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

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص : محاسبة وجباية

بعنوان:

الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية

دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010- 2012

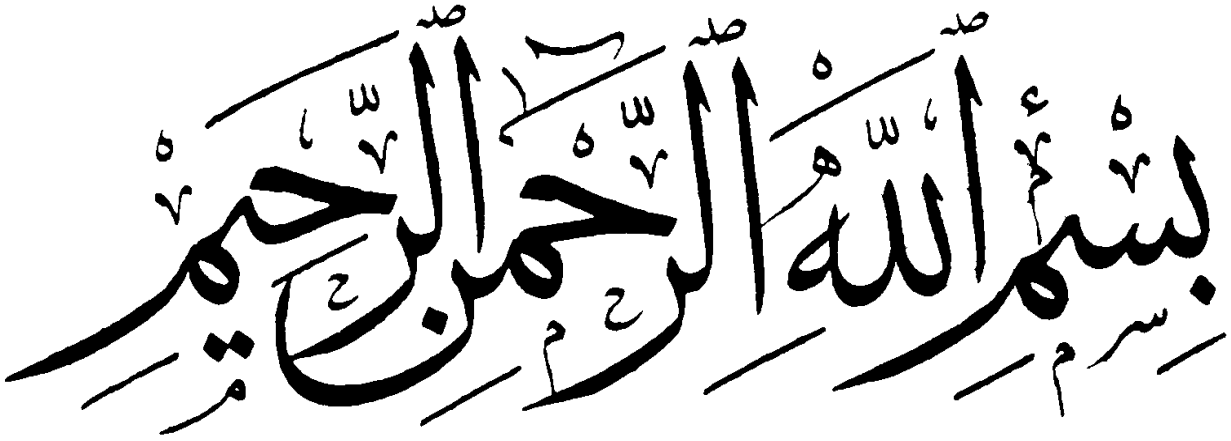
من إعداد الطالب: علاء بوقفة

نوقشت وأجيزت علناً بتاريخ : .....

أمام اللجنة المكونة من:

الدكتور : أعمر عزاوي	(أستاذ محاضر أ ..... جامعة ورقلة)	رئيساً
الاستاذ الدكتور: مسعود صديقي	(أستاذ ..... جامعة ورقلة)	مقرراً
الاستاذ الدكتور: مداني بن بلغيث	(أستاذ ..... جامعة ورقلة)	مناقشاً
الدكتور : سليمان بلعور	(أستاذ محاضر أ .....جامعة غرداية)	مناقشاً
الدكتور : عبد الوهاب دادن	(أستاذ محاضر أ ..... جامعة ورقلة)	مناقشاً

السنة الجامعية 2011 / 2012


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى والدتي التي علمتني الصبر ...

إلى والدي الذي علمني حب العمل ونبذ الكسل ...

إلى كل أشقائي وشقيقاتي كل واحد باسمه ...

إلى كل فرد من عائلة بوقفة وعائلة بوعشة وعائلة رياض كل واحد باسمه ...

إلى كل أصدقائي وزملائي ...

إلى كل أساتذتي في جميع الأطوار ...

إلى كل باحث وطالب علم ...

أهدي هذا العمل المتواضع

شكر و تقدير

الحمد لله الذي أعانني وأمدني بالقوة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع
ولا يسعني إلا أن اسجد لله شكراً وحمداً على توفيقه لي، وأذكر لأهل الفضل كل
جميل وحسن صنيع.

ليس ثمة تعبير أقوى تأثيراً من كلمة شكر نقولها اعترافاً بالجميل ...

أتوجه بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي الفاضل **أ.د/ مسعود صديقي**
على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى تعبه وعنائه وعلى كل
توجيهاته ونصائحه.

كما لا يفوتني في هذا الصدد أن أتوجه بالشكر الجزيل إلى كل أساتذتي الأفاضل:
أ.د/ مداني بن بلغيث، د/ عبد الوهاب دادن، د/ محمد زرقون،
د/ عاشور كتوش، د/ عبد الغني دادن، د/ أعمر عزاوي،
د/ نوال بن عمارة، د/ بلخير بكاري.

وأخيرا أشكر كل من ساعدني من قريب ومن بعيد على انجاز هذا العمل

الملخص

في ظل الاهتمام الدولي المتزايد بموضوع التوافق المحاسبي، وتجاوباً مع الجهود والمحاولات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروق والاختلافات في الانظمة المحاسبية بين الدول وتعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، قامت الجزائر في هذا الاطار بانتهاج سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي وذلك من خلال تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، واعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي شرع العمل به في بداية عام 2010، حيث يهدف هذا الأخير الى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وبالتالي كان من المتوقع أن يحدث هذا الاصلاح آثار عميقة في الممارسات المحاسبية.

وقد جاءت هذه الدراسة لمعالجة موضوع الاصلاح المحاسبي في الجزائر، والتي حاولنا من خلالها تحليل وتقييم واقع هذا الإصلاح و رصد الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد سنتين من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال معالجة إشكالية أساسية تتمحور حول اختبار مدى فاعلية الاصلاح المحاسبي ومدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية.

الكلمات المفتاح: التوافق المحاسبي، التوحيد المحاسبي، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي، البيئة المحاسبية، الممارسات المحاسبية.

Résumé :

Dans l'égide de l'intérêt international de l'objet de l'harmonisation comptable, et en convoiement avec les efforts international et les démarches majors qui poursuivent à supprimer les différences et les diversité dans les systèmes comptables entre les pays et généraliser l'utilisation des normes comptables aux niveau international. Dont ce côté, l'Algérie a fait programmer une politique d'amélioration un réforme radicale à son système comptables et celui par l'annulation du plan comptable national (PCN), et l'adaptation du système comptables financier (SCF) à partir de 2010. Ou il vise à rapprocher l'exercice comptables algérien aux exercices comptables international concernant l'adaptation dans le travail d'une base référentielle et des origines plus adéquates avec l'économie actuelle, et donc, il est prévu que cette réforme va engendrer des apparences profondes dans les exercice comptables.

Cette étude a pour objectif de traiter l'objet reforme comptable dans l'Algérie, et nous nous essayons d'analyser et évaluer la réalité de cette réforme et guetter l'exercice comptable dans l'Algérie après deux ans de pratiquer le système comptable financier, cela va être par le tacitement d'une problématique principale basée sur l'expérimentation de proportion de l'efficacité de la reforme comptable et de son participation à l'activation de l'exercice comptable.

Les mots clés : L'harmonisation comptable, La normalisation comptable, les normes comptables internationales, Le système comptable financier, l'environnement comptable, l'exercice comptable.

الاهداء I
الشكر II
ملخص III
قائمة المحتويات IV
قائمة الجداول V
قائمة الاشكال البيانية VI
قائمة الاختصارات والرموز VII
المقدمة..... أ
الفصل التمهيدي: لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية حول المحاسبة 01
المبحث الأول: ماهية المحاسبة وتطورها التاريخي..... 03
المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة..... 18
الفصل الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كمدخل للإصلاح المحاسبي في الجزائر..... 45
المبحث الاول: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين 47
المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر..... 70
الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي وواقع البيئة المحاسبية في الجزائر..... 83
المبحث الأول: عرض النظام المحاسبي المالي (SCF)..... 84
المبحث الثاني: تحليل واقع البيئة المحاسبية في الجزائر 106
الفصل الرابع: محاولة تقييم واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر 130
المبحث الاول: الدراسة الاحصائية – عرض الاستبيان وتحليل نتائجه 132
المبحث الثاني: دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) 151
الخاتمة 175
المصادر والمراجع 180
الملاحق 187
الفهرس 206

الجدول رقم (1–1): يوضح عناصر القوائم المالية الواردة في البيان رقم 06 لـ FASB 26
الجدول رقم (2–1) يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS 69
الجدول رقم (2–2) يوضح قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة IFRS 70
الجدول رقم (3–1) عرض لمحتوى مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي 95
الجدول رقم (4–1) يوضح الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان 134
الجدول رقم (4–2): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس 135
الجدول رقم (4–3): يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن 135
الجدول رقم (4–4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي 136
الجدول رقم (4–5): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة 137
الجدول رقم (4–6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة 137
الجدول رقم (4–7): يوضح تفسيرات المستجوبين حول قدرة النظام المحاسبي المالي على حل المشاكل... 139
الجدول رقم (4–8): يوضح تفسيرات المستجوبين حول صعوبات استخدام القيمة العادلة 141
الجدول رقم (4–9): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة SCF في تحسين جودة الافصاح 142
الجدول رقم (4–10): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى قدرة المؤسسات على التعامل مع SCF .. 143
الجدول رقم (4–11): يوضح تفسيرات المستجوبين لمدى كفاية الاصلاحات التي أدخلت للنظام الجبائي.. 143
الجدول رقم (4–12): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى أهمية دور السوق المالي في الجزائر..... 144
الجدول رقم (4–13): يوضح تفسيرات المستجوبين لمدى كفاية الاصلاحات التي شهدها التعليم الجامعي.. 145
الجدول رقم (4–14): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة ... 146
الجدول رقم (4–15): يوضح تفسيرات المستجوبين حول الجهود المبذولة لإصلاح المهنة المحاسبية 147
الجدول رقم (4–16): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة اصلاح المهنة في تجسيد SCF .. 148
الجدول رقم (4–17): يمثل أصول ميزانية المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار 158
الجدول رقم (4–18): يمثل خصوم ميزانية المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار 159
الجدول رقم (4–19): يمثل جدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار 164
الجدول رقم (4–20): يمثل جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار 167
الجدول رقم (4–21): يمثل جدول حركة رؤوس الأموال للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار 172

الشكل رقم (1–1): يوضح مستويات الإطار المفاهيمي للمحاسبة 19
الشكل رقم (2–1): يوضح التنظيم الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية..... 68
الشكل رقم (2–2): يوضح يوضح إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية..... 70
الشكل رقم (4–1): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس 135
الشكل رقم (4–2): يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن 135
الشكل رقم (4–3): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي 136
الشكل رقم (4–4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة 137
الشكل رقم (4–5): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة 137
الشكل رقم (4–6): يوضح مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على حل المشاكل التي تواجه المحاسب... 138
الشكل رقم (4–7): يوضح تفسيرات المستجوبين حول قدرة النظام المحاسبي المالي على حل المشاكل... 138
الشكل رقم (4–8): يوضح صعوبات القيام بالممارسة المحاسبية 139
الشكل رقم (4–9): يوضح يوضح مدى توافق أدوات القياس المحاسبي 140
الشكل رقم (4–10): يوضح صعوبات استخدام القيمة العادلة 140
الشكل رقم (4–11): يوضح تفسيرات المستجوبين حول صعوبات استخدام القيمة العادلة 140
الشكل رقم (4–12): يوضح مدى مساهمة SCF في تحسين جودة الافصاح 141
الشكل رقم (4–13): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة SCF في تحسين جودة الافصاح. 141
الشكل رقم (4–14): يوضح قدرة المؤسسات الاقتصادية على التعامل مع النظام المحاسبي المالي..... 142
الشكل رقم (4–15): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى قدرة المؤسسات على التعامل مع SCF .. 142
الشكل رقم (4–16): يوضح مدى كفاية الاصلاحات التي أدخلت على النظام الجبائي الجزائري 143
الشكل رقم (4–17): يوضح تفسيرات المستجوبين لمدى كفاية الاصلاحات التي أدخلت للنظام الجبائي... 143
الشكل رقم (4–18): يوضح مدى أهمية دور السوق المالي في الجزائر 144
الشكل رقم (4–19): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى أهمية دور السوق المالي في الجزائر..... 144
الشكل رقم (4–20): يوضح مدى كفاية الاصلاحات التي شهدها التعليم الجامعي 145
الشكل رقم (4–21): يوضح تفسيرات المستجوبين لمدى كفاية الاصلاحات التي شهدها التعليم الجامعي.. 145
الشكل رقم (4–22): يوضح مدى تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة 146
الشكل رقم (4–23): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة ... 146
الشكل رقم (4–24): يوضح الجهود المبذولة من طرف السلطة العمومية لإصلاح المهنة المحاسبية 147
الشكل رقم (4–25): يوضح تفسيرات المستجوبين حول الجهود المبذولة لإصلاح المهنة المحاسبية 147
الشكل رقم (4–26): يوضح مدى مساهمة اصلاح المهنة المحاسبية في التجسيد الفعال لـ SCF 148
الشكل رقم (4–27): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة اصلاح المهنة في تجسيد SCF ... 148
الشكل رقم (4–28): يوضح مدى كفاية التأهيل والتكوين في الخبرة المحاسبية 148
الشكل رقم (4–29): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار 155

قائمة الرموز والمختصرات	
AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institut of Cerfified Public Accountants
APB	Accounting Principles board
ASCA	The Arab Society of Certified Accountants
CAC	Conseil Africaine de la Comptabilité
CNC	Conseil National de la Comptabilité
COSOB	Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse
CSC	Conseille supérieure de comptabilité
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First In First Out
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
IASC-F	International Accounting Standards Committee Foundation
ICAEW	Institute of chartered accountants in England and Wales
IFAC	International Federation of Accountants
IFAD	International forum for accountancy development
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISAR	International Standards of Accounting and Reporting
LIFO	Last In First Out
OCAM	Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OICV	Organisation International des Commission de Valeurs
PCG	Plan Comptable Général
SAC	Standards Advisory Council
SCF	Système comptable financier
SEC	Securities Exchange Commission
SGBV	Société de Gestion de la Bourse des Valeurs Mobilières
SYSCOSA	Système Comptable Africain
UEMOA	Union économique et monétaire des états de l'Afrique de l'ouest
US-GAAP	United State Generally Accepted Accounting Principals

المقدمة

المقدمة:

تجاوباً مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لإرساء أسس دولية لمهنة المحاسبة أدت تدريجياً إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية، والتي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات.

ولقد اهتمت الكثير من الدول والمنظمات الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بموضوع التوحيد المحاسبي الدولي، حيث قامت بالعديد من الجهود بغية تفعيل الممارسات المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسات المحاسبية للدول والحث على استخدام المعايير الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية والسعي نحو القضاء على الفروق والاختلافات في الانظمة المحاسبية بين الدول. وقد نتج عن ذلك العديد من المحاولات الرائدة التي سعت إلى تعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، وهذا من خلال عمليات الإصلاح التي باشرتها الكثير من الدول والتي تراوحت بين التبني الكلي والتكييف الجزئي.

والجزائر كغيرها من الدول التي سلكت هذا المسار وذلك بانتهاجها سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي، إذ جاءت هذه الإصلاحات بفعل الانخراط الفاعل في الفضاءات الدولية والانفتاح على العولمة، حيث شهدت الجزائر في هذا السياق تغيرات اقتصادية كبيرة على المستوى الداخلي من حيث شكل وحجم المؤسسات ونشاطاتها الاقتصادية، أما على المستوى الخارجي فدخولها في اتفاقية الشراكة الأورومتوسطية، وكذا انضمامها المرتقب لمنظمة التجارة العالمية، بالإضافة إلى تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق، كل هذه المتغيرات الجديدة فرضت على الجزائر إعادة النظر وإصلاح نظامها المحاسبي، وذلك بتخليها عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN) واعتماد النظام المحاسبي المالي.

فالنظام المحاسبي المالي يقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وذلك بغية الحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة وتعبر تعبيراً صادقاً وحقيقياً عن الواقع الفعلي للمؤسسة. وبالتالي كان من المتوقع أن يحدث هذا الاصلاح آثار عميقة في الممارسات المحاسبية.

كما أن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخراً، لم تقتصر فقط على تبني النظام المحاسبي المالي والذي شرع العمل به في بداية عام 2010، وإنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، والتي قررت الحكومة بموجبها تنظيم المهنة المحاسبية وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة. و بالتالي كان من المتوقع أن تساهم هذه الجهود كذلك في ضمان ممارسة مهنية جيدة والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي.

من جانب آخر عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية بدورها عدة إصلاحات تماشياً مع هذا الوضع الجديد، وذلك من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي الجزائري بغية تكييف قواعده مع الواقع المحاسبي الجديد، وكذا محاولة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي وذلك بهدف الارتقاء وتحسين واقع الممارسة المحاسبية. كما

عرف قطاع البنوك بدوره بعض الجهود الرامية الى تحسين واقع النظام المصرفي الجزائري وذلك من خلال إحداث بعض التغييرات في آلية عمل المنظومة البنكية.

من خلال ما سبق يمكننا وضع الإشكالية الأساسية لهذا البحث على النحو التالي:

ما مدى فاعلية الاصلاح المحاسبي في الجزائر، وما مدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية؟

يقودنا هذا السؤال الجوهري إلى إدراج الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى تأثير الإصلاح المحاسبي على عملية القياس؟
2. إلى أي مدى يمكن أن يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي؟
3. ما مدى تأثير الإصلاح المحاسبي على الثقافة المحاسبية السائدة لدى المحاسبين؟
4. ما مدى استجابة البيئة المحاسبية الجزائرية للإصلاح المحاسبي، وما هى الجهود المبذولة في هذا الإطار؟
5. إلى أي مدى يمكن أن تساهم مهنة المحاسبة في ترقية الممارسة المحاسبية؟

فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية هذا البحث نحاول اختبار صحة الفرضيات التالية:

1. هناك انسجام بين الادوات المستخدمة في القياس المحاسبي حسب SCF، مع ما آل اليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة.
2. يساهم النظام المحاسبي المالي بشكل فعال في تحسين جودة الافصاح المحاسبي.
3. عدم تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة، وبالتالي استمرار النظرة الضيقة للمحاسبة والقائمة على الخلفية الجبائية.
4. البيئة المحاسبية الجزائرية تستجيب بشكلٍ غير كافٍ للإصلاح المحاسبي.
5. يمكن للمهنة المحاسبية في الجزائر أن تساهم في ترقية الممارسة المحاسبية والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تزامنها مع التغير الحاصل على النظام المحاسبي في الجزائر وهذا بتبني فكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي جاء ليطور نظام المحاسبة في الجزائر وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية. هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الاساس المعتمد في اصلاح النظام المحاسبي في الجزائر كان يقوم على ان المخطط المحاسبي الوطني (PCN) موجه أساساً لخدمة النظام الضريبي لا لخدمة متطلبات الأسواق المالية من حيث الافصاح والاتصال، مما دعا إلى التفكير في تبني نظاماً محاسبياً أكثر ملائمة لهذا الواقع.

وبهذا كان من الضروري تشخيص واقع الاصلاح المحاسبي في الجزائر بعد سنتين من التطبيق، وذلك من منظور مدى فاعليته ومدى تأثيره ومساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية.

أهداف الدراسة:

يمكن إبراز الأهداف المتوخاة من وراء هذا البحث في النقاط التالية:

1- استعراض الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية والتطرق الى مسار التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي؛
2- استعراض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي، مع إبراز أهداف الإصلاح المحاسبي وإسهاماته؛
3- معرفة مدى مساهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر في تفعيل الممارسة المحاسبية؛
4- معرفة مدى استجابة البيئة المحاسبية الجزائرية للإصلاح المحاسبي؛
5- تصور مدى إمكانية أن تساهم مهنة المحاسبة- بعد إعادة تنظيمها- في ترقية الممارسة المحاسبية؟

مبررات اختيار الموضوع:

1- اهتمام الطالب بميدان المحاسبة كونها تدخل ضمن تخصصه.
2- كون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حالياً.
3- نظرا للجهود المبذولة من قبل السلطة الجزائرية والمتمثلة في إصلاح النظام المحاسبي فإنه من الضروري تقييم هذا النظام بعد مرور سنتين من تطبيقه، وذلك من منظور مدى فاعليته ومدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية؛
4- المساهمة ولو بالقليل في سد الثغرات والإجابة عن بعض الاستفهام المتعلقة بواقع الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل الاصلاح المحاسبي.
5- الإسهام في إثراء المكتبة الجامعية.
6- الرغبة في مواصلة البحث في هذا المجال.

حدود الدراسة:

نحاول من خلال هذا البحث دراسة مدى فاعلية الاصلاح المحاسبي في الجزائر، مركزين في ذلك على الممارسة المحاسبية ومدى مساهمة الاصلاح المحاسبي في تفعيلها. و عليه فإن الاهتمام الأساسي في هذا البحث سيكون حول تقييم واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد سنتين تقريباً من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ومن أجل معالجة هذا الموضوع ارتأينا ضرورة التطرق إلى مسار عملية التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي مع التركيز على التجربة الجزائرية في مجال التوحيد، وإجراء دراسة مقارنة بين (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية؛ وكذا محاولة التطرق الى واقع البيئة المحاسبية الجزائرية خاصة في ظل الجهود المبذولة من قبل الدولة بغية تكييفها مع الواقع المحاسبي الجديد؛ بالإضافة الى القيام باستطلاع وتحليل أراء عدد من المهنيين والأكاديميين حول مدى فاعلية

الاصلاح المحاسبي، ومدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية، وقد كان ذلك في الفترة التي تم خلالها توزيع واستلام استمارات الاستبيان وهذا خلال سنة 2012؛ وبغية تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، حاولنا تدعم الدراسة الميدانية السابقة، بإجراء دراسة حالة تطبيقية، حيث وقع اختيارنا على أحد أهم المؤسسات العمومية المتخصصة في قطاع المحروقات في الجزائر، وهي المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP)، والتي حاولنا من خلالها تحليل قوائمها المالية لسنة 2010.

المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة:

تتطلب طبيعة البحث استخدام عدة مناهج لدراسة الموضوع، إذ تم استخدام المنهج **الوصفي** في بعض الأجزاء المرتبطة بالاطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة وكذا عند استعراض أعمال التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي أو عند استعراض أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر، والمنهج **التاريخي** في الاجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمحاسبة. والمنهج **المقارن** في تحديد مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية، ومنهج **دراسة الحالة** في الجانب التطبيقي.

أما عن الادوات المستخدمة في البحث فقد تم استخدام استمارة الاستبيان والتي وجهت لعينة الدراسة، كما تم استخدام برنامج"Excel" وبرنامج "SPSS" الإصدار الخامس عشر، بغية دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، بالإضافة إلى القوائم المالية الخاصة بمؤسسة (ENTP) لسنة 2010.

خطة وهيكل البحث

تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول إضافة إلى المقدمة و الخاتمة.

الفصل الأول: لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية حول المحاسبة

تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين، تناول المبحث الأول التطور التاريخي للمحاسبة وذلك من خلال التطرق الى أهم المحطات التاريخية التي مرت بها المحاسبة من العصور القديمة الى غاية وقتنا الحالي، كما تم التطرق الى ماهية المحاسبة من خلال عرض مفهوم المحاسبة وفروعها وعلاقتها بالعلوم الاخرى، إضافة الى ذلك فقد تم تناول العوامل البيئية والتي من شأنها أن تؤثر في شكل وتطور النظم المحاسبية في أي دولة.

أما المبحث الثاني يتعلق بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة، حيث تم من خلاله استعراض هيكل الإطار النظري المفاهيمي المعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB)، ثم تم التطرق إلى مفاهيم القياس والاعتراف وكذا العرض والافصاح.

الفصل الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كمدخل للإصلاح المحاسبي في الجزائر

وقد تم تقسيم هذا الفصل بدوره الى مبحثين، تناول المبحث الأول الاعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين وذلك من خلال تقديم مدخل للتوحيد والتوافق المحاسبي مركزين في ذلك على المفاهيم والأهداف والمزايا وكذا إسهامات الهيئات الدولية والاقليمية في هذه العملية. بالإضافة إلى التطرق إلى الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية.

أما المبحث الثاني يتعلق بالإصلاح المحاسبي في الجزائر وقد تم من خلاله استعراض أهم المحطات التاريخية في التشريع المحاسبي الجزائري منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، مع التركيز على دوافع الاصلاح المحاسبي في الجزائر ودور المجلس الوطني للمحاسبة في تحديث النظام.

الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي وواقع البيئة المحاسبية في الجزائر

تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين، تناول المبحث الأول عرض الاطار العام للنظام المحاسبي المالي من خلال التطرق الى إطاره التصوري وكذا تنظيم المحاسبة وقواعد التقييم، ثم عرض وتقديم القوائم المالية ومدونة الحسابات، بالإضافة الى عرض نظام المحاسبة المالية المبسط. كما تم من خلال هذا المبحث التطرق إلى مستجدات النظام المحاسبي المالي مع إجراء عملية مقارنة نهدف من خلالها إلى معرفة مدى توافق (SCF) مع معايير المحاسبة الدولية.

أما المبحث الثاني فقد حاولنا من خلاله تشخيص واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل الاصلاحات، مركزين في ذلك على المحيط الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسات باعتبارها المعني بتطبيقات المحاسبة، بالإضافة الى نظام التعليم والتكوين المحاسبي، وكذا على واقع المهنة المحاسبية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

حاولنا تقسيم هذا الفصل الى مبحثين، تضمن المبحث الأول القيام بدراسة إحصائية، تم من خلالها توزيع استمارة استقصاء على عينة من الأكاديميين والمهنيين لمعرفة مدى فاعلية الاصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية. وقد حاولنا من خلال هذا المبحث تناول أهم الظروف التي ميزت مراحل تحضير وإعداد استمارة الاستبيان وتوزيعها، ثم عرض وتحليل نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها.

وبغية تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، فقد حاولنا من خلال المبحث الثاني تدعيم الدراسة الميدانية السابقة وذلك بإجراء دراسة حالة على أحد أهم المؤسسات العمومية المتخصصة في قطاع المحروقات في الجزائر، وهي المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP)، حيث تم من خلال هذه الدراسة تقديم لمحة عن المؤسسة من حيث نشأتها ونشاطاتها وهيكلها التنظيمي، ثم حاولنا بعد ذلك عرض وتحليل القوائم المالية لمؤسسة (ENTP) واستخلاص النتائج.

الخاتمة:

في نهاية هذا العمل، تضمن البحث خاتمة حاولنا من خلالها اختبار صحة الفرضيات المتبناة، ثم تقديم النتائج وكذا توصيات البحث، متبوعة بتقديم آفاق البحث في هذا المجال.

الدراسات السابقة:

في حدود اطلاعنا على البحوث التي أجريت سواءً رسائل الماجستير أو أطروحات الدكتوراه والمتعلقة بالإصلاح المحاسبي في الجزائر فإن هذا الموضوع تم تناوله في الدراسات التالية:

1. دراسة: **مداني بن بلغيث** " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر– " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر 2004.

تعتبر هذه الدراسة من بين أهم الدراسات الرائدة، والتي حاول من خلالها صاحب البحث التطرق لمدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مركزاً في ذلك على دراسة أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، ثم دراسة واقع التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي، وقد خلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر بات أمراً ضرورياً لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

2. دراسة: **شعيب شنوف**، "الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2008.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول مدى تلبية المحاسبة الكلاسيكية لحاجات الشركات متعددة الجنسيات، ومدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين. حاول الباحث من خلال هذه الدراسة التطرق الى الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات، وقد تم التوصل إلى أن الممارسة المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أصبحت لا تتماشى مع الظروف والتحولات الحالية للاقتصاد الجزائري، بحيث أصبح كل ما هو محلي يخضع لواقع عالمي صارم تسيطر عليه الشركات متعددة الجنسيات.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه أصبح من الضروري ضبط الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات، وذلك بوضع معايير دولية موحدة لضمان تجانس التقارير المالية والقوائم المالية.

3. دراسة: **بودبة خالد**، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير؛ المدرسة العليا للتجارة 2007/2006.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية. وقد حاول الباحث من خلال دراسته إظهار الاسباب التي تقف وراء الاختلافات الموجودة بين الممارسات والتطبيقات المحاسبية بين الدول، ومحاولة معرفة الآثار الناجمة عن أعمال التوافق المحاسبي

الدولي، وانعكاساتها على مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر، كما قام الباحث بعرض الاصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر وحاول توضيح آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

وقد خلصت الدراسة في الأخير إلى أن هناك العديد من التغيرات والآثار التي ستطرأ على القوائم المالية نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية.

4. دراسة: **مقدم خالد**، "تبني معايير المحاسبة الدولية – حالة الجزائر "، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2009.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول كيفية تبني معايير المحاسبة الدولية كنظام محاسبي في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية، وقد جاءت هذه الدراسة في ثلاث فصول تطرق فيها صاحبها لمدى أهمية التنظيم المحاسبي الدولي والعوامل المؤثرة فيه، ثم عرض لتطور المحاسبة الدولية مركزاً في ذلك على دور المنظمات الدولية، أما الفصل الثالث فقد عالج التنظيم المحاسبي في الجزائر من حيث الممارسات المحاسبية والعوامل المؤثرة في تطورها.

في الأخير خلص الباحث الى أن تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر أصبح كأحد الخيارات المطروحة من أجل إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، إلا أن الاختلافات الموجودة بين البيئة الاقتصادية الجزائرية والبيئة الاقتصادية التي أنجزت من أجلها هذه المعايير قد تخلق بعض المشاكل والتي من الممكن أن تجعل من هذه الاصلاحات لا تحقق الغاية المرجوة منها.

5. دراسة: **دشاش أم الخير**، "متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية" رسالة ماجستير، جامعة ورقلة 2010/2009.

يهدف هذا البحث الى معرفة ما إذا كانت البيئة الجزائرية تتوفر على مقومات تساعد في إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF). وقد جاءت هذه الدراسة في ثلاث فصول تم من خلالها التطرق الى أعمال التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي، ثم تجربة التوحيد المحاسبي في الجزائر، وفي الأخير أجرت الباحثة دراسة ميدانية حاولت فيها تحليل واقع البيئة المحاسبية الجزائرية.

توصلت الباحثة من خلال دراستها إلى أن البيئة الجزائرية لازالت غير مهيأة لاستيعاب النظام المحاسبي المالي، لأن المشكل لا يكمن في تبني هذا النظام في حد ذاته، وإنما في مدى صلاحية البيئة المحاسبية الجزائرية والتي لا تتوفر حالياً وبالشكل الكافي على بعض المتطلبات الضرورية لنجاح وتطبيق (SCF).

6. دراسة: **عوينات فريد**، " دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية" رسالة ماجستير، المركز الجامعي الوادي 2011/2010،

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول مدى ملاءمة وجاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لضمان نجاح عملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي، تمت هذه الدراسة في أربعة فصول تناول الفصل الأول منها لمحة تاريخية عن المحاسبة وتطوراتها، وفي الفصل الثاني نظرة عامة عن البيئة المحاسبية ثم التطرق الى واقع البيئة المحاسبية في الجزائر، أما الفصل الثالث فقد تناول آليات الانتقال من (PCN) الى (SCF) مع الإشارة الى بعض التجارب الدولية في هذا المجال، وفي الفصل الأخير قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية حاول من خلالها استقصاء آراء عينة من المستجوبين بغية الإجابة عن إشكالية البحث.

خلص الباحث في الأخير إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا زالت غير مستعدة للتطبيق الناجح للمعطيات الجديدة رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة.

7. دراسة: **حمزة شعيب**، "تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي"، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010/2009.

يهدف هذا البحث الى معرفة واقع المحاسبة المالية في الجزائر على ضوء التطورات والمتغيرات الدولية الحديثة، وكذا معرفة متطلبات وآثار تبني المرجع المحاسبي الدولي.

جاءت هذه الدراسة في أربعة فصول تم من خلالها التطرق إلى التنظير المحاسبي، ثم التنظيم المحاسبي، ثم التوافق المحاسبي الدولي، وفي الفصل الأخير حاول الباحث عرض التجربة الجزائرية في ميدان التنظيم المحاسبي.

وقد خلصت الدراسة الى أن الجزائر لا تملك المؤهلات المادية والبشرية الضرورية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية صممت استجابة لحاجيات الأسواق المالية، وهذا ما لا يتوافق مع البيئة الوطنية، ومن جانب آخر فإنه لم يتم تخصيص الوقت الكافي لرصد الاحتياجات البشرية والمادية لإنجاح عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، لذا من الصعب تطبيق مفاهيم القيمة العادلة التي قد تؤثر سلباً على القوائم المالية للمؤسسات في ظل غياب عنصر الموثوقية.

8. دراسة: **صديقي فؤاد**، " فعالية الاتصال المالي في النظام المحاسبي المالي في الجزائر" رسالة ماجستير، جامعة ورقلة 2010/2009.

جاءت إشكالية هذه الدراسة كالتالي: ما مدى فعالية الاتصال المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية؟. حاول صاحب البحث تقسيم دراسته الى ثلاث فصول، تناول الفصل الأول منها مفاهيم عامة حول الاتصال المالي، وبعدها جاء الفصل الثاني ليتم فيه عرض مفاهيم محاسبية ومالية متعلقة

بالاتصال المالي، أما الفصل الأخير فقد تم من خلاله التطرق الى علاقة الاتصال المالي بالنظام المحاسبي المالي وقد تم في هذا الفصل عرض النظام المحاسبي المالي، وبعدها القيام بدراسة ميدانية تم من خلالها الاجابة عن بعض التساؤلات التي تخدم إشكالية البحث.

توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يزيد من فعالية الاتصال المالي في المؤسسات الجزائرية، لأن قواعد وممارسات (SCF) تساعد على إنتاج معلومات مالية تمتاز بالجودة ومستوى عالٍ من الشفافية، وتساهم في تفعيل سياسات الإفصاح المحاسبي من أجل ضمان الإنصاف في تقديم المعلومات بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة.

صعوبات البحث:

تتمثل أهم الصعوبات التي واجهها الطالب أثناء دراسته، في صعوبة الحصول على القوائم المالية لسنة 2011 بغية دراستها وتحليلها، حيث تعذر علينا ذلك، بل استحال علينا الحصول على هذه القوائم من قبل جميع المؤسسات التي توجهنا إليها وذلك راجع للسرية والتحفظ والحساسية في نشر المعلومات التي لا زالت تميز مؤسساتنا، مما دفعنا الى دراسة القوائم المالية لمؤسسة (ENTP) لسنة 2010 (أي لدورة سابقة).

الفصل التمهيدي:

لمحة تاريخية ومفاهيم

أساسية حول المحاسبة

تمهيد

إن استيعاب أي قضية أو أي ظاهرة من الظواهر ضمن أي فرع من فروع العلم والمعرفة يتطلب الاهتمام بدراسة الماضي وكشف الأسس والقواعد التي بني عليها والمصادر التي استرشد بها للوصول إلى ما هو علية الآن، لكي يتم استيعاب وتحليل الحاضر والتنبؤ بالمستقبل ورسم السياسات العامة وتحديد الأهداف. [1]

لذا، فإن دراسة علم المحاسبة يتطلب ضرورة التعرف على الخلفية التاريخية لنشوء المحاسبة بمفهومها البسيط في بداية الأمر، ومراحل تطورها لغاية ما وصلت إلى ما هي عليه الآن بكونها أحد الفروع المهمة للمعرفة الإنسانية.

وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة وتطورها التاريخي؛
- المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة.

[1] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2004، ص 23.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة وتطورها التاريخي

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة

لقد رافقت المحاسبة المسيرة الإنسانية في تطورها، وكانت تستجيب دائماً للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتتأثر بها وتؤثر فيها، وكانت تنتقل بين فترة وأخرى من بيئة أو حضارة إلى بيئة أو حضارة أخرى بواسطة العديد من العوامل والوسائل والأهداف، الى أن وصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية. وخلال هذه المسيرة الطويلة يتضح تماماً بأن المحاسبة هي نتاج دولي مشترك، أي أن كل حضارة أو دولة ساهمت بجزء ما بشكلٍ أو بآخر في تشكيل المحاسبة. ويمكن تسجيل الفترات الآتية للتاريخ المحاسبي:

1- المرحلة الأولى – المحاسبة في العصور القديمة والوسطى (مرحلة مسك الدفاتر)

أ- المحاسبة في العصور القديمة

يُرجِع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين الذين عاشوا في بلاد ما بين النهرين (بلاد الرافدين) منذ حوالي 3500 عام قبل الميلاد، من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة[1]. ولقد طور علم الحساب أثناء هذه الحضارة مما سهل عملية القياس والاثبات المحاسبي، فكانت البيانات تثبت على ألواحٍ من الفخار وتحفظ بشكل مرتب.[2]

كما أرجع البعض تاريخ المحاسبة إلى البابليون، حيث نشأت في بابل أول مدين منظمة في العالم وأرسيت تلك المدينة من خلال قوانين حمورابي* (228 مادة قانونية كانت 80% منها لمعالجة القضايا التجارية) وأسهمت في ذلك اللغة والكتابة واستخدام الأرقام والتوثيق على الحجر وألواح الطين المحروق، وكان للمحاسبة الدور الكبير في جمع الضرائب للملك وتثبيت المعاملات التجارية بين الأفراد وحصر إيرادات الإمبراطورية ومصروفاتها يتطلب نظام محاسبي يتناسب وتلك المرحلة في التطور.[3]

ثم جاءت بعد ذلك حضارة وادي النيل (الفرعونية) من 3000- 1000 سنة ق.م، فكانت أكثر تطوراً، والنظام الاقتصادي أكثر مركزية. فقد طورت إدارة صوامع الغلال المنتشرة في ذلك النظام وإدارة خزائن الفراعنة نظاماً تفصيلياً لمحاسبة المخازن (المستودعات)، كما سمح أيضاً بقبول ودائع الغلال من القطاع الخاص بموجب وثائق قابلة للتداول. كما ساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردي على الإثبات المحاسبي، ومع ذلك بقيت المحاسبة مقتصرة على نظام متطور للمخازن وتبادل وثائقها. ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم، فقد احتفظ بالغلال مدة سبع سنين متتالية.[4]

وللتأكيد على اهتمام الفراعنة بالمحاسبة عموما وبعملية المراجعة والرقابة خصوصاً فقد كان يطلب من الكاتب أن يهتم بتسجيل جميع المعاملات والأحداث، وفي نهاية كل موسم من الحصاد يتطلب تقديم تقرير على أن يقرأ

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، ط 1، دار الثقافة للنشر التوزيع، عمان 2007، ص 11.
[2] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة و انعكاساتها على الدول العربية**، ط1، إيتراك للطباعة و النشر والتوزيع، القاهرة 2005 ، ،ص 40.
* حمورابي: مؤسس المملكة الأولى لبابل في القرن الثامن عشر قبل الميلاد (1750 ق.م).
[3] طلال محمد الججاوي وآخرون، **اساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 46.
[4] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر – من المبادئ الى المعايير**، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص 20.

بصوت مرتفع في اجتماع عام على عموم الناس وبحضور الحاكم ومستشاريه للوقوف على صحة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر والسجلات. وهذه تمثل البداية الحقيقية لعملية المراجعة والتي تعني Audine من أصل الكلمة اللاتينية والتي تعني (يستمع).[1]

ثم انتقل الأمر إلى عصر الإغريق (اليونان) والرومان* الذي تميز بالفلسفة والثقافة والعمران، فازدهار الحياة الاقتصادية في أثينا تطلب نظام محاسبي يعكس جوانب تلك الحياة[2]. ففي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية التي سادت منذ 1000 عام ق.م تطورت المحاسبة تطورا كبيرا، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلا من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة، وتوسع في استخدام النقود. كل ذلك ترافق مع تطور في أنواع وإعداد المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية.[3]

كما شهد عصر الإمبراطورية الرومانية بدايات للإفصاح، حيث أعلن أحد معامل التخمير عن كمية الإنتاج المحققة خلال فترة معينة، بالإضافة إلى مختلف عناصر التكاليف، وقد أعلن ذلك على بوابة المصنع.[4]

ب – المحاسبة في العهد الإسلامي

تميزت الفترة من 600 بعد الميلاد بظهور الحضارة الإسلامية وإمبراطوريتها الواسعة المترامية الأطراف واكتشاف الأرقام العربية (0،1،2،...9)، والإيرادات الهائلة للدولة الإسلامية ومصروفاتها ووجوب تسجيلها وصرفها بموجب الشريعة الإسلامية، فظهرت الحاجة إلى الدواوين (ديوان بيت المال وغيره)[5]، حيث اعتبر هذا الأخير ركنا أساسيا في الدولة الإسلامية للحفاظ على أموال المسلمين، وبالتالي أهمية تنظيم الدفاتر وتسجيل وقيد الأحداث المالية، بهدف التقرير عن أموال الدول وضمان الرقابة الفعالة عليها، وتجنب سوء التصرف بالأموال، إضافة إلى أهمية تقديم المعلومات المالية الدقيقة والملخصة عن نشاطات الدولة وما يترتب عنها من حقوق والتزامات مالية.[6]

كما أدى استخدام النظام العشري من قبل الهنود والعرب إلى قفزة نوعية كبيرة بفضل ما قدمه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة، وفي عام 1100م عرض العلامة المسلم أحمد بن محمد المازندراني دفتراً استخدمه العرب المسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر و الإيرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج.[7]

ولقد عاشت البلدان العربية والإسلامية في تلك الفترة ازدهاراً اقتصاديا واجتماعيا، وبناء حضارة امتدت من أقصى الشرق إلى أقصى الغرب، واحتوت هذه الحضارة على شعوب وجنسيات مختلفة ساهمت جميعا في اكتشاف

[1] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004، ص 34.
* امتدت الحضارة اليونانية من 1000- 200 سنة ق.م، أما الحضارة الرومانية من 200 سنة ق.م الى 500 سنة بعد الميلاد.
[2] طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 47.
[3] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان 2008، ص24.
[4] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص 12.
[5] طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 47.
[6] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية – الاسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، ج 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2006، ص 23.
[7] حسين القاضي، مأمون حمدان ، مرجع سابق، ص 12.

العديد من العلوم وتطويرها، ومن ذلك علوم الفلك والطب والجبر والحساب. كما قدمت الحضارة الإسلامية نموذجا يحتذى به في العديد من المجالات منها الإدارة والاقتصاد.[1]

ج – المحاسبة في العصور الوسطى

شهدت العصور الوسطى فترة ركود بالنسبة لتطور المحاسبة نتيجة لتفشي الجهل في أوربا، حيث اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات، التي كانت تمسك من قبل كبار ملاك الأراضي والإقطاعيين وذلك لغرض إثبات كميات المحاصيل المستلمة من الفلاحين ومراقبتها. وفي كل هذه المرحلة كانت المحاسبة بسيطة ولكنها تفي بالغرض.[2]

ولقد أسهمت الحروب الصليبية (1096-1291) في نقل حضارة الشرق العربي الإسلامي إلى الغرب في جانبها المادي وغير المادي، كما أسهمت التجارة البحرية مع الشرق في ذلك، واستخدم الغرب الأرقام العربية لأول مرة في إيطاليا في عام 1143، ثم انتشر استعمالها في أوربا.[3]

وقرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل.[4]

2– المرحلة الثانية – المحاسبة في عصر النهضة (اختراع القيد المزدوج)

أفرزت الحروب الصليبية قنوات اتصال ثقافي وحضاري مع بلدان المشرق العربي، حيث قدم الفكر العربي في القرنين الثاني عشر والثالث عشر أسساً جوهرية لتطور العلم والمعرفة في إيطاليا خصوصاً، فمهَّد بذلك لنشوء عصر النهضة الحديث في التاريخ الأوربي. وهكذا بدأت إيطاليا تحتل مكان الصدارة في عصر التنوير والنهضة.[5]

ولقد طور التجار الايطاليون أنشطة صناعية ضخمة مع فروع تجارية في مناطق مختلفة من العالم، مما جعل عمليات مسك الحسابات التقليدية غير كافية لإثبات العمليات والأنشطة المعقدة الجديدة. وبالتالي كانت هناك حاجة ضرورية لتطوير الطرق والممارسات المحاسبية من أجل تلبية احتياجات البيئة الجديدة،[6] وهو ما دفع بعالم الرياضيات الايطالي (Louca Pacioli) في القرن الخامس عشر إلى اكتشاف نظرية القيد المزدوج عام 1494م، والتي اعتبرت علامة بارزة في تطور الفكر المحاسبي باعتبارها وضعت قاعدة علمية راسخة لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية، وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة.[7]

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 42.
[2] نفس المرجع السابق، ص 41.
[3] طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 47.
[4] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 21.
[5] نفس المرجع السابق، ص 21.
[6] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 44.
[7] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، ج 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2010، ص 10.

اعتبرت محاولة "Pacioli" بمثابة شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، وبالرغم من التطور الكبير الذي أحدثته القواعد الجديدة للتسجيل المحاسبي بالقيد المزدوج، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية أي تحديد مفهوم بداية السنة ونهاية السنة محاسبيا. وقد استحدث ولأول مرة ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي:[1]

- المذكرة (Mémorial): تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر، دون تحليل لطبيعة هذه العمليات؛
- اليومية (Journal): تسجل فيه العمليات حسب طبيعتها مدينة أو دائنة حسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات، وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها؛
- دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصيدها بطرح الطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لأجل استخراج الرصيد.

3- المرحلة الثالثة – المحاسبة في عصر الرأسمالية التجارية (المركانتيلية)

خلال القرن السادس عشر بدأ ينتشر استخدام النقود كمقياس عام للقيمة وبدأت تظهر وتنتشر سريعاً الرأسمالية التجارية. ولقد ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية وذلك بتقديمها أداة عقلانية تقوم على تكميم الغاية(الربح) والوسائل (المشتريات والمبيعات والمصروفات والإيرادات) وبدأت تظهر بوضوح المطالبة بإعداد الميزانية العامة للمؤسسة سنوياً، أي بدأ يتكون فرض الدورية.

وفي عام 1673 فرض قانون التجارة الفرنسي على كل تاجر مسك سجلات محاسبية نظامية وتطبيق أسلوب الجرد الفعلي وإعداد ميزانية عامة تحدد بوضوح ثروة صاحب المشروع بصورة دورية. وتبعت هذا التوجه باقي الدول الأوربية.[2]

وفي نهاية القرن الثامن عشر تطورت الحياة الاقتصادية ونمت المشروعات الفردية، وظهرت شركات الأشخاص، التجارية والصناعية، وكان هذا الاتجاه الجديد عاملاً أساسيا في تطور علم المحاسبة للأسباب التالية:[3]

- قياس نتائج أعمال هذه المؤسسات بدقة ووضوح؛
- بيان حقوق الشركاء ونصيب كل منهم في ربح الشركة وخسارتها.

4- المرحلة الرابعة – المحاسبة عقب الثورة الصناعية

تعتبر نهاية القرن الثامن عشر وبالذات في عام 1780 م بداية تحول نوعي هام في تاريخ تطور المجتمع البشري على اثر قيام أكبر الثورات الاقتصادية والعلمية على المستوى العالمي ألا وهي الثورة الصناعية التي حدثت في بريطانيا على إثر اختراع الآلة البخارية[4]. ولقد أحدثت الثورة الصناعية تطوراً كبيراً في الفكر الاقتصادي بشكل

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، الجزائر 2004، ص18.
[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 26-27.
[3] أحمد مخادمه ، مجدي زريقات، **أصول المحاسبة المالية**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان 2002، ص 16
[4] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004، ص 98.

عام بسبب تطور حجم الوحدات الإنتاجية وتعقد العمليات التكنولوجية، وتقسيم العمل، وتطور الأشكال القانونية للملكية، من مؤسسة فردية إلى شركة تضامن ومن ثم ظهور شركات المساهمة والتي تلجأ إلى الحصول على رؤوس أموال ضخمة عن طريق طرح أسهمها للاكتتاب العام، والتي نجم عنها انفصال الملكية عن الإدارة وظهور طبقة المديرين المتخصصة. وقد ساير كل ذلك تطور المحاسبة لكي تلبي الاحتياجات المتزايدة، وتطورت فروعها وطرقها وأساليبها، واغتنت نظريتها بفروض ومبادئ جديدة.[1]

كما شهدت هذه المرحلة بروز دور مراجعي الحسابات في التحقق من صحة القوائم المالية المنشورة، وقد كانت انجلترا من أوائل الدول التي نظمت مهنة المراجعة، ويعود هذا السبق إلى أن انجلترا كانت من أوائل الدول التي تأثرت بالثورة الصناعية وأصبح اللجوء إلى الشركات المساهمة هو الحل الأمثل للنهوض بعملية النمو الصناعي، وبذلك نص قانون الشركات الانجليزي على ضرورة المحافظة على مصلحة المجتمع المالي وبالأخص المساهمين والدائنين.[2]

وأمام تزايد صعوبة مسؤولية المحاسب تجاه بعض مظاهر الغش والتلاعب التي سادت الممارسة المحاسبية، شكل المحاسبون منظمات مهنية للدفاع عن مصالحهم، خاصة بعد الانتقادات الكبيرة التي تلقتها هذه المهنة حيال تقاعسها عن المساهمة في إرساء إطار لإعداد القوائم المالية ونشر المعلومات المحاسبية؛ وتوانيها في التصدي لموجة نشر البيانات والمعلومات المالية المضللة، لذلك ارتفعت أصوات عديدة بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 مبدية استيائها من الممارسات المحاسبية السائدة والمعلومات غير الصحيحة[3]، ومنادية في ذات الوقت بتدخل الدولة لتنظيم المبادئ المحاسبية، ونتيجة للظروف السابقة شرع في أمريكا في إرساء مسار منتظم للتوحيد المحاسبي، إذ صدر عام 1933 قانون لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC)، وقد أعلنت هذه اللجنة في عام 1938 بأنها ستتولى مباشرة إصدار معايير المحاسبة في حال عجز المهنة.[4]

ثم تعاظم بعد ذلك دور المنظمات المهنية بعد تشكيل عدة هيئات محاسبية في الدول المتقدمة كالجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا وكندا واستراليا، والتي تعمل جميعاً على تطوير علم المحاسبة من خلال القيام بالبحوث والدراسات وتقديم التوصيات ووضع الفروض والمبادئ المحاسبية التي مكنت هذا العلم من مسايرة التطور الاقتصادي.[5]

كما أن العولمة وما رافقها من تطور في الظروف الاقتصادية والتكنولوجية والبيئية...، وما نتج عنها من تحرير للتجارة العالمية وانتقال رؤوس الأموال المستثمرة وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى، وانفتاح الدول للاستثمار الدولي وغير ذلك أدت إلى صدور المعايير المحاسبية الدولية والعمل على تطويرها وتعديلها كلما اقتضت الظروف

[1] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 10.
[2] حسين القاضي، مرجع سابق، ص 24.
[3] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 20.
[4] حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 26.
[5] أحمد مخادمه، مجدي زريقات، مرجع سابق، ص 16

ذلك، مما ساهم في تطوير الأسس النظرية والتطبيقية للمحاسبة ويعمق مستوى الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية ويزيد منفعتها في اتخاذ القرارات المختلفة وخاصة في مجال الاستثمار.[1]

وهكذا يمكن القول بأن المحاسبة بدأت منذ القرون الأولى كفن يتطلب إتقانه ممارسةً وتدريباً مستمراً لمن يرغب احترافه، ثم تطورت إلى علم له مفاهيمه وقواعده ومبادئه.[2]

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى

1- مفهوم المحاسبة

لقد تطورت مفاهيم المحاسبة عبر الزمن بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية، وتطور وظائفها وأهدافها، وتعدد واتساع الفئات المستفيدة منها، فبعد أن كان ينظر لها كفن تطبيقي لا مجال فيه للبحث النظري، أو طريقة فنية لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي، فإنها أصبحت تعتبر علماً له فروض ومبادئ .

يطلق معظم الباحثين على المحاسبة مصطلح لغة الأعمال، لأنها تختص بتجميع البيانات الاقتصادية عن المؤسسة بقصد توفير قوائم مالية تقدم المعلومات اللازمة للمستفيدين لاتخاذ القرارات المالية في المجالات المختلفة.[3]

وفي ما يلي نورد أهم التعاريف التي قدمت للمحاسبة:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المحاسبة في عام 1941 بأنها: " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسر النتائج الناجمة عن العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة".[4] ويشير هذا التعريف إلى أن المحاسبة فنا وليس حقلا من حقول العلم والمعرفة، حيث يعتبر المحاسبة أسلوب بيان ما يقوم به المحاسب من وظائف.

وفي سنة 1966 تم النظر إلى المحاسبة من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) على أنها: " عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الأحكام واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات".[5] وقد حوَّل هذا التعريف المحاسبة من مجرد فن التسجيل والتركيز على الإجراءات المحاسبية إلى أداة للمعلومات وأداة للاتصال بين مختلف الأطراف.

كما عرفها مجلس مبادئ المحاسبة (APB) المنبثق عن (AICPA) في النشرة الصادرة برقم 4 لعام 1970 على أنها:" نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية ذات طبيعة مالية لتكون مفيدة (نافعة) في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وفي القيام بالاختيارات المنطقية من بين مسارات العمل البديلة"[6]

---

[1] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 11.
[2] أحمد مخادمه ، مجدي زريقات، مرجع سابق، ص 16
[3] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية**، ط 5، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2010، ص 25.
[4] حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2007، ط 1، ص 20.
[5] طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 31.
[6] عبد الناصر محمد سيد درويش، **مبادئ المحاسبة المالية - الأصول العلمية والعملية**، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2010، ص 20.

ولقد أيدت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) هذا الاتجاه النفعي، أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات وذلك في بيانها رقم (1) سنة 1978 حول أهداف التقارير المالية في المؤسسات الصناعية والتجارية، وكذلك في بيانها رقم (4) لعام 1980 حول أهداف التقارير المالية في المؤسسات التي لا تسعى إلى تحقيق الربح، حيث اعتبرت (FASB) المحاسبة كنظام معلومات يجمع معلومات اقتصادية عن المؤسسة، ويوصلها إلى الفئات المهتمة بتلك المؤسسة لمساعدتها في اتخاذ القرارات.[1]

من الملاحظ أن التعاريف المحاسبية أصبحت تتناسب مع تطور الدور الوظيفي لها كنظام للمعلومات، وما يؤكد هذا الاتجاه في تعريف المحاسبة هو ما قدمه (kieso) سنة 2006 عندما عرفها بأنها:" نظام يختص بتحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية"[2]

من خلال ما سبق نلاحظ أنه أصبح ينظر للمحاسبة على أنها تتضمن ثلاثة عناصر أساسية هي:[3]

العنصر الأول– المحاسبة كنشاط خدمي: حيث توفر المحاسبة للأطراف المهتمة معلومات مالية كمية تساعدهم على اتخاذ القرارات الخاصة باستخدام الموارد في المؤسسات الاقتصادية.

العنصر الثاني– المحاسبة كنظام وصفي تحليلي: حيث تحدد المحاسبة مجموعة الإجراءات والمعاملات التي تختص بتسجيل ووصف النشاط الاقتصادي، ومن خلال قياسها وتحليلها وتلخيصها لها فإنها تخفض من تلك البيانات عن طريق تجميعها في مجموعة من البنود الصغيرة والجوهرية وذات العلاقة المتداخلة بينها، وتقوم بإعداد تقرير عنها لوصف المركز المالي ونتائج أعمال النشاط الاقتصادي والتدفقات النقدية للمؤسسة.

العنصر الثالث– المحاسبة كنظام معلومات: حيث تقوم المحاسبة من خلال هذا العنصر بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات وغيرها من الأحداث إلى الأطراف المستفيدة.

وتأسيساً على ذلك توجد ثلاث خصائص أساسية للمحاسبة هي:

- قياس وتوصل المعلومات المالية؛
- ارتباطها بأنشطة اقتصادية خاصة بالمؤسسات؛
- توصيل المعلومات للأطراف المستفيدة.

من خلال ما تقدم يمكن تقديم تعريف شامل للمحاسبة والذي يعرفها على أنها:" علم وفن، فهي علم يشمل الاطار الفكري للمحاسبة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً، وهي كفن تشمل الكيفية التي يتم بها أداء الوظيفة المحاسبية (القياس والتوصيل) من خلال تنفيذ خطوات الدورة المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وإعداد القوائم والتقارير المالية لخدمة الأطراف المستفيدة.

[1] رضوان حلوه حنان، **تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 198.
[2] محمد مطر ، مرجع سابق، ص 26.
[3] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق ص 20-21.

2- فروع المحاسبة

لقد تطورت المبادئ والقواعد المحاسبية وأهدافها ووظائفها لكي تلبي الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية المتزايدة، مما أدى إلى نشوء فروع جديدة متخصصة لها يتناول كل فرع منها موضوعات محددة ويخدم أطراف معينة، وفيما يلي أهم هذه الفروع:

أولاً- المحاسبة المالية:

تعتبر المحاسبة المالية أصل المحاسبة الذي تفرعت عنه الفروع الأخرى، وتهتم المحاسبة المالية بالقياس النقدي لتدفقات الموارد من والى المؤسسة من خلال تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي حدثت خلال فترة مالية بين المؤسسة والغير، بهدف إعداد تقارير مالية خارجية توفر لمستخدميها معلومات تساعدهم على:[1]

- قياس نتيجة نشاط المؤسسة خلال الفترة موضوع القياس؛
- قياس المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية؛
- قياس التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وصافي ما حدث بالنقدية من تغير خلال الفترة المالية.

ثانياً- محاسبة التكاليف:

نشأ هذا الفرع من فروع المحاسبة استجابة لمتطلبات الثورة الصناعية التي عمت أوربا، وذلك لسد قصور نظم المحاسبة المالية عن الوفاء بالاحتياجات المستجدة للمؤسسات الصناعية. وتهتم محاسبة التكاليف بحصر وتحليل وتصنيف عناصر التكلفة التي تحدث في المؤسسة قصد تحقيق الأهداف التالية:[2]

- قياس تكلفة المنتج؛
- الرقابة على عناصر التكلفة بقصد ترشيد الإنفاق؛
- وضع المعايير الملائمة لعناصر التكلفة باعتبارها مقاييس أو مؤشرات تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛
- توفير المعلومات الملائمة للإدارة في مجال اتخاذ القرارات.

ثالثاً- المحاسبة الإدارية:

تهتم المحاسبة الإدارية بتحليل البيانات المحاسبية والبيانات الأخرى ذات العلاقة بنشاطات المؤسسة المختلفة بقصد مساعدة الإدارة على وضع الأهداف وتقييم الأداء واتخاذ القرارات التشغيلية، والاستراتيجية. وهي تركز على نشاط المؤسسة في الماضي وربطه بالمستقبل من أجل إعداد بيانات تخدم اتخاذ القرارات.[3]

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق، ص 23.
[2] محمد مطر، مرجع سابق ، ص 27.
[3] عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص 21.

رابعاً– المحاسبة الحكومية:

يستند هذا الفرع من المحاسبة إلى أسس خاصة تختلف عن محاسبة المؤسسات. حيث يختص في قيد وتهيئة الدفاتر والسجلات المحاسبية للدوائر والهيئات الحكومية الرسمية، والتي في الغالب لا تهدف إلى تحقيق الأرباح، وإنما ترتبط بصلة وثيقة بالنظام والسياسات المالية للدولة، في تحصيل الإيرادات ذات السيادة للدولة، وسبل تخصيصها، وأسس إنفاقها ومتابعتها في الدوائر اللامركزية، كقطاعات الوزارات والمحافظات التي ترتبط بالحكومة اللامركزية.[1]

خامساً– المحاسبة الضريبية:

يهتم هذا الفرع من فروع المحاسبة بتطبيق أحكام القانون الضريبي والقوانين المعدلة له بغية تحديد الربح الضريبي أو الوعاء الخاضع للضريبة، وذلك تمهيداً لحساب قيمة الضريبة المستحقة للخزينة العامة.

إن القانون الضريبي يحدد الأحكام والقواعد التي ينبغي مراعاتها عند قياس الربح الضريبي، وهذه الأحكام والقواعد لا تتفق في بعض الحالات مع قواعد القياس المحاسبي للربح، وبالتالي ينبغي الإلمام بأحكام تحديد الربح الضريبي وتطبيقها وذلك حتى يمكن إعداد الإقرار الضريبي، والمعلومات الضريبية الأخرى التي تلتزم المؤسسة بإعدادها وفقاً لأحكام القانون الضريبي.[2]

سادساً– المحاسبة الاجتماعية:

وتهتم بقياس البعد الاجتماعي للنشاط الاقتصادي، حيث يترتب على النشاط الاقتصادي تكاليف اجتماعية في صورة تلوث الهواء والمياه والبيئة بشكل عام، أو منافع اجتماعية نتيجة تنفيذ البرامج الاجتماعية التي تهدف إلى تحسين البيئة، أو العناية والاهتمام بشرائح واسعة من المجتمع.[3]

سابعاً– المحاسبة القومية:

تهدف المحاسبة القومية إلى توفير المعلومات التي تعكس الأداء الاقتصادي للمجتمع والوحدات التي يتكون منها في صورة تجميعية خلال فترة زمنية معينة، وتقوم المحاسبة القومية على المبادئ والقوانين الاقتصادية التي تحكم تحديد المعلومات التي تقوم بتوفيرها، و تعد معلومات المحاسبة القومية على مستوى الصناعات والقطاعات وعلى مستوى المجتمع ككل، هذا وتساعد المحاسبة القومية على تحليل ودراسة الظواهر الاقتصادية، وبالتالي فهي تمكن من التخطيط الاقتصادي على المستوى القومي.[4]

ثامناً– مراجعة الحسابات:

يهتم هذا الفرع بالتحقق من صحة تسجيل العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة والتي تخص فترة مالية معينة وتتضمن السجلات والدفاتر والقوائم المالية وذلك بغية التأكد من أن القوائم المالية المعدة تعبر بعدالة

[1] هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص 28.
[2] أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية - المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبة - طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008، ص 30.
[3] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 38.
[4] أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 30.

عن الوضع المالي للمؤسسة وأنها تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يصدره المراجع في تقريره النهائي. كما أن المراجعة تساعد الإدارة في مجال الرقابة على عملياتها المالية داخل المؤسسة.[1]

3- علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

ترتبط المحاسبة ارتباطا وثيقاً مع عدد من العلوم الاجتماعية الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة والقانون والإحصاء والتخطيط... وغيرها، فهي تؤثر فيها وتتأثر بها. وفيما يلي يمكن توضيح طبيعة هذه العلاقة:

أولاً- علاقة المحاسبة بعلم إدارة الأعمال:

تربط كلا من المحاسبة وإدارة الأعمال علاقة قوية تحكمها أسس ومداخل وتوجهات متداخلة ومتكاملة، إذ نجد أن المحاسبة والإدارة يكملان بعضهما البعض للقيام بعملية صنع واتخاذ القرار من قبل المسؤول الإداري. ويمكن صياغة هذه العلاقة التكاملية من حيث أن عمل المحاسب كمخرجات متمثلاً في المعلومات المحاسبية المصاغة في التقارير والقوائم المالية والمحاسبية، بحيث تمثل تلك المعلومات المحاسبية مدخلات للإداري للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية وتقويم الأداء من خلال تطبيق وظيفتي التخطيط والرقابة.

كما لابد أن يجتمع كل من المحاسبة والإدارة على هدف واحد مشترك متمثلاً في الاستغلال العقلاني والرشيد للطاقات المتاحة ورفع الكفاءة الإنتاجية وتخفيض التكاليف وزيادة الربحية.[2]

ثانياً- علاقة المحاسبة بالاقتصاد:

يهدف الاقتصاد كعلم إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة والتي تتصف بالندرة، ويحدد أفضل السبل لتحقيق ذلك، سواء في مجال تخصيص الموارد على أوجه الاستخدام أو في مجال الإدارة بعد تخصيصها أو في مجال توزيع الناتج من استغلال هذه الموارد. ويظهر ارتباط المحاسبة بالاقتصاد في ناحيتين، الأولى أن المحاسبة تتبنى كثيراً من المصطلحات والمفاهيم الاقتصادية، وتستخدم العديد من أدوات التحليل الاقتصادي المستمدة من النظريات الاقتصادية. أما الناحية الثانية فتنحصر في قيام المحاسبة بقياس الجهود والطاقات المبذولة والمنافع المتحققة، وتوفير المعلومات التي توضح مدى تحقق المبادئ والقواعد والنظريات الاقتصادية في التطبيق العملي.[3]

ثالثاً- علاقة المحاسبة بالقانون:

تربط المحاسبة بالقانون علاقة وثيقة تظهر في مجالات عديدة ومختلفة. حيث يمكن اعتبار المؤسسة وحدة محاسبية من وجهة نظر المحاسبة، وهي في نفس الوقت وحدة قانونية من وجهة النظر القانونية، كما أن القانون يضع شروطاً محددة تلزم المحاسب بإجراءات معينة عند تصميم النظام المحاسبي وتنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية وطريقة عرض البيانات المحاسبية ونشرها، وكيفية توزيع الأرباح والخسائر، وتشكيل الاحتياطات المختلفة، كما نجد

[1] أحمد مخادمه ، مجدي زريقات، مرجع سابق، ص 24.
[2] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 226.
[3] أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 32.

بأن النصوص القانونية تحدد كيفية إنشاء العقد للمؤسسة وقواعد العمل التجاري، وإجراءات الإفلاس والتصفية والاندماج وإعداد البيانات الضريبية، وتحديد مطرح الضريبية ونسب الضرائب المفروضة على العاملين، ويزداد تأثير التشريعات القانونية على المحاسبة كلما ازداد التدخل الحكومي في الشؤون الاقتصادية.[1]

رابعاً– علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية:

ترتبط المحاسبة ارتباطاً وثيقاً بالعلوم الرياضية والإحصائية نظراً لقيام المحاسبة باستخدام الكثير من أدوات التحليل الرياضي والإحصائي خاصة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف. ولقد أدى تطور المحاسبة الإدارية في مجال المساعدة على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد إلى ضرورة استخدام النماذج الرياضية التي تعتبر أفضل الوسائل لتحقيق هذا الهدف. كما أدى التطور العلمي في كثير من مجالات المحاسبة والمراجعة إلى الاعتماد على الأساليب الإحصائية في التحليل، خاصة في مجال استخدام العينات الإحصائية، وتحليل وتفسير النتائج.[2]

المطلب الثالث: العوامل البيئية وتأثيرها على المحاسبة

من خلال هذا المطلب نحاول أن نتطرق الى العوامل البيئية المتمثلة في النظم الاقتصادية والسياسية والقانونية وكذا المهنة المحاسبية والعوامل الثقافية، والتي تؤثر في شكل وتطور النظم المحاسبية في أي دولة، وذلك من خلال مايلي:

1– العامل الاقتصادي:

يشمل العامل الاقتصادي مجموعة من العوامل الفرعية الاخرى منها:

أولاً– طبيعة ونوع النظام الاقتصادي ودرجة تطوره:

كما هو معروف فإن النظام الاقتصادي عموما له علاقة مباشرة بالنظام المحاسبي، على اعتبار أن المحاسبة ما هي إلا ترجمة للأحداث الاقتصادية، ويختلف الارتباط بين المحاسبة والنظام الاقتصادي، وكذا درجة التأثير حسب التطور الاقتصادي، ومستوى التطور التكنولوجي، بحيث نجد أن النظام المحاسبي في بلد متطورا اقتصاديا، يختلف على النظام المحاسبي في بلد يسير في طريق النمو.[3]

فإذا كانت التنمية الاقتصادية لدولة ما متدنية فإن الأنشطة الاقتصادية والصناعية والتجارية وغيرها غالبا ما تكون محدودة وبسيطة، وبالتالي فإن طبيعة ونوع الأنظمة المحاسبية المستخدمة من المتوقع أن تكون بسيطة وأن يكون الاهتمام بها محدودًا، وكلما زادت درجة النمو الاقتصادي ينعكس ذلك في زيادة حجم وعدد النشاطات والشركات الاقتصادية، وبالتالي فإن المحاسبة يجب أن تتطور لتلبي الاحتياجات الجديدة لمتخذي القرار، وبالتالي

[1] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 40.
[2] أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 34.
[3] شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2006، ص24.

كلما زاد حجم العمليات التجارية وتعقدت العلاقات بين المؤسسات فإنه يصبح من الضروري تطوير أساليب جديدة للمحاسبة.[1]

كذلك فإن طبيعة ونوع النظام الاقتصادي المطبق بدولة ما له علاقة وتأثير على دور وأهداف المحاسبة وبالتالي الممارسات المحاسبية الموجودة في ذلك البلد. ففي الاقتصاديات الموجهة يكون كل شيء مراقب من طرف الدولة (الاسعار، العرض، الطلب...الخ) ومحدد مركزياً، في هذه الحالة يكون للمحاسبة دورين أساسيين الاول هو المساعدة في عملية التخطيط المركزي والمساعدة في مراقبة الاقتصاد، اما هدف المحاسبة لا يكون الربح على عكس ما يكون عليه في الاقتصاد الرأسمالي الذي تكون الدولة فيه تلعب دور المنظم دون التدخل حقيقة في الحياة الاقتصادية، حيث تحديد الأسعار، العرض والطلب يحددها السوق، وهذا سيخلق جو من المنافسة مما يجعل دور المحاسبة يكمن في تحديد الأرباح والمساعدة في اتخاذ القرارات من طرف الاعوان الاقتصاديين.[2]

ثانياً – مصادر التمويل:

يعتبر نوع و مصدر التمويل من أهم العوامل الاقتصادية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الأنظمة المحاسبية. فمن المعروف أنه غالبا ما تمول المؤسسات احتياجاتها المالية من خلال مصدرين رئيسيين هما حقوق الملكية (إصدار الأسهم) أو الاقتراض[3]، وبالتالي فإنه في حالة ما إذا كانت مصادر التمويل هي القروض فإن كثير من المعلومات تكون موجهة بشكل مباشر إلى المقرضين بدلاً من أن يتم الإفصاح عنها للجمهور على نطاق واسع، ومن ثم فإن التقارير المالية تكون موجه بشكل مباشر إلى الدائنين. أما في حالة ما تكون مصادر التمويل الأساسية ممثلة في حقوق الملكية، فإن التقارير المالية تكون موجهة بشكل رئيسي إلى اهتمامات حاملي الأسهم.[4]

ثالثاً – حجم الأنشطة الاقتصادية:

يعتبر حجم الانشطة الاقتصادية الدولية أحد العوامل المؤثرة على الممارسات المحاسبية، فكلما ارتفع مستوى الصادرات والواردات كلما زادت الحاجة الى تقارير وافصاح أفضل، وكذلك زادت الحاجة الى ممارسات محاسبية جديدة تتعلق بعمليات الصرف الاجنبي وترجمة العمليات والقوائم المالية وغيرها.

كما أن حجم وعدد الشركات المتعددة الجنسية في دولة ما من شأنه ان يؤثر على الممارسات المحاسبية بها، إذ غالباً ما يترتب على نشاطات تلك الشركات ممارسات أو أنشطة متميزة عن غيرها من الشركات المحلية، فعلى سبيل المثال فإنه عند إعداد القوائم المالية الموحدة لهذه الشركات أو عند معالجة أرباح وخسائر أسعار الصرف

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة و انعكاساتها على الدول العربية**، ط1، إيتراك للطباعة و النشر والتوزيع، القاهرة 2005 ، ،ص 151.
[2] بودبة خالد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير؛ المدرسة العليا للتجارة 2007/2006.، ص 14.
[3] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ،ص 155.
[4] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية- الشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004، ص 249.

والتحويل، وكذا الضرائب على الدخول الخارجية، فإن ذلك سوف يتطلب قواعد محاسبية خاصة، وبالتالي فإن هذه الشركات سوف تلعب دوراً مهماً في نشر هذه الممارسات المحاسبية.[1]

رابعاً – التضخم:

يعتبر التضخم من بين العوامل المؤثرة على المحاسبة. ويعرف التضخم على أنه الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار في الدولة المعنية، فباعتبار أن الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة تسجل محاسبيا وقت وحال وقوعها، لتظهر في النهاية بمبالغها الفعلية في شكل قوائم مالية ختامية يتم الإعلان عنها للأطراف المستعملة لها، غير أن هذه القوائم في ظل قيد التضخم تصبح لا تعكس الواقع الفعلي الحقيقي للعناصر الواردة فيها، لذلك ينبغي إيجاد مكنزمات تمكن من تكييف المعالجة المحاسبية مع ظاهرة التضخم باعتبارها ظاهرة تمس جميع اقتصاديات الدول[2]. ففي الدول التي بها درجة عالية من التضخم، توجد طرق وقواعد محاسبية معينة يجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية وذلك حتى يمكن بيان أثر التضخم على هذه القوائم[3].

خامساً – الروابط والعلاقات الاقتصادية:

تعتبر الروابط والعلاقات الاقتصادية مع الدول الاخرى من بين احد العوامل المؤثر كذلك على الممارسات والنظم المحاسبية للدول، ومن بين هذه الروابط والعلاقات نجد الاستعمار، إذ غالباً ما تتبنى الدول المحتلة أو تجبر على تبني الأنظمة المحاسبية للدول التي استعمرتها حتى وإن كانت غير ملائمة لمستوى نموها الاقتصادي والعوامل البيئية الأخرى بها.

اما النوع الثاني من الروابط والعلاقات الاقتصادية المؤثرة على الانظمة المحاسبية يتمثل في الاتحادات أو التكتلات الاقتصادية الدولية والاقليمية. ويعتبر الاتحاد الاوربي من أكبر الأمثلة على هذه التكتلات الاقتصادية والتي لها تأثير على الانظمة المحاسبية لأعضاء تلك المجموعات بهدف خلق تكامل اقتصادي بها. وفي إطار الجهود المبذولة للوصول الى تكامل كبير في الانظمة المحاسبية ظهرت الحاجة الى خلق ما يعرف بالتوافق المحاسبي الدولي وذلك من خلال الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية ومحاولة خلق نوع من الانسجام في التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء.[4]

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ،ص 157.
[2] صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2004، ص 88.
[3] جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، ط 4، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي 2006، ص20.
[4] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ،ص 160.

2- النظام السياسي:

إن النظام السياسي لأي بلد، وأهدافه والفلسفة التي يقوم عليها، من شأنه أن يحدد السياسيات الاقتصادية العامة لذلك البلد، ومثال ذلك ما إذا كان يتم تخطيط البلد مركزياً أو بنظام اقتصاديات السوق المفتوح، واتجاهات البلد فيما يتعلق بملكية الشركات عن طريق القطاع العام أو عن طرق القطاع الخاص.

وفي هذا الاطار يمكن الاشارة الى أن هناك ارتباط وثيق بين استقرار النظام السياسي والاستقرار الاقتصادي، والذي من شأنه أن يعمل بشكل أو بآخر على التطوير والتحسين المستمر للمحاسبة والنظام المحاسبي بشكل عام. وبالتالي يمكن القول بأن الاستقرار السياسي والاقتصادي شرطان ضروريان لتطوير طبيعة النظام المحاسبي، لأن عدم الاستقرار من شأنه أن يؤثر بشكل مباشر على عملية الاستثمارات الأجنبية، ومنه يكون هناك تأثير عكسي على المحاسبة الدولية.[1]

3- العامل القانوني:

عادة ما تتدخل الدولة في الأنظمة المحاسبية وذلك عن طريق إصدار تشريعات أو أوامر إدارية مختلفة وذلك من أجل المحافظة على مصالح الجمهور أو تحقيق العدالة الاجتماعية أو التوازن الاقتصادي، وبالتالي فإن المبادئ المحاسبية التي تتضمنها نظرية المحاسبة قد تتأثر بمثل هذه التشريعات[2]، غير أن تأثير القوانين على الانظمة المحاسبية يختلف من دولة لأخرى، ففي بعض البلدان نجد أن قوانين الضرائب لها تأثير مباشر على المحاسبة، بحيث يوجد في بعض البلدان مثل ألمانيا فرنسا، واليابان، الدخل الذي يخضع للضريبة هو نفسه الموجود في التقارير المالية، بحيث النظام المحاسبي ينبغي أن يتوافق بشكل متزامن مع القوانين الضريبية، وهذا بخلاف ما يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، بحيث يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالتقارير المالية، وهذا ما يدل على أن هناك نوع من الاستقلالية للنظام المحاسبي عن القوانين الضريبية[3].

4- المهنة المحاسبية:

يعتبر حجم وعمر المحاسبة المهنية، وكذا قوة وتأثير المنظمات المهنية بالدولة من بين العوامل الهامة التي من شأنها أن تؤثر على الممارسات المحاسبية داخل الدولة، وتجدر الاشارة الى أن خصائص وحجم وقوة المنظمات المهنية، وكذا درجة التنافس بين هذه المنظمات مرتبطة الى حدٍ كبير بمجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية السائدة في كل دولة.

فحجم وقوة ودرجة التنافس بين المنظمات المهنية يساهم في تحديد شكل ومحتوى النظام المحاسبي والممارسات المحاسبية. ففي الدول التي يوجد بها عدد كبير من حملة الاسهم من القطاع الخاص والشركات الخاصة (مثل بريطانيا

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع السابق، ص 235- 254.
[2] فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة- المدخل المعاصر**، ط 2، دار النهضة العربية ، مصر 2003/2002، ص 100.
[3] شعيب شنوف، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 24.

والو.م.أ) والتي يسعى فيها هؤلاء المستخدمون للحصول على صورة صادقة وعادلة عن الشركات التي لهم مصالح بها، فهذه الدول تكون بحاجة الى عدد كبير من المحاسبين والمراجعين القادرين على ممارسة اختصاصاتهم اللازمة، وهو ما يجعل مهنة المحاسبة قوية جداً وقادرة على التأثير أكثر على شكل ومحتوى الممارسات المحاسبية. وعلى النقيض من ذلك فإن الدول التي لا يوجد بها حملة أسهم من القطاع الخاص وتسود فيها الملكية العامة، تكون الحاجة فيها الى المراجعة أقل مما هي عليه في بريطانيا والو.م.أ، وينتج عن ذلك وجود عدد محدود من المنظمات المهنية المحاسبية.[1]

5- النظام التعليمي:

يعتبر النظام التعليمي ومستوى المعرفة من بين العوامل المؤثرة على الممارسات والنظم المحاسبية للدول، ويظهر هذا التأثير من خلال زاويتين وهما:[2]

- أن مستخدمي المعلومات المحاسبية ذو المستوى التعليمي الجيد يمكنهم من فهم المعلومات المحاسبية الفنية المتقدمة؛
- أن المحاسبين الموجودين داخل البلد والذين لديهم معايير تعليمية متقدمة عادة ما يكونون مدربين بشكل جيد، كما أنهم يمتلكون الصلاحيات الضرورية والمهارات الكافية للوفاء بواجباتهم ومسؤولياتهم المهنية بالكامل.

وبالتالي فإن الخلفيات التعليمية لكل من مستعملي ومعدي المعلومات المحاسبية تؤثر بشكل كبير على درجة تطوير ومستوى تقدم النظام المحاسبي للبلد.

6- العوامل الثقافية:

تتأثر الممارسة المحاسبية بجملة من العوامل، ولعل من بين العناصر التي لها تأثير على إعداد التقارير المحاسبية، ومنه إعداد القوائم المالية، العوامل الثقافية. ويمكن تعريف الثقافة على أنها "مجموع الافكار والقيم والمعتقدات التي تسود لدى مجموعة معينة من الافراد وتتحكم في تصرفاتهم"[3] وهنا ينبغي الاعتراف بحقيقة أساسية لمفهوم الثقافة وهي:[4]

- ان القيم والمواقف الثقافية مختلفة في الدرجة من مجتمع الى آخر، إن لم تكن بشكل مطلق، فعلى الاقل في بعض الحالات؛
- ان المجموعات الثقافية المختلفة تتصرف بشكل مختلف تحت الظروف المتشابهة بسبب الاختلافات في قيمها الأساسية ومواقفها؛

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 165.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع السابق، ص257.
[3] بودبة خالد، مرجع سابق، ص 14.
[4] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 210.

فالاختلاف في التفكير المنطقي بالنسبة للأفراد في البلاد المختلفة ناتج عن اختلاف ظروف نشأتهم واختلاف طبيعة الحياة الاقتصادية والاجتماعية التي يعيشون فيها، وبذلك نجد أن المبادئ العلمية للمحاسبة تختلف من بلد الى آخر، ولعل خير دليل على ذلك هو الاختلاف الواضح بين المدرسة الانجليزية والامريكية في معالجة الكثير من المشاكل المحاسبية.[1]

وبالتالي فإن التباين الثقافي يعتبر عنصرا هاما في التأثير على تبني إستراتيجية معينة داخل المؤسسات، ومنه على التخطيط الإستراتيجي في إعداد القوائم المالية حسب مبادئ المحاسبة للبلد الذي توجد به هذه المؤسسات.[2]

ومن جهة أخرى، وكما ذكرنا سابقاً أن العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية والمهنية تؤثر على الممارسات المحاسبية، فإن الثقافة بدورها تؤثر على كل تلك العوامل، وبالتالي فإن العامل الثقافي ينجم عنه تأثير آخر غير مباشر على الممارسات المحاسبية.

7- العوامل الدينية:

من المتعارف عليه أن الانظمة الاقتصادية وأنظمة المحاسبة مكملة لبعضها البعض. وأن نظام المحاسبة يعتبر أحد الادوات الاقتصادية المهمة في قياس، وإدارة، والرقابة على النشاطات الاقتصادية، وبالتالي فمن المتوقع أن يختلف نظام المحاسبة الى حدٍ كبير بإختلاف النظام الاقتصادي الذي يعمل به.

وفي هذا الاطار فإن المستعرض لنظام الاقتصاد الاسلامي وطبيعة الانشطة الاسلامية لابد أن يقف على حقيقة الاختلافات الجوهرية في الهيكلة، والهدف، والأساليب التي يعمل بها النظام الاقتصادي الإسلامي على غرار النظم الاقتصادية الغربية. فقد نجد أن فكرة الفوائد على القروض محرمة في الاسلام، لأنها تعتبر استغلال وعدم عدالة، وعليه فإن بعض المواضيع بالمحاسبة الغربية لن يكون لها مكان في ظل المحاسبة الاسلامية. وبالتالي يمكن القول أن المعتقدات الدينية بمفهومها الواسع تعتبر من بين العوامل البيئية التي تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية.[3]

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة

المطلب الأول: الإطار النظري المفاهيمي للمحاسبة

يعد الإطار المفاهيمي في الفكر المحاسبي البنية الأساسية التي يقوم عليها العلم. إذ يعتبر إطار متماسك ومتكامل يشمل مجموعة مترابطة من المفاهيم التي تنطلق بالأهداف وأساسيات العلم. كما يعتبر الإطار المفاهيمي حقل من حقول المعرفة التي تشمل الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ، ويستخدم كأساس منطقي لإستبعاد

[1] فؤاد محمد الليثي، مرجع سابق، ص 101.
[2] شعيب شنوف، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 26.
[3] أنظر:
- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 201 - 205.
- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع السابق، ص 258.

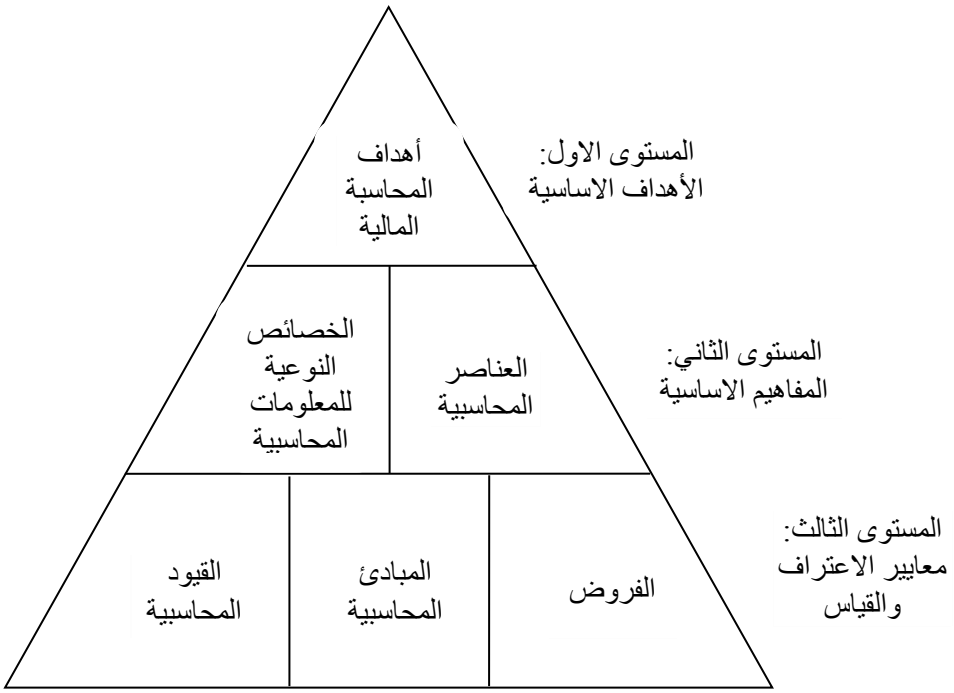
الممارسات غير المرغوب فيها والاختيار بين البدائل، إضافة الى ذلك فإن الإطار المفاهيمي يعتبر الأساس لإنتاج المعايير المحاسبية والتي تهدي المحاسب للقيام بعمله والذي يتوجب عليه عدم تجاوزه لها.

يدعم الإطار الفكري للمحاسبة ثقة المستخدمين للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي يزيد من مقدرته على تفسير وتحليل المعلومات المحاسبية وإجراء المقارنات الموضوعية بكفاءة عالية بين مختلف المؤسسات. وهذا ما يؤكد مدى الحاجة إلى إطار مفاهيمي متكامل ومتناسق وشامل للأهداف والأسس والمعايير التي تصف مهام ومحددات علم المحاسبة.

ويمكن تقسيم الإطار المفاهيمي للمحاسبة إلى ثلاثة مستويات وهي:[1]

- المستوى الأول: الأهداف الأساسية للمحاسبة؛
- المستوى الثاني: المفاهيم الأساسية؛
- المستوى الثالث: معايير الاعتراف والقياس.

ويمكن توضيح المستويات الثلاثة بالشكل التالي:



المصدر: حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة** ، ط 1، دار الحامد للنشر، عمان 2007، ص 87- 88

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 87- 88.

✓ وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) حققت بالنسبة للإطار المفاهيمي نشاطاً علمياً وإنتاجياً متميزاً، وقدمت بذلك قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة، إذ صدر عن الهيئة مابين 1978- 1985 ستة (06) بيانات، وهي كما يلي:[1]

- البيان رقم (01):صدر عام 1978 بعنوان" أهداف التقرير المالي لمنشآت الاعمال" والذي عرض أهداف المحاسبة والغرض منها.

- البيان رقم (02): صدر عام 1980 بعنوان" الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية".

- البيان رقم (03): صدر عام 1980 بعنوان "عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال" والذي عرض مفاهيم القوائم المالية، وتعاريف البنود التي تتضمنها مثل: الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات...

- البيان رقم (04): صدر عام 1980 بعنوان " أهداف التقرير المالي في المؤسسات غير الهادفة الى الربح، وقد تم سحبه وإلغائه، حيث توجه (FASB) إلى توسيع نطاق القوائم المالية وإعادة صياغة البيان رقم (03) بإصدار بيان جديد رقم (06) يشمل جميع المؤسسات، مؤسسات الأعمال، والمؤسسات غير الهادفة للربح.

- البيان رقم (05): صدر عام 1984 بعنوان " الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الاعمال" حيث حددت أربع معايير للاعتراف والإثبات المحاسبي (أنظر أسس الاعتراف في المحاسبة ص 37).

- البيان رقم (06): صدر عام 1985 بعنوان "عناصر القوائم المالية" الذي حل محل البيان رقم (03).

- وفي عام 2000 صدر البيان رقم (07) صدر بعنوان " استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية" والذي قدم إطاراً متكاملاً عن استخدام التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة واستخدام القيمة الحالية كأساس للقياس المحاسبي.

✓ كما إعتمدت لجنة معايير المحاسبة الدولية إطاراً مفاهيمياً مماثلاً، بل يكاد يكون متطابقاً، صدر عام 1989 بإسم " الاطار النظري لإعداد وعرض البيانات المالية"، والذي يعتبر كموجه لعملية إنشاء وتطوير المعايير المحاسبية الدولية.[2]

بل أنه يوجد حالياً مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي حول الاطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة.[3]

وفي ما يلي يمكن التطرق الى المستويات الثلاثة المكونة للإطار المفاهيمي للمحاسبة وذلك كما يلي:

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 43.
[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 47.
[3] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007- IFRSs & IASs**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص 23.

1- المستوى الأول – الأهداف الأساسية للمحاسبة

تم تعريف المحاسبة في المبحث الأول على أنها نشاط خدمي ينتج مجموعة من التقارير المالية تعدها الإدارة، وتتضمن معلومات مالية كمية لتساعد الأطراف المهتمة بتلك التقارير من داخل المؤسسة (الإدارة في كافة مستوياتها) وخارجها (مستثمرون، دائنون، عاملون، حكومة..) في اتخاذ القرارات بغرض تنمية واستخدام مواردها.

ويمكن تحديد الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات في ثلاث أطراف وهي: [1]

✓ **الادارة:**

وهي المسؤولة عن إعداد تلك التقارير المالية وماتحتويه من معلومات محاسبية، وذلك من خلال محاسبيها ومراجعيها الداخليين، ثم توصيلها الى أصحاب العلاقة.

✓ **المستخدمون الخارجيون:**

وتتضمن هذه الفئة المساهمين الحاليين والمحتملين (المستثمرين) والدائنين والمقرضين الماليين، وكذا العاملين بالمؤسسة واتحاداتهم العمالية، كما قد يكون المستخدم الخارجي الدولة والجهات الحكومية المختلفة (ادارة الضرائب، الجهات الاشرافية في السوق المالية، الجهات التي تهتم بالحسابات القومية والتنمية الاقتصادية والسياسات المالية العامة)، كما يمكن أن تحظى التقارير المالية للمؤسسة بإهتمام المجتمع المحلي والوطني.

✓ **مهنة المحاسبة والمراجعة:**

بإعتبارها مسؤولة عن فحص ومراجعة الحسابات، وذلك حتى تحظى تلك التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات بثقة المستخدمين المهتمين، وعلى الأخص ثقة المستخدمين الخارجيين.

لقد تطورت أهداف المحاسبة عبر مسيرتها التاريخية وذلك تبعاً لتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة من حولها. فبعد أن كانت أهداف المحاسبة تنحصر في قيامها بدورها كنظام لمسك السجلات المحاسبية وذلك تكريساً لوظيفتها في حماية حقوق أصحاب المشروع، تطورت أهدافها في عصرنا الحالي كي تؤدي وظيفتها المستجدة كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي تزويد الاطراف ذات المصلحة بالمعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات.[2]

من هنا، وإذا ما أخذنا مخرجات النظام المحاسبي وكذلك مستخدمي هذه المخرجات بعين الاعتبار فإنه يمكن تحديد أهداف المحاسبة في انتاج أو إعداد مجموعتين من التقارير هما:

- التقارير الداخلية ويتم إعدادها لمقابلة إحتياجات الادارة في مجالات الرقابة، والتخطيط واتخاذ القرارات وتقييم الاداء. وتعتبر هذه التقارير نتاج كل من نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة الادارية؛
- التقارير الخارجية أو كما يطلق عليها إعداد التقارير ذات الغرض العام وذلك لتزويد جميع الأطراف ذات المصلحة، وتتمثل هذه التقارير فيما يعرف بالقوائم المالية.

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 127.
[2] محمد مطر، مرجع سابق، ص 30.

والسؤال الذي يمكن طرحه عند تحديد الاهداف المحاسبية والتي تسعى الى تحقيق رغبات الجميع. هل يوجد تعارض بين الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية؟ هل هناك احتياجات مشتركة بين كافة المستخدمين؟ هل تلبي الاهداف المحاسبية جميع المستخدمين؟ وهل ان المستخدمين غير معروفين ولهم احتياجات غير متجانسة أم أنهم معروفين ويمكن توجيه المعلومات نحو حاجاتهم.[1]

في الحقيقة ليس من المتوقع أن تتفق وتنسجم مصالح المجموعات الثلاث المستفيدة من التقارير المالية، فاحتمالات التعارض واختلاف وجهات النظر بين تلك المجموعات قوية وهي قائمة فعلاً. ولقد أثار التناقض القائم بين مصالح المجموعات الثلاث مشاكل عديدة ارتبطت بتحديد أهداف التقارير المالية الواجب تحقيقها.[2]

وقد حددت لجنة True blood * في التقرير الذي قدمته عام 1973 الاهداف في اثني عشر هدفاً هي:[3]

1. توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات الاقتصادية؛
2. خدمة المستخدمين الذين ليس لهم سلطة أو إمكانية على طلب المعلومات مباشرة وإنما يعتمدون على القوائم المالية كمصدر للمعلومات لتقيم النشاط الاقتصادي للمؤسسة.
3. توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبية عدم التأكد.
4. تزويد المستخدمين بالمعلومات المفيدة لإجراء التنبؤات والمقارنات لمعرفة قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل أو ما يسمى القدرة الكسبية للمؤسسة.
5. توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة الادارة على الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة.
6. توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمؤسسة.
7. تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمؤسسة.
8. تقديم قائمة بالدخل الدوري من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل في المستقبل.
9. تقديم قائمة عن الانشطة المالية المختلفة من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمؤسسة.
10. تقديم قائمة بالتقديرات المالية من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم الاحداث المتوقعة.
11. توفير معلومات مفيدة للأجهزة الحكومية أو المؤسسات غير الهادفة لتحقيق الربح، وذلك في مجال تقييم كفاءة الادارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة.

[1] حيدر محمد علي بن عطاء، مرجع سابق، ص 90.
[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 128.
* وهي لجنة منبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي، تأسست عام 1971، هدفها دراسة أهداف القوائم المالية.
[3] حيدر محمد علي بن عطاء، مرجع سابق، ص 90.

12. التقرير عن الأنشطة التي لها أثر على المجتمع بصفة عامة، وهذا ما يشير الى المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

وفي الاخير يمكن القول أن المحاسبة المالية تهدف عموماً الى توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية حتى يتمكنوا من اتخاذ وتقييم القرارات الاقتصادية.

2- المستوى الثاني – المفاهيم الأساسية

يحدد المستوى الثاني للإطار الفكري للمحاسبة "المفاهيم الاساسية للمحاسبة" وذلك من خلال تحديد الصفات والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكذا المفاهيم الأساسية التي تُكوِّن عناصر القوائم المالية والتي تؤدي إلى استقامة المبادئ والفروض المحاسبية.

وفي ما يلي يتم عرض المفاهيم الاساسية للمحاسبة كالتالي:

أولا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تشكل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية معايير أساسية للحكم على كفاءة وفعالية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في اتخاذ القرارات[1]. ولقد قامت هيئة معايير المحاسبة المالية بإصدار البيان رقم 2 عام 1980 بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" حيث تعرض لمجموعة الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبير.

ويمكن تلخيص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ما يلي:[2]

1. الملائمة:

وتعني أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون قادرة على إحداث تغيير في قرارات مستخدميها، بمعنى أنه كي تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن تتطابق أو تغير توقعات متخذ القرار، وتضم خاصية الملائمة ثلاث مكونات وهي:

- **القدرة التنبؤية:** أي أن المعلومات المحاسبية يمكن أن تؤثر بالقرار بواسطة تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ، وتساعد مستخدمي المعلومات في تقديم توقعات عن الماضي والحاضر والمستقبل؛
- **التغذية العكسية:** أي يمكن للمعلومة أن تؤثر في القرار وذلك بواسطة تصحيح التوقعات الاولية لمتخذ القرار أو تأكيدها؛
- **التوقيت الملائم:** أي يجب أن تكون المعلومة متاحة في الوقت المناسب الذي يتم فيه اتخاذ القرار.

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 292.
[2] طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 63.

2. الموثوقية (المصداقية):

ويقصد بها إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق بها عند اتخاذ القرار. وحتى تتوفر خاصية الموثوقية لابد أن تتمتع المعلومات المحاسبية بقدر كافٍ من الموضوعية، وأن تمثل المعلومات الظاهرة موضوع البحث بصدق وحياد وبعيد عن التحيز وخالية من الاخطاء الى حد منطقي ومقبول، وتمثل عرضاً أمينا وصادقاً.[1]

وحتى تتحقق هذه الخاصية ينبغي ان تتمتع المعلومة بالخصائص التالية:

- **الصدق:** وتعني وجود اتفاق وتطابق بين المقاييس المحاسبية والظواهر الاقتصادية موضوع القياس، بمعنى أن تكون المعلومات معبرة عن حقيقة الوضع المالي؛
- **القابلية للتحقق:** وهي زيادة التأكيد بأن القياس المحاسبي يمثل ما يعرض فعلاً. فالمعلومات المحاسبية القابلة للتحقق هي التي تقدم نتائج متطابقة جوهرياً إذا تمت من قبل أشخاص يستخدمون نفس طرق القياس. وكذلك تكون قادرة على إثبات كونها خالية من الخطأ والتحيز؛
- **الحياد:** ويقصد بذلك ألا تؤثر المعلومات المحاسبية في مستخدمي المعلومات، وعدم تفضيل مصالح مجموعة على مصالح مجموعة أخرى.

3. القابلية للمقارنة:

ويقصد بذلك إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة. إذ يستفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة بغية إتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى.

وتقتضي عملية المقارنة الثبات والاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، وكذا الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية وتصنيف البنود من فترة لأخرى.[2]

4. القابلية للفهم:

إن خاصية القابلية لفهم والاستفادة تعتمد أساساً على مؤشرين مهمين، هما:[3]

- درجة الوضوح والبساطة والافصاح في عرض المعلومات؛
- مستوى الوعي والإدراك والفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات.

ولكي تكون المعلومات ذات فائدة، لابد من توفر التجانس بين هذين الشرطين لتحقيق الاستفادة والتأثير على متخذ القرار. وبالتالي تصبح المعلومات متمتعة بخاصية قابليتها للفهم والاستفادة.

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 98.
[2] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان 2008، ص 10.
[3] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق ، ص 297.

ثانياً: عناصر القوائم المالية:

1. مفهوم القوائم المالية:

عرَّفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) القوائم المالية كما يلي: " تعتبر القوائم المالية عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسة وأدائها خلال فترة معينة. وتهدف إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"[1].

تعتبر القوائم المالية نتاج فكر محاسبي تم التوصل اليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة، باعتبارها الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات الى الأطراف الخارجية، من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم. لذلك فان الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر اليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقات المتبادلة بين القوائم المالية، فجدول حسابات النتائج يعتبر ضروري للتعرف على نتيجة الأعمال، والذي يتم عكسه في الميزانية وجدول تغيرات رؤوس الأموال[2].

وفي هذا الاطار فإنه من الضروري لفت الانتباه الى حقيقة أساسية هامة وهي ترابط وتكامل تلك القوائم المالية.

فالعلاقة بين جميع القوائم المالية مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض، بمعنى أن جميع تلك القوائم المالية تخضع لنفس عملية القياس (مثلاً القياس وفق التكلفة التاريخية أو وفق صافي القيمة القابلة للتحصيل...)، فإذا ما اعتمدت طريقة قياس معينة في قياس بند من بنود حسابات النتائج – ليكن مثلاً اهتلاك أصل ثابت أو تقييم المخزون السلعي– فإن تأثير هذا القياس ينعكس أيضاً في جدول الميزانية. كما أن جدول تدفقات الخزينة نفسه يخضع الى مبدأ الترابط، ويظهر ذلك عند إعداد هذا الجدول على أساس تطابق أرصدة النقدية في أول وآخر الدورة في كل من الميزانية و جدول تدفقات الخزينة.

ومن جهة أخرى فإن القوائم المالية تعتبر مكملة لبعضها البعض. إذ أنها تعكس معلومات مختلفة عن نفس الاحداث الاقتصادية والعمليات المالية للمؤسسة. لذلك لا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلبي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي فإنه من الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة بالمعلومات الواردة في القوائم الأخرى.[3]

2. عناصر القوائم المالية:

بغية استبعاد أي لبس أو غموض في تعاريف بنود القوائم المالية ومن أجل إرساء مصطلحات ولغة محاسبية متفق عليها عموماً، أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) ضمن مجموعة بياناتها حول الاطار المفاهيمي

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 21.
[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 93.
[3] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 247- 250.

لنظرية المحاسبة البيان رقم (6) عام 1985 تحت اسم "عناصر القوائم المالية"، حيث عرف عشرة من العناصر التي تتعلق بصورة مباشرة بقياس الاداء والحالة المالية للمؤسسة، وهي كما يلي:[1]

يمكن حصر عناصر القوائم المالية في مجموعتين: خمسة عناصر خاصة بقائمة المركز المالي (الميزانية)، وخمسة عناصر خاصة بقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، وذلك كما يلي:

عناصر قائمة المركز المالي	عناصر قائمة الدخل
الاصول	الايرادات
الالتزامات	المصروفات
حقوق الملكية (الاموال الخاصة)	الارباح
استثمارات الملاك	الخسائر
التوزيعات على الملاك	الدخل الشامل

ومن ناحية أخرى يمكن عرض هذه العناصر العشر انطلاقاً من خاصية الارصدة وخاصية التدفقات أو خاصية التغيرات، وذلك كما يلي:

عناصر تمثل الارصدة	عناصر تمثل التدفقات	عناصر تمثل التغيرات في حقوق الملكية
الاصول	الايرادات	استثمارات الملاك
الالتزامات	المصروفات	التوزيعات على الملاك
حقوق الملكية (الاموال الخاصة)	الارباح	
	الخسائر	
	الدخل الشامل	

وفي ما يلي عرض لمفهوم كل عنصر من هذه العناصر:

1) **الاصول:**

تعرف الاصول بأنها عبارة عن منافع مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها أو السيطرة عليها من قبل المؤسسة وذلك نتيجة لأحداث أو عمليات حدثت في الماضي. وتتمثل الأصول عادة فيما تملكه المؤسسة من موجودات سواء كانت لديها كالبضاعة والمباني والآلات أو حقوق على الغير مثل الديون. [2]

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 231- 232.
[2] محمد مطر، مرجع سابق، ص 72.

2) **الالتزامات:**

تمثل الالتزامات ديونا على المؤسسة تجاه الغير واجبة السداد خلال الدورة أو خلال فترة أطول من السنة، وذلك حسب نوع الديون والتي قد تكون طويلة أو قصيرة الأجل.

وتعرف الالتزامات طويلة الأجل بأنها تلك الديون طويلة الأجل والتي تنشأ إما بإصدار سندات يكتتب فيها الجمهور بشروط خاصة، وإما بعقد قرض مع أحد البنوك أو أي من المؤسسات الائتمانية، وغالبا ما تكون هذه القروض مضمونة برهن.[1] أما الالتزامات قصيرة الأجل تشتمل على كافة التعهدات التي يتم تسديدها خلال فترة مالية واحدة أو أقل، وتتضمن الديون المترتبة على العمليات التجارية الآجلة، والمصروفات الأخرى أثناء فترة الإنتاج والتشغيل بالمؤسسة. وأهم بنودها: المبالغ المستحقة للموردين، أوراق الدفع، السحب على المكشوف، وكافة عناصر المصروفات المستحقة، والإيرادات المحصلة مقدماً.

3) **الايرادات:**

وهي عبارة عن التدفقات النقدية الداخلة التي يترتب عليها اما زيادة تحدث في أصول المؤسسة أو نقص في إلتزاماتها أو كليهما معاً، والتي تحدث خلال الفترة نتيجة الانشطة الرئيسية والمعتادة للمؤسسة كإنتاج بضائع أو تقديم خدمات أو نتيجة أي أنشطة تشغيلية أخرى تمارسها المؤسسة.[2]

4) **المصاريف:**

وهي عبارة عن التدفقات النقدية الخارجة والتي يترتب عليها اما استخدام أصل أو توليد إلتزام أو كليهما معاً خلال الفترة المالية. والتي تنشأ إما لإنتاج بضائع او لتقديم خدمات أو لتسيير أنشطة تشغيلية أخرى تمارسها المؤسسة. ومن أمثلتها مصاريف الرواتب ومصاريف الايجار.[3]

5) **الارباح (المكاسب):**

وهي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الاصول) والناتجة عن عمليات أو أحداث ثانوية خارج النشاط العادي للمؤسسة، أو أي عمليات أخرى أو أحداث وظروف أخرى تؤثر على المؤسسة، ماعدا تلك الزيادة الناتجة عن إيرادات أو استثمارات الملاك أصحاب المؤسسة.[4]

6) **الخسائر:**

وهي النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) والناتج عن عمليات أو أحداث ثانوية خارج النشاط العادي للمؤسسة، أو أي عمليات أخرى أو أحداث وظروف أخرى تؤثر على المؤسسة، ماعدا ذلك النقص الناتج عن مصروفات أو توزيعات للملاك أصحاب المؤسسة[5]

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2007، ص 241.
[2] محمد مطر، مرجع سابق، ص 72.
[3] نفس المرجع السابق، ص 73.
[4] رضوان حلوه حنان، **تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 277.
[5] نفس المرجع السابق، ص 277.

7) **حقوق الملكية** (الاموال الخاصة):

تعتبر حقوق الملكية بمثابة مصدر التمويل الداخلي لأصول المؤسسة، وبذلك فهي عبارة عن صافي أصول المؤسسة بعد استبعاد كافة الالتزامات المقررة للغير، وتختلف مكونات حقوق الملكية باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة، فعند تأسيس شركة مساهمة يتم ذلك بموجب عقد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، وفي هذا الإطار نجد أن حقوق الملكية تتمثل في رأس المال الذي ساهم به الملاك عند تكوين المؤسسة، أو تكون في صورة زيادة في رأس المال في تاريخ لاحق لتاريخ التكوين (إجمالي قيمة الأسهم المكتتب فيها والتي قد تكون أسهم عادية وأسهم ممتازة)، كما تشتمل حقوق الملكية على الأرباح المحتجزة، والاحتياطات بكافة أنواعها.[1]

8) **استثمارات الملاك:**

تمثل استثمارات الملاك الزيادة في صافي أصول المؤسسة (حقوق الملكية) الناتجة عن تحويل الأشياء من الملاك الى المؤسسة من أجل الحصول على حق الملكية أو زيادة هذا الحق. وعملية التمويل هذه ليست تبادلية وإنما هي معاملات في اتجاه واحد من الملاك الى المؤسسة. وقد يكون هذا التمويل على شكل أصول واستثمارات أو على شكل استلام خدمات أو تحويل إلتزامات الى حقوق ملكية.[2]

9) **التوزيعات على الملاك:**

وتتمثل في تحويل أصول المؤسسة أو تقديم خدمات أو حدوث التزامات على المؤسسة لصالح الملاك، وتمثل التوزيعات نقصان في صافي الاصول في المؤسسة، وهي ليست عملية تبادلية بين الملاك والمؤسسة وإنما هي عملية من طرف واحد بين المؤسسة والملاك، أي من المؤسسة الى الملاك وتؤدي الى نقصان في حقوق اللكية.

10) **الدخل الشامل:**

يتضمن الدخل الشامل كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت الى تغيير صافي الاصول (تغيير حقوق الملكية) خلال الدورة المحاسبية، وذلك بعد استبعاد تغييرات حقوق الملكية الناجمة عن العمليات الرأسمالية مثل زيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيع الارباح. أي استبعاد العمليات التي تتم مع الملاك بصفتهم أصحاب الحقوق في المؤسسة.[3] فالدخل الشامل ناتج عن عمليات تبادلية (بيع، شراء) بين المؤسسة والغير، وعمليات تحويلية (هبات، تبرعات) بالاضافة الى الدخل الناتج عن العمليات الرئيسية والانشطة التشغيلية للمؤسسة.

[1] محمد سمير الصبان، **عبد الله هبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000، ص 327.
[2] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 104.
[3] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 267.

3- المستوى الثالث – معايير الاعتراف والقياس

تعتبر مفاهيم الاعتراف والقياس القاعدة الأساسية لإعداد القوائم المالية، وهي تشمل الفروض المحاسبية، المبادئ المحاسبية، والقيود أو المحددات المحاسبية[1]، وهو ما تطرق إليه المعيار الخامس الذي أصدره (FASB) والمتعلق بالاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال.

وفي ما يلي عرض لكل عنصر من هذه العناصر وقد تم تصنيفها طبقاً للتصنيف الذي أعده (FASB)، إذ نجد أن البعض في كتب المحاسبة من يعتبرها كلها مفاهيم أو كلها مبادئ أو فروض أو قد يضيف عليها:

أولاً: الفروض المحاسبية:

تعرف الفروض بأنها عبارة عن أفكار منطقية تتفق وتنسجم مع مجالات استخدام المحاسبة، وهي تعتبر الاساس الذي يشتق منه المبادئ المحاسبية وتساعد على تفسيرها وتطويرها[2]. أي أن المبادي المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية، ولكن الفروض نفسها لا تحتاج الى برهان بل يفترض صحتها مسبقاً، فهي إما ملائمة أو غير ملائمة لإشتقاق مبادي محاسبية تراعي الاهداف العامة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تعمل في إطارها المؤسسة.[3]

كما أن الفروض المحاسبية لم ولن تكون ثابتة، وإنما هي في حاجة مستمرة لإعادة النظر على أنها لا زالت تعبر بشكل عام عن ظروف الحال. إن صلاحية أي نظرية مرتبطة بصلاحية فروضها التي تتحدد بمدى فاعليتها في مواجهة مشاكل اليوم والمستقبل القريب، وهي دائما في إنتظار نظريات أفضل تحل محلها في المستقبل[4].

ويعتمد الفكر المحاسبي حالياً على أربع فروض محاسبية، والتي تعتبر المرجع الذي تفهم من خلاله التقارير المالية المختلفة، ويمكن عرض هذه الفروض في النقاط التالية:

1. فرض استقلالية الوحدة المحاسبية:

في ظل هذا الفرض فإن الوحدة المحاسبية سواء كانت مؤسسة فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال وبصرف النظر عن هيكلها التنظيمي، تمتلك شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية مالكيها، ولها ذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحابها وهي بالتالي مالكة لأصولها ومسؤولة عن التزاماتها اتجاه الاخرين، وبالتالي تمسك المؤسسة حساباتها من وجهة نظرها وليس من وجهة نظر ملاكها. وفي المؤسسات التي تأخذ صفة الشركة يكون لها الحق في مقاضاة الاخرين باسمها ويستطيع الغير مقاضاتها عن تصرفات العاملين فيها[5].

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 105.
[2] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.
[3] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004، ص 34.
[4] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 351.
[5] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

وقد أدى هذا الفرض الى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بالملاك عن تلك المتعلقة بالمؤسسة. وما يبرر ذلك هو وجود حساب يمثل تعاملات المؤسسة مع ملاكها ألا وهو حساب المستغل، كما أن أصول المؤسسة تعد مملوكة لهذه الشخصية المعنوية، وأن للملاك الحق على هذه الاصول في حالة توزيع الارباح أو تصفية الشركة[1].

كما أن حدود الوحدة المحاسبية ليس مقتصر بالضرورة على المؤسسة ككل، فقد تتمثل الوحدة المحاسبية في قسم مستقل من أقسام المؤسسة.[2]

2. فرض استمرار الوحدة المحاسبية:

يشير هذا الفرض إلى أن المؤسسة مستمرة في أعمالها وتقديم خدماتها إلى وقت غير محدد، أي أن المؤسسة الاقتصادية وجدت لتستمر في أداء عملها، وهذا ما يفسر استخدام التكلفة التاريخية لقياس موارد المؤسسة وأصولها، وكذلك حساب أقساط الاهتلاكات، وتصنيف الأصول والالتزامات إلى طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وفي حالة تواجد دلائل قوية تشير إلى عدم استمرارية المؤسسة في الأمد القريب، كأن يكون في نية الإدارة تصفية المؤسسة، فذلك يعتبر مبرر على عدم استخدام فرض الاستمرارية.[3]

3. فرض الدورية:

بموجب هذا الفرض تقسم الحياة المستمرة لنشاط لمؤسسة إلى فترات زمنية متساوية (عادة تكون سنة)، يتم في نهايةكل فترة منها توقف افتراضي لنشاطها بقصد إعداد القوائم المالية، وتعتبر هذه الفترة الزمنية قصيرة نسبياً بالقياس إلى عمر المؤسسة، لذا كان من الضروري تبني أساس الاستحقاق في إعداد القوائم المالية، وما يتطلبه ذلك من إجراء للتسويات الجردية، بالإضافة إلى تطبيق مبدأي المقابلة والاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

ومن جانب أخر فان تزايد الحاجة إلى الإفصاح عن البيانات المالية لخدمة أغراض المستثمرين في أسواق المال أدى إلى ظهور التقارير المالية المرحلية والتي تتطلب إعداد بيانات مالية ربع سنوية أو نصف سنوية، تقدم لهيئة الأوراق المالية كشرط من متطلبات إدراجها في البورصة.[4]

4. فرض وحدة القياس النقدي:

يقوم هذا الفرض على اعتبار أن وحدة النقود هي الأساس العام والمشترك لقياس الأحداث والنشاط الاقتصادي للمؤسسة والتعبير النقدي عن كافة عناصر قوائمها المالية، وبالتالي فإن هذا الفرض يستبعد العمليات غير القابلة للتكميم النقدي من مجال الإثبات المحاسبي[5]. ومن جهة أخرى فإن هذا الفرض يستند الى ثبات واستقرار وحدة القياس النقدي، وبذلك تتجاهل أثر تغيرات القوة الشرائية (أثر ارتفاع أو إنخفاض الأسعار). وبالتالي فإن فرض وحدة القياس النقدي يمثل أساساً جوهرياً لإشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية.[6]

---

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق ص 27.
[2] رضوان حلوة حنان وآخرون، **اسس المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص 35.
[3] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 50.
[4] محمد مطر، مرجع سابق، ص44.
[5] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 383.
[6] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص 35.

غير أنه في ظل ضروف التضخم النقدي واجه هذا الافتراض انتقاد شديد من قبل الاقتصاديين الذين يرون ضرورة الأخذ بعين الاعتبار لتقلبات الأسعار، ومن ثم ينبغي تعديل البيانات المحاسبية لكي تصبح متجانسة وقابلة للمقارنة، ولكي تكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي معبرين عن الواقع الفعلي للمؤسسة. ولمواجهة هذه المشكلة أخذ الفكر المحاسبي يتجه نحو تعديل القوائم المالية التاريخية، وظهر ما يسمى المحاسبة في ظل ظروف التضخم (وهو ما تطرق اليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 29).[1]

ثانيا: المبادئ المحاسبية:

تمثل المبادئ المحاسبية أحد عناصر الاطار الفكري للمحاسبة. وهي تعتبر كإطار عام يحكم الطرق والاجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، أي أنها تستخدم كأساس لتحديد كيفية إخضاع بنود القوائم المالية لإجراءات القياس والإفصاح. كما تعتبر تعميمات ومرشدات توجيهية عامة، تم اشتقاقها من الفروض المحاسبية[2]. وتتمثل هذه المبادئ في ما يلي:

1. مبدأ التكلفة التاريخية:

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية المبدأ المقبول عموماً والمطبق في الحياة العملية من قبل المحاسبين. إذ تمثل الكلفة التاريخية عادةً أفضل قياس محاسبي للسلع والخدمات وباقي أصول المؤسسة. كما تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها (مراجعتها) وموضوعيتها، حيث تكون الأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقات ومؤيدة بمستندات ووثائق.[3]

2. مبدأ الاعتراف بالايراد:

ويقصد به الاعتراف بقيد الايراد في الدفاتر المحاسبية باعتبار أنه ايراد قد تحقق. وهذا المبدأ يضع الشروط الاساسية التي يجب أن تتحقق حتى يتم الاعتراف بهذه الايرادات وإثباتها في السجلات المحاسبية، والتي تشمل بصورة عامة شرطين رئيسيين: [4]

- أن تكون كل العمليات اللازمة لإكتساب الايراد قد إكتملت بالفعل؛
- أن تكون واقعة التبادل (التبادل السلعي أو الخدمة) قد تمت بالفعل.

فالايرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون. وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، فالاكتساب يتضمن أداء المؤسسة لإلتزاماتها بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة في الايرادات.

[1] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.
[2] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 51.
[3] رضوان حلوة حنان و نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط 2، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 61.
[4] هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص 34.

3. مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات:

ويقصد بذلك أن يتم مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بالمصاريف التي تحملتها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وصولاً لنتائج أعمال الدورة (صافي الدخل) سواء كانت ربحًا أو خسارة. ذلك أن نفقات أي فترة مالية معينة هي في الواقع مسؤولة عن تكوين إيرادات معينة خلال تلك الفترة، وبالتالي فإن نتيجة أعمال المؤسسة عن تلك الفترة تحتسب من خلال مقابلة الايرادات بالمصروفات لتلك الفترة.[1]

4. مبدأ الافصاح:

تظهر أهمية هذا المبدأ في الوظيفة الاعلامية للمحاسبة. إذ يتطلب هذا المبدأ أن تحتوي التقارير المحاسبية على كل المعلومات الضرورية حتى تحقق الاهداف المرجوة منها. كما يتطلب هذا المبدأ أن تكون تلك المعلومات متسقة فيما بينها، بمعنى أن المعلومات المفصح عنها من خلال الإيضاحات المتممة للقوائم المالية يجب أن تكون مكملة للمعلومات المفصح عنها من خلال القوائم المالية ولا تتعارض معها، كما يجب أن تكون المعلومات كافية وشاملة لجميع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة.[2]

ثالثاً: القيود أو المحددات المحاسبية:

بالاضافة الى الفروض والمبادئ المحاسبية، فإن هناك عدد من المحددات أو القيود المحاسبية التي تؤثر على عملية القياس المحاسبي وجعلها تتمتع بنوعية عالية. إذ تمثل هذه القيود ارشادات تطبيقية للمحاسب عند إعداد المعلومات المحاسبية، والتي تفسر الأحوال والظروف التي تستدعي الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في ظل قدر كبير من التقدير المهني. ونوجز هذه القيود في الاتي:

1. الحيطة والحذر:

يكتسي هذا القيد أهمية كبرى في الممارسة المحاسبية كونه يعطي ضمانا و أمانا للمعلومات المحاسبية. إذ يقضي هذا القيد بالاحتياط و الأخذ في الحسبان للخسائر التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقا من الإعداد وإمكانية مواجهتها، مع عدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، كتسجيل نواتج مستقبلية سوف تحققها المؤسسة، بمعنى أن: [3]

- أي نقص محتمل في قيمة الموجودات يمكن أن يؤثر على ذمة المؤسسة، ينبغي أن يحتاط له و يتم تسجيله حتى و إن كان حدوثه ليس أكيدا؛
- بالمقابل لا يتم تسجيل الإيرادات المستقبلية أو المتوقعة إلا إذا تمت فعلاً.

---

[1] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان 2008، ص 35.
[2] محمود السيد الناغي، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة – مصر 2007، ص 203.
[3] مسعود صديقي، طواهر محمد التهامي، **المراجعة وتدقيق الحسابات - الأساس النظري والممارسة الميدانية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002، ص 69.

وبالرغم من بعض الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ، إلا أنه لقي قبولا واسعا في الممارسة المحاسبية العملية من قبل المحاسبين، و من قبل مستعملي المعلومات المحاسبية، وذلك استنادا إلى أن المبالغة تؤدي إلى زيادة المخاطر، بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها و تجنبها في المعالجة المحاسبية.

2. الأهمية النسبية

تتفاوت العمليات التي يقوم المحاسب بمعالجتها وتسجيلها محاسبياً في درجة أهميتها انطلاقا من صغر وكبر المبالغ التي تقيم بها العملية، لذلك جاء هذا المبدأ ونص على ضرورة الأخذ وبجدية لكل المبالغ مهما كان صغرها، بل يجب الاهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أم كبيرة. وبالتالي فإن المحافظة على التوازن سواء على مستوى طرفي التسجيل المحاسبي أو على مستوى القوائم المالية الختامية يحتم على المحاسب تسجيل العمليات رغم صغر أو تفاهة قيمتها.[1]

وعليه يقصد بالأهمية النسبية أن العنصر (المعلومة) يكون هام نسبياً إذا كان من المتوقع أن يترتب على عدم أخذه في الاعتبار أو سوء تقديره تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية. [2]

3. الموازنة بين التكاليف والمنافع:

ويقصد بذلك أن تكلفة انتاج المعلومات المحاسبية التي يقوم المحاسب بإعدادها من خلال القوائم يجب أن لا تزيد عن المنافع المتوقعة من استخدام هذه المعلومات.[3]

4. تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني:

يقضي هذا القيد بتفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني أثناء القيام بالمعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية. فالمتعارف عليه أن أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة هو ملكية هذه العناصر، إلا أنه في بعض الاحيان تقوم المؤسسات بالحصول على عناصر ذمتها (الاستثمارات) عن طريق القرض الإيجاري، وذلك في حالة استغلال مؤسسة لعتاد مرتفع التكلفة (طائرة – قطار) مثلاً. وعليه فإن المعالجة المحاسبية المعتمدة هذه الحالة تقضي بتسجيل العناصر التي تمت حيازتها بواسطة قرض الإيجار ضمن عناصر الأصول في ميزانية المؤسسة الحائزة، وتسجيل الديون المقابلة لها ضمن عناصر خصوم الميزانية.[4]

5. الموضوعية:

يقصد بالموضوعية في العرف المحاسبي الاعتماد على الحقائق الثابتة التي توفرها مصادر البيانات والمعلومات المحاسبية والابتعاد عن الاحكام الشخصية في ذلك. وبناءً على هذا ينبغي أن تعد القوائم المالية على أساس البيانات المحاسبية التي حددت بموضوعية بعيداً عن التحيز في إختيارها. ولأجل أن تكون هذه البيانات موضوعية

[1] نفس المرجع السابق، ص 74.
[2] جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001، ص 244.
[3] طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 62.
[4] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 20.

لإبد أن تكون مؤيدة بمستندات ثبوتية تؤكد حدوث الواقعة المالية فعلاً، ذلك أن المستندات المحاسبية تعتبر دليلاً موضوعياً على صحة البيانات المحاسبية.[1]

غير أنه لا تخلو عن النطاق العلمي المعلومات المحاسبية من عنصر التقدير، ومثال على ذلك تقدير الحياة الانتاجية للأصول الثابتة ونسب اهتلاكها، وتقدير سعر السوق للمخزون السلعي والخسائر المحتملة الناتجة عن عدم تحصيل الديون، واختلاف وتعدد طرق تقييم المخزون السلعي....الخ، وبالتالي فإنه يجب الاعتماد على أدلة موضوعية إذا كان ذلك ممكناً وإلاَّ يجب القيام بعملية التقدير على أساس علمي بحيث تتحقق ما يسمى بالموضوعية العلمية.[2]

المطلب الثاني: القياس والاعتراف المحاسبي

1- المقومات العلمية للقياس المحاسبي

أ) مفهوم القياس المحاسبي

يعود أوّل تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى التعريف الذي قدمه Campell في كتابه "Fondation of science" سنة 1957 الذي عرفها كما يلي: " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"[3]

كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) القياس عام 1966 كما يلي:" يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة"[4]

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"[5]

كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) القياس بأنه:" عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس. ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية والمثمثلة في: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية.[6]

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، ج 1، منشورات الجامعة المفتوحة، ط 1، ليبيا 1993، ص 33.
[2] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 23.
[3] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك 2007، ص 100.
[4] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 327.
[5] ريتشارد شروید و آخرون، **نظرية المحاسبة** ، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، دار المريخ، الرياض 2006، ص 185.
[6] حسين القاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 142.

وقد عرف القياس كذلك بأنه: " يشمل القياس الكمي عمليات التسجيل والتبويب والترحيل، ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية، أي أن القياس يشمل جمع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية"[1]

ب) أسس القياس المحاسبي

يتضمن الاطار ا لمفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية أسساً مختلفة للقياس والتي يمكن استخدامهاً حالياً وهي:[2]

- **التكلفة التاريخية:** وتعني إثبات الاصل بتكلفته عند شراءه وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته، وتعتبر التكلفة التاريخية الاسلوب الوحيد الذي يتم استخدامه استخداماً عاماً ويتمتع بالقبول العام.
- **التكلفة الجارية:**وتعني إثبات العنصر بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر الجاري للبند في تاريخ إعداد القوائم المالية.
- **القيمة القابلة للتحقق:** وتعني إثبات الأصل بالقيمة البيعية ناقصاً التكاليف البيعية المتوقعة، مثل تقييم المخزون بقيمة أقل من تكلفته.
- **القيمة الحالية:** وتعني إثبات الاصل بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل، سواء من الاستخدام المستمر للأصل أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند التخلص منه في نهاية عمره الانتاجي، كقياس القيمة القابلة للاسترداد في تحديد الانخفاض في قيمة الاصول.

ويلاحظ على أسس القياس هذه، أنها لم تتضمن القيمة العادلة بالرغم من التوسع في استخدامها في المعايير (IFRS)، وذلك لأن مفهوم القيمة العادلة قد يعني أحد أسس القياس الواردة أعلاه، وهي قيمة إجتهادية يتم تحديددها وفقاً لما يعتقد أنه يمثل بعدالة قياساً لقيمة بند معين.

ج) معايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية، إذ توجد أربع معايير أساسية يمكن اعتمادها في القياس المحاسبي تتلخص في ما يلي: [3]

- الصلاحية للغرض المستهدف (الملاءمة):

يعتبر كل من قياس الربح، و إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة الهدفان الاساسيان في القياس المحاسبي. وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة، ويمكن الاعتماد عليها لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفيدين منها.

[1] فضل كمال سالم، **مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية – غزة 2008، ص 93.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 62.

[3] حيدر محمد علي بن عطاء، مرجع سابق، ص 41.

ولا بد من وجود التكافؤ بين الارقام الكمية المعبرة عن الاهداف المحاسبية، وبين الاحداث، أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الارقام حتى يمكن الاعتماد عليها وعرضها عرضاً صادقاً وأميناً. وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارت الرشيدة.

- **القابلية للتحقق:** تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لإتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظل ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة. وبالتالي فإن البيانات والمعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون لها دلالة محددة، وتستند الى مصدر موثوق فيه كالمستندات والاجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها.

- **الالتزام بالموضوعية :**

يقصد بالموضوعية أو بالايجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحته، وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيد عن التحيز الشخصي.

- **قابلية القياس الكمي:**[1]

جرت العادة على استخدام الاساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم اتباعه للتعبير عن الاحداث الاقتصادية في المؤسسة، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم امكانية إستخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك لإختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها.

د) خطوات القياس المحاسبي:

من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك أربع خطوات رئيسية يجب اتباعها تتمثل في:[2]

- تجميع البيانات عن الاحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المؤسسة، حيث تكون هذه العمليات معبرة عن أشياء مختلفة مثل الايرادات والنفقات والاصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه؛
- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا لنظام القيد المزدوج، وبناءً على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛
- بمجرد تجميع الاحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة؛
- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات، حيث من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة، تقدم

[1] عبد الحي مرعي و محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2003، ص 32.
[2] فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 94.

للأشخاص المعنيين بالمؤسسة، أو المهتمين بأحوالها المالية. وتهدف هذه الخطوة إلى ايضاح الأمور والاحداث ا لمالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها.

2- أسس الاعتراف المحاسبي

يمكن تعريف الإعتراف المحاسبي - حسب ما جاء في الإطار المفاهيمى لـ IASC- بأنه:" عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية (الأصول، الالتزامات، الايرادات، المصروفات...)، وبذات الوقت ينبغي أن تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية:[1]

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والى المؤسسة، وتعني الاحتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والى المؤسسة.
- امكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية.
- الملاءمة: أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبطة به.
- الموثوقية: أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة وخالية من الخطأ، وتتميز بالدقة والصحة.

كما اهتم كذلك البيان رقم (5) المتعلق بالاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن FASB سنة 1974 بمعايير الاعتراف بالبند ليتم إثباته في القوائم المالية، حيث جاء فيه أن الاعتراف والاثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم المالية يجب أن يكون شاملاً لتاريخ هذه العملية منذ نشأتها وتتبع أي تغيير يحدث لاحقاً إلى أن يتم استبعاد هذا البند نهائياً من السجلات والقوائم المالية.[2]

ولقد حدد البيان السالف أربع معايير ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند ويكون قابلاً للإثبات المحاسبي، وهي:[3]

- انطباع تعريف أحد عناصر القوام المالية؛
- القياس والتعبير عن أحد عناصر القوام المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة؛
- توافر خاصية الملائمة، أي أن يكون البند مؤثراً في عملية اتخاذ القرارات؛
- توافر خاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 61.
[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 391.
[3] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 407.

المطلب الثالث: العرض والإفصاح في المحاسبة

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دوراً هاماً فى إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة فى القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض عدة منها: اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان فى المؤسسات.[1]

ويرتبط تطور الافصاح بشكل وثيق مع تطور نظم المحاسبة. إذ تتأثر ممارسات ومعايير الافصاح بالعوامل البيئية المؤثرة على تطور النظم المحاسبية – والتي تم ذكرها سابقاً– والمتمثلة أساساً في النظم القانونية ومصادر التمويل والروابط السياسية والاقتصادية ومستوى التنمية الاقتصادية ومستوى التعليم ومستوى الثقافة.[2]

وقد ألزمت الأعراف المحاسبية المتبعة ومعايير المحاسبة المحلية والدولية المتبعة في كل أرجاء العالم معدي القوائم المالية بتوفير متطلبات معينة كحد أدنى من المعلومات التي يجب الإعلان عنها (الإفصاح)، وتوصيلها بشكل دقيق إلى مستخدميها وكيفية عرض وتنظيم هذه المعلومات (العرض)، حتى يتم تسهيل مهمة مستخدم المعلومات وبالتالي وصوله إلى قرار سليم وفي الوقت المناسب[3].

1– مفهوم العرض والافصاح:

يتطلب الاعلام المحاسبي، تزويد متخذي القرار بالمعلومات الملائمة المؤثرة على تحديد الربح، والمركز المالي. وتعتبر القوائم المالية العمود الفقري للإفصاح، حيث يراعى في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة، والتبويب، والتوحيد، وكذلك الايضاحات والتفسيرات التي تشتمل على بيانات مالية غير واردة في القوائم المالية والتي تكون منشورة أسفل القوائم المالية، كطرق تقييم المخزون، والتغيرات في السياسات المحاسبية...إلخ.

وبالتالي فإن المعلومات الاكثر علاقة وملائمة يجب أن تلخص بوحدات كمية، وتعرض بالقوائم المالية. أما المعلومات الوصفية فيجب أن تظهر على شكل ملاحظات وتفسيرات تنشر أسفل القوائم المالية.[4]

ولقد تعددت التعاريف التي قدمت للإفصاح المحاسبي ونذكر منها ما يلي:

✓ يعرف الافصاح المحاسبي بأنه:" عملية إظهار المعلومات المالية سواءً كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية ملائمة وغير مظللة لمستخدمي القوائم المالية من الاطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على دفاتر وسجلات المؤسسة.[5]

---

[1] ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية – غزة 2009، ص 47.

[2] فريدريك تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، تعريب ومراجعة محمد عصام الدين زايد وَ أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض 2004، ص189.

[3] فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية – غزة 2005، ص 76.

[4] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 117- 118.

[5] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 578.

✓ كما عرف الافصاح المحاسبي أيضاً بأنه:" إظهار كافة المعلومات التي تؤثر فى موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية. وهذا يعني أن تظهر المعلومات فى القوائم أو التقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل"[1]

✓ أما مفهوم العرض فيشير إلى الطريقة أو الأسلوب أو الشكل أو الترتيب الذي يتم به تنظيم عرض القوائم المالية للمؤسسة، وإظهار المعلومات المحاسبية المتعلقة بنتائج نشاطها ومركزها المالي. وتعتبر كيفية عرض المعلومات قضية مهمة جداً لأن البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم والتقارير المالية تترك آثاراً مختلفة على متخذي القرارات. فقد تفصح شركة معينة عن معلومة مهمة جداً في مكان يصعب الإهتداء إليه، أو أن تفصح عن معلومة يجب عرضها في صلب القوائم المالية في الإيضاحات لكي تخفيها عن المستخدم.[2]

مما سبق يتضح أن الإفصاح يهتم بموضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل وذلك من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرار.

2 – أنواع الافصاح:

يتصف الإفصاح بعدة صفات والتي تحدد القدر الملائم من المعلومات التي ينبغي الافصاح عنها، وذلك كما يلي:[3]

أولاً– الإفصاح الكامل:

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

ثانياً– الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

[1] ماجد اسماعيل أبو حمام، مرجع سابق، ص 48.
[2] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سابق، ص 77.
[3] ماجد اسماعيل أبو حمام، مرجع سابق، ص 48- 49.

ثالثاً– الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية فى القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ، غير أنه يتحدد بالخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

رابعاً– الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

خامساً– الإفصاح الوقائي:

ويقصد به الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها وخاصة المستثمرين منهم، حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي ويسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي) ويتطلب الكشف عن الأمور الآتية:[1]

- السياسة المحاسبية.
- التغير في السياسة المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- المكاسب و الخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.

مما سبق يتضح أن الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي وشامل أصبح ضرورة مهمة تقتضيها عملية توصيل المعلومات المناسبة وبالنوعية المطلوبة لمستخدميها فى الوقت المناسب.

[1] مجدي أحمد الجعبري، **الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك**، لم يذكر العدد وسنة النشر، ص 06.

3- المقومات الاساسية للافصاح:[1]

يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي:

أولاً- تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية: إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه أن يساعد على معرفة وتحديد الخواص الواجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل والمضمون لأن المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات، ولهذا كان من الأفضل إعداد المعلومات عن طريق إعداد نموذج يفترض أنه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محوراً أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح.

ثانياً- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية: إن تحديد الغرض من إستخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يجعل عملية الافصاح أكثر ملائمة، بحيث تساعد المستخدم في الاستفادة من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ كما تساعد في إتخاذ القرارات. وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات المستخدمين من المعلومات، إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين، فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

ثالثاً- تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها: يتم الإفصاح حاليا بواسطة القوائم المالية والمتمثلة في: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في الاموال الخاصة، معلومات أساسية ترفق في الملاحظات. وبالتالي فإن هذا البند يتطلب تحديد طبيعة المعلومات الواجب الافصاح عنها في صلب القوائم المالية وكذا الملاحق المرفقة.

من خلال ما تقدم يمكن القول أنه ينبغي التركيز علي نوعية المعلومات المفصح عنها بدلا من التركيز على جانب كم المعلومات المفصح عنها.

4- أساليب وطرق الافصاح:

يمكن إبراز أساليب وطرق الافصاح من خلال العناصر التالية:[2]

أولاً- الافصاح في صلب القوائم المالية الأساسية:

ويعتبر من أقدم الاساليب استخداماً، وتكمن أهمية الافصاح فيها إلى أهمية شكل العرض في القوائم المالية، وأغلب الافصاحات المقدمة في القوائم هي عبارة عن بيانات مالية يمكن قياسها وبدرجة عالية من الدقة والثقة.

[1] مجدي أحمد الجعبري، مرجع سابق، ص 07.
[2] صديقي فؤاد، **فعالية الاتصال المالي في النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة 2010/2009، ص 83.

ثانياً– إستخدام المصطلحات والعرض المفصل:

ان أهمية استخدام المصطلحات وبعض التفصيلات تكمن في المساعدة على الوصف الصحيح لبنود القوائم من أجل تسهيل الفهم وتقليل الغموض في المعلومات، كما أن للإختصار في بعض البنود أهمية بالغة تكمن في تحديد المعنى بدقة وتجنب التضليل.

ثالثاً– الافصاح عن الملاحظات والهوامش (الايضاحات):

تعتبر الايضاحات المرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزء منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم. وبحسب معيار المحاسبة الدولي رقم 01 فإن هذه الايضاحات تساهم في تحقيق الاهداف التالية:[1]

- تقديم معلومات عن الاسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية؛
- الافصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها المعايير ولا تظهر في صلب القوائم المالية؛
- الافصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب القوائم المالية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

وبحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 فإن طبيعة المعلومات التي تعرض من خلال الايضاحات تتكون إما:

- معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية؛
- معلومات محددة لشرح بعض الارقام الواردة في القوائم المالية؛
- معلومات إضافية لم ترد أي بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة.

رابعاً– استخدام الجداول والملاحق الاضافية:

إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم. وبالتالي فإن الملاحق الاضافية تستخدم لتقديم معلومات إضافية مكملة ومهمة للفهم، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات.

خامساً– أساليب مختلفة أخرى:

هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة تتمثل في تقارير المراجع الخارجي، حيث تهدف هذه التقارير الى بث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية، كما أن خطاب رئيس مجلس الادارة وتفسيرات القائمين بالادارة في توضيح الاستراتيجية المستقبلية للمؤسسة تعتبر كذلك من أهم أساليب الافصاح.

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 55.

من خلال ما تقدم يمكن القول بأن الإفصاح المحاسبي يعتبر من المواضيع الحيوية التي لقيت اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة كونه يلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية. وقد تعددت الدراسات والبحوث المحاسبية في هذا المجال، فبعد أن كانت الدراسات تركز علي وظيفة القياس المحاسبي بغض النظر عن مستخدمي المعلومات المحاسبية، اتخذت الدراسات بعداً آخر في دراسة الإفصاح المحاسبي، ذلك لأن الإفصاح يعمل على تزويد متخذي القرار بالمعلومات الملائمة المؤثرة على تحديد الربح والمركز المالي.

خلاصة الفصل:

تناولنا من خلال هذا الفصل "ماهية المحاسبة وتطورها التاريخي" والذي تبين من خلاله ما يلي:

- أن المحاسبة رافقت المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقائها وكانت تستجيب دائماً للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها، فتتأثر بها وتؤثر فيها؛

- لقد تطورت المبادئ والقواعد المحاسبية وأهدافها ووظائفها لكي تلبي الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية المتزايدة، مما أدى إلى نشوء فروع جديدة متخصصة لها يتناول كل فرع منها موضوعات محددة ويخدم أطراف معينة؛

- ترتبط المحاسبة ارتباطا وثيقاً مع عدد من العلوم الاجتماعية الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة والقانون والإحصاء والتخطيط...وغيرها، فهي تؤثر فيها وتتأثر بها. فالعلاقة التي تربط المحاسبة بهذه العلوم هي علاقة قوية تحكمها أسس ومداخل وتوجهات متداخلة ومتكاملة؛

- تتأثر الممارسة المحاسبية بجملة من العوامل البيئية المتمثلة في النظم الاقتصادية والسياسية والقانونية وكذا المهنة المحاسبية والعوامل الثقافية، والتي تؤثر في شكل وتطور النظم المحاسبية في أي دولة؛

- يعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة البنية الأساسية التي يقوم عليها العلم في الفكر المحاسبي. كما يعتبر حقل من حقول المعرفة التي تشمل الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ؛

- يعد الافصاح المحاسبي ضرورة مهمة تقتضيها عملية توصيل المعلومات المناسبة وبالنوعية المطلوبة لمستخدميها في الوقت المناسب.

الفصل الثاني:

المعايير المحاسبية الدولية

كمدخل للإصلاح المحاسبي في

الجزائر

تمهيد

ان النمو الكبير والملحوظ في حجم التجارة الدولية، والانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات وغزوها للأسواق العالمية، وزيادة تشابك أنشطتها الدولية، وكذا تطور حركة رؤوس الأموال في مختلف البورصات العالمية، أدى إلى ضرورة توفير معلومات مالية قابلة للفهم والمقارنة على المستوى الدولي، إلا أن الاختلافات بين النظم والممارسات المحاسبية بين الدول، حال دون تحقيق ذلك. ومن أجل هذا انصب الاهتمام حول محاولة التنسيق والتوفيق بين النظم والممارسات المحاسبية المختلفة اعتماداً على مرجع محاسبي يحظى بالقبول العام.

وقد كانت هناك جهود كبيرة بغية إرساء أسس دولية لمهنة المحاسبة، تمخض عنها ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ والقواعد المحاسبية على مستوى العالم. وبهذا انطلقت العديد من المحاولات الرائدة بغية تعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، وهذا من خلال عمليات الإصلاح التي قامت بها العديد من الدول، والجزائر كغيرها من الدول التي سلكت هذا المسار، وذلك بانتهاجها سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي.

من خلال ما تقدم، نحاول في هذا الفصل أن تناول النقاط التالية:

- المبحث الأول: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين؛
- المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المبحث الأول : الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين

المطلب الأول : التوافق المحاسبي

1- مفهوم التوافق المحاسبي (Harmonisation):

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للتوافق المحاسبي الدولي نذكر منها:

- ✓ يعرف التوافق على أنه مفهوم يستخدم في المحاسبة الدولية للدلالة على السعي نحو التقليل من الفروق والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية الوطنية.[1]
- ✓ وقد عرف "Nobes" و "Parker " التوافق على أنه "عملية الرفع من درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات"[2].
- ✓ يقصد بالتوافق أيضاً "الاحتكام إلى جملة من المبادئ، القواعد والمعايير المحاسبية، التي تلقى قبولا عاما في الأوساط الدولية، والتي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية للشركات الدولية"[3]
- ✓ كما يقصد بالتوافق الدولي "محاولة تنسيق وتقريب الممارسات والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة عند إعداد القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة المختلفة وبصورة حتى يسهل مقارنتها على المستوى الدولي"[4]

من خلال التعاريف السابقة، يمكن القول بأن التوافق المحاسبي الدولي يعني الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي ينبغي أن تكون موحدة بين الدول؛ والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات.

2- أهداف ومقومات التوافق المحاسبي:

أ- أهداف التوافق المحاسبي:

ترتبط أهداف التوافق المحاسبي أساساً بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق، وأهمها:[5]

- ✓ **المؤسسات المعدة للقوائم المالية:** يساعد التوافق المحاسبي على:

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة ما تعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛

[1] STÉPHAN Brun , L'essentiel Des Normes Comptables International IAS/IFRS, 3e Édition, Gualino Éditeur, Paris 2006, P 13.

[2] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 269.

[3] شعيب شنوف، **أطروحة دكتوراه**، مرجع سابق، ص 82.

[4] الصادق محمد ادم علي، **أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية**، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، يوم 18 ماي 2010.

[5] مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي** ، مجلة الباحث، نصف شهرية، جامعة ورقلة ، العدد الرابع، 2006، ص 118.

- إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها؛
- التموقع الجيد والتحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

✓ **الأطراف المستعملة للقوائم المالية:**

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

✓ **الهيئات الأخرى:**

تكمن الأهداف التي يحققها التوافق المحاسبي لهذه الفئة في نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، البنك الدولي، وهيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية، وذلك لما يتيحه التوافق المحاسبي من خفض تكاليف الرقابة، والتي قد تتطلب في حالة اختلاف الأنظمة 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.

ب– مقومات التوافق المحاسبي:[1]

ينبغي لأي بلد يريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوافر فيه مقومات لهذا التوافق، هذا من جهة، ومن جهة أخرى توافر متطلبات معينة في هذا البلد تلبي هذه المقومات، وهي:

– بيئة معولمة أو في طريقها إلى البيئة المعولمة، ويعني هذا أن تتوافق بيئة العالمية، أي أن تتوافق مع صفات العولمة وبيئتها من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية (YOSCO)، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وغيرها.

– تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم التطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية.

– أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات)، وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دوراً تنظيمياً وتنسيقياً وليس دوراً قائداً أو موجهاً أو مسيطراً أو مالكاً.

[1] عبد الناصر نور وَ طلال الججاوي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية ـ متطلبات التوافق والتطبيق**، دليل المحاسبين ،ص09.

– التكييف الفني والنفسي لمواطني البلد، والمقصود بالتكييف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطريقة كفؤة وإمكانيات جيدة، أما التكييف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة وتوجهاتها.

3– معوقات التوافق المحاسبي الدولي:

رغم الجهود الكبيرة المبذولة من قبل العديد من المنظمات الدولية والإقليمية في مجال التوافق المحاسبي الدولي، إلا أن عملية التوافق واجهت عدة معوقات أهمها:[1]

– الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول؛

– تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة؛

– ضعف أو انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها؛

– الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح؛

– غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها لا تتوفر على أسواق على درجة من الكفاءة التي تفرز قيم سوقية يمكن اعتمادها في التقييم المحاسبي ؛

– التوجه الضريبي والحكومي: بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية؛

– تعوُّد المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة أنه أصبح يصعب عليهم قراءة قوائم مالية أعدت وفق طرق محاسبية أخرى، خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين؛

4– إسهامات الهيئات الدولية والإقليمية في التوافق المحاسبي الدولي:

تسعى العديد من الهيئات والمنظمات الدولية والإقليمية المهتمة بموضوع التوافق المحاسبي الدولي إلى بذل جهود معتبرة من أجل تحقيق هذا التوافق، وذلك لتجاوز كل أشكال الاختلافات الناتجة عن التباين في الأطر والأنظمة التي تحكم الممارسة المحاسبية في كل دولة، ومن بين أهم هذه الهيئات والمنظمات نذكر ما يلي:

أولاً– الهيئات الدولية: تتمثل أهم الهيئات الدولية المساهمة في التوافق المحاسبي الدولي في ما يلي:

1. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

تم تأسيسها سنة 1973 من أجل تطوير معايير المحاسبة الدولية، كما تهدف إلى تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة. (سيتم التطرق لهذه اللجنة بشيءٍ من التفصيل في المطلب الثالث)

[1] مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية – مقومات ومتطلبات التطبيق**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 07.

2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) :

وهو منظمة عالمية للمحاسبة تأسست عام 1977، تهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي، من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ويضم الاتحاد في عضويته 155 عضو ومنظمة من 118 دولة، ويمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب في العالم، ويتخذ الاتحاد الدولي نيويورك مقراً له. وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:[1]

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكد؛
- معايير دولية لرقابة الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولية؛
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

✓ أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تهدف هذه الهيئة إلى تطوير معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والقيام بالدراسات والبحوث في هذا المجال، كما تهتم بتطوير أساليب الرقابة الإدارية والمالية والقيام بالأبحاث المتعلقة بالنواحي المالية والرقابية، ومن أهم الأهداف التي كلفت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها ما يلي: [2]

1- اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني؛

2- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية؛

3- تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية؛

4- التعاون مع الهيئات المناظرة "الإقليمية" والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات؛

5- إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة؛

6- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء (IFAC)؛

7- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات؛

8- تشجيع الراغبين في الدخول إلى (IFAC) والمشاركة في نشاطاته والتعريف به.

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، عمان 2008، ص 110.
[2] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص282 .

✓ يتم تنفيذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية: [1]

أ) **لجنة التعليم:** تهتم هذه اللجنة بوضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة مهنة المراجعة، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة، على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس .

ب) لجنة السلوك المهني: وتهتم بوضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

ج) **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.

د) **لجنة القطاع العام:** وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- تنمية معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي؛
- وضع برامج لتشجيع البحث والتعليم؛
- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد منحت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

3. منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE):

تأسست هذه المنظمة بموجب الاتفاقية الموقعة في 14 ديسمبر 1960 بباريس والتي دخلت حيز التنفيذ في 30 سبتمبر 1961 من طرف تسعة عشر دولة، وهي تضم حاليا تسعة وعشرون دولة في العالم، هدفها المساهمة في التطور الاقتصادي للدول الأعضاء وتحسين مستوى المعيشة بها، بالإضافة إلى تطوير التجارة الخارجية بين الدول بصفة عادلة حسب القوانين الدولية[2]، كما تعتبر المنظمة منتدى لتبادل المعلومات الاقتصادية، ومناقشة القضايا المشتركة، والعمل على إيجاد الحلول للمشكلات المطروحة. وفي هذا الإطار تعمل المنظمة على بذل مجهودات في اتجاه التوافق والتنسيق في مجال المحاسبة الدولية، وذلك على اعتبار أن الشركات متعددة الجنسيات المنتشرة عبر العالم، تأسست في البلدان الأعضاء بهذه المنظمة.[3]

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سابق، ص 110.
[2] بودبة خالد، مرجع سابق، ص63
[3] شعيب شنوف، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 82.

4. الأمم المتحدة (UN):

بدأت الأمم المتحدة أعمالها في دعم وتعزيز مهنة المحاسبة على النطاق الدولي منذ عام 1973، وانصب الاهتمام بهذه الجهود على تحقيق إمكانية المقارنة بين البيانات المالية. حيث قامت: [1]

- في عام 1973 تعيين مجموعة من الأفراد والباحثين، لدراسة تأثير الشركات المتعددة الجنسيات على عمليات التطوير وبناء العلاقة العامة مع الدولة المضيفة. بالإضافة إلى القضايا المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات، خلصت هذه المجموعة إلى وجود نقص واضح في المعلومات المالية وغير المالية الصادرة عن هذه الشركات.
- تشكيل لجنة عام 1976 للبحث في أسباب النقص في المعلومات المقدمة من تلك الشركات، وقدمت اللجنة تقريرا حددت فيه الحد الأدنى من المعلومات والبنود الواجب توفرها في البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات. وهذه المعلومات هي:
  - المعلومات المالية فيما يخص (القوائم المالية المجمعة، ملحقات تحدد فيها مصادر واستخدامات الأموال، الطرق المحاسبية، توضيحات عن التقييم والتجميع)؛
  - معلومات عن فروع هذه الشركات والشركات الحليفة؛
  - المبيعات حسب القطاعات الجغرافية وقطاعات النشاط؛
  - معلومات عن المستخدمين، الإنتاج، برامج الاستثمار وتنظيم المؤسسة؛
- تشكيل لجنة خبراء حكومية (ISAR) عام 1982 هدفها مناقشة معايير المحاسبة الدولية، وقد حدد هدف اللجنة كما يلي:
  - مناقشة المعايير المحاسبية وإعداد البيانات المالية والأمور المرتبطة بها؛
  - المشاركة الايجابية مع المنظمات المهنية الإقليمية والدولية في تحديد المعايير المحاسبية؛
  - الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات الدول النامية ومصالحها فيما يرتبط بالحاجة إلى البيانات والإفصاح عنها.

يعتبر (ISAR) فريق العمل الوحيد في منظمة الأمم المتحدة المتخصص في المحاسبة والمراجعة على مستوى الشركات، والمخول بتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات. وقد أنجز هذا الفريق مهمته بدراسة ومناقشة وإعلان أحسن الممارسات بما في ذلك معايير المحاسبة الدولية، كما

[1] خالد مقدم، **تبني معايير المحاسبة الدولية- حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2009، ص 58.

ركز فريق العمل هذا في السنوات الأخيرة على موضوعات مهمة لم تكن المنظمات الأخرى جاهزة للتعامل معها مثل المحاسبة البيئية.[1]

5. المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (OICV):[2]

تأسست (OICV) عام 1983 وهي تضم الهيئات المنظمة للأسواق المالية لأكثر من ثمانين دولة، هدفها الأساسي هو ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المستثمرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير موحدة تفرض على المؤسسات التي تريد الدخول إلى البورصات العضو في المنظمة. وتلعب المنظمة دوراً أساسياً في دعم العمل الذي تقوم به هيئة معايير المحاسبة الدولية، ففي سنة 1995 قامت الجهتين بالاتفاق على التنسيق معاً من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خطة عمل يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة كعضو استشاري في عملية وضع المعايير وإدخال تعديلات على تلك الموجودة. وفي ماي 2000 تم اعتماد ثلاثون معياراً من المعايير التي أصدرتها (IASC) من طرف الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضو في (OICV)، وبالتالي قبول قيام الشركات المتعددة الجنسيات المسعرة في تلك الأسواق المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

6. مجموعة الدول المتقدمة الأربعة زائد واحد (G4+1) [3]

تتشكل هذه المجموعة من ممثلين عن هيئات التوحيد المحاسبي لكل من أستراليا، كندا، ايرلندا الجديدة، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وهيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) كملاحظ. وبالرغم من أن هذه الهيئة لا تقوم بإعداد ونشر المعايير المحاسبة، إلا أن أهميتها تكمن في طبيعة عملها المتمثل في دراسة المواضيع المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الدولية لأهم العمليات التي تختلف فيها الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء.

7. المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD):[4]

يتشكل (IFAD) من ممثلين عن العديد من الهيئات الدولية مثل البنك الدولي، ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية وممثلين عن المكاتب الدولية للمراجعة والمحاسبة. ومن أهم أعمال المنتدى الجديدة مشروع (Projet vision)، الذي يهدف من خلاله الى تحسين نوعية المعلومات المالية عالميًا، و التشجيع على تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS).

[1] فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص385.
[2] بودبة خالد، مرجع سابق، ص 64.
[3] مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 126.
[4] نفس المرجع السابق، ص127.

ثانياً– الهيئات الإقليمية: تتمثل أهم الهيئات الإقليمية المساهمة في التوافق المحاسبي الدولي في ما يلي:

1. المنظمة المشتركة للدول الإفريقية والملغاشية (OCAM)[1]

تضم هذه المنظمة (17) دولة افريقية. وقد قررت تلك البلدان بعد استقلالها من الاستعمار أن يكون لها نظام محاسبي خاص بها يلبي احتياجاتها من المعلومات على المستوى الكلي وعلى مستوى المؤسسات ليكون بديلاً للنظام المحاسبي الذي ورثته من الاستعمار وخاصة الاستعمار الفرنسي (المخطط المحاسبي العام 1957)، وبالفعل تم اعتماد مخطط محاسبي سنة 1970 استجابة لتلك المطالب بحيث يتم تطبيقه من طرف الدول السبعة عشر الأعضاء بعدما يتم ضبطه على مستوى كل دولة، وقد كان هذا المخطط يهدف إلى:

- ضمان توافق وانسجام الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول الأعضاء؛
- استحداث أدوات عصرية تساعد المؤسسات على التسيير؛
- إضفاء الانسجام على أهم المفاهيم في المحاسبة الوطنية؛
- إعداد نظام معلومات يسمح باكتساب أداة فاعلة لسياسة التنمية الاقتصادية.

2. مجلس المحاسبة الإفريقي (CAC) [2]

تم إنشاؤه خلال الدورة الثانية للمؤتمر الدولي لمنظمة الوحدة الإفريقية سابقاً والتي انعقدت بالجزائر سنة 1979، وقد ضم **(CAC)** سبعة وعشرون بلداً إفريقياً، هدفه إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية لهذه الدول، وكذا تشجيع البحوث والدراسات التي تهتم بالمعايير المحاسبية، وقد قام هذا المجلس بتشكيل اللجنة التقنية للتوحيد المحاسبي بهدف إنشاء مشروع نظام محاسبي إفريقي مرجعي (SCAR) يعتبر كمرجع بالنسبة لكل الدول الإفريقية، تم نشره سنة 1985 وهي السنة التي اعتبرت فيها منظمة الوحدة الإفريقية بأن **(CAC)** هو الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في إفريقيا. غير أن الملاحظ على هذا المجلس انه لم يحقق النتائج المرجوة منه، لأنه كان في حقيقة الأمر يمثل وجهة نظر خاصة بمجموعة معينة ولم يحقق الإجماع لدى جميع الأطراف نظراً لعدم وجود تمثيل لكل الهيئات المحاسبية الإفريقية.

3. الاتحاد الأوربي:[3]

لقد اهتم الاتحاد الأوروبي بموضوع التوحيد المحاسبي منذ بداية تأسيسه، حيث طرحت فكرة التوافق في القوائم المالية المعدة من قبل الشركات الأوروبية في إطار أعمال توافق وانسجام قانون الشركات المعتمد على المادة (Article 54– alinéa 3G) من اتفاق روما الذي انبثقت عنه الوحدة الاقتصادية الأوروبية. ومهدت لصدور التوجيهية الرابعة التي تم اعتمادها بتاريخ 25 جويلية 1978، موضحة في ذلك القواعد التي تقع على شركات

[1] بودبة خالد، مرجع سابق، ص 57.
[2] نفس المرجع السابق، ص58.
[3] مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 120.

الأموال الأوروبية الالتزام بها عند إعداد حساباتها السنوية. ثم صدور التوجيهية السابعة بتاريخ 13 جوان 1983 والتي تتعلق بالحسابات المجمعة.

4. الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا (UEMOA):[1]

يضم (UEMOA) ثمانية دول من غرب إفريقيا هي: البنين، النيجر، السنغال، الطوغو، مالي، غينيا، بيساو، بوركينافاسو، ساحل العاج. وفي إطار التوفيق بين محاسبة هذه البلدان قام الاتحاد سنة 1996 بإنشاء نظام محاسبي مشترك تحت تسمية " النظام المحاسبي الإفريقي (SYCOSA) " وكان هذا النظام يميل في توجهاته إلى المعايير المحاسبية الدولية والتطبيقات المحاسبية الانجلوساكسونية، حيث ضم في صفحاته إطار مفاهيمي تضمن أهداف المعايير المحاسبية والتي تتمثل في إنشاء معلومة محاسبية تلبي اهتمامات جميع الأطراف الفاعلة، كما تضمن المبادئ المحاسبية الواجب اعتمادها.

5. اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA) [2]

تأسس (CAPA) عام 1957 من أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة، ويهدف إلى تطوير مهنة محاسبة إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة، ويعمل هذا الاتحاد مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبة دولية مقبولة قبولا عاماً، وكذلك أخذ ظروف البلدان النامية بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

6. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) [3]

تأسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عام 1984 في لندن، وهو يعتبر جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والمراجعة، وهذا بتأهيل عدد كبير من المحاسبين من خلال دورات تكوينية واجتياز للامتحانات وفقاً لمناهج دولية، كما يعتبر المجمع الجهة الوحيدة المعتمدة من الاتحاد الدولي للمحاسبين لترجمة معايير المحاسبة الدولية إلى اللغة العربية.

[1] بودبة خالد، مرجع سابق، ص 58.
[2] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 284
[3] نفس المرجع السابق، ص 285.

المطلب الثاني: التوحيد المحاسبي

يعتبر التوحيد المحاسبي أحد النقاط الهامة في الحقيقة المعاصرة في مجال المحاسبة، فخلافاً للتوافق المحاسبي الذي يشير إلى تخفيض الاختلافات بين قواعد المحاسبة الوطنية، نجد أن التوحيد المحاسبي مصطلح خاص بالمحاسبة الدولية يشير إلى توحيد القواعد المحاسبية وتطبيق معايير مماثلة.

وعليه يمكن القول أن "التوافق المحاسبي" هو شكل مبسط من التوحيد وخطوة أولى إلى ذلك.[1]

1- مفهوم التوحيد المحاسبي:

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للتوحيد المحاسبي وذلك كما يلي:

التوحيد ويعني جعل الشيء واحدا وهو التماثل والتطابق والانتظام، وبما أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق.[2]

وقد عرف (ROUSSE) التوحيد المحاسبي كما يلي: "التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في دولة، أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه: [3]

- القطاع الأساسي للفلاحة، تربية المواشي، الصيد أو الاستغلال المنجمي؛
- القطاع الثاني للصناعات التحويلية؛
- القطاع الثالث للتجارة الخارجية.

وحسب المعهد الفرنسي للتوحيد (AFNOR) فإن التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل، بتوحيدها وتبسيطها.

أما المخطط المحاسبي الفرنسي المراجع (PCR) لسنة 1982 فقد عرف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه، إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى:[4]

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

---

[1] جابر مهدي و عابدي محمد السعيد، **التوحيد المحاسبي الدولي وتأثيراته على الأوضاع في الجزائر**، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010

[2] نسرين برجي، طلحي فاطمة الزهراء، **المعايير المحاسبية الدولية و متطلبات التوافق و التطبيق – عرض تجارب بعض الدول** ، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010

[3] Rousse Francis, **Normalisation comptable, principes et pratiques**, coll. Méthodologie, Paris 1990, pp 24-25
نقلاً عن مداني بن بلغيث، مجلة الباحث، مرجع سابق، ص 52.

[4] Colasse Bernard, **La notion de normalisation comptable**, In Revue française de comptabilité, N° 182, Paris sept 1987, P42.
نقلاً عن مداني بن بلغيث، مجلة الباحث، مرجع سابق، ص 53.

- إعداد الإحصائيات.

2- أهدف التوحيد المحاسبي:

تهدف عملية التوحيد المحاسبي إلى ضمان توحيد القوائم المالية من خلال:[1]

- 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.

ومن خلال المجهودات المبذولة على المستوى العالمي في مجال التوحيد المحاسبي، يمكننا تصور الأهداف المرجوة من عملية التوحيد المحاسبي العالمي، إذ يهدف التوحيد المحاسبي العالمي إلى:[2]

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛

- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛

- تقليل أو تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛

- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، تحديد طرق حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات. وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

3- مزايا التوحيد المحاسبي:

يمكن تلخيص أهم مزايا التوحيد المحاسبي في ما يلي:[3]

- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة، الامر الذي يؤدي إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها؛

- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.

[1] مداني بن بلغيث، مجلة الباحث، مرجع سابق، ص 54.
[2] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 83.
[3] صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008، ص 83.

– انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها، فالمعايير الموحدة تزيل هذا الأشكال وهذه الحاجة.

– تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.

– إزالة الغموض والتناقضات والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.

– وبإمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وجلب المستثمرين.

– يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفقا لمتطلبات قانونية.

4– دوافع التوحيد المحاسبي:

هناك ضغوط عديدة باتجاه أعمال التوحيد المحاسبي نذكر منها: [1]

- الزيادة الدولية في حجم التجارة والمبادلات الاقتصادية: إذ تزيد على 15 تريليون دولار من الاستثمارات تقوم بها شركات دولية منتشرة في كافة أنحاء العالم، وتتطلب معايير وأسس للقياس والإبلاغ المحاسبي. كما أنه من بين متطلبات الانضمام الى منظمة التجارة العالمية هو تحقق مبدأ الشفافية لتوفير معلومات للمستثمرين وكذا الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وهو ما يؤدي إلى توافق أكبر في المعلومات المالية المقدمة.
- الحاجة المتزايد إلى رأس المال: نظراً لحاجة الممولين والمستثمرين الى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها وإقراضها، ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية، عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة وقابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرون والمقرضون.
- ازدياد التنافس الدولي: وهو ما أدى إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب أسس تأتي في مقدمتها استخدام معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- ضغوط الشركات الدولية باتجاه تحقيق معايير للإفصاح متوافقة على مستوى العالم، إذ أن فروع هذه الشركات منتشرة في مختلف أنحاء العالم وتعمل في بيئات متباينة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها، لذا فإن مصلحتها تقتضي أن تطبق دول العالم معايير موحدة لتسهيل أعمالها.

[1] عبد الناصر نور وَ طلال الججاوي، مرجع سابق ،ص07.

- زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورأس المال والتكنولوجيا، إذ يتطلب ذلك لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم.

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

1-الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

أولاً – مفهوم المعايير المحاسبية:

يعرف المعيار عموماً (محاسبي أو غير محاسبي) بأنه: "قاعدة أو مجموعة من قواعد تنظيم الأداء السليم أو لقياس الأداء أو قياس طول أو حجم أو وزن شيء معين". فيعتبر المعيار بذلك هو المقياس أو الطريق والاتجاه، المتفق عليه بين كافة الناس ودليلهم للأداء أو للوصول إلى معرفة شيء ما و تحديده بدقة.

و بالمثل، فالمعيار المحاسبي، هو "قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة (أو الطرق) التي يتم بها إعداد الحسابات و عرضها".[1]

كما يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها: "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ومراجعة الحسابات".[2]

ويمكن أن تعرف المعايير المحاسبية كذلك بأنها: "عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع"[3].

ويمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها: "كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء أكانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي. بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشارا نتيجة تكرار استعمالها.كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية"[4]

أما المعيار المحاسبي الدولي فهو يعرف بأنه : " بيان إداري مكتوب تصدره هيئة مهنية محاسبية يتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية أو نوع محدد من العمليات المحاسبية، أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة

[1] رضا جاوحدو، **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS: المفهوم، التداعيات، الإجراءات**، مداخلة، اليوم الدراسي حول: المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، جامعة باجي مختار- عنابة 2005.

[2] حسين القاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق، ص103.

[3] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 58.

[4] HOARAU C, La France, in Comptabilité internationale, Vuibert éd., Paris 1997, p 131.
نقلاً عن مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 62.

ونتائج أعمالها، ويتم بموجبه تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض، أو كيفية التصرف في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال، وعرض المركز المالي للمؤسسة" [1]

ثانياً– خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتصف المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، أهمها:[2]

- 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 المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها؛
- غير إجبارية لأنها ليست صفة القانون أو التنظيم.

فضلا عن الخصائص المذكورة سابقا يمكن إضافة الخصائص الأساسية التالية والواجب توافرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كالآتي:[3]

- **الاتساق المنطقي**: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ؛
- **الملاءمة:** باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق؛
- **المرونة:** بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة؛
- **الواقعية:** يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة؛
- **المفهومية** : يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعداده؛

[1] أكرم إبراهيم عطية حماد، **واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين**، مداخلة، اليوم الدراسي حول " واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها "، قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية بغزة.

[2] دشاش أم الخير، **متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية**، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة 2010/2009، ص 32.

[3] حسن عبد الكريم سلوم وَ بتول محمد نوري، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول "تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال -التحديات - الفرص- الآفاق" ، جامعة الزرقاء الأردن 2009، ص 15.

- **الحيادية** : يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين؛
- **الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية:** بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

ثالثاً – أهمية المعايير المحاسبية:

من دون شك أن في إعداد معايير محاسبة منافع متعددة للدولة والمؤسسات والمهتمين بتلك المؤسسات، ويمكن أن نجمل أهمها فيما يلي: [1]

- التخطيط والمتابعة على المستوى الوطني: ذلك أن تجميع البيانات المالية بالقوائم المالية للمؤسسات المعدة بناء على قواعد و طرق محاسبية مختلفة عن بعضها، يؤدي إلى أن تكون البيانات الوطنية غير صحيحة ولا تعبر عن الواقع؛
- الرقابة على الأداء: كما أن المعيار المحاسبي هو أداة لضبط وقياس البيانات المحاسبية فهو أيضا مقياسا للأداء؛
- عدالة البيانات المالية والاعتماد عليها: إن تبني معايير محاسبية تتسم بالعدالة في تحميل المؤسسات بالأعباء الحقيقية وإثبات إيرادات حقيقية ومحققة من شأنه أن يجعل البيانات المعروضة بالقوائم المالية والتي يتم التقرير عليها، عادلة ودقيقة وتصلح أن يعتمد عليها في اتخاذ قرارات صائبة؛
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين. الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛
- تسهيل بيع وشراء المؤسسات واندماجها: إن إعداد القوائم المالية للمؤسسات باستخدام معايير محاسبية موحدة ومتفق عليها بين المحاسبين مع الإفصاح عنها يساعد كثيرا في عملية شراء وبيع المؤسسات التجارية والصناعية، وكذلك عملية الاندماج؛
- زيادة نشاط بورصة الأوراق المالية: كلما كانت البيانات المالية الواردة في القوائم المالية معدة وفق معايير محاسبية متفق عليها، ويتم استخدامها بشكل موحد، كلما كانت عملية مقارنة البيانات سهلة وميسرة، وهو ما يسهل عملية اتخاذ القرار في شراء أو بيع أسهم المؤسسات أو بزيادة كفاءة أدائها.
- ان استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة. كما يعمل على اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية؛

[1] أنظر:
- رضا جاوحدو، مداخلة، مرجع سابق.
- عقاري مصطفى، **المحاسبة بين الماضي والحاضر**، مداخلة، الملتقى الوطني حول "المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة باجي مختار- عنابة يومي 21 و 22 نوفمبر 2007.

- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل. وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة. فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

رابعاً – صعوبات تبني معايير محاسبة الدولية:

هناك مجموعة من الصعوبات أو المعوقات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية، يمكن إيجاز بعضها في ما يلي:[1]

- اختلاف البيئة والثقافة المأخوذة بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبة الدولية (تأثرها بوجهة النظر الأمريكية والبريطانية)، حيث أن هذه الأخيرة وجهت أساساً لتنظيم المحاسبة في الدول المتقدمة؛
- عدم وجود تشريعات تلزم أو تنظم إتباع المعايير المحاسبة الدولية في بعض الدول؛
- ضعف اقتصاديات بعض الدول وبالتالي انصرافها عن الاهتمام بالمعايير المحاسبة الدولية؛
- قوة الاتجاهات الراسخة المضادة لوضع معايير محاسبية تطبقها الدول عند إعداد تقاريرها المالية؛
- ارتباط تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية مع ضرورة تعديل القوانين والتشريعات المحلية المطبقة في الدول، الأمر الذي يطرح سيادة الدولة في وضع القوانين المطبقة على أراضيها؛
- صعوبة الالتزام بمعايير دولية تتميز بتعقدها وارتفاع تكلفتها التي تضاف إلى كافة الضغوطات البيئية المحلية التي تواجهها المؤسسات؛
- محلية نشاط المؤسسات بالدولة؛
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير (صعوبة فهم المعايير في الدول النامية)؛
- اختلاف اللغة، وهذا بالرغم من أن الاتجاه العالمي يسير نحو تلافي جانبا من مشكلات اللغة، كأن تعد المؤسسات الصناعية والتجارية تقاريرها المالية بلغات يفهمها أغلب سكان العالم؛
- اختلاف درجة النمو الاقتصادي، فكلما زادت درجة النمو الاقتصادي في الدول زادت عادةً، درجة نمو مؤسساتها وبالتالي زادت احتياجات كل المؤسسات، وتكون أقل بالنسبة للدول النامية.

[1] أنظر:
- حمزة شعيب، **تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010/2009، ص 156-157.
- رضا جاوحدو، مداخلة، مرجع سابق.

2- الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

أولاً- نشأة معايير المحاسبة الدولية:

تعود بداية نشأة معايير المحاسبة الدولية إلى عام 1973، أين تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بلندن، نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية في عشر دول وهي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية. تسعى هذه الهيئة الى تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، وقد تمكنت من إصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية IAS والنشرات التفسيرية.[1]

يهدف مجلس IASC الى العمل على تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، وتحقيق قدراً من التوافق بين الممارسات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال ما يلي:[2]

- المشاركة في مناقشة القضايا المحاسبية المطروحة دولياً حول المعايير المحاسبية الدولية؛
- العمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسة المحاسبية للدول التي لم تتبنى معايير وطنية؛
- استخدام المعايير المحاسبية الدولية كقاعدة أساسية لإنشاء معايير محاسبية وطنية؛
- المقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الوطنية وذلك بغية القضاء على الفروقات الجوهرية الموجودة بينهم؛
- إقناع الدول بامتيازات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة خاصة مستقلة في عملها، ولا تتبع أي كيان مهني أو كيان من سلطته وضع معايير المحاسبة، كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أو مهنية أي تعليمات أو أوامر[3].

وقد تولت اللجنة وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية نهاية 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في أخرى وإلغاء بعض منها فوصل عددها لغاية عام 2011 إلى 29 معيار.[4]

ويتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها ويطلق عليها اسم "لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية"SIC"، ويطلق على كل تفسير "SIC" حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها في عام1977 لغاية نهاية عام 2000، وتم فيما بعد دمج كثير من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة.[5]

ومنذ عام 1983 ضمت عضوية (IASC) كافة الهيئات المحاسبية المهنية والتي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وابتداءً من سنة 1999 كان عدد أعضاء اللجنة 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب، كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل هيئة معايير المحاسبة الدولية.[6]

---

[1] MURIEL Nahmias, **l'essentiel des normes IAS/IFRS**, éditions d'Organisation, paris 2004, p27.

[2] ROBERT Obert, **Pratique Internationale de la Comptabilité et de L'audit**, DUNOD, paris 1994, P 13

[3] بريش عبد القادر، قادري عبد القادر، **متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(2)**، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010

[4] CODE IFRS – Normes et interpretations, textes consolidés à jour au 15 mars 2011, 6eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2011.

[5] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 31.

[6] رضا جاوحدو، مداخلة، مرجع سابق.

وفي بداية أفريل 2001 تم إعادة هيكلة (IASC)، ومن بين الاجراءات الاساسية التي تم اتخاذها هو تغيير اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتغيير اسم المعايير المحاسبية الدولية القادمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مع الابقاء على تسمية IAS على المعايير السابقة.[1]

وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار ثمانية معايير تقارير مالية IFRS لغاية عام 2012، وكذلك تمت مراجعة العديد من معايير المحاسبة الدولية IAS، كما أعيدت تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح "لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRIC.[2] -كما يمكن الاشارة الى أنه يوجد حالياً مشروع لإصدار المعيار IFRS9 والمتعلق بتعديل المعيار IAS39[3]-

ولقد كان لهذا التغيير – إعادة الهيكلة– عدة أهداف أهمها:[4]

– تحقيق استقلالية الهيئة، وذلك بإبعاد عملية صناعة المعايير المحاسبية الدولية عن كل الضغوط خاصة من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المالية العالمية؛

– تحقيق هيكل جغرافي عالٍ بحضور مختلف القارات الخمس؛

– ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلاً من تبني معالجات وطنية ومحاولة إكسابها الطابع الدولي.

ثانياً– التنظيم الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية:

في أواخر عام 1997 شكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لجنة خاصة سميت " فرقة العمل الاستراتيجية" وذلك لإعادة النظر في هيكلها واستراتيجيتها، وفي ديسمبر 1998 نشرت فرقة العمل الاستراتيجية تقريرها على شكل ورقة مناقشة، وبعد التماس التعليقات، نشرت هذه الأخيرة توصياتها النهائية في نوفمبر 1999، ثم وافق مجلس (IASC) على المقترحات بالإجماع في ديسمبر 1999.[5]

وفي سنة 2000 تم إنشاء الدستور الجديد للّجنة، وتم الاتفاق على أن تبدأ اللجنة عملها في بداية أفريل 2001.[6] وبموجب الاصلاحات الجذرية التي أدخلت على هيئة المعايير المحاسبية الدولية تم إنشاء الهيئات التالية:

✓ **IASC – Fondation**:

تتشكل هذه الهيئة من 22 عضو (يسمون بـ Trustees)، هدفهم الاشراف على التنظيم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، ويشترط في تركيبة الأعضاء التنوع في الأصول الجغرافية والمهنية. وتهدف هذه الهيئة عموماً الى تطوير معايير المحاسبة الدولية ونشرها.

[1] MURIEL Nahmias, Op. cit, p: 27.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص31.

[3] http://www.iasplus.com/en/standards. (consulté le: 01/05/2012)

[4] قوادري محمد، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS : دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010، ص 36.

[5] بريش عبد القادر، قادري عبد القادر، مرجع سابق، ص5.

[6] بودبة خالد، مرجع سابق، ص 69.

يتم تعيين أعضاء (IASC–F) لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد. ويتمثل دورهم في[1]:

- تعيين أعضاء كل من (IASB)، (SAC)، (IFRIC) والمصادقة على القوانين الداخلية للهيئة؛
- مراقبة الميزانيات، وكذا القوانين واللوائح والتنظيمات الصادرة عن الهيئة؛
- إعداد ونشر التقرير السنوي عن نشاط الهيئة؛
- الاشراف على أعمال مجلس (IASB)؛
- العمل على التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية؛[2]
- العمل على تحقيق التقارب بين المعايير المحلية والمعايير الدولية.

✓ **مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):**

يتشكل (IASB) من أربعة عشر 14 عضواً يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم. يقوم اثنى عشر 12 عضوا من بينهم بمهامهم لوقت كامل ويتقاضون راتباً مقابل ذلك. ويتشكلون كما يلي: [3]

- على الاقل 05 أعضاء لديهم خبرة في ممارسة المراجعة؛
- على الاقل 03 أعضاء لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية؛
- على الاقل 03 أعضاء لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية؛
- على الاقل عضو واحد يكون لديه خبرة أكاديمية.

كما أن سبعة 07 أعضاء من بين هاته الاعضاء 12مكلفين رسمياً بالتنسيق مع 07 منظمات وطنية مكلفة بالتوحيد (ألمانيا، استراليا، نيوزيلاندا، كندا، الو.م.أ، فرنسا، المملكة المتحدة).

✓ **مهام المجلس** (IASB):

يتولى مجلس (IASB) المهام التالية: [4]

- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات (Commentaires)؛
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع ومتباين.

[1] PASCAL Barneto, **Normes IFRS – Application Aux états Financiers**, 2eme édition, Dunod, Paris 2006, P: 25-26.
[2] Catherine Maillet-Baudriet et Anne le Manh, **Les normes comptables internationales IAS –IFRS**, 5eme édition, éditions foucher, France 2007, P: 13.
[3] Ibid, P: 14.
[4] مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 130.

✓ المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضوا على الأقل، يمثلون أصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد. يرأس (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية (IASB)، ويشكل هذا المجلس فضاء للربط بين (IASB) وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية.[1]

كما يهدف المجلس الاستشاري إلى:[2]

- تقديم النصح لـ (IASB) حول القرارات المتعلقة بجدول الأعمال وأولويات عمل المجلس؛
- إبلاغ (IASB) بوجهات نظر أعضاء(SAC) حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية؛
- تقديم نصائح أخرى لـ (IASB) والأمناء؛
- إضافة إلى هدف ثانوي لـ (SAC)، وهو دعم (IASB) في ترويج واعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية(IFRS) في جميع أنحاء العالم، وهذا الهدف لا يمنع أعضاء(SAC) من المشاركة في نقد حقيقي وموضوعي للعمل على مساعدة(IASB) لتحسين التفاهم والشفافية في القضايا والحلول.

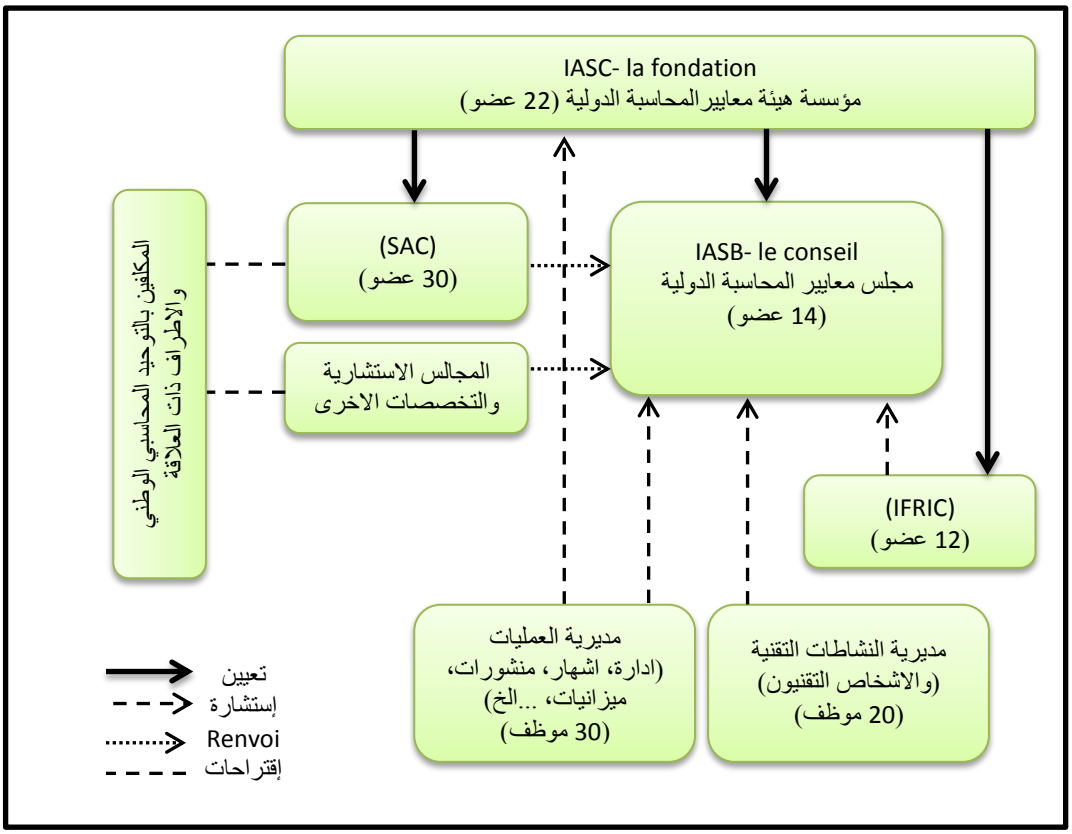
✓ لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)

تم تأسيس هذه اللجنة في ديسمبر 2001، كلجنة تقنية تتكون من 14 عضواً، ينتخبون لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، وقد عوضت هذه اللجنة لجنة التفسيرات (SIC)، وتتمثل مهامها في ما يلي: [3]

- قضايا تقارير مثارة حديثا ولم تبحثها المعايير؛
- قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المحاسبية.

وفيما يلي يوضح الشكل رقم (2-1) التنظيم الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية:

[1] نفس المرجع سابق، ص 131.
[2] بريش عبد القادر، قادري عبد القادر، مرجع سابق، ص6.
[3] خالد مقدم، مرجع سابق، ص 79.



Source: PASCAL Barneto, **Normes IFRS – Application Aux états Financiers**, 2eme édition, Dunod, Paris 2006, P: 27.

3.2- مسار وضع المعايير المحاسبية الدولية:

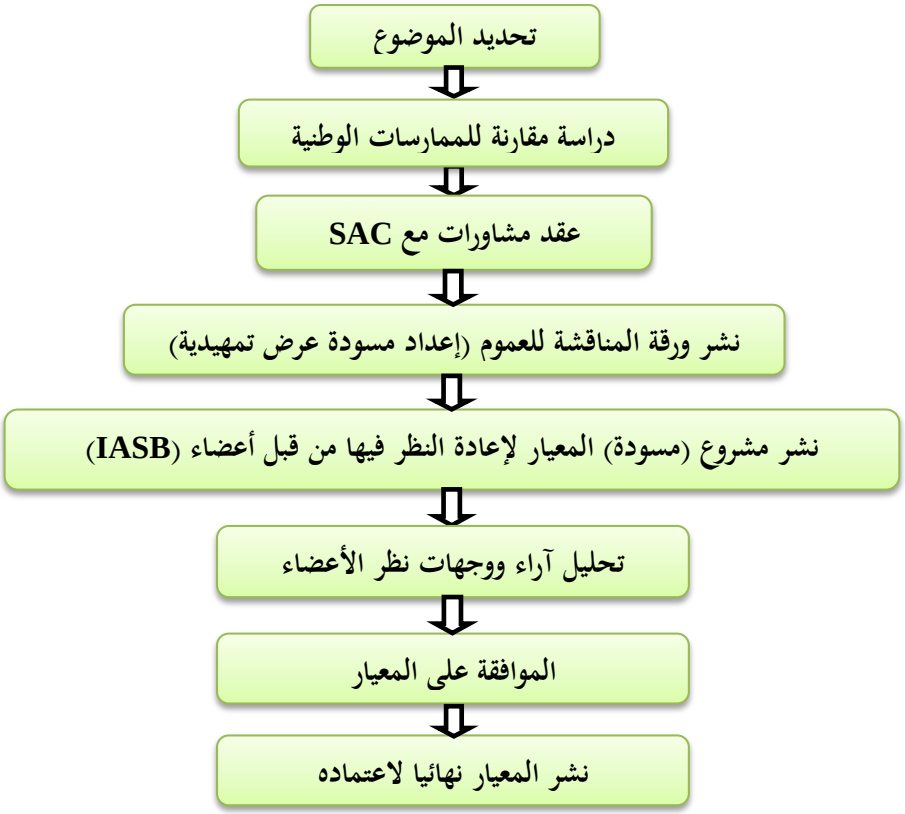
تشتمل إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية على ما يلي:[1]

- ✓ يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية الأخرى 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 وتدرسها وتراجعها جيدا من خلال إعداد دراسات مقارنة، وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسة؛
- ✓ بعد عقد مشاورة مع اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC ومراجعة المجلس الاستشاري، يقوم المجلس بوضع تعليقاته حول الموضوع على موجز النقاط الرئيسية، ومن ثم تحضر اللجنة التوجيهية بيان 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؛

[1] فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص361.

- ✓ تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي وتوافق على البيان النهائي 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 التوجيهية 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 وتقوم بإعداد مخطط المعيار المحاسبي الدولي بعد مراجعته من قبل المجلس، والذي يقوم بتنقيحه، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

والشكل رقم (2-2) التالي يوضح إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية:



Source: STÉPHAN Brun , **L'essentiel Des Normes Comptables International IAS/IFRS**, 3ème Édition, Gualino Éditeur, Paris 2006, P 27.

3- عرض المعايير المحاسبة الدولية السارية المفعول:

يمكن استعراض قائمة المعايير المحاسبية الدولية المطبقة والسارية المفعول كما يلي:

أ- الجدول رقم (2-1) يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS

قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS	موضوع المعيار
المعيار المحاسبي رقم 01	عرض القوائم المالية
المعيار المحاسبي رقم 02	المخزونات
المعيار المحاسبي رقم 07	جدول تدفقات الخزينة
المعيار المحاسبي رقم 08	نتائج التغيرات و الأخطاء السياسية المحاسبية
المعيار المحاسبي رقم 10	الأحداث اللاحقة للميزانية
المعيار المحاسبي رقم 11	عقود الإنشاء
المعيار المحاسبي رقم 12	ضرائب الدخل
المعيار المحاسبي رقم 16	الممتلكات و المباني و المعدات
المعيار المحاسبي رقم 17	عقود الإيجار - تمويل
المعيار المحاسبي رقم 18	الإيراد
المعيار المحاسبي رقم 19	منافع الموظفين
المعيار المحاسبي رقم 20	الإعانات الحكومية
المعيار المحاسبي رقم 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات
المعيار المحاسبي رقم 23	تكاليف الاقتراض
المعيار المحاسبي رقم 24	الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة
المعيار المحاسبي رقم 27	البيانات المالية الموحدة
المعيار المحاسبي رقم 28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الخليفة
المعيار المحاسبي رقم 29	التقرير المالي في الاقتصاد التضخمي الحاد
المعيار المحاسبي رقم 31	التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة
المعيار المحاسبي رقم 32	الأدوات المالية – الإفصاح و العرض
المعيار المحاسبي رقم 33	حصة السهم من الأرباح
المعيار المحاسبي رقم 34	التقارير المالية المرحلية
المعيار المحاسبي رقم 36	انخفاض قيمة الأصول
المعيار المحاسبي رقم 37	المخصصات و الالتزامات الطارئة
المعيار المحاسبي رقم 38	الأصول غير الملموسة
المعيار المحاسبي رقم 39	الأدوات المالية، الاعتراف والقياس
المعيار المحاسبي رقم 40	ملكية الاستثمار
المعيار المحاسبي رقم 41	الزراعة

المصدر: شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008، ص ص 338- 339.

ب- الجدول رقم (2-2) يوضح قائمة المعـايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة IFRS

قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS	موضوع المعيـار
المعيار المحاسبي **IFRS1**	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
المعيار المحاسبي **IFRS2**	الدفع على أساس الأسهم
المعيار المحاسبي **IFRS3**	اندماج الأعمال
المعيار المحاسبي **IFRS4**	عقود التامين
المعيار المحاسبي **IFRS5**	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
المعيار المحاسبي **IFRS6**	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
المعيار المحاسبي **IFRS7**	الأدوات المالية ، الإفصاحات
المعيار المحاسبي **IFRS8**	القطاعات العملية

المصدر: شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008، ص ص 338- 339.

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المطلب الأول: محطات تاريخية هامة في التشريع المحاسبي الجزائري

للحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي الجزائري، لا بد من الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية وهي:

1- الفترة من: 1962 إلى 1975

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنباً لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم: 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (P.C.G)؛ كان هذا الإطار التشريعي كافياً للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

وقد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد.[1]

كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة" وذلك في نهاية سنة 1971، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان، الأولى وهي تنظيم

[1] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مقال، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ديسمبر 2008، العدد 04، ص 194.

مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر (بموجب الأمر رقم: 82/71 الصادر في 1971/12/29)، والثانية وهي إنشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي لسنة 1957. و وضعت لذلك مجموعة من الخطوط العريضة التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية الإصلاح، يمكن تلخيصها في النقاط التالي:[1]

- الأخذ بعين الاعتبار احتياجات المعلومات من طرف مستعمليها وخاصة البنوك وهيئات التخطيط على المستوى الحكومي؛

- العمل على تبسيط وتوضيح المفاهيم المحاسبية وكذلك وضع أسس ومعايير يتم على أساسها إعداد الدفاتر والمستندات المحاسبية؛

- إعداد مخطط محاسبي وطني يلبي متطلبات التخطيط الاقتصادي الكلي، كما يلبي الاحتياجات التسييرية للمؤسسات عن طريق مساعدة إدارة هذه المؤسسات في تقييم نشاطاتها والتنبؤ لما هو في المستقبل؛

- يجب أن يلبي المخطط الجديد احتياجات المحاسبة الوطنية، وهذا يتم بتوفير معلومات واضحة ومتجانسة على مستوى كل المؤسسات وبالتالي تجميعها دون القيام بعمليات إعداد معالجة من أجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية.

وقد أسندت عملية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة، وتم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان.[2]

تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:

- المرسوم 83/72 الصادر في1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.
- المرسوم 84/72 الصادر في1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

2- الفترة من: 1975 إلى 2007

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:[3]

- القانون المدني، الأمر رقم: 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

[1] بودبة خالد، مرجع سابق، ص 77.

[2] DJELLOUL Saci, **Comptabilité de l'entreprise et système économique- L'expérience Algérienne**, O. P. U, Alger 1991, P: 231.

[3] مختار مسامح، مرجع سابق، ص 195.

- القانون التجاري، الأمر رقم: 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.
- القانون الجزائي، الأمر رقم: 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966، المعدل والمتمم.
- القانون الضريبي (الضرائب المباشرة)، الأمر رقم: 101/76 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

تُوجت الجهود السابقة بإصدار المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر 35/75 الصادر في: 29 أفريل 1975 والذي يسري مفعوله ابتداء من 01 جانفي 1976، وبعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1975/06/23، والذي تضمن: طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها وأرقامها، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي.

وقد طبق المخطط المحاسبي الوطني على جميع المؤسسات وذلك حسب ما جاء في نص المادتين (01) و(02) من الأمر[1] 35/75:

المادة الأولى: يكون المخطط المحاسبي الوطني إلزامياً ابتداءً من أول جانفي 1976 وذلك بالنسبة لـ:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- شركات الاقتصاد المختلط؛
- المؤسسات الخاضعة لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

المادة الثانية: يصبح المخطط الوطني المحاسبي ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة وذلك بموجب قرار صادر عن وزير المالية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة، طبقاً لأحكام المادة 38 من الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971.

وفي الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة (CSTC)، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية:[2]

- القطاع الفلاحي سنة 1987؛
- قطاع التأمينات سنة 1987؛
- قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988؛
- قطاع السياحة سنة 1989

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 37 المؤرخة في 1975/05/09، ص 502.
[2] صلاح حواس، مرجع سابق، ص 196.

استمر العمل بالقانون (35/75) دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداءً من سنة 1988، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة. [1]

وفي بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي، خاصة على شكل نصوص تطبيقية لمحاسبات قطاعية، ومن أهم المحاسبات القطاعية التي صدرت بشأنها مثل هذه النصوص ما يلي:

- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992؛
- محاسبة الشركات القابضة سنة 1999؛
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة 2002.

وبالتالي أصبح عدد المخططات القطاعية التي تم إصدارها سبعة مخططات قطاعية تقدم قائمة الحسابات والمصطلحات التفسيرية وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية للقطاعات المعنية.

لقد تعايشت المؤسسات الاقتصادية الجزائر مع هذا المخطط المحاسبي الوطني وعملت بمحتواه منذ عام 1976 إلى 2009/12/31 آخر يوم في عمر هذا التوحيد الوطني، وبداية من الفاتح جانفي 2010 كان النظام المحاسبي المالي إلزامي التطبيق، وبذلك حتمية العدول عن المخطط المحاسبي السابق.

3- الفترة من :2008 إلى يومنا هذا

في بداية العشرية الأخيرة وبالتحديد في سنة2001، بدأ الإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد الوطني متبنيا في ذلك مفهوم المحاسبة المالية المتعلقة بالأدوات المعتمدة في الحسابات المالية للمؤسسات التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل، فالنظام القديم لا يركز على عدة اعتبارات منها الفاعلون الاقتصاديون الجدد الذين دخلوا مع الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر، وهو ما يعيق التحليل الدقيق والشفاف للحسابات المالية.

وفي أواخر سنة 2007، وبعد طول انتظار وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، و الذي من بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من شهر جانفي 2009، إلا انه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ 24 جويلية 2008 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. وبهذا أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من شهر جانفي 2010

[1] مختار مسامح، مرجع سابق، ص 196.

بموجب التعليمة رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي. وبدخوله حيز التنفيذ ألغى النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 75-37 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الثاني: دوافع الإصلاح المحاسبي وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

1- دوافع الإصلاح المحاسبي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية

لقد وضع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سنة 1976 ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن الماضي، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات. لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية.

كما أن إصلاح النظام المحاسبي الوطني يأتي نتيجة للارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

وعموماً يمكن تلخيص أهم دوافع الإصلاح المحاسبي في العناصر التالية:[1]

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم و العرض والإفصاح؛
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛
- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛[2]

[1] ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 07.

[2] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، ص 295.

- 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؛
- نقائص و عيوب المخطط المحاسبي الوطني.

و يمكن تلخيص نقائص المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي: [1]

- يخضع المخطط المحاسبي الوطني لأهداف قانونية ومحاسبية فقط، لذلك لا تستجيب الميزانية المحاسبية لمتطلبات التحليل المالي.
- يعتمد ترتيب عناصر الميزانية على مبدأ درجة سيولة الأصول ودرجة استحقاقية الخصوم، ولا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ السنوية .
- بعض عناصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية مثل المصاريف الإعدادية فهي عبارة عن مصاريف وليست موجودات مادية أو معنوية.
- تعتمد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط أي تقييم عناصر الأصول حسب كلفة شرائها، وليس القيمة العادلة، لذلك فهي لا تعكس القيم الحقيقية للسوق.
- إهمال المخطط المحاسبي الوطني للاقتراب أو التصنيف الوظيفي في إعداد القوائم المالية.
- غياب الإطار التصوري المحاسبي، وهذا يؤدي إلى اعتماد تفسيرات مختلفة من طرف مستعملي القوائم المالية، فالمخطط المحاسبي الوطني لم يعرف المفاهيم والمصطلحات المستعملة بشكل كاف[2].

2- أهداف النظام المحاسبي المالي:

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي، ويهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق ما يلي:[3]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد؛
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خصوصاً في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 07.
[2] حمزة شعيب، مرجع سابق، ص 208.
[3] كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 292.

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية باعتبار أن نظام المحاسبي المالي متقارب مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع المؤسسات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- تحقيق المصداقية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمة الشركات؛
- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
- هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والبرامج المعلوماتية الموجودة ، مما يسمح بتدنيئة التكاليف الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها؛
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول؛
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛[1]
- ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

[1] لدرع خديجة، عبد الرحيم ليلى، **قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS1)** ، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010.

المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة ودوره في تحديث النظام المحاسبي

1- تقديم المجلس الوطني للمحاسبة:

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي[1] رقم 96-318 المؤرخ في 25سبتمبر1996، وطبقا لنص المادة (02) من هذا المرسوم فإن هذا المجلس يعتبر جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك (يخضع لسلطة وزير المالية) ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بذلك. إضافة لطبيعة المهام الموكلة له والمتمثلة حسب المادة (03) من نفس المرسوم السالف في ما يلي:

- جمع و استغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- اقتراح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- المشاركة في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- متابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني والتي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

واستناداً لواقع الحال فإن المهام الفعلية للمجلس تتعدى ما تنص عليه المادة الثانية من المرسوم السالف، لتشمل حسب إنجازات المجلس الناتجة عن أنشطته الفعلية نتائج أعماله المرتبطة أساسا:[2]

- بإصلاح النظام المحاسبي، من خلال مشروع إصلاح المخطط المحاسبي الذي كان محل استشارة سابقة؛
- تجديد المخطط المحاسبي الوطني عن طريق تكيفه مع الأنشطة الاقتصادية الجديدة، الناتجة عن التحول الذي عرفه المحيط الاقتصادي؛
- الإجابة على الاستشارات المقدمة له من خلال الآراء والتوصيات.

وبموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 فقد تم تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، إذ نصت المادة 04 منه على ما يلي: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية...".

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25، ص 18.
[2] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص169.

وفي هذا الإطار نصت المواد 10 و11 و12 من المرسوم التنفيذي[1] رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 على المهام التي يضطلع بها المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلقة بالاعتماد، والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فقد تم تحديدهم في المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11- 24 والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. أما تشكيلته فهو يتكون من 25 عضو موزعين كما يلي:

- (13) عضواً يمثلون الوزارات والهيئات الإدارية والتنظيمية؛
- (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- (03) أعضاء يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجال المحاسبة والمالية يعينهم الوزير المكلف بالمالية.

وحسب نص المادة 05 من القانون 10-01 فإنه ينشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء التالية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

وقد نصت على مهام هذه اللجان المواد من 18 إلى 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 السالف الذكر.

2- مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 والتي مولت من قبل البنك الدولي، وقد أوكلت هذه العملية إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى نظام محاسبي مالي جديد يتوافق والمعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد.[2]

وقد مرت هذه العملية بالمراحل التالية:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 07 المؤرخة في 2011/02/02.
[2] شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008، ص 13.

- **المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية؛
- **المرحلة الثانية:** تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- **المرحلة الثالثة:** التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية.

أ) المرحلة الأولى : مرحلة تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

في نهاية هذه المرحلة وضعت ثلاث خيارات تطوير ممكنة، وهي:[1]

- **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع التغيرات التي عرفها المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر.
- **الخيار الثاني:** و يتمثل في الابقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني، والعمل على ضمان توافق بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB. لكن مع مرور الوقت سينتج عن ذلك نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكـون مصدرا للتناقض والاختلاف؛
- **الخيار الثالث:** هذا الخيار يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

وبعد الدراسة، تم تبني الخيار الثالث من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلالUSGAAP أو التوجيهات الأوروبية.

ب) المرحلة الثانية : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد.

تضمن التقرير المتعلق بهذه بالمرحلة إعداد مشروع نظام محاسبي جديد بناءً على الاختيار السابق، وقد تضمن هذا المشروع ما يلي:[2]

- التعريف بالإطار التصوري؛
- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 14.
[2] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 173- 174.

- مدونة الحسابات؛
- قواعد عمل الحسابات؛
- نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية.

وقد تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري وذلك بغرض تقييم التقرير المتعلق بهذه المرحلة، غير أن هؤلاء الخبراء 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 الأفضل 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 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 بناءً على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002 ، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراءه وتقويته. وعلى هذا الأساس، تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقاً بإجابات عن الأسئلة التي تشكلت بمناسبة المشروع الأول.

وفي هذا الاطار كلف 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.

ج) المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية

ببلوغ هذه المرحلة، تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين اشتمل على:[1]

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

[1] نفس المرجع السابق، ص 172.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم، يمكن أن نستخلص ما يلي:

- ان الهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وذلك في سبيل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات، وكذا الاستفادة من الكشوفات المالية المعدة بموجب هذه المعايير في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وبالتالي تحقيق أكبر قدر من الشفافية والقابلية للمقارنة وتسهيل اتخاذ القرارات للمستثمرين.

- منذ بداية العشرية الأخيرة وبالتحديد منذ سنة 2001 بدأت الجزائر بالإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد الوطني متبنياً في ذلك مفهوم المحاسبة المالية التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل، فتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة هامة لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية. كما أن تغيير المرجع المحاسبي في الجزائر يمكن من إعطاء الفرصة للمؤسسات بإعادة النظر في تنظيم إنتاج المعلومات المالية وإعادة تقويم ممارساتها المحاسبية.

الفصل الثالث:

النظام المحاسبي المالي

وواقع البيئة المحاسبية في الجزائر

تمهيد

يعتبر الإصلاح المحاسبي في الجزائر خطوة هامة لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، ولقد تم هذا الإصلاح من خلال تغيير المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية، بنظام محاسبي مالي من شأنه أن يوفر معلومات تخدم جميع المستخدمين الداخليين والخارجين.

من جهة أخرى، فإن إصلاح النظام المحاسبي نجده مرتبط بالعديد من الجوانب الرئيسية في البيئة المحاسبية الجزائرية، وبالتالي كان لابد من مرافقة هذا الاصلاح بتغييرات مماثلة على مستويات أخرى لضمان نجاح هذه العملية.

وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

- عرض النظام المحاسبي المالي (SCF)؛
- تشخيص واقع البيئة المحاسبية في الجزائر.

المبحث الأول: عرض النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

نحاول من خلال هذا المطلب عرض الاطار العام للنظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال العناصر التالية:

1- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين وآخرين، هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق، والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد حلول محاسبية للمشاكل المشتركة.[1]

ومصطلح الإطار التصوري (المفاهيمي) يتعلق أساسا بتاريخ التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني وعلى وجه الخصوص التوحيد المحاسبي الأمريكي، حيث نجد أن أول إطار تصوري أنشأ كان في الو.م.أ من قبل هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) وذلك ما بين سنة 1978- 1985، وبعدها قامت (IASC) بإنشاء إطار تصوري خاص بها.[2]

ويعد الإطار المفاهيمي من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تفسير[3]، حيث يتكون الإطار المفاهيمي من:

- ✓ التعاريف ومجال التطبيق.
- ✓ المبادئ والفرضيات محاسبية.
- ✓ تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والتكاليف.

أولاً- التعريف ومجال التطبيق

أ- تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف المشرع الجزائري المحاسبة المالية في القانون07/11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 في المادة 03 منه، على أنها "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجا عتها، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"[4]

[1] شنوف شعيب، مرجع سابق،ج1، ص 21.
[2] بودبة خالد، مرجع سابق، ص 70.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 07، ص 04.
[4] نفس المرجع السابق، المادة 03، ص 03.

ب– مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يُطبق النظام المحاسبي المالي الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. غير أنه يستثني من هذا التطبيق الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية. [1]

ويمكن حصر المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية فيما يلي:[2]

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

ثانياً– المبادئ والفرضيات المحاسبية

أ– الفرضيات التي يتم من خلالها إعداد القوائم المالية:

– محاسبة التعهد (الالتزام)

حسب هذه الفرضية فإنه ينبغي على المؤسسات إعداد القوائم المالية وفق محاسبة الالتزام. وهذا يعني أنه يجب تسجيل الاحداث الاقتصادية عند حدوث الالتزام، أي عندما ينشأ الحق أو الدين وليس عندما يحدث التدفق النقدي.[3] وهو ما نصت عليه المادة رقم 06 من المرسوم التنفيذي 08-156.

– استمرارية النشاط

يتم إعداد البيانات المحاسبية على افتراض استمرار المؤسسة في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله[4]. وهو ما نصت عليه المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 08-156.

ب – المبادئ المحاسبية

تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها بـ 12 مبدأ وهي :

[1] نفس المرجع السابق ، المادة 02، ص 03.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 04 و05، ص 03.
[3] ODILE Barbe et LAURENT Didelot, **Maitriser les IFRS**, 5eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2010, P: 27.
[4] CODE IFRS – Normes et interpretations, Textes consolidés à jour au 15 mars 2011, 6eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2011, P:19.

– **الدورة المحاسبية:** يقصد بالدورة المحاسبية الفترة التي تعتمدها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي، وعادة ما تكون سنة حيث تبدأ في N/01/01 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ آخر مخالف لتاريخ 31/ 12 لإقفال الدورة، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية. وفي الحالات الاستثنائية أين تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من سنة (كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف)، أو في حالة تغيير تاريخ الإقفال، يجب تبرير ذلك.[1]

– **استقلالية الدورات:** تنص المادة رقم 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 على أنه يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها، ولأجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحدث والعمليات الخاصة بها فقط.

– **قاعدة الوحدة الاقتصادية:** حسب هذا المبدأ فإن المؤسسة تعتبر كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك. وتكمن أهمية هذا المبدأ في تحديد مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك.[2] وهو ما نصت عليه المادة رقم 09 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

– **مبدأ الوحدة النقدية:** نصت المادة 12 و13 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، أما العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

كما نصت المادة رقم 10 من المرسوم التنفيذي08-156 على ما يلي: " تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية..."

– **مبدأ الأهمية النسبية:** تكون المعلومة ذات معنى، إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين.[3] وهو ما نصت عليه المادة رقم 11 من المرسوم التنفيذي08-156.

– **مبدأ ثبات الطرق:** ويقصد بذلك التزام المؤسسة في الدورة الحالية بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة، ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. وهو ما نصت عليه المادة رقم 05 من المرسوم التنفيذي 08-156.

غير أن النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذا المبدأ وذلك في حالتين هما:[4]

– تغيير مفروض في إطار نص قانوني؛

– عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

---

[1] عزوز علي، متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.

2 DJELLOUL Saci, Op. cit, p: 84.

3 BRUNO Colmand et autres, **Comptabilité Financière- Normes IAS/IFRS**, Pearson éducation, paris 2008, P:36.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 39، ص 06.

وهذا الاستثناء الثاني يزيل فكرة التقيد بالتكلفة التاريخية، وذلك عند إعادة التقييم.

– **مبدأ الحيطة و الحذر:** ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف. وهو ما نصت عليه المادة رقم 14 من المرسوم التنفيذي 08-156.

– **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** وفي هذا الإطار فقد نصت المادة رقم 17 من المرسوم التنفيذي 08-156 على ما يلي: " يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة".

– **مبدأ تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني:** يعتبر هذا المبدأ من بين الاضافات التي جاء بها (SCF)، إذ ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي و ليس حسب الظاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية. [1] وهو ما تضمنته المادة رقم 06 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

– **مبدأ عدم المقاصة:** يشير هذا المبدأ الى أنه لا يمكن إجراء أي عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، و لا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج (إلا إذا كانت هناك معايير تسمح بإجراء هذه المقاصة). [2] وهو ما نصت عليه المادة رقم 15 من القانون رقم 07-11.

– **مبدأ التكلفة التاريخية:** يتم وفق هذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها مع افتراض ثبات قيمة النقود. بحيث تعبر القيم عن الماضي دون الأخذ بالاعتبار التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة. [3] وهو ما نصت عليه المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي 08-156

– **مبدأ الصورة الصادقة:** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وتتضمن الصورة الصادقة احترام القواعد والمبادئ المحاسبة وإعداد قوائم مالية تكون قادرة على تقديم معلومات ملائمة عن الوضعية المالية للمؤسسة. [4]

ج– الخصائص النوعية للقوائم المالية:

نص النظام المحاسبي المالي على أنه يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح. [5]

وفي ما يلي شرح موجز لهذه الخصائص: [1]

[1] شعيب شنوف، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 68.

[2] BRUNO Colmand et autres, Op. cit, p:36 .

[3] مداني بن بلغيث، **سلسلة دروس في المحاسبة المالية**، منشورة في الانترنت على الموقع: (http://www.benbelghit.com/) تاريخ الاطلاع: 2011/05/10.

[4] عزوز علي، متناوي محمد، مرجع سابق، ص 02.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، الصادر بتاريخ 28 ماي 2008، المادة 08، ص12.

– **الملائمة** (pertinence): تكون المعلومة ملائمة إذا كانت لها القدرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

– **الدقة والموثوقية** (Fiabilité) : حتى تكون المعلومة ذات موثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء والانحرافات، وبالتالي فإن المعلومة الموثوقة ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي: الصورة الصادقة، الحيطة والحذر، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، الحياد، الاهمية النسبية.

– **القابلية للمقارنة** (Comparabilité): من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة، كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء مؤسسات أخرى في نفس الفترة الزمنية.

– **الوضوح** (Intelligibilité): ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد.

ثالثاً– مفاهيم مختلفة:

أما من حيث المفاهيم فقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة مفاهيم، أهمها ما يلي:[2]

– **الأصول**: تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية، والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية، من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يمكن استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

– **الخصوم**: تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية.

– **الإيرادات**: تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول، أو نقصان في الخصوم.

– **الأعباء**: تتمثل في انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول، أو زيادة الخصوم.

– **النتيجة الصافية**: تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية.

[1] WOLFGANG Dick et FRANCK Missonier- Piera, **comptabilité financière en IFRS**, Pearson Education, Paris 2006, P: 322.

[2] شعيب شنوف، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 69.

2- تنظيم المحاسبة

من خلال هذا البند فإن النظام المحاسبي المالي ينص على أنه ينبغي على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية:[1]

- المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصداقية والشفافية والإفصاح؛
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية، وتحول العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية ؛
- ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة و المراجعة الداخلية والخارجية؛
- ينبغي أن تخضع عناصر الأصول والخصوم للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛
- يجب أن يتم كل تسجيل محاسبي انطلاقاً من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛
- يجب على كل مؤسسة أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، ويمكن إعداد دفاتر ويوميات مساعدة حسب ما تقتضيه حاجة المؤسسة، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة.
- يجب أن يحتفظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لها لمدة (10) سنوات على الأقل؛
- يرقم و يؤشر رئيس المحكمة على الدفاتر المحاسبية أين يوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة، وتمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش؛
- تمسك المؤسسات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية وتحتفظ بها لمدة (10) سنوات ابتداءً من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛
- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- تشتمل القوائم المالية على الميزانية وحسابات النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة والملاحق؛
- تضبط القوائم المالية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛
- كما يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛
- يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية وتشمل كل التعديلات في الطرق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص23-26.

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى إعادة التقييم بغرض تحسين مستوى ونوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية؛
- لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية القوائم المالية.

3- قواعد التقييم وتسجيل الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج وإدراجها في الحسابات

جاء القرار المؤرخ في 2008/07/26 لتحديد كيفيات تطبيق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156، إذ تناول هذا القرار العديد من النقاط أهمها قواعد التقييم وتسجيل الأصول والخصوم والاعباء والنواتج، وذلك كما يلي:[1]

- **قواعد عامة للتسجيل والتقييم:** وتتعلق بمجموعة من القواعد العامة والمرتبطة بعملية قياس الاصول والخصوم والاعباء والنواتج؛
- **قواعد خاصة للتسجيل والتقييم:** وتتعلق بتسجيل الاستثمارات المادية والمعنوية والمالية، المخزون، الإعانات، مؤونات المخاطر والأعباء، القروض والخصوم المالية الأخرى، وكذا تقييم الأعباء والنواتج المالية؛
- **نماذج خاصة للتقييم والتسجيل:** ويتعلق الأمر بالعمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، الاندماج، العقود طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، عقد الإيجار التمويلي، العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية، الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء الأساسية، ونموذج خاص بالمؤسسات صغيرة.

المطلب الثاني: تطبيقات المحاسبة المالية

1- عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه أن تقوم بإعداد قوائم مالية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن حالة المؤسسة، حيث تضمنت القوائم المالية حسب (SCF) زيادة على الميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة. وكذلك ملحق يتضمن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة. و بالتالي نجد أن النظام المحاسبي المالي اعتمد القوائم المالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي رقم (01).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 03.

أولاً– الميزانية: تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسة في وقت معين، فهي تبين ما لدى المؤسسة من ممتلكات وما عليها من التزامات، ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي.

وحسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي يجب أن تبرز الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، كما يفترض تقديم الميزانية من خلال التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية، وفيما يلي محتوى عناصر الأصول والخصوم حسب النظام المحاسبي المالي: [1]

– تتضمن الأصول العناصر التالية: الأصول الثابتة المعنوية ، الأصول الثابتة العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

– تتضمن الخصوم ما يلي: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، كما تتضمن الخصوم غير الجارية، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة– نواتج مثبتة مسبقا–، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

– في حالة الميزانية المدمجة يجب إظهار المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة، وكذا فوائد الأقلية.

– وهناك معلومات أخرى يجب إظهارها إما في الميزانية أو في الملحق مثل: وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات، تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية، وكذا القيمة الاسمية للأسهم التي تمتلكها المؤسسة...إلخ.

ثانياً– جدول حسابات النتائج:

يعرف جدول حسابات النتائج بأنه قائمة تبين نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة، وذلك بمقابلة الإيرادات بالمصروفات المرتبطة بها خلال السنة أو الفترة المحاسبية.

وقد عرف النظام المحاسبي المالي جدول حسابات النتائج بأنه: " بيان ملخص للأعباء و النواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ الدفع، ويظهر نتيجة السنة المالية الصافية ربح أو خسارة"[2]

وتتمثل المعلومات التي تقدم في جدول حساب النتائج في ما يلي: تحليل الأعباء حسب طبيعتها (يسمح بتحديد المجاميع الرئيسية التالية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الإجمالي عن الاستغلال)، النتيجة التشغيلية، النتيجة المالية، نواتج الأنشطة العادية، أعباء الأنشطة العادية، النتيجة الصافية للأنشطة العادية، النتيجة غير العادية (الاستثنائية)، النتيجة الصافية للسنة المالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 23 - 24.
[2] نفس المرجع السابق، ص 24.

هذا وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أنه بإمكان المؤسسات أيضا تقديم جدول حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق.

كما أشار النظام المحاسبي المالي كذلك إلى أن الأحداث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات أفضل عن الوضعية القائمة عند إقفال السنة المالية.

ثالثاً– جدول تدفقات الخزينة: يمثل جدول تدفقات الخزينة تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة. ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.[1]

ويقدم جدول تدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الموجودات المالية (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصادرها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية:[2]

- ✓ التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها إيرادات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).
- ✓ تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار أو التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار وتحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل).
- ✓ التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

وتكتسي دراسة تدفقات الخزينة أهمية كبيرة من حيث أنها تعد وسيلة مفضلة لتشكيل مؤشرات تمكننا من التنبؤ بخطر الإفلاس، وبالمشاكل التي تواجهها المؤسسة. وبالإضافة إلى ذلك فإن أهمية جدول تدفقات الخزينة تكمن في قدرة تعبيره، ودلالة المؤشرات والمجمعات المالية الواردة فيه. ولهذا فإن جدول تدفقات الخزينة يعتبر:[3]

- أداة ضرورية في التسيير التقديري.
- أداة للحكم على التسيير المالي للمؤسسة.
- أداة تمثيل صحيح العلاقة بين المردودية و الخاطرة.
- أداة لفهم الحركات و التدفقات المالية في المؤسسة.
- أداة تنبيه وإخبار وعنصر معلوماتي هام للمؤسسة.
- أداة لاختبار أثار القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.

[1] يوسف قريشي وَ إلياس بن ساسي، **التسيير المالي - دروس و تطبيقات**، دار وائل، عمان 2006، ص 204 .
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 26.
[3] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 166.

- أداة مهمة في التشخيص الذي يقوم به البنك لتحليل احتياجات المؤسسة التمويلية.

ولقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض جدول تدفقات الخزينة:[1]

✓ **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة:**

ترتكز الطريقة المباشرة على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب...) قصد الحصول على تدفق مالي صافٍ، ثم تقريب و مقارنة هذا التدفق المالي الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.

✓ **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة:**

تقوم الطريقة غير المباشرة على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ في الحسبان:

✓ أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات ،تغيرات الزبائن ،المخزونات، تغيرات الموردين...)؛

✓ التفاوتات أو التسويات (الضرائب مؤجلة)؛

✓ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

رابعاً– جدول تغيرات الأموال الخاصة: يعبر هذا الجدول عن تحليل الحركات التي أثرت في كل بند من البنود التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.

تتمثل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول في ما يلي:[2]

– النتيجة الصافية للسنة المالية؛

– تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛

– النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

– عمليات الرسملة؛

– توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامساً– ملحق الكشوف المالية: يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية، بالإضافة الى عدة معلومات تكميلية تساعد على فهم أحسن للعمليات الواردة في القوائم المالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 26.
[2] نفس المرجع السابق، ص 26.

2- عرض وتقديم مدونة الحسابات

أعتُمِد في بناء مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF على النظام العشري وحددت لأجل ذلك سبع مجموعات مصنفة كما يلي:[1]

- ✓ **الصنف (1) حسابات رؤوس الأموال** :وتشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الأرباح المحتجزة في شكل احتياطات وكل القروض الأخرى؛
- ✓ **الصنف (2) الأصول الثابتة** :هي مجموع الأملاك والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها من أجل الاستخدام وليس البيع؛
- ✓ **الصنف (3) المخزونات** :هي مجموع الأموال التي أنشأتها المؤسسة أو اشترتها بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال؛
- ✓ **الصنف (4) حسابات الغير** :وتشمل على حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن عناصر الأصول الثابتة أو الأموال الدائمة أو تلك التي بحسب طابعها المالي الغالب ترتب مع المجموعة الخامسة؛
- ✓ **الصنف (5) الحسابات المالية** :تتضمن هذه المجموعة الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى؛
- ✓ **الصنف (6) الاعباء**: وتشمل كل عناصر الأعباء والتكاليف والمصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولتها لنشاطها؛
- ✓ **الصنف(7) الايرادات** :وتشمل كل عناصر العائدات التي حققتها المؤسسة نتيجة لمزاولة النشاط؛

كما يمكن للمؤسسات استعمال الأصناف (0) و (8) و (9) والتي تستعمل في محاسبة التسيير والالتزامات المالية خارج الميزانية، أو من أجل متابعة عمليات خاصة لا يوجد لها حساب في المجموعات من 1 إلى 7.

وفيما يلي عرض لمحتوى مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي من خلال الجدول رقم (3-1):

[1] مداني بن بلغيث، **سلسلة دروس في المحاسبة المالية**، منشورة في الانترنت على الموقع: (http://www.benbelghit.com/) تاريخ الاطلاع: 2011/05/10.

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال	الصنف الثاني : الأصول الثابتة
10- رأسمال واحتياطات وما شبه ذلك؛ 11- الترحيل من جديد؛ 12- نتيجة السنة المالية 13- الإيرادات والأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال؛ 15- مؤونات الأعباء – الخصوم غير الجارية؛ 16- الإقتراضات والديون المماثلة؛ 17- الديون المرتبطة بالمساهمات (تتعلق بالفروع والمجمعات)؛ 18- حساب الإرتباط بين الوحدات.	20- الأصول الثابتة غير المادية (المعنوية)؛ 21- الأصول الثابتة المادية؛ 22- الأصول الثابتة في شكل امتياز؛ 23- الأصول الثابتة الجارية؛ 26- المساهمات والديون الملحقة بمساهمات (تتعلق بسندات الفروع والمجمعات)؛ 27- الأصول الثابتة المالية (السندات ، الاسهم ، الكفالات المدفوعة.....)؛ 28- إهتلاك الأصول الثابتة؛ 29- خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة.
الصنف الثالث: المخزونات	**الصنف الرابع: حسابات الغير**
30- بضائع؛ 31- المواد الأولية واللوازم؛ 32- تموينات أخرى (مواد إستهلاكية، أغلفة غير قابلة لإسترجاع....)؛ 33- منتوجات جارية للسلع والأشغال؛ 34- إنتاج خدمات جارية؛ 35- مخزون المنتوجات (وسيطية، تامة، فضلات)؛ 36- مخزونات متأتية من الأصول الثابتة؛ 37- مخزونات لدى الغير؛ 38- مشتريات؛ 39- خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات الجارية	40- الموردون والحسابات المرتبطة بها؛ 41- الزبائن والحسابات المرتبطة بها؛ 42- المستخدمون والحسابات المرتبطة بها؛ 43- الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها؛ 44- الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها؛ 45- المجمع والشركاء؛ 46- المدينون والدائنون المختلفون؛ 47- الحسابات الإنتظارية؛ 48- المصاريف والإيرادات المسجلة مسبقا؛ 49- خسائر أو تدهور قيم حسابات الغير.
الصنف الخامس: الحسابات المالية	**الصنف السادس: الاعباء**
50- قيم التوظيف المنقولة؛ 51- البنك والمؤسسات المالية و ما يماثلها؛ 52- الادوات المالية المشتقة؛ 53- الصندوق؛ 54- وكالات التسبيقات والاعتمادات؛ 58- التحويلات الداخلية؛ 59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.	60- مشتريات مستهلكة ؛ 61- خدمات خارجية؛ 62- خدمات خارجية أخرى؛ 63- مصاريف المستخدمين؛ 64- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛ 65- المصاريف العملياتية؛ 66- المصاريف المالية؛ 67- العناصر غير العادية – مصاريف؛ 68- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم؛ 69- الضرائب عن النتائج وما يماثلها.
الصنف السابع: النواتج	**الاصناف (0) و (8) و (9)**
70- مبيعات المنتجات المصنعة والبضائع وتقديم الخدمات؛ 72- الإنتاج المخزن؛ 73- إنتاج الأصول الثابتة؛ 74- إعانات الاستغلال؛ 75-الإيرادات العملياتية الأخرى؛ 76-الإيرادات المالية؛ 77- العناصر غير العادية– إيرادات؛ 78- استرجاع خسائر القيم والمؤونات.	تستعمل في محاسبة التسيير من خلال المحاسبة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.

3– المحاسبة المبسطة

يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي تتميز بخصائص معينة أن تستعمل نظام محاسبي مبسط يقوم على أساس تحصيلها وصرفها ويدعى محاسبة الخزينة. [1]

أولاً– تعريف نظام المحاسبة المبسطة:[2]

تخضع المؤسسات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال وعدد العمال وطبيعة النشاط المحددة من طرف وزارة المالية، لنظام المحاسبة المالية المبسطة والذي يعرف بمحاسبة الخزينة، إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 77.
[2] نفس المرجع السابق، ص 22.

تلقاء نفسها. وبالتالي فإن تطبيق نظام المحاسبة المبسطة من طرف هذه المؤسسات يعد خيار تتخذه المؤسسة بإرادتها.

وترتكز محاسبة الخزينة على إعداد دفتر خزينة يبرز التدفق الصافي للأموال سواء كانت إيرادات أو خسائر صافية. كما تخضع المؤسسات الصغيرة والتي تمسك محاسبة مالية مبسطة إلى إعداد كشوف مالية خاصة تتمثل في: [1]

- وضعية نهاية السنة المالية؛
- حساب نتائج السنة المالية؛
- جدول تغير السنة المالية.

ويقوم نظام المحاسبة المالية المبسطة على توفر الشروط التالية:[2]

– المسك المنتظم لدفاتر الخزينة وهما دفتر الإيرادات مع إمكانية تجميع الإيرادات اليومية ذات المبالغ المنخفضة عند الاقتضاء، ودفتر النفقات الذي تسجل فيه العمليات حسب ترتيبها الزمني.

– حفظ الوثائق الثبوتية الرئيسية والمتمثلة في الفواتير المستلمة من الغير أو الصادرة من طرف المؤسسة، أشرطة الصندوق، بيانات البنوك، نسخ الرسائل...الخ، ويجب أن تؤرخ هذه الوثائق وترقم وتصنف.

2.3– المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة المالية المبسطة:

يمكن للمؤسسات الصغيرة مسك محاسبة مالية مبسطة إذا كان رقم أعمالها وعدد عمالها ونشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين لا يتعدى أحد الأسقف التالية:[3]

- ✓ بالنسبة للمؤسسات التجارية:
  - ✓ رقم الأعمال 10 ملايين دج؛
  - ✓ عدد العمال 09 عمال دائمين يعملون ضمن الوقت الكامل.
- ✓ بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية والحرفية:
  - ✓ رقم الاعمال 6 ملايين دج؛
  - ✓ عدد العمال 09 عمال دائمين يعملون ضمن الوقت الكامل.
- ✓ بالنسبة للمؤسسات الخدمية ومختلف القطاعات الأخرى:
  - ✓ رقم الاعمال 3 ملايين دج؛
  - ✓ عدد العمال 09 عمال دائمين يعملون ضمن الوقت الكامل.

[1] المادة 43 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، ص 15.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 22.
[3] نفس المرجع السابق، ص 91.

المطلب الثالث: مقاربات النظام المحاسبي المالي

نتناول من خلال هذا البند أهم الاضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مقارنة مع النظام المحاسبي السابق ثم نحاول إجراء عملية مقارنة بين (SCF) وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال الآتي:

1- مستجدات النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المحاسبي المالي، يمكن إيجازها في ما يلي:[1]

أولاً- بالنسبة للمخطط المحاسبي و بنية الحسابات:

من خلال بنية الحسابات في النظام المحاسبي المالي نلاحظ أنه تم الاعتماد على المخطط المحاسبي العام الفرنسي المعدل لسنة 1983، بحيث تم اقتباس أغلب حساباته.

ثانياً- من حيث المرجعية الفكرية للنظام المحاسبي المالي:

كان تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل متزايد على مستوي العديد من دول العالم، والجزائر كغيرها من الدول التي تحاول مسايرة هذه التطورات الحاصلة في العالم، وهو ما يتضح جلياً من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي الذي يتوافق الى حدٍ ما مع معايير المحاسبة الدولية. ومن خلال نصوص النظام المحاسبي المالي نلاحظ أنه تم تبني المعايير المحاسبية الدولية التالية:

1- المعيار المحاسبي الدولي الأول الذي يتناول عرض وتقديم القوائم المالية،

2- المعيار المحاسبي الدولي الثاني الذي يتناول المخزونات؛

3- المعيار المحاسبي الدولي السابع الذي يتناول جدول تدفقات الخزينة؛

4- المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الذي يتناول ضرائب الدخل المؤجلة؛

5- المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر الذي يعالج محاسبة عقود الإيجار تمويلي.

ثالثاً – من حيث المبادئ المحاسبية:

✓ **الجوهر فوق الشكل:** من خلال النظام المحاسبي المالي نلاحظ أنه تم تبني مبدأ جديد يتمثل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، هذا المبدأ له تأثير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية مثل معالجة عقود الإيجار التمويلية.

رابعاً – من حيث العناصر الجديدة:

✓ **عقود الإيجار التمويلي:** وهو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر (عادة المصرف أو المؤسسة المالية) للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة. وعقد الإيجار التمويلي هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمزايا والأخطار المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، مع إمكانية

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 22.

تحويل الملكية إلى المستأجر عند نهاية مدة العقد، ويفترض أن تغطي مدة الإيجار الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل إذا لم يكن هناك تحويل للملكية.[1]

✓ **الضرائب المؤجلة:** تظهر تحت هذا البند الضرائب المؤجلة التي ستدفعها المؤسسة في الدورات اللاحقة بسبب وجود التفاوت الزمني بين إثبات إيراد معين محاسبيا وأخذه بعين الاعتبار من طرف إدارة الضرائب، أي أننا احتسبنا ذلك الإيراد من الناحية المحاسبية لكن من الناحية الجبائية لا نستطيع احتسابها إلا خلال الدورات اللاحقة.[2]

عند إدراج الضرائب المؤجلة نميز بين حالتين ضرائب مؤجلة – خصوم (مستحقة في فترات مستقبلية)، ضرائب مؤجلة – أصول (قابلة للاسترداد في فترات مستقبلية).

✓ **العقود طويلة الأجل:**[3]

تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- ✓ عقود بناء؛
- ✓ عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛
- ✓ عقود تقديم خدمات.

وتدرج في الحسابات الأعباء والنواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الإنجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (نسبة الانجاز)، وهو ما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11) المتعلق بعقود الإنشاء.

✓ **الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة:**[4]

✓ **الحسابات المدمجة:** تُعِد كل مؤسسة (المؤسسة الأم) يكون مقرها ونشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني وتراقب مؤسسة أو عدة مؤسسات، تُعِد وتنشر كل سنة القوائم المالية المدمجة لمجموع المؤسسات الواقعة تحت رقابتها، والرقابة هي سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية من اجل الحصول على منافع من أنشطته، تكون هذه الرقابة في حالة امتلاك لأكثر من 50% من حقوق التصويت مما يتيح سلطة تعين وإنهاء مهام أغلبية المسيرين.

✓ **الحسابات المجمعة:** إذا كانت مجموعة من المؤسسات تشكل مجموعة اقتصادية وتخضع لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات دون أن تكون بينها روابط قانونية متعلقة بالسيطرة، فانه يتوجب عليها إعداد

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 19.
[2] بورنان ابراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، مداخلة، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة البليدة، 13-15 اكتوبر 2009.
[3] مسعود درواسي وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة– قياس وتقييم لبنود القوائم المالية**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، 13-2011/12/14، ص 17.
[4] بورنان ابراهيم، مخلوف الطاهر، مرجع سابق، ص11.

حسابات مجمعة كما لو تعلق الأمر بمؤسسة واحدة، فقد تكون هذه المؤسسات مسيرة من طرف شخص أو مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة وقيادة استراتيجية.

خامساً– عناصر القوائم المالية الجديدة:

بالإضافة إلى الميزانية وجدول حسابات النتائج اللذان تم إحداث عليهما بعض التعديلات، تم إضافة جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات رأس المال، والملاحق.

ولقد اعتبر النظام المحاسبي المالي أن جدول تغيير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية، على عكس المخطط المحاسبي الذي اعتبره جدول من الملاحق، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال لأنها هي التي تظهر مقدرة المؤسسة على تزويد ملاكها بالأموال، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول المؤسسة.[1]

أما بالنسبة لجدول تدفقات الخزينة، فيعتبر أيضاً ذو أهمية كبيرة، لأن الميزانية لا تعبر بصدق عن كل ما يحدث في الشركة خلال السنة، بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ محدد(12/31)، وبالتالي يمكن أن يخطئ في تحليله عندما يعتمد على الميزانية فقط، ويأتي جدول تدفقات الخزينة لتوضيح الصورة أكثر، لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

سادساً– الجديد في القياس والتقييم المحاسبي:

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء، تكلفة الاقتناء، تكلفة الانجاز...). فإنه تم اعتماد في بعض الحالات تقييم بعض العناصر انطلاقا من:

- ✓ القيمة العادلة (Juste Valeur) أو السوقية في ظل المنافسة العادية: عرفتها المعايير المحاسبية الدولية بأنها: "المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري لتبادل سلعة ما برغبة مع اطلاع تام على السوق دون وجود ظروف خاصة بأحد الطرفين تؤثر على عملية البيع".
- ✓ القيمة المحققة: وهي القيمة النقدية التي يمكن تحصيلها حالياً عند التنازل عن أصل معين، أو القيمة النقدية التي يمكن دفعها حالياً مقابل الحصول عن أصول معينة [2] (أي هي قيمة الأصل في السوق).
- ✓ القيمة الحالية: وهي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة عند تاريخ التقييم.[3]

[1] مختار مسامح، مرجع سابق، ص 14.

[2] ODILE Barbe et LAURENT Didelot, Op. cit, p: .34

[3] Catherine Maillet-Baudriet et Anne le Manh, Op. cit, p: 31.

2- مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية

لمعرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية نحاول إجراء مقارنة بين النظامين، وذلك من خلال العناصر التالية:

أولاً- من حيث مجال التطبيق: [1]

يطبق (SCF) في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني (مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات) وذلك بصفة إجبارية، بينما تطبق معايير المحاسبة الدولية -وبصفة إجبارية أيضا- في الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الأخرى فهي مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير المحاسبة الدولية. وبهذا يتضح خضوع النظام المحاسبي المالي إلى القانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة.

ثانياً- من حيث المبادئ والفروض المحاسبية:

تتفق المبادئ والفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي إلى حدٍ كبير مع تلك المقررة في الإطار المفاهيمي النظري لمعايير المحاسبة الدولية.

ثالثاً- من حيث طرق التقييم: [2]

حسب المعايير المحاسبية الدولية فإن أساس التقييم المحاسبي يشمل ما يلى : التكلفة التاريخية؛ القيمة الجارية؛ القيمة القابلة للتحقيق؛ القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية.

أما إذا نظرنا إلى أساس التقييم حسب النظام المحاسبي المالي فنجد أن الطريقة الأساسية للتقييم تتم وفق التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء، تكلفة الانجاز، تكلفة الإنتاج).

وفي بعض الحالات فإنه يجب إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقا من:

- ✓ القيمة العادلة (السوقية في ظل المنافسة العادية).
- ✓ القيمة المحققة
- ✓ القيمة الحالية

وبالتالي فإن التكلفة التاريخية تعتبر الطريقة الأساسية للتقييم أما الطرق الأخرى (القيمة العادلة، القيمة المحققة، القيمة الحالية) فإن استعمالها منحصر في تقييم بعض العناصر كالأدوات المالية، أو وفق إعادة التقييم القانونية أو بتوفر شروط معينة كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية.

[1] رقايقية فاطمة الزهراء، **إصلاح و تكييف النظام المحاسبي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010.

[2] شنوف شعيب، مرجع سابق، ج1، ص 96.

رابعاً– من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة عالية بالنسبة لمستخدميها تتطابق مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية، وهو ما يؤكد الغاية من وضع هذا النظام المحاسبي من خلال خدمة كل مستعملي القوائم المالية الختامية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية.[1]

خامساً– من حيث مستخدمي المعلومات المحاسبية:

تتمثل الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية حسب المعايير المحاسبية الدولية في ما يلي: (المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين، الموردين والدائنين، العملاء، المقرضين والحكومة ودوائرها المختلفة، الجمهور).[2] وبالتالي فإن هناك اتفاق بين النظامين حول الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

سادساً– من حيث القوائم المالية وأهدافها:

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الواردة في المعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة في: الميزانية؛ جدول حسابات النتائج؛ جدول تدفقات الخزينة؛ جدول تغيرات الأموال الخاصة؛ وكذا ملحق يوفر معلومات مكملة وتوضيحية ويبين الطرق المحاسبية المتبعة.

أما من حيث أهداف القوائم المالية نجد أن القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة، والتدفقات النقدية للمؤسسة. بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية للمستخدمين.[3] وهو نفس الهدف الذي جاءت به القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

سابعاً– من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية

نحاول من خلال هذا البند إجراء مقارنة بين النظامين، وذلك من جانب طرق تقييم بعض العناصر التي تشكل القوائم المالية، وذلك كما يلي:

- ✓ **الأصول الثابتة المادية**

نص المعيار المحاسبي (IAS16) على أن الاصول الثابتة المادية تقيم حسب تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج، وعند إعادة تقييمها ينبغي أن يكون ذلك حسب القيمة العادلة، وهي عادة تمثل القيمة السوقية، وفرق إعادة التقييم يظهر ضمن عناصر الأموال الخاصة، وهو ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.[4]

[1] رقايقية فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص 04- 05.
[2] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 06.
[3] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 06.
[4] أنظر:
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 261-262.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 10.

غير أن الاختلاف يكمن في ما يلي:[1]

– التصنيف: تصنف العقارات الموظفة حسب (SCF) ضمن الأصول الثابتة المادية كأنها أصل مادي عادي، إلا أن هذا التصنيف يختلف حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS 40)، التي تعتبر أنه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية، إلا أنها تصنف ضمن الأصول المالية لأن الهدف من استخدامها هو مالي.

– الاهتلاكات: طرق الاهتلاك المعتمدة حسب المعايير المحاسبية الدولية هى الاهتلاك الثابت، المتناقص، وحدات الانتاج ووحدات النشاط. أما (SCF) فقد أضاف على ذلك نوع آخر وهو الاهتلاك المتصاعد.

– الإصلاحات طويلة الأجل على الأصول الثابتة: ينص النظام المحاسبي المالي على تشكيل مؤونة لها، إلا أن معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها.

– الاصول الثابتة قيد الانجاز: نجد أن المعايير المحاسبية الدولية لا تعترف بها ضمن الاصول الثابتة لأنها لا تستوفي الشروط (شرط الحصول على المنافع). إلا أن النظام المحاسبي المالي يعترف بها ويصنفها ضمن الصنف الثاني "الاصول الثابتة المادية الأخرى"

✓ **الأصول الثابتة المعنوية:**

تعرف الأصول الثابتة غير الملموسة حسب (SCF) بأنها عبارة عن أصول غير نقدية وغير مادية، قابلة للتحديد، مسيطر عليها، ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي، وتشتمل عموماً على: العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، رخص الاستغلال، براءة الاختراع، كما يمكن أن تشتمل على الشهرة "Goodwill" (في حالة الاندماج، انضمام شريك، شراء مؤسسة أخرى).

وحتى يمكن اعتبار الأصل بأنه أصل ثابت غير ملموس وجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:[2]

- أن يكون مسيطر عليه من طرف المؤسسة (بحماية قانونية)؛
- أن ينتظر منه الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية (منافع نقدية داخلة أو أي أصل آخر)؛
- أن تكون له تكلفة يمكن تقييمها بصورة صادقة؛
- أن يكون محدد (أي يمكن بيعه، أو مبادلته، أو تأجيره...).

وهو نفس التعريف تقريباً الذي قدمه المعيار المحاسبي الدولي رقم 38[3]، إلا أن الاختلاف يكمن في ما يلي:[4]

[1] حجاج زينب، مريم تواتي، **أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مداخلة، الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة "، جامعة البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011 ، ص 05.
[2] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRA**، ج1، دار هومة، الجزائر 2010، ص 327.
[3] أنظر: محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 612-615.
[4] حجاج زينب، مريم تواتي، مرجع سابق، ص 04.

– فارق الحيازة (Good will): رغم أنه أصل معنوي إلا أنه لا يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية حسب معايير المحاسبة الدولية. أما النظام المحاسبي المالي فقد أدرجه في قائمة الحسابات ضمن الأصول الثابتة المعنوية.

– الاهتلاك: حسب المعايير المحاسبية الدولية فإن تحديد الأصول المعنوية القابلة للإهلاك يقتصر فقط على تلك الاصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها. في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية غير القابلة للإهتلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة وهي 20 عاماً.

✓ الأصول المالية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأصول المالية تدرج بتكلفتها (القيمة الحقيقية لمقابل معين)، وقد تم تصنيف الأصول المالية الى صنفين هما:[1]

- أصول مالية محتفظ بها الى تاريخ الاستحقاق: ويتم إعادة تقييمها وفق التكلفة المهتلكة*.
- أصول مالية معدة للبيع: ويتم إعادة تقييمها في نهاية السنة على أساس قيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) وذلك كما يلي:

- بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الاخير من السنة المالية؛
- بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (سعر البيع المحتمل).

مما سبق، نجد أن هناك بعض التشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا لـ (SCF) والمعيار (IAS39)، غير أنه يمكن تسجيل بعض الملاحظات من خلال النقاط التالية:[2]

- أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار (IAS39) مقارنة بـ (SCF)؛
- يشترط النظام المحاسبي المالي استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المالية المتاحة للبيع، بينما المعيار (IAS39) لم يشر إلى ذلك؛
- شرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار (IAS39) أكثر وضوحا منه في (SCF)؛

وبالتالي يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي لم يعالج المجال المتعلق بالأدوات المالية إلا بصفة ملخصة، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية عالجتها بشكل مفصل (أكثر من ثلاث معايير دولية IAS39، IFRS7، IFRS32)،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 12.

* يقصد بالتكلفة المهتلكة المبلغ الأولي الذي قوم به الاصل أو الالتزام المالي عند إدراجه في الحسابات مستبعد منه الديون الرئيسية المسددة ومضافاً إليه (أو محذوفاً منه) الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين المبلغ الاصلي والمبلغ عند استحقاقه، ويطرح منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

[2] قوادري محمد، مرجع سابق، ص 150.

وهذا راجع إلى اهتمام المعايير المحاسبية الدولية بالأسواق المالية، حيث فصلت في الأدوات المالية من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح، وذلك من أجل تقديم معلومات ذات مصداقية.[1]

✓ **المخزونات**

يتم تقييم المخزونات عند دخولها إلى المخازن بتكلفتها (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج)، وفي نهاية السنة تقيم وفقاً لقاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق (قيمة الإنجاز الصافية) أيهما أقل، أما من حيث طرق التقييم فيتم استعمال طريقة FIFO أو التكلفة الوسطية المرجحة.

من خلال هذا البند، نلاحظ أن هناك توافق بين (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 02).[2]

✓ **الإعانات**

نص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 في القسم 04 "الإعانات" على ما يلي: " تدرج الإعانات في الحسابات كنواتج في حسابات النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويض" ،كما أشار نفس القرار إلى أنه لا يمكن الاعتراف بالإعانات العمومية إلا يتوافر الشرطين التاليين:

- أن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛
- أن الإعانات سيتم استلامها فعلاً.

من خلال ما سبق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي ركز على إدراج الإعانات كنواتج وذلك عند توافر الشروط أعلاه، وهي نفس الشروط التي تطرق إليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (20)[3]

✓ **القروض والخصوم المالية الأخرى**

ينص النظام المحاسبي المالي على أنه يتم تقييم القروض حسب تكلفتها (القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم). كما نص على أن تكاليف الاقتراض (مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتحملها المؤسسة نتيجة الاقتراض) ينبغي أن تدرج في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها، إلا إذا أدمجت في تكلفة الاصل وذلك في حالة ما إذا تطلبت عملية شراء أو بناء أو إنتاج الأصل مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهراً) وهذا وفق المعالجة البديلة المسموح بها.[4]

وهذا ما يتوافق تقريباً مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) والذي يتطلب أن تتم المعالجة المحاسبية من خلال رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية شراء أو بناء أو إنتاج الاصل، واعتبارها جزء من تكلفة الأصل، وهذه المعالجة لا تتم إلا بتحقق الشرطين التاليين:[5]

---

[1] حجاج زينب، مريم تواتي، مرجع سابق، ص 06.

[2] أنظر:
- بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 136- 152.
- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 462.

[3] أنظر: محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 351.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 14.

[5] أنظر: محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 395.

- من المحتمل أن تعود تكاليف الاقتراض (من خلال الاصل) بمنافع اقتصادية مستقبلية على المؤسسة؛
- من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

وفي حالة عدم تحقق هذين الشرطين يتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف وتحميلها للفترة المالية التي تخصها.

أما فيما يخص الخصوم المالية الأخرى فقد نص النظام المحاسبي المالي على أنه يتم تقييمها حسب تكلفتها، ثم تقيم لاحقاً حسب التكلفة المهتلكة، وهي نفس الطريقة الواردة في المعيار (IAS39).[1]

✓ **مؤونات المخاطر والأعباء**

يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS37) مؤونات المخاطر والأعباء على أنها "التزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين"، وقد نص المعيار على أن الاعتراف بهذه المخصصات يتم عند توافر الشروط التالية:[2]

- عندما يكون لدى المؤسسة التزام حالي (قانوني أو استنتاجي) نتيجة لحدث سابق؛
- من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسديد الالتزام التعاقدي؛
- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.

وهو ما نجده متطابق تماماً مع ما قدمه النظام المحاسبي المالي في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.[3]

من خلال ما سبق نلاحظ أن هناك تقارب كبير بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يعكس المجهودات الكبيرة المبذولة من قبل السلطات العمومية في مجال التوافق والتوحيد المحاسبي. وإن كانت هناك بعض الاختلافات والفروقات بين النظامين، فهي نتيجة منطقية وذلك راجع لاختلاف المفاهيم واختلاف بيئة تطبيق كل منهما.

[1] أنظر:
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 14.
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 639.

[2] أنظر: محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 599.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 14.

المبحث الثاني: تحليل واقع البيئة المحاسبية في الجزائر

للوقوف على واقع البيئة المحاسبة في الجزائر، وجب علينا تحليلها استناداً للمحيط الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسات باعتبارها المعني بتطبيقات المحاسبة، وكذا الى واقع نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر، بالإضافة إلى واقع المهنة المحاسبية ومدى تأثير الهيئات المشرفة عليها.

المطلب الأول: المحيط الاقتصادي للمؤسسات

نحاول من خلال هذا البند التطرق الى أهم خصائص هذا المحيط وذلك من خلال ما يلي:

1- تطور أشكال المؤسسات:

دخلت الجزائر في تحولات اقتصادية هامة فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، فبعدما انتهجت سياسة الاقتصاد الاشتراكي بعد الاستقلال، والذي كان أهم ما يميزه هو ملكية الدولة لوسائل الإنتاج والمؤسسات الاقتصادية بشكل عام. ومع مرور الوقت شهد الاقتصاد تغيرات كبيرة كان أهمها خوصصة المؤسسات العمومية، وتشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.[1]

وبالتالي فإن دراسة تطور أشكال المؤسسات يتطلب التمييز بين فترتين رئيسيتين، فخلال طيلة الفترة الأولى (فترة الاقتصاد المخطط) والتي تميزت بهيمنة الدولة على ملكية المؤسسات الاقتصادية، فرضت على القطاع الخاص عدة قيود، كونه يتنافى ومبادئ النموذج الاشتراكي الذي يرتكز على المؤسسة الكبيرة والعمومية التي ظلت في مركز اهتمام السياسة الاقتصادية. وبالرغم من أن قانون الاستثمار 66-284 قد منح الحرية للقطاع الخاص، إلا أن هذا الأخير قد استثني من إجراءات التخطيط والتمويل مما أثر بشكل سلبي على توسعه، هذا من جهة، ومن جهة ثانية أجبر قانون الاستثمار مختلف المؤسسات المتوسطة والصغيرة على ضرورة الحصول على ترخيص من اللجنة الوطنية للاستثمارات (CNI) بعد توفيرها لعدة شروط معقدة، الإجراء الذي أفقد ثقة المؤسسات الخاصة بها، فتم حلها سنه 1981، مما منح حق الاحتكار للدولة في مختلف القطاعات الاقتصادية الحيوية، وأصبحت المؤسسة الخاصة مكملة وفي خدمة المؤسسات العمومية.[2]

كما وضعت السلطات العمومية في سنة 1982 قيود جديدة على توسع القطاع الخاص، من بينها ما يلي:

- فرض إجبارية الحصول على الترخيص بالاستثمار على كل المؤسسات؛
- تحديد الحد الأقصى للتمويل البنكي بنسبة % 30 من المبلغ الإجمالي للاستثمار المقبول؛
- تحديد الحد الأقصى لتكلفة الاستثمارات بمبلغ 30 مليون دينار بالنسبة لإنشاء المؤسسات ذات المسؤولية المحدودية وبمبلغ 10 مليون دينار بالنسبة لمؤسسات الأفراد والمؤسسات الجماعية؛
- منع ملكية عدة مؤسسات من طرف فرد واحد.

[1] خالد مقدم، **تبني معايير المحاسبة الدولية – حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2009، ص 114.
[2] العايب ياسين، **دراسة وتحليل عوامل زيادة أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري**، مداخلة، الملتقى الدولي حول: استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة ورقلة يومي 18 و 19 أفريل 2012، ص 05.

أما من جانب الاهتمام بالمحاسبة خلال هذه الفترة، فقد اقتصر في الواقع على قياس الربحية التي تعتبر أساسا للاقتطاع الضريبي. بالإضافة لتحديد بعض المؤشرات التي تدخل مباشرة في الحسابات الوطنية المجمعة (مثل القيمة المضافة، الاستهلاك، الإنتاج...)، وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية كان يجيب في الواقع عن الاحتياجات التي تعبر عنها للدولة، نظرا لملكيتها المطلقة لهذه المؤسسات. وعليه فإن جودة وحجم المعلومات المحاسبية والمالية الواقع على عاتق المؤسسات الوطنية نشره، يعد محدوداً نظراً لارتباطه بمبدأ الحيطة والحذر والسرية التي ميزت سلوك الشركات الوطنية.[1]

أما الفترة الثانية فقد تميزت بتراجع دور الشركات الوطنية، مقابل تنامي مؤسسات القطاع الخاص، الذي تزامن مع فترة الانفتاح الاقتصادي وضغط متطلبات الإصلاحات الاقتصادية التي طبقتها الجزائر. وقد تعززت مساعي تحرير رأس مال المؤسسات العمومية بعد إبرام اتفاقية برنامج التعديل الهيكلي مع صندوق النقد الدولي في سنة 1995 والذي اعتبر بأن الخوصصة جزء هام في تنفيذ الإصلاحات الهيكلية. وفي سنة 1996 تم وضع أول برنامج للخوصصة بالتعاون مع البنك العالمي بعد تجميع المؤسسات العمومي الاقتصادية في 11 شركة قابضة قطاعية، و 5 شركات قابضة جهوية تجمع المؤسسات المحلية. ومع نهاية سنة 1996 تمت تصفية826 مؤسسة، ثم تواصلت بعد ذلك عملية حل وتصفية جل الشركات الوطنية واستمرار خوصصة بعضها.[2]

وبعد البرامج المتعددة للخوصصة أصبحت أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتكون من مؤسسات القطاع الخاص، وبصفة خاصة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي شهد عددها تطوراً بالغ الأهمية بعد سنة 2000، وذلك بفعل تسهيل الإجراءات أمام نشأتها من جهة، وتطور ثقافة المقاولة لدى خريجي الجامعات من جهة ثانية، إذ أصبحت تمثل نسبة 71.5% من إجمالي عدد المؤسسات في بداية سنة 2009.[3]

2- البيئة الجباية

إن الاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني في أواخر الثمانينات، خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو، وتزايد في حجم المديونية الخارجية، دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني لإنعاشه. ولقد أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطق الإصلاحات في سنة 1992.[4]

ففي سنة 1987 قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي والتي قدمت سنة 1989 تقريراً مفصلاً حول الإصلاح الضريبي في الجزائر والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، ويهدف هذا الإصلاح إلى

[1] مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 190.
[2] العايب ياسين، مرجع سابق، ص 06.
[3] نفس المرجع السابق، ص 07.
[4] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث، العدد 2003/2، جامعة ورقلة، ص 24.

تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني وخاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية، ومن أجل ذلك سطرت بعض الأهداف والتي يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

- تجنيد إيرادات مالية كافية لتمويل وظائف الدولة؛
- التوزيع الفعّال للموارد؛
- عدالة النظام الضريبي؛
- بساطة وانسجام النظام الضريبي مع الدول الأخرى.

وقد ارتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة وهي: الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة.

ثم شهد النظام الضريبي بعد ذلك عدة تغييرات وذلك بمناسبة كل قانون مالية، والذي كان يتم بموجبه تعديل أو إلغاء أو إتمام لضريبة معينة.

وفي ظل الاصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني النظام المحاسبي المالي، عرف النظام الضريبي بعض التعديلات في النصوص الجبائية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة، لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بالاهتلاكات والمؤونات، خصم المصاريف الاعدادية، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، إعادة تقييم الأصول، متابعة العقود طويلة الأجل.

وفي هذا الإطار يمكن عرض الجهود المبذولة من قبل السلطات العمومية والهيئات التابعة لها، والمتمثلة في القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال:[2]

- ✓ قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009؛
- ✓ قانون المالية المتعلق بسنة 2010.
- ✓ قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2010؛

1- قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009

يتضمن قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية لسنة 2009، العديد من المواد القانونية ذات الصلة بالجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في الآتي:

[1] ناصر مراد، النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، السنة السادسة، جامعة البليدة، العدد 2008/38 منشور على الانترنت على الرابط : " http://www.laghouat.net/vb/showthread.php?t=48614 " (تاريخ التصفح: 2012/04/25).

[2] أنظر:

- براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، مداخلة، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، البليدة 13- 14 ديسمبر 2011. ص 07.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 44، المؤرخة في 2009/07/26.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 78، المؤرخة في 2009/12/31.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 49، المؤرخة في 2010/08/29.

✓ **متابعة العقود طويلة الأجل:**

حسب ما جاء في نص المادة الرابعة من القانون السالف فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تنفيذها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بإنجاز المواد والخدمات يتم وفقاً لطريقة التسبيق، والتي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج تماشياً مع العمليات المتعلقة بالتسبيق، وذلك بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة.

✓ **خصم الاهتلاكات والمؤونات:**

تنص المادة الخامسة فيما يتعلق بالاهتلاكات على أنه " يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتعلقة بها. كما يتم تسجل العناصر التي يتم الحصول عليها بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية"

وفيما يتعلق بالمؤونات فقد نصت نفس المادة على أنه يتم إعداد المؤونات لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة"

إن نص المادة يحمل رهاناً كبيراً لأنه لحد الآن يعتبر تشكيل المؤونات على المخزونات والحقوق في المؤسسات الجزائرية قليل جداً، وهذا بسبب عدم تأطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية. وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي فهو يحوي إطاراً أكثر صرامة إذ يعتبر أن خسارة القيمة المتوقعة للمخزونات أو الحقوق تؤدي الى ضرورة تشكيل مؤونات مهمة.

✓ **الإطار العام:**

يتضمن نص المادة السادسة أنه: "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبية"

يشير نص هذه المادة إلى أن الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

✓ **خصم المصاريف الإعدادية:**

يتضمن نص المادة الثامنة أنه ينبغي خصم – على اساس انتقالي– المصاريف الاعدادية المسجلة سابقاً قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، لأن هذا الاخير ينص على ضرورة الامتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية.

✓ **إعادة تقييم الاصول:**

تنص المادة العاشرة على ما يلي: "يضم فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الاصول الثابتة عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات" ويقصد بذلك أنه تحدد مدة خمس

سنوات حتى يتم ضم القيم الناتجة عن اعادة تقيم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، وهذا يعتبر تمديداً للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان (SCF).

كما أشارت نفس المادة الى أنه يتم ضم فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم الى نتيجة السنة المتعلقة بها.

وبالرجوع الى نص المادة السابق نجد أن هذه القواعد جاءت تماشياً مع النظام المحاسبي المالي، حيث أن الادارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي، ولا جباية فورية وكلية.

2- قانون المالية المتعلق بسنة 2010

يتضمن قانون المالية لسنة 2010 مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكيف مع مضمون (SCF)، ومن بينها:

- ✓ **الاهتلاك المتعلق بالقرض الايجاري ومؤونات المؤسسات المالية:**

أحدثت المادة الثامنة من القانون السالف بعض التغييرات على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي، إذ أشارت هذه المادة الى طريقة الاهتلاك المتعلقة بالقرض الايجاري، على أنها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري، كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر المسموح بها في SCF، (وقد أكد على هذا البند قانون المالية التكميلي لسنة 2010[1] في المادة رقم 27).

كما أشارت نفس المادة أنه لا ينبغي جمع المؤونات الموجهة لمواجهة الاخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة الأجل مع الاشكال الاخرى من المؤونات.

- ✓ **العجز المالي:**

تنص المادة العاشرة على ما يلي: " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما،... فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب الى السنوات المالية الموالية الى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز"

وفي هذا إشارة على أنه تم تخفيض المدة من خمس سنوات الى أربع سنوات.

من خلال النصوص القانونية السابقة والتي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، يمكن القول بأن هذه النصوص التنظيمية تعتبر دليلاً على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي. إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس. ومن بين أهم نقاط الاختلاف التي لازالت

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 49، المؤرخة في 2010/08/29.

قائمة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي هو ما تعلق بالعناصر التالية: تقييم عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة؛ مصاريف البحث والتطوير؛ الضرائب المؤجلة؛ تكاليف الاقتراض؛ تحويل الحقوق والديون بالعمل الاجنبية.

3- نظام التمويل

إن تحقيق النمو الاقتصادي، وضمان إستمراريته يعتبر من الأهداف الرئيسية للسياسات الإقتصادية في كل الدول، والذي يرتبط بدرجة كبيرة بأداء ومردودية المؤسسات الإقتصادية التي تعتبر نواة الاقتصاد الوطني، وسعيا منها لتوسيع نشاطاتها يتطلب منها توفير الموارد المالية اللازمة لذلك، وقد يكون ذلك عن طريق مواردها الخاصة وهو ما يعرف بالتمويل الذاتي أو من خلال اللجوء إلى الجهاز المصرفي وهذا ما يعرف بالتمويل غير المباشر، أو من خلال آلية السوق المالي أو ما يعرف بالتمويل المباشر والذي يعتبر تلك الآلية التي تسمح للمؤسسات بالحصول على الموارد المالية من الجمهور سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات أخرى مباشرة ودون وساطة المؤسسات المالية.[1]

وفي ما يلي نحاول عرض واقع البيئة المالية في الجزائر:

أ) البنوك والمؤسسات المصرفية في الجزائر

لقد تعددت الآراء والاتجاهات حول أداء وفاعلية النظام البنكي في النشاط الاقتصادي، حيث أن هناك عوامل كثيرة تؤثر على أداء البنوك وفاعليتها في تعبئة الودائع وتقديم الائتمان، وبالتالي دورها في تمويل النشاط الاقتصادي، لذلك فسلامة عملياتها وصحة سياساتها تعتبر من المقتضيات الأساسية لتطور ونمو الاقتصاد ذاته واستمرار استقراره وإمكانية تحقيق أهدافه.[2]

وإذا حاولنا تشخيص واقع النظام المصرفي في الجزائر، نجد أنه خلال الفترة الممتدة من الاستقلال إلى غاية سنة 1986 ارتكز تنظيم الإقتصاد الوطني على التخطيط والتسيير الإشتراكي، وكانت الدولة مالكة لوسائل الإنتاج ومصادر التمويل، وبالتالي فإن قرارات الإنتاج، التوزيع، والتمويل تتخذ بطريقة إدارية. وعليه فإن واقع الجهاز المصرفي خلال هذه الفترة تميز بما يلي:[3]

- ✓ تعود ملكية النظام البنكي للدولة وخضوعه لقواعد التسيير الإشتراكي؛
- ✓ تعاظم دور الخزينة العمومية، وتدخلها في منح القروض مما ولد غموضا على مستوى نظام التمويل؛
- ✓ عدم إقرار الضمانات في حالة منح القروض البنكية، و تقديمها على أساس التوطين المسبق والمركزي؛
- ✓ تخصص كل بنك في قطاعات محددة من طرف السلطات، الأمر الذي قضى على المنافسة؛

[1] زيدان محمد ونورين بومدين، **السوق المالي في تمويل التنمية الاقتصادية بالجزائر- المعوقات والآفاق**، الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات، جامعة بسكرة، يومي 21 /22 نوفمبر2006.

[2] مصيطفي عبد اللطيف، **دور البنوك وفعاليتها في تمويل النشاط الاقتصادي- حالة الجزائر**، مجلة الباحث العدد 2006/04، جامعة ورقلة، ص 75.

[3] عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية**، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي بالوادي، 2011/2010، ص 71.

- ✓ عدم إستقلالية البنوك وبصفة خاصة البنك المركزي، والإستعمال الضيق للآليات التقليدية للسياسة النقدية، حيث يتم تحديد سعر الفائدة بشكل إداري وكذا كل العمولات البنكية.

وكرد فعل أمام الوضعية المزرية التي خلفتها الأزمة البترولية سنة 1986، والتي عرفت فيها أسعار النفط انخفاضا مفاجأ بنسبة 39 % مقارنة بسنة 1985، مما سبب تراجعا ملحوظا في كل الميادين الاقتصادية؛ الاجتماعية والسياسية للبلد (المديونية؛ انخفاض القوى الشرائية؛ ...إلخ). وبذلك وجدت السلطات نفسها مضطرة للقيام بتعديلات لتغيير الاقتصاد الوطني. فوضعت جملة من الآليات الجديدة والهياكل التنظيمية والتشريعات الضرورية بُغية المرور والانتقال إلى اقتصاد السوق، عرف هذا التطور بمرحلة " الإصلاحات"[1]

وقد أدت هذه الإصلاحات الاقتصادية إلى إحداث تغيرات عميقة على النظام المصرفي منذ سنة 1986 وذلك بإصدار قانون البنوك والقروض 86-12 الصادر بتاريخ 1986/08/19 لبعث الجهاز المصرفي من خلال تجديد صلاحياته، ثم تم تدعيمه بالقانون رقم 88-06 الصادر في بداية سنة 1988 والذي نادى باستقلالية المؤسسة العمومية، وقد جاء هدا الإجراء كحد لهيمنة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ومحاولة إعطاء ديناميكية جديدة لآليات التمويل ولإعطاء استقلالية مالية وفي التسيير.[2] وقد تواصلت الاصلاحات المالية، وتجسدت في منح البنوك استقلاليتها المالية سنة 1989 بهدف زيادة فعالية نشاطها ورفع مردوديتها.[3]

ثم جاء القانون المتعلق بالنقد والقرض 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 والذي أعاد التعريف كلية لهيكل النظام المصرفي الجزائري، وجعل القانون المصرفي الجزائري في سياق التشريع المصرفي الساري المفعول به في البلدان الأخرى لاسيما البلدان المتطورة، فوضع التعريف بالقانون الأساسي للبنك المركزي ونظم البنوك والقرض في آن واحد، فهو:[4]

- يجعل هيكلة النظام المصرفي أرضية لعصرنته؛
- يعطي للبنك المركزي استقلاليته؛
- يمكن للبنك المركزي من استعادة صلاحياته التقليدية الخاصة بالبنوك المركزية؛
- يزيل كل العراقيل أمام الاستثمار الأجنبي.

وقد أُعتبر قانون النقد والقرض المرجع القانوني والأساسي للقطاع المصرفي والنقدي في الجزائر. وبغية التنسيق أكثر في برنامج الإصلاح تم إصدار المرسوم رقم 01-01 بتاريخ 2001/02/27 المعدل والمتمم للقانون رقم 90-10، حيث يسمح هذا المرسوم بـ :[5]

- التكامل والتنسيق بين الأجهزة التنفيذية وإدارة بنك الجزائر.

---

[1] بالخيضر سميرة، **المراجعة في قطاع البنوك – مع دراسة حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2001-2002، ص 79.
[2] الطيب ياسين، **النظام المصرفي الجزائري في مواجهة تحديات العولمة المالية**، مجلة الباحث العدد 2005/03، جامعة ورقلة، ص 52.
[3] مليكة زغيب و حياة نجار، **النظام البنكي الجزائري- تشخيص الواقع وتحديات المستقبل**، الملتقى الوطني حول المنظومة المصرفية الجزائرية والتحولات الاقتصادية- واقع وتحديات، جامعة الشلف، يومي 14 و15 ديسمبر 2004.
[4] مصيطفي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 75.
[5] بالخيضر سميرة، مرجع سابق، ص 82.

- فصل إدارة بنك الجزائر بالسلطة النقدية، بهدف تحقيق استقلالية أفضل.

لكن وبالرغم من كل القوانين الصادرة، لمواكبة الإصلاح وتحرير تسيير النظام، إلا أن البنوك الجزائرية لازالت تحت ضغط مركزية القرارات و تدعيم الدولة لها.

- **واقع الممارسات البنكية في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر:**

ان المتتبع لواقع المنظومة المالية والمصرفية في الجزائر حالياً يجد بأنها لزالت متأخرة جداً وتعاني من مشاكل عديدة متمثلة أساساً في:[1]

- تأخر كبير في مجال القروض البنكية والتدابير المرتبطة بالقطاع المصرفي والمالي؛
- تأخر كبير في مدى فعالية البنوك وصحة تسييرها؛
- تأخر كبير في تغطية وانتشار وتوزيع شبكة البنوك لكل التراب الوطني.

غير أن هذا التأخر الكبير الذي يعرفه النظام البنكي والمالي الجزائري في ظل الإصلاح المحاسبي الحالي لم يمنع من القيام ببعض التغييرات على آلية عمل وتسجيل الممارسات المحاسبية البنكية والمالية للتوافق مع الإجراءات الجديدة وقد تم ذلك بإصدار:

- النص التنظيمي رقم 09-04 المؤرخ في 2009/07/23[2] والمتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، وبموجب تطبيقه ابتداءً من جانفي 2010، تلغى كل الأحكام المخالفة، لاسيما النظام رقم 92-08 المؤرخ في 17 نوفمبر سنة 1992 والمتضمن مخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية.
- النص التنظيمي رقم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009 [3] والمتضمن شروط إعداد ونشر الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية.

وفي ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر وبدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، نجد أنه وبالرغم من الجهود المبذولة لتحسين واقع النظام المصرفي الجزائري، إلا أنه مازال يعاني من بعض الصعوبات والعوائق، والتي يمكن إيجازها في ما يلي:[4]

- **عدم جاهزية البنوك التجارية الجزائرية:**

وجه العديد من المختصين والخبراء في المحاسبة والمالية انتقادات حادة للقانون وللحكومة على السواء على اعتبار أن الاقتصاد الجزائري غير جاهز لتطبيق النظام المحاسبي المالي، ولاسيما محاسبة القيمة العادلة في البنوك

[1] مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر – دراسة تحليلية تقييمية**، مداخلة، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 76 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2009، ص 12.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 76 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2009، ص 16.

[4] هواري معراج، حديدي آدم، **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ، جامعة البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011. ص 22.

التجارية الجزائرية. إذ أنه تم تطبيق (SCF) دون تحضير المناخ المناسب لهذا النظام المعقد، فالبنوك الجزائرية لا تزال غير قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق وشفاف وخاصة عندما يتعلق الأمر بالقياس والإفصاح.

- **تحفظ البنوك التجارية في تقديم المعلومات:**

تتطلب المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية مستوى عال من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات، بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار الاستثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، بينما غالبية البنوك التجارية الجزائرية اعتادت على السرية والتحفظ والحساسية في نشر المعلومات.

- **ضعف التكوين والتأطير:**

لقد اتضح أن هناك نقص في التكوين والتأطير بموضوع المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر بشكل واضح، خاصة فيما يتعلق بالبنوك في ظل عدم وجود برنامج مدروس ومسطر في هذا الإطار باستثناء بعض الجهود والتي تنظم من طرف بعض الهيئات والمنظمات المهنية والحكومية وغير الحكومية (أيام دراسية ، ندوات، ملتقيات...) وكل هذه المحاولات في الحقيقة تبقى غير كافية وترتبط في الغالب بالمؤسسات الاقتصادية لا البنوك التجارية، نظراً للزخم الكبير من التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على عدة مستويات في المحاسبة.

- **التعود على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي:**

هناك صعوبة كبيرة في تغيير العادات والأعراف المحاسبية التي كانت سائدة في ظل (PCN) الذي دام التعامل به أكثر من 33 سنة، والتي قد تحتاج إلى وقت طويل لذلك، وهو ما يتطلب مدة تحضيرية طويلة وتكوين شامل وعلى كل المستويات.

ب) مكانة أو دور البورصة

يرجع ظهور بورصة الجزائر إلى أعقاب الإصلاحات الاقتصادية والمالية التي شرعت فيها الجزائر في نهاية الثمانينات حيث صدر في هذا المجال 03 أطر قانونية منها: [1]

- القانون 01-88 الخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية؛
- القانون 03-88 الخاص بإنشاء 08 صناديق لمساهمات الدولة؛
- القانون 04-88 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المتعلق بالقانون التجاري.

وقد ساهمت كل هذه القوانين في التمييز بين الدولة المالكة أو القوة العمومية والدولة المساهمة.

من جانب آخر وأمام ندرة مصادر التمويل التي واجهت أغلب المؤسسات العمومية، وفي ظل عدم قدرة الجهاز البنكي على تجنيد الادخار المحلي لتمويل احتياجات المؤسسات خاصة بالنسبة لدورة الاستثمار، كما أن البنوك لم تلعب دورها في مجال نقل الفوائض المالية من العارضين إلى الطالبين لرؤوس الأموال، في ظل كل هذه

[1] سوامس رضوان و بوقلقول الهادي، **واقع بورصة الجزائر وآفاق تنشيطها**، مداخلة، الملتقى الدولي حول: السوق المالي بين النظري و التطبيق في إطار تجارب الدول العربية، جامعة عنابة يومي: 24 و 25 نوفمبر 2008.

المعطيات ظهرت الحاجة لإنشاء بورصة الجزائر كآلية تمويل بديلة وتستجيب إلى مرحلة انتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق.

وفي هذا المجال كان صدور أولى التشريعات الخاصة بالبورصة من خلال المرسومين التشريعيين 91-169 و91-170 المؤرخ في 28 ماي 1991، حيث جاء هذين المرسومين لتقنين التعامل بما يسمى بالقيم المنقولة وقد حدد التشريع في هذا المجال بوضوح شروط إصدار الأوراق المالية من أسهم وسندات من قبل الحكومة وشركات المساهمة. واستكملت هذه المبادرة بصدور القانون 93-10 الصادر بتاريخ 23 ماي 1993[1] متبنيا إنشاء بورصة الجزائر واعتبرت شركة ذات أسهم والآلية الوحيدة المخولة بإتمام كل المعاملات المالية على مختلف الأدوات المالية المصدرة.[2]

أما فيما يتعلق بالهيئات العاملة ببورصة القيم المنقولة فتتمثل في ما يلي:

- **لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة (COSOB)**: تشكل سلطة سوق القيم المنقولة.
- **شركة تسيير القيم (SGBV)**: تعمل على ضمان السير الحسن للعمليات المتداولة في البورصة.

تجدر الاشارة أنه مع بداية سنة 1997، تم اختيار الوسطاء في العمليات البورصية يمثلون مختلف المؤسسات المالية (بنوك و شركات تأمين)، حيث تولت لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة مهمة تكوين هؤلاء عن طريق الاستعانة بالخبراء الكنديين وكذا تنظيم العديد من الملتقيات.[3]

وقد فتحت بورصة الجزائر أبواب تداولها للتعامل بالأدوات المالية المتاحة (الأسهم والسندات) في 13 سبتمبر 1999 بعد العديد من حالات التأجيل لأسباب مختلفة. حيث تم اختيار ثلاثة شركات عمومية لإدراجها في البورصة و هي:

- مؤسسة رياض سطيف؛
- مجمع صيدال؛
- فندق الأوراسي.

و بعد التحضير وتقييم الشركات تم إصدار الأوراق المالية المتعلقة بهذه المؤسسات وتم طرحها في السوق.

أما بالنسبة لشركة سوناطراك فقد تم تسعير سنداتها في 18-10-1999 علما أنها كانت قد طرحت من قبل قرض سندي في بداية 1998، وظل السند متداولا داخل القطاع المصرفي حتى شهر أكتوبر 1999.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 34، سنة 1993.
[2] دشاش أم الخير، مرجع سابق، ص 92.
[3] زيدان محمد و نورين بومدين، مرجع سابق.

وفي هذا الصدد يمكن الإشارة إلى أن محاولة سوناطراك في إصدارها لأول قرض سندي على مستوى البورصة، كانت ذات هدف بيداغوجي من اجل إعطاء دفع قوي للبورصة عند انطلاقها، إذ كان الغرض من هذا القرض السندي ما يلي:[1]

- زيادة نشاط سوق رؤوس الأموال؛
- فتح الطريق أمام الشركات العامة و الخاصة؛
- توفير المعلومات اللازمة للجمهور ومعرفة رد فعله.

بالرغم من محدودية عملية التسعير في البورصة، بحيث لم تشمل سوى 20 % من رأس مال هذه المؤسسات آنذاك، إلا أنها أرست ثقافة جديدة قادت إلى بروز عدة إشكالات محاسبية مرتبطة بالمحيط الجديد، كانت موضوع إصلاحات محاسبية ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البورصة (COSOB)، باعتبارها عضوا في المجلس الوطني للمحاسبة.[2]

كما يمكن الاشارة الى أن بورصة الجزائر حالياً تتشكل من قسمين:[3]

- ✓ **قسم القيم المنقولة:** يتم فيه التداول على سندات رأس المال وسندات الدين، وذلك مرتين في الأسبوع. ونجد حاليا في مقصورة شركة تسيير بورصة القيم خمس شركات مسجلة في التسعيرة الرسمية:
  - ثلاث شركات للأسهم (مجمع صيدال، مؤسسة تسيير فندق الأوراسي و أليانس للتأمينات)؛
  - مؤسستين للسندات (سونلغاز، دحلي).
- ✓ **قسم سندات الخزينة العمومية:** تم إدراج سندات الخزينة العمومية في بورصة الجزائر في 11 فيفري 2008، وذلك في إطار الإصلاحات المبذولة من طرف وزارة المالية والتي ترمي إلى إعادة الإعتبار إلى السوق المالي في عملية تمويل الإقتصاد الوطني بصفة عامة وتفعيل دور البورصة بصفة خاصة.

تتنوع سندات الخزينة المدرجة بين سندات ذات الآجال 7 و10 و15 سنة، حيث يتم تداولها عن طريق الوسطاء الماليين المعتمدين وشركات التأمين المتخصصة في قيم الخزينة بمعدل 5 حصص في الأسبوع.

من خلال ما سبق يمكن القول أنه رغم الدور الكبير الذي يلعبه السوق المالي في عمليات التمويل، إلا أن أهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدوداً جداً نظراً لضعف أداء البورصة والتداول الأسبوعي للأسهم والسندات فيها وقلة حجم التداول مقارنة بما هي عليه البورصات الدولية. وذلك راجع لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي في الجزائر.

[1] جاوحدو رضا و بوفافة وداد، **الإفصاح المحاسبي و كفاءة الأسواق المالية للحد من خطر الاستثمار المالي**، مداخلة، الملتقى الدولي حول: السوق المالي بين النظري و التطبيق في إطار تجارب الدول العربية، جامعة عنابة يومي: 24 و 25 نوفمبر 2008.
[2] مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 194.
[3] موقع بورصة الجزائر: http://www.sgbv.dz/ (تاريخ الاطلاع في: 2012/06/03).

المطلب الثاني: التعليم والتكوين المحاسبي

1- التعليم المحاسبي

يتعلق هذا البند بطبيعة العناصر التالية:

- طبيعة المقاييس ومحتوى البرامج التي تدرس في الجامعات؛
- طبيعة الأساتذة المكلفين بتدريس هذه المقاييس؛
- طبيعة البحث العلمي في مجال المحاسبة.

مع بداية التسعينات، قامت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ببعض الإصلاحات على برامج التعليم الجامعي، والتي دفعت بإدارة المدرسة العليا للتجارة سنة 1992، للقيام بفصل تخصص المالية والمحاسبة إلى شقين، (تخصص محاسبة – تخصص مالية) وبهذا شهد التعليم المحاسبي ميلاد أول شهادة ليسانس في المحاسبة، بعد أن كانت جميع برامج التعليم العالي تشترك في تدريس مقاييس المحاسبة ضمن تخصص المالية والمحاسبة. وتبعا لذلك عرفت باقي الجامعات ابتداء من سنة 1998 تعديلات، مست نظام الدراسة بمقتضى المرسوم رقم 53/98 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 برامجها مع تطبيق القرار رقم 395 المؤرخ في 10-08-2000 المتضمن البرنامج البيداغوجي لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير.[1]

كما كانت هناك بعض الإصلاحات على مستوى برامج التعليم الجامعي خلال العشرية الأخيرة كان أهمها إدخال نظام LMD سنة 2004 لبعض التخصصات الجامعية آنذاك ليشمل فيما بعد جل التخصصات، وهو هدف جعل الجامعة الجزائرية تتماشى مع التطورات العالمية الجديدة في ميدان التكوين والتعليم.[2]

وفي ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر شهد التعليم المحاسبي في بداية هذا الإصلاح جملة من النقائص أهمها:

- القطيعة الموجودة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصا المساهمة في إصلاح النظام المحاسبي، والتي تتضح من خلال نسبة تمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة تحديث النظام المحاسبي والتي لا تتعدى 08%، في حين يفترض أن تكون له علاقة مهمة بالإصلاح، على اعتبار أن للأستاذ الجامعي معرفة علمية معتبرة حول القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة، إضافة إلى أنه المساهم الأول في نشر المعرفة بالنظام المحاسبي.[3]
- عدم وجود برامج تعليمية موحدة وطرق تدريس متجانسة في مختلف الجامعات الجزائرية لمواجهة المشاكل التي تعترض العملية التعليمية أثناء الفترة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

[1] مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 199.
[2] عوينات فريد، مرجع سابق، ص 83.
[3] دشاش أم الخير، مرجع سابق، ص 91.

– عدم مساهمة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين حول النظام المحاسبي المالي من قبل الخبراء الفرنسيين الذين أوكلت لهم مهمة إعداد هذا النظام، وبالتالي المساهمة في تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الإطارات.

وقد تطلب هذا الوضع من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي القيام بمجهودات جبارة حتى تتكيف مع المستجدات في ميدان المحاسبة، وتمكن من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة والإلمام بها، ويمكن إبراز هذه المجهودات في النقاط التالية:

– إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية المحاسبية وذلك من خلال قيام الوزارة في الموسم الدراسي 2011/2010 بتعديل محتوى المقاييس ذات الصلة بالمحاسبة لتتكيف مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة في الجزائر.

– عقد العديد من الملتقيات والندوات والأيام الدراسية حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر في العديد من الجامعات الجزائرية.

– إصدار العديد من الكتب والمؤلفات في مجال المحاسبة المالية والتي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة في الجزائر.

– الاهتمام بفتح مخابر البحث العلمي المهتمة بموضوع المحاسبة، أو الميادين ذات الصلة على مستوى الجامعات والمعاهد.

– هناك العديد من مشاريع البحث في مجال المحاسبة في السنوات الأخيرة خاصة بعد الاهتمام بدراسات ما بعد التدرج في ميدان المحاسبة والتخصصات ذات الصلة على مستوى العديد من جامعات الوطن.

وبالرغم من كل هذه المجهودات تبقي هناك بعض النقائص أو الثغرات التي تتخلل التعليم الجامعي في المجال المحاسبي، يمكن إيجاز أهمها في ما يلي:[1]

– يتم تدريس الإعلام الآلي بشكل نظري في ظل غياب الإمكانيات التي تتيح تفعيل الدروس التطبيقية وتعميمها، حيث أن خريجي الجامعة يجدون صعوبة كبيرة في التأقلم مع البرامج المحاسبية والأجهزة المستعملة من طرف المؤسسات الاقتصادية؛

– الفجوة بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية، حيث أن التعليم المحاسبي الجيد يتطلب إجراء تربصات ودراسات ميدانية تسمح للطلبة بمعاينة مختلف العمليات المحاسبية؛

[1] حمزة شعيب، مرجع سابق، ص 227.

- إهمال تعليم اللغات الأجنبية، والذي لا يتماشى مع الانفتاح الاقتصادي للجزائر، خصوصا وأن وظيفة الاتصال تعتبر من أهم الوظائف المحاسبية التي تقوم على استقبال المحاسب للبيانات وفهمها، وإرساله للمعلومات الى مستخدميها.

2- التكوين المحاسبي:

يقصد بالتكوين المحاسبي تربص الخبرة المحاسبية الذي يمكن صاحبه من اكتساب صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إذ ينبغي على الأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كخبراء أو محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين أن يكون لديهم تأهيلاً كافيا من الناحية العلمية والعملية للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة.

ولقد أولت الجزائر اهتماما كبيرا بهذا الجانب من خلال تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، إذ أشارت التشريعات المنظمة للمهنة إلى ضرورة توافر **التأهيل العلمي** للأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين. وفي هذا الإطار فقد نصت المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010[1] على أن منح شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه. وأنه لا يمكن الالتحاق بهاته المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادات جامعية في الاختصاص*. كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

كما تطرق القانون 10-01 إلى شروط **التأهيل العملي** الواجب توافرها في الأشخاص الذين يرغبون في الحصول على الاعتماد كمهنيين، إذ نصت المادة 77 منه على ما يلي:[2] "يعتبر خبيرا محاسبا متربصا أو محافظ حسابات متربصا أو محاسبا متربصا في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم..."

وفي هذا الإطار فقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.[3]

كما ألزمت المادة 78 من القانون 10-01 الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين باستقبال المتربصين وتأطيرهم والتكفل بهم، ومنحهم مقابل ذلك منحة التربص. وفي حالة رفض التأطير غير المبرر يترتب على المهني عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد رقم 42 المؤرخة في 2010/06/11، ص 05.

* تم تحديد هذه الشهادات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16-02-2011

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 42، المؤرخة في 2010/06/11، ص 12.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 65، المؤرخة في 30-11-2011، ص 17.

تجدر الإشارة إلى أن التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاحات كانت تشترط ضرورة توافر بعض المقاييس في الأشخاص الراغبين في امتهان المحاسبة، إذ أن منح الاعتماد لا يتسنى لصاحبه إلا بتوافر الشروط التالية:[1]

- **بالنسبة للخبير المحاسب:**

لممارسة مهنة خبير محاسب يجب أن تتوفر في الشخص بالإضافة للشروط المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 91- 08 ما يلي:

- الحصول على شهادة الليسانس أو ما يعادلها في المالية والمحاسبة حسب النظام القديم أو المحاسبة حسب النظام الجديد؛
- القيام بتربص مهني مدته سنتين لدى أحد الخبراء المسجلين في جدول المنظمة، يعد خلاله المتربص ثمانية تقارير حول المحاسبة أو الميادين المرتبطة بها؛
- أن يتحصل على شهادة نهاية التربص التي تخوله الحق في دخول الامتحان النهائي الذي تنظمه جامعة الجزائر، تمنح للناجحين فيه شهادة جامعية" شهادة خبير محاسب"، كما تمنح شهادة نهاية التربص لحاملها الحق، في اكتساب صفة محافظ الحسابات ومحاسب معتمد.

- **بالنسبة لمحافظ الحسابات:**

- الحصول على شهادة خبير محاسب؛
- أو يكون المرشح حائز على إحدى شهادات التعليم العالي إضافة لإحدى الشهادات المهنية المذكورة في المادة 03 من المقرر الصادر بتاريخ 24 /1999/03، مع إثبات:
  - إما تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
  - وإما إثبات خبرة قدرها (10) سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر.

- **بالنسبة للمحاسب المعتمد:**

- التسجيل في جدول المنظمة كخبير محاسب أو محافظ حسابات حسب نص المادة 3 من المقرر الصادر بتاريخ 24مارس1999؛
- حيازة إحدى الشهادات المهنية المنصوص عليها في المادة 04 من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999مع إثبات:
  - تدريب مهني لمدة عامين في مكتب خبير محاسب مع شهادة نهاية التربص (AFS)؛
  - أو خبرة عشر سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي، مع تدريب لمدة 6 أشهر.

[1] مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 202.

وما يعاب على نظام التكوين السالف ما يلي:[1]

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

–إمكانية تعرض المتربصين للاستغلال من قبل الخبير المشرف على التربص، ومن هذه الأشكال:

– إجبار المتربص على القيام بأعمال التدخل الميداني خاصة تلك التي توصف بالروتينية مثل الجرد، المقاربات البنكية ...إلخ دون مقابل مادي، خاصة في ظل غياب تنظيم يحدد علاقة المتربص بالمشرف على التربص؛

– 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؛

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

المطلب الثالث: مهنة المحاسبة في الجزائر

1– التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر

من خلال هذا العنصر يتم عرض أهم المحطات التاريخية التي مرت بها مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال استعراض التشريعات والأنظمة الصادرة، بهدف معرفة مدى مواكبة الجانب التشريعي والتنظيمي لتطورات المهنة من ناحية، وللتطورات الاقتصادية من ناحية أخرى.

أ) تطور مهنة المحاسبة في الجزائر للفترة (1969– 1991)

تم تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة سنة 1969، وذلك من خلال الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث جاء في مادته 39 ما يلي: "يعين وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصة من رأس مالها، وذلك بغية التأكد من صحة وسلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم"

وقد جاء في المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 المتعلق بتحديد مهام وواجبات مراجع الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، إذ أعتبر محافظ الحسابات مراقباً دائماً على تسيير هذه

[1] نفس المرجع السابق، ص 204.

المؤسسات، ولقد أسندت ممارسة هذه الوظيفية لموظفي الدولة التاليين: المراقبين العامين للمالية؛ مراقبو المالية؛ مفتشو المالية؛ موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية. [1]

كما أسندت لهؤلاء الموظفين المهام التالية:

– المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة أو غير مباشرة على التسيير؛

– متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية وفقاً لمواصفات الخطة؛

– مراقبة انتظام ومصداقية الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة والتحليلية لكل مؤسسة.

وفي سنة 1971 صدر الأمر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29[2] المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي، والذي تناول الخبراء في المحاسبة لدى المحاكم ومراجع الحسابات للمؤسسات الخاصة، واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

وفي مطلع الثمانينات تم إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وإعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات العمومية، والذي أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة، وترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها "مجلس المحاسبة" والذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدات المالية للدولة[3]، وقد أنشئ هذا المجلس بمقتضى القانون رقم05/80 المؤرخ في 1980/03/01 حيث نصت المادة رقم 05 منه على ما يلي: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".

من الملاحظ أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر خلال هذه الفترة كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية[4]، الذي ميز بين وظيفة المراقبة التي يجب أن يضطلع بها محافظ الحسابات ووظيفة التسيير ومتابعته والتي تدخل ضمن اهتمامات مجلس الإدارة، كما فتح هذا القانون المجال أمام المهنة المحاسبية من خلال مهنيين مستقلين للاضطلاع بمهمة محافظة الحسابات لدى المؤسسات الوطنية.[5]

[1] Nacer Eddine Saadi, Ali Mazouz, **La pratique du Commissariat aux Comptes en Algérie**, édition SNC 1993, p27

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107 الصادرة في 1971/12/30، ص 1852.

[3] بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 20002، ص97.

[4] مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 247.

[5] مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 197.

ب) تطور مهنة المحاسبة للفترة (من 1991 إلى 2010)

في بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذه المهنة. إذ تم إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها. ويظهر ذلك من خلال النصوص التشريعية التالية:

القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991[1] المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه الفترة، ويتضمن هذا القانون 71 مادة في 09 أبواب تناولت شخص محافظ الحسابات ومهامه ثم شروط تعينه وحالات التنافي ثم حقوقه. كما تم من خلال هذا القانون جمع ثلاث تنظيمات مهنية في هيئة واحدة مستقلة سميت بـ "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"

ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعل أهمها ما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.
- قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والذي يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 والذي يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، والمؤسسات العمومية غير المستقلة.
- المقرر المؤرخ في 1999/03/24 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ج) فترة ما بعد الإصلاحات (ما بعد 2010)

من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخراً، وذلك في إطار تحديث نظامها المحاسبي والتوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية، لم يقتصر ذلك على تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) فقط، وإنما تعداه

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20 الصادرة في 1991/05/01، ص 651.

إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، بعد ما عرفته المهنة من اختلالات وانتكاسات عديدة منذ فترة طويلة، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب أهمها:[1]

✓ **ضعف تأهيل المهنيين:** تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية.

أيضاً المسابقة الوطنية للدخول للمهنة لم تنظم منذ أكثر من 10 سنوات مما خلق العديد من الصعوبات، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحاسبات الحقيقيين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جداً على المستوى الوطني.

✓ **الضغوط التنافسية:** تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا الخبراء ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

✓ **عدم استجابة التنظيم:** تعاني المهنة من قصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهياكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IFAC وIASB.

وفي ظل هذا الوضع المتردي تقرر إصلاح المهنة المحاسبية وذلك بصدور العديد من النصوص القانونية، ولعل أهمها ما يلي:

- **القانون رقم 10-01** والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

ويتضمن هذا القانون 84 مادة في 12 فصلاً. حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال تفكيك "المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" ونقل الصلاحيات إلى وزارة المالية.

[1] مداني بن بلغيث، فريد عوينات، مرجع سابق.

لقد مكَّن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 08/91 المنظم لمهنة المحاسبة، حيث أصبح بموجب هذا القانون: [1]

- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية ولعل أهمها ما يلي:

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-1-2011 [2] والمتعلقة أساساً بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات. إذ تم من خلالها، تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره؛ وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها؛ كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة؛

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16-02-2011[3] والمتعلقة عموماً بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب. وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب. كما تم التطرق من خلال هاته المراسيم الى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.

- ثم صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011[4] والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011[5] والذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

[1] مداني بن بلغيث، فريد عوينات، مرجع سابق، ص 06.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، الصادرة في 2011/02/02، ص 4- 23.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 11، الصادرة في 2011/02/20، ص 05.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 30، الصادرة في 2011/06/01، ص 19.
[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 65، الصادرة في 2011/11/30، ص 17.

2- الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

من خلال هذا العنصر نحاول عرض الهيئات المشرفة على المهنة المحاسبية في الجزائر، إذ نجد أن عرض هذه الهيئات مرتبط بالتطور التاريخي للمهنة من جهة، ومن جهة أخرى فهو مرتبط بالمحاسبة وتطوراتها.

ويمكن أن نورد هذه الهيئات من خلال ما يلي:

أ) الهيئات المشرفة على المهنة قبل إعادة تنظيمها (أي قبل صدور القانون 10- 01)

✓ المجلس الوطني للمحاسبة

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25[1]، وحسب نص المادة (02) من هذا المرسوم فإن هذا المجلس يعتبر جهازاً استشارياً ذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بذلك.*

✓ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[2]

نشأت هذه المنظمة بموجب القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، إذ نصت المادة 05 منه على ما يلي:" تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون".

وفضلاً عن أحكام المادة 05 أعلاه، فقد نصت المواد 09 و10 و11 من نفس القانون على المهام الموكلة للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

✓ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92[3] المؤرخ في 1992/01/13، إذ نصت المادة الأولى منه على ما يلي: "يحدد هذا المرسوم تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله".

وقد نصت المادة 08 من القانون السالف على المهام المنوطة بهذا المجلس.

ب) الهيكلة الجديدة للهيئات المشرفة على المهنة (وفقا للقانون 10- 01)

لم يقتصر تأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر على تبني النظام المحاسبي المالي فحسب، بل تعداه إلى إحداث تغييرات جذرية على مستوى المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة، وفيما يلي عرض لهذه الهياكل:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 56 الصادرة في 1996/09/25، صفحة 18.

* تم التطرق إلى هذا العنصر بشيء من التفصيل في الفصل الثاني (أنظر ص 77).

[2] Recueil de textes legislatifs et reglementaires relatifs a la normalisation de la profession comptable, SNC, editions du Sahel 2002, pp 6-8

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03، الصادرة في 1992/01/15؛ صفحة 82.

✓ **الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة**

بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 فقد تم تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، إذ نصت المادة 04 منه على ما يلي: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية...".

وفي هذا الإطار فقد فصلت المواد 10 و11 و12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27[1] على المهام التي يمارسها المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلقة بالاعتماد، والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

✓ **المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**

في إطار الإصلاحات الأخيرة، وإعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، فقد تم تفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وتم إنشاء ثلاث منظمات مهنية جديدة تشرف على المهنة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، وتتمثل هذه المنظمات فيما يلي:

❖ **المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27 جانفي2011 [2] والذي يهدف إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، فقد نصت المادة الثالثة منه على أن هذا المجلس يتشكل من (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ويتم تعيين ثلاثة منهم لتمثيل هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

❖ **المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ 27 جانفي2011 [3] والذي يهدف إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، فقد نصت المادة الثالثة منه على أن هذا المجلس يتشكل من (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم تعيين ثلاثة أعضاء منهم لتمثيل هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

❖ **المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-1-2011، والذي يهدف إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، والتي هي مماثلة تماماً لتشكيلة وصلاحيات وقواعد سير الهيئتين السابقتين.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، الصادرة في 2011/02/02، ص 05- 06.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، الصادرة في 2011/02/02، ص 07.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، الصادرة في 2011/02/02، ص 10.

ولقد نصت المراسيم السالفة – المتعلقة بتشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين– على المهام الموكلة لهاته المجالس والمتمثلة على وجه الخصوص فيما يلي:

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

خلاصة الفصل:

من خلال تناولنا للمبحث الأول والمتعلق بعرض (SCF)، تبين لنا بأن هناك العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المحاسبي المالي، منها ما تعلق بالمرجعية الفكرية لهذا النظام، ومنها ما تعلق بالمخطط وبنية الحسابات، ومنها ما تعلق بالفروض والمبادئ المحاسبية، ومنها ما تعلق بالقوائم المالية ومكوناتها، ومنها ما هو مرتبط بأدوات القياس المحاسبي. ويعد الإطار المفاهيمي من بين أهم الإضافات التي جاء بها هذا النظام؛

من جهة أخرى، لاحظنا بأن النظام المحاسبي المالي من شأنه أن يعمل على تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية بين المؤسسات الوطنية والأجنبية، باعتباره متقارب إلى حدٍ كبير مع معايير المحاسبة الدولية، كما يساعد المؤسسات على تقييم وضعيتها المالية بكل شفافية وكذا إمكانية مقارنة نفسها مع المؤسسات الأجنبية؛

كما تبين لنا من خلال المبحث الثاني، أن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخراً لم تقتصر على تبني النظام المحاسبي المالي فحسب، وإنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة، وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية والتي تهدف الحكومة من خلالها إلى إعادة تنظيم المهنة المحاسبية وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

من جانب آخر عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية عدة إصلاحات أخرى، وهذا من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي الجزائري بغية تكييف قواعده مع الواقع المحاسبي الجديد، وكذا محاولة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي وذلك بهدف الارتقاء وتحسين واقع الممارسة المحاسبية. كما عرف قطاع البنوك بدوره بعض الجهود الرامية الى تحسين واقع النظام المصرفي الجزائري وذلك من خلال إحداث بعض التغييرات في آلية عمله.

الفصل الرابع:

محاولة تقييم واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر

تمهيد

بغية الإلمام بموضع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة والاجابة عن الإشكالية الأساسية، نحاول من خلال هذا الفصل إعداد دراسة ميدانية، نسعى من خلالها الى اختبار مدى فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ومدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية.

وقد اخترنا لهذا الغرض إعداد استمارة استبيان، تحتوي على مجموعة أسئلة مرتبطة بإشكالية البحث، تم توزيعها على مجموعة من الاكاديميين والمهنيين المهتمين بالمجال المحاسبي في الجزائر.

ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، حاولنا تدعم الدراسة الميدانية السابقة بإجراء دراسة حالة تطبيقية، وقد وقع اختيارنا على أحد أهم المؤسسات العمومية المتخصصة في قطاع المحروقات في الجزائر، وهي المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP).

وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

- المبحث الأول: الدراسة الاحصائية- عرض الاستبيان وتحليل نتائجه؛
- المبحث الثاني: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار(ENTP).

المبحث الأول: الدراسة الاحصائية- عرض الاستبيان وتحليل نتائجه

المطلب الأول: عرض الاستبيان

نحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت فيها صياغته، بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، ثم التطرق إلى هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة، وصولاً إلى معالجة الاستبيان.

1- مراحل إعداد الاستبيان ونشره

- **المرحلة الاولى**: تصميم استمارة الاستبيان

هناك جملة من النقاط التي حاول الطالب مراعاتها عند إعداد استمارة الاستبيان وهي:

- تصميم الأسئلة بأسلوب بسيط وواضح، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل المستجوبين و لا يمكن إعطائها تفسيرات أخرى متعددة؛
- ربط الاسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها؛
- الاعتماد في صياغة أسئلة الاستبيان على نوعين من الاسئلة: النوع المغلق (ويتطلب اختيار إجابات محددة مسبقا للإجابة على السؤال) ، النوع المفتوح (ويتطلب إجابة مفتوحة بدون قيود، ويتم التعبير عنها من قبل المستجوبين، وذلك بغية الحصول على آراء ووجهات نظر أفراد العينة حول الاجابات المرتبطة بالموضوع).
- تم طباعة الاستبيان على الورق العادي (A4).

بعد الانتهاء من صياغة الاسئلة خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل أساتذة متخصصين، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الاسئلة، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول الى الاهداف المنشودة.

وبناءً على الملاحظات والتوصيات المقدمة من قبل الاساتذة المحكمين، قمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة على ضوء الملاحظات الواردة، وذلك تمهيداً لصياغة الاستبيان بشكله النهائي.

- **المرحلة الثانية**: نشر وتوزيع الاستبيان

بعد أن تم إعداد الاستبيان بشكله النهائي*، بدأت عملية توزيع الاستمارات على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين، وقد تمت هذه العملية بالاعتماد على عدة طرق تمثلت في ما يلي :

* أنظر الملحق رقم (01).

- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- إرسال الاستمارات عن طريق البريد الالكتروني؛
- الاستعانة ببعض الزملاء في جهات مختلفة من الوطن من أجل توزيع الاستمارات؛
- الزيارة الميدانية لمكاتب المهنيين.

أما عن طرق استرجاع الاستمارات فقد إختلفت تبعاً لإختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛
- الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الالكتروني؛
- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم؛
- الاتصال بمكاتب المهنيين التي تمت زيارتها.

2- هيكل الاستبيان

تم تقسيم هيكل الاستبيان الى أربعة محاور أساسية تماشيا مع طبيعة الموضوع، حيث تضمنت هذه المحاور في مجملها (19) سؤالاً، وذلك كما يلي:

- **المحور الاول**: تضمن هذا المحور (06) أسئلة شملت معلومات ديمغرافية عن عينة الدراسة، والمتمثلة أساساً في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية.
- **المحور الثاني**: ضم (05) أسئلة حول مدى تأثير الاصلاح المحاسبي على الممارسة المحاسبية؛
- **المحور الثالث**: ضم (05) أسئلة حول مدى استجابة البيئة المحاسبية للإصلاح المحاسبي؛
- **المحور الرابع**: ضم (03) أسئلة حول إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر ومدى مساهمتها في ترقية الممارسة المحاسبية.

3- مجتمع وعينة الدراسة

- **مجتمع الدراسة:**

عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد. وبالتالي كان التركيز عل الاكاديميين الحائزين على شهادات علمية في المحاسبة والتخصصات ذات الصلة،

وكذا المهنيين أصحاب الخبرة وربما حائزين كذلك على شهادات ذات الصلة بالمحاسبة. وفيما يلي عرض للفئات التي تشكل مجتمع الدراسة:

- **الفئة الأولى**: الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- **الفئة الثانية**: أساتذة الجامعة أصحاب الاختصاصات ذات الصلة بالمحاسبة؛
- **الفئة الثالثة**: المهنيين المعتمدين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين).
- **الفئة الرابعة**: المحاسبين الموظفين في المؤسسات الاقتصادية.

– عينة الدراسة

تم توزيع الاستمارات في ولايات مختلفة من الوطن وهي: ورقلة، الوادي، عنابة، سوق أهراس، الجزائر، بالإضافة الى أماكن أخرى لا يمكن حصرها لأن عملية التوزيع تمت من خلال البريد الالكتروني.

وقد ارتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمان الذي تم خلاله توزيع واستلام استمارات الاستبيان وذلك خلال سنة 2012.

وقد تم توزيع حوالي 85 استمارة استبيان شملت أكاديميين ومهنيين وموظفين. والجدول التالي يوضح الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	85	% 100
عدد الاستمارات الواردة	61	% 71.76
عدد الاستمارات الملغاة	05	% 5.88
عدد الاستمارات الصالحة	56	% 65.88

الجدول رقم (4-1) يوضح الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

4– معالجة الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة "SPSS" الإصدار الخامس عشر، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج "Excel" من أجل تمثيل هذه الجداول بيانياً بواسطة دوائر نسبية وأعمدة تكرارية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

1- الخصائص الديمغرافية للعينة

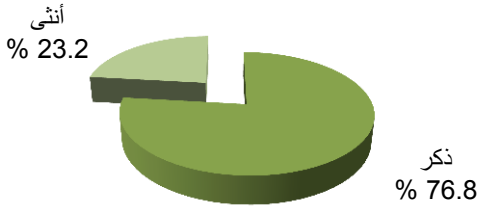
نحاول من خلال هذا البند أن نتناول المحور الأول من الاستبيان والمتمثل أساساً في تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة، حيث أظهرت النتائج المدروسة ما يلي:

أولاً: الجنس

يمكن توضيح نسبة مشاركة أفراد العينة في الاستبيان من خلال الجدول التالي:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ذكور	43	76,8
أناث	13	23,2
المجموع	56	100,0

جدول رقم (4-2): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



شكل رقم (4-1):
توزيع أفراد العينة حسب الجنس

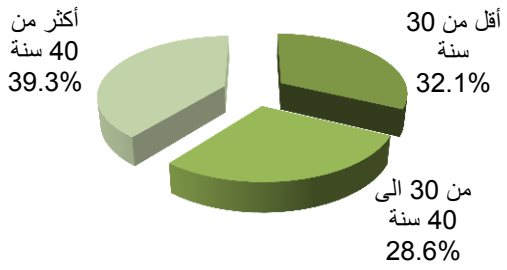
من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 76.8 % أي 43 ذكر، بينما يمثل الإناث نسبة 23.2 % أي 13 أنثى، وهذا ما يدل على أن مهنة المحاسبة ومجالات البحث فيها محتكرة نسبيا من قبل الذكور.

ثانياً: العمر

الجدول التالي يوضح نسبة توزيع أفراد العينة حسب السن:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	18	32,1
من 30 الى 40 سنة	16	28,6
أكثر من 40 سنة	22	39,3
المجموع	56	100,0

جدول رقم (4-3): توزيع أفراد العينة حسب السن



شكل رقم (4-2):
توزيع أفراد العينة حسب العمر

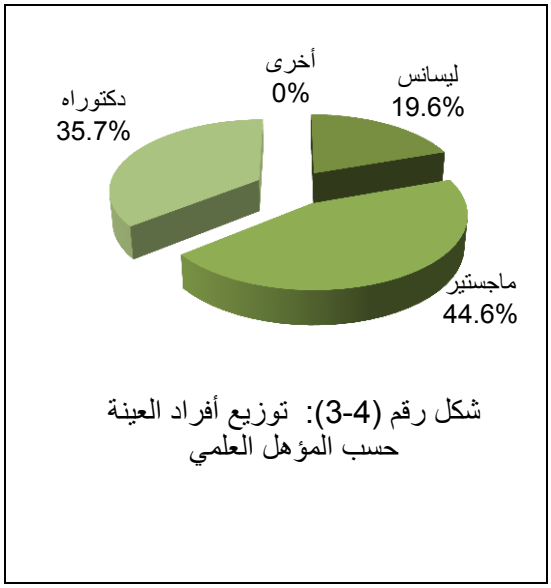
من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 30 عاماً هو 18 فردا أي بنسبة 32.1 % من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين يتراوح عمرهم بين 30 و40 عاماً هو 16 فرداً أي بنسبة 28.6 %. أما الافراد الذين يتجاوز سنهم 40 عاماً فكان عددهم 22 فرداً أي ما يعادل نسبة 39.3 % من إجمالي أفراد العينة.

ثالثاً: المؤهل العلمي

يمكن توضح نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي من خلال الجدول التالي:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	11	19,6
ماجستير	25	44,6
دكتوراه	20	35,7
أخرى	0	0
المجموع	56	100,0

جدول رقم (4-4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



شكل رقم (4-3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

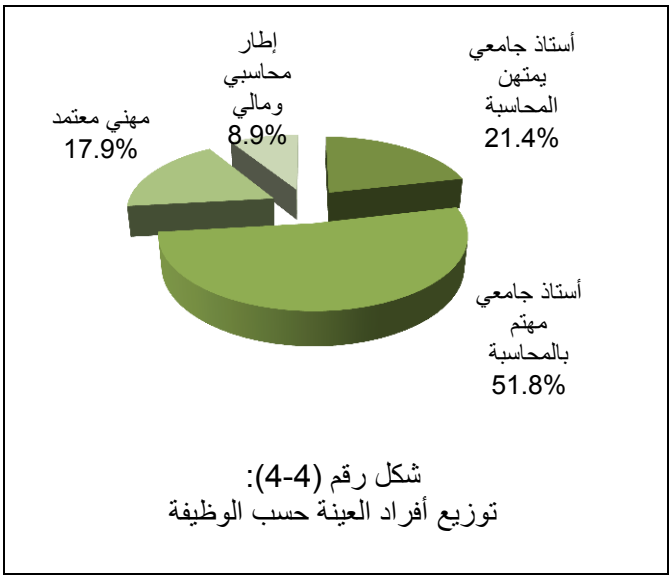
من خلال النتائج السابقة يمكن أن نلاحظ بأن المستوى التعليمي لجميع للعينة مرتفع، بحيث أن جميع أفراد العينة لديهم مستوى جامعي. وقد بلغت نسبة المستجوبين الحاصلين على شهادة الليسانس 19.6 % أي ما يعادل 11 فرد، وهذا ما سجلناه عند بعض المهنيين وإطارات المؤسسات الاقتصادية. في حين تبلغ نسبة أفراد العينة الحائزين على شهادة الماجستير ما يعادل 44.6 % أي 25 فرداً، أما أفراد العينة الحائزين على شهادة الدكتوراه فقد بلغت نسبتهم 35.7 % أي ما يعادل 20 فرداً. وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

رابعاً: الوظيفة

يمكن توضح نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة من خلال الجدول التالي:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الأساتذة الجامعيين الممارسين للمهنة	12	21,4
أساتذة الجامعة أصحاب الاختصاصات ذات الصلة بالمحاسبة	29	51,8
المهنيين المعتمدين	10	17,9
إطار محاسبي ومالي في مؤسسة اقتصادية	5	8,9
المجموع	56	100,0

جدول رقم (4-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



شكل رقم (4-4):
توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

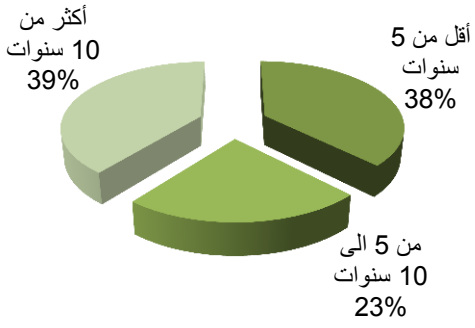
من خلال الجدول السابق يمكن أن نستشف بأن غالبية المستجوبين هم فئة الأساتذة الجامعيين المهتمين بمجال المحاسبة حيث بلغت نسبة مشاركتهم 51.8 % أي ما يعادل 29 فرداً، ثم تلتها فئة الاساتذة الجامعيين الذين يمتهنون مهنة المحاسبة بنسبة 21.4 % أي ما يعادل 12 فرداً، ثم تلتها فئة المهنيين المعتمدين بنسبة 17.9 % أي ما يعادل 10 أفراد، وأخيراً فئة الاطارات المحاسبين والماليين الموظفين في المؤسسات الاقتصادية بنسبة 8.9 % أي ما يعادل 5 أفراد.

خامساً: الخبرة المهنية

الجدول التالي يوضح نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	21	37,5
من 5 الى 10 سنوات	13	23,2
أكثر من 10 سنوات	22	39,3
المجموع	56	100,0

جدول رقم (4-6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



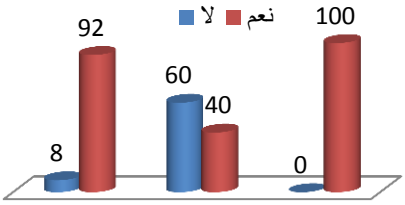
شكل رقم (4-5):
توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات هو 21 فردا أي بنسبة 37.5 % من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 05 و10 سنوات هو 13 فرداً أي بنسبة 23.2 %. أما الافراد الذين تتجاوز خبرتهم عن 10 سنوات فكان عددهم 22 فرداً أي ما يعادل نسبة 39.3 % من إجمالي العينة. وبالتالي يمكن أن نلاحظ من خلال هذه الارقام أن خبرة أفراد العينة تتوافق إلى حد كبير مع أعمارهم.

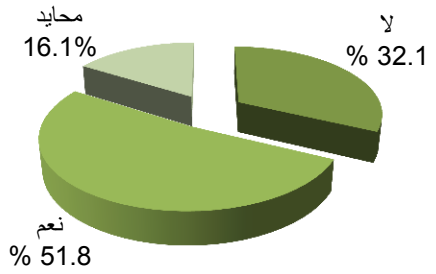
2- تحليل نتائج أسئلة المحور الثاني

تمتد مجموعة الأسئلة المتعلقة بهذا المحور من السؤال السابع (07) إلى السؤال الحادي عشر (11)، حيث تهتم هذه الأسئلة باستطلاع أراء المستجوبين حول مدى تأثير الاصلاح المحاسبي في الجزائر على الممارسة المحاسبية. وبالتالي سنحاول الاحاطة بجوانب هذا المحور وذلك من خلال تحليل نتائج الأسئلة التي تضمنها.

أولاً: السؤال السابع*، هل ترى أن القيام بالممارسة المحاسبية وفق قواعد النظام المحاسبي المالي، قادرة على حل أغلب المشاكل التي تواجه المحاسب؟



شكل رقم (4-7): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى قدرة SCF على حل المشاكل



شكل رقم (4-6): يوضح قدرة النظام المحاسبي المالي على حل المشاكل

أظهرت الدراسة اختلاف في آراء أفراد العينة حول مدى قدر النظام المحاسبي المالي على حل معظم المشاكل التي تواجه المحاسب – أنظر الشكل رقم (4-6)، حيث نلاحظ بأن غالبية المستجوبين يرون بأن النظام المحاسبي المالي قادر على حل معظم المشاكل التي تواجه المحاسب وهذا بنسبة 51.8 % أي ما يعادل 29 فرداً، في حين يرى 32.1 % منهم عكس ذلك أي ما يعادل 18 فرداً، أما البقية امتنعوا عن الاجابة.

كما نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-7) أن غالبية المستجوبين الذين أجابوا بنعم يرجعون أسباب ذلك الى أن SCF يستجيب لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية وهذا بنسبة 100 %، وكذلك لاحتوائه على حلول للمشاكل المحاسبية التي لم يعالجها النظام السابق وهذا بنسبة 92 %، بالإضافة الى أنه يفي بالمتطلبات

* هذا السؤال تم إقتباسه من إستمارة الاستبيان المرتبطة بالدراسة التالية: مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 245.

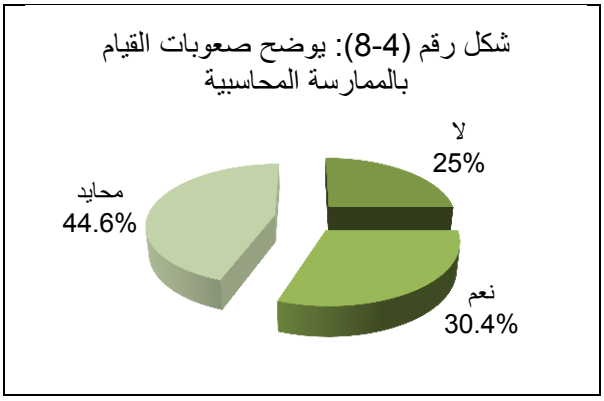
الحديثة للاقتصاد الوطني وهذا بنسبة 40 %. كما ذهب آخرون في تبرير إجاباتهم، إلى أن النظام المحاسبي المالي أكثر موضوعية وأقرب إلى الواقع. والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
لاحتوائه على حلول للمشاكل المحاسبية التي لم يعالجها النظام السابق.	23	92,0
لأنه يفي بالمتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني.	10	40,0
لأنه يستجيب لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.	25	100,0

جدول رقم (4-7): تفسيرات المستجوبين حول السؤال الاول

ثانياً: السؤال الثامن، هل واجهتك صعوبات أثناء قيامك بالممارسة المحاسبية لمعالجة بعض العمليات؟

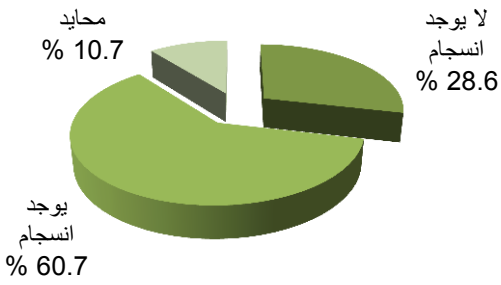
شكل رقم (4-8): يوضح صعوبات القيام بالممارسة المحاسبية



من خلال الشكل رقم (4-8) نلاحظ بأن نسبة كبيرة من أفراد العينة إمتنعت عن الاجابة وذلك بنسبة 44.6 % أي ما يعادل 25 فرداً، كما أن ما نسبته 25 % من أفراد العينة أجابت بأنه لم تواجهها أي صعوبات أثناء قيامها بالممارسة المحاسبية لمعالجة بعض العمليات، في حين أن ما نسبته 30.4 % أي ما يعادل 17 فرداً واجهتهم بعض الصعوبات والتي يمكن إيجازها في الآتي:

- صعوبات متعلقة بالبحث عن القيمة العادلة للإستثمارات (وهي الاكثر مشاهدة ضمن الاجابات الواردة)؛
- صعوبات مرتبطة ببعض العمليات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات؛
- تسجيل مصاريف البحث والتطوير لأكثر من سنة؛
- التفرقة الاسمية بين انواع التخفيضات ...والنمطية في المعالجة؛
- صعوبات مرتبطة بالتطبيق الصحيح للإهتلاكات حسب SCF .

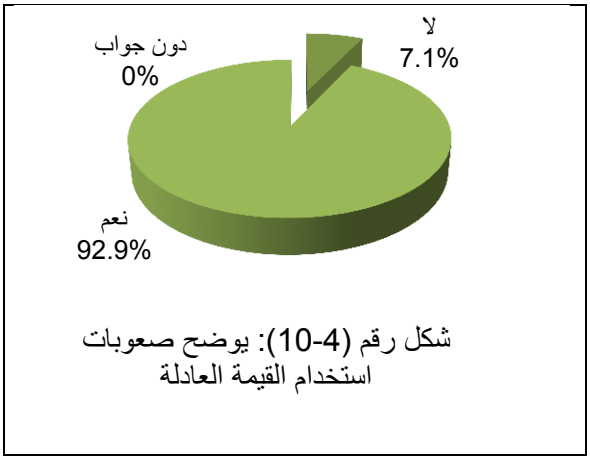
ثالثاً: السؤال التاسع، هل ترى أن هناك انسجام بين الادوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به SCF، مع ما آل اليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة؟



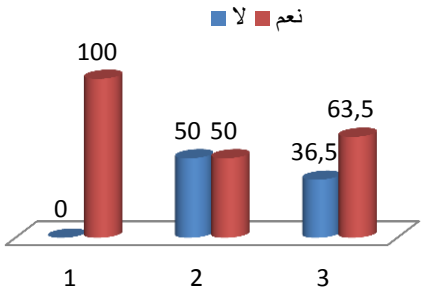
شكل رقم (4-9): يوضح مدى توافق أدوات القياس المحاسبي

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن مانسبته 60.7 % من المستجوبين أي ما يعادل 34 فرد من عينة الدراسة ترى بأنه يوجد انسجام بين الادوات المستخدمة في القياس المحاسبي حسب SCF، مع ما آل اليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة، في حين أن ما نسبته 28.6 % من عينة الدراسة أي ما يعادل 16 فرداً ترى عكس ذلك، أما البقية والتي تمثل نسبة 10.7 % فقد إمتنع أصحابها عن الاجابة.

رابعاً: السؤال العاشر، هل ترى بأن إعادة تقييم بعض بنود الميزانية وفقاً لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات؟



شكل رقم (4-10): يوضح صعوبات استخدام القيمة العادلة



شكل رقم (4-11): يوضح تفسيرات المستجوبين حول صعوبات استخدام القيمة العادلة

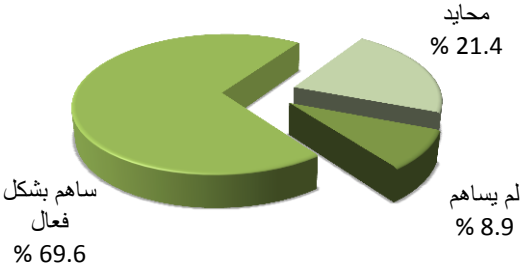
من خلال الشكل رقم (4-10) نلاحظ بأن الأغلبية الساحقة من الإجابات الواردة، تؤكد بأن هناك صعوبات عند إعادة تقييم بعض بنود الميزانية وفقاً لطريقة القيمة العادلة وذلك بنسبة 92.9 % أي ما يعادل 52 فرداً، في حين يرى بقية المستجوبين عكس ذلك.

كما نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-11) أن غالبية المستجوبين الذين أجابوا بنعم يرجعون أسباب ذلك الى غياب سوق مالي حقيقي يتميز بالكفاءة وهذا بنسبة 100 %، ثم يليها الخيار القاضي بغياب المنافسة العادية في بعض الأسواق، وهذا بنسبة 63.5 %، ثم يليها قلة الخبراء المحاسبين والماليين المتخصصين في هذا المجال. وهذا بنسبة 50 %. كما ذهب آخرون الى أن أسباب هذه الصعوبات قد تعود الى غياب المرجعية والآليات التي تسمح بالتقييم العادل. والجدول التالي يوضح نتائج ذلك بالتفصيل:

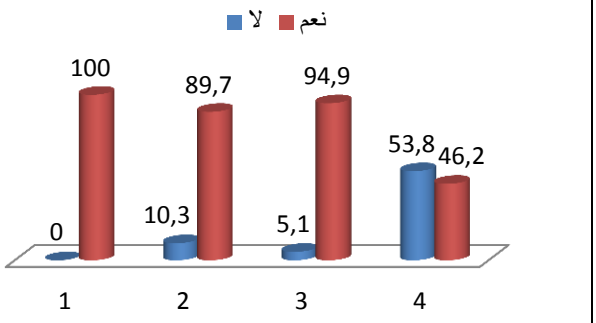
البيان	التكرار	النسبة المئوية
غياب سوق مالي حقيقي يتميز بالكفاءة.	52	100,0
قلة الخبراء المحاسبين والماليين المتخصصين في هذا المجال.	26	50,0
غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق، وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية	33	63,5

جدول رقم (4-8): تفسيرات المستجوبين حول صعوبات استخدام القيمة العادلة

خامساً: السؤال الحادي عشر،كيف تقيم مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة الافصاح المحاسبي؟



شكل رقم (4-12): يوضح مدى مساهمة SCFفي تحسين جودة الافصاح



شكل رقم (4-13): يوضح تفسيرات المستجوبين حولمدى مساهمة SCF في تحسين جودة الافصاح

من خلال هذا السؤال تبين لنا بأن غالبية المستجوبين ترى بأن النظام المحاسبي المالي ساهم بشكل فعال في تحسين جودة الافصاح المحاسبي وذلك بنسبة 69.6 % أي ما يعادل 39 فرداً، في حين يرى 5 أفراد من عينة الدراسة أي ما نسبته 8.9 % بعدم مساهمة النظام في ذلك، أما النسبة المتبقية وهي 21.4 % إمتنعت عن الاجابة، أنظر الشكل رقم (4-12).

كما نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-13) أن غالبية المستجوبين الذين أجابوا بأن SCF ساهم بشكل فعال في تحسين جودة الافصاح يرجعون أسباب ذلك لشكل ومحتوى القوائم المالية وهذا بنسبة 100%، وكذلك لقابلية المعلومات المالية للمقارنة وهذا بنسبة 94.9 %، بالإضافة الى حجم التفاصيل والايضاحات

ضمن الملاحق، وكذا اهتمام SCF بالتحليل المالي، وما يتطلبه من توفر المعلومة على الخصائص النوعية الملائمة. والجدول التالي يوضح نتائج ذلك بالتفصيل:

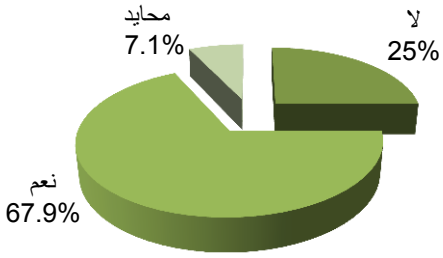
البيان	التكرار	النسبة المئوية
لشكل ومحتوى القوائم المالية.	39	100,0
لحجم التفاصيل والايضاحات ضمن الملاحق	35	89,7
لقابلية المعلومات المالية للمقارنة.	37	94,9
لاهتمامه بالتحليل المالي، وما يتطلبه من توفر المعلومة على الخصائص النوعية الملائمة.	18	46,2

جدول رقم (4-9): تفسيرات المستجوبين حول جودة الافصاح المحاسبي

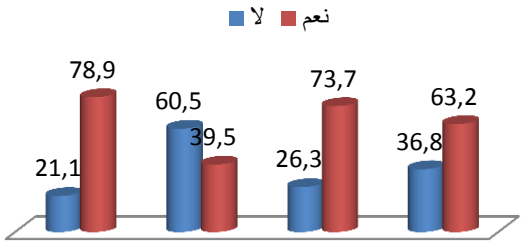
3- تحليل نتائج أسئلة المحور الثالث

تهتم مجموعة الأسئلة المرتبطة بهذا المحور باستطلاع أراء المستجوبين حول مدى استجابة البيئة المحاسبية الجزائرية للإصلاح المحاسبي، وفيما يلي تحليل لنتائج الأسئلة التي تضمنها:

أولاً: السؤال الثاني عشر، هل ترى أن العديد من المؤسسات الجزائرية لازالت غير قادرة على التعامل مع النظام المحاسبي المالي؟



شكل رقم (4-14): يوضح قدرة المؤسسات على التعامل معSCF



شكل رقم (4-15): يوضح تفسيرات المستجوبين حول قدرة المؤسسات على التعامل معSCF

إنطلاقاً من الشكل رقم (4-14) نلاحظ أن جل المستجوبين يؤكدون على أن العديد من المؤسسات الجزائرية لازالت غير قادرة على التعامل مع SCF وهذا بنسبة 67.9 % أي ما يعادل 38 مستجوب، في حين أن ما نسبته 25 % أي ما يعادل 14 فرداً يرون عكس ذلك، أما 7.1 % الباقية إمتنعت عن الاجابة.

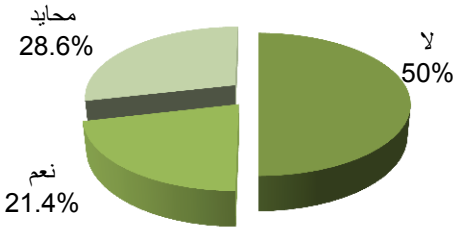
وقد إختلفت وجهات نظر المستجوبين لتأكيد إجاباتهم بعدم قدرة العديد من المؤسسات الجزائرية على التعامل مع SCF، وكانت موزعة حسب الجدول التالي:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الموارد البشرية غير مؤهلة وغير مهيأة للتعامل مع هذا النظام.	30	78,9
أنظمة المعلومات غير فعالة.	15	39,5
غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات.	28	73,7
تأخر الكثير من المؤسسات للتحضير المسبق من أجل استيعاب هذا النظام الجديد.	24	63,2

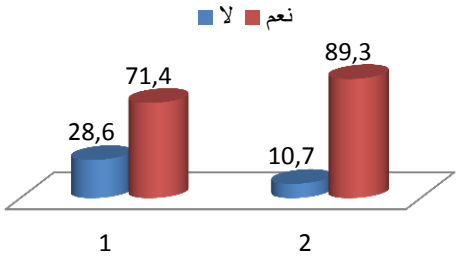
جدول رقم (4- 10): تفسيرات المستجوبين حول قدرة المؤسسات على التعامل مع SCF

ثانياً: السؤال الثالث عشر، هل ترى بأن التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي من أجل تكييف قواعده مع الواقع المحاسبي الجديد تعد كافية؟

من خلال الشكل رقم (4-16) أدناه، نلاحظ أن غالبية المستجوبين يرون بأن التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي الجزائري تعد غير كافية وهذا بنسبة 50 % أي ما يعادل 28 مستجوب، في حين أن ما نسبته 21.4 % أي ما يعادل 12 فرداً يرون عكس ذلك، أما 28.6 % المتبقية كانت محايدة.



شكل رقم (4- 16): يوضح مدى كفاية التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي



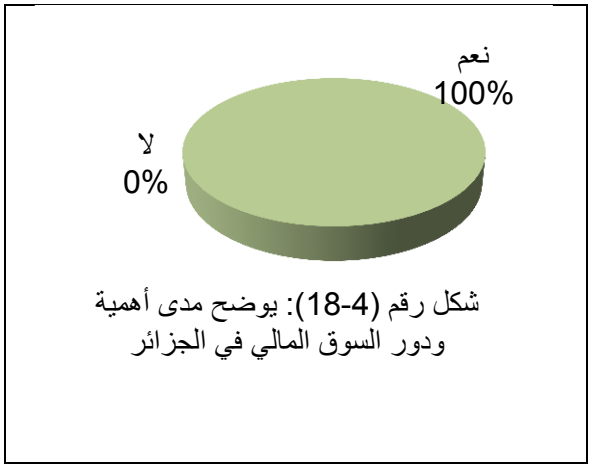
شكل رقم (4- 17): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى كفاية التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي

وقد إختلفت الاجابات التي إعتمدها أفراد العينة لتأكيد وجهات نظرهم بعدم كفاية التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي الجزائري في ظل الاصلاحات، وكانت موزعة وفق الآتي:

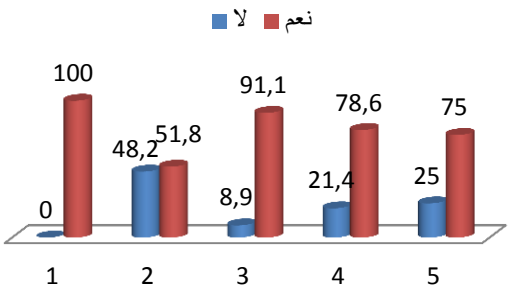
البيان	التكرار	النسبة المئوية
ضرورة تكثيف الجهود من أجل تكييف النظام الجبائي مع الواقع المحاسبي الجديد	20	71,4
تنظيم المزيد من الدورات التكوينية لموظفي الإدارة الجبائية بما يتوافق والنظام المحاسبي المالي.	25	89,3

جدول رقم (4-11): تفسيرات المستجوبين حول مدى كفاية التعديلات الجبائية

ثالثاً: السؤال الرابع عشر، هل ترى بأن أهمية ودور السوق المالي في تمويل المؤسسات في الجزائر مازال محدوداً جداً؟



شكل رقم (4-18): يوضح مدى أهمية ودور السوق المالي في الجزائر



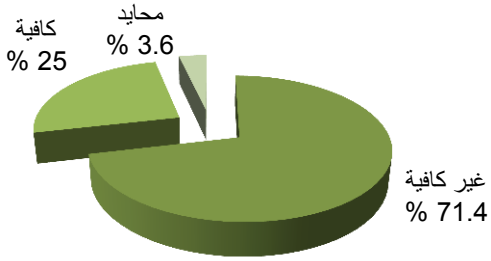
شكل رقم (4-19): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى أهمية ودور السوق المالي الجزائري

أظهرت الدراسة أن 56 مستجوب أي مانسبته 100 % من أفراد العينة يجزمون بأن أهمية ودور السوق المالي في تمويل المؤسسات في الجزائر مازال محدوداً جداً- أنظر الشكل رقم (4-18)- وحددوا على ضوء ذلك بعض الاقتراحات لتطويره تبعا لوجهات نظرا كل فرد، حيث أكد كل المستجوبين أي بنسبة 100 % على ضرورة العمل لإرساء الثقافة البورصية لدى أفراد المجتمع، وذهب مانسبته 51.8 % إلى ضرورة العمل على ربط البورصة الجزائرية بالبورصات الإقليمية بهدف الاستفادة منها، بينما أكد 91.1 % على تعزيز الشفافية والافصاح في الأسواق المالية، وذهب ما نسبته 78.6 % إلى العمل على إنشاء بورصة خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وأكد 75 % منهم على فتح المجال أمام المستثمرين الاجانب للدخول الى بورصة الجزائر.

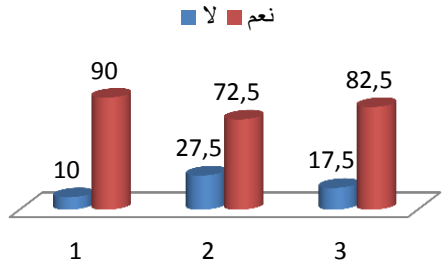
البيان	التكرار	النسبة المئوية
العمل على إرساء الثقافة البورصية لدى أفراد المجتمع.	56	100,0
العمل على ربط البورصة الجزائرية بالبورصات الإقليمية بهدف الاستفادة منها.	29	51,8
تعزيز الشفافية والافصاح في الأسواق المالية.	51	91,1
العمل على إنشاء بورصة خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	44	78,6
فتح المجال أمام المستثمرين الاجانب للدخول الى بورصة الجزائر	42	75,0

جدول رقم (4-12): تفسيرات المستجوبين حول مدى أهمية دور السوق المالي في الجزائر

رابعاً: السؤال الخامس عشر، هل ترى بأن الاصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات كافية وتساعد على تحسين الممارسة المحاسبية؟



شكل رقم (4-20): يوضح مدى كفاية الإصلاحات التي شهدها التعليم الجامعي



شكل رقم (4-21): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى كفاية إصلاح التعليم الجامعي

من خلال الشكل رقم (4-20) نلاحظ أن غالبية المستجوبين يرون بأن الاصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية و لاتساعد على تحسين الممارسة المحاسبية وهذا بنسبة 71.4% أي ما يعادل 40 فرداً، في حين أن ما نسبته 25 % منهم أي ما يعادل 14 فرداً يرى عكس ذلك، أما بقية المستجوبين 3.6 % فقد امتنعوا عن الاجابة.

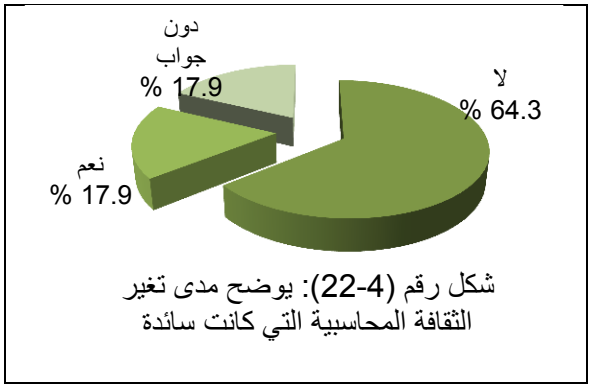
كما نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-21) أن غالبية المستجوبين الذين أجابوا بعدم كفاية الاصلاحات التي شهدها التعليم الجامعي، حددوا على ضوء ذلك بعض الاقتراحات تبعا لوجهات نظر كل منهم، وذلك وفقاً لما يلي:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ضرورة تطوير أساليب ومناهج تدريس المحاسبة.	36	90,0
ضرورة التحسين النوعي لمحتوى التعليم المحاسبي والمقاييس ذات الصلة.	29	72,5
ضرورة تكثيف الابحاث في مجال المحاسبة المالية على مستوى مخابر البحث العلمي.	33	82,5

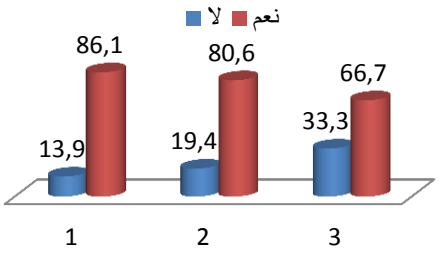
جدول رقم (4-13): تفسيرات المستجوبين حول مدى كفاية إصلاح التعليم الجامعي

وقد إقترح آخرون ضرورة العمل على توحيد المناهج على مستوى الوصاية مع ضرورة الاستدراج فيها وصقلها من طرف مختصين بيداغوجيين.

خامساً: السؤال السادس عشر، هل ترى أن هناك تغير في الثقافة المحاسبية التي كانت قائمة على الخلفية الجبائية، وبالتالي أصبح ينظر للمحاسبة على أنها أداة اتصال؟



شكل رقم (4-22): يوضح مدى تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة



شكل رقم (4-23): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى تغير الثقافة المحاسبية

تناول هذا البند إشكالية مدى تغير الثقافة المحاسبية السائدة والتي كانت قائمة على الخلفية الجبائية، حيث نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-22) بأن أغلب أفراد العينة يجمعون على أن الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل النظام السابق لم تتغير وهذا بنسبة 64.3 %، بينما أجاب 17.9 % بنعم، أما نسبة 17.9 % المتبقية كانت محايدة.

كما نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-23) أن غالبية المستجوبين الذين أكدوا بأن الثقافة المحاسبية لم تتغير يرجعون أسباب ذلك الى التعود على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل النظام السابق وهذا بنسبة 86.1 %، وكذلك لصعوبة تغيير الثقافات والاعراف المحاسبية التي دام التعامل بها أكثر من 33 سنة وهذا بنسبة 80.6 %، بالاضافة الى القناعة الراسخة لدى المحاسبين بهامشية المخرجات المحاسبية وهذا بنسبة 66.7 %. والجدول التالي يوضح نتائج ذلك بالتفصيل:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
التعود على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل النظام السابق.	31	86,1
صعوبة تغيير الثقافات والاعراف المحاسبية التي دام التعامل بها أكثر من 33 سنة.	29	80,6
القناعة الراسخة لدى المحاسبين بهامشية المخرجات المحاسبية.	24	66,7

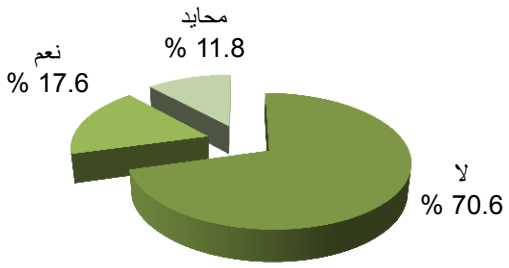
جدول رقم (4-14): تفسيرات المستجوبين حول مدى تغير الثقافة المحاسبية السائدة

4- تحليل نتائج أسئلة المحور الرابع

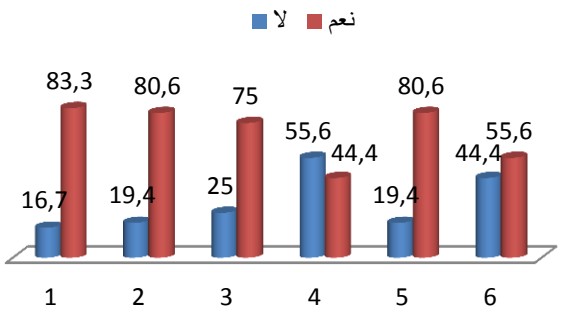
تهتم مجموعة الأسئلة المرتبطة بهذا المحور باستطلاع أراء المستجوبين حول اصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر ومدى مساهمتها في ترقية الممارسة المحاسبية.

تجدر الاشارة الى أنه عند قيامنا بتحليل نتائج هذا المحور فقد تم استبعاد آراء فئة "الاطارات المحاسبين والماليين" وبالتالي فقد تم الأخذ بآراء فئة "المهنيين المعتمدين في المحاسبة" بصفتهم المعني الاساسي بإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا بآراء فئة "الاكاديميين" بصفتهم أساتذة جامعيين وباحثين في مجال المحاسبة، وهو ما يجعل نتائج دراسة هذا المحور ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها.

أولاً: السؤال السابع عشر، هل ترى بأن الجهود المبذولة من طرف السلطة العمومية لإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر تعد كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة؟



شكل رقم (4-24): يوضح الجهود المبذولة من طرف السلطة العمومية لإصلاح المهنة



شكل رقم (4-25): يوضح تفسيرات المستجوبين حول جهود السلطة العمومية لإصلاح المهنة

من خلال هذا السؤال تبين لنا بأن غالبية أفراد العينة ترى بأن الجهود المبذولة من طرف السلطة العمومية لإصلاح المهنة المحاسبية في الجزائر تعد غير كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة وذلك بنسبة 70.6 % أي ما يعادل 36 فرداً، في حين يرى 09 أفراد منهم أي ما نسبته 17.6 % عكس ذلك، أما النسبة المتبقية وهي 11.8 % إمتنعت عن الاجابة، أنظر الشكل رقم (4-24).

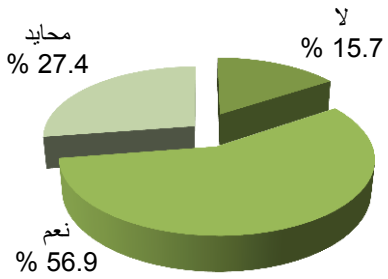
وقد إختلفت الاقتراحات التي إعتمدها أفراد العينة لتدعيم إجاباتهم بعدم كفاية الجهود المبذولة من طرف السلطة العمومية لإصلاح المهنة المحاسبية، وكانت موزعة حسب الجدول التالي:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ضرورة وجود برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة.	30	83,3
وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات المهنة.	29	80,6
التعاون مع الجامعات لتطوير علم ومناهج وطرق تدريس المحاسبة.	27	75,0
العمل على إصدار معايير وطنية تتفق ومعايير المحاسبة الدولية، وإلزام الشركات بتطبيقها.	16	44,4
التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة.	29	80,6
تنظيم المزيد من الدورات التكوينية لأصحاب المهنة.	20	55,6

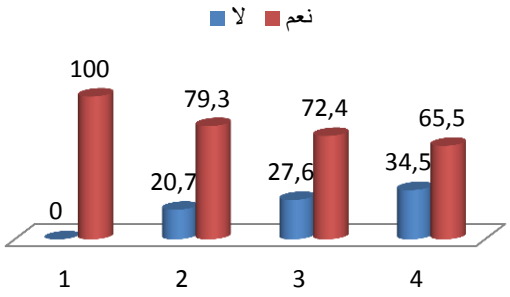
جدول رقم (4-15): تفسيرات المستجوبين حول جهود السلطة العمومية لإصلاح المهنة المحاسبية

ثانياً: السؤال الثامن عشر، هل ترى بأن تحديث الاطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة تنظيم المنظمات المهنية من شأنه أن يساهم في التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي؟

من خلال الشكل رقم (4-26) أدناه، نلاحظ أن غالبية المستجوبين يرون بأن تحديث الاطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة تنظيم المنظمات المهنية من شأنه أن يساهم في التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي وهذا بنسبة 56.9 % أي ما يعادل 29 مستجوب، في حين أن ما نسبته 15.7 % أي ما يعادل 8 أفراد يرون عكس ذلك، أما 27.4 % المتبقية فقد إمتنعت عن الاجابة.



شكل رقم (4-26): يوضح مدى مساهمة الإصلاحات في تجسيد SCF



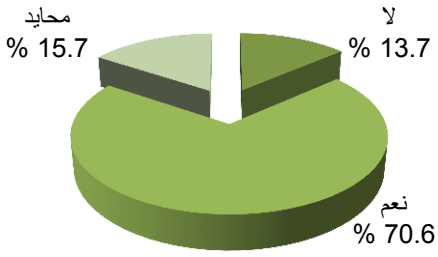
شكل رقم (4-27): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة الاصلاحات في تجسيدSCF

كما نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-27) أن جميع الافراد المستجوبين الذين أجابوا بنعم يرجعون ذلك الى التشكيلة الجديدة لأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة وهذا بنسبة 100 %، كما ذهب 79.3 % الى أن اللجان المتساوية الاعضاء من شأنها أيضاً أن تعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي، وأن ما نسبته 72.4 % منهم يؤكدون على أن إعادة هيكلة المنظمات المهنية سيساهم في ذلك أيضاً، كما راهن 65.5 % منهم على مساهمة التأهيل العلمي والعملي المطلوب توافره في أصحاب المهنة في ذلك، والجدول التالي يبين نتائج ذلك بالتفصيل:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
التشكيلة الجديدة لأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة.	29	100,0
اللجان المتساوية الاعضاء التي تم إنشاؤها على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة	23	79,3
إعادة هيكلة المنظمات المهنية.	21	72,4
التأهيل العلمي والعملي المطلوب توافره في أصحاب المهنة.	19	65,5

جدول رقم (4-16): تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة اصلاح المهنة المحاسبية في تجسيد SCF

ثالثاً: السؤال التاسع عشر، هل ترى بأن شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين في الخبرة المحاسبية والتي جاءت بها الاصلاحات، تعد كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة؟



شكل رقم (4-28): يوضح مدى كفاية التأهيل والتكوين في الخبرة المحاسبية

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن مانسبته 70.6 % من المستجوبين أي ما يعادل 36 فرد من عينة الدراسة ترى بأن شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين في الخبرة المحاسبية كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة، في حين أن ما نسبته 13.7 % فقط من عينة الدراسة أي ما يعادل 07 أشخاص ترى عكس ذلك، أما البقية والتي تمثل نسبة 15.7 % فقد إمتنع أصحابها عن الاجابة.

خلاصة ونتائج المبحث الأول:

من خلال الدراسة الميدانية يمكن استخلاص النتائج التالية:

✓ **النتائج المرتبطة بالمحور الثاني:**

من خلال إختبار مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على حل أغلب المشاكل فإن ما نسبته 51.8% من المستجوبين يرون بأن النظام المحاسبي المالي قادر على حل جل المشاكل التي تواجه المحاسب؛ كما أن ما نسبته 60.7 % من أفراد العينة تؤكد على أن هناك انسجام بين الادوات المستخدمة في القياس المحاسبي حسب ماجاء به SCF وما توصل اليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة؛ كما أن غالبية أفراد العينة والتي تقدر بـ 92.9 % تؤكد بان هناك صعوبات عند إعادة تقييم بعض بنود الميزانية وفقاً لطريقة القيمة العادلة، ويرجعون سبب ذلك أساساً إلى غياب سوق مالي حقيقي في الجزائر يتميز بالكفاءة وكذا غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق، وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية؛ وفيما يتعلق بمدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة الافصاح المحاسبي فإن غالبية المستجوبين يؤكدون بأن SCF ساهم بشكل فعال في تحسين جودة الافصاح المحاسبي وذلك بنسبة 69.6 %، ويرجعون أسباب ذلك لشكل ومحتوى القوائم المالية وكذا حجم التفاصيل والايضاحات ضمن الملاحق، بالإضافة الى قابلية المعلومات المالية للمقارنة.

✓ **النتائج المرتبطة بالمحور الثالث:**

لقد ذهب أزيد من 67.9 % من أفرد العينة الى أن العديد من المؤسسات الجزائرية لازالت غير قادرة على التعامل مع SCF ويرجعون سبب ذلك أساساً إلى أن الموارد البشرية غير مؤهلة وغير مهيأة للتعامل مع هذا النظام، بالاضافة الى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات؛ كما يؤكد ما نسبته 50 % بأن التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي الجزائري تعد غير كافية، وقد إقترحوا في هذا الاطار ضرورة تكثيف الجهود من أجل تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الواقع المحاسبي الجديد؛ كما أن مانسبته 100 % من أفراد العينة يجزمون بأن أهمية ودور السوق المالي في تمويل المؤسسات في الجزائر مازال محدوداً جداً، وقد حددوا على ضوء ذلك بعض الاقتراحات لتطويره، وكان أهمها ضرورة العمل على إرساء الثقافة البورصية لدى أفراد المجتمع، وكذا

ضرورة العمل على تعزيز الشفافية والافصاح في الأسواق المالية؛ أما فيما يتعلق بالاصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات فإن ما نسبته 71.4% من المستجوبين يرون بأن هذه الاصلاحات غير كافية ولا تساعد على تحسين الممارسة المحاسبية؛ وفيما يخص مدى تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة، فإن مانسبته 64.3 % من المستجوبين يؤكدون بأن الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل النظام المحاسبي السابق لم تتغير وبالتالي إستمرار النظرة الضيقة للمحاسبة والقائمة على الخلفية الجبائية.

✓ **النتائج المرتبطة بالمحور الرابع:**

أكد جل المستجوبين (أي ما نسبته 70.6 %) على أن الجهود المبذولة من طرف السلطة العمومية لإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر تعد غير كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة، وقد إقترحو في سبيل ذلك عدة توصيات، كان أهمها ضرورة التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة، وكذا التعاون مع الجامعات لتطوير علم ومناهج وطرق تدريس المحاسبة، بالاضافة الى ضرورة وجود برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة؛ كما أن أغلب أفراد العينة وهذا بنسبة 56.9 % ترى بأن تحديث الاطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة تنظيم المنظمات المهنية من شأنه أن يساهم في التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي؛ أما فيما يخص السؤال الاخير والمتعلق بقياس مدى كفاية شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين في الخبرة المحاسبية لضمان ممارسة مهنية جيدة، فإن جل أفراد العينة وهذا بنسبة 70.6 % يجزمون على ذلك.

المبحث الثاني: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP)

المطلب الأول: تقديم عام عن المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP)

نحاول من خلال هذا المطلب تقديم نظرة عامة حول المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار، من خلال نشأتها وتطورها وكذا نشاطاتها ومكانتها في السوق، ثم هيكلها التنظيمي، وذلك في ما يلي:

1- نشأة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار[1]

نشأت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) بموجب المرسوم رقم 81-171 الصادر بتاريخ 1981/08/01 والمتعلق بإعادة هيكلة قطاع الطاقة والصناعات البتروكيماوية في الجزائر، وقد باشرت المؤسسة أشغالها في الفاتح جانفي 1983، أما عن الصيغة القانونية للمؤسسة فهي تعتبر مؤسسة عمومة اقتصادية ذات شكل قانوني يتمثل في "مؤسسة ذات أسهم"، يقدر رأسمالها الاجتماعي بـ: 14.800.000.000 دج. وتعتبر مؤسسة (ENTP) تابعة لسوناطراك بنسبة 100%. يبلغ عدد عمالها الإجمالي 6906 عاملاً (من بينهم 3923 عامل رسمي، و2983 عامل بعقد محدد المدة). يقع مقرها الاجتماعي بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.

2- نشاطات المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار[2]

تعتبر (ENTP) أول متعامل مختص في حفر الآبار في الجزائر، إذ تسيطر على 50 % من السوق، يتمثل أهم زبائنها في:

- سوناطراك؛
- المتعاملين الأجانب شركاء سوناطراك؛
- ولايات الجنوب الجزائري في مجال حفر آبار الري.

أما عن نشاطات (ENTP) فهي تقوم بالنشاطات التالية: حفر وصيانة آبار المحروقات؛ حفر آبار المياه العميقة؛ نقل آلات الحفر ومخيمات الحفر وتصليح الناقلات؛ الصيانة البترولية؛ بالإضافة الى خدمات الفندقة. حيث تقوم (ENTP) بهذه النشاطات من خلال الوحدات التالية:

أولاً – حفر وصيانة آبار المحروقات

تنشط المؤسّسة الوطنية للأشغال في الآبار في ميدان الحفر بنوعيه الحفر المتوسط والعميق، سواء تعلّق الأمر بآبار التنقيب أو التطوير. وتقع مناطق حفر آبار المحروقات التي تنشط بها المؤسسة في جنوب الجزائر الكبير. وقد باتت عمليات الحفر الأفقي بالجزائر في تطوّر متزايد، حيث برزت (ENTP) كفاعل هامّ بحكم إنجازه لعدد

[1] الموقع الالكتروني للمؤسسة (www.entp-dz.com) تاريخ الاطلاع: 2012/05/31.

[2] نفس المرجع السابق.

معتبر من أعمال الحفر الأفقي وذلك من خلال استعمالها للأجهزة والوسائل التكنولوجية المتطوّرة. هذا وتقدّم المؤسسة حصيلة جدّ إيجابية في مجال الحفر إذ سجّلت ما لا يقلّ عن 1810 بئر منجَز (نهاية سبتمبر 2008)

أمّا بخصوص صيانة الآبار فيتمثل ذلك في إعادة استعمال الآبار القديمة من أجل رفع إنتاجها، بالإضافة الى استعمال طريقة الحفر الجديدة المسماة "الحفر ذي القطر الضيّق" والمتمثّل في القيام بحفر أفقي لمصرف المياه يقارب طوله 500م)، هذا وقد ساهمت المؤسسة في صيانة عدد هام من الآبار بواسطة آلاتها المزوّدة بأحدث الوسائل التكنولوجية. إذ قامت منذ إنشائها بما لا يقلّ عن 3034 عملية صيانة.

ثانياً – الصيانة البترولية

يتكفّل قسم الصيانة البترولية بتجديد الأجهزة ومخيّمات الحفر؛ وكذا تجديد الأجهزة الكهروبائية الخاصة بالتبريد والأجهزة الكهرومنزلية؛ بالإضافة الى صناعة قطع الغيار وإعادة تكييفها؛

كما يقوم هذا القسم بالتدخلات على مستوى الحقل وذلك من خلال العمليات التالية:

- الوقاية وأمن الآبار؛
- القياس والتنظيم؛
- أشغال التلحيم على قنوات عالية الضغط، وكذا على أجهزة الحفر.

هذا ويتوفّر قسم الصيانة البترولية على 14 ورشة مزودة بعتاد عصري، تقع في حاسي مسعود.

ثالثاً – وحدة التجهيزات الانبوبية

حصلت وحدة التجهيزات الأنبوبية على شهادة (ISO 9001/94) في جوان 2001 ثمّ شهادة (ISO 9001/2000). وتكمن خدمات هذه الوحدة في ما يلي:

- فحص التجهيزات الأنبوبية التابعة للمؤسسة؛
- تصليح أجزاء الحفارة؛
- إعادة تعبئة شفرات المثبتات؛
- مراقبة عدم تحطم الأجهزة.

رابعاً – هندسة الحفر

تضطلع مديرية الهندسة بمهمّة أساسية تكمن في تصليح أجهزة الحفر، وذلك من خلال القيام بالمساعدة التقنية للأقسام العملية في المجالات التالية:

- الخصوصيات التقنية لأجهزة الحفر؛
- طريقة التصليح؛

- دراسات تقنية للحصول على أجهزة الحفر والتجهيزات الأخرى؛
- توفير الوثائق التقنية ومقاييس مشاريع الإعداد.

خامساً – النقل

يهتم قسم النقل بالنشاطات التالية:

- نقل الأجهزة ومخيمات الحفر؛
- تسليم الأجهزة وقطع غيار أجهزة الحفر؛
- صيانة عربات المؤسسة وعتادها.

سادساً – الفندقة

يوفّر قسم الفندقة خدمات الإيواء والإطعام:

- للعمال العاملين على آلات الحفر؛
- للعمال العاملين في القواعد الثابتة؛
- لعمّال الشركات البترولية.

إذ يقدّر معدّل العمال المستفيدين من خدمات الفندقة سنويّا بـ1.500.000 عامل.

3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار[1]

يتشكل الهيكل الكلي للمؤسسة مما يلي:

أولاً– المديرية العامة: وهي السلطة العليا لمؤسسة (ENTP)، يديرها الرئيس المدير العام ويساعده مستشارين. هذا وتشتمل المديرية العامة للمؤسسة على ما يلي:

- الامانة؛
- مديرية المراجعة ومراقبة التسيير؛
- مديرية الجودة والوقاية والأمن والبيئة (Q.H.S.E)
- الأمن الداخلي.

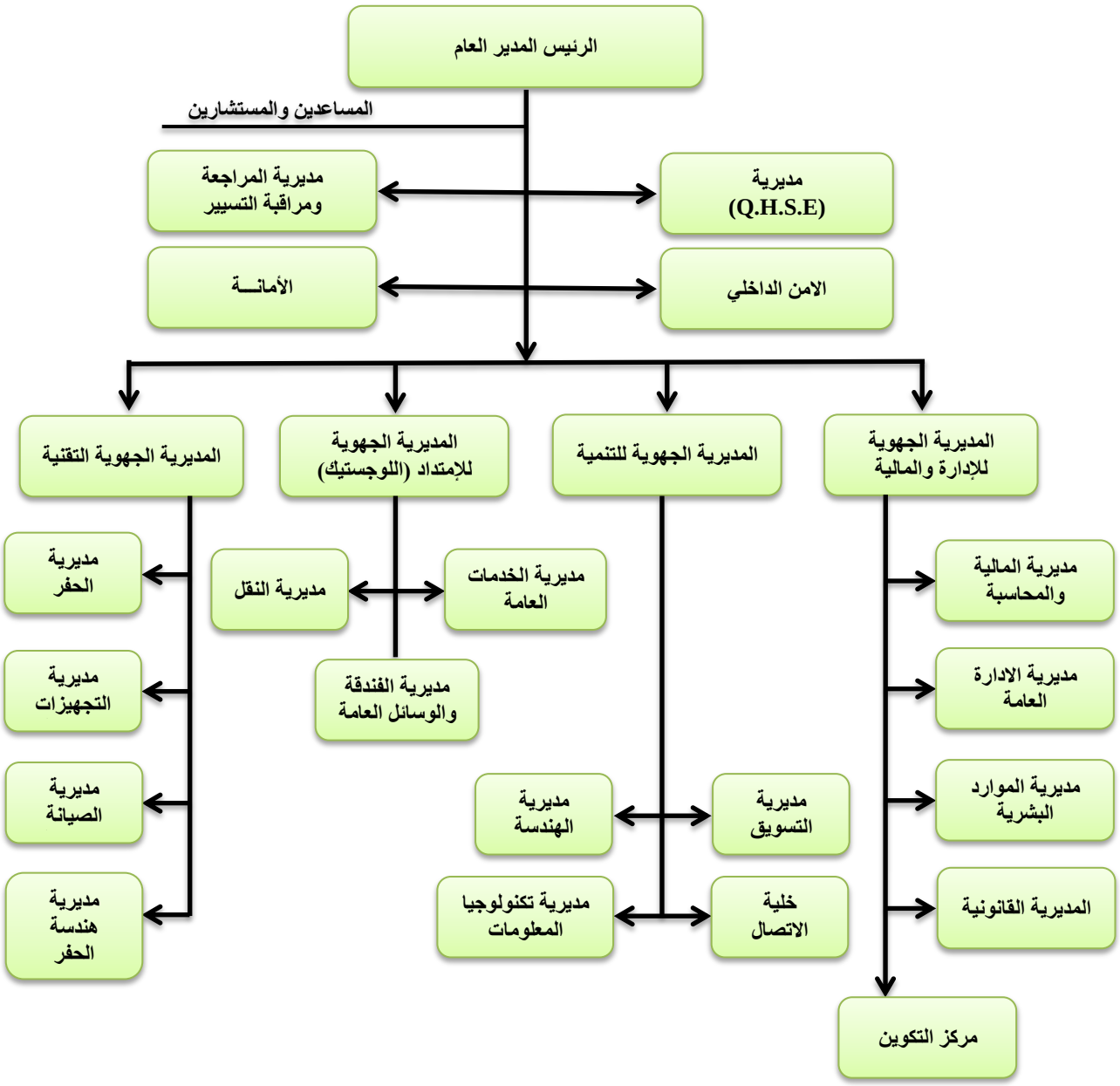
[1] الموقع الالكتروني للمؤسسة (www.entp-dz.com) تاريخ الاطلاع: 2012/05/31.

ثانياً– المديريات الوظيفية: وتشتمل على المديريات التالية:

- **المديرية الجهوية التقنية:** وتشتمل على:
  - مديرية الحفر؛
  - مديرية التجهيزات الانبوبية؛
  - مديرية الصيانة البترولية؛
  - مديرية هندسة الحفر.
- **المديرية الجهوية للإمداد (اللوجستي):** وتشتمل على:
  - مديرية النقل؛
  - مديرية الخدمات العامة؛
  - مديرية الفندقة والوسائل العامة.
- **المديرية الجهوية للتنمية:** وتشتمل على:
  - مديرية التسويق؛
  - مديرية الهندسة؛
  - مديرية تكنولوجيا المعلومات؛
  - خلية الاتصال.
- **المديرية الجهوية للإدارة و المالية:** وتشتمل على:
  - مديرية المالية والمحاسبة؛
  - مديرية الادارة العامة؛
  - مديرية الموارد البشرية؛
  - المديرية القانونية؛
  - مركز التكوين.

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (4-29) يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار



المصدر: الموقع الالكتروني للمؤسسة (www.entp-dz.com)

المطلب الثاني: عرض و تحليل القوائم المالية لمؤسسة (ENTP)

من خلال هذا المطلب نحاول عرض وتحليل القوائم المالية لمؤسسة (ENTP)، وذلك كما يلي:

1- تحليل عناصر ميزانية مؤسسة (ENTP)

نحاول من خلال هذا البند تحليل جميع عناصر الميزانية. لكن قبل ذلك وجب علينا الاشارة الى أن هناك تغير في طريقة العرض والافصاح لعناصر القوائم المالية وفق (SCF) مقارنة مع النظام المحاسبي السابق، فمن خلال ميزانية (ENTP) نلاحظ بأن عملية العرض والافصاح تمت وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، حيث:

- التزمت مؤسسة (ENTP) بعرض الأصول غير الجارية والأصول الجارية وكذا عرض الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية كفئات مستقلة في صلب الميزانية. وهو ما يتطلبه كذلك معيار المحاسبة الدولي (IAS01)، وهذا التقسيم يعتبر مهم جداً خاصة في عملية التحليل المالي. في حين نجد أن المعلومات التي كانت تشتمل عليها الميزانية في ظل (PCN) تتمثل في الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، وكذا الأموال الخاصة والديون. وما هو ملاحظ على ذلك أن عملية العرض والافصاح عن المعلومات لا تتم وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي الأول، وهذا ما يجعل عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية لا تتمتع بجودة عالية، ولا تلبي احتياجات مستخدميها بشكل جيد.
- التزمت مؤسسة (ENTP) بالإفصاح عن المعلومات المقارنة الخاصة بالدورة السابقة في عمود خاص بالميزانية، وذلك وفق ما نص عليه (SCF) وكذا طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي الأول، وهذا مهم جدا من أجل المقارنة ومعرفة التغيرات التي تمس عناصر الميزانية من سنة لأخرى. في حين نجد بأن الميزانية في ظل النظام المحاسبي السابق كانت تحتوي فقط على المعلومات المتعلقة بالدورة الخاصة بها
- كما أفصحت المؤسسة عن المعلومات والمعاملات التي تخص الفروع (الشركات التابعة)، والمتعلقة بـ: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات ونسبة مساهمتها في رأسمال الشركات التابعة، وذلك طبقاً لأحكام القرار[1] المؤرخ في 2008/07/26 في الفصل السادس منه، وبذلك نجدها التزمت كذلك بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي الأول.

كما أفصحت المؤسسة من خلال الايضاحات المتممة على ما يلي:

القواعد والطرق المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية:

تم إعداد البيانات المالية للمؤسسة وفقا للقواعد والمعايير والإجراءات التي وضعتها القوانين المتعلقة بنظام المحاسبة المالية في الجزائر، لا سيما القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، وأن المعلومات الواردة في

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 27.

القوائم المالية تمت وفق متطلبات الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وعلى أساس مبدأ الملائمة والاهمية النسبية. وذلك لتلبية احتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين للمؤسسة. وأن طريقة التقييم التي سجلت بها العناصر الواردة في الميزانية تمت على أساس التكلفة التاريخية.

غير أن المؤسسة لم تفصح بشكل واضح عن تطبيقها للقواعد التالية:

- طريقة الاهتلاك المتبعة؛
- طرق تقيم المخزونات (FIFO أو التكلفة الوسطية المرجحة)؛
- أسعار تحويل المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية وكذا فوارق التحويل.

الايضاحات والتفسيرات:

✓ بالنسبة للأصول غير الجارية:

- أفصحت المؤسسة بأن الأصول غير الجارية تشتمل على مجموعة الأصول التي تمتلكها المؤسسة لمدة تفوق السنة، حيث تم تقييمها بالتكلفة التاريخية، غير أنه لم يتم الاشارة الى إستخدام طريقة إعادة تقييم هذه الأصول في نهاية السنة. وقد قدمت المؤسسة بعد ذلك جدولاً يوضح بالتفصيل أنواع الأصول غير الجارية التي تمتلكها المؤسسة وتطورها. وكذا بيان يوضح تطور الاهتلاكات. كما أفصحت المؤسسة بأنه تم تسجيل نقص في قيمة الأصول المالية والذي يمثل قيمة النقص المتعلق بمساهمة (ENTP) في رأسمال شركة (SOPREP) وذلك بسبب عملية التصفية.

✓ بالنسبة للأصول الجارية:

- أفصحت المؤسسة من خلال الايضاحات والتفسيرات بأنه تم تسجيل نقص في قيمة "المخزونات الخارجية" تقدر بـ: 05% مقارنة بسنة 2009.
- كما قدمت المؤسسة من خلال الايضاحات والتفسيرات بيان يوضح بالتفصيل استحقاقات الحسابات الدائنة والديون في المؤسسة.

✓ بالنسبة للخصوم الجارية وغير الجارية:

- من خلال جدول استحقاقات الحسابات الدائنة والديون الذي أفصحت عنه المؤسسة في الملاحق، قدمت بعد ذلك إيضاحات تبين بالتفصيل أنواع هذه الالتزامات، وتطورها.
- غير أن المؤسسة لم تفصح بشكل تفصيلي عن آجال إستحقاق الحسابات الدائنة والديون عند إقفال الحسابات، كما نص على ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 [1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 27.

- كما أفصحت المؤسسة من خلال الايضاحات المتممة للقوائم المالية عن مخصصات مؤونات الأخطار والأعباء التي من الممكن أن تتحملها المؤسسة، وقدمت ذلك في شكل جدول يوضح بالتفصيل نوع المؤونة وتطورها.

وفي ما يلي نحاول تحليل عناصر الميزانية لمؤسسة (ENTP):

الجدول رقم (4–17) يمثل أصول مؤسسة (ENTP) في 2010/12/31

الأصول	ملاحظة	المبلغ الاجمالي 2010	إهتلاك الرصيد 2010	المبلغ الصافي 2010	المبلغ الصافي 2009
أصول غير جارية					
فارق الاقتناء- إيجابي أو سلبي					
أصول ثابتة معنوية					
أصول ثابتة مادية		**80 474 779 274,93**	**44 726 520 508,91**	**35 748 258 766,02**	**28 812 401 652,88**
أراضي		102 541 439,66	38 995 567,94	63 545 871,72	66 173 732,89
مباني		10 041 414 859,48	6 105 973 355,23	3 935 441 504,25	3 501 086 684,00
أصول ثابتة مادية أخرى	**01**	70 330 822 975,79	38 581 551 585,74	31 749 271 390,05	25 245 141 235,99
أصول ثابتة في شكل إمتياز					
أصول ثابتة جاري إنجازها	**02**	**2 912 139 006,93**		**2 912 139 006,93**	**16 073 708 291,39**
أصول ثابتة مالية		**816 974 798,22**	**6 420 000,00**	**810 554 798,22**	**1 203 589 850,42**
سندات موضوع معادلة	**03**	428 417 671,40	6 000 000,00	422 417 671,40	393 417 671,40
مساهمات أخرى وحسابات دائنة مرتبطة بها	**04**	1 608 900,00		1 608 900,00	7 843 258,29
سندات أخرى مثبتة	**05**				300 000 000,00
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	**06**	386 948 226,82	420 000,00	386 528 226,82	502 328 920,73
ظرائب مؤجلة على الاصل					
مجموع أصول غير جارية		**84 203 893 080,08**	**44 732 940 508,91**	**39 470 952 571,17**	**46 089 699 794,69**
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	**07**	**9 585 136 073,13**	**440 015 466,97**	**9 145 120 606,16**	**9 620 699 165,95**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة		**10 421 400 864,23**	**1 101 333 952,27**	**9 320 066 911,96**	**7 473 305 126,32**
الزبائن	**08**	7 737 736 932,09	1 082 772 203,65	6 654 964 728,44	5 579 582 988,29
المدينون الآخرون	**09**	698 149 487,16	18 561 748,62	679 587 738,54	677 585 635,64
الضرائب وما شابهها	**10**	1 427 449 023,36		1 427 449 023,36	943 788 202,00
أصول أخرى جارية	**11**	558 065 421,62		558 065 421,62	272 348 300,39
الموجودات وما شابهها		**9 742 742 995,59**	**203 525 000,00**	**9 539 217 995,59**	**7 856 402 954,70**
الاموال الموظفة والأصول المالية الجارية الاخرى	**12**	7 000 000 000,00		7 000 000 000,00	4 500 000 000,00
الخزينة	**13**	2 742 742 995,59	203 525 000,00	2 539 217 995,59	3 356 402 954,70
مجموع الأصول جارية		**29 749 279 932,95**	**1 744 874 419,24**	**28 004 405 513,71**	**24 950 407 246,97**
المجموع العام للأصول		**113 953 173 013,03**	**46 477 814 928,15**	**67 475 358 084,88**	**71 040 107 041,66**

المصدر: من وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (4–18) يمثل خصوم مؤسسة (ENTP) في 2010/12/31

الخصوم	ملاحظة	2010	2009
رؤوس الاموال الخاصة			
رأس المال الصادر	**14**	14 800 000 000,00	14 800 000 000,00
رأس المال المكتتب غير المدفوع			
علاوات وإحتياطات	**15**	21 816 357 639,70	17 623 398 086,77
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية		4 602 454 461,32	4 642 959 552,93
رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد			
المجموع		**41 218 812 101,02**	**37 066 357 639,70**
خصوم غير جارية			
قرض وديون مالية	**16**	11 283 436 924,74	17 808 995 720,22
ضرائب مؤجلة ومرصود لها			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ونواتج مقيدة سلفاً	**17**	60 813 918,54	60 813 918,54
مجموع الخصوم غير الجارية		**11 344 250 843,28**	**17 869 809 638,76**
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة	**18**	3 875 712 586,01	5 978 921 972,25
ظرائب	**19**	2 052 562 435,91	1 982 958 230,61
ديون أخرى	**20**	8 521 509 287,60	7 611 174 225,57
خزينة سلبية	**21**	462 510 831,06	530 885 334,77
مجموع الخصوم الجارية		**14 912 295 140,58**	**16 103 939 763,20**
المجموع العام للخصوم		**67 475 358 084,88**	**71 040 107 041,66**

أولاً – تحليل الأصول غير الجارية

حسب ميزانية المؤسسة والمعدة وفق قواعد ومتطلبات (SCF) فإن الأصول غير الجارية تتكون من الأصول الثابتة المعنوية والمادية والمالية.

بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية: من خلال ملاحظتنا لأصول الميزانية أعلاه نجد بأن "برامج الإعلام الآلي" والتي تعبر عن تكلفة شراء حق إستغلال هذه البرامج تسجل ضمن بند الأصول الثابتة المعنوية. في حين نجد بأن برامج الاعلام الالي حسب النظام المحاسبي السابق (PCN) كانت تسجل ضمن الاستثمارات المادية في حساب معدات الإعلام الآلي.

أما بالنسبة للأصول الثابتة المادية لميزانية (ENTP)، نجدها تتمثل في العناصر التالية:

- ✓ الأراضي: نلاحظ بأن الاراضي تم تسجلها كحساب فرعي ضمن الأصول الثابتة المادية (حـ/211) في حين أنها كانت تسجل في النظام السابق كحساب رئيسي مستقل لوحدها (حـ/22).
- ✓ الأصول الثابتة المادية الأخرى: تسجل فيها بقية الاصول الثابتة الأخرى كمعدات النقل وتجهيزات المكتب...

بالنسبة للأصول الثابتة الجاري إنجازها: ويضم هذا الحساب الأصول الثابتة التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، سواء كانت عملية الانجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير. كما يمكن أن يسجل ضمن هذا الحساب التسبيقات والأقساط المسددة لدائنوا الأصول الثابتة.

بالنسبة للإستثمارات المالية: يتكون هذا الحساب من العناصر التالية:

- ✓ حصص ومساهمات المؤسسة في رأس مال شركات أخرى والتي تمتلكها المؤسسة لمدة طويلة.
- ✓ قروض وأصول مالية أخرى غير جارية: وتتعلق بالقروض التي تمنحها المؤسسة في إطار علاقة المساهمة، كما يتعلق هذا الحساب بالودائع والكفالات المدفوعة والتي لا تحصل في المدى القريب، (وقد يضم هذا العنصر كذلك القروض المترتبة عن عمليات عقد الايجار التمويلي)

والملاحظ على تصنيف الاستثمارات المالية ضمن الاصول غير الجارية يعتبر من بين الاضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث كانت تصنف حسب النظام السابق ضمن الحقوق (بإستثناء العناصر الجديدة والمتمثلة في عقد الايجار التمويلي، والظرائب المؤجلة على الأصل)، والهدف من ذلك هو خدمة أغراض التحليل المالي.

ثانياً– تحليل الأصول الجارية

بالنسبة للمخزونات

تتكون مخزونات المؤسسة أساساً من قطع الغيار، وتشتمل على العناصر التالية: المواد واللوازم، تموينات أخرى، المخزونات الخارجية. نلاحظ من خلال النظام المحاسبي المالي بأنه أضاف حساب جديد وهو تموينات أخرى في حين أنه في النظام السابق كان يدخل ضمن المواد واللوازم، والغرض من ذلك هو الفصل بين المواد التي تدمج في تصنيع المنتجات (تدخل في عملية الانتاج)، والمواد التي تستهلك في عملية تصنيع هذه المنتجات دون أن تكون أحد مكونات المنتجات المصنعة.

كما يمكن الاشارة في هذا الصدد بأنه من بين الاضافات التي جاء بها (SCF) فيما يخص المخزونات هو (حـ/34) خدمات قيد الانجاز، والذي تسجل به تكلفة الخدمات أو الدراسات التي لا تزال قيد الانجاز في نهاية السنة.

جاء النظام المحاسبي المالي بحساب جديد ومهم وهو (حـ/39) خسائر القيمة عن المخزونات والذي يختلف عن المؤونة من حيث قاعدة الحساب. فعملاً بمبدأ الحيطة تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بتقييم عناصر مخزوناتها وتحديد خسائر القيمة عن المخزونات، حيث تقارن المؤسسة بين تكلفة المخزون والقيمة الصافية للإنجاز (سعر البيع الصافي) أيهما أقل، فإذا كان سعر بيع أحد عناصر المخزونات أقل من تكلفة شرائها أو انتاجها وجب على المؤسسة أن تدرج هذا النقص في (حـ/39). وقد أفصحت المؤسسة من خلال الايضاحات والتفسيرات بأنه تم تسجيل نقص في قيمة "المخزونات الخارجية" يقدر بقيمة 466,97 015 440 دج.

بالنسبة للحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة

يتكون هذا البند من العناصر التالية:

- ✓ حساب الزبائن: ويضم جميع المبالغ التي ستتحصل عليها المؤسسة من زبائنها؛
- ✓ المدينون الآخرون: وتدخل ضمنه (حـ/409) و(حـ/42) و(حـ/43) و (حـ/44 [ماعدا الحسابات من 444 الى 448]) و(حـ/45) و(حـ/46) و(حـ/486) و(حـ/489)؛
- ✓ الضرائب وما شابهها: وتدخل ضمنه (حـ/444) و(حـ/445) و(حـ/447)؛

بالنسبة لبند الخزينة وما شابهها

يتكون هذا البند من العناصر التالية:

- ✓ الاموال الموظفة والأصول المالية الجارية الاخرى: يضم هذا العنصر التوظيفات المالية قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى سيولة في مدة قصيرة. وبالتالي يسجل ضمن هذ العنصر أحد فروع (حـ/50) ماعدا (حـ/509)؛
- ✓ الخزينة: ويضم هذا العنصر بوجه عام سيولة المؤسسة سواء الموضوعة في خزينتها أو الحسابات الجارية لدى المؤسسات المالية. وبالتالي يسجل ضمن هذ العنصر جميع المبالغ المدينة للحسابات التالية: (حـ/51) و(حـ/52) و(حـ/53) و(حـ/54) وكذا (حـ/519).

ثالثاً– تحليل عناصر الأموال الخاصة

تتكون خصوم مؤسسة (ENTP) من العناصر التالية:

- ✓ رأس المال الصادر: يضم هذا الحساب قيمة رأس المال المحرر الخاص بالشركة. وقد بينت المؤسسة من خلال الايضاحات والتفسيرات بأن رأسمالها يتكون من 37000 سهم بقيمة 400000 دج للسهم.
- ✓ علاوات وإحتياطات: يضم هذا البند حـ/106 "الإحتياطات". وقد قدمت المؤسسة من خلال الايضاحات والتفسيرات بيان يوضح بالتفصيل طبيعة هذا الحساب.
- ✓ فوارق إعادة التقييم: يضم هذا البند حـ/105، والذي يسجل من خلاله القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييم القيم الثابتة بالقيمة العادلة.[1]
- ✓ فارق المعادلة: يسجل ضمن هذا الحساب الفرق عندما تكون القيمة الاجمالية للسندات المعاد تقييمها أكبر من قيمة الاقتناء.
- ✓ النتيجة الصافية: وهي تمثل قيمة الارباح التي حققتها المؤسسة خلال السنة بعد إستبعاد الضرائب على الأرباح. ومن الملاحظ على حساب النتيجة في النظام المحاسبي المالي أنها تسجل في حـ/12 ضمن حسابات رؤوس الأموال. في حين أنها كانت تسجل في النظام السابق ضمن حسابات المجموعة الثامنة، وبالتالي تسجل ضمن عناصر الخصوم إذا كانت ربح أو ضمن عناصر الاصول إذا كانت خسارة.
- ✓ رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد: يعتبر هذا الحساب من بين الاضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يستقبل هذا الحساب جزء من النتيجة (سواء كانت ربح أو خسارة) والذي أرجأت الجمعية العامة، إتخاذ قرار بشأنه الى تاريخ لاحق.[2]
- ✓ كما يمكننا أن نشير الى أن خصوم المؤسسة لم تتضمن حساب فوارق إعادة التقييم وذلك راجع الى أن المؤسسة لم تقم بإعادة تقييم عناصر أصولها بالقيمة العادلة.

رابعاً– تحليل عناصر الخصوم غير الجارية

الخصوم غير الجارية وهي تلك الالتزامات التي لا تنتظر المؤسسة تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية وإنما تستحق بعد أكثر من سنة من تاريخ الميزانية، ويتضمن هذا البند القروض السندية، القروض المالية طويلة الأجل، القروض الأخرى طويلة الأجل، المؤونات، الإعانات. وقد تضمنت ميزانية المؤسسة العناصر التالية:

[1] شنوف شعيب، مرجع سابق، ج 1، ص 35.
[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 2، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج 2001، ص 43.

- ✓ قروض وديون مالية: يسجل ضمن هذا العنصر أحد فروع حـ/16 وحـ/17. وقد أفصحت المؤسسة من خلال الايضاحات والتفسيرات بشكل تفصيلي عن محتوى هذا العنصر.
- ✓ مؤونات ونواتج مقيدة سلفا: يسجل ضمن هذا العنصر أحد فروع حـ/15 (بإستثناء حـ/155)، وكذا حـ/131 وحـ/132 . وقد أفصحت المؤسسة من خلال الايضاحات والتفسيرات بأن المبلغ المتعلق بهذا العنصر يتمثل في نزاع حول مورد أجنبي.

خامساً– تحليل عناصر الخصوم الجارية

يضم هذا البند الإلتزامات التي ينتظر تسويتها في إطار دورة الاستغلال العادية (خلال 12 شهراً)، ويتضمن ما يلي:

- ✓ موردون وحسابات ملحقة: يضم هذا الحساب أحد فروع حـ/40 (بإستثناء حـ/409 موردون مدينون الذي يسجل ضمن الاصول الجارية) وقد أفصحت المؤسسة من خلال الايضاحات والتفسيرات عن محتوى هذا البند بشكل تفصيلي؛
- ✓ ظرائب: يسجل ضمن هذا الحساب مبالغ الضريبة على النتيجة (حـ/444)، والرسوم المستحقة على رقم الاعمال(حـ/445)، وكذا الضرائب والرسوم الاخرى والتسديدات المماثلة (حـ/447) وقد جاء ضمن الايضاحات بأن هذا العنصر يشتمل على الضرائب والرسوم التالية: IBS ، TVA، TAP؛
- ✓ ديون أخرى: يضم هذا البند حساب الزبائن الدائنون (حـ/419)، وكذا الحسابات الدائنة المتعلقة بـ: (حـ/42) المستخدمين، (حـ/43) الهيئات الإجتماعية، (حـ/44) الدولة والجماعات العمومية [بإستثناء الحسابات من 444 الى 447]، وكذا أحد عناصر الحسابات التالية: (حـ/45) المجمع والشركاء، و(حـ/46) المدينون المختلفون والدائنون المختلفون، وكذا الحسابات الدائنة لـ (حـ/48)، وقد أفصحت المؤسسة بشكل تفصيلي عن محتوى هذا البند؛
- ✓ الخزينة السلبية: يضم هذا البند أحد الحسابات الدائنة المتعلقة بـ (حـ/51) كما قد يضم (حـ/519) "المساهمات البنكية الجارية".

2- تحليل عناصر جدول حسابات النتائج لمؤسسة (ENTP)

نحاول من خلال هذا البند تحليل عناصر حسابات النتائج لمؤسسة (ENTP):

الجدول رقم (4-19): يمثل حساب النتائج (حسب الطبيعة) لمؤسسة (ENTP) في 2010/12/31

	ملاحظات	2010	2009
رقم الاعمال	22	34 421 858 136,73	33 829 690 244,05
تغير مخون المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع			
إنتاج المؤسسة لذاتها	23	277 965 095,85	170 952 142,36
إعانات الاستغلال			
I- إنتاج السنة المالية		**34 699 823 232,58**	**34 000 642 386,41**
مشتريات مستهلكة	24	3 144 437 693,19	3 885 780 343,79
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	25	7 119 444 332,59	7 157 447 519,05
2- استهلاك السنة المالية		**10 263 882 025,78**	**11 043 227 862,84**
3- القيمة المضافة للإستغلال (I-2)		**24 435 941 206,80**	**22 957 414 523,57**
أعباء المستخدمين	26	10 398 010 874,95	9 278 957 449,29
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	27	731 784 854,73	703 514 410,36
4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال		**13 306 145 477,12**	**12 974 942 663,92**
النواتج التشغيلية الاخرى	28	1 944 326 276,03	1 556 513 455,56
الأعباء التشغيلية الاخرى	29	485 922 212,50	245 162 564,97
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات والنقص في القيمة	30	9 872 736 194,02	8 460 199 801,11
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	31	1 902 378 270,96	1 278 974 190,80
5- النتيجة التشغيلية (العملياتية)		**6 794 191 617,59**	**7 105 067 944,20**
نواتج مالية	32	265 340 466,26	41 341 801,70
أعباء مالية	33	805 445 898,26	905 486 693,33
6- النتيجة المالية		**- 540 105 432,00**	**- 864 144 891,63**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**6 254 086 185,59**	**6 240 923 052,57**
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية	34	1 651 631 724,27	1 597 963 499,64
الضرائب المؤجلة (تغيرات) دفعها عن النتيجة العادية			
مجموع نواتج الانشطة العادية		**38 811 868 245,83**	**36 877 471 834,47**
مجموع أعباء الانشطة العادية		**34 209 413 784,51**	**32 234 512 281,54**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**4 602 454 461,32**	**4 642 959 552,93**
عناصر غير عادية - نواتج			
عناصر غير عادية – أعباء			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**4 602 454 461,32**	**4 642 959 552,93**

المصدر: من وثائق المؤسسة.

نحاول من خلال هذا البند تحليل عناصر جدول حسابات النتائج.

فمن خلال ملاحظتنا لجدول حسابات النتائج الوارد أعلاه، يمكن أن نستشف بأن هناك تغير في طريقة العرض والافصاح لعناصر هذا الجدول مقارنة على ما كان عليه في ظل النظام المحاسبي السابق، حيث يمكن أن نلاحظ ما يلي:

- أصبح جدول حسابات النتائج يعرض وفق منظورين: حسب الطبيعة والذي يسمح بتحديد النتائج الوسيطة. كما هو الشأن بالنسبة للجدول المذكور أعلاه. كما يمكن للمؤسسة إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة وذلك بالتمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء، وتكاليف التوزيع، والتكاليف الإدارية، غير أن هذا المنظور يعتبر اختيارياً وليس إجبارياً، في حين أنه في ظل النظام المحاسبي السابق كان جدول حسابات النتائج يعد بمنظور واحد فقط حسب الطبيعة. وقد كان مستخدمي القوائم المالية يضطرون لإعادة ترتيب الأعباء حسب الوظائف ومن ثم يتم إعداد ما يسمى بجدول تحليل الاستغلال الوظيفي، وذلك من أجل الاستفادة من مزايا التحليل الوظيفي.
- مستويات النتائج الواردة في جدول حسابات النتائج السالف والذي تم إعداده وفقاً لمتطلبات (SCF) أكبر منها في جدول حسابات النتائج المعد وفق النظام المحاسبي السابق.
- ساهم (SCF) في تحسين جودة الإفصاح عن المعلومات الواردة في جدول حسابات النتائج وهذا مقارنة بـ (PCN)، حيث نلاحظ بأن عناصر جدول حسابات النتائج شملت جميع الدورات (استغلال، استثمار ، تمويل)، وبالتالي تم التفرقة بين النتيجة العملياتية (التشغيلية) والنتيجة المالية، وهو ما يجعل المعلومات واضحة وملائمة لتلبية إحتياجات مستخدميها. في حين نجد أن جدول حسابات النتائج والمعد وفق (PCN) يحتوي على معلومات محددة يمكن القول أنها تخص دورة الاستغلال فقط مما يجعلها غير كافية لتلبية إحتياجات مستخدميها.
- كما هو الشأن بالنسبة للميزانية، فإن المعلومات الواردة في جدول حساب النتائج تتعلق كذلك بالدورة السابقة والدورة الحالية، وهو ما يساعد على إمكانية المقارنة بالسنة السابقة.

بالإضافة الى ما ورد ضمن جدول حسابات النتائج من النواتج التي تم تحصيلها والأعباء التي تم دفعها خلال السنة المالية، فقد أفصحت المؤسسة كذلك من خلال الايضاحات المتممة على ما يلي:

- هناك زيادة في رقم الاعمال تقدر بـ 2.5% مقارنة بالدورة السابقة، كما قدمت المؤسسة بيان تفصيلي يوضح طبيعة الزبائن المساهمين في تحقيق رقم الاعمال؛
- قدمت المؤسسة بيان تفصيلي يوضح تقسيمات رقم الاعمال المحقق حسب النشاطات (حفر وصيانة الآبار، الهندسة البترولية، خدمات النقل والفندقة...).

- مبلغ الإنتاج المثبت والظاهر أعلاه، يتعلق بعمليات تجديد لأجهزة متعلقة بوسائل نقل وأجهزة حفر، قامت بها المؤسسة بوسائلها الخاصة، وقد سجل هذا العنصر زيادة تقدر بـ 62.5% مقارنة بالدورة السابقة؛
- المبلغ المتعلق بالمشتريات المستهلكة والظاهر أعلاه، يتعلق بمشتريات خاصة بتجهيزات الانتاج، وكذا استهلاكات متعلقة بالكهرباء والماء، وقد سجلت المؤسسة انخفاض في هذا العنصر يقدر بـ 19% مقارنة بالدورة السابقة؛
- أفصحت المؤسسة بشكل مفصل عن العناصر المكونة للأعباء المتعلقة بالخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى والمتمثلة أساساً في النقل والاطعام، الحراسة، التأمينات؛
- هناك زيادة في مصارف المستخدمين تقدر بـ (12%) والتي ترجع أساساً الى الزيادة في الأجور والتي تقدر بنسبة (20%)، وقد أفصحت المؤسسة أيضاً عن العناصر المكونة لمصاريف المستخدمين؛
- هناك زيادة في الحقوق المتعلقة بالرسم على النشاط المهني (TAP) وذلك نتيجة الزيادة في رقم الاعمال المحقق خلال الدورة؛
- أفصحت المؤسسة بشكل مفصل عن العناصر المكونة للنواتج والاعباء التشغيلية الأخرى؛
- كما أفصحت بشكل مفصل عن العناصر المكونة للنواتج المالية والأعباء المالية؛

3- تحليل عناصر جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة (ENTP)

الجدول رقم (4-20): يمثل جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة (ENTP) في 2010/12/31

البيان	ملاحظات	2010	2009
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من:		**39 770 348 732,76**	**35 813 339 379,49**
- العملاء	35	35 446 202 004,18	35 382 472 179,17
- الصناديق الاجتماعية		95 316 844,96	116 318 015,14
- صناديق التأمين		16 514 034,96	18 849 801,61
- متحصيلات أخرى	36	4 212 315 848,66	295 699 383,57
المبالغ المدفوعة لـ :		**-32 053 319 851,44**	**-29 078 505 396,54**
- الموردين	37	-11 356 116 282,18	-12 135 226 471,14
- المستخدمين	38	-6 560 816 272,81	-6 188 460 958,82
- الصناديق الاجتماعية		-2 270 402 131,52	-1 899 140 337,89
- صناديق التأمين	39	-176 156 097,28	-40 531 350,00
- ضرائب مدفوعة	40	-1 916 390 226,84	-1 753 360 935,93
- مدفوعات أخرى		-6 768 719 032,24	-4 994 372 445,89
فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة		-923 095 487,57	-620 187 648,87
ضرائب على النتيجة	41	-2 081 624 321,00	-1 447 225 248,00
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		**7 717 028 881,32**	**6 734 833 982,95**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
نفقات عن إقتناء الأصول الثابتة المادية والمعنوية	42	-2 027 120 520,25	-5 298 056 242,65
التحصيلات من عمليات التنازل عن الأصول الثابتة المادية والمعنوية			
نفقات عن إقتناء الأصول الثابتة المالية	03	-35 000 000,00	
التحصيلات عن عمليات التنازل عن الأصول الثابتة المالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	43	78 722 222,22	
الحصص والأقسام المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		**-1 983 398 298,03**	**-5 298 056 242,65**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
متحصلات لعوائد الأسهم			
المكافئات وعلاوات التوزيع الأخرى		-50 000 000,00	-50 000 000,00
التحصيلات المتأتية من القروض			1 305 032 454,35
مدفوعات القروض أو الديون الأخرى المشابهة	44	-6 500 715 542,40	-1 685 805 859,86
ودائع الاستثمار طويلة الأجل			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)		**-6 550 715 542,40**	**-430 773 405,51**
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)		**-817 084 959,11**	**1 006 004 334,79**
أموال الخزينة وما يعادلها عند إفتتاح السنة المالية		3 551 815 225,57	2 545 810 890,78
أموال الخزينة وما يعادلها عند إقفال السنة المالية		2 734 630 266,46	3 551 815 225,57
التغير أموال الخزينة خلال السنة	45	**-817 184 959,11**	**1 006 004 334,79**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

يعتبر جدول تدفقات الخزينة من بين القوائم المالية التي إستحدثها النظام المحاسبي المالي، وذلك بغية تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية الوطنية مع المقاييس والقواعد المحاسبية المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية. حيث يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية على وضع قاعدة لتقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة، كما يوضح حركية النقدية المتاحة لدى المؤسسة من مدخلات ومخرجات والتي تحصل خلال الدورة حسب الأنشطة (التشغيلية، التمويلية والاستثمارية). وبالتالي فهو يعتبر كأداة للحكم على فعالية تسيير مالية المؤسسة.

وسنحاول من خلال هذا البند تحليل عناصر جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة (ENTP) وذلك كما يلي:

حسب متطلبات الافصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وكذا معيار المحاسبة الدولي السابع فإنه يتعين على المؤسسة أن تقوم بالتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أحدى الطرق المباشرة أو غير المباشرة (ويفضل استخدام الطريقة المباشرة)، وقد التزمت الشركة بالإفصاح عن التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة.

كما نلاحظ من خلال الجدول الوارد أعلاه، بأنه تم عرض مدخلات ومخرجات المؤسسة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها الى ثلاث مجموعات رئيسية (تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية، والتمويلية) وهو ما يتطلبه كذلك المعيار المحاسبي الدولي السابع. وفي ما يلي نحاول تحليل طبيعة هذه المجموعات:

أولاً– التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال

تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشراً هاماً لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتفيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إذا ما تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.[1]

وتتمثل التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية لمؤسسة ENTP فيما يلي :

- التحصيلات النقدية من:
  - العملاء، وقد أفصحت المؤسسة من خلال الايضاحات المتممة عن المبالغ المقبوضة من هؤلاء العملاء: Sonatrach/D.For، Sonatrach/D.Prod ، GRPT BERKINE، SINOPEC.
  - الصناديق الاجتماعية وصناديق التامين؛
  - تحصيلات أخرى.

[1] حاب الله الشريف وطرابلسي سليم، القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، دراسة لمضمون قائمة التدفقات النقدية، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010.

- المدفوعات النقدية لـ:

- للموردين، مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- للمستخدمين.
- المدفوعات النقدية الضريبية (IRG/s، TAP، TVA)
- المدفوعات النقدية المتمثلة في الرسوم المصرفية والعمولات، وغيرها من المدفوعات.
- المدفوعات النقدية لشركات التأمين في شكل أقساط.
- مدفوعات نقدية أخرى (مصاريف البعثات والمهام، الاستهلاكات المباشرة ...إلخ)
- الضرائب على النتيجة (IBS).

ثانياً– تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار

ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل في هذا الجدول إلى أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية.[1]

وفيما يلي يمكننا عرض التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية لمؤسسة ENTP فيما يلي:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات و الاصول الثابتة العينية أو المعنوية.
- المدفوعات النقدية لشراء الاصول الثابتة المالية.
- التحصيلات النقدية من الفوائد عن التوظيفات المالية.

ثالثاً– التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل

يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والالتزامات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمؤسسة.[2]

وتتمثل التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية لمؤسسة ENTP في:

- المكافئات وعلاوات التوزيع الأخرى؛
- مدفوعات القروض أو الديون الأخرى المشابهة.

[1] نفس المرجع السابق.
[2] نفس المرجع السابق.

النسب المستخدمة في تحليل جدول تدفقات الخزينة

يمكن استخدام النسب التالية والتي تعتمد عليها التدفقات النقدية التشغيلية:[1]

1-نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية =

= [التدفقات النقدية من النشطة التشغيلية / الاحتياجات النقدية الأساسية]x 100

= [(50 000 000,00 +32 053 319 851,44) / 7 717 028 881,32] x 100

= 24 %

وتتمثل الاحتياجات النقدية الأساسية في الآتي:

- التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية؛
- مدفوعات أعباء الديون المتمثلة في الفوائد والأقساط المستحقة خلال العام؛
- النفقات الرأسمالية اللازمة للحفاظ على الطاقة الإنتاجية؛
- المدفوعات اللازمة لتسديد توزيعات الأرباح النقدية على المساهمين.

تقيس هذه النسبة مدى القدرة على تغطية هذه الاحتياجات من الدورة التشغيلية. وحسب النسبة المتحصل عليها أعلاه، نجد أن التدفقات النقدية من النشطة التشغيلية تغطي 24 % من الاحتياجات النقدية.

2- مؤشر النقدية التشغيلية =

= [صافي التدفق النقدي التشغيلي / صافي الدخل]x 100

= [4 602 454 461,32 / 7 717 028 881,32]x 100

= 168 %

ويفيد هذا المؤشر في مدى قدرة أرباح المؤسسة على خلق تدفقات نقدية من الانشطة التشغيلية.

3- العائد على الاصول من التدفق النقدي التشغيلي =

= [صافي التدفق النقدي التشغيلي / مجموع الاصول]x 100

= [67 475 358 084,88/ 7 717 028 881,32]x 100

= 11.44 %

وتبين هذه النسبة مدى قدرة الاصول على توليد التدفق النقدي التشغيلي، أي أن مساهمة الاصول في توليد النقدية هي 11.44 %.

[1] سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل إعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة 2009/2008، ص 104.

4- العائد على المبيعات من التدفق النقدي التشغيلي =

= [التدفق النقدي التشغيلي / صافي المبيعات]x 100

= [7 717 028 881,32 /34 421 858 136,73] x 100

= % 22.42

وتوضح هذه النسبة مدى كفاءة سياسات الائتمان التي تتبعها المؤسسة في تحصيل النقدية.

5- نسبة تغطية فوائد الديون =

= [صافي التدفق النقدي التشغيلي / فوائد الديون]x 100

= [7 717 028 881,32 / 923 095 487,57] x 100

= % 835

وتوضح هذه النسبة معدل تغطية التدفقات النقدية لفوائد الديون التي تترتب على المؤسسة. ومن خلال هذه النسبة نجد بأن المؤسسة قادرة على تغطية ديونها كاملة وبدون عناء.

6- نسبة تغطية النقدية =

= [التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية]x 100

= [7 717 028 881,32 / 8612836062,65] x 100

= % 89.6

توضح هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من الأنشطة الاستغلالية وذلك من أجل الوفاء بمجمل احتياجات دورتي الاستثمار والتمويل المطلوبة، وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على أن المؤسسة قادرة على تلبية هاته الاحتياجات.

وفي الاخير يمكن القول أن جدول تدفقات الخزينة يعد من القوائم المالية الأساسية التي لا يمكن الاستغناء عنه فهو يبين قدرة المؤسسة على توليد النقدية ومدى قدرتها على مواجهة الالتزامات دون اللجوء إلى الديون.

4- تحليل عناصر جدول تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة (ENTP)

الجدول رقم (4-21): يمثل جدول تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة (ENTP) في 2010/12/31

البيان	ملاحظات	رأس مال الشركة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
رصيد في 2008/12/31		**14 800 000 000,00**				**17 673 398 086,77**
تغيير الطرق المحاسبية 2009						
تصحيح الاخطاء الهامة 2009						
إعادة تقييم الاصول الثابتة 2009						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج 2009						
الحصص المدفوعة 2009						- 50 000 000,00
تغير رأس المال 2009						
صافي نتيجة السنة المالية 2009						4 642 959 552,93
رصيد في 2009/12/31		**14 800 000 000,00**				**22 266 357 639,70**
تغيير الطرق المحاسبية 2010						
تصحيح الاخطاء الهامة 2010	**46**					- 400 000 000,00
إعادة تقييم الاصول الثابتة 2010						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج 2010						
الحصص المدفوعة 2010						- 50 000 000,00
تغير رأس المال 2010						
صافي نتيجة السنة المالية 2010						4 602 454 461,32
رصيد في 2010/12/31		**14 800 000 000,00**				**26 418 812 101,02**

يعبر جدول تغيرات الاموال الخاصة عن تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.

ويهدف هذا الجدول الى ما يلي:[1]

- التعرف على مقدار رؤوس الاموال الخاصة وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لرؤوس الأموال الخاصة خلال الفترة؛
- التعرف على بنود الارباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في رؤوس الاموال الخاصة مثل الارباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

ومن خلال جدول تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة (ENTP) والوارد أعلاه، نلاحظ بأنه لايوجد تغير في رؤوس الأموال الخاصة خلال الفترة محل الدراسة عدا الزيادة في صافي نتيجة السنة المالية.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 126.

خلاصة ونتائج المبحث الثاني:

في ظل الاصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني النظام المحاسبيي المالي، ومن خلال الممارسات المحاسبية التي تتم في مؤسسة (ENTP)، يمكننا استخلاص النتائج التالية:

– ساهم النظام المحاسبي المالي بشكل فعال في تحسين جودة الافصاح المحاسبي، وكذا التحسين من جودة المعلومات المحاسبية المقدمة، كون أن ما جاء به (SCF) يتوافق إلى حد كبير مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؛

– هناك تغير في كيفية العرض والافصاح عن القوائم المالية التي أصبحت أكثر ملائمة لتحليل الوضعية المالية للمؤسسة مقارنةً عما كان عليه في ظل المخطط المحاسبي السابق؛

– تم إستحداث قوائم مالية جديدة متمثلة في جدول تدفقات الخزينة والذي يهدف إلى تقديم قاعدة لمستخدمي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وكذلك معلومات حول استعمال هذه التدفقات. بالإضافة الى جدول تغيرات الأموال الخاصة والذي يعبر عن تحليل الحركات التي أثرت في كل بند من البنود التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية؛

– تساهم الايضاحات والتفسيرات المرفقة للقوائم المالية في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم؛

– من خلال النسب الايجابية التي تم التوصل إليها والمتعلقة بجدول تدفقات الخزينة يتضح جلياً مدى قدرة مؤسسة (ENTP) على توليد النقدية ومدى قدرتها على مواجهة الالتزامات دون اللجوء إلى الديون.

– لم تقم المؤسسة بإعادة تقييم أصولها في نهاية السنة، وذلك راجع لصعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة، خاصة وأن الفترة محل الدراسة تُعد أول سنة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فقد إقتصرت طريقة التقييم المستخدمة على طريقة التكلفة ا لتاريخية.

الخاتمة

الخاتمة

تناول هذا البحث موضوع " الاصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية – دراسة تحليلية تقييمية" والذي حاولنا من خلاله تقييم واقع هذا الاصلاح ورصد الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد سنتين تقريباً من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال معالجة إشكالية أساسية تتمحور حول إختبار مدى فاعلية الاصلاح المحاسبي ومدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية.

إن معالجة هذه الإشكالية تطلب تقسيم البحث الى أربعة فصول، حاولنا من خلالها الاجابة على إشكالية البحث وذلك إنطلاقاً من تبني خمسة فرضيات تم اختبارها على مستوى الموضوع وبإستخدام المناهج والأدوات الضرورية للمعالجة والتحليل. وسوف نحاول من خلال هذه الخاتمة تقديم أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة، يليها عرض نتائج إختبار الفرضيات ثم تقديم التوصيات وآفاق البحث.

لقد انتهجت الجزائر سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي، وذلك من خلال إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني PCN، واعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) والذي يقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وذلك بغية الحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة وتعبر تعبيراً صادقاً عن الواقع الفعلي للمؤسسة. وبالتالي كان من المتوقع أن يحدث هذا الاصلاح آثار عميقة في الممارسة المحاسبية.

لذا ومن أجل دراسة واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر وتحديد مدى مساهمة الاصلاح المحاسبي في تفعيلها فقد تم تدعيم الفصول النظرية بفصل تطبيقي تم من خلاله إعتماد إستبيان وجه إلى عينة من الاكاديميين والمهنيين المهتمين بميدان المحاسبة في الجزائر، بالاضافة إلى دراسة حالة تطبيقية تمثلت في تحليل القوائم المالية لمؤسسة (ENTP)، وهو ما سمح لنا بالوصول الى النتائج التالية:

نتائج الدراسة

أفرزت الدراسة النظرية والتطبيقية للبحث مجموعة من النتائج، يمكن عرض أهمها في ما يلي:

- إن علم المحاسبة الذي يطلق عليه الكثير من الباحثين لغة الأعمال ما زال يتطور بشكل سريع ليواكب التطور الكبير في عالم الأعمال، حيث تطور من مجرد عملية مسك للدفاتر وتنظيم للسجلات إلى أن أصبح نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات؛

- تتأثر الممارسة المحاسبية بجملة من العوامل البيئية المتمثلة في النظم الاقتصادية والسياسية والقانونية وكذا المهنة المحاسبية والعوامل الثقافية، والتي تؤثر في شكل وتطور النظم المحاسبية في أي دولة؛
- يعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة البنية الأساسية التي يقوم عليها العلم في الفكر المحاسبي. كما يعتبر حقل من حقول المعرفة التي تشمل الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ؛
- إن الهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وذلك في سبيل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات، وكذا الاستفادة من الكشوفات المالية المعدة بموجب هذه المعايير في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؛
- إن الهدف الأساسي من إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر هو تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسات العالمية، من خلال الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تسهيل المعاملات المحاسبية بين مختلف المؤسسات الوطنية والأجنبية، باعتباره متقارب إلى حدٍ كبير مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة الافصاح المحاسبي، كما يعمل على توفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة وتعبر تعبيرا صادقا عن الواقع الفعلي للمؤسسة؛
- إن التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقاً لطريقة القيمة العادلة ممكناً، وهو ما يصعب تحقيقه في الجزائر في ظل غياب مثل هذه السوق. وبالتالي بات من الضروري العمل على تفعيل بورصة الجزائر، و إرساء الثقافة البورصية لدى أفراد المجتمع؛
- بالرغم من تغير النظام المحاسبي في الجزائر إلا أن هناك استمرارية في الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في السابق والقائمة على الخلفية الجبائية؛
- عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية عدة إصلاحات تماشياً مع الواقع المحاسبي الجديد، وهذا من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي والنظام المصرفي وكذا على نظام التعليم والتكوين المحاسبي، وهو ما يعتبر دليلاً على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف البيئة المحاسبية مع محتوى النظام المحاسبي المالي. إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية، وتبقى هناك بعض الجوانب الأخرى واجبة الاصلاح والتعديل؛
- إن إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر جاء نتيجة العديد من الاختلالات التي كانت تعاني منها المهنة، كان من أهمها ضعف تأهيل المهنيين وكذا عدم إستجابة التنظيم.

نتائج إختبار الفرضيات

- بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بمدى انسجام الادوات المستخدمة في القياس المحاسبي حسب SCF، مع ما آل اليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة. فقد تحققت هذه الفرضية من خلال إجماع أفراد العينة المستجوبة على إنسجام أدوات القياس المستخدمة حسب (SCF)، مع ما آل اليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة، غير أن عملية القياس في الجزائر مازالت تكتنفها بعض الصعوبات.

- أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة بمدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، فقد تحققت كذلك من خلال عرض محتوى ومخرجات (SCF) وعرض أهدافه؛ وكذا من خلال الدلالة الواضحة في الاستبيان والذي أجمع من خلاله أغلب أفراد العينة المستجوبة على أن النظام المحاسبي المالي يساهم بشكل فعال في تحسين جودة الافصاح المحاسبي؛ كما تم تدعيم تحقق هذه الفرضية من خلال الدراسة التي تمت على مؤسسة (ENTP).

- بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بتأثير الإصلاح المحاسبي على الثقافة المحاسبية السائدة لدى المحاسبين، فإن الغالبية القصوى من المستجوبين يؤكدون على عدم تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل النظام المحاسبي السابق، وبالتالي استمرار النظرة الضيقة للمحاسبة والقائمة على الخلفية الجبائية، وعليه فإن هذه الفرضية كذلك محققة.

وفي هذا الاطار، يمكن الاشارة كذلك إلى أنه عند محاولتنا الحصول على قوائم مالية لسنة 2011 بغية دراستها وتحليلها، فقد تعذر علينا ذلك، بل استحال علينا الحصول على هذه القوائم من قبل جميع المؤسسات التي توجهنا إليها، وذلك راجع للسرية والتحفظ والحساسية في نشر المعلومات التي لا زالت تميز مؤسساتنا، مما دفعنا الى دراسة القوائم المالية لمؤسسة (ENTP) لدورة سابقة (دورة 2010). وهنا يمكن القول بأن ثقافة الاتصال المالي في الجزائر مازالت غائبة لدى الكثير من الاطارات المحاسبين والماليين وكذا مسيري الشركات؛

- أما فيما يخص الفرضية الرابعة والمتعلقة بمدى استجابة البيئة المحاسبية الجزائرية للإصلاح المحاسبي، تعتبر كذلك محققة، وذلك من خلال إستعراض وتشخيص واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في الفصل الثالث، وكذا من خلال ما ذهب إليه أغلب أفراد العينة المستجوبة على أن البيئة المحاسبية الجزائرية تستجيب بشكل غير كاف للإصلاح المحاسبي.

- أما بخصوص الفرضية الأخيرة فقد تحققت كذلك، إذ أجمع أغلب أفراد العينة بأن إعادة تنظيم مهنة المحاسبة وتحديث إطارها العام من شأنه أن يساهم في ترقية الممارسة المحاسبية والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي.

التوصيات

نحاول فيما يلي أن نورد أهم التوصيات والاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية لتطوير واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والتوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية:

- ضرورة الاهتمام بتطوير معارف وخبرات المحاسبين والمهنيين والتي من شأنها أن تساهم في ترقية الممارسة المحاسبية والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي؛
- العمل على إصدار معايير وطنية تتفق ومعايير المحاسبة الدولية، وإلزام الشركات بتطبيقها؛
- ضرورة التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة، وكذا الإنظمام الى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IFAC وIASB وذلك بغية الاستفادة منها؛
- تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي وكذا التدريب، عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم؛
- ضرورة تكثيف الابحاث في مجال المحاسبة المالية على مستوى مخابر البحث العلمي في الجامعات؛
- ضرورة الاهتمام ببورصة الجزائر، والعمل على تطويرها وتفعيلها في الاقتصاد، وتشجيع المؤسسات على التسجيل فيها والاعتماد عليها في التمويل، وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعايير المحاسبية الدولية، التي تكون فعاليتها على وجه الخصوص في الأسواق المالية؛
- العمل على إرساء الثقافة البورصية لدى أفراد المجتمع؛
- ضرورة تكثيف الجهود من أجل تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الواقع المحاسبي الجديد، والعمل على تنظيم المزيد من الدورات التكوينية لموظفي الإدارة الجبائية بما يتوافق والنظام المحاسبي المالي.

آفاق البحث

تناولت هذه الدراسة مدى مساهمة الاصلاح المحاسبي في الجزائر في تفعيل الممارسة المحاسبية. فهي بذلك لم تركز بشكل أساسي على أثر الاصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بإعتبار أنها تمثل أزيد من 80% من إجمالي عدد المؤسسات في الجزائر، وبالتالي فهي بذلك محل إهتمام ينبغي أن تحضى بالدراسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية – المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبة – طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008.
2. أحمد مخادمه ، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان 2002.
3. اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2010.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية– الشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004.
5. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر 2010.
6. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، ط 4، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي2006 .
7. جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001.
8. حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر التوزيع، ط 1، عمان 2007.
9. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2008.
10. حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2007.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2007.
12. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007– IFRSs & IASs، إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2008.
13. رضوان حلوة حنان و نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، ط 2، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2009.
14. رضوان حلوة حنان وآخرون، اسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004.
15. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 2، عمان 2006.
16. رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2009.
17. ريتشارد شرويد، وآخرون، نظرية المحاسبة ، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، دار المريخ، الرياض، 2006.
18. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008. .
19. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008.
20. طلال محمد الجحاوي وآخرون، اساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009 .
21. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 2، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج 2001.
22. عبد الحي مرعي و محمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2003.
23. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2008.
24. عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية – الأصول العلمية والعملية، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2010.
25. فريدريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، تعريب ومراجعة محمد عصام الدين زايد وَ أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض 2004.
26. فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة– المدخل المعاصر، ط 2، دار النهضة العربية ، مصر 2003/2002.

27.كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004.
28.محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان 2008.
29.محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة و انعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للطباعة و النشر والتوزيع، القاهرة 2005،.
30.محمد سمير الصبان، عبد الله هبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000.
31.محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية– الدورة المحاسبية، ط 5، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2010.
32.محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2007.
33.محمود السيد الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة – مصر 2007.
34.مسعود صديقي، طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الأساس النظري والممارسة الميدانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002.
35.هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية – الاسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، ج 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2006.
36.وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، ج 1، منشورات الجامعة المفتوحة، ط 1، ليبيا 1993.
37.وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك 2007.
38.يوسف قريشي، إلياس بن ساسي، التسيير المالي – دروس و تطبيقات، دار وائل، عمان 2006.

ثانياً: أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير

39.مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، الجزائر 2004.
40.شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه، الجزائر 2006.
41.صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، الجزائر 2004.
42.سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل إعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة 2009/2008، ص 104.
43.صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، الجزائر 2008.
44.دشاش أم الخير، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة 2010/2009.
45.حمزة شعيب، تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010/2009.
46.بودبة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير؛ المدرسة العليا للتجارة 2007/2006.
47.بالخيضر سميرة، المراجعة في قطاع البنوك – مع دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2001-2002.

48. خالد مقدم، تبني معايير المحاسبة الدولية- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2009.
49. صديقي فؤاد، فعالية الاتصال المالي في النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة 2010/2009.
50. عزة لزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2009.
51. عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي بالوادي، 2011/2010.
52. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2002.
53. قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS : دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010، ص 36.
54. فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية – غزة 2005.
55. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية – غزة 2008.
56. ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية – غزة 2009.

ثالثاً: المجلات والملتقيات

57. أكرم إبراهيم عطية حماد، واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين، مداخلة، اليوم الدراسي حول " واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها "، قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية بغزة.
58. الصادق محمد ادم علي، أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، يوم 18 ماي 2010.
59. الطيب ياسين، النظام المصرفي الجزائري في مواجهة تحديات العولمة المالية، مجلة الباحث العدد 2005/03، جامعة ورقلة.
60. العايب ياسين، دراسة وتحليل عوامل زيادة أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مداخلة، الملتقى الدولي حول: إستراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة ورقلة يومي 18 و 19 أفريل 2012.
61. بورنان ابراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، مداخلة، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة البليدة، 13-15 اكتوبر 2009.
62. براق محمد، بوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة ، جامعة البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011.
63. بريش عبد القادر، قادري عبد القادر، متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(2)، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010
64. بودلال علي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ، مداخلة ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة ، جامعة البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011،.

65. حاب الله الشريف وطرابلسي سليم، القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، دراسة لمضمون قائمة التدفقات النقدية، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010.
66. جابر مهدي، عابدي محمد السعيد، التوحيد المحاسبي الدولي وتأثيراته على الأوضاع في الجزائر، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010
67. جاوحدو رضا و بوفافة وداد،الإفصاح المحاسبي و كفاءة الأسواق المالية للحد من خطر الاستثمار المالي، مداخلة، الملتقى الدولي حول: السوق المالي بين النظري و التطبيق في إطار تجارب الدول العربية، جامعة عنابة يومي: 24 و 25 نوفمبر 2008.
68. حجاج زينب، مريم تواتي، أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، مداخلة، الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة "، جامعة البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011.
69. حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول "تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال –التحديات – الفرص –الآفاق "، جامعة الزرقاء الأردن 2009.
70. رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS : المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول "المعايير المحاسبية و الأنظمة المحاسبية المقارنة"، جامعة باجي مختار- عنابة 2005.
71. رقايقية فاطمة الزهراء، إصلاح و تكييف النظام المحاسبي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010.
72. زيدان محمد ونورين بومدين، السوق المالي في تمويل التنمية الاقتصادية بالجزائر- المعوقات والآفاق، الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات، جامعة بسكرة، يومي 21 /22 نوفمبر2006.
73. سوامس رضوان و بوقلقول الهادي، واقع بورصة الجزائر وآفاق تنشيطها، مداخلة، الملتقى الدولي حول: السوق المالي بين النظري و التطبيق في إطار تجارب الدول العربية، جامعة عنابة يومي: 24 و 25 نوفمبر 2008.
74. عبد الناصر نور، طلال الجحاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية – متطلبات التوافق والتطبيق، دليل المحاسبين.
75. عزوز علي، متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.
76. عقاري مصطفى، المحاسبة بين الماضي والحاضر، مداخلة، الملتقى الوطني حول "المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة باجي مختار- عنابة يومي 21 و 22 نوفمبر 2007.
77. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، ص 295.
78. لدرع خديجة، عبد الرحيم ليلى، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS1) ، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010.

79. مجدي أحمد الجعبري، الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، لم يذكر العدد وسنة النشر، ص 06.
80. مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مقال، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ديسمبر 2008، العدد 04، ص 194.
81. مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي ، مجلة الباحث، نصف شهرية، جامعة ورقلة ، العدد الرابع، 2006، ص 118.
82. مداني بن بلغيث، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر – دراسة تحليلية تقييمية، مداخلة، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.
83. مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية – مقومات ومتطلبات التطبيق، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.
84. مسعود درواسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة – قياس وتقييم لبنود القوائم المالية، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة ، جامعة البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011.
85. مصيطفي عبد اللطيف، دور البنوك وفعاليتها في تمويل النشاط الاقتصادي- حالة الجزائر، مجلة الباحث العدد 2006/04، جامعة ورقلة.
86. معتصم دحو، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر، مداخلة، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة البليدة، 13-15 اكتوبر 2009.
87. مليكة زغيب و حياة نجار، النظام البنكي الجزائري- تشخيص الواقع وتحديات المستقبل، الملتقى الوطني حول المنظومة المصرفية الجزائرية والتحولات الاقتصادية- واقع وتحديات، جامعة الشلف، يومي 14 و15 ديسمبر 2004.
88. ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 07.
89. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2003/2، جامعة ورقلة، ص 24.
90. ناصر مراد النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، السنة السادسة، جامعة البليدة، العدد 2008/38.
91. نسرين برجي، طلحي فاطمة الزهراء، المعايير المحاسبية الدولية و متطلبات التوافق و التطبيق – عرض تجارب بعض الدول ، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010
92. هواري معراج، حديدي آدم، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011.

رابعاً: القوانين والمراسيم

93. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107 المؤرخة في 1971/12/30.
94. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 37 المؤرخة في 1975/05/09.
95. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01.
96. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20 الصادرة في 1991/05/01.
97. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 26، سنة 1991.
98. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03 المؤرخة في 15-01-1992.
99. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 34، المؤرخة في سنة 1993.
100. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25.
101. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
102. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 27، سنة 2008.
103. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 .
104. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 76 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2009.
105. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 44، المؤرخة في 2009/07/26.
106. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 78، المؤرخة في 2009/12/31.
107. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 42 المؤرخة في 2010/06/11.
108. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 11 المؤرخة في 20-02-2011.
109. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 30 المؤرخة في 01-06-2011.
110. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 65، المؤرخة في 30-11-2011.
111. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد رقم 07 المؤرخة في 2011/02/02.
112. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 49، المؤرخة في 2010/08/29.

خامساً: المراجع الاجنبية

113. STÉPHAN Brun : L'essentiel Des Normes Comptables, IAS/IFRS, 3e Édition, Paris 2006.
114. MURIEL Nahmias, l'essentiel des normes IAS/IFRS, éditions d'Organisation, paris 2004.
115. ROBERT Obert, Pratique Internationale de la Comptabilité et de L'audit, DUNOD, paris 1994.
116. CODE IFRS – Normes et interpretations, textes consolidés à jour au 15 mars 2011, 6eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2011.

117. PASCAL Barneto, Normes IFRS – Application Aux états Financiers, 2eme édition, Dunod, Paris 2006.
118. Catherine Maillet-Baudriet et Anne le Manh, Les normes comptables internationales IAS –IFRS, 5eme édition, éditions foucher, France 200.7
119. DJELLOUL Saci, Comptabilité de l'entreprise et système économique- L'expérience Algérienne, O. P. U, Alger 1991.
120. ODILE Barbe et LAURENT Didelot, Maitriser les IFRS, 5eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2010.
121. CODE IFRS – Normes et interpretations, Textes consolidés à jour au 15 mars 2011, 6eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2011.
122. BRUNO Colmand et autres, Comptabilité Financière- Normes IAS/IFRS, Pearson éducation, paris 2008.
123. WOLFGANG Dick et FRANCK Missonier- Piera, comptabilité financière en IFRS, Pearson Education, Paris 2006, P: 322.
124. Nacer Eddine Saadi, Ali Mazouz, La pratique du Commissariat aux Comptes en Algérie, édition SNC 1993, p27
125. Recueil de textes legislatifs et reglementaires relatifs a la normalisation de la profession comptable, SNC, editions du Sahel 2002, pp 6-8

سادساً: المواقع الالكترونية

126. http://www.benbelghit.com/
127. http://www.sgbv.dz/
128. http://www.entp-dz.com
129. http://www.iasplus.com/en/standards.

الملاحق

الملحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان **" الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية- دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2012 "**

ونضع بين أيديكم هذا الاستبيان، بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم فيما يتضمنه من محاور، لإستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث التخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية- تخصص محاسبة وجباية-

ومما لاشك فيه أن توخي الدقة في اختيار الإجابة المناسبة سيكون له أثر كبير في إنجاز ونجاح هذه الدراسة، والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية. لذا نرجو منكم الإجابة عن محاور هذا الاستبيان، ونؤكد لكم بان جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا على تعاونكم معنا

الطالب:
علاء بوقفة

- الرجاء وضع إشارة (×) أمام الإجابة المناسبة.

المحور الأول: معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة:

1- **الاسم واللقب** (اختياري): .....

2- **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

3- **العمر :** أقل من 30 سنة ☐ من30 الى 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

4- **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

5- **الوظيفة:** خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐
أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة ☐ إطار مالي ومحاسبي في مؤسسة ☐

6- **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 الى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الثاني: مدى تأثير الاصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية

7- هل ترى أن القيام بالممارسة المحاسبية وفق قواعد النظام المحاسبي المالي، قادرة على حل أغلب المشاكل التي تواجه المحاسب؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب نعم، لماذا حسب رأيك؟

- ☐ لاحتوائه على حلول للمشاكل المحاسبية التي لم يعالجها النظام السابق.
- ☐ لأنه يفي بالمتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني.
- ☐ لأنه يستجيب لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.
- ☐ آخر:.....

8- هل واجهتك صعوبات أثناء قيامك بالممارسة المحاسبية لمعالجة بعض العمليات؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب نعم، أذكرها؟

.....

.....

.....

9- هل ترى أن هناك انسجام بين الادوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به SCF، مع ما آل اليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

10- هل ترى بأن إعادة تقييم بعض بنود الميزانية وفقاً لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب نعم، الى ماذا تعود حسب رأيك؟

- ☐ غياب سوق مالي حقيقي يتميز بالكفاءة.
- ☐ قلة الخبراء المحاسبين والماليين المتخصصين في هذا المجال.
- ☐ غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق، وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية.
- ☐ آخر: .....

11- كيف تقيم مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة الافصاح المحاسبي؟

ساهم بشكل فعال ☐ لم يساهم ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب الأول، الى ماذا تعود حسب رأيك؟

- ☐ لشكل ومحتوى القوائم المالية.
- ☐ لحجم التفاصيل والايضاحات ضمن الملاحق.
- ☐ لقابلية المعلومات المالية للمقارنة.
- ☐ لاهتمامه بالتحليل المالي، وما يتطلبه من توفر المعلومة على الخصائص النوعية الملائمة.
- ☐ آخر: .....

المحور الثالث: مدى استجابة البيئة المحاسبية للإصلاح المحاسبي

12- هل ترى أن العديد من المؤسسات الجزائرية لازالت غير قادرة على التعامل مع النظام المحاسبي المالي؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب نعم، لماذا حسب رأيك؟

- ☐ الموارد البشرية غير مؤهلة وغير مهيأة للتعامل مع هذا النظام.
- ☐ أنظمة المعلومات غير فعالة.
- ☐ غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات.
- ☐ تأخر الكثير من المؤسسات للتحضير المسبق من أجل استيعاب هذا النظام الجديد.
- ☐ آخر:.....

13- هل ترى بأن التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي من أجل تكييف قواعده مع الواقع المحاسبي الجديد تعد كافية؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب بـ لا، ماذا تقترح؟

- ☐ ضرورة تكثيف الجهود من أجل تكييف النظام الجبائي مع الواقع المحاسبي الجديد
- ☐ تنظيم المزيد من الدورات التكوينية لموظفي الإدارة الجبائية بما يتوافق والنظام المحاسبي المالي.
- ☐ أخر:.....

14- هل ترى بأن أهمية ودور السوق المالي في تمويل المؤسسات في الجزائر مازال محدود جداً؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب نعم، ماذا تقترح لتطويره؟

- ☐ العمل على إرساء الثقافة البورصية لدى أفراد المجتمع.
- ☐ العمل على ربط البورصة الجزائرية بالبورصات الإقليمية بهدف الاستفادة منها.
- ☐ تعزيز الشفافية والافصاح في الأسواق المالية.
- ☐ العمل على إنشاء بورصة خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- ☐ فتح المجال أمام المستثمرين الاجانب للدخول الى بورصة الجزائر.
- ☐ آخر:.....

15- هل ترى بأن الاصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات كافية وتساعد على تحسين الممارسة المحاسبية؟ كافية ☐ غير كافية ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب غير كافية، ماذا تقترح؟

- ☐ ضرورة تطوير أساليب ومناهج تدريس المحاسبة.
- ☐ ضرورة التحسين النوعي لمحتوى التعليم المحاسبي والمقاييس ذات الصلة.
- ☐ ضرورة تكثيف الابحاث في مجال المحاسبة المالية على مستوى مخابر البحث العلمي.
- ☐ أخرى: .....

16- هل ترى أن هناك تغير في الثقافة المحاسبية التي كانت قائمة على الخلفية الجبائية، وبالتالي أصبح ينظر للمحاسبة على أنها أداة اتصال؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب لا، ما سبب ذلك حسب رأيك؟

- ☐ التعود على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل النظام السابق.
- ☐ صعوبة تغيير الثقافات والاعراف المحاسبية التي دام التعامل بها أكثر من 33 سنة.
- ☐ القناعة الراسخة لدى المحاسبين بهامشية المخرجات المحاسبية.
- ☐ آخر:.....

المحور الرابع: إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر ومدى مساهمتها في ترقية الممارسة المحاسبية

17- هل ترى بأن الجهود المبذولة من طرف السلطة العمومية لإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر تعد كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة ؟ كافية ☐ غير كافية ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب غير كافية، ماذا تقترح؟

- ☐ ضرورة وجود برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة.
- ☐ وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات المهنة.
- ☐ التعاون مع الجامعات لتطوير علم ومناهج وطرق تدريس المحاسبة.
- ☐ العمل على إصدار معايير وطنية تتفق ومعايير المحاسبة الدولية، وإلزام الشركات بتطبيقها.
- ☐ التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة.
- ☐ تنظيم المزيد من الدورات التكوينية لأصحاب المهنة.
- ☐ آخر: .....

18- هل ترى بأن تحديث الاطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة تنظيم المنظمات المهنية من شأنه أن يساهم في التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

إذا كان الجواب نعم، ما الذي سيساهم في ذلك حسب رأيك؟

- ☐ التشكيلة الجديدة لأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة.
- ☐ اللجان المتساوية الاعضاء التي تم إنشاؤها على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.
- ☐ إعادة هيكلة المنظمات المهنية.
- ☐ التأهيل العلمي والعملي المطلوب توافره في أصحاب المهنة.
- ☐ آخر: .....

19- هل ترى بأن شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين في الخبرة المحاسبية والتي جاءت بها الاصلاحات، تعد كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة؟ نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

قائمة الأساتذة المحكمين:

1. الاستاذ الدكتور: مسعود صديقي؛
2. الدكتور: زرقون محمد؛
3. الدكتور :كتوش عاشور.

الملحق رقم (02)

Sexe

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	M	43	76,8	76,8	76,8
	F	13	23,2	23,2	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

AGE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	moin de 30 ans	18	32,1	32,1	32,1
	moin de 40 ans	16	28,6	28,6	60,7
	plus 40 ans	22	39,3	39,3	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Diplom

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	licence	11	19,6	19,6	19,6
	magister	25	44,6	44,6	64,3
	doctorat	20	35,7	35,7	100,0
	Autres	0	0	0	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Profession

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي يمتهن المحاسبة	12	21,4	21,4	21,4
	أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة	29	51,8	51,8	73,2
	مهني مستقل	10	17,9	17,9	91,1
	إطار محاسبي ومالي في مؤسسة	5	8,9	8,9	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

expérience

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	moin de 5 ans	21	37,5	37,5	37,5
	Entre 5 et 10 ans	13	23,2	23,2	60,7
	plus 10 ans	22	39,3	39,3	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

question n° 07

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	18	32,1	32,1	32,1
	1	29	51,8	51,8	83,9
	2	9	16,1	16,1	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X7.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	2	8,0	8,0	8,0
	1	23	92,0	92,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

X7.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	15	60,0	60,0	60,0
	1	10	40,0	40,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

X7.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	100,0	100,0	100,0

question n° 08

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	14	25,0	25,0	25,0
	1	17	30,4	30,4	55,4
	2	25	44,6	44,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

question n° 09

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	16	28,6	28,6	28,6
	1	34	60,7	60,7	89,3
	2	6	10,7	10,7	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

question n° 10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	4	7,1	7,1	7,1
	1	52	92,9	92,9	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X10.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	52	100,0	100,0	100,0

X10.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	26	50,0	50,0	50,0
	1	26	50,0	50,0	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

X10.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	19	36,5	36,5	36,5
	1	33	63,5	63,5	100,0
	Total	52	100,0	100,0	

question n° 11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	5	8,9	8,9	8,9
	1	39	69,6	69,6	78,6
	2	12	21,4	21,4	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X11.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	39	100,0	100,0	100,0

X11.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	4	10,3	10,3	10,3
	1	35	89,7	89,7	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

X11.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	2	5,1	5,1	5,1
	1	37	94,9	94,9	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

X11.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	21	53,8	53,8	53,8
	1	18	46,2	46,2	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

question n° 12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	14	25,0	25,0	25,0
	1	38	67,9	67,9	92,9
	2	4	7,1	7,1	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X12.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	8	21,1	21,1	21,1
	1	30	78,9	78,9	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

X12.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	23	60,5	60,5	60,5
	1	15	39,5	39,5	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

X12.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	10	26,3	26,3	26,3
	1	28	73,7	73,7	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

X12.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	14	36,8	36,8	36,8
	1	24	63,2	63,2	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

question n° 13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	28	50,0	50,0	50,0
	1	12	21,4	21,4	71,4
	2	16	28,6	28,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X13.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	8	28,6	28,6	28,6
	1	20	71,4	71,4	100,0
	Total	28	100,0	100,0	

X13.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	3	10,7	10,7	10,7
	1	25	89,3	89,3	100,0
	Total	28	100,0	100,0	

question n° 14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	56	100,0	100,0	100,0

X14.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	56	100,0	100,0	100,0

X14.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	27	48,2	48,2	48,2
	1	29	51,8	51,8	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X14.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	5	8,9	8,9	8,9
	1	51	91,1	91,1	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X14.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	12	21,4	21,4	21,4
	1	44	78,6	78,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X14.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	14	25,0	25,0	25,0
	1	42	75,0	75,0	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

question n° 15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	40	71,4	71,4	71,4
	1	14	25,0	25,0	96,4
	2	2	3,6	3,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

X15.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	4	10,0	10,0	10,0
	1	36	90,0	90,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

X15.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	11	27,5	27,5	27,5
	1	29	72,5	72,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

X15.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	7	17,5	17,5	17,5
	1	33	82,5	82,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

question n° 16

X16.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	36	64,3	64,3	64,3
	1	10	17,9	17,9	82,1
	2	10	17,9	17,9	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	5	13,9	13,9	13,9
	1	31	86,1	86,1	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X16.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	7	19,4	19,4	19,4
	1	29	80,6	80,6	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X16.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	12	33,3	33,3	33,3
	1	24	66,7	66,7	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

question n° 17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	36	70,6	70,6	70,6
	1	9	17,6	17,6	88,2
	2	6	11,8	11,8	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

X17.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	6	16,7	16,7	16,7
	1	30	83,3	83,3	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X17.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	7	19,4	19,4	19,4
	1	29	80,6	80,6	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X17.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	9	25,0	25,0	25,0
	1	27	75,0	75,0	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X17.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	20	55,6	55,6	55,6
	1	16	44,4	44,4	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X17.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	7	19,4	19,4	19,4
	1	29	80,6	80,6	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X17.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	16	44,4	44,4	44,4
	1	20	55,6	55,6	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

question n° 18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	8	15,7	15,7	15,7
	1	29	56,9	56,9	72,6
	2	14	27,4	27,4	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

X18.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	29	100,0	100,0	100,0

X18.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	6	20,7	20,7	20,7
	1	23	79,3	79,3	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

X18.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	8	27,6	27,6	27,6
	1	21	72,4	72,4	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

X18.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	10	34,5	34,5	34,5
	1	19	65,5	65,5	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

question n° 19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	7	13,7	13,7	13,7
	1	36	70,6	70,6	84,3
	2	8	15,7	15,7	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA
Filiale du groups Sonatrach

Certifiée QHSE

BILAN ACTIF
EXERCICE CLOS LE 31/12/2010

ACTIF	Note	2010			2009
		MONTANT BRUT	AMORT.	MONT. NET	Mt. NET
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
- Logiciel informatique					
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		**80 474 779 274,93**	**44 726 520 508,91**	**35 748 258 766,02**	**28 812 401 652,88**
- Terrains		102 541 439,66	38 995 567,94	63 545 871,72	66 173 732,89
- Batiments		10 041 414 859,48	6 105 973 355,23	3 935 441 504,25	3 501 086 684,00
- Autres immobilisations	01	70 330 822 975,79	38 581 551 585,74	31 749 271 390,05	25 245 141 235,99
IMMOBILISATIONS EN COURS	02	**2 912 139 006,93**		**2 912 139 006,93**	**16 073 708 291,39**
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		**816 974 798,22**	**6 420 000,00**	**810 554 798,22**	**1 203 589 850,42**
- Titres mis en équivalence - entreprises assc	03	428 417 671,40	6 000 000,00	422 417 671,40	393 417 671,40
- Autres participations et créances rattachées	04	1 608 900,00		1 608 900,00	7 843 258,29
- Autres titres immobilisés	05				300 000 000,00
- Prêts et autres actifs financiers non courants	06	386 948 226,82	420 000,00	386 528 226,82	502 328 920,73
TOTAL ACTIF NON COURANT		**84 203 893 080,08**	**44 732 940 508,91**	**39 470 952 571,17**	**46 089 699 794,69**
ACTIF COURANT					
STOCKS ET EN COURS	07	**9 585 136 073,13**	**440 015 466,97**	**9 145 120 606,16**	**9 620 699 165,95**
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		**10 421 400 864,23**	**1 101 333 952,27**	**9 320 066 911,96**	**7 473 305 126,32**
- Clients	08	7 737 736 932,09	1 082 772 203,65	6 654 964 728,44	5 579 582 988,29
- Autres débiteurs	09	698 149 487,16	18 561 748,62	679 587 738,54	677 585 635,64
- Impôts	10	1 427 449 023,36		1 427 449 023,36	943 788 202,00
- Autres actifs courants	11	558 065 421,62		558 065 421,62	272 348 300,39
DISPONIBILITES ET ASSIMILES		**9 742 742 995,59**	**203 525 000,00**	**9 539 217 995,59**	**7 856 402 954,70**
- Placements et autres actifs financiers coura	12	7 000 000 000,00		7 000 000 000,00	4 500 000 000,00
- Trésorerie	13	2 742 742 995,59	203 525 000,00	2 539 217 995,59	3 356 402 954,70
TOTAL ACTIF COURANT		**29 749 279 932,95**	**1 744 874 419,24**	**28 004 405 513,71**	**24 950 407 246,97**
TOTAL GENERAL ACTIF		**113 953 173 013,03**	**46 477 814 928,15**	**67 475 358 084,88**	**71 040 107 041,66**

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA
Filiale du groupe Sonatrach

Certifiée QHSE

BILAN PASSIF
EXERCICE CLOS LE 31/12/2010

PASSIF	Note	MONTANTS	
		2010	2009
CAPITAUX PROPRES			
- Capital émis	14	14 800 000 000,00	14 800 000 000,00
- Capital non appelé			
- Primes et réserves	15	21 816 357 639,70	17 623 398 086,77
- Provisions réglementées			
- Ecart de réevaluation			
- Résultat net de l'exercice		4 602 454 461,32	4 642 959 552,93
- Autres capitaux propres - Report à nouveau			
TOTAL I		**41 218 812 101,02**	**37 066 357 639,70**
PASSIFS NON COURANTS			
- Emprunts et dettes financières	16	11 283 436 924,74	17 808 995 720,22
- Impôts (différés et provisionnés)			
- Autres dettes non courantes			
- Provisions et produits comptabilisés d'avance	17	60 813 918,54	60 813 918,54
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**11 344 250 843,28**	**17 869 809 638,76**
PASSIFS COURANTS			
- Fournisseurs et comptes rattachés	18	3 875 712 586,01	5 978 921 972,25
- Impôts	19	2 052 562 435,91	1 982 958 230,61
- Autres dettes	20	8 521 509 287,60	7 611 174 225,57
- Trésorerie Passif	21	462 510 831,06	530 885 334,77
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**14 912 295 140,58**	**16 103 939 763,20**
TOTAL GENERAL PASSIF		**67 475 358 084,88**	**71 040 107 041,66**

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA
Filiale du groupe Sonatrach

Certifiée QHSE

COMPTE DE RESULTATS (Par nature)
Période du 01/01/2010 au 31/12/2010

LIBELLES	Note	MONTANTS	
		2010	2009
Ventes et produits annexes	22	34 421 858 136,73	33 829 690 244,05
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée	23	277 965 095,85	170 952 142,36
Subventions d'exploitation			
I PRODUCTION DE L'EXERCICE		**34 699 823 232,58**	**34 000 642 386,41**
Achats consommés	24	3 144 437 693,19	3 885 780 343,79
Services extérieurs et autres consommations	25	7 119 444 332,59	7 157 447 519,05
II CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**10 263 882 025,78**	**11 043 227 862,84**
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**24 435 941 206,80**	**22 957 414 523,57**
Charges de personnel	26	10 398 010 874,95	9 278 957 449,29
Impôts, taxes et versements assimilés	27	731 784 854,73	703 514 410,36
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**13 306 145 477,12**	**12 974 942 663,92**
Autres produits opérationnels	28	1 944 326 276,03	1 556 513 455,56
Autres charges opérationnels	29	485 922 212,50	245 162 564,97
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	30	9 872 736 194,02	8 460 199 801,11
Reprise sur pertes de valeur et provisions	31	1 902 378 270,96	1 278 974 190,80
V RESULTAT OPERATIONNEL		**6 794 191 617,59**	**7 105 067 944,20**
Produits financiers	32	265 340 466,26	41 341 801,70
Charges financières	33	805 445 898,26	905 486 693,33
VI RESULTAT FINANCIER		**-540 105 432,00**	**-864 144 891,63**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**6 254 086 185,59**	**6 240 923 052,57**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	34	1 651 631 724,27	1 597 963 499,64
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**38 811 868 245,83**	**36 877 471 834,47**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**34 209 413 784,51**	**32 234 512 281,54**
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**4 602 454 461,32**	**4 642 959 552,93**
Elements extraordinaires (produits) (à préciser)			
Elements extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**4 602 454 461,32**	**4 642 959 552,93**

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA
Filiale du groupe SONATRACH

Certifiée QHSE

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode directe)

Période du : 01/01/2010 au 31/12/2010

DESIGNATION	NOTE	EXERCICE	
		2010	2009
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des:		**39 770 348 732,76**	**35 813 339 379,49**
- Clients	35	35 446 202 004,18	35 382 472 179,17
- Caisses sociales		95 316 844,96	116 318 015,14
- Caisses d'assurances		16 514 034,96	18 849 801,61
- Autres	36	4 212 315 848,66	295 699 383,57
Sommes versées aux :		**-32 053 319 851,44**	**-29 078 505 396,54**
- Fournisseurs	37	-11 356 116 282,18	-12 135 226 471,14
- Personnel	38	-6 560 816 272,81	-6 188 460 958,82
- Caisses sociales		-2 270 402 131,52	-1 899 140 337,89
- Caisses d'assurances		-176 156 097,28	-40 531 350,00
- Impôts	39	-1 916 390 226,84	-1 753 360 935,93
- Autres	40	-6 768 719 032,24	-4 994 372 445,89
Interêts et autres frais financiers payés		-923 095 487,57	-620 187 648,87
Impôts sur les résultats payés	41	-2 081 624 321,00	-1 447 225 248,00
Flux de trésorerie avant élements extraordinaires			
Flux de trésorerie liés à des élements extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**7 717 028 881,32**	**6 734 833 982,95**

Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles.	42	-2 027 120 520,25	-5 298 056 242,65
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles.			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières	03	-35 000 000,00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Interêts encaissés sur placements financiers	43	78 722 222,22	
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		**-1 983 398 298,03**	**-5 298 056 242,65**

Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		-50 000 000,00	-50 000 000,00
Encaissements provenant d'emprunts			1 305 032 454,35
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	44	-6 500 715 542,40	-1 685 805 859,86
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**-6 550 715 542,40**	**-430 773 405,51**

Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			

Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**-817 084 959,11**	**1 006 004 334,79**

Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		3 551 815 225,57	2 545 810 890,78
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		2 734 630 266,46	3 551 815 225,57
Variation de trésorerie de la période	45	**-817 184 959,11**	**1 006 004 334,79**

Rapprochement avec le résultat comptable			

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA
Filiale du groupe Sonatrach

Certifiée QHSE

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES
EXERCICE : 2010

DESIGNATION	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2008		**14 800 000 000,00**				**17 673 398 086,77**
Changement de méthode comptable						
Correction d'érreur significative						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						-50 000 000,00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						4 642 959 552,93
Résultat au 31 décembre 2009		**14 800 000 000,00**				**22 266 357 639,70**
Changement de méthode comptable						
Correction d'érreur significative	46					-400 000 000,00
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						-50 000 000,00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						4 602 454 461,32
Solde au 31 décembre 2010		**14 800 000 000,00**				**26 418 812 101,02**

الفهرس

الاهداء I
الشكر II
ملخص III
قائمة المحتويات IV
قائمة الجداول V
قائمة الاشكال البيانية VI
قائمة الاختصارات والرموز VII
المقدمة..... أ
الفصل التمهيدي: لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية حول المحاسبة 01
المبحث الأول: ماهية المحاسبة وتطورها التاريخي 03
المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة 03
1- المرحلة الأولى – المحاسبة في العصور القديمة والوسطى 03
2- المرحلة الثانية – المحاسبة في عصر النهضة 05
3- المرحلة الثالثة – المحاسبة في عصر الرأسمالية التجارية (المركانتيلية) 06
4- المرحلة الرابعة – المحاسبة عقب الثورة الصناعية 06
المطلب الثاني: ماهية المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى 08
1- مفهوم المحاسبة 08
2- فروع المحاسبة 10
3- المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى 12
المطلب الثالث: العوامل البيئية وتأثيرها على المحاسبة 13
1- العامل الاقتصادي 13
2- النظام السياسي 16
3- العامل القانوني 16
4- المهنة المحاسبية 16
5- النظام التعليمي 17
6- العوامل الثقافية والدينية 18
المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة 18
المطلب الأول: الإطار النظري المفاهيمي للمحاسبة 18
1- الأهداف الأساسية للمحاسبة 21
2- العناصر المحاسبية والخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية 23
3- الفروض والمبادئ والقيود المحاسبية 29

المطلب الثاني: القياس المحاسبي 34
1- المقومات العلمية للقياس المحاسبي 34
2- أسس الاعتراف المحاسبي 37
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي 38
1- مفهوم العرض والافصاح 38
2- أنواع الافصاح 39
3- المقومات الاساسية للإفصاح 41
4- أساليب وطرق الافصاح 42
خلاصة الفصل 44
الفصل الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كمدخل للإصلاح المحاسبي في الجزائر..... 45
المبحث الاول: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين 47
المطلب الاول: التوافق المحاسبي 47
1. مفهوم التوافق المحاسبي. 47
2. أهداف ومقومات التوافق المحاسبي. 47
3. معوقات التوافق المحاسبي الدولي. 49
4. إسهامات الهيئات الدولية والإقليمية في التوافق المحاسبي الدولي 49
المطلب الثاني: التوحيد المحاسبي 56
1. مفهوم التوحيد المحاسبي..... 56
2. أهداف التوحيد المحاسبي..... 57
3. مزايا التوحيد المحاسبي 57
4. الضغوط باتجاه التوحيد المحاسبي 58
المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية 59
1. الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية..... 59
أولاً. تعريف المعايير المحاسبية الدولية 60
ثانياً. خصائص المعايير المحاسبية الدولية 60
ثالثاً. أهمية المعايير المحاسبية الدولية 61
رابعاً. صعوبات تبني معايير المحاسبة الدولية 62
2. الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية 64
أولاً. نشأة معايير المحاسبة الدولية 64
ثانياً. تنظيم هيئة معايير المحاسبة الدولية 66
ثالثاً. مسار وضع المعايير المحاسبية الدولية 68
3. عرض المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول 69

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر..... 70
المطلب الأول: مراحل تطور التشريع المحاسبي الجزائري 70
1. الفترة من 1962 الى 1975 70
2. الفترة من 1975الى 2007 71
3. الفترة من 2008 الى يومنا هذا 73
المطلب الثاني: دوافع الإصلاح المحاسبي وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي 74
1. دوافع الإصلاح المحاسبي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية 74
2. أهداف النظام المحاسبي المالي 75
المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة ودوره في تحديث النظام المحاسبي. 77
1. تقديم المجلس الوطني للمحاسبة 77
2. مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي 78
خلاصة الفصل 83
الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي وواقع البيئة المحاسبية في الجزائر..... 84
المبحث الأول: عرض النظام المحاسبي المالي (SCF)..... 85
المطلب الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي 85
1. الإطار التصوري 85
2. تنظيم المحاسبة 90
3. قواعد التقييم 91
المطلب الثاني: تطبيقات المحاسبة المالية 91
1. عرض القوائم المالية 92
2. عرض وتقديم مدونة الحسابات 95
3. المحاسبة المبسطة 96
المطلب الثالث: مقاربات النظام المحاسبي المالي 98
1. مستجدات النظام المحاسبي المالي 98
2. مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية 101
المبحث الثاني: تحليل واقع البيئة المحاسبية في الجزائر..... 107
المطلب الأول: المحيط الاقتصادي للمؤسسات 107
1. أشكال تطور المؤسسات 108
2. البيئة الجبائية 108
3. نظام التمويل 102

المطلب الثاني التعليم والتكوين المحاسبي 118
1. التعليم المحاسبي 120
2. التكوين المحاسبي 121
المطلب الثالث: المهنة المحاسبية 122
1. التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر 122
2. الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر 127
خلاصة الفصل 130
الفصل الرابع: محاولة تقييم واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر..... 131
المبحث الاول: الدراسة الاحصائية – عرض الاستبيان وتحليل نتائجه 133
المطلب الاول: عرض الاستبيان 133
1. مراحل إعداد الاستبيان ونشره 133
2. هيكل الاستبيان 134
3. مجتمع وعينة الدراسة 134
المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة 135
1. الخصائص الديمغرافية للعينة 135
2. تحليل محاور الاستبيان 139
المبحث الثاني: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) 152
المطلب الاول: تقديم عام عن المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) 152
1. نظرة عامة عن المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار..... 152
2. نشاطات المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار..... 152
3. الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار..... 154
المطلب الثاني: عرض وتحليل القوائم المالية لمؤسسة (ENTP)..... 157
1. تحليل عناصر الميزانية 157
2. تحليل عناصر جدول حسابات النتائج 165
3. تحليل عناصر جدول تدفقات الخزينة 168
4. تحليل عناصر جدول حركة الأموال الخاصة 173
الخاتمة 177
المصادر والمراجع 181
الملاحق 188
الفهرس 200

تم بحمد الله