جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص: مالية المؤسسة

بعنوان:

متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية

من إعداد الطالبة: دشاش أم الخير

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/	قريشي يوسف	(أستاذ محاضر – جامعة ورقلة)	رئيسا
الدكتور/	بن بلغيث مداني	(أستاذ محاضر– جامعة ورقلة)	مقررا
الدكتور/	صديقي مسعود	(أستاذ محاضر– جامعة ورقلة)	مناقشا
الدكتور/	عزاوي عمر	(أستاذ محاضر – جامعة ورقلة)	مناقشا

السنة الجامعية: 2010/2009

شكر وعرفان

أشكر الله عز و جل أن وفقني إلى هذا.

أشكر الدكتور بن بلغيث مداني على نصائحه

وتوجيهاته القيمة.

أشكر أساتذتي الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على

جهودهم لتقييم هذا البحث.

وأشكر كل من علمني حرفا.

وكل من ساندنا في إنجاز هذا البحث.

الملخص:

إن الملاحظ للأنظمة المحاسبية للدول يتبين له وجود اختلافات جوهرية بينها، ويعود هذا لاختلاف أهدافها، أدواتها وأساليبها التي تتأثر بمجموعة من العوامل البيئية السائدة في كل دولة، يعتبر هذا الاختلاف من أهم العقبات التي تواجه المؤسسات المتعددة الجنسيات، لذا سعت العديد من المنظمات الدولية والإقليمية وعلى رأسها هيئة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد نموذج محاسبي يمكن إقراره وتطبيقه في كل الدول ويكون مرجعا لها للقيام بالإصلاح المحاسبي لأنظمتها ويسهل عملية فهم وقراءة مخرجاتها وفي هذا الإطار قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي استنادا للمعايير المحاسبية الدولية والذي تجسد في اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي إبتداءا من 2010/01/01 وهذا يدفعنا لطرح التساؤل الآتي هل البيئة الجزائرية صالحة لتطبيق النظام المحاسبي المالي؟ بعبارة أخرى هل تتوفر البيئة الجزائرية على مقومات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي؟ ولهذا جاء موضوع بحثنا الذي نحاول من خلاله معالجة هذه الإشكالية من خلال تحليل البيئة الجزائرية ومعرفة ما إذا كانت تتوفر على متطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي إضافة إلى تحليل نتائج الاستبيان.

الكلمات المفتاح: التوحيد المحاسبي، التوافق المحاسبي، المعايير المحاسبية، المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي.

Résumé :

L'observation des systèmes comptables opère l'existence des différences, ce qui renvoi à la différentiation des objectifs. Les outils et les moyens de ces systèmes se conditionnent par l'ensemble des facteurs d'environnement qui règne dans chaque pays. Cet écart se considéré comme le plus important obstacle qui affronte les entreprises multinationales, pour cela beaucoup d'organisation mondiales et premier, IASC, ont élaboré un modèle comptable qui peut être désigné et appliqué dans tous les pays, et ça sera une référence pour la réparation de son organisme comptable facilité la compréhension des experts. Dans ce cadre, l'Algérie a aménagé son système comptable en s'appuyant sur les normes comptables international, qui a été appliqué à partir du 01/01/2010 ce qui nous conduit à s'interroger, est-ce que l'environnement algérien est fertile pour l'application du système comptable monétaire ?autrement dit, est-ce que l'Algérie possède les éléments qui permettent la réussite de ce type ? Le thème de notre expose traite cette problématique à travers laquelle nous essayons d'analyser l'environnement algérien et de voir s'il y'a possession des besoins qui a le succès, en plus l'analyse des résultats du questionnaire.

Les mots clés : Normalisation comptable, Harmonisation comptable, Normes comptable, comptabilité internationale, Plan comptable, Système comptable financier.

قائمة المصطلحات

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي	80

AFNOR	Association Française de Normalisation
AICPA	American Institut of Cerfified Public Accountants
BVMT	Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis
CAS	Comptabilité Analytique Sectorielle
CMF	le Conseil du Marché Financier
CNC	Conseil National de Comptabilité
CNUCED	Conférence des Nations Unis pour le commerce et le développement
FASB	Financial Accounting Standard Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	Comité internationale des interprétation de la comptabilité financière
IFRIC	Comité internationale des interprétation de la comptabilité financière
IFRS	International Financial Reporting Statement
ISAR	International Standards of Accounting and Reporting
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OICV	Organisation International des Commission de Valeurs
OMC	Organisation Mondiale de Commerce
OPCVM	Organisme de placement collectif en valeurs mobilières
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
PCR	Plan Comptable Révisé
PCS	Plan Comptable Sectoriel
SAC	Conseil consultative des normes
SEC	Security And Exchanges Commission
SIG	Solde Intermédiaire de Gestion
US-GAAP	United State Generally Accepted Accounting Principals

	الوطني	
02	مؤشرات قياس درجة التطور في بورصة الجزائر	93
03	أوزان الأسواق المدرجة في صندوق النقد العربي	94
04	توزيع العينة حسب متغير الجنس	104
05	توزيع العينة حسب متغير العمر	105
06	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	106
07	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	107
08	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	107
09	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	108
10	معايير تحديد الاتجاهات	108
11	اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وعملي ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي	109
12	اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وعملي للمحاسبين	110
13	اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وعملي للمراجعين	111
14	اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي.....	112
15	اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة	113
16	اتجاهات أفراد العينة فيما يخص توافق البيئة الاقتصادية والمالية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	114
17	اتجاهات أفراد العينة فيما يخص توافق البيئة القانونية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	115

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	**الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية**	27
02	عدد الشركات المدرجة في البورصات العربية	95
03	القيمة السوقية للأوراق المالية في البورصات العربية	95
04	الوزن في المؤشر المركب لصندوق النقد العربي	96
05	توزيع العينة حسب متغير الجنس	104
06	توزيع العينة حسب متغير العمر	105
07	توزع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	106
08	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	107
09	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	107

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	قائمة الاستقصاء.....	131
02	التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي	136
03	التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود تأهيل علمي وعملي للمحاسبين.....	138
04	التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود تأهيل علمي وعملي للمراجعين.....	138
05	التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي	139
06	التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة.....	139
07	التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير توافق البيئة الاقتصادية والمالية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	141
08	التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير توافق البيئة القانونية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	143

الفهـرس

العنصر	الصفحة
الشكر	I
الملخص	II
قائمة المصطلحات	III
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	V
الفهرس	VII
المقدمة	1-8
الفصل الأول: التوحيد المحاسبي	09
تمهيد	10
المبحث الأول: التوحيد والتوافق المحاسبيين	11
1- التوحيد المحاسبي	11
1 1- مفهوم التوحيد المحاسبي	11
1 2- أهداف التوحيد المحاسبي	12
1-3- نماذج التوحيد المحاسبي	13
1-4- فوائد التوحيد المحاسبي	14
2- التوافق المحاسبي	14
2-1- مفهوم التوافق المحاسبي	15
2-2- أهداف التوافق المحاسبي	16
2-3- الهيئات الدولية المساهمة في التوافق المحاسبي	17
المبحث الثاني: التوحيد المحاسبي الدولي	20
1 -هيئة المعايير المحاسبية الدولية	20
1 1- التأسيس والتطور التاريخي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية	20
1 2- أهداف هيئة المعايير المحاسبية الدولية	26
1-3- التنظيم الحالي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية	27
1-3-1 IASC-FONDATION	27
1-3-2 مجلس المعايير المحاسبية الدولية	28

1-3-3 المجلس الاستشاري للمعايير 29
1-3-4 الهيئة الدولية لتفسير المحاسبة المالية 29
1-4- نشاط هيئة المعايير المحاسبية الدولية 30
2- المعايير المحاسبية الدولية 31
2-1 مفهوم المعايير المحاسبية الدولية 31
2-2- خصائص المعايير المحاسبية الدولية 32
2-3 سيرورة إعداد المعايير المحاسبية الدولية 33
2-4- مزايا وصعوبات تبني المعايير المحاسبية الدولية 34
2-4-1- مزايا المعايير المحاسبية الدولية 34
2-4-2 صعوبات تبني المعايير المحاسبية الدولية 34
المبحث الثالث : التوحيد المحاسبي التونسي 38
1 -العرض التاريخي للتوحيد المحاسبي التونسي 38
2 -الإصلاح المحاسبي التونسي 40
2-1- أسباب الإصلاح المحاسبي التونسي 40
2-2- أهداف الإصلاح المحاسبي التونسي 42
2-3- الإجراءات المتبعة في الإصلاح المحاسبي 42
3- النظام المحاسبي التونسي 43
3-1- مضمون النظام المحاسبي التونسي 43
3-2- إسهامات النظام المحاسبي التونسي 44
4- الإطار التصوري التونسي 44
4-1- مضمون الإطار التصوري التونسي 44
4-2- إسهامات الإطار التصوري 45
4-3- حدود الإطار التصوري 46
خلاصة الفصل الأول 47
الفصل الثاني: التوحيد المحاسبي في الجزائر 48
المبحث الأول: المخطط المحاسبي الوطني 50
1 -المجلس الأعلى للمحاسبة 50
2 - انتقادات المخطط المحاسبي العام 52
3- مراحل إعداد المخطط المحاسبي الوطني 45

4 -الإطار القانوني والمحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني 55
5- أهداف المخطط المحاسبي الوطني 60
6- جهود تكييف المخطط المحاسبي الوطني 61
7- مزايا وعيوب المخطط المحاسبي الوطني 62
المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر 64
1 -المجلس الوطني للمحاسبة 64
2 -أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر 65
3 -مراحل إعداد النظام المحاسبي المالي 67
4 -الإطار القانوني والمحاسبي للنظام المحاسبي المالي 70
5 -أهداف النظام المحاسبي المالي 78
6 -صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي 79
7 -مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المخطط المحاسبي الوطني 80
8 -مقارنة النظام المحاسبي المالي مع بعض المعايير المحاسبية الدولية 81
8—1- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر 81
8-2- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي الثاني 82
8-3- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون..... 83
خلاصة الفصل الثاني 86
الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية 87
المبحث الأول: تحليل البيئة الجزائرية 89
1 -التعليم المحاسبي 89
2 -السوق المالي 92
3 -السوق الموازية 97
4 -المؤسسة الاقتصادية 98
5 -المهنة والتكوين المحاسبيين 100
المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان.... 104
1 -الدراسة الوصفية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة 104
1-2- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس 104
1-3- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر 104
1-4- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي 105

1-5- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة 106
1 6 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة 107
2 -تحليل نتائج الاستبيان 108
2-1- إجراءات معالجة الاستبيان 108
2-2- تحليل النتائج 108
2-2-1 اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي 108
2-2-2 اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وعملي للمحاسبين 110
2-2-3- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وعملي للمراجعين 110
2-2-4- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي 111
2-2-5- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة.. 112
2-2-6- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص توافق البيئة الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ..... 114.
2-2-7- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص توافق البيئة القانونية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي 115
الخاتمة 117
قائمة المصادر والمراجع 123
الملاحق 130

المقدمة

I. إشكالية البحث:

تعتبر المحاسبة بمثابة المرآة العاكسة لما يحدث من تغيرات خاصة في البيئة الاقتصادية والقانونية فهي تظهر النتائج المالية للعمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات خلال فترة زمنية معينة إذ أن أي تطور على مستوى الساحة الاقتصادية لا بد وأن ينجر عنه تغير في المحاسبة كاستجابة طبيعية لتحقيق متطلبات ذلك التطور لذا فقد شهدت المحاسبة تطورا تدريجيا متوافقا مع تغير احتياجات وأهداف مستخدمي المعلومة المحاسبية.

سمحت الظروف الاقتصادية التي فرضتها الثورة الصناعية في تطوير المحاسبة وظهور ما يسمى بمحاسبة التكاليف نتيجة لحاجة مدير المشروع لمعرفة كل التكاليف التي تكبدها مع كبر حجم العمليات الإنتاجية التي يصعب تحديدها بدون القيام بعملية منظمة لاسيما مع كبر حجم العمليات الإنتاجية التي عرفت نموا كبيرا نتيجة للتطور العلمي والتكنولوجي، كما سبب هذا النمو المتزايد في حجم العمليات مشاكل مالية نتيجة لقلة مصادر تمويل هذا المشروع وهذا بدوره كان من أهم الأسباب التي دفعت قدما إلى تطور المحاسبة حيث أدى إلى ظهور شركات المساهمة التي تبيع أسهمها للأفراد ونتيجة لعدم قدرة هؤلاء الممولين على تسيير أنشطة المؤسسة وبالتالي الحفاظ على مصالحهم، ظهرت هيئات إدارية مستقلة لتسيير المشروع وإعداد القوائم المالية التي تساعد أصحاب المصلحة على معرفة وضعية المشروع، خاصة من الناحية المالية وقد تعزز هذا الدور بظهور مهنة مراجع الحسابات للوقوف أكثر على مصداقية المعلومة والوضعية الحقيقية للمشروع من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لذا كان للتغيير البيئي الناجم عن الثورة الصناعية صدى وأثر كبير على تطور الفكر المحاسبي.

كما ساعد التطور الاقتصادي في إطار ما يعرف بالعولمة وتحول العالم إلى قرية صغيرة إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الدولية حيث تسبب التطور المستمر والمتسارع في حركية النشاطات الاقتصادية وزيادة المعاملات التجارية بين الدول وكذلك الارتفاع الملحوظ في عدد الشركات التي تبحث عن تمويل من خارج حدود الدول الموجودة بها لكون أن فرص التمويل والاقتراض الداخلية محدودة، مما أدى ظهور مشاكل محاسبية من نوع جديد ولعل من أهمها مشكل عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية لهذه الشركات وعدم توافق الأنظمة المحاسبية بين الدول، لذلك بدأ الفكر المحاسبي من خلال المنظمات المهتمة بإيجاد المعايير والمفاهيم والمبادئ المحاسبية وتكييفها مع الوقع وتعديلها حسب الحاجة ومن بينها مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي ظهر في 1973 ولم يكن ظهوره بمحض الصدفة وإنما جاء كاستجابة طبيعية للتغيرات في البيئة الدولية فقد عرفت فترة السبعينات ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والتي تهدف لتقليص الاختلافات المحاسبية والوصول إلى توافق محاسبي دولي من خلا بناء نموذج محاسبيي عالمي يمكن إقراره وتطبيقه في كل الدول.

في ظل هذا الواقع الجديد يتحتم على جميع الدول تكييف أنظمتها المحاسبية مع النموذج الدولي من أجل توفير البيئة الملائمة لتوسع وانتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات وهذا بدعم من المنظمات الدولية من خلال ما تفرضه على الدول المنظمة فيها أو التي تنوي الانضمام إليها من شروط تتعلق في معظمها بإجراء الإصلاحات اللازمة والتي من بينها إصلاح النظام المحاسبي.

لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والمتطلبات الجديدة الناتجة عن تغير في التوجه الاقتصادي والتحول من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي الذي دفع بالجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال اتفاقياتها مع المنظمة العالمية للتجارة والاتحاد الاروبي التي استلزمت إجراء جملة من الإصلاحات وعلى هذا الأساس قامت السلطات الجزائرية بإصلاح نظامها المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي تم إعداده بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية، وهذا يقودنا إلى طرح التساؤل الجوهري التالي:

هل تتوفر البيئة الجزائرية على مقومات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

باعتبار أن البيئة الجزائرية ذات أبعاد متعددة (قانونية، اقتصادية، مالية .....)، فإن الإشكال المطروح يدفعنا بدوره إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل هناك ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي؟
2. هل للمحاسبين والمراجعين تأهيل علمي وعملي كافي لإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي؟
3. ما مدى تأثير المجلس الوطني للمحاسبة في نشر المعرفة بالنظام المحاسبي المالي؟
4. هل يوجد تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى الجامعة؟
5. ما مدى توافق البيئة الاقتصادية، المالية والقانونية مع متطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي؟

II. فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية البحث، نحاول اختبار صحة الفرضيات التالية:

1. عدم وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات التي لا ترغب في فتح رأسمالها للمستثمر الأجنبي.
2. ضعف التأهيل العلمي والعملي لمحاسبي المؤسسات والمراجعين.
3. عدم وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر و تطبيق النظام المحاسبي المالي.

4. ضعف التأهيل العلمي والعملي على مستوى الجامعة .
5. عدم توافق البيئة الاقتصادية، المالية والقانونية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي .

III. مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار معالجة موضوع البحث له مبررات حفزتنا على اختياره، يمكن تلخيصها فيما يلي:
نظرا للمجهودات المبذولة من قبل السلطات الجزائرية والمتمثلة في إصلاح النظام المحاسبي من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي، كان لابد من إجراء بحث حول هذا الموضوع لمعرفة مدى ملائمة البيئة الجزائرية لمتطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي، هذا فيما يخص السبب الموضوعي أما السبب الذاتي هو الرغبة في الاطلاع على المواضيع المتعلقة بالمحاسبة الدولية إضافة إلى الميل لمعالجة مواضيع الساعة.

IV. أهمية البحث:

قد تكمن أهمية البحث في كونه يعالج موضوع يتسم بالحداثة والمتمثل في النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق ابتداء من 2010/01/01 و ذلك من خلال دراسته من جانبين، من جهة التطرق إلى أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مراحل إعداد النظام المحاسبي المالي، إطاره القانوني والمحاسبي، أهدافه، صعوبات تطبيقه، وأخيرا دراسة مقارنة له مع بعض المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ العامة للمخطط المحاسبي الوطني، و من جهة أخرى تحليل مدى توافقه مع البيئة الجزائرية، بعبارة أخرى معرفة ما إذا كانت البيئة الجزائرية مهيأة بالشكل الملائم لاستيعاب هذا النظام من حيث التأهيل العلمي والعملي للمحاسبيين والمراجعين وعلى مستوى الجامعة إضافة إلى مدى توافق البيئة الاقتصادية، المالية والقانونية لمتطلبات تطبيقه و دور المجلس الوطني للمحاسبة في نشره .

V. حدود البحث:

يتناول موضوع البحث النظام المحاسبي المالي والذي يجسد عملية إصلاح النظام المحاسبي المالي، وبالأخص مدى ملاءمته للبيئة الجزائرية، مما يفترض علينا التطرق إلى سيرورة التوحيد المحاسبي في الجزائر من أجل معرفة أسباب الإصلاح المحاسبي والهيئة المكلفة به، كما يتطلب ذلك تحليل البيئة الجزائرية ومعرفة ما إذا كانت تتوفر على متطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى ضرورة تناول نموذجين على الأقل في مجال التوحيد المحاسبي، لذا تعرضنا إلى النموذج الدولي باعتباره الإطار المرجعي لكثير من عمليات إصلاح الأنظمة المحاسبية للدول والتي من بينها الجزائر، والنموذج التونسي باعتباره التجربة الوطنية التي قامت بإصلاح نظامها المحاسبي بناء على النموذج الدولي بل وكانت السباقة في ذلك، حيث يرى Colasse Bernard أن النظام المحاسبي التونسي ملفت للانتباه لأنه يعتبر أول محاولة لدولة ذات ثقافة محاسبية فرنسية تعد لنفسها معايير محاسبية تتلاءم مع المعايير المحاسبية

الدولية، ولم يكن هذا وليد الصدفة وإنما بالتوقع أن المعايير المحاسبية ستحل محل المعايير الوطنية، إضافة إلى دراسة وتحليل آراء المهنيين والاكاديميين حول موضوع البحث وذلك مابين شهر ماي وجوان من سنة2009.

VI. أهداف البحث:

إضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات، فإن هذا البحث يهدف إلى :

1. عرض النموذج الدولي في مجال التوحيد المحاسبي من خلا ل إبراز تطوره التاريخي و تنظيمه الحالي والأهداف التي يسعى لتحقيقها.
2. التعرف على التوحيد المحاسبي التونسي من حيث تطوره التاريخي والإصلاح المحاسبي الذي عرفته تونس، أهداف الإصلاح المحاسبي وإسهاماته.
3. عرض التجربة الجزائرية في مجال التوحيد المحاسبي بالتطرق إلى مسار التوحيد المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي .

VII. منهج البحث وأدواته:

للإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات تمت الاستعانة بالمنهج الأكثر استخداما في الدراسات الاقتصادية والمالية ، وهو المنهج الوصفي عند استعرض النموذج الدولي للتوحيد المحاسبي، والنموذج الوطني في مجال التوحيد والمتمثل في التجربة التونسية، وأعتمد منهج دراسة الحالة في الجزء الذي يتعلق بدراسة تجربة الجزائر في ميدان التوحيد المحاسبي وتحليل البيئة الجزائرية لمعرفة مدى ملاءمتها لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي مستعينين ببعض الأدوات المنهجية كالإحصاءات والنصوص التشريعية والتنظيمية. ولقد تم استخدام أسلوب الاستبانة والمقابلة، كما استخدمنا برامج معلوماتية مختلفة تمثلت في SPSS 16.0 و .M.S.EXCEL.

VIII. الدراسات السابقة:

1. بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية– بالتطبيق على حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر 2004، يهدف هذا البحث إلى دراسة أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين و السبل الكفيلة بتفعيله لملاءمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر، وخلص الباحث إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية، لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي، السياسي والاجتماعي، والتي كان لها أثر بالغ على واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومحيطها الذي تعمل فيه.

وعليه فقد أوصى أن يتم موازاة مع إصلاح النظام المحاسبي، التفكير والانطلاق في البحث في كيفية تحديد و إرساء إطار تصوري للمحاسبة، وأن يتم تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة، و اعتماد مسار توحيد جيد وفعال، ينطلق من حصر احتياجات مختلف الأطراف التي تعنى باستعمال المعلومات التي تنتجها المحاسبة، ويمر عبر علاقة قوية بين هيئة التوحيد والمؤسسات المعنية من خلال قاعدة للاتصال مفتوحة، أي إنشاء شبكة للمعلومات، بالاعتماد على اتصال مفتوح ومتفاعل يسمح للمحاسبين بالتعبير عن تساؤلاتهم وانشغالاتهم، ولهيئات التوحيد بالوقوف على هذه الانشغالات، والتأكد كذلك من مدى تطبيق المعايير ومدى الالتزام بها من طرف المؤسسات من جهة ومحاولة رفع اللبس الذي قد يشوب تطبيقها أو التعامل معها من جهة أخرى، وأن يتم التعامل مع ما يجري من أعمال انسجام وتوافق الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي بجدية ويؤخذ ذلك بعين الاعتبار.

2. حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقاديه** ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر معهد العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، الجزائر، 2003-2004، يهدف هذا البحث إلى دراسة المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقاديه، وخلص الباحث إلى أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه، ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى غاية القوائم المالية التي يقدمها مرورا بالإطار الشكلي والهيكلي والمصطلحات وقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، وعليه فقد أوصى الباحث بضرورة التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني وجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية على المستوى الوطني ومتوافقا مع المقاييس المحاسبية الدولية، كما أوصى بضرورة إشراك كل الطاقات الفعالة في تغييره من جامعيين اقتصاديين مهنيين مع الالتزام بالدقة والشمولية في حصر احتياجات الاقتصاد من المعلومات التي لابد أن تستقى من الميدان.

3. Merouani Samir; **Le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**, Mémoire de magistère en sciences de gestion, Ecole supérieure de commerce d'Alger.

يهدف هذا البحث إلى شرح طبيعة مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد والتدابير التحضيرية المرافقة لعملية التحول وخلص الباحث إلى أن هناك نقائص على مستوى المخطط المحاسبي الوطني لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند إصلاح النظام المحاسبي الجزائري خاصة تلك المتعلقة بالإطار التصوري والتقني، كما استنتج أنه من المرجح أن يؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد إلى اختلافات كبيرة في النتائج، وضعية الملكية وحجم المعلومات المقدمة بالمقارنة مع ما ينتج من تطبيق لل1975 PCN، إضافة إلى أنه يطرح مشاكل تتعلق بطبيعة التعقيدات القانونية والجبائية ويبقي انعكاسات أو آثار عديدة على المؤسسات لذا يجب تقييم تكلفة التحول، لأنه لن يطبق من دون حدوث تكلفة ممكنة، كما يجب خلق إطار واسع لتكوين المهنيين سواء على مستوى مكاتب المراجعة أو

المؤسسات. إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على أرض الواقع لا يستطيع حل كل المشاكل ولا يمكن أن ينجح ويحقق الفعالية المطلوبة إلا إذا:

-يضمن المجلس الوطني للمحاسبة تسيير الإشكاليات ووضع روزنامة التحول وتوفير الموارد والكفاءات المناسبة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد كما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار تأثير عملية التحول على جميع جوانب المؤسسة الجزائرية والأجنبية إضافة إلى إعداد خطة تحول تستجيب لمختلف الاحتياجات مع وجود الرقابة اللازمة لإدارة هذا التغير والمحافظة على مصداقية المعلومة؛

-التطبيق التدريجي للنظام المحاسبي المالي الجديد حسب مستوى التنظيم والموارد البشرية مقارنة بالاحتياجات المطلوبة؛

-تكوين المهنيين ومختلف مستعملي النظام المحاسبي المالي الجديد؛

- تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي الجديد؛

-دراسة آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على مختلف فروع هـ القانون الجزائري؛

-الاستعداد الفوري للمحاسبين للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؛

-يجب على المؤسسات تنظيم مشروعا للتحول لتجنب خطورة الأخطاء في معالجة الحسابات إضافة إلى تأسيس مجموعة عمل مشتركة تضم خبراء في المحاسبة، محافظي حسابات، محاسبين والهيئات العمومية (المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة وهيأت أخرى)لدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية سواء على مستوى اختيار الطرق والقواعد أو على مستوى انعكاساته على الموارد الجبائية للدولة.

IX. هيكل البحث:

انجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول تبدأ بمقدمة وتنتهي بخاتمة تضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي نرى بأنها ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها، وهذه الفصول هي كالتالي:

- الفصل الأول: "**التوحيد المحاسبي**": تمت معالجته من خلال ثلاث مباحث ، الأول هو مبحث تمهيدي للدراسة، نقوم من خلاله بإعطاء لمحة مختصرة عن التوحيد والتوافق المحاسبيين، المبحث الثاني يتعلق بالتوحيد المحاسبي الدولي حيث تطرقنا من خلاله إلى التأسيس والتطور التاريخي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية، تنظيمها الحالي ونشاطها، مفهوم، خصائص، مزايا وصعوبات تبني المعايير المحاسبية الدولية ،إضافة إلى سيرورة إعدادها، أما المبحث الثالث فخصصناه لدراسة التوحيد المحاسبي التونسي حيث تعرضنا فيه إلى التطور التاريخي للتوحيد المحاسبي التونسي وأسباب الإصلاح المحاسبي التونسي وأهدافه والإجراءات المتبعة في الإصلاح المحاسبي التونسي.

– الفصل الثاني :" **التوحيد المحاسبي في الجزائر** ":خصص المبحث الأول لدراسة المخطط المحاسبي الوطني من خلال التطرق إلى المجلس الأعلى للمحاسبة باعتباره الهيئة المكلفة بإحلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي بالمخطط المحاسبي الوطني، كما نتعرض إلى الانتقادات الموجهة لل PCG لسنة 1957، مراحل إعداد المخطط المحاسبي الوطني، أهدافه، إطاره المحاسبي والقانوني، جهود تكييفه مع مختلف القطاعات، وأخيرا مزاياه وعيوبه. وتناولنا في المبحث الثاني الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال التعرض إلى المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد النظام المحاسبي المالي، كما نتطرق إلى أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مراحل إعداد النظام المحاسبي المالي، إطاره القانوني والمحاسبي، أهدافه، صعوبات تطبيقه، وأخيرا دراسة مقارنة له مع بعض المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ العامة للمخطط المحاسبي الوطني.

– الفصل الثالث: " **النظام المحاسبي المالي والبيئة الجزائرية** ":حاولنا من خلال هذا الفصل تحليل البيئة الجزائرية بالتركيز على مجموعة من المتغيرات التي نرى بأنها ضرورية لنجاح النظام المحاسبي المالي، تضمن هذا الفصل كذلك عرض وتحليل نتائج الدراسة الإحصائية للإستبانة، والتي حاولنا من خلالها قياس مدى تطابق وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة المتكون من الفئات ذات العلاقة بالممارسة المحاسبية.

الفصل الأول

التوحيد المحاسبى

تمهيد:

إن المتتبع للتطور التاريخي الذي عرفته المحاسبة يجدها تتأثر وتأثر فيها إذ لم تتوان في حل أي مشكل مهما عظم وقد تجسد هذا في التحولات العميقة التي عرفتها كاستجابة للتغيرات البيئية التي هي في تعايش مستمر ودائم معها خاصة العوامل الاقتصادية، حيث شهد العالم في الآونة الأخيرة تطورا مذهلا نتيجة للتطور العلمي والتكنولوجي الذي سمح بتغيير ملامح النشاط الاقتصادي العالمي من خلال تزايد حجم أنشطة المؤسسات الاقتصادية واتساع رقعتها رغبة منها في اكتساح الأسواق العالمية وما نتج عنه من تزايد حاجتها لتمويل هذا النمو، مما تسبب في التطور الذي عرفته الأسواق المالية العالمية ومن هنا انبثقت مشاكل تتعلق في معظمها بفهم القوائم المالية نتيجة إلى تعدد مستخدمي المعلومة المحاسبية واختلاف احتياجاتهم وتعدد جنسياتهم، مما جعل المؤسسات المتعددة الجنسيات تتخبط في مشاكل محاسبية وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي، وهذا ما أدى إلى ضرورة إعداد نموذج محاسبي تذوب فيه الاختلافات بين النظم المحاسبية الوطنية وتتحقق من خلاله مختلف الاحتياجات، وعليه جاء هذا الفصل لمعرفة ما هي الجهة المسؤولة على بناء وإعداد نموذج محاسبي يحقق الأهداف المرجوة منه ويتميز بالمرونة الكافية حتى يمكن إقراره وتطبيقه، وما هي المراحل التي مرت بها، الأهداف التي تسعى لتحقيقها، خصائصها والأنشطة التي تقوم بها في سبيل تحقيق أهدافها كما سنتطرق في هذا الفصل إلى التجربة التونسية في مجال التوحيد المحاسبي باعتبارها من أهم الدول العربية التي كانت سباقة في هذا المجال من خلال اعتمادها المبكر على المعايير المحاسبية الدولية إضافة إلى قربها وارتباطها الثقافي والتاريخي بالجزائر، لذلك سنحال معرفة التطور التاريخي للتوحيد المحاسبي التونسي والتعرف على أسباب الإصلاح المحاسبي، أهدافه، مضمون النظام المحاسبي التونسي وإسهاماته.

المبحث الأول: التوحيد والتوافق المحاسبيين

نهدف من خلال هذا المبحث التمهيدي، للتعريف بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع بحثنا والتي سيتم تداولها ضمن سياق البحث، وعليه سنتطرق إلى التوحيد المحاسبي من خلال التعرض إلى مفهومه، أهدافه، نماذجه وفوائده، كما سنتطرق إلى التوافق المحاسبي من خلال عرض مفهومه، أهدافه والهيئات الدولية التي تسعى لتحقيقه.

1. التوحيد المحاسبي

يعتبر التوحيد المحاسبي شرطا ضروريا لإضفاء صبغة المرونة على المحاسبة في معالجتها للأحداث الاقتصادية وبالتالي إعطاء صورة صادقة عن الواقع الاقتصادي من خلال قيامها بوظيفة الإفصاح المحاسبي التي تستجيب لاحتياجات مختلف مستعملي المعلومة المحاسبية.

1.1. مفهوم التوحيد المحاسبي

التوحيد حسب كل من Conso. P et Hemici. F هو البحث عن معايير موحدة لمختلف المستعملين، ويوفر لمؤسسات القطاع العام والخاص إطار محاسبي أي مرجع موحد لتسجيل مختلف العمليات المنجزة، ومن أجل أن يعكس هذا الإطار المحاسبي الخاصية القطاعية للمؤسسات، يعد التوحيد المخططات المحاسبية القطاعية، ويعتبر التوحيد مهم جدا بالنسبة للتسيير المالي لأنه يتعلق أساسا بتوضيح المصطلحات، معايير التصنيف، طرق التقييم والقوائم المالية الختامية [1].

كما عرف Rousse التوحيد المحاسبي بأنه عبارة عن نظام موحد لتنظيم محاسبة مختلف المؤسسات المنتجة في دولة أو في عدة دول بغض النضر عن القطاع الذي تنتمي إليه:

- القطاع الأولي للفلاحة، تربية المواشي، الصيد البحري أو استخراج المعادن؛
- القطاع الثاني للصناعات التحويلية؛
- القطاع الثالث للتجارة والخدمات [2].

أما AFNOR(Association Française de Normalisation) فإنها تعتبر بأن التوحيد المحاسبي هو عملية سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل، بتوحيدها وتبسيطها [3].

---

[1]- Conso. Pierre et Hemici.Farouk**; Gestion financière de l'entreprise**, 9 eme édition, DUNOD, Paris 1999, p103.

[2]- Rousse francis; **Normalisation comptable principes et pratiques**, Coll. Méthodologie, Paris 1989, PP 24-25.

[3]- DEPALLENS G. & autres 1990**: Gestion financière de l'entreprise**; 10° éd., Siery, Paris, p35

نقلا عن: بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر** أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004، ص 66.

عرف المخطط المحاسبي الفرنسي (PCR-82) التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه، حيث جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى[1]:

- تحسين المحاسبة؛
- فهم المحاسبات ومراقبتها؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية في الزمان والمكان؛
- توطيد المحاسبات في الإطار الموسع للمجمعات، قطاع النشاط، المناطق أو الدولة؛
- إعداد الإحصائيات.

يتميز التوحيد المحاسبي ب[2]:

- مدونة الحسابات؛
- التعريف الدقيق لمحتوى كل حساب؛
- نماذج من القوائم التي تتضمن المعلومات المحاسبية الدورية.

كخلاصة لما سبق، يمكن القول أن التوحيد المحاسبي هو عملية إعداد أو وضع إطار محاسبي ستجيب لاحتياجات مختلف مستعملي المعلومة المحاسبية ويهدف لتنظيم الممارسة المحاسبية.

2.1. أهداف التوحيد المحاسبي

تهدف عملية التوحيد المحاسبي إلى ضمان توحيد القوائم المالية من خلال[3]:

- توحيد السياق المحاسبي(Le processus comptable) الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية ويهدف التوحيد في هذه المرحلة، إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛

- توحيد المنتج المحاسبي الذي يمثل أساسا القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، إن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم، لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون صلبة بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

---

[1]- Colasse Bernard; **La notion de normalisation comptable**, In R.F.C, N° 182, Paris 1987, P42.

[2]- Rousse francis; Op.Cit., P 25.

[3]- COLASSE Bernard 1987**: La notion de normalisation comptable« entre normalisation industrielle et normalisation sociale » in Revue française de comptabilité**; n°182, Paris, Septembre 1987,p44

,نقلا عن: بن بلغيث مداني، **إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"**، مجلة الباحث، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-جامعة ورقلة، العدد رقم 01، 2002، ص54.

3.1. نماذج التوحيد المحاسبي

لقد ساهمت عدة عوامل في تحديد نماذج التوحيد المحاسبي ولعل من أهمها طبيعة البيئة الاقتصادية والمالية، إضافة إلى طبيعة ومسار عملية التوحيد نفسها والأهداف التي تسعى لتحقيقيها وعموما يمكن التمييز بين نموذجين مختلفين للتوحيد المحاسبي وهما[1]:

- التوحيد المحاسبي في المنظومة الأنجلوفونية

إن أهم ما يميز التوحيد المحاسبي في الدول التي تعتمد هذا النموذج، هو اضطلاع المهنة المحاسبية بوظيفة إصدار المعايير. ولم يكن هذا الأمر متاح لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، والتي توجت بقبول هيئة مراقبة السوق المالي (SEC) بتوكيل معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA) لإصدار المعايير المحاسبية. ولقد نجح المعهد من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما(US-GAAP) والتي كانت تهدف في مجملها لضبط المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات والأحداث الاقتصادية التي تقع في محيط المؤسسة أي ضبط وظيفة القياس في المحاسبة. وخدمة لأطراف عديدة ومختلفة مهتمة بحياة المؤسسة وهي في حاجة دائمة لمعلومات ملائمة وذات مصداقية للمساعدة على عملية اتخاذ القرار، خاصة في ظل متطلبات السوق المالي المتميز بحساسيته تجاه المعلومات المحاسبية والمالية، أي ضبط وظيفة الاتصال في المحاسبة.

- التوحيد المحاسبي في المنظومة الفرانكفونية

على عكس النموذج السابق، الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، فإن أهم ما يميز التوحيد المحاسبي حسب هذا النموذج، هو الاضطلاع الكلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية الدولية. وتعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا النموذج، حيث تتم عملية التوحيد استنادا لمخطط محاسبي ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية مؤهلة، تجمع بالإضافة عن ممثلي الدولة مجموعة من الفئات الأخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات، الباحثين ...الخ. أي ممثلين عن مختلف الفئات المعنية بتطبيقات المحاسبة. والمهتمة بمخرجاتها. ويتم ضبط وظيفتي القياس والاتصال المحاسبيين عن طريق التنظيم، أي من خلال قانون محاسبي (droit comptable) ولقد كان لنموذج التوحيد المحاسبي الفرنسي تأثير كبير على طبيعة التوحيد المحاسبي في دول مختلفة، منها على وجه

[1]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص ص63- 64.

الخصوص الجزائر، تونس، المغرب وبعض الدول الإفريقية وهي كلها في الأساس دول خضعت للهيمنة الاستعمارية الفرنسية في الماضي.

4.1. فوائد التوحيد المحاسبي

يحققالتوحيد المحاسبي فوائد ومكاسب كثيرة نذكر منها ما يلي[1]:

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرارات؛
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق والاحتياجات والمفاهيم الاقتصادية، فتعدد الأسس والطرق المحاسبية ووسائل التعديل بما يصعب من إمكانية إجرائه، لكن توحيد الأسس والطرق المحاسبية يترتب عليه توحد أسس وطرق التعديل بما يزيد من إمكانية تحقيقه؛
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام الأسعار؛
- إذا ما تم الاتفاق على أساس ومبادئ محاسبية موحدة عالميا، فإن ذلك سيكون له جليل الأثر في توجه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلا من تركيزه حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموحدة؛
- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى بيانات.

2. التوافق المحاسبي

إن النمو المذهل الذي يشهده العالم في شتى المجالات وخاصة في المجال الاقتصادي والمالي جعل من الضروري توفر معلومات قابلة للفهم والمقارنة الدولية، إلا أن الاختلافات بين النظم المحاسبية الوطنية، حال دون تحقيق ذلك ويرجع هذا الاختلاف إلى عدة عوامل من أهمها[2]:

- **النظم القانونية وأنظمة الضرائب:** إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية والضريبية لبلد ما؛

---

[1]- نمر، حلمي محمود، **النظرية المحاسبية المالية**، دار النهضة العربية، مصر، 1977، نقلا عن بالرقي تيجاني، **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر2007، ص ص5-6.

[2]- خليل عبد الرزاق، عاشور عادل، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى ألمعلوماتي للقوائم المالية** مجلة أبحاث روسيكادا، جامعة سكيكدة، العدد رقم 03، 2005، ص 178.

- **النظام الاقتصادي:** إن البيئة الاقتصادية مهمة جدا للتنمية المحاسبية بشكل عام وللإفصاح والتقارير المالية بشكل خاص، بالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات الاقتصادية بناءا على نوع النظام الاقتصادي المختار (اقتصاد حر أو موجه)؛
- **النظام السياسي:** إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد لبلد ما؛
- **المستوى التعليمي:** تعتبر معايير المحاسبة معقدة وبدون فائدة إذا لم يحسن فهمها أو استخدامها؛
- **الديانة:** إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة فحكومات الدول الإسلامية عليها أن تعتمد نظام اقتصادي خال من الفوائد (الربا) ولذلك عليها أن تجد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات بالإضافة إلى هذه العوامل هناك عوامل آخري كالمستوى الثقافي ومصادر التمويل.

1.2. مفهوم التوافق المحاسبي

لقد عرف كل من Nobes et Parker التوافق على أنه عملية رفع درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات [1].

التوافق Harmonisation هو عملية تقليل الفروق في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من معايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وذلك لزيادة عالمية أسواق رأسمال [2].

التوافق المحاسبي هو حالة يمكن إدراكها أو تواجدها سواء على مستوى المفاهيم concepts،أو على مستوى المبادئ principles، أو على المستوى التنظيمي regulation أو على مستوى الممارسات والتطبيقات العملية practice[3].

أعتبر(التوافق–Harmonisation) مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يعبر عن الحد (Réduction) من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويميز التوافق عن(التوحيد–Normalisation) الذي يفترض أساسا توحيد كلي (Uniformisation) للقواعد المحاسبية، ومادامت المحاسبة جزء مكمل لمحيطها الثقافي، فإن التوحيد الشامل على المستوى الدولي يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع[4].

---

[1]- محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 269.

[2]- القبانى ثناء، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 170.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي** ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص370.

[4]- HALLER A. & WALTON P. 1997: **Différences nationales et harmonisation comptable**, in Comptabilité internationale, Vuibert Éd.,Paris, p 01,.104 نقلا عن بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره ص

لتجنب الخلط وعدم التمييز في استخدام المفاهيم السابقة للتوافق المحاسبي صنف كل من Samules & Picper المراحل التي تعكسها هذه المفاهيم إلى ثلاث مراحل، تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق Harmonisation ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها Standardisation ثم بعد ذلك تأتي المرحلة الثالثة وهي التوحيد Uniformity وبالطبع يمكن الوقوف في أي مرحلة من هذه المراحل[1].

كخلاصة لما سبق، يمكن القول بأن التوافق المحاسبي هو محاولة للتقارب وتقليل الاختلافات بين النظم المحاسبية الوطنية.

2.2. أهداف التوافق المحاسبي

تختلف أهداف التوافق المحاسبي باختلاف الجهات المهتمة بعملية التوافق المحاسبي وأهمها[2]:

- **بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية**

يساعد التوافق المحاسبي على:

- 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 بناءا 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؛
- التموقع الجيد من خلال التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا من خلال مساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

- **بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية**

إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو 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 الثقافية والقيمية والعوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة.

---

[1]- محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 268.

[2]- بن بلغيث مداني، **التوافق المحاسبي الدولي-المفهوم، المبررات والأهداف**،مجلة الباحث، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-جامعة ورقلة، العدد رقم 04، 2006، ص118-119.

- **بالنسبة للهيئات الأخرى**

تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة، من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة ، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة العكس(وجود اختلافات) أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع.

3.2. الهيئات الدولية المساهمة في التوافق المحاسبي

إن تباين التطبيقات المحاسبية بين دول العالم يعتبر من أهم المشاكل التي تواجه المؤسسات المتعددة الجنسيات في ظل نموها السريع وانتشارها الواسع عالميا لذا سعت العديد من المنظمات الدولية إلى بذل جهود معتبرة للتقليل من تلك الاختلافات في إطار ما يسمى بالتوافق المحاسبي، ومن أهم الهيئات الدولية التي ساهمت واهتمت بموضوع التوافق المحاسبي نذكر مايلي:

- **هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)**

هي منظمة خاصة تم إنشاؤها عام 1973، وقد كونتها الجهات المحاسبية المهتمة في مختلف دول العالم، وتهتم بإصدار المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بمشاكل معينة[1]، تهدف إلى تضييق هوة الاختلافات المحاسبية بين الدول من خلال[2]:

- اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك العمل على تشجيع الدول والمنظمات على مراعاتهم وقبولهم لهذه المعايير عالميا؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

- **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)**

كانت جهود المؤتمر الدولي العاشر المنعقد في سدني 1972 مثمرة باتجاه توحيد المعايير على المستوى العالمي، ففي هذا المؤتمر تم تشكيل الهيئة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة وهو ما يعرف بـICCAP بهدف إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب، وفي عام 1977م تم إلغاء الهيئة ليحل محلها الاتحاد الدولي للمحاسبين [3]، ويضم في عضويته 155عضوا

[1]- القباني ثناء، مرجع سبق ذكره، ص4.
[2]- محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص280.
[3]- المرجع السابق، ص281.

ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب[1]، ومن أهم الأهداف التي يسعى الاتحاد إلى تحقيقها نذكر مايلي[2]:

- اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني؛
- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية؛
- تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية؛
- التعاون مع الهيئات المناظرة "الإقليمية" والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات؛
- إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة؛
- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد؛
- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات؛
- تشجيع الراغبين في الدخول إلى الاتحاد والمشاركة في نشاطاته والتعريف به.

ينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية[3]:

- **لجنة التعليم** : وتضع معايير التعليم والتدريب المهني اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات الهيئة لموافقة المجلس؛
- **لجنة السلوك المهني**: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد؛
- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية**: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد؛
- **لجنة القطاع العام**: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك :
  - وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي؛
  - وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم؛
  - تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

- الأمم المتحدة (UN)

إن اهتمام الأمم المتحدة بالمحاسبة والتقارير المالية جاء نتيجة للتقارير التي أعدتها الهيئة التابعة لها حيث قام مجموعة من الأفراد والباحثين بإعداد دراسة حول أثر الشركات متعددة الجنسيات على

[1]- القاضي حسين، حمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص110.
[2]- محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص282.
[3]- القاضي حسين، حمدان مأمون، مرجع سبق ذكره، ص110.

الاقتصاد العالمي [1]، تواصل اهتمام الأمم المتحدة بموضوع المحاسبة الدولية، وتشكل لهذا الغرض كتابة متخصصة تعمل تحت وصاية ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (CNUCED)، أوكلت لها مهمتين أساسيتين تقديم المساعدة التقنية الدائمة، وبالأخص للدول النامية التي تتحول نحو اقتصاد السوق وتنظيم ندوة سنوية حول المشاكل المحاسبية المعاصرة، تشكل أعمال الندوة بواسطة(ISAR) مصدرا مهما للمعلومات بالنسبة للحكومات والباحثين، كما أصدرت الندوة مجموعة من التوصيات الموجهة للمؤسسات المتعددة الجنسيات[2].

- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)

إن جهود الأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة المؤسسات المتعددة الجنسيات لأعمالها الدولية توجت بظهور منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية أسست هذه المنظمة في عام 1960م وتتكون من 24 دولة من الدول المتقدمة أو الصناعية غير الشيوعية، وتعمل هذه المنظمة كمنتدى يتلاقى فيه أعضاء الدول الرسميون ويتناقشون في المشاكل التي تواجه كل منهم ويحاولون وضع سياسة للتوافق في المجالات الدولية الحرجة[3].

يتمثل إنجاز المنظمة الأساسي في التوجيهات التي قامت بنشرها سنة 1976 والمتضمنة حث المؤسسات المتعددة الجنسيات على الإفصاح عن رقم الأعمال، نتيجة الاستغلال والاستثمارات الصافية لكل منطقة جغرافية ولكل قطاع نشاط(المعلومات القطاعية)، حظيت هذه التوجيهات بقبول دول المنظومة الانجلوسكسونية نظرا لقربها من المعايير الأمريكية [4]، وفي عام 1985م عقدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ندوة حول توافق المعايير المحاسبية على صعيد دولي، ممثلون من الدول الأوربية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمون متنوعون حضروا الندوة ودعموا فكرة التوافق المحاسبي[5].

تعتبر هيئة المعايير المحاسبية الدولية المنظمة الوحيدة التي يزداد عدد أعضائها المهتمين بمجال المحاسبة، كما أنها المنظمة الأكثر فعالية في مجال إعداد المعايير المحاسبية، ولكنها تفقد السلطة لتطبيق المعايير التي تقترحها [6]، والتي أصبحت مرجعا تستند إلية العديد من الدول عند إعداد معايير ها المحاسبية، لذلك سنتعرض لها بالتفصيل في المبحث اللاحق.

[1]- محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص278.
[2]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ، ص 125.
[3]- محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 278-279.
[4]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ، ص 122.
[5]- محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 279.
[6]- القباني ثناء، مرجع سبق ذكره، ص8.

المبحث الثاني: التوحيد المحاسبي الدولي

أصبحت المحاسبة الدولية تحظى باهتمام الباحثين والمهنيين، وهذا ما افتقرت إليه قبل 1972 وذلك من خلال المؤتمر العاشر للمحاسبة حيث نتج عنه ظهور هيئة المعايير المحاسبية الدولية، ونتيجة لذلك أصبحت المجهودات المبذولة تكلل بالنجاح لكون أنها تطرح وتناقش ضمن كيان مستقل أي ضمن إطار منظم وليس من خلال عقد اجتماعات أو مجالس مفتوحة، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز التطور التاريخي للهيئة ، أهدافها، تنظيمها الحالي ونشاطها، كما نتعرض إلى الأداة التي تسعى لإعدادها والمتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية من خلال التطرق إلى تعريفها، خصائصها، سيرورة إعدادها، مزايا وصعوبات تبنيها.

1.هيئة المعايير المحاسبية الدولية

1.1. التأسيس و التطور التاريخي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية

إن فكرة التوحيد والتوافق المحاسبين لم تكن وليدة اللحظة بل ترجع إلى زمن بعيد إذ بذلت مجهودات في هذا السياق وإن لم يكن الهدف منها مباشرة تحقيق التوافق.

عموما ترجع فكرة توافق وتنسيق المعايير المحاسبية إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا حيث تم الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات[1]، وكان النقاش في هذا المؤتمر يدور حول مقارنة الأنظمة المحاسبية للدول الكبرى في العالم على مستوى الممارسة والمبادئ المحاسبية وللإشارة لم يكن هذا المؤتمر يهدف للوصول إلى التوافق بل كان يهدف إلى المقارنة فقط، ونظرا لعدم استمرارية العمل، لأن هذا المؤتمر كان من جهة يعقد كل خمس سنوات ومن جهة أخرى كان كل مؤتمر مستقل عن سابقة مما أدى إلى تأخر في تحقيق التوافق [2]. وهناك مؤتمرات أخرى كان لها أهمية إلى جانب المؤتمر الذي عقد عام 1904 مثلا المؤتمر الأول لمحاسبي دول آسيا والباسيفيك والذي عقد في مانيلا عام 1957 وأتفق على عقده كل ثلاث سنوات[3].

أثيرت مشكلة التوافق المحاسبي من طرف المحاسب الأوروبي Jacob Kraayenaof من خلال خطابة في سان فرانسيسكو في 1959، حيث طالب بتأسيس مجالس محاسبية في الدول المتطورة اقتصاديا لتبادل المعلومات حول الممارسة المحاسبية بهدف تقليص الفوارق الموجودة [4]، وفي 1966 تم تنصيب مجموعة مكلفة بدراسة ونشر الأبحاث المحاسبية المقارنة بين 3 دول (Uk، CANADA، USA) والهدف الحقيقي من هذه المقارنة هو تحقيق التوافق[5].

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية المؤسسات المتعددة الجنسية** الدار الجامعية، الإسكندرية،2004 ، ص429.

[2]- Abdesslem Mohamed Waassim; **La normalisation comptable Tunisienne face à l'enjeu de l'harmonisation**, Mémoire de fin d'étude maitrise en science comptable, Université de Tunis, 2004-2005,p .

[3] - أمين السيد أحمد لطفي2004، مرجع سبق ذكره، ص 431 .

[4]- Abdesslem Mohamed Waassim; Op.cit, p3.

[5]- Idem.

قد تميزت الفترة منذ أوائل القرن العشرين وحتى عام 1972 بعقد اجتماعات، مؤتمرات وملتقيات بين محاسبي الدول المهتمة بتنمية المحاسبة وأدائها ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر، وبالرغم من ذلك فإن تلك المجهودات في حد ذاتها تعد من الجهود الهامة في تقليل الاختلافات بين المعايير المحاسبة الوطنية، إلا إنه لم تتخذ خطوات وإجراءات أكثر فاعلية كإنشاء لجان مهمتها تضييق تلك الفوارق[1] .

ظهرت فكرة إنشاء IASC من خلال مناقشة جرت بين محاسبين بريطانيين Doglas Morpeth et Henry Benso في المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا عام 1972[2]، حيث أتخذ فيه خطوات رئيسية لكي يتم إنشاء منظمتين يمكن أن تكون لديهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية والاختلاف بين المعايير المحاسبية التي تستخدمها الدول المتعددة [3]و بالفعل فقد تم تأسيس هيئة المعايير المحاسبية الدولية في جوان1973[4]، والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC[5].

تتكون الهيئة من ممثلين عن المهنة المحاسبية لتسع دول (ألمانيا، استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا والمملكة المتحدة)[6]، وهي هيئة مستقلة في عملها تماما ولا تتبع أي كيان مهني أو كيان من سلطته وضع المعايير المحاسبة، كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أو مهنية أي تعليمات أو أوامر [7]. وتهدف إلى تقديم المعايير المحاسبية الدولية مع تشجيع التوافق مع المعايير المحاسبية الوطنية[8].

يمكن تقسيم التطور التاريخي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية منذ تأسيسها و حتى ألان إلى خمسة مراحل:

المرحلة الأولى: مرحلة النزعة إلى تعظيم الذات في الفترة من عام 1973 حتى عام 1977

عند تأسيس IASC كانت لها مهمتان[9]:

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية وتعديلها حتى تصبح مقبولة؛
- تحسين و توفيق القواعد والإجراءات المحاسبية في مختلف الدول.

[1] - أمين السيد أحمد لطفي2004، مرجع سبق ذكره، .ص 431.
[2]- Dick Wolfgang et Missonier-Piera; **Comptabilité financière en IFRS**, Pearson éducation, paris, 2006, p 311.
[3]- أمين السيد أحمد لطفي2004، مرجع سبق ذكره، ص432.
[4]- Hamada Robert S et autre; **L'art de la finance**, éd Village Mondial, Paris, 1998, p76.
[5]- أمين السيد أحمد لطفي2004، مرجع سبق ذكره، ص 432 .
[6]- Heem Grégory; **Lire les états financiers en IFRS**, édition d'organisation, paris, 2004, p268.
[7]- أمين السيد أحمد لطفي2004، مرجع سبق ذكره، ص 432.
[8]- Dick Wolfgang et Missonier-Piera; op.cit, p311.
[9]- Barneto Pasca; **Normes IFRS application aux états financiers**, 2e édition, Dunod, Paris, 2006, p21.

تتسم هذه المرحلة بالتحيز الواضح والسعي الجاد من الهيئة لتأكيد وتعضيد الثقافات المحاسبية للدول التي تتمتع بالنفوذ الاقتصادي والسياسي المؤثر عالميا وعلى وجه الخصوص بدأت الهيئة بإصدار معايير محاسبية تعتمد بصفة رئيسية على المعايير والممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء المؤسسين لها[1]، لذا نشرت IASC أول معيار IAS1 والذي يعالج الطرق المحاسبية في 1974[2].

المرحلة الثانية: مرحلة التفاعل أو رد الفعل من عام 1977 إلى عام 1980

بدت الهيئة في هذه المرحلة مستعدة للاستجابة للانتقادات الحادة الموجهة إليها وخصوصا فيما يتعلق بالهيمنة والسيطرة من قبل الأعضاء المؤسسين على أوجه نشاط الهيئة وتلبية للرغبة العامة والمتكررة من جانب معظم الدول النامية بان تكون الهيئة أكثر شمولية أوحيادية ونتيجة لذلك فقد وسعت من عضوية مجلسها و ذلك بضم عضوين جدد هما جنوب إفريقيا و نيجيريا[3]، وفي إطار هذا التفاعل شكلت لجنة عمل بين الهيئة والاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1978 لإيجاد علاقة عمل بينهما[4].

لم تغير الهيئة من ثقافتها المحاسبية التقليدية بالاستمرار في التحيز للأعضاء المؤسسين ومن ناحية أخرى فإنها ترى في التغيير نوعا من التهديد على بقائها وإستمراريتها[5].

المرحلة الثالثة: مرحلة المشاركة في عملية اتخاذ القرار خلال الفترة من عام 1981 حتى عام 1987

بدت الهيئة في هذه المرحلة أكثر مرونة واستعداد لتوسيع دائرة مشاركة الدول الأعضاء و الأطراف الأخرى المهتمة بعملية التنظيم المحاسبي الدولي في كل أجهزتها ومؤسساتها [6]. ونتيجة لذلك أصبح عدد الأعضاء حاليا 133 عضو و05 منظمات مشاركة من 103 دولة[7].

لكن ظهرت المشاكل بسرعة، فمن جهة انظم عدد كبير من الدول (أكثر من 90 في بداية الثمانينيات) إلى IASC حيث تحاول كل دولة الاحتفاظ بتطبيقاتها الوطنية وتسعى لأن تكون IAS متوافقة معها وليس العكس ومن جهة أخرى أظهرت أهم المسائل المعالجة خلال الاجتماعات صعوبات تقنية[8]، حيث يتم اتخاذ القرارات اللازمة بعد اجتماعات العمل حول مختلف المسائل التقنية التي

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية** ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007، ص 394 .

[2]- Abdesslem Mohamed Waassim; Op.cit, p3.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي2007، مرجع سبق ذكره، ص394 .

[4]- أمين السيد أحمد لطفي2004، مرجع سبق ذكره، ص433.

[5]- أمين السيد أحمد لطفي2007، مرجع سبق ذكره، ص 394.

[6]- المرجع السابق ، ص395.

[7]- Colasse Bernard; **Harmonisation comptable internationale**, in Encyclopédie de C.C.A, Economica, Paris, 2000, p763.

[8]- Barneto Pascal; op.cit,p 22.

أصبحت أكثر صعوبة، بالموازاة مع ذلك ينظم التوحيد المحاسبي في الكثير من الدول بمعزل عن مهنة المحاسبة بالرغم من أن نظام IASC يتركز على تمثيل منظمات مهنية لمختلف الدول وبالتالي نجد أن نظامها يختلف عن تلك الدول في الطريقة التي تعد بها معاييرها الوطنية [1]، وتتعلق تلك المشاكل التقنية خاصة ب[2]:

- المسائل القانونية من خلال التعريفات التي تختلف من دولة لأخرى؛
- المسائل المرتبطة بقياس النتيجة والوضعية المالية التي تختلف من دولة إلى أخرى.

أعدت لجنة العمل المتشكلة في 1978 تقريرها ومقترحاتها في عام 1981 على أن تستمر العلاقة الدائمة بين الهيئة والاتحاد وأن يضمن الاتحاد أن يكون للهيئة سلطة تامة في إعدادها للمعايير ويتعاون الاتحاد والهيئة على زيادة معدلات قبول وتبني الدول للمعايير المحاسبة التي تطبقها الهيئة [3] حصل IASC على دعم الاتحاد في1982، مما سمح لها بالانتشار الدولي [4]، حيث تم توقيع اتفاقية التزامات مشتركة وبموجبها يعترف الاتحاد بان الهيئة هي المصدر الوحيد في العالم لوضع المعايير المحاسبية الدولية ويساعدها في جهودها لكي يتبنى تلك المعايير واضعو التقارير المالية والمستفيدين منها وقد بلغت مساهمة الاتحاد في ميزانية الهيئة طبقا لتلك الاتفاقية ما يعادل 10% من قيمتها[5]. لكن في هذه هذه الفترة كانت المعايير قليلة التطبيق و تحتوي على عدد من الخيارات الهامة[6].

المرحلة الرابعة: مرحلة صياغة الأهداف عن الفترة من عام 1988 حتى عام 1995

سعى المسؤولون عن التوحيد الدولي في هذه المرحلة إلى التقليل من عدد الخيارات من أجل تقديم حسابات ذات مصداقية وقابلة للمقارنة بهدف الحصول على دعم ومساندة الهيآت الحرة [7]. وفي هذا الإطار جاء مشروع يدعى " Comparabilité des états financières" في 1989 والهدف من هذا المشروع هو التقليل من الخيارات المنصوص عليها في المعيار [8].

نظرا لان المعايير المحاسبية الدولية التي صدرت في هذه المرحلة قد اشتملت على العديد من الخيارات في المعالجات المحاسبية وكانت غير فعالة في تحقيق التوافق والتجانس حيث كانت كل معالجة من المعالجات المحاسبية تقريبا مسموحا بها من قبل المعايير الدولية ومنذ عام 1990 رأت

[1]- Dick Wolfgang et Missonier-Piera; op.cit, p312.
[2]- Barneto Pascal; op.cit,p 22.
[3] - أمين السيد أحمد لطفي2004، مرجع سبق ذكره، ص 433.
[4]- Heem Grégory; op.cit, p 269.
[5] - أمين السيد أحمد لطفي2004، مرجع سبق ذكره، ص 433.
[6]- Heem Grégory; op.cit, p 269.
[7]- Barneto Pascal ;op.cit,p 22.
[8]- Obert Robert ; **pratioque des normes IFRS**, 3e édition, Dunod, paris, 2006, p 10.

لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC أن معاييرها قد أصبحت مقبولة بصفة عامة في العالم ولهذا بدأت في عملية تخفيض الخيارات المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية[1].

لذا نشرت IASC في جوان 1990 بيان عن مقاصد قابلية مقارنة القوائم المالية تشرح فيه مفاهيم عن الطريقة المرجعية والطرق الأخرى المسموح بها وتمت المصادقة النهائية على المعايير التي تمت مراجعتها في هذا المشروع من طرف مجلس IASC الذي انعقد في أوسلو من 2 إلى 5 نوفمبر 1993 تاريخ تطبيق القواعد الجديدة المحددة للسنوات المالية المفتوحة إبتداءا من1 جانفي 1995[2].

كما صدر عن هذه الهيئة سنة 1989 الإطار التصوري للمحاسبة الدولية وكانت تهدف من خلاله إلى تأطير عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية والعمل على ضمان قبولها وتطبيقها على المستوى الدولي[3]، وتتمثل مهمته في تحديد التصورات الناجمة عن إعداد القوائم المالية ويتضمن الهدف من القوائم المالية، المميزات النوعية لهذه القوائم، عناصرها، مع الأخذ بعين الاعتبار طرق تقييم هذه العناصر، نظام القياس ومفهوم رأسمال[4]. كان الإطار التصوري للتوحيد الدولي بمثابة الحل الأمثل بالنسبة للدول التي كانت تخشى الهيمنة المحاسبية الأمريكية على حساب الممارسة المحاسبية الوطنية[5].

توصف هده المرحلة بأنها مرحلة إعادة صياغة أهداف الهيئة الدولية، فلقد جاء الضغط هذه المرة من OICV عليها لكي ترفع من جودة ونطاق معاييرها إلى أعلى مستوى ممكن[6]، OICV هي هيئة ذات ذات سلطة أو تأثير على الجهات الرقابية المختصة بالإشراف على أسواق رأسمال في العالم [7]. تبدي هذه الهيئة اهتمامات كبيرة بموضوع التوافق المحاسبي الدولي نتيجة للأثر السلبي للاختلاف بين القيود الوطنية في مجال المحاسبة على العرض متعدد الجنسيات للقيم المتداولة والتسعير في الخارج[8].

يعتبر الهدف الأساسي لل IASC منذ عام 1995 هو الحصول على قبول OICV للمعايير المحاسبية الدولية حيث اتفقا على قيام IASC بتطوير معاييرها الأساسية، فإذا ما رأت OICV أن هذه المعايير على قدر ملائم من الجودة العالية فسوف تقوم هذه الهيئة بالتصديق واعتبار المعايير المحاسبية

[1]- أمين السيد أحمد لطفي2007، مرجع سبق ذكره، ص 79.

[2]- Obert Robert; op.cit, p 11.

[3]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص 127.

[4]- Obert Robert; op.cit, p 9.

[5]- Simon C et Stolowy H; **Vingt ans d'harmonisation comptable internationale**, in revue de C.C.A , paris, 1999 , p 56.

[6]- أمين السيد أحمد لطفي2007، مرجع سبق ذكره، ص 396.

[7]- نفس المرجع والصفحة سابقا.

[8]- Shiratori III chi; **point sur les relations entre IASC et OICV** , in R.F.C.N 247 ,Paris, 1995, p 53.

الدولية أساس لإعداد القوائم المالية لدعم عملية زيادة رأسمال عبر الحدود وإدراجها بجميع الأسواق العالمية[1].

إن الحدث الأكثر أهمية هو إنشاء فريق عمل يدعى G4+1 في 1992 والمتكون من استراليا كندا، الوليات المتحدة، ايرلندا الجديدة، المملكة المتحدة [2]، وهيئة المعايير المحاسبية الدولية IASC كملاحظ[3]، وبالرغم من أن هذه الهيئة لا تقوم بإعداد ونشر المعايير المحاسبية إلا أن أهميتها تكمن في طبيعة عملها المتمثل في دراسة المواضيع المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الدولية لأهم العمليات التي تتباين فيها الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء أهمها موضوع (المجمعات – pooling)[4].

المرحلة الخامسة: مرحلة التوجه نحو عولمة الثقافة المحاسبية في الفترة من عام 1996 حتى الوقت الحالي

بدأت الهيئة بالإصلاح في 1997 وأنشأت برنامج عمل يدعى strategy working party (swp) بهدف تعديل إستراتجية وهيكل IASC، نشر SWP في أواخر التسعينيات (1999) ملاحظات واقتراحات لتعيين مجلس جديد لل IASC وأعضاء جدد (trustees) ورئيس جديد، في جانفي 2001 أصبح IASC يدعى IASB[5]، بالإضافة إلى ذلك قرر IASB تسمية المعايير الجديدة التي تم إنشاؤها في 1 أفريل 2001 ب IFRS أي إنشاء معايير للتقرير المالي تتعدى المعايير المحاسبية للحصول على معلومة أكثر أهمية كالمعلومة القطاعية [6]، وفي 22 ما ي 2000 تم تعيين أعضاء المجلس،وفي 2 افريل 2001 بدا IASB الجديد مهامه[7].

كما عرفت IASC إصلاح هام في 24 ما ي 2000 مع اعتماد قانون أساسي جديد حيث سمح هذا الإصلاح لل IASB بالدخول في مرحلة جديدة إذ لم يعد هدفه الحصول على التوافق (محاولة تقريب المرجعيات مع الاحتفاظ بالخيارات المتعددة) بل التوحيد (تصبح الخيارات المحاسبية اقل و القواعد أكثر دقة)[8].

اعترفت OICV رسميا بالمعايير المحاسبية الدولية في ما ي 2000 وأوصت الهيئات المكلفة بمراقبة البورصات في العالم بقبول استعمال المرجع الدولي لل IASB (ماعدا المعايير التي هي قيد المراجعة) كأساس لتسعير القيم المنقولة وجاء هذا القرار لوضع حد لعدم الثقة في مستقبل التوافق

[1]- أمين السيد أحمد لطفي2007، مرجع سبق ذكره، ص ص 76-77.

[2] -Barneto Pascal ; op. cit, p 22.

[3]- Gelard Gilbert; **Regroupement des entreprises, les recommandations du G4+1**, in R.F.C,n 308, paris, p 46.

[4]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[5] - Barneto Pascal ; op. cit, p 23.

[6]- Heem Grégory ; op.cit, p269.

[7]- Barneto Pascal ; op. cit, p 23.

[8]- Heem Grégory ;op.cit, p269.

المحاسبي الدولي، غير أن الاعتراف بتلك المعايير لم يوقف بعض الهيئات المكلفة بمراقبة البورصات عن طلب معلومات إضافية وقوائم مالية توافقية [1]، ويترتب على هدا القرار زيادة أهمية أو منزلة هيئة المعايير المحاسبية الدولية وقد يترتب عليه إنهاء استخدام المعايير المحاسبة المحلية في الدول النامية [2].

اعتبارا من عام 2000 وصلت هيئة المعايير المحاسبة الدولية IASC للنضج الكامل بمعاييرها الجوهرية المصدق عليها من المنظمة الدولية للأوراق المالية IOSCO وأصبحت كل من السلطات الأمريكية والأوروبية تدعم الكيان المستقبلي للهيئة، بينما أعلنت المفوضية الأوروبية (الاتحاد الأوروبي) في سنة 2000 أن جميع المؤسسات المدرجة في أسواق الأوراق المالية للاتحاد الأوروبي عليها أن تعد قوائمها المالية باستخدام معايير المحاسبة الدولية اعتبارا من عام 2005[3].

عموما فقد عملت الهيئة الدولية نقلة نوعية في إدارة بيئتها الداخلية والخارجية وتحسين جودة المعايير الصادرة عنها وحتى تستطيع الهيئة الاستمرار في هذه السياسة كان لا بد من محاولة استحداث الوسائل والطرق التي بها يمكن تقليص الهيمنة الواضحة لعدد قليل من الأعضاء على نشاطها وعلى الممارسات و البدائل المحاسبية المقدمة في معايير الهيئة مع إدراك أن عدم الكفاءة في إدارة وسيطرة هذه الهيمنة قد يعرض استمراريتها كمنظمة ذات نشاط دولي تطوعي للخطر والتدخل الخارجي[4].
الخارجي[4].

2.1. أهداف هيئة المعايير المحاسبية الدولية

الأهداف المقدمة في القانون الأساسي لل IASB والمصادق عليها في ماي 2000 والمراجعة في مارس 2002 و جوان 2005 هي كالآتي[5]:

- إعداد معايير محاسبية عالية الجودة (haute qualité)، مفهومة ويمكن تطبيقها عالميا وتفرض تقديم معلومات نوعية، شفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى بطريقة تساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم، بالإضافة إلى المستعملين الآخرين على اتخاذ القرارات للاقتصادية؛
- التشجيع على الاستعمال والتطبيق الصحيح للمعايير؛
- إنجاز الأهداف والأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات النوعية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والاقتصاديات الناشئة؛

[1]- Abdesslem Mohamed Waassim; Op.cit, p4.

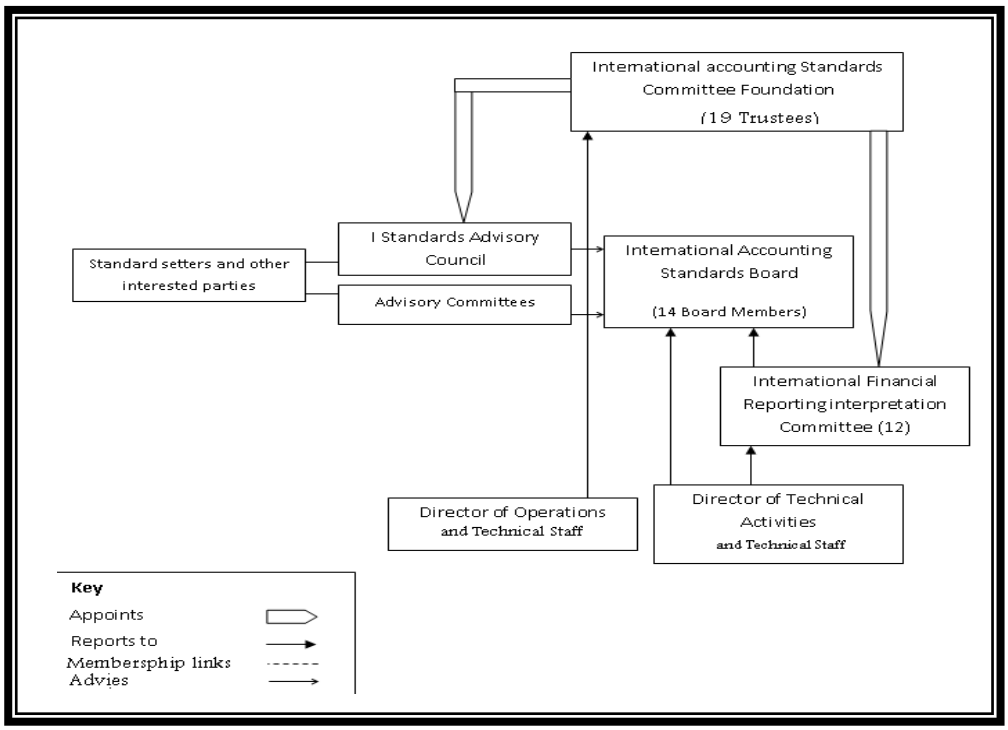
[2]- أمين السيد أحمد لطفي2007، مرجع سبق ذكره، ص 77.
[3]- المرجع السابق، ص79.
[4]- أمين السيد أحمد لطفي2007، مرجع سبق ذكره، ص 396.

[5]- Obert Robert; op.cit, p8.

-ضمان تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية من اجل ضمان حلول نوعية.

3.1. التنظيم الحالي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية

الشكل البياني رقم(01): الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية



Source: Stéphan Brun; **Les Normes comptables internationales** IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2006, p 25.

تتكون هيئة المعايير المحاسبية الدولية كما هو موضح في الشكل البياني رقم(01)، من ما يلي :

IASC-FONDATION .1.3.1

تسير IASCF من طرف مجلس الرقابة والذي يدعى trustees، يتكون المجلس من 22 عضو يمثلون مجموعة من المحاسبين (ستة من أمريكا الشمالية، ستة من أوروبا، ستة من آسيا، أربعة من مناطق أخرى) في اكبر مكاتب التدقيق وممثلون عن المؤسسات والهيئات الوطنية للتوحيد، أساتذة في الحقوق وممثلين عن هيئة مراقبة الأسواق المالية (البورصات) مثل SEC، تكلف IASCF بإعداد إستراتجية المنظمة وتعديل قانونها الأساسي وضمان تمويلها بالإضافة إلى تعيين أعضاء المجلس [1].

يجب أن تؤدي المؤسسة عدة مهام[2]:

- تعين أعضاء IASB، IFRIC،SAC، والمصادقة على الإجراءات الداخلية؛
- مراقبة الميزانيات والجوانب القانونية للمنظمة والمنشورات؛

[1]- Obert Robert; op.cit, p15.
[2]- Barneto Pascal; op.cit,p 26.

– نشر التقرير السنوي؛
– الإشراف على عمل المجلس؛ تعديل القانون الأساسي والإقرار بالأغلبية البسيطة.

2.3.1. مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

يتكون المجلس من 14عضو معينين من طرف الإداريين (trustess) (مادة 23 من القانون الأساسي)، الرئيس الحالي للمجلس هو البريطاني David Tweedie، ويشترط على كل عضو في المجلس توفره على الخبرة التقنية (مادة 24)، تسمح تركيبة أعضاء المجلس بجمع خبراء لهم خبرة في التدقيق وإعداد القوائم المالية واستعمالها بالإضافة إلى خبير واحد على الأقل له خبرة جامعية [1]. حيث يتم توزيعهم كما يلي[2]:

– 05 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة؛
– 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية؛
– 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية؛
– 01 عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية (باحث جامعي).

لا يختار أعضاء المجلس على أساس التمثيل الجغرافي، ومن بين 14عضو12عضو وقتهم كامل(temps plein) بمعنى يكرسون كل وقتهم في عملهم داخل IASC (مادة23) ومن بين الأعضاء الذين يعملون لوقت كامل 7 أعضاء لهم مسؤوليات رسمية للاتصال بالهيئات الوطنية للتوحيد [3]، إضافة إلى الأعضاء (12) السابقين، هناك عضوين يعملان بوقت جزئي(à temps partiel) بمعنى أنهم لا يسخرون كل وقتهم للمهام الموكلة لهم بمقابل اجر كذلك[4].

يعين أعضاء المجلس لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة (مادة 30)، واجتماعات المجلس مفتوحة للجمهور(مادة 33)، يمتلك كل عضو في المجلس صوت واحد بحيث يجب أن يصادق 8 من أصل 14عضو في المجلس على نشر exposé-sondage النهائي(مشروع المعيار) للمعيار المحاسبي الدولي أو التفسير النهائي للجنة الدائمة للتفسير (مادة 34و35)، المجلس مسؤول عن المسائل التقنية كإعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية و exposé-sondage(مادة 36)[5].

مهام المجلس هي[6]:

– إعداد، إصدار وتفسير المعايير وعروض العمل؛

---

[1]- Heem Grégory; op.cit, p272.

[2]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص130.

[3]- Heem Grégory; op.cit, p272.

[4] - بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص130.

[5]- Heem Grégory; op.cit, p272-273.

[6]- Barneto Pascal; op.cit,p 26.

نشر المناقشات وexposé-sondages؛
- معالجة الأعمال " تقنية " و "الغير سوية " واستشارة الهيئة التقنية؛
- التحقق من مختلف الإجراءات والاستماع للجمهور؛
- اختبار إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية في مختلف البيئات المحاسبية وتقديم نتائج الأعمال؛
- إعداد المنشورات باللغة الإنجليزية.

يكون المجلس فريق عمل لإعداد المعايير لأنه يمثل مجمل المنظمة تحت اسم IASB.

3.3.1. المجلس الاستشاري للمعايير(SAC)

يتكون SAC من 30 عضو حسب المادة 43 من القانون الأساسي(يتكون حاليا من 45 عضو) ،يعين أعضاء المجلس الاستشاري من طرف الإداريين (trustees) لمدة 3سنوات قابلة للتجديد، يعتبر هذا المجلس حسب القانون الأساسي منبر تشارك فيه المنظمات والأفراد الذين لهم اهتمام بالمعلومة المالية ويمثلون أصول جغرافية ومهنية مختلفة [1]، يرأس(SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية (IASB)[2]، يهدف هذا المجلس إلى تقديم استشارة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بخصوص القرارات المتعلقة بجدول الأعمال وأولوية الأشغال كما أن له دور في التبليغ عن أراء المنظمات والأفراد فيما يتعلق بأهم مشاريع التوحيد، يجتمع SAC ثلاث مرات على الأقل في السنة واجتماعاته مفتوحة للجمهور ويستشيره المجلس قبل اتخاذ القرارات الهامة ويمكن أن يستشيره أيضا الإداريين (trustees) قبل إجراء التغييرات في IASC (مادة 44)[3].

يتجسد دوره في[4]:
- يعطى رأيه في إعداد رزنامة القرارات والأعمال التي ستنجز أولا؛
- يبلغ المجلس بمختلف آراء المسؤولين عن التوحيد الوطني و الهيآت المالية لمختلف الدول؛
- يبلغ وينصح تقنيا المجلس والمؤسسة (fondation).

4.3.1. الهيئة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC)

كانت تدعى سابقا ب SIC قبل تطبيق الإصلاحات في 2001 وتتكون من 12عضو معينين من طرف الإداريين (trustees) لمدة 3 سنوات[5].

و يكمن عملها في[6]:
- تفسير المعايير IAS/IFRS وتقديم دليل عمل على إعداد تقرير مالي؛

---

[1] -Heem Grégory; op.cit, p273.

[2] - بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص 131 .

[3] - Heem Grégory; op.cit, p273-274.
[4] - Barneto Pascal; op.cit,p 26-27.
[5] -Heem Grégory; op.cit, p273.
[6] -Barneto Pascal; op.cit,p 27.

- ضمان الموضوعية والتقارب بين المرجعية المحاسبية الدولية والوطنية؛
- نشر الملحق المتعلق بتفسير المعيار قيد المنافسة؛
- تقديم التفسير النهائي للمعيار إلى المجلس.

4.1. نشاط هيئة المعايير المحاسبية الدولية

يمكن التعرف على نشاط الهيئة من خلال النقاط التالية[1]:

- **طريقة عمل IASB:**

يسمح القانون الأساسي لل IASB بالعمل بالطريقة التي يراها مناسبة وفعالة أكثر في تكوين مجالس استشارية أو فرق أخرى مختصة للحصول على الآراء اللازمة في المشاريع الهامة ويستطيع IASB أيضا إخراج البحث المفصل أو أي عمل آخر إلى المنظمات المسؤولة عن التوحيد الوطني.

- **التصويت:**

كل عضو في IASB له صوت في المواضيع التقنية وغيرها، يتطلب نشر أو ترجمة المعيار موافقة 8 أعضاء من أصل 14 عضو في IASB والقرارات الأخرى بما فيها نشر "ورقة العمل " discussion paper" والقرارات المتعلقة بجدول الأعمال تتطلب أغلبية بسيطة من أعضاء المجلس الحاضرون خلال الاجتماع الذي يجتمع فيه 50 % أو أكثر من الأعضاء، ويراقب IASB جدول أعماله التقني مراقبة كاملة.

- **عقد الاجتماعات :**

تكون اجتماعات IASB،SAC و IFRIC مفتوحة للجمهور، في حين أن بعض المناقشات المتعلقة بالجلسات الخاصة تكون سرية، ويستغل استعمال التكنولوجيا (كالانترنت، مواقع web المراقبة الالكترونية للاجتماعات) لتجاوز العقبات الجغرافية والمشاكل اللوجستكية للأشخاص الذين يرغبون في الحضور للاجتماعات العامة، ينشر جدول الأعمال لأي اجتماع مسبقا وتنشر الأمانة خلاصة القرارات التقنية التي اتخذت فور إنهاء أي اجتماع، عندما تنشر IASB "exposure draft" أو المعيار تنشر في نفس الوقت مستند يدعى " basis for conclusions " الذي يشرح كيفية الوصول إلى النتائج وتقديم المعلومات الأساسية التي تساعد مستعملي المعايير على تطبيقها عمليا وتنشر IASB أيضا الآراء المخالفة لأعضاء المجلس.

[1] - Stéphan Brun; **Les Normes comptables internationales IAS/IFRS**, Gualino éditeur, Paris, 2006, p p 26-27.

- فترة التعليقات:

ينشر IASB للجمهور المستندات الاستشارية للتعليق عنها ك "أوراق المناقشة " " discussion papers " و"العرض الأولي لمعيار المقترحات والترجمات " " exposure drafts of proposed standards and interpretatations" والمدة العادية للمناقشة أو التعليق هي 90 يوما وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون فترة التعليق ستين يوما.

- الاجتماعات العامة:

يمكن أن يعقد IASB الاجتماعات العامة لمناقشة المعايير المفتوحة وإجراء التجارب الميدانية سواءا في الدول المتقدمة أو الدول النامية لضمان أن المقترحات يمكن تطبيقها على المستوى العالمي، ويمكن عقد اجتماعات عامة بالتنسيق مع المنظمات المسؤولة عن التوحيد الوطني.

2. المعايير المحاسبية الدولية

1.2. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

يعني المعيار في اللغة العربية النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته[1]. كما يعرف بأنه قاعدة أو مجموعة من قواعد تنظم الأداء السليم أو لقياس الأداء أو قياس طول أو حجم أو وزن شيء معين[2].

يستعمل مصطلح (معيار –norme) بشكل عام للدلالة على قاعدة، هدف أو نموذج، كما يمكن استعماله بشكل خاص كمفهوم فلسفي في ميادين محددة كالصناعة، الزراعة أو مجالات معرفية كالرياضيات، علم الاجتماع وعلم النفس، لذلك فان التحديد الدقيق لمصطلح (معيار –norme) مرتبط بشكل وثيق بمجال اهتمام المعايير ذاتها والمواضيع التي تعالجها[3].

يمكن القول أن المعيار بصفة عامة هو عبارة عن مقاييس أو موازين مقبولة للحكم على الأشياء مثلا القانون المعتمد من طرف الدولة يعتبر معيارا رسميا للحكم على أفعال الناس بأنها قانونية أو غير قانونية وقد يكون غير رسمي أي متعارف عليه كالعرف فهو معيار للحكم على سلوكيات الناس بأنها سليمة أو عكس ذلك.

أما بين المحاسبين فهناك اجتهادات واتجاهات من محاسب لآخر، حيث يعرف Kohler المعيار على أنه نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول العام، أما Littleton فيعرفه على أنه أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة[4].

---

[1]- محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص58.

[2]- فهمي صلاح الدين عبد الرحمان، **مقارنة المعايير المحاسبية الدولية:شرح ، تحليل ،،نقد** المكتبة الأنجلو المصرية، 2000، ص 90.

[3]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص 61.

[4]- أبو الفتوح على فضالة، **المحاسبة الدولية**، دار الكتب العلمية، مصر، 1996، ص13.

كما تم تعريفه على أنه قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة (أو الطرق) التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم[1].

في الواقع إن المتتبع للتطور التاريخي للمعايير المحاسبية يرى أنه يمكن تشبيهها إلى حد كبير بالقوانين الوضعية الأخرى والتي يتم وضعها من قبل أعضاء المجتمع بناء على احتياجاتهم وتجربتهم وخبرتهم في الحياة وطالما أن هذه الاحتياجات والتجارب تختلف من دولة إلى أخرى فإن صلاحية و قبول هذه القوانين سيكون محصورا في حدود تلك الدولة[2].

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه مجموعة قواعد وطرق لتحديد وقياس أعلى أداء محاسبي ممكن بهدف إعداد وعرض بيانات محاسبية صحيحة وعادلة يعتمد عليها [3]، أما المعيار المحاسبي الدولي فهو عبارة عن بيان إداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية وهي هيئة المعايير المحاسبة الدولية، ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي لتلك الوحدة[4].

بناءا على ما سبق يمكن القول أنا عملية وضع المعايير المحاسبية تكون على أساس احتياجات المؤسسة وطالبي للمعلومة المحاسبية وتتغير بتغيرها ولذا فهي تحظى بقبولهم لها.

2.2. خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتصف المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، أهمها[5]:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية(IASC) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة الوطنية حيال المواضع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز معايير IASC ليس ما تسمح به، لكن ما تمنعه؛
- غير إجبارية لأنها ليست صفة القانون أو التنظيم.

---

[1] - صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، مرجع سبق ذكره،ص 91.
[2]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره ، ص 59.
[3]- صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، مرجع سبق ذكره ،ص 93.
[4]- محمد ياسين غادر، **دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية**، مجلة المجمع، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم 25، 2004، ص7.
[5]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص ص 134-135.

3.2 . سيرورة إعداد المعايير المحاسبية الدولية

تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية السيرورة التالية[1]:

- يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظما ت الأخرى المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين(محل الدراسة) ؛

- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا من خلال إعداد دراسات مقارنة وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسة ؛

- بعد عقد مشاورة مع اللجنة الدائمة للتفسيرات IFRAG ومراجعة المجلس الاستشاري Advisory Conical يقوم المجلس بوضع تعليقاته حول الموضوع على موجز النقاط الرئيسية، ومن ثم تحضر اللجنة التوجيهية بيا ن تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة؛

- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح(أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا ؛

- تعد اللجنة مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر ؛

- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار .

[1]- فريدريك تشوي وآخرون، ترجمة محمد عصام الدين زايد، **المحاسبة الدولية**، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004، ص361.

4.2. مزايا وصعوبات تبني المعايير المحاسبية الدولية

1.4.2. مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS):

أصبحت تحض المعايير المحاسبية الدولية بقبول معظم المنظمات الدولية وذلك لما تتمتع به من مزايا، يمكن تلخيصا فيما يلي[1]:

- نقل المعلومات المالية والاقتصادية بأكبر قدر من الشفافية والوضوح لإمكانية فهمها من طرف أكبر عدد ممكن من المجموعات المختلفة والغير متجانسة؛
- تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين؛
- تسهيل عملية الاتصال المالي والتجاري وذلك بتوفر معلومات مالية تم إعدادها وفق قواعد ومبادئ ومعايير متناسقة، مما يرفع من فعالية تشغيل الأسواق المالية ويخفض درجة الغموض في تفسير البيانات المالية؛
- تسهيل عملية تقييم الأداء للشركات متعددة الجنسيات؛
- زيادة درجة انتظام وصدق حسابات المؤسسات مما يرفع من قيمتها وأهميتها في عمليات المقارنة والرقابة واتخاذ القرارات؛
- الحصول على امتيازات أفضل – خاصة من حيث مصادر و شروط التمويل– من خلال توفير المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

2.4.2. صعوبات تبني المعاير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS):

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية وخاصة في الدول النامية يواجه العديد من الصعوبات أو المعوقات ، يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

- **معوقات متعلقة بالبيئة المحاسبية:**

- **معوقات محلية:**

- ضعف الكيانات المهنية والكيانات التي تضع معايير المحاسبة في بعض الدول خاصة الأقل نمو بالإشارة إلى ما يجب أن تكون عليه من قوة؛
- عدم وجود تشريعات تلزم أو تنظم إتباع معايير محاسبية دولية؛
- ضعف اقتصاد الدول وبالتالي انصرافها عن الاهتمام بمعايير محاسبة دولية؛
- محلية نشاط المؤسسات بالدولة؛
- قوة الاتجاهات الراسخة المضادة لوضع معايير محاسبية تطبقها الدول في إعداد تقاريرها المالية.

---

[1]- المرجع السابق، ص362.

[2]- الشريف ريحان، فارح زهوة، **مشروع SCF والمعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الالفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2007، ص ص14-15.

- **معوقات دولية:**

- **اختلاف اللغة:** بالرغم من أن الاتجاه العالمي يسير بخطى بطيئة نحو تلافي جانبا من مشكلات اللغة كأن تعد المؤسسات الصناعية والتجارية تقاريرها المالية بلغات يفهمها نصف سكان العالم؛
- **ارتفاع التكلفة:** يرى بعض المحاسبين أن تكلفة وضع معايير محاسبية دولية تزيد عن العائد الناتج عن تطبيقها؛
- **اختلاف درجة التقدم العلمي والتكنولوجي:** اختلاف التكنولوجيا في إثبات البيانات المالية دفتريا بين الدول ويترتب عليه وجود ثغرة كبيرة في العمل بمعايير المحاسبة؛
- **اختلاف درجة النمو الاقتصادي:** كلما زادت درجة النمو الاقتصادي في الدول زادت عادة درجة مؤسساتها وبالتالي زادت احتياجات كل المؤسسات وتكون أقل بالنسبة لدول النامية.

– صعوبات عملية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

تم تحديد هذه الصعوبات بعد دراسة معمقة على مستوى 60 مؤسسة أوروبية بين جويلية 2001 جانفي 2003، ويمكن تلخيص هذه الصعوبات في النقاط التالية[1]:

- صعوبات متعلقة بتقديم المعلومات المالية وذلك أن هذا المعيار يقضي بتقديم معلومات منفصلة خاصة بكل قطاع من قطاعات المؤسسة خاصة في الحالات التي تكون فيها مردودية ومخاطر كل قطاع مختلفة؛
- ضرورة تقديم معلومات خاصة بالقطاعات الموزعة جغرافيا بالتفصيل وخاصة إذا كانت مردودية ومخاطر مختلفة عن القطاعات الأخرى؛
- فعالية هذا المعيار تمتد إلى نجاح المعايير الأخرى الخاصة بتقديم الأصول الغير ملموسة وهو ما يعتبر قيد حقيقي؛
- صعوبات ناتجة عن مشكلات محاسبية محتملة، متعلقة أساسا بالمبيعات الخاصة بين القطاعات لذلك إن أسعار التحويل تصبح أمرا يجب تسويته؛
- صعوبات متعلقة بتحديد ربح أو خسارة التشغيل وهي تخصيص التكاليف المشتركة: وهي عبارة عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل منفعة أكثر من قطاع من قطاعات المؤسسة؛
- صعوبات التمييز بين التكاليف المشتركة ومصاريف المؤسسة العامة، حيث أن مصاريف المؤسسة العامة لا تمثل مصروفات تشغيلية ودلك من وجهة نظر أي قطاع، ولكنها تحدث لمنفعة المؤسسة ككل ولا يمكن تخصيصها بشكل مناسب لأي قطاع؛

[1]- Mazars: **les inpacts du passage aux normes IAS/IFRS sur les entreprises européennes**: **entre opportunités et complexité**, Nov, 2003**.** 18-15 نقلا عن المرجع السابق، ص ص

- صعوبات متعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم" 02 المخزون" : وفي هذه النقطة يمكن إيجاز أهم الصعوبات في التغيرات التي تطرأ على معالجة عناصر المخزون في المؤسسة:
  - صعوبات متعلقة بضرورة تحميل جميع التكاليف الخاصة بشراء المخزون في القيمة الإجمالية للمخزون، وهنا نشير أن هناك بعض التكاليف تثير مجموعة من التساؤلات عن مدى إمكانية تحميلها لتكلفة المخزون ويتعلق الأمر: بتكاليف الاقتراض، وفروق أسعار العملات الأجنبية؛
  - اعتبار مخزون قطاع الغيار، وفقا لهذا المعيار، من عناصر الأصول الملموسة، وهو ما سوف يطرح صعوبات كبيرة في متابعة هذا العنصر، خاصة في ظل الضعف الواضح من حيث المتابعة والإمكانيات (في الجزائر) الخاص بعناصر الأصول الثابتة؛
  - صعوبات متعلقة بتحديد قيمة التخفيض في عناصر المخزون، وطبقا لهذا المعيار فإنه لا يمكن تحديد الانخفاض إذا كانت سرعة دوران المخزون بطيئة (كما هو معمول به) وإنما يسجل التخفيض فقط عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة القابلة للتحقيق، وهنا يثار سؤال هام: وهو كيف يمكن تحديد أو معرفة هذا السعر في المؤسسا ت التي تعمل في اقتصاديات نامية لا تتوفر على أدنى حد من الإحصائيات، ومؤشرات الأسعار، والأسواق وكذلك ضعف نظام المعلومات حتى على مستوى المؤسسة.
- صعوبات متعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم " 16 الممتلكات والمصانع والمعدات" ويمكن ملاحظة الصعوبات العملية في تطبيق هذا المعيار فيما يلي:
  - ينص هذا المعيار على ضرورة التسجيل المنفصل لجميع العناصر المكونة لاستثمار معين، والتي تكون فترة حياتها مختلفة، ولهذا يصبح التسجيل المحاسبي لهذه العناصر صعب جدا؛
  - صعوبات تحديد الفترة المنفعية لاستثمار، نظرا لأنه يتطلب تحويل هذه المهمة من المحاسب الذي كان يحدد هذه الفترة الجبائية، إلى الموظفين المباشرين الذين يسيرون هذه الاستثمارات، وهو ما يتطلب منهم خبرة وتكوينا مستمرا،اضافة إلى أن هذا المعيار يقضي بضرورة مراجعة الفترة المنفعية لهذا الاستثمار من فترة إلى أخرى، وهو ما يعقد العملية أكثر؛
  - صعوبات متعلقة بإعادة النظر في طريقة تسيير، ومن ثم التسجيل الأولي للاستثمار وإعادة النظر في قيمة الإهتلاك من فترة إلى أخرى سوف يصعب من عمله المتابعة الفعالة لعناصر الاستثمارأو على الأقل يتطلب إمكانية مادية وبشرية ضرورية لهذا الغرض وهو ما تشتكي منه الدول المتقدمة مثل فرنسا فما بالك الدول النامية مثل الجزائر؛
  - صعوبات متعلقة بالجوانب الجبائية التي تختلف نظرتها للحسابات الفردية مقارنة للحسابات المجمعة وهو ما ربما سوف يقتضي التعامل بنظامين خاص بكل نوع من الحسابات، كل هذا من شأنه أن يصعب ويعقد عملية متابعة حسابات الاستثمارات من جهة، ويتطلب إمكانات لوجستيكية كبيرة؛

- صعوبات متعلقة بإعادة النظر في نظام المعلوما ت الخاصة بعناصر الاستثمارات، ذلك أن هذا المعيار يقضي بضرورة توفير وتقديم مجموعة من المعلومات الخاصة بعناصر الاستثمارات من فترة إلى أخرى وهذا ما يشكل التزام جديد أو صعوبة للمؤسسات لأنها لم تكن متعودة عليه من جهة، ومن جهة أخرى يصعب تحقيقه.
- صعوبات متعلقة بالمعيار المحاسبي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول"، عموما فإن الصعوبات التي يفرزها تطبيق هذا المعيار، مترابطة إلى حد كبير بكيفية تحديد قيمة الانخفاض، يعتبر هذا العيار أن أصل ما انخفضت قيمته عندما" تكون القيمة الدفترية للأصل أكبر من قيمته التي يمكن استردادها من خلال الاستخدام أو البيع" وفي هذه الحالة يستوجب قيام المؤسسة بالاعتراف بخسارة الانخفاض والإفصاح عن الأصول التي انخفضت، وعليه فالمرتقب أنه سوف تظهر مجموعة الصعوبات العملية التالية:
- صعوبات متعلقة بالتأقلم مع هذه المصطلحات الجديدة التي يقرها هذا المعيار مثل المبلغ القابل للاسترداد، صافي سعر البيع، الحياة المقيدة للأصل، وحدة توليد النقد...إلخ؛
- صعوبات في تحديد أو التحكم في المصطلحات السابقة التي يمتد تحديدها إلى عناصر خارجية لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها؛
- صعوبات متعلقة بصياغة نظام داخلي في المؤسسة يوفر جميع المعلومات الضرورية لإجراء أو تحديد الانخفاض في قيمة الأصول، هذا النظام الذي يتجاوز حدود مصلحة المالية والمحاسبة ليمتد لجمع الهياكل الأخرى للمؤسسة.

المبحث الثاني: التوحيد المحاسبي التونسي

نتناول في هذا المبحث التجربة التونسية في مجال التوحيد المحاسبي من خلال التطرق إلى العرض التاريخي لمساره كما نتعرض إلى الإصلاح المحاسبي، أسبابه، أهدافه، الإجراءات المتبعة لتحقيقه، مضمون النظام المحاسبي وإسهاماته، مضمون الإطار التصوري وإسهاماته.

1. العرض التاريخي للتوحيد المحاسبي التونسي

1.1. الفترة السابقة لاعتماد PCG 1947:

كان أمين المال يلعب دور الحكم بين التاجر والمحاسب لأن في هده الفترة لم يكن ملاك المحلات التجارية هم المسيرون أنفسهم بل كانوا يفوضون أشخاص آخرون يرون أنهم أهل للثقة للقيام بمسؤولية التسيير، ويسجل هذا الأخير المبيعات والمداخيل وكذا المشتريات يوم بيوم وفي نهاية الفترة التعاقدية (أسبوع ،شهر.....) يستدعي المالك أمين المال لحساب نتيجة الدورة وللقيام بذلك يدخل هذا الأخير إلى المخزن لتقييم مختلف السلع الموجودة في المخزن (الجرد المادي للمخزونات) وعند تحديد هذه النتيجة تقسم بين المالك والمسير حسب الشروط التعاقدية، ولم يكن هناك اهتمام بالتوافق في هذه الفترة التاريخية لأن طبيعة المحاسبة كانت تقليدية أي كانت التقنيات المحاسبية بسيطة و لكنها تستجيب للاحتياجات الاقتصادية للمستعملين بالإضافة إلى ذلك كانت الأسواق محدودة و السيرورة الاقتصادية بسيطة[1].

انطلاقا من 1850 نلاحظ تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية (المؤسسات مكلفة بإعداد الميزانية وحساب الأرباح والخسائر)من خلال القانون التجاري الصادر في 1850 والمستوحى من القانون التجاري الفرنسي 1807[2].

عقد المحاسبون التونسيون أول مؤتمر حول موضوع توحيد المحاسبة في 1880، خلال هذه الفترة وعلى الصعيد الدولي عقد المحاسبون أول مؤتمر دولي في الولايات المتحدة في سان لويس في 1904[3].

خلال الفترة الاستعمارية وبالنظر إلى الميزانية وحساب الأرباح والخسائر نلاحظ ما يلي [4]:

فيما يخص الميزانية: في جانب الأصول نجد العناوين التالية : القيم الثابتة ،القيم المتاحة ،القيم المساهم بها و القيم عند الغير. في جانب الخصوم نجد العناوين التالية: أموال المالك(خصوم المالك أو رب العمل) وديون الغير.

فيما يخص حساب الربح والخسارة: تتضمن الإيرادات عناصر الاستغلال، عرضية وعناصر أخرى، تتضمن التكاليف نفس العناصر(استغلال، عرضية، أخرى).

[1]- Abdesslem Mohamed Waassim; Op.cit, p2.
[2]-. Idem.
[3]- Idem.
[4]- Idem..

تلتزم المؤسسة بمسك اليومية العامة، دفتر الأستاذ ومجموعة من الموازين مع وجود ترقيم للحسابات، وكان الفرنسيون يستعملون المخطط المحاسبي ل 1942 الذي صدر بناءا على مرسوم 22 فيفري 1942 ثم استعملوا مخطط محاسبي آخر صدر بمرسوم وزاري في تاريخ 18 ديسمبر 1947[1].

2.1. الفترة الموالية لاعتماد PCG 1947

استقلت تونس في هذه الفترة وبقيت المؤسسات التونسية تطبق المخطط المحاسبي لـ 1947 والذي روجع بقرار وزاري بتاريخ 11 ماي 1957، وبمرور الزمن شعر المهنيون التونسيون بقصور المخطط المحاسبي ل 1957 مما يتطلب ضرورة إعداد مخطط محاسبي جديد[2].

يمكن تلخيص الأسباب المقدمة لتبرير إعداد مخطط محاسبي كما يلي[3]:

- ضرورة الحفاظ على السيادة إذ أن تونس كدولة مستقلة تريد أن تتحرر وبصفة نهائية من تبعات الاستعمار؛
- عدم قدرة المخطط المحاسبي ل 1957 على تأدية دوره الاقتصادي؛
- تصحيح النقائص وخاصة محاولة تكييف محاسبة المؤسسات التونسية مع الاحتياجات المحاسبية الوطنية.

لهذا كلف كاتب الدولة لجنة وطنية مسيرة من طرف رئيس شركة خبراء المحاسبة والمدير العام لBCT بإعداد مخطط محاسبي وفي 1968 وضع أول مخطط محاسبي تونسي في حيز التطبيق والذي يستعمل كأداة للسياسة الاقتصادية حيث تعتبر الدولة المسير الوحيد للموارد الاقتصادية[4].

بالتالي أصبحت الممارسة المحاسبية للمؤسسات التونسية منذ 1968 تتم بالاستناد إلى مخطط محاسبي مستمد من المخطط الفرنسي 57-1947 ومستوحى من انشغالات ومميزات التوجه الاشتراكي الذي اختارته تونس في الستينيات حيث سمح للمؤسسات التونسية بتنظيم و عقلنه محاسبتها[5].

في الواقع كان لهذا المخطط المحاسبي مزايا حقيقية من خلال[6]:

تأسيسSIG ، تحديد الأطراف المعنية به لاعتبار أن المحاسبة أداة للتخطيط الاقتصادي، والنقطة الرئيسية في هذا المخطط المحاسبي هي احتوائه على مخططات محاسبية مبسطة لتسهيل عمل PME التي ليس لها موارد مالية مادية وبشرية كافية لتطبيق المخطط المحاسبي العام وخاصة التعاونيات التي وجدت فيه ضالتها.

---

[1]- Idem.
[2]- Ibid, p3.
[3]- Idem.
[4]- Idem.
[5]- Colasse Bernard; **Du nouveau système comptable des Entreprises de la Tunisie**, Doctrine comptable journa , Avril 1997, Vol , n^0 105, p 43.
[6]- Abdesslem Mohamed Waassim; Op.cit, p3..

3.1. الفترة الموالية لإنشاء IASB

قام BVMT من خلال مجلس المعايير المحاسبية بدراسة مكانة التطبيق المحاسبي التونسي مقارنة بسيرورة التوافق الدولي والذي أنهى نشاطه بعد تجديد نشاط CNC، حيث أظهرت الدراسة وجود خلل خطير في التقرير المالي والقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات لذا تقرر تجديد نشاط CNC لتحسين شفافية المعلومة المالية[1].

أجرى CNC دراسة أخرى ووصل إلى نفس النتيجة مما تقرر اعتماد مرجعية ذات بعد عالمي نظرا لعولمة الأسواق المالية، بالإضافة إلى ذلك تم إجراء دراسة ثالثة لكن في هذه المرة كانت تدور حول تحديد وضع التطبيق المحاسبي في تونس مما أدى للوصول في النهاية إلى إعداد نظام المحاسبة للمؤسسات والذي نشر في ديسمبر 1996 ويتكون من 14 معيار والمعيار العام للمحاسبة الذي يرتكز على الإطار التصوري[2].

اعتمدت الهيئة الوطنية للتوحيد المحاسبي التونسي معايير أخرى منذ الإصلاح[3]:

- معايير متعلقة بـOPCVM المؤرخة في 1999/1/22؛
- معايير متعلقة بالقوائم المالية الوسيطة ومصاريف البحث والتطوير في 1999/1/22؛
- المعايير القطاعية المتعلقة بالقطاع البنكي في 1999/3/25؛
- المعايير القطاعية المتعلقة بقطاع التامين في 200/6/26؛
- المعايير المتعلقة بالجمعيات المسموح لها بتقديم قروض مصغرة في 2001/11/22؛
- المعايير المتعلقة بالمجمعات 2003/12/1.

2. الإصلاح المحاسبي التونسي

1.2. أسباب الإصلاح المحاسبي التونسي

إن السبب الأول لتبرير الإصلاح هو قلة فعالية PCG 1968 وقد لعب هذا المخطط دوره في إطار الاقتصاد المخطط لكن عند الانتقال إلى منطق الاقتصاد الحر تغير كل شيء[4]، حيث وجدت تونس تونس نفسها في تباعد عن تطورها ومحيطها الاقتصادي والمالي [5]. خاصة بعد الحصول على موافقة صندوق النقد الدولي في 1991 لإعادة التوازنات على مستوى الاقتصاد الكلي وفي ذات الوقت أنظمت إلى المنظمة العالمية للتجارة(OMC) ووقعت اتفاق مع الاتحاد الاروبي على وضع منطقة للتبادل الحر

[1]- Ibid, p4.
[2]- Idem.
[3]- Idem.
[4]- Abdesslem Mohamed Waassim; Op.cit, p7.
[5]- Colasse Bernard; **Du nouveau système comptable des Entreprises de la Tunisie**, op cit, p43.

كما أجرى الإصلاح النقدي والمالي في 1989 و 1994 حيث تم من جهة تحرير معدلات الفائدة وفتح السوق النقدية .....الخ ومن جهة أخرى تم تنشيط بورصة القيم المنقولة لتونس(BVMT)[1].

إن التغير الجذري في المشهد المالي والبنكي التونسي والبحث عن تحسين شفافية المؤسسات جعل المخطط المحاسبي العام ل1968(PCGT)غير فعال لأسباب كثيرة[2]:

- غياب مرجعية نظرية لنظام المحاسبة شكل عائقا أمام حل مختلف الصعوبات المحاسبية و مشاكلها الجديدة مما أدى بالمؤسسات والمدققين إلى اعتماد حلول مختلفة وهذا يؤدي إلى الإخلال بصورة المعلومة المالية ومميزاتها؛
- غياب تعريف المفاهيم، المبادئ والقواعد المسيرة لنظام المحاسبة؛
- عدم تكيفه مع الواقع الجديد للاقتصاد؛
- كانت الدولة المستعمل الأول للمعلومة أي أن المعلومة المحاسبية كانت تبنى على أساس اعتبارات اقتصادية كلية واعتبارات جبائية.

بالإضافة إلى ما سبق هناك نقائص أخرى منها[3]:

- ترجح المعلومة المحاسبية المقاربة القانونية على حساب المقاربة الاقتصادية؛
- الإفراط في تقنين الممارسة المحاسبية مما لا يسمح لها بالتكيف مع التغيرات البيئية الاقتصادية السياسية والدولية.

لهذا رأت تونس أنها ملزمة بتجديد توحيدها المحاسبي وتكييفه خاصة مع السياسة الاقتصادية التي تخضع لها منذ 1987 والتي تسعى إلى تحرير وفتح اقتصادها[4]، حيث أجريت عدة إصلاحات مست كافة المجالات، إصلاح السوق المالي وخلق مراقب للسوق CMF، إصلاح السوق النقدي بتحرير سعر الفائدة، سعر الصرف وقابلية التبديل الجاري للدينار التونسي، إصلاح النظام الجبائي بإصدار قانون التحفيز على الاستثمار وأخيرا تجديد نشاط CNC[5].

كما اتخذت مجموعة من الإجراءات في هذا الجانب[6]:

- تحرير أغلبية الأسعار؛
- إصلاح المؤسسات الشبه عمومية وخصخصة البعض(النسيج والفندقة)؛
- تحرير القطاع المالي؛
- تحرير الاستيراد؛

---

[1]- Ben Naceur Samy; **La réforme comptable en Tunisie: apports et limites**, Novembre 1998, n^0 92, p63.
[2]- Idem.
[3]- Idem.
[4]- Colasse Bernard; **Du nouveau système comptable des Entreprises de la Tunisie**, op cit, p43.
[5]- Abdesslem Mohamed Waassim; Op.cit, p8.
[6]- Colasse Bernard; **Du nouveau système comptable des Entreprises de la Tunisie**, op cit, p43.

– تشريعات لاحترام المنافسة؛

– توقيع اتفاقية للتبادل الحر مع الاتحاد الاروبي في 17 جويلية 1995.

2.2. أهداف الإصلاح المحاسبي التونسي

يهدف القرار الاستراتجي المتمثل في تغيير التوجه الاقتصادي من الاقتصاد المخطط إلى الاقتصاد الحر إلى[1]:

– تشجيع الاستثمار التونسي والأجنبي؛

– ضمان شفافية المبادلات الاقتصادية؛

– إعداد أرضية ملائمة لعمل المقاولين؛

– تسهيل قرارات القرض والتوظيف.

يهدف الإصلاح المحاسبي إلى[2]:

– إعادة تأهيل المعلومة المالية وضرورة توفرها على بعض المميزات لكي تستجيب لاحتياجات مختلف المتعاملين؛

– تحسين شفافية الحسابات؛

– إعداد نظام يتوفر على الميكانيزمات الضرورية لتطويره مستقبلا .

3.2. الإجراءات المتبعة في الإصلاح المحاسبي

إن إعداد نظام للمحاسبة في مستوى التحديات الاقتصادية تطلب القيام بجملة من الإجراءات من طرف الهيئة المسؤولة عن التوحيد في تونس .

بدأت هذه الإجراءات بإجراء تشخيص حول الممارسة المحاسبية من خلال القيام بالتحقيق (enquête)، الذي سمح بالإحاطة بالمشهد المحاسبي التونسي الذي يتأثر بالنموذج المحاسبي الفرنسي بشكل كبير، وخلص التحقيق إلى أن PCG 1968 لم يصبح قادرا على الاستجابة للتحديات الاقتصادية ثم أجريت دراسة بالرجوع إلى ثلاث مصادر أساسية، التوحيد المحاسبي الدولية IASB، التوحيد المحاسبي الانجلوساكسيوني و خاصة النموذج الأمريكي وكندا وأخيرا التوحيد المحاسبي للدول التي تستعمل المخطط المحاسبي من خلال النموذج الفرنسي والمغربي واتجه الإصلاح في النهاية إلى الأخذ بعين الاعتبار النموذج الدولي كأساس لإعداد المعايير التونسية وقد تم التوصل في النهاية إلى إصدار قانون يتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والمتضمن إطار تصوري ومجموعة من المعايير التقنية وبذلك تكون تونس قد اتخذت خطوة كبيرة نحو اندماجها في الاقتصاد العالمي ولم يكن هذا الاختيار وليد الصدفة وإنما بالتوقع أن المعايير المحاسبة الدولية ستحل المعايير الوطنية وسنذهب إلى ابعد من ذلك

[1]- Abdesslem Mohamed Waassim; Op.cit, p8.
[2]- Idem.

للقول بان المسؤولين عن التوحيد قد اختاروا حلول FASB في بعض النقاط لأنهم توقعوا أيضا التلاقي المحتوم بين معايير GAAP والمعايير الدولية[1].

وبالفعل فقد لقت المعايير المحاسبية الدولية في السنوات الأخيرة قبول شبه عالمي خصوصا بعد الاعتراف الرسمي بها من طرف OICV في ماي 2000 بل وأوصت الهيئات المكلفة بمراقبة البورصات في العالم بقبول استعمال المرجع الدولي، كما حضت بقبول من طرف الدول الصناعية والدول الاروبية والدول السائرة في طريق النمو.

كانت تونس من الأوائل الذين انخرطوا في هذا الحراك الدولي، فنظام المحاسبة التونسي منذ ظهوره كان متوافق نوعا ما مع المعايير الدولية واندرج هذا الاتجاه في إطار الاتفاق بين OICV و CMF الذي هو عضو فيه[2].

3. النظام المحاسبي التونسي

1.3. مضمون النظام المحاسبي التونسي

يتضمن النظام المحاسبي التونسي ما يلي[3]:

- القانون رقم 96-112 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المصوت عليه من طرف مجلس النواب المتضمن النظام الجديد الذي يحدد أهم الالتزامات المفروضة على المؤسسات التونسية؛
- مرسوم رئيس الجمهورية رقم 96-2459 المؤرخ في ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على الإطار التصوري الذي يعتبر أساس ودليل لإعداد المعايير المحاسبية؛
- القرارالوزاري المؤرخ في 31 ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على 15 معيارا.

المعايير الخمسة عشر هي كالأتي[4]:

- المعيار العام للمحاسبة(NC01)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالأموال الذاتية(NC02)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالمداخيل(NC03)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالمخزونات (NC04)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالأصول الثابتة المادية(NC05)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالأصول غير المادية (NC06)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالتوظيفات {NC07} ؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالنتيجة الصافية للسنة الجارية و العناصر الطارئة(NC08)؛

---

[1]- Idem.
[2]- Idem.
[3]- Colasse Bernard; **Du nouveau système comptable des Entreprises de la Tunisie**, op cit, p43.
[4]- Le système comptable des entreprise 1997

- معيار المحاسبة المتعلق بعقود البناء(NC09)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة(NC10)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالتعديلات المحاسبية (NC11)؛

معيار المحاسبة المتعلق بالمنح العمومية (NC12)؛

- معيار المحاسبة المتعلق بأعباء القروض (NC13)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالاحتمالات و الوقائع اللاحقة لتاريخ الخصم (NC14)؛
- معيار المحاسبة المتعلق بالعمليات الأجنبية (NC15).

كما نلاحظ فان النظام التونسي عبارة عن مجموعة من المعايير يجب أن تأخذها المؤسسة بعين الاعتبار عند إعداد قوائمها المالية وليس كما هو الحال في الجزائر حيث النظام المحاسبي الجزائري عبارة عن مجموعة من البنود .

2.3. إسهامات النظام المحاسبي التونسي

يلفت النظام المحاسبي الانتباه من ناحيتين، من جهة يعتبر أول محاولة لدولة ذات ثقافة محاسبية فرنسية(المخطط المحاسبي لسنة 1968) تعد لنفسها معايير محاسبية تتلاءم مع المعايير الدولية، ومن جهة أخرى تمت هذه المحاولة في إطار دولة صغيرة يقال من البعض بأنها في طريق النمو وآخرون صاعدة[1].

من بين الإسهامات التي جاء بها النظام المحاسبي التونسي نذكر منها ما يلي[2]:

- وجود قاعدة تصورية دولية لهذا النظام مع اعتماد بعض أوجه المقاربة القارية؛
- تحرير المحاسبة ولو شكليا من وصاية الجباية لأن طريقة تفكير المسيرين تظهر أن المحاسبة لم تحرر فعلا من الجباية؛
- تحرير المحاسبين من تقنياتهم وحثهم على البحث والتفكير العلمي؛
- مضمونه شامل يحتوي على تعريفات للمفاهيم، اتفاقات، الفرضيات الأساسية.

4. الإطار التصوري التونسي

1.4. مضمون الإطار التصوري التونسي

يتكون الإطار التصوري التونسي من ما يلي[3]:

- في قمة الهرم يحدد المستعملين واحتياجاتهم للمعلومة وكذا أهداف القوائم المالية؛

[1]- Colasse Bernard; **Du nouveau système comptable des Entreprises de la Tunisie**, op cit, p44.
[2]- Ben Naceur Samy,op cit ,p
[3]- Ibid., p64.

- في المستوى الثاني تعرض المفاهيم الأساسية وهي الميزات النوعية لمعلومة المتضمنة في القوائم المالية(قابلية الفهم ،الدلالة ،الأمانة ،قابلية المقارنة)، الفرضيات الأساسية(الاستمرارية، محاسبة، التعهد)، الاتفاقات المحاسبية(الوحدة المحاسبية، الوحدة النقدية، الدورية، التكلفة التاريخية، مقابلة الأعباء والإيرادات، الموضوعية .....الخ)، المصطلح المحاسبي والأخذ بعين الاعتبار عناصر القوائم المالية؛

في المستوى الثالث يتم شرح التوجيهات العملية التي تعالج طرق قياس مفاهيم رأسمال المؤسسة حيث تطرح أربع نماذج أساسية، النموذج القائم على التكاليف الأصلية والوحدات النقدية نقدا النموذج القائم على التكاليف الأصلية والوحدات النقدية الثابتة، النموذج القائم على تكاليف الاستبدال والوحدات النقدية الاسمية والنموذج القائم على تكاليف الاستبدال والوحدات النقدية الثابتة؛

- في المستوى الرابع والأخير تعرض آليات الإفصاح عن المعلومة الناتجة عن القوائم المالية(الميزانية جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، الإيضاحات حول القوائم المالية التي تسمح بالفهم أكثر).

2.4. إسهامات الإطار التصوري

يعرف القانون رقم 96-112 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي التونسي الإطار التصوري بأنه دليل لإعداد المعايير المحاسبة وتفسيرها ويعتمد لمعالجة العمليات المتعلقة بمعاملات المؤسسة وانعكاسات الوقائع المرتبطة بنشاطها والتي لم تتعرض لها هذه المعايير[1].

حسب هذا التعريف فان الإطار التصوري يسمح بما يلي[2]:

- إعداد المعايير التي تسهل إعداد القوائم المالية؛
- لفصل في حالة وجود تعارض في المصالح لتسجيل تلك الصفقات؛
- شرح المعطيات الناتجة عن القوائم المالية؛
- حل الاختلافات المتعلقة بالمسائل المحاسبية غير المذكورة في المعايير؛
- عقلنه المعلومة المحاسبية وتوحيد المفاهيم؛
- زيادة قابلية فهم القوائم المالية وبالتالي ثقة المستعملين فيها؛
- تعزيز استقلالية المحاسب وتحسين تكوين الطلبة والحث على البحث المحاسبي؛
- بالإضافة إلى ذلك يشير القانون رقم 96-112 إلى أن نطاق تطبيق هذا الإطار يتعلق خاصة بإعداد القوائم المالية ذات الخصائص العامة للمؤسسات الاقتصادية لكن يمكن توسيعه إلى مؤسسات أخرى دون تحديد الطبيعة.

[1]- Le système comptable des entreprise 1997
[2]- Ben Naceur Samy, op cit ,p64.

3.4. حدود الإطار التصوري

بالرغم من إسهامات الإطار التصوري إلا أن له نقائص يجب الإشارة إليها [1]:

- صعوبة إرضاء المستعملين نظرا لاختلاف احتياجاتهم من المعلومة؛
- صعوبة تامين التناسق بين معايير جودة (نوعية)المعلومة؛

هذا الإطار قليل الفائدة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME في حين أن أكثر من 95% من المؤسسات التونسية هي PME؛

- تباطؤ نشر المعايير بسبب أن المسؤولين عن التوحيد يجب أن يضمنوا أن هذا المعيار يتوافق مع الإطار التصوري؛
- وجود خطأ والمتمثل في إدراج نطاق التطبيق وهيكل الإطار التصوري ضمن أهداف الإطار التصوري؛
- يحمل الإطار التصوري تصورات(أفكار)اقتصاديات أسواق المال بتقديم المستثمرين في حين أن سوق المال التونسي لا يزال في المرحلة الابتدائية؛
- غياب تسلسل الميزات النوعية للمعلومة المالية.

[1]- Idem.

خلاصة الفصل الأول

من خلال دراسة هذا الفصل تبين ما يلي:

– تعتبر سنة 1972 منعرجا حاسما في تطوير المحاسبة الدولية إذ لم تكن تحظى من قبل باهتمام المهنيين والاكاديميين حيث اقتصر الاهتمام بها فقط من خلال عقد اجتماعات أو مؤتمرات إقليمية بين المحاسبين انحصر الهدف منها في تبادل معلومات بينهم ولم تكن هناك مجهودات في مجال تقليل الاختلافات في الممارسات المحاسبية لكن بعد 1972 ونتيجة لتغير الظروف البيئية أصبحت هناك مجهودات عملية لتقليل الاختلافات في الممارسات المحاسبية وهو ما تسعى إليه هيئة المعايير المحاسبية الدولية.

– توج الاهتمام المتزايد بالتوحيد والتوافق المحاسبيين بإعداد معايير محاسبية دولية من قبل الهيئة.

– تضمن المعايير المحاسبية الدولية تنظيم الممارسة وتوفير الحلول التي تواجه المحاسبين كما أنها يمكن أن تسهل فهم القوائم المالية لكونها كفيلة بأن تكون مرجعية نظرا لما تتضمنه من ضوابط وإجراءات.

– إن إعداد المعاير المحاسبية الدولية لم ينبني على أساس فراغ وإنما على أساس مشاكل حقيقية في الواقع العملي بسبب الممارسة المحاسبية لذا فإن إعدادها يتبع سيرورة واضحة تبدأ بتحديد المشكل وتنتهي بإعداد مشروع نهائي للمعيار بعد أخذ ورد بين المجلس وفريق العمل الذي يتولى الإعداد.

الفصل الثاني
التوحيد المحاسبي في الجزائر

تمهيد:

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أول محاولة في مجال التوحيد المحاسبي في الجزائر ولقد دام إعداده ما يقارب 5 سنوات (1969–نوفمبر1973) ليحل محل المخطط المحاسبي العام (PCG) الموروث عن الحقبة الاستعمارية نظرا لعجز هذا الأخير عن تلبية متطلبات سياسة التخطيط، فهولا يستجيب لاحتياجات الاقتصاد الليبرالي المنظم من طرف السوق، دخل المخطط المحاسبي الوطني حيز التنفيذ بداية من 1جانفي 1976 بموجب الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 29 افريل 1975، استمر تطبيقه لأكثر من ثلاثة عقود ولم يعرف أي تغيير باستثناء 4 إضافات بالرغم من تغير التوجه الاقتصادي للجزائر من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، مما أدى إلى عدم تطبيقه من طرف بعض الشركات الأجنبية، لذا سعت الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي لجلب المزيد من الاستثمارات الأجنبية من خلال إصدار القانون رقم 07/11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2010، كما تعزز هذا القانون بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 والمتضمن كيفيات تطبيق أحكام القانون 07-11، وقامت وزارة المالية بإصدار قرارين في 26 جويلية 2008، يحدد الأول قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، يحدد الثاني أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

المبحث الأول : المخطط المحاسبي الوطني

نتناول في هذا المبحث المخطط المحاسبي الوطني من خلال التطرق إلى المجلس الأعلى للمحاسبة باعتباره الهيئة المكلفة بإحلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي بالمخطط المحاسبي الوطني كما نتعرض إلى الانتقادات الموجهة لل PCG لسنة 1957، مراحل إعداد المخطط المحاسبي الوطني أهدافه، إطاره المحاسبي والقانوني، جهود تكييفه مع مختلف القطاعات، وأخيرا مزاياه وعيوبه.

1. المجلس الأعلى للمحاسبة

تم تأسيسه بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والمتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

يرأس المجلس الأعلى للمحاسبة وزير المالية أو ممثله، ويضم 18 عضوا دائما يعينون بموجب قرار من وزير المالية، وهم:

- مدير الضرائب؛
- مدير الخزينة والقرض؛
- مدير المعهد التكنولوجي المالي والمحاسبي؛
- ممثل وزير العدل، حامل الأختام، يجرى اختياره من بين قضاة المجلس الأعلى للمحاسبة؛
- ممثل وزير الفلاحة والإصلاح الزراعي؛
- ممثل وزير الصناعة والطاقة؛
- ممثل وزير التجارة؛
- ممثل وزير التعليم العالي والبحث العلمي؛
- ممثل التعليم الابتدائي والثانوي؛
- ممثل كاتب الدولة للتخطيط؛
- مدير الشركة الوطنية للمحاسبة؛
- ثلاثة خبراء محاسبين مرخصين ومحاسبان مرخصان؛
- أستاذ من كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية بالجزائر ووهران وقسنطينة.

دعم المجلس بأمانة دائمة، تتمثل في الشركة الوطنية للمحاسبة، التي تضع تحت تصرف المجلس كافة الوسائل المادية والمستخدمين الضروريين لحسن سير المجلس.

المبحث الأول : المخطط المحاسبي الوطني

نتناول في هذا المبحث المخطط المحاسبي الوطني من خلال التطرق إلى المجلس الأعلى للمحاسبة باعتباره الهيئة المكلفة بإحلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي بالمخطط المحاسبي الوطني كما نتعرض إلى الانتقادات الموجهة لل PCG لسنة 1957، مراحل إعداد المخطط المحاسبي الوطني أهدافه، إطاره المحاسبي والقانوني، جهود تكييفه مع مختلف القطاعات، وأخيرا مزاياه وعيوبه.

2. المجلس الأعلى للمحاسبة

تم تأسيسه بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والمتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

يرأس المجلس الأعلى للمحاسبة وزير المالية أو ممثله، ويضم 18 عضوا دائما يعينون بموجب قرار من وزير المالية، وهم:

- مدير الضرائب؛
- مدير الخزينة والقرض؛
- مدير المعهد التكنولوجي المالي والمحاسبي؛
- ممثل وزير العدل، حامل الأختام، يجرى اختياره من بين قضاة المجلس الأعلى للمحاسبة؛
- ممثل وزير الفلاحة والإصلاح الزراعي؛
- ممثل وزير الصناعة والطاقة؛
- ممثل وزير التجارة؛
- ممثل وزير التعليم العالي والبحث العلمي؛
- ممثل التعليم الابتدائي والثانوي؛
- ممثل كاتب الدولة للتخطيط؛
- مدير الشركة الوطنية للمحاسبة؛
- ثلاثة خبراء محاسبين مرخصين ومحاسبان مرخصان؛
- أستاذ من كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية بالجزائر ووهران وقسنطينة.

دعم المجلس بأمانة دائمة، تتمثل في الشركة الوطنية للمحاسبة، التي تضع تحت تصرف المجلس كافة الوسائل المادية والمستخدمين الضروريين لحسن سير المجلس.

تم تكوين ثلاث لجان دائمة بالمجلس، بالإضافة إلى فرق ومجموعات متخصصة توكل لها مهمة تحضير مشاريع القوانين، بالإضافة إلى إعداد مختلف التقارير والاقتراحات، تتمثل اللجان الثلاثة في لجنة الاعتمادات والتأديب، لجنة التكوين ولجنة التقييس[1].

تتمثل مهام المجلس فيما يلي:

- تحضير المخطط المحاسبي الوطني الجديد والمساعدة على التطبيق التدريجي له؛
- تنظيم المحاسبات الخاصة لكل قطاع؛
- يدلي بآرائه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات المحاسبية الخاصة والموجهة إليه من المؤسسات العمومية، كما يمكن طلب المشورة منه حول مايلي:

- جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة والتي تقترحها الإدارات أو الهيئات العمومية؛
- نتائج الدراسات المتممة من اللجان أو الهيئات المحدثة بطلب من السلطات العمومية أو الهيئات التي تراقبها الدولة بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- يمكن أن يقوم بأية دراسة عامة تستهدف التسيير أو التنظيم المحاسبي.

3. انتقادات المخطط المحاسبي العام (PCG 1957)

تم إعداد المخطط المحاسبي العام (PCG) منذ 1947 وعدل في 1957، يعتبر أول مخطط محاسبي طبق من طرف المؤسسات الجزائرية بعد الاستقلال حيث وجدت نفسها مجبرة على ذلك نظرا لعدم وجود خيرات أخرى فقد كان الخيار الوحيد في تلك الفترة .

يهدف المخطط المحاسبي العام إلى التنسيق بين مختلف المحاسبات، وهذا لجعل المحاسبة أداة فعالة للتسيير الخاص بالمؤسسات الاقتصادية دون إهمال فائدة التنسيق المحاسبي من أجل تزويد الاقتصاد بالوثائق والمعلومات اللازمة، وخاصة بالإحصائيات الضرورية من أجل دراسة كيفية توزيع الدخول الوطنية، وكذلك لمواجهة المنافسة، من خلال إطاره المحاسبي الذي يحتوي على عشرة أقسام رئيسية، الأقسام من(1)إلى(5) خاصة بحسابات الميزانية، من(6)إلى(7) حسابات التسيير، (8) حسابات النتائج، (9) خاص بالمحاسبة التحليلية، (0) حسابات خاصة وموضوعة لتسجيل الالتزامات المتحصل عليها والمعطاة والتي تظهر خارج الميزانية[2].

ينطويPCG لسنة1957على عدة نقائص من منطلق الاختيارات الاقتصادية المتخذة من طرف الجزائر،وتكمن الصعوبة في الحصول على معلومات يمكن استعمالها من طرف المسيرين، المؤسسات المالية والمخططين وغياب هيكل جيد لمتابعة ومراقبة التحولات الداخلية، كما أوضح وزير

---

[1]- حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقاديه** مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، الجزائر، 2003-2004، ص74.

[2]- حمادي نبيل، **محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام** ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 13-15 أكتوبر2009، ص2.

المالية من خلال خطابه الذي أجراه في 5 ماي 1972 أن التطور المخطط والمتسارع للاقتصاد الجزائري أظهر نقائص في بعض أدوات و تقنيات التسيير الموروثة عن الحقبة الاستعمارية والتي لا تتجاوب في سياق اقتصاد مستقل وفي طور البناء[1].

بالإضافة إلى جملة من الانتقادات نذكر منها ما يلي[2]:

– عدم توافقه مع احتياجات الحياة الاقتصادية في فرنسا فقد خلصت لجنة التوحيد المحاسبي المكلفة بإعداد المخطط المحاسبي إلى ضرورة تعديل هذا المخطط بهدف ضمان تكيفه المستمر مع ضروريات الحياة الاقتصادية و تطور التقنيات المحاسبية وهذا ما يفسر المراجعة التي تمت سنة 1971 ونتج عنها وضع المخطط المحاسبي المعدل سنة 1982؛

– ضعف مضمون المخطط من حيث النصوص و الإجراءات التي كانت على شكل توصيات بسيطة لا تحمل أي وضعية إلزامية بالإضافة إلى ذلك فقد كانت نصوصه تولي اهتماما كاملا بالجانب المالي باعتباره الجانب المفضل من طرف المؤسسات الرأسمالية التي تهتم بمتابعة و مراقبة رأسمال الذي يظهر تطوره في الأموال الخاصة على مستوى الميزانية وفي المجموع الجبري للعمليات التجارية على مستوى حسابات النتيجة؛

– يتميز الإطار المحاسبي للمخطط الفرنسي العام لسنة 1957 بالتقصير في تعريف بعض الحسابات وطريقة استعمالها، وفي الهيكل الشكلي للمخطط، فقد كانت القواعد التي يعتمد عليها في تقسيم المجموعات غير متجانسة مع بعضها البعض حيث يعتمد تارة على الجانب الوظيفي و تارة أخرى على أساس آخر بالإضافة إلى غياب التناسق في اتجاه أرصدة بعض الحسابات و التي تحمل تارة رصيدا مدينا و تارة أخرى رصيدا دائنا وبذلك يفتقد رصيد الحساب لأي معنى ومن ثم فإن المجموع الإجمالي للمجموعة يصبح غير متجانس كما هو الحال في المجموعة الرابعة "حسابات المتعاملين " والمجموعة الخامسة " الحسابات المالية ".

[1]- Merouani Samir; **Le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**, Mémoire de magistère en sciences de gestion, Ecole supérieure de commerce d'Alger, pp 57-58.

[2]- SACI Djelloul; **Comptabilité de l'entreprise et système économique, L'expérience Algérienne**, O. P. U, Alger, 1991, pp 232-233.

4. مراحل إعداد المخطط المحاسبي الوطني

يمكن تمييز مرحلتين لإعداد المخطط المحاسبي الوطني و المتمثلة في :

- المرحلة الأولى :

أوكلت السلطة السياسية الجزائرية في 1969 إلى وزير المالية مهمة إصلاح PCG المعمول به نظرا لعدم تكيفه مع الواقع الاقتصادي الجزائري على اعتبار أن إطاره المحاسبي معد على أساس اقتصاد السوق (يطغى المظهر المالي على الاستجابة لاحتياجات تسيير الاقتصاد) وإعداد مخطط محاسبي أكثر تكيف مع احتياجات كل مستعملي المعلومة من مخططين ومسيري المؤسسات المالية وكذا احتياجات المحاسبة الوطنية، ومن أجل تحيق ذلك بدأت لجنة بالعمل الذي كان من المفترض أن ينتهي في 1970/06/30 على أكثر تقدير حسب ما تم توقعه في قانون المالية لسنة 1970 في مادته 19، في حين أن المشروع لم يعرف النور و السبب على ما يبدو هو التسرع لأن الآجال الممنوحة لإنجاز المخطط المحاسبي الجديد كانت ستة أشهرة فقط من ديسمبر 1969 إلى جوان 1970[1].

- المرحلة الثانية :

تم تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) بناءا على الأمر المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 وله مهمتان، إصلاح مهنة المحاسب وخبير المحاسب وإحلال المخطط المحاسبي الفرنسي المعمول به بمخطط محاسبي جديد.

ويمكن تسجيل نقائص على هذا المستوى تتمثل في ما يلي[2]:

- نقص فعالية فريق العمل المكلف بإعداد المخطط المحاسبي الوطني أو ما يطلق عليه بلجنة التوحيد بسبب قلة أعضائه حيث يعمل به 4 أشخاص فقط بصفة دائمة ودون انقطاع ولم يتم إشراك اقتصاديون، باحثون جامعيون، خبراء في مجال المالية، الصناعة و الزراعة في حين تم استشارة خبراء أجانب، ويتعلق الأمر بشكل رئيسي ب 4 خبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة ومن INSEE منهم MM.PROST و CORRE مساعد معد مخطط OCAM "منظمة التعاون الإفريقية والملغاشية"، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي وهو أستاذ من جامعة براغ (PRAGUE) قام بتقديم الخطوط العريضة للمخطط المحاسبي الوطني لبلاده و المعتمد في 1966/01/1 إضافة إلى بعض الإيضاحات بخصوص طبيعة القيم المحاسبية و التي تمثل أهمية في الاقتصاد الاشتراكي.

- نقص في الاتصال مع المتعاملين الاقتصاديين للمؤسسات على اعتبار أنهم أول مستعملي المعلومة المحاسبية فإذا كانوا هم من يستقبل المعلومة المحاسبية فلما لا تؤخذ اقتراحاتهم بعين الاعتبار؟

[1]- Ibid; p 230.
[2]- Ibid; p 231.

لقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبني المخطط الجديد (PCN) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع، تلاه صدور الأمر رقم 75/35 الصدر بتاريخ 1975/04/29، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي، الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية[1]. والمستوحى من المخطط المحاسبي OCAM لسنة 1970 "منظمة التعاون الإفريقية والملغاشية"، والذي بدوره مستوحى من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1957، وأثناء هذه الفترة كانت أهداف المخطط OCAM الاستجابة لحاجات المعلومات والتخطيط الاقتصادي وتزويد الحكومة بأدوات إحصائية[2].

5. الإطار القانوني والمحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني

صدر المخطط المحاسبي الوطني بناءا على إطار قانوني يتجسد فيما يلي :

- الأمر 75- 35

يعالج الأمر 35-75 الصادر بتاريخ 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني مجال تطبيق PCN والمتمثل في الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة والشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها وتطرق أيضا إلى المخططات المحاسبية القطاعية وهي بمثابة تكييف المخطط المحاسبي الوطني على مختلف قطاعات النشاط والمحاسبة التحليلية، كما يتضمن الأمر قائمة الحسابات.

- القرار الصادر بتاريخ 23 جوان 1975

إن موضوع هذا القرار هو تحديد كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني قصد توجيه المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات ويعالج مايلي:

- **التنظيم و التسيير المحاسبي**

للمؤسسة الحرية في اعتماد التنظيم المحاسبي الذي تراه مناسب لها، والمهم هو أن هذا الأخير يسمح بحساب التكاليف وسعر التكلفة إضافة إلى إعداد ومراقبة الميزانية إلا أنه من الصعب تحيق هذا الهدف نضرا للثغرة الظاهرة في المخطط المحاسبي الوطني والمتعلقة بغياب المحاسبة التحليلية، يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل كاف لتسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، ويمكن للمؤسسة أن تفتح حسابات فرعية داخل حسابات PCN إذا كانت ضرورية.

[1]- بن بلغيث مداني، مرجع سبق ذكره، ص 148.

[2]- الشريف ريحان، فارح زهوة، مرجع سبق ذكره، ص ص 4-5.

يوضح المرسوم الوزاري أن مسك المحاسبة يكون بالعملة الوطنية حسب مبدأ القيد المزدوج بتسجيل العمليات الواقعة على المستوى الوطني وتلك الواقعة على المستوى الأجنبي بشكل منفصل يجب أن يكون التسجيل المحاسبي بدون مقاصة ويعتمد على وثائق مبررة تستجيب لبعض الشروط يمكن للمؤسسة مسك دفاترها المحاسبية حسب الشكل والطريقة التي تراها مناسبة بشرط أن تجمع العمليات دوريا في اليومية العامة لكن يجب أن تمنح الطريقة المختارة صفة الصدق للقيود المحاسبية كما يقضي بضرورة الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق المبررة لمدة 10سنوات، ويعتبر 31 ديسمبر تاريخ إقفال أي سنة مالية إلا إذا صدر استثناء من وزير المالية.

- **قواعد تقييم الاستثمارات والمخزونات**

تقيم الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني بتكلفة الحيازة في حالة الشراء وبتكلفة الإنتاج إذا أنجزتها المؤسسة بنفسها، كما يجب على هذه الأخيرة القيام بالجرد المادي للاستثمارات والمخزونات عند إقفال كل سنة مالية، تقيم البضائع، المواد والأدوات بتكلفة الشراء في حين أن المنتجات النهائية تقيم بتكلفة الإنتاج، عندما تكون قيمة المخزون عند إقفال السنة المالية أقل من تكلفة الشراء أو الإنتاج، فإنه يجب على المؤسسة أن تكون موؤنات لنقص المخزونات.

يفترض ذلك وجود محاسبة تحليلية موثوقة ودقيقة إذ أن الهدف من توضيح طرق التنظيم وقواعد التقييم هو تحقيق الشفافية في القوائم المالية الختامية والتي هي بمثابة وسيلة اتصال بين المؤسسة وشركائها والمحيط الذي تنشط فيه.

- **القوائم المالية الختامية**

يفرض المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات التي تندرج ضمن نطاق تطبيقه تلخيص العمليات المحاسبية خلال كل سنة مالية في 17 جدول مكون من الميزانية، جدول حسابات النتائج حركات الأموال، جدول الاستثمارات، جدول الاهتلاكات، جدول المؤونات، جدول الحقوق، جدول الأموال الخاصة، جدول الديون، جدول المخزونات، جدول استهلاك البضائع، المواد و اللوازم، جدول مصاريف التسيير، جدول المبيعات والخدمات المقدمة، جدول نواتج أخرى، جدول نواتج التنازل عن الاستثمارات، جدول الالتزامات وجدول المعلومات المتنوعة.

- **مدونة الحسابات**

تضمن مدونة الحسابات من ثمانية مجموعات مرقمة من (1) إلى (8) وتتكون كل مجموعة من حسابات رئيسية، جزئية وفرعية مصنفة على النحو التالي[1]:

[1]- شباكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص ص8-9.

- تم تقسيم كل مجموعة إلى حسابات رئيسية؛
- الحسابات الرئيسية إلى حسابات فرعية؛
- الحسابات الفرعية إلى حسابات جزئية.

❖ **المجموعة الأولى (الأموال الخاصة):** تعرف الأموال الخاصة على أنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون أو الملاك (التأسيس) والأموال التي تركوها فيما بعد تحت تصرف المؤسسة. وتتكون المجموعة من:

–الحساب رقم : 10 رأس مال اجتماعي؛ – الحساب رقم : 11 رأس مال شخصي؛
- الحساب رقم : 12 علاوات المساهمة؛ – الحساب رقم : 13 احتياطات؛
-الحساب رقم : 14 إعانات الاستثمار ؛ - الحساب رقم : 15 فرق إعادة التقييم؛
-الحساب رقم : 17 الارتباط بين الوحدات؛ – الحساب رقم : 18 نتائج رهن التخصيص؛
-الحساب رقم : 19 مؤونات الأعباء والخسائر.

❖ **المجموعة الثانية (الاستثمارات):** هي عبارة عن أصول ثابتة مادية و معنوية اقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بوسائلها الخاصة وذلك لاستعمالها بصورة دائمة في عمليات المؤسسة المختلفة و ليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح. وتتكون المجموعة من:

الحساب رقم : 20 المصاريف الإعدادية؛ – الحساب رقم : 21 القيم المعنوية؛
-الحساب رقم : 22 الأراضي؛ – الحساب رقم : 24 تجهيزات الإنتاج؛
-الحساب رقم : 25 تجهيزات اجتماعية؛ - الحساب رقم : 28 استثمارات قيد الإنجاز ؛
-الحساب رقم : 29 إهلاك الاستثمارات.

❖ **المجموعة الثالثة (المخزونات):** يمثل المخزون قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها على حالتها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة. وتتكون المجموعة من:

-الحساب رقم : 30 بضائع؛ - الحساب رقم : 31 مواد ولوازم؛
-الحساب رقم : 33 منتجات نصف مصنعة؛ - الحساب رقم :34 إنتاج قيد الصنع؛
-الحساب رقم : 35 إنتاج تام؛ - الحساب رقم : 36 فضلات ومهملات؛
-الحساب رقم : 37 مخزون خارجي؛ – الحساب رقم : 38 المشتريات؛
– الحساب رقم : 39 مؤونات تدني المخزون؛

❖ **المجموعة الرابعة (الحقوق):** تعرف على أنها مجموعة من الحقوق الناشئة عن علاقات المؤسسة مع المتعاملين معها. وتتكون المجموعة من:

-الحساب رقم : 40 حسابات الخصوم المدينة؛ -الحساب رقم : 42 حقوق الاستثمارات؛

– الحساب رقم : 43 حقوق المخزونات؛ -الحساب رقم : 44 حقوق على الشركاء؛
– الحساب رقم : 45 تسبيقات من الغير ؛ - الحساب رقم : 46 تسبيقات الاستغلال؛
-الحساب رقم : 47 حقوق على الزبائن؛ -الحساب رقم : 48 المتاحات؛
-الحساب رقم : 49 مؤونات تدني قيم الحقوق.

❖ **المجموعة الخامسة (الديون):** وهي عبارة عن مجموعة التزامات المؤسسة نتيجة علاقاتها مع الغير. وتتكون المجموعةمن:

– الحساب رقم :50 حسابات الأصول الدائنة؛ – الحساب رقم : 52 ديون الاستثمارات؛
– الحساب رقم : 53 ديون المخزون؛ – الحساب رقم : 54 محجوزات للغير ؛
– الحساب رقم : 55 ديون تجاه الشركاء؛ – الحساب رقم : 56 ديون الاستغلال؛
– الحساب رقم : 57 تسبيقات تجارية؛ – الحساب رقم : 58 ديون مالية.

❖ **المجموعة السادسة (الأعباء):** وتمثل كل ما يقع على عاتق المؤسسة أو ما تقوم بتسديده، سواء تعلق الأمر بعمليات تتعلق بنشاط الاستغلال العادي للمؤسسة، أو بالنشاط خارج الاستغلال العادي لها.
وتتكون هذه المجموعة من:

-الحساب رقم: 60 بضائع مستهلكة؛ - الحساب رقم: 61 مواد ولوازم مستهلكة؛
-الحساب رقم: 62 خدمات؛ - الحساب رقم: 63 مصاريف العاملين؛
-الحساب رقم: 64 ضرائب ورسوم؛ - الحساب رقم: 65 مصاريف مالية؛
-الحساب رقم: 66 مصاريف متنوعة؛ - الحساب رقم: 68 حصص الإهلاك؛
-الحساب رقم: 69 أعباء خارج الاستغلال.

❖ **المجموعة السابعة (الإيرادات):** تشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها. وتتكون المجموعة من:

الحساب رقم: 70 مبيعات البضائع؛ - الحساب رقم: 71 إنتاج مباع؛
-الحساب رقم: 72 إنتاج مخزن؛ - الحساب رقم: 73 إنتاج المؤسسة لذاتها ؛
-الحساب رقم: 74 أداء خدمات؛ - الحساب رقم: 75 تحويل تكاليف الإنتاج ؛
-الحساب رقم: 77 إيرادات متنوعة؛ – الحساب رقم: 78 تحويل تكاليف الاستغلال؛
-الحساب رقم: 79 إيرادات خارج الاستغلال.

❖ **المجموعة الثامنة (النتائج)** : تمثل الفرق بين حسابات النواتج وحسابات الأعباء، ولقد أخذ معدو المخطط المحاسبي الوطني بعين الاعتبار عند وضع الحسابات، تحديد الأرصدة الوسيطية

للتسيير (Soldes intermédiaires de gestion)، حسب كل مرحلة من مراحل الاستغلال. هذه الأرصدة هي :

-الحساب رقم: 80 الهامش الإجمالي؛ -الحساب رقم: 81 القيمة المضافة؛

-الحساب رقم: 83 نتيجة الاستغلال؛ -الحساب رقم: 84 النتيجة خارج الاستغلال؛

-الحساب رقم: 88 نتيجة السنة المالية.

عرف المخطط المحاسبي الوطني أربع إضافات منذ 1975 تتمثل فيما يلي[1]:

– **التعليمة رقم 185 F/DC/CE/89/047** الصادرة بتاريخ 24 ماي 1989، يعالج هذا المنشور ما يلي:

- الأسهم الممتازة سواءا أكانت مطلوبة أو غير مطلوبة وحساب المساهمين سواءا أكانت المساهمة عينية أو نقدية أو غير متحققة؛
- حساب الموثق وهو حساب فرعي تسجل فيه الأموال المودعة عند الموثق؛
- قروض حملة السندات وهو حساب فرعي من حساب ديون استثمارية؛
- عمليات على سندات المساهمة بتجزئة حساب سندات المساهمة؛
- تصنيف الأرباح إلى حسابات فرعية متمثلة في قسائم وأرباح للدفع، حصة الموظفين من الأرباح مساهمة العمال في أرباح المؤسسة ومكافآت الحضور ومستحقات للدفع.

– **التعليمة رقم 635 F/DC/CE/90/046** الصادرة بتاريخ 11 مارس 1990 والمتعلقة بالمعالجة المحاسبية لحصة العمال في أرباح المؤسسة حيث توضح التسجيلات اللازمة في هذه العملية.

– **الأمر رقم 95/001** الصادر بتاريخ 2 أكتوبر 1995 والمتعلق بتكييف محاسبة صناديق المساهمة يعالج هذا الأمر طرق المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بصناديق المساهمة وهي:

- الأسهم المحصلة من المؤسسات الاقتصادية؛
- الأموال المحصلة من الدولة للتدخل في المؤسسة؛
- الأرباح الناتجة عن الأوراق المالية؛
- الإيرادات المالية الناتجة عن توظيف الأموال؛
- الحسابات الجارية للشركاء.

يقضي الأمر بإنشاء حسابين فرعيين الحساب 41 والحساب 51.

[1]- Merouani Samir; Op.cit, pp71-72.

– **الأمر رقم 518/MF/DGC** الصادر بتاريخ 21 افريل 1997 والمتعلق بالمعالجة المحاسبية لاسترجاع فرق إعادة التقييم، كما يوضح الحسابات الفرعية للحساب 15(فرق إعادة التقييم) و كيفية معالجته.

لا بد من الإشارة إلى أن هناك خمسة مخططات قطاعية قد نشرت تتعلق بالقطاع الزراعي (1987)، قطاع التأمينات (1987)، قطاع البناء والأشغال العمومية (1988)، قطاع السياحة (1989) وقطاع البنوك (1992).

صدر بتاريخ 09 أكتوبر 1999 أمر عن وزير المالية يتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وعملية تجميع حسابات المجمعات، كما صدر بتاريخ 29 ماي 1999 أمر عن وزير المالية يتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الوسطاء في البورصة.

6. أهداف المخطط المحاسبي الوطني

تم عرض أهداف المخطط المحاسبي الوطني في خطاب وزير المالية الذي ألقاه في ماي 1972 بمناسبة التأسيس الرسمي لل CSC، وقد تم التطرق إلى المبادئ الأساسية وطرق إعداد PCN في التقرير المنشور في نوفمبر 1973 من طرف المجلس والمتعلق بعرض PCN إلا انه لم ينشر بشكل واسع، إضافة إلى أن خطاب وزير المالية لا يملك أي قيمة قانونية، إذ كان من الأفضل إدراج الأهداف ضمن المخطط المحاسبي الوطني على شكل مقدمة كما هو الحال في البلدان الأخرى حتى يكون لدى مستعمليه تصور أو فكرة حول أهدافه والأفكار التصورية التي ساهمت في إعداده وخاصة محاسبي المؤسسات بحيث يكونوا على دراية بان PCN جاء لتلبية احتياجات الاقتصاد الكلي

و الجزئي في نفس الوقت[1].

تتمثل أهداف المخطط المحاسبي الوطني في ما يلي[2]:

– على المستوى الاقتصادي الكلي:

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي المركزي؛
- توفير المعلومات لمستخدمي المحاسبة(هيأة التخطيط الوطني، الهيئات المالية، الوزارة الوصية، مصالح الضرائب)؛

[1]- Djelloul Saci; Op.cit, p235.

[2]– بوراس أحمد، كرماني هدى، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**،الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2007، ص8.

- تسهيل عمليات اتخاذ القرار والتوقع على المستوى الكلي.

- على المستوى الاقتصادي الجزئي:

- معرفة مستوى المخزون، التكلفة، سعر العائد، لتحسين تسيير المؤسسة وتسهيل المقارنة؛
- تحليل حركي لمعرفة التدفقات النقدية ومختلف عمليات المؤسسة ويمكن القول أن المخطط المحاسبي الجزائري قد لبّى احتياجات التخطيط، ومصالح الضرائب والوزارة إلا أنه لم يكن يلبي طموحات المتعاملين الاقتصاديين.

7. جهود تكييف المخطط المحاسبي الوطني

إن الإطار المحاسبي العام للمخطط المحاسبي الوطني موجه فقط لمؤسسات التي تزاول النشاط التجاري والصناعي، ولا يلبي احتياجات باقي المؤسسات لذا قرر المسئولون عن التوحيد إجراء تهيئة له بالشكل الذي يمكن المحاسبين في قطاعات أخرى من التسجيل المحاسبي وتظهر مجهودات تكييف PCN من خلال مايلي[1]:

- المخططات المحاسبية القطاعية (PCS)

تعتبر المخططات المحاسبية القطاعية بمثابة تكييف PCN لمجموعة من المؤسسات لها نفس النشاط الرئيسي وهي بذلك تلعب نفس الدور الذي يلعبه الدليل المهني في فرنسا، ويتم من خلالهم مناقشة مشاكل التسيير الخاصة بقطاع نشاط المؤسسة، بنية الذمة المالية، طبيعة ومدة دورة الاستغلال، معالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية المحاسبة.

- المحاسبة التحليلية القطاعية(CAS)

أحال المرسوم الذي يتناول PCN والصادر بتاريخ 1975 مهمة تحديد القواعد التعريفية وحساب التكاليف وأسعار التكلفة إلى PCS والمخططات الخاصة للمؤسسات ويعتبر هذا الأمر هروب واضح من طرف واضعي PCN على اعتبار أنهم واعون بشكل كامل بالفجوة الكبيرة التي يشكلها غياب الحسابات(الأرصدة) التحليلية على مستوى المخطط المحاسبي الجديد، إذ من المفترض على هذا الأخير تحديد الخطوط العريضة لمحاسبة التكاليف والتي على PCS أخذها بالتفصيل وبشكل يطابق خصوصية كل قطاع والمتمثلة في قائمة المصطلحات المدققة وأسماء الحسابات التي تسمح بالاستغلال الأمثل...الخ، إلا أنه لم ينجز شيء من ذلك على ارض الواقع.

- المخطط المحاسبي للدولة

[1] - Ibid; pp 245--247.

كلف المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة في 1984 بإعداد المخطط المحاسبي للدولة والمستوحى من PCN، تتمثل الخطوط العريضة لهذا المخطط في :

- الإدخال التدريجي للبعد الذمي في المحاسبة العمومية، مع الأخذ في الحسبان حقوق وديون الدولة كمرحلة أولى على مستوى الحقوق والالتزامات المحققة وليس التحصيل أو عدم التحصيل؛
- الأخذ بعين الاعتبار التجهيزات المنجزة من طرف الدولة وأعضائها، مثلا عند تكوين إجمالي رأسمال الثابت المحسوب من المحاسبة الوطنية؛
- تصميم مخطط خاص يأخذ بعين الاعتبار خصائص مختلف الوحدات الإدارية؛
- نشر قائمة المصطلحات المتكيفة مع الشروط القضائية للقطاع الإداري وإدخال الإعلام الآلي.

8. مزايا وعيوب المخطط المحاسبي الوطني

حل المخطط المحاسبي الوطني محل المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 نظرا لكثرة عيوبه وعدم توافقه مع الواقع الاقتصادي الجديد، ولقد تميز PCN بعدة مزايا نذكر منها مايلي[1]:

– قضى على ثغرات المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي كان مطبقا إلى سنة 1975م؛

– أتى بتصنيف جديد وجيد للحسابات مقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة ودقيقة؛

– وجد حلا لحسابات الصنف (4) والصنف (5) التي يمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم، وهي بذلك حسابات تناظرية؛

– أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون؛

– أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشامة المعروفة؛

– أتى جدول حسابات النتائج بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة.

ينبغي الإشارة إلى أن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في المؤسسات لأكثر من عقدين ونصف تولد عنه بعض المشاكل أو العيوب والمتمثلة فيما يلي[2]:

– بالرغم من مرور مدة زمنية لا يستهان بها على تطبيق هذا المخطط في المؤسسات، فإن هذه الأخيرة غير متحكمة فيه إلى اليوم، كما أن هناك أسئلة عديدة طرحت ولم تلق الإجابة إلى حد الآن؛

– تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات؛

– تقييم بعض عناصر الأصول (المنتجات ، أشغال المؤسسة لنفسها، مخزون المواد والبضائع لا علاقة له بالواقع)، وذلك لغياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر؛

[1]- بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر، 2005، ص52.

[2] - الشريف ريحان، فارح زهوة، مرجع سبق ذكره، ص6.

– مشاكل يعاني منها المحلل المالي عند اعتماده على الميزانية: يعتبر المخطط المحاسبي العام أوراق المساهمة المالية (titre de participation)من الأموال الثابتة أي من الاستثمارات، بينما تعتبر حسب المخطط المحاسبي الوطني من الحقوق (الحساب 421)؛

– أمر بإتباع الجرد المستمر بالنسبة للمخزون (كقاعدة للمحاسبة التحليلية) ولكن مشروع المحاسبة التحليلية لم يظهر للوجود إلى اليوم.

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

نتناول في هذا المبحث الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال التعرض إلى المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد النظام المحاسبي المالي، كما نتطرق إلى أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مراحل إعداد النظام المحاسبي المالي إطاره القانوني والمحاسبي، أهدافه، صعوبات تطبيقه، وأخيرا دراسة مقارنة له مع بعض المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ العامة للمخطط المحاسبي الوطني.

1. المجلس الوطني للمحاسبة

تم تأسيسه بمقتضى المرسوم التشريعي رقم 96-318 الصادر بتاريخ 25 سبتمبر 1996 المتعلق بإنشاء وتنظيم المجلس الوطني للمحاسبة، وهو هيئة استشارية تقع تحت سلطة وزير المالية. يترأس المجلس وزير المالية أو نائبه ويضم 24 عضوا هم:

- الوزير المكلف بالمالية؛ – الوزير المكلف بالإحصائيات(وزارة غير موجودة في الواقع)؛
-الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي؛ – الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
-الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي؛ – الوزير المكلف بالتجارة؛
- المفتشية العامة للمالية؛ – الغرفة الوطنية للزراعة؛
- الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة؛ - بنك الجزائر ؛
- لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها؛ - الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية؛
- جمعية شركات التأمين.

بالإضافة إلى:

- ممثلين (24) عن الشركات القابضة العمومية؛
– أستاذين جامعيين (02) لهما على الأقل رتبة أستاذ مساعد مختصين في مجال المحاسبة والمالية؛
- ست (06) ممثلين للمهنة المحاسبية إضافة لرئيس المصف الوطني.

تم تدعيم المجلس بثمانية لجان تقنية:

- لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية؛
- لجنة المحاسبة العمومية والوطنية؛
- لجنة الإعلام الآلي والمحاسبة؛
- لجنة الطاقة والمناجم؛
- لجنة الشغل، السياحة والخدمات الأخرى؛
- لجنة الهيئات المالية؛
- لجنة الفلاحة، الصيد والري؛
- لجنة البناء والأشغال العمومية.

تتمثل مهمته الأساسية في التنسيق والتحليل في مجال البحث والتوحيد المحاسبيين والتطبيقات المرتبطة بهما، كما يتمتع بصلاحيات واسعة والمتمثلة في:

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

2. أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر

إن الجزائر منذ أن اعتمدت المخطط المحاسبي الوطني بناءا على الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 لم تقم بأي تعديل في مضمونه باستثناء الإضافات الأربعة بالرغم من تغير في توجهات الاقتصاد الجزائري وانفتاحه على الاقتصاد العالمي مما أدى إلى زيادة نسبة الاستثمارات الأجنبية في الجزائر ودخول العديد من المؤسسات الدولية للاستثمار في الجزائر.

بالرغم من أن العقود المبرمة بين الشركات المتعددة الجنسيات والشركة الوطنية للبترول (سونا طراك) تنص على استعمال المخطط المحاسبي الوطني في العديد من العقود، إلاّ أننا لاحظنا من خلال الممارسة الميدانية غير ذلك، حيث لا يستعمل المخطط المحاسبي الوطني إلا في حدود معينة، بل ومنعدمة أحيانا في بعض الشركات الدولية ، فمن خلال العمل الميداني نلاحظ أن اغلب الشركات البترولية الدولية تستعمل المحاسبة الخاصة بها وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقاربة بين حساباتها وحسابات المخطط المحاسبي الوطني وإرسالها إلى المديرية العامة لإعداد القوائم الموحدة لمجمع سونا طراك. لكن المشكل أننا نجد من خلال العمل الميداني أن عملية تحويل حسابات هذه الشركات إلى حسابات المخطط المحاسبي الوطني لا تتم وفقا لقواعد ومكانيزمات سير الحسابات حسب ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني، وبالتالي تكون هناك العديد من المغالطات في القوائم النهائية لمجمع سونا طراك[1].

يمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت الجزائر إلى الإصلاح المحاسبي والانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي في مايلي:

[1] - شنوف شعيب، **التغيرات المحاسبية، بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر2007، ص19.

– انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛

– ضغوطات الهيئات الدولية – صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة – قصد الالتزام بالمعايير الدولية؛

– عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر [1]؛

– التوجهات الاقتصادية الجديدة (مواصلة مسار الإصلاحات الاقتصادية الذي باشرته الجزائر)؛

– ظاهرة العولمة وهيمنة الفكر الرأسمالي على الفكر الاقتصادي؛

– الاستجابة للمعايير الدولية للمحاسبة التي تنادي بالتوحيد والتقارب على مستوى القوائم المالية [2]؛

– محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية[3]؛

– التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات،

– إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة،

– الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات، تقييمها و إعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.

– محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية، لان التنوع المحاسبي بين الدول ينجر عنه مشاكل عديدة، يمكن أن نذكر منها ما يلي :

- عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع ومؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجودة فيها، وعلى المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم وتقارير معدة حسب المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم؛

- غياب مجال للمقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين وبالتالي إلى ضعف جودة ونوعية المعلومات [4].

---

[1]- ناصر مراد، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي** ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 13-15 أكتوبر2009، ص5.

[2]- عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 13-15 أكتوبر2009، ص3.

[3] - كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد رقم 06، ص296.

[4]- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر" تحديات و أهداف"**،ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 13-15 أكتوبر2009، ص ص3-4.

كما نجد أن من بين الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى التوجه بنظامها المحاسبي نحو مفهوم المحاسبة المالية تلك النقائص التي تخللها المخطط المحاسبي الوطني، حيث نجد أن طريقة تقديم المخطط القديم كانت تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي والمصطلحات المستعملة، كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح، ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف[1].

ساهمت مختلف التغيرات الحاصلة على المستويين الوطني والعالمي بصفة خاصة في دفع الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي لتسهيل انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة والاندماج أكثر في الاقتصاد العالمي.

تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية[2]:

- بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد؛
- إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأسمال، الأعباء والنواتج؛
- تحديد طرائق التقييم المحاسبي؛
- تنظيم مهنة المحاسبة؛
- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة؛
- تحديد الحسابات والمجموعات؛
- تحديد قواعد ومكانيزمات سير الحسابات.

3. مراحل إعداد النظام المحاسبي المالي

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة بمثابة الهيئة المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، لذا تتمثل مهمته الأساسية في التنسيق والتحليل في مجال البحث والتوحيد المحاسبيين وفي هذا الإطار يسعى إلى إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني.

بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 والتي مولت من قبل البنك الدولي [3]. أوكلت هذه المهمة لمجموعة خبراء فرنسيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة(CNC)، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين(CSOEC) والهيئة الوطنية

[1]- عبد الكريم سهام، صحراوي إيمان، **دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر(محاسبة الخزينة)**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 13-15 أكتوبر2009، ص5.

[2]- شنوف شعيب، **ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي** مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05، ، 2008، ص61.

[3]- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص4.

لمحافظي الحسابات (CNCC)، شكل لهذا الغرض لجنة قيادة(comité de pilotage) تضطلع بمهمة التنسيق ومتابعة أعمال فريق الخبراء[1]. تم توزيع أعمال اللجنة على أربعة مراحل[2]:

- **المرحلة الأولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني(PCN)**

تضمن التقرير المتعلق بهذه المرحلة مايلي:

- نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛
- أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدوليين؛
- مجموعة من التوصيات؛
- ثلاثة خيارات للإصلاح، تمثلت في:

- **الخيار الأول :** الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛
- **الخيار الثاني :** الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته وهيكله، والعمل على ضمان توافقه (Compatibilité) مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية؛
- **الخيار الثالث :** يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني، بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

وبعد دراسته من قبل هيئات المجس، قبلت الجمعية العامة بالخيار الثالث، وتبنت بالتالي إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

- **المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد**

تضمن التقرير المتعلق بالمرحلة الثانية مشروعا لنظام محاسبي جديد بناءا على الاختيار السابق للمجلس وتضمن هذا المشروع:

- التعريف بالإطار التصوري؛
- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات؛
- مدونة الحسابات(Nomenclature des comptes)؛
- قواعد عمل الحسابات؛
- نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية.

[1]- بن بلغيث مداني، مرجع سبق ذكره، ص172.

[2]- المرجع السابق، ص ص 173-174.

بغرض تقييم التقرير، تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري اللذين تباينت آرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما تعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي(PCR) الذي يضم تسع (09) مجموعات + المجموعة صفر حيث:

- اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من المفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية لتجنب أي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي؛
- أما الفريق الثاني، فلقد طلب تأكيد (Validation) المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغاربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين، ليتم التكفل بها بناءا على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه على أن يتم إثراءه وتقويته؛ وعلى هذا الأساس، تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقا بإجابات عن الأسئلة التي تشكلت بمناسبة المشروع الأول.

كلف بهذه المناسبة فوج العمل الذي قام بتقييم المشروع الأول، بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار، ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات.

- المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية

ببلوغ هذه المرحلة، تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين اشتمل على:

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي(Normalisation comptable)؛
- تنظيم أربعة (04) تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت موجهة أساسا للمهنيين والممارسين

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

4. الإطار القانوني والمحاسبي للنظام المحاسبي المالي

يدخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتدءا من 01 جانفي 2010 بموجب إطار قانوني بعدما كان من المفترض تطبيقه في 01 جانفي 2009، ويتجسد هذا الإطار فيما يلي:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 /2007/11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى بالمحاسبة المالية إضافة إلى شروط وكيفيات تطبيقه ومن أهم النقاط التي تضمنها القانون نذكر مايلي:

- **مجال التطبيق**

تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

تلزم المؤسسات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

- **الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية**

أدخل هذا القانون فكرة الإطار التصوري والذي يعتبر دليل لإعداد المعايير المحاسبية، تأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، يعرف الإطار التصوري مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول، الخصوم، الموال الخاصة، المنتجات والأعباء.

تعد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ولاسيما:

- محاسبة التعهد؛
- قابلية الفهم؛
- المصداقية؛
- استمرارية الاستغلال؛
- الدلالة؛
- قابلية المقارنة؛

- التكلفة التاريخية؛ – أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

تحدد المعايير المحاسبية قواعد تقييم وحساب الأصول،الخصوم،الأعباء والمنتجات، بالإضافة إلى محتوى القوائم المالية وكيفية عرضها.

- **التنظيم المحاسبي**

يبين القانون أن عملية مسك المعلومات التي تعالجها، تراقبها، تعرضها وتبلغها المحاسبة، يجب أن تستوفي التزامات الانتظام، المصداقية والشفافية، وللمؤسسة الحرية في وضع التنظيم المحاسبي الذي يسمح لها بالرقابة الداخلية والخارجية، كما يحدد القانون الدفاتر المحاسبية الإجبارية المسك من قبل المؤسسات الخاضعة لهذا القانون والمتمثلة في دفتر اليومية، الدفتر الكبير، دفتر الجرد والدفاتر المساعدة في حالة وجود تفرعات في الدفتر اليومي والدفتر الكبير، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة، تحفظ الدفاتر المحاسبية لمدة عشر سنوات ابتدءا من تاريخ قفل كل سنة مالية يوضح القانون أن مسك المحاسبة يكون بالعملة الوطنية ويرتكز عند كل كتابة محاسبية على وثائق ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

- **القوائم المالية**

يحدد القانون القوائم المالية التي يجب عرضها من قبل المؤسسات الخاضعة له، يجب أن تسمح تلك القوائم بإعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية، الأداء وخزينة المؤسسة في نهاية كل سنة مالية مع اعتماد نفس الطرق من سنة مالية إلى أخرى حتى يتسنى إجراء المقارنة، يجب عرض القوائم المالية بعد 4أشهر من إقفال السنة المالية على أبعد تقدير، في العادة مدة السنة المالية 12 شهرا ويمكن السماح للمؤسسة بعم إقفالها في 31 ديسمبر في حالة أن نشاطها مرتبط بدورة استغلال غير متوافقة مع السنة المدنية، تعد القوائم المالية بالدينار.

أدخل القانون أيضا مفهوم الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة حيث يلزم كل مؤسسة يكون مقرها أو نشاطها الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني وتشرف على مؤسسة أو عدة مؤسسات بإعداد ونشر القوائم المالية المدمجة سنويا، كما يلزم المؤسسات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخله أو خارجه دون أن توجد بينهما روابط قانونية مهيمنة بإعداد ونشر حسابات تدعى الحسابات المركبة كما لو تعلق الأمر بمؤسسة وحيدة.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156

يهدف المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، تطرق المرسوم إلى أهمية الإطار التصوري وأهدافه، شرح الطرق والمبادئ المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية، تعريف الأصول

الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والمنتجات والمعايير المحاسبية التي تعالجها، عناصر القوائم المالية وكيفية عرضها، حالات عرض الحسابات المدمجة والمركبة، المحاسبة المبسطة وعناصر قوائمها المالية.

- القرار المؤرخ في 2008/07/26

يهدف القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، يتناول القرار العديد من النقاط أهمها:

- **قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات**

يدرج أي عنصر من عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

تعتمد طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية ويتم مراجعتها بالنسبة إلى بعض العناصر عند توفر شروط معينة يحددها القرار بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)؛
- -قيمة الانجاز؛
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

تتكون تكلفة الشراء من سعر الشراء بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، الحقوق الجمركية والرسوم الأخرى غير القابلة للاسترجاع، المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام، تستثنى من تكلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الملتزم بتا بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه واستخدامه بقدرته العادية.

تتكون تكلفة الإنتاج من تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة، التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج، تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

كما تطرق القرار بشكل مفصل إلى :

- **قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات والمتعلق ب:**

*التثبيتات العينية، المعنوية والمالية؛ *المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛
*الإعانات؛ *مؤونات المخاطر والأعباء؛
*القروض والخصوم المالية الأخرى؛ *تقييم الأعباء والمنتجات المالية.

- **الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة والمتمثلة في:**

*العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير؛ *الضرائب المؤجلة؛
*الإدماج– تجميع المؤسسات؛ *الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة؛
*الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛ *العقود طويلة الأجل؛
*العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية؛ *عقود الإيجار–التمويل؛
* تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان؛

- **عرض القوائم المالية**

تعد كل مؤسسة تدخل في نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي القوائم المالية التالية:

- **الميزانية:** تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم مع التمييز بين العناصر الجارية والغير جارية، تتضمن الأصول مايلي:

* التثبيتات المعنوية؛ * التثبيتات العينية؛ * الأصول المالية؛
* المخزونات؛ * أصول الضريبة(مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
* الاهتلاكات؛ * المساهمات؛
* الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة(أعباء مثبتة مسبقا)؛
* خزينة الأموال الايجابية ومعدلات الخزينة الايجابية؛

تشتمل الخصوم على:

* رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
* الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
* الموردون والدائنون الآخرون؛
* خصوم الضريبة(مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
* المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛
* خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

في حالة الميزانية المدمجة:

* المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة؛
* الفوائد ذات الأقلية.

- **حساب النتائج:** هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية:

* تحليل الأعباء حسب طبيعتها؛ * الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
* العناصر غير العادية(منتجات وأعباء)؛ * منتجات الأنشطة العادية؛
* المنتوجات المالية والأعباء المالية؛ * أعباء المستخدمين؛
* النتيجة الصافية للفترات قبل التوزيع؛ * نتيجة الأنشطة العادية؛
* المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
* المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
* النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتائج المدمجة:

* حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
* حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

- **جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة)**

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

* التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية؛
* التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار؛
* التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل؛
* تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم.

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

- **جدول تغير الأموال الخاصة**

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية، المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

* النتيجة الصافية للسنة المالية؛

* 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.

- **ملحق القوائم المالية**

يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

* القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛

* مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛

* المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيريها؛

* المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

- **مدونة الحسابات**

تجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة، وتوجد فئتان من طبقة الحسابات طبقات حسابات الوضعية وطبقات حسابات التسيير، وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري، وتتكون مدونة الحسابات من سبعة أصناف.

- **الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال**

* 10 رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها؛ * 11 الترحيل من جديد؛ * 12 نتيجة السنة المالية؛

* 13 المنتوجات و الأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال؛ * 14 متاح؛

* 15 المؤونات للأعباء– الخصوم غير التجارية؛ * 16 الاقتراضات والديون المماثلة؛

* 17 الديون المرتبطة بالمساهمات؛ * 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة؛* 19 (متاح).

- **الصنف 2: حسابات التثبيتات**

* 20 التثبيتات المعنوية؛ * 21 التثبيتات العينية؛* 22 التثبيتات في شكل امتياز؛ * 23 التثبيتات الجاري إنجازها؛ * 24 (متاح)؛ * 25 (متاح)؛ * 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات؛

* 27 تثبيتات مالية أخرى.

- **الصنف 3: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ**

* 30 مخزونات البضائع؛ * 31 المواد الأولية واللوازم؛* 32 التموينات الأخرى؛ * 33 سلع قيد الإنتاج؛* 34 خدمات قيد الإنتاج؛ * 35 مخزونات المنتجات؛* 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات؛ *37 المخزونات في الخارج؛ * 38 المشتريات المخزنة؛ * 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

- **الصنف 4: حسابات الغير**

* 40 الموردون والحسابات الملحقة؛ * 41 الزبائن والحسابات الملحقة؛ * 42 المستخدمون والحسابات الملحقة؛ * 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة * 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة؛ * 45 المجمع والشركاء؛ * 46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين؛ * 47 الحسابات الانتقالية أو الانتظارية؛ *48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات؛ *49 خسائر القيمة عن حسابات الغير.

- **الصنف 5: الحسابات المالية**

* 50 القيم المنقولة للتوظيف؛ * 51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها؛ * 52 الأدوات المالية المشتقة؛ *53 الصندوق؛ * 54 وكلات التسبيقات والاعتمادات؛ *55 (متاح)؛ *56 (متاح)؛ * 57 (متاح)؛ *58 التحويلات الداخلية؛ * 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

- **الصنف 6: حسابات الأعباء**

*60 المشتريات المستهلكة؛ * 61 الخدمات الخارجية؛ * 62 الخدمات الخارجية الأخرى؛ * 63 أعباء المستخدمين؛ * 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛ * 65 الأعباء العملياتية الأخرى؛ * 66 الأعباء المالية؛ * 67 العناصر غير العادية – الأعباء؛ * 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛ * 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.

- **الصنف 7: حسابات المنتوجات**

* 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة؛

* 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزن؛ * 73 الإنتاج المثبت؛ * 74 إعانات الاستغلال؛ * 75 المنتوجات العملياتية الأخرى؛ * 76 المنتوجات المالية؛ * 77 العناصر غير العادية –المنتجات؛ * 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات؛* 79 (متاح).

تستعمل المؤسسات بحرية الطبقات 0، 8 و9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من 1إلى 7.

- **المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة**

يمكن للمؤسسات الصغيرة أن تستعمل نظام محاسبي مبسط يدعى محاسبة الخزينة، تتشكل القوائم المالية التي يجب أن تعدها المؤسسات الخاضعة له من وضعية نهاية السنة المالية وحساب نتائج السنة المالية وكشف تغير الرصيد الصافي المتعلق بالسنة المالية.

– **القرار المؤرخ في 2008/07/26 والمتعلق بشروط مسك محاسبة مالية مبسطة**

يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين ماليتين مسك محاسبة مالية مبسطة:

– **النشاط التجاري:**
– رقم الأعمال: 10 ملايين دينار.
– عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
– **النشاط الإنتاجي والحرفي:**
– رقم الأعمال: 6 ملايين دينار.د
– عدد المستخدمين: 9أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
– **نشاط الخدمات ونشاطات أخرى**
– رقم الأعمال: 3 ملايين دينار.
– عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
–

- المرسوم التنفيدي رقم 09-110 :

يهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طرق أنظمة الإعلام الآلي .

5.أهداف النظام المحاسبي المالي

تم إجراء عملية الإصلاح المحاسبي من خلال إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني لتحقيق جملة من الأهداف، يمكن تلخيصها في النقاط التالية[1]:

. ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

. يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛

. العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛

. جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

. إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛

. قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛

. المساعدة على نمو مرد ودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير ؛

. يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛

. يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛

. إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

. يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

. يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛

. استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛

. النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

[1]- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص7.

6. صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

سيواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي العديد من العوائق نظر لعدم توفر البيئة المواتية وعدم نضج الاقتصاد الوطني، يمكن تلخيصها في مايلي[1]:

. إن النظام القديم تأصل وتجدر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين و الخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، وبالتالي من الصعب التخلي عنه؛

. تدرب المحاسبون والخبراء على النظام المحاسبي الحالي لسنوات عديدة و أتقنوه، وهناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل (منذ 1976) فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد و خاصة أنه من المفترض أن يتم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتدءا من الفاتح من جانفي 2010 ويتم إلغاء أحكام القانون 75-35، كما أن الأهداف المحاسبية للنظام الحالي راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها؛

. العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه؛

. لم يتم اعتماد هذا النظام في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هذا النظام؛

. إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة، وهذا ما يؤدي إلى طرح التساؤل التالي : كيف تستطيع هذه المؤسسات تغيير هذه الحالة بين عشية وضحاها ؟

. النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية و الشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح علية بحكومة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكيات متراكمة؛

. عدم قدرة المؤسسات الجزائرية على تحمل نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد؛

. غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهدا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة و تفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هدا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة؛

. غياب الرؤية الإستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.

7. مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المخطط المحاسبي الوطني

[1]- المرجع السابق، ص8.

نحاول إبراز أهم الاختلافات الموجودة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني

البيان	المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
المبادئ المحاسبية	أسبقية المظهر القانوني على الواقع الاقتصادي.	أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.
	ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على مبدأ التكلفة التاريخية.	ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على مبدأ التكلفة التاريخية، وتجرى حسب بعض الشروط مراجعة على هذا التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقية، قيمة الانجاز، القيمة المحينة.
شهرة المحل	تسجل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية.	تسجل شهرة المحل ضمن التكاليف.
تكاليف البحث والتطوير	تسجل تكاليف التطوير ضمن الأصول الثابتة.	تسجل تكاليف التطوير ضمن الأصول بينما تسجل تكاليف البحث ضمن الأعباء.
المصاريف التمهيدية	تسجل المصاريف التمهيدية في الاستثمارات وتستهلك في أجل أقصاه خمس سنوات.	تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف.
طريقة تقييم المخزونات	تقيم المخزونات حسب طريقة **FIFO**، **LIFO** والتكلفة الوسطية المرجحة(**CMP**).	تقيم المخزونات حسب طريقة **FIFO** أوطريقة التكلفة الوسطية المرجحة(**CMP**).
القوائم المالية	تشتمل القوائم المالية على: *الميزانية، جدول حسابات النتائج ، جداول ملحقة.*	تشتمل القوائم المالية على: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، جداول ملحقة.
	تتكون الميزانية من: الاستثمارات، الحقوق، المخزونات، الأموال الخاصة، الديون.	تتكون الميزانية من: الأصول غير الجارية، الأصول الجارية، الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، الخصوم الجارية.
	تصنف التكاليف والإيرادات في جدول حسابات النتائج حسب طبيعتها فقط.	تصنف التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها(جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة)وحسب وظيفتها(جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة).
عقود الإيجار	لا تسجل في حسابات الميزانية.	تسجل في حسابات الميزانية.
المحاسبة المبسطة	عدم التمييز بين المؤسسات الصغيرة والمؤسسات الكبيرة في المسك المحاسبي	يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني

8. مقارنة النظام المحاسبي المالي مع بعض المعايير المحاسبية الدولية

1.8. مقارنة النظام المحاسبي المالي(SCF) مع المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر(IAS 16)

– يعرف النظام المحاسبي المالي الأصل الملموس بأنه أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج تقديم الخدمات، الإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، ويفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة مالية، وهو يشبه التعريف المقدم في المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر.

– يعترف بالأصل الملموس حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر كأصل حينما:

- يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل؛
- يمكن قياس تكلفة الأصل بصورة صادقة.

– تعرض النظام المحاسبي المالي إلى نفس المبادئ التي تطرق لها المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر والمتعلقة بتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينهما.

– تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر والنظام المحاسبي المالي كإضافة إلى قيمتها إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى المؤسسة، أما كافة النفقات اللاحقة الأخرى فيعترف بها كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها.

– يوزع المبلغ القابل للإهتلاك بناءا على المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر والنظام المحاسبي المالي بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل.

– يعالج الاهتلاك محاسبيا حسب المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر والنظام المحاسبي المالي كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها.

– يعتبر النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر أن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل.

– يوصي المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر والنظام المحاسبي المالي بضرورة إجراء دراسة دورية لطريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على الأصول الملموسة، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة وإذا تبين أن مثل هذا التغير أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير في التقدير المحاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لإهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.

– يعتبر النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر أن الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولوتم إقتناؤها معا.

– إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل ملموس أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود حسب المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر والنظام المحاسبي المالي إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات الخسارة في القيمة.

– يحذف أي أصل ملموس من الميزانية وفق المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر والنظام المحاسبي المالي عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا.

– تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي أصل ملموس خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل، وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج.

– يتم إدراج أي أصل ملموس في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا حسب المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر والنظام المحاسبي المالي بتكلفته منقوص منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة، غير أنه يرخص للمؤسسة أن ترج في الحسابات أي أصل ملموس بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوص منها مجموع الاهتلاكات أو مجموع خسائر القيمة اللاحقة، تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للأصول الملموس اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

2.8. مقارنة النظام المحاسبي المالي(SCF) مع المعيار المحاسبي الدولي الثاني(IAS 2)

– يتفق كل من المعيار المحاسبي الدولي الثاني و النظام المحاسبي المالي الجزائري في اعتبار أن مصير الأصل أو استعماله هو الأساس أو المعيار في تصنيف الأصل كمخزون.

– عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري قيمة التحقق الصافية بنفس التعريف الوارد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني إلا أنه عند تعريف المخزونات أضاف المخزونات المتمثلة بتكلفة الخدمات في إطار عملية أداء الخدمة و التي لم تسجل المؤسسة بعد الإيرادات المماثلة و التي تطرق لها المعيار المحاسبي الدولي الثاني كعنصر استثنائي و لم يدرجها في تعريف المخزونات.

– يقيم النظام المحاسبي المالي الجزائري المخزونات بنفس طريقة تقييمها في المعيار المحاسبي الدولي الثاني ويشترطان أن تكلفة المخزون يجب أن تتضمن كل التكاليف المتعلقة بالحيازة، تكاليف التحويل و كل التكاليف الأخرى المحتملة من أجل جلب المخزونات إلى المكان و الحالة التي هو عليها.

– تحسب تلك التكاليف إما على أساس التكاليف المحددة مسبقا و التي تراجع بصفة منتظمة حسب التكاليف الحقيقية وقد ينجر عن التقييم على أساس التكلفة في بعض الحالات قيود زائدة أو تكون غير قابلة للتحقق فإن الأصول من المخزونات تقيم بتخفيض سعر بيعها بنسبة مماثلة للهامش المستعمل من طرف المؤسسة و هذا ما يشير إليه المعيار المحاسبي الدولي الثاني و النظام المحاسبي المالي الجزائري.

– المعالجة المفضلة في تقييم المخزونات القابلة للتبادل عند خروجها من المخزن حسب المعيار المحاسبي الدولي الثاني هي اعتبار أن المخزون الذي تم شرائه أولا يباع أولا أو بتكلفته الوسطية المرجحة و هو ما تطرق إليه النظام المحاسبي المالي الجزائري إلا أنه لم يشير إلى الطريقة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثاني أما بالنسبة للمخزونات غير التبادلية فتحدد تكلفتها حسب المعيار المحاسبي الدولي الثاني باستخدام طريقة التحديد العيني وهو ما لم يتعرض إليه النظام المحاسبي المالي الجزائري.

– تسجل الخسارة في قيمة المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري كمصاريف في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من قيمة تحققه الصافية و هو ما أشار إليه المعيار المحاسبي الدولي الثاني إلا أنه لم يتطرق إلى حالات عدم استرداد تكلفة المخزون الوارد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني.

3.8. مقارنة النظام المحاسبي المالي(SCF) مع المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون (IAS38)

– يعرف المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون الأصل غير الملموس بأنه موجود قابل للتحديد

و غير نقدي بدون جوهر مادي محتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد بضائع أو خدمات أو تأجيره للآخرين أو لأغراض إدارية وهو تقريبا نفس التعريف المقدم في النظام المحاسبي المالي.

– يقدم المعيار المحاسبي الثامن و الثلاثون جملة من المفاهيم لم يتعرض لها النظام المحاسبي المالي الجزائري مثلا مصاريف البحث و التطوير.

– هناك بعض الموجودات ليس لها طابع مادي إلا أنها لا تستجيب لمعايير الاعتراف فيوصي المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون بتسجيلها كمصاريف عند تحملها بينما النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يتطرق لها.

– يسجل الأصل غير الملموس حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري كأصل إذا كان:

- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل ستعود على المؤسسة؛
- يمكن تقييم التكلفة بطريقة موثوقة.

وهي نفس المعايير المقدمة في المعيار المحاسبي الثامن الثلاثون

– يعتبر كل من النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون أن نفقات البحث أو النفقات الناتجة من مرحلة البحث عن مشروع داخلي تكاليف تسجل عند تحملها و لا يمكن تثبيتها كما يعتبران أن نفقات التطوير أو النفقات الناتجة من مرحلة تطوير مشروع داخلي أصل غير ملموس إذا وفقط إذا كان :

- تلك النفقات تتعلق بعمليات نوعية آتية لها فرص حقيقية في المر دودية؛
- المؤسسة تنوي و لديها القدرة الفنية و المالية و مختلف الطاقات اللازمة لإنهاء العمليات المرتبطة بنفقات التطوير و استعمالها أو بيعها؛
- يمكن تقييم تلك النفقات بطريقة موثوقة؛

إلا أن المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون يضيف شرط آخر و المتمثل في الطريقة التي بها سيولد الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة.

– يسجل أي أصل ثابت بعد معالجته الابتدائية كأصل حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعيار المحاسبي الثامن والثلاثون بقيمته المعاد تقييمها يعني القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم منقوصا منها مجموع الاهتلاكات اللاحقة و مجموع الخسائر في القيمة اللاحقة.

ويمكن تلخيص النقاط التي تم التطرق لها من طرف المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون

و لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي الجزائري فيما يلي :

- تحدد تكلفة الموجود غير الملموس الذي تم امتلاكه من خلال عملية الدمج بناءا على قيمته العادلة في تاريخ الامتلاك و إذا لم تتمكن المؤسسة من تحديد تكلفته فإنه لا يتم الاعتراف بذلك الموجود كموجود غير ملموس منفصل و لكنه يدخل ضمن الشهرة؛
- الإنفاق على بند غير ملموس الذي اعترفت به المؤسسة في التقارير المالية السابقة على أنه مصروف يجب عدم الاعتراف به كجزء من تكلفة موجود غير ملموس في تاريخ لاحق؛
- إذا تم امتلاك موجود غير ملموس مقابل مبادلته مع أدوات حقوق ملكية للمؤسسة المقدمة للتقارير تكون تكلفة الموجود هي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية و التي هي معادلة للقيمة العادلة للموجود؛
- في حالة امتلاك موجود غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية فإن المؤسسة تختار الاعتراف به بمقدار القيمة العادلة أو بمقدار مبلغ رمزي بالإضافة إلى أي إنفاق يعزى مباشرة لإعداد الموجود لاستعماله المقصود؛

- في بعض الحالات يتم تحمل الإنفاق لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة و لكن لا يتم امتلاك موجود غير ملموس أو موجود أخر أو إيجاده بحيث يمكن الاعتراف به وفي هذه الحالات يتم الاعتراف بالإنفاق عند ما يتم تحمله على أنه مصروف.

خلاصة الفصل الثاني

بعد دراستنا لهذا الفصل والخاص بالتوحيد المحاسبي في الجزائر يمكن الخروج بالنقاط التالية:

– إن مسؤولية التوحيد المحاسبي في الجزائر بيد الدولة فهي تضطلع بوظيفة التوحيد وإصدار المعايير المحاسبية، حيث تتم عملية التوحيد المحاسبي تحت إشراف الإدارة الوصية والمتمثلة في وزارة المالية، ويتم تنظيم المحاسبة من خلال القوانين، يمكن إرجاع التأثير القانوني على النظام المحاسبي في الجزائر إلى الفكر الفرنكفوني للتوحيد المحاسبي والموروث عن الحقبة الاستعمارية حيث تعتبر التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا الفكر.

– الاعتماد الشبه كلي على الخبراء الأجانب في إعداد النظام المحاسبي، حيث أوكلت مهمة تحديث المخطط المحاسبي الوطني لمجموعة خبراء فرنسيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة(CNC) مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين(CSOEC) والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات(CNCC)، كما تم سابقا الاعتماد على استشارة الخبراء الفرنسيين إضافة إلى الخبير تشيكوسلوفاكي.

– تتبع الممارسة المحاسبية في الجزائر حرفية القانون من خلال التعليمات الصارمة من الدولة للاستجابة للنصوص القانونية، حيث تجبر المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي على الالتزام بتطبيق قواعده المتضمنة في القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر بتاريخ 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون 11/07، المقررين الصادرين في 2008/07/26 والمرسوم التنفيذي رقم 110/09 الصادر في2009/04/07 والمتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، كما تم إلزامها سابقا بتطبيق قواعد المخطط المحاسبي الوطني.

– تعتبر مهنة المحاسبة في الجزائر ضعيفة التأثير لأن المجلس الوطني للمحاسبة هو جهاز استشاري ليس لديه صلاحية تنظيم أو سلطة إلزام، فقراراته تقدم على أساس أنها توصيات للاعتماد من قبل الحكومة من خلال وزارة المالية.

– من خلال تطرقنا إلى دراسة المقارنة بين النظام المحاسبي المالي مع بعض المعايير المحاسبية الدولية، تبين لنا أن هناك توافق شبه كلي بينهما، كما أن هناك اختلاف كبير بينه وبين المخطط المحاسبي الوطني نظرا لتغير الرؤية أو الاعتبارات التي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية.

الفصل الثالث
الدراسة التطبيقية

تمهيد:

يتضح من خلال الفصل الثاني أن عملية إصلاح النظام المحاسبي باتت ضرورية، نظرا لعدة أسباب من أهمها اندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي نتيجة تغير توجهه من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، جاء هذا التغيير في إطار ما يسمى بظاهرة العولمة وتحول العالم إلى قرية صغيرة دون أي حواجز كالاختلاف بين النظم المحاسبية، ويتعزز هذا المسار من خلال الارتباطات الجديدة للجزائر خاصة مع الاتحاد الأوروبي والمنظمة العالمية للتجارة وما يترتب عنها من فتح المجال للاستثمار الأجنبي، الذي نتج عنه دخول العديد من المؤسسات للاستثمار في الجزائر حيث كان المخطط الوطني المحاسبي من أهم المشاكل التي واجهتها، وهذا ما دفع بالجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي ليكون متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية، ولكن السؤال المطروح هل تتوفر البيئة الجزائرية على مقومات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري؟ وهذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال تحليل البيئة الجزائرية والمعالجة الإحصائية للاستبيان.

سنتناول الدراسة التطبيقية في مبحثين، الأول يتم فيه تحليل البيئة الجزائرية، والمبحث الثاني لوصف الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: تحليل البيئة الجزائرية

نحاول في هذا المبحث تحليل البيئة الجزائرية ومعرفة ما إذا كانت تتوفر على متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال التركيز على بعض المتغيرات التي نعتقد بأنها مهمة وتساهم بشكل كبير في نجاح تطبيقه والمتمثلة في التعليم المحاسبي، السوق المالي، السوق الموازية، المؤسسة الاقتصادية، المهنة والتكوين المحاسبيين.

1. التعليم المحاسبي

تهدف الجامعة إلى إنتاج، نقل ونشر المعرفة والمساهمة في بناء وتنمية المجتمع إن لم نقل أنها أساس تطوره حيث تقاس الدول وخصوصا في الوقت الراهن بدرجة امتلاكها للتكنولوجيا في شتى المجالات، لذلك تحرص الدول على الاهتمام بالتعليم العالي، ويظهر ذلك من خلال المبالغ المالية الضخمة المخصصة له وخصوصا في الدول المتقدمة التي تمتلك جامعات عريقة إذا ما قورنت بالجامعات في دول العالم الثالث ومن بينها الجامعة الجزائرية، ولقد عرفت هذه المؤسسة الفتية مسيرة تاريخية متميزة تجسدت باختصار في المراحل الكبرى الآتية[1]:

- **المرحلة الأولى 1962-1970:** وتميزت بفتح جامعات بالمدن الرئيسية, حيث فتحت جامعة وهران سنة 1965 وجامعة قسنطينة في سنة 1967, ثم جامعة العلوم والتكنولوجيا هواري بومدين بالجزائر, وجامعة العلوم والتكنولوجيا بوهران وجامعة عنابة, والجامعات الإسلامية الأمير عبد القادر بقسنطينة سنة 1984؛

- **المرحلة الثانية: تبدأ من سنة 1970:** وهي أول سنة ظهرت فيها وزارة التعليم العالي والبحث العلمي وإصلاح التعليم العالي, وشهدت تقسيم الكليات إلى معاهد تظم الدوائر المتجانسة, وتعديلات على مراحل الدراسة الجامعية:
  - مرحلة الليسانس؛
  - مرحلة الماجستير؛
  - مرحلة الدكتوراه العلوم.

- **المرحلة الثالثة:** وهي مرحلة الخريطة الجامعية التي ظهرت سنة 1983 في صورتها الأولية ثم ضبطت في 1984 وكانت تهدف إلى تخطيط التعليم العالي حتى سنة 2000 حسب حاجة الاقتصاد الوطني.

[1]- إبراهيمي الطاهر، **الجامعة ورهانات عصر العولمة " الجامعة الجزائرية نموذجا "**، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد رقم 08، جامعة باتنة، جوان2003، ص ص156-157.

يجب على الجامعة الجزائرية الاندماج في المجتمع على اعتبار أنها مؤسسة اجتماعية ومواكبة مختلف التغيرات والإصلاحات التي لا تزال الدولة تسعى لتحقيقها. بل والمساهمة فيها ولعل من أهمها إصلاح النظام المحاسبي، مما يتطلب تغيير في مرجعية التعليم المحاسبي الجامعي من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

إن أهم ما ميز التعليم المحاسبي حتى نهاية فترة الثمانينيات، هو اشتراك برامج التعليم العالي في تدريس مقاييس المحاسبة ضمن تخصص المالية والمحاسبة. مع بداية التسعينات، عرفت برامج التعليم الجامعي بعض الإصلاحات من خلال الإجراءات الجديدة التي أدخلتها وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، والتي دفعت بإدارة المدرسة العليا للتجارة بالجزائر للقيام سنة1992، بفصل تخصص المالية والمحاسبة إلى شقين، وتبعا لذلك عرفت باقي الجامعات ابتداء من سنة1998 تعديلات، مست نظام الدراسة بمقتضى المرسوم رقم 53/98 بتاريخ 11-02-1998 المتضمن نظام الدراسات لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير وتنظيم نظام الدراسات للحصول عليها، وبهذا أصبحت المحاسبة اختصاصا مستقلا يمنح صاحبه شهادة ليسانس في المحاسبة وأثريت برامجه مع تطبيق القرار رقم 395 بتاريخ 10-08-2000 المتضمن البرنامج البيداغوجي لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير[1].

تعتبر مؤسسات التعليم العالي في مقدمة الهيئات المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين لتطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال وضعها واعتمادها لأساليب التعليم التي من المفترض أن تكون مبنية على الكفاءة في الإعداد المهني، أي تمكن الطالب من اكتساب المهارات المهنية اللازمة وعليه فإن من أهم متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الاعتماد على برنامج للتعليم المحاسبي معد وفقا للمعايير الدولية، إلا أن التعليم الجامعي وبصفة خاصة المحاسبي والمالي تشوبه جملة من الثغرات التي تنقص من فعاليته، ويمكن اختصارها فيما يلي:

- ضعف مناهج التعليم المحاسبي في الجامعة؛
- أساليب التدريس تقليدية؛
- القطيعة الموجودة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصا المساهمة في إجراء الإصلاحات المناسبة حيث نلاحظ على سبيل المثال أن مشاركة الأستاذ الجامعي في اختيار إستراتجية التوحيد المحاسبي ضعيفة نوعا ما ويتضح هذا من خلال نسبة تمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتولى مهمة تحديث المخطط المحاسبي الوطني والتي لا تتعدى 08% على اعتبار أنه من المفترض أن يكون للأستاذ الجامعي معرفة علمية معتبرة حول التوحيد المحاسبي الدولي وبعض التطبيقات المحاسبية الوطنية وكذا المشاكل المحاسبية للمؤسسات من خلال

[1]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص200.

أبحاثه واطلاعه على الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع إضافة إلى أنه مسؤول عن تكوين من سيقوم بتطبيق هذا الإصلاح ولا ينبغي أن يكون مثله مثل باقي الفئات بل يجب أن تكون له علاقة مهمة بالإصلاح المحاسبي وليس بعيدا عنه ويتعرف علية مثله مثل أي شخص آخر، كما تتضح أهمية مشاركة الأستاذ الجامعي في الإصلاح المحاسبي من خلال مساهمته المفترضة في نشر المعرفة بالنظام المحاسبي المالي انطلاقا من أبحاثه ومداخلاته في الملتقيات وفي إطار قيامه بمهمة التدريس؛

- عدم وجود اتصال فعال بين المؤسسة والجامعة يسهل البحث العلمي ويمكنه من ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحسين أدائها وبالتالي المساهمة في دفع عجلة التنمية في البلاد، يعتبر الحصول على المعلومات من أهم المشاكل التي تواجه الباحثين في الجزائر حيث نجد أن الكثير منهم يتجنبون دراسة حالة الجزائر تفاديا لوقوعهم في هذا المشكل إلا إذا كانت لديهم معارف شخصية قوية تمكنهم من ذلك إذ نجد في بعض الحالات أن الأستاذ في الجامعة يستعين بطالب يدرسه للحصول على المعطيات اللازمة لاستكمال إعداد أطروحته؛
- ضعف استهلاك المنتوج الجامعي وتكدسه حيث ترجع أسباب عدم استهلاك أي منتوج إما إلى رداءته أو عدم وجود رغبة في استهلاكه لأن تصميمه أو بنائه لم يكن على أساس رغبات مستهلكيه؛
- عدم التوازن بين تكاليف وإيرادات التعليم الجامعي.

ففي دراسة ميدانية لجامعات الشرق الجزائري تبين أن قلة التدريبات الميدانية وعدم قدرة البرامج على تزويد الطلبة بالمعلومات الكافية التي يتطلبها عملهم المستقبلي، وقلة المراجع ونقص خبرة الأستاذ وضعف تكوينه البيداغوجي وطرائق التدريس الإلقائية وشيوع الامتحانات المقالية كلها عوامل تؤثر على مردود الجامعة وتسهم في إضعافه[1].

إن من بين المؤشرات التي تدل على وجود خلل في التعليم الجامعي بالجزائر، مرتبة الجامعة الجزائرية ضمن الترتيب العالمي للجامعات الصادر عن الموقع Webometrics لعام 2010، حيث صنفت أحسن جامعة جزائرية وهي جامعة أبو بكر بلقايد بتلمسان في المرتبة 3782 عالميا والمرتبة 33 عربيا.

كان من المفترض أن تساهم وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية لأساتذة جامعيين حوله من قبل الخبراء الفرنسيين الذين أوكلت لهم مهمة إعداده وبالتالي تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الإطارات.

[1]- إبراهيمي الطاهر، مرجع سبق ذكره، ص154.

2. السوق المالي

سعت الجزائر إلى إنشاء سوق للأوراق المالية للقيام بدورها في توفير التمويل اللازم لإنشاء أو توسيع المشاريع الاقتصادية في مختلف القطاعات والمساهمة بذلك في تسريع عجلة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

كانت الانطلاقة الأولى في إنشاء بورصة الجزائر بصدور المرسومين التشريعيين 91-169 و91-170 المؤرخين في 28 ماي 1991، جاءت لتقنين التعامل فيما يسمى بالقيم المنقولة وقد حدد التشريع في هذا المجال بوضوح شروط إصدار الأوراق المالية من أسهم وسندات من قبل الحكومة وشركات المساهمة، استكملت هذه المبادرة بصدور القانون 93-10 الصادر بتاريخ 23 ماي 1993 متبنيا إنشاء بورصة الجزائر واعتبرت شركة ذات أسهم والآلية الوحيدة المخولة بإتمام كل المعاملات المالية على مختلف الأدوات المالية المصدرة[1].

تم إصدار عدة مراسيم تنفيذية وأنظمة قانونية بهدف استكمال شروط قيام بورصة الجزائر، يمكن ذكر بعضها كما يلي[2]:

- النظام رقم 96-03 المؤرخ في 03 جويلية 1996 المتعلق بشروط اعتماد الوسطاء في عملات البورصة وكذا واجباتهم؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-08 المؤرخ في 10 جانفي 1996 المتعلق بنظام هيئات التوظيف الجماعي للأوراق المالية؛
- النظام رقم 97-03 المؤرخ في 18 ديسمبر 1997 المتضمن قواعد تسيير البورصة.

إن صدور القانون 93-10 الذي أعلن الميلاد الفعلي لبورصة الجزائر لم يتجسد في الواقع إلا بعد مضي فترة وصلت إلى أكثر من ستة سنوات[3].

إن نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي يحتاج إلى بيئة رأسمالية بها سوق مالي يتميز بنوع من النشاط والفعالية على غرار ما هو موجود في الدول المتقدمة إلا أن الوضع في الجزائر مختلف إذ يمكن اعتبار أن السوق المالي الجزائري ضعيف النشاط ولا يتميز بالحركية المطلوبة التي نشهدها في الأسواق المالية العربية وليس فقط في الأسواق المالية للدول المتقدمة.

[1]- خبابة حسان، **بورصة الجزائر بين النظرية و التطبيق** مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد رقم 08، جامعة باتنة، جوان2003، ص ص80-81.

[2]- بوكساني رشيد، **محددات إنشاء بورصة فعالة ومدى توفرها في بورصة الجزائر من خلال تقيم ادئها** مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد رقم 04، المدرسة العليا للتجارة، 2008، ص15.

[3]- خبابة حسان، مرجع سبق ذكره، ص83.

لقد اتخذت أسواق الأسهم العربية خطوات حثيثة في السنوات الماضية لتعزيز مكانتها على خارطة الاستثمار الدولي إذ تم تحديث وتطوير العديد من البورصات أبرزها البحرين، القاهرة الإسكندرية، الدوحة، دبي، أبو ظبي، عمان، الكويت، السعودية ومسقط ولم تقتصر التغيرات على تحديث تجهيزات التداول في أسواق الأسهم العربية بل شملت تطوير الإفصاح وآلية مراقبة وملاحقة المخالفين كما تم إعادة طرح حوافز ضريبية جديدة لتشجيع الاستثمار[1].

للوقوف أكثر على وضعية السوق المالي الجزائري نقوم بتقييم درجة تطور أدائه من خلال بعض المؤشرات(نسبة رأسمال السوق، نسبة حجم التداول، معدل الدوران وعدد الشركات المدرجة) واخترنا سنة 2008 كأساس للتقييم نظرا لعدم توفر المعطيات اللازمة حول سنة 2009.

نقوم بحساب نسبة رأسمال السوق، نسبة حجم التداول ومعدل الدوران كما هو موضح في الجدول(01) بناءا على المعطيات التالية :

الناتج المحلي الإجمالي: 102 مليار دولار=102000 مليون دولار.

القيمة السوقية للأوراق المالية: 92.2 مليون دولار.

قيمة الأوراق المتداولة: 0.31 مليون دولار.

الجدول رقم (02): مؤشرات قياس درجة التطور في بورصة الجزائر

المؤشر	القانون	قيمة المؤشر
عدد الشركات المدرجة	–	02 شركة
نسبة رأسمال السوق	القيمة السوقية للأوراق المالية ÷الناتج المحلي الإجمالي	%0.09=0.0009=102000÷92.2
نسبة حجم التداول	قيمة الأوراق المتداولة÷الناتج المحلي الإجمالي	%0.0003=0.000003=102000÷0.31
معدل الدوران	القيمة الإجمالية للأوراق المتداولة ÷القيمة السوقية للأوراق المالية	%0.34=0.0034=92.2÷0.31

المصدر : التقرير السنوي لصندوق النقد العربي

من خلال الجدول(02) يمكن ملاحظة مايلي:

- عدد الشركات المدرجة قليل جدا (02) وهو يدل على صغر حجم السوق المالي الجزائري ويعكس بصورة واضحة وضعية هذه البورصة وخصوصا إذا ما قورنت ببورصات أخرى سوءا على مستوى الدول النامية أو المتقدمة، فهذا العدد لا يسمح لها بتأدية وظائف البورصة المتعارف عليها؛

[1]- بن يوسف سليم، **واقع أسواق الأوراق المالية في الدول العربية وأهم المقترحات لتطويرها** مجلة دراسات، العدد رقم 07، جامعة عمار الثليجي بالاغواط، جوان 2007، ص ص 188–189.

- نسبة رأسمال السوق صغيرة جدا (0.09%) أي أن نسبة القيمة السوقية للأوراق المالية من الناتج المحلي الإجمالي ضعيفة جدا، وهي تدل على صغر هذه البورصة نسبة إلى الاقتصاد الجزائري، كما تعكس ضعف قدرة السوق على حشد المدخرات لتوجيهها إلى الشركات المدرجة في السوق؛
- نسبة حجم التداول شبه منعدمة(0.0003%) وهي تعكس ضعف حجم التعاملات في السوق المالي الجزائري نسبة إلى حجم الاقتصاد الوطني، ويرجع ذلك إلى تدني عدد الشركات المدرجة في البورصة، وكذلك إلى تدني عدد أيام التداول والذي يقتصر على يومين في الأسبوع؛
- معدل الدوران بطئ جدا(0.34%) وهو يدل على جمود وضعف النشاط في بورصة الجزائر أي أن حركة التعاملات ضعيفة.

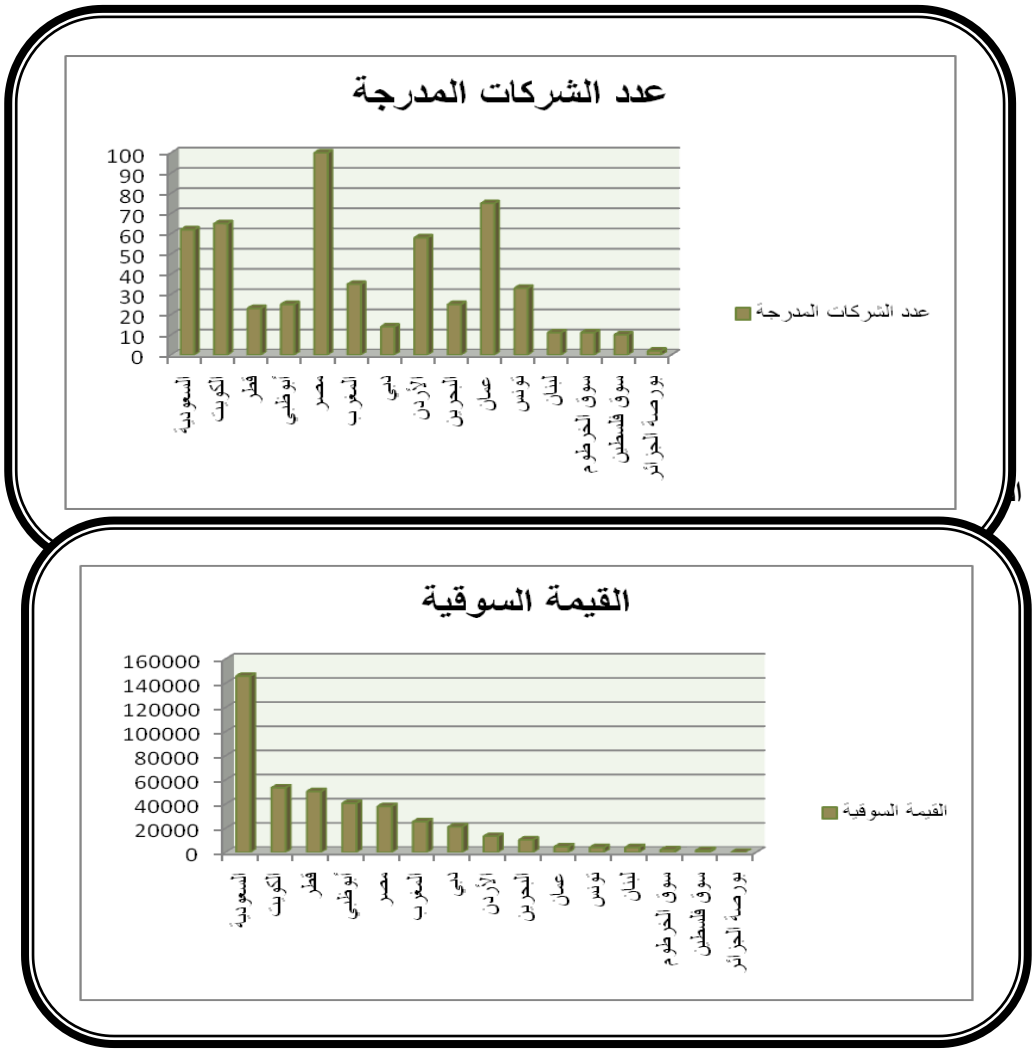
يتضح واقع بورصة الجزائر أكثر من خلال الجدول(03) والذي يمثل أوزان الأسواق المدرجة في مؤشر صندوق النقد العربي.

الجدول رقم (03): أوزان الأسواق المدرجة في مؤشر صندوق النقد العربي

الترتيب	السوق	عدد الشركات المدرجة في المؤشر	القيمة السوقية(مليون دولار أمريكي)	الوزن في المؤشر المركب للصندوق
1	السعودية	62	145.822,0	35,15
2	الكويت	65	53.400,1	12,87
3	قطر	23	50.369,1	12,14
4	أبو ظبي	25	40.570,5	9,78
5	مصر	100	38.022,8	9,17
6	المغرب	35	25.391,7	6,12
7	دبي	14	21.125,6	5,09
8	الأردن	58	13.276,5	3,20
9	البحرين	25	10.338,5	2,49
10	عمان	75	4.634,0	1,12
11	تونس	33	4.059,5	0,98
12	لبنان	11	4.029,6	0,97
13	سوق الخرطوم	11	2.150,6	0,52
14	سوق فلسطين	10	1.555,6	0,37
15	بورصة الجزائر	02	92,2	0,02

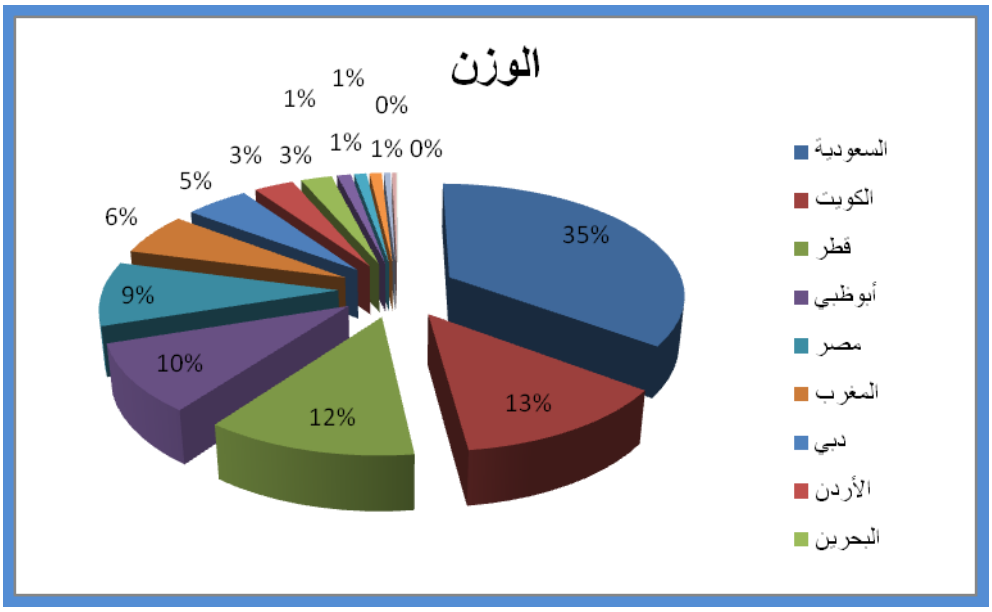
المصدر: صندوق النقد العربي الربع الثالث 2009

الشكل رقم (02): عدد الشركات المدرجة في البورصات العربية



المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل رقم (04): الوزن في المؤشر المركب لصندوق النقد العربي



المصدر: من إعداد الطالبة

يتبين لنا مما سبق أن بورصة الجزائر من أصغر البورصات العربية من حيث القيمة السوقية وعدد الشركات المدرجة، كما نلاحظ أن الفرق شاسع(08) بين بورصة الجزائر التي تحتل المرتبة الأخيرة وبورصة فلسطين ما قبل الأخيرة فيما يتعلق بعدد الشركات المدرجة، وهو ما يؤكد ضعف أداء السوق المالي الجزائري كما هو موضح سابقا، ويرجع ذلك لعدة أسباب نذكر منها مايلي[1]:

- **الجباية والتضخم**: كلاهما يمس دخل الأفراد مما ينعكس على الادخار لدى الأفراد ومن ثم على الاستثمار بشكل عام، وعلى الاستثمار في البورصة بشكل خاص؛
- **السوق غير الرسمي**: تمثل البديل الأمثل لاستثمار مدخرات الأفراد، كونها بعيدة عن مراقبة الدولة ومن ثم عن الضريبة؛
- **طبيعة المؤسسات**: معظم المؤسسات الجزائرية ذات مسؤولية محدودة، أو شركة ذات اسم جماعي، وهذا ما يعرقل توسع السوق المالي؛
- **نتائج المؤسسات**: لا تقبل البورصة إلا المؤسسات الناجحة التي لها سنتان ربح على الأقل، وفي الاقتصاد الجزائري يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تحقق الربح، وهذا العامل يحول دون تطور وتحقق توسع البورصة؛
- ضيق نطاق الأدوات المالية، يحول دون القدرة على تحويل الادخار إلى استثمار؛
- **عامل الإفصاح**: غياب الشفافية والإفصاح وبالتالي عدم كفاءة التسعير؛

[1]- بوكساني رشيد، مرجع سبق ذكره، ص20.

عامل المقاصة : المقاصة في الجزائر تتم خلال 7 أيام (بالكويت في نفس اليوم) وذلك ما يبطئ معدل الدوران؛

- نقص الحركة لدى المتعاملين نتيجة نقص الخيرات ونقص المعلومات الكاملة؛
- غياب أو انعدام أو ضعف إعلام المواطنين بنشاطات وبدور البورصة وعملياتها؛
- نقل الملكية من المشتري للبائع لا يتم إلا بعد أسبوع من العملية.

3. السوق الموازية

نقصد بالسوق الموازية مجموعة الأنشطة والمعاملات التي يسعى الأفراد والمؤسسات إلى إخفائها من أجل التهرب والغش الضريبي أو لتتجنب القيود المفروضة على ممارسة الأنشطة الاقتصادية.

يرجع انتشار السوق الموازية لعدة أسباب أهمها مايلي[1]:

- **ارتفاع مستوى الضرائب :** يتزايد الحافز نحو التحول إلى العمل في السوق الموازية إذا كانت الأنشطة فيها تتعرض للمزيد من الضرائب من وقت لآخر، ويؤدي نمو العبئ الضريبي سواء أكان ذلك بالنسبة للضرائب المباشرة أو غير المباشرة إلى رفع نسبة الضرائب إلى الناتج الداخلي الخام وهو ما يدفع إما إلى محاولة تجنب الضرائب أو التهرب من دفعها، ويؤدي ارتفاع العبئ الضريبي إلى تحويل بعض الأنشطة إليها؛
- **النمط و الإجراءات الحكومية:** يرى البعض أنه إن لم يكن هناك ضرائب فإن السوق الموازية يستمر أيضا في الظهور بسبب الإجراءات الحكومية الأخرى المفروضة على النشاط الاقتصادي للأفراد، وتفرض هذه النظم أو الإجراءات إما بهدف تنظيم ممارسة أعمال معينة أو رفع مستوى الرفاهية الاقتصادية للأفراد وضمان مستويات مناسبة من المعيشة، أو تفرض بسبب أن الأنشطة ذاتها أنشطة إجرامية أو غير قانونية من المنظور الاقتصادي والاجتماعي، وإذا كانت هذه الإجراءات مصحوبة بغرامات مرتفعة ونظام فعال للرقابة فقد تحول دون وجود مثل هذه الأنشطة إلا أنها للأسف في أغلب الأحوال ستحول هذه الأنشطة إلى السوق الموازية.

إن وجود هذا النوع من الاقتصاد قد يعيق نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي لأنه ينقص من نطاق تطبيقه نظرا لوجود نسبة من النشاطات الاقتصادية المخفية كما أن هناك بعض المؤسسات وخصوصا الخاصة تسعى إلى إخفاء جزء من نشاطها وبالتالي فهي تظهر على شكل مؤسسات مصغرة أو صغيرة أو متوسطة بينما هي في الأصل مؤسسات كبيرة من المفترض أنها ملزمة بمسك

[1]- بودلال علي، **الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر واقع وآفاق**، مجلة دراسات، العدد رقم 07، جامعة عمار الثليجي بالاغواط، جوان 2007، ص 91.

محاسبة مالية وفقا للأحكام الواردة في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 إلا أنه في الواقع ستكتفي بمسك محاسبة مالية مبسطة، كما أن وجود هذا النوع من الاقتصاد ورغبة بعض الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لتعامل فيه قد يضعف من فعالية النظام المحاسبي المالي لأن وجود مثل هذه السلوكيات يصطدم مع بعض الأهداف المنتظر تحقيقها من تطبيقه ولعل من أهمها إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، أداء المؤسسة وتحقيق الشفافية في عرض المعلومات. حيث أشارت بعض الدراسات أن هذه الظاهرة تخفي ما قيمته 15% إلى 30% من الناتج الداخلي وهي قيمة مرتفعة مقارنة مع الطبيعة المتواضعة للاقتصاد الجزائري[1].

والسؤال المطروح هل تطبيق النظام المحاسبي المالي سيحد من القيام بهذه الممارسات؟

إلا أننا نعتقد أن القضاء على هذه الممارسات التي تضر كثيرا بالاقتصاد الوطني يكون بتغيير ثقافة وسلوكيات الأفراد والمؤسسات تجاه مؤسسات الدولة ومعرفة الأسباب التي تدفعهم إلى التعامل في هذا الاقتصاد، ومن ثم العمل على إصلاحها من أجل استقطاب أكبر عدد مكن من النشاطات وتحويلها من الاقتصاد غير الرسمي إلى الاقتصاد الرسمي.

من أهم العوامل التي أدت إلى استفحال ظاهرة السوق الموازية في الجزائر نذكر مايلي[2]:

- **على المستوى المؤسساتي والإداري :** تراجع الدولة، الجمود والضغوط البيروقراطية وانتشار الرشوة في الفئات الاجتماعية والتهريب بكل أنواعه والاختلاس والاستعمال التعسفي للأملاك الاجتماعية وعدم تطبيق القوانين والتنظيمات وتهور وتناقص سلوكيات وممارسات المرافق العمومية؛

- **على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي :** نزع الاحتكار عن التجارة الخارجية دون التحكم في دواليبها، والتطبيق الصارم لبرامج التعديل، وشل القطاع الإنتاجي والتباطؤ الشديد للاستثمارات العمومية، وتقليص عدد العمال وانتشار البطالة وتدهور القدرة الشرائية و الفوارق بين المناطق.

4. المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذا من أهم متطلبات نجاح تطبيقه توافقه مع احتياجات المؤسسة الجزائرية وقدرتها على تطبيقه إلا أننا نعتقد بأن المؤسسات الجزائرية المدرجة في السوق المالي والمؤسسات التي ترغب في فتح رأسمالها للمستثمر وخصوصا الأجنبي والمؤسسات الأجنبية هي بحاجة إلى تطبيق هذا النظام أما باقي المؤسسات فهو أكبر من احتياجاتها في الوقت الراهن لأننا نعتقد بأن مشكلة المؤسسة الجزائرية هي مشكلة خلق قيمة

[1]- المرجع السابق، ص95.
[2]- المرجع السابق، ص97.

وليس تسييرها. حيث أظهرت الحصيلة التي أعدتها الوزارة المنتدبة لترقية الاستثمارات أن نسبة 27,61% من المؤسسات لها أصول صافية سالبة وأن نسبة 59,08% منها لها رؤوس أموال جارية سالبة[1]. إضافة إلى غياب ممثلي المؤسسات الاقتصادية عن مسار التوحيد المحاسبي والتي تعتبر الموضوع الرئيسي للمعايير المحاسبية والمعني الأول بتطبيقها، خاصة ممثلي المؤسسات الاقتصادية من القطاع الخاص التي أصبح عددها في تزايد مستمر وأصبحت تستحوذ على ثقافة مرموقة ضمن النسيج الصناعي الجزائري لما تحققه من كفاءة ومردودية عاليتين وانفتاح كبير على الخارج في إطار الشراكة [2]. كما أن عملية تحديث المخطط المحاسبي الوطني أوكلت لمجموعة خبراء فرنسيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات، وهذا يقودنا إلى طرح التساؤل الآتي؟

هل للخبراء الفرنسيين معرفة ودراية بالمشاكل المحاسبية التي تواجه المؤسسات الجزائرية على اعتبار أن القيام بأي إصلاح للنظام المحاسبي لابد وأن يكون على أساس مشاكل محاسبية تواجه المؤسسات؟

بالمقابل فإننا نعتقد بأن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي مكلف بالنسبة للمؤسسات وقد يؤثر على أدائها، كما نرى بأن بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي لا تتلاءم وواقع المؤسسة الجزائرية على سبيل المثال مصاريف البحث والتطوير، حيث يتم معالجتها بطريقة مماثلة لما هو معتمد في المعايير المحاسبية الدولية، وهذا يقودنا إلى طرح التساؤل الآتي:

هل تتميز مصلحة البحث والتطوير في المؤسسة الجزائرية بنفس الفعالية التي تتميز بها المؤسسات الأجنبية؟

إلا أننا نعتقد بأن المشكل الحقيقي في المؤسسة الجزائرية هو غياب فعالية مصلحة البحث والتطوير نتيجة لنقص كفاءة العنصر البشري فيها وغياب دور الجامعة في تفعيلها على غرار ما هو موجود في الدول المتقدمة حيث تساهم الجامعات من خلال مراكز البحث في التطوير المستمر لمنتجات المؤسسات وجعلها أكثر تنافسية، وللخروج من هذه الوضعية لابد من تدخل الدولة لحماية المنتج الوطني من المنتج الأجنبي الذي يتميز بتنافسية عالية بسبب التقدم التكنولوجي، من خلال القيام بشراكة مع الدول المتقدمة تساهم في تفعيل مراكز البحث في الجامعات الجزائرية وليس استيراد التكنولوجيا، وعدم الاكتفاء بضخ مبالغ مالية ضخمة على مراكز البحث دون وجود إنتاج معرفي يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في الجزائر.

[1]- المرجع السابق، ص 99.
[2]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص177.

5. المهنة والتكوين المحاسبيين

تعتبر مهنة المحاسبة بالجزائر ضعيفة النشاط مقارنة بمثيلاتها على المستوى العالمي وتأثيرها في عملية التوحيد المحاسبي محدود حيث يقترن دورها بمراقبة المؤسسات العمومية، ومن أهم النصوص القانونية التي صدرت لتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر نذكر مايلي:

- الأمر 69-107 الصادر بتاريخ 12/31/ 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 والذي جاء فيه أن تعيين محافظي الحسابات يقع على عاتق وزارة المالية والمخطط من بين موظفي الدولة المنتمين لمصالح مراقبة المالية من درجة مراقب عام للمالية، مراقب للمالية ومفتش مالي؛
- المرسوم 70-173 المؤرخ بتاريخ 1970/11/16 المتعلق بالتزامات ومهام محافظ الحسابات؛
- الأمر رقم 71-82 بتاريخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب بإنشاء المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط المحاسبي العام بمخطط محاسبي وطني؛
- القانون 80-05 بتاريخ 1980/3/1 المتعلق بتشكيل مجلس المحاسبة والذي أوكلت له مهمة مراقبة محاسبات المؤسسات للوقوف على صحة وانتظام حساباتها؛
- القانون رقم 01/88 بتاريخ 1988/1/12 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية الذي ميز بين وظيفة المراقبة التي يجب أن يضطلع بها محافظ الحسابات ووظيفة التسيير ومتابعته والتي تدخل ضمن اهتمامات مجلس الإدارة كما فتح مجال محافظة الحسابات أمام المهنيين المستقلين؛
- القانون رقم 08/91 بتاريخ 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96- 318 بتاريخ 1996/09/25 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.

رغم الإصلاحات التي عرفتها المهنة المحاسبية في الجزائر إلا أنها لم ترق إلى القيام بوظيفة إصدار المعايير المحاسبية التي بقيت خاضعة لسلطة الإدارة الوصية وظل دورها منحصر في تقديم الاستشارة. ويعود ذلك لعدة اعتبارات أهمها عدم اهتمام المهنة بهذا الأمر وتسابق أعضاء المنظمة نحو الأنشطة ذات المردود المالي[1].

عرفت الفترة التي سبقت صدور القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 توتر في العلاقات بين أصحاب المهنة والإدارة الوصية حيث عارض أصحاب المهنة وبشدة عزم هذه الأخيرة

[1]- المرجع السابق، ص 198.

تمرير المشروع القاضي بفتح مجال العمل أمام مكاتب الخبرة والمحاسبة الأجنبية، وبين أصحاب المهنة المحاسبية بعضهم ببعض خصوصا في الفترة التي تشكلت فيها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين التي تزامنت مع تطبيق برامج الإصلاح الاقتصادي التي فتحت مجالا واسعا لعمل أصحاب المهنة من خلال محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية، التطهير المالي وشكلت في ذات الوقت مصدر اختلاف بينهم نظرا لحجم المبالغ الهائلة التي رصدتها الدولة لهذه العمليات وأصبح اهتمام أصحاب المهنة منصبا حول السبل الكفيلة بالظفر بأهم المشاريع[1].

يتضح من خلال ما سبق أن تلك الصراعات الناتجة عن تضارب المصالح واتخاذ المهنة المحاسبية كمهنة تجارية بحتة وعدم تنسيق وتوحيد جهود الفاعلين في المجال المحاسبي ساهمت في فشل تطبيق النظام في بداية جانفي 2009 وحالت دون نشر المعرفة بالنظام، ولقد تمخض عن هذه الوضعية المتأزمة أثار سلبية مست مختلف نواحي المنظومة المحاسبية في الجزائر أبرزها[2]:

- ضعف فعالية أصحاب المهنة المحاسبية حيال القضايا المصيرية المتعلقة بمهنة المحاسبة أو المرتبطة بها، وابتعادهم شبه الكلي عن مسار التوحيد، مما ترك المجال واسعا أمام انفراد الإدارة به؛
- غياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم، مثل IFAC؛
- عدم الانضمام للهيئة الدولية للمعايير المحاسبية IASC، وما ترتب عنه من ابتعاد عن مسار التوحيد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية ومحاولة الاستفادة من كل المزايا التي تقدمها هذه الهيئة من مساعدة تقنية لأعضائها خاصة من الدول النامية؛
- ضعف وتيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المتربصين وباقي الفئات الأخرى نتيجة الفراغ الذي عاشته المنظمة والذي تسبب في تعطل هياكلها (لجنة التكوين)؛
- تعثر عمل المصفات الجهوية التي يفترض أن تحظى باستقلالية في تسيير شؤون المهنة، نتيجة للاختلاف بين وجهات نظر بعض تجمعات المصالح حول جدواها؛
- طبيعة التكوين المؤهل لاكتساب صفة الخبير المحاسب، أصبح لا يتماشى مع الاحتياجات الفعلية للسوق.

[1]- بن بلغيث مداني، **النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) وبيئة المحاسبة في الجزائر**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 13-15 أكتوبر2009، ص ص 6-7.

[2]- المرجع السابق، ص8.

قد يرجع عدم قيام المهنة المحاسبية بوظيفة إصدار المعايير المحاسبية إلى طبيعة وواقع التكوين المحاسبي في الجزائر والذي تشوبه بعض النقائص أهمها[1]:

- إهمال الجانب النظري(التكوين النظري)عند تكوين الخبراء المتربصين، وبالتالي حرمان المتربصين من الأدوات التي تمكنهم من القدرة على التفكير والتحليل وبالتالي المساهمة في إثراء القاعدة التصورية التي تكون الممارسة المحاسبية بحاجة ماسة إليها لمواجهة المشاكل الناتجة عن التقلبات في المحيط الاقتصادي؛

- تكرر الأعمال المتعلقة بإعداد التقارير ودورانها في فلك واحد، بحيث تكاد تكون نسخا موحدة نظرًا لعدم وجود آليات لمراقبة التربص ومعايير لاختيار مواضيع التقارير الثلاثية التي يتم مناقشتها من قبل المتربصين الناجحين في الامتحان الكتابي للخبرة المحاسبية أمام لجنة متخصصة ضمن لجان الامتحان الشفهي؛

- تباين ظروف إجراء التربص في مكاتب الخبرة المحاسبية، وانعكاسها على مستوى التأهيل المهني الذي يفترض أن يكتسبه المتربص، خاصة وأن حجم الأعمال يختلف من مكتب لآخر تبعًا لمخطط الأعباء (Plan de charge) لكل خبير يشرف على التربص والذي ينتج عنه في حالة كبره عادة ؛
- إمكانية تعرض المتربصين لاستغلال قد يوصف في بعض الأحيان بالبشع، نتيجة لإجبارهم على القيام بأعمال التدخل الميداني خاصة تلك التي توصف بالروتينية مثل الجرد، المقاربات البنكية ...دون مقابل مادي، خاصة في ظل غياب تنظيم يحدد علاقة المتربص بالمشرف على التربص، ومن هذه الأشكال:

- قيام المتربص بأعمال التدخل الميداني خاصة تلك التي توصف بالروتينية مثل الجرد، المقاربات البنكية ... دون مقابل؛

- القيام بأعمال السكريتاريا مثل تحرير المراسلات، كتابة التقارير أو القيام بأعمال المراسلة مع الهيئات العمومية، ومصالح إدارة الضرائب؛

- عدم استفادة المتربصين من تأمين طيلة فترة التربص؛

- عدم تساوي الفرص والحظوظ بين المتربصين الذكور والإناث في ظل اعتماد التربص على التكوين الميداني الذي يشمل مناطق جغرافية مختلفة ويقتضي العمل في ظروف وأوقات قد لا تتناسب مع طبيعة المرأة أو تقاليد المجتمع الجزائري؛.

[1]- بن بلغيث مداني2004، مرجع سبق ذكره، ص ص203-204.

- وفي بعض الأحيان تهميش المتربصين والتمييز بينهم أو تعرضهم لضغوط أو مساومات قد تحول دون حصولهم على موافقة المشرف سواء حول التقارير أو حول رأيه النهائي حول التربص لأن رأيه يعتبر محددًا رئيسيًا لاستيفاء شروط التربص.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان

1. الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

يتكون مجتمع البحث من أساتذة، مراجعين ومحاسبي المؤسسات، وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع 40 استمارة استقصاء، شملت مناطق، حاسي مسعود، ورقلة، الاغواط، الوادي وقد تم استرجاع31 استمارة. وتتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة فيما يلي:

2.1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

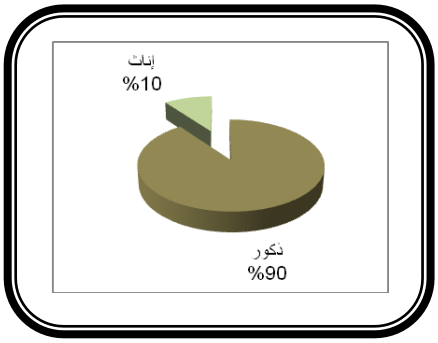
تتكون عينة الدراسة من 31 فردا، منهم 28 ذكرا و3 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 90%، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 10%.

جدول رقم (04): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	28	%90
إناث	3	%10
المجموع	31	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(05): توزع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

3.1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

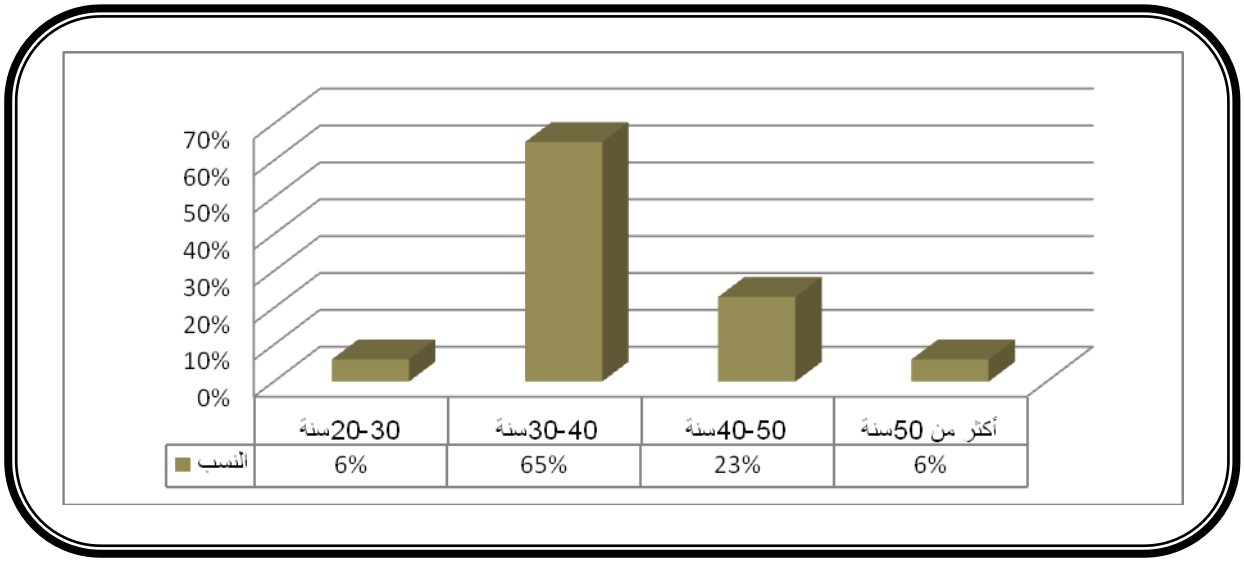
من خلال الجدول رقم (05) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة بنسبة مئوية 65%، تليها الفئة العمرية من 40 سنة إلى 50 سنة بنسبة مئوية 23% ثم تأتي الفئتان من 20 إلى 30 سنة والفئة الأكثر من 50 سنة بنسبة متساوية تقدر ب6%، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متقدمة نسبيا في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانيا مع المخطط المحاسبي الوطني وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجابا على نتائج البحث.

جدول رقم (05) : توزيع العينة حسب العمر

العمر	30-20 سنة	40-30 سنة	50-40 سنة	أكثر من 50 سنة	المجموع
التكرار	2	20	7	2	31
النسبة	%6	%65	%23	%6	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(06): توزع العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

4.1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

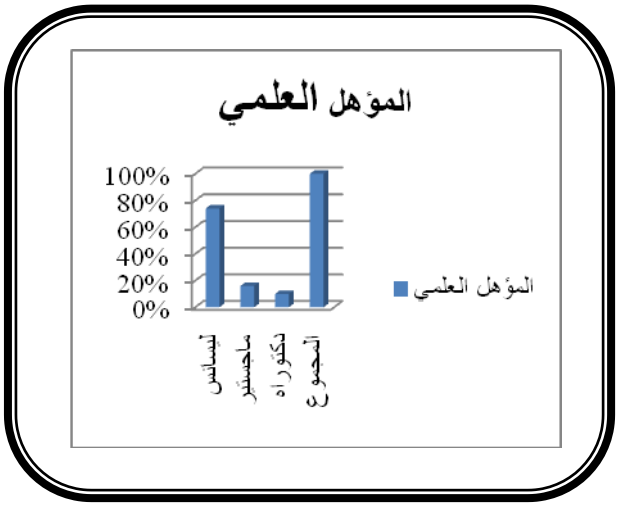
نلاحظ من خلال الجدول (06) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 23 فرد بنسبة مئوية 74% وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المحاسبين، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير 16% ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه 10 %، أي أن كل أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

جدول رقم (06): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	23	74%
ماجستير	5	%16
دكتوراه	3	%10
المجموع	31	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(07): توزع العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

5.1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

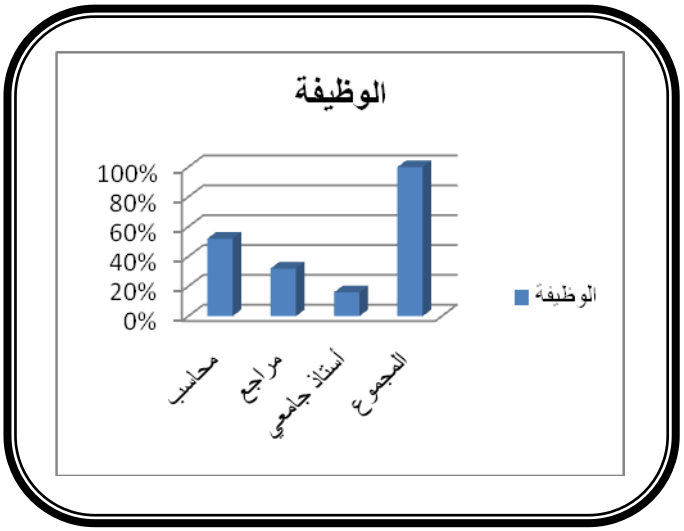
من خلال الجدول رقم (07) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكثر من نصف أفراد العينة يعملون كمحاسبين في المؤسسات بينما النصف الآخر توزع بين مهنة المراجعة والتدريس في الجامعة حيث بلغت النسبة المئوية للمحاسبين 52% في حين كانت نسبة المراجعين والأساتذة في الجامعة 32% و 16% على التوالي، أي تم التركيز في هذه الدراسة على محاسبي المؤسسات وهذا أمر إيجابي بحيث يمكننا من معرفة مدى تعرضهم للمشاكل المحاسبية بسبب الممارسة المحاسبية المستندة إلى المخطط المحاسبي الوطني على اعتبار أنهم هم المسؤولون عن قياس وتسجيل الأحداث الاقتصادية وكذا معرفة ما إذا كان هناك مشاكل بين المؤسسة والمتعاملين الاقتصاديين خاصة الإدارة الجبائية والبنوك، المحاسب في العادة هو المسؤول عن مثل هذه العلاقات وبالتالي الوقوف على ما إذا كان هناك مبررات أو ضرورة لتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني حسب رأيهم وفضلا عن هذا فإن المحاسب هو المسؤول الأول عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري وبالتالي من الضروري معرفة رغبته في الإصلاح وكذا توفره على التأهيل الكافي لتطبيق النظام المالي المحاسبي لأخذه كمؤشر للحكم على مدى إمكانية نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

جدول رقم (07): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب	16	%52
مراجع	10	%32
أستاذ جامعي	5	%16
المجموع	31	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(08): توزع العينة حسب متغير الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

6.1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

يمثل الجدول رقم (08) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتراوح بين 05 سنوات إلى 20 سنة بنسبة مئوية 71% و هي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة و القرب أكثر من الواقع، تليها نسبة الأفراد الذين لا تزيد خبرتهم عن 05 سنوات حيث قدرت ب 19%، ثم أولئك الذين تزيد خبرتهم عن 20 سنة بنسبة مئوية 10%.

جدول رقم(08): توزيع العينة حسب الخبرة

المدة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	6	%19
05- 20 سنة	22	%71
أكثر من 20 سنة	3	%10
المجموع	31	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(09): توزع العينة حسب متغير الخبرة

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

2. تحليل نتائج الاستبيان

1.2. إجراءات معالجة الاستبيان

بغرض تيسير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكرت ذي الثالث درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة ، وأوزان الإجابات على النحو الآتي :

الجدول رقم(09): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح Weighted Mean، ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

الجدول رقم(10):معايير تحديد الاتجاه

المتوسط المرجح	الرأي
من1 إلى1.66	غير موافق
من 1.67إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة

2.2 تحليل نتائج الاستبيان

1.2.2. اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي:

يظهر الجدول رقم (11) رأي أفراد العينة فيما يخص وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي، ويبين المتوسط المرجح للإجابات بمقدار 1.4 وبانحراف معياري 0.48 عدم تأييد أفراد العينة بوجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني، حيث يقر أغلبهم بعدم مواجهتهم لأي مشاكل محاسبية سواء كانت تتعلق بالقياس أو الإفصاح المحاسبيين أي عدم وجود مشاكل في تسجيل العمليات أو في علاقة المؤسسة بالمتعاملين الاقتصاديين خاصة الإدارة الجبائية والبنوك أي أن مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني تستجيب لاحتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين كما يرون أن هذا الأخير يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية ويوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

الجدول رقم(11): وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
لا يوفر المخطط المحاسبي الوطني معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	15	9	7	1.74	0.81	محايد
	48.4	29	22.6			
لا يساعد المخطط المحاسبي الوطني على توفير متطلبات الرقابة الإدارية و المالية	17	9	5	1.61	0.76	غير موافق
	54.8	29	16.1			
لا تشكل المعلومات المستندة إلى المخطط المحاسبي الوطني أساسا دقيقا للتنبؤ و اتخاذ القرارات	15	10	6	1.71	0.78	محايد
	48.4	32.3	19.4			
يعتمد التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط المحاسبي الوطني على الاجتهادات و الأحكام الشخصية	15	6	10	1.84	0.80	محايد
	48.4	19.4	32.3			
تسبب الممارسة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني مشاكل في القياس	16	10	5	1.65	0.75	غير موافق
	51.6	32.3	16.1			
تسبب الممارسة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني مشاكل في الإفصاح	14	10	7	1.77	0.8	محايد
	45.2	32.3	22.6			
تمكنت المؤسسة الجزائرية من تطبيق كل ما ورد في المخطط المحاسبي الوطني	13	6	12	1.97	0.91	محايد
	41.9	19.4	38.7			
لا تستجيب مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاحتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين	14	11	6	1.74	0.77	محايد
	45.2	35.5	19.4			
المخطط المحاسبي الوطني أداة غير كافية أمام المحاسب لمعالجة كل الأحداث	14	10	7	1.77	0.8	محايد
	45.2	32.3	22.6			
لا تتميز القوائم المالية المعدة وفقا لل PCN بالشفافية	10	14	7	1.90	0.75	محايد
	32.3	45.2	22.6			
لا تحظى القوائم المالية المعدة وفقا لل PCN بثقة المتعاملين الاقتصاديين للمؤسسة	14	10	7	1.77	0.8	محايد
	45.2	32.3	22.6			
من الضروري عدم الاستمرار في استخدام المخطط المحاسبي الوطني	15	9	7	1.74	0.81	محايد
	48.4	29	22.6			
لا يعتبر الإيفاء بمتطلبات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و الاندماج في الاقتصاد العالمي السبب الرئيسي للإصلاح المحاسبي في الجزائر	21	4	6	1.52	0.81	غير موافق
	67.7	12.9	19.4			
يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري مع احتياجات المؤسسة الجزائرية	25	3	3	1.29	0.64	غير موافق
	80.6	9.7	9.7			
يتميز النظام المحاسبي المالي الجزائري بالوضوح و سهولة التطبيق	29	2	0	1.06	0.25	غير موافق
	93.5	6.5	0			
وجود ضرورة و رغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي	20	3	8	1.4	0.48	**غير موافق**
	64.52	9.68	25.8			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان.

2.2.2. اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وعملي للمحاسبين:

يعرض الجدول رقم (12) رأي أفراد العينة فيما إذا كان هناك تأهيل علمي وعملي لمحاسبي المؤسسات، فمن خلال قيمة المتوسط المرجح الذي يساوي 1.66 وانحراف معياري 0.80 يتبين ضعف التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين حسب رأي أفراد العينة، وهذا راجع حسب رأيهم إلى عدم إلمامهم بالنظام المحاسبي المالي الجزائري وليس لديهم القدرة على تطبيقه إضافة إلى عدم رغبتهم في التحول نحو تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري كما يرى أفراد العينة بأن المجلس الوطني للمحاسبة مقصر في دوره تجاه محاسبي المؤسسات.

الجدول رقم(12): اتجاهات أفراد العينة حول وجود تأهيل علمي وعملي للمحاسبين

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
لدى المحاسبين إطلاع على النظام المحاسبي المالي الجزائري	18	3	10	1.74	0.93	محايد
	58.1	9.7	32.3			
هناك اهتمام من قبل المحاسبين بالنظام المحاسبي المالي الجزائري	14	2	15	2.03	0.98	محايد
	45.2	6.5	48.4			
لدى المحاسبين إلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري	27	4	0	1.13	0.34	غير موافق
	87.1	12.9	0			
هناك ميل لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري من طرف المحاسبين	22	4	5	1.45	0.79	غير موافق
	71	12.9	16.1			
لدى المحاسبين القدرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	27	4	0	1.13	0.34	غير موافق
	87.1	12.9	0			
وجود جهة حكومية أو شبه حكومية مؤهلة لتقديم الاستشارات ألازمة للمحاسبين فينا يتعلق بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	0	0	31	3	0	موافق
	0	0	100			
حرص المجلس الوطني للمحاسبة على استدعاء ومشاركة محاسبي المؤسسات في الندوات و الدورات التي أقامها مؤخرا	20	4	7	1.58	0.85	غير موافق
	64.5	12.9	22.6			
وجود التأهيل العلمي و العملي للمحاسبين	18	7	6	1.66	0.80	**غير موافق**
	58.06	22.58	19.36			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

3.2.2 اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وعملي للمراجعين:

يعرض الجدول رقم (13) رأي أفراد العينة فيما إذا كان هناك تأهيل علمي وعملي للمراجعين، فمن خلال قيمة المتوسط المرجح الذي يساوي 1.66 وانحراف معياري 0.71 يتبين ضعف التأهيل العلمي والعملي للمراجعين حسب رأي أفراد العينة وهذا راجع حسب رأيهم إلى عدم إلمامهم بالنظام المحاسبي المالي الجزائري وليس لديهم القدرة على تطبيقه.

الجدول(13): اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وعملي للمراجعين

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
لدى المراجعين إطلاع على النظام المحاسبي المالي الجزائري	17	7	7	1.68	0.83	محايد
	54.8	22.6	22.6			
هناك اهتمام من قبل المراجعين بالنظام المحاسبي المالي الجزائري	18	7	6	1.61	0.8	غير موافق
	58.1	22.6	19.4			
لدى المراجعين إلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري	24	5	2	1.29	0.59	غير موافق
	77.4	16.1	6.5			
هناك ميل لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري من طرف المراجعين	18	7	6	1.61	0.80	غير موافق
	58.1	22.6	19.4			
لدى المراجعين القدرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	23	4	4	1.39	0.71	غير موافق
	74.2	12.9	12.9			
عدم وجود جدية في مراقبة المؤسسات من طرف المراجعين	15	12	4	1.65	0.71	غير موافق
	48.4	38.7	12.9			
وجود تأهيل علمي و عملي للمراجعين	17	5	9	1.66	0.71	**غير موافق**
	58.06	16.13	25.81			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

4.2.2. اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

يظهر الجدول رقم (14) رأي أفراد العينة حول وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ويبين المتوسط المرجح للإجابات بمقدار 1.55 وبانحراف معياري 0.81 عدم توفر قبول من قبل أفراد العينة فيما يخص وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري و يظهر ذلك من خلال ما يلي :

- لا يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دور مهم في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري؛
- لا يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دور مهم في انتشار المعرفة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري؛
- لا تتميز الدورات التكوينية التي أقامها المجلس الوطني للمحاسبة بالجدية والفعالية.

الجدول رقم(14): اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في توجيه و مساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	20 64.5	5 16.1	6 19.4	1.55	0.81	غير موافق
يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في انتشار المعرفة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري	20 64.5	5 16.1	6 19.4	1.55	0.81	غير موافق
يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإجراء دورات مهنية بشكل مستمر متعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري	20 64.5	5 16.1	6 19.4	1.55	0.81	غير موافق
كانت الدورات التكوينية التي أقامها المجلس الوطني للمحاسبة مجدية و جد فعالة	8 25.8	5 16.1	18 58.1	2.32	0.87	محايد
وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)	20 64.5	5 16.1	6 19.4	1.55	0.81	**غير موافق**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

5.2.2. اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة:

يعرض الجدول رقم (15) رأي أفراد العينة فيما إذا كان هناك تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة، فمن خلال قيمة المتوسط المرجح الذي يساوي 1.35 وانحراف معياري 0.39 يتبين ضعف التأهيل العلمي والإعداد المهني على مستوى الجامعة حسب رأي أفراد العينة و هذا راجع حسب رأيهم إلى الآتي :

- لا يسعى أغلب الأساتذة إلى ربط مضمون ما يدرسونه بمتطلبات سوق العمل؛
- ضعف مناهج التعليم المحاسبي في الجامعة؛
- عدم تطابق مناهج التدريس المعتمدة في الجامعات مع متطلبات سوق العمل في مجال المحاسبة و المراجعة؛
- عدم وجود فترة للتدريب العملي؛
- أساليب التدريس المحاسبة في الجامعة تقليدية؛
- إن نقاط الضعف في البرامج التعليمية هي عدم التركيز على التطبيقات العملية؛
- عدم وجود تبادل للمعلومات بين المؤسسة و الجامعة لمعرفة نوعية المهارات المطلوبة لسوق العمل في الجزائر؛
- عدم وجود مواد تعليمية تساعد على الإلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري.

الجدول رقم(15): اتجاهات أفراد العينة فيما يخص وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
لدى الأساتذة إطلاع على النظام المحاسبي المالي الجزائري	15	10	6	1.71	0.78	محايد
	48.4	32.3	19.4			
وجود أبحاث معدة في مخابر البحث من قبل الأساتذة متعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري	15	10	6	1.71	0.78	محايد
	48.4	32.3	19.4			
لدى الأساتذة إلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري	16	9	6	1.68	0.79	محايد
	51.6	29	19.4			
هناك ميل لتدريس النظام المحاسبي المالي الجزائري من طرف الأساتذة	15	10	6	1.71	0.78	محايد
	48.4	32.3	19.4			
لدى الأساتذة تأهيل كافي لتدريس النظام المحاسبي المالي الجزائري	21	5	5	1.48	0.77	غير موافق
	67.7	16.1	16.1			
يحاول الأساتذة ربط مضمون ما يدرسونه بمتطلبات سوق العمل	21	5	5	1.48	0.77	غير موافق
	67.7	16.1	16.1			
جودة مناهج التعليم المحاسبي	21	5	5	1.48	0.77	غير موافق
	67.7	16.1	16.1			
تطابق مناهج التدريس المعتمدة في الجامعات مع متطلبات سوق العمل في مجال المحاسبة و المراجعة	21	5	5	1.48	0.77	غير موافق
	67.7	16.1	16.1			
وجود فترة للتدريب العملي	31	0	0	1	0	غير موافق
	100	0	0			
أساليب تدريس المحاسبة في الجامعة ليست تقليدية	31	0	0	1	0	غير موافق
	100	0	0			
توفر الكتب العلمية المتعلقة بالمعايير المحاسبة الدولية	0	9	22	2.71	0.46	محايد
	0	29	71			
إن نقاط القوة في البرامج التعليمية هي التركيز على التطبيقات العملية	31	0	0	1	0	غير موافق
	100	0	0			
إن الإلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري يستلزم إضافة مواد لمناهج الدراسة في الجامعات	0	0	31	3	0	موافق
	0	0	100			
هناك تبادل للمعلومات بين المؤسسة و الجامعة لمعرفة نوعية المهارات المطلوبة لسوق العمل في الجزائر	31	0	0	1	0	غير موافق
	100	0	0			
وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة	19	6	6	1.35	0.39	**غير موافق**
	61.29	19.35	19.35			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان.

6.2.2. اتجاهات أفراد العينة فيما يخص توافق البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

يتضح في الجدول رقم **(16)** أن الظروف الاقتصادية في البيئة الجزائرية لا تتلاءم مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ 1.37 و بانحراف معياري مقداره 0.47 ويرجع ذلك حسب رأيهم إلى عدم وجود جملة من المؤشرات ومن أهمها عدم وجود سوق نشط في الجزائر يمكننا من الحصول على قيمة عادلة.

الجدول رقم(16): اتجاهات أفراد العينة فيما يخص توافق البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
وجود سوق مالي نشط في الجزائر	31	0	0	1	0	غير موافق
	100	0	0			
وجود سوق نشط للسلع و الخدمات في الجزائر	31	0	0	1	0	غير موافق
	100	0	0			
إمكانية تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشط في الجزائر	31	0	0	1	0	غير موافق
	100	0	0			
تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثيرات الاحتكار	17	7	7	1.68	0.83	محايد
	54.8	22.6	22.6			
تتحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض و الطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية	17	7	7	1.68	0.83	محايد
	54.8	22.6	22.6			
معدل نمو المؤسسات الجزائرية في ارتفاع	20	5	6	1.55	0.81	غير موافق
	64.5	16.1	19.4			
وجود عدد كبير من المستثمرين المحليين و الأجانب الراغبين في شراء أسهم المؤسسات الجزائرية	19	7	5	1.55	0.76	غير موافق
	61.3	22.6	16.1			
تشهد المؤسسات الجزائرية توسع في النشاط من الصعيد الوطني إلى الصعيد الدولي	20	5	6	1.55	0.81	غير موافق
	64.5	16.1	19.4			
غياب ظاهرة الاقتصاد الموازي في الجزائر	19	5	7	1.61	0.84	غير موافق
	61.3	16.1	22.6			
يشكل الاقتصاد الموازي في الجزائر عائق أمام نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	17	5	9	1.74	0.89	محايد
	54.8	16.1	29			
توافق البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية مع متطلبات تطبيق النظام الاقتصادي الجزائري (SCF)	20	5	6	1.37	0.47	**غير موافق**
	64.52	16.13	19.35			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان.

7.2.2. اتجاهات أفراد العينة فيما يخص توافق البيئة القانونية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

يتضح من الجدول رقم **(17)** أن الظروف القانونية في البيئة الجزائرية لا تتلاءم مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ 1.66 وبانحراف معياري مقداره 0.7 ويرجع ذلك حسب رأي أفراد العينة إلى جملة من المؤشرات ومن أهمها عدم توافق القانون التجاري والتشريعات الضريبية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

الجدول رقم(17): اتجاهات أفراد العينة فيما يخص توافق البيئة القانونية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	12	10	9	1.90	0.83	محايد
	38.7	32.3	29			
يتوافق القانون التجاري مع ضرورات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	20	11	0	1.35	0.49	غير موافق
	64.5	35.5	0			
تتوافق التشريعات الضريبية الجزائرية مع ضرورات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	20	11	0	1.35	0.49	غير موافق
	64.5	35.5	0			
لا تحتاج التشريعات الضريبية إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بتحقيق توافق مع النظام المحاسبي المالي الجزائري	20	11	0	1.35	0.49	غير موافق
	64.5	35.5	0			
مرونة السياسة الضريبية كانت من بين الأسباب التي أدت إلى عدم انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي في الجزائر	20	6	5	1.52	0.77	غير موافق
	64.5	19.4	16.1			
عدم الجدية في مراقبة المؤسسات و التركيز على متابعة الالتزام بالمبادئ الجبائية دون المبادئ المحاسبية كانت من بين أسباب عدم التزام المؤسسات بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني تطبيقا واضحا و دقيقا	22	5	4	1.42	0.72	غير موافق
	71	16.1	12.9			
توافق البيئة القانونية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)	20	5	6	1.66	0.7	**غير موافق**
	64.52	16.13	19.35			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان.

خلاصة الفصل الثالث

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المتمثلة في مدى توفر البيئة الجزائرية على مقومات نجاح النظام المحاسبي المالي، لذلك نتناول في هذا الفصل مبحثين، يتعلق المبحث الأول بتحليل البيئة الجزائرية حيث اقتصرنا في التحليل على خمس مقومات أو متطلبات نعتقد بأنها ضرورية لنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي المتمثلة في التعليم المحاسبي، السوق المالية، السوق الموازية المؤسسة الاقتصادية، المهنة والتكوين المحاسبيين، وتناولنا في المبحث الثاني التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة حول مجموعة من النقاط والمتمثلة في وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي، وجود تأهيل علمي وعملي للمحاسبين، وجود تأهيل علمي وعملي للمراجعين، وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة وتوافق البيئة الاقتصادية،المالية والقانونية الجزائرية مع متطلبات تطبيق النظام الاقتصادي الجزائري.

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى توفر البيئة الجزائرية على مقومات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة انطلاقا من الفرضيات المعتمدة، وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، والتوصيات والاقتراحات.

1. نتائج البحث واختبار الفرضيات

أسفر هذا البحث عن مجموعة من النتائج يمكن تقسيمها إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية، وهذا ما مكننا من نفي أو إثبات كل فرضية تم وضعها في مستهل البحث وفيما يلي تلخيص لهذه النتائج:

- عملية التوحيد المحاسبي في الجزائر غير مرنة لأنها تتميز بالثبات في التصنيف والمصطلحات، القياس والإفصاح إضافة إلى أنها تعتبر قانون من قوانين الدولة أي أن المعايير المنظمة للممارسة المحاسبية هي جزء من الإطار القانوني للدولة على اعتبار أن هذه الأخيرة هي التي تقوم بتحديد الممارسات المحاسبية كما توفر آلية الإلزام من خلال التعليمات الصارمة للاستجابة للنصوص القانونية وعلى هذا الأساس يعتبر دور مهنة المحاسبة في عملية التوحيد ضعيف التأثير حيث ينحصر في تقديم الاستشارة؛

- يعتبر المخطط المحاسبي العام الخيار الوحيد للسلطات الجزائرية لتنظيم الممارسة المحاسبية بالرغم من أنه لا يتلاءم والتوجه الاقتصادي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال والمتمثل في الاقتصاد الاشتراكي بينما المخطط المحاسبي العام يتماشى مع الاقتصاد الليبرالي الذي يعتبر فيه الربح هو الهدف الأساسي الذي يحدد ويوجه السياسات الاقتصادية؛

- نتيجة لعدم توافق المخطط المحاسبي العام مع التوجه الاشتراكي وجدت السلطات الجزائرية نفسها مجبرة على تغيير النظام المحاسبي لتدارك النقائص الموجود وعلى هذا الأساس تم تبني المخطط المحاسبي الوطني ابتداء من أول جانفي 1976 والذي يتفق مع التوجهات السياسية والاقتصادية التي سعت الجزائر إلى تحقيقها من خلال تطبيق المخططات التنموية حيث كان يهدف بالدرجة الأولى إلى توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي المركزي؛

- إن التغير في التوجه الاقتصادي للجزائر والتحول من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق وما نتج عنه من عقود شراكة مع الاتحاد الاروبي والتغيرات التي ستحدث مستقبلا خصوصا انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، إضافة إلى الظروف الحالية التي شهدها العالم وإفرازات العولمة فرض على الجزائر القيام بجملة من الإصلاحات، من بينها الإصلاح المحاسبي المتمثل في تبني النظام

المحاسبي المالي والذي يعتبر أحسن خيار بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة لتحديث المخطط المحاسبي الوطني؛

- بعد تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الاستبيان تبين لنا أن البيئة الجزائرية غير مهيأة بعد لإستعاب النظام المحاسبي المالي لأن المشكل لا يكمن في تبني النظام المحاسبي المالي وإنما في مدى صلاحية البيئة الجزائرية، أي أنها لا تتوفر بالشكل الكافي على بعض المتطلبات الضرورية لنجاح تطبيقه والتي من بينها نذكر مايلي:

- عدم وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي لا ترغب في فتح رأسمالها للمستثمر الأجنبي، ويعود هذا حسب رأي أفراد العينة إلى مايلي:
- عدم وجود مشاكل محاسبية (سواء تتعلق بالإفصاح أو القياس) ذات أهمية تعرقل استمرار المؤسسة الاقتصادية الجزائرية التي لا ترغب في فتح رأسمالها للمستثمر الأجنبي، وتستوجب تغيير كلي في المخطط المحاسبي الوطني كالتوسع في نشاط المؤسسات الجزائرية على المستوى المحلي أو من المستوى المحلي إلى المستوى الدولي بسبب انتعاش حقيقي في أداء المؤسسات الجزائرية؛ بعبارة أخرى عدم قيام المؤسسات بأحداث اقتصادية جديدة ومعقدة لا يستوعبها المخطط الوطني المحاسبي أي عدم وجود تغيير في البيئة الداخلية للمؤسسة الجزائرية، إضافة إلى عدم وجود مشاكل في علاقة المؤسسة بالمتعاملين الاقتصاديين خاصة الإدارة الجبائية والبنوك أي أن مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستجيب لاحتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين كما يرون أن المخطط المحاسبي الوطني يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية و المالية، ويعتبرون إن السبب الرئيسي للإصلاح المحاسبي هو الإيفاء بمتطلبات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والاندماج في الاقتصاد العالمي؛
- عدم توافق مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري مع احتياجات المؤسسة الجزائرية حيث يرى أغلب أفراد العينة أن النظام المحاسبي المالي الجزائري أكبر من احتياجات المؤسسة الجزائرية و دلك من خلال المقابلات التي أجريناها مع المستجوبين و كذلك من خلال استبيان أولي تم توزيعه على نفس أفراد العينة؛

- يتميز النظام المحاسبي المالي الجزائري بالغموض و صعوبة التطبيق حيث يرى بعض أفراد العينة أن هذا النظام سيولد مشاكل أكثر مما يحل مشاكل نظرا للغموض الذي يتميز به في التطبيق و ذلك من خلال المقابلات التي أجريناها مع محاسبي المؤسسات؛

يمكن تفسير توجه أفراد العينة حول عدم رغبتهم في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي إلى تجدر الثقافة المحاسبية للمخطط المحاسبي الوطني في عقول محاسبي المؤسسات لأكثر من ثلاث عقود من الزمن وبالتالي من الصعب التخلي عنه، مما يصعب من عملية التغيير وإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- ضعف التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين وهذا راجع حسب رأي أفراد العينة إلى عدم إلمامهم بالنظام المحاسبي المالي الجزائري، وليس لديهم القدرة على تطبيقه إضافة إلى عدم رغبتهم في التحول نحو تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري كما يرى أفراد العينة بأن المجلس الوطني للمحاسبة مقصر في دوره تجاه محاسبي المؤسسات؛
- ضعف التأهيل العلمي والعملي للمراجعين؛
- عدم وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر و تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري؛
- ضعف التأهيل العلمي و الإعداد المهني على مستوى الجامعة؛
- عدم توافق البيئة الاقتصادية، المالية والقانونية بالشكل الكافي مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

2. توصيات واقتراحات البحث

بناءا على تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الاستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية خدمة لعملية الإصلاح وإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال مايلي:

- ضرورة الإسراع في مساعدة المؤسسات على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة على اتصال دائم بمحاسبي المؤسسات من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية؛

- النهوض بالمهنة المحاسبية ورفع مستواها بتأهيل الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن

يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالميا، إضافة إلى الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم وتفعيل دورها في عملية الإصلاح المحاسبي والابتعاد عن الصراعات والمصالح الضيقة التي تؤثر سلبا على مساهمتها في إنجاح النظام المحاسبي المالي من خلال العمل على نشر المعرفة بالنظام والمساعدة على تطبيقه بتقديم الشروحات والتفاصيل اللازمة خصوص لمحاسبي المؤسسات؛

- يجب على المؤسسات الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية بما يتوافق ومتطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته؛

- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بالنظام المحاسبي وخصوصا المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية وبالتالي تكون مسايرة وعلى دراية لما يجري من تغيرات على الساحة المحاسبية في الجزائر؛

- مراجعة منظومة التعليم المحاسبي لتتوافق مع المعايير التعليم المحاسبي المعمول بتا دوليا؛

- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛

- تطوير الأساليب التعليمية وضرورة العمل على دمج فترة التدريب الميداني والمهارات المطلوبة في سوق العمل في البرامج التعليمية من أجل الحصول على خرجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل؛

- ضرورة وجود اتصال فعال بين الجامعات، المؤسسات ومكاتب التدقيق لتحديد الاحتياجات و تنسيق الجهود لإعداد برامج لمختلف المقاييس المتعلقة بالمحاسبة بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي ومساعدة الباحثين في حصولهم على المعلومات التي يتطلبها البحث العلمي وبالتالي المساهمة في رفع مستوى التعليم والتكوين المحاسبيين؛

- العمل على توفير البيئة الاقتصادية، المالية والقانونية التي تساعد على إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي بتنشيط الحركية الاقتصادية، المالية وجعل السياسات القانونية أكثر مرونة من خلال مايلي:
  - ضرورة الإسراع في اتخذ الإجراءات اللازمة لتفعيل نشاط السوق المالي؛
  - العمل على تشجيع إنشاء شركات المساهمة التي تعتبر الأساس لقيام السوق المالي؛
  - محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الجزائرية والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة المستثمر المحلي والأجنبي؛
  - محاولة التخفيف من حدة ظاهرة الاقتصاد الموازي؛
  - تحفيز الاستثمار المحلي والمساهمة في نشر الثقافة البورصية؛
  - الإسراع في تطبيق برنامج الخوصصة؛
- ضرورة توفر الإرادة السياسية في تحقيق كل ما سبق من أجل تهيية البيئة الجزائرية(كسر الجمود الاقتصادي وتحريك النشاط الاقتصادي والمالي بتحسين جودة المنتوج الجزائري من خلال توفر المنتوج المعرفي القادر على دفع عجلة التنمية الاقتصادية وبتالي تأسيس مؤسسات جزائرية تنافس المؤسسات الأجنبية وعندها تكون بحاجة فعلا إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية) كما توفرت فعلا في التطبيق الصارم لقوانين المرور.

المراجع

I – قائمة المراجع باللغة العربية

أولا– الكتب

01 - أبو الفتوح على فضالة، **المحاسبة الدولية**، دار الكتب العلمية، مصر، 1996.

02 - أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية المؤسسات المتعددة الجنسية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004.

03 - أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007.

04 - أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي** ، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

05 - القاضي حسين، حمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها** ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

06 - القبانى ثناء، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

07 - بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر، 2005.

08 - شباكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

09 - فريدريك تشوي وآخرون، ترجمة محمد عصام الدين زايد، **المحاسبة الدولية**، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.

10 - فهمي صلاح الدين عبد الرحمان، **مقارنة المعايير المحاسبية الدولية:شرح، تحليل ،نقد** ، المكتبة الأنجلو المصرية، 2000.

11 - محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** ، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

ثانيا– المقالات

12– إبراهيمي الطاهر، **الجامعة ورهانات عصر العولمة "الجامعة الجزائرية نموذجا"** ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد رقم 08، جامعة باتنة، جوان2003.

13– بن بلغيث مداني، **التوافق المحاسبي الدولي–المفهوم، المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير–جامعة ورقلة، العدد رقم 04، 2006.

14– بن بلغيث مداني، **إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"** ، مجلة الباحث، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير–جامعة ورقلة، العدد رقم 01، 2002.

15- بن يوسف سليم،، **واقع أسواق الأوراق المالية في الدول العربية وأهم المقترحات لتطويرها** ، مجلة دراسات، العدد رقم 07، جامعة عمار الثليجي بالاغواط، جوان 2007.

16- بودلال علي، **الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر واقع وآفاق**، مجلة دراسات، العدد رقم 07، جامعة عمار الثليجي بالاغواط، جوان 2007.

17- بوكساني رشيد، **محددات إنشاء بورصة فعالة ومدى توفرها في بورصة الجزائر من خلال تقييم أدئها**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد رقم 04، المدرسة العليا للتجارة، 2008.

18- خبابة حسان، **بورصة الجزائر بين النظرية و التطبيق** ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد رقم 08، جامعة باتنة، جوان2003.

19- خليل عبد الرزاق، عاشور عادل، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى ألمعلوماتي للقوائم المالية**، مجلة أبحاث روسيكادا، جامعة سكيكدة، العدد رقم 03، 2005.

20- شنوف شعيب، **ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي** ، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05، 2008.

21- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد رقم 06.

22- محمد ياسين غادر، **دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية** ، مجلة المجمع، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم 25، 2004.

ثالثا- الرسائل والأطروحات

23- بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004.

24- حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقاديه**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، الجزائر، 2003-2004.

رابعا- الملتقيات

25- الشريف ريحان، فارح زهوة، **مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر2007.

26- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر" تحديات**

وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 13 -15 أكتوبر 2009.

27- بالرقي تيجاني، **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية** ، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2007.

28- بن بلغيث مداني، **النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) وبيئة المحاسبة في الجزائر**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 15/13 أكتوبر 2009.

29- بوراس أحمد، كرماني هدى، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2007.

30- حمادي نبيل، **محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 15/13 أكتوبر 2009.

31- شنوف شعيب، **التغيرات المحاسبية، بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 21 /22 نوفمبر 2007.

32- عبد الكريم سهام، صحراوي إيمان، **دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر(محاسبة الخزينة)** ، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 15/13 أكتوبر 2009.

33- عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 15/13 أكتوبر 2009.

34- ناصر مراد، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي** ، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 15/13 أكتوبر 2009.

خامسا- قوانين، أوامر، مراسيم وقرارات

35- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 107 ديسمبر 1971.

36- الأمر رقم 75-35 الصادر بتاريخ 29 أبريل سنة 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 37 مايو 1975.

37- القرار الصادر بتاريخ 23 جوان 1975 المتضمن كيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 24 مارس سنة 1976.

38- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 الصادر بتاريخ 25 سبتمبر 1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية رقم 56 سبتمبر 1996.

39- القانون رقم07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 نوفمبر2007.

40- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية رقم 27 ماي 2008.

41- القرار الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 مارس2009.

42- القرار الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008 المتضمن تحيد أسقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية رقم 19 مارس2009.

43- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الصادر بتاريخ 7أفريل 2009 المتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية رقم 21 أفريل 2009.

II – قائمة المراجع باللغة الفرنسية

أولا- الكتب

44- Barneto Pasca; **Normes IFRS application aux états financiers**, 2édition, Dunod, Paris, 2006.

45- Conso. Pierre et Hemici.Farouk**; Gestion financière de l'entreprise**, 9 eme édition, DUNOD, Paris 1999.

46- Dick Wolfgang et Missonier-Piera; **Comptabilité financière en IFRS**, Pearson éducation, paris, 2006.

47- Hamada Robert S et autre; **L'art de la finance**, éd Village Mondial, Paris, 1998.

48- Heem Grégory; **Lire les états financiers en IFRS**, édition d'organisation, paris, 2004.

50- Obert Robert ; **pratioque des normes IFRS**, 3e édition, Dunod, paris, 2006.

51- Rousse francis; **Normalisation comptable principes et pratiques**.

52- SACI Djelloul; **Comptabilité de l'entreprise et système économique, L'expérience Algérienne**, O. P. U, Alger, 1991.Coll. Méthodologie, Paris 1989.

53- Stéphan Brun; **Les Normes comptables internationales** IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2006.

ثانيا- المقالات

54- Ben Naceur Samy; **La réforme comptable en Tunisie: apports et limites**, Novembre 1998, n0 92.

55- Colasse Bernard; **Du nouveau système comptable des Entreprises de la Tunisie**, Doctrine comptable journa , Avril 1997, Vol , n0 105.

56- Colasse Bernard; **Harmonisation comptable internationale**, in Encyclopédie de C.C.A, Economica, Paris, 2000.

57- Colasse Bernard; **La notion de normalisation comptable**, In R.F.C, N° 182, Paris 1987.

58- Gelard Gilbert; **Regroupement des entreprises, les recommandations du G4+1**, in R.F.C,n 308, paris.

47- Shiratori III chi; **point sur les relations entre IASC et OICV** , in R.F.C.N 247 ,Paris, 1995.

59- Simon C et Stolowy H; **Vingt ans d'harmonisation comptable internationale**, in revue de C.C.A , paris, 1999.

ثالثا- المذكرات

60- Abdesslem Mohamed Waassim; **La normalisation comptable Tunisienne face à l'enjeu de l'harmonisation**, Mémoire de fin d'étude maitrise en science comptable, Université de Tunis, 2004-2005.

61- Merouani Samir; **Le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**, Mémoire de magistère en sciences de gestion, Ecole supérieure de commerce d'Alger.

الملاحق

الملحق رقم (01) : قائمة الاستقصاء

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

استبيان

تهدف هده الدراسة إلى معرفة آرائكم الشخصية فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد،مع العلم أنه لا يوجد هناك إجابات صحيحة أو خاطئة بل تبقى في النهاية وجهة نظر و نحن نحترم بل ونهتم بآرائكم لدلك فإننا نأمل تعاونكم معنا في استيفاء جميع بيانات هدا الاستقصاء بصراحة و موضوعية، و إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة وبالتالي مساعدة الطالب على تحقيق أهداف الدراسة، ونحيطكم علما أن إجاباتكم لن يطلع عليها أحد وأنها تتحول إلى أرقام، ولن تستخدم إلا من أجل البحث والإفادة العلمية .

أولا : الصفات الشخصية

يرجى وضع علامة × عند الإجابة المناسبة

1–الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐ / العمر :.....سنة

2–ألشهادة العلمية :.....ألشهادة المهنية:.....

3–المهنة /الوظيفة :.....الدرجة العلمية :.....الخبرة :.....سنوات(سنة)

4–القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم : أعمال حرة ☐ قطاع حكومي ☐ قطاع خاص ☐ قطاع مختلط ☐

5–عنوان بريدك الالكتروني {إن وجد}.....الهاتف.....

ثانيا: وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي

يرجى وضع علامة × عند الإجابة المناسبة

	غير موافق	محايد	موافق
1 –لا يوفر المخطط المحاسبي الوطني معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية			
2 –لا يساعد المخطط المحاسبي الوطني على توفير متطلبات الرقابة الإدارية و المالية			
3 –لا تشكل المعلومات المستندة إلى المخطط المحاسبي الوطني أساسا دقيقا للتنبؤ و اتخاذ القرارات			
4 –يعتمد التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط المحاسبي الوطني على الاجتهادات و الأحكام الشخصية			
5 –تسبب الممارسة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني مشاكل في القياس			
6 –تسبب الممارسة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني مشاكل في الإفصاح			
7 –تمكنت المؤسسة الجزائرية من تطبيق كل ما ورد في المخطط المحاسبي الوطني			
8 –لا تستجيب مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاحتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين			
9 –المخطط المحاسبي الوطني أداة غير كافية أمام المحاسب لمعالجة كل الأحداث			
10 –لا تتميز القوائم المالية المعدة وفقا لل PCN بالشفافية			
11 –لا تحظى القوائم المالية المعدة وفقا لل PCN بثقة المتعاملين الاقتصاديين للمؤسسة			
12 –من الضروري عدم الاستمرار في استخدام المخطط المحاسبي الوطني			
13 –لا يعتبر الإيفاء بمتطلبات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و الاندماج في الاقتصاد العالمي السبب الرئيسي للإصلاح المحاسبي في الجزائر			
14 –يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري مع احتياجات المؤسسة الجزائرية			
15 –يتميز النظام المحاسبي المالي الجزائري بالوضوح و سهولة التطبيق			

ثالثا: وجود تأهيل علمي وعملي للمحاسبين

يرجى وضع علامة × عند الإجابة المناسبة

	غير موافق	محايد	موافق
16 –لدى المحاسبين إطلاع على النظام المحاسبي المالي الجزائري			
17 –هناك اهتمام من قبل المحاسبين بالنظام المحاسبي المالي الجزائري			
18 –لدى المحاسبين إلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري			
19 –هناك ميل لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري من طرف المحاسبين			
20 –لدى المحاسبين القدرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري			
21 –وجود جهة حكومية أو شبه حكومية مؤهلة لتقديم الاستشارات ألازمة للمحاسبين فينا يتعلق بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري			
22 –حرص المجلس الوطني للمحاسبة على استدعاء ومشاركة محاسبي المؤسسات في الندوات و الدورات التي أقامها مؤخرا			

رابعا: وجود تأهيل علمي وعملي للمراجعين

	غير موافق	محايد	موافق
23 – لدى المراجعين إطلاع على النظام المحاسبي المالي الجزائري			
24 – هناك اهتمام من قبل المراجعين بالنظام المحاسبي المالي الجزائري			
25 – لدى المراجعين إلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري			
26 – هناك ميل لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري من طرف المراجعين			
27 – لدى المراجعين القدرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري			
28 – عدم وجود جدية في مراقبة المؤسسات من طرف المراجعين			

يرجى وضع علامة × عند الإجابة المناسبة

خامسا: وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

يرجى وضع علامة × عند الإجابة المناسبة

	غير موافق	محايد	موافق
29 -يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في توجيه و مساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري			
30 -يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في انتشار المعرفة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري			
31 -يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإجراء دورات مهنية بشكل مستمر متعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري			
32 -كانت الدورات التكوينية التي أقامها المجلس الوطني للمحاسبة مجدية و جد فعالة			

سادسا: وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة

يرجى وضع علامة × عند الإجابة المناسبة

	غير موافق	محايد	موافق
33 – لدى الأساتذة إطلاع على النظام المحاسبي المالي الجزائري			
34 – وجود أبحاث معدة في مخابر البحث من قبل الأساتذة متعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري			
35 – لدى الأساتذة إلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري			
36 – هناك ميل لتدريس النظام المحاسبي المالي الجزائري من طرف الأساتذة			
37 – لدى الأساتذة تأهيل كافي لتدريس النظام المحاسبي المالي الجزائري			
38 – يحاول الأساتذة ربط مضمون ما يدرسونه بمتطلبات سوق العمل			
39 – جودة مناهج التعليم المحاسبي			
40 – تطابق مناهج التدريس المعتمدة في الجامعات مع متطلبات سوق العمل في مجال المحاسبة و المراجعة			
41 – وجود فترة للتدريب العملي			
42 – أساليب تدريس المحاسبة في الجامعة ليست تقليدية			
43 – توفر الكتب العلمية المتعلقة بالمعايير المحاسبة الدولية			
44 – إن نقاط القوة في البرامج التعليمية هي التركيز على التطبيقات العملية			
45 – إن الإلمام بالنظام المحاسبي المالي الجزائري يستلزم إضافة مواد لمناهج الدراسة في الجامعات			
46 – هناك تبادل للمعلومات بين المؤسسة و الجامعة لمعرفة نوعية المهارات المطلوبة لسوق العمل في الجزائر			

سابعا: توافق البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية مع متطلبات تطبيق النظام الاقتصادي الجزائري (SCF)

يرجى وضع علامة × عند الإجابة المناسبة

	غير موافق	محايد	موافق
47 – وجود سوق مالي نشط في الجزائر			
48 – وجود سوق نشط للسلع و الخدمات في الجزائر			
49 – إمكانية تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشط في الجزائر			
50 – تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثيرات الاحتكار			
51 – تتحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض و الطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية			
52 – معدل نمو المؤسسات الجزائرية في ارتفاع			
53 – وجود عدد كبير من المستثمرين المحليين و الأجانب الراغبين في شراء أسهم المؤسسات الجزائرية			
54 – تشهد المؤسسات الجزائرية توسع في النشاط من الصعيد الوطني إلى الصعيد الدولي			
55 – غياب ظاهرة الاقتصاد الموازي في الجزائر			
56 – يشكل الاقتصاد الموازي في الجزائر عائق أمام نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري			

ثامنا: توافق البيئة القانونية مع متطلبات تطبيق النظام الاقتصادي الجزائري

يرجى وضع علامة × عند الإجابة المناسبة

	غير موافق	محايد	موافق
57 –تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري			
58 –يتوافق القانون التجاري مع ضرورات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري			
59 –تتوافق التشريعات الضريبية الجزائرية مع ضرورات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري			
60 –لا تحتاج التشريعات الضريبية إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بتحقيق توافق مع النظام المحاسبي المالي الجزائري			
61 –مرونة السياسة الضريبية كانت من بين الأسباب التي أدت إلى عدم انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي في الجزائر			
62 –عدم الجدية في مراقبة المؤسسات و التركيز على متابعة الالتزام بالمبادئ الجبائية دون المبادئ المحاسبية كانت من بين أسباب عدم التزام المؤسسات بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني تطبيقا واضحا و دقيقا			

ملحق رقم(02): التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود ضرورة ورغبة في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي

q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	.7	48.4	48.4
	2	9	.4	29.0	77.4
	3	7	.3	22.6	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
Total		2002	100.0		

q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	.8	54.8	54.8
	2	9	.4	29.0	83.9
	3	5	.2	16.1	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
Total		2002	100.0		

q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	.7	48.4	48.4
	2	10	.5	32.3	80.6
	3	6	.3	19.4	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
Total		2002	100.0		

q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	.7	48.4	48.4
	2	6	.3	19.4	67.7
	3	10	.5	32.3	100.0
	Total	31	1.5	100.0	

q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	16	.8	51.6	51.6
	2	10	.5	32.3	83.9
	3	5	.2	16.1	100.0
	Total	31	1.5	100.0	

q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	14	.7	45.2	45.2
	2	10	.5	32.3	77.4
	3	7	.3	22.6	100.0
	Total	31	1.5	100.0	

q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	13	.6	41.9	41.9
	2	6	.3	19.4	61.3
	3	12	.6	38.7	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
Total		2002	100.0		

q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	14	.7	45.2	45.2
	2	11	.5	35.5	80.6
	3	6	.3	19.4	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
Total		2002	100.0		

q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	14	.7	45.2	45.2
	2	10	.5	32.3	77.4
	3	7	.3	22.6	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
Total		2002	100.0		

q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	10	.5	32.3	32.3
	2	14	.7	45.2	77.4
	3	7	.3	22.6	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
	Total	2002	100.0		

q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	14	.7	45.2	45.2
	2	10	.5	32.3	77.4
	3	7	.3	22.6	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
	Total	2002	100.0		

q13

q14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	1.2	80.6	80.6
	2	3	.1	9.7	90.3
	3	3	.1	9.7	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
	Total	2002	100.0		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q1	31	1.74	.815
q2	31	1.61	.761
q3	31	1.71	.783
q4	31	1.84	.898
q5	31	1.65	.755
q6	31	1.77	.805
q7	31	1.97	.912
q8	31	1.74	.773
q9	31	1.77	.805
q10	31	1.90	.746
q11	31	1.77	.805
q12	31	1.74	.815
q13	31	1.52	.811
q14	31	1.29	.643
q15	31	1.06	.250
X1	31	1.4032	.47292
Valid N (listwise)	31		

q15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	29	1.4	93.5	93.5
	2	2	.1	6.5	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
	Total	2002	100.0		

q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	.7	48.4	48.4
	2	9	.4	29.0	77.4
	3	7	.3	22.6	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
	Total	2002	100.0		

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	1.0	67.7	67.7
	2	4	.2	12.9	80.6
	3	6	.3	19.4	100.0
	Total	31	1.5	100.0	
Missing	System	1971	98.5		
	Total	2002	100.0		

ملحق رقم(03): التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود وجود تأهيل علمي وعملي للمحاسبين

q16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	18	58.1	58.1	58.1
	2	3	9.7	9.7	67.7
	3	10	32.3	32.3	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	14	45.2	45.2	45.2
	2	2	6.5	6.5	51.6
	3	15	48.4	48.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	87.1	87.1	87.1
	2	4	12.9	12.9	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	71.0	71.0	71.0
	2	4	12.9	12.9	83.9
	3	5	16.1	16.1	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q20

q21

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q16	31	1.74	.930
q17	31	2.03	.983
q18	31	1.13	.341
q19	31	1.45	.768
q20	31	1.13	.341
q21	31	3.00	.000
q22	31	1.58	.848
X2	31	1.6613	.79987
Valid N (listwise)	31		

q22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	64.5	64.5	64.5
	2	4	12.9	12.9	77.4
	3	7	22.6	22.6	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

رقم(04): التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود تأهيل علمي وعملي للمراجعين

q23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	54.8	54.8	54.8
	2	7	22.6	22.6	77.4
	3	7	22.6	22.6	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	18	58.1	58.1	58.1
	2	7	22.6	22.6	80.6
	3	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	24	77.4	77.4	77.4
	2	5	16.1	16.1	93.5
	3	2	6.5	6.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	18	58.1	58.1	58.1
	2	7	22.6	22.6	80.6
	3	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	23	74.2	74.2	74.2
	2	4	12.9	12.9	87.1
	3	4	12.9	12.9	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	48.4	48.4	48.4
	2	12	38.7	38.7	87.1
	3	4	12.9	12.9	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q23	31	1.68	.832
q24	31	1.61	.803
q25	31	1.29	.588
q26	31	1.61	.803
q27	31	1.39	.715
q28	31	1.65	.709
X3	31	1.6613	.71165
Valid N (listwise)	31		

ملحق رقم(05): التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود تأثير مهم للمجلس الوطني للمحاسبة في السعي نحو نشر وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

q29

q30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	64.5	64.5	64.5
	2	5	16.1	16.1	80.6
	3	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

1q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	64.5	64.5	64.5
	2	5	16.1	16.1	80.6
	3	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

2q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	25.8	25.8	25.8
	2	5	16.1	16.1	41.9
	3	18	58.1	58.1	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q29	31	1.55	.810
q30	31	1.55	.810
q31	31	1.55	.810
q32	31	2.32	.871
X4	31	1.5484	.80989
Valid N (listwise)	31		

ملحق رقم(06): التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير وجود تأهيل علمي وإعداد مهني على مستوى الجامعة

q33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	48.4	48.4	48.4
	2	10	32.3	32.3	80.6
	3	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q34

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	48.4	48.4	48.4
	2	10	32.3	32.3	80.6
	3	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q35

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	16	51.6	51.6	67.7
	2	9	29	29	83.9
	3	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q36

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	48.4	48.4	48.4
	2	10	32.3	32.3	80.6
	3	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q37

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	67.7	67.7	67.7
	2	5	16.1	16.1	83.9
	3	5	16.1	16.1	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q38

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	67.7	67.7	67.7
	2	5	16.1	16.1	83.9
	3	5	16.1	16.1	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q40

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	67.7	67.7	67.7
	2	5	16.1	16.1	83.9
	3	5	16.1	16.1	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q41

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100.0	100.0	100.0

q42

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100.0	100.0	100.0

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q33	31	1.71	.783

q43

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	9	29.0	29.0	29.0
	3	22	71.0	71.0	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q44

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100.0	100.0	100.0

	N	Mean	Std. Deviation
q43	31	2.71	.461
q44	31	1.00	.000
q45	31	3.00	.000
q46	31	1.00	.000
X5	31	1.3548	.39144
Valid N (listwise)	31		

q46

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100.0	100.0	100.0

q45

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	31	100.0	100.0	100.0

ملحق رقم(07): التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة بمتغير توافق البيئة الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات تطبيق النظام الاقتصادي (SCF)

المتعلقة الجزائري

q47

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	93.9	100.0	100.0
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q48

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	93.9	100.0	100.0
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q49

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	93.9	100.0	100.0
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q50

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	51.5	54.8	54.8
	2	7	21.2	22.6	77.4
	3	7	21.2	22.6	100.0
	Total	31	93.9	100.0	
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q53

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	57.6	61.3	61.3
	2	7	21.2	22.6	83.9
	3	5	15.2	16.1	100.0
	Total	31	93.9	100.0	
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q51

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	51.5	54.8	54.8
	2	7	21.2	22.6	77.4
	3	7	21.2	22.6	100.0
	Total	31	93.9	100.0	
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q54

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	60.6	64.5	64.5
	2	5	15.2	16.1	80.6
	3	6	18.2	19.4	100.0
	Total	31	93.9	100.0	
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q52

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	60.6	64.5	64.5
	2	5	15.2	16.1	80.6
	3	6	18.2	19.4	100.0
	Total	31	93.9	100.0	
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q56

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	51.5	54.8	54.8
	2	5	15.2	16.1	71.0
	3	9	27.3	29.0	100.0
	Total	31	93.9	100.0	
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

q55

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	57.6	61.3	61.3
	2	5	15.2	16.1	77.4
	3	7	21.2	22.6	100.0
	Total	31	93.9	100.0	
Missing	System	2	6.1		
	Total	33	100.0		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q47	31	1.00	.000
q48	31	1.00	.000
q49	31	1.00	.000
q50	31	1.68	.832
q51	31	1.68	.832
q52	31	1.55	.810
q53	31	1.55	.768
q54	31	1.55	.810
q55	31	1.61	.844
q56	31	1.74	.893
X6	31	1.3710	.44661
Valid N (listwise)	31		

ملحق رقم(08): التكرارات، الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية المرجحة المتعلقة بمتغير توافق البيئة القانونية مع متطلبات تطبيق النظام الاقتصادي الجزائري

q58

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	64.5	64.5	64.5
	2	11	35.5	35.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q57

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	38.7	38.7	38.7
	2	10	32.3	32.3	71.0
	3	9	29.0	29.0	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q59

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	64.5	64.5	64.5
	2	11	35.5	35.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q62

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	71.0	71.0	71.0
	2	5	16.1	16.1	87.1
	3	4	12.9	12.9	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q60

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	64.5	64.5	64.5
	2	11	35.5	35.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

q61

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	64.5	64.5	64.5
	2	6	19.4	19.4	83.9
	3	5	16.1	16.1	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q57	31	1.90	.831
q58	31	1.35	.486
q59	31	1.35	.486
q60	31	1.35	.486
q61	31	1.52	.769
q62	31	1.42	.720
X7	31	1.6613	.69985
Valid N (listwise)	31		