

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

دراسة تقييمية للنظام المحاسبي المالي و مدى مواكبته لمعايير الإبلاغ
المالي الدولية - حالة الجزائر -

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ الدكتور:

درحمون هلال

إعداد الطالبة:

ساكر مريم

السنة الجامعية 2021/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

دراسة تقييمية للنظام المحاسبي المالي و مدى مواكبته لمعايير الإبلاغ
المالي الدولية - حالة الجزائر -

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة:

ساكر مريم

أمام اللجنة المشكلة من:

ناصر مراد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	رئيسا
درحمون هلال	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
كركار مليكة	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
غاليب عمر	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
سعداوي موسى	أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	عضوا مناقشا
عثماني مصطفى	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي تيبازة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2021/2020

الإهداء

أهدي عملي هذا إلى:

- عائلة امحمد بن الطيب ساكر،
- عائلة محمد بن لخضر بن متير.

✍️مريم ساكر

الشكر والتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه على أن وفقني لإتمام هذا العمل؛

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور درحمون هلال على توجيهي وإرشادي

لإتمام هذا العمل كما ينبغي؛

ولا يمكنني أن أنسى أستاذي قدوتي الأستاذ الدكتور جمال عمورة؛

وإلى كل أستاذ تعلمت منه، ولو حرفاً؛

و إلى جميع أفراد عائلتي على صبرهم معي خلال كل مراحل إنجاز هذا العمل

خاصة زوجي البطل الدكتور حمزة بن متير الذي لم يبخل عليّ بالدعم والتشجيع؛

شكراً فلوس نصر الدين الذي لم يبخل علينا بما استطاع مما رزقه الله ليسهل علينا طلب العلم.

كما لا يفوتني شكر صديقاتي الداعمات لي دائماً وأبداً حفصة ساكر، نسيم ساكر، هاجر زيان

بوزيان، حليلة بن متير، أمينة بن متير، سميرة زروخي وعبدلة بيبة، وعلى تواجدهم الدائم حتى تمّ

هذا العمل بحمد الله وتوفيقه

✍ مريم ساكر

الملخص

أدت التطورات المتسارعة في المعطيات الاقتصادية إلى ظهور قضايا مست في المجال المحاسبي، استوجب تأسيس هيئات دولية تعمل على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من خلال وضع مجموعة من المعايير، وعليه تبنت الجزائر خيار إعادة تشكيل نظام محاسبي منبثق من معايير الإبلاغ المالي الدولية؛

استهدفنا من خلال دراستنا تقييم النظام المحاسبي المالي ومدى مواكبته لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، وللقيام بذلك قمنا بتوصيف كل منهما في فصلين وقد خصصنا فصلا ثالثا للمقارنة بينهما وقمنا كذلك بدراسة ميدانية في فصل رابع من خلال توزيع استبيان على المهتمين بالمجال المحاسبي في الجزائر، ومن ثم حللنا النتائج المحصّل عليها احصائيا؛

ومنه استنتجنا بأن الجزائر يجب عليها إعادة الإصلاح المحاسبي بما يواكب معايير الإبلاغ المالي التي هي بعيدة عنها، مع مراعاة طبيعة بيئتها.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، معايير إبلاغ مالي دولية، مواكبة، بيئة محاسبية.

فهرس المحتويات:

أ-إهداء

ب-شكر وتقدير

ج-ملخص

د-قائمة المحتويات

هـ-قائمة الجداول

و-قائمة الأشكال

ز-تعريف المختصرات

16.....مقدمة

الفصل الأول: مساهمة معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحقيق توافق

25.....محاسبي دولي

26.....تمهيد

27.....المبحث الأول: مفاهيم حول التوافق المحاسبي الدولي

27.....المطلب الأول: التباين الدولي في مجال الممارسات المحاسبية

32.....المطلب الثاني: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

36.....المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الدولية

42.....المبحث الثاني: الهيئات الفاعلة في تحقيق توافق محاسبي دولي

42.....المطلب الأول: أهم الهيئات التي سعت إلى تحقيق توافق محاسبي دولي

49.....المطلب الثاني: موقف الهيئات الدولية والاقليمية من التوافق المحاسبي الدولي

المطلب الثالث: موقف بعض الدول من التوافق المحاسبي الدولي.....	52
المبحث الثالث: معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	56
المطلب الأول: مفهوم معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	56
المطلب الثاني: إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	61
المطلب الثالث: أهم التعديلات الحديثة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.....	64
خلاصة.....	68
الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر.....	69
تمهيد:	70
المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي.....	71
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة.....	71
المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي.....	75
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي كنظام معلومات.....	80
المبحث الثاني: الإطار القانوني للمحاسبة في الجزائر.....	84
المطلب الأول: النصوص التشريعية والتنظيمية للمحاسبة في الجزائر.....	84
المطلب الثاني: الهيئات القائمة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.....	88
المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة.....	92
المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية في الجزائر.....	95
المطلب الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	95

99.....	المطلب الثاني: مفهوم البيئة المحاسبية
101.....	المطلب الثالث: تهيئة البيئة المحاسبية لتطبيق النظام المحاسبي المالي
104.....	خلاصة:
105.....	الفصل الثالث: مقارنة النظام الحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية
106.....	تمهيد:
	المبحث الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث
108.....	الإطار المفاهيمي
	المطلب الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث
108.....	المبادئ المحاسبية
	المطلب الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث
111.....	القوائم المالية وعناصرها
	المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي الدولية من
114.....	حيث الخصائص النوعية للمعلومة المالية
	المبحث الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث
117.....	بنود القوائم المالية
	المطلب الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث
120.....	بنود الخصوم
	المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث
123.....	بنود النتيجة

المبحث الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث معايير

القوائم المالية 126

المطلب الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث معايير

إعداد وعرض القوائم المالية والأحداث اللاحقة..... 126

المطلب الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث معايير

الحسابات المدمجة..... 130

المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث معايير

العمليات المنجزة بصورة مشتركة 133

خلاصة: 137

الفصل الرابع: تقييم مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية -تحليل

نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات-..... 138

تمهيد: 139

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة..... 140

المطلب الأول: منهج الدراسة..... 140

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة..... 141

المطلب الثالث: أداة الدراسة: 143

المبحث الثاني: اختبار ثبات الاستبيان ووصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة... 146

المطلب الأول: اختبار ثبات الاستبيان..... 146

المطلب الثاني: وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة..... 147

المبحث الثالث: تحليل النتائج الوصفية والإحصائية للدراسة..... 151

المطلب الأول: تحليل النتائج الوصفية للدراسة.....	151
المطلب الثاني: تحليل النتائج الإحصائية للدراسة.....	182
خلاصة:	188
خاتمة:	189
قائمة المراجع.....	194
الملاحق.....	204
ملخص باللغة الأجنبية.....	215

فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أهم المؤتمرات الدولية للمحاسبة	38
02	أهم عناصر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية	59
03	المستجدات التي مست معايير الإبلاغ المالي الدولية	67
04	مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث عرض القوائم المالية	127
05	الإحصائيات الخاصة بالاستبيانات الموزعة	142
06	توزيع معامل ألفا كرونباخ على محاور الاستبيان	146
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	147
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	148
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	149
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	149
11	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التكوين حول النظام المحاسبي المالي	150
12	طول خلايا مقياس ليكرت	151
13	معلومات وصفية للفقرة السادسة	152
14	معلومات وصفية للفقرة السابعة	153
15	معلومات وصفية للفقرتين الثامنة والتاسعة	153

154	معلومات وصفية للفقرة العاشرة	16
155	معلومات وصفية للفقرة الحادية عشر	17
156	معلومات وصفية للفقرة الثانية عشر	18
157	معلومات وصفية للفقرتين الثالثة عشر والرابعة عشر	19
158	معلومات وصفية للفقرتين الخامسة عشر والسادسة عشر	20
159	معلومات وصفية للفقرة السابعة عشر	21
160	معلومات وصفية لل فقرات الثامنة عشر ، التاسعة عشر والعشرون	22
161	معلومات وصفية للفقرة الحادية والعشرون	23
162	معلومات وصفية للفقرة الثانية والعشرون	24
163	معلومات وصفية للفقرة الثالثة والعشرون	25
164	معلومات وصفية للفقرة الرابعة والعشرون	26
165	معلومات وصفية للفقرة الخامسة والعشرون	27
165	معلومات وصفية للفقرة السادسة والعشرون	28
166	معلومات وصفية للفقرة السابعة والعشرون	29
167	معلومات وصفية لل فقرات الثامنة والعشرون ، التاسعة والعشرون والثلاثون	30
169	معلومات وصفية للفقرة الحادية والثلاثون	31
170	معلومات وصفية للفقرة الثانية والثلاثون	32
171	معلومات وصفية لل فقرات من الثالثة والثلاثون إلى السابعة والثلاثون	33

174	معلومات وصفية للفقرة الثامنة والثلاثون	34
175	معلومات وصفية للفقرة التاسعة والثلاثون	35
175	معلومات وصفية للفقرة الأربعون	36
176	معلومات وصفية للفترتين الحادية والأربعون والثانية والأربعون	37
177	معلومات وصفية للفقرة الثالثة والأربعون	38
178	معلومات وصفية للفقرة الرابعة والأربعون	39
179	معلومات وصفية للفترتين الخامسة والأربعون والسادسة والأربعون	40
180	معلومات وصفية للفترات من السابعة والأربعون إلى الخمسون	41
184	اختبار t للعينة البسيطة لدرجة فهم النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي	42
185	اختبار t للعينة البسيطة لدرجة تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي	43
186	اختبار t للعينة البسيطة لدرجة مواكبة النظام المحاسبي الجزائري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية	44

فهرس الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
147	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	01
148	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	02
149	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	03
149	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	04
150	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التكوين حول النظام المحاسبي المالي	05

قائمة المختصرات:

IAS	معايير المحاسبة الدولية
	International Accounting Standards
IFRS	معايير الإبلاغ المالي الدولية
	International Financial Reporting Standards
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
	International Federation of Accountants
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
	American Institute Of Certified Public Accountants
IMA	معهد المحاسبين الإداريين
	Institute of Management Accountants
IIA	معهد المدققين الداخليين
	Institute of Internal Auditors
SCF	النظام المحاسبي المالي
	Système Comptable Financier
GAAP	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
	General Accepted Accounting Principal
SEC	هيئة تداول الأوراق المالية
	Securities and Exchange Commission
GASB	مجلس المعايير المحاسبية الحكومية
	Governmental Accounting Standards Board
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
	International Accounting Standards Board
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
	International Accounting Standards Committee
AAA	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
	American Accounting Association

مقدمة:

فرضت المعطيات الاقتصادية الدولية المستجدة تغيرات وتطورات متسارعة مسّت عدة مجالات، بما فيها المجال المحاسبي، خاصة مع التغيرات التي يشهدها العالم في العقود الأخيرة من انتشار للتجارة الدولية، الشركات متعددة الجنسيات والتطور المشهود في الأسواق المالية مما خلق قضايا ومسائل جديدة في البيئة المحاسبية فكان لابد من معالجة هذه القضايا ووضع حلول فعّالة لها، فمع أواخر القرن العشرين وبداية السبعينات اهتمت الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع التوافق المحاسبي بين الدول (كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي)، و كنتيجة لاجتهادات هذه الهيئات ظهرت المعايير المحاسبية الدولية، وأصبحت هذه المعايير أهم وسيلة لتنظيم العمل المحاسبي على المستوى الدولي، وأخذت موقعها من القبول العام الذي تتمتع به فالممارسات المحاسبية المعدة وفقها تمتاز بأنها محل ثقة ومصادقية من قبل متخذي القرار، لذلك أصبح هناك توجه عالمي إلى تبني هذه المعايير لهدف تحقيق مكاسب اقتصادية.

والجزائر ليست بمعزل عن هذه التفاعلات الدولية رغم محدودية انفتاحها على الاقتصاديات الدولية، حيث أن البيئة الاقتصادية الجزائرية عرفت منذ استقلالها تغيرات عديدة بما في ذلك المحاسبة استجابة لمتطلبات التطورات الحاصلة دوليا وكذا لإفرازات المحيط الاقتصادي الدولي الذي شهد انفتاحا كبيرا.

مع بداية تحول الاقتصاد الجزائري من اقتصاد موجّه الى اقتصاد السوق وتماشيا مع الاصلاحات التي باشرتها السلطات العمومية الجزائرية، أصبح من الضروري تكييف المنظومة المحاسبية، وبذلك تبنت الجزائر خيار إعادة تشكيل نظام محاسبي منبثق من معايير المحاسبة

الدولية ويتوافق معها الى حد كبير من حيث الاطار المفاهيمي، طرق التسجيل والتقييم، ومن حيث عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات، توج هذا الإصلاح بتبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي مطلع سنة 2010، والذي اعتُبر كبديل للمخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ سنة 1975 الذي أصبح لا يستجيب للبيئة الاقتصادية الجديدة وقصوره في خدمة مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية من مقرضين، مستثمرين وغيرهم.

والمعروف عن الهيئات المهنية الدولية القائمة على تحقيق التوافق المحاسبي هو مواكبة كل المستجدات من قضايا ومشاكل تعرقل بلوغ الأهداف المنتظرة من النظام المحاسبي من خلال وضع معايير تعالج تلك المشاكل المحاسبية،

الإشكالية الرئيسية:

وسعيا للإلمام بجميع جوانب الموضوع محل البحث وللخوض فيه بأكثر تفصيل سنحاول من خلال هذه الأطروحة معالجة الإشكالية التالية:

- ما مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي الجزائري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؟

الأسئلة الفرعية:

وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية، ومحاولة لتقسيمها وتبسيطها يمكننا الإشارة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي مفهومة من طرف المهتمين بالمجال المحاسبي؟
- هل يتم تطبيق كل ما نصّ عليه النظام المحاسبي المالي في الجزائر؟
- ما موقع الجزائر من التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي دولي؟ وما هي السبل لمواكبة هذه التطورات؟

الفرضيات:

من خلال الإجابة عن الأسئلة المطروحة، سنحاول الكشف عن مدى تحقق الفرضيات التالية:

- النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي مفهومة بصفة كلية في الوسط المحاسبي في الجزائر.
- يتم تطبيق كل نصوص النظام المحاسبي المالي من طرف كل المؤسسات الجزائرية.
- الجزائر مواكبة لما يحدث دوليا في المجال المحاسبي من تطورات، خاصة فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

قمنا باختيار هذا الموضوع لأسباب منها الموضوعية ومنها الذاتية تتمثل أهمها فيما يلي:

أسباب موضوعية:

- تحديد واقع المحاسبة في الجزائر خاصة من الناحية التنظيمية.
- أهمية الموضوع لتطوير المجال المحاسبي في الجزائر.
- ضرورة تسليط الضوء على مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي ونجاعته وتحديثه مع ما يحدث في الاقتصاديات العالمية.

أسباب ذاتية:

- الميول الكبير للمحاسبة مع الاهتمام بأهم مستجداتها.
- تعزيز المعارف الشخصية فيما يخص الموضوع محل الدراسة.
- الرغبة في إثراء المكتبة بمرجع تقيم تطبيق النظام المحاسبي المالي، خاصة وأن هناك مراجع لا تزال تصفه بالجديد "النظام المحاسبي المالي الجديد" رغم مرور أكثر من عقد عن تشريعه.

أهمية الدراسة:

لقد قمنا باختيار الموضوع محل الدراسة للأهمية التي ارتأيناها فيه، وخاصة في ظل هدف الجزائر في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وجلب الاستثمار الأجنبي، مما يستوجب توحيد لغة تسيير مختلف القطاعات الاقتصادية مع ما هو متعارف عليه دوليا، حيث أن المحاسبة تتميز بتطورات سريعة لتواكب التطورات الاقتصادية الدولية، ومع أن الجزائر حرصت على تبني نظام محاسبي مالي مبني على أساس المعايير الدولية إلى أنه يجب دائما وتقييم مدى تطبيقه واستحدثه بما يناسب تلك التطورات.

أهداف الدراسة:

وقد تمثلت أهداف الدراسة فيما يلي:

- الوقوف على تحديد مفهوم التوافق المحاسبي الدولي ومحاولة تحديد أين وصل من الاستحداث في العالم.
- الوقوف على تحديد مفهوم النظام المحاسبي المالي ومحاولة تحديد أين وصل من الاستحداث في الجزائر.
- تحديد واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي دوليا، مع محاولة تحديد السبل لمواكبة هذه التطورات.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في حدود زمانية وحدود مكانية نلخصها فيما يلي:

- الحدود الزمانية: 25 نوفمبر 2007 حتى الآن.
- الحدود المكانية: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

منهج الدراسة:

سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي لتوصيف مفهومي التوافق المحاسبي الدولي والنظام المحاسبي المالي، وعلى المنهج الوصفي التحليلي لدراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الدراسات السابقة:

اطلعنا على ما أُجري من بحوث علمية ورسائل جامعية في مجال أطروحتنا فقد لخصنا أهمها فيما يلي:

الدراسة الأولى:

أطروحة الدكتوراه، تخصص: النقود والمالية، آيت محمد مراد، بعنوان ضرورة تكيف بيئة

المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، جامعة

الجزائر 3، الجزائر، 2014/2013، كانت إشكالية هذه الدراسة " ما مدى تكيف قواعد ومعايير

النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية؟ وما واقع الممارسة المحاسبية الجزائرية في

مواكبة المستجدات الدولية الحالية؟"، حيث تناول الباحث النظم المحاسبية الدولية، مسار التوحيد

ومعايير المحاسبة الدولية، التنظيم المحاسبي والممارسات المحاسبية في الجزائر، بالإضافة إلى

دراسة ميدانية عن طريق استبيان حول درجة تكيف النظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة

الدولية والتشريعات القانونية والجانب التكويني.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث إيجابيات النظام المحاسبي المالي وتأثره بمعايير

المحاسبة الدولية، ضعف البيئة المحاسبية في الجزائر.

الدراسة الثانية:

أطروحة الدكتوراه، تخصص: تسيير المنظمات، العرابي حمزة، بعنوان المعايير المحاسبية

الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر،

2014/2013، 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 استبيان 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.

حيث قمنا من خلال دراستنا بتقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري والوقوف على كون أن طبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية في الحقيقة هي من أحد أسباب عدم تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي.

الدراسة الثالثة:

أطروحة الدكتوراه، تخصص: محاسبة، عزوز مخلوفي، بعنوان النظام المحاسبي المالي لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية - حالة الأصول المادية-، جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر، 2016/2015، حيث تضافرت هذه الدراسة مع نظيرتها بشأن البحث والتقصي في التقارب أو التوافق الذي انتهجته الجزائر للاستفادة من مزايا العولمة والانفتاح والتكامل مع الاقتصاد العالمي المعروف بتوافقه على جملة هائلة من المعايير الدولية على مواضيع كثيرة (IAS/IFRS, IPSAS, ISA, ISO, CBCB, COSO...)، و من جانب المحاسبة المالية و بالضبط في موضوع "الأصول المادية، لقد حاول بناء نموذج تصوري للمعالجة المحاسبية النوعية لهذا الموضوع، وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج الهامة أبرزها:

- ضرورة الأخذ بأفضل الممارسات المحاسبية وفي قمتها المعايير الدولية لتطوير النظام

المحاسبي المالي الوطني،

- أن النظام المحاسبي المالي الجزائري اعتمد على المعايير الدولية، لتأطير الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المادية مع مراعاة خواص البيئة الوطنية وتركيبية الاقتصاد الوطني.

تختلف دراستنا عن هذه الدراسة أننا سنحاول تقييم النظام المحاسبي المالي لمعرفة واقع تطبيقه و كان الأجدر به الانطلاق بهذه الخطوة لإمكانية تصميم معايير محاسبية وطنية.

الدراسة الرابعة:

Article of Ahmed Chemseddine Bouarar, CHALLENGES OF ADOPTING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IAS/IFRS), Algeria as an example, a literature review, journal of « revue de l'économie et du développement, laboratoire LDLD », n° 08, Médéa university, Algeria, 2017,

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة الأدبيات المتعلقة بالموضوع لمحاولة التعرف على مختلف التحديات التي يمكن أن تواجهها الجزائر اذا ما أرادت تبني معايير المحاسبة الدولية ، خاصة في ظل ما قامت الجزائر في إطار الإصلاح المحاسبي بتغيير نظامها المحاسبي بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، و في ظل جهود وأعمال التوافق المحاسبي الدولي المنتهجة من قبل مختلف المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية التي تتادي وتروج لتبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، IAS,IFRS بالرغم من أن الهدف من هذا الانتقال كان لغرض مواكبة الممارسات المحاسبية الدولية وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من المرجعية الدولية، إلا أن الجزائر لا تعتبر من الدول المتبنية لهذه المعايير بالرغم من الإصلاح المحاسبي الذي قامت به.

حيث أن هذه الدراسة خلصت لتحديد التحديات، دون اقتراح حلول لتجاوز هذه التحديات.

هيكل الدراسة:

سنقوم بتقسيم دراستنا إلى أربعة فصول، فسنخصص الأول والثاني والثالث للجانب النظري، أما الرابع لإسقاط هذا الأخير على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بكل أشكالها.

فبالنسبة للفصل الأول: سنخصصه للوقوف على ماهية التوافق المحاسبي مع محاولة لإبراز أهم المستجدات فيه على المستوى الدولي.

أما الفصل الثاني: فسننتظر فيه لماهية النظام المحاسبي من خلال تحديد أهم النقاط التي تمكنا من ذلك.

وفيما يخص الفصل الثالث: فنحاول فيه مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

والفصل الرابع: فسيتمثل في تطبيق الحوصلة المعرفية المستنتجة من الفصول النظرية للوقوف على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي دوليا.

الفصل الأول: مساهمة معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحقيق توافق محاسبي دولي

الفصل الأول: مساهمة معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحقيق توافق محاسبي دولي

تمهيد:

تعتبر المحاسبة نتاج تفاعلات متداخلة للعوامل الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، التاريخية والتنظيمية والتي يؤدي اختلافها إلى اختلاف الطرق والأساليب المحاسبية من دولة إلى أخرى، وتقلص هذه الاختلافات أصبح أمراً حتمياً خاصة في ظل انتشار الشركات المتعددة الجنسيات، ولعل ما عمق تلك الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية بين الدول هو طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإجابة عنها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي،

فظهر التوجه الدولي نحو تحقيق توافق محاسبي يعمل على تقليص الفجوات المحاسبية بين الدول، بوضع معايير دولية تحظى بالقبول العام مما يحقق توافق الأنظمة المحاسبية الأمر الذي يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، وللوقوف على مفهوم التوافق المحاسبي الدولي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم حول التوافق المحاسبي الدولي.

المبحث الثاني: الهيئات الفاعلة في تحقيق توافق محاسبي دولي.

المبحث الثالث: معايير الإبلاغ المالي الدولية.

المبحث الأول: مفاهيم حول التوافق المحاسبي الدولي

يعتبر الاختلاف في الانظمة المحاسبية أهم مبرر للتباين الدولي في مجال الممارسات المحاسبية الدولية ولعل ما عمق هذا الاختلاف بين الدول طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف الموكلة بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول.¹

فجاء التوافق المحاسبي الدولي لتخفيف ذلك التباين حيث ترجع فكرته إلى المؤتمر الأول للمحاسبين والذي عقد عام 1904م في سانت لويس أمريكا. ولتحديد المفاهيم الأساسية للتوافق المحاسبي الدولي سنتطرق في هذا المبحث إلى التباين الدولي في مجال الممارسات المحاسبية، محاولة تحديد مفهوم التوافق المحاسبي الدولي بالإضافة إلى الوقوف على مفاهيم أساسية حول المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: التباين الدولي في مجال الممارسات المحاسبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى التباين الدولي في مجال الممارسات المحاسبية وذلك من خلال تحديد مصادر الاختلاف في الأنظمة المحاسبية، أشكاله وسبل تجاوزه.

الفرع الأول: مصادر الاختلاف في الأنظمة المحاسبية:

تنشأ في المؤسسة أثناء ممارستها لأنشطتها العديد من الأحداث والفعاليات والتي يجب السيطرة عليها وتوجيهها لتحقيق الهدف التذي أنشئت من أجله، هذه الأحداث تكون على قدر كبير

¹: لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص 12.

من التنوع ما يخلق كم هائل ومتنوع من البيانات التي يجب تقييدها في أنظمة معلومات محاسبية²، حيث يجب أن تنتج هذه الأخير معلومات لها معنى أي أنها تقيّد الفرد الذي تُقدّم إليه في تحقيق أهدافه، واتخاذ قرارات رشيدة في الوقت المناسب³.

حيث أن الاختلاف المحاسبي يمر بالاختلافات التالية: المحيط الاجتماعي والاقتصادي والثقافي للبلد، الاختلاف في الهدف من القوائم، اختلاف المبادئ المحاسبية، اختلاف الفهم والممارسة المحاسبية ومنه الاختلاف المحاسبي⁴.

يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية من دولة إلى أخرى، وتفسر مبررات هذا الاختلاف بعدة مصادر أساسية لها تأثير كبير على تطور الأنظمة المحاسبية ومن بينها⁵:

1/ النظام القضائي: ينبع الاختلاف المحاسبي أساساً من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة

في كل دولة، وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين: مجموعة القانون العرفي وتتميز باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعاً للقضاة في حالة النزاع (الدول الأنجلوسكسونية)، أما المجموعة الثانية فهي مجموعة القانون المكتوب وعلى العكس من الأولى فإنها تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكاناً واسعاً لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية).

2/ طرق تمويل المؤسسات: تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات

²: عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، الأردن، 2006، ص 38.

³: السيد عبد المقصود دبيان وناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 15.

⁴: Bernard REFFOURIER, Axel HALLER, Peter WALTON, Comptabilité internationale, Edition vuibert France, 1997, P2. libraire

⁵: لخضر علاوي، المرجع السابق، ص (12-14) بتصرف.

في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية.

ففي دول المنظومة الأنجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال، ولذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات.

بينما في دول المنظومة الفرانكفونية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها على حماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

3/ النظام الجبائي: يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حسابات

الربح في دول المنظومة الأنجلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وأن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة، وعلى العكس فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية، نظرا لارتباط حساب الربح الخاضع لهذه القواعد والتي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

ويعتبر القانون الضريبي من بين العوامل الأساسية المؤثرة مباشرة على القواعد المحاسبية وتعد مهنة المحاسبة أقل تقنية مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنجلوسكسونية، إلى غاية اليوم أغلب المؤسسات الاقتصادية الفرنسية تحكم محاسبتها قواعد قانونية وجبائية بحتة، أي أنها تضطر إلى تقديم ميزانية للمصالح الجبائية وأخرى لمختلف المستخدمين⁶.

4/ عوامل قيمية وثقافية أخرى: تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف

⁶ :Hervé Puteaux, normes IAS/IFRS une simple affaire de présentation, Sage, France 2004, P 08.

الدول، انطلاقاً من التباين في محيط الثقافة والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص: مستوى التعليم والتكوين المحاسبي، مكانة البحث العلمي التطبيقي، المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع اتجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة. كما أن اختلاف الظروف في البيئة الاقتصادية بين دولة وأخرى هو ما أدى إلى اختلاف وتباين احتياجات كل منها للمعلومات والبيانات المالية وهذا ما أدى بالضرورة إلى تباين واختلاف في القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في كل دول العالم⁷.

مما لا شك فيه أن لاختلاف البيئة الاقتصادية بين مختلف الدول أثراً في النظم المحاسبية السائدة فيها، وبالتالي قد تتغير احتياجات المستخدم للمعلومات المحاسبية من بيئة إلى أخرى، فالدول التي تشهد أسواقاً مالية نشطة تحتاج إلى درجة عالية من الإفصاح، بخلاف الدول التي تشهد أسواقاً مالية أقل نشاطاً، كما تؤدي النظم الاقتصادية السائدة في العالم إلى تباين احتياجات كلاً منها، من المعلومات المحاسبية مما يؤثر على طبيعة معايير المحاسبة التي تحكم مختلف الأنشطة الاقتصادية⁸.

الفرع الثاني: أشكال الاختلاف في الأنظمة المحاسبية

من بين أكثر أشكال الاختلاف المحاسبي أهمية ما يتعلق بالهدف الأساسي للمحاسبة والذي يختلف من دولة إلى أخرى تبعا لخصوصياتها الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية⁹.

1/ سياسة الإخبار: وترتبط سياسة الإخبار ارتباطاً وثيقاً بطبيعة التمويل ومصادره، وبما أن

⁷: عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية - حالة الأصول المادية-، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2016/2015، ص7.

⁸: Radebaugh lee & Others, International Accounting Multinational Enterprise, 6th ed, Willy, UK, 2006, P17.

⁹: لخضر علاوي، المرجع السابق، ص (14-16).

شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظرا للسرية المطلوبة في إتمام الأعمال، ولذلك فإن الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات التي ستعطى على حساب باقي الفئات.

وعلى العكس من ذلك فدول النموذج الأنجلوسكسوني ترى في الشفافية حماية لكل من الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية وعاملا لتطوير الأسواق المالية، لذلك فإن المعلومات المحاسبية حسب النموذج الأول تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد، بينما المعلومة حسب النموذج الفرانكفوني فإنها تساعد وتخدم عمليات اتخاذ القرارات الاستثمارية.

2/ القياس المحاسبي: خاصة ما يتعلق بمفهوم النتيجة المحاسبية، حيث أن المحاسبة

حسب النموذج الأنجلوسكسوني تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة، بينما تهدف المحاسبة في النموذج الفرانكفوني من خلال الامداد بالقوائم المالية إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنه بالنتيجة ومكوناتها.

3/ قياس النتيجة: يتوقف قياس النتيجة على درجة الارتباط بين المحاسبة و الجباية،

فبالنسبة لدول النموذج الأول هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة، عملا بمبدأ الحيطة والحذر الذي تتميز به المحاسبة، والذي يقضي بتسجيل عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية و ضمان حقوق الدائنين، بل كذلك في التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة بسبب تغيير حصص الاهتلاك والمؤونات، ويعرف هذا الشكل انتشارا واسعا في الكثير من الدول التي تؤدي فيها المؤسسات دورا اجتماعيا (التشغيل، الاشتراكات الاجتماعية).

بينما في دول النموذج الثاني، فتحديد النتيجة الجبائية يعد أمرا في غاية الأهمية، ولا يترك لمحاسبي

المؤسسة تقديرهم، بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.

4/ مسار وطبيعة عملية التوحيد المحاسبي: في الوقت الذي عرفت فيه دول النموذج الأول

مسار توحيد ثقيل، أهم ما يتميز به هو اضطلاع الدولة بدور رئيسي و استتاده لجملة من القواعد القانونية و التشريعية و التنظيمية، تراها هذه الدول على أنه نتاج لإجماع وطني انطلاقا من المساهمات التي تقدمها الأطراف المعنية بالتوحيد المحاسبي والممارسة المحاسبية، فإن دول النموذج الثاني لديها مسار توحيد أهم ما يتميز به هو المرونة والتكيف السريع مع التحولات الاقتصادية و اضطلاع أصحاب المهنة المحاسبية والمراجعة فيه بدور رئيسي مطلق.

الفرع الثالث: سبل تجاوز الاختلاف في الأنظمة المحاسبية

يمكن تجاوز الاختلافات في الأنظمة المحاسبية عن طريق سلك بعض السبل التالية:¹⁰

1/ الاعتراف المتبادل: يتحقق هذا عندما يقبل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية التي

تعدّها وفق مبادئها الوطنية، إن هذه الطريقة تعتبر حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل مؤسسات دولة ما عند البحث عن مصادر التمويل في أسواق دولة أخرى، تلقي الاعتراف المتبادل مبدأ المعاملة بالمثل.

2/ الاعتراف المتبادل المعياري: يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون

خيارات، على أن يترك للمؤسسة في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحظاتها جداول تحول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض.

¹⁰: مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم، المبررات و الأهداف، مجلة الباحث، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص 117.

3/ التوافق المحاسبي الدولي: ويقصد به تطبيق لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف لإضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول، والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات.

تعود أهمية تجاوز هذه الاختلاف للأهمية التي يحظى بها نظام المعلومات المحاسبي، والعائدة إلى كون المعلومة في حد ذاتها والتي يوفرها هذا الأخير تعتبر مثلها مثل أي عامل من عوامل الإنتاج كرأس المال أو اليد العاملة¹¹.

المطلب الثاني: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

في المطلب التالي سنقف على مفهوم التوافق المحاسبي من خلال توضيح الاتجاهات الدولية حول عولمة المحاسبة، ومن ثم تعريف التوافق المحاسبي الدولي وأهدافه.

الفرع الأول: الاتجاهات الدولية حول عولمة المحاسبة

بدأت آثار العولمة على المحاسبة منذ بداية القرن العشرين وبالضبط منذ انعقاد المؤتمر الأول للمحاسبين سنة 1904 م بسان لويس بأمريكا، الذي طرح فكرة عولمة المحاسبة بالمفهوم الحديث، ويعد تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 م بحضور تسع دول أكبر دليل على تأثر المحاسبة بالعولمة، حيث باتت عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية أحد مظاهر العولمة المالية¹²،

¹¹ :Chabane Bia, l'inadéquation du système comptable algérien pour la mesure de l'efficacité dans l'entreprise, cahiers du CREAD, n°45, 3^{ème} trimestre, Algérie, 1998, p38.

¹² : حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص23.

وتتمثل العوامل المؤيدة لعولمة المحاسبة من خلال توحيد المعايير المحاسبية الدولية في:¹³

- الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات حول العالم؛
 - وجود شركات المحاسبة العالمية؛
 - زيادة حركة التجارة العالمية بين الدول وظهور منظمة التجارة العالمية وكذا المؤسسات العالمية التي تمنح التسهيلات والقروض المختلفة إلى شركات عالمية منتشرة عبر العالم؛
 - توفير الوقت و تخفيض تكلفة إعداد البيانات المالية؛
 - الحاجة الملحة إلى حماية الأموال المستثمرة في الأسواق المالية العالمية؛
- حيث يتمثل الهدف الرئيسي للعوامل السابقة فيما يلي:

توفير الوقت والجهد والسهولة في عمليات المقارنة بين القوائم المالية المختلفة للشركات من أجل تحليل وتفسير نتائج هذه القوائم واتخاذ القرار المناسب، بالإضافة إلى إحكام عملية القياس والافصاح اللازمة عند إعداد القوائم المالية.

الفرع الثاني: تعريف التوافق المحاسبي الدولي

عند التحدث عن مصطلح التوحيد المحاسبي فيقصد به أن 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 إجماعاً من التوحيد،

¹³: منصور الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الافصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011، ص 80.

يمكن اعتبار أيضا أن التوافق هو شكل مخفف للتوحيد ويعتبر كمرحلة أولى نحو عملية التوحيد¹⁴؛

وقد قدّمت مجموعة من التعريفات للتوافق المحاسبي الدولي، أهمها ما يلي:¹⁵

يقصد بمصطلح التوافق المحاسبي: " محاولة جمع الأنظمة المحاسبية مع بعضها من خلال عملية مزج و توحيد وتنسيق الممارسة المحاسبية المختلفة الناتجة عن اختلاف البيئة و هذا في إطار منهجي يؤدي إلى تناسق النتائج".

كما يعرف على أنه: "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا بهدف زيادة عالمية أسواق رأس المال".

باختصار وحسب جمعية المحاسبين الأمريكيين هو: "الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس".

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف التوافق المحاسبي الدولي على أنه عملية تقليل الاختلافات في الأنظمة المحاسبية قدر الإمكان، بتكييف المعايير المحاسبية الوطنية مع ما تتطلبه المعايير الدولية للمحاسبة (معايير الإبلاغ المالي الدولية) لإعداد وتقديم معلومات مالية قابلة للمقارنة على المستوى الدولي.

الفرع الثالث: أهداف التوافق المحاسبي الدولي

ترتبط أهداف التوافق المحاسبي أساسا بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق، من أهمها:¹⁶

1/ المؤسسات المعدة للقوائم المالية: يساعدها التوافق المحاسبي على ما يلي:

¹⁴ Collasse Bernard, Harmonisation comptable internationale, dans encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, France 2000, p 757.

¹⁵ عزوز مخلوفي وعبيدات مقدم، أعمال التوافق المحاسبي من اللجنة إلى المجلس -دراسة مقارنة-، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 02، الجزائر، ص ص 168-169.

¹⁶ مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم، المبررات و الأهداف، مرجع سابق، ص 118.

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛
 - إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛
 - تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها؛
 - التموّج الجيد والتحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.
- كما أن التوافق المحاسبي الدولي أدى إلى اختيار مرجع محاسبي معترف به عالمياً، بمجموعة من المعايير والتي تخص بالأساس المؤسسات الدولية الكبيرة المسجلة في البورصة¹⁷.

2/ الأطراف المستعملة للقوائم المالية: يكمن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق

المحاسبي الدولي لهذه الفئة والمتمثلة أساساً في المستثمرين الدوليين، في تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي استبعاد أثر العوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

3/ الهيئات الأخرى: تكمن الأهداف التي يحققها التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة في

نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، البنك الدولي، وهيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية و الدولية، و ذلك لما يتيح التوافق المحاسبي من خفض تكاليف الرقابة، و التي قد تتطل في حالة اختلاف الأنظمة

¹⁷ :Maillet Baudrier Catherine, les normes comptables internationales IAS/IFRS, BERTI, Algérie 2007, p 12.

أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة و برامجها، و الاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال و تطابقها مع أهداف مراجعي المجمع.

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الدولية

سنحاول في المطلب التالي تحديد المفاهيم الأساسية حول المحاسبة الدولية من خلال تعريف المحاسبة الدولية مع تقديم أهم المؤتمرات الدولية المنعقدة حول المحاسبة وعوامل تطورها.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الدولية

لقد قدمت العديد من التعاريف للمحاسبة الدولية، وذلك لتعدد مجالاتها واختلافها، فهناك من يعرفها من خلال تطورها التاريخي، أو من خلال المشاكل التي تواجه فروع الشركات متعددة

الجنسيات وتعرف حتى من خلال الفروقات التطبيقية لها بين الدول، فيما يلي نستعرض أهمها:¹⁸

تعرف على أنها: " أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية للمعاملات المالية للشركات المتعددة الجنسيات".

باختصار هي: "تلك المحاسبة التي تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول".

من التعاريف السابقة يمكن القول بأن المحاسبة الدولية هي: مجموعة من المعايير الدولية للمحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، بحيث يمكن استعمالها بصفة دولية خاصة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات، بصيغة أخرى "عولمة المحاسبة".

¹⁸: هشام سفيان صلواتشي ويوسف بودة، آفاق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 02، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011، ص 25.

وعموما يمكن القول بأن 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 الدولي¹⁹.

حيث أن المحاسبة دوليا وخاصة معاييرها تواجه عدة مشاكل منها ما يلي:²⁰

- مشاكل مرتبطة بالاختلاف في التشريعات القانونية للضرائب بين الدول؛
- مشاكل مرتبطة بأسس تقييم المؤسسة و أصولها و موجوداتها؛
- مشاكل مرتبطة بطرق ووسائل المراجعة بين الدول؛
- مشاكل مرتبطة بمستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومعايير إعدادها؛
- مشاكل مرتبطة باختلاف تقييم الاحتياطات و المخصصات في الشركة المتعددة الجنسيات؛
- وكمحاولة لتذليل هذه المشاكل، قد تم بذل مجهودات كبيرة لتوحيد النظريات والأفكار المتعلقة بممارسة المحاسبة على نطاق عالمي وجعلها تتوافق ولو بنسبة معينة وذلك لبلوغ الأهداف التالية:²¹

- إيجاد نوع من التوافق بين الدول لتسهيل عملية المقارنة؛
- الوصول إلى قواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية الوطنية؛
- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية، حيث أن معايير الإبلاغ المالي الدولية تسعى إلى تحقيق جزء من الشفافية من خلال تعزيز إمكانية المقارنة الدولية وجودة المعلومات المالية، وتمكين المستثمرين من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة²².

¹⁹: Decock Christel, comptabilité internationale, Economica, France, 2005, p 25.

²⁰: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 83.

²¹: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 10.

الفرع الثاني: أهم المؤتمرات الدولية للمحاسبة

إن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي قد بدأت مع بدايات القرن الحالي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وفيما يلي نستعرض أهمها*:

الجدول رقم 01: أهم المؤتمرات الدولية للمحاسبة

المؤتمر المحاسبي الدولي	موضوعه وأهم المشاركين فيه
المؤتمر المحاسبي الدولي 1 (1904 ميسوري)	عقد برعاية جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 و قد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.
المؤتمر المحاسبي الدولي 2 (1926 أمستردام) ²³	
المؤتمر المحاسبي الدولي 3 (1929 نيويورك)	وقد قدمت فيه ثلاثة مباحث أساسية: الاستهلاك والمستثمر.

²² : Ahmed Chamseddine Bourar, Challenges of adopting International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (IAS, IFRS), Algeria as an example, a literature review, revue de l'économie et du développement-laboration LDLD, numéro 08, Médéa, Algérie, juin 2017, p7.

* : تجدر بنا الإشارة أن العالم قد تأثر مع مطلع سنة 2020 من كل النواحي بجائحة فيروس كورونا (COVID-19) ولم يسلم منها حتى المجال المحاسبي حيث أثرت على انعقاد عدة مؤتمرات و التي كان من شأنها إفادة المحاسبة الدولية وتطورها فنذكر أهمها فيما يلي:

- معرض الأعمال المحاسبية 2020 المزمع انعقاده في 25 و 26 مارس 2020 بسيدني تم تأجيله؛
 - مؤتمر AICPA 2020 المزمع انعقاده في 22-24 أبريل 2020 بالولايات المتحدة الأمريكية تم تأجيله لـ 16-18 سبتمبر 2020؛
 - معرض المحاسبة و المالية لجنوب افريقيا 2020 المزمع انعقاده في 26 و 27 ماي 2020 جوهانسبورغ تم تأجيله لـ 1 و 2 سبتمبر 2020؛
 - معرض المحاسبة و المالية لنيويورك 2020 المزمع انعقاده في 14 و 15 جويلية 2020 بنيويورك تم تأجيله لـ 22 و 23 سبتمبر 2020؛
 - مهرجان الضريبة اللاتيني 2020 المزمع انعقاده في 14-16 جويلية 2020 بلاس فيغاس تم تأجيله لـ 15-17 ديسمبر 2020..... و هناك عدة فعاليات محاسبية أخرى تأثرت تعذر ذكرها كلها.
- ²³: تعذر الحصول على معلومات حول موضوع انعقاد هذا المؤتمر.

الاستهلاك و إعادة التقويم. السنة التجارية أو الطبيعية.	
و قد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج و قد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة أهمها أستراليا، نيوزلندا و بعض الدول الافريقية.	المؤتمر المحاسبي الدولي 4 (1933 لندن)
وذلك بمشاركة 320 وفدا، فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.	المؤتمر المحاسبي الدولي 5 (1938 برلين)
حيث سجل المؤتمر 2510 عضو من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث و الباقي من 22 دولة أخرى.	المؤتمر المحاسبي الدولي 6 (1952 لندن)
شارك في المؤتمر 104 منظمة محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائر من الخارج و 1200 عضو من البلد المضيف هولندا.	المؤتمر المحاسبي الدولي 7 (1957 أمستردام)
حضره 1627 عضو من الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.	المؤتمر المحاسبي الدولي 8 (1962 نيويورك)
	المؤتمر المحاسبي الدولي 9 (1967 باريس)
حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.	المؤتمر المحاسبي الدولي 10 (1972)
وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.	المؤتمر المحاسبي الدولي 11 (1977 ميونخ)
	المؤتمر المحاسبي الدولي 12 (1982 المكسيك)
	المؤتمر المحاسبي الدولي 13 (1987 طوكيو)
و كان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة و حضره نحو 2600 مندوب من مختلف أنحاء العالم، و لم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر بمشاركة وفود من لبنان، سوريا، الكويت، مصر و السعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، جمعية المحاسبين	المؤتمر المحاسبي الدولي 14 (1992 الولايات المتحدة)

الاداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA.	
المؤتمر المحاسبي الدولي 15 (1997 المكسيك)	
المؤتمر المحاسبي الدولي 16 (2002 هونغ كونغ)	حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوان تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية و أخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
المؤتمر المحاسبي الدولي 17 (2006 اسطنبول)	وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمية، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، استقرار رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بـ: - لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس و تطبيقات محلولة، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص ص 22، 23.

الفرع الثالث: عوامل تطور المحاسبة الدولية

ظهور المحاسبة الدولية كان استجابة لطبيعة التغيرات في البيئة المحاسبية، كما أنه ظهرت المقاربة بوضوح من خلال مشاركة هيئات سياسية عالمية (مثل منظمة الأمم المتحدة) انشغلت بالتنسيق بين الممارسات المختلفة للمحاسبة الدولية²⁴. حيث هناك مجموعة من العوامل التي ساهمت بشكل مباشر في تغيرات البيئة المحاسبية وبالتالي في ظهور المحاسبة الدولية ومن أبرزها ما يلي:²⁵

1/ الأعمال الدولية: تتمثل الأعمال الدولية في النشاطات التجارية التي تمتد وراء الحدود

الإقليمية لأي بلد، وهو ما أوجد مجالات عديدة أدت إلى نمو سريع للعديد من البلدان، وخلق

أسواق دولية جديدة للسلع والخدمات ورأس المال.

²⁴: Stylianou TASOS, Classification of International Accounting Systems, An Empirical Analysis of Countries, IOSR Journal of Business and Management, Volume 20, Issue 6. Ver. I. (June. 2018), Twelve p 38.

²⁵: سعود العامري، المحاسبة الدولية-منهج علمي للمشاكل المحاسبية، دار المناهج، الأردن، 2017، ص ص

2/ الشركات الدولية: معظم التعاملات الدولية تنفذ بواسطة الشركات الدولية، فهي تمتد وراء

حدود أكثر من دولة، وظهورها قد زاد من مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم مما خلق طلب على خدمات المحاسبة الدولية.

3/ أسواق رأس المال العالمية: أسواق رأس المال العالمية لعبت دورا مهما ورئيسيا في زيادة

الاهتمام بالمحاسبة الدولية، فهي تعتبر مصدرا خارجيا للتمويل المالي فقد ظهرت هذه الأسواق نتيجة الرقابة المتعددة التي تقيد دخول الأجانب لأسواق رأس المال المحلية.

4/ البحث العلمي: لقد ساهم البحث العلمي في مجال المحاسبة الدولي في إثرائها، وذلك من

خلال الجهود العلمية، حيث تتوفر العديد من المراجع والبحث العلمية التي ساهمت في لثراء موضوع المحاسبة الدولية وكذلك في إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات أثناء تطبيق المعايير المحاسبة الدولية.

5/ شركات المحاسبة الدولية: إن قيام هذه الشركات بإيجاد الحلول الممكنة لبعض هذه

المشاكل التي تواجه زبائنهم تكون قد ساهمت بشكل أو بآخر في زيادة أهمية موضوع المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني: الهيئات الفاعلة في تحقيق توافق محاسبي دولي

اهتمت الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبيين كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والاتحاد الأوروبي...الخ، بحيث نتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة التي انتهت وانصهرت جميعها في نتيجة واحدة وهي تبني معايير محاسبية دولية.

وهذا بالرغم مما قيل عن هذه المعايير وبرغم التجاذب الذي حدث بشأنها، كون هذه المعايير نتاج للثقافة الأنجلوسكسونية نتيجة للهيمنة الأمريكية والدور الحيوي للشركات المتعددة الجنسيات ومكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية في هذا المجال.

كان لاعتماد الاتحاد الاوروبي المعايير المحاسبية الدولية وقبول هيئة سوق المال الأمريكية بهذه المعايير أساسا للقياس والاتصال المحاسبي دورا حاسما في تعميم استعمال هذه المعايير على المستوى الدولي، وهذا من خلال عمليات الاصلاح المحاسبي التي باشرتها الكثير من الدول والتي تراوحت بين التبنّي الكلي والتكييف الجزئي، ما جعل من المعايير المحاسبية الدولية بمثابة هيكل الممارسة المحاسبية.²⁶

المطلب الأول: أهم الهيئات التي سعت إلى تحقيق توافق محاسبي دولي

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

²⁶: بن بلغيث مداني، النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) و بيئة المحاسبة في الجزائر، الملتقى الدولي "الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 16-17-18 نوفمبر 2009، ص 5.

ووضع مبادئ محاسبية مقبولة عموماً²⁷؛

في هذا المطالب سنحاول تقديم الهيئات الداعمة للتوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي والدولي، وفصلنا بعض الشيء في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول: الهيئات الداعمة للتوافق المحاسبي إقليمي

هناك العديد من الهيئات المعنية بتدعيم التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي نذكر منها:

1/ مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية: يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية

الأمريكي الجهة المخول لها إصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية وتسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام GAAP كما توجد عديد الهيئات الأخرى المهتمة بإصدار النشرات المتعلقة بالممارسة المهنية للمحاسبة، تتمثل في:²⁸ هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC؛ معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA؛ مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB؛ ومؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية.

2/ الجمعية الأمريكية للمحاسبة: عبارة عن منظمة علمية تضم مجموعة من الباحثين

والأساتذة المهتمين بالمجال المحاسبي، تصدر مجلة ربع سنوية، تسمى The Accounting Review تأسست عام 1916، لديها تاريخ حافل بالأعمال العلمية، لذلك تعتبر منبراً علمياً لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي، وبالتالي تعتبر الجمعية مجالاً لتعبير الأكاديميين عن آرائهم حول

²⁷: سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة

دكتوراه، جامعة البليدة 2، الجزائر 2015/2014، ص39.

²⁸ : Robert Obert, Pratique des normes IFRS, Dunod, 5eme édition, Paris, 2013, P32.

3/ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: تأسست جمعية المجمع العربي للمحاسبين

القانونيين عام 1986 بالأردن، كهيئة مهنية محاسبية مستقلة غير ربحية من قبل نخبة من المحاسبين العرب تهدف للمحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان لحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، وتعد أهم أهدافها:³⁰

- السعي لتطوير علوم المحاسبة والتدقيق وما يتصل بها أو يتفرع عنها؛
- تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك إلى أعلى المستويات المهنية فيما بين أعضاء الجمعية وحفظ استقلالهم المهني؛
- تشجيع وتسهيل نشر وتبادل المعلومات حول الأمور المهنية سواء بين الأعضاء أو سواهم وذلك عن طريق عقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات الخاصة ونشر الدوريات والإصدارات المهنية.

الفرع الثاني: الهيئات الداعمة للتوافق المحاسبي دوليا

لقد أدى التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي رافق الثورة الصناعية إلى ازدياد مهام ومسؤوليات المحاسب، فتطورت وظائف المحاسبة من خدمة أصحاب المشروع إلى خدمة وحماية أصحاب المصالح في المشروع وبالتالي ظهرت حاجة ملحة إلى إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية³¹، من أهم الهيئات الساعية لتحقيق توافق محاسبي على المستوى الدولي ما يلي:

1/ الاتحاد الدولي للمحاسبين: هو منظمة تأسست في 1977 كبديلة للجنة التعاون الدولي

²⁹: أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 309.

³⁰: <http://www.ascajordan.org>, consulté le 13/06/2018 à 21:05.

³¹: آيت محمد مراد، ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013/2014، ص 19.

لمهنة المحاسبة بناء على قرار المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين المنعقد في ميونيخ سنة، 1977 ويقع مقر الاتحاد بنيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ ذلك الحين إلى الآن انضمت إليه أغلب المنظمات المهنية في مجال المحاسبة عبر العالم ليصل عددهم سنة 2007 إلى مئة وخمسة وخمسون منظمة مهنية للمحاسبة في أكثر من مئة وثمانية عشر دولة.³²

2/ المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية: تأسست هذه المنظمة عام 1983 وهي تضم

الهيئات المنظمة للأسواق المالية لأكثر من ثمانين دولة، هدفها الأساسي هو ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المستثمرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير موحدة تفرض على المؤسسات التي تريد الدخول إلى البورصات العضوة في المنظمة؛

وتلعب المنظمة دورا أساسيا في دعم العمل الذي تقوم به هيئة المعايير المحاسبية الدولية، ففي سنة 1995 قامت الجهتين بالاتفاق على التنسيق معا من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خطة عمل يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة كعضو استشاري في عملية وضع المعايير وإدخال تعديلات على تلك الموجودة؛

وفي ماي 2000 تم اعتماد ثلاثون معيار من المعايير التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية باستثناء ثلاثة معايير (المعايير 26، 15 و 40) من طرف الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضوة في المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة، وبالتالي قبول قيام الشركات المتعددة الجنسيات المسعرة في تلك الأسواق المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.³³

3/ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي: وتضم هذه المنظمة الدول الصناعية الكبرى

³²: International Federation of Accountants, HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENT, IFAC publication, New York, 2007, p 09.

³³: بودة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007، ص 64.

(تسمى نادي الأغنياء) وتدعم هذه المنظمة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كما تقوم بإعداد أبحاث حول معايير المحاسبة الدولية؛ في عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشاد للشركات المتعددة الجنسيات حول التقارير المالية والإفصاحات غير المالية، كما تهتم هذه المنظمة بموضوعات الحوكمة المؤسسية.³⁴

الفرع الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية

بدأ عمله منذ عام 2001 من مقره في لندن كهيئة مستقلة مصدرة لمعايير المحاسبة الدولية حيث انتقلت إليه هذه المسؤولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي أنشئت عام 1973 أصدرت هذه اللجنة من عام 1973 إلى غاية 2000 مجموعة من المعايير باسم معايير المحاسبة الدولية وبلغ عددها 41 معيار.³⁵

بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية IAS، ولذلك فإن التسمية القديمة سوف تختفي مع الأدب المحاسبي تدريجياً مع الإصدارات الجديدة والتعديلات المحتملة لمعايير المحاسبة الدولية؛³⁶ ويعكس هذا التغير رغبة مجلس معايير المحاسبة الدولية في توسيع دائرة نشاطه إلى المعلومات المالية عموماً، ونتج عن ذلك تقسيم هذه الهيئة إلى ما يلي:³⁷

1/ مجلس المراقبة: يعمل مجلس المراقبة على إيجاد صلة رسمية بين الأمناء والسلطات

العامة، حيث تسعى هذه العلاقة إلى مضاعفة الصلة على أساس دولي بين واضعي معايير

³⁴: نبيه عبد الرحمان ومحمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 1998، ص 64.

³⁵: Philippe RAIMBOURG, Comptabilité générale, 4^{ème} édition, BREL, France, 2006, P211.

³⁶: مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - إطار المفاهيم والمتطلبات-، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013، ص 06.

³⁷: IFRS Foundation, Annual Report, London, 2013.

المحاسبة والسلطات العامة تلك التي تشرف بشكل عام على وضع معايير المحاسبة، ويتم الاتفاق على مذكرة تفاهم بين مجلس المراقبة ومؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تصف التفاعل بينهما؛ ويضم مجلس المراقبة عضو مسؤول للهيئة الأوروبية، رئيس لجنة الأسواق الناشئة التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأسواق المالية، رئيس اللجنة الفنية التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأسواق المالية، مفوض وكالة الخدمات المالية اليابانية، رئيس هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية، بصفة مراقب، رئيس لجنة بازل للرقابة المصرفية.

2/ مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية: بتاريخ 01 جويلية 2010 تم إعادة تسمية هذه

اللجنة باسم IFRS FONDATION بعدما كانت تسمى IASC FONDATION وتتكون هذه اللجنة حاليا من 22 عضوا إداريا يتحمل مجلس المراقبة مسؤولية الموافقة على تعييناتهم، وتشمل مسؤوليات الأمناء الإشراف على عمليات مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB والمجلس الاستشاري للمعايير ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمتابعة والإشراف على فاعلية مجلس معايير المحاسبة الدولية والتزامه بأسلوب عمله وبالإجراءات الاستشارية ووضع وتنفيذ ترتيبات التمويل المناسبة، واعتماد موازنة مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي وتحمل مسؤوليات التغييرات في النظام الداخلي، يتمثل دورهم في:

- استعراض سنويا استراتيجية المجلس الدولي للمعايير المحاسبة؛
- تشجيع استخدام والتطبيق للمعايير؛
- مراقبة الميزانية، وضمان تمويل IASB؛
- الموافقة على إدخال تعديلات على الدستور التي يقترحها المجلس الاستشاري للتوحيد.

3/ مجلس معايير المحاسبة الدولية: تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية في 10

فيفري 2001 وهو المسؤول عن وضع المعايير والأنشطة ذات الصلة بمساعدة لجنة تفسيرات المعايير الدولية والمجموعات الاستشارية، تكمن كذلك مهام المجلس الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة المالية للمؤسسات، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير وتعيين لجان التوجيه وقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من 16 عضواً، يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم، يعمل على الأقل 13 عضواً منهم بنظام الوقت الكامل، والباقي يعمل وفق نظام الوقت الجزئي.

4/ لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية: أنشأ الأمناء لجنة التفسيرات المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC المسماة سابقاً لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية SEC في مارس 2002، حي تتكون هذه اللجنة من أربعة عشر 14 عضواً ناخباً يتم تعيينهم من قبل الأمناء لفترات يتم تجديدها كل ثلاث سنوات وينبغي أن يختار الأمناء أعضاء لجنة التفسيرات بحيث تضم مجموعة من الأشخاص يجمع

ومن بين أفضل الخبرات الفنية المتاحة ومختلف خبرات الأسواق والأعمال الدولية في التطبيق العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي تحليل البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

5/ المجلس الاستشاري للمعايير: يمثل تشكيلة متنوعة من التخصصات والخبرات من

شركات عالمية كبيرة، ومؤسسات مالية ومحللين ماليين، وأكاديميين وشركاء في مكاتب محاسبية كبرى وأعضاء من مجالس محاسبية وطنية، وتخصصت أعماله في:

- المراجعة والتعليق على استراتيجية المجلس وخطته لتكون عل قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة تتم تلبيتها؛
 - إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله؛
 - تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال، ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى؛
 - البحث والحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة تضعف من استقلاليته مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية؛
 - تحديد وترتيب المواضيع التي تحتاج إلى معايير وتقديم المشورة لمجلس المعايير بشأن أولويات العمل؛
 - إظهار آثار تطبيق المعايير المقترحة على استخدام المعلومات المالية الناتجة عنه.
- إن التغيير في الهيكل والمصطلحات من الهيئة إلى المجلس أو من IAS إلى IFRS يعكس رغبة مجلس IASB لتوسع مداه في إعداد وعرض القوائم المالية عموماً وليس السعي للتوحيد المحاسبي الدولي، حيث يسعى المجلس إلى وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة تكون مفهومة ويمكن أن تطبق في جميع أنحاء العالم، من أجل الإفصاح عن قوائم مالية ذات جودة عالية وشفافية وقابلية المقارنة، وذلك لمساعدة مختلف المستخدمين في صنع قرار اقتصادي ملائم.

المطلب الثاني: موقف الهيئات الدولية والإقليمية من التوافق المحاسبي الدولي

كان للهيئات الدولية والإقليمية رد فعل أو ما يسمى بالتوافق المحاسبي الدولي كالاتحاد الأوروبي

والمنظمة العالمية للتجارة وغيرها وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مواقف أهم هذه الجهات.³⁸

الفرع الأول: موقف الاتحاد الأوروبي

كانت أول مبادرة لتطبيق المعايير الدولية من طرف الاتحاد الأوروبي تلتها مجموعة كبيرة من

الدول، رغم أن الاتحاد الأوروبي قد ساهم إلى حد ما في تطوير تناسق حسابات الشركات الأوروبية، إلا أن تعقيد إجراءات مراجعة التوجيهات التي يقوم بإصدارها، صعب من تطوير قانون الشركات وتكييفه مع التطور المستمر في التطبيقات المحاسبية الناتجة عن التحولات التي شهدتها المحيط الدولي مؤخرًا.

ولقد تخلت المفوضية الأوروبية عن فكرة إعادة صياغة وتعديل التوجيهات الأوروبية الصادرة سابقا بسبب طول هذه الإجراءات وتعقيدها إضافة إلى اختلاف وجهات نظر الدول الأعضاء حول قضايا متعددة، و من جهة أخرى ازدادت حاجة الشركات القابضة التي لها فروع في دول مختلفة إلى تطبيق مرجعية محاسبية مقبولة و معروفة خارج دول الاتحاد، وكان على هذه الشركات الاختيار بين المرجعيتين المحاسبيتين الأكثر انتشارا هما المعايير الدولية أو المعايير الأمريكية المقبولة قبولا عاما.³⁹

في الاتحاد الأوروبي اعتمدت مختلف الدول المشكلة لهذا الاتحاد المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر في 2002 و الذي طالب الشركات الأوروبية المسجلة في البورصات و التي كان يبلغ عددها 8000 شركة تقريبا باتباع المعايير الدولية ابتداء من سنة 2005، و بهذا باتت 27 دولة تطبق شركاتها تلك المعايير.

³⁸: منصورى الزين، مرجع سابق، ص ص 80 - 81.

³⁹ : David twedie, les IFRS en route: vers un référentiel, <http://www.kpmg.fr>, consulté le 04/01/2019 à 14:35.

الفرع الثاني: موقف المنظمة العالمية للتجارة

إن المحاسبة خدمة مهنية، ومن هذا الباب فإنها تخضع تنظيمياً للمنظمة العالمية للتجارة وللاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، التابعة هي أيضاً لمنظمة التجارة العالمية، وتتركز جهود المنظمة بشأن المحاسبة على تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية. إلا أن من الواضح أنه يقع على عاتق المنظمة أيضاً العمل على تحقيق التوافق في المعايير المحاسبية لسببين: الأول باعتباره وسيلة لتحقيق الغاية المرجوة من التوافق، والثاني لما لتحقيق التوافق في المعايير المحاسبية من أهمية في التجارة في الخدمات.

كما تعالج كل العقوبات التنظيمية التي أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، و من بينها ممارسات المحاسبة و غيرها من المهن عبر الحدود.

الفرع الثالث: موقف الهيئات العالمية الأخرى

تقوم الهيئات العالمية المختلفة المالية منها، التجارية و السياسية بجهود و ضغوطات من أجل تبني و اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، و يرى البعض أن السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية هو نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دول مختلفة، فحماية هذه الاستثمارات في أي دولة تتطلب أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير ذات جودة عالية عالمياً، بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة بصرف النظر عن دولة الشركة المصدرة لهذه القوائم، و تعمل معظم الهيئات العالمية في هذا الاتجاه و بخاصة مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية.⁴⁰

⁴⁰: منصورى الزين، مرجع سابق، ص 81.

المطلب الثالث: موقف بعض الدول من التوافق المحاسبي الدولي

في المطلب التالي سنعرض مواقف أهم الدول من التوافق المحاسبي الدولي من أهمها الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، اليابان و بعض الدول العربية.

الفرع الأول: موقف الولايات المتحدة الأمريكية

في الولايات المتحدة الأمريكية و بالرغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس و الهيئات الوطنية والبورصات و المستثمرين و مجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في ثلاثينيات القرن الماضي بلجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973م، ثم مجلس معايير المحاسبة المالية، وصدور العديد من المعايير المحاسبية والنشرات للمفاهيم المحاسبية و غيرها من الإصدارات و نشرات البحث؛

و بالرغم من أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية و لا تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية ، أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي.

و مع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية و ظهور ملامح و أسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية، ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا في مطلع هذا القرن، بدأت البورصة الأمريكية و مجلس معايير المحاسبة المالية يترب شيئا فشيئا من المعايير الدولية و ذلك عن طريق إتباع استراتيجية مزدوجة، تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، والثانية تتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

ففي سنة 2002م توصل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة

المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك تضمن النقاط التالية:

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.
 - التنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية.
- وبالتالي يمكن القول بأن⁴¹:

- المعايير الأمريكية مازالت قائمة؛
- مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير؛
- التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية يغير بعض معاييرها تبعا لعملية التوافق.

الفرع الثاني: موقف بريطانيا واليابان

تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية فيما يلي:

- الإبقاء على المعايير الوطنية؛
 - التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.
 - ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة، ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة.
 - الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.
- رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية، كما أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيسا للمجلس البريطاني للمحاسبة، إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس

⁴¹: منصوري الزين، مرجع سابق، ص 81.

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 سنة 2002م.

- أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية.⁴²

الفرع الثالث: موقف بعض الدول العربية

وفي إطار الدراسات التي أجريت من أجل تحليل مدى ملائمة هذه المعايير للنظم الاقتصادية في بيئات معينة كالدول العربية والدول النامية وغيرها، نذكر تلك التي أجريت بين سنتي 2002 و2003 من طرف المنتدى الوطني لتطوير المحاسبة IFAD على دول الشرق الأوسط وشملت كل الدول العربية و قد تناولت الدراسة أهمية المعايير الدولية بعض الدول وخصوصا النامية منها، ظهرت أهمية تطبيق هذه المعايير في بعض الدول النامية و بعض دول الشرق الأوسط في الحصول على التمويل غير المباشر و لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، حيث يساعد انتشار تطبيقها وجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، وأن هذه الدول ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاحة لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير. واستعرضت الدراسة أهمية تطور ونمو أسواق المال في دول الشرق الأوسط كعامل حيوي وراء الطلب على المعايير الدولية.

و قد أوضح المسح الذي أجرته الدراسة أن الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية هي: البحرين و مصر والأردن و الكويت في حين لم تتوفر معلومات عن دولاً أخرى كالإمارات و قطر

⁴²: منصوري الزين، مرجع سابق، ص ص 82-83.

و عمان، كما تبين أن المعايير الدولية هي أول مصدر للاسترشاد عند إعداد دراسة تحليلية لمعيار محاسبة سعودي أو أية دولة أخرى من دول الخليج.

حيث أنه لا يوجد ما يمنع تبني المعالجات الدولية عندما تتفق مع طبيعة النظم في العديد من الدول خاصة دول الخليج، وهناك العديد من الأمثلة على ذلك في معايير المحاسبة أو التدقيق.

كذلك الجزائر مثل باقي الدول النامية التي عملت على تكييف أنظمتها المحاسبية وفق المعايير الدولية، إذ بدأت تظهر نوايا الجزائر في التخلي على النظام المحاسبي السائد منذ سنة، 1976 على إثر الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الدولة في بداية تسعينات القرن الماضي، حيث من خلالها ظهر قصور المخطط المحاسبي الوطني و ما يميزه من هيمنة الإدارة و تغليب النظرة الجبائية في الاستجابة لمتطلبات المرحلة الراهنة، لذلك سعت الجزائر بتطبيق نظام محاسبي مالي يتوافق بشكل كبير و المعايير المحاسبية الدولية.⁴³

المبحث الثالث: معايير الإبلاغ المالي الدولية

⁴³: هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج، <http://www.gccao.org>. أطلع عليه في 05/23/

في ظل بيئة تتغير نحو تدويل الاقتصاد والمعاملات التجارية والمالية، كان لابد للمحاسبة أن تتطور في نفس الاتجاه كونها شديدة التأثير بعوامل البيئة المحيطة بها، وفي ظل هذه الظروف ظهرت معايير الإبلاغ المالي الدولية كنتيجة حتمية لهذه التطورات.

وللوقوف على ماهية معايير الإبلاغ المالي الدولية فقد قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب لتحديد مفهوم معايير الإبلاغ المالي الدولية، مراحل إعدادها وأهم التعديلات عليها.

المطلب الأول: مفهوم معايير الإبلاغ المالي الدولية

للقوف على مفهوم معايير الإبلاغ المالي الدولي سنتطرق إلى تحديد نشأتها، تعريفها و أهم عناصر إطارها المفاهيمي.

الفرع الأول: نشأة معايير الإبلاغ المالي الدولية

منذ مدة بدأ التفكير في توفيق وتقريب الممارسات المحاسبية التي كانت تطبقها مختلف الشركات في عرض قوائمها المالية خاصة منها تلك التي لديها فروع في عدة دول، و تعود أولى المبادرات إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام، 1904 بمدينة سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية حين تم الاتفاق على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المشاركة.

وتعاقبت بعد ذلك مجموعة من المؤتمرات التي هدفت في مجملها إلى دراسة التوافق في الممارسات المحاسبية عبر العالم، حيث نتج عنها تشكيل مجموعة من الهيئات الدولية ذات الاهتمام بالمجال المحاسبي على المستوى الدولي وصولاً إلى تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية

عام 1973 كأول هيئة عالمية مستقلة تعنى بدراسة المشاكل المحاسبية ومحاولة التوفيق فيما بينها من خلال إصدار المعايير المحاسبية الدولية.⁴⁴

الفرع الثاني: تعريف معايير الإبلاغ المالي الدولية

المعيار المحاسبي هو مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السلمية لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها⁴⁵، علماً أن هذا المعنى يمكن أن ينطبق على أي قاعدة أو مبدأ أو إجراء موثوق فيه، ويستخدم لتحديد الكمية أو الوزن أو المدى، وخصوصاً لتحديد قيمة أو درجة شيء معين أو مستوى جودته.⁴⁶

تعني كلمة معيار القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام كلمة معيار محاسبي؛ ويقصد بها في اللغة أنها نموذج يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين؛

بعبارة أخرى هو قواعد تساعد على اتخاذ القرار تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية وبما أن مستخدمي القوائم المالية ذات الغرض العام ولتخفيض المخاطر المحتملة للانحياز وسوء الفهم والغموض جاولت المهنة المحاسبية تطوير معايير ذات قبول عام

⁴⁴: أحمد أمين السيد لطفي، نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 429-430.

⁴⁵: مفيد عبد اللاوي، النظام لمحاسبي المالي الجديد SCF: المحاسبة المالية الإطار التصوري، دار مزور، الجزائر، 2008، ص 19.

⁴⁶: E. Hirsch FELIX, Introduction: Why Do We Need Standards? Libraries Trends (journal), October : 1972, p159.

وتطبيق واسع.⁴⁷

حيث أنه يتم إعداد هذه المعايير طبقا لمتطلبات الواقع الاقتصادي أي تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني للأحداث الاقتصادية⁴⁸، والأهم هو فك ارتباط المحاسبة بالجباية أي اعتبار هذه الأخيرة كأحد مستخدمي المعلومات المالية على قدم المساواة والأطراف الأخرى⁴⁹.

الفرع الثالث: أهم عناصر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

من أجل توفيق الممارسات المحاسبية خاصة وأن الهدف الأول للمجلس هو تحقيق للدرجة المثلى للنظام المعتمد في سياق المحاسبة⁵⁰، دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار الاقتصادي، وتحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي، والذي يتضمن المبادئ المحاسبية التي تهتم بمعالجة القضايا التالية:

- تبيان إلى من توجه القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة وتحديد أغراضها وخصائصها؛
- إعطي قائمة المبادئ المحاسبية المحترمة ويحدد قواعد الممارسات المحاسبية؛
- إعطاء تعاريف لعناصر القوائم المالية و يحدد قواعد تقييمها.⁵¹

⁴⁷: سعيدي يحيى وأوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البلدة، الجزائر، 2011، ص ص 22-23.

⁴⁸: Philippe DANJOU, une mise au point concernant les international financial reporting standards (NORMES IFRS), 1er Février 2013, P 14.

⁴⁹: Stephan BRUN, L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 18. 2004, P

⁵⁰: Peter HATTO, Standards and Standardization Handbook, European Commission, Brussels, 2010, p. 5.

⁵¹: زغدار احمد و سفير محمد، مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الملتقى الدولي "الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب البلدة، الجزائر، 16-17-18 نوفمبر 2009، ص ص 30 32.

ونلخص عناصر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في الجدول الموالي:

الجدول رقم 02: أهم عناصر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

الفروض الأساسية	محاسبة الالتزام	(أو أساس الاستحقاق) ويعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها. ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل.
	الاستمرارية	حيث يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، وعموما يفترض المحاسبون دائما بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها لصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.
الخصائص النوعية للمعلومة المالية	الملاءمة	ويقصد بالمعلومات القابلة للفهم هي المعلومات الواضحة والسهلة الفهم مباشرة من قبل مستعملها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير، المالية، المحاسبة والاقتصاد، فالمعلومة المالية تزود مستعملها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة و نشاطاتها وحساباتها. وهي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، و عليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، و تعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان بإمكانها التأثير على القرارات الاقتصادية لمستعملها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية، الحالية أو المستقبلية. حيث أنه من أهم المحددات التي تؤثر على هذه الخاصية هي: طبيعة المعلومات، والأهمية النسبية.
	الموثوقية	أي أن المعلومة المالية يتم إعدادها وفق معايير و طرق علمية و خالية من الأخطاء، و تكزن مدروسة بشكل جيد و موثوق؛ حيث من شروط تحقق هذه الخاصية: الصورة الصادقة، الحيادية، الحذر، الشمولية، و تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني "والذي يقصد به ان جميع التعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدر هذه المعاملات من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني، وخير دليل على ذلك الايجار التمويلي، و الممتلكات في شكل امتياز التي تدرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شروط الملكية".
	قابلية المقارنة	أي أن المعلومات المالية تعد باستخدام نفس الأساليب والاجراءات المحاسبية من سنة لأخرى ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى. من بين الأهداف المرجوة من القوائم المالية أنها تسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات، فالمقارنة عبر الزمن لنفس المؤسسة تعني

		استمرارية الطرق، أما المقارنة بين المؤسسات فتعني تشابه أو تجانس الطرق.
أسس القياس	التكلفة التاريخية	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت وذلك في تاريخ شرائها، أو استعمال مفهوم القيمة العادلة في القياس في بعض الحالات ولبعض الأصول و التي سيتم توضيحها لاحقا في الجدول.
	التكلفة الجارية	تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة، التي كانت ستدفع مقابل حياة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، و تظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.
	القيمة القابلة للتحويل	تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية المؤسسة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.
	القيمة الحالية	تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية.
	القيمة العادلة	وهي المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، وعلى معرفة الحقائق المحيطة بالصفقة في ظل آليات السوق، أي هي تعبر عن المبلغ الذي من أجله يستطيع أن يستبدل أصل أو يسدد دين بين أطراف على معرفة وموافقة في إطار معاملة مبرمة في ظروف عادية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بـ:

¹: زغدار احمد و سفير محمد، مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الملتقى الدولي "الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية

الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 16-17-18 نوفمبر 2009، ص 32.

²: Jean François et Bernard Colasse, juste valeur, Economica, France, 2001, p 05.

³: جمال عمورة ، الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، الملتقى الدولي "الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 16-17-18 نوفمبر 2009، ص 138-140.

المطلب الثاني: إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية

عملية إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية لها أسباب تبررها، سنعرضها في هذا المطلب

وكذا مراحلها وأهميتها.

الفرع الأول: أسباب إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية

تحوز عملية إعداد وإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية أهمية في الوسط المحاسبي تعود أسباب ذلك إلى ما يلي:⁵²

- التباين القائم في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول، هو في حد ذاته دافعا كافيا للبحث عن معايير محاسبية دولية جديدة وتوحيدها على مختلف الاقتصاديات، لذلك فعملية التطبيق بين تلك الممارسات سوف تتم من خلال توحيد أسس القياس وقواعد العرض والإفصاح للقوائم المالية؛
- ظهور مشاكل محاسبية دولية بسبب تضخم حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولي، وبسبب تزايد انتشار الشركات متعددة الجنسيات قد ساهمت هي الأخرى في معايير محاسبية متعامل بها عبر مختلف الدول؛
- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول؛
- ارتفاع عدد الشركات متعددة الجنسيات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية عند إعدادها للتقارير المالية بدلا من الاستمرار في اعتماد معايير المحاسبة المحلية؛
- تطور أسواق رؤوس الأموال واستمرار اندماج المؤسسات خاصة الأوروبية منها، هي عوامل أثرت بشكل كبير على تنظيم المؤسسات، حيث تطلب كبر حجم المؤسسات واحتياجات تمويل ضخمة، الأمر الذي يتطلب منها نشر المعلومات المحاسبية والقوائم المالية للكشف عن وضعيتها المالية، ولهذا فهي بحاجة إلى تبني معايير محاسبية تلقى القبول العام من قبل جميع الأطراف في الأسواق المالية؛

⁵²: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص21.

- تركيز جهود الباحثين في المجال المحاسبي في التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الطابع الدولي وتحكم الممارسات المحاسبية على مستوى العالم، خاصة بعد أن تزايدت الرغبة لدى المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية في تطوير النظم المحاسبية حتى تصبح بمقدرتها مواكبة التغيرات والمتطلبات الدولية الحديثة.

الفرع الثاني: مراحل إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمر عملية تطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية بستة مراحل نوجزها فيما يأتي:

1/ وضع الرزمة: يعقد مجلس معايير المحاسبة الدولية اجتماعه لمناقشة ووضع برنامجته المستقبلي بهدف تطوير معايير مستقبلية أو مراجعة معايير سابقة وهذا بعد استطلاع عام لحاجات مستخدمي المعلومات المالية خصوصا تعليقات مختلف الخبراء المشهود لهم وكذا ملاحظات أهم الأسواق المالية العالمية.

2/ جدولة المشروع: بعد وضع الرزمة وتحديد نقاط الواجب التطرق لها مستقبلا، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بجدولة مشروع عمله حول معيار معين قصد تطويره أو مراجعته.

3/ تطوير ونشر ورقة المناقشة: وفي هذه المرحلة يقوم مجلس معايير محاسبة الدولية بتطوير ورقة مناقشة فيها الخطوط العريضة وأهم التساؤلات والحاجات الواجب توفرها في المعيار تحت التطوير أو المراجعة.

4/ تطوير ونشر مسودة العمل: بعد جمع المعلومات اللازمة من مختلف الخبراء والاطلاع على مختلف الاقتراحات وبالتنسيق مع المجلس الاستشاري، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطوير مسودة العمل تكون شبه صورة مسبقة عن المعيار الجديد، وفي غالب الأحيان تمثل مسودة العمل 90% من المعيار متابعة جميع آراء.

5/ تطوير ونشر المعيار: حول مسودة العمل يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية وبالتنسيق

مع مجلس الاستشاري، بتعديل مسودة العمل وتطويرها وهيكلتها بصورة معيار، يقوم المجلس بإصدار المعيار الجديد.

6/ مرحلة ما بعد إصدار المعيار: لا تنتهي مهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية بخصوص

معيار ما بمجرد إصداره بل تتابع عملية تنفيذه، ومعرفة النقائص والسلبيات تمهيدا لمراجعته مستقبلا، وكذا تحاول معرفة درجة الاستيعاب من قبل القائمين على مهنة المحاسبة لهذا المعيار، وإذا كان المعيار مبهم أو به جوانب لم يتم التطرق لها، يبلغ مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي إعداد التفسير اللازم لذلك المعيار قصد تكملة الجوانب غير المدرجة أو محو الإبهام الذي حام حوله.⁵³

الفرع الثالث: أهمية إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية

تعود أهمية إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى عدة نقاط أهمها النقاط التالية:⁵⁴

1/ التخطيط والمتابعة على المستوى الوطني: حيث أن تجميع القوائم المالية للمؤسسات

المعدة بناء على قواعد وطرق محاسبية مختلفة عن بعضها البعض أمر معقد، كما أنه يقلل من نسبة الشفافية في البيانات الوطنية وربما يجعلها غير قابلة للمقارنة بصفة عادلة.

2/ الرقابة على الأداء: كما أن المعيار المحاسبي هو أداة لضبط وقياس البيانات المحاسبية

فهو أيضا مقياسا للأداء.

3/ عدالة البيانات المالية والاعتماد عليها: إن تبني معايير محاسبية تتسم بالعدالة في

تحميل المؤسسات بالأعباء الحقيقية و إثبات إيرادات حقيقية و محققة من شأنه أن يجعل البيانات

⁵³ : IFRS foundation the official web site: www.IASB.org, consulted 13/06/2019.

⁵⁴: عقاري مصطفى، المحاسبة بين الماضي والحاضر مداخل، الملتقى الوطني حول المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، غنابة، الجزائر. يومي 21 و22 نوفمبر 2007، ص 7.

المعروضة بالقوائم المالية و التي يتم التقرير عنها، عادلة ودقيقة و تصلح أن يعتمد عليها في اتخاذ قرارات صائبة.

4/ تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين: الأمر الذي

سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال.

5/ تسهيل بيع وشراء المؤسسات واندماجها: إن إعداد القوائم المالية للمؤسسات باستخدام

معايير محاسبية موحدة ومتفق عليها بين المحاسبين مع الإفصاح عنها يساعد كثيرا في عملية شراء وبيع المؤسسات التجارية والصناعية، وكذلك عملية الاندماج.

6/ زيادة نشاط بورصة الأوراق المالية: كلما كانت البيانات المالية الواردة في القوائم المالية

معدة وفق معايير محاسبية متفق عليها، و يتم استخدامها بشكل موحد، كلما كانت عملية مقارنة البيانات سهلة و ميسرة، و هو ما يسهل عملية اتخاذ القرار في شراء أو بيع أسهم المؤسسات أو بزيادة كفاءة أدائها.

7/ سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل: وهذا من شأنه أن

يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة، فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

المطلب الثالث: أهم التعديلات الحديثة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

فيما يلي سنتطرق إلى آخر أهم المستجدات التي طرأت على معايير الإبلاغ المالي الدولية التي من شأنها أن تؤخذ بعين الاعتبار من المشرع الجزائري؛

الفرع الأول: معايير الإبلاغ المالي الدولية الملغاة

لقد تم في السنتين الأخيرتين إلغاء بعض المعايير وتعديلها بمعايير إبلاغ مالي دولية جديدة

أكثر مواكبة لتطورات المجال المحاسبي الدولي سنعرضها كما يلي:

1/ معيار المحاسبة الدولي رقم 17: يتعذر الآن تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 17:

عقود الإيجار لإلغائه وتعويضه بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16: التأجير الذي يدعو لمراجعة عقود الإيجار والتعرف على التزامات التأجير وأصول حق الاستخدام بدلا من تقييد جمع النفقات مباشرة في الربح أو الخسارة⁵⁵.

2/ معيار المحاسبة الدولي رقم 18: لقد تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي رقم 18: الإيراد

وتعويضه بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15: الإيرادات من العقود مع العملاء⁵⁶.

3/ معيار المحاسبة الدولي رقم 39: لم يعد معيار المحاسبة الدولي رقم 39 الأدوات

المالية: الاعتراف و القياس حيث تم إلغاؤه وتعويضه بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 09 حيث استدعى هذا الأمر إعداد البيانات المالية بموجبه وحتى ولم لو تكن المؤسسة مالية فإنه يعرفها على المنهجية الجديدة لمعالجة الديون المتعثرة الخاصة بها⁵⁷.

الفرع الثاني: معايير الإبلاغ المالي الدولية المعدلة

لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل بعض المعايير نذكر أهمها فيما يلي:

1/ معيار المحاسبة الدولي رقم 19: تعلّق تعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 19: منافع

المستخدمين بتغيرات خطة المنافع المحددة مثل تعديل الخطة وتقليصها وتسويتها في كل من هذه التغيرات يجب إعادة تقييم الالتزام بمزايا المنافع المحددة، واستوجب استخدام نفس الافتراضات لحساب تكلفة الخدمة الحالية وصافي الفائدة للفترة بعد التغيير كما أوضح تأثير تغيرات الخطة على سقف الأصول⁵⁸.

⁵⁵ : www.ifac.org/ias17

⁵⁶ : www.ifac.org/ias18

⁵⁷ : www.ifac.org/ias39

⁵⁸ : www.ifac.org/ias19

2/ معيار المحاسبة الدولي رقم 40: تعلق هذا تعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 40:

الاستثمارات العقارية بعمليات نقل التصنيف من أو إلى عقار استثماري، حيث أن هذا النقل يكون ممكنًا فقط عندما هناك دليل على التغيير في الاستخدام ومع ذلك فإن التغيير في نوايا الإدارة لاستخدامات الأصل ليس دليلًا على حدوث تغيير في الاستخدام⁵⁹.

3/ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 02: أصبح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 02: الدفع

على أساس الأسهم يحتوي على المتطلبات المحاسبية المتعلقة بمعالجة شروط الاستحقاق وعدم التسديد في معاملات الدفع المدفوعة بالأسهم النقدية حيث توجب تطبيق هذا التعديل بأثر رجعي⁶⁰.

الفرع الثالث: معايير الإبلاغ المالي الموضحة

فيما يلي سنعرض التوضيحات التي تعلق ببعض المعايير؛

1/ معيار المحاسبة الدولي رقم 12: لقد شمل توضيح معيار المحاسبة الدولي رقم 12:

ضرائب الدخل قياس الضرائب الحالية والمؤجلة على توزيعات الأرباح⁶¹.

2/ معيار المحاسبة الدولي رقم 23: شمل توضيح معيار المحاسبة الدولي رقم 23:

تكاليف الاقتراض أن أي اقتراض محدد بعد أن يكون الأصل ذو الصلة جاهزًا يصبح هذا الاقتراض العام ويعني ذلك أنه يجب حساب معدل الرسملة على القروض العامة مع أخذ الاقتراض المحدد من الأصل بعين الاعتبار⁶².

⁵⁹ : www.ifac.org/ias40

⁶⁰ : www.ifac.org/ifrs02

⁶¹ : www.ifac.org/ias12

⁶² : www.ifac.org/ias23

3/ معيار المحاسبة الدولي رقم 28: لقد تم إضافة توضيح جديد لمعيار المحاسبة الدولي

رقم 28: الاستثمار في الشركات المماثلة والمشاريع المشتركة فعندما يكون كيان هو رأس المال الاستثماري أو منظمة مماثلة، يمكن أن ينتخب لقياس الاستثمار في مشروع مشترك.

سنعرض فيما يلي جدولاً يلخص المستجدات المذكورة والتي مست معايير الإبلاغ المالي الدولية⁶³.

الجدول رقم 03: المستجدات التي مست معايير الإبلاغ المالي الدولية

المعيار	اسم المعيار	الإصدار	التنفيذ	الموضوع
IFRS 03	اندماج الأعمال	2017/12/11	2019/01/01	توضيح
IFRS 09	الأدوات المالية	2017/10/12	2019/01/01	إكمال تطبيقات المعيار بما في ذلك نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2017/12/12	2019/01/01	توضيح
IFRS 16	عقود الإيجار	2016/01/13	2019/01/01	المعيار مكتمل للتفعيل
IFRS 12	الحصص في المنشآت الأخرى	2017/12/12	2019/01/01	توضيح
IAS 19	منافع الموظفين	2018/02/07	2019/01/01	تعديل الخطة، تقليصها أو تسويتها
IAS 23	تكاليف الاقتراض	2017/12/12	2019/01/01	توضيح متعلق بافتراضات محددة بعد اكتمال تلك المتعلقة بالأصول
IFRS 03	اندماج الأعمال	2018/10/22	2020/01/01	تعريف جديد للأعمال
IAS 01	عرض القوائم المالية	2018/10/31	2020/01/01	تعريف جديد للمعدات
IAS 08	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2018/10/31	2020/01/01	تعريف جديد للمعدات
IFRS 17	عقود التأمين	2017/05/18	2021/01/01	المعيار مكتمل للتفعيل

من إعداد الطالبة بالاستعانة بالمعلومات السابقة المذكورة في هذا المطلب.

⁶³ : www.ifac.org/ias28

خلاصة:

شهدت العقود الثلاثة المنصرمة تطورات مهمة وذلك من خلال تبني العديد من البلدان سواء كانت بلدان نامية أو بلدان متقدمة، توصيات ومعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى ذلك فإن العديد من المواضيع المحاسبية المهمة والتي تحظى باهتمام المحاسبين تأتي حالياً من خلال الأبعاد الدولية للمحاسبة.

وتهدف معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى تحديد أسس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة،

وتعد معايير الإبلاغ المالي الدولية حلول لمشاكل محاسبية صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية كما تهدف إلى توفير معلومات ذات جودة عالية وتتمتع بالشفافية وقابلية للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المستثمرين في الأسواق المالية العالمية والمستخدمين للمعلومات المالية على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

تمهيد:

انتهجت الجزائر عدة إصلاحات اقتصادية في إطار التوجه إلى اقتصاد السوق الذي من معالمه تشجيع القطاع الخاص وجذب الاستثمار الأجنبي، فضلا عن إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي في إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية،

وفي هذا السياق أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الظروف الجديد، ولا يستجيب لاحتياجات المستثمرين، لذلك أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي جديد يواكب تلك التطورات، وقادر على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين،

يعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة واضحة نحو التكيف مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، والذي يعمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب، وذلك في مجال الإفصاح والقياس، قصد توفير معلومات مالية وافية، وتدعيم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛ ولإنجاح هذه العملية يجب إجراء عملية انسجام وتوافق معايير الإبلاغ المالي الدولية حسب خصوصية الاقتصاد الجزائري؛

وللوقوف على ماهية الإصلاحات التي قامت بها الجزائر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثاني: الهيئات المنظمة للمحاسبة في الجزائر؛

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية في الجزائر.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي إعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، والذي يندرج في إطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي باشرته الجزائر، كما يعتبر في الحقيقة تغيير في الثقافة المحاسبية الحالية محاولة التقارب مع معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تشكل المرجع العالمي باعتبار أنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة من بينها دول المجموعة الأوروبية وأكثر من 120 منظمة مهنية في العالم.

ويهدف النظام المالي والمحاسبي إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية والمحاسبية حول المؤسسات الجزائرية خاصة المستثمرين الأجانب.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة

للقوف على مفهوم المحاسبة والذي سيساعدنا على فهم النظام المحاسبي المالي سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المحاسبة وأهدافها ومفهومها كنظام.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة

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 وتشريعي.⁶⁴

لقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المحاسبة بأنها "فن متعلق بتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات والأحداث ذات الطابع المالي بأسلوب ذي دلالة وبصورة نقدية، ومن ثم تقسيم النتائج".⁶⁵

ويشير هذا التعريف إلى أن المحاسبة فن وليست علم، كما حصرها في إطار ضيق بقيامها بوظائف إجراءات محددة.

وعرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ظل رؤية واضحة".⁶⁶

اختصرها جين ميشال كوكوي، بأنها "شبكة تبني وتضبط المعلومات الموجهة للغير".⁶⁷

حيث أظهر هذا التعريف أن المحاسبة عبارة عن نظام يهتم بتوصيل المعلومات للمستخدمين.

⁶⁴: ألدون هندركسون، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، ط4، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005، ص 249.

⁶⁵: محمد عمر مؤمن، تعلم المحاسبة المالية (خطوات منهجية)، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2005، ص 4.

⁶⁶: سليمان مصطفى الدلاهي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص3.

⁶⁷: Jean-Michel, Sophie Giordano-Spring, Alexandre Vernhet, COMPTABILITE FINANCIERE APPROFONDIE, 3^{eme} édition, France, 2008, P 01.

وهناك من يعرف المحاسبة على أنها: "عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية، الذي يسمح بإدخال، ترتيب وتسجيل البيانات الأولية، وعرض القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للثروة، ونتيجة الوحدة، وحالتها المالية في تاريخ إقفال الدورة المحاسبية.⁶⁸

بناءً على التعاريف السابقة، نستنتج أن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو صياغة المعلومات المحاسبية في قوائم مالية، وإيصالها لمستخدميها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، حيث تتلخص في خطوات متتالية وهي:

- إحصاء العمليات المالية المتعلقة بنشاط المؤسسة كبيانات خام، فيتم تسجيل في الدفاتر المحاسبية؛
- معالجة البيانات الخام وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتتحول هذه البيانات بعد معالجتها في النظام المحاسبي إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدميها؛
- الإفصاح عن تلك المعلومات إلى الأطراف ذات المصلحة من خلال مجموعة من القوائم المالية.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة في النقاط الرئيسية التالية:⁶⁹

- القيام بوظائف اجتماعية مختلفة لمصلحة المجتمع مثل: تقديم الإعانات الحكومية والتحقق من العبء الضريبي ...إلخ
- قياس نتائج الأعمال في فترة زمنية معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح وخسارة؛

⁶⁸ : Grandguillot, Béatrice et Francis, Comptabilité générale, 7em édition, Gualino éditeur, France, 2003, P P 22-23.

⁶⁹: محمد عمر مؤمن، المرجع السابق، ص 5.

- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد، بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمالها في فترة زمنية محددة؛
- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط الذي أنشأت من أجله؛
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لكون المحاسبة تعبر عن وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛⁷⁰
- تسجيل وإثبات العمليات التجارية ذات الأثر المالي حسب تسلسلها التاريخي يدويا أو باستخدام الحاسوب؛
- تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها والتي تمكنها من القيام بالوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة وإشراف على أوجه نشاط المؤسسة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.⁷¹

الفرع الثالث: المحاسبة كنظام

تعتبر المحاسبة اليوم كنظام قائم بذاته على مستوى المشروعات الفردية أو على مستوى المشروعات الكبيرة المشتركة، من طرف الخواص أو من طرف الحكومات والدول.

والنظام المحاسبي هو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ التي من شأنها أن تساعد المشروع على مسك المستندات وإثباتها في الدفاتر، واستخراج البيانات والكشوفات الحسابية، وتوفير الرقابة اللازمة على مختلف العمليات التجارية والمالية.

⁷⁰: بويقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 12.

⁷¹: رضوان العناتي وآخرون، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الأردن، 2017، ص ص 13-14.

هذا النظام المحاسبي أصبح ضروري في أي مشروع لتحديد الجدوى الاقتصادية من إقامة هذا المشروع أو ذاك، ومن ثم مدى استمرار وجوده ضمن محيطه أو زواله.

حيث يشمل النظام المحاسبي على تسجيل وتصنيف العمليات المالية والتجارية، وتصميم الدفاتر والسجلات وطرق جمع المعلومات المختلفة وتسجيلها ووسائل الرقابة عليها وكيفية عرض نتائجها. ولذلك فأي نظام محاسبي يتوفر على عناصر تدل وجوده نذكر: المستندات، نظام ضبط، الدفاتر والسجلات، نظام القيد، الآلات والمعدات، الموظفون.⁷²

والمحاسبة المالية هي عبارة عن نظام تنظيم للمعلومات المالية يسمح بتسجيل، تصنيف، تقييم وحفظ المعطيات بصفة رقمية وعرض قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة في نهاية الدورة⁷³؛

في حين أن نظام المعلومات هو مجموعة من العناصر الإنسانية والمادية والآلية التي تسمح بخلق، معالجة وإيصال المعلومات لمساعدة أفراد المؤسسة على أداء وظائف التنفيذ، التسيير واخذ القرار.⁷⁴

المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي

سعت الجزائر من خلال تبنيها النظام المحاسبي المالي لإصلاح المهنة المحاسبة من كل الجوانب حيث قامت بتبني المعايير المحاسبة الدولية ضمناً من خلال الإرشادات والقوانين التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي وللوقوف على هذا الأخير سنتطرق إلى تعريفه، أهميته وأهم مستجداته.

⁷²: بوفاسة سليمان و خليل عبد القادر، نحو توافق دولي لنظام محاسبي ومالي، الملتقى الدولي الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 16-17-18 نوفمبر 2009، ص 19.

⁷³: Le système comptable financier (SCF), collection GESTION, pages bleues, Algérie, 2008, p6.

⁷⁴: Grenier, Claude: Système d'information et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit. . PARIS: Economica 2000, p 1120.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

يمكن القول بأن النظام مجموعة من عنصرين أو أكثر أو نظم فرعية مرتبطة مع بعضها ومع البيئة المحيطة بواسطة علاقات لتحقيق هدف معين⁷⁵، والنظم الفرعية هي المكونات الأساسية للنظام، أما البيئة فهي ما يحيط بالنظام فتؤثر وتتأثر بهذا النظام من خلال العلاقات التي تربط النظم الفرعية مع النظام.

بحيث أن النظام يتميز بما يلي:⁷⁶

الموارد: لابد أن تتوفر لأي نظام البنية الأساسية المكونة له والمتمثلة في مجموعة من الموارد المتاحة، كالأجهزة، الأفراد، الأموال... الخ

الأهداف: حيث يرتبط وجود النظام بوجود هدف معين يراد تحقيقه من وجود النظام.

البيئة والحدود: وتتمثل بيئة النظام في المجال المحيط بالنظام أي المجتمع الذي يعمل فيه النظام ويتفاعل معه، أما حدوده فهي الخطوط المحددة له وتفصله عن البيئة التي يعمل بها.

القيود: بما أن للنظام حدود معينة نجد أن هناك قيود (اقتصادية، قانونية، اجتماعية، سياسية...) مفروضة على تحقيق أهدافه وتحول دون تحقيقها بصورة مطلقة.

النظم الفرعية: غالبا ما يتكون النظام من مجموعة من النظم الفرعية التي لها نفس خصائص النظام الأساسي لكن تعمل بصفة مستقلة، مساعدة له.

الرقابة: للنظام مجموعة من القواعد والاجراءات المعينة للتحكم في سير العمل في النظم الفرعية مما يضمن أنها تعمل على تحقيق الأهداف العامة للنظام الأساسي.

مستخدمي النظام: هم الأفراد والهيئات التي تستقبل وتستخدم مخرجات النظام.

⁷⁵: سمير كامل عيسى وشحاته السيد شحاته، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات -مدخل تحليل وتصميم النظم-، دار التعليم الجامعي، مصر، 2016، ص 10.

⁷⁶: أحمد يحيى عياصرة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار الإعمار العلمي، الأردن، 2017، ص ص

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:⁷⁷

- يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما انه يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومة التي تشكل أسلوب اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من المؤسسة؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الدولة أو خارجها أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛

⁷⁷: حسين عثمانى وسعاد شعابنية، النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6 و7 ماي 2012، ص ص 8-9.

- يعتمد القيمة العادلة في تقييم الأصول بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استخراج قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وحركة الأموال الخاصة، وكذا جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية احتياجات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية؛
- تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة اقتصاديات الدول المتقدمة واحتياجات الشركات متعددة الجنسيات، لذلك يجب مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي بصفة كبيرة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعليه فتجنب المعايير المحاسبية الدولية كلياً قد لا

يخدم عملية التوحيد مثلما لو تبني استراتيجية تكيف هذه المعايير.

حيث أن الغرض الرئيسي لأي نظام معلومات محاسبية هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين كالإدارة والخارجيين كالزبائن.⁷⁸

الفرع الثالث: أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

إن العمل على تطبيق النظام المحاسبي المالي يتطلب جهوداً كبيرة لعملية تحضير تطبيقه، وذلك بتحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة وتوفير الشروط المناسبة⁷⁹؛

⁷⁸: إبراهيم الجزراوي وعامر الجناي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري، الأردن، 2008، ص

⁷⁹ :Djilali A, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les norme IAS/IFRS, séminaire sur la normalisation comptable internationale, kolea-Algérie, 24/09-03/10/2005, p 5.

يمكن تقسيم أهم المستجدات التي جاء النظام المحاسبي المالي من حيث ما يلي:⁸⁰

1/ من حيث الإطار المفاهيمي: يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري يحدد

المبادئ والاتفاقيات المحاسبية وفرضيات إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى الخصائص النوعية لإعداد المعلومة المالية وكذا تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والنواتج، وكذلك هو الحال بالنسبة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

2/ من حيث المبادئ المحاسبية: لقد نص النظام المحاسبي المالي على بعض المبادئ

التي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، منها مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، حيث أن هذا الأخير كان له أثر كبير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية ويظهر ذلك جليا من خلال عقود الإيجار التمويلي؛ فمثلا مؤسسة تقوم بتأجير حافلة لنقل عمالها لمدة معينة، تسجل هذه الأخيرة ضمن أصول المؤسسة مقابل تسديد دفعات إيجارية.

3/ من حيث عدد ونوع القوائم المالية: لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل

المؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها والخاضعة لأحكامه أن تعد سنويا كل من الميزانية، حساب النتائج إضافة إلى القوائم المالية الملحقة؛ بينما نجد أن النظام المحاسبي المالي قد أوجب على المؤسسات غير الصغيرة إعداد كل من الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة وكذا الملاحق التي تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتوفير معلومات مكملة للميزانية وجدول حساب النتائج، بالتالي نستنتج أن النظام المحاسبي المالي قد استحدث قائمتين مائيتين وذلك على ضوء ما جاءت به معايير الإبلاغ المالي الدولية.

⁸⁰: حمدي مرنيش، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة -دراسة استقصائية-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 13، جامعة البليدة 02 علي لونيبي، الجزائر، ديسمبر 2015، ص 68.

4/ من حيث الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية: تختلف الأطراف المستخدمة للمعلومة

المالية باختلاف النماذج المحاسبية، فالمخطط المحاسبي الوطني كان يخدم أطراف معينة من خلال القوائم المالية التي كان ينتجها، حيث تتمثل أساس في مسيري المؤسسات، إدارة الضرائب، الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية.

أما حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن أهم الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية تتمثل في المستثمرين الحاليين والمستقبليين، المقرضين، الموردين...؛ أما حسب النظام المحاسبي المالي فيمكن القول إن الفئات والأطراف المستخدمة للمعلومة المالية هي نفسها تقريبا تلك الفئات المحددة من قبل الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث نجد في مقدمتهم مصلحة الضرائب بالمرتبة الأولى، ثم المسيرين، المساهمين، المقرضين، المستثمرين، الزبائن، الموردين، العمال.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي كنظام معلومات

يعتبر النظام المحاسبي وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة من خلال تصنيف المدخلات المحاسبية ومعالجتها وفق أسس ومبادئ متعارف عليها ومن ثم الحصول على مخرجات في شكل معلومات، فالمحاسبة عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية، الذي يسمح بإدخال، ترتيب وتسجيل البيانات الأولية، وعرض القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للثروة، ونتيجة الوحدة، وحالتها المالية في تاريخ إقفال الدورة المحاسبية⁸¹.

الفرع الأول: مدخلات النظام المحاسبي المالي

⁸¹ : Grandguillot, Béatrice et Francis: Comptabilité générale, Gualino, 7em édition, Paris, 2003, P 23.

تتمثل مدخلات النظام المحاسبي في الأحداث الاقتصادية، التي يمكن التعبير عنها مالياً لتصبح أحداثاً مالية، يهتم النظام بتسجيلها وتبويبها والتقرير عنها، حيث تعتبر الأحداث المؤثرة في المنظمة هي نتاج تفاعل المنظمة بالبيئة المحيطة بها، وتتمثل البيئة المحيطة بالمؤسسة في الوحدات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي بالإضافة إلى الوحدات التشريعية في المجتمع المحيط بالمؤسسة، ويقوم النظام المحاسبي بتسجيل وتلخيص وتقرير الأحداث الناتجة عن تفاعل المؤسسة مع تلك الوحدات.⁸²

فمن المعروف أن المحاسبة معنية أساساً بتشغيل المعاملات (العمليات) المالية، وتعرف المعاملة المالية بأنها: "حدث اقتصادي يؤثر في أصول وحقوق ملاك المشروع، وتعكسه حساباته، ويتم قياسه بوحدة النقد"، ويبني على التعريف ما يلي: أن أكثر المعاملات المالية شيوعاً تلك التي تكون في صورة مبادلات اقتصادية مع أطراف من خارج المشروع، من أمثلتها ما يلي: المبيعات من البضاعة على الحساب للعملاء؛ شراء البضاعة على الحساب من الموردين؛ سداد أوراق الدفع؛ تحصيل أوراق القبض؛ تحصيل مبالغ نقداً أو بشيكات من العملاء؛ وسداد مبالغ نقداً أو بشيكات للموردين.

كما أن المعاملات المالية يمكن أن تشمل أيضاً على أحداث داخلية لا يكون لها أطراف من خارج المشروع، أو بمعنى آخر يكون المشروع نفسه طرفي المعاملة، ومثال ذلك ما يلي: تسوية إهلاك الأصول الثابتة؛ سداد أجور ومرتببات العمال والموظفين؛ صرف مواد خام من المخازن للمصانع؛ إنتقال المخزون بين الأقسام.

⁸²: النظام المحاسبي، <http://www.doubleclick.com.eg/Articles>، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ

الفرع الثاني: مبادئ المعالجة حسب النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي وحسب القانون 07-11 مبادئ للمحاسبة المالية وذلك في

المادة 6 والتي جاء نصها كما يلي:⁸³ "يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبي المعترف بها عامة، ولا سيما: محاسبة التعهد؛ استمرارية الاستغلال؛ قابلية الفهم؛ الدلالة؛ المصادقية؛ قابلية المقارنة؛ التكلفة التاريخية."

الفرع الثالث: مخرجات النظام المحاسبي المالي

نصت المادة 25 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية. لقد حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا وهي كالآتي:⁸⁴

- الميزانية؛ حساب النتائج؛ جدول تدفقات الخزينة؛ جدول تغير الأموال الخاصة؛ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويفسر معلومات مكمل عن الميزانية وحساب النتيجة.

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة؛ بحيث يجب ضبط القوائم المالية السابقة تحت مسؤولية

¹: القانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الجزائر، 2007، ص 4.

¹: Eric Dumalanéde, comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS, BERTI éditions, Alger, 2009, P 224.

مسيرى المؤسسة وتعد فى أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، والتي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، حيث يتمثل مستخدمو هذه المعلومات فيما يلي:

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 والمحلولون الماليون.⁸⁵

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

⁸⁵: محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص ص4-5.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للمحاسبة في الجزائر

لتنظيم مهنة المحاسبة يستلزم الأمر إطارا قانونيا وهيئات مهنية مختصة تعمل على ضمان نجاح عملية التنفيذ وفقا للأهداف المرجوة، فيما يلي سنستعرض النصوص التشريعية والتنظيمية للمحاسبة، والهيئات المشرفة عليها في الجزائر.

المطلب الأول: النصوص التشريعية والتنظيمية للمحاسبة في الجزائر

فيما يلي سنتطرق للنصوص التشريعية (سنقتصر على القانون الأساسي فقط) والتنظيمية لمهنة المحاسبة في الجزائر، بما فيها المراسيم التنفيذية، القرارات الوزارية، التعليمات، وحتى المذكرات المنهجية؛

الفرع الأول: القوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي

يعتبر القانون التالي هو الأساس والإطار المنظم للمحاسبة في الجزائر ألا وهو **القانون رقم 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007**⁸⁶، المعدل بالأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية سنة 2008، المتضمن القانون التكميلي لسنة 2008،

حيث يحتوي عل ثلاثة فصول كما يلي:

- الفصل الأول: التعاريف ومجال التطبيق؛
- الفصل الثاني: الإصدار التصويري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية؛
- الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة؛
- الفصل الرابع: الكشف المالية؛⁸⁷

⁸⁶: القانون رقم 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 3.

⁸⁷: لقد تم ذكر الفصول (4، 5، 6 و 7) في المرسوم التنفيذي رقم 110-2009 المؤرخ في 7 أفريل 2009، المتمم للقانون 11-07.

- الفصل الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة؛

- الفصل السادس: تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛

- الفصل السابع: أحكام ختامية.

الفرع الثاني: المراسيم التنفيذية والقرارات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي

لقد تم إصدار مجموعة من المراسيم والقرارات المكملة للقوانين السابقة نوجزها فيما يلي:

-المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق

أحكام القانون (11-07)⁸⁸؛ حيث جاء في 44 مادة، نصت الأولى منه على أنه يهدف إلى تحديد

كيفية تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 11-07 التي كانت

موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية، مع مراعاة المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة

الإعلام الآلي التي كانت محل مرسوم تنفيذي مستقل سيأتي تناوله.

-المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009 الذي يحدد شروط

وكيفية مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي⁸⁹؛ حيث جاء في 26 مادة تضمنت تعريف نظام

الإعلام الآلي، وكذا الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند مسك الكيانات للمحاسبة المالية

بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وكذلك الشروط الواجب توافرها في برامج الإعلام الآلي، بما فيها

إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

ينص هذا المرسوم التنفيذي أيضا على وجوب احترام المحاسبة المسوكة عن طريق أنظمة

الإعلام الآلي، الإجراءات الجبائية المعمول بها.

¹: المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون (11-07)،

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، الجزائر، 2008، ص 11.

²: المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009 الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة

بواسطة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، الجزائر، 2009،

- **القرار رقم 71** المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات⁹⁰؛ حيث يهدف هذا القرار إلى تحديد كفاءات تطبيق أحكام المواد (4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42 و 43) من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون (11-07).

- **القرار رقم 72** المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة⁹¹؛ حيث حدد هذا القرار الأسقف التي تسمح للكيانات بتطبيق مرجعية النظام المحاسبي المالي التي تعتمد على محاسبة مالية مبسطة تستند على فرضية الخزينة، على عكس المحاسبة المالية التي تستند على فرضية الالتزام.

وتضمن هذا القرار تفصيل هذه الأسقف مع الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة النشاط الممارس من طرف الكيان، عدد مستخدميه المؤجرين بوقت كامل، ومبلغ رقم الأعمال المحقق سنويا.

الفرع الثالث: التعليمات والمذكرات المنهجية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي

لقد تم إصدار تعليمة وزارية واحدة وهي:

- **التعليمة رقم 02** الصادرة بتاريخ 2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام

⁹⁰: القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الجزائر، 2008، ص 3.

⁹¹: القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الجزائر، 2008، ص 91.

المحاسبي المالي؛ حيث تضمنت هذه التعليمات توضيح بعض الخيارات التي تبناها المجلس الوطني للمحاسبة على اعتبار النظام المحاسبي المالي عاملا سوف يشكل تحولا عميقا، لما أدخله من تغييرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وكذلك طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية مرتبطة بالواقع الاقتصادي للأنشطة أكثر من ارتباطها بواقعها القانوني.

تتمثل **المذكرات المنهجية** المكملة للتعليمات أعلاه والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة الذي هو تحت وصاية وزارة المالية، والتي تتعلق بتحديد طريقة الانتقال لأول مرة إلى النظام المحاسبي المالي وتبين عمليات المعالجات الواجب القيام بها عند تاريخ الانتقال، وهي كالاتي:

- المذكرة المنهجية رقم 01 المؤرخة في 2010/10/19 تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛

- المذكرة المنهجية رقم 02 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالتبثبات المعنوية؛

- المذكرة المنهجية رقم 03 المؤرخة في 2010/12/28 والمتعلقة بالمخزونات؛

- المذكرة المنهجية رقم 04 المؤرخة في 2011/03/20 والمتعلقة بالتبثبات العينية؛

- المذكرة المنهجية رقم 05 المؤرخة في 2011/03/26 وتتعلق بمنافع الموظفين؛

- المذكرة المنهجية رقم 06 المؤرخة في 2011/05/05 تتعلق بالمصاريف والإيرادات

خارج الاستغلال وحسابات تكاليف الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني بالمخزونات؛

- المذكرة المنهجية رقم 07 المؤرخة في 2011/05/24 وتتعلق بالعقود طويلة الأجل؛

- المذكرة المنهجية رقم 08 المؤرخة في 2011/06/07 المتعلقة بالأصول والخصوم

المالية.

المطلب الثاني: الهيئات القائمة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

مهنة المحاسبة تتطلب تنظيماً يقوم عليه هيئات مؤهلة على دراية بمتطلباتها وعليه تشكلت تحت سلطة وزارة المالية الهيئات التي سنعرضها في هذا المطلب.

الفرع الأول: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره⁹²؛ وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، حيث جاء في نص مادته الثالثة: "يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، يوزع أعضاء المجلس طبقاً للكيفيات المحددة في المادة 11 أدناه (من هذا المرسوم).

يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناءً على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بها الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

من أهم الصلاحيات الممنوحة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وحسب المادة 4 من المرسوم نفسه ما يلي: "يكلف المجلس على الخصوص بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها،

⁹²: المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011، ص 7.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة للسنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين."

الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره⁹³؛ وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، حيث جاء في نص مادته الثالثة:

" يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يوزع أعضاء المجلس طبقاً للكيفيات المحددة في المادة 11 ادناه.

يعين ثلاثة (3) في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس."

⁹³: المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011، ص 10.

من أهم الصلاحيات الممنوحة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وحسب المادة 4 من المرسوم نفسه ما يلي: " يكلف المجلس على الخصوص بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفرع الثالث: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني لمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره⁹⁴؛ وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، حيث جاء في نص مادته الثالثة: " يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

⁹⁴: المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011، ص 13.

يوزع أعضاء المجلس طبقاً للكيفيات المحددة في المادة 11 أدناه (في نفس المرسوم).

يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

من أهم الصلاحيات الممنوحة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وحسب المادة 4 من

المرسوم نفسه ما يلي: " يكلف المجلس على الخصوص بما يلي:

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة

جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وصلاحياته وقواعد سيره؛ وذلك تطبيقاً لأحكام المادتين 4 و 5 من القانون رقم

01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، وفيما يلي سنتطرق إلى نشأة المجلس الوطني للمحاسبة، والمهام الموكلة إليه، أعضائه واللجان المكونة له.

الفرع الأول: نشأة المجلس الوطني للمحاسبة والمهام الموكلة إليه

في هذا الفرع سنحدد المرسوم التنفيذي الذي بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، أهم المهام الموكلة إليه.

1/ نشأة المجلس الوطني للمحاسبة: تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب

المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، وطبقا لنص المادة (02) من هذا المرسوم فإن هذا المجلس يعتبر جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك (يخضع لسلطة وزير المالية) ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بذلك؛

وفي سنة 2011 جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-24 في 27 جانفي، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره⁹⁵؛ وذلك تطبيقا لأحكام المادتين 4 و5 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010.

2/ المهام الموكلة للمجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي: تم تحديد

المهام الموكلة للمجلس الوطني للمحاسبة في المادة (11) من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 والتي جاء في نصها ما يلي: " يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي، المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات المحاسبية،
- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

⁹⁵: المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011، ص 4.

- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها،
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة،
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق،
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي،
- تنظيم كل المظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

الفرع الثاني: الأعضاء المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة ولجانه

فيما يلي سنتطرق لتحديد الأعضاء المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة واللجان المكونة له:

1/ أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة: يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من

ثلاثة وعشرون عضواً إضافة إلى الرئيس ونائب الرئيس، حيث يتكون من ممثلين عن الإدارة (مختلف الهيئات الرقابية، والوزارات والهيئات الرسمية)، ممثلين عن الجمعيات والتنظيمات المهنية؛ ويتم تعيين أعضائه بناء على قرار من وزير المالية لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد بناء على اقتراح من الإدارات، المؤسسات والهيئات الأصلية التي ينتمون إليها، عدا رئيس مجلس المنظمة الذي يعتبر عضو دائم بتلك الصفة؛ يتم توزيعهم كما يلي⁹⁶:

- 13 عضو يمثلون الوزارات والهيئات الإدارية والتنظيمية؛
- 3 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- 3 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- 3 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- 3 أعضاء يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

⁹⁶: حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011.

الفرع الثالث: لجان المجلس الوطني للمحاسبة

حسب المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، وتطبيقاً لأحكام المادة 5 من القانون

رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 تنشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية.

ولقد تم تخصيص المواد 18، 19، 20، 21، و22 من نفس المرسوم لتحديد المهام الموكلة

لكل لجنة في نقاط محددة.

وحسب المادة 23 من نفس المرسوم "تحدد تشكيلة اللجان المذكورة في المادة 17 أعلاه،

بقرار من الوزير المكلف بالمالية."

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية في الجزائر

قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات وذلك في ظل انتهاجها لاقتصاد السوق، وكان لذلك

دور مهم وضرورة حتمية لاستبدال التشريع المحاسبي بما يساير التطورات الاقتصادية الجديدة لكن

يتوجب مراعاة البيئة المحاسبية، وقد خصصنا هذا المبحث لتحديد هذه الأخيرة.

المطلب الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير الإبلاغ

المالي الدولية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مزايا وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء

المعايير الدولية وآثار ذلك.

الفرع الأول: مزايا تطبيق نظام محاسبي على ضوء المعايير الدولية

تبنى وتطبيق نظام محاسبي مالي على ضوء معايير محاسبية دولية يقدم بعض المزايا منها ما يلي:

- تحسين جودة المعلومات المالية بالمؤسسة تبعا للمعايير المحاسبية الدولية المعمول بها، وبالتالي زيادة كفاءة إدارة المؤسسة واتخاذ قرارات مناسبة؛
- تبني معايير محاسبية دولية على المستوى المحلي يساعد على التأهيل العلمي والعملية لممارسي مهنة المحاسبة؛
- تساعد معدّ المعلومات المالية على إعداد قوائم مالية وملاحق موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، ويؤدي إلى توسع الأسواق المالية المحلية وبالتالي زيادة الاستثمارات المالية والانتاجية دوليا؛
- كما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسة وفق المعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها والمعمول بها يؤدي أيضا إلى العديد من المزايا مثل إتاحة فرصة للمستثمرين من خلال تطبيق مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني باعتبار أن المعايير المحاسبية تهدف إلى تجاوز المظاهر الجبائية وإلى وضع الواقع الاقتصادي محل العمليات الاقتصادية.

الفرع الثاني: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يعتبر تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية لبنة أولى وإجراء للقيام بالممارسات المحاسبية في الجزائر عبر مختلف المؤسسات (باستثناء الجماعات المحلية)، غير أن هذا الإجراء غير كافي بالقدر الذي يُطمح إليه، وذلك لعدة عوامل نذكر منها⁹⁷:

⁹⁷: سعودي بلقاسم وسعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011، ص ص 37-38.

- غياب أسواق مالية تتميز بالكفاءة والفعالية لتطوير العمل المحاسبي الدولي لتسهيل عملية تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطرق التقييم الحديثة، مما يستوجب الاعتماد على النظام المحاسبي المالي القيام بإصلاحات معمقة على النظام المالي الجزائري.
- نقص في الامكانيات خاصة البشرية منها وتأهيلها العلمي والعملية، وعدم استعداد نسبة كبيرة من المؤسسات للعمل بالنظام المحاسبي المالي المستمدة نصوصه من معايير المحاسبة الدولية، نتيجة للنقائص الملحوظة في الجانب التكويني ودراسة هذا النظام قبل العمل به.
- غياب إجراءات صريحة وواضحة للقيام بتغييرات على محتويات القانون التجاري والقانون الضريبي تسير كل منهما ما هو معمول به في النظام المحاسبي المالي المستمد مضامينه من معايير الإبلاغ المالي الدولية كتسجيل قروض الإيجار التمويلي في التثبيات وإدراج مبلغ قسط الاهتلاكات المتعلقة بالأصل الذي تم استجاره ضمن أعباء الدورة كما هو معمول به في مضامين النظام المحاسبي المالي، بينما يلاحظ في التشريعات الضريبية المعمول بها فقط، كما أن القانون التجاري الجزائري من بنوده المتعلقة بإجراء عملية تصفية المؤسسة أو الشركة إذ بلغت خسائرها لنفس الدورة أو لدورات متتالية ربع رأسمالها الاجتماعي (تحل)، بينما في النظام المحاسبي المالي يعتبر هذا الأمر وضعاً جانبياً لا اعتبار أن رأس مالها الاجتماعي عبارة عن مبلغ الفارق بين مبالغ مجموع الأصول الجارية وغير الجارية ومبالغ مجموع الخصوم الجارية وغير الجارية، بينما الأهمية تكمن في أن لا يقع المؤسسة أو الشركة في خطر العجز عن تسديد ديونها وأنها قادرة على ممارسة نشاطها حتى ولو كان مبلغ رأسمالها معدوم أو سالب.
- عوائق كثيرة تواجه القائمين بعملية التقييم خاصة في حالة تحديد القيمة العادلة للتثبيات المادية لأن تحديدها يتطلب سوق تنافسي تتوفر فيه ظروف متساوية لكل من البائع والمشتري في التمكن من الحصول على المعلومات الكافية، وهذا الأمر غير متوفر على مستوى أسواق التثبيات

المادية كسوق العقارات في الجزائر الذي تتحكم فيه المنافسة الاحتكارية بحيث يكون البائع فيه هو الذي يحدد القيمة السوقية دون غيره.

- غياب نظام معلوماتي يساهم في تطوير الاقتصاد الوطني وبتميز بالشفافية في إحصاء المعلومات وشموليته.

الفرع الثالث: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي

لكون النظام المحاسبي المالي مستتب من معايير دولية سبقه مخطط محاسبي وطني كان له آثار في العناصر التالية⁹⁸:

- يسهل النظام المحاسبي المالي مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية؛
- يجلب النظام المحاسبي المالي 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 للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها عالمياً؛
- يسمح النظام المحاسبي المالي بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة، كما اقترح حلولاً تقنية كعمليات القرض الإيجاري... إلخ؛

⁹⁸: عزوز علي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 6.

- يمكن النظام المحاسبي المالي من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنياً ودولياً، حول الوضعية 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 سبقت الجزائر في تبني المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها؛
- يساعد المؤسسات 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 متعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية؛
- يحسن نوعية علاقة المؤسسات واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها، وعلى رأسها المستثمرون؛
- يسمح النظام المحاسبي المالي لمهنة المحاسبة للتكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية، بغرض الوصول إلى الهدف المتمثل في ضمان أن الممارسين المحاسبين الجزائريين بإمكانهم تعظيم تنافسية مؤسساتنا على السوق العالمي؛

المطلب الثاني: مفهوم البيئة المحاسبية

لتقييم النظام المحاسبي المالي استوجب الأمر الوقوف على مفهوم البيئة المحاسبية من خلال تحديد ماهية هذه الأخيرة، المؤسسات المهتمة بالمحاسبة في البيئة الجزائرية والبيئة المحاسبية الدولية وذلك في الفروع الموالية.

الفرع الأول: ماهية البيئة المحاسبية:

تمثل المحاسبة بشكل عام نظاما متكاملًا وشاملاً للمعلومات في اية منظمة أعمال، وهي نظام منفتح على بقية الأنظمة داخل المنظمة، وبنفس الوقت فهي منفتحة على البيئة المحيطة بها، تؤثر فيها وتتأثر بها، وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة

كنظام للمعلومات، فقد تم تقسيم العوامل التي تكون بيئة المحاسبة لثلاثة مجموعات هي⁹⁹:

العوامل الاقتصادية: منها السوق المالية، الدخل، مصادر التمويل، التضخم...الخ

العوامل السياسية والقانونية: منها استقرار البلد وعلاقاته، التشريعات والنظام القانوني، مهنة

المحاسبة ومكانتها، الروابط والعلاقات الدولية...الخ

العوامل الاجتماعية: منها: الثقافة، الدين، التعليم...الخ

الفرع الثاني: المؤسسات المهتمة بالمحاسبة في البيئة الجزائرية

تهتم بالمحاسبة في البيئة الجزائرية المؤسسات التالية¹⁰⁰:

⁹⁹: ليلي الفتلاوي، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق، 2013، ص ص 287-292.

¹⁰⁰: دريوش محمد الطاهر وبن طاهر حسين، البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2014/12، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2014، ص 76.

1/المؤسسات الأكاديمية والعلمية: وتمثلها أقسام المحاسبة في الجامعات الجزائرية التي

يتجاوز عددها 50 جامعة ومؤسسة علمية حكومية/خاصة والمراكز العلمية والمهنية الأخرى.

2/المؤسسات المهنية: هي المؤسسات التي تهتم بالمحاسبة من زاوية مهنية بحتة منها:

المجلس الوطني للمحاسبة؛ بورصة الجزائر؛ وزارة المالية؛ وزارة الصناعة والتجارة؛ بنك الجزائر.

3/المؤسسات العملية: وهي التي تهتم بالمحاسبة من زاوية عملية وتطبيقية وتقوم بتطبيق

المعايير المحاسبية الدولية ومنها: الشركات التابعة للقطاع العام؛ الشركات الخاصة؛ مؤسسات

أخرى وشركات ذات مسؤولية محدودة، شركات أشخاص...الخ

الفرع الثالث: البيئة المحاسبية الدولية

تتميز البيئة المحاسبية الدولية بتنوع كبير، بسبب الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين

دول العالم، حيث يعد أحد أهم أسباب نشأة وتطور المحاسبة الدولية التي تسعى إلى دراسة وفهم

الاختلافات الدولية للمحاسبة عن طريق إدراك التباين بين الأنظمة المحاسبية الدولية وفهم المبادئ

والطرق المحاسبية لكل دولة على حدى، وتقييم أثر الاختلاف في الممارسات المحاسبية على

القوائم المالية¹⁰¹.

إن اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وتباين معايير وأنظمة

المحاسبة بها قد فرض على المجتمع الدولي التوجه نحو التوحيد والتوافق الدولي من أجل جعل

البيئة المحاسبية الدولية بيئة واحدة وتقليل درجة التباين والاختلاف والتنوع فيها، حيث توجد علاقة

متداخلة ومتصلة ومتبادلة التأثير بين مفاهيم التنسيق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية

والتوحيد المحاسبي¹⁰².

المطلب الثالث: تهيئة البيئة المحاسبية لتطبيق النظام المحاسبي المالي

¹⁰¹: محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر، مصر، 2005، ص ص 15-16.

¹⁰²: أمين السيد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 369.

لتطبيق أي نظام يستوجب الأمر تهيئة البيئة لتطبيقه، كذلك هو الأمر بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فقد استوجب تطبيقه وضع مبادئ لتهيئة البيئة الجبائية وكذا المهنيين وحتى البيئة المؤسساتية.

الفرع الأول: مبادئ تهيئة البيئة الجبائية

فيما يلي سنعرض المبادئ المعتمدة لتهيئة البيئة الجبائية لتتماشى والنظام المحاسبي المالي¹⁰³:

1/ مبدأ حيادية الجبائية: حيث يجب إبطال أو تقليص الانعكاسات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي على مستوى المؤسسات، الدولة والادارة الجبائية.

2/ مبدأ البساطة: يجب تقادي أن تكون التطورات والتغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي عند تطبيقه في 2010/01/01 مرافقة لإصدار نصوص معقدة وغير واضحة.

3/ مبدأ المحافظة على الارتباط: بما أن الجبائية ترتكز على المعطيات المحاسبية في تحديد الوعاء الضريبي، بمعنى أن النتيجة المتحصل عليها مصدرها هو النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات والتصحيحات وفقا للنصوص الجبائية، وفي هذا الإطار توجد طريقتين لحل الاختلافات الموجودة بين المحاسبة والجبائية: طريقة المحافظة على الارتباط؛ طريقة عدم الارتباط.

الفرع الثاني: تهيئة المهنيين والممارسين للمحاسبة

وفي هذا المجال فإن حقيقة معايير المحاسبة الدولية المجسدة في اختيار المجلس الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي يستدعي من المهنيين السعي إلى المعرفة الجيدة لهذا النظام

¹⁰³: بن توتة قندوز وحكيم براضية، دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 18-2015، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص 346.

والإلتقان العملي في مجال الممارسات المحاسبية له، أما بالنسبة لمهمة المحاسبة فانه من المهم أن تتجند لهذا الإصلاح وتحضر لهذا التطور حتى تتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية وذلك بالعمل وفق الإجراءات المحددة في العناصر التالية¹⁰⁴:

- فتح المجال أمام مهنة المحاسبة لمنافسة المهنيين الأجانب لاسيما أمام مكاتب المراجعة والاستشارات الكبرى وتمكين هذه الشركات من إمكانية التصديق على الحسابات، لان عولمة المحاسبة هي واحدة من أهم الظواهر التي سوف تمس في السنوات القادمة بالمهنة، والتي تتطلب تحديد الاستراتيجية التي تسمح التكيف مع المحيط الاقتصادي العالمي؛
- 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 كسب عن طريق هذا الأخير تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي؛
- تشجيع التعاون الاستراتيجي بين المهنيين الجزائريين والمحترفين الأجانب.

الفرع الثالث: تهيئة البيئة المؤسسية

يخضع تحضير المؤسسات في العالم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب الحجم ورأس المال والعمال، لمراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلباتها، وفي هذا المجال جاءت خطوة وزارة المالية في التمييز بين المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي وفق ما جاء في محتوى القانون رقم 07-11، أما بالنسبة للمؤسسات المصغرة فهي ملزمة فقط بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة، حيث يحدد القرار (8) الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19/90، المؤسسات الخاضعة لهذا النظام وهذا

¹⁰⁴: زغدار أحمد و سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، العدد 07-2010، جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر، 2010، ص 87.

وفقاً لمحددات مختلفة تتمثل في النشاط الممارس، رقم الأعمال وعدد العمال، ولأكثر تفصيلاً يمكن الرجوع إلى مضمون القانون، كما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي والإفصاح بموجبه، يجب أن يسبقه تدريب مختلف الممارسين والمستعملين للمحاسبة ومخرجاتها سواء داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تقوم في هذا المسعى وزارة المالية بتنظيم ملتقيات، ولكن يخضع ذلك لتدرج زمني ويأخذ مدة من الوقت ويتوقف كذلك على تنظيم المؤسسة ومهارة عناصر الموارد البشرية، إذ أن التدريب ورفع كفاءة مستوى المهنيين هي مهمة كبيرة، يجب أن تكون بالضرورة مبرمجة جيداً من حيث الوقت والمكان والطريقة بمراعاة التدرج الزمني¹⁰⁵.

¹⁰⁵: زغدار أحمد وسفير محمد، المرجع السابق، ص 86.

خلاصة:

مست العولمة كل الاقتصاديات المحلية لدول العالم بتبسيط القواعد العامة المعمول بها، مع محاولة إيجاد نقاط تلاقي بين المعايير المعمول بها محليا وتلك الدولية منها؛ لكن يستوجب الأمر رعاية حكومية تعمل على توفير المؤسسات الضرورية لسوق حر ولضمان مرونة محاولة تدويل المعايير المطبقة على المستوى المحلي.

حيث أن توافق البيئة الوطنية مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية له إيجابيات بالإضافة إلى معوقات وصعوبات تترتب عليهم نتائج وانعكاسات قد تكون إيجابية وقد تكون سلبية إلا أنه الجانب السلبي أكثر ميلاً في البيئات الوطنية التي لم تصل بعد إلى ما وصلت إليه البيئات الدولية المتقدمة؛ لكنه من الضروري ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات، وذلك بوضع معايير محلية تتوافق لحد كبير مع تلك الدولية لضمان تجانس التقارير المالية والقوائم المحاسبية لتوفير خاصية قابلية المقارنة.

الفصل الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية

الفصل الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد:

أكدت معظم الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة الدولية، على وجود اختلافات أساسية بين النظم المحاسبية لدول العالم، معظم هذه الاختلافات نتجت من الشعور بالحاجة إلى أنظمة محاسبية وطنية تعكس احتياجات تلك الدول من المعلومات المطلوبة، والتي هي غالبا ما تختلف من دولة إلى أخرى متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة.

ولقد ترتب عن الاكتساح السريع للشركات المتعددة الجنسيات توسع قاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم وبيئاتهم مما أظهر أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول، وتكون مقروءة ومفهومة ومفيدة لهؤلاء المستخدمين، وحتى يتحقق ذلك، كان لابد من وجود أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، كل هذا أحدث ضغوطا كبيرة على المحاسبة لكي تلبي تلك الاحتياجات.

في ظل موجة الانفتاح على العالم في جميع الميادين، وفي ظل الزخم الذي شهدته صناعات المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، فإن الجزائر وسعيها منها لمسايرة التطورات العالمية سعت بجد نحو الارتقاء بمؤسساتهم وخاصة فيما يتعلق بالجانب المحاسبي، حيث عملت على تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛ لكن لابد من وجود بعض الاختلافات ليطمأن مع البيئة الجزائرية و حتى يكون قابل للتطبيق لذا خصصنا هذا الفصل لمقارنة المرجعية الجزائرية (النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية (معايير الإبلاغ المالي الدولية).

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الإطار المفاهيمي؛
- المبحث الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث بنود القوائم المالية؛
- المبحث الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث تقييم القوائم المالية

المبحث الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي

الدولية من حيث الإطار المفاهيمي

اعتمد النظام المحاسبي المالي في إعداد المعايير المحاسبية المحلية، لكن ما يميز المعايير الدولية هو التغير المستمر بما يتماشى مع التطورات الحاصلة في الساحة الدولية، سنحاول في هذا المبحث مقارنة المرجعية المحاسبية الجزائرية مع المرجعية المحاسبية الدولية من حيث الإطار المفاهيمي، حيث أن الإطار المحاسبي النظري في نظرية المحاسبة يعرف بأنه: مجموعة منظمة من الأهداف والمبادئ الأساسية المتسقة فيما بينها، والتي بفضلها يمكن إصدار معايير متسقة وتحديد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية¹⁰⁶.

المطلب الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي الدولية

من حيث المبادئ المحاسبية

فيما يلي سنحاول المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المبادئ المحاسبية التي نص عليها كل منهما واخترنا فقط التي رأيناها تستوجب المقارنة بما معناها أن أغلب المبادئ الباقية تتشابه إلى حد كبير:

الفرع الأول: مبدأ الأهمية النسبية

لقد حددت المادة 11 من المرسوم 156/08¹⁰⁷ مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها تجاه الكيان وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية، حيث تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها له تأثير على

¹⁰⁶ :Bachagha S, pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché, dar Alhoda, Algérie 2003, p10.

¹⁰⁷ : المرسوم التنفيذي رقم 156-08، المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، ص 11.

القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو هذه البيانات المالية، وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومة نافعة ومفيدة¹⁰⁸؛

أما دولياً وحسب معايير الإبلاغ المالي الدولية ونظراً لأنه من الصعب الإفصاح التام عن كافة المعلومات في المؤسسة صغيرها وكبيرها فإنه ينبغي ترتيب هذه المعلومات تبعاً لأهميتها النسبية للقرار وبالتالي الإفصاح الأهم ثم المهم وهكذا، وبما يفيد أنه يجب أن يتم إدراج المعلومات تبعاً لأهميتها في اتخاذ القرارات ثم يفصح عن الأهم فيها ومن ثم إذا احتاج متخذ القرار بعض المعلومات فإنه في هذه الحالة يسأل عنها خاصة إذا كانت ذات أثر مادي على قراره¹⁰⁹؛

كما تجدر الإشارة أن معايير الإبلاغ المالي الدولية تعتبر الأهمية النسبية محدداً محاسبياً بينما صنفها النظام المحاسبي المالي ضمن المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة.

الفرع الثاني: مبدأ الحيطة والحذر

أشارت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون، ممتلكات أو نتائج الكيان، ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

حيث نجد هذا المبدأ في معايير الإبلاغ المالي الدولية على أنه محدد وليس كمبدأ وينص على أنه عند إعداد القوائم المالية يكون أمام المحاسب عدة قيم تمثل بدائل للبنود التي يمكن أن

¹⁰⁸: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي وقوادي محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011، ص 67.

¹⁰⁹: جمعة حميدات، مراجعة إبراهيم النخالة، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص 20.

توضع في قائمة الدخل و/أو قائمة المركز المالي، وفي هذه الحالة فإنه على المحاسب أن يختار البديل الذي لا يزيد من قيمة تلك البنود،

وهذا المفهوم يعد تطبيقاً لمحدد الحيطة والحذر بمعنى أن يتم الاعتراف بالخسائر والمصاريف المحتملة وعدم الاعتراف بالإيرادات والمكاسب المحتملة، ولعل من أهم التطبيقات المحاسبية على ذلك هو تكوين المخصصات للخسائر المحتملة وللالتزامات الطارئة وتقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل¹¹⁰.

الفرع الثالث: مبدأ التكلفة التاريخية

كما تم النص عليه في النظام المحاسبي المالي فإنه يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات المالية على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية¹¹¹.

حيث تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتتزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي¹¹²:

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛

- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية من قيمة الإسهام؛

¹¹⁰: جمعة حميدات، المرجع السابق، ص 20.

¹¹¹: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي وقوادي محمد، المرجع السابق، ص 67.

¹¹²: المادة 2.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، ص 3.

-بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، نسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة؛

-بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، وتكاليف الإنتاج.

وقد صنفناها معايير الإبلاغ المالي الدولية ضمن أساليب قياس عناصر القوائم المالية؛ فاختصرتها بأنها تعني أن تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

المطلب الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي الدولية

من حيث القوائم المالية و عناصرها

في المطلب الموالي سنتطرق إلى مقارنة الميزانية بقائمة المركز المالي، حساب النتائج بقائمة الدخل وجدول التغير في الأموال الخاصة بقائمة التغير في حقوق الملكية*.

*: كما تجدر الإشارة أن الفرق الظاهر في التسمية يعود لاختلاف المرجعيتين بين الدول القائمة على معايير الإبلاغ المالي الدولية التي مرجعيتها أنجلوسكسونية و الجزائر التي دائما ما تغطي عليها المرجعية الفرانكفونية؛

كما أنه لم يتم تخصيص فرع لمقارنة جدول سيولة الخزينة بقائمة التدفقات النقدية لانعدام الاختلاف بينهما ما عدا التسمية، فالهدف منه هو إعطاء مستخدميه أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال و نظائرها، و أية معلومة حول استخدام السيولة المالية، و كلا المرجعيتين قسمت التدفقات إلى تدفقات عملياتية، تدفقات تمويلية و تدفقات استثمارية، و تعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي، علما أنه تم تخصيص معيار المحاسبة الدولي السابع لإعداد هذه القائمة.

و كذلك الأمر بالنسبة للملاحق التي تبين القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشف المالية، مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم القوائم المالية، و حتى المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المؤسسات المشتركة و الفروع أو الشركة الأم، أو أية معلومات ذات طابع عام تلزم للحصول على صورة صادقة.

الفرع الأول: مقارنة الميزانية بقائمة المركز المالي

تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم؛ وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول¹¹³:

في الأصول: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة، خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

وفي الخصوم: رؤوس الأموال، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

بحيث يتم هذا الترتيب وفقا إلى مدونة الحسابات من الصنف 01 إلى الصنف 05.

حيث يحدد الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الهدف من قائمة المركز المالي وهو تحديد المركز المالي للمؤسسة والذي هو عن العناصر التالية:

الأصول: وتقسم إلى أصول ملموسة، أصول غير ملموسة، أصول بيولوجية، أصول مالية وأصول استخراجية.

الالتزامات: والتي تمثل ديناً حالياً على المؤسسة، وهي واجب أو مسؤولية للعمل وللوفاء بطريقة محددة.

حق الملكية: ويشمل الأموال التي يقدمها المساهمون، الأرباح المحتجزة، والاحتياطات.

الفرع الثاني: مقارنة حساب النتائج بقائمة الدخل

حسب الفقرة 1.230 من القرار السالف الذكر هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة

من طرف المؤسسة خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل؛

¹¹³: المادة 1.220 من القرار المؤرخ في 26 جويلية، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

وعادة ما يتم إعداده وفق طبيعة الأعباء فيشمل المعلومات التالية:

الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الاجمالي للاستغلال، منتجات الأنشطة العادية، المنتجات والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للإهلاكات وخسائر القيم، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛ وتشمل الصنفين 6 و7.

وحسب معايير الإبلاغ المالي الدولية فهي توضح الأداء المالي للمؤسسة والذي يشمل العناصر التالية¹¹⁴:

الدخل: وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات والتي ينشأ عنها زيادة حق الملكية.

المصروفات: وهي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجية أو استنفاد الأصول أو تكبد التزامات والتي ينشأ عنها نقص حق الملكية.

حيث نرى تشابه نوعي بين المرجعيتين.

الفرع الثالث: مقارنة جدول تغير الأموال الخاصة بقائمة حقوق الملكية

حسب المادة 1.250 من القرار السالف الذكر يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحويلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي¹¹⁵:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

¹¹⁴: جمعة حميدات، المرجع السابق، ص 18.

¹¹⁵: المادة 1.250 من القرار المؤرخ في 26 جويلية، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

حيث لا يوجد اختلاف شاسع بين المرجعيتين الفرق الغالب هو في المصطلحات وتسمية العناصر فقط.

وحسب معايير الإبلاغ المالي الدولية تعرض المؤسسة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية: إجمالي الدخل الشامل للفترة، آثار التطبيق الرجعي لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، وأية تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها.

المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي الدولية

من حيث الخصائص النوعية للمعلومة المالية

فيما يلي سنحاول تقديم مقارنة بين خواص المعلومة المالية منها الدلالة/ الملاءمة، المصادقية/ التمثيل الصادق وقابلية المقارنة.

الفرع الأول: خاصية الدلالة/ الملاءمة

تقوم خاصية الملاءمة حسب ما جاء به الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على أنه حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

وتعتبر المعلومات المالية ملائمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما؛ ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمؤسسة في الفترات القادمة وبقدرتها في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة؛ أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية حول التقييمات السابقة¹¹⁶.

من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي فقد نص على المبدأ المحاسبي "الدلالة" والذي هو في جوهره نفسه خاصية الملاءمة التي سبق عرض محتواها حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية؛ فقد كان الاختلاف في المصطلح وفي تصنيفها فقط لكن المضمون هو نفسه.

الفرع الثاني: خاصية المصادقية/ التمثيل الصادق

حسب ما جاء في معايير الإبلاغ المالي الدولية فإنه وحتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورتها. أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة، محايدة وخالية من الأخطاء؛ ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تحقق لأقصى قدر ممكن.

وأما النظام المحاسبي المالي فقد تطرق إلى هذا المفهوم بتعريف المصطلحين التاليين¹¹⁷:

المصادقية: و تعني جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر

والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما

¹¹⁶: جمعة حميدات المرجع السابق، ص 12.

¹¹⁷: الباب الرابع من الملحق 2 للقرار المؤرخ في 26 جويلية، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.

الصورة الصادقة: وهي الهدف الذي تستوفيه الكشوف المالية للكيان، من حيث طبيعتها

ونوعيتها وفي ظل احترام قواعد المحاسبة، ويكون بمقدورها تقديم معلومات مناسبة عن الوضعية

المالية للكيان وأدائه وعن متغيرات وضعيته المالية.

والملاحظ مما سبق أن المرجعيتين متوافقتين لكن المرجعية الدولية جاءت بتقديم مفهوم أكثر

ومبسط للخاصية وبتعبير أدق وأفصح.

الفرع الثالث: خاصية قابلية المقارنة

يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية إمكانية مقارنة

القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو

مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو

المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار و التمويل

وتتبع أداء المؤسسة و مركزها المالي من فترة لأخرى، و إجراء المقارنة بين المؤسسات؛

وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي

الاتساق في تطبيق تلك السياسات¹¹⁸.

وحسب النظام المحاسبي المالي فنوعية المعلومة لما يتم إعدادها و عرضها في ظل احترام

استمرارية الطرق و تسمح لمستخدميها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن و بين الكيانات¹¹⁹؛

فلاحظ أن ما جاء بتعريفه النظام المحاسبي المالي هو اختصار لما دعت إليه المعايير

الدولية.

¹¹⁸: جمعة حميدات المرجع السابق، ص 13.

¹¹⁹: الباب الرابع من الملحق 2 للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

المبحث الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير الإبلاغ المالي

الدولية من حيث بنود القوائم المالية

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية إلى المعايير الدولية، ويظهر ذلك في العديد من مفاهيمه المستنبطة من هذه المعايير خاصة تلك المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لبنود القوائم المالية، وللتأكد مما سبق خصصنا هذا المبحث لمقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث بنود القوائم المالية.

المطلب الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية

من حيث بنود الأصول

سننطلق في المطلب التالي إلى عرض المعايير المتعلقة ببند الأصول (معايير المحاسبة الدولية: 02، 16، 36، 38، 32، 39) مع توضيحها من منظور كل من النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

الفرع الأول: معيار المحاسبة الدولي رقم 02 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 16

-وفقا للمرجعية الدولية وتحديدًا معيار المحاسبة الدولي رقم 02 "المخزون" فإن المخزون يقيم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وتشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي تحملتها المؤسسة في سبيل جلب المخزون ووضعه في حالته ومكانه الحاليين، كما يجب تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة¹²⁰؛

وهذه المعالجة تتوافق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري.

¹²⁰ :Erwin Bakker & others, Interpretation and Application of IFRS Standards, First Edition., John Wiley & Sons , USA, 2017, p137.

وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الممتلكات والمباني والمعدات" يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة، وبعد الاعتراف تختار المؤسسة نموذج القياس إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات¹²¹.

وهذا ما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي غير أن النظام المحاسبي المالي لم يعالج التكاليف المباشرة للأصل مثل تكلفة منافع الموظفين (IAS 19) وكذا التكاليف المؤهلة للرسملة والمنسوبة مباشرة إلى الأصل (IAS23) تكاليف الاقتراض.

الفرع الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم 36 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 38

من خلال نص الفقرات من 7.112 إلى 11.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 نلاحظ أنه لا يوجد فرق بين المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية المحاسبية الدولية وتحديدًا معيار المحاسبة الدولي رقم 36 "الانخفاض في قيمة الأصول"؛ مع العلم أن خسائر القيمة من المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، فهي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني¹²².

ويهدف هذا المعيار إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد، يتم الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة انخفاض القيمة ويوضح هذا المعيار الحالات

¹²¹: Erwin Bakker & others, Interpretation and Application of IFRS Standards, First Edition, 2017 by John Wiley & Sons, USA, 2017, p243.

¹²²: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

التي يمكن فيها للمؤسسة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الاعتراف بتدني قيمتها¹²³.

حيث يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة" إلى وصف معايير

الاعتراف والقياس للأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى، ويمكن هذا المعيار مستخدمي القوائم المالية من معرفة طبيعة وحجم استثمارات المؤسسة في الأصول غير الملموسة. كما يبين المعيار كيفية قياس القيمة الدفترية المسجلة للأصل غير الملموس وتوضيح كيفية معالجة الاطفاءات وخسائر التدني إن وجدت، ويحدد الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص تلك الأصول¹²⁴.

وتؤكد الفقرة 121 من القرار السالف الذكر أنه لا يوجد فرق بين هذا المعيار والنظام المحاسبي المالي.

الفرع الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم 32 و معيار المحاسبة الدولي رقم 39

نلاحظ من خلال ما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم 32 "الأدوات المالية: العرض" * وما جاء في نص الفقرات من 1.122 إلى 2.122 من القرار السالف الذكر، أنه لا يوجد فرق كبير بين المرجعيتين المحاسبيتين الدولية و الجزائرية، فقد أعطيا نفس التعريف للأداة المالية. ويهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كالتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية، ويتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية، إلى أصول

¹²³: WWW.IFRS.ORG/IAS36.

¹²⁴: جمعة حميدات وحسام خدّاش، مراجعة إبراهيم النخالة، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد IACPA، الورقة الثانية-المحاسبة، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013، ص 269.
*: حل محل هذا المعيار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 07.

مالية، مطلوبات مالية أو أدوات حقوق الملكية. وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها. كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية¹²⁵.

- أما بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي رقم 39 " الأدوات المالية: الاعتراف و القياس " * فلا يوجد فرق كبير بينه وبين ما جاء في نص الفقرات 3.122 إلى غاية 9.122 من القرار السالف الذكر؛ حيث تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقاً القيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيّم بالسعر المتوسط للشهر الأخير (وهذا ما لم يتطرق له المرجع الدولي)، وبالتكلفة المستهلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض الحسابات الدائنة التي تصدرها المؤسسة وهذا مطابق تماماً للمرجع الدولي،

و الملاحظ أيضاً النظام المحاسبي المالي يشترط استخدام السعر المتوسط للشهر الأخير في السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة بينما المرجع الدولي لم ير إليها.

المطلب الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي

الدولية من حيث بنود الخصوم

في هذا المطلب سنحاول التطرق إلى معايير محاسبية دولية لها علاقة ببنود الخصوم و هي على التوالي معيار المحاسبة الدولي رقم 12، معيار الإبلاغ المالي رقم 13 و معيار المحاسبة الدولي رقم 33.

الفرع الأول: معيار المحاسبة الدولي رقم 12

¹²⁵: جمعة حميدات وحسام خدّاش، مرجع سابق، ص 358.

*: حل محل هذا المعيار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 09.

حسب ما جاء في نص الفقرة 134 من القرار السالف الذكر فقد اعتمد المرجع الجزائري

على معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" والتي تظهر في خصوم الميزانية

كضرائب مؤجلة وتحديدًا الحسابين ح-133 ود-134؛

حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد كيفية

المحاسبة عن الآثار الحالية والمستقبلية للضريبة¹²⁶:

- الاسترجاع/السداد المستقبلي للمبالغ الدفترية المسجلة كأصول/التزامات والمعترف بها في ميزانية المؤسسة.

- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المعترف بها في القوائم المالية للمؤسسة.

تشمل ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية التي تستند إلى الربح الخاضع

للضريبة، بما في ذلك الضرائب المقطوعة المستحقة على التوزيعات من قبل الكيان المبلّغ عنه.

على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي 12 لا يتعامل مع محاسبة المنح الحكومية وائتمانات

ضريبة الاستثمار، إلا أنه يتعامل مع محاسبة الفروق المؤقتة في مثل هذه المعاملات¹²⁷.

حيث نلاحظ أنه هناك تشابه كبير في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب هذا

المعيار والمرجعية الجزائرية.

الفرع الثاني: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 " القيمة العادلة"¹²⁸ إلى تعريف القيمة العادلة،

¹²⁶: WWW.IFRS.ORG/IAS12.

¹²⁷: Erwin Bakker & others, op cit, p779.

¹²⁸: Ibid, p747.

وضع إطار لقياس القيمة العادلة في معيار واحد وتحديد متطلبات الإفصاح لقياس القيمة العادلة؛ حيث ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات.

بحيث لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي: معاملات الدفع على أساس الأسهم يعالجها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 2، عمليات التأجير يعالجها معيار المحاسبة الدولية رقم 17، المقاييس التي تتشابه مع القيمة العادلة لكنها ليست قيمة عادلة مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 2.

و لا نجد اختلاف كبير بين ما السابق و ما جاء به النظام المحاسبي المالي الذي تطرق للقيمة العادلة في قواعد تقييم بنود القوائم المالية مثلاً في نص الفقرة 1.112، من الفقرة 21.121 إلى 27.121، 5.122، و تسجل في حسابات الخصوم في الحسابين ح/104؛ ح/105.

الفرع الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم 37

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 37 "المخصصات، و الأصول و الالتزامات المحتملة"¹²⁹ إلى تحديد مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات و المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة و ضمان تطبيقها، وكذلك يهدف إلى تنظيم و تحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

حيث تناول النظام المحاسبي المالي في نص الفقرة 121 من القرار السالف الذكر مؤونات المخاطر والأعباء، بحيث أعطى نفس التعريف الذي قدمه المعيار للمؤونة على أنها خصم (دين)

¹²⁹: Salim Alibhai & others, op cit, p419.

استحقاقه أو مبلغه مجهول، عرف الخصم على أنه التزام حالي (قانوني أو ضمني) على عاتق المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية إنهاؤه يكون بخروج موارد متمثلة في مزايا اقتصادية لديها. مع اشتراط أن يكون تقدير الخصم بمصادقية التي من دورها لا تكون مؤونة ويذكر الخصم المحتمل في الملاحق فقط. وأتت فكرة المؤونة من مفهوم الحيطة والحذر الذي يعتبر من المفاهيم الأساسية التي يجب توفرها في الخصائص النوعية لإعداد وعرض التقارير المالية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية، فقد تتكبد المؤسسة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلاً بناء على أحداث معينة ستقع في المستقبل، ولكن هذه المبالغ التي من المحتمل تكبدها ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية.

المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

من حيث بنود النتيجة

سنتطرق في المطلب الموالي إلى تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 18، معيار المحاسبة الدولي رقم 20 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 23.

الفرع الأول: معيار المحاسبة الدولي رقم 18

يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد"¹³⁰ الإيراد بأنه مجموع التدفقات الواردة للمنافع الاقتصادية خلال فترة معينة و التي تنتج من الأنشطة العادية للمؤسسة مما يولد زيادات في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات ملاك المؤسسة. ولا يشمل الإيراد المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى مثل ضريبة المبيعات.

و يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات و تحديد توقيت الاعتراف به سواء كان نتيجة بيع السلعة أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات. ويعترف بالإيراد عندما

¹³⁰ : WWW.IFRS.ORG/IAS18

يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمشروع و أن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة. يحدد هذا المعيار الظروف التي تتحقق فيها هذه المعايير و يتم الاعتراف بالإيراد، كما يقدم إرشادات عملية على تطبيق هذه المعايير.

بينما لم يقدم النظام المحاسبي المالي تعريفا للإيرادات كما سميت في نص القانون "المنتجات"، إلا أنه يتفق مع المرجع الدولي فيما يخص توقيت الاعتراف بالإيرادات يتم حيث الاعتراف بها عندما يكون هناك احتمال تدفق منافع اقتصادية إلى الكيان، وأن هذه يغطيها المنافع يمكن قياسها بصورة صادقة، كما أن المعيار حدد بدقة هذه الإيرادات التي والإيرادات التي لا يغطيها والخاصة بالمعايير المحاسبة الدولية (41/11/28/17) و المعايير الدولية للإبلاغ المالي (09/04) بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية من استخراج المعادن الطبيعية و استرجاع الديون المعدومة، بالإضافة إلى شرح مختلف المصطلحات: الإيرادات والقيمة العادلة، ما يتم الإفصاح عنه وهذا غير موجود في النظام المحاسبي المالي.

لكن حسب نص الفقرتين 2.111 و 3.111 لا يوجد فرق كبير بين المرجعيتين.

الفرع الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم 20

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 20 " محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية" إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية و كيفية الاعتراف به، كما يتطرق المعيار إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية و التي لا يتم نقل أصولها إلى المؤسسة. والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل الموارد مقابل الالتزام، سواء سابق أو مستقبلي، بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمؤسسة، مثل تنظيف تلوث بيئي سببته المؤسسة¹³¹.

حيث نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين هذا المعيار والنظام المحاسبي المالي وهذا ما أكدته نص الفقرة 124 من القرار السالف الذكر، حيث قدم نفس التعريف الذي قدمه المعيار مع اختلاف التسمية

¹³¹: جمعة حميدات وحسام خدّاش، مراجعة إبراهيم النخالة، مرجع سابق، ص 550.

بالمنح الحكومية ولم يذكر المساعدات الحكومية والتي هي إجراء تقوم به الحكومة لتزويد منافع اقتصادية محددة إلى مؤسسة معينة أو مجموعة مؤسسات المؤهلة وفقاً لمجموعة شروط، وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات والتي قد لا تتضمن نقل الأصول للمؤسسة.

الفرع الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم 21

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، وبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير. وعملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وبشكل رئيسي يهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها وتحديد أستم إظهار فروقات الصرف في القوائم المالية¹³².

وحسب نص الفقرة 137 من القرار السالف الذكر اعتمد النظام المحاسبي المالي على المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 حيث يتم تحويل العملية التي تمت بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بسعر الصرف الجاري في تاريخ الإقفال وما نلاحظه أن الشروط التي وضعها النظام المحاسبي المالي هي نفسها الموجودة في المعيار السابق.

المبحث الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ

المالي الدولية من حيث معايير القوائم المالية

اعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد إطار خاص بإعداد وعرض القوائم المالية والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ومعايير أخرى تخص المعالجة المحاسبية للحسابات المدمجة والعمليات المنجزة بصورة مشتركة، وقد خصصنا هذا المبحث للتفصيل في هذا الأمر.

المطلب الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

من حيث معايير إعداد و عرض القوائم المالية و الأحداث اللاحقة

في المطلب الموالي سنقوم بعرض معياري المحاسبة الدوليين رقم 1 و 7 و معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 مع توضيح أهم نقاط التشابه أو الاختلاف بينها و بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: معيار المحاسبة الدولي رقم 01

من خلال ما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"¹³³ نرى أنه يتوافق تماما مع ما نص عليه النظام المحاسبي المالي مع بعض الاختلافات في المصطلحات وهذا راجع لمون النظام المحاسبي المالي مرجعيته فرنكوفونية أما معايير الإبلاغ المالي الدولية مرجعيته أنجلوسكسونية؛

¹³³ : WWW.IFRS.ORG/IAS1

الجدول رقم 04: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث عرض القوائم المالية

النظام المحاسبي المالي	معايير الإبلاغ المالي الدولية
<u>الميزانية:</u> تقدم الميزانية وفق جدول، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية والعناصر غير جارية). ويعتمد هذا التقسيم أساساً على المدة الزمنية لبقاء الأصل أو لاستحقاق الالتزام.	<u>قائمة المركز المالي:</u> تحتفظ المؤسسة بطريقة عرض قائمة المركز المالي وتصنيف البنود، باستثناء أن هناك عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملاءمة أو يقتضي معيار دولي للإبلاغ المالي تغييراً في العرض، كما حددت الحد الأدنى للبنود التي يجب أن تعرض في هذه القائمة، و التمييز بين العناصر المتداولة والعناصر غير المتداولة استناداً لمبدأ السنوية.
<u>حساب النتائج:</u> يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة، كما حدد الحد الأدنى للمعلومات التي يتضمنها، وفي حالة حساب النتائج المدمجة فهو يتطلب معلومات إضافية. كما يتم تصنف فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف.	<u>قائمة الدخل:</u> يعرض مجموعة من البنود المصنفة حسب طبيعتها (بما فيها حصة الدخل الشامل الآخر للمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية)، كما يمكن تصنيف الأعباء حسب وظيفتها لكن يتطلب معلومات إضافية حول طبيعة هذه الاعباء، بما في ذلك مصاريف الاهتلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين.
<u>جدول سيولة الخزينة:</u> تم عرضه بنفس طريقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	<u>قائمة التدفقات النقدية:</u> تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية)، وذلك باستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة.
<u>جدول تغير الأموال الخاصة:</u> يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.	<u>قائمة التغيرات في حقوق الملكية:</u> عكس التغيرات في حقوق الملكية في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية.
<u>ملحق الكشوف المالية:</u> يشمل ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات التي تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.	<u>الإيضاحات:</u> يقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تم اختيارها، والمعلومات الغير معروضة بالقوائم المالية ولكن ضرورية لفهم أي منها، وطالما أن الأمر مجدي فتعرض المؤسسة للملاحظات بطريقة منتظمة وعمل إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية.

المصدر: سعيداني محمد السعيد و رزيقات أبو بكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (دراسة تحليلية تقييمية)، مجلة شعاع الدراسات الاقتصادية، العدد 3/مارس 2018، المركز الجامعي الوشكريسي تيسمسيلت، الجزائر، 2018، ص 265. (بتصرف)

من الجدول السابق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى قائمتين جديدتين هما جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة وهذا لما تكتسبه هتين القائمتين من أهمية تكمن في توفير معلومات مفيدة حول التدفقات النقدية الناشئة عن مختلف أنشطة المؤسسة (التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية)، وكذا أي حركة في رؤوس الأموال في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية.

الفرع الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم 07

حسب ما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية"¹³⁴ فإن هذه القائمة تقدم معلومات حول المقبوضات و المدفوعات النقدية خلال الفترة المالية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية و التمويلية، و توفر معلومات عن سيولة المؤسسة و قدرتها على سداد التزاماتها ودفع توزيعات الأرباح، و كذلك درجة المرونة المالية لدى المؤسسة، حيث عرف المعيار ما يلي:

- الأنشطة التشغيلية: وهي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المؤسسة والأنشطة الأخرى تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية؛

- الأنشطة الاستثمارية: وهي الأنشطة المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية؛

- الأنشطة التمويلية: وهي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة.

كما تساهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المؤسسات لأنها تعزل الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات باعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الاستحقاق.

¹³⁴ : Salim Alibhai & others, Interpretation and Application of IFRS Standards 2018, John Wiley & Sons, USA, 2018, p99.

كما تعطي مؤشر لمبالغ وتوقيت ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبينان العلاقة بين الربح المحاسبي و الربح النقدي، و تبين أسباب الاختلاف بين الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

وهناك طريقتان لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة وغير المباشرة، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين.

من خلال ما سبق ومن خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 نرى أن النظام المحاسبي المالي مطابق تماما لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 فيما يخص قائمة التدفقات النقدية.

الفرع الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم 10

من خلال الفقرة 3.260 * و الفقرة 8.230 من القرار السالف الذكر الصادر في الجريدة الرسمية لـ 25 مارس 2009 نرى أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد على معيار المحاسبة الدولي رقم 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية"¹³⁵ حيث أن عملية إعداد القوائم المالية تحتاج عادة إلى عدة أسابيع أو عدة أشهر بعد نهاية السنة المالية، وقد تحدث وقائع خلال تلك الفترة تؤثر على البيانات الواردة في تلك القوائم، و قد جاء هذا المعيار لبيان المعالجة المحاسبية للملائمة للأحداث المرغوبة و غير المرغوبة التي تقع بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية و قبل تاريخ الموافقة على إصدار القوائم المالية و التي تتعلق بالحسابات و الأرصدة الواجب ظهورها

*: والتي جاء في نصها: " تحتسب النتيجة الأعباء والمتوجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد الكشوف المالية.

وهكذا فإن الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل الأصول والخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية."

¹³⁵ : WWW.IFRS.ORG/IAS10

في قائمة المركز المالي، و تعمل الأحداث اللاحقة على تأكيد أو تغيير احتمالات وقائع أو أحداث كانت قد وقعت خلال السنة المالية السابقة.

كما يهدف المعيار إلى وصف متى يجب أن تعدل المؤسسة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية، الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ اقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية.

حيث ينص المعيار في الفقرة 3 على أن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية معتمدة قانونا للإصدار، وتختلف العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها اعتمادا على الشكل التنظيمي لإدارة المؤسسة والمتطلبات القانونية والاجراءات المتبعة في الاعداد والانتها من القوائم المالية.

المطلب الأول: مقارنة النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

من حيث معايير الحسابات المدمجة

فيما يلي سنتطرق إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية رقم 03، 10 و 12 المتعلقة بالحسابات المدمجة مع مقارنتها بما نص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري.

الفرع الأول: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 "دمج الأعمال"¹³⁶ إلى تعزيز الملاءمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المؤسسة حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية. ويهدف أيضا إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج الأعمال، وكيفية احتساب الشهرة الموجبة والسالبة و تحديد قيمة الحصة غير المسيطرة. كما يبين المعيار الإفصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال.

¹³⁶: WWW.IFRS.ORG/IFRS3

وما نص عليه المعيار متطابق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي في الفقرة 132 من القرار السالف الذكر، فمثلاً جاء في نص الفقرة 14.132: "يتركب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة. فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل و القيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

فارق اقتناء أو 'حسن التفاته' الذي هو عبارة فائض فارق الادماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدمج في فصل خاص من الأصل.

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الادماج الأول بين مختلف مكوناته، يكون من القبول على سبيل التبسيط إدراجه بمبلغه الكامل في باب 'فارق الاقتناء'؛ وهذا متطابق مع ما جاء به المعيار المحاسبي، حيث أن هذا الأخير أكثر تفصيل ووضوح.

الفرع الثاني: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10

حدد معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 "القوائم المالية الموحدة"¹³⁷ مفهوم السيطرة التي أصبحت تمثل القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر بدورها على الإيرادات، كما أن النظام المحاسبي لمالي قد أخذ بنفس الحالات التي تنشأ من خلالها سيطرة أو مراقبة كيان لكيان آخر.

حيث أنه تم إصدار هذا المعيار في شهر مايو 2011 و بدأ سريانه في بداية 2013، و قد حل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "القوائم المالية الموحدة و المنفصلة" (الذي سنرى ما كان قد نص عليه في المطلب الموالي)، حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة لتدرج في

¹³⁷ : WWW.IFRS.ORG/IFRS10

هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم 27 باسم "القوائم المالية المنفصلة" كما حل محل هذا المعيار التفسير رقم 12.

ويهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد و عرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المؤسسة على واحدة أو أكثر من المؤسسات الأخرى، و بالتالي فإن القوائم المالية الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة أو الأم و الشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.

حيث أنه خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة والتي تشمل كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية.

عند إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم اعتبار الشركة الأم والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة، و عليه فإن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للتملك يتم من خلال جمع بنود الإيرادات و المصاريف و الأصول و الالتزامات و باقي بنود القوائم المالية للشركتين الأم و التابعة و اعتبارهما بمثابة شركة واحدة.

وهذا بالطبع يتوافق مع ما جاء في القسم الثاني من الفصل الثالث من الباب الأول للملحق الثاني للنظام المحاسبي المالي في القرار السالف الذكر.

الفرع الثالث: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى"¹³⁸ إلى بيان متطلبات الإفصاح على المؤسسة عرضها عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم: طبيعة حصصها في المؤسسات الأخرى و المخاطر المرتبطة بها، و تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي و أدائها المالي و التدفقات النقدية.

¹³⁸ : WWW.IFRS.ORG/IFRS12

ولتحقيق هذه الأهداف يجب على المؤسسة الإفصاح عن:

- الأحكام والاقتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد (طبيعة حصتها في المؤسسات الأخرى أو الترتيب، ونوع الترتيب المشترك التي تملك فيه حصص ملكية، كونه مؤسسة تابعة أو خاضعة للسيطرة المشتركة أو لها تأثير هام عليه أو أنه عملية خاضعة للسيطرة المشتركة، وأنها تستوفي تعريف المؤسسة الاستثمارية)؛
 - المعلومات حول حصصها في (الشركات التابعة، الترتيبات المشتركة أو الشركات الزميلة، المؤسسات المنظمة غير المسيطر عليها من قبل المؤسسة).
- إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى، فعلى المؤسسة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق ذلك الهدف.

أما المؤسسات التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات هذا المعيار هي المؤسسات التي لها مصالح في أي من الآتي: الشركات التابعة؛ الترتيبات المشتركة؛ الشركات الزميلة؛ بعض أنواع المؤسسات المسيطر عليها و لا يتم تضمينها ضمن القوائم المالية الموحدة مثل (المؤسسات الاستثمارية التي تحاسب عن استثماراتها في الشركات التابعة بموجب المعيار رقم 9 القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل)

وهذا يتفق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي، كما تم الإشارة إليه في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي

الدولية من حيث معايير العمليات المنجزة بصورة مشتركة

في هذا المطلب سنحاول عرض المعايير المتعلقة بالعمليات المنجزة بصورة مشتركة منها معياري المحاسبة الدوليين رقم 27 و 28 و معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 و مقارنة ما نصت عليه و ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: معيار المحاسبة الدولي رقم 27

حسب ما نصت عليه الفقرة رقم 132 من القرار السالف الذكر فقد اعتمد النظام المحاسبي المالي على المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 " القوائم المالية المنفصلة" في تقديم نفس التعريف للسيطرة على أنها قوة التحكم في السياسات التشغيلية والمالية لكيان آخر.

حيث يهدف هذا المعيار¹³⁹ إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للاستثمارات في الشركات التابعة و المشاريع المشتركة و المؤسسات الزميلة عندما تقوم المؤسسة لإعداد بيانات مالية منفصلة.

حيث أن القوائم المالية المنفصلة هي التي تعرضها الشركة الأم أو المستثمر الذي يمارس سيطرة مشتركة أو تأثير هام على جهة مستثمر بها، والتي يتم فيها محاسبة الاستثمارات بسعر التكلفة أو وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 09 "الأدوات المالية".

وهي تلك القوائم المعروضة بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة أو بالإضافة إلى القوائم المالية التي يتم فيها محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة أو المشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية. ولا يتعين إرفاق القوائم المالية المنفصلة بتلك القوائم؛

حيث أن القوائم المالية التي تطبق طريقة حقوق الملكية هي ليست قوائم مالية منفصلة، وعلى نحو مشابه فإن القوائم المالية للمؤسسة التي لا يكون لها شركة تابعة أو مؤسسة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك هي ليست بيانات مالية منفصلة.

و يتم تطبيق هذا المعيار في:

- المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات التابعة، والمؤسسات الخاضعة للسيطرة المشتركة،

و المؤسسات الزميلة عندما تختار الشركة الأم أو تلزمها أنظمة محلية عرض قوائم مالية منفصلة.

¹³⁹ : WWW.IFRS.ORG/IAS27

- لا يحدد المعيار بشكل إلزامي المؤسسات الواجب عليها إعداد قوائم منفصلة، و إنما يطبق على المؤسسات التي تعد قوائم منفصلة تتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

الفرع الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم 28

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة"¹⁴⁰ إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، أما فيما يتعلق بتحديد نوع الترتيبات المشتركة فهي واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 "الترتيبات المشتركة"؛ حيث يجب تطبيق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على شركة أخرى و تسمى شركة زميلة، أو يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة أخرى و تسمى مؤسسات خاضعة للسيطرة المشتركة.

ولقد اعتمد المشرع الجزائري على هذا المعيار مع اختلاف في مصطلحات حيث يصف النظام المحاسبي شكل تملك الكيان لأسهم في كيان آخر بالنفوذ الملحوظ أما المعيار المحاسبي الدولي فيصفه ب: التأثير الهام، كما حددت معايير المحاسبة الدولية شكل التأثير بحسب نسبة التملك و قد قسمها إلى ثلاثة فئات كما يلي:

- تملك لأقل من 20% يعني أن تأثير المستثمر محدود؛
- تملك من 20% إلى 50 % يعني تأثير قوي؛
- تملك أكثر من 50 % يعني سيطرة.

أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد نسبة أكثر من 20 % كما لم يقر بأنه يجب أن تكون أو لا تكون سيطرة مطلقة أو مشتركة، كما أن نسبة التملك هذه قد تعني تأثير قوي أو سيطرة. أما باقي النقاط المعبرة عن النفوذ الملحوظ أو التأثير القوي فيه نفسها بين المرجعيتين و لا اختلاف فيها.

الفرع الثالث: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 " الترتيبات المشتركة" ¹⁴¹ إلى وضع مبادئ التقرير المالي و المحاسبة من قبل المؤسسات التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة المشتركة (الترتيبات المشتركة).

و يبين المعيار مفهوم السيطرة المشتركة و يتطلب من المؤسسة التي تعتبر طرفا في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك التي تشارك به من خلال تقييم حقوقها و التزاماتها و محاسبة هذه الحقوق و الالتزامات وفقا لنوع الترتيب المشترك.

حيث يعرف السيطرة المشتركة على أنها المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليه تعاقديا و توجد فقط عندما تطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة (التشغيلية، المالية والاستراتيجية) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشارك بالسيطرة.

في حين أن النظام المحاسبي المالي اكتفى بتعريف العمليات المنجزة مشتركة و التي أطلق عليها في نص القانون بشركات المساهمة وهذا ما لا نجده في نص المعيار ولكنها موجودة في المعيار المحاسبة الدولي رقم 31 الذي تم إلغائه حيث ينص على أن المساهمة في هذه المؤسسات يجب تسجيلها بطريقة التوحيد أو الاندماج النسبي، الذي يعني مساهمة المشارك بالجزء المناسب لكل أصل ولكل التزام في المؤسسة تحت الرقابة المشتركة؛ وهذا إن دل فهو يدل على أن الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي في الجزائر لم تقم بأي تعديلات على نص القانون

¹⁴¹: WWW.IFRS.ORG/IFRS11

بما يتماشى ومعايير المحاسبة الدولية، فالمشرع تبنى معايير المحاسبة الدولية عند إعداد المشروع في سنة 2004 لم يدخل أي تعديلات رغم أن معايير المحاسبة الدولية تتميز بالتغير المستمر بهدف مسايرة الأحداث والمستجدات الاقتصادية على الساحة الدولية.

خلاصة:

النظام المحاسبي المالي تبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية والتزم بها إلى حد كبير، غير أن ما يمكن ملاحظته أن هذه المعايير الدولية هي معايير سريعة التحديث وفق المستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي؛ وعليه يمكن القول بأنه بعد مرور أكثر من عقد من البدء في تطبيق النظام المحاسبي استوجب الأمر تقييم هذا النظام وتحديثه بما يواكب الركب العالمي؛

عموماً يمكن القول إنه يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية إلا أن جموده وعدم مسابرة لمعايير المحاسبة الدولية يفقد هذا التوافق أهميته ويطرح مشكلة جديدة يجب حلها قبل أن تتطور وتؤدي على إصلاح شامل آخر.

الفصل الرابع: تقييم مدى مواكبة
النظام المحاسبي المالي لمعايير
الإبلاغ المالي الدولية - تحليل نتائج
الاستبيان واختبار الفرضيات -

الفصل الرابع: تقييم مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية - تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات -

تمهيد:

بغية إتمام ما تطرقنا إليه في الجوانب النظرية لهذه الدراسة والإجابة عن الإشكالية الرئيسية واختبار الفرضيات، سنحاول من خلال هذا الفصل القيام بدراسة تقييمية للنظام المحاسبي ومدى مواكبته مع معايير الإبلاغ المالي الدولية،

وعليه قمنا بتوزيع استبيان على عينة من المهتمين بالمجال المحاسبي في الجزائر، حيث من شأن الإجابات عن ذلك الاستبيان إثراء الدراسة وتدعيمها، وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة،

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالاتي:

- الإطار المنهجي للدراسة؛
- تحليل النتائج الإحصائية للدراسة؛
- تحليل النتائج الوصفية للدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

لتدعيم المعلومات التي تم جمعها من خلال الفصول النظرية استوجب الأمر القيام بدراسة تطبيقية من خلال توزيع استبيان على عينة سيتم وصفها في هذا المبحث، وذلك للإجابة عن الأسئلة المطروحة في هذه الدراسة واستخلاص صحة أو نفي الفرضيات التي تم وضعها.

المطلب الأول: منهج الدراسة

يتم اتباع منهج ما بغية تحقيق أهداف الدراسة، حيث يسمح بتحديد أسباب ونتائج لهذه الأخيرة بناءا على أسس وحقائق علمية؛

ولتحقيق أهداف هذا الدراسة قمنا بالاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي، فقد قمنا بوصف الأحداث والظواهر والممارسات محل الدراسة كما هي دون تدخل فيها ومن ثم قمنا بتحليل البيانات والمعلومات* المتحصل عليها ومن ثم استخلصنا نتائج التحليل؛

وذلك كمحاولة لتقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري بين متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية وما تفرضه البيئة المحاسبية الدولية. ولقد اعتمدنا على مجموعتين من البيانات للقيام بالدراسة وهي:

البيانات الأساسية: وهي التي تم جمعها من خلال الجانب الميداني للدراسة من مقابلات شخصية مع ممارسين للمهنة وأكاديميين مختصين في مجال المحاسبة، وكذا البيانات المتحصل عليها من خلال الاستبيان الذي تضمن مجموعة من الأسئلة تساعد على تحقيق أهداف الدراسة، وقد تم معالجة البيانات الخام من خلال تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج spss الإحصائي وكذا قمنا

* : تم التحليل بالاعتماد على برنامج اكسل والبرنامج الاحصائي spss v21.

باستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

البيانات الثانوية: وتمثلت في البيانات التي تم تجميعها من الكتب والمجلات وحتى النصوص التشريعية المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، وقد قمنا بالاطلاع عليها للتعرف على الأسس العلمية الصحيحة للقيام بالدراسة وكذا كمحاولة لمواكبة المستجدات حول موضوع الدراسة لتحقيق أهداف هذه الأخيرة واتمامها كما يجب.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

تعتبر المحاسبة بالنسبة للبعض علم وهم الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة لكونها لها أسس وقواعد وأساليب علمية، بالنسبة للإحصائيات الدقيقة حول عدد الأساتذة الجامعيين فقد تعذر الحصول عليها؛

والمحاسبة تعتبر أيضا مهنة يُنظر إليها من الجانب التقني لكونها عملية تسجيل، ترتيب وتبويب الأحداث المالية وهذه هي نظرة الممتهنين للمحاسبة المتمثلين في المدققين بما فيهم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، مدراء المالية والمحاسبة في مختلف المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري، وكذا الإطارات العاملة في المجالات التي لها علاقة بالمحاسبة كإدارة الضرائب، المجلس الوطني للمحاسبة... الخ، فمن خلال القرار رقم 18 الصادر عن وزارة المالية¹⁴² المحدد لقوائم المهنيين المسجلين بعنوان نشاط 2019، فقد أحصت الجداول المرفقة 323 محافظ حسابات في الجزائر لسنة 2019.

¹⁴² القرار رقم 18 المؤرخ في 2019/01/31 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبية الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2019.

وعليه فقد قمنا باختيار عينة الدراسة بالاعتماد على عينة عشوائية طبقية لأن المجتمع يتميز بوجود تباين بين مفرداته مقسم إلى طبقات لكل منها خصائص ومميزات؛ مع الأخذ بعين الاعتبار الخبرة العلمية والعملية لمفردات العينة لمساعدتنا على تقييم النظام المحاسبي المالي وتحديد مدى مواكبته لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

ونظرا لكون حجم العينة مهم فقد حاولنا توزيع أكبر قدر ممكن من الاستبيانات بالشكلين الورقي والالكتروني*، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة بالاستبيانات الموزعة:

الجدول رقم 05: الإحصائيات الخاصة بالاستبيانات الموزعة

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	215	الاستبيانات الموزعة
26,98%	58	الاستبيانات غير المسترجعة
17,21%	37	الاستبيانات المسترجعة والملغاة
55,81%	120	الاستبيانات المسترجعة والمستعملة

المصدر: من إعداد الطالبة

لقد قمنا بتوزيع الاستبيان بكمية 215 استبيان على المهتمين بالمجال المحاسبي في الجزائر سواء المهنيين كالمحاسبين ومحافظي الحسابات ورؤساء مصالح المحاسبة والمالية عبر الولايات الجزائرية، ويشمل التوزيع عينة من الاكاديميين المتمثلين في أساتذة جامعيين من مختلف جامعات الوطن، و كان توزيع الاستبيان نوعا ما أمرا يتخلله صعوبات عدة نظرا لتزامن عملي على الجانب التطبيقي الذي

* : نظرا لتفشي جائحة كورونا وفرض الحجر الصحي فقد كان صعبا علينا التنقل إلى مكاتب المحاسبة، فقمنا بالتواصل معهم بالهاتف أو بالبريد الالكتروني وحتى عن طريق مواقع التواصل الاجتماعي تطبيقا للبروتوكول الصحي.

يعتمد على الزيارات الميدانية و المقابلات الشخصية مع تفشي فيروس كورونا المستجد، لذلك لم نستطع استرجاع 58 استبيان، حيث أن 37 من الاستبيانات المسترجعة قد قمنا بإلغائها بسبب وجود نقص أو تضارب في الإجابات، ملئها من طرف أشخاص غير مؤهلين، وعدم الجدية في الإجابة على الأسئلة المطروحة فتم إلغاؤها، أو بسبب عدم إعادتها من طرف أفراد العينة في الآجال المحددة رغم حرصنا على استعادتها، فتبقى 120 استبيان مسترجع صالح للاعتماد عليه في دراستنا.

المطلب الثالث: أداة الدراسة

بالنسبة لأداة الدراسة التي اعتمدنا عليها في القيام بالجانب التطبيقي فتمثلت في استبيان سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى مراحل إعداده وتوزيعه مع تبيان هيكله ومعالجته.

تصميم مسودة الاستبيان: بالانطلاق من إشكالية الدراسة وبالا اعتماد على أسس علمية قمنا بإعداد الاستبيان مع الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- ✍ اختيار عبارات أسئلة بسيطة وواضحة ومباشرة لتفادي الغموض وسوء الفهم؛
 - ✍ استعمال لغة سليمة سواء بالعربية أو الفرنسية بالاستعانة بمختصين في المجال؛
 - ✍ ترتيب الأسئلة بما يساعد على تحقيق أهداف الدراسة؛
 - ✍ طبع الاستبيان الورقي على الورق العادي (A4).
- تصميم الاستبيان: بعد إعداد مسودة الاستبيان قمنا بعرضه على من هم أكثر خبرة وتجربة منا لتحكيمة ووضع بعض الملاحظات حول شكله ومحتواه.
- فبالتالي اتخذنا بعض الاجراءات التعديلية تمثلت فيما يلي:
- ✍ إلغاء بعض الأسئلة غير الموضوعية؛

✍ تبسيط الأسئلة المعقدة؛

✍ إدراج أسئلة جديدة تساعد على تحقيق أهداف الدراسة.

توزيع الاستبيان: قمنا بتوزيع الاستبيان على شكله الورقي والالكتروني على المختصين في مجال المحاسبة على عدة طرق منها:

✍ الاتصال المباشر والتسليم اليدوي للاستبيان؛

✍ الارسال عبر البريد الالكتروني؛

✍ زيارة مختلف مكاتب المهنيين؛

✍ زيارة مختلف المؤسسات الوطنية؛

✍ الاستعانة بعون بعض الزملاء لتوزيع الاستبيان.

هيكل الاستبيان: اشتمل الاستبيان على خمسون سؤال مقسمين على أربعة محاور كما يلي:

I/ المحور الأول: يشتمل على خمسة أسئلة تقي بتقديم معلومات شخصية عن عينة الدراسة.

II/ المحور الثاني: ويشمل الأسئلة من 06 إلى 16 بغرض تقييم فهم المهتمين بمجال المحاسبة في الجزائر للنصوص القانونية والتشريعية التي تحكم النظام المحاسبي المالي.

III/ المحور الثالث: ويشمل الأسئلة من 17 إلى 37 لتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

IV/ المحور الرابع: ويشمل الأسئلة من 38 إلى 50 حول تقييم مواكبة النظام المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

وفيما يتعلق بالمقياس الذي اعتمدنا عليه في إعداد الاستبيان فقد كان مقياس ليكرت "LIKERT" الخماسي، حيث يعتبر من أكثر المقاييس شيوعا في هذا المجال، وهو يقوم بإعطاء مفردات العينة مجموعة من الفقرات ويطلب منهم إبداء رأيهم في التعبير عن درجة موافقتهم أو تأييدهم لها وفق

سلم متدرج، كالتالي: (01): لا أوافق بشدة، (02): لا أوافق، (03): محايد، (04): أوافق، (05): أوافق بشدة، وعليه فمتوسط أداة هذا المقياس والذي سيستخدم لغايات اختبار الفرضيات هو

$$3 = (5+4+3+2+1)/5$$

المبحث الثاني: اختبار ثبات الاستبيان ووصف الخصائص الديمغرافية

لعينة الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم التحليل الوصفي والذي شمل مطلبين وهي على التوالي اختبار ثبات الاستبيان والخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

المطلب الأول: اختبار ثبات الاستبيان

من أجل اختبار ثبات الاستبيان، استخدمنا المؤشر الإحصائي (ألفا كرونباخ alpha) cronbach، ويقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

الجدول رقم 06: توزيع معامل ألفا كرونباخ على محاور الاستبيان

معامل ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
0,517	المحور الأول: تقييم فهم النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي (الفقرات من 06 إلى 16)
0,713	المحور الثاني: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (الفقرات من 17 إلى 37)
0,654	المحور الثالث: تقييم مواكبة النظام المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (الفقرات من 38 إلى 50)
0,717	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن معامل ألفا كرونباخ لإجمالي المحاور الثلاث للاستبيان يقدر بـ 0,717 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية جيدة لديها درجة معتبرة من الاعتمادية، مما يشير إلى

علاقة ثبات جيدة بين عبارات الاستبيان، فنسبة تفوق 71% مقبولة من الناحية الإحصائية ومن ناحية أغراض البحث العلمي، وهي نسبة مطمئنة لنجاعة أداة الدراسة*.

المطلب الثاني: وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

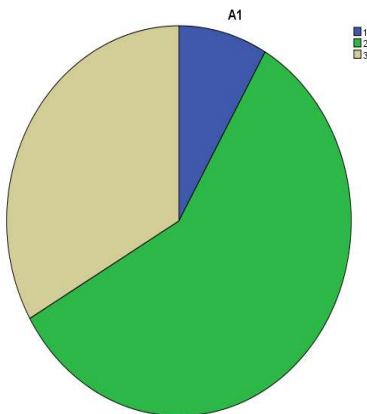
فيما يلي سنقدم النتائج الإحصائية المتحصل عليها والمتعلقة بالخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، ومن ثم تحليلها، حيث اشتملت ما يلي: السن، المهنة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية والتكوين حول النظام المحاسبي المالي.

السن: فيما يلي سنعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن:

الشكل رقم 01: توزيع أفراد عينة الدراسة

الجدول رقم 07: توزيع أفراد عينة الدراسة

حسب متغير السن



حسب متغير السن

الترميز	السن (A1)	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	أقل من 25 سنة	10	8,33%
2	ما بين 25 و 40 سنة	70	58,33%
3	أكثر من 40 سنة	40	33,33%
	المجموع	120	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

يتضح من خلال الجدول والشكل السابقين أن عدد أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 25

* : من الملاحظ من الجدول أن معامل ألفا كرونباخ للمحول الأول والذي قيمته 0,517 وهي نسبة منخفضة، لكنها لديها دلالة بالنسبة لدراستنا وقبلناها لأن هدفنا من هذا المحور هو تقييم ما إذا كان أفراد عينة الدراسة فاهمين للنصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي، والحصول على هذه النسبة يدل على عدم فهمهم الجيد للفقرات المتعلقة بأحكام النظام المحاسبي المالي.

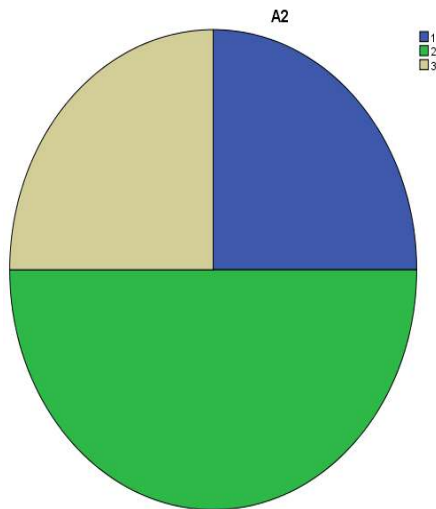
عاماً هو 10 أفراد أي بنسبة 8,33 % من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين يتراوح عمرهم ما بين 25 و 40 سنة هو 70 فرداً أي بنسبة 58,33 % وهو ما يمثل أغلبية العينة، أما الافراد الذين يتجاوز سنهم 40 عاماً فكان عددهم 40 فرداً أي ما يعادل نسبة 33,33 % وهي نسبة معتبرة.

المهنة: فيما يلي سنعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة

الشكل رقم 02: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

الجدول رقم 08: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

متغير المهنة



متغير المهنة

الترميز	المهنة (A2)	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	30	25%
2	محاسب/ محافظ حسابات	60	50%
3	أستاذ جامعي	30	25%
	المجموع	120	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من خلال الجدول والشكل السابقين نرى أن نصف المستجوبين محاسبين ومحافظي حسابات بنسبة 50% من إجمال العينة أما ما تبقى منها فهو مقسّم بالتساوي بين رؤساء مصلحة المحاسبة والمالية وأساتذة جامعيين بنسبة 25%.

المؤهل العلمي: فيما يلي سنعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

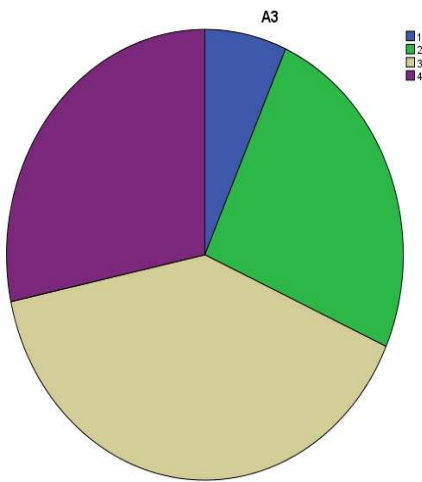
الجدول رقم 09: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

الشكل رقم 03: توزيع أفراد عينة الدراسة

متغير المؤهل العلمي

الترميز	المهنة (A3)	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	شهادة مهنية	8	6,67%
2	ليسانس	30	25%
3	ماستر / ماجستير	48	40%
4	دكتوراه	34	28,33%
	المجموع	120	100%

متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من خلال الجدول والشكل السابقين أن نلاحظ بأن المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة مرتفع، حيث أنه 40% منها يحملون شهادة ماستر / ماجستير بالإضافة إلى 28,33% يحملون شهادة دكتوراه وبعدها مباشرة شهادة ليسانس بـ 25% وبقي 8 أفراد بنسبة 6,67% يحملون شهادة مهنية في المحاسبة.

الخبرة المهنية: فيما يلي سنعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

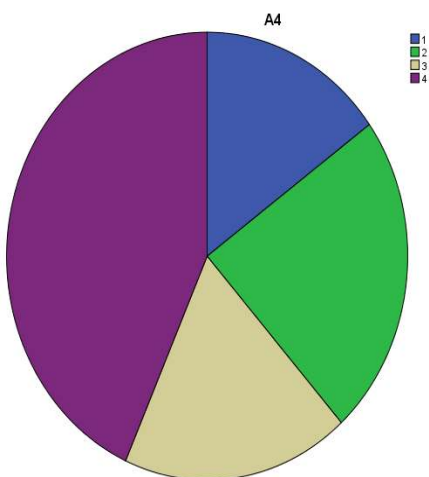
الجدول رقم 10: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

الشكل رقم 04: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

متغير الخبرة المهنية

الترميز	الخبرة المهنية (A4)	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	أقل من سنتين	18	15%
2	ما بين 2-5 سنوات	28	23,33%
3	ما بين 5-10 سنوات	22	18,33%
4	أكثر من 10 سنوات	52	43,34%
	المجموع	120	100%

متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

الملاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين الذي يشمل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 43,34% لديهم أكثر من 10 سنوات خبرة في المجال المحاسبي بينما ما نسبته 41,66% تتراوح خبرتهم بين 2 و 10 سنوات والباقي 18 فرد فقط لديهم خبرة أقل من سنتين بنسبة 15%.

التكوين حول النظام المحاسبي المالي: فيما يلي سنعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير

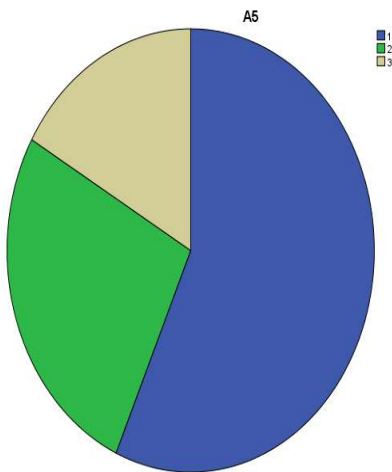
التكوين حول النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم 11: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

الشكل رقم 04: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

متغير التكوين حول النظام المحاسبي المالي

متغير التكوين حول النظام المحاسبي المالي



الترميز	التكوين حول النظام المحاسبي المالي (A5)	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	الجامعة	68	56,67%
2	المؤسسة	32	26,67%
3	مدرسة تكوين	20	16,66%
	المجموع	120	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من الجدول والشكل السابقين يمكننا القول بأن أغلب المستجوبين تحصلوا على تكوين حول النظام المحاسبي المالي في الجامعة بنسبة 56,67% و 26,67% منهم تكفلت مؤسساتهم بذلك، أما باقي العينة أي ما يعادل 20 فرد بنسبة 16,66% تحصلوا عليه في مؤسسة تكوين.

المبحث الثالث: تحليل النتائج الوصفية والإحصائية للدراسة

سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين نتطرق فيهما أولاً إلى تحليل النتائج الوصفية للدراسة ومن ثم إلى تحليل النتائج الإحصائية لها.

المطلب الأول: تحليل النتائج الوصفية للدراسة

يشتمل الاستبيان المتعلق بالدراسة التقييمية للنظام المحاسبي المالي على 45 فقرة مقسمة على ثلاثة محاور؛ حيث استخدمنا في تحليل المغطيات المتحصل عليها على مقياس ليكرت الخماسي الذي يعمل على أساس أن طول خلاياه معيار للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحاور الثلاث، حيث يتم حساب المدى كما يلي: $5-1=4$ ، و من ثم يتم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي $5 \div 4 = 0,80$ ، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، ومن خلال الجدول التالي سنوضح طول الخلايا:

الجدول رقم 12: طول خلايا مقياس ليكرت

طول خلايا مقياس ليكرت	درجة الموافقة	درجة الارتفاع	درجة السهولة
متوسط 1-1,80	غير موافق بشدة	منخفضة جداً	صعبة جداً
متوسط 1,81-2,60	غير موافق	منخفضة	صعبة
متوسط 2,61-3,40	محايد	قليلة الارتفاع	قليلة السهولة
متوسط 3,41-4,20	موافق	مرتفعة	سهلة
متوسط 4,21-5	موافق بشدة	مرتفعة جداً	سهلة جداً

المصدر: من إعداد الطالبة

المحور الأول تقييم فهم النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي

سنقوم فيما يلي بعرض المعلومات الوصفية لدرجة فهم النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي من خلال عرض مجموعة من الجداول لوصف المعلومات حول الفقرات التي تضمنها هذا المحور من الاستبيان يليها تعليق على هذه المعلومات الوصفية المتحصل عليها بعد إدخالها في البرنامج الإحصائي SPSS وقمنا بتحليلها بالاستعانة به ومعالج الجداول EXCEL:

الجدول رقم 13: معلومات وصفية للفقرة السادسة

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
6-الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي صريح وكامل.	0	-	2	0,02	10	0,08	96	0,80	0,259	2	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من الجدول السابق نجد أنه حسب الفقرة السادسة من الاستبيان نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يرون أن النظام المحاسبي المالي غير صريح وغير كامل بنسبة 90%، حيث تم تسجيل متوسط حسابي بقيمة 2 مما يؤكد أم الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة هو عدم الموافقة عليها، وقد تم تسجيل انحراف معياري * 0,259 وهو نسبة جيدة تدل على عدم تشتت إجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 14: معلومات وصفية للفقرة السابعة

* : يعبر الانحراف المعياري عن تشتت إجابات أفراد العينة عن الإجابة المحددة باستعمال المتوسط الحسابي، وبما أن طول الفئة في مقياس ليكرت الخماسي هي 0,8، فإن الانحراف المعياري يعتبر كبيراً إذا كان أكبر 0,8.

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
7-مبدأ المصادقية يعني استيفاء المحاسبة على التزامات النظام، المصادقية والشفافية لمسك المعلومات التي يتم معالجتها ورقابتها وعرضها وتبليغها.	26	21,67	73	60,83	10	8,33	11	9,17	0	-	4	0,670	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

بالنسبة للفقرة السابعة التي تتضمن تعريف مبدأ المصادقية حسب النظام المحاسبي المالي فنلاحظ أن 60,83% من أفراد العينة موافقون عليه و 21,67% موافقون بشدة، وتبعاً للمتوسط الحسابي الذي قدره 4 فهو يعبر عن كون الاتجاه اعام للعينة كان موافقا، كما أن الانحراف المعياري 0,670 يدعم التحليل المقدم للمتوسط الحسابي.

الجدول رقم 15: معلومات وصفية للفقرتين الثامنة والتاسعة

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
8-يجب أن تحترم المحاسبة الممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي الإجراءات الجبائية المعمول بها.	43	35,83	66	55,00	6	5,00	1	0,83	4	3,33	4	0,739	موافق
9-يجب أن تسمح المحاسبة الممسوكة عن طريق نظام إعلام آلي	41	34,17	66	55,00	11	9,17	2	1,67	0	-	4	0,457	موافق

													إعادة تكوين عناصر الحسابات والقوائم والمعلومات على أساس الوثائق الثبوتية.
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

كما بالنسبة للفقرتين **الثامنة** و**التاسعة** المتعلقةتين بأحكام النظام المحاسبي المالي الخاصة باستعمال أنظمة الإعلام الآلي فـ55% من أفراد العينة أجابوا بالموافقة في كلا الفقرتين وحوالي 35% أجابوا بالموافقة بشدة، بينما ما يتراوح بين 5% و10% من أفراد العينة رأبهم محايد حول هذا الموضوع، ما يعني أن أغلبية أفراد العينة فاهمون جيدا لنص هاتين الفقرتين، والمتوسط الحسابي المقدّر بـ 4 يؤكد أن الاتجاه العام لعينة الدراسة كان موافقا، مع الأخذ بعين الاعتبار الانحراف المعياري 0,739 و0,457 على التوالي يدل على عدم تشتت إجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 16: معلومات وصفية للفقرة العاشرة

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
10-مدة السنة المالية المحاسبية اثنتا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، ولا يمكن أن يكون غير ذلك.	34	28,33	46	38,33	0	-	29	24,17	11	9,17	4	1,865	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

بالنسبة للفقرة **العاشرة** التي نصها أن "مدة السنة المحاسبية اثنتا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، ولا يمكن أن يكون غير ذلك"، فقد أجاب أغلب أفراد العينة بالموافقة على نص هذه الفقرة بمتوسط حسابي قدر بـ 4 وكان التشتت كبيرا على هذه الإجابة بانحراف معياري قدر بـ

1,865 عاد ذلك لأن 24,17% من أفراد العينة أجابوا بغير موافق و 9,17% أجابوا بغير موافق بشدة، وهذا التضارب في الإجابات عائد لعدم الفهم الجيد لفحوى هذه الفقرة، حيث أنه وحسب المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 110-2009¹⁴³: "مدة السنة المالية المحاسبية اثنتا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية.

غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثنتي عشر (12) شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها."

الجدول رقم 17: معلومات وصفية للفقرة الحادية عشر

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
11-إعداد وعرض القوائم المدمجة يكون على عاتق كل المجمع.	26	21,67	58	48,33	5	4,17	11	9,17	20	16,67	4	1,882	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

فيما يخص الفقرة الحادية عشر والتي تنص على أن إعداد وعرض القوائم المدمجة يكون على عاتق كل المجمع، فقد تعمدنا صياغتها كذلك حيث أنه من المفروض أن الذي يقوم بإعداد وعرض القوائم المالية المدمجة هو الشركة الأم وليس كل المجمع، في حين أن

¹⁴³ : المرسوم التنفيذي رقم 110-2009 المؤرخ في 7 أبريل سنة 2009، الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

أغلب الإجابات تمحورت حول الموافقة وكان المتوسط الحسابي 4 لكن هذا لا يمنع أنه يوجد بعض أفراد العينة أجابوا بعدم الموافقة وهو الصحيح وذلك مما أدى إلى وصول الانحراف المعياري إلى 1,882.

الجدول رقم 18: معلومات وصفية للفقرة الثانية عشر

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
12- يتم تقييم عناصر القوائم المالية بالتكلفة التاريخية حيث يتم مراجعتها بالقيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز أو القيمة المحيطة.	47	39,17	51	42,50	5	4,17	14	11,67	3	2,50	4	1,133	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

بالنسبة للفقرة الثانية عشر فقد أجاب 42,50% بموافق و 39,17% بموافق بشدة لكن 11,67% أجابوا بغير موافق حيث كان الاتجاه العام للعينة هو موافق بمتوسط حسابي قدره 4 لكن تشتت الإجابات سبب انحراف معياري قدره 1,133، لأن 5 أفراد من أصل 120 أجابوا بكونهم محايدون حول هذه الفقرة و 3 أفراد بمعدل 2,5% غير موافقون بشدة.

الجدول رقم 19: معلومات وصفية للفترتين الثالثة عشر والرابعة عشر

نص الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
-----------	------------	-------	-------	-----------	----------------	-----------------	-------------------	---------------

العينة			%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
موافق	1,052	4	4,17	5	9,17	11	19,17	23	47,50	57	20,00	24	13-فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها.
موافق	0,991	4	2,50	3	10,83	13	19,17	23	46,67	56	20,83	25	14-تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

فيما يتعلق بالفقرتين الثالثة عشر والرابعة عشر فكلاهما يتعلق بالضرائب المؤجلة

فكانت الإجابات عنها 47,50% و 46,67% بالموافقة على التوالي حيث قدر المتوسط الحسابي

ب 4، لكن حوالي 10% من الإجابات في كل فقرة كانت بعدم الموافقة ما سبب انحراف معياري

قدره 1,052 و 0,991 على التوالي؛ و 23 فرد من أفراد العينة أجابوا بالحياد وكانت نسبتهم

19,17%، لكن على العموم يبقى الاتجاه العام للعينة هو الموافقة، بالرغم من أن 5 أفراد أجابوا

بغير موافق على الفقرة الثالثة عشر و 3 أفراد كانوا غير موافقين أيضا على الفقرة الرابعة عشر

الجدول رقم 20: معلومات وصفية للفقرتين الخامسة عشر والسادسة عشر

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
15-تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.	24	20,00	61	50,83	14	11,67	12	10,00	9	7,50	4	1,286	موافق
16-العقار الموظف يكون موجه للإيجار و/أو تتمين رأس المال.	16	13,33	64	53,33	31	25,83	5	4,17	4	3,33	4	0,770	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

كما أما بالنسبة للفترتين الخامسة عشر و السادسة عشر فقد أجاب عنها أكثر من 60% من أفراد العينة بالإيجاب بمتوسط حسابي قدره 4، لكن كان هناك اختلاف في فهم العبارة الخامسة عشر مما سبب تشتت في إجابات أفراد العينة مما حقق انحراف معياري قدر بـ 1,286، وأما بالنسبة للعبارة السادسة عشر فقد اتفق أغلب المجيبين عليها مما قدّم انحراف بسيط أقل من 0,8 وهو 0,770.

المحور الثاني تقييم تطبيق تحكم النظام المحاسبي المالي:

سنقوم فيما يلي بعرض المعلومات الوصفية لدرجة تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال

عرض مجموعة من الجداول لوصف المعلومات حول الفقرات التي تضمنها هذا المحور من الاستبيان يليها تعليق على هذه المعلومات الوصفية المتحصل عليها بعد إدخالها في البرنامج الاحصائي SPSS وقمنا بتحليلها بالاستعانة به ومعالج الجداول EXCEL:

الجدول رقم 21: معلومات وصفية للفقرة السابعة عشر

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
17-القواعد العامة للتقييم مطبقة بصفة كاملة.	0	-	1	0,83	8	6,67	64	53,33	47	39,17	2	0,400	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

تتص الفقرة السابعة عشر على أن القواعد العامة للتقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري مطبقة بصفة كاملة، وهي التي أجاب 53,33% من أفراد العينة عليها بعدم الموافقة و 39,17% بعدم الموافقة بشدة مما سبب أن يكون الاتجاه العام للعينة هو غير موافق بمتوسط حسابي قيمته 2، والاتفاق كان واضحا وكبيرا بين أفراد العينة مما جعل الانحراف المعياري بقيمة 0,4*، على الرغم من كون تقريب 7% من أفراد العينة لم يكونوا واثقين من صحة الفقرة حيث أجابوا بالمحايدة، لكن ولا فرد اعتقد بصحة الفقرة.

الجدول رقم 22: معلومات وصفية للفقرات الثامنة عشر، التاسعة عشر والعشرون

* : ذلك ما يؤكد نتائج المحور الأول ويعطينا العلاقة السببية التالية: بما أن المهتمين بالمحاسبة في الجزائر غير فاهمين للنصوص التي تحكم المحاسبة وجاء بها النظام المحاسبي المالي بصفة كاملة منها النصوص التي تضمنها المحور الأول من الاستبيان فبالطبع التطبيق لهذه الأحكام لن يكون بصفة كاملة وواضحة، فمن أول الخطوات المرجح القيام بها لمراجعة النظام المحاسبي المالي وإعادة إصلاحه هي بتكوين المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول النظام المحاسبي المالي وتبسيط مفاهيم هذا الأخير بما يتناسب مع البيئة الجزائرية.

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
18-تقوم المؤسسات الجزائرية بتسجيل التثبيت المتحصل عليه في إطار عقد إيجار تمويلي ضمن دفاتر المستأجر تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.	42	35,00	56	46,67	13	10,83	7	5,83	2	1,67	4	0,843	موافق
19-تمسك المؤسسات الجزائرية المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.	84	70,00	27	22,50	2	1,67	4	3,33	3	2,50	5	0,788	موافق بشدة
20-المادة 17 من القانون 11-07 محترمة ومطبقة (حيث تنص على أنه يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يسند إليها).	69	57,50	32	26,67	11	9,17	8	6,67	0	-	5	0,818	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

وفيما يخص الفقرات الثامنة عشر، التاسعة عشر والعشرون فالاتجاه العام للعينة

حولها كان بين موافق وموافق بشدة بمتوسط حسابي 4، 5 و 5 على التوالي مع تشتت طفيف

بانحراف يتراوح حوالي 0,8، ما يشير إلى أن أغلبية المؤسسات الجزائرية تطبق مبدأ أسبقية الواقع

الاقتصادي على الشكل القانوني وأنها تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية مع احترام المادة 17

التي تنص على ضرورة تحديد مصدر كل معلومة مسجلة محاسبيا واسنادها بمرجع وثيقة ثبوتية.

✍ لكن بالنسبة للفقرة الثامنة عشر هناك 13 فرد محايد و 7 غير موافقون و 2 غير

موافقون بشدة مما يدل على وجود بعض المخالفين لهذا المبدأ نظرا لجهلهم به أو عدم إمكانية

تحقيقه في مجال نشاط مؤسستهم؛

✍ ومما أثارنا أكثر هو إجابة حوالي 6% من أفراد العينة المتكونة من 120 فرد أن

المؤسسات الجزائرية لا تمسك محاسبتها المالية بالعملة الوطنية وذلك ما جاء في الفقرة التاسعة

عشر؛

✍ كما تدل المعلومات المحصلة حول الفقرة العشرون أنه هناك حوالي 18 % من

الأفراد الذين وزعنا عليهم الاستبيان يا إما لا يجمعون الوثائق المحاسبية التبريرية للعمليات

المحاسبية التي يسجلونها أو أنهم لا يعلمون حول إلزامية ومدى تطبيق ذاك.

الجدول رقم 23: معلومات وصفية للفقرة الحادية والعشرون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
21-تمسك كل المؤسسات الجزائرية الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الكبير ودفتر الجرد).	60	50,00	41	34,17	0	-	16	13,33	3	2,50	4,5	0,244	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

تتص الفقرة الحادية والعشرون على أن كل المؤسسات الجزائرية تطبق المادة التي

تتص على أنه يجب عليها أن تمسك الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الكبير ودفتر الجرد)، وذلك بشهادة 50% من أفراد العينة الذين وافقوا بشدة و34,17% وافقوا أيضا مما حقق متوسط حسابي 4,5 مع عدم وجود تشتت في الإجابات بانحراف طفيف جدا قدره 0,244؛ وذلك سببه إجابة 13,33% من أفراد العينة بعدم الموافقة و2,5% منهم كانوا غير موافقين بشدة، في أنه لم يكن ولا واحد من أفراد العينة المئة وعشرون محايدون لما نصت عليه الفقرة الحادية والعشرين.

الجدول رقم 24: معلومات وصفية للفقرة الثانية والعشرون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
22- البرامج المعلوماتية المستعلة في المعالجة المحاسبية مطابقة للتعليمات التي جاء بها النظام (خاصة المرسوم التنفيذي	23	19,17	54	45,00	21	17,50	22	18,33	0	-	4	0.986	موافق

* : مما نرجحه بالنسبة لهذه النقطة هو أنه وبما أننا (الجزائر) نصنف إلى مجموعة الدول الفرنكوفونية فالجزائر

تحكمها القوانين والتشريعات على عكس الدول الأنجلوسكسونية التي تحكمها الأعراف والعادات، فتطبيق مثل هذه

الأحكام عائد لكونها جاءت بقانون رادع يعاقب من يخالفه حيث تسمى هذه الدفاتر أيضا بـ "الدفاتر القانونية".

													رقم 2009-
													110).

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

الفقرة الثانية والعشرون تتعلق بتطبيق المرسوم التنفيذي رقم 110-2009 المتعلق

ببرامج المعلوماتية المستعملة في المعالجة المحاسبية، ف 17,50% من أفراد العينة كانوا محايدون حول هذا الموضوع، 45% موافقون وأكثر من 19% موافقون بشدة، لكن 18,33% غير موافقون أي 22 فرد، ما سبب انحراف قدره 0,986، كان السبب أيضا هو 21 فرد الذين كانوا محايدين؛ ورغم ذلك فالالاتجاه العام للعينة موافق بمتوسط حسابي قدره 4، الأمر الذي يدل على تطبيق هذا الأمر.

الجدول رقم 25: معلومات وصفية للفقرة الثالثة والعشرون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
23-شكل القوائم المالية محترم تماما كما جاء في النظام المحاسبي المالي.	19	15,83	51	42,50	13	10,83	36	30,00	1	0,83	4	1,221	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

بالنسبة للفقرة الثالثة والعشرون فـ 42,50% من أفراد العينة أجابوا بموافق و30%

أجابوا بغير موافق مما خلق انحراف معياري قدره 1,221، وكذا 13 فرد من أصل 120 فرد أجابوا بمحايد، ومع ذلك يبقى الاتجاه العام للعينة "موافق" بمتوسط حسابي قدره 4، خاصة و15,83% من أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة.

الجدول رقم 26: معلومات وصفية للفقرة الرابعة والعشرون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
24-نادرا ما يتم استعمال ملحق القوائم المالية.	57	47,50	58	48,33	3	2,50	2	1,67	0	-	4	0,396	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

فيما يتعلق بالفقرة الرابعة والعشرون فإجابات أفراد العينة حولها يؤكد أنه نادرا ما

يتم استعمال ملحق القوائم المالية في وسط المؤسسات الجزائرية فأكثر من 110 أفراد من أصل

120 أجابوا بالموافقة بينما لم يوافق فردين فقط، وهناك 3 أفراد كانوا محايدين حيال هذه الفقرة مما

حقّق متوسط حسابي قدره 4 وانحراف معياري قدره 0,396 ما يدعم التحليل المقدم للمتوسط الحسابي.

الجدول رقم 27: معلومات وصفية للفقرة الخامسة والعشرون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
25- يتم التغيير في التقديرات والطرق المحاسبية كلما كان ذلك ضروريا للحصول على معلومة موثوقة أكثر.	35	29,17	53	44,17	16	13,33	13	10,83	3	2,50	4	1,075	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

الفقرة الخامسة والعشرون تضمنت الحديث عن تطبيق التغيير في التقديرات وهو

أمر اختلف عليه قليلا أفراد العينة مما سبب انحراف ب 1,075 ومع ذلك فقد تركز الاتجاه

العام للعينة حول الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4؛ حيث أنه أكثر من 60% منهم قد أجابوا

بالموافقة والموافقة بشدة بينما حوالي 13% كانوا غير مؤيدين لهذه الفقرة مع كون أكثر من 13%

محايدون حيال هذا الموضوع.

الجدول رقم 28: معلومات وصفية للفقرة السادسة والعشرون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
26- تمّ الشروع في التطبيق الفعلي أحكام القانون 07-11 منذ بداية سريان	0	-	0	-	4	3,33	70	58,33	46	38,33	2	0,297	غير موافق

													مفعوله (أول يناير سنة 2010) على مستوى كل المؤسسات الجزائرية.
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

بالنسبة للفقرة السادسة والعشرون فتجزم إجابات أفراد العينة حولها على عدم الشروع في تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي بداية سريان مفعوله 2010/1/1 بأغلبية ساحقة مما جعل الاتجاه العام للعينة غير موافق بمتوسط حسابي 2 وانحراف معياري صغير قدره 0,297، وبالرغم من ذلك فإن الإجابات حول الفقرة السابعة والعشرون تركزت حول الموافقة على أنه يعود المهتمين بالمحاسبة في الجزائر إلى أحكام النظام المحاسبي المالي لحل المشاكل المتعرض لها محاسبيا، مع انحراف مقبول بـ 0,767 فلقد أجاب 56,67% بالموافقة و18,33% أجابوا بموافق بشدة، بينما 19 من أصل 120 فرد كانوا محايدين كان الاتجاه العام للعينة موافق بمتوسط حسابي قدره 4؛ مع كون أقل من 10% من أفراد العينة قد رفضوا الموافقة على هذه الفقرة؛ سنعرض جدولها فيما يلي:

الجدول رقم 29: معلومات وصفية للفقرة السابعة والعشرون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
27-يعود المهتمين بالمحاسبة (الأكاديميين والمهنيين) إلى	22	18,33	68	56,67	19	15,83	9	7,50	2	1,67	4	0,767	موافق

													احكام القانون 11-07 كلما اعترضتهم مشكلة محاسبية.
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

الجدول رقم 30: معلومات وصفية لل فقرات الثامنة والعشرون، التاسعة والعشرون والثلاثون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
28- تراعي المؤسسات الجزائرية المصطلحات والمبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي.	21	17,50	38	31,67	8	6,67	49	40,83	4	3,33	3	1,534	محايد
29- لا تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه.	27	22,50	51	42,50	31	25,83	8	6,67	3	2,50	4	0,924	موافق
30- عادة ما تختار المؤسسة الطريقة المحاسبية لاهتلاك أصولها التي تناسبها دون حدوث مشاكل مع مصلحة الضرائب.	36	30,00	40	33,33	10	8,33	32	26,67	2	1,67	4	1,478	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

✍ فيما يخص الفقرة الثامنة والعشرون، التاسعة والعشرون والثلاثون* فقد كانت الإجابة عنها متضاربة فكل انحرافات المعيارية أكبر من 0,8 وبالنسبة لمتوسطاتها الحسابية فتراوحت بين الحياد والقبول بقيمة 3، 4 و 4 على التوالي.

✍ فبالنسبة للفقرة الثامنة والعشرون والتي أجاب تقريبا نصف أفراد العينة بالموافقة أو بالموافقة بشدة عليها بينما أق من 45% لم يوافقوا ليبقى أكثر من 6% منهم محايدون، مما خلق الانحراف المعياري الذي تجاوز 1,5؛

✍ أما بالنسبة للفقرة التاسعة والعشرون فإنه أكثر من 65% موافقون أو موافقون بشدة حيالها بينما أكثر من ربع أفراد العينة محايدون أو لا يملكون فكرة عن مدى تطبيق ما نصّت عليه هذه الفقرة؛

✍ وفيما يخص الفقرة الثلاثون التي تضمنت الحديث عن الطريقة المحاسبية لاهتلاك الأصول الأمر الذي يعتبر حساسا خاصة في التعاملات مع مصلحة الضرائب والتي لا تقبل عند التصريح برقم الأعمال الجبائي إلا بطريقة الاهتلاك-القسط الثابت، فأكثر من 60% من أفراد العينة أكدوا على أن المؤسسات الجزائرية تختار طريقة الاهتلاك التي لا تتسبب لها في مشاكل مع مصلحة الضرائب.

* : نتائج الإجابة عن هذه الفقرة التي تتحدث عن كون المؤسسات الجزائرية تختار طريقة الاهتلاك التي تتقاضي بها حدوث مشاكل مع مصلحة الضرائب، يؤكد التحليل الذي قمنا به حول الفقرة الحادية والعشرون عن كون الجزائر دولة فرنكوفونية تتبع القوانين والتشريعات وتتقاضي التشابك مع السلطات التشريعية.

الجدول رقم 31: معلومات وصفية لفقرة الحادية والثلاثون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
31-تقوم المؤسسات الفلاحية بتقييم أصولها البيولوجية وفقا للفقرة 19.121من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، (التي جاء في نصها: يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي هذه الحالة يتم تقييم الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيم)	6	5,00	46	38,33	43	35,83	20	16,67	5	4,17	3	0,869	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

الفقرة الحادية والثلاثون تتحدث عن تقييم الأصول البيولوجية، تمحورت إجابات

أفراد العينة عنها حول الحياد مما يدل على عدم تطبيقها من طرف المؤسسات الفلاحية*.

حيث أن أكثر من 35% كانوا محايدين حيال هذا الموضوع ولم يعرفوا صحة

تطبيق المؤسسات التي يكون شكل نشاطها فلاحي لتقييم أصولها البيولوجية حسب الفقرة

121.19 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، بينما 46 فرد من أصل 120 وافقوا و 6 أفراد

* : الأرجح أن عدم التطبيق لهذه المادة يعود لصعوبة تقييم الأصول البيولوجية في البيئة الجزائرية ناهيك عن إعادة تقييمها دوريا.

وافقوا بشدة بينما حوالي 20 % من أفراد العينة جزموا على عدم الموافقة على كون المؤسسات الفلاحية الجزائرية لا تطبق نص هذه الفقرة.

الجدول رقم 32: معلومات وصفية للفقرة الثانية والثلاثون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
32-البورصة الجزائرية كفيلة بتسعير السندات بقيمتها التفاوضية المحتملة، حيث يتم تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.	0	-	1	0,83	21	17,50	66	55,00	32	26,67	2	0,473	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

بالنسبة للفقرة الثانية والثلاثون فإن أغلب أفراد العينة اتفقوا على عدم الموافقة

وعدم الموافقة بشدة على كون البورصة الجزائرية كفيلة بتسعير السندات بقيمتها التفاوضية

وبمتوسط حسابي 2 والملاحظ أيضا أنه لا يوجد تشتت في الإجابات بانحراف معياري قدره

0,473.

الجدول رقم 33: معلومات وصفية للفقرات من الثالثة والثلاثون إلى السابعة والثلاثون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
33- تتم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم على أسس قانونية أو تعاقدية.	11	9,17	68	56,67	17	14,17	15	12,50	9	7,50	4	1,142	موافق
34- تطبيق مفهوم محاسبة الأجزاء غير ممكن في البيئة الجزائية.	46	38,33	34	28,33	18	15,00	20	16,67	2	1,67	4	1,339	موافق
35- غالبا ما يتم اختبار تدهور الأصول مرة واحدة كل دورة على الأقل.	11	9,17	46	38,33	21	17,50	40	33,33	2	1,67	3	1,119	محايد
36- لا يتم إعادة تقييم أصول المؤسسة لصعوبة تحديد القيمة العادلة.	49	40,83	44	36,67	8	6,67	14	11,67	5	4,17	4	1,327	موافق
37- تكتفي الكيانات الصغيرة بالتصريح برقم الأعمال الأدنى ولا تطبق فعلا محاسبة الخزينة.	52	43,33	46	38,33	11	9,17	7	5,83	4	3,33	4	1,051	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

نلاحظ من الفقرات من الثالثة والثلاثون إلى السابعة والثلاثون أن الاتجاه العام

للعينة حولها كان بين القبول والحياد 3، 4 و 5 على التوالي لكن كانت الإجابات متشتتة فكل

الانحرافات المعيارية لهذه الفقرات تجاوزت 1.

فبالنسبة للفقرة الثالثة والثلاثون فأكثر من 60% من أفراد العينة أجابوا بالقبول على أنه تتم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم على أسس قانونية أو تعاقدية وهو أمر نصّ عليه النظام المحاسبي المالي، بينما 17 فرد من أصل 120 كانوا محايدين، و20% رفضوا الموافقة على هذه الفقرة؛

أما الفقرة الرابعة والثلاثون فكان 66,66% من أفراد العينة موافقون على كون تطبيق محاسبة الأجزاء في البيئة الجزائرية أمر غير ممكن، بينما كان رأي 22 فرد من أصل 120 عكس ذلك، واكتفى 15% من أفراد العينة بالحياد.

وفيما يتعلق بالفقرة الخامسة والثلاثون فقد انقسم أفراد العينة تقريبا نصفهم وافقوا على تطبيق اختبار التدهور مرة واحدة كل دورة على الأقل والنصف الآخر كانوا بين الحياد وعدم الموافقة؛

وتبعا للفقرة السادسة والثلاثون فقد رجّح أكثر من 77% من أفراد العينة على أنه لا يتم إعادة تقييم أصول المؤسسة نظرا لصعوبة تحديد القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بينما حوالي 15% رجّحوا العكس و8 أفراد من أصل 120 كانوا محايدين حيال هذا الأمر؛

وفيما يخص الفقرة السابعة والثلاثون فالمعلومات المحصلة عنها تدلّ على أنّ أغلب أفراد العينة بما يفوق 81% يوافقون على أن الكيانات الصغيرة في الجزائر تكتفي بتصريح رقم الأعمال الأدنى ولا تطبق فعلا محاسبة الخزينة بينما كان أقل من 10% محايدون ولم يوافق 9%.

المحور الثالث تقييم مواكبة النظام المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية:

سنقوم فيما يلي بعرض المعلومات الوصفية لدرجة مواكبة النظام المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال عرض مجموعة من الجداول لوصف المعلومات حول الفقرات التي تضمنها هذا المحور من الاستبيان يليها تعليق على هذه المعلومات الوصفية المتحصل عليها بعد إدخالها في البرنامج الإحصائي SPSS وقمنا بتحليلها بالاستعانة به ومعالج الجداول EXCEL:

الجدول رقم 34: معلومات وصفية للفقرة الثامنة والثلاثون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
38-النظام المحاسبي المالي يعتبر تبني ضمني لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من المشرع الجزائري.	47	39,17	46	38,33	4	3,33	19	15,83	4	3,33	4	1,366	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

نلاحظ أن الإجابات حول الفقرة الثامنة والثلاثون أكثر من 75% منها كانت

إيجابية بالموافقة لكن كان هناك انحراف بـ 1,366 مع ذلك بقي الاتجاه العام للعينة موافقا

بمتوسط حسابي 4، لكن 15,83% لم يوافقوا وشدّد على عدم الموافقة 3,33% بينما نفس نسبة

عدم الموافقة بشدة كانوا محايدين.

الجدول رقم 35: معلومات وصفية للفقرة التاسعة والثلاثون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
39- ما نص عليه النظام المحاسبي المالي يتناسب مع البيئة الجزائرية.	0	-	20	16,67	11	9,17	44	36,67	45	37,50	2	1,14	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

الملاحظ من الفقرة التاسعة والثلاثون أن النظام المحاسبي المالي لا يتناسب مع البيئة الجزائرية حيث أن 37,50% أجابوا بغير موافق بشدة فتمركزت أغلب الإجابات حول عدم الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 2، وكان 36,67% غير موافقون على ذلك وما يؤكد ذلك أن ولا فرد من أفراد العينة وافق على هذه الفقرة بينما 11 فرد شابه الغموض حولها فكان محايدا.

الجدول رقم 36: معلومات وصفية للفقرة الأربعون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
40- يوجد تضاد بين متطلبات معايير الإبلاغ المالي ومتطلبات الإدارة الجبائية عند تطبيق النظام المحاسبي.	73	60,83	27	22,50	12	10,00	8	6,67	0	-	5	0,841	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

الفقرة الأربعون تنص على أنه يوجد تصادم بين معايير الإبلاغ المالي الدولية ومتطلبات الإدارة الجبائية، الأمر الذي وافق عليه أكثر من 80% من أفراد العينة بمتوسط حسابي قدره 5 (موافق بشدة) وانحراف مقبول 0,841، والذي يدعم هذا التحليل أن ولا فرد من أفراد العينة رفض بشدة هذه الفقرة حيث بلغ غير الموافقين 8 أفراد من أصل 120 مستجوب و10% منهم فقط كانوا محايدين.

الجدول رقم 37: معلومات وصفية للفقرتين الحادية والأربعون والثانية والأربعون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
41-النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المبادئ المحاسبية.	21	17,50	46	38,33	12	10,00	36	30,00	5	4,17	4	1,439	موافق
42-النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث قواعد التقييم	8	6,67	34	28,33	14	11,67	56	46,67	8	6,67	2	1.260	غير موافق

													والإدراج في الحسابات.
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	-----------------------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

مما نلاحظه من الفقرتين الحادية والأربعون و الثانية والأربعون وحسب إجابات أفراد العينة فإن النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المبادئ (بمتوسط حسابي 4) لكن على عكس قواعد التقييم والإدراج في الحسابات (بمتوسط حسابي 2) ومع ذلك كلا الفقرتين فيهما انحراف معياري أكبر من 1,25؛

فيما يخص الفقرة الحادية والأربعون وافق 38,33% على أن النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المبادئ المحاسبية و 17,50% وافقوا بشدة، بينما 12 فرد من أصل 120 كان محايدا وما يقارب 35% لم يوافقوا على ذلك. أما فيما يتعلق بالفقرة الثانية والأربعون فأكثر من 53% رفضوا الموافقة على أن النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث قواعد التقييم والإدراج في الحسابات، و 11,67% كانوا محايدين ووافق 42 فرد من أصل 120.

الجدول رقم 38: معلومات وصفية للفقرة الثالثة والأربعون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
43-النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي	15	12,50	44	36,67	11	9,17	47	39,17	3	2,50	3	1,339	محايد

													الدولية من حيث القوائم المالية وطرق الإفصاح فيها.
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

أما بالنسبة لمواكبة النظام المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث القوائم المالية وطرق الإفصاح فالإجابات حول الفقرة الثالثة والأربعون تدل على حياد أفراد العينة حولها مع وجود انحراف معياري قدره 1,339، وذلك بسبب أن أكثر من 49% من أفراد العينة موافقون على ذلك وحوالي 42% غير موافقون وما تبقى من أفراد العينة كانوا أصلاً محايدين.

الجدول رقم 39: معلومات وصفية للفقرة الرابعة والأربعون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
44-النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي حتى آخر معيار (ifrs17: عقود التأمين).	4	3,33	13	10,83	27	22,50	35	29,17	41	34,17	2	1,271	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

فيما يخص الفقرة الرابعة والأربعون فإن أغلبية أفراد العينة لم يوافقوا عليها بمتوسط حسابي 2 لكن هناك انحراف 1,271 وعليه فإن النظام المحاسبي المالي غير مواكب لآخر مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، فأكثر من 53% من أفراد العينة لم يوافقوا على هذه الفقرة بينما 22,50 لم يملكو أية فكرة وما تبقى وافق عليها.

الجدول رقم 40: معلومات وصفية للفقرتين الخامسة والأربعون والسادسة والأربعون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
45- لم تحقق أهداف النظام المحاسبي المالي لعدم مناسبتها للبيئة الجزائرية.	54	45,00	30	25,00	22	18,33	12	10,00	2	1,67	4	1,193	موافق
46- لم تحقق أهداف النظام المحاسبي المالي لعدم مواكبته لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.	16	13,33	56	46,67	22	18,33	26	21,67	0	-	4	0,958	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

فيما يتعلق بالفقرتين الخامسة والأربعون و السادسة والأربعون فتؤكد الإجابات عنها أنه لم تتحقق أهداف النظام المحاسبي المالي لعدم مناسبتها للبيئة الجزائرية وعدم مواكبته

لمعايير الإبلاغ المالي الدولية فنسبة إجابات الموافقة فاقت 60% مع متوسط حسابي قدره 4 في كلا الفقرتين.

فبالنسبة للفقرة الخامسة والأربعون فلم يجزم 18,33% إجاباتهم فاكتفوا بالحياد وحوالي 11% لم يوافقوا، لكن 70% أكدوا على أنه لم تتحقق أهداف النظام المحاسبي المالي لعدم مناسبته للبيئة الجزائرية؛

وفيما يخص الفقرة السادسة والأربعون فإن 60% أكدوا على موافقتهم على نص هذه الفقرة، بينما 26 فرد من أصل 120 رأوا أن عدم المواكبة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية لا علاقة لها بتحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم 41: معلومات وصفية للفقرات من السابعة والأربعون إلى الخمسون

نص الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
47-يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بتنشيط البورصة.	24	20,00	64	53,33	18	15,00	9	7,50	5	4,17	4	0,983	موافق

موافق بشدة	1,025	4,5	-	0	11,67	14	8,33	10	30,00	36	50,00	60	48-يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال إصلاح المنظومة الجبائية.
موافق	0,634	4	-	0	6,67	8	8,33	10	56,67	68	28,33	34	49-يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالاستفادة من تجارب الدول التي تشبه بيئتها البيئية الجزائرية.
موافق بشدة	0,827	5	2,50	3	-	0	14,17	17	23,33	28	60,00	72	50-يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالتقييم الدوري للنظام المحاسبي المالي واستحدثه بما يوافق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من خلال الفقرات من السابعة والأربعون إلى الخمسون فيتجلى أن أغلبية أفراد العينة يوافقون بمتوسط حسابي بين 4 و 5 على أنه يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال:

✓ تنشيط البورصة؛

✓ إصلاح المنظومة الجبائية؛

✓ الاستفادة من تجارب الدول التي تشبه بيئتها البيئية الجزائرية؛

✓ وأخيرا التقييم الدوري للنظام المحاسبي المالي واستحدثاته بما يواكب معايير الإبلاغ

المالي الدولي فكل الفقرات تركزت إجاباتها حول الموافقة والموافقة بشدة بمتوسطات

حسابية 4، 5، 4، و 5 على التوالي وما يدعم هذه الأخيرة هو أن الانحرافات مقبولة

والتي كانت 0,983، 1,025، 0,634 و 0,827 على التوالي.

ففيما يتعلق بالفقرة السابعة والأربعون فإن أكثر من 73% وافقوا ومنهم من وافق

بشدة على كون تنشيط البورصة من شأنه تدعيم الإصلاح الذي قامت به الجزائر في المجال

المحاسبي، و 15% كانوا محايدين، وبلغ عدد الأفراد غير الموافقين 14 فرد من أصل 120.

أما بالنسبة للفقرة الثامنة والأربعون فإن 80% من أفراد العينة وافقوا على أنه

يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال إتباعه بإصلاح في المنظومة

الجبائية، ولم يرفض ذلك سوى 14 فرد من 120؛

وفيما يخص الفقرة التاسعة والأربعون فإن 83% وافقوا على أساسها أنه يمكن

تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تشبه بيئتها

البيئية الجزائرية؛

بالنسبة للنتائج المتحصل عليها بعد تجميع الإجابات حول الفقرة الخمسون فإن 83,33% من أفراد العينة وافقوا بأنه يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال التقييم الدوري للنظام المحاسبي المالي واستحدثه بما يواكب معايير الإبلاغ المالي الدولية.

المطلب الثاني: تحليل النتائج الاحصائية للدراسة

بعد إتمام التحليل الوصفي لنتائج الدراسة، سنتطرق في هذا المبحث إلى اختبار فرضيات الدراسة المرتبطة بالمعلومات التي تم جمعها من خلال الاستبيان بالاستعانة ببرنامج spss وذلك كما يلي:

- النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي مفهومة بصفة تامة في الوسط المحاسبي في الجزائر.

- يتم تطبيق كل نصوص النظام المحاسبي المالي من طرف كل المؤسسات الجزائرية.

- الجزائر مواكبة لما يحدث دوليا في المجال المحاسبي من تطورات، خاصة فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

- وتم اختبار هذه الفرضيات باستخدام اختبار T للعينة البسيطة one sample T test عند مستوى دلالة 5% (α) وفق قاعدة القرار التالية:

- قبول الفرضية العدمية إذا $\text{sig}(\alpha) > 5\%$ ؛

- رفض الفرضية العدمية إذا $\text{sig}(\alpha) < 5\%$.

اختبار الفرضية الأولى: تم افتراض أنه "النصوص التي تحكم النظام المحاسبي

المالي مفهومة بصفة كلية في الوسط المحاسبي في الجزائر"

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة 5% (α) sig كما يلي:

✓الفرضية العدمية : النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي غير مفهومة أكثر في الوسط المحاسبي الأكاديمي منه في الوسط المهني؛

✓الفرضية البديلة : النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي مفهومة أكثر في الوسط المحاسبي الأكاديمي منه في الوسط المهني.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم 42: اختبار t للعينة البسيطة لدرجة فهم النصوص التي تحكم النظام

المحاسبي المالي

درجة الفهم	درجة t	مستوى الحرية	مستوى الدلالة (α) sig	المتوسط الحسابي
	-21,466	119	0,000	2,02

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن متوسط درجة الفهم للنصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من طرف أفراد العينة (المهتمون بالمحاسبة في الجزائر) بلغ 2,02 وهو أصغر من متوسط أداة القياس المقدرة بـ 3 حسب مقياس ليكرت الخماسي، حيث بلغت t قيمة - 21,466 بمستوى دلالة 0% والذي هو أصغر من 5%،

وعليه يتم قبول الفرضية العدمية (النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي غير مفهومة بصفة كلية في الوسط المحاسبي في الجزائر) ورفض الفرضية البديلة.

اختبار الفرضية الثانية: تم افتراض أنه " يتم تطبيق كل نصوص النظام

المحاسبي المالي من طرف كل المؤسسات الجزائرية"

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة 5% (α) sig كما يلي:

✓الفرضية العدمية : لا يتم تطبيق كل نصوص النظام المحاسبي المالي من طرف كل

المؤسسات الجزائرية؛

✓الفرضية البديلة : يتم تطبيق كل نصوص النظام المحاسبي المالي من طرف كل

المؤسسات الجزائرية.

وبعد القيام بالاختبار حصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم 43: اختبار t للعينة البسيطة لدرجة تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة (α) sig	مستوى الحرية	درجة t	درجة التطبيق
1,69	0,000	119	22,663-	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن متوسط درجة الفهم للنصوص التي جاء بها النظام

المحاسبي المالي من طرف أفراد العينة (المهتمون بالمحاسبة في الجزائر) بلغ 1,69 وهو أصغر

من متوسط أداة القياس المقدرة بـ 3 حسب مقياس ليكرت الخماسي، حيث بلغت t قيمة -

22,663 بمستوى دلالة معدوم والذي هو أصغر من 0,05؛

وعليه يتم قبول الفرضية العدمية (لا يتم تطبيق كل نصوص النظام المحاسبي المالي من طرف كل المؤسسات الجزائرية) ورفض الفرضية البديلة.

اختبار الفرضية الثالثة: تم افتراض أنه " الجزائر مواكبة لما يحدث دوليا في

المجال المحاسبي من تطورات، خاصة فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية "

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة 5% (α) sig كما يلي:

✓**الفرضية العدمية:** الجزائر غير مواكبة لما يحدث دوليا في المجال المحاسبي من تطورات، خاصة فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛

✓**الفرضية البديلة:** الجزائر مواكبة لما يحدث دوليا في المجال المحاسبي من تطورات، خاصة فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول الموالي:

الجدول رقم 44: اختبار t للعينة البسيطة لدرجة مواكبة النظام المحاسبي الجزائري

لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

درجة t	مستوى الحرية	مستوى الدلالة (α) sig	المتوسط الحسابي
-7,775	119	0,000	2,20

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط درجة الفهم للنصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من طرف أفراد العينة (المهتمون بالمحاسبة في الجزائر) بلغ 2,20 وهو أصغر

من متوسط أداة القياس المقدرة بـ 3 حسب مقياس ليكرت الخماسي، حيث بلغت t قيمة -7,775 بمستوى دلالة 0% والذي هو أصغر من 5%،

وعليه يتم قبول الفرضية العدمية (الجزائر غير مواكبة لما يحدث دوليا في المجال المحاسبي من تطورات، خاصة فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية) ورفض الفرضية البديلة.

خلاصة:

قمنا من خلال هذا الفصل بتقديم ثلاثة مباحث استعرضنا فيها ما يلي:

- الإطار المنهجي للدراسة بالتعريف بمنهج الدراسة، مجتمعها وعيَّنتها، ومن ثم أداة الدراسة المتمثلة في استبيان؛

- ثم تطرقنا بعد ذلك إلى تحليل النتائج الإحصائية للدراسة حيث حللنا آراء أفراد العينة واتجاههم العام حول فقرات الاستبيان؛

- وأخير قمنا بتحليل النتائج الوصفية للدراسة باختبار الفرضيات الموضوعية وتحديد نتائج ذلك؛

حيث توصلنا أخيرا إلى وجوب ما يلي:

- العمل على مراجعة النصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لتصبح مفهومة أكثر في الوسط المحاسبي الجزائري؛

- الوقوف على عملية تطبيق النصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بتكييف هذا الأخير مع بيئة الجزائر مع وضع قوانين رادعة للمخالفين؛

- القيام بمراجعة النظام المحاسبي المالي وإعادة إصلاحه بما يواكب معايير الإبلاغ المالي الدولية.

خاتمة

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. إبراهيم الجزراوي وعامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري، الأردن، 2008.
2. أحمد يحيى عياصرة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار الإعمار العلمي، الأردن، 2017.
3. ألدون هندركسون، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، ط4، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005.
4. أمين أحمد السيد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004.
5. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005.
6. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، "منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، مصر، 2005.
7. جمعة حميدات وحسام خدّاش، مراجعة إبراهيم النخالة، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد IACPA، الورقة الثانية-المحاسبة، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013.
8. جمعة حميدات، مراجعة إبراهيم النخالة، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014.
9. رضوان العناتي وآخرون، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الأردن، 2017.
10. سعود العامري، المحاسبة الدولية-منهج علمي للمشاكل المحاسبية، دار المناهج، الأردن، 2017.
11. سليمان مصطفى الدلاهمي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

12. سمير كامل عيسى وشحاته السيد شحاته، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات -مدخل تحليل وتصميم النظم-، دار التعليم الجامعي، مصر، 2016.
13. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، مصر، 2005.
14. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، الأردن، 2006.
15. عبد الكريم بويقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
16. لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012.
17. محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر، مصر، 2005.
18. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
19. محمد عمر مؤمن، تعلم المحاسبة المالية (خطوات منهجية)، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2005.
20. مفيد عبد اللاوي، النظام لمحاسبي المالي الجديد SCF: المحاسبة المالية الإطار التصوري، دار مزور، الجزائر، 2008.
21. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية -إطار المفاهيم والمتطلبات-، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013.
22. نبيه عبد الرحمان ومحمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 1998.

ثانيا: المقالات المنشورة في الدوريات

23. أحمد زغدار ومحمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، العدد 07-2010، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2010.

24. حمدي مرنيش، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة استقصائية-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 13، جامعة البليدة 02 علي لونيبي، الجزائر، ديسمبر 2015.
25. عزوز مخلوفي وعبيدات مقدم، أعمال التوافق المحاسبي من اللجنة إلى المجلس -دراسة مقارنة-، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 02، الجزائر.
26. ليلي الفتلاوي، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق، 2013.
27. محمد السعيد سعيداني وأبو بكر رزيقات، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (دراسة تحليلية تقييمية)، مجلة شعاع الدراسات الاقتصادية، العدد 3/مارس 2018، المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت، الجزائر، 2018.
28. محمد الطاهر دربوش وبن طاهر حسين، البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12/2014، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2014.
29. مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006.
30. هشام سفيان صلواتشي ويوسف بودلة، آفاق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 02، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011.

ثالثا: المداخلات المقدمة في المؤتمرات العلمية

31. أحمد زغدار ومحمد سفير، مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الملتقى الدولي "الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 16-17-18 نوفمبر 2009.
32. بن بلغيث مداني، النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) وبيئة المحاسبة في الجزائر، الملتقى الدولي "الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير

المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 16-17-18 نوفمبر 2009.

33. جمال عمورة، الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، الملتقى الدولي "الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 16-17-18 نوفمبر 2009.

34. حسين عثمانى وسعاد شعابنية، النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6 و 7 ماي 2012.

35. الزين منصوري، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الافصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011.

36. سليمان بوفاسة وعبد القادر خليل، نحو توافق دولي لنظام محاسبي ومالي، الملتقى الدولي الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 16-17-18 نوفمبر 2009.

37. علي عزوز، متطلبات تكيف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

38. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي وقوادي محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011.

39. مصطفى عقاري، المحاسبة بين الماضي والحاضر مداخل، الملتقى الوطني حول المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر. يومي 21 و 22 نوفمبر 2007.

40. يحيى سعيد ولخضر أوصيف، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011.

رابعاً: أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير

41. حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013/2012.
42. خالد بودبة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007.
43. عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية - حالة الأصول المادية-، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2016/2015.
44. محمد سيد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، الجزائر 2015/2014.
45. مراد آيت محمد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014/2013.

خامساً: القوانين والتشريعات

أ. القوانين والأنظمة

46. القانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الجزائر، 2007.

ب. المراسيم

47. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009 الذي يحدد شروط وكيفيات مسكك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، الجزائر، 2009.

48. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون (07-11)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، الجزائر، 2008.

49. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011.

50. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011.

51. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011.

52. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011.

ج. القرارات

53. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الجزائر، 2008.

54. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الجزائر، 2008.

المراجع باللغة الأجنبية:

أولاً: الكتب

55. Bachagha S, pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché, dar Alhoda, Algérie 2003.
56. Bernard COLASSE, Harmonisation comptable internationale, dans encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, France 2000.
57. Bernard REFFOURIER, Axel HALLER, Peter WALTON, Comptabilité internationale, Edition libraire Vuibert France, 1997
58. Catherine MAILLET BAUDRIER, les normes comptables internationales IAS/IFRS, BERTI, Algérie 2007.
59. Conseil National du Comptabilité, le système de comptabilité financière, Berti Edition, Algérie, 2013.
60. Decock Christel, comptabilité internationale, Economica, France, 2005.
61. Didier Bensadon et Nicolas Praquin, IFRS in a global world –international and critical perspectives on accounting- forward by Stephan A Zeff, Springer, USA, 2016.
62. Eric Dumalanède, comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS, BERTI éditions, Alger, 2009.
63. Ernst & Young Global Limited, Applying IFRS – IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting, EYGM Limited, London, 2018.
64. Erwin Bakker & others, Interpretation and Application of IFRS Standards, First Edition, 2017 by John Wiley & Sons, USA, 2017.
65. International Accounting Standards Board, Cadre conceptuel de l'information financière 2010, IFRS Fondation, UK, 2010.
66. Grandguillot, Béatrice et Francis, Comptabilité générale, 7em édition, Gualino éditeur, France, 2003.
67. Grandguillot, Béatrice et Francis: Comptabilité générale, Gualino, 7em édition, Paris, 2003.
68. Grenier, Claude: Système d'information et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, Economica, France, 2000.
69. Hervé PUTEAUX, normes IAS/IFRS une simple affaire de présentation, Sage, France 2004.
70. International Federation of Accountants, HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENT, IFAC publication, New York, 2007.
71. Jean-Michel, Sophie Giordano-Spring, Alexandre Vernhet, COMPTABILITE FINANCIERE APPROFONDIE, 3^{eme} édition, France, 2008.
72. Le système comptable financier (SCF), collection GESTION, pages bleues, Algérie, 2008.
73. Mohan R Lavi, the impact of IFRS on industry, John Wiley & Sons, USA, 2016.
74. Paul Pacter, pocket guide to IFRS Standards: the global financial reporting language, IFRS foundation, UK, 2017.
75. Peter HATTO, Standards and Standardization Handbook, European Commission, Brussels, 2010.
76. Philippe DANJOU, une mise au point concernant les international financial reporting standards (NORMES IFRS), 1er Février 2013.
77. Philippe RAIMBOURG, Comptabilité générale, 4e édition, BREL, France, 2006.

78. Radebaugh lee & Others, International Accounting Multinational Enterprise, 6th ed, Willy, UK, 2006.
79. Robert Obert, Pratique des normes IFRS, Dunod, 5eme édition, Paris, 2013.
80. Salim Alibhai & others, Interpretation and Application of IFRS Standards 2018, John Wiley & Sons, USA, 2018.
81. Stephan BRUN, L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004.
82. Stylianos TASOS, Classification of International Accounting Systems, An Empirical Analysis of Twelve Countries, IOSR Journal of Business and Management, Volume 20, Issue 6. Ver. I. (June. 2018).
83. Timothy Dougnit & Hevtor Perera, international accounting, McGraw Hill Education, 4th edition, 2015.

ثانيا: المقالات المنشورة في الدوريات

84. Ahmed Chamseddine Bourar, Challenges of adopting International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (IAS, IFRS), Algeria as an example, a literature review, revue de l'économie et du développement-laboration LDLD, numéro 08, Médéa, Algérie, juin 2017, p7.
85. Chabane Bia, l'inadéquation du système comptable algérien pour la mesure de l'efficacité dans l'entreprise, cahiers du CREAD, n°45, 3^{eme} trimestre, Algérie, 1998.
86. E. Hirsch FELIX, Introduction: Why Do We Need Standards? Libraries Trends (journal), October 1972.
87. IFRS Foundation, Annual Report, IFRS foundation publication department, London, 2013.
88. IFRS Foundation, Due process handbook, IFRS foundation publication department, London, 2013.

ثالثا: المداخلات المقدمة في المؤتمرات العلمية

89. Djilali A, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les normes IAS/IFRS, séminaire sur la normalisation comptable internationale, kolea-Algérie, 24/09-03/10/2005.

المراجع الالكترونية:

90. النظام المحاسبي [/http://www.doubleclick.com.eg/Articles](http://www.doubleclick.com.eg/Articles)
91. هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج، <http://www.gccao.org>
92. David Twedie, les IFRS en route : vers un référentiel, <http://www.kpmg.fr>
93. IFRS foundation the official web site: www.IASB.org
94. <http://www.ascajordan.org>
95. <http://www.iasplus.com>

96. www.ifac.org/ias17
97. www.ifac.org/ias18
98. www.ifac.org/ias39
99. www.ifac.org/ias19
100. www.ifac.org/ias40
101. www.ifac.org/ias12
102. www.ifac.org/ias23
103. www.ifac.org/ifrs02
104. www.ifac.org/ias28
105. WWW.IFRS.ORG/IAS36
106. WWW.IFRS.ORG/IAS21
107. WWW.IFRS.ORG/IAS1
108. WWW.IFRS.ORG/IAS10
109. WWW.IFRS.ORG/IFRS3
110. WWW.IFRS.ORG/IFRS10
111. WWW.IFRS.ORG/IFRS12
112. WWW.IFRS.ORG/IAS27
113. WWW.IFRS.ORG/IAS28
114. WWW.IFRS.ORG/IFRS11

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 1: الاستبيان

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة البليدة 2- لونيبي علي

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

استبيان في إطار إعداد أطروحة دكتوراه بعنوان دراسة تقييمية للنظام المحاسبي المالي و

مدى مواكبته لمعايير الإبلاغ المالي الدولية -حالة الجزائر-

سيدي، سيدتي:

في إطار إعداد أطروحة دكتوراه تحت عنوان دراسة تقييمية للنظام المحاسبي المالي و مدى مواكبته لمعايير الإبلاغ المالي الدولية -حالة الجزائر- و التي تهدف إلى تحديد واقع المحاسبة في الجزائر خاصة تنظيمها مع تسليط الضوء على مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي و مدى نجاعته و مدى تحديثه مع ما يحدث في الاقتصاديات العالمية؛

وعليه نلتمس من سيادتكم التفضل بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة على

الأسئلة التي يحتويها الاستبيان بوضع علامة X في الخانة المناسبة.

كما أحيطكم علما أن الإجابات المقدمة من سيادتكم لن تستخدم إلا في الأغراض العلمية

لإتمام هذه الدراسة، وشكرا مسبقا.

ساكرم.

I / معلومات شخصية:

1- السن:

☐ أقل من 25 سنة ☐ ما بين 25 و 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة

2- المهنة:

رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ☐ محاسب/محافظ حسابات ☐ أستاذ جام ☐

3- المؤهل العلمي:

شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ ماستر/ماجستير ☐ دكتوراه ☐

4- الخبرة المهنية:

أقل من سنتين ☐ ما بين 2-5 سنوات ☐
ما بين 5-10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

5- التكوين حول النظام المحاسبي المالي

الجامعة ☐ المؤسسة ☐ مدرسة تكوين ☐

رقم السؤال	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
II	تقييم فهم النصوص التي تحكم النظام المحاسبي المالي					
06	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي صريح و كامل.					
07	مبدأ المصادقية يعني استيفاء المحاسبة على التزامات النظام، المصادقية والشفافية لمسك المعلومات التي يتم معالجتها و رقبتها و عرضها وتبليغها.					
08	يجب أن تحترم المحاسبة الممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي الإجراءات الجبائية المعمول بها.					
09	يجب أن تسمح المحاسبة الممسوكة عن طريق نظام إعلام آلي بإعادة تكوين عناصر الحسابات و القوائم و المعلومات على أساس الوثائق الثبوتية.					
10	مدة السنة المالية المحاسبية اثنتا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، و لا يمكن أن يكون غير ذلك.					
11	إعداد و عرض القوائم المدمجة يكون على عاتق كل المجمّع.					

12	يتم تقييم عناصر القوائم المالية بالتكلفة التاريخية حيث يتم مراجعتها بالقيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز أو القيمة المحينة.				
13	فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها.				
14	تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال.				
15	تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن تثبيتها.				
16	العقار الموظف يكون موجه للإيجار و/أو تثمين رأس المال.				
III	تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي				
17	القواعد العامة للتقييم مطبقة بصفة كاملة.				
18	تقوم المؤسسات الجزائرية بتسجيل التثبيت المتحصل عليه في إطار عقد إيجار تمويلي ضمن دفاتر المستأجر تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.				
19	تمسك المؤسسات الجزائرية المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.				
20	المادة 17 من القانون 07-11 محترمة ومطبقة (حيث تنص على أنه يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها و تخصيصها و كذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يسند إليها).				
21	تمسك كل المؤسسات الجزائرية الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الكبير و دفتر الجرد).				
22	البرامج المعلوماتية المستعلة في المعالجة المحاسبية مطابقة للتعليمات التي جاء بها النظام (خاصة المرسوم التنفيذي رقم 2009-110).				
23	شكل القوائم المالية محترم تماماً كما جاء في النظام المحاسبي المالي.				
24	نادراً ما يتم استعمال ملحق القوائم المالية.				
25	يتم التغيير في التقديرات و الطرق المحاسبية كلما كان ذلك ضروريا للحصول على معلومة موثوقة أكثر.				
26	تمّ الشروع في التطبيق الفعلي أحكام القانون 07-11 منذ بداية سريان مفعوله (أول يناير سنة 2010) على مستوى كل المؤسسات الجزائرية.				
27	يعود المهتمّين بالمحاسبة (الأكاديميين و المهنيين) إلى احكام القانون 07-11 كلما اعترضتهم مشكلة محاسبية.				
28	تراعي المؤسسات الجزائرية المصطلحات و المبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي.				
29	لا تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه.				

30	عادة ما تختار المؤسسة الطريقة المحاسبية لاهتلاك أصولها التي تناسبها دون حدوث مشاكل مع مصلحة الضرائب.				
31	تقوم المؤسسات الفلاحية بتقييم أصولها البيولوجية وفقا للفقرة 19.121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، (التي جاء في نصها: يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى و في تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، و في هذه الحالة يتم تقييم الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات و خسائر القيم)				
32	البورصة الجزائرية كفيلة بتسعير السندات بقيمتها التفاوضية المحتملة، حيث يتم تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج و تقنيات التقييم المقبولة على العموم.				
33	تم المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم على أسس قانونية أو تعاقدية.				
34	تطبيق مفهوم محاسبة الأجزاء غير ممكن في البيئة الجزائرية.				
35	غالبا ما يتم اختبار تدهور الأصول مرة واحدة كل دورة على الأقل.				
36	لا يتم إعادة تقييم أصول المؤسسة لصعوبة تحديد القيمة العادلة.				
37	تكتفي الكيانات الصغيرة بالتصريح برقم الأعمال الأدنى و لا تطبق فعلا محاسبة الخزينة.				
IV	تقييم مواكبة النظام المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.				
38	النظام المحاسبي المالي يعتبر تبني ضمني لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من المشرع الجزائري.				
39	ما نص عليه النظام المحاسبي المالي يتناسب مع البيئة الجزائرية.				
40	يوجد تصادم بين متطلبات معايير الإبلاغ المالي و متطلبات الإدارة الجبائية عند تطبيق النظام المحاسبي.				
41	النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المبادئ المحاسبية.				
42	النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث قواعد التقييم و الإدراج في الحسابات.				
43	النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث القوائم المالية وطرق الإفصاح فيها.				
44	النظام المحاسبي المالي مواكب لمعايير الإبلاغ المالي حتى آخر				

					معيار (ifrs17: عقود التأمين).	
					لم تحقق أهداف النظام المحاسبي المالي لعدم مناسبتها للبيئة الجزائرية.	45
					لم تحقق أهداف النظام المحاسبي المالي لعدم مواكبته لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.	46
					يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بتنشيط البورصة.	47
					يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال إصلاح المنظومة الجبائية.	48
					يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالاستفادة من تجارب الدول التي تشبه بيئتها البيئية الجزائرية.	49
					يمكن تدعيم الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالتقييم الدوري للنظام المحاسبي المالي واستحداثه بما يواكب معايير الإبلاغ المالي الدولية.	50

الملحق رقم 1: القرار المتعلق بإنشاء فريق عمل مكلف بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي

الجزائري

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم ٥٧ المؤرخ في 15 JAN. 2019 يتعلق بإنشاء فريق عمل مكلف
بتقييم و مراجعة القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق
بالنظام المحاسبي المالي

إن وزير المالية

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- وبمقتضى القانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 17-243 مؤرخ في 25 ذي القعدة عام 1438 الموافق 17 غشت سنة 2017 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة؛
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 مؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 والذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

يقرر

المادة الأولى:

يستحدث لدى المجلس الوطني للمحاسبة فريق عمل يكلف بتقييم و مراجعة القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، و النصوص التطبيقية ذات الصلة.

مادة 02:

يتكون فريق العمل من السيدة والسادة:

- ياحي نور الدين، خبير محاسب، رئيسا
- تفيغولت رابح، خبير محاسب، مقرر
- بركاش محمد، مدير دراسات بالمجلس الوطني للمحاسبة، عضوا
- دحامي رشيدة، رئيسة دراسات بالمجلس الوطني للمحاسبة، عضوا
- بن حمودة يحيى، خبير محاسب، عضوا
- رينات هاشمي، خبير محاسب، عضوا
- بولحدور ياسين، خبير محاسب، عضوا
- زعتري محمد، خبير محاسب، عضوا
- لبانجي أحمد، خبير محاسب، عضوا
- بوركايب عبد الرحمان، خبير محاسب، عضوا
- إدريسي كمال، خبير محاسب، عضوا
- الجامع بلعيد، خبير محاسب، عضوا
- البسغي مراد، محافظ حسابات، عضوا
- بورنان شريف، محافظ حسابات، عضوا.

المادة 03:

المهام الأساسية لفريق العمل في إطار أعماله، هي:

- إعداد خارطة طريق تفصيلية لمختلف الخطوات الواجب تنفيذها وكذلك الشروط والوسائل الواجب وضعها حيز التنفيذ بغرض تقييم و مراجعة القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ونصوصه التطبيقية؛
- إطلاق "دراسة استقصائية" عن الشركات و الفاعلين الاقتصاديين تهدف إلى جمع ردود أفعالهم من خلال تجربتهم في الانتقال نحو النظام المالي المحاسبي (تقرير عن واقع الحال) وكذا الصعوبات التي صادفوها؛
- دراسة نتائج الدراسة الاستقصائية عن الشركات، المتعلقة بواقع تطبيق النظام المالي المحاسبي (الصعوبات التي صادفتها الشركات عند انتقالها من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي المحاسبي) وتنظيم أي لقاءات من شأنها دراسة الصعوبات المصادفة و المسائل المطروحة من قبل الكيانات؛

- النظر في الطلبات و الاستفسارات الناجمة عن الصعوبات التي تلقتها الكيانات في مختلف القطاعات الاقتصادية إثر تطبيق النظام المالي المحاسبي، وكذا مختلف الآراء الصادرة في إجابات لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة؛
- تحديد المعايير الدولية الجديدة (IFRS)، الصادرة بعد المصادقة على النظام المالي المحاسبي أي بعد سنة 2005. وكذا كل نص توضيحي ذا صلة؛
- تكييف المعايير الدولية الجديدة التي ستدرج في النظام المالي المحاسبي وتنظيم أي لقاء من شأنه إثراء فهمها (التعاريف، النطاق، الطرق،...)
- إعداد وتحيين مشروع النص القانوني الجديد للقانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي؛
- إعداد وتحيين مختلف مشاريع النصوص التطبيقية للقانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي (المراسيم والقرارات).

المادة 04:

يجتمع فريق العمل بمبادرة من رئيسه كلما تطلب الأمر، في مقر المجلس الوطني للمحاسبة أو في أي مكان آخر يحدده المجلس في حالة غياب الرئيس، يجتمع فريق العمل برئاسة المقرر.

المادة 05:

المراحل المختلفة لأعمال الفريق:

أ- تشخيص واقع الحال:

بعد الانتهاء من الأعمال المتعلقة بتقدير حالة تطبيق النظام المحاسبي المالي (حصيلة التنفيذ)، المتمثلة في تحليل واستغلال نتائج الدراسة الاستقصائية الوطنية المزمع القيام بها لدى الكيانات المختارة في مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي، يتم إعداد تشخيص لواقع تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي سيبين أساسا حوصلة عن أهم النقاط الواجب مراجعتها، مدعمة بعرض للصعوبات التي صادفتها هذه الكيانات عند انتقالها من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، و الصعوبات المتعلقة بتطبيق قواعد التقييم و المحاسبة لكل مجال محاسبي، النقائص الملاحظة في التعاريف و النطاق وقواعد سير الحسابات.

ب- تحديد وتكييف المعايير الدولية (IFRS) الجديدة:

يقوم فريق العمل بـ:

- تحديد المعايير الدولية IFRS و المذكرات التوضيحية المصادق عليها من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على الأقل منذ 2005، السنة المرجعية لإعداد النظام المحاسبي المالي؛
- فهم القواعد الجديدة المستحدثة من طرف المعايير الدولية الجديدة IFRS و تحديد نطاقها؛

- تكييف وتحسين معايير، مبادئ و قواعد التقييم والمحاسبة في النظام المحاسبي المالي، بالنظر إلى كل من التطورات التي عرفت المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) و التكفل بالصعوبات الملاحظة في التطبيق؛
- تحرير نص مشروع القانون للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ومختلف النصوص التطبيقية؛
- دراسة نص مشروع القانون المعدل والمتمم و مختلف النصوص التطبيقية مع مصالح وزارة المالية ومصالح القطاعات الأخرى المعنية بتطبيقها.

المادة 06:

تُعد سرية، كل أعمال تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي وتبقى ملكية حصرية للمجلس الوطني للمحاسبة - وزارة المالية ولا يمكن، في أي حال من الأحوال، أن تكون محل نشر، محاضرة أو موضوع لقاءات أو أيام دراسية أو غيرها من التظاهرات، غير تلك التي ينظمها فريق العمل في إطار استكمال مهامه، إلى غاية المصادقة النهائية على النصوص من طرف السلطات المختصة.

المادة 07:

يمكن لفريق العمل، من خلال رئيسه، أن يستعين بكل كفاءة تكون مساهمتها ضرورية و/أو مفيدة في تحقيق مهام الفريق.

كما يمكن لفريق العمل التنسيق مع مصالح المجلس الوطني للمحاسبة بغرض الاستفادة من مساعدة خارجية تفيد في الأعمال الموكلة إليه، لا سيما المنظومات أو الأشخاص الذين ساهموا في إعداد النظام المحاسبي المالي و كل الهيئات الناشطة في إعداد و نشر المعايير الدولية و المذكرات التوضيحية.

يدفع أجر على أعمال التحليل والبحث وتكييف المعايير الدولية التي سيُعهد بها إلى الخبراء والمهارات المطلوبة، على أساس مبلغ يُتفق عليه مع الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

المادة 08:

يضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت تصرف فريق العمل، الموارد البشرية و كل الوسائل المادية الضرورية لإنجاز أعماله في إطار المهام الموكلة إليه.

كما أنه سيعزز من كل تواصل مع الكيانات والإدارات المعنية للحصول على الوثائق والمعلومات والمشاركة في أعمال الفريق التي سبق تحديدها في خارطة الطريق.

المادة 09:

تتخذ قرارات فريق العمل بأغلبية الأصوات. في حالة تساوي عدد الأصوات، فإن صوت رئيس الفريق هو الحاسم.

المادة 10:

يرسل رئيس فريق العمل من خلال الأمانة العامة للمجلس الوطني للمحاسبة، المشاريع و/أو التقارير المودعة عن مختلف المراحل المبينة لنسبة تقدم أعمال مراجعة النظام المحاسبي المالي وكل استفسار يعتبره فريق العمل ذا أهمية، إلى لجنة تقيس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية وهذا بغرض استشاراتها للإدلاء بملاحظاتهما وإسداء توصياتهما.

المادة 11:

في الختام، يسلم فريق العمل نتائج أعماله في شكل مشروع تقرير يرسله إلى الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة بغرض عرضه على لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية لتنظر فيه وتبدي رأيها بشأنه.

المادة 12:

يقوم فريق العمل بإعداد التقرير النهائي بعد مراعاة رأي لجنة تقيس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية و توصياتها، و يرسله إلى الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

المادة 13:

يرفع التقرير النهائي لتقدير الوزير المكلف بالمالية.

المادة 14:

يتم حل فريق العمل بعد الانتهاء كليا من أعماله و اعتماد التقرير النهائي من طرف الوزير المكلف بالمالية.

المادة 15:

يكلف الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة بتنفيذ هذا المقرر.

المادة 16:

ينشر هذا المقرر في النشرة الرسمية لوزارة المالية.

حزّر بالجزائر في 15 JAN. 2019

وزير المالية

وزير المالية

عبد الرحمان داوية



Abstract :

The rapid developments in economic data led to the emergence of issues affecting the accounting field, which necessitated the establishment of international bodies working to achieve international accounting compatibility by setting a set of standards. Accordingly, Algeria adopted the option of restructuring an accounting system emanating from international financial reporting standards,

Accordingly, our study aimed to assess the financial accounting system and its compatibility with international financial reporting standards, and to do this we described each of them in two chapters and we devoted a third chapter to compare them and we also conducted a field study in a fourth semester by distributing a questionnaire to those interested in the accounting field in Algeria, and then analyzed the results Obtained statistically.

From this, we concluded that Algeria must restore the accounting reform to keep pace with the financial reporting standards that it is far from, taking into account the nature of its environment.

Key words: financial accounting system, international financial reporting standards, accompaniment, accounting environment.