأولى، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، (2009).
12. حسين القاضي، حمدان مأمون، "نظرية المحاسبة"، عمان، دار الثقافة، (2006).
13. حمزة محمود دودين، "التحليل الإحصائي المتقدم باستخدام SPSS"، الطبعة الثانية، عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، (2013).
14. الخدّاش حسام الدين مصطفى وآخرون، "أصول المحاسبة المالية"، الطبعة الخامسة، عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، (2008).
15. خليل الدليمي، عبد الرزاق الساكني، نواف فخر، "مبادئ المحاسبة المالية"، عمان، دار الثقافة، (2005).
16. الدلاهمة سليمان مصطفى، "مبادئ وأساسيات علم المحاسبة"، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، (2007).
17. رضوان حلوة حنان، وآخرون، "أسس المحاسبة المالية"، عمان، دار حامد للنشر، (2004).
18. رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل، (2006).
19. رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي -مدخل نظرية المحاسبة-"، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، (2009).

20. ريتشارد شرويدر، وآخرون، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، "نظرية المحاسبة"، الرياض، دار المريخ، (2006).
21. شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية، (2008).
22. صقر عمر، "العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة"، الإسكندرية، الدار الجامعية، (2003).
23. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل"، الإسكندرية، الدار الجامعية، (2002).
24. طلال محمد الجاوي وآخرون، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، عمان، دار اليازوري للنشر، (2009).
25. عاشور كتوش، "المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني"، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، (2003).
26. عبد المجيد قدي، "أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والإدارية -الرسائل والأطروحات-"، الطبعة الأولى، الجزائر، دار الأبحاث للنشر والترجمة والتوزيع، (2009).
28. عبد الرزاق محمد قاسم، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية"، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، (2004).
29. عبد الستار الكبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، عمان، دار وائل للنشر، (2008).
30. فالتر ميجس، روبيرت ميجس، ترجمة وتعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، "المحاسبة المالية"، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، (2007).
31. القاضي حسين، "المحاسبة الدولية"، عمان، الدار العلمية للنشر، (2000).

32. كمال الدين الدهراوي، "تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار"، الإسكندرية، المكتب الجامعي الجديد، (2006).
33. كمال عبد العزيز النقيب، "المدخل المعاصر إلي علم المحاسبة المالية"، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 2004.
34. لخضر علاوي، "معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS"، الجزائر، الأوراق الزرقاء، (2012).
35. لطفي أمين السيد أحمد، "المحاسبة الدولية"، الإسكندرية، الدار الجامعية، (2004).
36. مأمون حمدان، "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا"، سوريا، جمعية المحاسبين القانونيين، (2008).
37. محمد مطر، "مبادئ المحاسبة المالية"، الطبعة الرابعة، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، (2007).
38. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، عمان، دار وائل للنشر، (2008).
39. محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الإسكندرية، الدار الجامعية، (2006).
40. محمد مطر، موسى السويطي، "التأصيل النظري للممارسات المحاسبية"، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، (2008).
41. محمود السيد الناغي، "دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية"، مصر، جامعة المنصورة، (2002).
42. مرعي عبد الحي، الصبان محمد سمير، "دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشاكل المحاسبية المعاصرة"، بيروت، الدار الجامعية، (2010).

43. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، "تحليل القوائم المالية"، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، (2006).

44. هادي رضا الصفار، "مبادئ المحاسبة المالية"، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، (2006).

45. وصفي أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، الطبعة الثانية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، (2004).

46. وليد ناجي الحياي، "أصول المحاسبة المالية"، الجزء الأول، الدانمارك، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، (2007).

ثانياً. الأطروحات والرسائل الجامعية

47. تيجاني بالريقي، "دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة. مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف -، 2006/2005.

48. الجودي صاطوري، "أثر كفاءة سوق رأس المال على الاستثمار في الأوراق المالية مع دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005.

49. جمال علي عطية الطرايرة، "التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005.

50. حواس صلاح، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008/2007.

51. سفيان بن بلقاسم، "النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق العالمية"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009.

52. شعيب شنوف، "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي - حالة BP EXPLORATION LIMITED -"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006.

53. مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر -"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.

54. أحمد عبد الهادي شبير، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين -"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة -، 2006.

55. حسياني عبد الحميد، "أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة الشركات"، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

56. زين يونس، "تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة وحدة تسيير المنتج للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI -"، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009/2008.

57. سالمى محمد الدينوري، "قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2009/2008.
58. سفير محمد، "الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة الجزائر-"، مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس - المدية-، 2009/2008.
- 59 في الجزائر"، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب - البليدة-، 2010/2009.
60. صالحى بوعلام، "أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
61. صبايحي نوال، "الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة"، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.
62. طارق حمزة، "المخطط الوطني المحاسبي -دراسة تحليلية انتقادية-"، مذكرة ماجستير في النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.
63. عادل عاشور، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية -دراسة حالة مجمع رياض سطيف-"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثلجي -الأغواط-، 2006/2005.

64. عبد المنعم عطا العلول، "دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة -فلسطين-"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، د.ت.

65. عقيلة دراج، "دور نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرار التسعير"، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002/2001.

66. فؤاد عبد العزيز، "الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية -دراسة حالة شركة الاسمنت SCAEK-"، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب -البليدة-، 2009/2008.

67. محي الدين محمود عمر، "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2008/2007.

68. منذر يحيى الداية، "أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، 2009.

69. ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2009/2008.

70. نهاد اسحاق عبد السلام أبوهويدي، "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي -دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين-"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، 2011.

ثالثا. المقالات

71. أحمد الفارس، "المعيار الدولي الجديد للتقارير المالية"، جريدة الرأي، العدد 11076، الكويت، 2009/10/28.
72. آيت محمد مراد، الممارسة المحاسبية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مجلة دراسات اقتصادية، جمعية الاقتصاد السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، د ت، العدد 16.
73. بن عنتر عبد الرحمان، "مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاقها المستقبلية"، مقال في مجلة العلوم الانسانية، العدد الثاني، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2002).
74. تيسير المصري، "توحيد المعرفة المحاسبية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23 - العدد الأول -، (2007).
75. رضا إبراهيم صالح، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46 - العدد الثاني -، جامعة الإسكندرية، (2009).
76. عصام محمد البحيصي، "قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الرابع عشر - العدد الأول، غزة - فلسطين -، جانفي 2006.
77. كتوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف -.
78. لطيف زيود، حسان قيطيم، أحمد فؤاد مكية، "دور الافصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، (2007).

رابعاً. المداخلات

79. براق محمد، بوسبعين تسعديت، "تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي الحالي"، مداخله ضمن فعاليات الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011.

80. براق محمد، قمان عمر، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر"، مداخله ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 30/29 نوفمبر 2011.

81. بلوج بولعيد، "العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية"، مداخله ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 22/21 نوفمبر 2007.

82. بودلال علي، مكويي المولودة لمريني سمية، "واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري"، مداخله ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011.

83. نيقاوي العربي، "النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية"، مداخله ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.

84. شعيب حمزة، غاليب عمر، "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية - بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية-"، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011.

85. عواطف محسن، "التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية: واقع وتحدي"، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-، 30/29 نوفمبر 2011.

86. قورين حاج قويدر وآخرون، "تأهيل قطاع السوق المالي كمدخل لتدعيم تنافسية الاقتصاد الجزائري بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجديد SCF"، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، 09/08 نوفمبر 2010.

87. كرمية نسرين، "عرض وتقييم تجارب بعض البلدان الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة"، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة- 30/29 نوفمبر 2011.

88. لعماري أحمد، "المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي والمحاسبي في الجزائر"، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي الوادي، 18/17 جانفي 2010.

89. محمد قوجيل، بن مالك محمد حسان، "تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية"، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر

العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 29 و30 نوفمبر 2011.

90. مختار مسامح، "النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل"، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية: تجارب تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.

91. مقراني عبد الكريم، قمان عمر، "أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي"، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

92. يمينه ختروسي، "تكيف الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية"، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - ، 08/07 ديسمبر 2010.

خامسا. القوانين

93. الجريدة الرسمية لسنة 1971، الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29/12/1971، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

94. الجريدة الرسمية رقم 101، أمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري.

95. الأمر رقم 96-27 مؤرخ في 09 ديسمبر 1996، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.

96. الجريدة الرسمية رقم 20، المتضمنة القانون رقم 91/08 المؤرخ في 27/04/1991، المنظم لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

97. الجريدة الرسمية، العدد 34، مرسوم تشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23/05/1993، المتعلق ببورصة القيم المنقولة.

98. الجريدة الرسمية رقم 39، الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995، المتعلق بمجلس المحاسبة.

99. الجريدة الرسمية رقم 74، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

100. الجريدة الرسمية رقم 75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 ، المؤرخ في 28/11/2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

101. الجريدة الرسمية، العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.

102. الجريدة الرسمية رقم 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

103. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 44، الأمر رقم 09-01، المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

104. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 42، المؤرخة بتاريخ 2010/07/11.

105. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 66، المؤرخة بتاريخ 2010/11/03.

106. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة بتاريخ 2011/02/02.

107. وزارة المالية، القرار رقم 085، المؤرخ في 16 جوان 2014، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2014.

سادسا. المراجع باللغة الأجنبية

108. Amel BENYEKHELEF, le système comptable algérien étude coopérative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue de chercheur, N° 08, 2010.

109. Béatrice et Francis Grandguillot, Comptabilité générale, Gualino éditeur, Paris, 7em édition, 2003.

110. Bernard COLASSE, Harmonisation comptable internationale, dans encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, economica, Paris, 2000.

111. Bouraoui N, Néssite d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, mémoire de magister en science de gestion, ESC, Alger , 1998.

112. Brahim Iakhlef, la bonne gouvernance, croissance et d'développement, Ed Dar alkaldounia, Alger, 2006.
113. BRUN Stéphan, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004.
114. Catherine MAILLET-BAUDRIER, Anne LE MANH, les normes comptables internationales IAS/IFRS, BERTI éditions, Alger, 2007.
115. Christel Decock, comptabilité internationale, Economica, France, 2005.
116. Christine COLLETTE, Jaques RICHRD, comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxons, Dunod, paris, 2000.
117. Claude Grenier, Système d'information et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, PARIS, 2000.
118. DES ROBERT Jean-François, François MÉCHIN, Hervé PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Dunod, paris, 2004.
119. Djilali A, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les norme IAS/IFRS, séminaire sur la normalisation comptable internationale, kolea-Alger, 24/09-03/10/2005.
120. Elena BARBU, Harmonisation Comptable internationale et environnement comptable, de l'influence à l'interaction, Laboratoire Orléanais de Gestion, cahier de recherche n° 07/2005.

121. Eric Ducasse, Normes Comptables, Internationales, IAS / IFRS, De boeck, à jour au 30 avril 2005, Paris.

122. 1. Pascal Barneto, Normes IFRS –Application aux états financiers–, 2ème édition, Dunod, Paris, 2006.

123. Jean-françois Casta, politique comptable des entreprises, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, paris, 2000.

124. Lamine Hamdi M, La profession comptable au Maghreb, Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie, Tunisie, document de séminaire, 2006.

125. MEROUANI Samir, Le projet du nouveau système comptable financier algérien –anticiper et préparer le passage du PCN aux normes IFRS–, Mémoire de magistère en management, Ecole supérieure de commerce, 2006/2007.

126. Mourad EL BESSEGHI, le nouveau système comptable financier algérien, el watan économie, Algérie, du 15 au 21 janvier 2008.

127. Robert Obert , Pratique des normes IAS / IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US–GAAP, Dunod, paris, 2eme édition.

128. Stéphan BRUN, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004.

129. S.Bachagha ,pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché, dar alhoda, algerie, 2003.

سابعا. مواقع الإنترنت

130. http://walidsamir7.blogspot.com/2012/12/blog-post_6836.html.

131. <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>.

132. www.focusifrs.com.

133. http://www.procomptable.com/iasb/prsentation_iasb.html.

ثامنا. أخرى

134. International Accounting Standards Board, Press Release, United Kingdom, 9 July 2009.

135. KPMG, Actualités, nouveau système comptable financier, N° 10 novembre 2009.

الملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعد دحلب - البليدة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة دكتوراه بعنوان:

الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني

سيدي، سيديتي:

في إطار تحضير مذكرة دكتوراه حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، والتي تهدف إلى دراسة وتحليل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وذلك في ظل معادلة الجمع بين مواكبة معايير المحاسبة الدولية وتلبية متطلبات بيئة المحاسبة في الجزائر، وبغرض إتمام هذه الدراسة، ألتبس منكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا من أجل التعرف على آراءكم كهنئين وأكاديميين مختصين في مجال المحاسبة حول تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

وحتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية، نلتبس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة بصدق وموضوعية وأن تولوا كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. تقبلوا سيدي، سيديتي، فائق الاحترام والتقدير والشكر على تعاونكم.

أولا: معلومات عامة حول عينة الدراسة

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐
2. العمر: أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐ من 40 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐
3. المؤهل العلمي: دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ليسانس ☐ شهادة مهنية ☐
4. الوظيفة أو المهنة: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ مدير المالية والمحاسبة ☐ أخرى: ☐
5. الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا. تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	كان التوقيت الذي تم فيها الإصلاح المحاسبي (ابتداء من سنة 2007) مناسبا؟					
2	الطريقة التي تمت بها عملية الإصلاح (من خلال توكيلها لمجموعة من الخبراء الفرنسيين) جيدة ومناسبة للجزائر؟					
3	يمثل الإصلاح المحاسبي فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وتحسين طريقة تقديم وضعيتها المالية ونتائج نشاطها؟					
4	أدى الإصلاح المحاسبي إلى زيادة جودة المعلومات المالية المنبثقة عن النظام المحاسبي، وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لمختلف البلدان؟					
5	أثر الإصلاح المحاسبي على هيكلية المنظمات المهنية المسيطرة على مهنة المحاسبة، حيث زاد من استقلاليتها وجعلها فعالة أكثر من السابق؟					
6	أدى الإصلاح المحاسبي إلى زيادة كفاءة ومهنية المحاسبين الجزائريين، بما يخدم المهنة ويسمح لهم بدخول أسواق العمل الدولية؟					
7	الإصلاح المحاسبي حتمية أملتها علينا الظروف الاقتصادية الداخلية والخارجية، ولم يكن للجزائر الخيار في أمرها؟					
8	يوجد رضا لدى ممارسي المحاسبة والمهتمين بها حول الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر؟					

إذا كانت لديك أي إضافة في هذا المحور، يرجى ذكرها:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ثالثا. الإصلاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث مجال التطبيق؟					
2	النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية؟					
3	النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ والفروض المحاسبية؟					
4	النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث قواعد القياس والتقييم؟					
5	النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث القوائم المالية؟					
6	النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث طريقة الإفصاح المعتمدة؟					
7	إن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر يعتبر تبني لمعايير المحاسبة الدولية بشكل ضمني (بدون وجود نص قانوني)؟					
8	من مصلحة الجزائر أن تقوم باعتماد وإقرار معايير المحاسبة الدولية كمنهج محاسبي في الجزائر؟					

إذا كانت لديك أي إضافة في هذا المحور، يرجى ذكرها:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

رابعاً. الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تتناسب والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية و ... الخ في الجزائر؟					
2	الطرق الحديثة للتقييم (القيمة الحالية، العادلة ...) التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تتناسب والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية و ... الخ في الجزائر؟					
3	البيئة المحاسبية الجزائرية الصعبة وغياب الطلب على المعلومات المحاسبية في الجزائر، من أهم أسباب عرقلة الإصلاح المحاسبي؟					
4	إن ترسخ العمل بأبجديات المخطط المحاسبي الوطني لدى المحاسبين والمؤسسات ذات العلاقة لمدة طويلة، أدى إلى ظهور مشاكل تنظيمية ومفاهيمية وتقنية عند القيام بالإصلاح المحاسبي؟					
5	إن أهم مشكل في بيئة المحاسبة الجزائرية هي الصعوبات الجبائية الكثيرة التي رافقت اعتماد النظام المحاسبي المالي (تدخل الجبائية في العمل المحاسبي، رفض الجبائية لبعض طرق القياس ... الخ)؟					
6	مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني هو أساس الاختلاف بين المحاسبة والجبائية في الجزائر؟					
7	أدى قيام الجزائر بالإصلاح المحاسبي إلى تعزيز فرصتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؟					
8	جاء النظام المحاسبي المالي ليقدم قوائم مالية تفيد المستثمرين بدرجة أولى، مما أدى بالإصلاح المحاسبي إلى تعزيز دور بورصة الجزائر؟					

إذا كانت لديك أي إضافة في هذا المحور، يرجى ذكرها:

.....

.....

.....

.....

.....

خامسا. آفاق الإصلاح المحاسبي في الجزائر

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الإصلاح المحاسبي في الجزائر في حاجة لمزيد من الوقت، فيجب منح المحاسبين الوقت الكافي للتأقلم مع النظام المحاسبي المالي؟					
2	من أهم أهداف الإصلاح المحاسبي، والتي هي في طريق الإنجاز تفعيل ودعم الشراكة مع الإتحاد الأوروبي؟					
3	يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة؟					
4	يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر؟					
5	يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد من جهة، وتفعيل دور الجامعة (مخابر البحث المختصة) في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال؟					
6	يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟					
7	يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية؟					

إذا كانت لديك أي إضافة في هذا المحور، يرجى ذكرها:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم 02

Ministère de l'Enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Saad Dahleb – Blida

Faculté des sciences économiques et de gestion

Département : Sciences commerciales

Option: Comptabilité et Audit

Questionnaire en vue de la rédaction d'un mémoire de doctorat intitulé:

La réforme comptable en Algérie, entre les défis internationaux et les exigences de l'économie nationale.

Monsieur, Madame:

Dans le cadre de la préparation d'un mémoire de doctorat sur la réforme comptable en Algérie entre les défis internationaux et les exigences de l'économie nationale, qui a pour but l'étude et l'analyse de la réforme comptable en Algérie à l'ombre de l'équation de combinaison entre l'accompagnement des normes de la comptabilité internationale et répondre aux exigences de l'environnement comptable en Algérie, et dans le but de finaliser cette étude, je vous prie de m'honorer de votre participation pour l'enrichissement de ce sujet par la réponse aux questions décrites sur ce formulaire, et ce dans le but de connaître vos points de vue en tant que professionnels et académiques spécialisés dans le domaine de la comptabilité sur l'évaluation de la réforme comptable en Algérie.

Afin que nous puissions parvenir à une étude objective, je vous saurai gré de répondre aux questions en toute sincérité et d'objectivité et que vous donnez toute l'attention et le sérieux en répondant aux questions, tout en vous assurant que vos réponses seront traitées dans le secret total et ne seront pas utilisées à d'autres fins sauf dans la recherche scientifique.

Veuillez agréer les assurances de respect et d'appréciation et Merci pour votre coopération.

SID Mohamed

I: Informations générales sur l'échantillon de l'étude:

1. Sexe: Masculin ☐ Féminin ☐
2. Âge: moins de 35 ans ☐ 35 à 40 ans ☐ à compter de 40 à 45 ans ☐
plus de 45 ans ☐
2. Diplômes Universitaires: Doctorat ☐ Magistère ☐ Licence ☐
Diplôme Professionnel ☐
4. Fonction actuelle: Professeur Universitaire ☐ expert-comptable ☐
Commissaire aux comptes ☐ DFC ☐ autres:
5. Expérience professionnelle: moins de 05 années ☐ de 05 à 10 ans ☐
à compter de 10 à 15 ans ☐ plus de 15 ans ☐

2^{ème} : l'évaluation de la réforme comptable en Algérie.

N°	Question	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
1	La date de début de la réforme comptable (à compter de 2007) était elle adéquate ?					
2	La manière avec laquelle l'Algérie a débuté l'opération de la réforme (confiée à un groupe d'experts Français) était elle bonne et appropriée avec l'Algérie ?					
3	La réforme comptable est une occasion pour les entreprises afin d'améliorer leurs organisations internes et développer leurs méthodes de présentation de la situation financière et les résultats de leurs activités.					
4	La réforme comptable a permis l'évaluation de la fiabilité des données comptables issues du système comptable et a permis la possibilité des comparaisons entre les états financiers avec les différents pays ?					
5	La réforme comptable a influencée sur les organisations professionnelles qui dominent la profession de comptabilité et a augmenté son indépendance et l'a rendue plus efficace qu'auparavant ?					
6	La réforme comptable a permis la progression de la compétence et le professionnalisme des comptables Algériens dans le but de leur permettre de rentrer dans les marchés internationaux ?					
7	La réforme comptable est une nécessité absolue imposée par les conditions économiques internes et externes, l'Algérie a t'elle le choix dans cet état de fait ?					
8	Existe-t-il une adoption de cette réforme par les comptables et les professionnels ?					

Si vous avez quelques choses à ajouter dans ce chapitre, citez-les ?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3ème : La réforme comptables et les normes comptables internationales.

N°	Question	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
1	Le système comptable financier est-il harmonieux avec les normes comptables internationales en ce qui concerne le champ d'application ?					
2	Le système comptable financier est-il harmonieux avec les normes comptables internationales en ce qui concerne les concepts comptables fondamentaux ?					
3	Le système comptable financier est-il harmonieux avec les normes comptables internationales en ce qui concerne les principes et les hypothèses comptables ?					
4	Le système comptable financier est-il harmonieux avec les normes comptables internationales en ce qui concerne les bases de comparaison et de l'évaluation?					
5	Le système comptable financier est-il harmonieux avec les normes comptables internationales en ce qui concerne les états financiers?					
6	Le système comptable financier est-il harmonieux avec les normes comptables internationales en ce qui concerne la méthode de fournir les information financière?					
7	La réforme comptable en Algérie est considérée comme une adoption des normes comptables internationales de façon implicite (en l'absence d'un texte réglementaire) ?					
8	Il est dans l'intérêt de l'Algérie l'accréditation et l'adoption des normes comptables internationales comme cadre comptable en Algérie ?					

Si vous avez quelques choses à ajouter dans ce chapitre, citez-les ?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

4ème : La réforme comptable et l'environnement de la comptabilité en Algérie.

N°	Question	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
1	Les nouveautés qu'a apportées le système comptable financier est-il en harmonisation avec l'environnement économique, social, culturel etc.....en Algérie ?					
2	Les méthodes modernes d'évaluation (la valeur actuelle, la juste valeur ...) qu'a apportée le système comptable financier est-elle en harmonisation avec l'environnement économique, social, culturel etc.....en Algérie ?					
3	Le difficile environnement comptable en Algérie et l'absence des demandes de données comptables en Algérie, sont les principaux handicaps de la réforme comptable ?					
4	L'affermissement des principes du plan comptable national chez les comptables et les entreprises a mené à l'émergence de problèmes organisationnels, conceptuels et techniques lors de l'application de la réforme comptable ?					
5	L'important problème dans l'environnement comptable en Algérie c'est les difficultés fiscale qui ont accompagnées l'adoption du système comptable (l'ingérence de la fiscalité sur la comptabilité, le refus de la fiscalité de quelques méthodes de mesure ?					
6	Le principe de donner la priorité au coté économique en matière de forme juridique, est considéré comme la principale cause de différence entre la comptabilité et la fiscalité ?					
7	Le réforme comptable à permis à l'Algérie de renforcer sa chance d'adhésion à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) ?					
8	La réforme comptable a présenté des états financières au profit des investisseurs en premier lieu, résultant ainsi le renforcement du rôle de la bourse d'Algérie ?					

Si vous avez quelques choses à ajouter dans ce chapitre, citez-les ?

.....

.....

.....

.....

.....

5ème : Les horizons de la réforme comptable en Algérie.

N°	Question	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
1	La réforme comptable en Algérie a besoin de plus de temps, il faut donner aux comptables le temps qu'il faut pour s'adapter avec le système comptable financier ?					
2	Les principaux objectifs de la réforme comptable et qui sont en cours de réalisation, c'est l'activation et la consolidation du partenariat avec l'union européenne ?					
3	Il faut consolider la réforme comptable par la réforme d'autres secteurs qui ont une relation avec l'entreprise et la comptabilité ?					
4	Il faut consolider la réforme comptable par l'activation et l'animation de la bourse d'Algérie ?					
5	Il faut consolider la réforme comptable par l'amélioration de la formation des comptables au niveau des universités et les instituts d'une part, et l'activation du rôle de l'université (laboratoires de recherche spécialisés) par la présentation d'études et de consultations dans ce domaine ?					
6	Il faut consolider la réforme comptable par le renforcement de la gouvernance des sociétés dans les entreprises économiques Algériennes ?					
7	Il faut consolider la réforme comptable en bénéficiant de l'expérience des pays dont l'environnement comptable est similaire à celui de l'Algérie ?					

Si vous avez quelques choses à ajouter dans ce chapitre, citez-les ?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Abstract

The international (globalisation, the Algerian desire to join the world trade organization as well as the partnership with the European union etc), and internal (market-oriented economy quest, and the desire to attract foreign investment, and the will to gain advantages of the economic role of the accounting information etc) circumstances, have put Algeria in the necessity of reforming its accounting system which reflect the economic reforms on one hand and keeping pace with the international challenges on the other hand.

In this context, this study aims to assess the accounting reforms undertaken by Algeria through the analysis of internal and the external conditions that influenced the reforming process in terms of the timing, the way it has been conducted, and the way of managing the transition phase, its effects, and the the degree of its compatibility with international accounting standards, its advantages and disadvantages and the hardships that has encountered its it applications etc, in addition we try to identify the ability of the accounting reforms that Algeria has undertaken to achieve one of the most difficult equations of different accounting systems in the world, which is to achieve a combination of keep up with the international challenges represented by the international accounting standards on the one hand, and to meet the economic, financial, social and cultural environment requirements in Algeria on the other hand.

Through this study, and after conducting a sample survey of the worldviews of the academic and professionals interested in accounting in Algeria, on accounting reform, we reached the following results:

- Absence of satisfaction among those interested in accounting in Algeria about the accounting reform.
- The financial accounting system is compatible with international accounting standards to a large extent.
- There are a great difficulties in the Algerian accounting environment that hampers the accounting reform process, the most important fiscal difficulties, the lack of demand for the accounting systems outcomes etc.
- The necessity of strengthening the accounting reform, through performing other reforms relevant to other sectors that have accounting relationship such Algerian stock exchange, universities, and research laboratories, and to foster corporate governance.

Keywords:

Accounting reform, financial accounting system, international accounting standards.