

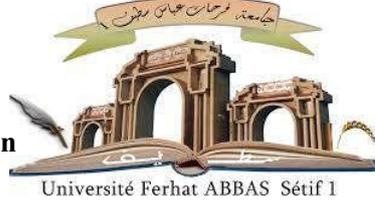
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Ferhat Abbas / Sétif 1  
Faculté des Sciences Économiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département : sciences commerciales



جامعة فرحات عباس / سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم تجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية  
التخصص: محاسبة وتدقيق  
العنوان:

مقاربة فكرية ومساهمة علمية لتقييم اختلالات النظام  
المحاسبي المالي  
دراسة تحليلية تطبيقية-

المشرف:  
أ.د. بالرقي تيجاني

إعداد الطالب:  
فراس محمد

لجنة المناقشة:			
اللقب والاسم	الرتبة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
لطرش فريد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف 1	رئيسا
بالرقي تيجاني	أستاذ	جامعة سطيف 1	مشرفا ومقررا
تريش نجود	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف 1	مناقشا
ديلمي عمر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف 1	مناقشا
فنگور عبد السلام	أستاذ محاضر (أ)	جامعة باتنة 1	مناقشا
جفال خالد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة أم البواقي	مناقشا

السنة الجامعية: 2021 - 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقُلِ اعْمَلُوا فَسِيرَی اللّٰهُ عَمَلْکُمْ وَرَسُولُهُ  
وَالْمُؤْمِنُونَ ۚ وَسُتْرُوْنَ اِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ  
وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُکُمْ بِمَا کُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿۴۰﴾

# الإهداء

إلى الذي لا يغلى عنهما إلا الله ورسوله، إلى الذي قرن الله عبادته بطاعتها، إلى  
والداي العزيزان أمي وأبي أحبكما، النجاح نجاحكما والتاج تاجكما والفضل بعد الله لكما  
إليك أي مرة أخرى، أنت أحق بالشهادة مني  
إلى أخي العزيز عبد اللطيف  
إلى زوجتي الكريمة، ريحانة قلبي ورفيقة دربي  
إلى جميع أفراد عائلات فراس وبوزيدي وبن عثمان  
إلى جدي وجداتي والبروفيسورة زايدتي زوبيدة رحمة الله عليهم جميعا  
إلى كل الأصدقاء خاصة مشته زين الدين  
إلى جميع زملاء المشوار الدراسي  
إلى كل من مد يد العون ودفغني ولو بالكلمة الطيبة لإتمام هذا العمل المتواضع  
إلى كل من علمني حرفا فأضاء لي دروب العلم والمعرفة  
إلى كل من تمنى النجاح أو الفشل لي  
اهدي هذا العمل

# شكر وتقدير

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على نبيه المصطفى، محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم، في البداية أقول رب لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا رب أحمدك وأشكرك على توفيقك لي، أما بعد...

يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من تشرفت بالعمل تحت إشرافه، الأستاذ الدكتور بالرقى تيجاني جزاه الله كل خير على جميل نصحه وتوجيهه وحسن معاملته وتفهمه والذي لم يبخل علينا بما آتاه الله من علم وحكمة.

كما أتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، الذين وافقوا على مناقشة هذه الأطروحة والمساهمة في إثراءها.

وأقدم شكرا خاصا للأستاذ المتميز حرکاتي نبيل على دعمه المتواصل لنا، إضافة إلى كل من شوقي طارق ولطرش فريد وملياني عبد الحكيم وعكي عومر ورواجي عبد الناصر وأسفران اليامين على استجابتهم الايجابية مع طلباتي في كل مرة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بوافر الشكر إلى كل عمال المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بالعلمة على طيب تعاملهم وتعاونهم معنا في الدراسة الميدانية.

إضافة إلى الشكر الكبير الموجه إلى كل موظفي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

# خطة الدراسة

## خطة الدراسة

المقدمة
الفصل الأول: الإطار المرجعي المحاسبي الدولي
المبحث الأول: القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية
المطلب الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية كإطار محاسبي مرجعي دولي
المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية
المطلب الأول: ماهية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية
المطلب الثاني: لمحة عن التطور الحديث للإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية
المبحث الثالث: القوائم المالية وفق المعيارين المحاسبين الدوليين IAS1 و IAS7
المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية IAS1
المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية IAS 7
المبحث الرابع: القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين الأخرى IAS/IFRS
المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي الثامن السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء IAS 8
المطلب الثاني: القوائم المالية في ظل معايير محاسبية دولية أخرى IAS/IFRS
الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
المبحث الأول: مسار اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر
المطلب الأول: الإصلاح المحاسبي الجزائري
المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي SCF
المبحث الثاني: الإطار التصوري وقائمة الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي
المطلب الأول: مكونات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
المطلب الثاني: تقديم قائمة الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي
المبحث الثالث: قائمتي حساب النتائج وتدفقات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي
المطلب الأول: تقديم قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي
المطلب الثاني: قائمة سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي
المبحث الرابع: تقديم قائمتي تغير الأموال الخاصة والملاحق في ظل النظام المحاسبي المالي
المطلب الأول: قائمة تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي
المطلب الثاني: ملحق القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي
الفصل الثالث: التقييم والقياس وفق النظام المحاسبي المالي
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية
المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي وأركانه
المطلب الثاني: معايير القياس المحاسبي وقيوده
المبحث الثاني: القواعد العامة للإدراج والتقييم في ظل النظام المحاسبي المالي
المطلب الأول: إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات
المطلب الثاني: القواعد العامة للتقييم وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: القواعد الخاصة للإدراج والتقييم وفق النظام المحاسبي المالي
المطلب الأول: التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي
المطلب الثاني: المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي
المطلب الثالث: القواعد الخاصة للإدراج والتقييم المتعلقة بالأقسام الفرعية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي
المبحث الرابع: الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي
المطلب الأول: توحيد الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي
المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
المطلب الثالث: الأيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي
المطلب الرابع: الكيفيات الخاصة الأخرى للتقييم والمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي
الفصل الرابع: الدراسة التحليلية التطبيقية
المبحث الأول: موقع الإصلاح المحاسبي الجزائري من التجارب الدولية في تبني معايير المحاسبة الدولية
المطلب الأول: موقع النظام المحاسبي المالي من النماذج المحاسبية الدولية
المطلب الثاني: تجارب الإصلاحات المحاسبية الدولية وموقع تجربة النظام المحاسبي المالي منها
المبحث الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية
المطلب الأول: الإطار الفكري بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
المطلب الثاني: الإطار الشكلي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
المبحث الثالث: معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية
المطلب الأول: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية
المطلب الثاني: استعراض واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC بالعلمة - سطيف -
المبحث الرابع: النموذج المحاسبي المقترح لاستبدال النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية
المطلب الأول: اقتراح إطار محاسبي نموذجي مبسط -معايير المحاسبة الجزائرية AAS -
المطلب الثاني: إعادة تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية - اقتراح إطار نموذجي مبسط للتعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر -
الخاتمة

# المقدمة

## تمهيد

عرف العالم مطلع القرن الجاري توجهها دوليا نحو تحرير الأسواق المالية وتسهيل مختلف التبادلات الاقتصادية والتجارية بين الدول، وهو ما كان له انعكاس مباشر على توجه الفكر المحاسبي، من خلال سعي مختلف الهيئات المحاسبية المحلية والدولية إلى إيجاد حلول توافقية للمشاكل المحاسبية المعاصرة المتعلقة أساساً بالتقييم والقياس والإفصاح، ويعتبر مجلس معايير المحاسبية الدولية أكثر هذه الهيئات تأثيراً، من خلال إصداره لمعايير محاسبية دولية تستجيب لاحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية، حيث شهدت هذه المعايير رواجاً وانتشاراً وقبولاً عاماً متزايداً خلال هذه الفترة، مما أدى إلى سعي مختلف الدول للتوافق معها، سواءً بتطبيقها مباشرة، أو عن طريق إصدار معايير وأنظمة محاسبية محلية تتوافق جوهرياً مع هذه المعايير.

تعتبر الجزائر من بين الدول التي سعت إلى تحديث نظامها المحاسبي بالشكل الذي يجعله متوافقاً مع الممارسات المحاسبية الحديثة، من خلال استبدالها للمخطط المحاسبي الوطني الذي طبق على مدار أكثر من ثلاثون سنة، بالنظام المحاسبي المالي، الذي تقارب مع معايير المحاسبة الدولية السائدة خلال فترة إصداره، وأحدث هذا النظام قفزة نوعية في واقع المحاسبة الجزائرية، باعتماده على طرق قياس وتقييم حديثة في صورة القيمة العادلة، وإطار محاسبي تصوري يعتبر الأول من نوعه في تاريخ المحاسبة الجزائرية، كما فرض على المكلفين بتطبيقه إعداد خمسة قوائم مالية لم يكن أغلبها مطبق بشكل إلزامي في الجزائر، وهو ما انعكس إيجابياً على المحاسبة الجزائرية والمداخل التكميلية التي تعتمد على المخرجات المحاسبية كمدخلات لها، في صورة التحليل المالي ومداخل اتخاذ القرارات.

يرتبط تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالعديد من الصعوبات والانتقادات، التي يتعلق بعضها بجملة من الاختلالات التي تضمنها هذا النظام في شقيه الفكري والشكلي، بينما يتعلق البعض الآخر بخصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية، التي تفتقر إلى أدوات وآليات تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي، بسبب عدم توفرها على أسواق مالية نشطة، وتركيبه مؤسسية واقتصادية وبشرية في المستوى المطلوب، وهو ما حال بين هذا النظام وبين تحقيقه للأهداف المرجوة من اعتماده.

توسعت الفروقات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، التي تمتاز بالتحديث المستمر والمرونة في التعامل مع الأزمات والظروف الطارئة، إذ يعكف مجلس معايير المحاسبة الدولية على تحيين هذه المعايير، من خلال شرح وتعديل وإلغاء معايير موجودة بالفعل، أو بإصداره لمعايير جديدة وفق ما تتطلبه كل مرحلة، مقابل جمود النظام المحاسبي المالي، الذي بقي دون تحديثات منذ دخوله حيز التطبيق في 2010، الأمر الذي عمق حجم الهوة الموجودة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية، وهو ما أدى إلى المطالبة بمراجعة اختلالات النظام المحاسبي المالي، وتحيينه وتحديثه بالشكل الذي يجعله متوافقاً مع

التطورات المحاسبية الحديثة، إضافة إلى تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية وفق ما يتطلبه تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.

أخذت عملية بناء معايير المحاسبة الدولية بعدة خصائص ميزت التوجه العام لعملية وضع المعايير على المستوى الدولي، وجعلت توجه المعايير نحو خدمة المستثمر والتقارير عن الأداء المالي للمؤسسات، والأخذ بمفهوم القيمة العادلة والشفافية وفلسفة المبادئ، وكل هذا سعياً من القائمين عليها للوصول إلى العالمية واحتكار إصدار معايير المحاسبة المنظمة والضابطة لعمليات الإعلام والقياس المحاسبية.

### إشكالية الدراسة

بناءً على ما تم ذكره، وبغية تحديد اختلالات النظام المحاسبي المالي وتقييمها، من خلال مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية، سنحاول الإجابة على الإشكالية التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

**كيف يمكن معالجة اختلالات النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية المحاسبية الدولية؟**

وبغية الإلمام بمختلف جوانب الإشكالية الرئيسية للدراسة، سنقوم بتجزئتها للأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي اختلالات النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية المحاسبية الدولية ؟
2. ما مدى توافق الإطار التصوري المحلي مع الإطار المفاهيمي الدولي ؟
3. ما مدى تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟
4. ما مدى توافق مرجعية النظام المحاسبي المالي مع النماذج المحاسبية الدولية ؟
5. كيف أثرت الممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي على واقع المحاسبة في الجزائر ؟

### فرضيات الدراسة

بناءً على الإشكالية الرئيسية والأسئلة المتفرعة منها، ستقوم الدراسة على الافتراضات التالية:

1. الفرضية الأولى: "إن عدم وجود مرجعية محاسبية نظيرية للنظام المحاسبي المالي حالت دون عملية التحديث والتطور"؛
2. الفرضية الثانية: "أثرت البيئة المحاسبية الجزائرية بشكل سلب على تطبيق النظام المحاسبي المالي"؛
3. الفرضية الثالثة: "إن عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتطورات الحاصلة في بيئة المحاسبة زاد من اتساع الفرق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية IFRS".

## أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتعلق بمحاولة تقييم الاختلالات التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي، من خلال مقارنته مع معايير المحاسبة الدولية، انطلاقاً من الفصل في المرجعية المحاسبية الفكرية لهذا النظام، مروراً بتقييم إطاره التصوري ومختلف قواعد القياس والتقييم والإفصاح التي تبناها النظام المحاسبي المالي، كما سنقوم بإجراء دراسة ميدانية على واقع تطبيق هذا النظام في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بالعلمة، وصولاً إلى اقتراح إطار محاسبي نموذجي أول خاص بالمعايير المحاسبية الجزائرية، وإطار نموذجي ثان خاص بالتعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية، آخذين بعين الاعتبار خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية، وهو ما يجعل هذه الدراسة في دائرة الاهتمام العلمي من قبل الباحثين الأكاديميين والمهنيين والطلاب الجامعيين والمهتمين بالنظام المحاسبي المالي، ومختلف الأطراف المكونة للبيئة المحاسبية الجزائرية.

## أهداف الدراسة

بالإضافة إلى الإجابة على عناصر الإشكالية الرئيسية، واختبار صحة الفرضيات التي تقوم عليها هذه الدراسة، تهدف هذه الأخيرة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد وتقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية؛
- تقييم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من خلال مقارنته مع الإطار المفاهيمي الدولي؛
- تحليل مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية وتأثيرها على تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- تقديم اقتراحات تتعلق بترقية البيئة المحاسبية الجزائرية للاستجابة لمتطلبات الأنظمة المحاسبية المعاصرة؛
- الفصل في مرجعية النظام المحاسبي المالي، ودراسة أثره على واقع المحاسبة في الجزائر؛
- دراسة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بالعلمة؛
- اقتراح إطار محاسبي نموذجي للمعايير المحاسبية الجزائرية كبديل للنظام المحاسبي المالي؛
- اقتراح إطار نموذجي للتعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية.

## منهج الدراسة

إن الامتداد الواسع للحدود الفكرية للدراسة جعلنا أمام ضرورة الاعتماد على جملة من مناهج البحث العلمي، وفي سبيل الإجابة على عناصر الإشكالية الرئيسية وتحقيق أهداف الدراسة، ونظراً لخصوصية وأهمية موضوع هذه الأخيرة، قام الباحث باستخدام المناهج العلمية التالية:

- المنهج الوصفي: اعتمدنا على هذا المنهج في الجانب النظري للدراسة، من خلال وصف مختلف العناصر المتعلقة بمتغيراتها؛
- المنهج المقارن: استخدمنا هذا المنهج في مقارنة مقومات النظام المحاسبي المالي ومختلف عناصره مع معايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى مقارنة مقومات تجربة الإصلاح المحاسبي الجزائري مع تجارب بعض الدول الأخرى في ذات الخصوص؛
- المنهج التحليلي: طبق هذا المنهج في تحليل وتفسير مقومات واختلالات النظام المحاسبي المالي، إضافة لمختلف العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الجزائرية وسبل الرقي بها؛
- منهج دراسة الحالة: تم الاعتماد عليه في دراسة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بالعلمة.

أما بخصوص الأدوات المستخدمة، فقد اعتمدنا في الجانب النظري للدراسة على إجراء مسح مكتبي وإلكتروني لمختلف المراجع ذات العلاقة، الأمر الذي أدى إلى استخدام مجموعة متنوعة من المصادر المتعلقة بالدراسة باللغات العربية والإنجليزية والفرنسية، حيث شملت الكتب والمقالات المنشورة في المجالات المحكمة حصرا، إضافة إلى الأبحاث المقدمة ضمن أعمال الملتقيات العلمية والقوانين والقرارات والمراسيم، والمواقع الإلكترونية الرسمية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا في جمع المعلومات على المقابلة الشخصية مع موظفي قسم المحاسبة في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بالعلمة، إضافة للملاحظة المباشرة، والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المؤسسة، إضافة إلى قيام الباحث بفترة تربص تحت إشراف مراجع حسابات معتمد، بغية التقرب من واقع الممارسات المحاسبية التقنية في الميدان المهني، ويشير الباحث إلى النقطة المتعلقة باعتماده على المقالات العلمية الجزائرية المحكمة بكثرة خلال الدراسة، والتي يبررها بخصوصية موضوع الدراسة، وقلة الدراسات الأجنبية حول موضوع الدراسة، إضافة إلى تخصص هذه المقالات وحداتها وموثوقيتها من خلال خضوعها للتحكيم من طرف خبراء في الاختصاص.

## دوافع اختيار موضوع الدراسة

تمحورت الدوافع التي جعلت الباحث يختار هذا الموضوع حول أسباب ذاتية وأخرى موضوعية وذلك كما يلي:

1. الأسباب الذاتية: وتتمثل أساسا في الرغبة الشخصية للباحث وميوله لدراسة النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف تكوين رصيد فكري حول المكون الرئيسي للمحاسبة في الجزائر، إضافة للرغبة في استكمال مسار مذكرة التخرج لطور الماجستير التي تناولت موضوع أثر السياسات المحاسبية على القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.
2. الأسباب الموضوعية: وتتمثل أساسا فيما يلي:

- أهمية الموضوع وحدائته، خاصة في ظل المطالبات المتزايدة بمراجعة وتحسين النظام المحاسبي المالي؛
- استهداف المساهمة في تحسين واقع المحاسبة في الجزائر؛
- الاستفادة من جودة معايير المحاسبة الدولية، من خلال محاولة التوافق معها في إعداد معايير المحاسبة الجزائرية؛
- المساهمة في رفع الرصيد المكتبي من الدراسات المحاسبية المتخصصة.

### حدود الدراسة

- تضبط الحدود الزمنية والمكانية عادة بالاعتماد على حدود الدراسة الميدانية، إلا أن ثانوية هذه الأخيرة في دراستنا، تدفعنا إلى اعتماد الحدين السابقين كما يلي:
- الحدود الزمنية: تمتد الدراسة أساسا بين سنة إصدار أول معيار محاسبي دولي سنة 1975 إلى غاية السنة الجارية، إذ يقع النظام المحاسبي المالي ضمن هذا الحيز الزمني؛
- الحدود الزمنية: بالإضافة إلى الجزائر، تمتد حدود الدراسة المكانية إلى كل الدول التي قمنا بعرض تجاربها ونماذجها المحاسبية.

### صعوبات الدراسة

- ارتبط انجاز الدراسة بجملة من الصعوبات والمعوقات التي تمثل بشكل أساسي فيما يلي:
- الامتداد الواسع لموضوع الدراسة: وتعتبر هذه النقطة أكبر صعوبة واجهت الباحث في إعداد هذه الدراسة، فالعنوان المفتوح لهذه الأخيرة ألزمتنا باتخاذ قرارات موضوعية حول العناصر التي ارتكز عليها هيكل الدراسة، وهو ما شكل الصعوبة الأكثر تعقيدا للباحث؛
- الظروف السياسية والوبائية التي مرت بها الجزائر خلال فترة إعداد الدراسة: والتي أدت إلى إغلاق الجامعات في عدة محاسبات، إضافة إلى تسببها في عدم استفادة الباحث من التريص قصير الأجل، وتأثيراتها السلبية على الجانب النفسي خاصة.

### الدراسات السابقة

- توجد مجموعة من الدراسات السابقة التي تتقاطع مع دراستنا في بعض النقاط، وتتمثل أهمها فيما يلي:

- دراسة لطرش فريد (2016/2017)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي"، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، من

خلال انعكاساته الإيجابية والسلبية، إضافة إلى قياس مدى إلتزام المكلفين بتطبيق ما جاء بهذا النظام في الجوانب المتعلقة بالقياس والعرض والإفصاح، مع مدى تأثير هذا النظام المستمد من معايير المحاسبة الدولية على القيم الأخلاقية المكتسبة على مدار السنوات التي طبق خلالها المخطط المحاسبي الوطني، باعتبارها عائقا في مسارتوافق الممارسات المحاسبية الجزائرية مع نظيرتها الدولية، من خلال إجراء الباحث لدراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، وخلصت الدراسة لجملة من النتائج تتمثل أهمها فيما يلي:

- تجاوزت السلبيات والمعوقات الإيجابيات التي ترتبط بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، وتتمثل المشكلة الرئيسية المسببة لذلك في درجة الإفصاح المطلوبة في القوائم المالية، والتي تتعدى الاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين الجزائريين، إضافة لوضع هذا النظام للمؤسسات الجزائرية في نفس مرتبة المؤسسات العالمية الكبرى الناشطة في الأسواق المالية؛
- تعد أغلب المؤسسات الجزائرية المختلفة النشاط والقطاع قوائم مالية موحدة النموذج في ظل النظام المحاسبي المالي، ويفسر هذا بالعادات القديمة الموروثة من المخطط المحاسبي من جهة، وبوجود مخطط منمط للحسابات في النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى، وهو ما يدل على وجود إلتزام فيما يخص الأشكال المنمطة للقوائم المالية وفقا لهذا النظام؛
- يتميز الإطار الثقافي المحاسبي الجزائري بمستوى ضعيف للاعتراف وبتفضيل القوانين الوضعية، تماثل كبير، مستوى عال من التحفظ، ومستوى عال للسرية، وهو ما يتناقى مع نفس القيم الخاصة بالنظام المحاسبي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

وقدم الباحث بعض التوصيات التي تعلقت بضرورة مراجعة الحلول المعيارية المفروضة بناء على عوامل خارجية في التوافق المحاسبي الجزائري، مع ضرورة مراعاة خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية في التوافق مع معايير المحاسبة الجزائرية، كما شدد على وجوب إجراء إصلاحات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي لم تنل الاهتمام الكافي في ظل النظام الحالي.

- دراسة بولعراس صلاح الدين (2016/2015)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "التغيرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الإصلاح المحاسبي الجزائري المتمثل في اعتماد النظام المحاسبي المالي، وأثر هذا الأخير على قواعد القياس والتقييم والعرض المتعلقة بالقوائم المالية، إضافة إلى تقييم مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، من خلال مقارنة بعض العناصر السابقة مع ما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية، وإجراء دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، إذ توصلت هذه الدراسة لعدة نتائج تتمثل أهمها فيما يلي:
- إن القواعد والمبادئ والمفاهيم التي على أساسها يتم إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، متوافقة مع أغلبية ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية رغم الغموض الذي

يحيط ببعض الجوانب المحاسبية، وعدم كفاية شرح بعض المفاهيم وقواعد المعالجات المحاسبية؛

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية أكثر تجاوبا مع احتياجات المستخدمين وأكثر اعتمادية من قبلهم، كما ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في جعل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أكثر قدرة على تحقيق إفصاح محاسبي كافي، ونشر معلومة مفهومة وسهلة القراءة من قبل مستعملي القوائم، الأمر الذي سيسمح لهم باتخاذ القرارات وإجراء المقارنات والمفاضلة بين الاستثمارات واختيار البديل الأفضل على أساس سليم؛
- على الرغم من الجوانب الإيجابية التي ظهرت بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد بشكل أساسي من معايير المحاسبة الدولية، إلا أن هناك بعض جوانب القصور التي نذكر منها: استخدام مبدأ التحفظ الذي لا يزال يطغى على الممارسة المحاسبية في الجزائر، وهو ما يظهر من خلال الاعتماد الكلي على نموذج التكلفة، والإفراط في تكوين المؤونات والاحتياطات مما يؤدي إلى التأثير بشكل سلبي على مستوى جودة المعلومة المالية المنشورة.

وقدم الباحث جملة من التوصيات التي تمحورت حول ضرورة ترقية مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية، والعمل على التقريب بين الممارسات الجبائية والمحاسبية، إضافة إلى تفعيل الأنظمة المعلوماتية المحاسبية في المؤسسات مع ضمان تحديثها بشكل مستمر.

- دراسة رحيش سعيدة (2015)، مقال علمي منشور بعنوان: "مدى توافق القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث اعتمدت الباحثة على إجراء مقارنة بين قواعد إعداد وعرض هذه القوائم وفق كل من النظام الجزائري والمعايير الدولية، وتوصلت الدراسة إلى توافق القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية كليا من حيث الشكل والإطار المفاهيمي، ونسبيا من حيث قياس وتقييم عناصرها.
- دراسة أمين عمراني (2014)، بعنوان: "تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بالإضافة إلى مزايا وصعوبات تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث اعتمد الباحث على اختبار الانتقال المحاسبي وأثاره في عدة مؤسسات اقتصادية جزائرية، وتوصل الباحث إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي واستيعاب متطلباته يتطلب بذل مجهودات كبيرة من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة، بدءاً بالمؤسسة مرورا بالمحيط الخارجي إلى تكوين الممارسين والمهنيين والمحاسبين والخبراء ومحافظي الحسابات، كما أشار الباحث ضمن نتائج الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لم يكن على العموم ذا أثر كبير على مردوديتها، ذلك لأنها لم تقم بتبني الفلسفة الفكرية التي بني عليها هذا النظام، بل

اكتفت بإعادة هيكلة مدونة حساباتها وقوائمها المالية فقط، مهمة جوانب أهم وأعمق أتى بها النظام المحاسبي المالي.

– دراسة السعيد قاسمي وفرحات عباس (2010)، مقال علمي منشور بعنوان: "النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث اعتمد الباحثان في دراستهما على إجراء مقارنة بين النظام المحلي والمعايير الدولية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الجزائر وفقت بشكل كبير في تنميط نظامها المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية، وأشار الباحثان إلى ضرورة انتقال الجزائر إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر، كما أوصيا بوجود إشراك الإطارات المالية والمحاسبية الجزائرية في تقديم التوجيهات والاقتراحات اللازمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري بشكل صحيح.

إن أبرز ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة، هو شمولية الدراسة لأغلب مقومات النظام المحاسبي المالي، من خلال العمل على تقييم اختلالاته الفكرية والشكلية ومقارنته مع معايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى دراسة مختلف مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية، وتقديم اقتراحات حول سبل ترقيةها بالشكل الذي يجعلها تستجيب لمتطلبات تطبيق الأنظمة المحاسبية المعاصر، مع السعي لاقتراح إطار محاسبي نموذجي خاص بالمعايير المحاسبية الجزائرية، وآخر خاص بالتعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية.

## هيكل الدراسة

إن خصوصية الدراسة واتساع حدودها الزمنية والمكانية، تستدعي تقسيم هيكلها بالإضافة للمقدمة والخاتمة للفصول التالية:

### الفصل الأول: الإطار المرجعي المحاسبي الدولي

يتم فيه التطرق للإطار المؤسسي والمفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى دراسة مختلف الجوانب الخاصة بالقوائم المالية وفق متطلبات هذه المعايير، ليشكل هذا الفصل بذلك قاعدة مرجعية يستند عليها الباحث في تقييم النظام المحاسبي المالي.

### الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

من خلاله يتطرق الباحث لضرورة الإصلاح المحاسبي الجزائري الأخير، إضافة لتقديم النظام المحاسبي المالي ومختلف مكونات إطاره التصوري، مروراً بعرض القوائم المالية الأساسية وطرق إعدادها وعرضها في ظل هذا النظام.

## الفصل الثالث: التقييم والقياس وفق النظام المحاسبي المالي

يتطرق الباحث خلاله لمدخل مفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية، مروراً بالقواعد العامة والخاصة للإدراج والتقييم والكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي.

## الفصل الرابع: الدراسة التحليلية التطبيقية

يرتكز هذا الفصل على تقييم الإصلاح المحاسبي الجزائري بمقارنته مع التجارب الدولية في تبني معايير المحاسبة الدولية، مروراً بتقييم الإطارين الشكلي والفكري للنظام المحاسبي المالي في ظل هذه المعايير، إضافة لتقييم معوقات تطبيق هذا النظام المحلي المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية، ليختتم باقتراح إطار محاسبي نموذجي مبسط خاص بمعايير المحاسبة الجزائرية، وآخر خاص بالتعليم المحاسبي الجامعي في الجزائر.

## الفصل الأول:

# الإطار المرجعي المحاسبي الدولي

## مقدمة الفصل الأول

شهد العالم تغييرات على مختلف الأصعدة ابتداء من منتصف القرن الماضي، حيث عرفت المرحلة ارتفاعا في مستويات التبادلات التجارية والمالية بين الدول، وانتشارا متزايدا للأسواق المالية الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، وفي ظل اختلاف الأنظمة المحاسبية المحلية من دولة لأخرى، ظهرت الحاجة لتقريب الممارسات والقواعد المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض القوائم المالية، التي أصبحت أمام ضرورة الاستجابة لاحتياجات مستخدمين من جنسيات ومرجعيات محاسبية مختلفة، وهو الأمر الذي أدى إلى بذل عدة جهود من طرف الدول والمنظمات المحاسبية في سبيل تقريب النهج المحاسبي المعتمد بين مختلف الدول، إذ مر الفكر المحاسبي بعدة تغييرات خلال هذه الفترة، وذلك وباعتبار المحاسبة من بين العلوم الاجتماعية التي تتأثر وتؤثر في مختلف العوامل البيئية التي تنتهي إليها، فمع الحاجة المتزايدة للتوافق المحاسبي الدولي، وظهور معالم الأحادية القطبية، التي عرفت سيطرة أمريكية على جميع المجالات، ظهرت لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 بدعم من الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الكبرى، كهيئة مستقلة في ظاهرها، تهتم بالتوافق والتقارب المحاسبي الدولي، من خلال إصدارها لجملة من المعايير المحاسبية الدولية الغير إلزامية، والتي لاقت قبولا عام من الأسواق المالية بشكل خاص، حيث بدأت هذه المعايير في الانتشار والتوسع لتصبح مع مطلع القرن الحالي واحدة من بين المرجعيات المحاسبية الأكثر تأثيرا في الأنظمة المحاسبية المحلية.

يتمر تقييم عناصر النظام المحاسبي المالي بضرورة تحديد إطار محاسبي مرجعي يستند عليه في عملية التقييم، واختار الباحث في سبيل ذلك الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية كأساس مرجعي، تتم من خلاله مقارنة النظام المحلي، واستخلاص الاختلافات والعمل على معالجتها وفق ما يستدعيه مسار التوافق الدولي، فمن خلال هذا الفصل سنقوم بتحديد الإطار المرجعي الدولي المتعلق بالقوائم المالية، التي تمثل المخرج الرئيسي للعمل المحاسبي، إذ تنعكس جودة النظام والقواعد المحاسبية المعتمدة في إنجاز القوائم المالية، على مدى ملائمة المعلومات المالية التي تتضمنها هذه الأخيرة لاحتياجات مختلف المستعملين، وأولت معايير المحاسبة الدولية أهمية كبيرة لإعداد وعرض القوائم المالية، من خلال تخصيص كل من اللجنة التي سبق الإشارة إليها، ومجلس معايير المحاسبة الدولية الذي حل بدلا عنها، لجملة من المعايير المحاسبية الدولية التي تختص بذلك.

## المبحث الأول: القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية

شهدت القوائم المالية عدة تغيرات تماشت مع تطور الفكر المحاسبي وظهور الهيئات المحاسبية الدولية من جهة، وتطور نوع وحجم النشاطات المالية والصناعية من جهة أخرى، حيث عرفت هذه القوائم عدة تغيرات تتعلق بمراحل إعدادها وبشكل عرضها وصولاً إلى شكلها الحالي، وتوازيًا مع ذلك ازداد الاهتمام بهذه القوائم المالية وبمحتواها الإعلامي من قبل مختلف الأطراف المستخدمة لها، ومع التوجه العالمي نحو عولمة مختلف النشاطات الاقتصادية وما يرتبط بها من جوانب مالية ومحاسبية، تأثرت القوائم المالية بجملة هذه العوامل، وهو ما سنتطرق له من خلال هذا المبحث وذلك اعتماداً على المطلبين المواليين.

### المطلب الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية كإطار محاسبي مرجعي دولي

عرفت المحاسبة تطوراً كبيراً عاصر مختلف مراحل التطور الاقتصادي والصناعي، حيث ظهرت العديد من الهيئات الأكاديمية والمنظمات المهنية الإقليمية منها والدولية، التي هدفت إلى تطوير البناء الفكري والممارسات المهنية للمحاسبة<sup>1</sup>، وذلك من خلال سعيها لتطوير جملة من المعايير المحاسبية التي يمكن قبولها على المستوى العالمي، بغية الرفع من قابلية مقارنة القوائم والتقارير المالية لمؤسسات ذات جنسيات مختلفة، ومن خلال ما يلي سنحاول التطرق لأهم المفاهيم والهيئات المرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية.

### الفرع الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

ترتبط معايير المحاسبة الدولية بجملة من المفاهيم والأهداف الأساسية، إذ يشكل التطرق لها مسارا نظريا لا يمكن الاستغناء عنه، وفيما يلي سنحاول استعراض ذلك بالشكل الذي يخدم أهداف دراستنا.

### أولاً: مفهوم معيار المحاسبة الدولية

إن الحديث عن معايير المحاسبة الدولية، يجعلنا أمام ضرورة التطرق لمفهوم كل من المحاسبة والمعياري بشكل عام أو مطلق، حيث يعرف هذا الأخير لغة: "كقاعدة متفق عليها بين الجميع، ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة، كما يعتبر مفهوم المعيار ترجمة لكلمة (Standard) والتي تعني القاعدة، ويمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية - الجزء الأول، - الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 17-18.

<sup>2</sup> حسن عمر محمد وسعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 29..

وتعرف المحاسبة على أنها:<sup>1</sup> "نظام معلومات يهدف إلى تحديد وتسجيل وتوصيل الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة إلى الأطراف المهمة".

استنادا لما سبق يمكننا تعريف المعيار المحاسبي الدولي على أنه: بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية، يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التصرف في هذا العنصر، لأغراض تحديد نتائج الأعمال، وبيان المركز المالي للمؤسسة، بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن<sup>2</sup>، وعادة ما يلقي هذا المعيار قبولا عاما على المستوى المحلي والدولي، وتتضمن معايير المحاسبة الدولية العامة ما يلي:<sup>3</sup>

- معايير التقارير المالية الدولية IFRS؛
- معايير المحاسبة الدولية IAS؛
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC، أو الصادرة سابقا عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC.

#### ثانيا: أهداف معايير المحاسبة الدولية

ظهرت معايير المحاسبة الدولية لتوفيق القواعد المحاسبية وتحقيق الانسجام بين الممارسات المحاسبية المختلفة، إذ تسعى هذه المعايير وبالإضافة لما سبق إلى تحقيق الأهداف الآتية:<sup>4</sup>

- تحسين الشفافية وقابلية المقارنة للقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات وتسهيل عمليات التسعير بالبورصة للمؤسسات عبر العالم؛
- تسهيل عملية اتخاذ القرارات: يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمؤسسات المختلفة، مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المؤسسات ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة الاختيار بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات؛

<sup>1</sup> مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار إثناء، عمان، 2009، ص 21.

<sup>2</sup> عيادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية، Revue d'économie et de statistique appliquée، المجلد 10، العدد 2، الجزائر، 2013، ص 61-62.

<sup>3</sup> حسن عمر محمد وسعد الساكني، مرجع سبق ذكره، ص 29.

<sup>4</sup> عيادي عبد القادر، تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة - مع الإشارة إلى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية - قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 31.

- اجتناب الخطأ في عملية اتخاذ القرارات: قد يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة، وهو ما قد يتسبب في ارتكاب أخطاء في إعداد القوائم المالية وبالتالي الخطأ في اتخاذ القرارات؛
- اجتناب التعقيد: حتى وإن صحت المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات، فإن غياب معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة، يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم ذلك الرجوع إلى مصادر إعدادها الغير متوفرة في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية والتشعب والحجم والمكان، أو عدم امتلاك الخبرة والمعرفة اللازمتين لذلك، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.

### ثالثاً: أهمية معايير المحاسبة الدولية

اكتسبت المعايير الدولية للمحاسبة أهميتها ومصداقيتها من خلال أهدافها الرامية إلى الإجابة على احتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية التي تربطها علاقة بالمؤسسة والمهتمة بمعلوماتها<sup>1</sup>، وتظهر أهمية هذه المعايير بشكل أوضح من خلال النقاط التالية:<sup>2</sup>

- المقارنة: تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب قوائم مالية معدة وفق أسس موحدة، وبما إن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم المالية؛
- تكلفة معالجة المعلومات المحاسبية: إن توحيد أسس إعداد القوائم المالية هو ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت هذه الأخيرة معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، سيكون على متخذ القرار تحمل تكلفة إضافية لمعالجة هذه القوائم، التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية؛
- القدرة على فهم المعلومات: معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه القوائم وفق أسس غير موحدة، سيكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين المؤسسات أو بين الفترات المالية للمؤسسة نفسها؛

<sup>1</sup> آلاء مصطفى الأسعد، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصر، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق، 2013، ص 264.

<sup>2</sup> حسن عبد الكريم سلوم وبتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات - الفرص - التهديدات)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009، ص 13-14.

- الدعم المنطقي: إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقيا وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الالتقاء حتى وإن كانوا يعملون في مؤسسات وبلدان مختلفة؛
- انسيابية الاستثمار بين البلدان: للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وإن ما يسهل عملية المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الدولية؛
- زيادة ثقة مستعملي القوائم المالية في هذه الأخيرة، المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: لمحة عن التطور التاريخي للمحاسبة الدولية

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن، قبل وبعد سنة 1972، وذلك كما يلي:<sup>2</sup>

أولا: قبل سنة 1972: قبل هذه السنة كان الاهتمام منصبا على عقد المؤتمرات والملتقيات الدولية للتقارب في وجهات النظر وإزالة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، ومن بين أهم هذه المؤتمرات نعد:

- مؤتمرات المحاسبة الأمريكية (AIC)، والذي عقد مؤتمره الأول سنة 1949؛
- مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين والماليين (UEC)، وعقد المؤتمر الأول منها سنة 1951، وقد ضم 12 جمعية محاسبية أوروبية؛
- مؤتمرات الإتحاد الإقليمي لمحاسبى آسيا والمحيط الهادي (CAPA)، وتم عقد أول هذه المؤتمرات سنة 1957.

وعرفت هذه الفترة أيضا بسعي الدول الكبرى إلى التأثير على المحاسبة الدولية، من خلال محاولة فرض نماذجها المحاسبية على الدول النامية والمستعمرات الحديثة<sup>3</sup>، وتمثلت أبرز هذه النماذج في:

- النموذج المحاسبي الأوروبي (خاصة الفرنسي)؛

<sup>1</sup> صلاح الدين سوايم، مساهمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية -إشارة خاصة للمعيار المحاسبي الدولي الأول-، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، المجلد 20، العدد 2، الجزائر، 2014، ص 87.

<sup>2</sup> هشام سفيان صلواتشي ويوسف بودة، أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2011، ص 26-27.

<sup>3</sup> جرد نور الدين، البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 354.

- النموذج المحاسبي البريطاني؛
- النموذج المحاسبي الأمريكي.

ثانياً: ابتداء من سنة 1972: أسفرت المؤتمرات سالفة الذكر عن مرحلة جديدة من التطور في المحاسبة الدولية، إذ انبثق عنها ميلاد منطمتين محاسبيتين عالميتين تعمل على تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول، وذلك في مدينة "سيدني" بأستراليا، عن طريق المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة، وهما:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1973؛
- لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977.

بالإضافة للجنة السابقتين، توالى المنظمات الداعمة والمتبينة لبعث التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي، من خلال العمل على تطوير المفاهيم والإجراءات المحاسبية من جهة، وتبني المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى.

خلال هذه المرحلة الزمنية، تم التأثير على المحاسبة الدولية من خلال عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية من طرف لجنة IASB، حيث شهدت هذه الحقبة الزمنية اتفاق المنظمات المهنية المحاسبية لعدد من الدول الرائدة أنا ذاك، على السعي إلى توحيد المبادئ والممارسات المحاسبية المستخدمة على المستوى الدولي<sup>1</sup>.

#### الفرع الثالث: مؤسسات معايير المحاسبة الدولية

ظهرت العديد من المنظمات الإقليمية والدولية التي تهتم بالمحاسبة الدولية، حيث سعت إلى تقريب الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول، وتتمثل أهم هذه المنظمات في لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي حل محل اللجنة سالفة الذكر، بالإضافة إلى كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والأمم المتحدة UK، ومجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني ASB، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية DECO، والمجموعة الاقتصادية الأوروبية EEC، واتحاد المحاسبين الآسيويين AFA ومجلس المحاسبة الإفريقي AAC، والجمعية العربية للمحاسبين القانونيين ASCA<sup>2</sup>، ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أهم هذه المنظمات، إذ أنه الجهة الرسمية المصدرة لمعايير الإبلاغ المالي IFRS حالياً، وفيما يلي سنحاول التطرق لأهم المنظمات الرسمية المصدرة أو المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

<sup>1</sup> جرد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 354-355.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 34.

## أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

إلى غاية تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كان هناك منظمات أساسيتان تتحكمان في توجه المحاسبة الدولية، وهما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني ASB<sup>1</sup>، وبعد تحول اتجاه العالم إلى الأحادية القطبية، وبروز سيطرة الولايات المتحدة الأمريكية على مختلف المجالات، تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973.

كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ العام 1973 وحتى العام 2001 الهيئة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية الدولية، وتمثل الأهمية الرئيسية للجنة معايير المحاسبة الدولية في تشجيعها لوضعي معايير المحاسبة الوطنية حول العالم على تحسين وتوحيد هذه المعايير الوطنية<sup>2</sup>، وتهدف هذه اللجنة وفقاً لما ورد في دستورها إلى<sup>3</sup>:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة الواجب التقيد بها لدى إعداد القوائم المالية، وبالشكل الذي يخدم النفع العام، وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

كان مقر لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في لندن، إذ كانت في بداياتها الأولى عبارة عن منظمة صغيرة تجتمع عدة مرات في السنة، وتمثل أعضائها أنا ذاك في مجموعة من ممثلي الدول المهتمة والمساهمة في عملية وضع المعايير الدولية للمحاسبة، واستمرت لجنة IASC في أداء مهامها لمدة 27 سنة، ازداد خلالها عدد أعضائها وعدد الدول المشاركة في وضع معايير محاسبية دولية<sup>4</sup>.

## ثانياً: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، الهيئة المحاسبية الدولية المسؤولة عن وضع وإعداد معايير التقارير المالية الدولية IFRS حالياً، إذ حل هذا المجلس بدلاً عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بداية من سنة 2001، وتغيرت مع ذلك تسمية المعايير التي يصدرها المجلس IASB عن الأخرى الصادرة عن اللجنة IASC، من معايير المحاسبة الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية الدولية

<sup>1</sup> السعيد قاسمي وفرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2010، ص 6.

<sup>2</sup> رزيقات بوبكر وسعيداني محمد السعيد، مدى ارتباط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) بالإفصاح والشفافية وانعكاساتها على تطوير التقارير المالية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2015، ص 98.

<sup>3</sup> السعيد قاسمي وسعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص 6.

<sup>4</sup> ليزا ويفر، إدارة التحول من US GAAP إلى IFRS-تعريب لجنة البحوث والتطوير، الطبعة الأولى، دار حميثرا للنشر-جمعية المحاسبين والمدققين، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 32-33.

IFRS<sup>1</sup>، وأصبحت بذلك أشمل وأوسع نظرا لتضمينها للشقين المالي والمحاسبي، كما أضحي هذا المجلس يتمتع بحرية واستقلالية أكبر عما كانت عليه لجنة IASC.

وبشكل عام تتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فيما يلي:<sup>2</sup>

- تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية ذات جودة عالية، وقابلة للفهم والتنفيذ على المستوى العالمي؛
- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لمعايير المحاسبة الدولية؛
- مراعاة احتياجات مختلف أنواع وأحجام المؤسسات لمعايير المحاسبة الدولية، حسبما يكون مناسباً في الظروف الاقتصادية المختلفة<sup>3</sup>؛
- العمل بفعالية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية، وذلك من أجل العمل على تقريب الممارسات والسياسات والطرق المحاسبية بين هذه المعايير المحاسبية المحلية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

#### ثالثاً: هيئة الأمناء BT

تتكون هيئة الأمناء من 19 أميناً، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن 5 أعضاء من بينهم يعينون من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، ويعتبر الأمناء مسؤولون عن حوكمة ومراقبة مختلف هيئات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يشارك الأمناء في أي مسائل فنية تتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، حيث تقع هذه المسؤولية على عاتق مجلس معايير المحاسبة الدولية فقط، غير أن الأمناء مسؤولون أمام مجلس المراقبة وخاضعون للمساءلة العامة<sup>4</sup>.

#### رابعاً: المجلس الاستشاري للمعايير SAC

يتكون هذا المجلس من 40 عضواً يجتمعون ثلاث مرات على الأقل في كل سنة، إذ لا ينبغي أن يكون عضو المجلس الاستشاري عضواً في مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ويشارك رئيس المجلس الاستشاري في اجتماعات الأمناء.

<sup>1</sup> كتوش عاشور وبلعوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2011، ص 56.

<sup>2</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS - دروس وتطبيقات محلولة -، الأوراق الزرقاء العالمية، بوبرة، الجزائر، 2012، ص 32-33.

<sup>3</sup> محصول نعمان، التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 125.

<sup>4</sup> الموقع الرسمي IFRS، تاريخ الإطلاع: 2019/12/05 / 02:06 Pm.

الرابط: [www.ifrs.org/groups/trustees-of-the-ifrs-foundation](http://www.ifrs.org/groups/trustees-of-the-ifrs-foundation)

يعتبر المجلس أداة اتصال رسمية للمجموعات والأفراد الراغبين في إعداد التقارير المالية من ذوي الخلفيات العملية والبيئات الجغرافية المختلفة، ويهدف المجلس بدرجة أساسية إلى تقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بجدول القرارات التي تحدد أولويات عمله، إضافة إلى إعلامه بوجهة نظر معدي ومستعملي القوائم المالية<sup>1</sup>.

#### خامسا: مجلس المراقبة IFRS Foundation

تم إنشاء مجلس المراقبة في 2009 بهدف توفير رابط رسمي بين الأمناء والسلطات العامة، وذلك من أجل تعزيز المساءلة العامة لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتتمثل المسؤوليات الرئيسية لمجلس المراقبة في ضمان استمرار الأمناء في أداء واجباتهم على النحو المحدد في دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وكذلك الموافقة على تعيين أو إعادة تعيين الأمناء، ويجتمع مجلس المراقبة مع الأمناء مرة واحدة على الأقل في السنة<sup>2</sup>.

#### سادسا: لجنة تفسير التقارير المالية IFRIC

شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC، لتحل محل اللجنة السابقة SIC، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة، وإعداد ونشر مشاريع التفسير المستقبلية، كما تنسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الفهم الصحيح لمختلف المعايير المحاسبية الدولية<sup>3</sup>.

تتكون هذه اللجنة من 14 عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، كما تجدر الإشارة إلى أن اجتماعاتها مفتوحة للجمهور، وتبث عبر الإنترنت<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الحميد مانع الصبيح، المحاسبة الدولية-الإطار النظري والتطبيقي العملي-، الطبعة الثانية، صنعاء، اليمن، 2009، ص73-74.

<sup>2</sup> الموقع الرسمي IFRS، تاريخ الإطلاع: 2019/12/04 / 04:36 Pm.

الرابط: [www.ifrs.org/groups/ifrs-foundation-monitoring-board](http://www.ifrs.org/groups/ifrs-foundation-monitoring-board)

<sup>3</sup> مرزوقي مرزقي وحولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، المنتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 8.

<sup>4</sup> الموقع الرسمي IFRS، تاريخ الإطلاع: 2019/12/04 / 06:36 Pm.

الرابط: [www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee](http://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee)

## المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية

يمثل التطرق للمفاهيم الكلية المتعلقة بالقوائم المالية مرحلة مهمة وضرورية لا يمكن تجاوزها في عملية استعراض وتقييم العناصر الرئيسية المكونة لهذه الأخيرة، فمعرفة أهميتها وأهدافها وأغراض مستخدميها خطوة لا يمكن الاستغناء عنها في دراسة القوائم المالية.

### الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

تختلف تعريفات القوائم المالية باختلاف الجهة المعرفة لها، فكل جهة أو هيئة أو منظمة أو أي طرف آخر مستخدم لها أو مهتم بها يعرفها وفق نظرة معينة وعلى أساسات وتوجهات تختلف عادة من جهة لأخرى، وفيما يلي بعض تعريفات القوائم المالية.

عرفت القوائم بشكل ضمني وفق ما ورد في معياري المحاسبة الدولية رقم 1 و7 على التوالي على أنها:<sup>1</sup> "نتاج الفكر المحاسبي والنشاط المعلوماتي في المؤسسة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، وأدائها المالي وتدفيقاتها النقدية، فهي تتيح إمكانية التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المؤسسة، فالقوائم المالية تمثل أساس عملية اتخاذ القرارات".

وعرفت القوائم المالية وفق المجلس الوطني للمحاسبة الجزائرية بأنها:<sup>2</sup> "تلك القوائم التي تعكس حالة ثروة ونشاط المؤسسة في شكل كمي ومهيكل يتم تقديمه بشكل أساسي في جداول وملاحظات".

كما عرفها البعض الآخر كما يلي:<sup>3</sup> "هي تلك القوائم التي تلخص عمليات المؤسسة عن فترة زمنية معينة تكون عادة شهر أو سنة، كما توضح نتائج الأعمال التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي".

مما سبق من تعريفات للقوائم المالية يمكننا تعريف هذه الأخيرة كما يلي: تلك القوائم التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة في شكل كمي مهيكول ومنظم حسب طبيعة العمليات.

### الفرع الثاني: القوائم المالية الأساسية

مر الفكر المحاسبي بعدة مراحل عرفت تجازبا كبيرا بين مفكره حول تحديد القوائم المالية الأساسية الواجب على المؤسسات إعدادها دوريا، ففي ظل وجود عدد كبير جدا من القوائم المالية، واختلاف وجهات النظر بين مختلف الفاعلين في الميدان المحاسبي، طالت مدة تحديد القوائم المالية

<sup>1</sup> خالد جمال الجعاعات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ias/ifrs، الطبعة الأولى، دار إتراف، عمان، الأردن، 2008، ص 93.

<sup>2</sup> Conseil National de la Comptabilité, **modèles d'états financiers : Avis de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles**, Ministère des finances, p3.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الأساسية، غير أن الوضع تغير في القرن الماضي مع توجه العالم نحو التوافق المحاسبي في ظل ما يسمى بالعمولة، وظهور المعايير المحاسبية الدولية التي أصبحت مرجعا أساسيا في الفكر المحاسبي المعاصر.

حدد مجلس المعايير المحاسبية الدولية القوائم المالية الأساسية وكيفية عرضها من خلال الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، حيث تضمن ضرورة إعداد المؤسسات لخمس قوائم مالية أساسية، تمثلت في كل من المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية، بالإضافة إلى تغير حقوق الملكية والإيضاحات<sup>1</sup>.

وفي إطار خدمة مسار خطة دراستنا، يجدر بنا الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي قد فرض على المؤسسات التي تتوفر فيها شروط معينة إعداد نفس القوائم المالية الأساسية المحددة في المعيار المحاسبي الأول<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: جودة القوائم المالية في ظل مدخل خصائص المعلومات المحاسبية

يُعبّر عنها بشكل ضمني بخصائص المعلومات المحاسبية، حيث تستمد القوائم المالية خصائصها بشكل مباشر من خصائص المعلومة المحاسبية، وذلك كون أن هذه الأخيرة هي الأساس المكون والعنصر الأساسي لأي قائمة مالية كانت، فجودة القوائم المالية من جودة المعلومات المدرجة ضمنها.

ونصت المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 8-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 على ضرورة أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على خصائص نوعية تمثلت في الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح<sup>3</sup>، وتضمن الإطار المفاهيمي المشترك بين (Fasb) و (Iasb) سنة 2010 جملة من الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية الأساسية والثانوية، حيث اعتبر هذا الإطار خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق خاصيتين أساسيتين<sup>4</sup>، وفيما يلي تفصيل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق التقسيم الذي يعتمد على وجهة نظر الباحث للجزئية:

<sup>1</sup> مجدي سلامة محمود، معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2017، ص 77-78.

<sup>2</sup> فراس محمد، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحليل المالي للقوائم المالية-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC) بالعلمة ولاية سطيف، ملتقى تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد 10 سنوات من الممارسة، المركز الجامعي بريك، الجزائر، 2019، ص2.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، المادة 8، 2008، ص12.

<sup>4</sup> أمينة حفصة وعباس فرحات، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية ias/ifrs-دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، الجزائر، 2018، ص89.

أولاً: الخصائص الأساسية: وتنقسم إلى خاصيتين هما:

- الملائمة: يقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدمها، ويتحقق ذلك باستبعاد كل المعلومات غير المؤثرة والتي تمثل حشوا لا طائل منه<sup>1</sup>، وللملائمة ثلاث خصائص ثانوية هي:<sup>2</sup>
  1. أن تأتي في الوقت المناسب، فتأخر الحصول على المعلومات يكون على حساب فائدتها، فكلما تأخرت المعلومة كلما نقصت منفعتها؛
  2. أن تتميز المعلومات بقيمة تغذية راجعة، من خلال إمكانية التحقق من مدى صحة التوقعات السابقة، وذلك لتساعد متخذ القرار في التحقق من صحة قراراته السابقة لكي يستمر فيها أو يقوم بتصحيح تلك القرارات إذا كان اتخاذها حينذاك خاطئاً؛
  3. أن تتميز المعلومات بقيمة تنبؤية، أي أن تساعد متخذ القرار في أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث المتوقعة مستقبلاً.
- الموثوقية: تعني هذه الخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة، أي أن تجعل متخذ القرار يثق بها، ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص ثانوية:
  1. صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضوع البحث، أي تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها؛
  2. الموضوعية أو قابلية التحقق، أي لو أن أي محاسب آخر، إذا أعاد عملية القياس المحاسبي لتوصل إلى نفس النتائج؛
  3. الحياد، أي أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لمصلحة فئة معينة من المستخدمين، أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على مصالح غيرها من الفئات.

ثانياً: الخصائص الثانوية: وتتمثل هذه الأخيرة فيما يلي:

- القابلية للمقارنة: ويقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين المؤسسات المماثلة في نفس الصناعة، فذلك يزيد من فائدة المعلومات، لأنه يسمح بتقييم مركز ووضع المؤسسة المعنية مقارنة بالمؤسسات المماثلة.
- وتتطلب قابلية المقارنة السليمة استخدام طرائق وسياسات محاسبية متماثلة لدى المؤسسات في معالجة نفس العمليات أو الأحداث، فكلما ارتفعت درجة قابلية المقارنة ازدادت فائدة المعلومات في دراسة وتفسير التغيرات على مدى عدة سنوات.

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، دار إتراف للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 24.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 24-25.

- الاتساق والثبات: هي خاصية مكتملة لخاصية القابلية للمقارنة، ويقصد بها مقارنة نتائج نفس المؤسسة لفترات محاسبية مختلفة، وهذا يتطلب من المؤسسة الثبات في إتباع نفس السياسات المحاسبية<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قد اختار في إطاره المفاهيمي، محددتين أو قيدين للمعلومة النوعية يجب أخذهما بعين الاعتبار، حيث يتمثل الأول في ضرورة أن تتجاوز منفعة المعلومة تكلفتها، أم الثاني فيتمثل في أن تكون ذات أهمية نسبية<sup>2</sup>.

كما نشير أيضاً إلى تعدد الخصائص الثانوية المتعلقة بالمعلومة المحاسبية، غير أننا اكتفينا بأهمها وذلك في حدود خدمة أغراض دراستنا.

### الفرع الرابع: أهداف القوائم المالية

لم يتفق رواد الفكر المحاسبي على مر التاريخ على أهداف نموذجية للقوائم المالية، فكل يضع ويحدد لهذه الأخيرة أهداف حسب خلفيته الفكرية ونظريته لها، وتطورت أهداف القوائم المالية مع تطور الأنظمة المحاسبية المحلية والمعايير الدولية وتزايد احتياجات مستخدميها، وبشكل عام ترتبط أهداف القوائم المالية بأهداف المحاسبة بشكل عام من خلال اشتراكهما في الوظيفة الإعلامية والإفصاح، ويمكننا تحديد أبرز وأهم أهدافها في النقاط التالية<sup>3</sup>:

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة والكافية والمفيدة لمختلف الأطراف التي لها علاقة بملكية ونشاط المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشرة؛
- توضيح قوة المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة؛
- تقييم نواحي القوة المالية للمؤسسة لفترة زمنية معينة<sup>4</sup>؛
- تحديد نتيجة العمليات والأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة؛

<sup>1</sup> شيخ عبد القادر وزعرور نعيمة وبوقناديل محمد، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية -دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة-، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، المجلد 2، العدد 4، الجزائر، 2018، ص 197.

<sup>2</sup> الأخضر عزي ورايح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) - دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 260.

<sup>3</sup> قاسم محسن الحبيطي وزباد هاشم يحيى، تحليل ومناقشة القوائم المالية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية، بيروت، لبنان، 2011، ص 25.

<sup>4</sup> أحمد محمد نور وشحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية - المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية -، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 22.

- تقديم معلومات عن كل من الوضع المالي ونتائج المؤسسة وقوتها المالية لفترة زمنية معينة<sup>1</sup>؛
  - توفير المعلومات المتعلقة بنتائج الأعمال وتغيرات الوضع المالي لمختلف الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات<sup>2</sup>؛
  - تقديم معلومات مالية مناسبة، موثوقة، قابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها<sup>3</sup>.
- وبغية تحقيق الأهداف سالفة الذكر يجب على المؤسسة مراعاة الشروط والخطوات والأسس التالية أثناء إعدادها للقوائم المالية، وفيما يلي أهمها<sup>4</sup>:
- استخدام الشكل العملي والمصطلحات السهلة والمفهومة أثناء إعداد القوائم المالية؛
  - تبويب عناصر القوائم المالية وتسميتها وترقيمها، وتضمينها بالمعلومات التي تحقق خاصية المقارنة<sup>5</sup>؛
  - إرفاق القوائم المالية بنسب تغير كل بند من بنودها معتمدين في ذلك على فترة القائمة وفترة الأساس؛
  - إرفاق القوائم المالية بقائمة الإيضاحات، حيث تعتبر هذه الأخيرة مكتملا أساسيا لكل القوائم المالية الأخرى؛
  - ضرورة الأخذ بعين الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي تحتاجها الجهات المختلفة، مما يعني أن تعد القوائم المالية في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين<sup>6</sup>؛
  - الأخذ بعين الاعتبار القدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين المحتملين، من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة<sup>7</sup>.

ويبقى الهدف الأساسي للقوائم المالية من وجهة نظر الباحث هو إعطاء صورة صادقة في لحظة زمنية معينة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأصولها وخصومها وأموالها الخاصة وتدفقاتها النقدية،

<sup>1</sup> حكيم شبوطي وبراهيم علي عباس، مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 219.

<sup>2</sup> رحيش سعيدة، مدى توافق القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2015، ص 203.

<sup>3</sup> غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، دارنوميديا، قسنطينة، الجزائر، 2009، ص 19.

<sup>4</sup> أميرة دباش وفريد خميلي، مساهمة القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية -دراسة حالة عينة من المستثمرين ببورصة الجزائر-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 2، العدد 2، الجزائر، 2007، ص 24.

<sup>5</sup> عمارة ياسمين وخديجة بلحاني، أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير وحدة المدية-، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 11.

<sup>6</sup> قاسم محسن الحبيطي وزياد هاشم يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 26.

<sup>7</sup> نفسه.

بشكل مفصل وصادق وملائم وموثوق مما يتيح لمختلف المستخدمين اتخاذ قرارات رشيدة في التوقيت المناسب.

وبغية التفصيل بشكل أكثر في أهداف القوائم المالية وأسس إعدادها نستعرض الجدول الموالي، والذي يوضح بشكل دقيق كل ما سبق وذلك كالتالي:<sup>1</sup>

الجدول رقم (1): فائدة وأهداف إعداد القوائم المالية

القائمة المالية	فائدة القائمة المالية	هدف القائمة المالية
قائمة الميزانية ( قائمة المركز المالي)	عرض الأصول والخصوم بشكل منظم ووفق أسس السيولة والاستحقاق على التوالي.	تحديد المركز المالي للمؤسسة بدقة، وحالة كل من أصول وخصوم وموجودات المؤسسة.
قائمة حساب النتائج	عرض الإيرادات والتكاليف بشكل متقابل، مما يتيح للمستخدم إمكانية المقارنة بسهولة ودقة.	تحديد نتيجة المؤسسة أهي ربح أم خسارة بالاعتماد على مقابلة كل من الإيرادات والمصاريف لنفس الفترة الزمنية.
قائمة التدفقات النقدية	مقابلة ومقارنة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.	تحديد موقف المؤسسة من ناحية السيولة النقدية.
قائمة تغير الأموال الخاصة	دراسة حركة ملكية الأموال الخاصة بين أول وآخر مدة.	تتبع حركة الأموال الخاصة وتحديد أسباب تغيرها.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إلياس شاهد وعبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية -دراسة مقارنة-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 3، العدد 5، الجزائر، 2016، ص 151.

### الفرع الخامس: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

تنوع التقسيمات والتصنيفات المعتمدة في تبويب مستخدمي القوائم المالية، فالبعض يصنفهم إلى مستخدمين داخليين وخارجيين، ويصنفهم البعض الآخر إلى "مستخدمين مباشرين وغير مباشرين"<sup>2</sup>... الخ، وقد اختار الباحث استعراض أطراف هذا العنصر وفق الشكل التالي، والذي اعتمدنا فيه على ترتيبهم وفق درجة العلاقة مع المؤسسة وأهميتها، وفيما يلي تفصيل ذلك:

**1. المستثمرون:** يعتبر المستثمرون أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ويوجد نوعان من المستثمرين، أولهم الملاك أي المستثمرون الحاليون، وثانهم المستثمرون المستقبليون، حيث يعتبر

<sup>1</sup> إلياس شاهد وعبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية -دراسة مقارنة-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 151.

<sup>2</sup> عبد العزيز قتال ورفيق يوسف، دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في التشخيص المالي لمؤسسة الروبية للمشروبات (2012-2015)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 218-219.

- الملاك أكثر المستخدمين للقوائم المالية أهمية، كونهم المالكين لرأس المال المؤسسة، حيث يهتم مقدمي رأس المال بالمعلومات التي تحتويها القوائم المالية والتي تعينهم على اتخاذ مختلف القرارات، أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين فهم يحتاجون أيضا للقوائم المالية وذلك من أجل اتخاذ قراراتهم المتعلقة بجدوى الاستثمار في المؤسسة صاحبة القوائم من عدمه<sup>1</sup>.
2. الإدارة: تستخدم الإدارة معلومات القوائم المالية في قراراتها التمويلية والتشغيلية والاستثمارية، فالمتغيرات التي تعتمد على القوائم المالية تعد متغيرات مهمة في اتخاذ القرارات الملائمة، حيث تعتبر الإدارة القوائم المالية للمؤسسة مصدرا مهما وموثوقا للمعلومات<sup>2</sup>.
3. العمال: يستخدم العمال والموظفون القوائم المالية في معرفة مدى استقرار المؤسسة وربحيتها، لما لهما من تأثير على ضمان واستمرار وظيفتهم، كما يهتمون أيضا بالمعلومات المتعلقة بقدرة المؤسسة على الإيفاء بالتزاماتها، ومدى قدرتها على تسديد أجورهم ومكافآتهم ومزاياهم<sup>3</sup>.
4. المقرضون والموردون: يستخدم كل من المقرضون والموردون القوائم المالية للمؤسسة في معرفة مدى إمكانية حصولهم على حقوقهم التي تدين بها المؤسسة اتجاههم، بالإضافة إلى تحديد وتشخيص الوضعية الائتمانية الحالية للمؤسسة ومدى قدرتها المستقبلية على تسديد التزاماتها، حيث ترتبط هذه الأخيرة بقرارات التعامل الائتماني مع المؤسسة من عدمه مستقبلا<sup>4</sup>.
5. العملاء: مثل بقية المستخدمين الآخرين، يحتاج عملاء المؤسسة لقوائمها المالية من أجل الحصول على معلومات تسمح لهم بتقييم استمراريتهما وأفاق نموها، ومدى إمكانية ضمان المؤسسة لاحتياجاتهم على مدى معين، كما يحتاج العملاء أيضا للمعلومات المتعلقة بالأسعار والتخفيضات وكل ما يتعلق بعملية البيع وما بعدها من خدمات وأجال للتسديد<sup>5</sup>.
6. الجهات والأطراف الحكومية: وتحتاج الحكومات للقوائم المالية للمؤسسات من أجل إجراء الإحصاءات الوطنية وتخصيص الموارد الصناعية للبلد<sup>6</sup>، كما تقوم الحكومات من خلال القوائم

<sup>1</sup> Suh Collins Suh, **The role of financial statement in the investment decisions of a micro finance institute -case study Bamenda police cooperative credit union limited (BAPCCUL Yaounde)-**, centra university of applied sciences, USA, 2017, p 7.

<sup>2</sup> جورج فوستر، تحليل القوائم المالية -تعريب خالد علي أحمد كاجيبي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 26-31.

<sup>3</sup> حكيم شبوطي وإبراهيم علي عباس، مرجع سبق ذكره، ص 9.

<sup>4</sup> **Directives de comptabilité et d'information financière pour les petites et moyennes entreprises, Orientations pour les PME du niveau 3**, Conférence des nations unies sur le commerce et le développement, Nations unies, New York et Genève; 2009, p2.

<sup>5</sup> Luca Mihaela and Teaching Assistant, **Regarding the users of financial statements and their information needs**, Studies and scientific researches, edition 13, Romania, 2008, p53.

<sup>6</sup> Ibrahim A Ganiyu, **Regulatory and Conceptual Framework for Financial Statements (updated - 2019)**, Professional Lecture Note extract, UK, 2019, p2.

المالية للمؤسسات بتحديد مختلف أنواع الضرائب ومعدلات العائد المسموح بها لبعض المؤسسات ذات الطبيعة الخاصة، كما تراقب الحكومات من خلالها بمراقبة أنشطة المؤسسات ونواتجها<sup>1</sup>.

7. الجمهور: يهتم الجمهور بالقوائم المالية للمؤسسات لمعرفة مساهمة هذه الأخيرة في الاقتصاد الوطني للبلد ومدى مساهمتها في تحقيق رفاهية المجتمع، كما تهتم بعض الفئة الباحثة عن العمل من الجمهور بمعرفة مناصب العمل المتاحة في هذه المؤسسات وكل ما يتعلق بها، وبشكل عام تتعدد احتياجات واستخدامات الجمهور للقوائم المالية بتعدد الأطراف والفئات المشكلة له<sup>2</sup>.

وبشكل عام وتكميلاً لما سبق من معلومات عن مستخدمي القوائم المالية، ارتأينا أن نلخص بشكل عملي مختلف المستخدمين واحتياجاتهم في الجدول الموالي<sup>3</sup>:

### الجدول رقم (2): اهتمامات واحتياجات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

المستخدم	الاحتياج / الاهتمام
المستخدمين	يهتمون بربحية المؤسسة والمخاطر الجوهرية لاستثماراتهم، ويحتاجون معلومات لاتخاذ قرارات الشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمار.
الإدارة	يهتمون باتخاذ القرارات التسييرية الملائمة.
الموظفون	يهتمون باستقرار المؤسسة وربحيتها وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية اتجاههم.
الدائنون والموردون	يهتمون بقدرة المؤسسة على تسديد ما تدين به اتجاههم من قروض وفوائد.
الزبائن	مهتمون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على مواصلة توفير احتياجاتهم من السلع والخدمات.
الجهات والأطراف الحكومية	يهتمون بمدى التزام المؤسسة بالقوانين والتعليمات، ويقومون بتحديد السياسة الضريبية وإعداد الإحصاءات ونشرها.
الجمهور	مهتمون بالمساهمة العامة في الاقتصاد الوطني، ومدى خلق هذه المؤسسات لمناصب عمل.

— المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

Bouksessa Souhila Kheira, **Présentation des états financiers selon le référentiel IAS/IFRS**, Revue algérienne d'économie et gestion, Volume 10, Numéro 3, Algérie, 2016, P100-101.

<sup>1</sup> جورج فوستر، مرجع سبق ذكره، ص33.

<sup>2</sup> حكيم شبوطي وبراهيم علي عباس، مرجع سبق ذكره، ص 9.

<sup>3</sup> Bouksessa Souhila Kheira, **Présentation des états financiers selon le référentiel IAS/IFRS**, Revue algérienne d'économie et gestion , Volume 10, Numéro 3, Algérie, 2016, P100-101.

## المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

يمثل الإطار المفاهيمي بشكل عام الخلفية النظرية والأساس المرجعي لأي نظام أو معيار محاسبي، إذ أن هذا الإطار يمثل عمقا لكل من معدي ومستعملي المعايير المحاسبية والقوائم المالية، حيث يساعد الإطار المفاهيمي مجلس معايير المحاسبة في إصدار معايير محاسبية جديدة أو تفسير أخرى موجودة، كما يسهل عملية إعداد وقراءة القوائم المالية لمختلف الأطراف ذوي العلاقة<sup>1</sup>، وهو ما سنقدمه من خلال النقاط الموالية.

### المطلب الأول: ماهية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض أبرز التعاريف المتعلقة بالإطار المفاهيمي الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى تحديد جملة من الأهداف التي يسعى هذا الإطار لتحقيقها، وذلك كما يلي:

#### الفرع الأول: تعريف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

توجد العديد من التعريفات التي حددت مفهوم الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، ونتطرق لبعضها فيما يلي:

يعرف الإطار المفاهيمي وفقا لرؤية مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على أنه: "الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها، وعناصر القوائم المالية ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها، ومفاهيم المحافظة على رأس المال وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتنبع أهميته من كونه المرجع الأساسي الذي يستند إليه مجلس IASB في وضعه وتعديله للمعايير، وهو ذات الإطار الذي يستخدمه مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB"<sup>2</sup>، "إذ يحدد الإطار المفاهيمي المفاهيم الأساسية للتقارير المالية التي توجه المجلس في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث يساعد على ضمان أن تكون المعايير متسقة من الناحية النظرية وأن المعاملات المماثلة تعامل بالطريقة نفسها، وذلك لتوفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> فراس محمد وبالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية - رؤية تحليلية نقدية-، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 622-623.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات، مطبوعة مختصر معايير المحاسبة الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 12.

<sup>3</sup> الموقع الرسمي IFRS، تاريخ الاطلاع: 2019/05/18 (pm10:37):

أما وفقا لمجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB فيعرف الإطار المفاهيمي كما يلي:<sup>1</sup> "نظام متماسك من أهداف و مبادئ أساسية مرتبطة، تؤدي إلى معايير صلبة، وتبين طبيعة، دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية".

من التعريفين الماضيين للإطار المفاهيمي يمكننا استنتاج أن الإطار المفاهيمي يمثل القاعدة أو الأساس أو الخلفية النظرية لإعداد القوائم المالية، حيث يحدد أهداف هذه الأخيرة ونوعية المعلومات الواردة ضمنها وأسس إعدادها وعرضها والقياس فيها، بالإضافة إلى استخدامها واحتياجاتهم من جهة، والأساس الذي يستند إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية في إصدار معايير جديدة أو تعديل أخرى موجودة من جهة أخرى، كما نستنتج أيضا أن الإطار المفاهيمي ليس معيارًا ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يحل محل معيار محاسبي.

### الفرع الثاني: أهداف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

ويمكننا تلخيص أهم أهداف الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية في جملة النقاط التالية:<sup>2</sup>

- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في تطوير المعايير الدولية المستقبلية للمعلومة المالية؛
- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في تعزيز تنسيق اللوائح وإجراءات عرض البيانات والمعلومات المالية، وتوفير الأساس لتقليل مجال الاجتهادات المحاسبية المسموح بها بموجب معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة الهيئات الوطنية على تطوير المعايير المحاسبية المحلية؛
- مساعدة المسؤولين عن إعداد القوائم المالية من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، والتعامل مع الأمور التي لا تزال تتطلب معيارًا دوليًا؛
- مساعدة مراجعي الحسابات في تكوين رأي حول معلومات القوائم المالية مقارنة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة مستخدمي المعلومات المالية في تفسير معلومات القوائم المالية المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية؛
- المساعدة في تزويد المهتمين بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن مقارنته لتطوير المعايير.

<sup>1</sup> مداني بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2002، ص54.

<sup>2</sup> Odile Barbe-Dandon et Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS**, groupe revue fiduciaire, 3ème édition, Paris, France, 2007, p23.

### الفرع الثالث: أهمية الإطار المفاهيمي في ظل المرجعية الدولية

أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية في بعض التقارير التي تصدر عنه، على أن وجود إطار مفاهيمي نظري للمحاسبة هو ذو أهمية كبيرة، خاصة لجهتين أساسيتين، هما:<sup>1</sup>

1. بالنسبة للجهة المصدرة لمعايير المحاسبة: تتمثل أهمية الإطار المفاهيمي بالنسبة لهذه الفئة فيما يلي:
  - يمثل الإطار المفاهيمي النظري مرجعية في إصدار معايير محاسبية منسقة وقابلة للتعديل عند الضرورة، مما يسهل حل المشاكل المحاسبية المطروحة؛
  - من خلال الإطار المفاهيمي يمكن للجهة المصدرة لمعايير المحاسبة أن تقوم بالربط بين الجانبين النظري والتطبيقي للمحاسبة؛
  - وجود إطار مفاهيمي يجعل الجهة المصدرة للمعايير المحاسبية أكثر شرعية في إلزام الأطراف المعنية بالمعايير بتطبيقها.
2. بالنسبة لمستخدمي المعايير المحاسبية: تتمثل أهمية الإطار المفاهيمي بالنسبة لهذه الفئة فيما يلي:
  - وجود مرجعية مفاهيمية نظرية يسهل على مستخدمي المعايير فهم محتواها وأساليب تطبيقها؛
  - وجود الإطار المفاهيمي يقلص من الاختلافات المحاسبية الناجمة عن سوء فهم وتفسير المعايير؛
  - وجود إطار مفاهيمي يسهل عملية إعداد وقراءة وفهم القوائم المالية.

<sup>1</sup> عبد الرحمان محمد سليمان رشوان، إطار مفاهيمي مشترك للمحاسبة الدولية ونظرية المحاسبة المالية لبناء المعايير المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 457-458.

## المطلب الثاني: لمحة عن التطور الحديث للإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

يحرص مجلس معايير المحاسبة الدولية على التحديث المستمر لمختلف إصداراته، من خلال إجراءه لجملة من التعديلات المستمرة، والتي تتعلق بكل من المعايير المحاسبية الدولية وإطارها المفاهيمي، وذلك حرصاً منه على مواكبة التطورات المستمرة في الواقع المحاسبي العالمي، واستجابة لمتطلبات تطوير هذه المعايير، ومن خلال ما يلي سنحاول عرض أهم محطات التحديث الحديثة التي كان الإطار المفاهيمي الدولي موضعاً لها.

### الفرع الأول: تطور الإطار المفاهيمي الدولي تحت إشراف مجلس معايير المحاسبة الدولية

تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية إطاراً مفاهيمياً يحدد الأهداف والمفاهيم التي يتم على أساسها إعداد وعرض القوائم المالية لكافة المستخدمين، إذ يشكل هذا الإطار الأساس المرجعي والخلفية النظرية للقوائم المالية من جهة، ولأي معايير أخرى جديدة من جهة أخرى، ومر الإطاري المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية بعدة تطورات ومراحل حتى وصل للشكل الذي هو عليه الآن، ففي ظل الاختلاف المحاسبي الذي عرفه العالم في السابق، والذي شهد اختلافاً وتبايناً في كل من المفاهيم والمبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية، نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) إطار إعداد وعرض القوائم المالية في سنة 1989، الذي تبناه بعد ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2001، ليتفق هذا الأخير بعد ذلك مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في أكتوبر 2004 على وضع إطار مفاهيمي مشترك لكلا المنظمتين، الأمر الذي كلل بإصدار مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لبيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم 8، وإصدار مجلس المعايير المحاسبية الدولية في سنة 2010 إطاراً مفاهيمياً جديداً يخص إعداد التقارير المالية يشمل كل مكونات التقرير المالي بما في ذلك القوائم المالية<sup>1</sup>.

وفي ظل السعي الدائم لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في سبيل تطوير الإطار التصوري وجعله يتلاءم وتطلعات ومتطلبات الممارسات والاحتياجات المحاسبية الحديثة، أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في مارس 2018 مجموعة شاملة من مفاهيم التقارير المالية، التي ستشكل الإطار المفاهيمي المنقح للتقرير المالي، ليحل محل الإصدار السابق من الإطار المفاهيمي الصادر في عام 2010، وتجدر الإشارة إلى أن إطار المفاهيم المنقح يسري فوراً على مجلس الإدارة ولجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما أصبح سارياً على الجميع بشكل رسمي ابتداءً من 1 جانفي 2020م<sup>2</sup>.

وفقاً لما سبق يمكننا استنتاج أن الإطار المفاهيمي تطور من إطار يُعني بشكل أساسي بإعداد وعرض القوائم المالية، إلى إطار مفاهيمي يخص إعداد التقارير المالية، والمعلوم أن التقارير المالية أشمل

<sup>1</sup> Robert Obert, **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, revue française de comptabilité, N°439, FRANCE, 2011, p26.

<sup>2</sup> الموقع الرسمي IFRS، تاريخ الاطلاع: 2019/04/25 (pm7)، الرابط: [www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework](http://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework)

وأوسع من القوائم المالية، إذ أن هذه الأخيرة تعد جزء من الأولى ومدخلا معلوماتيا لها، وهو الأمر الذي نراه إيجابيا في تحسين وتطوير الإطار المفاهيمي.

### الفرع الثاني: أهم التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإطار المفاهيمي

تكملة لما ورد في الفرع السابق، والذي تم خلاله سرد التطورات التي مست الإطار المفاهيمي، سنحاول وبشكل أكثر دقة وتفصيلا تلخيص ما طرأ على الإطار المفاهيمي من تعديلات جراء هذه التطورات، وفيما يلي أهم النقاط المشتملة على ذلك:<sup>1</sup>

- تغيير التسمية من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
- أصبح الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية يشمل كل مكونات التقرير المالي بما في ذلك القوائم المالية، عكس الإطار المفاهيمي السابق والذي يخص إعداد وعرض القوائم المالية بشكل أساسي؛
- يهدف الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية إلى توفير معلومات لأكبر عدد من مستخدمي المعلومة المالية، بينما الإطار المفاهيمي السابق كان يركز بالدرجة الأولى على المستثمرين؛
- بالنسبة لخصائص المعلومات، فقد تغيرت التسمية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة؛
- تعديل الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، حيث استبدل عنصر المصدقية أو الموثوقية بالتمثيل الصادق؛
- يحاول الإطار المفاهيمي المعدل تقليص حجم المعلومات المالية المتوفرة في التقارير المالية، لذلك ركز على المعلومات المالية المفيدة فقط، في حين كان الإطار المفاهيمي السابق يتيح المجال للإفصاح عن جميع المعلومات المالية، والتي يرى فيها الخبراء أنها تشوش على أصحاب المصالح أكثر مما تفيد؛<sup>2</sup>
- أخذ الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية بمفهوم فرضية الاستمرارية طويلة المدى عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يربط هذا الفرض بالمدى القصير.

إضافة لما سبق يحدد الجدول الموالي تلخيصا لأهم اختلافات الإطار المفاهيمي الدولي قبل وبعد 2010 سنة آخر تعديل ساري التطبيق.

<sup>1</sup> سعيداني محمد السعيد وبوشاكر جلول، الإطار النظري والمؤسسي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 198-199.

<sup>2</sup> حمزة العرابي وخالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي IASB-FASB، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 8، العدد 3، الجزائر، 2015، ص 59.

الجدول رقم (3): اختلافات الإطار المفاهيمي الدولي قبل وبعد 2010

عنصر الاختلاف	الإطار المفاهيمي الدولي قبل 2010	الإطار المفاهيمي الدولي بعد 2010
مجال التغطية	تشمل القوائم المالية فقط	تشمل كل عناصر التقرير السنوي
طبيعة المعلومات	كل المعلومات	المعلومات المفيدة فقط
أصحاب المصالح	يوفر معلومات لفائدة المستثمرين بالدرجة الأولى	لجميع أصحاب المصالح
نوعية المعلومات	معلومات محاسبية فقط	معلومات مالية مفيدة
خصائص المعلومات المعدلة	المصدقية	التمثيل الصادق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: حمزة العرابي و خالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي IASB-FASB، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 8، العدد 3، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص 59.

الفرع الثالث: مكونات الإطار المفاهيمي الجديد

يحرص مجلس معايير المحاسبة الدولية على تحيين وتحديث الإطار المفاهيمي بشكل مستمر، وهو ما تم التطرق إليه فيما سبق من الدراسة، وأجري آخر تعديل على هذا الإطار في سنة 2018، إذ يحدد الإطار المفاهيمي المنقح لعام 2018 ما يلي:<sup>1</sup>

- الهدف من إعداد التقارير المالية للأغراض العامة؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛
- الوصف المالي للمؤسسة وحدودها المالية؛
- تحديد مفاهيم وتعريف كل من الأصل والخصم وحقوق الملكية والدخل والمصروفات وتحديد إرشادات داعمة لهذه التعاريف؛
- معايير إدراج الأصول والخصوم في القوائم المالية (الاعتراف) والتوجيهات بشأن موعد إزالتها (إلغاء الاعتراف)؛
- قواعد القياس والتوجيه عند استخدامها؛
- مفاهيم وتوجيهات بشأن العرض والإفصاح؛
- المفاهيم المتعلقة برأس المال وصيانة رأس المال.

<sup>1</sup> الموقع الرسمي IFRS، تاريخ الاطلاع: 2019/05/18 (pm10:48):

## المبحث الثالث: القوائم المالية وفق المعيارين المحاسبين الدوليين IAS1 وIAS7

يرتكز تقييم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على ضرورة مقارنتها مع ما يقابلها من معايير محاسبية دولية، ويعتبر المعيارين المحاسبين الدوليين IAS1 وIAS7 من بين أهم المعايير المتناولة لقواعد إعداد وعرض القوائم المالية، ويختص الأول بعرض القوائم المالية، بينما يتخصص الثاني في قائمة التدفقات النقدية، ومن خلال المطالبين الموالين سنحاول تقديم عرض لهما، معتمدين على أهم ما يتعلق بدراستنا.

### المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية IAS1

اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بموضوع القوائم المالية، حيث تناول المعيار المحاسبي الدولي الأول موضوع عرض القوائم المالية، من خلال تقديمه لهيكل ومحتوى معين للقوائم المالية، كما حرص على ضرورة أن تعرض هذه الأخيرة معلومات تعزز خاصية قابلية المقارنة، حيث تناول كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، وفيما يلي تفصيل ذلك.

### الفرع الأول: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1

حرص المعيار المحاسبي الدولي الأول على ضرورة أن تعرض القوائم المالية أثر الأحداث والعمليات المالية التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق، وبما يتماشى مع عناصر الإطار المفاهيمي الدولي، ومن خلال العناصر التالية سنحاول التطرق للإطار العام لهذا المعيار المحاسبي.

### أولاً: هدف المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية IAS1

يكمن الهدف الرئيسى للمعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية في تقديم قوائم مالية ذات غرض عام تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية، وتضمن قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس المؤسسة عبر الفترات المالية المتتالية، والمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى<sup>1</sup>.

ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي يتوقع أن تلبى احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع رغبتهم واحتياجاتهم الخاصة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> قسوم حنان، أهمية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) في تحسين جودة القوائم المالية -دراسة تحليلية لبعض المعايير-، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 55.

<sup>2</sup> عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2007، ص 13.

كما يحقق المعيار المحاسبي الدولي الأول الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- تحديد أسس عرض القوائم المالية؛
- التعرف على الإطار العام لعرض القوائم المالية، أشكالها وطرق إعدادها؛
- يوضح الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

ونص المعيار المحاسبي الدولي الأول على جملة من الاعتبارات العامة الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، حيث تتمثل أهمها في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- حدد المعيار هيكل ومحتوى معين للقوائم المالية مع وجوب عرض معلومات مقارنة فيها، ما يعزز قابليتها للمقارنة، مع إمكانية تقييم أداء المؤسسة عبر الزمن مع المؤسسات الناشطة في نفس القطاع، وهو ما يتيح للمستخدمين إمكانية القيام بالتنبؤات المستقبلية؛
- حدد المعيار حد أدنى من الإفصاح في القوائم المالية ما يضيء على المعلومات المعروضة خاصيتي القابلية للفهم وللتحقق؛
- حرص المعيار على وجوب أن تعرض القوائم المالية أثر الأحداث والعمليات المالية التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق وبما يتماشى مع الإطار المفاهيمي المحاسبي الدولي؛
- نص المعيار على وجوب أن تعرض المؤسسة مجموعة كاملة من القوائم المالية على الأقل مرة في السنة، وتُنشر خلال الستة أشهر الموالية كحد أقصى، حتى لا تفقد المعلومات فائدتها بسبب تأخر الحصول عليها؛
- نص المعيار على عدم إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم، والإيرادات والمصاريف، حتى لا يترك المجال للإدارة للتلاعب في القوائم المالية، من خلال حذف أو إغفال أي بند يمكن أي تغيير في قرار أي مستخدم، وهو ما يضيء على المعلومات خاصة الحياد.

ثانياً: نطاق المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية IAS1

يطبق المعيار المحاسبي الدولي الأول على البيانات المالية من أجل تقديم قوائم مالية تلي احتياجات مستخدميها، ويؤخذ هذا المعيار بعين الاعتبار النقاط التالية:<sup>3</sup>

- لا ينطبق هذا المعيار على بيانات مالية مرحلية ومختصرة؛

<sup>1</sup> قسوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 55.

<sup>2</sup> أمينة حفاصة وعباس فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 90.

<sup>3</sup> نورة محمد ومليكة حفيظ شبايكي، مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد - دراسة تحليلية للقوائم المالية لمؤسسة سونلغاز الجلفة-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 2، الجزائر، 2016، ص 57-58.

- ينطبق هذا المعيار على المؤسسات الفردية أو المجمعات؛
- يمكن عرض البيانات المالية الموحدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، والبيانات المالية للمؤسسة الأم، وفقا للقوانين والمتطلبات الوطنية؛
- يمكن تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع المؤسسات، وكذلك البنوك ومؤسسات التأمين والمؤسسات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الإضافية للإفصاح الخاصة بالمؤسسات المالية والبنوك؛
- يمكن تطبيق هذا المعيار على المؤسسات الهادفة للربح، أما بالنسبة للمؤسسات التي لا تهدف إلى الربح فيمكن تطبيقه مع تغيير بعض المسميات في بنود البيانات المالية.

### ثالثا: أنواع القوائم المالية الأساسية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1

- حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنواع القوائم المالية ضمن المعيار المحاسبي الدولي الأول، وتمثلت بشكل أساسي فيما يلي<sup>1</sup>:
- قائمة المركز المالي: تصور المركز المالي للمؤسسة من حيث أصوله وخصومه، أو ماله من حقوق وما عليه من التزامات في نهاية فترة مالية معينة؛
  - قائمة الدخل: تصور نتيجة عمل المؤسسة (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة؛
  - قائمة التدفقات النقدية: وتظهر التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات)، والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) خلال فترة مالية معينة، ومصنفة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
  - قائمة التغير بحقوق الملكية: وتظهر التغيرات في حقوق الملكية من إضافات أو تخفيضات (أرباح أو خسائر أو توزيعات للأرباح أو مسحوبات على الرصيد المحتجز أول المدة والرصيد غير الموزع) في نهاية فترة مالية معينة؛
  - الإيضاحات: تتضمن معلومات تفصيلية تتعلق بالقوائم المالية، بغرض إعطاء فهم أفضل للبيانات الواردة بالقوائم المالية، والسياسات المتبعة في إعداد القوائم، والمحاسبة عن بنودها كالسياسات المتعلقة بالأصول الثابتة.

<sup>1</sup> حكيم شبوطي وإبراهيم علي عباس، مرجع سبق ذكره، ص 219.

الفرع الثاني: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1

تحتفظ المؤسسة بطريقة عرض قائمة المركز المالي وتصنيف البنود وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1، باستثناء إذا كان هناك عرض أو تصنيف آخر سيكون أكثر ملائمة، أو أن أحد المعايير الدولية للإبلاغ المالي يقتضي تغييرا في ذلك، وبناء على المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، يجب أن تحتوي قائمة المركز المالي في صلبها كحد أدنى من المعلومات البنود الواردة في الجدول أسفله.

الجدول رقم (4): الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية

الأصول	الخصوم
- الآلات والمعدات والتجهيزات؛	- حسابات دائنة؛
- الممتلكات العقارية؛	- مخصصات؛
- الأصول غير الملموسة؛	- التزامات مالية؛
- الأصول المالية؛	- التزامات ضريبية جارية؛
- الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية؛	- التزامات ضريبية مؤجلة؛
- الأصول البيولوجية؛	- احتياطات؛
- أصول ضريبية مؤجلة؛	- حصة الأقلية؛
- المخزون؛	- حقوق المساهمين؛
- الحسابات المدينة؛	- الالتزامات المتعلقة بمجموعة أصول محازة بغرض البيع؛
- أصول ضريبية متداولة؛	
- النقدية وما في حكمها؛	
- أصول محازة بغرض البيع.	

المصدر: جودي محمد رمزي وجودي أمينة، مساهمة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 224.

إضافة لما سبق ذكره في الجدول، تضمن هذا المعيار المعلومات الأخرى الواجب الإفصاح عنها ضمن قائمة المركز المالي أو ضمن الإيضاحات، ومن بين المعلومات ما يلي:<sup>1</sup>

- عدد الأسهم المصرح بها؛
- عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل؛
- عدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل؛

<sup>1</sup> جودي محمد رمزي وجودي أمينة، مساهمة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 213.

- القيمة الاسمية للسهم؛
- تسويات الأسهم في بداية ونهاية السنة.

## الفرع الثالث: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1

تعرض قائمة الدخل وفق المعيار المحاسبي الأول مجموعة من البنود المصنفة حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها<sup>1</sup>، وتتمثل المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الدخل كحد أدنى وفق متطلبات المعيار الدولي الأول فيما يلي:<sup>2</sup>

- الإيرادات؛
- تكاليف التمويل؛
- حصة ربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- مصروف الضرائب؛
- مبلغ واحد يشمل ما يلي:
  - إجمالي صافي الربح أو الخسارة بعد الضرائب للأنشطة المتوقفة؛
  - الربح أو الخسارة بعد الضرائب نتيجة القياس بالقيمة العادلة، منقوصاً منها تكاليف بيع الأصول للعمليات المتوقفة؛
- الربح أو الخسارة.

كما يجب أن تفصح المؤسسة أيضاً، عن المعلومات التالية ضمن قائمة الدخل أو الإيضاحات، وتتمثل فيما يلي:<sup>3</sup>

- تحليل للمصروفات ويبني على أساس طبيعة أو وظيفة المصروف؛
- عرض بنود الدخل أو المصاريف الناشئة عن عمليات غير اعتيادية في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات؛
- عندما تكون بنود الدخل والمصروف مادية، يتم الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل؛

<sup>1</sup> سعيداني محمد السعيد ورزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (دراسة تحليلية نقدية)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 265.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة - الجزء الأول،-الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2016، ص 100.

<sup>3</sup> جودي محمد رمزي وجودي أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 213-214.

- يجب أن يتم الإفصاح إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن مبلغ ربح السهم المعترف به كتوزيعات للفترة، وكذلك عن مقدار العائد على كل سهم.

الفرع الرابع: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التدفقات النقدية وفق متطلبات المعيارين المحاسبين الدوليين IAS1 وIAS7

بالنسبة لهذه القائمة، وبالإضافة للمعيار المحاسبي الدولي الأول، خصص لها مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 تحت تسمية قائمة التدفقات النقدية، الذي تضمن بعض قواعد وشروط الإفصاح في هذه القائمة، وتمثل أهمها في ما يلي:<sup>1</sup>

- يجب تصنيف التدفقات النقدية حسب طبيعة الأنشطة إلى تشغيلية، استثمارية، تمويلية؛<sup>2</sup>
- بالنسبة لسعر الصرف المستخدم في ترجمة العمليات التي تحدث بالعملة الأجنبية والتدفقات النقدية المتعلقة بالشركات التابعة، يجب أن يكون السعر السائد في تاريخ نشوء عملية التدفق النقدي؛
- يجب ترجمة التدفقات النقدية المتعلقة بالشركات التابعة الأجنبية، بأسعار الصرف السائدة في نشوء عملية التدفق النقدي؛
- يجب الإبلاغ عن التدفقات من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية مجملة وفق الفئة الغالبة للنقدية المستلمة، أو الفئة الغالبة للنقدية المدفوعة، ما عدا الحالات التي يتم التقرير عنها بالصافي؛
- مقدار التدفقات النقدية الناشئة عن كل نشاط من الأنشطة الثلاثة (تشغيل، استثمار، تمويل)؛
- يجب الإفصاح عن مكونات النقدية والنقدية المعادلة، ويجب إعداد تسوية لقيمها، يتم إرفاقها مع الميزانية؛
- بالنسبة للنقدية والنقدية المعادلة الموجودة في المؤسسة، والتي لا تكون قابلة للاستخدام فيجب الإفصاح عنها مع تعليق المؤسسة على ذلك.

<sup>1</sup> جودي محمد رمزي وجودي أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 214-215.

<sup>2</sup> سعيداني محمد السعيد ورزيقات بوبكر، مرجع سبق ذكره، ص 265.

## الفرع الخامس: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1

تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول، حد أدنى من المعلومات تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- صافي الربح أو الخسارة للفترة؛
  - كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها في حقوق المساهمين؛
  - الأثر التراكمي لتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في المعيار المحاسبي الدولي رقم 8؛
  - المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين؛
  - رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية؛
  - مطابقة بين القيمة المسجلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار؛
  - الأرباح والخسائر المعترف بها للسنة المنتهية؛
  - يجب على المؤسسة أن تعرض إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات، مبلغ التوزيعات المعترف به لحملة الأسهم خلال الفترة، والمبلغ المتعلق بكل سهم<sup>2</sup>.
- تتمثل المعلومات الأخرى التي يتم الإفصاح عنها ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو في الإيضاحات، فيما يلي:<sup>3</sup>

- معاملات رأس المال مع المالكين؛
- رصيد الأرباح المتراكمة في بداية ونهاية الفترة، وحركات الفترة؛
- المطابقة بين المبلغ المسجل لكل صنف في رأس مال حقوق الملكية وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح عن كل حركة.

<sup>1</sup> ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)،

مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 6، العدد 1، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 98.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 106.

<sup>3</sup> جودي محمد رمزي وجودي أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 214.

## الفرع السادس: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الإيضاحات وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على ضرورة احتواء قائمة الإيضاحات على حد أدنى من المعلومات، والمتمثلة أساساً فيما يلي:<sup>1</sup>

- الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية، والتي لا تكون معروضة في مكان آخر في القوائم المالية؛
- بيان أساس القياس والسياسات المحاسبية المطبقة؛
- بيان التقديرات المحاسبية المستعملة في ظل حالة عدم التأكد، إذ يمكن أن تسبب تعديلات جوهرية في محتوى باقي القوائم المالية<sup>2</sup>؛
- البنود الطارئة والالتزامات والإيضاحات المالية الأخرى؛
- الإفصاحات التكميلية غير المالية؛
- ينبغي على المؤسسة أن تفصح في الإيضاحات على مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلنة قبل التصريح بإصدار القوائم المالية؛
- ينبغي على المؤسسة أن تفصح عن البنود التالية إذا لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع القوائم المالية، وتتمثل فيما يلي:<sup>3</sup>
  - اسم المؤسسة وشكلها القانوني؛
  - وصف لطبيعة عمليات الشركة ونشاطاتها الرئيسية؛
  - موقع الشركة وبلد التأسيس وعنوانها.

<sup>1</sup> ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 108.

<sup>3</sup> جودي محمد رمزي وجودي أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 215.

## المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية IAS 7

يعرض المعيار المحاسبي الدولي IAS 7 العناصر المشكلة لقائمة التدفقات النقدية لوحدها، ووفقاً لهذا المعيار يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد وعرض هذه القائمة كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية<sup>1</sup>، وفيما يلي سنحاول استعراض أهم عناصر هذا المعيار.

### الفرع الأول: هدف المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية IAS 7

يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها، وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات إلى تدفقات نشاطات تشغيلية، استثمارية وتمويلية خلال الفترة التي تقدم فيها القوائم المالية<sup>2</sup>.

وقد أوضح المعيار الدولي السابع أن أهداف قائمة التدفقات النقدية تتجلى فيما يلي<sup>3</sup>:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم مقدرة المؤسسة في الحصول على النقدية وما يعادلها، وتقييم احتياجاتها لاستخدام التدفقات النقدية؛
- توفير المعلومات اللازمة عن التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها مصنفة حسب الأنشطة العملية، الاستثمارية والتمويلية للمؤسسة؛
- تقييم التغيرات التي طرأت على صافي موجودات المؤسسة، وهيكلها المالي، بما في ذلك سيولتها ومقدرتها على التأثير في مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها بغرض التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة؛
- تحديد مقدرة المؤسسة في توليد النقدية وما يعادلها، والمساعدة في تطوير نماذج لتحديد ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للوحدات الاقتصادية المختلفة؛
- استخدام معلومات التدفق النقدي التاريخية بوصفها مؤشراً لتحديد قيم وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ودرجة التأكد من حصولها، كما تفيد أيضاً في مراجعة التدفقات النقدية المستقبلية، فضلاً عن فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي؛
- تسهيل عملية مقارنة الوضعية المالية للمؤسسة مع باقي المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع.

مما سبق يمكننا الحكم على أن الهدف الجوهرى لهذا المعيار، يتمثل في توفير حجم كاف من المعلومات عن كل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة، بالإضافة إلى تحديد وعرض صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة المختلفة للمؤسسة خلال الدورة، هذه المعلومات ستساعد مستخدمي

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها -الجزء الأول-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 93.

<sup>2</sup> غانم شطا، مرجع تم ذكره، ص 37.

<sup>3</sup> بومدين بروال، أهمية اعتماد المعيار المحاسبي السابع في إدارة التدفقات النقدية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة لمبنة الأوراس لدورتي 2015 و2016-، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 35-36.

هذه القائمة في اتخاذ القرارات، وتكمن أهميتها في كونها توفر معلومات لا توجد في القوائم المالية الأخرى، كما تقدم تفسيرات لعدة قضايا تعجز القوائم المالية الأخرى عن تقديمها.

### الفرع الثاني: نطاق المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية IAS 7

اشترط المعيار IAS 7 عرض قائمة التدفقات النقدية على جميع المؤسسات دون استثناءات، ويتحدد نطاق تطبيق هذا المعيار في العناصر التالية:<sup>1</sup>

- يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية وذلك وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها؛
- يهتم مستخدمو البيانات المالية للمؤسسة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها، وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المؤسسات المختلفة، وعمّا إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمؤسسة كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات المالية، فالمؤسسات رغم اختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات والمصروفات، تحتاج إلى النقدية وذلك لتأدية وظائفها التشغيلية وسداد التزاماتها، ولتوفير عائد للمستثمرين، وبناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام كافة المؤسسات بإعداد قائمة التدفقات النقدية.

### الفرع الثالث: أنواع الأنشطة المولدة للتدفقات النقدية وفق متطلبات المعيار IAS 7

خدمة لإشكالية الدراسة، سنحاول من خلال هذه الجزئية وبشكل مختصر، استعراض أنواع الأنشطة المولدة للتدفقات النقدية وفق المعيار IAS 7، وذلك كما يلي:

1. الأنشطة التشغيلية: هي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيرادات في المؤسسة<sup>2</sup>، وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل<sup>3</sup>؛
2. الأنشطة الاستثمارية: تتمثل في الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الأصول طويلة الأجل، بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي تعتبر نقدية معادلة<sup>4</sup>؛

<sup>1</sup> مرازقة صالح وبوهرين فتيحة، المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، المجلد 6، العدد 6، الجزائر، 2010، ص 86.

<sup>2</sup> حسين القاضي وأمّون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص 277.

<sup>3</sup> صبوذة إيناس، دور تحليل جدول التدفقات النقدية للخزينة في تقييم الأداء والوضعية المالية للمؤسسة - تحليل جدول تدفقات الخزينة للجزائرية للمياه-، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 157.

<sup>4</sup> سفير محمد، أهمية إعداد وتحليل المعلومات حول التدفقات النقدية في مجتمع الأعمال -دراسة حالة مؤسسة اقتصادية-، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2015، ص 227.

3. الأنشطة التمويلية: وهي الأنشطة التي تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض<sup>1</sup>.

وبشكل عام يمكننا تلخيص أنواع التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 7 في الجدول الموالي<sup>2</sup>:

الجدول رقم (5): عناصر الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية وفق المعيار IAS 7

التدفقات النقدية		الأنشطة
التدفقات النقدية الخارجة	التدفقات النقدية الداخلة	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مشتريات البضاعة؛</li> <li>- الرواتب والأجور؛</li> <li>- الفوائد المدفوعة؛</li> <li>- شراء الأوراق التجارية نقداً؛</li> <li>- المصاريف الأخرى.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مبيعات السلع والخدمات؛</li> <li>- الفوائد المستلمة؛</li> <li>- حصص الأرباح المستلمة؛</li> <li>- بيع (تظهير) الأوراق التجارية مقابل النقدية؛</li> <li>- مصاريف الإيرادات الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.</li> </ul>	أنشطة الاستغلال
<ul style="list-style-type: none"> <li>- شراء عقارات ومعدات؛</li> <li>- شراء الاستثمارات المالية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بيع عقارات ومعدات؛</li> <li>- بيع الاستثمارات المالية.</li> </ul>	الأنشطة الاستثمارية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- شراء سندات الخزينة؛</li> <li>- دفع الديون (أصل الدين فقط).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إصدار أسهم رأس المال؛</li> <li>- إصدار سندات.</li> </ul>	الأنشطة التمويلية

المصدر: شريط صلاح الدين وحفاصة أمينة، دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابع -IAS 7-، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 3، العدد 5، الجزائر، 2018، ص 82.

وتجدر الإشارة إلى أنه ووفق المعيار IAS 7، إذا كانت الاستثمارات الأخرى قابلة التحويل إلى مقدار معلوم من النقدية، فهي تعتبر نقدية معادلة، بشرط أن لا تكون عرضة لمخاطر هامة من حيث التغيير في قيمتها، وبذلك فإن أية استثمارات يمكن اعتبارها نقدية معادلة فقط إذا كانت ذات آجال تستحق في حدود ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها، وحسب هذا التعريف فإنه يستثنى الاستثمارات في الأسهم إلا إذا كانت تمثل في جوهرها نقدية معادلة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خطاب دلال ونور الدين زعبيط، تقييم الأداء المالي باستخدام نسب النقدية المشتقة من جدول تدفقات الخزينة -دراسة حالة مؤسسة أرسيلو ميتال عناية (مركب الحديد والصلب)(2012-2013-2014)-، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 345.

<sup>2</sup> شريط صلاح الدين وحفاصة أمينة، دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابع -IAS 7-، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 3، العدد 5، الجزائر، 2018، ص 82.

<sup>3</sup> سفير محمد، مرجع سبق ذكره، ص 227-228.

## الفرع الرابع: طرق عرض قائمة التدفقات النقدية وفق المعايير IAS 7

حسب المعيار IAS 7 يتم عرض قائمة التدفقات النقدية وفق طريقتين، أحدهما مباشرة والأخرى غير مباشرة، ومن خلال العنصرين التاليين، سنحاول تقديم بعض التفاصيل في حدود خدمة سياق إشكالية دراستنا.

1. الطريقة المباشرة: شجع المعيار المحاسبي الدولي IAS 7 المؤسسات على تقديم قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة، حيث أن هذه الطريقة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، ولا تتوفر بمقتضى الطريقة الغير مباشرة، إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة الغير مباشرة يعتبر أسلوباً مقبولاً<sup>1</sup>.

ويتم إعداد جدول التدفقات النقدية وفق هذه الطريقة عند أي لحظة زمنية، وعند أي مستوى من النشاط، وذلك من خلال حصر التدفقات النقدية الخارجة والداخلية من وإلى خزينة المؤسسة، كل حسب طبيعة النشاط التابعة له<sup>2</sup>.

2. الطريقة غير المباشرة: وفق هذه الطريقة ينطلق إعداد جدول التدفقات النقدية انطلاقاً من جدول حساب النتيجة، وبالاعتماد على الميزانية، حيث يتم التخلص من العناصر التي ليس لها أثر على الخزينة مثل مخصصات الإهلاك، ومن مزايا هذه الطريقة أنها تركز على الفرق بين صافي النتيجة وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، وكذلك بالنسبة لبنود الدخل والمصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية<sup>3</sup>، وبالتالي معرفة العلاقة بين النتيجة والخزينة، وهو ما يعطي مختلف مستخدمي هذه القائمة إمكانية تقييم الوضع والأداء النقدي والمالي للمؤسسة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عادل علي بابكر الماحي أبو الجود، أهمية قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار بالمصارف -دراسة حالة مصرف الراجحي بالرياض-، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 42.

<sup>2</sup> شلاني عمار وبولعيازي وفاء، تقييم الأداء المالي باستخدام جدول التدفقات النقدية وفقاً للمعايير المحاسبي الجديدة -حالة مؤسسة NCA روية للفترة الممتدة (2014-2017)، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 182.

<sup>3</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 278.

<sup>4</sup> بادي عبد المجيد وعزواني ناصر، المحتوى المالي لجدول تدفقات الخزينة -دراسة حالة مؤسسة سلسلة الأوراسي 2013-، مجلة دراسات العدد الاقتصادي-، العدد 1، المجلد 7، جامعة الأغواط، الجزائر، 2016، ص 214.

## المبحث الرابع: القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين الأخرى IAS/IFRS

إضافة للمعيار المحاسبي الدولي 1 IAS، خصص مجلس معايير المحاسبة الدولية عدة معايير أخرى تناولت عناصر القوائم المالية، في صورة المعيار المحاسبي الدولي السابع الخاص بقائمة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى المعيار المحاسبي الدولي الثامن الذي تناول موضوع السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء المحاسبية، مع إشارته لعدد عناصر القوائم المالية ضمن معايير أخرى، ونظراً لاستحالة التطرق لكل المعايير التي تناولت هذه العناصر، سنحاول التطرق لأكثرها أهمية وخدمة للدراسة.

### المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي الثامن السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء 8 IAS

أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي 8 IAS إلى وجوب تطبيق المؤسسة لهذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، أو عند إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية، وتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي حدثت في الفترة أو الفترات السابقة، وفيما يلي سنستعرض مختلف جوانب المعيار<sup>1</sup> IAS 8.

#### الفرع الأول: هدف المعيار المحاسبي الدولي الثامن 8 IAS

يهدف هذا المعيار إلى وضع شروط وقواعد تتعلق بطريقة إعداد القوائم المالية وكيفية الإفصاح عنها، وذلك من أجل أن تقوم كل المؤسسات بإعداد وعرض هذه القوائم على أسس منسقة، وهو ما يزيد من قابلية هذه الأخيرة للمقارنة مع نظيراتها للمؤسسات الأخرى في فترات مختلفة، كما يحدد المعيار 8 IAS المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية<sup>2</sup>.

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية أهداف المعيار المحاسبي الدولي 8 IAS، وتمثل أهمها فيما يلي<sup>3</sup>:

- وصف طريقة اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، وكذا كيفية الإفصاح عن ذلك؛
- تحديد المعالجة المحاسبية وكيفية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وتغييراتها، وكذلك بالنسبة لتصحيح الأخطاء؛
- تعزيز مدى ملائمة وموثوقية المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات من خلال قوائمها المالية؛

<sup>1</sup> أنظر: المعيار المحاسبي الدولي الثامن السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء 8 IAS.

<sup>2</sup> غانم شطاط، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<sup>3</sup> أحمد حلي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية - معايير المحاسبة الدولية - الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

- الرفع من إمكانية مقارنة المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية للمؤسسة على مر الزمن ومع البيانات المالية للمؤسسات الأخرى.

### الفرع الثاني: السياسات المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8

لقي مفهوم السياسة المحاسبية كثيرا من الجدل من قبل الكتاب والباحثين نظرا لاختلاف الفكر المحاسبي من جهة، وتعدد الخلفيات المحاسبية من جهة ثانية، فنجد أن بعض التعاريف تتطابق وأخرى تختلف، وعرفت السياسات المحاسبية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 8 بأنها: "المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المطبقة من قبل المؤسسة في إعداد وتقديم بياناتها المالية"<sup>1</sup>.

يجب على المؤسسة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية باستمرار على المعاملات والأحداث والظروف المتماثلة، ما لم يتطلب معيار محاسبي دولي أو يسمح بتصنيف آخر للبنود، ويكون من الواجب على المؤسسة التغيير في السياسة المحاسبية فقط إذا كان هذا التغيير هو الأنسب، من خلال توفر الشرطين التاليين<sup>2</sup>:

- يتوافق مع أحد المعايير المحاسبية؛

- يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة وأكثر موثوقية.

حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 قواعد تعامل المؤسسات مع السياسات المحاسبية، إذا اشترط هذا المعيار على المكلفين بتطبيقه جملة من الضوابط فيما يتعلق بكل من:

1. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية: يتم تحديد السياسة المحاسبية أو السياسات المطبقة عن طريق تطبيق معايير المحاسبة الدولية، والنظر في إرشادات التنفيذ ذات الصلة والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع مراعاة أن تنتج عن هذه السياسات بيانات مالية تشمل معلومات ملائمة وموثوقة عن المعاملات وعن الأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها، وتكون هذه السياسات ليست بحاجة إلى التطبيق عندما يكون أثر تطبيقها ليس ذا أهمية، كما أنه وفي غياب معيار دولي يطبق على وجه التحديد على معاملة ما أو على أحداث أو ظروف أخرى، على الإدارة أن تستعمل حكمها وتقديرها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية<sup>3</sup>.

2. اتساق وثبات السياسات المحاسبية: يعني الاتساق الثبات في استخدام ذات السياسة المحاسبية بين فترة وأخرى، وذلك ليتم مقارنة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي أعدت على أسس

<sup>1</sup> حسين توفيق مصطفى، العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2017، ص 756.

<sup>2</sup> عتير سليمان وزرقون محمد، تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد-دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 116.

<sup>3</sup> أحمد حلبي جمعة، نظرية المحاسبة المالية-النموذج الدولي الجديد-، دارصفاء، عمان، الأردن، 2010، ص 67-68.

موحدة، حيث تنتفي قابلية المقارنة بانتفاء الاتساق أو الثبات<sup>1</sup>، إذ يجب أن تطبق السياسات المحاسبية بثبات واتساق على العمليات المتشابهة، وأن يكون أي تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة مبررا، مثل أن يكون التغيير ناتجا عن متطلبات معيار محاسبي جديد، أو أن يكون هذا التغيير سيؤدي إلى تحسين موثوقية وملائمة القوائم المالية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: السياسات المحاسبية وعلاقتها بالتقديرات المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8

يشير المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 في الفقرة رقم 23 بأنه في حالة عدم التأكد السائدة في الأنشطة التجارية، فإن كثيرا من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولكن يمكن تقديرها، والتقدير يستلزم الاجتهاد الذي يعتمد على أحدث المعلومات المتوفرة، ويمكن أن يكون التقدير مطلوباً مثلا للديون المدومة، أو تقادم المخزون، أو لتقدير العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لإهلاك المنافع الاقتصادية للموجودات القابلة للإهلاك، فاستخدام التقدير المعقول يعتبر جزءا هاما في إعداد القوائم المالية، حيث لا يؤثر على إمكانية الاعتماد عليها وفق ما ورد في الفقرة 33 من المعيار IAS 8<sup>3</sup>.

### الفرع الرابع: الأخطاء المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8

أشار المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 إلى إمكانية وقوع المؤسسات في أخطاء تتعلق بإثبات وقياس وعرض عناصر القوائم المالية، واعتبر هذا المعيار أن هذه القوائم تعتبر غير ملتزمة بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية إذا اشتملت على أخطاء متعمدة، سواء كانت هذه الأخطاء ذات أهمية نسبية أم لا، كما نص المعيار على ضرورة تصحيح هذه الأخطاء المحاسبية سواء المكتشفة خلال الدورة الجارية أو الدورات اللاحقة، كما حدد هذا المعيار طرق الإفصاح عن الأخطاء وآثارها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 186-187.

<sup>2</sup> وليد عبد القادر وحسام الدين خداح، المعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2013، ص 171.

<sup>3</sup> أحمد قايد نور الدين وسعيد عبد الحليم، مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالية -دراسة عينة من المؤسسات-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 8، العدد 13، الجزائر، 2015، ص 202.

<sup>4</sup> المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8، وثيقة إلكترونية مترجمة متوفرة على الموقع:

<https://socpa.org.sa/SOCPA/files/03/03686b63-d097-4020-9a42-02dafebb9e65.pdf>

تاريخ الإطلاع: 2019/11/24 / 00.19 am

## المطلب الثاني: القوائم المالية في ظل معايير محاسبية دولية أخرى IAS/IFRS

خصص مجلس معايير المحاسبة الدولية جملة من المعيار التي تناولت بعض عناصر القوائم المالية، فبالإضافة إلى المعايير 1 و 7 و 8 و IAS، توجد معايير أخرى سنحاول التطرق لأهمها من خلال ما يلي:

الجدول رقم (6): أهم المعايير المحاسبية الدولية الأخرى التي تطرقت للقوائم المالية بشكل مباشر

المعيار المحاسبي الدولي	المضمون المتعلق بالقوائم المالية
المعيار المحاسبي الدولي الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية العمومية IAS 10	<p>تكمن الفكرة الرئيسية من المعيار المحاسبي IAS 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية في تقديم قوائم مالية تعكس الصورة الصحيحة والصادقة للأحداث والعمليات لمختلف المستخدمين، فالأرقام التي تتضمنها القوائم المالية تعتبر مبدئية نظراً لحالة عدم التأكد المرتبطة بالمستقبل، إذ أنه مع الوقت تتاح معلومات إضافية تؤثر على القوائم المالية، وقد عالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 طبيعة هذه الأحداث وذلك لضمان صحة وموثوقية القوائم المالية المقدمة لمختلف المستخدمين<sup>1</sup>.</p> <p>ووفقاً لهذا المعيار يتم تصنيف هذه الأحداث اللاحقة إلى نوعين رئيسيين:<sup>2</sup></p> <p>- أحداث تؤدي إلى تعديل: يجب على المؤسسة أن تعدل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية، لتعكس الأحداث التي تتطلب تعديلات بعد فترة التقرير، ومن أمثلتها الواردة ضمن نص المعيار ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ حكم قضائي بعد فترة التقرير، يؤكد أن المؤسسة كان عليها التزام حالي في نهاية فترة التقرير؛</li> <li>▪ تلقي معلومات بعد فترة التقرير تبين أن أصلاً ما قد هبطت قيمته في نهاية فترة التقرير، أو أنه يلزم تعديل مبلغ خسارة القيمة المثبتة سابقاً لهذا الأصل؛</li> <li>▪ التحديد بعد فترة التقرير لتكلفة الأصول المشتراة قبل نهاية فترة التقرير، أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل نهاية فترة التقرير، واللذان يختلفان عن تلك المثبتة بالفعل؛</li> <li>▪ اكتشاف غش أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة.</li> </ul> <p>- أحداث لا تؤدي إلى تعديل: لا يجوز للمؤسسة أن تعدل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات، ومن أمثلتها الواردة في المعيار الموافق ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ الانخفاض في القيمة العادلة للاستثمارات بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تعتمد فيه القوائم المالية للإصدار؛</li> <li>▪ إذا أعلنت المؤسسة عن توزيعات أرباح بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد</li> </ul>

<sup>1</sup> علي يوسف، المعيار المحاسبي الدولي رقم 10: الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، سوريا، 2009، ص 2.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي العاشر الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية العمومية IAS 10.

<p>القوائم المالية للإصدار، فإنه لا تُثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير.</p>	
<p>تتمثل الفكرة الرئيسية من المعيار IAS 24 الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة في التركيز على موثوقية وشفافية القوائم المالية، من خلال تغليب مبدأ الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؛ بمعنى أنه كل معاملة مع طرف ذي علاقة يكون النظر فيها إلى جوهر العلاقة وليس فقط إلى شكلها القانوني.</p> <p>إن الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة يدعم شفافية القوائم المالية من خلال بيان طبيعة ونوع وعناصر الصفقات مع الأطراف ذوي العلاقة، وخاصة أن المؤسسة قد تدخل في عمليات شراء أو بيع أو إقراض أو اقتراض مع أطراف ذات علاقة دون أن يكون للأطراف الأخرى معرفة بحجم هذه العمليات وبأي شروط تمت، وعلى هذا الأساس، فالمعيار يتطلب الإفصاح عن وجود مثل هذه العلاقات بين المؤسسة وتلك الأطراف حتى يتم التأكد من نزاهة وشفافية المعاملات، وأنها تمت على أسس تجارية، وبهذه الطريقة فإن مستخدمي القوائم المالية، يمكنهم اتخاذ قراراتهم على أساس معلومات موثوقة. من جهة أخرى، يمكن أن يكون لعلاقات الأطراف ذات العلاقة تأثير على المركز المالي ونتائج عمليات المؤسسة مصدرة القوائم، وذلك يرجع إلى أن آثار الصفقات مع الأطراف ذوي العلاقة قد لا تكون بنفس القدر والأثر كما هو الحال بالنسبة للصفقات مع الأطراف الأخرى، لذلك فإن الأمر يتطلب الإفصاح عن صفقات الأطراف ذوي العلاقة من جانب المؤسسة التي تصدر القوائم وذلك لضمان مصداقية نتائج أعمال المؤسسة وإمكانية الاعتماد عليها<sup>1</sup>.</p> <p>ويطبق هذا المعيار على العناصر التالية:<sup>2</sup></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– تحديد العلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة؛</li> <li>– تحديد الأرصدة القائمة، بما في ذلك الارتباطات، بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة بها؛</li> <li>– تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح مطلوباً عن العناصر الواردة في النقطتين أعلاه؛</li> <li>– تحديد الإفصاحات التي يتم القيام بها عن البنود السابقة.</li> </ul>	<p>المعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة IAS 24</p>
<p>هدف هذا المعيار لوصف متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاركة عندما تعد المؤسسة قوائم مالية منفصلة، وتعرف هذه الأخيرة على أنها تلك القوائم التي تعرض بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة، أو بالإضافة إلى القوائم المالية للمؤسسة المستثمرة التي لا تملك استثمارات في شركات تابعة، ولكن لها استثمارات في شركات زميلة وأخرى مشتركة.</p> <p>يجب أن تعد القوائم المالية المنفصلة وفقاً لجميع المعايير الدولية للتقرير المالي</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون القوائم المالية المنفصلة IAS 27<sup>3</sup></p>

<sup>1</sup> قسوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 55.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة IAS 24.

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون القوائم المالية المنفصلة IAS 27.

<p>التي تنطبق عليها، فعندما تعد المؤسسة قوائم مالية منفصلة، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمارات في الشركات التابعة، والمشاركة والزميلة وفقا لأحد الخيارات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- بالتكلفة؛</li> <li>- وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS9؛</li> <li>- باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هي مبينة في معيار المحاسبة الدولي IAS28.</li> </ul> <p>يجب على المؤسسة أن تطبق المحاسبة نفسها عن كل صنف من الاستثمارات، فبالنسبة للاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها بالتكلفة أو طريقة حقوق الملكية فإنه يجب أن تتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".</p>	
<p>هدف هذا المعيار لوصف المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة، وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاركة، ويجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع الشركات المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على الشركة مستثمر فيها<sup>1</sup>.</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاركة IAS28</p>
<p>الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية، ومبادئ للمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المصدر، إلى أصول مالية، والتزامات مالية، وأدوات حقوق ملكية، وعلى تصنيف الفائدة، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب ذات العلاقة، وعلى الحالات التي ينبغي فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية<sup>2</sup>.</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون الأدوات المالية: العرض IAS32</p>
<p>الهدف من هذا المعيار هو وصف الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي الأولي وتحديد مبادئ الإثبات والقياس في القوائم المالية الكاملة أو المختصرة لفترة أولية، فالتقرير المالي الأولي الذي يوفر في الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليه يحسن قدرة المستثمرين، والدائنين، والآخرين على فهم قدرة المؤسسة على توليد أرباح وتدفقات نقدية وفهم وضعها المالي وسيولتها<sup>3</sup>.</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون التقرير المالي الأولي IAS34</p>
<p>هدف هذا المعيار هو وصف الإجراءات التي تطبقها المؤسسة لتضمن أن أصولها مسجلة بما لا يزيد عن مبلغها الممكن استرداده، ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن المبلغ الممكن استرداده منه إذا كان مبلغه الدفترتي يتجاوز المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه، وإذا كان هذا هو الحال، فإن الأصل يوصف بأنه قد هبطت قيمته، ويتطلب المعيار من المؤسسة أن تثبت خسارة هبوط، ويحدد المعيار أيضا متى ينبغي للمؤسسة أن تعكس خسارة الهبوط ويحدد الإفصاحات<sup>4</sup>.</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون الهبوط في قيمة الأصول IAS36</p>

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاركة IAS28.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون الأدوات المالية: العرض IAS32.

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون التقرير المالي الأولي IAS34.

<sup>4</sup> المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون الهبوط في قيمة الأصول IAS36.

<p>هدف هذا المعيار هو ضمان تطبيق ضوابط إثبات وأسس قياس مناسبة على المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية ضمن الإفصاحات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها<sup>1</sup>.</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة IAS37</p>
<p>هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها - على وجه التحديد - في معيار آخر، ويتطلب هذا المعيار من المؤسسة أن تثبت أصلاً غير ملموساً عندما تُستوفي ضوابط محددة. يحدد المعيار - أيضاً - كيف يُقاس المبلغ الدفترى للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات محددة عن الأصول غير الملموسة<sup>2</sup>.</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون الأصول غير الملموسة IAS38</p>
<p>الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو ضمان أن تحتوي أول قوائم مالية للمؤسسة معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، وتقاريرها المالية الأولية لجزء من الفترة التي تشملها تلك القوائم المالية، على معلومات ذات جودة عالية تكون:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- شفافة للمستخدمين وقابلة للمقارنة عبر جميع الفترات المعروضة؛</li> <li>- تقدم نقطة بداية مناسبة للمحاسبة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛</li> <li>- يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع<sup>3</sup>.</li> </ul>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي الأول تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة IFRS1</p>
<p>هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو تحسين الملائمة، وإمكانية الاعتماد، والقابلية للمقارنة، للمعلومات التي توفرها المؤسسة معدة التقرير في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال وآثاره، ولبلوغ ذلك، يضع هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مبادئ ومتطلبات للمؤسسة المستحوذة عن كيف:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تثبت وتقيس، في قوائمها المالية، الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛</li> <li>- تثبت وتقيس الشهرة المقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال أو مكسب من شراء بسعر تفاضلي؛</li> <li>- تحدد ماهية المعلومات التي تفصح عنها لتمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة تجميع الأعمال وآثارها المالية<sup>4</sup>.</li> </ul>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي الثالث تجميع الأعمال IFRS3</p>
<p>هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو تحديد المحاسبة عن الأصول المحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة. وبالتحديد، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- أن يتم قياس الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بالمبلغ</li> </ul>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي الخامس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير</p>

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة IAS37

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون الأصول غير الملموسة IAS38.

<sup>3</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي الأول تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة IFRS1.

<sup>4</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي الثالث تجميع الأعمال IFRS3.

<p>الدفتري أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيها أقل، وأن يتم إيقاف استهلاك تلك الأصول؛</p> <p>– أن يتم عرض الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل في قائمة المركز المالي؛</p> <p>– وأن يتم عرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل.<sup>1</sup></p>	<p>المستمرة IFRS5</p>
<p>هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو مطالبة المؤسسات بتقديم إفصاحات في قوائمها المالية تمكن المستخدمين من تقييم:</p> <p>– أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمؤسسة ولأدائها المالي؛</p> <p>– طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المؤسسة خلال الفترة وفي نهاية فترة التقرير، والطريقة التي تدير بها إدارة المؤسسة تلك المخاطر.</p> <p>تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مبادئ إثبات وقياس وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية".<sup>2</sup></p>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي السابع الأدوات المالية: الإفصاحات IFRS7</p>
<p>إن الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية، الذي سوف يعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييمهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وتوقيتها وعدم تأكدها.<sup>3</sup></p>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع الأدوات المالية IFRS9</p>
<p>هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر شركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى.</p> <p>ولتحقيق هذا الهدف فإن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:</p> <p>– يتطلب من الشركة الأم التي تسيطر على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى أن تعرض قوائم مالية موحدة؛</p> <p>– يعرف مبدأ السيطرة، ويحدد السيطرة على أنها الأساس للتوحيد؛</p> <p>– يحدد كيف يطبق مبدأ السيطرة عند تحديد ما إذا كانت الشركة المستثمرة تسيطر على الشركة المستثمر فيها، وبناء عليه يجب عليها أن توحد الشركات المستثمر فيها؛</p> <p>– يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة.<sup>4</sup></p>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي العاشر القوائم المالية الموحدة IFRS10</p>
<p>هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل الشركات التي تمتلك حصة في شركات أخرى، والتي تخضع للسيطرة بشكل مشترك.</p> <p>ولتحقيق الهدف يعرف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي السيطرة المشتركة، ويتطلب من الشركة التي تكون طرفاً في سيطرة مشتركة أن تحدد نوع هذه السيطرة الذي تشارك فيها،</p>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي الحادي عشر الترتيبات المشتركة IFRS11</p>

<sup>1</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي الخامس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة IFRS5.

<sup>2</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي السابع الأدوات المالية: الإفصاحات IFRS7.

<sup>3</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع الأدوات المالية IFRS9.

<sup>4</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي العاشر القوائم المالية الموحدة IFRS10.

<p>من خلال تقويم حقوقها والتزاماتها، وأن تحاسب عن تلك الحقوق والالتزامات وفقا لنوع تلك السيطرة المشتركة.<sup>1</sup></p>	
<p>هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو مطالبة المؤسسة بأن توضح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- طبيعة حصصها في الشركات الأخرى، والمخاطر المرتبطة بها؛</li> <li>- آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية.<sup>2</sup></li> </ul>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي الثاني عشر الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى IFRS12</p>
<p>إن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:<sup>3</sup></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- يعرف القيمة العادلة؛</li> <li>- يضع في معيار دولي واحد للتقرير المالي إطارا لقياس القيمة العادلة؛</li> <li>- يتطلب إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة.</li> </ul>	<p>المعيار الدولي للتقرير المالي الثالث عشر قياس القيمة العادلة IFRS13</p>

- المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعايير الواردة ضمن الجدول.

وتطرق الباحث لهذه المعايير بهذا الشكل بغية تجنب التكرار، وذلك لارتباطها المباشر بالدراسة التطبيقية التحليلية التي سيقوم بها الباحث خلال الفصل الرابع.

<sup>1</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي الحادي عشر الترتيبات المشتركة IFRS11.

<sup>2</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي الثاني عشر الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى IFRS12.

<sup>3</sup> المعيار الدولي للتقرير المالي الثالث عشر قياس القيمة العادلة IFRS13.

## خلاصة الفصل الأول

تأثرت المحاسبة الدولية بظهور وانتشار معايير المحاسبة الدولية، والتي أصبحت تعتبر مرجعا محاسبيا دوليا، لما تقدمه من إسهامات في التوفيق بين الممارسات المحاسبية المختلفة بين الدول، واعتمدت لجنة المعايير المحاسبية الدولية على إطار مفاهيمي يشكل الأساس الذي يعتمد عليه في إصدار وفهم وتطبيق هذه المعايير الدولية، ليقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي حل بدلا عنها، بتبني هذا الإطار والمعايير التي أصدرتها اللجنة، مع العمل على تحديثهما بشكل مستمر، وهو ما جعل مخرجات المحاسبة القائمة على معايير المحاسبة الدولية، تستجيب لمختلف الاحتياجات الحديثة من المعلومات المالية.

تطورت القوائم المالية وتغيرت من حيث الشكل والمضمون على مر الفترات المعاصرة لتطور الفكر المحاسبي، وتعتبر المرحلة الحديثة الممتدة من منتصف القرن الماضي إلى غاية الآن، أحد أكبر الفترات التي تأثرت فيها هذه القوائم، وذلك راجع لظهور وانتشار معايير المحاسبة الدولية، التي سعت إلى تحسين هذه القوائم المالية شكلا ومضمونا، من خلال تخصيصها لجملة المعايير بالشكل الذي يهدف لخدمة مختلف مستخدمي القوائم المالية ذات الغرض العام خاصة، وعملها على ضمان توفر هذه القوائم على الحجم الكافي من المعلومات، عبر فرضها للحدود الدنيا للمعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية، كما سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى التقليل من حجم الخيارات المتاحة للمطبقين، بغية التقليل من آثار التقديرات المحاسبية المستندة للأحكام الشخصية على مختلف المخرجات المحاسبية.

حدد الباحث من خلال هذا الفصل الأساس المرجعي الدولي الذي سيعتمد عليه في تقييم القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي، والذي سيرتكز أساسا على معايير المحاسبة الدولية، من خلال إجراء مقارنة بين عناصر هذه الأخيرة وما يقابلها في النظام المحلي الجزائري، وهو ما سيقوم به الباحث تباعا عبر الفصول الموالية.

الفصل الثاني:

القوائم المالية وفق النظام

المحاسبي المالي

## مقدمة الفصل الثاني

عرف العالم مطلع القرن الحالي تغييرات جذرية في واقع المحاسبة الدولية، إذ سعت الدول ومختلف المنظمات المحاسبية خلال هذه الفترة إلى تقليل الاختلافات بين المحاسبة المحلية ونظيرتها الدولية، كاستجابة منها للمتطلبات المحاسبية العالمية الحديثة، واختلفت الإجراءات المتخذة على المستوى المحلي لهذه البلدان في سبيل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، بين التقارب الجزئي والتوافق التام معها، أو المحافظة على الأنظمة المحاسبية المحلية.

استجابة الجزائر للتغيرات المحاسبية التي فرضتها جملة من العوامل الداخلية والخارجية خاصة، عبر قيامها باستبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، الذي عملت من خلاله على التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وأثر الإصلاح المحاسبي الجزائري على قواعد القياس والتقييم والعرض المعتمدة على المستوى المحلي، من خلال الاعتماد على إطار تصوري للمحاسبة المالية، الذي أثر على كل من شكل ومضمون القوائم المالية الرئيسية الإلزامية في الجزائر، حيث كانت هذه الأخيرة تقتصر على قائمتي الميزانية وحساب النتيجة في ظل المخطط المستغنى عنه، بينما فرض النظام المحاسبي المالي قوائم مالية جديدة في صورة قائمة تغير الأموال الخاصة، وقائمتي تغيرات الخزينة والملاحق، ليتوافق بذلك مع المرجع المحاسبي الدولي في تعداد القوائم المالية الإلزامية.

يسعى الباحث من خلال هذا الفصل إلى مناقشة سيرورة الإصلاح المحاسبي الجزائري، والأسباب المؤدية إليه، مروراً بعرض القوائم المالية الإلزامية والإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، محاولاً بذلك إبراز أهم الإضافات التي قدمها هذا النظام مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني السابق، ويمثل اعتماد النظام المحاسبي المالي تغيراً في الفلسفة المحاسبية المعتمدة في الجزائر، إذ لا يقتصر هذا التغيير على الممارسات المحاسبية التقنية، بل إن الأمر يتعدى إلى الإطار الفكري الذي ستقوم عليه المحاسبة في الجزائر.

## المبحث الأول: مسار اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر

أسندت أعمال الإصلاح المحاسبي الجزائري في بداية سنة 1998 إلى المجلس الوطني للمحاسبة، الذي أعد قائمتين للأسئلة حول تقييم المخطط المحاسبي الوطني بهدف مراجعة هذا الأخير، إلا أن معظم النتائج التي توصل إليها هذا المجلس كانت نتائج تقنية، مما استدعى إلى التعاقد مع خبراء فرنسيين سنة 2001، الذين بدؤوا بإعداد نظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على مستوى الاقتصاد الوطني الجزائري، متبنين في ذلك مفهوم المحاسبة المالية.

قام المجلس الوطني للمحاسبة في شهر أفريل من سنة 2001 بالتعاقد مع مجموعة من الخبراء الأجانب من هيئات فرنسية ممثلة في المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة والمجلس الأعلى للخبراء المحاسبين الفرنسيين والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية، حيث قام هؤلاء الخبراء بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية وبتمويل من البنك الدولي، بدراسة المخطط الوطني للمحاسبة، وتقديم ثلاثة اقتراحات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح، ليترك الاختيار بينها للهيئات الجزائرية<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: الإصلاح المحاسبي الجزائري

سعت الجزائر من خلال اعتمادها على النظام المحاسبي المالي إلى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك استجابة منها للضغوطات الدولية المفروضة عليها بهذا الخصوص من جهة، وعملا على توفير بيئة محاسبية ملائمة لجذب الاستثمارات الأجنبية من جهة أخرى، ومن خلال الفروع الموالية نستعرض الظروف والأسباب والأهداف المرجوة من هذا الإصلاح.

### الفرع الأول: أسباب ودوافع الإصلاحات المحاسبية الجزائرية

منذ أن اعتمدت الجزائر على النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني، لم تقم بأي تعديلات من شأنها أن تسد جملة الثغرات والنقائص الموجودة فيه، والتي من بينها أن القوائم المالية التي يعرضها لا تتوافق ولا تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية السائدة، إذ أنها لا تسمح لمختلف المستعملين خاصة الأجانب منهم بالحصول على معلومات مالية ملائمة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات الصائبة، كما أن هذا المخطط لم يميز بين مختلف أشكال المؤسسات من حيث الحجم أو الطبيعة القانونية، ذلك أن قواعد المخطط المحاسبي الوطني إلزامي التطبيق على كل شخص طبيعي أو معنوي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نصراوي دنيا زاد وبن زاوي محمد الشريف، مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 250.

<sup>2</sup> لخضر بن أحمد، الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية -دراسة تقييمية-، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2014، ص 184-185.

## أولاً: أسباب الإصلاحات المحاسبية الجزائرية

- كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على المخطط المحاسبي الوطني بسبب جملة من النقائص التي سجلت أثناء تطبيقه من جهة، وتغير الواقع الاقتصادي والمحاسبي الجزائري ومتطلباته من جهة أخرى، وبشكل عام تتمثل أهم الأسباب فيما يلي:<sup>1</sup>
- إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كالتوجه نحو اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية، والمفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
  - إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار والعمل على إنشاء بورصة الجزائر؛
  - الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات:
    - طرق التقييم المحاسبي المحينة؛
    - توفير المعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح؛
    - توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.
  - إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلية في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي؛
  - ضمان درجة عالية من الشفافية مع إمكانية مقارنة المعلومات المالية؛
  - الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، في ظل فتح المجال للاستثمار الأجنبي؛
  - توحيد القوائم المالية ونوعيتها، إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها، من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين؛
  - إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة؛
  - ضغوط المنظمات الدولية على غرار صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية<sup>2</sup>؛
  - ظهور التكتلات الاقتصادية واعتمادها مخرجات المرجعية المحاسبية الدولية<sup>3</sup>؛

<sup>1</sup> قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المجلد 10، العدد 10، مجلة الباحث، جامعة الشلف، الجزائر، 2012، ص 272.

<sup>2</sup> قمان عمر، الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية -دراسة ميدانية لأراء عينة من المختصين في المجال المحاسبي-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 9، العدد 3، الجزائر، 2015، ص 14.

<sup>3</sup> سحنون بونعجة ونبل بوفليح، متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة AL-Riyada for Business Economics، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 114.

- ظهور إصلاحات محاسبية في كثير من البلدان المتقدمة، كفرنسا وألمانيا، وكذا الدول النامية كتونس والمغرب، بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup>؛
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي<sup>2</sup>؛
- جعل مهنة المحاسبة تستجيب لواقع المعمول به على الصعيد الدولي، لجعل المحاسبة والتدقيق يتسمان بالمصداقية والشفافية، كمحاولة لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية<sup>3</sup>؛
- العمل على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر من أجل مواجهة المنافسة التي تفرضها مبادئ تحرير الخدمات الخارجية من قبل شركات المحاسبة والتدقيق في الدول المتقدمة.

### ثانياً: أسباب أخرى تتعلق بنقائص المخطط المحاسبي الوطني

حل المخطط المحاسبي الوطني محل المخطط المحاسبي الفرنسي الذي كان معتمداً في الجزائر منذ 1957، حيث عملت الجزائر بهذا المخطط طوال الفترة الممتدة من سنة 1975 إلى غاية سنة 2010، ويعرف البعض المخطط المحاسبي بشكل مطلق على أنه<sup>4</sup> "قائمة الحسابات المصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة، حجمها وخصائصها".

ارتبط المخطط المحاسبي الوطني بالعديد من النقائص والانتقادات التي سنحاول التطرق إليها من خلال النقاط التالية<sup>5</sup>:

- من أهم نقائص المخطط المحاسبي الوطني غياب الإطار المفاهيمي ولو بصورة ضمنية، وهو ما تسبب في جمود المحاسبة في الجزائر، وذلك لأن الإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية، ويحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، إضافة للاعتماد عليه في إصدار قواعد محاسبية جديدة؛
- تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها وإهمال التصنيف الوظيفي، الذي يسمح بتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف التجارية والمالية والإدارية دون اللجوء لإعادة معالجة المعلومات المحاسبية؛
- اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية لعناصر الذمة المالية وكذا حسابات التسيير لا يعطي الصورة الحقيقية، مما يجعل من القرارات المتخذة غير عقلانية؛
- غياب العديد من الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني، مثل: رأس المال البشري، رأس المال المسدد وغير المسدد، المصاريف الموزعة على عدة سنوات، نواتج التحصيل، الديون المقدر، الخدمات البنكية

<sup>1</sup> قمان عمر، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>2</sup> نفسه.

<sup>3</sup> سحنون بونعجة ونبل بوفليح، مرجع سبق ذكره، ص 114.

<sup>4</sup> بويقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 45.

<sup>5</sup> بلعور سليمان، دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 4، العدد 6، الجزائر،

2014، ص 202-203.

- وغيرها من الحسابات، بالإضافة إلى غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة كعمليات قرض الإيجار، والعمليات المنجزة في إطار عقود المناولة، والبنائات المنجزة على أراضي الغير؛
- لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة وغير المتداولة، والخصوم المتداولة وغير المتداولة، حيث أن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها، جعل عملية التحليل المالي صعبة؛
  - تعالج مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية، وليس على أساس أنها قيم معنوية، حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية؛
  - توجد بعض الحسابات التي ليس لها دلالة، أو أن وجودها ليس في صالح جهة ما، ومثال ذلك: ح/19 الذي يعتبر مؤونة الخسائر من الأموال الخاصة، فإذا علمنا أن بعض هذه المؤونات غير مبررة فهذا يعني أن جزءا من الأرباح لم يخضع للضريبة وهذا ليس في صالح إدارة الضرائب وغيرها من الجهات الأخرى؛
  - يعتمد ترتيب عناصر الميزانية على مبدأ درجة سيولة الأصول ودرجة إستحقاقية الخصوم، ولا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ السنوية؛
  - بعض عناصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية مثل المصاريف الإعدادية، والتي هي عبارة عن مصاريف وليست موجودات مادية أو معنوية؛
  - غياب فكرة الحسابات المجمعة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني، حيث يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات ولا يشير إلى المجمعات ؛
  - هناك نقائص خاصة بالوثائق المحاسبية، فمثلا شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بالمقارنة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية، ولا يقدم معطيات عن الدورة السابقة، بالإضافة إلى غياب جدول لتغير الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة؛
  - أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية السائدة أنا ذاك، خصوصا بعد انفتاح الجزائر على الاستثمار الأجنبي وتبنيها لاقتصاد السوق، في الوقت الذي صمم فيه هذا المخطط ليتناسب مع الاقتصاد الاشتراكي الموجه.

## الفرع الثاني: الاختيارات المتاحة في عملية الإصلاحات المحاسبية الجزائرية

قدم الخبراء المحاسبين ثلاثة خيارات متعلقة بإصلاح النظام المحاسبي الجزائري، تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- الخيار الأول: المحافظة على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الأصلي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني الجزائري، إلا أن هذا الحل لا يضمن التوافق مع الممارسات التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية، ولا يساهم بشكل حقيقي في عصنة المحاسبة المحلية؛
- الخيار الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع المرجعية المحاسبية الدولية، حيث يتضمن هذا الخيار الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بنيته وهيكله والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها معايير المحاسبة الدولية؛
- الخيار الثالث: إعداد نظام محاسبي جديد كلياً، يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

مثلما هو متعارف عليه بين مختلف الباحثين والأطراف ذوي العلاقة بالمجال المحاسبي الجزائري، قام المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة وفحص الخيارات السابقة، وهو ما أسفر على قبول الخيار الثالث، أي تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي، الذي يتوافق إلى حد معين مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين في جل الجوانب أنأ ذاك<sup>2</sup>.

وبغية إعطاء تصور شامل لتسلسل وتواتر عملية الإصلاح المحاسبي الجزائري، نستعرض خلال ما يلي شكلاً يتضمن مراحل هذا الإصلاح المحاسبي.

<sup>1</sup> سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2013، ص 217.

<sup>2</sup> شوقي مرداسي وعبود زرقين، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 10.

الشكل رقم (1): الإطار المرحلي للإصلاح المحاسبي الجزائري



— المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2013، ص 2017.

### الفرع الثالث: أهداف الإصلاح المحاسبي الجزائري

- سعت الجزائر من خلال الإصلاحات المحاسبية الجذرية إلى التقارب والتوافق بأكبر قدر ممكن مع معايير المحاسبة الدولية، بغية تحقيق جملة من الأهداف التي تتمثل أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>
- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر، والاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة من خلال الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها؛
  - العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية، مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام، ومن ثم تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظيراتها الأجنبية؛
  - العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات، ومحاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية؛
  - تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
  - تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والعمل على ترسيخ أسس الحوكمة\* في المؤسسات، وبالتالي إعطاء صورة صادقة عن الأداء وتغيرات الوضع المالية للمؤسسة؛
  - تحقيق قابلية مقارنة المؤسسة لقوائمها المالية عبر الزمن، أو مقابل المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
  - نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة، تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم، إضافة إلى المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
  - العمل على تقليل تكاليف معالجة البيانات المحاسبية وصولاً إلى إعداد القوائم المالية الختامية، من خلال الاعتماد على الإعلام الآلي في الممارسات التقنية المحاسبية.

<sup>1</sup> نصرأوي دنيا زاد وبن زاوي محمد الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 252.

\* عرفها عدنان بن حيدر بن درويش في كتاب حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة (2007) كما يلي: هي النظام الذي يتم خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى لتحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.

## الفرع الرابع: موقع الجهود الجزائرية من متطلبات نجاح الإصلاح المحاسبي

إن قيام أي دولة بإصلاحات محاسبية يتطلب منها اتخاذ جملة من التدابير والإجراءات التي تساهم في نجاح هذه الإصلاحات، ومن خلال النقاط التالية سنحاول التطرق إلى أهم هذه الإجراءات مع إسقاطها على حالة الجزائر:<sup>1</sup>

1. تحضير المؤسسات الجزائرية: لا بد أن يمر تطبيق أي نظام محاسبي جديد في أي دولة عبر تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب الحجم أو رأس المال أو العمال... الخ، وذلك لأجل مراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على تطبيق هذا النظام الجديد، وهو ما قامت به الجزائر ممثلة في وزارة المالية، التي قامت بالتمييز بين المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي الجزائري والمستثناة من تطبيقه بموجب محتوى القانون رقم 07-11، الذي حدد مجال التطبيق مستثنيا المؤسسات المصغرة الملزمة فقط بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة، حيث يحدد القرار 8 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19/90 المؤسسات الخاضعة لهذا النظام وفقا لمحددات مختلفة تتمثل في النشاط الممارس، رقم الأعمال وعدد العمال، وهو التقسيم الذي تعرض لعدة انتقادات سنناقشها في الجانب التطبيقي للدراسة.

إضافة إلى ما سبق كان يجب أن يسبق تطبيق النظام المحاسبي المالي تدريب مختلف الممارسين والمستعملين للمحاسبة ومخرجاتها، وهو ما حاولت وزارة المالية الجزائرية القيام به من خلال تنظيم جملة من الملتقيات والمحاضرات بشكل متواتر في فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي. في ختام هذه الجزئية من الدراسة يرى الباحث أن الدولة الجزائرية أخفقت في تحضير المؤسسات الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث أن إعداد هذه المؤسسات كان يتطلب تدرج زمني في عملية تدريب وتأهيل العناصر البشرية المعنية بتطبيق هذا النظام، وهو ما لم تنجح الجزائر فيه، حيث اقتصرت عملية التحضير على جملة من المحاضرات والملتقيات دون الدورات التأهيلية والتدريبية المتعلقة بالجانبين الفكري والتقني لهذا النظام المحاسبي المالي الجديد، إضافة إلى عدم كفاية وملائمة مجال التطبيق للوعاء المؤسساتي الجزائري، وهو ما سيتم تفصيله في باقي أجزاء الدراسة.

2. تحديث الأطر التشريعية والجبائية: كان من الضروري أن تقوم الجزائر بإجراء تحديثات للأطر التشريعية والجبائية بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، وذلك بغية تكييفها مع متطلبات هذا الأخير، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده ليستجيب لأهداف ومتطلبات الاقتصاد المخطط ولا سيما الإدارة الجبائية، وبالتالي فإن الأطر الموروثة عن هذا المخطط كان يجب تكييفها وتحديثها، حيث أنه ورغم جهود المشرع الجزائري في محاولة التوفيق بين هذا النظام المحاسبي المالي وتشريعات والقوانين الجبائية في السنوات الأخيرة، إلا أن التعارض بينهما لازال قائما بعد عشر سنوات

<sup>1</sup> زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS-IAS)، مجلة الباحث، المجلد 7، العدد 7 الجزائر، 2010، ص 86-87.

- من فرض النظام المحاسبي المالي، وهو ما جعل هذا الأخير لا يتمتع باستقلالية مطلقة<sup>1</sup>، وتوجد العديد من مظاهر عدم التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقوانين والتشريعات الجبائية، والتي نذكر منها:
- التباعد الملحوظ بين القانون (الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات) وقواعد النظام المحاسبي المالي (الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي للمعاملات)، وهو ما يستدعي العمل على التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة والمعالجة المحاسبية، للزيادة من فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات؛
  - الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ الجبائية الجزائرية والبعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية، ومثال ذلك قاعدة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، ومنه فإن ضمان الطريق الصحيح لإكمال المشروع، يتطلب إعادة النظر في القوانين والتشريعات التجارية والجبائية، وهو الأمر الذي سيكون له أثر واضح على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها.

في ختام هذه الجزئية يشير الباحث إلى أن تكييف القوانين والتشريعات بما يتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي يشكل ضرورة مستعجلة، حيث تعتبر هذه النقطة من أهم العقبات والمعوقات التي تحول بين النظام المحاسبي المالي وتحقيق أهدافه.

3. تحضير المحترفين والممارسين للمهنة: استدعى اختيار الجزائر للنظام المحاسبي المالي ضرورة تحضير المهنيين وتمكينهم من المعرفة الجيدة لهذا النظام، وتدريبهم على الإتقان العملي في مجال الممارسات المحاسبية له، حيث كان على الدولة الجزائرية إعداد دورات تدريبية وأيام إعلامية ومحاضرات وملتقيات علمية بغية تعريف الممارسين على البناء الفكري للنظام المحاسبي المالي من جهة، وعلى الممارسات التقنية العملية له من جهة أخرى، إذ كانت الجزائر أمام ضرورة اتخاذ جملة من التدابير قبيل، أثناء وبعد دخول النظام المحاسبي المالي بهدف ضمان التطبيق الجيد لأحكام وقواعد هذا الأخير.

<sup>1</sup> عوماري عائشة وبن الدين أمحمد، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 68-69.

## المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي SCF

دخل النظام المحاسبي المالي الجزائري حيز التطبيق مطلع سنة 2010، كرد فعل واستجابة من الجزائر للمتطلبات والمستجدات الفكرية والمهنية المحاسبية العالمية، حيث جاء هذا النظام كمحاولة لتقليل الفوارق الموجودة بين المحاسبة الجزائرية ونظيرتها الدولية، من خلال تقارب النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS<sup>1</sup>، إذ اشترك وتقاطع معهما في عديد النقاط والمقومات، "ويعتبر الإطار التصوري أبرز مستجدات هذا النظام"<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي بموجب المادة الثالثة من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 بأنه:<sup>3</sup> "نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات المؤسسة ونجاعته، ووضعية خزيتها في نهاية السنة المالية".

وتجدر الإشارة إلى أن القانون 11-07 سعى النظام المحاسبي المالي بنظام المحاسبة المالية، كما أطلق مصطلحي الكشوف المالية والكيان على كل من القوائم المالية والمؤسسة على التوالي، وتم تكييف هذه المصطلحات حتى نحقق ونحترم وحدة مصطلحات الدراسة.

يتميز النظام المحاسبي المالي عن المخطط المحاسبي الوطني بجملة من الخصائص والمميزات يتمثل أهمها فيما يلي:<sup>4</sup>

- تقريب التطبيق المحاسبي المحلي من التطبيق العالمي، من خلال سعي النظام المحاسبي المالي للتكيف مع التوجه المحاسبي الدولي الحديث<sup>5</sup>؛

<sup>1</sup> رفيقة صغراوي ومسعود كسكس وإسماعيل قزال، إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي -دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 2، العدد 2، الجزائر، 2018، ص 84.

<sup>2</sup> سعيداني محمد السعيد ورحماني يوسف زكريا، مستقبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في ظل المعيار الدولي للتقارير المالية الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 9، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018، ص 667.

<sup>3</sup> القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الجزائر، 2007، المادة 3، ص 3.

<sup>4</sup> لصنوني حفيظة وبشوندة رفيق، السوق المالي (البورصة) في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -واقع وأفاق-، مجلة المالية والأسواق، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 423-424.

<sup>5</sup> بوحديدة محمد وقمان عمر، الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الإفصاح المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات إقتصادية-، المجلد 4، العدد 3، الجزائر، 2010، ص 360.

- يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبادئ وفروض محاسبية أكثر توافقا مع متطلبات المحاسبة الدولية الحديثة؛
- يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية يحدد بوضوح الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة والأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء والمنتجات، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الإطار لم يكن موجودا في المخطط القديم<sup>1</sup>؛
- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في القوائم المالية الإيجابية؛
- تبنى النظام المحاسبي المالي طرق تقييم وقياس حديثة في صورة القيمة العادلة<sup>2</sup>؛
- يوفر معلومات مالية واضحة وقابلة للمقارنة، تلي حاجات مختلف مستعملها<sup>3</sup>؛
- يضمن النظام المحاسبي المالي الإفصاح بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن أسس إعداد القوائم المالية، مما يسمح بتسهيل القراءة وتقليل التلاعبات<sup>4</sup>؛
- إعطاء المؤسسات المصغرة مكانة خاصة، من خلال تمكينهم من تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة<sup>5</sup>.

وتضمن القانون رقم 07-11 مكونات النظام المحاسبي المالي والتي يمكن استعراضها بشكل مختصر كما يلي:

---

<sup>1</sup> عوينات فريد وكويسي محمد ومهاوات لعبيدي، نظام المحاسبة المبسطة في المؤسسات الصغيرة، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 80.

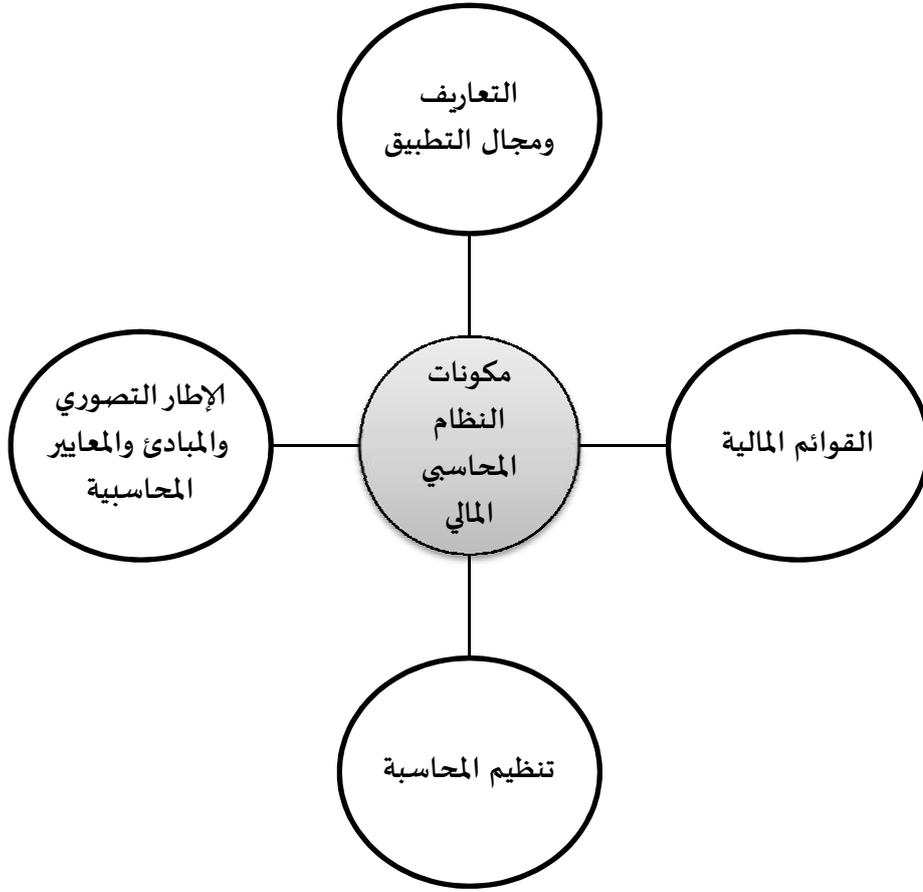
<sup>2</sup> عقاري مصطفى وتخونوني أمال، النظام المحاسبي المالي scf في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية ifrs (2010-2016)، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 88.

<sup>3</sup> هيري آسيا وسائوس الشيخ، النظام المحاسبي المالي المستحدث في الجزائر ودوره في تحديات الإفصاح على القوائم المالية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 4، الجزائر، 2016، ص 196.

<sup>4</sup> سبتي إسماعيل، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF -دراسة حالة مؤسسة ملينة التل بسطيف للفترة 2014/2016-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -العدد الاقتصادي-، المجلد 11، العدد 3، الجزائر، 2017، ص 419.

<sup>5</sup> بوحديدة محمد وقمان عمر، مرجع سبق ذكره، ص 360.

## الشكل رقم (2) مكونات النظام المحاسبي المالي



— المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: أحمد بوراس ومحمد بوطلاعة، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 1، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015، ص 18.

### الفرع الثاني: مرجعية النظام المحاسبي المالي

إن المتأمل في القانون 11-07 يمكنه ملاحظة أنه قد تم الاعتماد في هذا النظام على مرجعيتين محاسبيتين أساسيتين هما: المرجعية الفرونكفونية والمرجعية الأنجلوسكسونية، وذلك لأن عملية تصميم النظام المحاسبي المالي أخذت بتبني إستراتيجية توحيد محاسبي يأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية من ناحية، مع المحافظة على ما كان جيدا في النظام القديم كمدونة الحسابات ذات المرجعية الفرونكفونية من ناحية أخرى، وفيما يلي سنحاول التطرق لأهم ما أخذه النظام المحاسبي المالي من كلتا المرجعيتين على أن يتم تفصيل ذلك فيما هوأت من أجزاء الدراسة، وذلك من خلال النقطتين المواليتين:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حولي محمد ودريس خالد ومرزوقي مرزوقي، المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2017، 228.

- المرجعية الفرونكوفونية (المتثلة في المخطط المحاسبي العام PCG): أخذ النظام المحاسبي المالي بالنموذج المحاسبي الفرنسي، من ناحية اعتماده على مدونة مفصلة للحسابات تمثل معظم حسابات المخطط الفرنسي العام PCG لسنة 1982 نتيجة اقتباس معظم حساباته، وما يفسر توجه نحو النموذج الفرونكوفوني هو توكيل مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر إلى خبراء فرنسيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي من ناحية، واعتماد هذا النموذج في معظم الدول التي كانت خاضعة لهيمنة الاستعمار الفرنسي من ناحية أخرى.

- المرجعية الأنجلوسكسونية: رغم عدم إشارة مختلف القوانين المتضمنة للنظام المحاسبي المالي صراحة إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية، إلا أنه يمكن ملاحظة تبني النظام المحاسبي المالي للنموذج الأنجلوسكسوني من خلال معظم السياسات المحاسبية والإجراءات الجديدة للتقييم والتنظيم المحاسبي التي جاء بها.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة، يشير الباحث إلى أن قضية مرجعية النظام المحاسبي المالي لا زالت تشكل واحدة من أهم الانتقادات التي طالت هذا الأخير، حيث وصف النظام في عديد الدراسات الأكاديمية بأنه هجين المرجعية وفي البعض الآخر بأنه عديم المرجعية، وهو ما سنناقشه بثيء من التفصيل في الفصل الرابع من الدراسة.

### الفرع الثالث: التواتر القانوني للنظام المحاسبي المالي

تعتبر تسمية النظام المحاسبي المالي عن الصبغة القانونية التي يتميز بها هذا الأخير، فكلمة "النظام" تضيف عليه صفة الإلزامية التي هي خاصة من خاصيات القوانين والتشريعات الرسمية، بالإضافة إلى ذلك، جاء النظام المحاسبي المالي في شكل قوانين ومراسيم وقرارات وتعليمات تشريعية متواترة، حيث تشكل هذه الأخيرة الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي، وتمثل هذه القوانين فيما يلي<sup>1</sup>:

- القانون 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي وشروطه وكيفية تطبيقه؛
- المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن كيفية تطبيق أحكام القانون 11-07؛
- القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المتعلق بالمؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛
- المرسوم التنفيذي 110-09 المؤرخ في 2009/04/07 المحدد لشروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛

<sup>1</sup> عيادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 52-53.

- التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29/10/2009 والمتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، والمتضمنة لكيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال المحاسبي؛
- التعليمية المنهجية الصادرة بتاريخ 19/10/2010 المتعلقة بطرق تطبيق التعليمات الوزارية رقم 02 المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
- الإشعار رقم 89 المؤرخ في 10 مارس 2011، المتضمن مدونة وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لمؤسسات التأمين وإعادة التأمين<sup>1</sup>؛
- الرأي التوضيحي حول التقييم والاعتراف وعروض القروض والمصرفيات ذات الصلة، والصادر بتاريخ 08/10/2019 عن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والتزاعات المهنية.

من خلال النقاط السابقة يمكننا ملاحظة أن النظام المحاسبي المالي لم ينشركوحدة واحدة، بل نشر بشكل متواتر، وبقي في هذا الشكل المبعثر إلى غاية كتابة هذه الأسطر، وتعتبر هذه النقطة من أبرز الاختلالات الشكلية التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي، إذ أن هذا الأخير يفتقد لأي شكل من الإصدارات الرسمية التي تجمع بين مكوناته في شكل وحدة واحدة.

#### الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- التوافق مع المرجع المحاسبي الدولي السائد حالياً، من خلال تبني تطور المعايير والتقنيات المحاسبية الحديثة قصد تقريب الممارسات المحاسبية المحلية من الممارسات الدولية المقبولة من قبل أغلبية الدول<sup>3</sup>؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المالية المحاسبية تتناسب مع مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، وتستجيب لمتطلبات الإفصاح الحديث؛

<sup>1</sup> بكيجل عبد القادر وبربري محمد أمين، دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الإفصاح بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 13، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 161.

<sup>2</sup> سماي علي وخلف الله بن يوسف؛ تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية-دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2014، مجلة للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2016، ص 389-390.

<sup>3</sup> عوينات فريد وكويبي محمد ومهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 80.

- جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية<sup>1</sup>؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسات الخاضعة له<sup>2</sup>؛
- محاولة التوافق ومواكبة التطور المعلوماتي، من خلال فرض مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي<sup>3</sup>؛
- ضمان مقروئية أفضل للقوائم المالية بالنسبة للمستثمرين الأجانب<sup>4</sup>؛
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية الوطنية.

### الفرع الخامس: أهمية 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، وتكمن أساسا هذه الأهمية فيما يلي<sup>5</sup>:

- سهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي القوائم المالية؛
- يجلب النظام المحاسبي المالي الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في القوائم المالية؛
- تسهيل مقارنة القوائم المالية بين المؤسسات العاملة في الجزائر سواء الأجنبية أو الوطنية<sup>6</sup>؛
- يقترح النظام المحاسبي المالي حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط المحاسبي الوطني؛
- يسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية بتغليبها للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيله للتعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

<sup>1</sup> مولود قنوش وإبراهيم مزبود، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على كفاءة بورصة الجزائر، مجلة الحوار المتوسطي، المجلد 9، العدد 3، الجزائر، 2018، ص 493.

<sup>2</sup> جيلالي عياد غلام الله، مدى ملائمة معايير التدقيق الداخلي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 21.

<sup>3</sup> جرد نور الدين وآيت محمد مراد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 144.

<sup>4</sup> عوينات فريد وكويسي محمد ومهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 80.

<sup>5</sup> عقي حمزة وبن عيشي بشير، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي عن الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية -دراسة عينة من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر باستخدام طريقة التحليل ألعالمي التمييزي (AFD)، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد2، الجزائر، 2017، ص 108.

<sup>6</sup> قمان عمر وإلبي شهاب، هيكل المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 2، العدد1، الجزائر، 2011، ص 107.

## المبحث الثاني الإطار التصوري وقائمة الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي

توافق النظام المحاسبي المالي ظاهريا مع معايير المحاسبة الدولية في اعتماده على إطار تصوري مشابه في شكله للإطار المفاهيمي الدولي من جهة، ومن خلال اعتماده على نفس القوائم الأساسية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى، وهو ما يعتبر إضافة إيجابية للمحاسبة المحلية الجزائرية، فرغم الانتقادات المتعددة التي يواجهها النظام المحاسبي المالي، إلا أنه يعتبر خطوة إلى الأمام في مسار توفيق الممارسات المحاسبية الجزائرية مع نظيرتها الدولية.

### المطلب الأول: مكونات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية، حيث يسمح هذا الإطار بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ والفروض المحاسبية المعترف بها عامة، ويعتبر الإطار المفاهيمي أو التصوري كما أطلق عليه في متن النظام المحاسبي المالي، أساس أي نظام محاسبي، إذ أنه يقدم المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وتقديم القوائم المالية، ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة، بالإضافة إلى انه يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: ماهية الإطار التصوري

أحدث النظام المحاسبي المالي تغييرا شاملا في الأساليب والطرق المحاسبية المعتمدة في الجزائر، فقد جاء بتسميات وتعريف ومفاهيم وقواعد محاسبية جديدة تتوافق ومعايير المحاسبة الدولية، ويعرف الإطار التصوري المحاسبي بشكل عام ومطلق على أنه: "مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلية بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد قوائم وتقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين وأطراف أخرى"، هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد حلول محاسبية للمشاكل المشتركة<sup>2</sup>.

"يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، كما يعرف الإطار التصوري مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء، ويحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> كردودي سهام، تحليل التأثير الجبائي على أنظمة الإخضاع والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2013، ص 477.

<sup>2</sup> غنية بن حركو، التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2015، ص 37-38.

<sup>3</sup> القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، المادة 7، ص 4.

"وتحدد المعايير المحاسبية قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء، ومحتوى القوائم المالية وكيفية عرضها، وتحدد المعايير المحاسبية أيضا عن طريق التنظيم"<sup>1</sup>.

من خلال التعريف السابق للإطار التصوري يمكننا استنتاج أهمية ودور هذا الأخير على النحو التالي:<sup>2</sup>

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية؛
- يعرف الفرضيات والاتفاقيات المحاسبية التي يتعين التقيّد بها؛
- يعرف المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيّد بها؛
- يعرف الخصائص النوعية للمعلومة المالية؛
- يشكّل مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية؛
- يسهل فهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في النظام المحاسبي المالي.

#### الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 2 و4 و5 من القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:<sup>3</sup>

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

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

<sup>1</sup> القانون رقم 11-07، مرجع سبق ذكره، المادة 8، ص 4.

<sup>2</sup> عيادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 53.

<sup>3</sup> عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 1، العدد 01، الجزائر، 2014، ص 85.

### الفرع الثالث: الفروض المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

تعني الفرضية كلاماً أو تعبيراً قابلاً للصواب أو الخطأ، ويتم اعتماد الفروض من أجل فهم الظروف والأحداث المحيطة، أو تثبيتها وبناء أفكار أو مفاهيم في ضوءها لتساعد في تحقيق الأهداف أو التوصل إليها، وحسب النظام المحاسبي المالي يوجد فرضين هما<sup>1</sup>:

- فرض محاسبة التعهد: تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها<sup>2</sup>.

وحسب هذا الفرض المحاسبي فإن تسجيل أثر المعاملات والأحداث محاسبياً يتم وقت حدوثها وليس عند إتمام عملية دفع أو استلام النقدية، حيث تسجل هذه المعاملات في المستندات المحاسبية وتقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها بغض النظر عن تاريخ استحقاقها أو حدوث التدفق النقدي المتعلق بها<sup>3</sup>.

- فرض الاستمرارية: تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب<sup>4</sup>.

ونص النظام المحاسبي أيضاً، على أنه وإذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة في الملحق.

ويفترض المحاسب وفق هذا الفرض المحاسبي أن المؤسسة مستمرة في عملياتها في المستقبل، ما لم يقدّم الدليل على عكس ذلك، ويعتبر هذا الافتراض أساسياً لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبية، وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة، فقد جرى العرف المحاسبي مثلاً عند قياس المركز المالي للمؤسسة على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية للأصول المختلفة ولا يتم بقيمتها التبادلية في السوق في تاريخ إعداد القائمة، وذلك زعماً بأن المؤسسة لا تهتمها القيم التبادلية لهذه الأصول ما دامت مستمرة في عملياتها في المستقبل ومن ثم لن يقوم ببيعها في الحال، وإنما سوف يستمر في استخدامها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> طلال محمد الججاوي، وريان يوسف نعوم وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص 57-60.

<sup>2</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 6، ص 11.

<sup>3</sup> محمد فيصل مايدة وجمال خنشور، قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) -دراسة تحليلية-، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 307.

<sup>4</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 7، ص 11.

<sup>5</sup> عبد الحق مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 29-30.

## الفرع الرابع: المبادئ المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر المبادئ المحاسبية قواعد عامة تحكم تطوير الأساليب المحاسبية، وتعتبر بمثابة المرشد أو الدليل لحل المشاكل المحاسبية أو الأساس لاتخاذ إجراء محاسبي معين<sup>1</sup>، وعدد النظام المحاسبي المالي أهم هذه المبادئ المحاسبية في متن المادة 6 من القانون 11-07<sup>2</sup>، كما تضمن المرسوم التنفيذي رقم 156-08 من خلال المواد المرقمة من 8 إلى 16 لشرح هذه المبادئ، وفيما يلي سنحاول التطرق لأهم هذه المبادئ المحاسبية.

تتمثل أهم المبادئ المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- مبدأ استقلالية الوحدة المحاسبية: يجب أن تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، حيث يقوم النظام المحاسبي المالي على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها وأعبائها ونواتجها، وأصول وخصوم وأعباء ونواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهمها، إذ يجب أن تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها<sup>3</sup>.
- مبدأ الوحدة النقدية: تلزم كل المؤسسات باحترام اتفاقية الوحدة النقدية، إذ يشكل الدينار الجزائري وحدة تسجيل وقياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية<sup>4</sup>، حيث فرض هذا المبدأ على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية، كما حدد النظام المحاسبي المالي الأحداث التي تقع بالعملة الأجنبية<sup>5</sup>، وأشار إلى إمكانية تسجيل وإدراج المعاملات والأحداث الغير قابلة للقياس النقدي التي من الممكن أن تكون ذات أثر مالي ضمن ملحق القوائم المالية<sup>6</sup>.
- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: وفقا لهذا المبدأ فإن العمليات تقيّد وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني<sup>7</sup>، ويعتبر هذا المبدأ جديدا في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب

<sup>1</sup> سيد أحمد السيد عامر، المحاسبة المالية - مبادئ وتطبيقات -، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2007، الصفحة 20.

<sup>2</sup> مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 4، الجزائر، 2008، ص 210.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 8، ص 12.

<sup>4</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 10، ص 12.

<sup>5</sup> بن قطيب علي وحطاب دلال، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية - دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي -، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 1، المجلد 4، الجزائر، 2019، ص 7.

<sup>6</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 10، ص 12.

<sup>7</sup> كردودي سهام، تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، العدد 3، الجزائر، 2012، ص 138.

الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، حيث أنه وحسب هذا المبدأ مثلا تسجل استثمارات قرض الإيجار في الميزانية كأصول<sup>1</sup>.

- مبدأ عدم المقاصة: وفقا لهذا المبدأ لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وآخر من النواتج، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية<sup>2</sup>.

- مبدأ الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي تلك القوائم، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه المؤسسة<sup>3</sup>، ويعني هذا المبدأ عدم اهتمام المحاسبة بتسجيل الأحداث عديمة المغزى أو الدلالة، نظرا لعدم جدوى النتائج المترتبة على ذلك، ولا يوجد اتفاق على الخط الفاصل بين العمليات الجوهرية والعمليات غير الجوهرية<sup>4</sup>، ونصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنه وبمقتضى مبدأ الأهمية النسبية<sup>5</sup>:

■ يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه المؤسسة؛

■ يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛

■ يجب أن تعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛

■ يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل الأصول، الخصوم، التكاليف والإيرادات وتقدم في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية أي على أساس قيمتها عند تاريخ إثباتها أو تحقيقها، باستثناء بعض الحالات التي تقدم بالقيمة الحالية كأصول البيولوجية<sup>6</sup>.

- مبدأ الدورية (الفترة المحاسبية): وبموجب هذا المبدأ يتم تقسيم العمر الكلي للمؤسسة إلى فترات دورية متساوية تكون غالبا سنة، وذلك لأغراض إعداد القوائم المالية<sup>7</sup>، ويهدف هذا المبدأ من خلال تقسيم عمر المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية إلى التعرف وبشكل دوري على نتائج أعمالها، وتزويد

<sup>1</sup> بلعور سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 209.

<sup>2</sup> كردودي سهام، تحليل التأثير الجبائي على أنظمة الإخضاع والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 3، الجزائر، 2013، ص 478.

<sup>3</sup> بلعور سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 209.

<sup>4</sup> سيد أحمد السيد عامر، مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>5</sup> مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 11، ص 12.

<sup>6</sup> درواسي مسعود وخليفاتي جمال، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي -دراسة استطلاعية-، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، الجزائر، 2012، ص 19.

<sup>7</sup> سيد أحمد السيد عامر، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المستخدمين بهذه النتائج بانتظام سواء كان ذلك بإصدار القوائم السنوية أو النصف سنوية أو غيرها، مما يجعل المستخدمين وأصحاب الصلة على دراية بالأوضاع المالية في المؤسسة ونتائج أعمالها وبشكل مستمر بدلاً من الانتظار لفترة طويلة لمعرفة ذلك، ويجب الإشارة هنا إلى أنه كلما انخفضت الفترة المالية التي يتم التقرير عنها كلما كان يجب على المحلل أن يتوقع بيانات أقل دقة في القوائم المالية المتوفرة<sup>1</sup>.

- مبدأ استقلالية الدورات: تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط<sup>2</sup>.

ويوجب النظام المحاسبي المالي ربط جميع الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إقفال السنة المالية ذات الصلة المباشرة بالسنة المنقضية التابعة لها، كما نص هذا المبدأ على عدم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية، وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة، بينما أوجب الإفصاح عنه في ملحق القوائم المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي القوائم المالية<sup>3</sup>.

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات: وفقاً لهذا المبدأ يتم طرح جميع المصاريف الفعلية والخاصة بالفترة المالية من الإيرادات الفعلية الخاصة بنفس الفترة بهدف تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، وذلك بغض النظر عن حدوث التدفق النقدي لعمليتي الدفع والتحصيل للمصاريف والإيرادات على التوالي<sup>4</sup>.

- مبدأ الثبات: وفقاً لهذا المبدأ يجب الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في تسجيل جميع المعاملات المالية بدفاتر المؤسسة، وكذلك في إعداد القوائم المالية خلال الفترات المحاسبية المختلفة، وذلك حتى لا تتنافى قابلية المقارنة بين هذه القوائم الخاصة بفترات مختلفة<sup>5</sup>.

وأتاح النظام المحاسبي المالي إمكانية تغيير الطرق المحاسبية المعتمدة في الحالتين التاليتين<sup>6</sup>:

■ يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية:

<sup>1</sup> مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية -مدخل نظري وتطبيقي-، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009، ص 23.

<sup>2</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 12، ص 12.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 13، ص 12.

<sup>4</sup> عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية -الأصول العلمية والعملية-، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 31.

<sup>5</sup> سيد أحمد عامر وعلاء أمين الخواجة، المحاسبة المالية -مبادئ وتطبيقات-، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007، ص 21.

<sup>6</sup> القانون رقم 11-07، مرجع سبق ذكره، المادة 37، ص 6.

■ تغيير الطرق (السياسات) المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية، ولا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية.

- مبدأ الحيطة والحذر: يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، وذلك قصد تفادي خطر تأكيد الشكوك الموجودة حالياً إلى حقيقة في المستقبل، وهو ما من شأنه أن يحمل المؤسسة ديوناً غير متوقعة، وعليه فوفقاً لهذا المبدأ ينبغي عدم المبالغة في تقدير قيمة الأصول والنواتج من جهة، وعدم التقليل من قيمة الخصوم والأعباء من جهة أخرى، كما لا يجب أن يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 14، ص 12.

## المطلب الثاني: تقديم قائمة الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي

تعتبر قائمة الميزانية من أهم وأشهر القوائم المالية، وذلك لتعدد مهامها واستخداماتها، فهي القائمة التي تمكن من حساب نتيجة الدورة من جهة، ومن إحصاء وجمع كل ممتلكات المؤسسة والتزاماتها بشكل عملي ومنظم من جهة أخرى، وهو ما يساهم في تسهيل عملية القراءة والتحليل فالاستنتاج على مستخدميها، ومن خلال هذا المطلب سنحاول عرض قائمة الميزانية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

### الفرع الأول: مفهوم الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي

توجد العديد من التعاريف المتعلقة بقائمة الميزانية، فقدم هذه القائمة من جهة وأهميتها من جهة أخرى جعلها محل تدارس وتعريف في مختلف كتب الفكر المحاسبي، حيث عرفها البعض على أنها:<sup>1</sup> "تقرير يتم إعداده في لحظة زمنية معينة يبين ممتلكات المؤسسة أو أصولها (ثابتة ومتداولة وغير ملموسة) وكذلك يبين الديون التي على المؤسسة في هذه اللحظة الزمنية (الالتزامات القصيرة والطويلة الأجل) وكذلك تبين هذه القائمة حقوق الملاك أو المساهمين".

كما يعرفها البعض الآخر كما يلي:<sup>2</sup> "هي عبارة عن قائمة أو كشف تتكون من جزئين رئيسيين متساويين في القيمة، تضم في جانبها الأول منها الأصول (الاستخدامات) ويسمى باسمها، بينما يضم الجزء الثاني منها الخصوم (مصادر التمويل) ويسمى أيضا باسمها، وهي ملخص مبوب للأرصدة المدينة والدائنة لحسابات الأستاذ الحقيقية، بالإضافة لرصيد صافي الأرباح أو صافي الخسارة".

وعرف النظام المحاسبي المالي الميزانية بموجب المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 على أنها:<sup>3</sup> "جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية".

من خلال التعاريف الماضية يمكننا تقديم تعريف شامل لقائمة الميزانية وذلك كما يلي: هي جدول ذو جانبين يتضمن في جانبه الأيمن عناصر الأصول، بينما يتضمن الجانب الأيسر منه عناصر الخصوم، حيث تعتبر هذه القائمة صورة عن المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص 325.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 304.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 33، ص 14.

## الفرع الثاني: تقديم عناصر الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي

يبرز تعريف قائمة الميزانية تصنيف النظام المحاسبي المالي لكل من الأصول والخصوم، حيث قسم الأصول إلى أصول غير جارية وأخرى جارية، بينما قسم الخصوم إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وأخرى جارية، ومن خلال العناصر الموالية سنحاول تقديم عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي وذلك كما يلي:

### أولاً: تقديم الأصول وفق النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي الأصول بأنها تلك الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية، والموجهة لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية لها، وفي نفس السياق أشار النظام المحاسبي المالي إلى أن مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول<sup>1</sup>.

والملاحظ من خلال التعريف السابق أن النظام المحاسبي المالي استند في تعريفه للأصول على مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، من خلال اعتماده على مصطلحي التسيير والرقابة في تحديد مواد المؤسسة وأصولها بدل مصطلح الملكية.

يخضع إدراج الأصول في الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي إلى شرطين هما:<sup>2</sup>

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

قسم النظام المحاسبي المالي الأصول إلى أصول غير جارية وأخرى جارية، معتمداً في ذلك على مدة بقاء الأصل في المؤسسة والغرض من اقتنائه كأساس لتحديد نوع الأصول، بينما اعتمد على معيار درجة تحول الأصول إلى سيولة في ترتيب هذه الأخيرة فيما بينها، ومن خلال النقاط الموالية سنحاول عرض الأصول وأنواعها في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك كما يلي:

1. الأصول غير الجارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة<sup>3</sup>، وعدادت المادة 21 من المرسوم التنفيذي 156-08 هذه الأصول في النقاط الموالي:<sup>4</sup>
- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة وتشمل بدورها ما يلي:

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص 13.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009، الباب الأول، الفصل الثاني، الفقرة 3.121، ص 8.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 21، ص 13.

<sup>4</sup> نفسه.

- الأصول العينية: هي تثبيات وموارد عينية تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والتي يفترض أن تدوم فترة استعمالها لمدة أكبر من السنة المالية<sup>1</sup>، مثل المباني والأراضي ... الخ؛
- الأصول المعنوية: هي الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس وقيمتها المستقبلية غير مؤكدة<sup>2</sup>، وهي التثبيات القابلة للتحديد الغير مادية والغير نقدية، المستعملة والمراقبة في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة<sup>3</sup>، مثل شهرة المحل، برامج الإعلام الآلي ورخص الاستغلال ... الخ<sup>4</sup>.
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (بيعها) خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال (تاريخ نهاية الدورة).
- 2. الأصول الجارية: وهي الأصول الموجهة للاستهلاك خلال دورة الاستغلال العادية<sup>5</sup>، وتتضمن الأصول الجارية وفق ما ورد في المادة 21 من المرسوم التنفيذي 156-08 ما يلي<sup>6</sup>:
- الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة؛
- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي تتوقع المؤسسة بيعها خلال الدورة؛
- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

### ثانيا: تقديم الخصوم وفق النظام المحاسبي المالي

تعرف الخصوم بموجب المادة 22 من المرسوم التنفيذي 156-08 كما يلي: "تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية"<sup>7</sup>، إذ أن الخصوم تمثل حقوق الغير بما فيهم الملاك<sup>8</sup>.

تنقسم الخصوم في ظل النظام المحاسبي المالي إلى:

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.121، ص 8.

<sup>2</sup> محمد تيسير الرجبي، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، الصفحة 55.

<sup>3</sup> بلقاضي بلقاسم، عناصر من إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، Revue reformes economiques et intégration en économie mondiale، المجلد 5، العدد 10، الجزائر، 2011، ص 107.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.121، ص 8.

<sup>5</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 21، ص 13.

<sup>6</sup> نفسه.

<sup>7</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 13.

<sup>8</sup> عبد الحق مرعي ومحمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

1. رؤوس الأموال الخاصة: عرفت وفق المادة 24 من المرسوم التنفيذي 156-08 كما يلي:<sup>1</sup> "تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو رأس المال المالي فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية"، وهي تمثل كافة المبالغ التي هي من حق المالكين للمؤسسة أو حملة أسهمها<sup>2</sup>، وتمثل أساسا في:
  - رأس المال؛
  - الاحتياطات؛
  - الأرباح المحتجزة.
2. الخصوم الجارية: وهي الالتزامات التي تستحق في فترة تكون أقل من السنة، ووفقا للنظام المحاسبي المالي، فإن الخصوم تصنف خصوما جارية عندما:<sup>3</sup>
  - يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
  - أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.
3. الخصوم غير الجارية: وهي باقي الخصوم التي لا ترتبط بدورة الاستغلال العادية ولا يتوقع تسديدها خلال الاثني عشر شهرا<sup>4</sup>.

وتصنف الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان:<sup>5</sup>

- استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا؛
- المؤسسة تنوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل، وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 24، ص 13.

<sup>2</sup> قاسم محسن الحبيطي وزباد هاشم يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 13.

<sup>4</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص 13.

<sup>5</sup> نفسه.

### الفرع الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تظهر في قائمة الميزانية، والتي سنحاول ترتيبها في الجدول الموالي<sup>1</sup>:

#### الجدول رقم(7): الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي

ميزانية الأصول	ميزانية الخصوم
التثبيبات المعنوية	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
التثبيبات العينية	الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة
الإهتلاكات	الموردون والدائنون الآخرون
المساهمات	خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
الأصول المالية	المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)
المخزونات	خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية
أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)	
الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)	
خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009، الباب الثاني، الفصل الأول، الفقرة 1.220، ص 23.

بالإضافة إلى المعلومات المذكورة في الجدول أعلاه، حدد النظام المحاسبي المالي معلومات أخرى يجب الإفصاح عنها في الميزانية أو الملحق، وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي<sup>2</sup>:

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات؛
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة؛
- مبالغ للدفع والاستلام:
  - المؤسسة الأم؛
  - الفروع؛

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.220، ص 23.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.200، ص 23-24.

- المؤسسات المساهمة في المجمع؛
- جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين ...).
- في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم:
  - عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كلياً؛
  - القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية؛
  - تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية؛
  - عدد الأسهم التي تمتلكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشاركة؛
  - الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع؛
  - حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.
- مبلغ توزيعات الحصة المقترحة، مبلغ حصة الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

#### الفرع الرابع: الشكل المعياري للميزانية وفق النظام المحاسبي المالي

حدد القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 جويلية سنة 2008م، الشكل المعياري لقائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي، وهو كالآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 28-29.

الميزانية بتاريخ: ..../..../....

الميزانية: أصول

ن-1	ن			ملاحظة	الأصول
	صافي	إهلاكات ومؤونات	إجمالي		
					<p>أصول غير جارية.</p> <p>فارق بين الاقتناء-المنتوج الايجابي أو السلبي.</p> <p>تثبيات غير مادية</p> <p>تثبيات مادية</p> <p>أراضي</p> <p>مباني</p> <p>تثبيات مادية أخرى</p> <p>تثبيات ممنوح امتيازها</p> <p>تثبيات جاري إنجازها</p> <p>تثبيات مالية</p> <p>سندات موضوعة موضع المعادلة</p> <p>مساهمات أخرى وديون مماثلة مرتبطة بها</p> <p>سندات أخرى مثبتة</p> <p>قروض وأصول أخرى غير جارة</p> <p>ضرائب مؤجلة عن الأصل.</p>
					مجموع الأصول غير الجارية
					<p>أصول جارية</p> <p>مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ</p> <p>ديون دائنة واستخدامات مماثلة</p> <p>الزبائن</p> <p>المدينون الآخرون</p> <p>الضرائب وما شابهها</p> <p>ديون دائنة أخرى واستخدامات مماثلة</p> <p>الموجودات وما شابهها</p> <p>الأصول الموظفة وغيرها من الأصول الجارية</p> <p>الخزينة</p>
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

الميزانية بتاريخ: .../../....

الميزانية: خصوم

ن-1	ن	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال الصادر رأس مال غير المستعان به علاوات واحتياطات (احتياطات مجمدة (1)) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية (نتيجة صافية حصة للمجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد. حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1)
			<b>المجموع 1</b>
			الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ثابتة مسبقا
			<b>مجموع الخصوم غير الجارية 2</b>
			الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			<b>مجموع الخصوم الجارية 3</b>
			<b>مجموع عام للخصوم</b>

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

### الفرع الخامس: مزايا وعيوب قائمة الميزانية

رغم المزايا الكبيرة التي تحوزها قائمة الميزانية، إلا أن لها مجموعة من العيوب نتطرق لكليهما من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً: مزايا قائمة الميزانية

تعتبر قائمة الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها، إذ تحقق المزايا التالية:

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية، حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقاً لما يعرف بنسبة التغطية، والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لالتزاماتها؛
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بنسبة للالتزامات إلى رأس المال؛
- القيام بعمليات التحليل المالي؛
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛
- معرفة سياسة المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية.

#### ثانياً: عيوب قائمة الميزانية

- بالرغم من الميزات العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد، ومن بين عيوبها ما يلي:
- تقيس الوضعية المالية عند تاريخ إعدادها، وليس بالضرورة أن تكون الوضعية المالية خلال السنة المالية كما هو في نهاية السنة؛
  - إن تقييم بعض بنود الميزانية يخضع للتقديرات والأحكام الشخصية، مما يقلل من موثوقية وموضوعية المعلومات التي توفرها هذه القائمة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جمال خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 113-114.

<sup>2</sup> محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، الطبعة الثانية، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 256.

## المبحث الثالث: قائمتي حساب النتائج وتدفعات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي

أثر النظام المحاسبي المالي على طريقة إعداد وعرض قائمة حساب النتائج، من خلال توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية في ذلك، كما استحدث ذات النظام قائمة تدفعات الخزينة التي تبناها من هذه المعايير الدولية، والتي كانت غير معتمدة في فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، وهو ما يحسن حتما من مستويات الإفصاح المحاسبي في الجزائر، ومدى استجابة هذا النظام المحاسبي المالي لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الجزائر وخارجها.

### المطلب الأول: تقديم قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي

تغيرت قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي عن ما كانت عليه في عهد المخطط المحاسبي الوطني، حيث تغير مبدأ إعداد وعرض هذه القائمة، إذ أصبحت تقدم من خلال مدخلين أولها حسب الطبيعة والثاني حسب الوظيفة.

### الفرع الأول: مفهوم قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي

تتعدد التعاريف المتناولة لقائمة حساب النتائج، فكل يعرفها حسب خلفيته الإيديولوجية ومرجعياته الفكرية، وفيما يلي سنحاول التطرق لبعض هذه التعاريف.

تعرف قائمة حساب النتائج بصفة عامة بأنها:<sup>1</sup> "بيان (تلخيص) للإيرادات، المصروفات وصافي الدخل (أو صافي الخسارة) عن فترة زمنية معينة، ولقائمة حساب النتائج أكثر من مسمى، فيمكن تسميتها بقائمة الدخل، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التشغيل، قائمة العمليات".

كما يعرفها البعض الآخر على أنها:<sup>2</sup> "القائمة التي تقيس مدى نجاح عمليات المؤسسة في فترة زمنية معينة، من خلال تحديدها لربحية المؤسسة وقيمة الاستثمار بها".

وعرف النظام المحاسبي المالي قائمة حساب النتائج بموجب المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 كما يلي:<sup>3</sup> "يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح".

<sup>1</sup> جويل ليرنر وجيمس كاشين، محرر الموجز دانييل فولكس، مبادئ المحاسبة ملخصات إيزي شوم، ترجمة كمال حسين وصبري ندا، الطبعة الأولى، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، مصر، 2004، ص 11.

<sup>2</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة - الجزء الأول، تعريب أحمد حامد حجاج، تقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، (دون تاريخ اصدار)، ص 167.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 34، ص 14.

استنادا لما سبق من تعاريف لقائمة حساب النتائج، يمكننا تعريف هذه الأخيرة كالتالي: هو جدول يقوم على مقابلة المنتوجات مع المصاريف المتعلقة بدورة معينة بهدف معرفة نتيجة هذه الأخيرة.

وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي أتاح إمكانية إعداد قائمة حساب النتائج حسب الوظيفة وتقديمها في الملحق، مع الإبقاء على جدول حساب النتائج حسب الطبيعة كطريقة رئيسية في عرض هذه القائمة.

### الفرع الثاني: تقديم عناصر قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي جملة من المفاهيم الرئيسية المتعلقة بقائمة حساب النتائج من خلال المرسوم التنفيذي رقم 156-08 وذلك كما هو موضح في النقاط الموالية.

#### أولا: المنتوجات (الإيرادات)

استبدل النظام المحاسبي المالي مصطلح الإيرادات بالمنتوجات، حيث عرفت هذه الأخيرة بأنها تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الأعباء (المصاريف)

وفقا للنظام المحاسبي المالي، تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة، في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية<sup>2</sup>.

#### ثالثا: رقم الأعمال

حددت المادة 27 من المرسوم التنفيذي 156-08 مفهوم رقم الأعمال، إذ يمثل هذا الأخير مبيعات البضائع والمنتوجات المباعة وبيع وخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم، والمحقة من طرف المؤسسة مع الزبائن في إطار نشاطها العادي والمعتاد<sup>3</sup>.

يحتسب رقم أعمال المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو الخاضعة للنظام الجزافي على أساس سعر البيع مع احتساب كل الرسوم.

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 13.

<sup>2</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 26، ص 13.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 27، ص 14-13.

#### رابعاً: النتيجة الصافية

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقاً لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات<sup>1</sup>.

تمثل النتيجة الصافية ربها عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية.

#### الفرع الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي حداً أدنى من المعلومات الواجب تقديمها في قائمة حساب النتائج، حيث تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

إضافة إلى النقاط السابقة، حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات الأخرى الواجبة الظهور في حساب النتائج أو في الملحق، وتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية؛

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 28، ص 14.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.200، ص 24-25.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.230، ص 25.

- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة أو النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة؛

وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق، فتستعمل إذا زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

#### الفرع الرابع: الشكل المعياري لقائمة حساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي

من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي، تقدم قائمة حساب النتيجة إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، ولقد أعطيت أولية العرض حسب الطبيعة وللمؤسسة الخيار في عرضه حسب الوظيفة أيضا في الملحق، وحدد القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 جويلية سنة 2008م، الشكل المعياري لقائمة حساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي وحسب الطريقتين كما هو موضح فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 30-31.

حساب النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من ..... إلى .....

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1) أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي من الاستغلال المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات استثناء عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملياتية المنتجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة المالية قبل الضرائب (6+5) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية

			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)
--	--	--	---

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

### حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من ..... إلى .....

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية المنتجات غير عادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

## الفرع الخامس: مزايا وعيوب قائمة حساب النتائج

كغيره من القوائم المالية، لقائمة حساب النتائج مزايا وعيوب، نتطرق إليها من خلال ما يلي:

### أولاً: مزايا قائمة حساب النتائج

يحقق حساب النتائج عدة ميزات أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

- التعرف على النتيجة من ربح أو خسارة؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي تركز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية، مع معرفة إمكانية توزيع الأرباح للمساهمين؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة التشغيلية، وكذلك نشاطاتها غير العادية؛
- التعرف على مقدار الضريبة الواجب دفعها؛
- معرفة ما إذا تم إعداد قائمة حساب النتيجة بناء على الاستمرارية أو بناء على تصفيتهما؛
- حساب بعض النسب المالية مثل الربحية؛
- تقييم أداء المؤسسة الماضي والتمكين من المقارنة بأداء الفترات الأخرى لنفس المؤسسة أو مقارنة هذا الأداء مع ما حققته المؤسسات المنافسة.<sup>2</sup>

### ثانياً: عيوب قائمة حساب النتائج

- لقائمة حساب النتائج عيوب أو نقائص تتعلق بشكل أساسي بأن هذه الأخيرة تتأثر بتقديرات واجتهادات شخصية، لذلك ينبغي على مستخدمي هذه القائمة معرفة أهم أوجه النقص، وذلك كما يلي:<sup>3</sup>
- استثناء عناصر من قائمة حساب النتيجة لعدم إمكانية قياسها بشكل موثوق، مثل زيادة جودة المنتج، تحسين خدمة العملاء ... الخ؛
  - تتأثر النتيجة بالطرق المحاسبية المستخدمة، مثل اختلاف طرق الإهلاك من مؤسسة إلى أخرى، مما يجعل إجراء المقارنة بين المؤسسات بعضها ببعض صعب نوعاً ما؛
  - مقاييس النتيجة تتأثر بالحكم الشخصي، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير الجارية لغرض تحديد نسبة الإهلاك السنوية؛
  - تقيس النتيجة والأداء الماليين عن فترة زمنية سابقة.

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 120.

<sup>2</sup> محمد مطروموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

<sup>3</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 120.

## المطلب الثاني: قائمة سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي

سعى النظام المحاسبي المالي إلى التقارب مع معايير المحاسبة الدولية من خلال تبنيه للقوائم المالية الإلزامية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 1، والمعيار IAS 7 الخاص بقائمة التدفقات النقدية، والمسماة بموجب النظام المحاسبي المالي قائمة سيولة الخزينة، ومن خلال النقاط الموالية سنتطرق لأهم العناصر المتعلقة بهذه القائمة.

### الفرع الأول: ماهية قائمة سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي

ارتبطت قائمة سيولة الخزينة بعدة تعاريف من بينها ما يلي:

تعرف قائمة سيولة الخزينة بصفة عامة بأنها: "قائمة مالية تلخص التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، والهدف منها هو إعلام المستخدمين بكيفية وسبب التغيير الطارئ على نقدية المؤسسة خلال فترة من الزمن"<sup>1</sup>.

كما تعرف أيضا بأنها: "قائمة تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية"<sup>2</sup>.

وعرفها النظام المحاسبي المالي على أنها: "جدول يهدف إلى إعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد السيولة المالية، وكذلك حول طرق استعمالها"<sup>3</sup>.

من خلال ما سبق من تعاريف يمكننا تعريف قائمة سيولة الخزينة كما يلي: "هي قائمة تصنف تدفقات الخزينة حسب الأنشطة المتولدة منها بهدف معرفة وضعية النقدية في المؤسسة، وقدرة هذه الأخيرة على توليد تدفقات خزينة جديدة في المستقبل".

<sup>1</sup> قديون وألدرمان، المحاسبة المالية، ترجمة نضال محمود الرمحي، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013، ص 342.

<sup>2</sup> جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مراجعة إبراهيم النخالة، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة المتحدة، 2014، ص 54.

<sup>3</sup> لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية - سير الحسابات وتطبيقاتها-، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014، ص 179.

## الفرع الثاني: أنواع تدفقات الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)، حيث صنف النظام المحاسبي المالي تدفقات الخزينة إلى ثلاثة أنواع رئيسية، وذلك كما يلي:<sup>1</sup>

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية: وهي الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار: وهي عمليات سحب أموال عن اقتناء، وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل: وهي التدفقات الناشئة عن أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.

## الفرع الثالث: طرق إعداد وعرض قائمة سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لإعداد وعرض قائمة سيولة الخزينة، إحداهما مباشرة والأخرى غير مباشرة، وسواء استخدمت الطريقة الأولى أو الثانية فإن النتيجة واحدة، حيث يكون الاختلاف فقط في طريقة عرض المعلومات المحاسبية، ووضح النظام المحاسبي المالي بموجب القرار 08-156، طريقة حساب صافي التدفقات النقدية وفق كلى الطريقتين وذلك كما يلي:

- وفق الطريقة المباشرة: وهي الطريقة الموصى بها من طرف النظام المحاسبي المالي، وتتمثل طريقة تحديد صافي التدفقات النقدية وفقا لهذه الطريقة في<sup>2</sup>:
  - تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف؛
  - تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.
- وفق الطريقة غير المباشرة: وتتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:<sup>3</sup>
  - أثر المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين ...)
  - التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.240، ص 26.

<sup>2</sup> رقية شطبي، جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد - رؤية تحليلية ديناميكية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2018، ص 464.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.240، ص 26.

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

وأشار النظام المحاسبي المالي إلى النقاط التالية والمتعلقة بقائمة سيولة الخزينة:

- الموجودات المالية هي:<sup>1</sup>

- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسييد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق):

- شبه السيولات المحازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة أي السهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر تغيير قيمتها).

- يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف:<sup>2</sup>

- السيولات أو شبه السيولات المحازة لحساب الزبائن؛
- العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

الفرع الرابع: الشكل المعياري لقائمة سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي

حدد القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق 26 جويلية سنة 2008م، الشكل المعياري لقائمة سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي، وهو كالآتي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.240، ص 26.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5.240، ص 26.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.

جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من ..... إلى .....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقارنة مع النتيجة المحاسبية

جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من ..... إلى .....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحيجات من أجل: - الإهلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تثبيات تحصيلات عن التنازل عن تثبيات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير أموال الخزينة

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

## الفرع الخامس: مزايا وعيوب قائمة سيولة الخزينة

كغيرها من القوائم المالية لقائمة سيولة الخزينة مزايا وعيوب نذكر بعضها فيما يلي:

### 1. مزايا وأهمية قائمة سيولة الخزينة

تحقق قائمة سيولة الخزينة الميزات التالية:<sup>1</sup>

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة؛
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛
- بيان تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- الوقوف على الفرق بين النتيجة الصافية وصافي التدفقات النقدية المتحققة من الأنشطة التشغيلية؛
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهدف التدفقات؛
- المساعدة في إعداد التوقعات المستقبلية للتدفقات النقدية وتوقيت عملية الحصول على النقدية واستخداماتها<sup>2</sup>؛
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة تدفقات الخزينة في المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة، وبين المؤسسات المختلفة.

### 2. عيوب قائمة سيولة الخزينة

بالرغم من المزايا والأهداف الكثيرة التي تحققها قائمة تدفقات الخزينة والتي عجزت عنها القوائم المالية الأخرى، إلا أنها لم تخلو من الانتقادات الموجهة لها، ومن أهم الانتقادات أنها تعد في النهاية السنة المالية وتبين المركز النقدي للمؤسسة والسيولة المتوفرة لديها لمقابلة الالتزامات ولكنها في نفس الوقت تتجاهل توقيت التدفقات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 130.

<sup>2</sup> قاسم محسن الحبيطي وزياد هاشم يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 187.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص 130.

## المبحث الرابع: تقديم قائمتي تغير الأموال الخاصة والملاحق في ظل النظام المحاسبي المالي

تعتبر قائمتي تغير الأموال الخاصة والملاحق قوائم إلزامية جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف تحسين جودة المعلومات من جهة ومستويات الإفصاح من جهة أخرى، حيث تماثلت القوائم المالية الإلزامية بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي IAS 1، وتمثل القائمتان السابقتان قفزة نوعية في تحسين استجابة القوائم المالية الجزائرية للمتطلبات المحاسبية المعاصرة.

### المطلب الأول: قائمة تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي

تعتبر قائمة تغير الأموال الخاصة من القوائم الإلزامية الجديدة المفروضة بموجب النظام المحاسبي المالي، حيث توضح هذه القائمة حركة رؤوس الأموال الخاصة، ومن خلال النقاط الموالية سنتطرق لأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي حول هذه القائمة.

### الفرع الأول: ماهية قائمة تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي

تعددت التعاريف المحددة لمفهوم قائمة تغير الأموال الخاصة، ومن بينها ما يلي:

تعرف قائمة تغير الأموال الخاصة كما يلي: "هي قائمة توضح التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون السنة"<sup>1</sup>.

كما يعرفها البعض الآخر على أنها: "القائمة التي تعبر عن مسببات التغيرات التي طرأت على عناصر حقوق الملكية من رأسمال واحتياطات وأرباح مرحلة، بالإضافة إلى أسهم الخزينة والتي قامت المؤسسة بشراؤها وبيعها عن طريق بورصة الأوراق المالية خلال الفترة المحاسبية الماضية"<sup>2</sup>.

بينما تعرف قائمة تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي: "يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية"<sup>3</sup>.

من خلال ما سبق من تعاريف يمكننا تقديم التعريف التالي لقائمة تغير الأموال الخاصة: "هي قائمة تعنى بعرض وتوضيح حركة مختلف العناصر المشكلة للأموال الخاصة خلال السنة المالية".

<sup>1</sup> محمد صبري إبراهيم ندا وطارق عبد العال حماد وهاشم أحمد عطية، مبادئ المحاسبة المالية، جامعة عين شمس، مصر، 2007، ص14.

<sup>2</sup> أحمد فرغلي حسن وأحمد محمد أبو طالب وعبد العزيز السيد مصطفى، النظام المحاسبي الموحد، (نسخة إلكترونية: لا توجد طبعة أو دار نشر)، مصر، 2003، ص294.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 36، ص15.

## الفرع الثاني: الحد الأدنى من المعلومات الواجب تقديمها ضمن قائمة تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الحد الأدنى من المعلومات الواجب تقديمها ضمن قائمة تغير الأموال الخاصة، والمتعلقة بحركة العناصر المرتبطة بما يلي:<sup>1</sup>

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

## الفرع الثالث: الشكل المعياري لقائمة تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي

ووفقا للقرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008م، يقدم الشكل المعياري لقائمة تغير الأموال الخاصة كما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.250، ص 26-27.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 37.

قائمة تغير الأموال الخاصة

ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
					الرصيد في 31 ديسمبر N-2
					تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N-1
					تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N

## المطلب الثاني: ملحق القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

تعتبر الملاحق نوعاً من أنواع القوائم المالية ومكملاً لها، حيث أنها تشكل محتوى إعلامياً لا يمكن الاستغناء عنه في قراءة باقي القوائم المالية لما تتضمنه من تفسيرات وإيضاحات تتعلق ببندوها، وحدد النظام المحاسبي المالي جملة من المفاهيم والمحددات والنماذج المتعلقة بالملاحق، حيث سنتطرق لها من خلال ما يلي.

### الفرع الأول: ماهية الملاحق في ظل النظام المحاسبي المالي

توجد العديد من التعاريف المتعلقة بالملاحق نتطرق لبعضها من خلال النقاط التالية:

تعرف الملاحق بصفة عامة على أنها: "تلك الإيضاحات التي تحتوي على العديد من المعلومات التي تهم مستخدمي القوائم المالية والتي لا تظهرها التقارير والقوائم المالية، كما أن هذه الإيضاحات تفسر بعض الأرقام الواردة في التقارير والقوائم المالية، وتعتبر هذه الإيضاحات جزءاً لا يتجزأ من التقارير والقوائم المالية، ومكمل لها، وتقرأ معها"<sup>1</sup>.

كما تعرف الملاحق أيضاً كما يلي: "هي مجموعة الجداول والمعلومات الملحققة لشرح الأعباء والنواتج الخاصة بالقوائم المالية، حيث تحتوي على الطرائق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة القوائم المالية الأخرى، كما تضم عادة الإيضاحات التي تخص الشركاء، الأسهم، الوحدات والفروع، المؤسسة الأم، التحويلات ما بين الفروع... الخ"<sup>2</sup>.

ويعرف ملحق القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي على أنه: "وثيقة تلخيص، ويعد جزءاً من القوائم المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات"<sup>3</sup>.

وفقاً للمادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 والمؤرخ في ماي 2008م، فإن ملحق القوائم المالية يتضمن معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه القوائم، وتكون الملاحظات الملحققة بالقوائم المالية موضوع عرض منظم، ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحققة، ويحدد نموذج ومحتوى الملحق وكذا الملاحظات الملحققة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 333.

<sup>2</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS - الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، (دون سنة نشر)، ص 81.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>4</sup> مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة 37، ص 15.

تعد عناصر الإعلام الرقمية للملحق حسب نفس المبادئ وحسب نفس الشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى التي تتشكل منها القوائم المالية، غير أن ما يسجل في الملحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للقوائم المالية<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق من تعاريف يمكننا تعريف الملاحق على أنها: تلك القائمة التي تحتوي على جملة المعلومات والجداول والأشكال المكتملة للقوائم المالية، حيث تتضمن السياسات والمبادئ والقواعد المحاسبية المعتمدة في إعداد هذه القوائم، كما تعتبر دليلاً مساعداً لمستخدمي هذه الأخيرة في فهمها ومساعدتها.

### الفرع الثاني: محتوى ملحق القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي جملة المعلومات الواجب تقديمها ضمن ملحق القوائم المالية من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والتي سنقدمها بشكل مختصر في حدود ما يخدم سياق دراستنا وأبعاد إشكالتنا وذلك كما يلي:

- يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية<sup>2</sup>:
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة له مفسرة ومبررة)؛
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه المؤسسات أو مسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيه.
- تكون الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة<sup>3</sup>؛
- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم)، غير أن هذه الحوادث تكون موضوع

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.260، ص 27.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.260، ص 27.

إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية، بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي اتخذها مستعملو القوائم المالية، وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي:<sup>1</sup>

- طبيعة الحادث؛
- تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.
- تقدم المؤسسات التي تستعين بالادخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي القوائم المالية من أجل:<sup>2</sup>
- فهم النجاعة الماضية؛
- تقييم الأخطار ومردودية المؤسسة.

وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص استنادا لقوائمها المالية المدمجة، معلومات تخص:

- مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها؛
- مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها.
- يتعين على المؤسسات الملزمة بنشر قوائم مالية وسيطة أن تحترم في إعداد هذه القوائم، نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء، ونفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للقوائم المالية لآخر السنة المالية:<sup>3</sup>

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق وهما:<sup>4</sup>

- الطابع الملائم للإعلام؛
- أهميته النسبية.

كما نص نفس القرار على ضرورة ألا يشتمل الملحق إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها، كما أن ما يسجل في الملحق لا يمكنه بأي حال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للقوائم المالية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.260، ص 27.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.260، ص 27.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5.260، ص 27.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>5</sup> نفسه.

### الفرع الثالث: الشكل المعياري لملحق القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

وضع النظام المحاسبي المالي عدة نماذج معيارية لملاحق القوائم المالية، وذلك من خلال القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 جويلية سنة 2008م، وفيما يلي تقديم هذه النماذج:<sup>1</sup>

#### تطور التثبيات وأصول مالية غير الجارية

القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	زيادات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					التثبيات المعنوية التثبيات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية

ملاحظة 1: يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة 2: يسمح عمود "ملاحظة" ببيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص: عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم...).

ملاحظة 3: يجرأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى "اقتناءات"، "إسهامات"، "إنشاءات".

ملاحظة 4: يجرأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى "عمليات بيع"، "عمليات انفصال"، "عمليات الوضع خارج الخدمة".

#### جدول الإهلاكات

إهلاكات مجمعة في آخر السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	زيادات في مخصصات السنة المالية	إهلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					Good Will تثبيات معنوية تثبيات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 41-43.

ملاحظة 1: يجب أن يفصل كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة 2: يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص: عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الإهلاك المستعملة، تعديل نسب الإهلاك (...).

### جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good Will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

### جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

جدول المؤونات

أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	مخصصات السنة المالية	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	ملاحظات	الفصول والأقسام
					مؤونات خصوم مالية غير جارية. مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات للضرائب مؤونات للتراعات
					المجموع
					مؤونات خصوم مالية جارية. مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة. مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين. مؤونات الضرائب.
					المجموع

كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

المجموع	لأكثر من 5 أعوام	مدة أكثر من عام إلى 5 أعوام على الأكثر	لمدة عام على الأكثر	ملاحظات	الفصول والأقسام
					الحسابات الدائنة القروض الزبائن الضرائب المدينون الآخرون
					المجموع
					الديون الاقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون
					المجموع

## خلاصة الفصل الثاني

شهدت الجزائر مطلع الألفية الجديدة إصلاحات محاسبية تمثلت في استبدال المخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ سبعينيات القرن الماضي، بنظام محاسبي مالي يهدف إلى التقارب مع الممارسات المحاسبية الدولية، من خلال احتوائه على إطار تصوري يعتمد عليه في إعداد القوائم المالية في الجزائر، والتي أصبحت تتطابق مع القوائم المالية الإلزامية المطلوب من المكلفين إعدادها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 1، كما تقارب الإطار التصوري الذي تضمنه النظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي الدولي عند تاريخ اعتماد النظام المحاسبي المالي، من خلال جملة المبادئ والفروض والمفاهيم والسياسات المحاسبية المتبناة أنى ذلك، غير أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي لم يواكب التحديثات المجرى على الإطار المفاهيمي الدولي، وهو ما سيؤثر على جودة القوائم المالية المعدة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

أثر النظام المحاسبي على طرق وقواعد إعداد وعرض القوائم المالية بالشكل الذي جعلها تتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية من الناحية النظرية، إذ أصبحت القوائم التي يعدها المكلفون بتطبيقه ذات صبغة مالية، من خلال الاعتماد في تصنيف عناصر الميزانية وترتيبها على درجة التحول إلى سيولة في جانب الأصول، وتاريخ الاستحقاق في جانب الخصوم، كما أتاح للمكلفين أيضا إمكانية إعداد قائمة حساب النتائج حسب الوظيفة، إضافة للقائمة الإلزامية المعدة حسب الطبيعة، وأدخل النظام المحاسبي المالي قوائم مالية جديدة للمحاسبة الجزائرية، والتي توافقت مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية من الناحية النظرية.

قدم الباحث من خلال هذا الفصل عرضا موجزا لسيرورة الإصلاح المحاسبي الجزائري، وأبرز مقومات النظام المحاسبي المالي وقوائمه المالية الأساسية، وذلك بهدف تقييم ومقارنة جل ما سبق مع الإصلاحات المحاسبية الناجحة لدول أخرى، ومع معايير المحاسبة الدولية وإطارها المفاهيمي وقوائمها المالية، وذلك في الفصول اللاحقة من الدراسة.

الفصل الثالث:

التقييم والقياس وفق النظام

المحاسبي المالي

## مقدمة الفصل الثالث

سعت الجزائر من خلال اعتمادها على النظام المحاسبي المالي إلى تقليل الفروقات بين المحاسبة المحلية ومخرجاتها مع ما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية، حيث أثر هذا النظام على شكل ومحتوى ودلالة القوائم المالية، من خلال اعتماده على سياسات محاسبية جديدة تتوافق مع المرجع المحاسبي الدولي في تاريخ إصدار هذا النظام، حيث تضمن هذا الأخير قواعد قياس وتقييم وإفصاح جديدة، تتيح للمكلفين بتطبيقه عدة اختيارات عكس ما كان عليه الحال في المخطط المحاسبي الوطني، وتمثل القواعد الخاصة بالقياس والتقييم والإفصاح أسسا يرتكز عليها الإطار الفكري لأي نظام محاسبي، إذ يعبر هذا الإطار على الخلفية النظرية التي يعد وفقها المكلفون قوائمهم المالية.

شمل القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بالقياس والتقييم وفق النظام المحاسبي المالي، جملة القواعد العامة والخاصة للإدراج والتقييم، والكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة وفقا لهذا النظام، حيث اشتملت القواعد والكيفيات السالفة الذكر على العناصر الخاصة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات، إضافة للتثبيات والمخزونات ومختلف الأقسام والعناصر الفرعية الأخرى، والتي سعى المشرع الجزائري من خلالها للتوافق جوهريا مع معايير المحاسبة الدولية في هذا الخصوص.

يهدف الباحث خلال هذا الفصل إلى عرض قواعد القياس والتقييم والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي، في شكل وترتيب أيسر من النص والتواتر القانوني الأصلي للقرار المؤرخ في 26 جويلية المشار إليه أعلاه، مع إجراء مقارنات دورية لمختلف عناصرها مع ما يقابلها وفق معايير المحاسبة الدولية، بغية تقييمها وتحليلها بالشكل الذي يستجيب لإشكالية دراستنا.

## المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية

يمثل التطرق لجملة المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي خلفية نظرية لا يمكن الاستغناء عنها في مقارنة كل من طرق التقييم والإفصاح المحاسبي بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي وما تتطلبه معايير المحاسبة الدولية، إذ تشكل جملة العناصر السابقة أساس الخلفية الفكرية لأي نظام محاسبي، واعتمد المشرع الجزائري على تحديث السياسات المحاسبية وتقريبها من مرجع المحاسبي الدولي، وذلك لكونها الأساس الرئيسي المؤثر في شكل ومحتوى ودلالة القوائم المالية، ومن خلال المطالبين الموالين سنحاول عرض أبرز مقومات القياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية.

### المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي وأركانه

يعتبر القياس المحاسبي الطريقة العلمية لتحديد قيمة موجودات المؤسسة وخصومها، إذ يعتبر القياس المحاسبي تجسيدا لنظرية القيمة في الفكر المحاسبي، ونشير إلى أن مفهوم القياس بشكله المجرد أو العام لا يتطابق مع مفهوم القياس المحاسبي، وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى لين وارد كامبل (Lain Ward Campbell)، والذي عرفه كما يلي: "القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

تتعدد تعاريف القياس المحاسبي تعدد الباحثين وخلفياتهم الفكرية، وفيما يلي أهم هذه التعاريف:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) القياس المحاسبي على أنه: "قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والحاضرة والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"<sup>2</sup>.

كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) القياس المحاسبي كما يلي: "هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في قائمة الميزانية وقائمة حساب النتيجة، ويتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> بلبالي عبد السلام وبن العارية حسين، واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 6، العدد 2، الجزائر، 2018، ص 63.

<sup>2</sup> سي محمد لخضر، التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 329.

<sup>3</sup> أحمد الصالح سباع ومحمد الهادي ضيف الله، إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، الجزائر، 2018، ص 54.

وعرف القياس المحاسبي أيضا من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) على النحو التالي: "القياس المحاسبي هو 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"<sup>1</sup>.

نلاحظ أن التعاريف السابقة تشترك جميعا في الجوهر، ومن خلالها يمكننا استنتاج تعريف القياس المحاسبي وذلك كما يلي: "القياس المحاسبي هو عبارة عن ربط الأرقام والقيم المالية بالأحداث والعمليات القابلة للتعبير والقياس المالي، وفق قواعد محددة وبهدف معرفة نتائج المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة".

من خلال التعاريف المتطرق إليها للقياس المحاسبي، وبالإضافة لأخرى لم يسع المجال لذكرها يمكننا استخلاص خصائص القياس المحاسبي وذلك كما يلي:<sup>2</sup>

- يركز القياس المحاسبي على تعيين القيم النقدية للأحداث المالية والاقتصادية الخاصة بمؤسسة ما في فترة زمنية محددة، وذلك من خلال قواعد وفرضيات ومبادئ محاسبية معينة؛
- تتنوع أساليب القياس المحاسبي بين أساليب كمية وسعرية وأخرى وصفية، حيث تركز الأساليب الكمية والسعرية على ربط الأحداث وتمثيلها وتسجيلها في الشكل النقدي، أما الأساليب الوصفية فيتم الاستعانة بها في توصيف وتوضيح الدلالات الرقمية كالإفصاحات والتفسيرات في الملحق؛
- يتأثر القياس المحاسبي بعدة عوامل، كأسس القياس والأدوات المستخدمة فيه، إضافة إلى عوامل التقدير والتوقيت، وهو ما يؤثر على دقة القياس ومدى اقترابه من الواقع الحقيقي محل القياس والتمثيل؛
- يهدف القياس المحاسبي إلى تحديد القيمة الاقتصادية لثروة المؤسسة في لحظة زمنية معينة، وما طرأ عليها من تغيرات في فترة زمنية محددة عادة ما تكون سنة مالية واحدة، مستندا في ذلك على أساس الاستحقاق المحاسبي المتعارف عليه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مسعود كسكاس وعمر الفاروق زرقون، إشكالية القياس المحاسبي للتبنيات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 8، الجزائر، 2017، 853-854.

<sup>2</sup> خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 2، العدد 3، الجزائر، 2017، ص 36.

<sup>3</sup> بالرفقي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 8، العدد 8، الجزائر، 2008، ص 61.

## الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي

اختلف الباحثين في ضبط وتحديد أركان القياس المحاسبي بشكل موحد ومتفق عليه، غير أن أشهر الأركان المتداولة في أغلب الدراسات تضمنت ما يلي:

– **الخاصية محل القياس:** وتعني خاصية العنصر المطلوب قياسه، فإذا اعتبرنا أن المؤسسة هي مجال القياس، فإن الخاصية التي يركز عليها القياس، هي التعداد النقدي للأحداث والعناصر التي ترتبط بالمؤسسة وتؤثر على مركزها المالي، كالأصول أو المبيعات أو المصاريف... الخ، كما يمكن أن تكون الخاصية محل القياس غير نقدية في حالة المؤسسة، كأن يكون محل العنصر القياس هو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة<sup>1</sup>؛

– **وحدة القياس:** تخضع وحدة القياس في المحاسبة إلى مبدأ الثبات والتجانس في استخدام السياسات والطرق المحاسبية، وذلك حتى لا تتنافى قابلية المقارنة والتجميع، ومن المتفق عليه أن وحدة القياس في المحاسبة هي الوحدة النقدية، والتي يشكل استخدامها كأساس للقياس الكثير من المشاكل، نظراً لما هي عرضة له من عدم الثبات بسبب تأثرها بمختلف الظروف الاقتصادية كالتضخم<sup>2</sup>، كما يجب أيضاً تحديد نوع الوحدة النقدية المميزة لهذه القيمة المراد قياسها مثل: الدينار، الأورو، الدولار... الخ<sup>3</sup>؛

– **نظام القياس المناسب:** يركز هذا الركن على تحديد القيود الضرورية لعملية القياس المتعلقة بالنشاطات والأحداث، إذ يجب أن يتم اختيار أساليب القياس التي يرجح أنها ملائمة لسمات الخاصية المراد قياسها من جهة، وللمستخدمين من جهة أخرى، وذلك بشكل مسبق وقبل إجراء عملية القياس، مع الأخذ بعين الاعتبار ضوابط أساليب القياس والأطر العلمية والقانونية اللازمة لتطبيقها، ثم توثق وتخزن البيانات الناتجة عن العملية<sup>4</sup>، وبشكل عام يرتبط أسلوب القياس بالخاصية محل القياس<sup>5</sup>؛

– **العدالة والموضوعية في القياس وعدم التحيز:** يهدف القياس المحاسبي بشكل أساسي إلى توفير معلومات تمتاز بالموثوقية والمصدقية وقابلية التحقق، وأن تكون معدة وفق الفروض والمبادئ المحاسبية، مع خلوها من الأخطاء والتحيز، غير أن غياب أساس علمي يستند عليه أثناء المفاضلة بين مختلف بدائل وأساليب القياس المحاسبي، يفتح المجال للحكم والتقدير الشخصي للمحاسب أثناء

<sup>1</sup> موزارين عبد المجيد وبربري محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية - قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 58-59.

<sup>2</sup> صافو فتيحة، التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعملية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية - قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2015، ص 51.

<sup>3</sup> موزارين عبد المجيد وبربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 59.

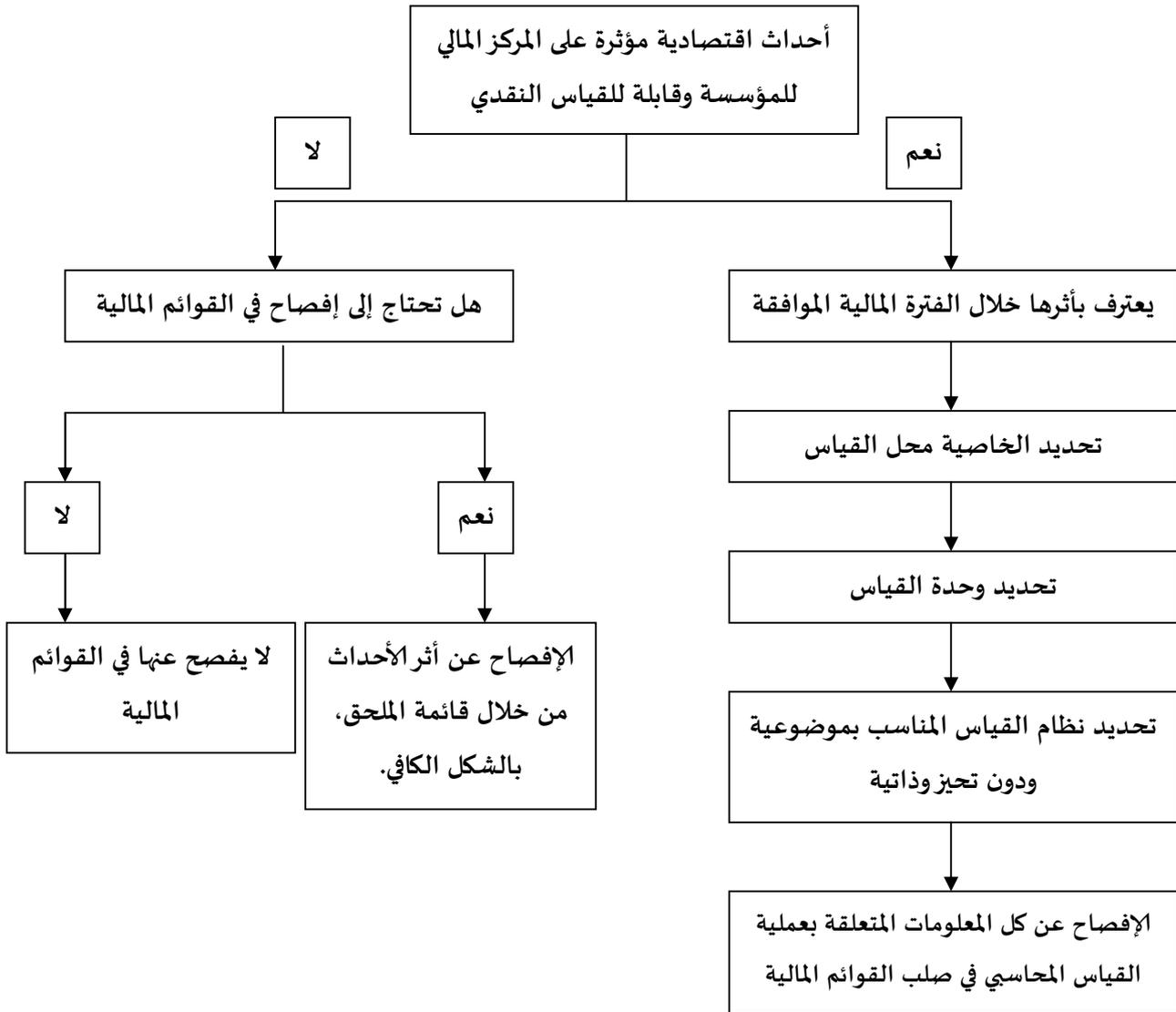
<sup>4</sup> صافو فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

<sup>5</sup> موزارين عبد المجيد وبربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 59.

اختيار البديل المناسب لعملية القياس المحاسبي، أو أثناء القيام بهذه الأخيرة، إذ يجب على المحاسب الالتزام بالموضوعية مع تجنب الذاتية والتحيز، حتى تكون المعلومات الناتجة عن العمل المحاسبي بشكل عام غير متحيزة وغير مضللة<sup>1</sup>.

نظرا لأهمية العناصر السابقة وموقعها من الدراسة وفي سبيل خدمة إشكالتنا سنحاول تلخيص أركان القياس المحاسبي في الشكل الموالي<sup>2</sup>:

الشكل رقم (3): أركان القياس المحاسبي



المصدر: دراوسي مسعود، القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 7، العدد 6، الجزائر، 2012، ص392.

<sup>1</sup> صافوفتيحة ، مرجع سبق ذكره، ص51.

<sup>2</sup> دراوسي مسعود، القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 7، العدد 6، الجزائر، 2012، ص392.

## المطلب الثاني: معايير القياس المحاسبي وقيوده

يرتكز القياس المحاسبي على جملة من المعايير التي يجب أن يستند عليها المحاسب في عملية التقييم، كما يرتبط أيضا بجملة من القيود، نذكرها كما يلي:

### الفرع الأول: معايير القياس المحاسبي

من أشهر وأهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) سنة 1996، وتتمثل فيما يلي:

1. **الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يعتبر القياس المحاسبي من وسائل وأليات المحاسبة المالية، والتي تهدف بشكل أساسي إلى إنتاج معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية، الذين ورغم أنهم يختلفون في احتياجاتهم المعلوماتية وفي قراءاتهم للمحتوى الإعلامي للقوائم المالية، إلا أنهم يشتركون في اهتمامهم بقياس مستوى ربحية المؤسسة وإظهار مركزها المالي وما طرأ عليه من تغيرات، وهما الهدفان اللذان يقوم عليهما القياس المحاسبي وفقا لهذا المعيار، وذلك بغية تقديم معلومات ذات قدرة إيضاحية وتأثير على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، وبذلك يتحقق الغرض المستهدف من القياس المحاسبي<sup>1</sup>؛
2. **القابلية للتحقق منها:** يجب أن تستند المعلومات في المحاسبة المالية إلى مصادر موثوقة يتم الرجوع إليها للتأكد من صحة هذه المعلومات، حيث تتمثل هذه المصادر في مجموعة المستندات الثبوتية والإجراءات المدونة، ويوسع هذا المعيار نطاق التحقق ليمس التأكد من توفر ما يلزم من خصائص في المعلومات حتى تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات، بالشكل الذي يمكن من اتخاذ نفس القرار استنادا لنفس المعلومات رغم اختلاف متخذي هذه القرارات، وهو ما يعني أن المعلومة المحاسبية الناتجة عن عملية القياس المحاسبي تحمل دلالة محددة، ولها استقلال ذاتي بصرف النظر عن شخصية كل من المعد والفاحص والمستفيد من هذه المعلومات<sup>2</sup>؛
3. **الموضوعية:** يقصد بالموضوعية في القياس المحاسبي الابتعاد عن الذاتية والحكم الشخصي قدر الإمكان، والاستناد على مصادر حقيقية وموثوقة للبيانات والمعلومات المحاسبية، وتعني الموضوعية من وجهة نظر جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) أن لا تكون المعلومة المحاسبية منحازة لصالح فئة

<sup>1</sup> ضيف الله محمد الهادي، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد7، العدد 1، الجزائر، 2014، ص 202.

<sup>2</sup> يوسف خنيش وضيف الله محمد الهادي وهشام لبزة، دراسة تقييمية لبدائل القياس المحاسبي، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 180.

من المستخدمين على حساب فئات أخرى، وتحقق الموضوعية في القياس المحاسبي ومخرجاته بحياد المحاسب وعدم تأثيره على النتائج بتحيزه<sup>1</sup>؛

4. القابلية للقياس الكمي: مثلما تم الإشارة إليه في جزئية الدراسة المتعلقة بأركان القياس المحاسبي، يعتبر الأساس النقدي المقياس الوحيد الذي يتم اعتماده في إعداد التقارير والقوائم المالية، وهي نتيجة حتمية لعدم إمكانية قياس التغييرات المحاسبية وما ينتج عنها من آثار ومعلومات باستخدام مقياس كمية آخر، رغم أن الالتزام بالأساس النقدي يؤدي إلى استبعاد معلومات وبيانات مهمة يمكن قياسها بمقاييس أخرى غير المقياس النقدي، وهو القصور الذي يعالجه هذا المعيار من خلال سماحه بالتعامل مع كل البيانات التي يمكن قياسها كمياً، بغض النظر عن إمكانية قياسها نقدياً، غير أن الواقع السائد للمحاسبة المالية يوضح الاعتماد المطلق على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية الأخرى<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: قيود القياس المحاسبي

يرتبط القياس المحاسبي بعدة قيود ومعوقات تحد من دقته وموضوعيته، وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وتمثل فيما يلي:

1. عدم التأكد: يقوم القياس المحاسبي على إجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي يمتاز بالغموض، وهو ما ينتج عنه حالة عدم التأكد، فالمؤسسة تقوم على فرضية الاستمرارية في النشاط وتطبق مبدأ الدورية في إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، وهو ما يتطلب القيام ببعض التقديرات والتخصيصات في نهاية الدورة خصوصاً، خاصة ما يتعلق منها بتقدير ومقابلة إيرادات السنة المالية بنفقاتها على أساس توقعات مستقبلية<sup>3</sup>؛
2. التحيز: ترتبط دقة القياس المحاسبي بمدى انخفاض درجة التحيز، ويعني تحيز القياس المحاسبي أن المعلومات الناتجة عنه لا تتصف بالحياد والعدالة، ويعد تحديد درجة تحيز القياس المحاسبي أمر صعب، رغم أنه قد يكون ذو أثر معتبر، وذلك لطبيعة المحاسبة في حد ذاتها، خاصة فيما يتعلق بالأحداث التي ترتبط معالجتها بالحكم والتقدير الشخصي<sup>4</sup>؛

<sup>1</sup> بن يخلف كمال وزعباط عبد الحميد، المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي-، المجلد 2، العدد 3، الجزائر، 2008، ص 35-36.

<sup>2</sup> يوسف خنيش وضيف الله محمد الهادي وهشام لبزة، مرجع سبق ذكره، ص 180-181.

<sup>3</sup> عبد القادر حوة وفتيحة بكطاش، أثر القياس والإفصاح عن الأدوات المالية في القوائم المالية ومتطلباتهما وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي والنظام المحاسبي المالي، مجلة آفاق للعلوم -القسم الاقتصادي-، المجلد 4، العدد 3، الجزائر، 2019، ص 125.

<sup>4</sup> مصباح عيسى وقُدوري عمار، إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من المؤسسات-، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale، المجلد 12، العدد 25، الجزائر، 2018، ص 7.

3. الحيطة والحذر: يعتمد مبدأ الحيطة والحذر على اختيار القيم الأدنى عند القيام بعملية القياس المحاسبية المتعلقة ببنود الأصول، بينما يتم اختيار القيم الأعلى عند قياس أحد عناصر الخصوم، وبناء على ذلك، فإن هذا المبدأ يفرض على المحاسب اتخاذ موقف متشائم عن إعداد القوائم المالية، وهو سيؤثر حتماً على جودة القياس وحياديته<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بالرفقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 66.

## المبحث الثاني: القواعد العامة للإدراج والتقييم في ظل النظام المحاسبي المالي

حدد المشرع الجزائري جملة القواعد العامة للإدراج والتقييم في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، واختلفت هذه القواعد عن نظيراتها المعتمدة في ظل المخطط القديم، بينما تقاربت بشكل كبير مع قواعد التقييم المعتمدة في ظل معايير المحاسبة الدولية أنى ذلك، وفيما يلي سنحاول التطرق لجملة هذه القواعد العامة.

### المطلب الأول: إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات

تدرج عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما<sup>1</sup>:

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

ونص النظام المحاسبي المالي على أن المعاملات التي تخص الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والمنتوجات والأعباء المحددة وفق نفس النظام يجب أن تسجل في المحاسبة، ولا يمكن عدم تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومات سردية أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة في الملحق<sup>2</sup>.

كما حدد النظام المحاسبي المالي شروط إدراج منتجات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع كما يلي<sup>3</sup>:

- أن تكون المؤسسة قد حولت للمشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة للملكية والسلع؛
- أن لا يبقى للمؤسسة دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك، ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى المؤسسة؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تتحملها المؤسسة أو ستتحملها والمتعلقة بالمعاملة بشكل صادق؛
- لا تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياسا إلى المبيعات في أرض الوطن.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.111 ص6.

<sup>2</sup> نفسه.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.111 ص6

وحدد النظام المحاسبي المالي أيضا ضمن قواعد الإدراج العامة، طريقة تقييم المنتوجات الناتجة عن المبيعات أو تقديم الخدمات وغيرها من الأنشطة العادية، حيث اشترط التقييم بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة.

خص النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الأعباء والنواتج بملاحظات خاصة تتعلق بإدراجها وتسجيلها وذلك كالتالي:<sup>1</sup>

- يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين احتياطات، وتحول هذه الأخيرة إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها؛
- في حالة افتراض حدث له علاقة سببية مباشرة أو مرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويثبت حصوله بين ذلك التاريخ وتاريخ إعداد حسابات هذه السنة المالية، فإنه يتعين ربط الأعباء والمنتوجات المتعلقة بالحدث بالسنة المالية المقفلة؛
- يدرج أي عبئ في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل، أو توقفت عن موافقة هذه الشروط.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.111-5.111، ص.6.

## المطلب الثاني: القواعد العامة للتقييم وفق النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية وأساسية لتقييم عناصر وحسابات القوائم المالية، كما أتاح للمكلف أيضا إمكانية تطبيق بعض الطرق التقييمية الأخرى وفق شرط محددة، وفيما يلي تفصيل ذلك:

### الفرع الأول: الطريقة المرجعية -مدخل التكلفة التاريخية-

تقوم هذه الطريقة على تسجيل الأصول بالقيمة المدفوعة بتاريخ اقتنائها وتقييم الخصوم أيضا بمبلغ الالتزام الحاصل الذي نشأ عنها<sup>1</sup>، وتعتبر المدرسة الكلاسيكية للمحاسبة طريقة التكلفة التاريخية على أنها الطريقة الأكثر صحة وملائمة لإعداد قوائم مالية تتميز بالموضوعية والاستقرار، كما يقدمها الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية على أنها: "تلك الطريقة التي تسجل من خلالها الأصول بمبلغ النقد المدفوع، أو بالقيمة العادلة للعرض المقدم لاقتنائها في تاريخ الشراء، كما تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة في مقابل الالتزام، أو بمبالغ النقد أو معادلات النقد المتوقع أن تدفع للوفاء بالالتزام في السياق العادي للأعمال"<sup>2</sup>، ووفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة مما يلي<sup>3</sup>:

- من تكلفة الشراء بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل؛
- من قيمة الإسهام بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا؛
- من تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة؛
- أما بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل، فتسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة.

وضبط القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 كيفية حساب كل التكاليف والقيم المحددة للتكلفة التاريخية.

<sup>1</sup> بلبالي عبد السلام وبن العاربية حسين، مرجع سبق ذكره، ص 64.

<sup>2</sup> عكوش محمد أمين وكشرود بشير، جودة المعلومات المحاسبي بين ملائمة القيمة العادلة وموثوقية التكلفة التاريخية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15، العدد 2، الجزائر، 2019، ص 226.

<sup>3</sup> حدة متلف وعلي بوخالفة، الإطار التصوري كانعكاس تقييمي لدى تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الاقتصاد الصناعي (خزارتك)، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2019، ص 155.

تعتبر طريقة التكلفة التاريخية من بين أكثر الطرق المستخدمة في القياس حالياً<sup>1</sup>، يستند مؤيدو طريقة التكلفة التاريخية إلى ما تتميز به من ثبات وموضوعية وموثوقية<sup>2</sup>، وفي ظل الجدول الكلاسيكي القائم حول مدى قدرة مخرجات هذه الطريقة في تمثيل الحقائق الاقتصادية، تواجه نفس الطريقة عدة انتقادات تتعلق بعدم مرونتها ومجاراتها للزمن، خاصة فيما يتعلق بمدى قدرتها على قياس الدخل الحقيقي والتغيرات الحقيقية التي مسّت الثروة خلال الدورة المعنية.

### الفرع الثاني: طرق التقييم البديلة

مثلما تمت الإشارة إليه أعلاه، أتاح النظام المحاسبي المالي للمكلفين ووفقاً لشروط محددة حرية القياس والتقييم بطرق أخرى غير طريقة التكلفة التاريخية، وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:

1. طريقة القيمة العادلة: تبنى النظام المحاسبي المالي نموذج القيمة العادلة كقاعدة تقييم بديلة متاحة ومسموحة في التقييم، واصطُح على تسميتها بالقيمة الحقيقية، وأشار إليها النظام المحاسبي المالي ضمن القسم الثاني من الباب الأول للقرار 26 جويلية 2008، حيث عرفها هذا القرار بتعريف لا يختلف جوهرياً عن نظيره الوارد في جملة من المعايير المحاسبية الدولية<sup>3</sup>، وتعرف هذه الطريقة وفقاً لما ورد في ذات القرار المذكور أعلاه على أنها<sup>4</sup>: "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"، بينما عرفت القيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 39 كما يلي<sup>5</sup>: "المبلغ الذي يمكن به أن يتم مبادلة أصل أو تسوية إلزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري"، وظهرت طريقة القيمة العادلة كتنقيض لطريقة التكلفة التاريخية، وتقوم هذه الطريقة على فرضية وجود إمكانية تبادل الأصول أو تسوية الالتزامات بين أطراف مطلعة وراغبة في ذلك<sup>6</sup>.

بناء على ما تم التطرق إليه أعلاه، يمكننا ملاحظة تماثل تعريف القيمة العادلة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وذلك رغم التفاوت الزمني لظهور طريقة القيمة العادلة بين كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وهو ما يبرر اشتراكهما في مقومات التقييم بهذه

<sup>1</sup> حمزة العرابي وخالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 8، العدد 3، الجزائر، 2015، ص 71.

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 373.

<sup>3</sup> رفيقة صغراوي ومسعود كسكس وإسماعيل قزال، مرجع سبق ذكره، ص 90.

<sup>4</sup> درواسي مسعود وخليفاتي جمال، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي -دراسة استطلاعية-، مجلة دراسات-العدد الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1 الجزائر، 2012، ص 15.

<sup>5</sup> العابدي أحمد، القول الراجح بين تطبيق الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وواقعها في النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة كيفية لوجهة نظر محافظي الحسابات، مجلة البشائر للاقتصادية، المجلد 4، العدد 3، الجزائر، 2019، ص 631.

<sup>6</sup> موازين عبد المجيد وبربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 62.

الطريقة، حيث يشترط النظام المحاسبي المالي على وجه الخصوص ضرورة توفر السوق النشطة والتي يجب أن تتوفر فيها الشروط الموالية:<sup>1</sup>

- تجانس العناصر المتداولة والمتفاوض عليها في السوق؛
- أطراف لها الرغبة في التبادل وعلى دراية واطلاع كافيين<sup>2</sup>: أي إمكانية وجود مشترين وباعة على دراية واطلاع بظروف السوق وعلى استعداد لإتمام عملية التبادل؛
- أن تكون الأسعار مشهورة وموضوعة في متناول الجمهور.

وترتكز طريقة القيمة العادلة على ثلاثة مداخل يستند إليهما في قياس القيمة العادلة للخاصية محل القياس، نذكرها بشكل من الاختصار في النقاط الموالية:

- مدخل السوق: يتطلب تطبيق هذا المدخل وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة، ويعتمد مدخل السوق على استخدام المعلومات السوقية للمعاملات المتماثلة والمتشابهة التي تخص الأصول والخصوم محل التقييم، أو مجموعة الأصول والخصوم المتطابقة أو القابلة للمقارنة<sup>3</sup>؛
- مدخل الدخل: يعكس هذا المدخل التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ والتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، من خلال خصم كل من التدفقات النقدية والدخل المحتمل والمصاريف الممكنة الحدوث من الأصل أو الالتزام محل التقييم وفقا للمعطيات السوقية الجارية<sup>4</sup>؛
- مدخل التكلفة: من خلال هذا المدخل يتم قياس الأصول والخصوم بتكلفة الحصول أو قيام أصول وخصوم أخرى مماثلة ومشابهة لأصول وخصوم المؤسسة محل التقييم والموجودة بالمؤسسة فعلا، حيث يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية للخاصية محل القياس والتقييم<sup>5</sup>.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة، نشير إلى المعوقات التي يعرفها مسار تطبيق طريقة القيمة العادلة في الجزائر، إذ ورغم تماثل مقومات الطريقة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وتطبيقها بشكل واسع وناجح في مختلف بلدان العالم، يشهد تطبيقها في الجزائر عدة صعوبات وعراقيل تتعلق بشكل أساسي مع واقع مختلف مكونات البيئة الجزائرية بشكل عام، ومع تدهور البيئتين المحاسبية

<sup>1</sup> مسعود كسكس وعمر الفاروق زرقون، مرجع سبق ذكره، ص 856.

<sup>2</sup> فراس محمد وبالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 630.

<sup>3</sup> قريشي كثر، توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة: بينه متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 1، جامعة سطيف، الجزائر، 2019، ص 47.

<sup>4</sup> عبد الفتاح سعيد السرطاوي ونايف أحمد عساف وعادل عيسى حسان، التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند القياس بالقيمة العادلة -دراسة ميدانية للضفة الغربية-، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 19، العدد 1، الأردن، 2019، ص 101.

<sup>5</sup> ثابت حسان ثابت ومحمد عبد الواحد غازي، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة -دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية-، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -اتجاهات النظام المحاسبي (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص 373.

والمؤسساتية الجزائرتين بشكل خاص، وعدم قدرة هذه البيئة على التلبية الكافية لمتطلبات التطبيق السليم لطريقة القيمة العادلة، وهو ما سيتم مناقشته بشيء من التفصيل في متن الفصل المتعلق بمقاربة النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية.

2. طريقة قيمة الإنجاز: هي طريقة قريبة ومشابهة لطريقة القيمة العادلة، حيث تشير طريقة قيمة الإنجاز بالنسبة للأصول إلى المبلغ الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الراهن إذا ما تم التنازل عن الأصل، أما بالنسبة للخصوم فهي تمثل المبلغ الذي ينتظر دفعه من طرف المؤسسة لإطفاء هذا الخصم، وعليه فطريقة قيمة الإنجاز هي عبارة عن مبلغ يحدد بين طرفي العملية، آخذين في ذلك بظروف السوق السائدة دون إلزامية الرجوع مباشرة إلى سوق حرة قائمة على أساس المنافسة العادية، كما يمكن للمبلغ المحدد وفقا لهذه الطريقة أن يزيد أو يقل عن القيمة المحاسبية الصافية للعنصر المعني، مما يقودنا إلى استنتاج أن هذه الطريقة ورغم أنها لا تتماثل مع طريقة القيمة العادلة في مدى تأثيرها بأوضاع السوق، إلا أنها تتأثر بشكل نسبي بهذه الأخيرة<sup>1</sup>؛
3. طريقة القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال أصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به<sup>2</sup>، بينما تتمثل القيمة النفعية في جانب الخصوم في المبلغ الذي نحصل عليه عند خصم صافي التدفقات النقدية الخارجة والمنتظر منحها لإطفاء الخصم المعني في إطار النشاط العادي<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: تدني قيمة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

أوجب النظام المحاسبي المالي ضمن القواعد العامة للتقييم ضرورة إعادة النظر في قيم التثبيتات نهاية كل سنة، ونصت هذه القواعد على أنه وفي حالة ظهور مؤشرات داخلية أو خارجية تدل على احتمال انخفاض قيمة تثبيت ما، فإنه يجب على المؤسسة إعادة تقييم تثبيتها بغرض تكييف قيمها الصافية مع القيم الحقيقية لهذه التثبيتات<sup>4</sup>، وفيما يلي جملة ما ورد في النظام المحاسبي المالي حول هذه النقطة<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> لطرش الطاهر، تطبيق النظام المحاسبي المعياري الدولي في الجزائر ودوره في تطور نظام التوقعات في المؤسسات الجزائرية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2016، ص124.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 6.112، ص7.

<sup>3</sup> لطرش الطاهر، مرجع سبق ذكره، ص124.

<sup>4</sup> عادل بولجنيب والطيب لحيح، أثر التقديرات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على إدارة النتيجة -دراسة تحليلية-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 6، العدد 4، الجزائر، 2019، ص307.

<sup>5</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7.112-11.112، ص7.

- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهلاك، يجب إرجاع هذه الأخيرة إلى القيمة القابلة للتحصيل المتعلقة بالأصل، ويشكل المبلغ الناتج عن الفرق بينهما خسارة في القيمة؛
- تثبت خسارة القيمة المتعلقة بأي أصل بانخفاض الأصل المعني وبإدراج العيب في حسابات المجموعة السادسة؛
- تعيد المؤسسة تقدير قيمة الأصل القابلة للتحصيل إذا كانت هناك مؤشرات تدل على زوال أو انخفاض خسارة القيمة المثبتة في الدورات السابقة بما يتوافق مع ذلك؛
- تسترجع خسارة القيمة بتسجيلها كنواتج ضمن حسابات المجموعة السابعة، ووضع النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة شرط أن تكون القيمة المحاسبية للأصل بعد استرجاع خسارة القيمة لا تتجاوز القيمة المحاسبية للأصل التي قد تم تحديدها في حالة ما إذا لم تحدث أي خسارة قيمة للأصل في السنوات المالية السابقة؛
- أحالت الفقرة 11.112 من القرار المؤرخ في 2 جويلية 2008 إلى الفقرتين 20.121 و27.121 من نفس القرار، وذلك فيما يخص طريقة إعادة التقييم وكيفية إدراج التثبيتات العينية والمعنوية في الحسابات بعد خصم الإهلاكات وخسائر القيمة.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة، نشير إلى أن القيمة القابلة للتحصيل في ظل النظام المحاسبي المالي، هي القيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية<sup>1</sup>، ولم يوضح ذات النظام كيفية تقديرهما بالشكل الكافي، مكتفياً بذكر بعض القواعد العامة والموجزة بخصوص ذلك، كما نلاحظ تكريس النقاط الواردة أعلاه لكون أن طريقة التكلفة التاريخية هي الطريقة التقييمية المرجعية وفق النظام المحاسبي المالي.

<sup>1</sup> عادل بولجنيب والطيب لجيلح، مرجع سبق ذكره، ص 307.

## المبحث الثالث: القواعد الخاصة للإدراج والتقييم وفق النظام المحاسبي المالي

فرق النظام المحاسبي المالي بين القواعد العامة للتقييم المذكورة سالفًا والقواعد الخاصة للتقييم، حيث تعتبر هذه الأخيرة كقواعد مكملة للقواعد العامة، وحدد النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة التاريخية كقاعدة عامة لتقييم أصول المؤسسة، كما أتاح للمكلفين حرية اختيار طرق تقييمية بديلة أخرى إذا توفرت شروط معينة<sup>1</sup>، وأورد النظام المحاسبي المالي وصنف طرق تقييم ومعالجة التثبيتات ضمن طرق التقييم الخاصة التي وردت ضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، كما تضمن ذات القرار العناصر المتعلقة بتقييم ومعالجة المخزونات وغيرها من الحسابات المدينة والدائنة الأخرى، والتي سنحاول تفصيلها من خلال ما يلي:

### المطلب الأول: التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

اختلف النظام المحاسبي المالي في تصنيفه للتثبيتات عن المخطط المحاسبي السابق، إذ أصبح تصنيف الأصول في ظل النظام المحاسبي المالي يتماثل مع معايير المحاسبة الدولية، وتصنف التثبيتات بمختلف أنواعها (العينية والمعنوية والمالية) والتي تقتنيها المؤسسة بغرض الاستخدام لفترة تتجاوز السنة ضمن الأصول الغير جارية، وتطور مفهوم الأصول مع تطور الفكر المحاسبي، إذ عرفت التثبيتات مطلع القرن الحالي على أنها:<sup>2</sup> "تلك العناصر التي تمتلكها المؤسسة والتي ستنتج تدفقا مستقبليا"، ليستمر تطور ذات المفهوم لغاية أن أصبحت الأصول تعرف كما يلي:<sup>3</sup> "منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تم الحصول عليها أو السيطرة عليها من قبل مؤسسة معينة نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة"، ومن خلال النقاط الموالية سنحاول تفصيل التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي.

### الفرع الأول: التثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

تعرف التثبيتات العينية بموجب النظام المحاسبي المالي على أنها: "تلك الموجودات الملموسة التي تحوزها المؤسسة بغرض الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والتي يتوقع أن تستخدمها المؤسسة لفترة تتجاوز السنة المالية الواحدة"<sup>4</sup>، وتندرج التثبيتات العينية ضمن حسابات المجموعة الثانية في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، وتخضع التثبيتات العينية للقاعدة العامة لإدراج الأصول في الحسابات والتي سبق أن ذكرناها في مواضع سابقة من الدراسة.

<sup>1</sup> مسعود كسكس وعمر الفاروق زرقون، مرجع سبق ذكره، ص 856

<sup>2</sup> Indra Abeysekera, **Accounting for Intellectual assets and liabilities**, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol 7, N° 3, Australia, 2003,p4-5.

<sup>3</sup> Mawih K. Al Ani, **Effects of Assets Structure on the Financial Performance: Evidence From Sultanate of Oman**, Journal of US-China Public Administration, vol 11, N°2, USA, 2014, p171.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.121، ص8.

وتعرف التثبيتات المعنوية بموجب النظام المحاسبي المالي على أنها:<sup>1</sup> "تلك الأصول القابلة للتحديد غير النقدية وغير المادية، المراقبة والمستعملة في أنشطتها العادية، والمقصود منها مثلا شهرة المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري"، كما عرفت التثبيتات المعنوية أيضا وفق ذات النظام كما يلي:<sup>2</sup> "هي أصول غير نقدية، قابلة للتعريف ولا معنى لمادي لها، تحوزها مؤسسة ما من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية"، وتقارب التعريفين السابقين مع التعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي IAS 38 بشكل جوهري، والذي نص على ضرورة توفر شرطين في التثبيتات المعنوية<sup>3</sup>، أولهما سيطرة المؤسسة على التثبيت وثانيهما توقع حصول المؤسسة على تدفقات نقدية مستقبلية جراء استغلال التثبيت المعنوي<sup>4</sup>، كما تخضع التثبيتات المعنوية للقاعدة العامة لإدراج الأصول في الحسابات التي سبق التطرق إليها.

### أولا: التقييم الأولي للتثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

يتم تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة التكلفة التاريخية عند الشراء، وتشتمل التكلفة التي يسجل بها الأصل في دفاتر المؤسسة لأول مرة على ثمن الشراء بعد اقتطاع التخفيضات التجارية والخصم، مضافا إليها حقوق الجمارك والرسوم غير المسترجعة، والأعباء المباشرة لإيصال الأصل إلى موقع استغلاله وجعله في موضع الاستخدام، إضافة إلى تكاليف التفكيك وإرجاع الموقع إلى حالته الأولى بعد زوال الأصل إن كان ذلك ضمن اتفاقية الشراء<sup>5</sup>، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف، أما بالنسبة للتثبيتات التي أنتجتها المؤسسة لنفسها، فإن تكلفتها تتضمن تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، وتضاف إليها تكلفة تفكيك التثبيت عند انقضاء مدة الانتفاع به أو تكلفة تجديد الموقع إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمؤسسة<sup>6</sup>.

فصل النظام المحاسبي المالي في معالجة النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية، إذ تدرج هذه النفقات ضمن الحسابات في شكل أعباء مستحقة خلال السنة المالية إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل فقط، بينما تدرج نفس النفقات في شكل تثبيات وتضاف إلى قيمة الأصل

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.121، ص8.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص86.

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون الأصول غير الملموسة IAS 38.

<sup>4</sup> سماش كمال وعياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2019، ص46.

<sup>5</sup> عبد الكريم شناي والأخضر لقلبي ومحمد علاء الدين جناني، أهمية تطبيق طرق تقييم التثبيتات حسب معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مجلة المستقبل الاقتصادي، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2018، ص65-66.

<sup>6</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5.121، ص8.

إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، من خلال رفعها للمنافع الاقتصادية المستقبلية مقارنة بالمستوى الأصلي لها، كما عدد النظام المحاسبي المالي جملة من الأمثلة المتعلقة بتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية كما يلي:<sup>1</sup>

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
  - تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية المؤسسة؛
  - تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملية المعاينة مسبقا تخفيضا جوهريا.
- وحدد النظام المحاسبي المالي المبادئ التي يعتمد عليها في تجميع الأصول العينية والمعنوية أو الفصل فيما بينها كما يلي:<sup>2</sup>

- تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة نسبيا، كأنها مستهلكة تماما في السنة المالية التي تستخدم فيها، ولا يتم إدراج هذه العناصر في شكل تثبيبات؛
- تدرج ضمن حسابات التثبيبات كل قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيبات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تنوي استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة؛
- تعالج مكونات تثبيت عيني على أنها عناصر وتثبيبات منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة؛
- بالنسبة للأصول المرتبطة بالبيئة والأمن فإنها تعالج كتثبيبات عينية إذا كانت تسمح للمؤسسة برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

### ثانيا: إهلاك التثبيبات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

أعطى النظام المحاسبي المالي للاهلاك بعدا يتقارب بموجبه مع المرجع المحاسبي الدولي، من خلال ربطه بمبدأ أحقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني من جهة، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات المتعلقة بنفس السنة المالية من جهة أخرى، كما أتاح للمكلفين حرية اختيار طريقة ومعدلات الإهلاك المناسبة<sup>3</sup>، وعرف النظام المحاسبي المالي الإهلاك على أنه:<sup>4</sup> "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 6.121، ص 8-9.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.121، ص 8.

<sup>3</sup> بورنان إبراهيم، الإهلاك الاقتصادي للتثبيبات المادية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة بالأغواط-، مجلة دراسات-العدد الاقتصادي-، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2015، ص 130.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7.121، ص 9.

لنفسها"، حيث يوزع المبلغ القابل للاهلاك على المدة النفعية للأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل عند نهاية المدة النفعية له<sup>1</sup>، وتعرف القيمة المتبقية على أنها:<sup>2</sup> "المبلغ الصافي الذي يرتقب الحصول عليه للأصل عند انقضاء المدة النفعية له وبعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معتبرة"، ويقصد بعبارة "غير معتبرة" أن قيمتها تكون منخفضة نسبيا، وحدد النظام المحاسبي المالي جملة من المبادئ التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند معالجة الإهلاكات وذلك كما يلي:

1. طرق الإهلاك: يعكس الإهلاك تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها الأصل بوتيرة تحدد بناء على طريقة الإهلاك المعتمدة<sup>3</sup>، وأتاح النظام المحاسبي المالي للمكلف حرية اختيار أحد طرق الإهلاك المسموحة، فبالإضافة للطريقة الخطية (الثابتة) يقترح هذا النظام كلا من الطريقة المتناقصة وطريقة وحدات الإنتاج كطريقتين بديلتين، بينما اكتفى ذات النظام بتعريف طريقة الإهلاك المتزايد دون الإشارة إلى إمكانية الاعتماد على هذه الطريقة، كما حدد النظام المحاسبي المالي طريقة الإهلاك الخطي كطريقة إلزامية التطبيق في حالة عدم التمكن من تحديد تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة<sup>4</sup>، كما حدد جملة من المفاهيم المتعلقة بطرق الإهلاك سألقة الذكر وذلك كما يلي:<sup>5</sup>

- طريقة الإهلاك الخطي: ويتم بموجبها استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل بشكل متساو على طول الفترة النفعية، إذ تتساوى جميع أقساط الإهلاك السنوية في ظل هذه الطريقة؛
- طريقة وحدات الإنتاج: بموجبها يتم استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل بشكل يتناسب مع حجم الاستعمال أو الإنتاج، وهي طريقة حديثة تبناها النظام المحاسبي المالي ولم تكن موجودة من قبل في ظل المخطط المحاسبي الوطني؛
- طريقة الإهلاك المتناقص: وفقا لهذه الطريقة، يتم استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل بطريقة متناقصة على طول مدته النفعية؛
- طريقة الإهلاك المتزايد: وهي الطريقة المعاكسة لطريقة الإهلاك المتناقص، ويتم من خلالها استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل بطريقة متزايدة على امتداد مدته النفعية، واكتفى النظام المحاسبي المالي بتحديد مفهوم هذه الطريقة دون الإشارة إلى إمكانية تطبيقها.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7.121، ص9.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (مع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2012، ص126.

<sup>3</sup> بن توتة قندز وحكيم براضية، دراسة تحليلية لمدى مساهمة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2015، ص338.

<sup>4</sup> محمد الحبيب مرحوم، النظام المحاسبي المالي - محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2018، ص207.

<sup>5</sup> عوادي مصطفى، قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة قانونية وتحليلية-، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2012، ص451.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة نشير إلى أن اختيار طريقة الإهلاك المناسبة يستند إلى طبيعة الأصل المعني بدرجة أساسية، إذ يجب على المؤسسة إتباع طريقة منطقية يراعى فيها التناقص في قدرة الأصل الإنتاجية، وبشكل عام يتم إعداد مخطط إهلاك الأصل عند دخوله للمؤسسة وبداية استغلاله وفقا للتقديرات الأولية المرتبطة بوتيرة الاستغلال والمدة النفعية، ومن المحتمل أن تتغير ظروف استغلال الأصل والتي ستؤدي بالضرورة إلى حدوث تغير في وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة به وبمدته النفعية، لذلك أوصى النظام المحاسبي المالي بضرورة الدراسة الدورية للمدة النفعية للأصل<sup>1</sup>، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات بما يتناسب مع ذلك، ويدرج في الحسابات كأنه تغيير في التقديرات المحاسبية، ويضبط المبلغ المخصص للاهلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية وفقا للأساس الجديد<sup>2</sup>.

## 2. ملاحظات أخرى تتعلق باهلاك التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي

إضافة إلى ما سبق حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 جملة من المبادئ الواجبة التطبيق، نذكر منها ما يتعلق بالتثبيات العينية، وذلك كالتالي<sup>3</sup>:

- تعالج الأراضي والمباني على أنها أصول متميزة، ويتم المحاسبة عليها بشكل منفصل حتى لو تم اقتنائها معا، إذ تعتبر المباني أصولا قابلة للاهلاك بينما تعد الأراضي أصولا غير قابلة للاهلاك في العادة؛
- تحذف التثبيات العينية والمعنوية من الحسابات عند خروجها من المؤسسة أو عندما يكون التثبيت خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا؛
- يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما<sup>4</sup>، وفي حالة حصول الإهلاك في مدة أطول أو عدم حصوله تماما، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق القوائم المالية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> محمد فيصل مايدة وجمال خنشور، مرجع سبق ذكره، ص311.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 8.121، ص9.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 9.121-10.121، ص9.

<sup>4</sup> عدنان مقدم، محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016، ص39.

<sup>5</sup> شريط صلاح الدين وحفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا الرياض سطيف-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 3، العدد1، الجزائر، 2018، ص193.

### ثالثاً: الحالات الخاصة للثبوتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حالتين خاصتين بنوعين من الثبوتات العينية، إذ ورد ضمن هذا الأخير إشارة مختصرة إلى كل من العقارات الموظفة والأصول البيولوجية، وفيما يلي تفصيل ذلك:

1. الحالات الخاصة بالعقارات الموظفة: وهي السلع العقارية المحتجزة من طرف المالك أو المستأجر في إطار عقود التمويل الإيجاري بغرض تلقي إيجارات أو تامين قيمة رأس المال أو الاثنيين معا، وتمثل العقارات الموظفة في الأراضي المقتناة من أجل الاستفادة من ارتفاع قيمتها في المدى الطويل أو المباني التي يتم تأجيرها أو جزء من مبنى أو كلاهما معا، ووفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي يجب أن لا تكون عقارات التوظيف موجهة للاستغلال في الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو الأغراض الإدارية أو البيع في إطار النشاط العادي<sup>1</sup>، وحدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 النقاط المتعلقة بتقييم العقارات الموظفة كما يلي:<sup>2</sup>

- بالنسبة للتقييم الأولي: تقييم العقارات الموظفة في البداية مثل الثبوتات العينية، والتي سبق وأن أشرنا إلى طرق تقييمها فيما سبق؛
- بالنسبة للتقييم اللاحق: نص النظام المحاسبي المالي على أنه وبعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها ثبوتات عينية، يمكن القيام بتقييمها عن طريق إحدى الطرق الموالية:
  - إما بتكلفتها مطروح منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة، وهو ما يمثل طريقة التكلفة التاريخية؛
  - أو على أساس قيمتها الحقيقية وهو ما يمثل طريقة القيمة العادلة.
- تحقيقاً لمبدأ الثبات في اختيار وتطبيق السياسات والطرق المحاسبية، فرض النظام المحاسبي المالي تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من الثبوتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها؛
- في حالة اختيار المؤسسة لطريقة القيمة العادلة في تقييم عقارات التوظيف، وتعذر عليها تحديد القيمة الحقيقية الصادقة لأحد هذه العقارات، فإن هذا الأخير يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة التاريخية، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، إضافة إلى الأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة؛
- تدرج في الحسابات خسائر أو فوائض القيمة في حالة تغير القيمة الحقيقية لعقارات التوظيف، إذ يجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية عند تاريخ إقفال السنة المالية.

<sup>1</sup> شناي عبد الكريم وعقاري مصطفى، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم الثبوتات المادية والمعنوية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2016، ص 77.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 17.121-18.121، ص 10.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة يمكننا الحكم على أن النظام المحاسبي المالي الجزائري تماثل بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بعقارات التوظيف، حيث اشترك كل منهما مع الآخر في العناصر الجوهرية المتعلقة بهذه الأخيرة، إذ أن النظام المحاسبي المالي لم يتعارض جوهريا بأي شكل من الأشكال مع مضمون المعيارين المحاسبين الدوليين<sup>1</sup> IAS 16 و<sup>2</sup> IAS 40، وهو ما يعد خطوة إيجابية نحو التقارب المحاسبي الجزائري مع المرجع الدولي.

2. الحالات الخاصة بالأصل البيولوجي: يعرف الأصل البيولوجي على أنه<sup>3</sup> "حيوان أو نبات حي، يمر بعملية تحول بيولوجي من أجل إنتاج منتجات فلاحية أو أصل بيولوجي آخر"، ووفقا للنظام المحاسبي المالي، يتم تقييم الأصول البيولوجية عند إدراجها في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية مطروح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة، ويثبت كل من الربح أو الخسارة الناتجان عن تغير القيمة الحقيقية<sup>4</sup>.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة نشير إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يختلف جوهريا عن المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 سواء في طرق التقييم أو المعالجة المحاسبية<sup>5</sup>، وهو الأمر الذي يعد إيجابيا في إطار السعي نحو التقارب مع معايير المحاسبة الدولية.

#### رابعاً: التقييم اللاحق للتثبيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

يقصد بالتقييم اللاحق للتثبيات العينية والمعنوية عملية إعادة التقييم، وتعرف هذه الأخيرة على أنها: "تعديل القيمة الدفترية للتثبيات لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية لها، ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه، ويعتبر استخدام الأسعار الجارية في تاريخ التقييم مبدأً أساسياً لتقييم الأصول الغير جارية"<sup>6</sup>، ونص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إجراء عمليات إعادة التقييم بانتظامية ودورية كافية، وذلك حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات اختلافا كبيرا عن القيمة الحقيقية لها عند تاريخ إقفال الحسابات<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر العقارات والآلات والمعدات IAS 16.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي الأربعون العقارات الاستثمارية IAS 40.

<sup>3</sup> حنان لونيس، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 517.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 19.121، ص 10.

<sup>5</sup> المعيار المحاسبي الدولي الواحد والأربعون الزراعة IAS 41.

<sup>6</sup> مباركي مروان والعرابي حمزة، واقع إعادة تقييم التثبيات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 13، العدد 2، الجزائر، 2018، ص 260.

<sup>7</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 21.121، ص 10.

## 1. ضوابط عملية التقييم اللاحق للثبتيات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

بشكل عام حدد النظام المحاسبي المالي طرق وضوابط إجراء عملية التقييم اللاحق للثبتيات العينية والمعنوية وذلك من خلال النقاط التالية:

- أتاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات إمكانية إدراج الثبتيات العينية والمعنوية المدرجة مسبقا على أساس مبالغها المعاد تقييمها، وبذلك تدرج الثبتيات بعد إدراجها في الحسابات لأول مرة بمبلغها المعاد تقييمه منقوصا منه مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة<sup>1</sup>؛
- فرض النظام المحاسبي المالي على المكلفين بتطبيقه ضرورة أن تشمل عملية إعادة التقييم عناصر كل فئة من الثبتيات وأن لا تقتصر العملية على فئة معينة دون الأخرى، ويقصد بذلك أن لا يتم إعادة تقييم صنف معين من الثبتيات دون الأخرى، كأن يتم إعادة تقييم معدات النقل دون باقي المعدات المشكلة لحساب الثبتيات<sup>2</sup>؛
- في ظل النظام المحاسبي المالي تعبر القيمة العادلة للثبتيات عن قيمتها في السوق، ونص ذات النظام على أن القيمة العادلة للأراضي والمباني تحدد بواسطة مقيمين محترفين ومؤهلين، وتحدد قيمتها مباشرة من السوق بالنسبة لمعدات الإنتاج، وفي حالة غياب المؤشرات التي تدل على قيمتها في السوق فإن قيمتها تحدد عبر تكلفتها الاستبدالية منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة اللاحقة<sup>3</sup>؛
- يصح مجموع الإهلاكات بتاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للثبتيات بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الثبتيات عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه<sup>4</sup>؛
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت بند فارق إعادة التقييم<sup>5</sup>، أما بالنسبة لعملية إعادة التقييم الإيجابية الموالية لأخرى سلبية متعلقة بنفس الأصل، فتدرج كنواتج لتعويضها<sup>6</sup>؛
- وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تختار المؤسسة طريقة إعادة التقييم الملائمة مراعية في ذلك مبدأ الثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره. الفقرة 20.121-21.121، ص10.

<sup>2</sup> بلمداني محمد، أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية -دراسة حالة مؤسسة أن سي أ الروبية ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 4، الجزائر، 2018، ص 285.

<sup>3</sup> عتيق توفيق، جودة إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة ضمن السياق الجزائري، revue des politiques économiques، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2017، ص86.

<sup>4</sup> يوسف رفيق وعبد العزيز قتال، إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الآفاق الدراسات الاقتصادية، المجلد 2 العدد 2، الجزائر، 2017، ص82.

<sup>5</sup> حافي هدى والحاج عامر، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الثبتيات العينية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة: تصدير/استيراد، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 12، العدد 2، الجزائر، 2017، ص 364.

<sup>6</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره. الفقرة 23.121، ص11.

<sup>7</sup> فراس محمد والبرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 632.

## 2. تدني قيمة التثبيات العينية والمعنوية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

ويطلق على تدني القيمة عبارة خسارة القيمة، وتعرف خسارة القيمة على أنها:<sup>1</sup> "فائض القيمة المحاسبية للموجودات عن قيمتها الواجبة التحصيل، وهذه العملية تكون في نهاية السنة"، وحدد المشرع الجزائري متطلبات قياس انخفاض قيمة التثبيات العينية والمعنوية من خلال بعض الخطوط العريضة المتعلقة بالعملية وذلك كما يلي:<sup>2</sup>

- تقدر وتفحص المؤسسة عند تاريخ إقفال الحسابات إمكانية وجود مؤشر يدل على أن أي أصل من أصولها قد فقد من قيمته المدرج بها ضمن الحسابات عند تاريخ إقفال السنة المالية السابقة، وفي حالة ثبوت وجود مثل هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل<sup>3</sup>؛
- تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، وبالتالي سيؤدي ذلك إلى انخفاض احتياطي إعادة التقييم بما يتناسب مع ذلك؛
- تنسب خسارة القيمة الناتجة عن عملية إعادة التقييم إلى فارق إعادة التقييم الذي سبق إدراجه في حسابات رؤوس الأموال الخاصة المتعلقة بذات الأصل؛
- كل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة نشير إلى اختلاف متطلبات قياس تدني قيمة الأصول بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 36، ورغم أن النظام المحاسبي المالي لم يختلف بشكل جوهري عن المعيار سالف الذكر، إلا أنه لم يتماثل بالشكل الكافي مع ذات المعيار، خاصة فيما يتعلق بمجال التطبيق\*، وتحديد المؤشرات الداخلية والخارجية الدالة على حدوث الانخفاض والتي يستند عليها المطبق بشكل أساسي بغية تجنب الأحكام والتقديرية الشخصية له، إذ لم تتوفر هذه المؤشرات بشكل كلي ضمن النظام المحاسبي المالي عكس المعيار المحاسبي الدولي IAS 36، كما تضمن هذا الأخير على غرار باقي معايير المحاسبة الدولية جملة من الشروحات المتعلقة بكيفية التطبيق والتي لم يتضمنها النظام المحاسبي المالي، وهو ما يعد من ضمن اختلافات النظام المحاسبي المالي.

<sup>1</sup> عبد اللطيف عثمان وعباس لحر، المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية وفق النظام المحاسبي المالي -حالة مجمع متيجي-، AL-Riyada For Business Economics، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2018، ص 62.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 24.121-26.121، ص 11.

<sup>3</sup> قادري عبد القادر، قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) -دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2016، ص 73.

\* استثنى المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 بعض الأصول من نطاق تطبيقه، عكس النظام المحاسبي المالي الذي لم يحدد أية استثناءات بهذا الخصوص.

### خامسا: التنازل عن التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي

يمكن لأي تثبيت عيني أن يخرج من المؤسسة إما عن طريق بيعه أو استبداله بأصل آخر أو التنازل عليه بدون مقابل أو عند انقضاء عمره الإنتاجي<sup>1</sup>، ويشترط النظام المحاسبي المالي على المؤسسات في حالة التنازل عن التثبيتات العينية إدراج نتيجة التنازل ضمن الخسارة والأعباء، إضافة إلى تسوية جميع الحسابات الملحقة بالتثبيت المتنازل عنه مع الإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بعملية التنازل في ملحق القوائم المالية.

### الفرع الثاني: التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي

فصل النظام المحاسبي المالي بين قواعد التقييم الخاصة بالتثبيتات العينية والمعنوية ونظيرتها المتعلقة بالتثبيتات المالية، وبشكل عام تعرف هذه الأخيرة وفق النظام المحاسبي المالي على أنها: "الأصول"<sup>2</sup> دين مستحق يجب أن يتم سداده في أجل سنة واحدة، أو سند أو قيمة مماثلة قررت المؤسسة الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة"، وذكر النظام المحاسبي المالي جملة النقاط المتعلقة بالتثبيتات المالية كالتالي:

### أولاً: أنواع التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تتكون التثبيتات المالية المملوكة من طرف أي مؤسسة من المؤسسات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها<sup>3</sup>، في إحدى الفئات الأربعة الآتية:<sup>4</sup>

- سندات المساهمة أو الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، المؤسسات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون تدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛

<sup>1</sup> عبد اللطيف عثمان وعباس لحر، مرجع سبق ذكره، ص 63.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 86.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.122، ص 11.

<sup>4</sup> نفسه.

– القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي أو يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

وأشار النظام المحاسبي المالي إلى أن الفئات الأربعة السالفة الذكر تشكل تثبيبات مالية تظهر على أنها أصول مالية غير جارية، كما أتاح ذات النظام لبعض المؤسسات مثل تلك التي تعمل في القطاع المالي أو في قطاع التأمينات أن تجري تمييزات تختلف عن التمييزات المقترحة، وتذكر معلومات عن التمييزات التي تم القيام بها حينئذ في الملحق.

### ثانيا: التقييم الأولي واللاحق للتثبيبات المالية وفق النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي بشكل عام وجد مختصر قواعد كل من إدراج التثبيبات المالية في الحسابات وتقييمها الأولي واللاحق، واختلفت هذه القواعد عن نظيراتها المتعلقة بالتثبيبات العينية والمعنوية، وفي النقاط التالية تفصيل ما سبق ذكره:<sup>1</sup>

- تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب؛
- تسجل في القوائم المالية الفردية، المشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة والمؤسسات المشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد والذي هو التنازل عنها في مستقبل قريب، وتسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة\*، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات وجود خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول؛
- تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد الذي هو التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:
  - بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها، بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية؛
  - بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها، بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.122-9.122، ص 12.

\* وفقا للنظام المحاسبي المالي تعرف التكلفة المهتلكة على أنها: "المبلغ الذي قوم به الأصل المالي (أو الخصوم المالية) عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا من تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الإهلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل".

- يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة، إذ تدرج المبالغ المثبتة في شكل رؤوس أموال خاصة كنتيجة صافية للسنة المالية في الحالتين الموالتين:
  - عندما يكون الأصل المالي مبيعا، محصلا أو محولا؛
  - أو إذا تجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل (وفي هذه الحالة، فإن الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات المباشرة كرؤوس أموال خاصة يجب إخراجها من رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة).
- عند خروج أداة مالية متاحة للبيع، فإن الفوارق المعاينة قياسا إلى الإدراج المحاسبي الأولي تقيد كنتيجة دون مقاصة بين الأعباء والمنتجات المتعلقة بأصول مختلفة، إلا في حالة أدوات مالية خاصة بالتغطية؛
- يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها، وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي تصدرها المؤسسة والتي لم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية بالتكلفة المهتلكة، وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول؛
- تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيبات مالية في تاريخ التنازل كمنتجات أو أعباء عملياتية؛
- إذا تم تنازل جزئي لجزء من التوظيف المالي الخاص، فإن قيمة دخول الكسر المحتفظ به تقدر بتكلفة الشراء المتوسطة المرجحة؛
- تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية الدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

## المطلب الثاني: المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي

تعد المخزونات من أبرز العناصر المتأثرة جراء استبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي في الجزائر، إذ أصبحت المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي تتقارب بشكل جوهري مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي<sup>1</sup> IAS2، خاصة فيما يتعلق بطرق القياس والتقييم المتعلقة بمختلف بنود المخزونات، وتعرف المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:<sup>2</sup> "تمثل المخزونات أصولاً: تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجارية، أو قيد الإنتاج بقصد مماثل، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، كما تتمثل المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات في كلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد باحتساب المنتوجات المناسبة لها"، ومن خلال العناصر التالية سنحاول تقديم وتحليل المخزونات وفقاً لما ورد ضمن القوانين المتضمنة للنظام المحاسبي المالي وذلك كما يلي:

### الفرع الأول: تصنيف المخزونات وأنواعها وفق النظام المحاسبي المالي

يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيات (أصول غير جارية) استناداً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة دون اعتبار نوع الأصل<sup>3</sup>، وكقاعدة عامة تصنف المخزونات وفقاً للنظام المحاسبي المالي ضمن الأصول غير الجارية، وذلك لأن الغرض من حيازتها في العادة يكون بغرض استعمالها في دورة الاستغلال، وتندرج ضمن المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الأنواع التالية:<sup>4</sup>

- الأصول المحازة لبيعها بحسب السعر العادي للنشاط أو التي هي قيد الإنتاج لمثل هذا البيع؛
- الأصول في شكل مواد أولية أو لوازم من المقرر استهلاكها ضمن مسار الإنتاج أو تقديم الخدمات؛
- السلع المقتناة والمحتازة لبيعها، بما في ذلك على سبيل المثال: البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويحوزها لبيعها، أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تتم حيازتها لغرض بيعها؛
- المنتوجات التامة الصنع أو الأشغال قيد الإنجاز كمنتوجات من المؤسسة وتشتمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج؛
- في حالة القيام بتقديم الخدمة، فإن المخزونات تدرج كلفة الخدمة التي لم تقم المؤسسة بإدراج المنتوجات المطابقة لها في دفاتر المؤسسة.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزون IAS2.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.123، ص12.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.123، ص13.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص90.

وأشار النظام المحاسبي المالي إلا أن الأغلفة والعناصر المرتبطة بها تصنف ضمن أحد الأصناف بحسب درجة إعدادها ومنشئها، كما أن السلع التي اتخذ قرار التثبيت بشأنها تظهر ضمن التثبيتات ولا تظهر في المخزونات.

### الفرع الثاني: التقييم الأولي للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي طريقة حساب تكاليف الإدراج الأولي للمخزونات ضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، إذ تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها:<sup>1</sup>

- تكاليف الشراء وتتضمن المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك والمصاريف المرتبطة بالمشتريات... الخ؛
- تكاليف التحويل: تتمثل في مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة؛
- المصاريف العامة، المصاريف المالية والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية<sup>2</sup>، وأشار النظام المحاسبي المالي إلى أنه عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة<sup>3</sup>، وفي حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات) يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي تطبقه المؤسسة في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.123، ص 13.

<sup>2</sup> نفسه.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.123، ص 13.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.123، ص 13.

### الفرع الثالث: التقييم اللاحق للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي

تصنف المخزونات ضمن الأصول المتداولة، وتخضع هذه الأخيرة بموجب النظام المحاسبي المالي للتقييم اللاحق في نهاية كل سنة، وعملاً بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية<sup>1</sup>، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.

حدد النظام المحاسبي المالي في إطار سعيه للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية طرق تصريف المخزونات، وذلك من خلال اعتماده على طريقة الوارد أولاً وصار أولاً وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة والتي تنقسم بدورها إلى التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال، وكذا التكلفة الوسطية المرجحة في نهاية المدة، كما ألغى النظام المحاسبي المالي على غرار المعايير المحاسبية الدولية طريقة الوارد أخيراً صار أولاً<sup>2</sup>، والجدول الموالي يحدد الطرق السالفة الذكر وفقاً لكل من النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي IAS2 وذلك كما يلي<sup>3</sup>:

#### الجدول رقم (8): طرق تصريف المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي IAS2

طرق التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS2	طرق التقييم وفق النظام المحاسبي المالي SCF
1. طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO؛	1. طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO؛
2. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CPMU؛	2. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CPMU.
3. طريقة متوسط التكلفة المرجحة WA*.	كما ألغى النظام المحاسبي المالي طريقة الوارد أخيراً صار أولاً LIFO.

– المصدر: قورين حاج قويدر، تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات IAS2 ضمن النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2015، ص 43.

\* عرفت قيمة الإنجاز الصافية بموجب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 كما يلي: "قيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق".

<sup>1</sup> عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها -دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمخطط المحاسبي العام والنظام المحاسبي المالي (ias/ifrs-pcg-scf)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2011، ص 73.

<sup>2</sup> رواجي عبد الناصر وطبيب أسامة، مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وأثارها على القوائم المحاسبية -دراسة تطبيقية لمؤسسة Rapide Oil، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 17، الجزائر، 2017، ص 351-352.

<sup>3</sup> قورين حاج قويدر، تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات IAS2 ضمن النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2015، ص 43.

\* طريقة متوسط التكلفة المرجحة (WA): "في ظل هذه الطريقة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو كل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة".

من خلال ما سبق يمكننا استنتاج التوافق الجوهرى بين كل من النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي IAS2 فيما يتعلق بطرق تصريف المخزونات وهو ما يعد أمر إيجابي، وتجدر الإشارة إلى عدم اكتمال المعلومات المتعلقة بهذه النقطة وفقا للنظام المحاسبي المالي، عكس المعيار المحاسبي الدولي IAS2 الذي تناول هذه الطرق بشكل من التفصيل<sup>1</sup>، وهو ما يمثل الجانب السلبي المتعلق بالنظام المحاسبي المالي في هذا الخصوص.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة نشير إلى الحالة الخاصة بالمنتجات الزراعية، حيث خصها النظام المحاسبي المالي من خلال القرار الصادر في 26 جويلية 2008 بنقطة واحدة نصت على ما يلي:<sup>2</sup>

- يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع؛
- تثبت أي خسارة أرباح متأتين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها.

وتبقى هذه المعلومات المتعلقة بالمنتجات الزراعية غير كافية ولا توفر أي مرافقة أو تهيئة تطبيقية للمكلفين المعنيين بتطبيق أحكام المادة الواردة أعلاه.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزون IAS2.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 6.123، ص 13.

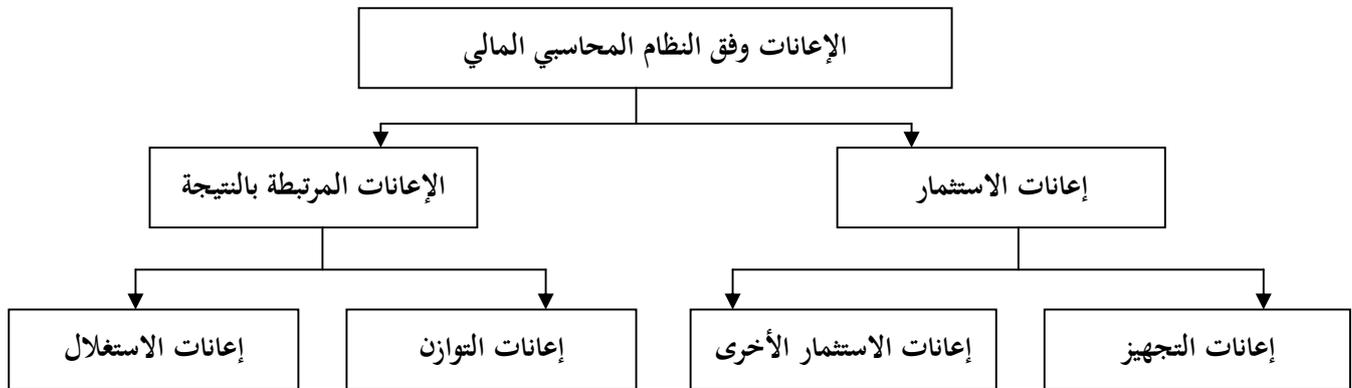
## المطلب الثالث: القواعد الخاصة للإدراج والتقييم المتعلقة بالأقسام الفرعية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي

تضمن القرار المتضمن للقواعد الخاصة للإدراج والتقييم وفق النظام المحاسبي المالي في فصله الثاني جملة من الأقسام المتعلقة ببعض العناصر المحاسبية الأخرى، وأورد المشرع هذه العناصر بشكل من الاختصار الشديد وذلك كما يلي:

### الفرع الأول: القواعد الخاصة لإدراج وتقييم الإعانات وفق النظام المحاسبي المالي

عرفت الإعانات بموجب النظام المحاسبي المالي كما يلي:<sup>1</sup> "الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا"، وتدرج الإعانات وفقا لذات النظام في الحسابات كنواتج في جدول حساب النتائج، وفي حالة ما إذا كانت الإعانة تتعلق بعدة دورات، فإن النظام المحاسبي المالي يفرض تقسيم هذه الإعانة على الدورات المتعلقة بها بوتيرة تتناسب والتكاليف التي يفترض فيها تعويضها<sup>2</sup>، وفرق النظام بين الإعانات وبين التكاليف المتعلقة بها والتي سنحاول تفصيلها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (4): أنواع الإعانات وفق النظام المحاسبي المالي



- المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الشكل الماضي قام الباحث بذكر وتعدد أنواع الإعانات بشكل مختصر، وذلك دون اللجوء إلى الشرح والتفصيل لعدم ارتباط ذلك بإشكالية الدراسة بشكل جوهري.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.124، ص 13.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.124، ص 13.

حدد النظام المحاسبي المالي شروط إدراج الإعانات ضمن الحسابات، بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل وذلك كما يلي:<sup>1</sup>

- إذا توفر ضمان معقول بأن المؤسسة تمثل لشروط الاستفادة من الإعانات المعنية؛
- وبأن الإعانات سيتم استلامها.

عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات اشترط النظام المحاسبي المالي مقابلة أجزاء الإعانات المتعلقة بعدة دورات وتخصيصها بالتناسب مع التكاليف المنوطة بتغطيتها، وحدد النظام المحاسبي المالي ثلاثة طرق لحساب أقساط الإعانة المحولة في نهاية الدورات المعنية وذلك كالتالي:

- بالنسبة للإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهلاك: يحسب قسط الإعانة بالتناسب وقسط إهلاك الأصل<sup>2</sup> وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{قسط الإعانة} = \text{قسط إهلاك الأصل} \times \text{مبلغ الإعانة} / \text{قيمة الأصل}$$

- بالنسبة للإعانات المرتبطة بالأصول الغير القابلة للاهلاك مع وجود شرط عدم قابلية التصرف في الأصل: يوزع مبلغ الإعانة في هذه الحالة على المدة التي يكون فيها الأصل غير قابل للتصرف وذلك بطريقة تناسبية<sup>3</sup>؛
- بالنسبة للإعانات المرتبطة بالأصول الغير القابلة للاهلاك مع عدم وجود شرط عدم قابلية التصرف في الأصل: تسجل الإعانة في هذه الحالة في شكل نتيجة على مدى عشرة أعوام حسب الطريقة الخطية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5.124، ص14.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.124، ص13.

<sup>3</sup> عسول محمد الأمين ومسي لخضر محمد، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2019، ص426.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.124، ص14.

## الفرع الثاني: القواعد الخاصة لإدراج وتقييم مؤونات المخاطر والأعباء وفق النظام المحاسبي المالي

تعرف المؤونات وفق النظام المحاسبي المالي على أنها:<sup>1</sup> "خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد"، وتطابق هذا التعريف مع نظيره الوارد في المعيار المحاسبي الدولي IAS37<sup>2</sup> والذي عرفها كما يلي:<sup>3</sup> "هي إلزام لا يكون وقته أو مبلغه مؤكدين"، وتدرج المؤونات في الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي في الحالات التالية:<sup>4</sup>

- أن يكون للمؤسسة رهن قانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضي: أي أن تكون بموجب نص قانوني أو ضمني، ويقصد بهذا الأخير تلك الممارسات التي اعتادت المؤسسة على تطبيقها أو التصريحات العلنية للمؤسسة بتحمل بعض الالتزامات؛
- احتمال خروج تدفقات نقدية من أجل التخلص من الالتزام: ويعني ذلك وجود احتمال كبير لخروج التدفقات النقدية للتخلص من الالتزام، ولم يحدد النظام المحاسبي المالي كيفية قياس وتقدير هذا الاحتمال بشكل واضح، وترك ذلك للتقدير الشخصي لمعد القوائم المالية؛
- إمكانية القيام بتقدير موثوق فيه لمبلغ الالتزام: ولم يحدد النظام المحاسبي المالي طريقة أو كيفية القيام بهذا التقدير، تاركا المجال في ذلك للتقدير الشخصي لمعد القوائم المالية، إذ نصت الفقرة 3.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 على أن المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للتدفقات الواجب تحملها حتى يتلاشى الالتزام المعني.<sup>5</sup>

من خلال ما سبق من نقاط نستنتج أن النظام المحاسبي المالي توافق بشكل جوهري مع المعيار المحاسبي الدولي IAS37 فيما يتعلق بالمؤونات، من خلال تماثل شروط وحالات إدراج وتسجيل المؤونات من جهة، وإلغاء مؤونات التكاليف والخسائر المحتملة وقوعها في المستقبل بشكل معلوم ومطلق من جهة أخرى، حيث استبعد النظام المحاسبي المالي مؤونات الخسائر المستقبلية والتصيلحات الكبرى من المؤونات المسموح بتكوينها، وأبقى على المؤونات التي تشكل التزاما حاليا وراهننا بالنسبة للمؤسسة، كما نشير إلى أن نفس النظام أشار إلى أن المؤونات تكون محلا للتقدير عند نهاية كل سنة مالية، ويبقى الاختلال المتعلق بهذه النقطة وفقا للنظام المحاسبي المالي يتمثل في عدم شمولية واكتمال المعلومات المتعلقة بعنصر المؤونات، وعدم وضع أسس ومحددات التقديرات المحاسبية المتعلقة بها، وهو ما قد يؤدي إلى استغلال ذلك من أجل إعداد قوائم مالية تخدم أغراض غير نزيهة.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره. الفقرة 1.125، ص14.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون القوائم المالية المنفصلة IAS37.

<sup>3</sup> لعلايية ياسمين، أثر تكوين المؤونة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية: حالة المؤسسة الوطنية أسمىال -عناية-. مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2020، ص115.

<sup>4</sup> بولجنيب عادل ولحيل الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 309-310.

<sup>5</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره. الفقرة 3.125، ص14.

## الفرع الثالث: القواعد الخاصة لإدراج وتقييم القروض والخصوم المالية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي

وفقا لمتطلبات النظام المالي يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وفي حالة الاقتناء يتم تقييم الخصوم المالية من غير الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهلكة\*، بينما تقييم الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري بقيمتها الحقيقية<sup>1</sup>.

حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي تندرج ضمن تكاليف القروض، إذ تنشر التكاليف الملحقمة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض، ويندرج ضمن تكاليف القرض:<sup>2</sup>

- الفوائد المترتبة على المكشوفات المصرفية والقروض؛
  - إهلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك إهلاك التكاليف الملحقمة المترتبة عن تنفيذ القروض؛
  - الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار- التمويل؛
  - فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.
- ولا تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة أصل طبقا للنقطة التالية:<sup>3</sup>

- المعالجة المحاسبية الأخرى المرخص بها: تدمج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل (الاستثمار العقاري، المخزون الكرمي)، ويوقف إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه، والمبلغ المدمج في تكلفة أصل يناسب تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني.

\* وفقا للنظام المحاسبي المالي تعرف التكلفة المهلكة لأي خصم مالي على أنها: "المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات، منقوصا من التسديدات الرئيسية مضافا إلى (أو منقوصا) من الإهلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه".

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.126، ص 14.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.126، ص 14.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.126، ص 14.

## الفرع الرابع: القواعد الخاصة لإدراج وتقييم الأعباء والمنتجات المالية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي

وفقا لما ورد ضمن المادة 127 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 فإن الأعباء والمنتجات المالية تؤخذ في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن، وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، فبالنسبة للعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق، تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، في حين أن الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقروض المتحصل عليه أو الممنوح، يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكنواتح مالية في حسابات البائع<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.127، ص15.

## المبحث الرابع: الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

تمثل الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة جملة من النماذج المحاسبية الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، إذ سعى المشرع الجزائري من خلال ذلك إلى التقارب مع المرجع المحاسبي الدولي، ومن خلال هذا المبحث سنحاول التطرق لأبرز هذه الكيفيات والتي لها ارتباط مباشر مع الإشكالية محل الدراسة وذلك من خلال المطالب الموالية.

### المطلب الأول: توحيد الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

يعد توحيد الحسابات من أهم المداخل المحاسبية الحديثة في العالم، إذ شهد العالم في نهاية القرن الماضي بشكل خاص انتشار وانفتاح كبيرين للشركات الكبيرة ذات الفروع المنتشرة في مختلف بقاع العالم من جهة، وللشركات المتعددة الجنسيات من جهة أخرى، وهو ما أبرز الشرخ الكبير بين مختلف الأنظمة والممارسات المحاسبية الدولية المنتشرة، مما أدى إلى زيادة الحاجة للتوافق المحاسبي الدولي، خاصة مع حاجة ملاك الشركات الكبيرة لقوائم مالية موحدة تلي حاجيات مختلف مستخدمي هذه القوائم، وهو ما أدى إلى بروز معايير المحاسبة الدولية كمعايير تتمتع بالقبول العام من طرف مختلف الأطراف ذات العلاقة بالعمل المحاسبي ومخرجاته، الأمر الذي جعل جل الدول الاقتصادية المتطورة تسارع إلى التقارب والتوافق مع هذه المعايير بأكبر قدر ممكن، وذلك تسهيلا لعمليتي إعداد القوائم المالية الموحدة وقراءتها من طرف مستخدميها<sup>1</sup>، وتعتبر الجزائر من بين الدول التي سعت إلى مثل هذا التقارب مع مطلع القرن الجديد، إذ حملت الإصلاحات المحاسبية المتمثلة في استبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، نوعا من التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في الجانب المتعلق بتوحيد الحسابات، وهو ما سنحاول تقديمه من خلال الفروع الموالية.

### الفرع الأول: الإطار التاريخي للحسابات الموحدة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

بدأ مسار توحيد الحسابات في الجزائر لأول مرة من خلال الإشارة الواردة ضمن الأمر رقم 27-86 من القانون التجاري المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 حيث نصت المادة 732 مكرر 3 على ما يلي: "تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها كما هو محدد في المادة 4-732<sup>\*</sup>"، ليلمها بعد ذلك القرار الوارد ضمن الجريدة الرسمية رقم 87 الصادرة بتاريخ

<sup>1</sup> بالرقى تيجاني وهدي بصير، الفروقات العالمية البيئية في القياس والتقرير عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية الأساسية -دراسة مقارنة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية: الأمريكية، الفرنسية والنظام المحاسبي المالي. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 3، العدد 5، الجزائر، 2016، ص 154.

<sup>\*</sup> المادة 4-732 مكرر من الأمر رقم 27-86 من القانون التجاري المؤرخ في 9 ديسمبر 1996: "يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة".

1999/09/29 والمحدد لكيفية إعداد وتجميع الحسابات المدمجة، إضافة إلى تطرقه لأساليب التجميع ومجال التطبيق، إضافة إلى القرار الوارد ضمن الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 1999/11/22 الذي تضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتوحيد حسابات المجمع، وتم بموجب ذلك ضبط الحسابات الخاصة بالحسابات الموحدة، كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات، واستمر العمل وفقا لهذا الأساس إلى غاية اعتماد النظام المحاسبي المالي سنة 2010، والذي تقارب مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بتوحيد الحسابات من خلال تطرقه إلى هذا الأخير في كل من القانون 07-11 المؤرخ في 2007 والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، وتجدر الإشارة إلى أن الجزائر تأخرت بشكل كبير في اعتماد الحسابات الموحدة مقارنة ببقية دول العالم، إذ أن أول قائمة مالية موحدة كانت في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية القرن التاسع عشر، بينما أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي IAS 3 الذي دخل حيز التطبيق ابتداء من جانفي 1977<sup>1</sup>، الذي ألغي و عوض بثلاثة معايير محاسبية دولية هي:

- المعيار IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المجمعة والفردية؛
  - المعيار IAS 28 المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات المشاركة؛
  - المعيار IAS 31 المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات الزميلة أو الصديقة.
- ودخلت المعايير الثلاثة سالفه الذكر حيز التطبيق سنة 1989، لتكون بعدها محل إلغاء وتعويض وتعديل سنة 2011<sup>2</sup> لتصبح كما يلي:
- المعيار IAS 27 عدل وأصبح المعيار IAS 27 تحت اسم الحسابات الفردية، ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10 القوائم المالية المجمعة؛
  - المعيار IAS 28 عدل وأصبح تحت اسم المساهمات في الكيانات المشاركة والزميلة أو الصديقة؛
  - المعيار IAS 31 ألغي نهائيا وحول إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 11 الشركات.

ودخلت التغييرات الثلاثة حيز التطبيق في جانفي 2013، وهو ما يقودنا إلى استنتاج أن الأساس الذي تم اعتماده فيما يتعلق بتوحيد الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق سنة 2010 قد تم تعديل بعضه وإلغاء البعض الآخر وتعويضه، وهو ما يدفعنا إلى التساؤل حول مدى تقارب النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية خاصة وأن النظام المحاسبي المالي يعاني من إشكالية الجمود وعدم التحديث المستمر لبنوده، وهي النقطة التي سيتم مناقشتها بشيء من التفصيل خلال الفصل الرابع من الدراسة.

<sup>1</sup> عربوة رشيد، الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS -دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 18، الجزائر، 2017، ص 376.

<sup>2</sup> نفسه.

## الفرع الثاني: ماهية الحسابات الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي

تعرف الحسابات الموحدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي على أنها:<sup>1</sup> "تلك الحسابات التي تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضع المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الشركات كما لو تعلق الأمر بشركة واحدة"، ووفقاً لذات النظام فإن كل شركة لها مقرها أو نشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني وتراقب شركة أو عدة شركات، يجب أن تعد وتنشر كل سنة القوائم المالية الموحدة للمجموع المتألف من جميع تلك الشركات،<sup>2</sup> ويكون إعداد ونشر البيانات الموحدة على عاتق أجهزة إدارة الشركة المهيمنة على المجموع المدمج الذي يعرف بالشركة الموحدة أو الشركة الأم\*، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته<sup>3</sup>، بينما تعفى كل شركة مهيمنة من إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت تحوزها بصورة شبه كلية شركة أخرى، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحياسة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت<sup>4</sup>، وتبقى الشركات خارج مجال تطبيق عملية الدمج أيضاً في الحالتين التاليتين:<sup>5</sup>

- الشركات التي تواجه شروطاً صارمة ودائمة تتنافى مع إمكانية ممارسة الشركة المدمجة للسيطرة أو النفوذ؛
  - الشركات التي تمتلك الأسهم والأصول لغرض وحيد وهو بيعها في مستقبل قريب.
- يرتبط موضوع توحيد الحسابات بمصطلح "المراقبة"<sup>\*</sup>، والتي عرفها النظام المحاسبي المالي كما يلي:<sup>6</sup> "تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لشركة بغية الحصول على منافع من أنشطته، ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:
- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في شركة أخرى؛
  - السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
  - سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري شركة أخرى؛

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.132، ص 15.

<sup>2</sup> القانون 11-07، مرجع سبق ذكره، المادة 31، ص 6.

\* الشركة الأم: هي الشركة التي تمتلك غالبية أسهم شركة أو عدة شركات أخرى.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.132، ص 16.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.132، ص 16.

<sup>5</sup> قيرة عمر، تجليات مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني في النظام المحاسبي المالي، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 155.

\* يطلق عليها في المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 مصطلح الرقابة، وعرفها في الفقرة الرابعة كما يلي: "الرقابة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والعملياتية لشركة ما وفي الأخير الحصول على منافع من أنشطتها".

<sup>6</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 5.132، ص 16.

- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للشركة بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
  - سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الشركة".
- يعبر مفهوم الرقابة (المراقبة) عن الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد نوع الطريقة المطبقة في عملية التجميع، وهي تبين العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة<sup>1</sup>، وبغية تكوين قاعدة مفاهيمية من أجل استكمال عناصر هذا المطلب، نقدم من خلال يما يلي أهم المصطلحات المرتبطة بتوحيد الحسابات:
- مجمع الشركات: هو عملية ضم شركات منفصلة معا في شركة واحدة، تحصل على سيطرة واحدة أو أكثر من طرف شركة أو عدة شركات أخرى<sup>2</sup>؛
  - القوائم المالية المجمعة: هي القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تبدو وكأنها تخص شركة اقتصادية واحدة<sup>3</sup>، وتمسك الشركات التابعة قوائم مالية معدة وفق السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الشركة الأم<sup>4</sup>؛
  - الشركة التابعة: هي كل شركة تمارس عليها الرقابة من طرف الشركة التي توجد على رأس المجمع، بحيث تملك هذه الأخيرة جزءا من رأسمالها يمكنها من توجيه السياسة المالية والتشغيلية للشركة التابعة، الأمر الذي يمنحها حق رقابة وتسيير نشاط هذه الشركة<sup>5</sup>؛
  - الشركة المشاركة: هي شركة تمارس فيها الشركة الأم نفوذا ملحوظا، وهي ليست شركة فرعية ولا شركة أنشئت في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة<sup>6</sup>؛
  - الشركة القابضة: يطلق هذا المصطلح على الشركة الأم في حالة اقتصارها على الدور المالي فقط<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> عريوة رشيد، مرجع سبق ذكره، ص376.

<sup>2</sup> Obert Robert, **fusion consolidation en 25 fishes**, éd Dunod, France, 2011, p1.

<sup>3</sup> معمر الطيب ابتسام، ترجمة القوائم المالية المجمعة بالعملات الأجنبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، المجلد 13، العدد 2، الجزائر، 2018، ص237.

<sup>4</sup> Djelloul Boubir, **comptabilité Financière: Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS**, les éditions du sahel, Algérie, 2013, p159.

<sup>5</sup> يحي عبد اللاوي وزهواني رضا ووصيف فائزة خير الدين، إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الاقتصادية: الإجراءات والتنظيمات - دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري SNTR، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2017، ص600.

<sup>6</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 11.132، ص17.

<sup>7</sup> إلياس ناصف، موسوعة الشركات التجارية - الجزء الثالث، دار المستقبل، لبنان، 2008، ص22.

### الفرع الثالث: طرق إعداد الحسابات الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي

يرتبط اختيار طريقة التوحيد الملائمة بنسبة رقابة الشركة الأم على الشركات الفرعية، وحدد النظام المحاسبي المالي ثلاثة طرق لإعداد الحسابات الموحدة، نتطرق إليها من خلال العناصر التالية:

1. طريقة التكامل الشامل: تطبق في حالة السيطرة الكلية، وتتمثل هذه الطريقة فيما يلي:<sup>1</sup>
  - في الميزانية: الأخذ بعناصر ممتلكات الشركة الأم فيما عدا سندات الشركات المدمجة، مع إحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الشركات التابعة؛
  - في حساب النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل الشركات التابعة محل علميات الشركة الأم، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الشركات التي هي جزء من هذا المجموع.
2. طريقة التكامل النسبي: تطبق في حالة الرقابة المشتركة، ولا تختلف هذه الطريقة كثيرا عن سابقتها، حيث تقوم على استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتوحيد بشكل نسبي أو جزئي فقط<sup>2</sup>، وتتوقف هذه الطريقة على ما يلي:<sup>3</sup>
  - دمج نصيب الشركة الأم من نواتج الشركات التابعة في قوائمها المالية؛
  - إلغاء العمليات ما بين الشركة الأم والشركات التابعة فيما بينها.
3. طريقة التكامل عن طريق التكافؤ: تطبق في حالة التأثير الملحوظ<sup>4</sup>، ويفترض وجود هذا الأخير وفق النظام المحاسبي المالي في الحالات التالية:<sup>5</sup>
  - الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛
  - التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
  - المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛
  - المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إشارات ومسيرين.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7.132، ص16.

<sup>2</sup> خملول محمد بلقايد وأحمد قايد نور الدين، دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية دراسة مقارنة مع النصوص التشريعية والمحاسبية الجزائرية، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 292.

<sup>3</sup> Elisabeth Bertin et Christophe Godowski et Rédha Khelassi, **Manuel Comptabilité & Audit**, éd Berti, Algérie, 2013, p210.

<sup>4</sup> عمورة جمال، تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية (ias-ifrs)، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 17، العدد 1، الجزائر، 2013، ص18.

<sup>5</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 11.132، ص17.

وتتم التسوية بموجب هذه الطريقة في حدود نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة الفرعية<sup>1</sup>، إذ تقوم ذات الطريقة على استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم في الشركة الفرعية، بالقيمة الصافية للشركة التي تخضع للتوحيد في حدود نسبة المساهمة<sup>2</sup>، وحد النظام المحاسبي المالي الخطوات الموالية<sup>3</sup>:

– على مستوى الأصل للميزانية الموحدة:

- إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الشركة المشاركة محل القيمة المحاسبية لتلك السندات؛
  - احتساب حصة المجموعة في نتيجة الشركة المشاركة ضمن حسابات النتائج الموحدة.
- على مستوى حساب النتائج الموحد:
- يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الشركة المشاركة؛
  - الأخذ في الحسبان حصة المجمع في حساب نتيجة الشركة المشاركة.

حدد النظام المحاسبي المالي جملة من القواعد التي يجب على المطبق احترامها أثناء توحيد الحسابات، وتتمثل فيما يلي<sup>4</sup>:

- يجب أن تحترم القوائم المالية الموحدة في الحسبان، مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية)، ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للشركة الموحدة؛
- يتم تحويل القوائم المالية للشركات الأجنبية إلى العملة الوطنية وفق الخطوات التالية:
  - تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال؛
  - تحول النواتج والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، ويرخص لأسباب عملية باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب؛
  - تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة الموحدة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.
- إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لشركة شملها التوحيد سابقا بأكثر من ثلاثة أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية للتوحيد، فإن القوائم المالية الموحدة تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ

<sup>1</sup> بوغازي زينب، أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة -دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، المجلد 9، العدد 1، الجزائر، 2015، ص73.

<sup>2</sup> خملول محمد بلقايد وأحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 292.

<sup>3</sup> العمري أصيلة، التجميع المحاسبي للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10 "IFRS10"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 1، الجزائر، 2017، ص680.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7.132-10.132، ص16.

التوحيد، ويراقبها محافظ حسابات الشركة الأم، أو من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات إن تعذر ذلك؛

– يجب أن يشمل ملحق القوائم المالية الموحدة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضع المالية ونتيجة المجمع، إضافة إلى جدول لتغيير محيط الإدماج، يبين من خلاله جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الشركات السابق إدماجها، وبفعل عمليات اقتناء سندات والتنازل عنها.

#### الفرع الرابع: فارق الإدماج والحسابات المركبة وفق النظام المحاسبي المالي

تطرق النظام المحاسبي المالي في القسم الثاني من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لكيفية تسيير كل من فارق الإدماج والحسابات المركبة، وذلك كما يلي:

1. فارق الإدماج: يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول شركة ما في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة اقتناء سندات الشركة المعنية كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات، والحصص المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه الشركة، والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الشركة في محيط الإدماج<sup>1</sup>.

ويتركب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين هما: فارق التقييم\* وفارق الاقتناء\*\*، حيث يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار الحسابات الموحدة<sup>2</sup>، وعندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته، يسمح النظام المحاسبي المالي بإدراجه بمبلغه الكامل في باب فارق الاقتناء<sup>3</sup>، وحدد النظام المحاسبي المالي جملة من المعالجات المتعلقة بفارق الإدماج الأول وذلك كما يلي<sup>4</sup>:

– في إطار عملية التوحيد: تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء، بينما يسجل فارق الاقتناء في

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 13.132، ص 17.

\* وفق النظام المحاسبي المالي فإن فارق التقييم هو: "عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات".

\*\* عرف النظام المحاسبي المالي فارق الاقتناء على أنه: "هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل".

<sup>2</sup> رقاد سليمة وبوغازي زينب، مدى أهمية فارق التوحيد (الإدماج) الأول في توحيد حسابات المجموعة وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، المجلد 11، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 141.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 14.132، ص 17.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 15.132-17.132، ص 17-18.

الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق إيجابياً، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبياً؛

– تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية (أو القيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية؛

– يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي في شكل نواتج تبعا لوظيفة أصله في الحالات التالية:

▪ عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة: يدرج في شكل نواتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات؛

▪ عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها: يدرج كنواتج على المدة النفعية الباقية لهذه الأصول؛

▪ عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية: يدرج مباشرة في شكل نواتج.

2. الحسابات المركبة: وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فإن الشركات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات، والواقعة أو غير الواقعة في الإقليم الوطني، دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة تقوم بإعداد وتقديم حسابات إلزامية تسمى بالحسابات المركبة كما لو تعلق الأمر بشركة واحدة<sup>1</sup>، ويخضع إعداد وتقديم حسابات مركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات الموحدة مع مراعاة الأحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المركبة المرتبطة بعدم وجود روابط مساهمة في رأس المال<sup>2</sup>.

تعد مقاييس الوحدة والتماسك التي تبرر إعداد حسابات مركبة متوفرة في الحالات التالية:<sup>3</sup>

– شركات يسيرها شخص معنوي واحد أو مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة؛

– شركات تنتمي إلى قطاعات التعاونيات أو التعاضديات، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة وإستراتيجية مشتركة؛

– شركات هي جزء من مجموع بعينه غير ملحق قانونا بالشركة المشرفة أو بالشركة الفرعية، ولكن لها نفس النشاط، وتابعة لنفس السلطة؛

– شركات لها فيما بينها هياكل مشتركة أو علاقات تعاقدية واسعة بما فيه الكفاية لينشأ عنها سلوك اقتصادي منسق في الزمن؛

– شركات ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة (أو أي اتفاقيات أخرى) ملزم بما فيه الكفاية، وكامل لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها ولعمليتها منه للحسابات الشخصية لكل واحدة منها.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 19.132، ص 18.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 20.132، ص 18.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 21.132، ص 18.

في ختام هذا المطلب نشير إلى أن عملية المقارنة المتعلقة بمدى تقارب توحيد الحسابات وفق النظام المحاسبي الدولي مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ستكون خلال متن الفصل الرابع من الدراسة بشكل أكثر تفصيل.

## المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

تعد الضرائب المؤجلة من بين المواضيع المستحدثة في النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، حيث سعى المشرع الجزائري من خلال ذلك إلى التقارب مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، ورغم اهتمام الضرائب المؤجلة بتصحيح الفروقات الناتجة عن الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية<sup>1</sup>، إلا أنها ارتبطت بجملة من الإشكالات التي تتعلق ببيئتي الأعمال والمحاسبة في الجزائر، وتطرق النظام المحاسبي المالي إلى هذا الموضوع من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، وهو ما سنحاول عرضه من خلال النقاط الموالية:

### الفرع الأول: ماهية الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

إن الاختلافات الموجودة بين الأنظمة المحاسبية ونظيرتها الجبائية عادة ما يؤدي إلى اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الضريبية، وهو ما يؤدي إلى ظهور بعض الفروق المؤقتة، التي تمثل الحدث المنشئ للضرائب المؤجلة<sup>2</sup>، وتعرف هذه الأخيرة وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي<sup>3</sup>: "هي مبلغ ضريبة على الأرباح قابلة للدفع (خصوم ضريبية مؤجلة) أو قابل للتحويل (أصول ضريبية مؤجلة) خلال سنوات مالية مستقبلية"، كما اعتبر النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة على أنها طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية<sup>4</sup>، أي أنها تهدف إلى نسب الضريبة إلى السنة المالية التي تستحق خلالها<sup>5</sup>، من خلال مراعاة الأثر الجبائي لمختلف العمليات وربطها بالدورة التي تتعلق بها<sup>6</sup>، وتجد الإشارة إلى توافق هذا التعريف مع نظيره في المعيار المحاسبي الدولي IAS 12<sup>7</sup>.

وفقا لما ورد في النظام المحاسبي المالي فإن الضرائب المؤجلة تقسم إلى نوعين هما:

<sup>1</sup> بن توتة قندوز وحكيم براضية، مرجع سبق ذكره، ص 339.

<sup>2</sup> ظريف مريم وشنوف شعيب، إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المحلة العلمية للمستقبل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 197.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.134، ص 18.

<sup>4</sup> حسوس صديق وشريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 388.

<sup>5</sup> Azouani Nacer et Saihi Youcef, **Le risque financier lié au processus de la constatation des impôts différés dans les groupes Algériens -Illustration à partir du cas du groupe industriel ENCC-**, revue AL-IJTIHED, N°3, Algérie, 2013, p309

<sup>6</sup> طلبشوش هند وبن بلقاسم سفيان، تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسة الجزائرية -دراسة حالة فرع صيانة وخدمات السيارات لمجمع سونلغاز-، Revue des Réformes Economiques et IntégrationEn Economie Mondiale، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 311.

<sup>7</sup> المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر ضرائب الدخل IAS 12.

- الأصول الضريبية المؤجلة (ضرائب مؤجلة -أصول-): وهي مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل<sup>1</sup>، فهي بذلك تعبر عن مقدار الضريبة المدفوعة مقدما لمصلحة الضرائب والتي من المتوقع استردادها في الفترات المستقبلية<sup>2</sup>، ومن أمثلتها ما يلي: مؤونة التقاعد، العجز الضريبي، أقساط إهلاك التثبيات التي تهتك محاسبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها الضريبي...الخ؛
- الخصوم الضريبية المؤجلة (ضرائب مؤجلة -خصوم-): وهي مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق<sup>3</sup>، حيث تعبر عن مقدار ضريبة الربح واجبة الدفع بموجب القواعد الضريبية في الفترات المستقبلية<sup>4</sup>، ومن أمثلتها ما يلي: إعانات الاستغلال والتوازن غير المحصلة، الفوائد الغير محصلة، التثبيات التي تهتك ضريبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها المحاسبي...الخ.
- حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 جملة من الأسباب المنشأة للضرائب المؤجلة، إذ تسجل وفقا لذلك في ميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:
- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لنتاج ما أو عبئ ما وأخذه في حساب النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في المستقبل المتوقع<sup>5</sup>؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور<sup>6</sup>؛
- ترتيبات، وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد قوائم مالية موحدة<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> بن شهرة سعدي وقمان عمر، أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية -دراسة ميدانية-، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد7، العدد 1، الجزائر، 2021، ص723.

<sup>2</sup> بكاري بلخير وخبيطي خضير، العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014-، مجلة الباحث، المجلد 16، العدد 16، الجزائر، 2016، ص246.

<sup>3</sup> عريوة رشيد، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1، الجزائر، 2020، ص608.

<sup>4</sup> بكاري بلخير وخبيطي خضير، مرجع سبق ذكره، ص246.

<sup>5</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.134، ص19.

<sup>6</sup> ناصر مراد، واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2016، ص58.

<sup>7</sup> مسدد نور الإسلام وعنون فؤاد، دور التدقيق الجبائي التعاقدية في حساب الضرائب المؤجلة -دراسة حالة في مكتب التدقيق -KPMG-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2020، ص73.

كما أوصى النظام المحاسبي المالي بضرورة مراجعة الضرائب المؤجلة عند كل إقفال للسنة المالية<sup>1</sup>، ويتم ذلك على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الفروقات الضريبية والمحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

ترتبط الفروقات الضريبية بالضرائب المؤجلة، وتمثل الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية عند تقييم الضريبة على الأرباح الحدث المنشأ لهذه الفروقات، وعرفت الفروق الضريبية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 على أنها<sup>3</sup> "الفرق بين القيمة الدفترية للأصول والخصوم في قائمة الميزانية وقاعدته الضريبية"، وتنقسم الفروقات إلى قسمين هما:

1. **الفروقات الدائمة:** هي تلك الاختلافات التي تنشأ في دورة معينة، ولا يكون لها أثر في الاختلاف بين الربحين المحاسبي والضريبي، إذ لا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة، أي أنه لا يوجد لهذه الفروق أي آثار ضريبية مؤجلة تؤدي إلى اقتطاعات ضريبية أو مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل، وذلك نظرا لكون أن أثرها نهائي غير رجعي ولا يحدث أي إضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة<sup>4</sup>؛

2. **الفروقات الزمنية (التوقيتية):** هي تلك الفروقات التي تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية، نتيجة التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الخصم من المنظور المحاسبي والإثبات الجبائي للأصل أو الخصم وفقا للتشريع الجبائي، والتي تنعكس آثارها على مستوى الدورات المحاسبية اللاحقة من خلال ظهور وضعية جبائية مؤجلة تأخذ شكل أصول أو خصوم ضريبية مؤجلة، يكون لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، ومن بين أمثلتها الاختلاف في طرق أو معدلات إهلاك التثبيات المطبقة من قبل المؤسسة عن المقبولة أو المطلوبة جبائيا<sup>5</sup>، وينقسم هذا النوع من الفروقات إلى النوعين التاليين<sup>6</sup>:

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.134، ص 19.

<sup>2</sup> عيسى دراجي وبن توتة قندز، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12-الضرائب على الدخل، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-العدد الاقتصادي، المجلد 12، العدد 3، الجزائر، 2018، ص 213.

<sup>3</sup> جلابة علي وبن عمارة منصور، التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مجلة حوليات جامعة قلمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 25، الجزائر، 2018، ص 86.

<sup>4</sup> مامش يوسف وزويته محمد الصالح وعدمان مريزق، معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية-دراسة ميدانية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 449-450.

<sup>5</sup> مامش يوسف ولوعيل بلال، محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-العدد الاقتصادي، المجلد 11، العدد 3، الجزائر، 2017، ص 14.

<sup>6</sup> مامش يوسف وزويته محمد الصالح وعدمان مريزق، مرجع سبق ذكره، ص 450.

- فروقات زمنية خاضعة للضريبة: وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية، وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم؛
- فروقات زمنية قابلة للخصم (للاقتطاع): وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية، وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

### الفرع الثالث: الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والأنظمة الجبائية الجزائرية

مثلما تم التطرق إليه في الفرع السابق، فإن الفروقات الضريبية ترتبط بتلك الاختلافات الموجودة بين قواعد تحديد الربح المحاسبي والجبائي\*، ومن خلال العناصر الموالية، سنحاول تحديد أهم الاختلافات المنشأة للفروقات الضريبية، من خلال الاقتصار على مسببات الفروقات المؤقتة دون الدائمة، وذلك كما يلي:<sup>1</sup>

- الإعانات العمومية: بالنسبة لإعانات الاستغلال والتوازن فإن القانون الجبائي يدرجها ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تخصيصها وربطها بالسنوات التي تستحق خلالها، إذ يعتبر هذا الفرق الزمني منشأ للضريبة المؤجلة؛
- المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب: عادة ما تنشأ ضرائب مؤجلة عن هذه العناصر، إذ يشترط النظام الجبائي أن يكون الدفع تم فعليا خلال السنة المالية حتى يتم قبول خصمها من النتيجة المحاسبية، عكس النظام المحاسبي المالي الذي يخصم التكاليف من السنة المالية التي تستحق خلالها وإن لم يحدث هناك تدفق نقدي، وما يؤدي إلى ظهور فوارق ضريبية منشأة لضرائب مؤجلة؛
- العناصر ذات القيمة المنخفضة: يتمثل الاختلاف بشكل أساسي في تحديد النظام الجبائي لمبلغ 30.000 دج خارج الرسم كسقف لا ينبغي للعناصر ذات القيمة المنخفضة تجاوزه، بينما ترك النظام المحاسبي المالي التقدير للمؤسسة الاقتصادية المعنية، وهو ما يزيد من احتمال نشوء فروق ضريبية مؤقتة تؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة؛

\* تعرف النتيجة المحاسبية على أنها: "الفرق بين نواتج وأعباء مؤسسة خلال دورة مالية واحدة، وتحدد إما عن طريق الميزانية أو جدول حساب النتائج"، بينما تعرف النتيجة الجبائية وفقا للمادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنها: "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية"، وتتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية مضافا إليها ومخصوم منها جملة التعديلات المطلوبة وفقا للأنظمة الجبائية.

<sup>1</sup> سماعيل عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2019، ص 99-100.

- الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي: يسبب هذا الاختلاف فروقا ضريبية مؤقتة تؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة، فالمؤسسات تختار طريقة الإهلاك الأمثل وتقدر العمر الإنتاجي للأصل وفقا لما هو مسموح في النظام المحاسبي المالي، وهو ما يقودها في الكثير من الأحيان إلى التعارض مع الأنظمة الجبائية، إذ تعتبر طريقة وحدات الإنتاج المسموحة في ظل النظام المحاسبي المالي مرفوضة من الناحية الجبائية، بينما تعد طريقة الإهلاك المتزايد مقبولة من الناحية الجبائية ومرفوضة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة؛
  - العقود طويلة الأجل: ترك النظام المحاسبي المالي للمكلف حرية الاختيار بين طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الإتمام في تسيير إيرادات وأعباء العقود طويلة الأجل، بينما يشترط النظام الجبائي الجزائري تطبيق طريقة التقدم التي تعتمد على مدى التقدم المحقق، وهو ما قد يؤدي إلى ظهور فروق جبائية مؤقتة تؤدي إلى ضرائب مؤجلة.
- وتجدر الإشارة إلى أن الأمثلة السابقة المذكورة على سبيل المثال لا الحصر، إذ توجد عدة اختلافات أخرى بين الأنظمة الجبائية الجزائرية والنظام المحاسبي المالي تؤدي إلى ظهور فوارق ضريبية مؤقتة.

### المطلب الثالث: الايجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي

عمل المشرع الجزائري من خلال النظام المحاسبي المالي على التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تبنيه لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني للأحداث والمعاملات، وهو المبدأ الذي يرتبط بشكل مباشر مع عقود الايجار التمويلية، التي يعالجها النظام المحاسبي المالي على أنها أصول مملوكة من طرف المستأجر، متقاربا من خلال ذلك مع معايير المحاسبة الدولية في التعامل مع هذا النوع من العقود، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى كل ما سبق وفقا لما يلي:

#### الفرع الأول: ماهية الايجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي

كان ظهور القرض الإيجاري لأول مرة في الجزائر ضمن قانون النقد والقرض 90/10 بتاريخ 14 أفريل 1990 رغم انعدام وجوده المحاسبي أنى ذاك<sup>1</sup>، ويعرف عقد الإيجار التمويلي وفقا لما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 على أنه:<sup>2</sup> "عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، وإيجار التمويل هو عقد إيجار ترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية الأصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها"، وهو ما توافق مع التعريف الذي ورد في نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 والذي عرف الايجار التمويلي كما يلي:<sup>3</sup> "هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل عند نهاية مدة العقد، وقد يتم أو لا يتم تحويل الملكية، ويعد الأصل ضمن أصول المستأجر".

فرق النظام المحاسبي المالي بين عقد الايجار التمويلي وعقد الايجار البسيط، إذ عرف هذا الأخير على أنه:<sup>4</sup> "كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل"، بينما أطلق المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 على عقد الايجار البسيط تسمية عقد الايجار التشغيلي<sup>5</sup> وعرفه بنفس التعريف الوارد ضمن النظام المحاسبي المالي، ووفقا لهذا الأخير فإن تصنيف عقد الايجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية بدلا من شكل العقد أو صيغته<sup>6</sup>، والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل وفقا للنظام المحاسبي المالي تتمثل فيما يلي:

<sup>1</sup> جواب حنان ومعوشي بوعلام، دور القرض الإيجاري في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثره على التنمية الاقتصادية في الجزائر، مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 21.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.135، ص 19.

<sup>3</sup> مخفي أمين وحيرش نور الدين وزيرق سوسن، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 2، العدد 2، الجزائر، 2018، ص 157.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.135، ص 19.

<sup>5</sup> معيار المحاسبة الدولية السابع عشر عقود الإيجار IAS 17.

<sup>6</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.135، ص 19.

- عندما ينص العقد على نقل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار<sup>1</sup>؛
  - عقد الإيجار يمنح المستأجر حق اقتناء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق خيار الاحتفاظ بالأصل، حتى يكون استيقان معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار<sup>2</sup>؛
  - عندما تكون مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية<sup>3</sup>؛
  - في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر<sup>4</sup>؛
  - الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة<sup>5</sup>.
- واستثنى النظام المحاسبي المالي عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، من عقود التمويل الإيجاري<sup>6</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية أصدر معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس عشر عقود الإيجار IFRS 16 مع مطلع 2016، ودخل هذا المعيار الذي يتضمن مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار حيز التطبيق مطلع 2019<sup>7</sup>، غير أننا قمنا بمقارنة التعريفات الواردة أعلاه بالمعيار المحاسبي الدولي IAS 17 نظراً لأنه المعيار الوحيد الذي كان ساري المفعول عند صدور النظام المحاسبي المالي، والذي سعى هذا الأخير منطقياً إلى التقارب معه.

<sup>1</sup> قادري عبد القادر، المعالجة المحاسبية لقروض اقتناء السيارات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة بنك البركة الجزائري-، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد 2، الجزائر، 2017، ص 130.

<sup>2</sup> سبتي إسماعيل وقروي عبد الله، الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الإسلامية رقم (08) -دراسة مقارنة من وجهة نظر المستأجر-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 63.

<sup>3</sup> قادري عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 130.

<sup>4</sup> سعدي عبد الحق وعلون محمد أمين وصالح محمد لخضر، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الشرعية، مجلة المحاسبة\_التدقيق والمالية، المجلد 2، العدد 2، الجزائر، 2020، ص 4.

<sup>5</sup> دباح منال وحسياني عبد الحميد، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي حسب SCF و IFRS 16 عند المستأجر (دراسة حالة مؤسسة أونيفار دتارجون)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، الجزائر، 2019، ص 862.

<sup>6</sup> بوفرح أمينة وحركات سعيدة، محاسبة الائتمان الإيجاري وفق النظام المحاسبي المالي وأثره على القوائم المالية للمؤسسة (دراسة حالة شركة الأشغال الكبرى بالجنوب 2010-2011)، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 8-9.

<sup>7</sup> ميمون إيمان وبشوندرة رفيق، أهمية تعديل المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار عند المستأجر للنظام المحاسبي المالي -دراسة مقارنة IAS 17 و SCF و IFRS-، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 161.

## الفرع الثاني: مكونات عقود الايجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعياريين الدوليين IAS 17 وIFRS16

يجب أن يشتمل عقد الايجار التمويلي على جملة من الأطراف حتى يكون مقبولاً من الناحية القانونية، وتتمثل أهم هذه الأطراف فيما يلي:<sup>1</sup>

- المؤجر: أي مؤسسة الإيجار التمويلي التي تقبل بتمويل العملية، والتي تتميز بالملكية القانونية للأصل موضوع العقد، هذه المؤسسة تقوم بنشاط مالي مخصص بما أن المستأجر هو الذي يتحمل كل الالتزامات التقنية المتعلقة بالأصل<sup>2</sup>؛
- المستأجر: وهي المؤسسة التي تستفيد من عملية التأجير، إذ تستخدم الأصول المعنية بناء على الشروط المنصوص عليها في عقد الايجار التمويلي، وذلك مقابل دفع أقساط بشكل دوري وفق ما تم الاتفاق عليه، وقد يكون المستأجر شخصاً طبيعياً أو معنوياً؛
- الأصل المؤجر: وقد يكون هذا الأصل منقولاً أو عقاراً، مادياً أو معنوياً، وللمستأجر حرية استغلاله بما لا يتنافى وشروط عقد الايجار التمويلي؛
- مدة عقد الإيجار: هي الفترة الغير قابلة للإلغاء التي تعاقدها المستأجر من أجل استئجار الأصل، بالإضافة إلى أي فترات أخرى يكون فيها للمستأجر حق اختيار الاستمرار في استئجار الأصل مقابل دفعة أخرى أو بدونها<sup>3</sup>؛
- أقساط الإيجار: وهي عبارة عن دفعات يتم الاتفاق عليها بين المؤجر والمستأجر، وتتناسب وقيمة الأصل وكذا المدخولات النقدية للمستأجر، وعادة ما تكون سنوية، حيث تضم كل من أقساط إهلاك الأصل، المصاريف المالية المرتبطة بالعملية، والمصاريف المقدمة من طرف المؤجر كمصاريف التسيير والخدمات وغيرها.

تم التطرق لمكونات عقد الايجار التمويلي في حدود الأطراف سالفة الذكر، وذلك على سبيل الحاجة لإطار مفاهيمي للمصطلحات السابقة، وذلك بغية التبسيط والتحضير للفرع الموالي.

<sup>1</sup> بورحلة ميلود، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي حسب المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 4، الجزائر، 2020، ص54.

<sup>2</sup> دباح منال وحسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص863.

<sup>3</sup> سي محمد لخضر، عقود الايجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية: توحيد أم توافق؟، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2021، ص115.

## الفرع الثالث: إدراج ومعالجة الأيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي

نصت الفقرة الثانية من المادة 135 الواردة ضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 على وجوب أن يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ، مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني<sup>1</sup>، وفرق النظام المحاسبي المالي بين المعالجات المتعلقة بالمستأجر والمؤجر وذلك وفقا لما يلي:

1. عند المستأجر: يفرض النظام المحاسبي المالي على المستأجر القيام بالمعالجات التالية:<sup>2</sup>
  - يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية (العادلة) أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثنا<sup>3</sup>؛
  - يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية؛
  - يبدأ التسجيل المحاسبي عند دخول العقد حيز التطبيق، ويخضع الأصل المستأجر للأحكام المحاسبية المتعلقة بالثبوتات؛
  - تدرج الإيجارات خلال مدة العقد في الحسابات لدى المستأجر كما لدى المؤجر ما يلي:
    - الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري ثابت للاستثمار الصافي؛
    - تسديد المستحقات الرئيسية.
  - يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص الثبوتات، وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن المستأجر سيكون مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية؛
  - يدرج في الحسابات عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة، وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.
2. عند المؤجر: يفرض النظام المحاسبي المالي على المؤجر القيام بالمعالجات التالية وفقا للتقسيم الموالي:<sup>4</sup>
  - عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر، يدرج الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل، في مقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الملك (تكلفة الاقتناء) التي تشمل أيضا على المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ؛
  - عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر، يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي تعتمدها المؤسسة بالنسبة لمبيعاتها النافذة (الإثبات

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.135، ص 19.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.135-4.135، ص 19.

<sup>3</sup> بورحلة ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 59.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.135، ص 19.

المتزامن للدين والبيع)، وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية، لكن إذا كانت نسب فائدة عقد الإيجار متدنية بصورة اصطناعية، فإن الربح الناتج عن البيع يجب أن يكون محدودا بما كان يقف عنده لو كان الإيجار مبرما على أساس نسبة الفائدة المعمول بها في السوق، وتثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي التزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ كأعباء في تاريخ إبرام العقد.

## المطلب الرابع: الكيفيات الخاصة الأخرى للتقييم والمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى النماذج الخاصة التي تم التطرق إليها في المطالب السابقة، جملة من النماذج الأخرى التي سنحاول التطرق إليها بالشكل الذي يخدم سياق دراستنا وإشكالتنا الرئيسية، وذلك من خلال الفروع الموالية:

### الفرع الأول: العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي

وفقا للتعريف الوارد ضمن النظام المحاسبي المالي، يتضمن عقد من العقود طوية الأجل إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة سلع أو خدمات، تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة<sup>1</sup>، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

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

وتعرف العقود طويلة الأجل وفق متطلبات المعيار الدولي للابلاغ المالي الخامس عشر الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على أنها:<sup>2</sup> "عقود يتم التفاوض فيها بشكل خاص لتشييد أو بناء موجود أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقة المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة والغرض النهائي أو الاستخدام"، وهو التعريف المتقارب مع نظيره وفق النظام المحاسبي المالي.

تدرج في الحسابات الأعباء والنواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل، حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية<sup>3</sup>، أي حسب طريقة نسبة التقدم، أما في حالة ما إذا كانت طبيعة المؤسسة أو العقد طويل الأجل لا يسمح باستخدام هذه الطريقة، أو كان تقدير النتيجة النهائية الصادقة للعقد غير ممكن، فإن النظام المحاسبي المالي سمح باستخدام طريقة الإتمام كطريقة بديلة لطريقة التقدم<sup>4</sup>، وفيما يلي تقديم مبسط للطريقتين:

1. طريقة التقدم: هي الطريقة الأكثر شيوعا واستخداما، نظرا لكونها الأكثر تماشيا مع المبادئ والفروض المحاسبية، ويرتبط تطبيق هذه الطريقة بعدة متطلبات أهمها إمكانية إجراء الجرد المادي السنوي

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.133، ص18.

<sup>2</sup> خزعل حسن جميل ومشجل هاني حميد، أثر قياس نتائج نشاط عقود الإنشاء على وفق IFRS 15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية -دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات الإنشائية-. مجلة الكوت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 31، العدد 1، العراق، 2009، ص166.

<sup>3</sup> بكطاش فتيحة، العقود طويلة الأجل (الجوانب القانونية والجباية) وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2007، ص78.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.133-3.133، ص18.

وقبول المكلف بحجم الأعمال الجردية ووجود النظم المحاسبية والرقابية وأدلة الإثبات الكفيلة لتقدير الأرباح على الوجه المقبول، وتمتاز هذه الطريقة بأنها تربط بين الوضع القانوني والمالي مع الحقيقة الاقتصادية لمراحل الانجاز<sup>1</sup>، وبشكل عام تخضع هذه الطريقة المرجعية لعدة شروط تتمثل أهمها فيما يلي:<sup>2</sup>

- المنافع الاقتصادية تعود لصالح المؤسسة المنفذة للعقد والتي يتم توزيعها عبر سنوات الإنجاز؛
  - نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية من خلال الاعتماد على مقياس حقيقي لقياس الأعمال المنجزة؛
  - كل من الأعباء المنفقة والتقديرية المتبقية يمكن تحديدها على وجه معقول.
2. طريقة الإتمام: وهي طريقة يتم فيها الاعتراف بالإيراد فقط عند انتهاء انجاز العقد كليا، ويتم تطبيقها إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير النتيجة بصورة صادقة أو كانت طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، حيث تعتمد هذه الطريقة على تسجيل نواتج متساوية للتكلفة السنوية المتحملة في انجاز المشروع، ولا يكون فيها الاعتراف بالنتيجة الحقيقية المرتبطة بالعقد إلا بعد انتهاء المشروع.<sup>3</sup>

أوصى النظام المحاسبي المالي في حالة ما إذا ظهرت مؤشرات في تاريخ الجرد حول تجاوز مجموع تكاليف العقد لمجموع نواتجه (خسارة متوقعة بعد الإتمام)، بتكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات المحاسبية.<sup>4</sup>

### الفرع الثاني: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين وفق النظام المحاسبي المالي

لم يعرف النظام المحاسبي المالي الامتيازات الممنوحة للمستخدمين بشكل صريح، بينما أطلق عليها المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 اسم منافع الموظفين وعرفها كما يلي:<sup>5</sup> "هي كافة أشكال التعويض الذي تمنحه المؤسسة لموظفيها مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون"، وتدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للمستخدمين وفقا للنظام المحاسبي المالي في الحسابات كأعباء، سواء كان المستخدمون في حالة نشاط أو غير نشاط، عندما يؤدون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الإلزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء المستخدمين لديه متوفرة.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> سعيداني محمد السعيد وبكاي أحمد، المعالجة المحاسبية للعقود الإنشائية حسب المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة المستقبل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 149.

<sup>2</sup> نفسه.

<sup>3</sup> بن علي مليكة ومهاوات لعبيدي، تطوير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجزائر بالاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 3، الجزائر، 2020، ص 327-328.

<sup>4</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.133، ص 18.

<sup>5</sup> المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر منافع الموظفين IAS 19.

<sup>6</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.136، ص 20.

قسم المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 منافع الموظفين إلى منافع قصيرة الأجل وأخرى ما بعد انتهاء الخدمة<sup>1</sup>، إذ وضح هذا المعيار كافة أشكال التعويضات التي تمنحها المؤسسة لموظفيها مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون<sup>2</sup>، بينما اكتفى المشرع الجزائري بتحديد المعالجات الواجبة عند إقفال الحسابات، إذ يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد والتعويضات المقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة للمستخدمين لديها ولشركائها ووكلائها في شكل أرصدة، وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات المؤسسة اتجاه مستخدميها باستعمال السياسات والطرق الحسابية الملائمة<sup>3</sup>.

من خلال ما سبق يمكننا ملاحظة الفرق بين كفاية المعلومات المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين وفقا لما ورد في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 19، إذ أن المعلومات المتوفرة في النظام تبقى غير كافية لمرافقة المكلفين في سبيل تطبيق الالتزامات المنوطة بهم، خاصة في ظل الصعوبات المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية<sup>4</sup>.

### الفرع الثالث: العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي

تعرف العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي الواحد والعشرون آثار التغييرات الصرف IAS 21 على أنها<sup>5</sup> "تلك المعاملات المعبر عنها، أو التي تم إبرامها، أو التي يتطلب تسويتها بعملة أجنبية"، ونص النظام المحاسبي المالي على ضرورة تحويل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية، وذلك بالاعتماد على سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول، كما تحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملة الأجنبية وفق سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية المعنية<sup>6</sup>، ووضع ذات النظام جملة من التعليمات الواجب إتباعها من طرف المكلفين، نتطرق إليها من خلال ما يلي<sup>7</sup>:

<sup>1</sup> العرابي حمزة، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2013، ص55.

<sup>2</sup> علوان محمد أمين وسعدي عبد الحق وصالحي محمد لخضر، محاسبة الموارد البشرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعملة، المجلد 3، العدد 2، الجزائر، 2020، ص222.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.136، ص20.

<sup>4</sup> بن سعيد أمين وحسياني عبد الحميد، نماذج من مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، مجلة المؤسسة، العدد 7، الجزائر، 2018، ص60.

<sup>5</sup> ظريف مريم وشنوف شعيب، دراسة مقارنة لآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بين SCF وIAS-دراسة حالة مؤسسة مجبنة ومدينة بودواو، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2018، ص443.

<sup>6</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.137-2.137، ص20.

<sup>7</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.137-7.137، ص 21-20.

- تسجل الفروقات الناتجة عن تقلبات سعر الصرف كخسائر أو أرباحا في الصرف حسب الحالة؛
- في حالة بقاء بعض العناصر النقدية محررة بالعملات الأجنبية عند تاريخ إقفال السنة المالية، فإن التسجيل الأولي يكون على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ، وتسجل أية فوارق ناتجة عن ذلك في شكل نواتج أو أعباء مالية؛
- يسجل فارق الصرف المتعلق بعنصر نقدي يمثل استثمار مؤسسة وطنية في أخرى أجنبية، في رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية؛
- تسجل فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف بشأن الاستثمار الصافي لمؤسسة ما في إحدى مؤسساتها الواقعة في الخارج وتعد مستقلة عنها في مجال التسيير المالي والاستغلال مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت فصل "فارق التحويل" دون أن يدرج في حساب النتائج.

#### الفرع الرابع: الحالات الخاصة بالمؤسسات المصغرة وفق النظام المحاسبي المالي

سعت الجزائر على غرار جل الدول المتقدمة والنامية إلى تخصيص قواعد محاسبية للمؤسسات المصغرة<sup>1</sup>، من خلال إفراد النظام المحاسبي المالي هذه المؤسسات بمحاسبة خاصة، ووفقا لهذا النظام، تخضع المؤسسات المصغرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال وعدد المستخدمين ومستويات النشاط المحددة من طرف وزارة المالية، لمحاسبة خاصة تعرف بمحاسبة الخزينة، إلا إذا اختارت إحدى هذه المؤسسات وجهة أخرى<sup>2</sup>، وحدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 معايير تصنيف المؤسسات التي يمكنها تطبيق نظام المحاسبة المبسطة كما يلي<sup>3</sup>:

- المؤسسات ذات النشاط التجاري التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10 ملايين دج، وعدد عمالها أقل أو يساوي 9 عمال دائمين خلال سنتين ماليتين؛
- المؤسسات ذات النشاط الإنتاجي والحرفي التي لا يتجاوز رقم أعمالها 6 ملايين دج، وعدد عمالها أقل أو يساوي 9 عمال دائمين خلال سنتين ماليتين؛
- المؤسسات الخدمية ومختلف القطاعات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها 3 ملايين دج، وعدد عمالها أقل أو يساوي 9 عمال دائمين خلال سنتين ماليتين.

ويتعين على المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة المالية المبسطة خلال السنة المالية وجوبا قيد إيراداتها ونفقاتها بشكل منتظم وموثوق وفق محاسبة الخزينة<sup>4</sup>، وترتكز محاسبة الخزينة على إعداد دفتر

<sup>1</sup> جاو حدورضا، واقع المحاسبة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - تجارب دولية -، مجلة الحقيقة، المجلد 11، العدد 4، الجزائر، 2012، ص 391.

<sup>2</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.139، ص 22.

<sup>3</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 91.

<sup>4</sup> مرنيش حمدي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة إستقصائية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، المجلد 10، العدد 13، الجزائر، 2015، ص 72.

خزينة يبرز التدفق الصافي للأموال، ويتم التسجيل المحاسبي في ظل هذا الإطار عند ثبوت التحصيل أو الدفع، كما يجب على المؤسسات الخاضعة لنظام محاسبة الخزينة أثناء إعداد القوائم المالية<sup>1</sup>، مراعاة تغيرات الأصول والحسابات الدائنة والديون التي تم جردها، وبشكل عام يقوم نظام محاسبة الخزينة على الشروط التالية:<sup>2</sup>

- المسك المنتظم لسجلات الأموال أو دفاتر الخزينة، وهما دفتر الإيرادات مع إمكانية تجميع الإيرادات اليومية ذات المبالغ المنخفضة عند الاقتضاء، ودفتر النفقات الذي تسجل فيه العمليات حسب ترتيبها الزمني؛
- حفظ وثائق الإثبات الرئيسية والمتمثلة في الفواتير سواء كانت مستلمة من الغير أو صادرة من طرف المؤسسة، أشرطة الصندوق، بيانات البنوك، نسخ الرسائل... الخ، مع وجوب تأريخ وتصنيف وترقيم هذه الوثائق.

<sup>1</sup> قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.139-3.139، ص 22.

<sup>2</sup> حولي محمد، ودريس خالد، ومرزوقي مرزوقي، المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 230.

## خلاصة الفصل الثالث

توافق النظام المحاسبي المالي جوهريا مع معايير المحاسبة السائدة قبل 2008 تاريخ صدور القرار الجزائري المتضمن لقواعده الخاصة بالقياس والتقييم والإفصاح، إذ أثبتت المقارنات التي قمنا بها في متن هذا الفصل توافقا بين أغلب العناصر، مع بقاء بعض الاختلافات في القواعد سالفة الذكر، وهو ما يثبت أن النظام المحاسبي المالي يعتبر إضافة كبيرة للمحاسبة الجزائرية، وأنه ورغم معاناته من بعض الاختلالات والنقائص، فإن العراقيل المرتبطة بتطبيقه مشتركة مع عوامل أخرى بعيدة عنه، كما أبرز هذا الفصل اختلالين رئيسيين للنظام المحاسبي المالي، يتعلق أولاهما بإشكالية التحديث المستمر لهذا الأخير، والثاني يخص عدم اكتماله وامثاله في معالجة مختلف العناصر، إضافة لعدم تفريق هذا النظام بين مختلف أنواع المؤسسات وأنشطتها وأحجامها في إلزامية تطبيقه، إذ استثنى حصرا المؤسسات المصغرة التي خصها بتطبيق نظام محاسبة مبسطة.

أسفرت المقاربة المجرات بين قواعد القياس والتقييم والإفصاح وفق كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، عن بعض الاختلالات المحاسبية التي يعاني منها النظام المحلي الجزائري على مستوى إطاره الفكري والشكلي، كما أبرز أن النظام المحاسبي المالي يعاني من عدم تهيئة عوامل أخرى بالشكل المناسب لتطبيقه، فبعض قواعد التقييم الحديثة تتطلب شروطا محددة لا تتوفر في البيئة المحاسبية الجزائرية، على غرار القيمة العادلة التي ارتبط تطبيقها في الجزائر بصعوبات تتعلق أساسا بغياب سوق نشطة.

إن التطرق للعناصر الواردة ضمن هذا الفصل، مكن الباحث من إكمال عناصر المقاربة التي يستهدف إجرائها خلال الفصل الرابع، من خلال مقارنة الإصلاح المحاسبي الجزائري ببعض النماذج الإصلاحية الناجحة في دول أخرى، إضافة إلى مقارنة الإطارين الفكري والشكلي للنظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية، مروراً بتقييم مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية.

## الفصل الرابع:

### الدراسة التحليلية التطبيقية

## مقدمة الفصل الرابع

إن اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر يشكل إضافة نوعية في المحاسبة الجزائرية، من خلال تبنيه لفلسفة معايير المحاسبة الدولية، القائمة على الأبعاد الحديثة للقياس والتقييم والإفصاح، إذ توافق هذا النظام مع المعايير الدولية السائدة أثناء صدوره، إضافة إلى تضمينه لإطار تصوري يتقارب جوهريا شكلا ومضمونا مع الإطار المفاهيمي الدولي المعتمد قبل 2010 رغم بعض جوانب قصوره.

ارتبط تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعدة صعوبات وانتقادات، يتعلق بعضها بطبيعة النظام وإطاره الفكري والشكلي، بينما يتعلق البعض الآخر بعوامل خارجية تخص مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية، إذ يعاني النظام المحلي من توسع حجم الهوة الموجودة بين قواعده وما يقبلها وفق المعايير الدولية، نظرا لما تتميز به هذه الأخيرة في مجال التحديث المستمر والمرونة في التعامل مع التغييرات المتسارعة التي تتميز بها المتطلبات المعلوماتية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، إضافة لتمييزها بين مختلف أحجام المؤسسات وقطاعات نشاطها، وهو ما يفتقده النظام المحاسبي المالي الذي لم يفرق في توجيه قواعده بين قطاعات نشاط أو أحجام المؤسسات باستثناء المصغرة منها، كما يعاني هذا النظام من إشكالية عدم التحديث الدوري لقواعده، زيادة على عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق متطلباته الضخمة من ناحية القياس والتقييم خاصة.

يستهدف الباحث خلال هذا الفصل إجراء مقارنة فكرية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، من خلال مقارنة ما يقابل النظام المحلي في المعايير الدولية، كما سنسعى للحكم على مرجعية النظام المحاسبي المالي وإطاره الشكلي، إضافة لتحليل آثار أهم مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية، مع اقتراح إطارين نموذجيين مبسطين، أحدهما يتعلق بمعايير المحاسبة الجزائرية، وثانيهما بالتدريس المحاسبي على المستوى الجامعي في الجزائر.

## المبحث الأول: موقع الإصلاح المحاسبي الجزائري من التجارب الدولية في تبني معايير المحاسبة الدولية

إن تقييم تجربة الإصلاح المحاسبي الجزائري المتمثل في اعتماد النظام المحاسبي المالي مطلع 2010، والذي يعتبر شكلا من أشكال تبني معايير المحاسبة الدولية، يجب أن يمر عبر عرض ودراسة بعض تجارب الإصلاح المحاسبي على المستوى الدولي، والمتعلقة بدول تشترك مع الجزائر في بعض الخصائص، سواء التاريخية منها أو المرتبطة بالبيئة المحاسبية والقيم الأخلاقية السائدة في هذه الدول، بالإضافة إلى عرض مناطق تأثير النماذج المحاسبية الدولية وذلك كما يلي:

### المطلب الأول: موقع النظام المحاسبي المالي من النماذج المحاسبية الدولية

تمثل النماذج المحاسبية الدولية إطاراً مرجعياً تستند إليه المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية والدولية في إطار إعداد أو مراجعة أنظمتها المحاسبية، إذ يتم الاحتكام إلى هذه النماذج في سبيل الحكم على مرجعية السياسات والطرق والأنظمة المحاسبية، وتم تصنيف وتقسيم الأنظمة المحاسبية إلى نماذج محاسبية وفقاً للاعتبارات الفكرية بالدرجة الأولى ووفقاً لاعتبارات أخرى ترتبط بشكل أو بآخر بكل من الرقعة الجغرافية والخلفيات الإيديولوجية للأنظمة المحاسبية.

### الفرع الأول: النماذج المحاسبية الدولية

"أجمعت الدراسات التي قام الباحث بالاطلاع عليها"<sup>\*</sup> على اعتبار كل من النموذج الأمريكي ونظيره الأوروبي كأهم نموذجين محاسبين دوليين، بينما تناولت ذات الدراسات النموذج البريطاني على كونه النموذج الذي يلي النموذجين السابقين في الانتشار والتأثير على الأنظمة المحاسبية، واختلفت التسميات المطلقة على النماذج المحاسبية الدولية بين جل الدراسات المتناولة للموضوع، إذ يطلق على النموذج "الأمريكي" مصطلح النموذج "الأنجلوسكسوني"، بينما يطلق على النموذج "الأوروبي" مصطلحات النموذج "الفرونكوفوني" نسبة إلى لغة الدول التي أقامت أنظمتها المحاسبية على أساس هذا النموذج، أو النموذج "القاري" أو النموذج "الفرنسي" الذي يشكل في حقيقة الأمر جزءاً مكوناً لهذا النموذج وليس النموذج بحد ذاته، وفيما يلي تقديم مختصر لأهم هذه النماذج المحاسبية الدولية، وذلك في حدود ما يحتاجه الباحث في سبيل الإجابة عن إشكالية الدراسة.

\* لا يقصد الباحث من خلال العبارة الموضوعية بين " " كون الإجماع مطلق في كل الدراسات العلمية، بل يقصد بذلك الدراسات والأبحاث المطع عليها فقط، والتي تتواجد بدورها في قائمة المراجع.

### أولاً: النموذج المحاسبي الأوروبي (الفرونكوفوني / القاري / الفرنسي)

تتميز المحاسبة وفقاً للمرجعية الأوروبية بتاريخ طويل وأصول فكرية ترجع إلى القرن السابع عشر، كما يمتد مجال تطبيقها إلى دول غير أوروبية على غرار جل المستعمرات الأوروبية السابقة والفرنسية منها على وجه الخصوص.

تعرف الأنظمة المحاسبية المعتمدة في الدول المتبنية للمرجعية المحاسبية الأوروبية بثقافة القانون المكتوب، إذ أنها تركز على قوانين وتشريعات لا تترك المجال لأي ثغرات، حيث تتمثل هذه الأنظمة المحاسبية في قوانين تستعرض جميع التفاصيل التي تنطبق على كل مراحل سير العملية المحاسبية، وبالتالي فإن النظام المحاسبي في ظل هذه المرجعية يقوم على القواعد المحاسبية الرسمية والمقننة، والتي لا تترك مجالاً للأحكام الشخصية، نتيجة تغليبها للواقع القانوني على نظيره المحاسبي للمعاملات المطلوب معالجتها، وتكون الجهات الرسمية هي الفاعل المحاسبي الرئيسي في هذه الدول، بينما تلعب الهيئات المهنية فيها دوراً ثانوياً، وتشتهر الأنظمة المحاسبية في ظل المرجعية المحاسبية الأوروبية، بمشاكل فيما يخص علاقتها مع الجانب الضريبي<sup>1</sup>.

يعتبر النموذج الفرنسي أهم النماذج المحاسبية الممثلة للنموذج أو المرجعية المحاسبية الفكرية الأوروبية، وتجدر الإشارة إلى أن الأنظمة المحاسبية ذات المرجعية المحاسبية الفرنسية بشكل خاص تحتوي على مدونة حسابات، ويغيب عنها عادة ما يسمى بالإطار المفاهيمي.

### ثانياً: النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني (الأمريكي)

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية الدولة الرائدة للتيار الأنجلوسكسوني، والذي يتكفل فيه القطاع الغير حكومي بمهمة التنظيم المحاسبي بشكل خاص، حيث توضع الأنظمة المحاسبية في ظل المرجعية الأنجلوسكسونية من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة دون تدخل القوانين والحكومات، إذ يتميز هذا النموذج المرجعي بمرونة الطرق والإجراءات المحاسبية، وتنتشر الأنظمة المحاسبية التابعة لهذه المرجعية بشكل خاص في الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر، في صورة الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا بشكل خاص، وتتجه الأنظمة المحاسبية في ظل المرجعية الأنجلوسكسونية بشكل رئيسي نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات، كما أنها أقل تعارضاً مع النظام الضريبي نتيجة لفصل المحاسبة عن الجباية في ظل هذا النموذج<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المعتز بالله منادي وباسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 10، المجلد 6، الجزائر، 2018، ص 13-14.

<sup>2</sup> وليد بن تردايت، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS، سلسلة الدراسات المحاسبية والمالية الصادرة عن صندوق النقد العربي، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2018، ص 9-10.

وتجدر الإشارة إلى تباين تصنيف النماذج المحاسبية بين مختلف الدراسات في الشق المتعلق بالنموذج المحاسبي البريطاني، فمنها من يعتبره نموذجا محاسبيا مستقلا بذاته، ومنها من يعتبره نموذجا محاسبيا تابعا للنموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني.

يختلف النموذج الأنجلوسكسوني على نظيره الأوروبي في عدة نقاط نقدم أبرزها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (9): أهم الاختلافات بين النموذج الأنجلوسكسوني والنموذج الأوروبي

النموذج الأوروبي	النموذج الأنجلوسكسوني	البيان
البنوك / الدولة	الأسواق المالية	المصدر الرئيسي للتمويل
يتم إعداد القواعد والمعايير المحاسبية من طرف الدولة بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي	يتم إعداد القواعد والمعايير المحاسبية من طرف المنظمات الخاصة وتكتفي الدولة بمهمة الإشراف	النظام القانوني والجبائي
يتم وضع مخطط / نظام محاسبي يمثل المرجع المحاسبي	ترتكز الأنظمة المحاسبية على إطار تصوري للقواعد والمبادئ المحاسبية، ويمثل هذا الإطار أساسا لإصدار المعايير المحاسبية	العمق المحاسبي للأنظمة المحاسبية
الدولة، المستثمرين، الدائنين، ثم تأتي بقية الأطراف تابعا	المستثمرين بالدرجة الأولى	مستخدمي القوائم المالية المستهدفين
سنوي / سداسي	سنوي / سداسي / فصلي / وفي بعض الأحيان شهري (المؤسسات الكبيرة المدرجة في البورصة)	نشر القوائم المالية
نظرة قانونية	نظرة اقتصادية	نظرة المؤسسات للنظام المحاسبي
علاقة قوية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية	تعالج القضايا الجبائية خارج القوائم المالية (القواعد المحاسبية مستقلة عن النظم الجبائية)	العلاقة بين المحاسبة والجبائية

– المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: بن ترديت وليد، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، صندوق النقد العربي، الإمارات العربية المتحدة، 2018، ص 11.

في سبيل خدمة إشكالية وأهداف الدراسة، وجب علينا الفصل في المدرسة المرجعية التي تنتهي إليها معايير المحاسبة الدولية أولا، باعتبارها الأساس المرجعي الرئيسي الذي سيتم على أساسه تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث تجب الإشارة إلى أن بعض الدراسات الأكاديمية تعتبر أن معايير المحاسبة الدولية مرجعية قاءمت بذاتها كمرجعية فكرية محاسبية حديثة، بعيدا عن المدارس أو المرجعيات المحاسبية الأخرى بما فيها المذكورتين أعلاه، بينما يرى البعض الآخر بأن هذه المعايير الدولية

هي ذات مرجعية أنجلوسكسونية، نظرا لسيطرة الولايات المتحدة الأمريكية على مؤسسة معايير المحاسبة الدولية.

بناء على ما سبق، يعتقد الباحث أن الاتجاه الأحادي الذي عرفه العالم في العقود الأخيرة من الزمن، وفي كل المجالات بما في ذلك المجال المحاسبي، أدى إلى التأثير على مرجعية المعايير المحاسبية الدولية وميلوها بشكل شبه كلي إلى النموذجين المحاسبين الأمريكي والبريطاني على حساب المرجعيات الأخرى، وبذلك فرأي الباحث أن معايير المحاسبة الدولية هي ذات مرجعية أنجلوسكسونية بشكل أساسي.

## الفرع الثاني: مناطق وأسباب تأثير النماذج المحاسبية الدولية وأثرها على مرجعية النظام المحاسبي المالي

تباينت الدراسات التي تناولت مناطق وأسباب تأثير النماذج المحاسبية الدولية في تقسيم الفترات الزمنية التي عرفت المحاسبة الدولية فيها تغييرات جذرية، وفي سبيل الإلمام بمختلف جوانب هذه الجزئية، سنقوم بالارتكاز على دراسة الباحث "جرد نور الدين" والموسومة بـ "البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية"، والتي فصل من خلالها الباحث مختلف العناصر المرتبطة بتأثير النماذج المحاسبية الدولية على الأنظمة المحاسبية المحلية، وذلك كما يلي:<sup>1</sup>

أولا: مرحلة ما قبل 1973: تم الاعتماد على هذا المجال الزمني على أساس تاريخ ظهور لجنة معايير المحاسبية الدولية، والتي شكلت بداية عملها عاملا محاسبيا دولية ذو تأثير مرتفع، وعرفت الفترة التي سبقت هذا التاريخ تأثيرا متباينا للنماذج المحاسبية الدولية الكبرى\* على الأنظمة المحاسبية المحلية، حيث شكلت الخلفيات الاستعمارية للدول الممثلة لهذه النماذج عاملا رئيسيا في حجم هذا التأثير، إضافة إلى بعض العوامل الثانوية الأخرى والمتعلقة بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والجغرافية، إذ أثر النموذج المحاسبي الأمريكي في هذه الفترة على النظم المحاسبية في معظم دول القارة الأمريكية، بينما أثر النموذج المحاسبي البريطاني على دول الكومنولث والمستعمرات البريطانية السابقة، كما أثر النموذج المحاسبي الأوروبي على كل المستعمرات السابقة خاصة النموذج الفرنسي منه، هذا الأخير عرف انتشارا واسعا في جل مستعمراته السابقة على غرار الجزائر وتونس وسوريا ولبنان... الخ، ومن خلال الجدول الموالي سنحاول ضبط أهم مناطق تأثير النماذج المحاسبية ومسبباتها وذلك كما يلي:

<sup>1</sup> أنظر: جرد نور الدين، البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2016.  
\* يقصد بالنماذج المحاسبية الكبرى كل من: النموذج المحاسبي الأمريكي، النموذج المحاسبي الأوروبي، النموذج المحاسبي البريطاني.

الجدول رقم (10): مناطق وأسباب تأثير النماذج المحاسبية الدولية على الأنظمة المحاسبية المحلية

النماذج المحاسبية الدولية	مناطق التأثير بالنظم المحاسبي الدولية	الأسباب الرئيسية للتأثر
النموذج المحاسبي الأمريكي	- دول القارة الأمريكية -خاصة الجنوبية منها- والمكسيك؛ - اليابان، تايلندا، الفلبين.	- متغيرات جغرافية واقتصادية؛ - متغيرات سياسية واقتصادية وتاريخية.
النموذج المحاسبي الأوروبي - خاصة الفرنسي-	- دول الجنوب الأوروبي؛ - دول البحر الأبيض المتوسط؛ - دول شمال إفريقيا -الجزائر، تونس والمغرب-؛ - دول إفريقيا الوسطى؛ - دول آسيوية مثل: لبنان وسوريا والفلبين... الخ.	- متغيرات جغرافية، واجتماعية، واقتصادية، وسياسية؛ - متغيرات جغرافية، واجتماعية، واقتصادية وسياسية؛ - متغيرات تاريخية واجتماعية وسياسية واقتصادية؛ - متغيرات تاريخية واقتصادية وسياسية؛
النموذج المحاسبي البريطاني	- أستراليا والهند؛ - الكويت وكينيا وسنغافورة وماليزيا وتايلندا ومصر، كينيا، زامبيا وسيراليون وغانا وباكستان.	- متغيرات اقتصادية وسياسية؛ - متغيرات اقتصادية وسياسية وتاريخية.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: جرد نور الدين، البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2016، ص354-355.

إن قيام الباحث بعرض الجدول السابق والمتضمن لأهم المرجعيات المحاسبية الفكرية الدولية - ممثلة في النماذج المحاسبية الدولية الكبرى-، ومدى تأثيرها على الأنظمة المحاسبية المحلية خلال الفترة ما قبل 1973، يهدف بشكل رئيسي إلى تقصي المرجعية والخلفية الفكرية للأنظمة المحاسبية الجزائرية التي طبقت قبل وبعد 1973، والتي بين الجدول السالف الذكر ارتباطها الوثيق بالنموذج المحاسبي الأوروبي - خاصة الفرنسي منه-، وذلك بسبب عدة اعتبارات ومتغيرات يتمثل أهمها فيما يلي:

- متغيرات تاريخية: تتعلق بالخلفية الاستعمارية والارتباط التاريخي بين الجزائر وفرنسا، والتي خلفت النظام المحاسبي الفرنسي الذي طبقتته الجزائر لعدة سنوات بعد الاستقلال؛
- متغيرات اجتماعية: تتعلق بعوامل القبول العام، إذ أن امتداد الحقبة الاستعمارية الفرنسية للجزائر لفترة تتجاوز الـ 130 سنة، أثرت بشكل مباشر ومحسوس في الجانب الثقافي للشعب الجزائري، وهو ما

كون نوعا من القبول اللاإرادي للأنظمة الإدارية والمحاسبية الفرنسية، خاصة في ظل التقارب اللغوي المكتسب بطول الفترة الاستعمارية:

- متغيرات سياسية: رغم استقلال الجزائر سنة 1962 إلا أن العلاقات السياسية الجزائرية-الفرنسية بقيت تؤثر في مسار القرارات السياسية والمصالح المشتركة بين الدولتين؛
- متغيرات اقتصادية: تعتبر فرنسا خلال الفترة محل الدراسة، الشريك الاقتصادي الرئيسي للجزائر.

تعرض مسار تأثير النماذج المحاسبية الدولية على الأنظمة المحاسبية الدولية لعدة انتقادات من طرف الباحثين، إذ أخذ هذا التأثير عدة أشكال تباينت من دولة إلى أخرى، حيث قامت بعض الدول المتأثرة بالاعتماد على الأطر المحاسبية الفكرية للنماذج المحاسبية الدولية الكبرى في بناء أنظمتها المحاسبية المحلية، بينما قام البعض الآخر بالتطبيق المباشر لهذه النماذج المحاسبية، أو تبني التشريعات الاقتصادية والمحاسبية للدول المأثرة، على غرار قيام بعض الدول في صورة بوتسوانا وزامبيا وزيمبابوي وسنغافورة وماليزيا بتطبيق قانون الشركات البريطاني، أو استخدام كل من نيجيريا وسيراليون وغانا لنفس التنظيم المهني المتبع في المملكة، وهو ما يؤثر بشكل مباشر وصريح على واقع الممارسات المحاسبية في الدول المتأثرة بهذه النماذج المحاسبية الكبرى، وذلك بسبب تباين المتغيرات البيئية بين مناطق التأثير ومناطق التأثير المحاسبي، إذ أن النماذج سالفة الذكر نشأت وتكونت في بيئة محاسبية متقدمة، وأعدت بشكل يتلاءم ويتجانس مع مختلف عناصر هذه البيئة، سواء من الناحية الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية أو الثقافية أو الدينية أو المهنية، وهو الأمر الذي لا ينطبق على حالة الدول المتأثرة، والتي عادة ما تكون عناصر بيئتها غير مهيأة لتطبيق هذه النماذج وغير متجانسة مع أبعادها وخلفياتها الفكرية، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى اختلال في الأنظمة المحاسبية المحلية، وتطبيق غير سليم لهذه النماذج وما تمثله من خلفيات محاسبية فكرية، بسبب عدم جاهزية متغيراتها البيئية من جهة، ولاختلاف كل من الواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي والثقافي والديني والموارد البشري بين الدول المتأثرة ونظيراتها المؤثرة، وهو الأمر الذي ينطبق على الجزائر أيضا باعتبارها دولة متأثرة بالنموذج الأوروبي خلال الفترة محل الدراسة.

ثانيا: مرحلة بين سنتي 1973-2001: مثلت هذه الحقبة الزمنية تغييرا جوهريا في المحاسبية الدولية، إذ شهد العالم خلال نفس الحقبة جملة من التغييرات في مختلف موازين القوى العالمية، وأصبح العالم يتجه بشكل تدريجي خلال نفس الإطار الزمني نحو أحادية قطبية، الأمر الذي أدى إلى ظهور ملامح العولمة التي شملت كل المجالات بما في ذلك المجال المحاسبي، إذ ظهرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 1973 باتفاق بين عدد من البلدان ممثلة بالهيئات والمجمعات المهنية المحاسبية، والتي على رأسها الولايات المتحدة الأمريكية متبوعة بكل من المملكة البريطانية المتحدة وفرنسا وكندا وأستراليا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا وأيرلندا، وذلك بغية وضع ونشر معايير محاسبية ذات قبول عام على المستوى الدولي.

أصدرت لجنة معايير المحاسبية الدولية خلال فترة عملها 41 معيار محاسبي دولي، إضافة إلى إصدارها لإطار فكري مفاهيمي سنة 1989، الذي مثل أنى ذلك إطارا مرجعيا يستند إليه في إصدار

وتعديل وفهم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، كما قامت ذات اللجنة خلال الفترة محل الدراسة بمراجعة وتحيين هذه المعايير، خاصة وأن هذه الأخيرة أتاحت للمطابقين مع مطلع صدورهما مجالاً واسعاً من الاختيارات والتقديرية الشخصية، وهو ما يتناقى مع مبادئها وأهدافها، ويؤثر شكل سلبى على موثوقية مخرجاتها المحاسبية.

إن الظروف السياسية التي أشار إليها الباحث أعلاه، والتي اتسمت ببداية ظهور معالم السيطرة الأمريكية على العالم، لعبت دوراً هاماً في اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو المرجعية الأنجلوسكسونية من جهة، وفي زيادة الإقبال عليها من جهة أخرى، إذ بادرت العديد من الدول المتقدمة إلى تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، بينما سعت الدول الأخرى إلى تكييف أنظمتها المحاسبية المحلية وجعلها تتقارب مع هذه المعايير، الأمر الذي أثر بشكل أو بآخر على واقع المحاسبة العالمية، وهو ما سنحاول عرضه من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): تأثير معايير المحاسبة الدولية على النظم المحاسبية المحلية عبر العالم

أسباب تأثير معايير المحاسبة الدولية على النظم المحاسبية	مجمع الدول
لم تتأثر أنظمتها المحاسبية بمعايير لمحاسبة دولية بشكل مباشر، لعدم سعي هذه الدول إلى مواكبة هذه المعايير أنى ذلك.	الدول المتخلفة
سعت جل الدول النامية إلى التقارب مع معايير المحاسبة الدولية أو إلى تطبيقها بشكل كامل لعدة أسباب واعتبارات نلخصها في النقاط الموالية: - عدم قدرت هذه الدول على بناء معايير محلية خاصة، دفعها إلى تطبيق معايير لمحاسبة الدولية رغم عدم ملائمة بيئتها لذلك؛ - محاولة زيادة جودة وموثوقية مخرجاتها المحاسبية بغية جذب الاستثمارات الأجنبية لهذه الدول؛ - الضغوطات السياسية المفروضة على هذه الدول.	الدول النامية
سعت جل الدول المتقدمة أيضاً إلى التقارب مع معايير المحاسبة الدولية أو إلى تطبيقها بشكل كامل لعدة أسباب واعتبارات نلخصها في النقاط الموالية: - توفيق الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي؛ - الرفع من موثوقية وملائمة المخرجات المحاسبية؛ - تسهيل حركة رؤوس الأموال بين هذه الدول من جهة، والضغط على الدول دونها من أجل دفعها إلى تطبيق هذه المعايير.	الدول المتقدمة

– المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: جرد نور الدين، البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 355-356.

أظهر الباحث من خلال الجدول السابق أهم الأسباب التي ساهمت في انتشار تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الأنظمة المحاسبية المحلية خلال الفترة الممتدة من 1973 إلى 2001، إذ سعت جل الدول النامية والمتقدمة بشكل خاص إلى التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، بينما لم تستجب بعض الدول الأخرى خلال الفترة محل الدراسة لهذه المعايير لعدة أسباب متباينة من دولة إلى أخرى، الأمر الذي حد من تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الأنظمة المحاسبية المحلية لهذه الدول، وعليه سنحاول ذكر أهم هذه الأسباب من خلال ما يلي:

- عدم ملائمة جميع بيانات الدول لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- التفضيلات المرجعية التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية لمرجعيات محاسبية على حساب أخرى؛
- الصراعات السياسية والخلفيات الإيديولوجية دفعت بعض الدول إلى رفض تطبيق معايير محاسبة الدولية؛
- اكتفاء بعض الدول المؤسسة لهذه المعيار بتكييف أنظمتها ومعاييرها المحاسبية المحلية مع معايير المحاسبة الدولية دون التطبيق الكامل لهذه الأخيرة على غرار الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا والمملكة البريطانية المتحدة.

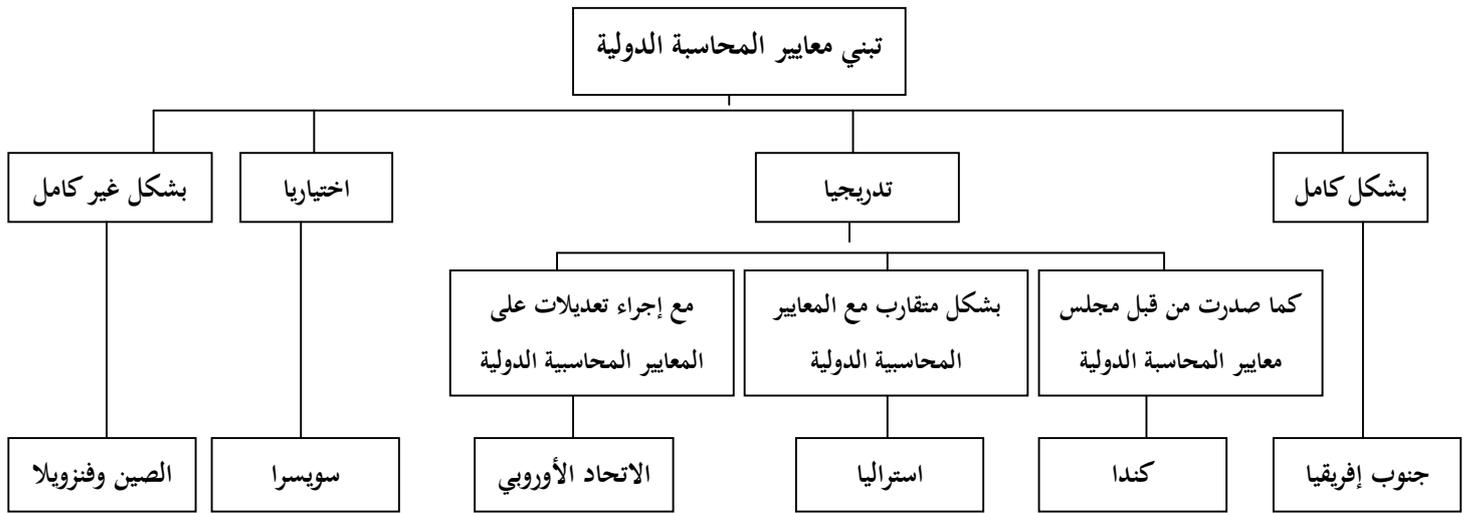
إن التطرق لجملة ما سبق خلال هذه الجزئية من الدراسة، يقودنا إلى مناقشة موقع المحاسبة الجزائرية من التغييرات الجوهرية الحاصلة على نظيرتها الدولية خلال الفترة محل الدراسة، حيث قامت الجزائر مطلع سنة 1975 بإصدار المخطط المحاسبي الوطني PCN ليحل محل النظام المحاسبي الفرنسي المطبق أنى ذاك والموروث عن الحقبة الاستعمارية الفرنسية، إذ جاء هذا المخطط في إطار مشاريع سياسية إصلاحية بعيدة عن التقارب مع معايير المحاسبة الدولية بأي شكل من الأشكال، وبقي هذا المخطط ساريا للمفعول ودون أي تغييرات جوهرية في قواعده إلى غاية سنة 2010، وهو ما يضع المحاسبة الجزائرية خارج الأنظمة المحاسبية المتأثرة بانتشار معايير المحاسبة الدولية خلال الفترة محل الدراسة، وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي الوطني كرس التبعية الجزائرية للمرجعية المحاسبية الفرنسية من خلال خلفيته الفكرية ومقوماته الشكلية.

ثالثا: مرحلة ما بعد 2001: مثلما تمت الإشارة إليه في الفصل الأول من هذه الدراسة، حل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB محل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، وتغيرت إصدارات المجلس من معايير المحاسبة الدولية IAS إلى معايير الإبلاغ المالية الدولية IFRS، إذ عمل المجلس على إجراء تصحيحات وتعديلات على المعايير المحاسبية السائدة في ذلك الوقت، من خلال توسيعه للمجال الاستشاري بشكل خاص.

شهد هذا الحيز الزمني زيادة انتشار تأثير معايير المحاسبة الدولية على الأنظمة المحلية، إذ سعت الدول خلال هذه الفترة إلى مواكبة التطورات المحاسبية الحاصلة، وأصبح تقارب الدول وتوافقها مع

المعايير المحاسبية أمر يفرضه الواقع الاقتصادي والسوق المالي والتجاري الدولي، خاصة مع انتشار العولمة وآليات التبادل المعلوماتي الحديث، الأمر الذي جعل بعض الدول تنتقل إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بحد ذاتها، ودفع البعض الآخر إلى السعي نحو التوافق مع متطلباتها، وذلك في سبيل السعي نحو تقليص الفجوة بين الممارسات المحاسبية المحلية والدولية، بغية جلب الاستثمارات ورفع حجم التبادل التجاري الأجنبي لديها، وبشكل عام وبغية تقديم توضيحات أخرى تتعلق بتأثير معايير المحاسبة الدولية على الأنظمة المحاسبية المحلية، نقدم الشكل التوضيحي التالي وذلك على السبيل المثال لا الحصر:

الشكل رقم (5): أساليب تبني معايير المحاسبة الدولية وتأثير ذلك على الأنظمة المحاسبية المحلية



المصدر: ثابت حسان ثابت وآلاء عبد الواحد ذنون، طرق تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها في تعزيز عملية الإصلاح الاقتصادي في العراق، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة -مقاربات علمية وعملية- 2017، أم البواقي، الجزائر، 2017، ص 80.

أراد الباحث من خلال الشكل السابق تقديم بعض الأمثلة بخصوص مسارات تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الأنظمة المحاسبية المحلية للدول، وتجدر الإشارة إلى أن الجزائر تعتبر من الدول التي تبنت المعايير المحاسبية بشكل غير كامل، وذلك من خلال النظام المحاسبي المالي.

أمام الأوضاع العالمية المذكورة في الفقرة أعلاه، قامت الجزائر في 2007 بالاستغناء عن المخطط المحاسبي الوطني واستبداله بالنظام المحاسبي المالي، الذي سعى المشرع الجزائري من خلاله بشكل أو بآخر إلى التقارب مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية السائدة آنى ذلك، إذ ومثلما تمت الإشارة إليه في الفصل الثاني من الدراسة، جاء النظام المحاسبي بإطار تصوري وسياسات محاسبية جديدة تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى حفاظه على الارتباط المحاسبي الجزائري بالمرجع المحاسبي الفرنسي من خلال مدونة الحسابات التي جاء بها.

قام المشرع الجزائري باختيارات تتعلق بالمرجعية الفكرية المحاسبية الدولية التي استمد منها النظام المحاسبي المالي قواعده، حيث اعتمد ذات المشرع على المرجعية المحاسبية الأنجلوسكسونية فيما يتعلق بالبناء المفاهيمي والفكري للنظام، من خلال تبنيه لمداخل التقييم المعتمدة وفق معايير المحاسبة الدولية، واعتماده على إطار تصوري في خطوة تشابه اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإطار المفاهيمي، بينما اعتمد المشرع الجزائري على المرجعية المحاسبية الفرنكوفونية فيما يتعلق بالإطار الشكلي والإجرائي للنظام المحاسبي المالي، حيث تم ربط هذا الأخير بإطار قانوني ومدونة حسابات على غرار النموذج المحاسبي الفرنسي بشكل خاص\*.

أمام ما سبق من معطيات وفي ختام هذه الجزئية من الدراسة، يرى الباحث أن النظام المحاسبي المالي فاقد لمرجعية صريحة، وأنه ذو مرجعية مختلطة بين المرجعية المحاسبية الأنجلوسكسونية ونظيرتها الفرنكوفونية، وهو الأمر الذي قد يخل بتوازن النظام المحاسبي المالي وتجانسه.

\* أنظر الجدول رقم (9): أهم الاختلافات بين النموذج الأنجلوسكسوني والنموذج الأوروبي.

## المطلب الثاني: تجارب الإصلاحات المحاسبية الدولية وموقع تجربة النظام المحاسبي المالي منها

إن تطور معايير المحاسبة الدولية مع نهاية القرن الماضي، وتوسع قبولها العام من طرف الدول ومختلف الهيئات المحاسبية والمالية الدولية، جعل منها عاملا مهما في التبادلات التجارية وحركة رؤوس الأموال بين الدول، وهو ما جعل معظم الدول تسعى نحو التقارب والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية بالأسلوب الذي يتناسب ومكونات بيئتها، وستشكل التجارب التي سنقوم باستعراضها أدناه، إطارا مرجعيا يستند عليه في الحكم على تجربة الجزائر في الإصلاح المحاسبي.

## الفرع الأول: تجارب الدول الممثلة للنماذج المحاسبية الدولية الكبرى في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

وقع اختيار الباحث على ثلاث دول كبرى تمثل النماذج المحاسبية الثلاث الأكثر تأثيرا عبر العالم، ونبرر هذا الاختيار بكون كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة البريطانية المتحدة وفرنسا يعتبرون دولا ذات تقاليد محاسبية عريقة من جهة، ولهم هيكل محاسبي قوي على المستوى المحلي من جهة أخرى، وعليه فإن تجاربهم مع الإصلاحات المحاسبية التي تستهدف التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وأساليبهم المعتمدة في سبيل ذلك، ستكون مرجعا لبقية الدول بما فهم الجزائر في سبيل سعيهم لذات التوافق، ومن خلال العناصر الموالية سنحاول تلخيص هذه التجارب وذلك كما يلي:

### أولا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أكبر الدول التي تحوز على منظمات وهيئات وجمعيات محاسبية ذات تأثير كبير، إذ يخضع التنظيم المحاسبي فيها بشكل أساسي لسلطة كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ولجنة تنظيم الأوراق المالية SEC وجمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية AICPA، ورغم أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت من الدول المؤسسة والمروجة للمعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها لم تطبق هذه المعايير وبقية ثابتة على تطبيق معايير المحاسبة المالية الأمريكية US GAAP (المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في أمريكا) إلى غاية سنة 2002، إذ أثرت الفضائح المالية الكبيرة لشركات Enron و worldcom على موقف الولايات المتحدة الأمريكية بخصوص معايير المحاسبة الدولية، حيث عقد مجلس المحاسبة المالية الأمريكي اتفاقية Norwalk مع مجلس المحاسبة الدولية في سنة 2002، واتفق الطرفان من

\* لا نحتاج خلال استعراض التجارب إلى التفاصيل المتعلقة بكل الخطوات المعتمدة من طرف الدول خلال تجاربها في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، حيث سنحاول تقديم ملخص يبرز أهم معالم هذه التجارب، بغية مقارنتها مع التجربة الجزائرية، إضافة إلى معرفة مدى إمكانية الاستفادة منها في الجزائر مستقبلا.

خلالها على مراجعة بعض المعايير الأمريكية والدولية على حد سواء بهدف التوافق بينهما، إضافة إلى اتفاقهم على ضرورة التنسيق فيما بينهما مستقبلا قبل إصدار أي معايير جديدة من الطرفين<sup>1</sup>.

تواصلت مساعي التقارب بين معايير المحاسبة المالية الأمريكية ونظيرتها الدولية، حيث وافقت هيئة التداول والأوراق المالية الأمريكية SEC في سنة 2007 على إمكانية استخدام الشركات الأجنبية المدرجة في أسواقها المالية للمعايير المحاسبية الدولية دون الحاجة إلى إعداد مذكرات التسوية التي كانت مطلوبة في وقت سابق، وأنهى كل من مجلس المحاسبة الدولية ونظيره الأمريكي مشروعاً مشتركاً بينهما، تضمن إصدار معايير محاسبية متوافقة حول محاسبة اندماج الشركات، وأصدرت هيئة التداول والأوراق المالية الأمريكية في سنة 2012 تقريراً يتضمن خطة عمل حول دمج المعايير المحاسبية الدولية ضمن نظام إعداد التقارير المالية الأمريكية المتداول أسهماً<sup>2</sup>.

يرى الباحث أنه ورغم قوة البنية المحاسبية الأمريكية التحتية إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية اختارت أسلوب التحول التدريجي من خلال التقارب مع معايير المحاسبة الدولية دون تطبيقها بحد ذاتها، وذلك مراعاة لطبيعة البيئة الأمريكية، حيث أنها لا زالت تطبق معايير المحاسبة المالية الأمريكية، من خلال سعيها المتواصل لتحسين هذه الأخيرة وجعلها تتقارب مع معايير المحاسبة الدولية، واستغلال نفوذها في الضغط على مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل تعديل بعض معاييرها وجعلها تتوافق مع نظيرتها الأمريكية، وهي التجربة التي يقترح الباحث أن تستفيد منها الجزائر من خلال إعداد معايير محاسبية جزائرية تتقارب مع معايير المحاسبة الدولية وتراعي خصوصيات متغيرات البيئة الجزائرية تحل بدلا من النظام المحاسبي المالي الحالي، على أن يتم ذلك التحول بشكل تدريجي ومخطط، إضافة إلى السعي نحو تشجيع الجمعيات والهيئات المحاسبية المحلية المستقلة، وإشراكها في اتخاذ القرارات ووضع الخطط المستقبلية مثلما هو عليه الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، وهو الأمر الذي سوف يؤدي بالضرورة إلى الرقي بالمحاسبة الجزائرية.

### ثانياً: تجربة فرنسا في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

تعتبر فرنسا من الدول الفاعلة في مجال المحاسبة الدولية، من خلال تأثيرها الكبير على النموذج المحاسبي المرجعي الأوروبي، ويخضع التنظيم المحاسبي فيها بشكل أساسي إلى سلطة كل من المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومجلس تنظيم المحاسبة CRC وسلطة معايير المحاسبة ANC، واتجهت فرنسا نحو "الأسلوب التدريجي"<sup>3</sup> في التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، حيث اعتمد مجلس تنظيم المحاسبة سنة

<sup>1</sup> منصور الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية -دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 8.

<sup>2</sup> السويح عماد علي، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية -تقييم التجربة بعد أربعة عقود-، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، المجلد الأول، العدد الثاني، ليبيا، 2015، ص 19.

<sup>3</sup> أنظر: الشكل رقم 5.

2003 كل المعايير الموجودة حينها للتطبيق في فرنسا باستثناء المعيارين IAS32 وIAS39، وجعلها كخطوة أولى إجبارية التطبيق على المجمعات والمؤسسات الكبيرة المدرجة في الأسواق المالية، بالتوازي مع الحفاظ على مخططها المحاسبي العام PCG والعمل على ترقيته وتحديثه بالشكل الذي يواكب المحاسبة الدولية الحديثة، إذ استمرت فرنسا على مدار 18 سنة من التاريخ السابق في العمل على التقارب مع معايير المحاسبة الدولية من خلال اعتمادها على اتجاهين رئيسيين هما<sup>1</sup>:

- الاتجاه الأول: العمل على التقريب التدريجي للمخطط المحاسبي الوطني الفرنسي من معايير المحاسبة الدولية، مع مراعاة قدرة مختلف الطبقات المكلفة بتطبيقه، وجعل قواعده إجبارية التطبيق على كل الفئات؛
- الاتجاه الثاني: الاستغناء عن بعض القواعد المحاسبية الفرنسية بشكل كلي مع توجيه المكلفين إلى استبدالها بما يوافقها من معايير المحاسبة الدولية كبديل إجباري، إضافة إلى جعل بعض القواعد المحاسبية الفرنسية محلا للاختيار بينها وبين ما يقابلها من معايير دولية من طرف المكلف بإعداد القوائم المالية، أيهما أكثر ملائمة له.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة، نشير إلى أن معايير المحاسبة الدولية لم تصبح إجبارية التطبيق بشكل مطلق في فرنسا إلى غاية كتابة هذه الأسطر، حيث أن المحاسبة الفرنسية أصبحت تركز على المخطط المحاسبي الوطني في تنظيم المحاسبة المحلية، وعلى معايير المحاسبة الدولية في تنظيم المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات الكبيرة والمدرجة في الأسواق المالية، وهي التجربة التي يرى الباحث أنها أكسبتها ميزة التوافق المحاسبي الدولي من جهة، ومكسب تطوير وتحديث المخطط المحاسبي المحلي الذي يراعي خصوصيات البيئة المحلية وتقريبه من الممارسة الدولية من جهة أخرى<sup>2</sup>، وهو الحل البديل الذي يقترحه الباحث بغية الاستفادة منه في الجزائر، إذ يمكن لهذه الأخيرة العمل على تصويب النظام المحاسبي المالي مع جعل تطبيقه خاصا بالمؤسسات المحلية المتوسطة واختياريا للصغيرة منها، بالإضافة إلى تبني معايير المحاسبة الدولية وجعلها إلزامية التطبيق على المجمعات والمؤسسات الكبرى، مع العمل طبعا على خلق وتفعيل الأسواق المالية الجزائرية.

<sup>1</sup> بالرقى تيجاني والمعتز بالله منادي وخالد جفال، التجريبتان الفرنسية والبولونية في اعتماد معايير التقارير المالية، بحث مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص 2-21.

<sup>2</sup> أنظر: Emmanuelle Cordano, **Qualités et défauts des IFRS: Petit guides à l'usage des administrateurs**, Revue française de comptabilité, N°463, France, 2013.

تطرق الباحث خلال هذا المقال إلى مسار التقارب في فرنسا بطريقة نقدية، حيث انتقدت جملة الإجراءات المعتمدة من طرف فرنسا في سبيل ذلك، وقامت بتعديد جملة من الايجابيات والسلبيات المتعلقة بهذا المسار، كما وجهت بعض الانتقادات إلى معايير المحاسبة الدولية، وتجدر الإشارة إلى أن الباحثة شغلت عدة مناصب قيادية في الهيئات الكبرى المسؤولة عن تنظيم المحاسبة في فرنسا.

### ثالثا: تجربة المملكة البريطانية المتحدة في التوافق مع معايير المحاسبية الدولية

تعتبر المملكة المتحدة البريطانية أحد أهم الأعضاء المؤسسين والفاعلين في مؤسسة معايير المحاسبة الدولية، ورغم أنها تستضيف مقر المؤسسة على أراضيها، وأن أول رئيس لمجلس معايير المحاسبة الدولية كان بريطانيا، واشتغل أيضا كرئيس للمجلس المحاسبي البريطاني، واشتراكها في إصدار ودعم معايير المحاسبة الدولية منذ بدأ عمل اللجنة المنوطة بذلك، إلا أن المملكة المتحدة لم تطبق هذه المعايير، حيث استمر مجلس المحاسبة البريطانية في إصدار معايير المحاسبة البريطانية بالشكل الذي يتوافق مع احتياجات وخصائص متغيرات بيئتها المحلية، إلى غاية حلول سنة 2002 أين قررت المملكة الاتجاه نحو خيار التوافق المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup>، معتمدة في ذلك على إستراتيجية تقوم على ما يلي:

- دراسة الاختلافات بين المعايير المحاسبية البريطانية ونظيرتها الدولية؛
- العمل على تعديل معايير المحاسبة البريطانية وجعلها تتوافق مع نظيرتها الدولية؛
- إدخال المعايير المحاسبية الدولية إلى المملكة المتحدة البريطانية بشكل غير مباشر، وذلك عبر قيام مجلس المحاسبة البريطاني بإصدار معايير محاسبية بريطانية تتوافق ومتطلبات نظيرتها الدولية؛
- يسمح للشركات المدرجة في الأسواق المالية استعمال معايير المحاسبة الدولية بدلا من المعايير البريطانية.

تشابه مسار التوافق المحاسبي الدولي في المملكة المتحدة البريطانية مع كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، وذلك من خلال اشتراكهم في تامين وتحسين أنظمتهم المحلية توازيا مع الاعتماد الجزئي على معايير المحاسبة الدولية، لذلك يرى الباحث بناءً على التجارب الثلاث السابقة ضرورة دراسة هذه البدائل بغية تطبيقها في الجزائر، خاصة في ظل مساعي وزارة المالية الرامية إلى تصويب وتحديث النظام المحاسبي المالي.

<sup>1</sup> مرزوقي مرزقي وحوالي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 16.

## الفرع الثاني: تجارب بعض الدول العربية في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

وقع اختيار الباحث على تجارب الدول العربية في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، بسبب اشتراكها مع الجزائر في أغلب المتغيرات البيئية، إذ أن جل الدول العربية تفتقد إلى تنظيم محاسبي وطني قوي، إضافة لاشتراكها في افتقاد الخبرة التي تسمح لها بتأسيس وإنشاء معايير محاسبية محلية بالجودة المطلوبة، حيث أن معظم هذه الدول تعاني من التبعية المحاسبية، خاصة ما تعلق منها بالمرجعية المحاسبية التي ينتمي إليها المستعمر السابق، فمصر على سبيل المثال تبنت التجربة البريطانية من خلال إدخال معايير المحاسبة الدولية عبر معايير تصدر محليا تتوافق والمرجع الدولي.

### أولا: تجربة تونس في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

قام الباحث باختيار تونس لاشتراكها مع الجزائر في كل من العوامل الجغرافية والتاريخية والثقافية والدينية، وهو ما يتيح لنا مقارنة خيار الجزائر في تبنيها للنظام المحاسبي المالي في إطار التوافق المحاسبي الدولي مع التجربة التونسية في ذات المجال، وتجدر الإشارة إلى اشتراك كل من الجزائر والمغرب وتونس في تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 لفترات متفاوتة انتهت على التوالي في سنوات 1975 و1970 و1968\*.

يخضع التنظيم المحاسبي في تونس بشكل أساسي لسلطة كل من المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس الخبراء المحاسبين، حيث أن تونس ومثلما تمت الإشارة إليه أعلاه قامت باستبدال المخطط المحاسبي الفرنسي بالمخطط المحاسبي العام التونسي سنة 1968، ليتم الاستغناء عن هذا الأخير واستبداله بالنظام المحاسبي للمؤسسات SCE سنة 1996، حيث يتكون هذا الأخير من<sup>1</sup>:

- الإطار التصوري: يحتوي على المبادئ والفروض المحاسبية وأهداف القوائم المالية ومستخدموها؛
- المعايير المحاسبية التونسية: وشكل هذا الشق من النظام المحاسبي للمؤسسات حلا فعالا لمشكلة تحديث هذا الأخير، ووضعت الهيئات المحاسبية التونسية المسؤولة عن التنظيم المحاسبي شروطا صارمة بخصوص كيفية إصدار هذه المعايير، إذ خضع هذا الأخير إلى المراحل التالية:
- يبحث مشروع المعيار ويعالج من طرف مكتب تدقيق ولجنة خبراء محاسبين وأعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- تطرح مسودة المعيار للنقاش من قبل عدد من الشخصيات المحاسبية المعروفة في البلاد؛
- تؤخذ ملاحظات الشخصيات المناقشة للمشروع بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار؛
- يعتمد المعيار بقرار من وزير المالية بعد موافقة الجمعية العامة لمجلس المحاسبة على ذلك؛

\* بحكم اشتراكها في الخضوع لنفس المستعمر الفرنسي.

<sup>1</sup> بلهامل شهرزاد، التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد1، العدد 2، الجزائر، 2016، ص 130-135.

■ ينشر المعيار في الجريدة الرسمية.

وأصدرت وزارة المالية التونسية 40 معيار محاسبي منذ اعتماد النظام المحاسبي للمؤسسات، كما اعتبرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في نشرتها الصادرة في أكتوبر 1997 بأن نظام المحاسبة للمؤسسات في تونس هو من بين الأنظمة المنبثقة بصفة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية.<sup>1</sup>

في ختام هذه الجزئية من الدراسة نشير إلى نوعية التجربة التونسية في الإصلاح المحاسبي، والتي عملت على إصدار نظم المحاسبة للمؤسسات في شكل شقين أحدهما مرجعي وهو يتمثل في الإطار التصوري، وآخرهما ديناميكي وهو يتمثل في معايير المحاسبة التونسية، ورغم معاناة تونس في السنوات الأخيرة من مشكلة مواكبة التحديثات المتوالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية إلا أنها تبقى تجربة عربية نوعية، ويرى الباحث أنه بإمكان الجزائر الاستفادة من هذه التجربة بحكم الاشتراك في جل المتغيرات المشكلة للبيئة المحاسبية في البلدين، وعليه فنقترح بناءً على التجربة محل الدراسة مراجعة النظام المحاسبي المالي والعمل على تثبيت إطار مرجعي مفاهيمي (تصوري)، وإرفاقه بمعايير محاسبية جزائري تصدر بشكل دوري ووفق للمراحل المعتمدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهو الأمر الذي من شأنه أن يساهم في تفعيل دور البيئة المحاسبية الجزائرية، وحل مشكلة جمود النظام وعدم مواكبته للتحديثات المستمرة.

## ثانياً: تجربة السعودية في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية<sup>2</sup>

تعتبر التجربة السعودية في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية تجربة رائدة في العالم بأسره، نظراً للانتقال السلس والاحترافي الذي قامت به الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، إذ تعتبر هذه الأخيرة الجهة الرسمية المسؤولة عن تنظيم المحاسبة في المملكة العربية السعودية، حيث اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في 2012 خطة للتحويل إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية مع مطلع عام 2017 بالنسبة للمؤسسات المدرجة في الأسواق المالية، ومطلع 2018 بالنسبة لباقي المؤسسات، وتضمنت هذه الخطة جملة من الإجراءات التنفيذية وذلك كما يلي:

- تم إعداد دراسات فنية وشرعية ونظامية لكل معيار محاسبي دولي؛
- تم إعداد ترجمة عربية للمعايير الدولية؛
- تم عرض المعايير في عدة لقاءات ضمت نخبة من المهتمين والمتخصصين من الجهات الإشرافية والأكاديمية والمهنية وقطاع الأعمال، لتبادل الرأي حول المعايير الدولية، وذلك على مدى يومين كاملين لكل مجموعة من المعايير المترابطة؛

<sup>1</sup> أنظر: الموقع الرسمي لوزارة الاقتصاد والمالية ودعم الاستثمار التونسية، الرابط:

تاريخ الإطلاع: 17.47 / 2021/07/11 # http://www.finances.gov.tn/ar/almjls-alwtny-llmhasbt?

<sup>2</sup> أنظر موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA / الرابط: www.socpa.org.sa

- قامت اللجان الفنية بمناقشة ملاحظات اجتماعات الخبراء، وقاموا بإجراء التعديلات اللازمة على كل معيار حتى يتسنى تطبيقه بصورة صحيحة في المملكة؛
- تم نشر المعايير على موقع الهيئة وذلك بغرض طلب الرأي من ذوي الاهتمام حول المعايير الدولية؛
- نشر قرارات الاعتماد على موقع الهيئة، كما تم تزويد جميع الجهات الإشرافية وغيرها من الأطراف ذوي الاهتمام بنسخ من قرارات اعتماد المعايير.

اعتبرت الهيئة المحاسبية للمحاسبين القانونيين أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعتبر امتداداً لتطبيق المعايير المحاسبية السعودية، خاصة وأن هذه الأخيرة أعدت على ضوء متطلبات المعايير الدولية، لذلك فإن الانتقال لم يشكل تلك المعضلة بالنسبة للمملكة العربية السعودية، ورغم كل ما سبق، قامت هذه الأخيرة ممثلة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بخطوات تحضيرية أخرى تحت الشعارات التالية:

- "نوعية التدريب أهم من كميته!" هو شعار تبنته الهيئة، حيث قامت هذه الأخيرة بالحصول على الحقوق الفكرية للحقائب التدريبية التي أعدها الاتحاد الأوروبي للتدريب على متطلبات المعايير الدولية، وقد تمت ترجمة هذه الحقائب، إذ قدمت الهيئة ولا زالت تقدم من خلالها دورات تدريبية نوعية تتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- "التحول يحتاج إلى الإلمام بالمعارف الحديثة في مجال المحاسبة!"، من خلال هذا الشعار، قامت الهيئة بالحصول على الحقوق الفكرية لعدد من الكتب الرائدة في المحاسبة، حيث تمت ترجمة هذه الكتب وطبعها بهدف استخدامها في تدعيم المناهج العلمية والتعليمية للجامعات السعودية، إضافة إلى إصدارها لجملة من الكتيبات الإرشادية التي تساعد على فهم وتطبيق المعايير الدولية، إضافة إلى التركيز على جانب الإعلامي من خلال النشر المتواصل على وسائل التواصل الاجتماعي والموقع الرسمي للهيئة؛
- "التحول إلى المعايير الدولية مشروع يحتاج إلى إدارة وموارد!"، حيث قامت الهيئة بإعداد فريق متكامل من أجل إدارة هذا المشروع، بالإضافة إلى وضعها لخطة من أجل ضمان الموارد المالية الكافية لإنجاح هذا المشروع.

إن نجاح المملكة العربية السعودية في الانتقال الكامل من تطبيق المعايير المحاسبية المحلية إلى نظيرتها الدولية، يضعنا أمام مقارنة هذه التجربة الرائدة مع التجربة المحاسبية في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ووفقاً لما أورده الباحث من تفاصيل تتعلق بالموضوع في الفصول السابقة، يمكننا الحكم على أن الفرق شاسع جداً بين التجريبتين، حيث افتقدت التجربة الجزائرية لجل الخطوات التنفيذية التي قامت بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، خاصة فيما يتعلق بإدارة مشروع التحول وتخطيطه الدقيق، وعليه يوصي الباحث بضرورة الاستفادة من النموذج

السعودي الناجح، خاصة في يتعلق بخطوات وشعارات الانتقال المحاسبي، هذه الأخيرة ستفتح آفاق جديدة للمختلف العناصر المرتبطة بالمحاسبة الجزائرية.

### الفرع الثالث: تجارب دولية أخرى في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

إن اختيار الباحث لتجارب هذه المجموعة من الدول، كان مرتكزا على أساس اشتراكها مع الجزائر في جملة من العوامل الاقتصادية من جهة، ولانفرادها بخصائص لا توجد في تجارب الدول الأخرى، ومن خلال هذا الفرع سنحاول أيضا استعراض نظرة شاملة حول مدى توافق عدد من الدول الغير المذكورة في دراستنا مع المرجع المحاسبي الدولي، وذلك من خلال النقاط الموالية:

#### أولا: تجربة الصين في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup>

تعتبر دولة الصين من أكبر الدول المشاركة في تيار التبادلات التجارية والاقتصادية الدولية، وهو ما يجعلها ملزمة باعتماد نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث قامت الصين مطلع التسعينات من القرن الماضي بإصلاحات شملت الجانب المحاسبي، من خلال إصدارها لسبعة معايير محاسبية محلية عامة سنة 1994، وتوالت إصدارات المعايير الصينية لتبلغ عدد 38 معيارا في 2006، حيث أعدت هذه المعايير الصينية على أساس يتقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وهو ما دفع وزارة المالية الصينية وبالتحديد الهيئة المسؤولة فيها عن تنظيم المحاسبة، بتأسيس فريق عمل كلف بإقناع مجلس معايير المحاسبة الدولية بتوقيع مذكرة تصادق على انخراط الصين في تبني معايير المحاسبة الدولية، حيث تم توقيع هذه المذكرة بتاريخ 8 نوفمبر 2006 بين الطرفين سالف الذكر، والتي يقر من خلالها مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن المعايير المحاسبية الصينية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وهو الأمر الذي دفع بالصين إلى تكثيف الجهود المتعلقة بإقناع باقي الدول بقبول القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الصينية، دون حاجتهم إلى إجراء أية تحويلات على هذه القوائم حتى تستوفي متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وتجدر الإشارة إلى أن نجاح المعايير المحاسبية الصينية راجع لجملة من العوامل نذكرها من خلال ما يلي:

- الالتزام الكامل لكل من وزارة المالية والجهات التنظيمية والمهنية؛
- إعداد الدورات التدريبية والتعليمية المتناولة للمعايير المحاسبية الصينية؛
- تكثيف الإصدارات الإرشادية والتوجيهية التي تهدف إلى المساعدة في تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- التركيز على البعد الأخلاقي و الثقافي للمورد البشري المكلف بتطبيق هذه المعايير؛
- نمو وتراكم الكم المعرفي الفني والخبرة المهنية للمورد البشري الصيني؛

<sup>1</sup> رضا جاوحدو وأحمودة وفاء، تجربة الإصلاح المحاسبي في الصين، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 2-15.

– توفير المرافقة اللازمة للمؤسسات خلال تطبيقها الأولي للمعايير الصينية.

تعتبر التجربة الصينية في التقارب مع معايير المحاسبة الدولية تجربة فريدة من حيث قيام الصين بإنشاء معايير محاسبية تتمتع بذات الجودة مع نظيرتها الدولية من جهة، ولتركيزها على الرفع من كفاءة المورد البشري المكلف بتطبيق هذه المعايير من جهة أخرى، خاصة فيما يتعلق ببنائها للبعد الثقافي والقيم الأخلاقية للمورد البشري الصيني، وبحكم الارتباط الاقتصادي والعلاقة المتشعبة بين الجزائر والصين، يرى الباحث أن الجزائر قادرة على الاستفادة من هذه التجربة، خاصة فيما يتعلق بالتركيز على البعدين الثقافي والأخلاقي للفرد الجزائري، إذ أن كفاءة المورد البشري لا تكفي لوحدها من أجل سعي هذا الأخير إلى التطبيق الملائم للقواعد المحاسبية المحلية، وهي نقطة تعاني منها الجزائر في المجال المحاسبي، فإلى جانب الثقافي والأخلاقي للفرد الجزائري يلعب دورا كبيرا في عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري بشكل سليم، وهو ما سنحاول مناقشته في قادم أقسام الدراسة التطبيقية.

### ثانيا: التجربة التركية في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup>

تعتبر تركيا من بين أكثر البلدان النامية التي تتابع التطورات الحاصلة في مجال الإبلاغ المالي الدولي، وذلك رغبة منها في تقرب نظامها المحاسبي والممارسات المرتبطة به من معايير المحاسبة الدولية، خاصة وأن تركيا تنتهج إستراتيجية جذب الاستثمارات الأجنبية التي تتطلب مثل هذا التقارب، وارتبطت المحاسبة تاريخيا في تركيا بالممارسات المحاسبية الأوروبية وخاصة الفرنسية والألمانية منها، نتيجة لتعدد الروابط السياسية والاقتصادية بين الطرفين، وابتداء مسار التوافق المحاسبي فعليا في تركيا سنة 2003، عندما أصدر مجلس أسواق المال التركي جملة من المعايير المحاسبية التركية التي تتقارب مع معايير المحاسبة الدولية والموجهة للشركات العامة المدرجة في البورصة التركية وشركات السمسة، التي أصبحت ملزمة بتطبيق هذه المعايير ابتداء من سنة 2005، وتمثل هذه المعايير التركية نسخة معدلة من المعايير المحاسبية الدولية، حيث أدخل مجلس أسواق المال التركي بعض التعديلات التي تهدف لمراعاة بعض خصوصيات المحاسبة في تركيا، كما انتهج المجلس سياسة التدرج في جعل هذه المعايير إلزامية.

استمرت المساعي التركية في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال إبرام تركيا لاتفاقية مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، بهدف وضع هذا الأخير لترجمة رسمية للمعايير التي يشرف على إصدارها إلى اللغة التركية، وبحلول منتصف 2007، أصدر المجلس التركي لمعايير المحاسبة 31 معيار محاسبي تركي، و7 معايير تركية للإبلاغ المالي، يتوافقون بشكل كلي مع ما يقابلهم من معايير المحاسبة الدولية، علما بأن هذه المعايير التركية لم تكن إلزامية في بادئ الأمر، إلى غاية اكتساب هذا المجلس لسلطة الإلزام.

<sup>1</sup> أمانة الأونكتاد، استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي -دراسة حالة تركيا-، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الدورة 24، 2007.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة نشير إلى أن تركيا نجحت في تقريب ممارساتها المحاسبية مع المرجع المحاسبي الدولي، من خلال اعتمادها على معايير محاسبية تركية تتوافق مع نظيرتها الدولية، كما تدرجت تركيا في جعل هذه المعايير إلزامية التطبيق، وهي التجربة التي يرى الباحث أن للجزائر فرصة استغلالها، من خلال إعداد معايير محاسبية جزائرية تراعي الخصوصية البيئية الجزائرية، مع العمل على التدرج في إلزام المكلفين بتطبيقها.

ثالثاً: دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية حول توافق الدول مع معايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup>

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بدراسة عينة تتكون من 150 دولة من مختلف مناطق العالم، وذلك بهدف معرفة توافق الأنظمة المحاسبية المحلية لهذه الدول مع معايير المحاسبة الدولية، من خلال دراسة مدى إلزام هذه الدول للمؤسسات المدرجة في الأسواق المالية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، حيث جاءت النتائج كما هو مبين في الجدول أسفله.

الجدول رقم (12): دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية حول توافق الدول مع معايير المحاسبة الدولية

الدول التي لا تسمح لكل المؤسسات المحلية المدرجة بالأسواق المالية بتطبيق IAS/IFRS	الدول التي تسمح لبعض المؤسسات المحلية المدرجة بالأسواق المالية بتطبيق IAS/IFRS	نسبة التطبيق داخل المنطقة	الدول التي لديها تشريعات ملزمة لكل أو أغلب المؤسسات المحلية المدرجة في الأسواق المالية بتطبيق IAS/IFRS	عدد الدول التي تضمنتها الدراسة	المنطقة
0	1	%98	43	44	أوروبا
3	1	%83	19	23	إفريقيا
0	0	%100	13	13	الشرق الأوسط
6	3	%73	24	33	آسيا وأوقيانوسيا
2	8	%73	27	37	القارة الأمريكية
11	13	-	126	150	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: بن تردايت وليد، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، صندوق النقد العربي، أبوظبي الإمارات العربية المتحدة، 2018، ص 19.

ونشر مجلس المعايير المحاسبية المالية نتائج دراسته السابقة والتي كانت كما يلي:

<sup>1</sup> أنظر: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

وأنظر: بن تردايت وليد، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، صندوق النقد العربي، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2018.

- 126 من مجموع 150 دولة لديها تشريعات "ملزمة" لكل المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، أي ما يعادل 84% من إجمالي الدول، منها: دول الاتحاد الأوروبي، كندا، أستراليا، روسيا، تركيا، دول مجلس التعاون الخليجي، البرازيل، المكسيك، الأرجنتين، جنوب إفريقيا... الخ؛
- يوجد 13 من مجموع 150 دولة "تسمح" بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمؤسسات المدرجة في الأسواق المالية، أي ما يعادل 9% من إجمالي الدول، منها: اليابان وسويسرا وباناما والهندوراس... الخ؛
- توجد 11 من مجموع 150 دولة "لا تسمح" بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمؤسسات المدرجة في الأسواق المالية، أي ما يعادل 7% من إجمالي الدول، منها: الولايات المتحدة الأمريكية، الصين، الهند، مصر والفيتنام... الخ.

هدف الباحث من خلال هذه الجزئية إلى تأكيد ما ورد في متن الدراسة عن تجارب الدول في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، والتي ترتبط بجملة الاقتراحات المقدمة عن حالة الجزائر، والتي أراد الباحث تميمها من خلال استعراض هذه الدراسة، إضافة إلى تقديم صورة شاملة وموثوقة عن مدى توافق هذه الدول مع معايير المحاسبة الدولية، والتي سيستخدمها الباحث كإطار مرجعي يعتمد عليه في مقارنة حالة الجزائر مع الدول الأخرى في قادم أجزاء الدراسة.

في ختام هذا القسم من الدراسة نشير إلى أن التجربة الجزائرية تخلفت عن باقي التجارب الدولية في عدة جوانب، حيث أن التجارب المستعرضة أعلاه عملت من خلالها الدول على بناء أنظمة محاسبية تتلاءم مع متطلبات وظروف متغيراتها البيئية، إضافة إلى اعتمادهم على استراتيجيات مختلفة، ارتكزت على التدرج في التوافق المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية، وتكثيف المشاورات بين مختلف الفاعلين في المحاسبة المحلية، والعمل أيضا على تكثيف الدورات التدريبية والتعليمية، وهي جملة الخطوات والإجراءات التي غابت عن التجربة الجزائرية، وهو ما سيقودنا حتما نحو اختلالات محاسبية تتعلق بالنظام المحاسبي المالي وتطبيقه في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

## المبحث الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية

تتكون الأنظمة المحاسبية من إطارين أساسيين، أحدهما فكري والآخر شكلي، حيث يمثل الإطار الفكري ذلك الأساس المرجعي الذي يستند عليه النظام المحاسبي، بينما يتمثل الإطار الشكلي في الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي، وفي سبيل الإجابة على إشكالية الدراسة، سنقوم بإجراء مقارنة بين الإطارين الفكري والشكلي لكل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، من خلال مقارنة متطلبات الإفصاح والقياس والتقييم بينهما، بغية استخلاص أهم الفروقات بينهما، وذلك من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

### المطلب الأول: الإطار الفكري بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

يقوم الباحث خلال هذا المطلب بإجراء مقارنة بين عناصر الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي ونظيره الخاص بمعايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال مقارنة الإطار التصوري وقواعد القياس والتقييم والإفصاح المحلية مع ما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال ما يلي:

#### الفرع الأول: تقييم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية

اختلف النظام المحاسبي المالي عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في تسمية الإطار المرجعي الخاص بهما، حيث أطلق عليه المشرع الجزائري تسمية الإطار التصوري، بينما أطلق عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية اسم الإطار المفاهيمي، ويمثل هذا الإطار أيا كانت تسميته بالنسبة لأي نظام محاسبي، تلك الخلفية النظرية التي تحتوي على جملة الفروض والمبادئ والمفاهيم المحاسبية، وعلى كل من الخصائص النوعية للمعلومات المالية ومستخدمو القوائم المالية، إذ يعتمد جميع الأطراف ذوي العلاقة بالنظام المحاسبي على هذا الإطار في فهم وتطبيق وتفسير وإصدار القواعد المحاسبية كل وفق طبيعة علاقته.

يري الباحث أن الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي ورغم كثرة الانتقادات التي طالته، يبقى إضافة معتبرة للمحاسبة المحلية في الجزائر، خاصة وأن المخطط المحاسبي الوطني القديم لم يكن يحتوي على أي إطار مرجعي، إذ يعتبر هذا المخطط ذو اتجاه قانوني أكثر منه اقتصادي أو مالي، حيث اعتمدت عليه الجزائر طوال فترة تطبيقه، في ضبط العلاقة القانونية والجبائية بين الجهات الحكومية والمكلفين بتطبيقه، ومثل اعتماد المشرع الجزائري على الإطار التصوري نقطة تحول في واقع المرجعية المحاسبية التي تنتمي إليها الجزائر، إذ أن هذه الأخيرة باعتمادها على الإطار التصوري تكون قد اعتمدت على أحد أهم مقومات المرجعية الأنجلوسكسونية في إعداد النظام المحاسبي المالي.

<sup>1</sup> أنظر: فراس محمد وبالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية -رؤية تحليلية نقدية-. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، الجزائر، 2020.

رغم ما تم تعديده من إيجابيات تتعلق بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، إلا أن الباحث يرى أن هذا الإطار يبقى بعيدا كل البعد عن شكله المثالي المطلوب، إذ أنه وبمجرد مقارنته مع نظيره الصادر عن مجلس معايير المحاسبة، نجد أن الإطار المفاهيمي أكثر شمولية وعمقا ومرونة عن نظيره الجزائري، حيث أن الإطار المفاهيمي الدولي عدل في عدة مناسبات آخرها 2018، وذلك كاستجابة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية لمتطلبات التحديث المستمر، حيث قام المجلس بإجراء تعديلات على الإطار المفاهيمي من خلال وضع مجموعة شاملة من مفاهيم التقارير المالية، بهدف الرفع من ملائمة هذا الإطار وجعله في شكل يستجيب ومتطلبات مختلف مستخدميه.

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل دائم إلى تحديث الإطار المفاهيمي، وذلك بهدف الرفع من مرونته، وجعله يستجيب للمتطلبات المحاسبية والمعلوماتية الحديثة والمتزايدة في ظل تطور أبعاد الإفصاح المحاسبي بأنواعه، بينما بقي الإطار التصوري جامدا دون أي تغيير أو تحديث أو تفسير منذ صدوره، وهو ما يعتبر من بين اختلالات النظام المحاسبي المالي، حيث لم يرق المشرع الجزائري بتقديم أي تدعيم للإطار التصوري، الذي بقي منقوصا في عدة مواضع مقارنة بالإطار المفاهيمي الدولي، ومن خلال عرض الجداول الموازية، يهدف الباحث إلى إجراء مقارنة بين بعض عناصر الإطار التصوري الجزائري وما يقابلها في الإطار المفاهيمي الدولي، وذلك بغية استخلاص أهم الفروقات.

#### الجدول رقم (13): مقارنة الفروض وبعض المبادئ والمحاسبية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

الفروض والمبادئ المحاسبية	وفق النظام المحاسبي المالي	وفق معايير المحاسبة الدولية
فرض الاستمرارية	تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة في الملحق.	تعد القوائم المالية -عادة- بافتراض أن المؤسسة هي مستمرة، وستستمر في العمل خلال المستقبل المنظور، وبالتالي، فإنه يُفترض أنه ليس للمؤسسة النية ولا الحاجة لتصفية، أو لتخفيض نطاق عملياتها بشكل ذي أهمية نسبية؛ وإذا كانت توجد تلك النية أو الحاجة، فإنه يمكن أن تعد القوائم المالية على أسس مختلفة، وفي هذه الحالة، يُفصح عن الأساس المستخدم.
فرض الاستحقاق النقدي	تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها.	يتم الاعتراف بآثار المعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها دون انتظار حدوث التدفق النقدي، ويتم تقييدها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات المتعلقة بها.

<p>يتم إثبات المعاملات والأحداث في الدفاتر المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.</p>	<p>تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط، ويوجب النظام المحاسبي المالي ربط جميع الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إقفال السنة المالية ذات الصلة المباشرة بالسنة المنقضية التابعة لها، كما نص هذا المبدأ على عدم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية، وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة، بينما أوجب الإفصاح عنه في ملحق القوائم المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي القوائم المالية.</p>	<p>مبدأ استقلالية الدورات</p>
<p>يعتبر هذا المبدأ موضوعاً أساسياً للمعيار المحاسبي الدولي IAS8، ووفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن المعومات المالية حتى تكون قابلة للمقارنة خلال الفترات المتتالية، يجب أن تطبق السياسات والطرق المحاسبية بثبات عبر الفترات المتلاحقة، ويمكن الإخلال بهذا المبدأ في حالة البحث عن تقديم معلومات أفضل لمستعملي القوائم المالية، على أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي مع الإفصاح عن ذلك في ملحق القوائم المالية</p>	<p>وجوب الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في تسجيل جميع المعاملات المالية بدفاتر المؤسسة، وكذلك في إعداد القوائم المالية خلال الفترات المحاسبية المختلفة، وذلك حتى لا تتنافى قابلية المقارنة بين هذه القوائم الخاصة بفترات مختلفة. وأتاح النظام المحاسبي المالي إمكانية تغيير الطرق المحاسبية المعتمدة في الحالتين التاليتين:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛</li> <li>■ تغيير الطرق (السياسات) المحاسبية يخص تغير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية، ولا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية.</li> </ul>	<p>مبدأ الثبات</p>
<p>يعتبر هذا المبدأ مقياساً لمعالجة التقديرات</p>	<p>يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة</p>	<p>مبدأ الحيطة والحذر</p>

<p>المحاسبية في "ظروف عدم التأكد"<sup>1</sup>، إذ يجب على المطبق عدم المبالغة أو التقصير في تقدير النواتج أو المصاريف على التوالي.</p>	<p>والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، وذلك قصد تفادي خطر تأكد الشكوك الموجودة حالياً إلى حقيقة في المستقبل، وهو ما من شأنه أن يحمل المؤسسة ديونا غير متوقعة، وعليه فوفقاً لهذا المبدأ ينبغي عدم المبالغة في تقدير قيمة الأصول والنواتج من جهة، وعدم التقليل من قيمة الخصوم والأعباء من جهة أخرى، كما لا يجب أن يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.</p>	
	<p>سنكتفي بالفروض والمبادئ المحاسبية المذكورة أعلاه، وذلك نظراً لتوافق كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالمبادئ والفروض المحاسبية، حيث ارتى الباحث تقديم ما سبق على سبيل المثال والتوضيح فقط، وذلك تجنباً لتكرار باقي المبادئ المحاسبية في ظل هذا التوافق الجوهرى.<sup>2</sup></p>	<p>ملاحظة</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على كل من:

- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2008؛
- عباس علي ميرزا وجراهام جيه هولت وماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ترجمة وإصدار جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، (بدون سنة نشر)؛
- الموقع الرسمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية: <https://www.ifrs.org>

من خلال ما ورد في الجدول السابق، يمكننا ملاحظة التوافق بين الإطارين التصوري والمفاهيمي فيما يتعلق بالفروض والمبادئ المحاسبية، إذ أن عملية المقارنة لم تؤدي إلى أي اختلاف أو تعارض جوهري، حيث اقتصر الاختلافات على تلك المتعلقة بمنهجية عرض هذه الفروض والمبادئ ضمن الإطارين محل الدراسة، إضافة لبعض الاختلافات بين المصطلحات والتوجهات الموجودة وفقاً لأحد الإطارين دون الآخر، وهو الأمر -عدم وجود اختلافات جوهرية- الذي يعتقد الباحث بأنه جد إيجابي للنظام المحاسبي المالي إذا ما توافرت العوامل البيئية التي تسمح بالتطبيق السليم لهذه المبادئ والفروض المحاسبية في الجزائر.

<sup>1</sup> يشير المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 الخاص بالسياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية في الفقرة رقم 23 بأنه في حالة عدم التأكد في الأنشطة التجارية، فإن العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولكن يمكن تقديرها، ويرتكز التقدير المحاسبي بشكل أساسي على الحكم الشخصي للمحاسب، الذي يجب أن يتمتع بالحياد والموضوعية عند القيام بعملية التقدير، فاستخدام التقدير المحاسبي العقلاني يعتبر خطوة مهمة في ضمان موثوقية القوائم المالية.

أنظر: فراس محمد، أثر انتشار جائحة كورونا على المحاسبة في ظل المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة تنمية الموارد البشرية، مجلد 16، العدد 2، الجزائر، 2021.

<sup>2</sup> تم تعريف جميع الفروض والمبادئ المحاسبية بشكل من التفصيل خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS1.

كما نشير إلى التوافق الجوهرى في تعريف المفاهيم المحاسبية بين النظام المحاسبى المالى، ومعايير المحاسبة الدولية، وهو ما دفع إلى تجنب إدراج جدول مقارنة التعريفات المتعلقة بهذه المفاهيم، تجنباً للتكرار<sup>1</sup> والحشو.

**الجدول رقم (14): مقارنة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومستخدميها بين الإطار التصوري المحلية والإطار المفاهيمي الدولي**

المقارنة بين الإطار التصوري الجزائري والإطار المفاهيمي الدولي	البيان
اعتمد الإطار التصوري للنظام المحاسبى المالى على نفس الخصائص النوعية المحاسبية الواردة في الإطار المفاهيمي الدولي، إذ أن الاختلافات الموجودة بين الإطارين في هذا الخصوص، لم تكن جوهرية، بل اقتصر على طريقة العرض والتصنيف في الإطارين، حيث نصت المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 وجوب توفر المعلومات الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية الأربعة (الملائمة-الموثوقية-قابلية المقارنة والوضوح)، وهي الخصائص التي اعتمدها الإطار المفاهيمي الدولي مع إضافة بعض الخصائص المعززة الأخرى، وهي اختلافات غير جوهرية بحكم اختلاف دلالة هذه الخصائص من نظام محاسبى إلى آخر.	من ناحية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
لم يحدد النظام المحاسبى المالى ضمن إطاره التصوري مستعملي المعلومات المحاسبية، بينما حددها مجلس المعايير المحاسبية الدولية ضمن إطاره المفاهيمي كما يلي: المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين، الموردون والدائنون، العملاء، المقرضين، الحكومة والجمهور.	من ناحية مستخدمي المعلومات المحاسبية

– المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على كل من:

- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبى المالى، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، المادة 8، 2008؛
- فراس محمد وبالرقى تيجاني، تقييم النظام المحاسبى المالى في ظل المرجعية الدولية -رؤية تحليلية نقدية-، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، الجزائر، 2020، ص 633؛
- الموقع الرسمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية: <https://www.ifrs.org>

من خلال ما ورد في الجدول السابق، يمكننا استنتاج التوافق المحاسبى الجوهرى بين الإطار التصوري المحلى ونظيره المفاهيمي الدولي في اعتماد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، غير أن الاختلافات الواردة بينها بهذا الخصوص، والمتعلقة بطريقة عرض هذه الخصائص، تبرز واحدة من أهم عيوب الإطار التصوري، ألا وهي عدم اكتمال الإطار التصوري وغموضه، فرغم اشتراكهما في الخصائص الجوهرية، إلا أن الإطار المفاهيمي الدولي كان أكثر عمقا وتفصيلا من الإطار التصوري في هذه النقطة، حيث أن هذا الأخير اكتفى بذكر هذه الخصائص دون أن يتبعها بشرح مرافق لها في ذات المرسوم (المرسوم التنفيذي 156-08)، بل انتظر المشرع الجزائري لمدة تقارب السنة من أجل قيامه بتعريف هذه الخصائص

<sup>1</sup> ذكرت بالتفصيل في متن الفصلين الأول والثاني.

في الجريدة الرسمية الصادرة في مارس 2009، وهو ما يشكل عبئاً على المكلفين من جهة، وعدم مرونة اكتسبها الإطار التصوري من جهة أخرى، ويشير الباحث أيضاً، إلى أن هذا الاختلاف يرجع إلى تعديل الإطار المفاهيمي الدولي لمرتين بعد صدور الإطار التصوري المحلي، وهو ما يبرز جوانب القصور التي يعاني منها هذا الأخير، خاصة في ظل جموده التام وغياب التحديثات التي تجعله يواكب تطورات نظيره الدولي.

حدد الإطار المفاهيمي الدولي مستخدمي المعلومات المحاسبية، وهو ما لم يتطرق إليه المشرع الجزائري ضمن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وهو ما يبرز مرة أخرى عدم شمولية الإطار المحلي، ويعتقد الباحث أن هذا قد يعود إلى سببين هما:

– ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمرجعية المحاسبية الأوروبية: إن اعتماد الجزائر على الخبراء الفرنسيين في إعداد النظام المحاسبي المالي، وارتباط المحاسبة الجزائرية بالمرجعية المحاسبية الفرنسية على وجه الخصوص، أثر على توجه المورد البشري الجزائري المرتبط بالمجال المحاسبي، حيث تسعى الأنظمة المحاسبية الأوروبية عادة إلى تلبية احتياجات الدولة من المعلومات كأولوية على حساب باقي مستخدمي القوائم المالية، وبما أن المخطط المحاسبي الوطني القديم كان قائم على هذا الأساس، فإن الباحث يعتقد أن إهمال المشرع الجزائري لتحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية، نابع بشكل أساسي من تركز المرجعية المحاسبية الفرنسية-القديمية- بشكل خاص، إذ أثر هذا على توجه المشرع الجزائري في إعداد النظام المحاسبي المالي بشكل عام، وفي ضبط مكونات إطاره التصوري بشكل خاص؛

– تاريخ صدور الإطار التصوري-النظام المحاسبي المالي بشكل عام:- من خلال هذه النقطة نشير إلى ضرورة أخذ الاختلاف الزمني بين صدور الإطار المحلي والدولي بعين الاعتبار، وذلك من خلال ما يلي:

الجدول رقم (15): موقع الإطار التصوري الجزائري من المجال الزمني لتطور الإطار المفاهيمي الدولي

السنة / الإطار	الإطار التصوري الجزائري	الإطار المفاهيمي الدولي
1989	لا وجود للإطار التصوري الجزائري في هذا التاريخ	اعتمدت لجنة معايير المحاسبة الدولية أول إطار مفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية
2001	لا وجود للإطار التصوري الجزائري في هذا التاريخ	تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية نفس الإطار المفاهيمي السابق دون إجراء تعديلات عليه
2009-2007	صدور النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على الإطار التصوري محل التقييم	استمرار الاعتماد على الإطار المفاهيمي السابق لمعايير المحاسبة الدولية، مع تحضير المجلس المعايير الدولية لاعتماد إطار مفاهيمي جديد
2010	الإطار التصوري المحلي 2009-2007	إصدار الإطار المفاهيمي نسخة 2010
2018	الإطار التصوري المحلي 2009-2007	إصدار الإطار المفاهيمي نسخة 2018

– المصدر: من إعداد الباحث.

إن الجدول السابق لا يشكل تبريراً من الباحث لتأخر الإطار التصوري المحلي وعدم اكتماله مقارنة بنظيره الدولي، وإنما هو مجرد تفسير لهذا الاختلال المرتبط به، ويعد مشكل التحديث المستمر واحداً من أبرز اختلالات النظام المحاسبي المالي، وهو ما سنناقشه في الأجزاء القادمة من الدراسة.

في ختام هذا القسم من الدراسة، يرى الباحث بأن الإطار التصوري ورغم الانتقادات التي تطاله، إلا أنه يبقى إضافة مهمة للمحاسبة الوطنية، إذ نوصي بتثمينه، من خلال القيام بتحديثه ومراجعتيه لجعله يتوافق والتغيرات التي طرأت على نظيره الدولي، أو استبداله بالإطار المفاهيمي الدولي بشكل مباشر، مع العمل على تكييف هذا الأخير وفق متطلبات البيئة الجزائرية، وفي سبيل سعينا إلى الإجابة عن إشكالية الدراسة، نشير إلى أن المشاكل التي يعاني منها الإطار التصوري الحالي، تمثل واحد من اختلالات النظام المحاسبي المالي، التي نحن بصدد تقييمها واقتراح حلول لها.

### الفرع الثاني: مقارنة القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

رغم أن إعداد القوائم المالية يتم وفقاً لنفس القواعد المحاسبية عبر عديد الدول في العالم حالياً، إلا أن هذه القوائم قد تحتوي على بعض الاختلافات، والتي ترجع إلى اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في هذه الدول، إضافة إلى الاختلاف بين كفاءة المورد البشري لديهم، وبشكل عام توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في عدد ونوع القوائم المالية الأساسية، وفي سبيل خدمة إشكالية الدراسة، سنحاول من خلال الجدول الموالي إجراء مقارنة بين هذه القوائم في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وذلك كما يلي:

#### الجدول رقم (16): مقارنة القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

الاختلافات	وفق معايير المحاسبة الدولية	وفق النظام المحاسبي المالي	القوائم المالية
	بغية تجنب تكرار مقارنة عناصر الإطارين التصوري والمفاهيمي، نشير إلى عدم وجود فروقات جوهرية بين كل من الفروض والمبادئ المحاسبية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهي العناصر التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية.		
لا توجد اختلافات جوهرية	تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة وتدفقاتها النقدية، في الشكل الذي تكون فيه هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.	تعرض القوائم المالية بصفة وافية الوضعية المالية للمؤسسة، وكل تغير يطرأ على وضعيتها المالية، إذ يجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.	الغرض من إعداد القوائم المالية
	لم يحدد النظام المحاسبي المالي ضمن إطاره التصوري مستعملي المعلومات المحاسبية، بينما حددها مجلس المعايير المحاسبية الدولية ضمن إطاره المفاهيمي كما يلي: المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين، الموردون والدائنون،		

العملاء، المقرضين، الحكومة والجمهور.			
طرق التقييم	- التكلفة التاريخية (تمثل الطريقة المرجعية وفقا للنظام المحاسبي المالي)؛ - القيمة العادلة؛ - القيمة الإنجاز؛ - طريقة القيمة النفعية.	- التكلفة التاريخية؛ - القيمة العادلة؛ - القيمة القابلة للتحقق؛ - القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.	لا توجد اختلافات جوهرية
قائمة الميزانية	بغية عدم تكرار المعلومات التفصيلية المتعلقة بهذه القائمة المالية، والمذكورة وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الفصلين الأول والثاني من الدراسة على التوالي، يشير الباحث إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين قائمة الميزانية المعدة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، إذ أن هذين الأخيرين اشتركا في أساس تصنيف وعرض بنود القوائم المالية، حيث توافق النظام المحاسبي المالي مع معيار المحاسبة الدولية IAS1 في أساس تصنيف عناصر الميزانية وترتيبها، كما اشتركا في تحديد الحد الأدنى من المعلومات الواردة ضمن القائمة، إضافة لعدم إلزامهما لشكل عرض معين، واقتصرت الاختلافات بينهما بخصوص هذه النقطة في بعض المصطلحات، وطريقة عرض القواعد التوجيهية التي تعد هذه القائمة على أساسها، إضافة إلى عدم اكتمال وشمولية النظام المحاسبي المالي في توفير الكم الكافي من المعلومات النظرية والإرشادات التطبيقية المرتبطة بالقائمة المالية محل المقارنة.		
قائمة حساب النتائج	من خلال التفاصيل المتعلقة بهذه القائمة المالية والمذكورة في متني الفصلين الأول والثاني من الدراسة، يمكننا ملاحظة التوافق الجوهرية بين القائمة وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولية IAS1، إذ أتاح هذا الأخير للمكلفين حرية إعداد قائمة حساب النتائج حسب الطبيعة أو الوظيفة، بينما اشترط النظام المحاسبي المالي إعداد جدول حساب النتائج حسب الطبيعة بشكل إلزامي، مع إتاحتها الحرية للمكلفين من أجل إعداد جدول حساب النتائج حسب الوظيفة بشكل اختياري، مع شرط الإفصاح عنه في قائمة الملاحق، واقتصرت الاختلافات بين القواعد المحاسبية المتعلقة بهذه القائمة المالية على اختلاف بعض المصطلحات من جهة، وعدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتحديثات المستمرة لمعايير المحاسبة الدولية، كقيام المجلس القائم على هذه الأخيرة بإلغاء عرض العناصر الغير العادية، مع بقاء إمكانية عرضها في القائمة وفق النظام المحاسبي المالي، وهو ما يعزز الملاحظة المطروحة من طرف الباحث والمتعلقة بعدم اكتمال وشمولية النظام المحاسبي المالي مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية.		
قائمة سيولة الخزينة	تطرق مجلس معايير المحاسبة الدولية لهذه القائمة من خلال معيارين محاسبين دوليين هما: IAS1 وIAS7، واتفق المشرع الجزائري مع هذين المعيارين بشكل جوهرية فيما يتعلق بقواعد وطرق إعداد وعرض هذه القائمة، واقتصرت الاختلافات على بعض المصطلحات المختلفة، إضافة إلى غياب المرافقة في الإعداد الأولي لهذه القائمة وفق النظام المحاسبي المالي. (للمزيد من التفاصيل أنظر الفصلين الأول والثاني)		
قائمة تغير الأموال الخاصة	باعتبار هذه القائمة من بين القوائم المالية الجديدة الذي أتى بها النظام المحاسبي المالي، اعتمد هذا الأخير في ضبط القواعد المتعلقة بإعداد وعرض هذه القائمة المالية على المعيار المحاسبي الدولي IAS1، وهو ما يبرز التوافق الجوهرية لهذه القائمة بين المرجعين المحلي والدولي، مع وجود بعض الاختلافات الغير جوهرية.		
قائمة	أنظر الفصل الثاني من الدراسة	أنظر الفصل الأول من الدراسة	لا توجد اختلافات

الملاحق		جوهرية
---------	--	--------

- المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي والمعياريين المحاسبين الدوليين IAS1 وIAS7.

من خلال الجدول أعلاه، يمكننا ملاحظة توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية بشكل جوهري في جانب عرض وإعداد القوائم المالية، إذ اقتصر الاختلافات على بعض النقاط الغير جوهرية، وأبرزت المقاربة أعلاه أحد إختلالات النظام المحاسبي المالي، إذ لاحظ الباحث عدم اكتمال وشمولية هذا النظام بالمقارنة مع معايير المحاسبة الدولية، إذ تكررت إشكالية عدم كفاية المعلومات المتعلقة بقواعد الإعداد والعرض الخاصة بالقوائم المالية، إضافة إلى غياب التفسيرات والتوجيهات الإرشادية الصادرة عن المشرع الجزائري، والمتعلقة بالتطبيق الميداني لهذه القواعد.

### الفرع الثالث: مقارنة قواعد التقييم والقياس بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

بعد مقارنة كل من الإطار المفاهيمي والقوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، سنقوم الفرع بإجراء جملة من المقارنات المتعلقة بالتقييم والقياس وفقا للمرجعين المحاسبين المحلي والدولي، وذلك بهدف استنتاج بعض الاختلالات التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال العناصر التالية:

### الجدول رقم (17): مقارنة أهم الأصول المعنوية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

#### IAS38

البيان	وفق النظام المحاسبي المالي	معايير المحاسبة الدولية IAS38	الاختلافات
تعريف الأصل المعنوي	أصل غير نقدي غير قابل للتحديد وليس له وجود مادي، يخضع لرقابة المؤسسة التي تمتلكه بغرض استخدامه في الإنتاج أو لتقديم سلع أو خدمات أو لغرض تأجيرها أو استعماله لأغراض إدارية	هي الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس وقيمتها المستقبلية غير مؤكدة	لا توجد اختلافات جوهرية
الاعتراف بالأصل المعنوي	- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مرتبطة بالمؤسسة؛ - للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.	- أن يكون الأصل قابلا للتحديد وخاضعا لرقابة المؤسسة وسيطرتها؛ - أن يكون قادرا على توليد منافع اقتصادية مستقبلية، وبالإمكان قياس تكلفته بموثوقية.	لا توجد اختلافات جوهرية
معالجة مصاريف البحث	تدرج كمصروف بمجرد إنفاقها، ولا يمكن رسملتها.	تدرج كمصروف بمجرد إنفاقها، إذ يتبنى هذا المعيار وجهة النظر بأنه في مرحلة البحث لمشروع ما، لا تستطيع المؤسسة إظهار وجود الأصل المعنوي	لا توجد اختلافات جوهرية

	<p>الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، ولذلك يتم الاعتراف بهذه المصاريف دائما على أنها مصروف عندما يتم تحملها، ولا يمكن رسملتها.</p>		
<p>لا توجد اختلافات جوهرية</p>	<p>أثناء مرحلة تطوير مشروع ما، تستطيع المؤسسة في بعض الحالات، رسملة تكاليف التطوير في شكل أصل معنوي، وذلك في حالة ما إذا كان هذا الأخير سيولد منافع اقتصادية مستقبلية، ويعود ذلك إلى أن مرحلة التطوير لمشروع متقدمة على مرحلة البحث.</p>	<p>ترسمل تكاليف التطوير كأصل معنوي إذا استوفت شروطا معينة، ويهتلك وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي على أساس عمرها الافتراضي، الذي يجب أن لا يتجاوز العشرون (20) سنة.</p>	<p>معالجة تكاليف التطوير</p>
<p>يتمثل الفرق بين معالجة النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية لهذه النقطة، في كون أن هذه الأخيرة كانت مكتملة وشاملة في معالجة هذا العنصر من الأصول المعنوية، إذ حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS38 جملة التفاصيل والأمثلة اللازمة للتطبيق الصحيح لمتطلباته، عكس النظام المحاسبي المالي، الذي تطرق لمعالجة هذا البند بشكل عام ودون تفاصيل، حيث أنه لم يتطرق لبراءات الاختراع المطورة داخليا تاركا المجال</p>	<p>- المقتناة: ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهتلك على أساس عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل. - المطورة داخليا: ترسمل بالتكلفة المنفقة خلال مرحلة التطوير والمستوفاة لشروط الرسملة، وتهتلك على عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل.</p>	<p>- المقتناة: ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهتلك على أساس عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل على ألا يتجاوز 20 سنة. - المطورة داخليا: لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لهذه النقطة.</p>	<p>براءات الاختراع</p>

للتقديرات الشخصية للمطبق.			
يوجد اختلاف في مدة إهلاك العلامات التجارية المقتناة بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبي المالي، إضافة إلى أن هذا الأخير لم يتطرق للعلامات التجارية المطورة داخليا.	- المقتناة: ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهتك على أساس عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل. - المطورة داخليا: تسجل النفقات المرتبطة بها كمصروفات ولا يعترف بها كأصل معنوي.	- المقتناة: ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهتك على أساس عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل على ألا يتجاوز 20 سنة. - المطورة داخليا: لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لهذه النقطة.	العلامات التجارية
اختلف النظام المحاسبي المالي في معالجته للشهرة المقتناة عن معايير المحاسبة الدولية، من خلال باهتلاك الشهرة في حدود العشرون سنة، عكس المعايير الدولية التي لم تسمح باهتلاك هذه الشهرة.	- المقتناة: ترسمل ولا تهتك، وتخضع لاختبار خسارة القيمة. - المطورة داخليا: لا يعترف بها كأصل معنوي.	- المقتناة: ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهتك على أساس عمرها الافتراضي على ألا يتجاوز 20 سنة. - المطورة داخليا: لا يعترف بها كأصل معنوي.	الشهرة
نشير إلى أن النظام المحاسبي المالي توافق بشكل جوهري مع المعيار IAS38 في الشق المتعلق بمعالجة عناصر الأصول المعنوية.			

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS38، عدنان مقدم، محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016، ص 42-44.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ورغم توافقهما الجوهري في قواعد الاعتراف والمعالجة المتعلقة بتكاليف البحث والتطوير بشكل خاص، اختلفا بشكل جوهري أيضا في معالجة بعض الحالات المتعلقة ببراءات الاختراع والعلامات التجارية والشهرة؛ إضافة إلى الاختلاف المتعلق باكتمال معيار المحاسبة الدولية، من خلال شمول المعيار IAS38 على كل التفاصيل والأمثلة المتعلقة بالاعتراف والقياس والتقييم، في حين أن النظام المحاسبي المالي تطرق لجملة ما سبق في شكل عام، وهو ما سيقود المكلف إلى إجراء جملة من التقديرات المحاسبية المستندة إلى

أحكامه الشخصية، الأمر الذي من شأنه التأثير بشكل مباشر على ملائمة القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس، وبشكل عام يقدر الباحث بأن النظام المحاسبي المالي يقترب من التوافق الجوهرى مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالأصول المعنوية، كما يوصي بضرورة معالجة وتبرير الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بهذه البنود.

**الجدول رقم (18): مقارنة الأصول المادية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS16**

الاختلافات	معايير المحاسبة الدولية IAS16	وفق النظام المحاسبي المالي	البيان
لا توجد اختلافات جوهرية	هي الموجودات الملموسة التي تحوزها المؤسسة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات، وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم خلال أكثر من سنة مالية.	هي الأصول العينية التي تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية.	تعريف الأصل المادي (العيني)
لا توجد اختلافات جوهرية	- يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل؛ - يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.	- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مرتبطة بالمؤسسة؛ - للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.	الاعتراف بالأصل المادي
لا توجد اختلافات جوهرية	يجب قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تأهل للاعتراف بها كأصل مبدئيا على أساس تكلفتها. وتشمل تكلفة الممتلكات والتجهيزات والمعدات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود، وتطرح أي خصومات تجارية وتزيلات للوصول إلى ثمن الشراء.	تدرج الأصول المادية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة، والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف.	القياس الأولي للأصل المادي
لا توجد اختلافات جوهرية	- بعد الاعتراف المبدئي كأصل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بتكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، إذ يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات	- نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إجراء عمليات إعادة التقييم بانتظامية ودورية كافية، وذلك حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات اختلافا كبيرا عن القيمة الحقيقية لها عند تاريخ إقفال الحسابات.	التقييم اللاحق للأصل المادي

<p>والمعدات بقيمة إعادة التقييم، والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الإهلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة لاحقا.</p> <p>- يجب تنفيذ إعادة التقييم بشكل دوري بما يحقق عدم اختلاف القيم المسجلة جوهريا عن تلك التي ستحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية؛</p> <p>- يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لبنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهري عن قيمته المسجلة فإنه يصبح ضروريا إجراء إعادة تقييم أخرى، وتواجه بعض بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة وهذا يتطلب إعادة تقييم سنوية، ولا يكون هذا الإجراء ضروريا بالنسبة لبنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي لا تواجه تغيرات كبيرة في قيمتها العادلة، وبدلا عن ذلك فقد يكفي بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات؛</p> <p>- القيمة العادلة للأراضي والمباني هي عادة قيمتها السوقية، وتحدد هذه القيمة بالتأمين الذي يجريه مثمنون مهنيون أكفاء؛</p> <p>- القيمة العادلة لبنود التجهيزات والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالتأمين، وحينما لا يوجد ما يدل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة الخاصة بتلك البنود أو بسبب أنها</p>	<p>أتاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات إمكانية إدراج التثبيات العينية والمعنوية المدرجة مسبقا على أساس مبالغها المعاد تقييمها، وبذلك تدرج التثبيات بعد إدراجها في الحسابات لأول مرة بمبلغها المعاد تقييمه منقوصا منه مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة؛</p> <p>- فرض النظام المحاسبي المالي على المكلفين بتطبيقه ضرورة أن تشمل عملية إعادة التقييم عناصر كل فئة من التثبيات وأن لا تقتصر العملية على فئة معينة دون الأخرى، ويقصد بذلك أن لا يتم إعادة تقييم صنف معين من التثبيات دون الأخرى، كأن يتم إعادة تقييم معدات النقل دون باقي المعدات المشكلة لحساب التثبيات؛</p> <p>- في ظل النظام المحاسبي المالي تعبر القيمة العادلة للتثبيات عن قيمتها في السوق، ونص ذات النظام على أن القيمة العادلة للأراضي والمباني تحدد بواسطة مقيمين محترفين ومؤهلين، وتحدد قيمتها مباشرة من السوق.</p> <p>- بالنسبة لمعدات الإنتاج، وفي حالة غياب المؤشرات التي تدل على قيمتها في السوق فإن قيمتها تحدد عبر تكلفتها الاستبدالية منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة اللاحقة، مع ضرورة تصحيح مجموع الإهلاكات بتاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للتثبيات.</p> <p>وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تختار المؤسسة طريقة إعادة التقييم الملائمة مراعية في ذلك مبدأ الثبات في استخدام السياسات والطرق</p>	
---	--	--

	<p>نادرا ما تباع إلا كجزء من نشاط مستمر ف يتم تقييمها بالتكلفة الجارية الخاضعة للاهلاك.</p> <p>- عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات فإن الإهلاك المتراكم حتى تاريخ إعادة التقييم، يعاد احتسابه بما يناسب التغير في القيمة المسجلة الإجمالية للأصل حتى تكون القيمة المسجلة للأصل مساوية للقيمة المعاد تقييمها.</p>	<p>المحاسبية.</p>	
--	---	-------------------	--

– المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على كل من النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي IAS16.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي توافق مع معيار المحاسبة الدولي IAS16 بشكل جوهري، حيث توافقا بشكل تام في كل من التعريف والاعتراف والقياس الأولي للأصول المادية، بينما توافقا بشكل جوهري فيما يتعلق بالتقييم اللاحق لذات الأصول، من خلال اقتصار الفروقات على بعض الخيارات والتفاصيل الخاصة بعناصر الأصول المادية، فالمعيار المحاسبي الدولي IAS16 تطرق لتقييم العناصر سائلة الذكر بشكل منفصل، من خلال تفريقه للمعالجات الخاصة بالأراضي والمباني وبقية العناصر الأخرى، وتطرقه لها بشكل من التفصيل الذي يراه الباحث كافيا لمرافقة المطبق، خاصة مع احترام هذا المعيار للتسلسل الزمني والمنطقي لعملية إعادة التقييم، وإعطائه لمجالات وفترات زمنية يكون التقييم اللاحق فيها إجباريا، إضافة إلى تحديده للقيمة العادلة لكل عناصر الأصول المادية، وهو ما سيقبل بالضرورة من حجم أثر التقديرات الشخصية على القوائم المالية، بينما كان المشرع الجزائري عاما في معالجة الأصول المادية، من خلال عدم تفريقه بين مختلف العناصر المدرجة ضمن هذه الأصول من جهة، وافتقاره للأمثلة والشروح الكافية من جهة أخرى، إضافة إلى تبعثر قواعد القياس والتقييم الأولي واللاحق وعدم ورودها بشكل متواتر ومتتابع في ذات الوقت، وترك النظام المحاسبي المالي المجال للمطبقين من أجل اختيار طريقة إعادة التقييم المناسبة، إضافة لاختلافهما في بعض المصطلحات المعتمدة، وتبقى الفروقات بين كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فروقات شكلية بالدرجة الأساس وفق وجهة نظر الباحث، باستثناء تلك التي تتعلق باختيار طريقة التقييم المناسبة، والتي يرى الباحث أن الأولى والأصح هو أن يتم تحديد طريقة التقييم الخاصة بكل عنصر من عناصر الأصول المادية، مع الإبقاء على بعض الحالات الاستثنائية المحددة الشروط، والتي يمكن للمطبق من خلالها الاعتماد على طريقة تقييم بديلة أخرى، وهو الأمر الذي سيحدد من التقديرات الشخصية وأثرها المرتبطة بجودة القوائم المالية.

الجدول رقم (19): مقارنة الأصول المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

الاختلافات	معايير المحاسبة الدولية	وفق النظام المحاسبي المالي	البيان
اتفق النظام المحاسبي المالي جوهريا مع التعريف الوارد ضمن معيار المحاسبة الدولية IAS32، رغم أن الوارد ضمن هذا الأخير كان أكثر شمولية وتفصيلا من نظيره في النظام محل التقييم.	هو أي أصل يكون نقدا أو أداة حقوق ملكية لمؤسسة أخرى؛ أو حقا تعاقديا في استلام نقد أو أصل مالي آخر من مؤسسة أخرى أو في مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية للمؤسسة.	دين مستحق يجب أن يتم سداده في أجل سنة واحدة، أو سند أو قيمة مماثلة قررت المؤسسة الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة.	تعريف الأصول المالي
اختلف النظام المحاسبي المالي عن معايير المحاسبة الدولية في تصنيف الأصول المالية، فرغم تقاربه الجزئي مع المعيار الملغى IAS39 في تقسيمه للأصول المالية لأربعة فئات اختلف بعضها عن نظيراتها وفقا للمعيار سالف الذكر، كما اختلف النظام المحاسبي المالي عن التصنيف الجديد المعتمد وفقا للمعيار IFRS9، والذي قسم هذه الأصول إلى نوعين بناء على نموذج التقييم الذي تخضع له كل فئة، ليبتعد النظام المحاسبي المالي بسبب جموده وانعدام التحديث فيه عن التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في النقاط المتعلقة بتصنيف الأصول المالية.	يقسم المعيار IFRS9 الأصول المالية إلى فئتين هما: - الأصول المالية المقيمة بالتكلفة المطفأة؛ - الأصول المالية المقيمة بالقيمة العادلة. ونشير هنا إلى أن المعيار IFRS9 قد حل بدل المعيار IAS39، هذا الأخير قسم الأصول المالية إلى أربعة فئات كما يلي: - أصول مالية محتفظ بها لغرض المتاجرة؛ - أصول مالية محتفظ بها لغاية تاريخ الاستحقاق؛ - القروض والذمم المدينة؛ - الأصول المالية المتاحة للبيع.	تتمثل في الفئات الأربعة الآتية: - سندات المساهمة أو الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة؛ - السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بأخر، مردودية مرضية، لكن دون تدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛ - السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛ - القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي أو يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير؛	تصنيف الأصول المالية
اختلف النظام المحاسبي المالي جوهريا عن المعيار IFRS9 في القياس الأولي للأصل المالي،	القيمة العادلة: باستثناء المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين التي تقع	تكلفة الاقتناء: تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي	القياس الأولي للأصل المالي

<p>ويرى الباحث أن القياس بالقيمة العادلة أكثر ملائمة، إذ يمكن للأصل أن تكون قيمته العادلة أكبر من قيمة اقتناؤه، وتوافق النظام المحلي مع المعيار الملغى IAS39 في اعتماد تكلفة الاقتناء كطريقة قياس أولي للأصل المادي، وهو ما يبرز إشكالية عدم التحديث في النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى غموض النص في هذا الأخير وعدم وجود تفسيرات له أو أمثلة عن كيفية تطبيقه.</p>	<p>ضمن نطاق الفقرة 5.1.3، يجب على المؤسسة، عند الإثبات الأولي، أن تقيس الأصل المالي أو الالتزام المالي بقيمته العادلة مضافاً إليها أو مطروحاً منها، في حالة أصل مالي أو التزام مالي ليس مقيماً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف المعاملة التي يمكن نسبها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالي.</p>	<p>القيمة الحقيقية، وتسجل في القوائم المالية الفردية، المشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة والمؤسسات المشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد والذي هو التنازل عنها في مستقبل قريب، وتسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات وجود خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقاً للقواعد العامة لتقييم الأصول.</p>	
<p>اتفق النظام المحاسبي المالي بشكل جوهري مع المعيار المحاسبي الدولي الملغى IAS39 فيما يتعلق بالقياس اللاحق للأصول المالية، غير أنه لم يتوافق مع المعيار IFRS9 بذات الخصوص، وهو ما يراه الباحث اختلالاً في النظام المحاسبي المالي، ناتج عن إشكالية جمود هذا النظام مثلما تمت الإشارة إليه في عدة أجزاء من الدراسة.</p>	<p>بعد الإثبات الأولي، يجب على المؤسسة أن تقيس الأصل المالي بما يلي: - التكلفة المطفأة؛ - القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؛ - القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.</p>	<p>إذا تجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل، فإن هذه الأخيرة تقاس حسب نوع الأصل المالي، وبشكل أساسي استناداً لتكلفة الاقتناء والتكلفة المطفأة، وهو ما توافق مع المعيار المحاسبي الدولي الملغى IAS39.</p>	<p>التقييم اللاحق للأصل المالي</p>
<p>- الأدوات المالية: تطرقت معايير المحاسبة الدولية لموضوع الأدوات المالية من خلال جملة المعايير التالية: IAS32 وIAS39 (ملغى) وIFRS7 وIFRS9 (حل محل IAS39) وIFRS13.</p>			

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على كل من النظام المحاسبي المالي والمعياريين المحاسبين الدوليين IAS32 وIAS39، ومعياري الإبلاغ المالي الدولي IFRS9.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي اتفق بشكل جوهري مع كل من المعيارين المحاسبين الدوليين IAS32 وIAS39، وهما المعياران اللذان كانا مطبقان أثناء إعداد ثم صدور النظام المحاسبي المالي، الذي لم يُطور ولم يُحدث منذ دخوله حيز التطبيق سنة 2010، وهو ما يبرر حسب وجهة نظر الباحث بعد ذات النظام عن معيار الإبلاغ المالي الدولية IFRS9، والذي قام مجلس

معايير المحاسبة الدولية من خلاله بتجديد جملة من الإجراءات والطرق المعتمدة في التقييمين الأولي واللاحق للأصول المالية، كما كان النظام المحاسبي المالي أقل وضوحا (في النص العربي بشكل خاص) وأقل قابلية للفهم مقارنة بالمعايير سالفه الذكر، وهو ما يتعارض مع مبادئ هذا النظام وخصائص المعلومات التي يشترط فيها قابلية الفهم، كما لاحظ الباحث أن المشرع الجزائري لم يعطي هذا النوع من الأصول الثابتة أهمية بالغة في الطرح خلال النظام المحاسبي المالي، إذ اقتصرت القواعد المتعلقة بالأصول المالية خلال هذا النظام على جملة من العموميات والسطحيات المقتبسة بشكل أساسي من المعيارين IAS32 وIAS39، وهو ما يعتبر غير كاف للمكلف بالتطبيق، كما يدعو الباحث إلى ضرورة مراجعة القواعد المنظمة للأصول المالية بالشكل الوسطي الذي يجمع بين التقارب مع المعيار IFRS9 والمراعي لخصوصيات البيئة الجزائرية بمختلف مكوناتها.

#### الجدول رقم (20): مقارنة الإهلاكات بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولية IAS16

الاختلافات	معيار المحاسبة الدولية IAS16	وفق النظام المحاسبي المالي	البيان
لا توجد اختلافات جوهرية	هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.	هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها، ويوزع المبلغ القابل للإهلاك على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية المؤسسة.	تعريف الإهلاكات
رغم عدم وجود فروقات جوهرية، واقتصار أهم الفروقات على بعض التسميات والمصطلحات، إلا أن المشرع الجزائري وضع المطبق أمام وضعية مهمة من خلال اشتغال النقطة 7.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، على تناقض	يسمح هذا المعيار باستخدام ثلاث طرق في سبيل إهلاك الأصل، وتمثل فيما يلي: - طريقة القسط الثابت: تؤدي إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصل؛ - طريقة القسط المتناقص: تؤدي إلى احتساب عبء متناقص على مدى العمر الإنتاجي للأصل؛ - طريقة مجموعة الوحدات: تؤدي إلى احتساب أعباء تعتمد على الاستخدام المتوقع أو مخرجات الأصل.	إن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة. - الإهلاك الخطي: يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛ - الطريقة التناقصية: تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية؛ - طريقة وحدات الإنتاج: يترتب عليها	طرق الإهلاك المسموحة

<p>صريح، إذ ذكر طرق الاهتلاك الخطية والمتناقصة ووحدات الإنتاج ضمن طرق الإهلاك في الشق الأول من النقطة سالفة الذكر، وأضاف الطريقة المتزايدة لجملة الطرق السالفة الذكر ضمن الشق المتضمن لتعريفات الطرق، وهو ما يوسع مجال التقديرات والاجتهادات الشخصية، وما يزيد أيضا من حجم الهوة بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية.</p>	<p>ويعتمد اختيار الطريقة على نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من ذلك الأصل، وتطبق بطريقة متسقة من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تغييرا في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل.</p>	<p>عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛ - الطريقة التزايدية: تؤدي إلى عبء يتنامى على طول المدة النفعية للأصل.</p>	
<p>لا توجد اختلافات جوهرية</p>	<p>القيمة الخام للأصل مطروح منها كل من انخفاض القيمة والقيمة المتبقية الصافية (بعد طرح تكاليف البيع منها).</p>	<p>القيمة الخام للأصل مطروح منها كل من انخفاض القيمة والقيمة المتبقية الصافية (بعد طرح تكاليف البيع منها).</p>	<p>وعاء الإهلاك للسنة N</p>
<p>لا توجد اختلافات جوهرية</p>	<p>يحسب الإهلاك انطلاق من بداية استغلاله، ولا يعتد هنا بتاريخ الشراء.</p>	<p>يحسب الإهلاك انطلاق من بداية استغلاله، ولا يعتد هنا بتاريخ الشراء.</p>	<p>تاريخ بداية الإهلاك</p>
<p>لا توجد اختلافات جوهرية، والاختلاف الوحيد بينهما يتمثل في إسهاب المعيار المحاسبي الدولي IAS16 في تقديمه لجملة من الأمثلة وكيفية معالجتها، وهو الأمر الغير موجود</p>	<p>- يجب مراجعة طريقة الإهلاك المطبقة على الممتلكات والتجهيزات والمعدات بشكل دوري، وإذا كان هناك تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الموجودات فيجب تغيير الطريقة بما يعكس التغير في النمط، وحينما يكون هذا التغير في طريقة الإهلاك ضروريا فيجب المحاسبة عن التغيير</p>	<p>يجب أن تدرس دوريا كل من: طريقة الإهلاك والمدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية للأصول، وفي حالة حدوث تعديل مهم للوثيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناجمة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوثيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري، فإنه يدرج في</p>	<p>مراجعة طرق ووثيرة الإهلاك</p>

<p>النظام المحاسبي المالي. ضمن</p>	<p>كتغير في التقدير ويجب تعديل مصروف الاستهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.</p> <p>- يجب مراجعة العمر الإنتاجي لبند الممتلكات والتجهيزات والمعدات دوريا، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مصروف الإهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية .</p> <p>- قد يتضح خلال العمر الإنتاجي للأصل أن تقدير العمر الإنتاجي قد أصبح غير مناسباً، في هذه الحالة يعدل العمر الإنتاجي وبالتالي معدل الإهلاك للفترة الحالية وللفترات المستقبلية.</p>	<p>الحسابات كما لو كان تغيراً في التقديرات المحاسبية، ويضبط المبلغ المخصص للإهلاكات السنة المالية والسنوات المتبقية.</p>	
<p>بالنسبة للتسجيل المحاسبي للإهلاكات، فلا توجد اختلافات جوهرية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في هذا الخصوص.</p>			

– المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS16.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ التوافق الجوهرية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS16 في الشق المتعلق بالإهلاكات، ويرى الباحث أن الفروقات الأخرى الموجودة بينهما فيما يخص هذه النقطة، تتعلق بشكل أساسي بالجانب التنظيمي لكل منهما، حيث لا حظنا من خلال دراسة المعيار IAS16 تسلسلاً منطقياً للعناصر الواردة ضمنه من جهة، إضافة إلى وضوح نصه وتضمنه لجملة من الأمثلة والحالات، وهو ما لم يكن موجوداً في ذات الشق ضمن النظام المحاسبي المالي، الذي لم يفصل بالشكل الكافي في جملة العناصر الخاصة بالإهلاكات، إضافة للنقطة المتعلقة بالتناقض السالف تحليلها ضمن الجدول أعلاه، وهو ما يؤدي بشكل حتمي لزيادة اعتماد المكلفين على التقديرات والأحكام الشخصية المتعلقة بالمعاملات المرتبطة بالإهلاكات.

الجدول رقم (21): مقارنة المخزونات بين النظام المحاسبي المالي ومعياري المحاسبة الدولية IAS2

الاختلافات	معياري المحاسبة الدولية IAS2	وفق النظام المحاسبي المالي	البيان
لا توجد اختلافات جوهرية	يعتبر المخزون أصلاً: - عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري؛ - خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع؛ - إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.	تمثل المخزونات أصولاً: تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو قيد الإنتاج بقصد مائل، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، كما تتمثل المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات في كلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد باحتساب المنتوجات المناسبة لها.	تعريف المخزونات
لا توجد اختلافات جوهرية	- تكاليف الشراء: تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة - المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، والتنزيلات والبنود المشابهة الأخرى. - يمكن أن تشمل كلفة الشراء كلفة فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي الحادي و العشرون والمتعلق بآثار التغير في أسعار العملة الأجنبية. - تكاليف التحويل: تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدة الإنتاج مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة.	تشمل كلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاه لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها: - تكاليف الشراء وتتضمن المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك والمصاريف المرتبطة بالمشتريات...؛ - تكاليف التحويل: تتمثل في مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة؛ - المصاريف العامة، المصاريف المالية والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.	تكلفة المخزونات

	- التكاليف الأخرى: تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عند تكبدها من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية.		
لا توجد اختلافات جوهرية	إما على أساس التكاليف الحقيقية، أو يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون، وتأخذ التكاليف المعيارية بالاعتبار المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والفاعلية والطاقة المستنفدة، ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.	تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.	قياس تكلفة المخزونات
لا توجد اختلافات جوهرية	- طريقة الوارد أولا صادر أولا؛ - التكلفة المتوسطة المرجحة؛	- طريقة الوارد أولا صادر أولا؛ - التكلفة الوسطية المرجحة.	تقييم المخزونات
اتفق النظام المحاسبي المالي مع معيار المحاسبة الدولية IAS2 في اعتماد مفهوم التكلفة والقيمة الصافية للإنجاز أيهما أقل لتقييم المخزونات.			

- المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS2.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ التوافق الجوهرى بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولية IAS2، إذ لم يستنتج الباحث أي تعارض أو اختلاف جوهرى بينهما، ويشكل هذا عاملا إيجابيا للنظام المحاسبي المالي، غير أن هذا الأخير لم يكن في نفس المستويين التوضيحي والتفسيري الذي كان عليهما المعيار المحاسبي الدولي IAS2، والذي تضمن جملة من الشروحات والأمثلة التي من شأنها تسهيل عمليتي الفهم والتطبيق السليمين، غير أن الباحث يرى أن تقارب النظام المحاسبي المالي مع المعيار المذكور أعلاه لا يعني بالضرورة ملائمة قواعد القياس والتقييم المتبناة للبيئة المحاسبية الجزائرية، وهو ما سيناقشه الباحث في المبحث الموالي.

الجدول رقم (22): التوحيد المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

نوع الرقابة: السيطرة الكلية		
معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS10	النظام المحاسبي المالي	البيان
الشركات التابعة	الشركات التابعة (الفروع)	تسمية الشركة
عرفها المعيار IFRS10 كما يلي: تسيطر الشركة الأم على نظيرتها التابعة عندما تحقق ما يلي: - السلطة على الشركة التابعة; - تعرض ل، أو لديها حقوق في عوائد متقلبة من ارتباطها بالشركة التابعة; - القدرة على استخدام سلطتها على الشركة التابعة للتأثير على مبلغ عوائدها; - امتلاك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر (من خلال الشركات التابعة)، ما يزيد عن 50% من حقوق التصويت لشركة ما; - التحكم في أكثر من نصف حقوق التصويت تطبيقاً لاتفاق مع المستثمرين الآخرين; - وجود سلطة لتعيين أو عزل أغلبية أعضاء هيئة الإدارة; - التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لشركة ما بموجب القانون الأساسي; - وجود القدرة على جمع أغلبية الأصوات في اجتماعات هيئة الإدارة.	الرقابة أو النفوذ	
التكامل الشامل	التكامل الشامل	طريقة التوحيد
هناك توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IFRS10 بخصوص السيطرة الكلية.		
نوع الرقابة: السيطرة المشتركة		
معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS11	النظام المحاسبي المالي	البيان
الشركات المشتركة	الشركات المشتركة	تسمية الشركة
الشركة المشتركة هي التي يكون لطرفين أو أكثر فيها سيطرة مشتركة، وتمتلك السيطرة المشتركة الخصائص التالية: - الأطراف مقيدة بترتيب تعاقدي; - يمنح الترتيب التعااقدي طرفين أو أكثر من تلك	هي الرقابة المشتركة لنشاط اقتصادي بموجب اتفاق تعاقدية	الرقابة أو النفوذ

الأطراف سيطرة مشتركة على الشركة المشتركة.		
طريقة المعادلة	التكامل النسبي	طريقة التوحيد
هناك توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IFRS11 بخصوص السيطرة المشتركة.		
<b>نوع الرقابة: التأثير الملحوظ</b>		
معياري المحاسبة الدولية IAS28	النظام المحاسبي المالي	البيان
المساهمات	المساهمات	تسمية الشركة
التأثير المهم هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، ولكنه ليس سيطرة كلية، أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات، ويكون هذا التأثير موجود في الحالات التالية: - الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها؛ - يُقام الدليل -عادة- على وجود تأثير مهم، من قبل الشركة، بواحد أو أكثر من الطرق التالية: - التمثيل في مجلس الإدارة، أو في أي جهة حاکمة معادلة، في الشركة المستثمر فيها؛ - المشاركة في عمليات وضع السياسات، بما في ذلك المشاركة في القرارات بشأن توزيعات الأرباح أو التوزيعات الأخرى؛ - المعاملات ذات الأهمية النسبية بين الشركة والشركة المستثمر فيها؛ - تبادل الموظفين الإداريين أو تقديم معلومات فنية.	يفترض وجود التأثير الملحوظ في الحالات التالية: - الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛ - التمثيل في الأجهزة المسيرة؛ - المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛ - المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطرار ومسيرين.	الرقابة أو النفوذ
طريقة حقوق الملكية	التكامل عن طريق التكافؤ	طريقة التوحيد
هناك توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IAS28 بخصوص التأثير الملحوظ.		

– المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS28 ومعيار الإبلاغ المالي الدوليين IFRS10 و IFRS11، خملول محمد بلقايد وأحمد قايد نور الدين، دور وأهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية -دراسة مقارنة مع النصوص التشريعية والمحاسبية الجزائرية-، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 293-294.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ توافق توحيد الحسابات جوهريا بين كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وتتمثل الفروقات أساسا في تباين الكم المعرفي الذي حُص به

الموضوع في نصهما، إذ أن المعايير الدولية كانت أكثر شمولاً وتفصيلاً وشرحاً، وأقل تعقيداً من النظام المحاسبي المالي، ويرى الباحث أن هذا التوافق الفكري يمثل عاملاً إيجابياً في تقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية المتعلقة بتوحيد الحسابات من نظيرتها الدولية، وهو الأمر الذي سيكون له تأثير إيجابي حتى.

## المطلب الثاني: الإطار الشكلي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

ركزت كل الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والتي اطلع عليها الباحث على تقييم النظام المحاسبي المالي اعتمادا على وجهة النظر الفكرية، وذلك من خلال مقارنة طرقه للقياس والتقييم والتسجيل أساسا بما يقابلها وفق معايير المحاسبة الدولية، متناسين مقارنة الإطار الشكلي لهذا النظام المحلي مع ذات المعايير، إذ يعتبر الباحث أن عملية ضبط الإطار الشكلي للنظام المحاسبي المالي لا تقل أهمية عن التقارب الفكري مع المرجع المحاسبي الدولي، ومن خلال النقاط الموالية سنحاول مقارنة مختلف الأبعاد المشكلة لهذا الجانب الشكلي.

### الفرع الأول: إشكالية جمود النظام المحاسبي المالي في ظل التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية

تعد إشكالية التحديث والتحيين المستمرين أحد أبرز الاختلالات الهيكلية المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي، ففي حين أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قام بإصدار عدة معايير محاسبية جديدة وإلغاء وتفسير أخرى موجودة بعد 2010 تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، نجد أن الهيئات المحاسبية الجزائرية ذات الاختصاص اكتفت بإصدار بعض الآراء التفسيرية والتكميلية<sup>1</sup> للنظام المحاسبي المالي فقط، دون لجوئها إلى معالجة الاختلالات الفكرية التي يعاني منها هذا النظام، وهو ما جعل من هذا الأخير معزولا عن التغييرات والتطورات المحاسبية المتسارعة التي يشهدها العالم في العشرة الأخيرة.

قام المشرع الجزائري بإصدار بعض التعليمات والآراء المكملة بهدف تسهيل فهم وتطبيق هذا النظام، فكانت أولاهم التعليمية رقم 2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 والمتضمنة للملاحظات المنهجية المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، وصولا إلى الرأي التوضيحي الأخير حول التقييم والاعتراف وعروض القروض والمصروفات ذات الصلة، والصادر بتاريخ 2019/10/08 عن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والنزاعات المهنية.

يرى الباحث أن جملة الإصدارات الجزائرية التي تلت صدور النظام المحاسبي المالي تبقى غير كافية لمعالجة الاختلالات الفكرية التي يعاني منها هذا النظام من جهة، ولمواكبة التطورات المحاسبية المتسارعة على المستوى العالمي من جهة أخرى، وفي سبيل إظهار مدى تأخر النظام المحاسبي الجزائري في هذا الجانب، سنحاول من خلال الجدول الموالي إجراء مقارنة زمنية لجملة المعايير التي حُدثت أو أُلغيت أو استبدلت منذ صدور النظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التطبيق.

<sup>1</sup> LES SEPT NOTES METHODOLOGIQUE D'APPLICATION DU SCF.

الجدول رقم (23): مقارنة بين النظام المحاسبي المالي وبعض المعايير المحاسبية الدولية من ناحية التحديث

رقم المعيار	اسم المعيار	سنة الإصدار	سنة آخر تعديل	النظام المحاسبي المالي
IAS 1	عرض القوائم المالية	1975	2021	1. التعليم رقم 2 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 والمتضمنة للملاحظات المنهجية المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث وضحت طريقة معالجة جميع عناصر الكشوفات المالية.
IAS 2	تقييم المخزون وعرض قوائم الجرد	1975	2005	
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	1975	2016	
IAS 8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء (معدل)	1993	2021	
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية (معدل)	1999	2005	
IAS 12	المحاسبة عن ضريبة الدخل	1979	2021	
IAS 16	المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات	1982	2020	
IAS 19	المحاسبة عن منافع التقاعد	1983	2018	
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1982	2008	
IAS 27	القوائم المالية الموحدة والانفرادية	1989	2014	
IAS 37	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	1998	2020	
IAS 41	الزراعة	2000	2020	
IFRS 1	تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	2004	2020	
IFRS 2	الدفع على أساس السهم	2005	2016	
IFRS 3	اندماج الأعمال	2005	2020	
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة	2005	2014	
IFRS 6	استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها	2006	-	
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	2007	2020	
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	2009	2013	
IFRS 9	الأدوات المالية	2013	2020	
IFRS 10	البيانات المالية الموحدة	2013	2015	
IFRS 11	الترتيبات التعاقدية	2013	2017	
IFRS 12	الإفصاح عن الحصة في المنشآت الأخرى	2013	2016	
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2013	2014	
IFRS 14	حسابات المؤجلة النظامية	2016	-	
IFRS 15	إيرادات النشاطات العادية من العقود مع العملاء	2018	-	
				2. عدة آراء تكميلية وتفسيرية صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وبعض الهيئات المختصة الأخرى، في صورة لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والنزاعات المهنية التي أصدرت بتاريخ 2019/10/08 رأياً حول التقييم والاعتراف وعرض القروض والمصروفات ذات الصلة.
				3. تعتبر التعليمات والآراء الصادرة بخصوص النظام

المحاسبي المالي مجرد شرح لهذا الأخير، وبذلك فهي لا تعتبر تعديلا يقابل جملة التعديلات التي مست المعايير المحاسبية.	2021	2019	عقود الإيجار	<b>IFRS 16</b>
	2021	2019	عقود التأمين	<b>IFRS 17</b>

– المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) تاريخ الإطلاع: 2021/09/08 00:36AM، وفراس محمد وبالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية -رؤية تحليلية نقدية-، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجزائر، 2020، ص626.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 16 معيارا من العشرون معيارا الذين كانوا موجودين عند صدور النظام المحاسبي المالي قد عدلوا بعد سنة 2010، وهي سنة بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما صدرت 8 معايير محاسبية جديدة بعد هذه الفترة، وتم إعادة تحديثها لا حقا، وألغيت بعض المعايير المحاسبية الغير واردة في الجدول أعلاه بعد هذا التاريخ، بينما بقي النظام المحاسبي المالي جامدا بدون أي تعديلات تتوافق مع التطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية، وهذا رغم نداء معظم الدراسات الأكاديمية والفاعلين المهنيين بضرورة إعادة تكييف هذا النظام وفق المتطلبات المحاسبية الدولية، مع ضرورة مراعاة الواقع المحاسبي الجزائري من جهة، وتكييف هذا الأخير بالشكل الذي يناسب تطبيق النظام المحاسبي المالي دون أن يتعارض مع الأنظمة والتشريعات الجبائية بشكل خاص من جهة أخرى، وهو ما يبرز إشكالية التحديث والتحيين المستمرين للنظام المحاسبي المالي كاختلال يرتبط بهذا الأخير.

يرى الباحث أن الاختلال المتعلق بجمود النظام المحاسبي المالي وعدم تحديثه يلعب دورا هاما في ظهور الاختلالات المتعلقة بالجانب الفكري للنظام، فمن خلال المطلب السابق والمتضمن لمقاربة الجانب الفكري لهذا النظام مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية، أظهر أن النظام المحاسبي المالي قد توافقت فعلا مع المعايير الموافقة للعناصر الواردة ضمنه، وأن بعض الاختلالات التي ظهرت بعد صدوره، كانت نتيجة لعدم تحيين النظام وجعله يساير التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي، وهو ما سوف يزيد من حجم الهوة إن لم تسارع الجهات الجزائرية ذات الاختصاص بتدارك الأمر سريعا.

#### الفرع الثاني: الإطار الهيكلي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

يكاد الإطار الهيكلي الذي يقوم عليه النظام المحاسبي المالي أن يكون منعزلا، إذ يعتبر هذا الإطار ضعيفا وهشا بالمقارنة مع نفس الإطار الخاص بمعايير المحاسبة الدولية، وبشكل خاص سنقوم بعرض أهم العناصر التي يفتقدها الإطار الهيكلي للنظام المحاسبي المالي مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال ما يلي:

- المرجعية المهنية -غياب مؤسسة النظام المحاسبي المالي:- تشرف مؤسسة معايير المحاسبة الدولية على تسيير جميع الأمور المتعلقة بهذه المعايير، وتعتبر هذه المؤسسة غير ربحية وغير حكومية، إذ تضم في طاقمها العديد من الكفاءات المحاسبية العالمية، وتمثل هذه المؤسسة العمود الرئيسي في انتشار وتطور هذه المعايير، عكس النظام المحاسبي المالي الذي يفتقد لجهة أو هيئة مستقلة تقوم على تسييره، حيث أن هذا النظام صدر عن طريق وزارة المالية الجزائرية، وبقي منذ صدوره دون هيئة تقوم على تسييره وتسويقه في الشكل الملائم سواء كانت تابعة أو مستقلة عن هذه الوزارة، وهو الاختلال الذي نتج عنه عدة اختلالات هيكلية أخرى، ويعتقد الباحث أن على الدولة الجزائرية تعيين هيئة مستقلة الصلاحيات والتمويل عن وزارة المالية، بغرض تسيير النظام المحاسبي المالي والعمل على معالجة اختلالاته الفكرية والشكلية؛
- المرجعية المكتوبة -غياب الكتاب الرسمي للنظام المحاسبي المالي:- تقوم مؤسسة معايير المحاسبة الدولية بطبع ونشر الإصدارات من المعايير المحاسبية في شكل كتب منظمة وذات طابع رسمي بالشكلين الورقي والإلكتروني، وهو ما لم يقم به المسئولون عن النظام المحاسبي المالي، الذي بقي منذ صدوره في شكله المبعثر، ويدعو الباحث إلى ضرورة جمع القوانين المتضمنة للنظام المحاسبي المالي في شكل كتاب رسمي، يعاد فيه ترتيب وتنظيم وترقيم قواعد النظام المحاسبي المالي بالشكل الموضوعي والعملي، وذلك تسهيلا لعملية الاطلاع عليه؛
- وسائط التواصل الحديثة -بعد النظام المحاسبي المالي عن آليات التواصل الحديث:- عكس مؤسسة معايير المحاسبة الدولية التي تتمتع بموقع إلكتروني وصفحات رسمية على وسائط التواصل الاجتماعي وبريد إلكتروني رسمي، تتفاعل من خلالهم مع مختلف الأطراف ذات العلاقة، وتتلقى عبرهم التغذية العكسية للمشاريع المطروحة للنقاش وللمعايير المطبقة فعلا، كما تستغل مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية هذه الآليات في نشر مختلف الأخبار والنشريات والفيديوهات التعليمية، عكس النظام المحاسبي المالي الذي يبقى نشاطه المتعلق بهذا الشق معدوما، إذ أنه لا يملك أية موقع رسمي أو صفحة رسمية على وسائط التواصل الاجتماعي أو بريد إلكتروني، إذ بقي هذا النظام في شكله الورقي القانوني، بعيد عن جميع النقاشات والنشاطات التي من الممكن أن يستفيد منها المكلفون بتطبيقه، وهو ما يقترح الباحث تداركه، عبر تخصيص آليات تواصل خاصة بالنظام المحاسبي المالي، يكون هدفها خلق مجال للنقاش الذي يستهدف إثراء هذا النظام وتصويب اختلالاته؛
- هيئة الترجمة -اختلاف المعنيين بين النص العربي ونظيره الفرنسي:- صدر النظام المحاسبي المالي في شكل قوانين تواترت زمنيا في الجريدة الرسمية الجزائرية، والتي تصدرها الدولة الجزائرية بشكل دوري باللغتين العربية والفرنسية، إذ لاحظ الباحث اختلاف المعنى بين النص العربي ونظيره الفرنسي للنظام المحاسبي المالي، وذلك راجع لكون أن النص الأصلي للنظام المحاسبي المالي كان فرنسيا، لتتم الترجمة إلى اللغة العربية من طرف المترجمين العامين والقانونيين، وهو ما يبرر كثرة المصطلحات القانونية، كما أدى هذا إلى اختلاف المعنى وغموضه خاصة في النسخة العربية، وهو الاختلال الذي

يدعو الباحث لمعالجته عن طريق تكليف لجنة ترجمة مكونة من المهنيين والأكاديميين المحاسبين، وذلك بهدف تجنب الهفوات الفادحة التي تسبب فيها لترجمة الحرفية ذات الخلفية القانونية.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة، يؤكد الباحث معاناة النظام المحاسبي المالي من ضعف إطاره الهيكلي، وهو ما يؤثر سلباً على عملية تطوير هذا النظام وفهمه وسهولة وصوله لمختلف الأطراف ذات العلاقة، كما ندعو عبر هذه الدراسة إلى ضرورة العمل على تصويب الاختلالات الهيكلية السالفة الذكر، وذلك بالاعتماد على المقترحات المذكورة أعلاه.

### الفرع الثالث: الإطار التنظيمي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

يقصد الباحث بالإطار التنظيمي ذلك البعد المتعلق بالتنظيم والترتيب والتخصيص والتماثل في طريقة عرض كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، إذ يرى الباحث أن الأبعاد الأربعة سالفة الذكر تُكسب النظام موضوع العرض مقروئية أسهل، وقابلية للفهم والتطبيق من جانب مختلف الأطراف ذات العلاقة، حيث نعتقد أن الاختلالات التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي، لا ترتبط بشكل كلي بالإطار الفكري لهذا النظام، بل إن بعض هذه الاختلالات ترتبط بالإطار التنظيمي الغائب لهذا النظام، الذي يجب أن يركز على الأبعاد التنظيمية السالفة الذكر، والتي قام الباحث باستنتاجها من خلال مقارنة الخلفية التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية، وذلك كما يلي:

- **بُعد التنظيم:** تمتاز معايير المحاسبة الدولية بتنظيم زمني محكم يتعلق بكل معيار على حدى، حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يداوم على ضبط رزنامة أهداف زمنية، من خلالها يقوم بمناقشة مشاكل تطبيق المعيار وإمكانيات تحسينه وتحديثه، معتمدين في ذلك على إشراك جميع الأطراف ذات العلاقة، وهو الأمر الذي يعتبر غير موجود تماماً في حالة النظام المحاسبي المالي، الغير مرتبط برزنامة زمنية تتضمن التحديث والتحسين، وهو ما يعتبر اختلالاً في الإطار التنظيمي لهذا النظام المحاسبي؛
- **بُعد الترتيب والترقيم:** يمتاز كل معيار محاسبي دولي برمز وصفي ورقم ترتيبى وعنوان، إذ يرمز للمعايير الصادرة في عهد لجنة معايير المحاسبة الدولية بالرمز IAS، بينما يرمز للمعايير الصادرة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS، ويتبع الرمز السابق برقم ترتيبى بغرض التمييز بين مختلف المعايير، إضافة للعنوان الذي يعكس مضمون كل معيار، وهو ما يسهل على الباحثين ومستعملي هذه المعايير عملية البحث عن المعلومات والتنقل بين المعايير، وهو الأمر الغير متاح في النظام المحاسبي المالي، والذي لا يركز على أي نوع من أنواع التنظيم والترتيب، إذ قد يجد الباحث عن القواعد المتعلقة بالعنصر X ملزماً بالبحث في جميع القوانين التي يتشكل منها هذا النظام، وهو الأمر الذي يشكل عبئاً على عاتق مختلف الأطراف ذات العلاقة؛
- **بُعد التخصيص:** يتميز كل معيار محاسبي دولي عن الآخر بكونه يختص بموضوع أو جزء من موضوع ما أو مجموعة من المواضيع المرتبطة، فلا نجد أن الموضوع X على سبيل المثال، وارد في عدة معايير

محاسبية أخرى، حيث أن كل معيار يخص موضوعا ما في شكل منظم، وهو الأمر العملي الذي يساعد كافة الأطراف ذات العلاقة، في الوقت الذي يعاني النظام المحاسبي المالي من هذا الجانب التنظيمي الذي يراه الباحث مهما في زيادة قابلية الفهم والتطبيق لدى المكلفين والأطراف الأخرى؛

– **بُعد التماثل في الكم المعرفي:** يوفر كل معيار محاسبي دولي كما معرفيا كافيا ومتوازنا يمكن المطبق ويرافقه في فهم وتطبيق متطلبات المعيار، ويتعامل مجلس معايير المحاسبة الدولية مع المواضيع المحاسبية بعدالة وموضوعية، عكس المشرع الجزائري الذي فرق بين الكم المعرفي المخصص لمختلف العناصر المشكلة للنظام المحاسبي المالي، فنجد خصص حجما معتبرا للأصول المادية والمعنوية عكس الأصول المالية والبيولوجية، رغم أن للأصول المالية أهمية بالغة، وهو الأمر الذي يشكل اختلالا تنظيميا حسب وجهة نظر الباحث.

من خلال الأبعاد سالفه الذكر، حاول الباحث مقارنة الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي مع الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية، إذ أن إطلاق تسمية الإطار التنظيمي على هذه الأبعاد راجع لأهميتها التنظيمية في عملية إصدار النظام المحاسبي أو المعايير الدولية، ويوصي الباحث بضرورة استدراك المشرع الجزائري لجملة النقائص المشار إليها أعلاه، من خلال العمل على ضبط الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي بالشكل الذي يتوافق مع نظيره الدولي.

**الفرع الرابع: مرونة النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في مواجهة الأزمات -جائحة كورونا أنموذجا-**

تلعب مرونة أي نظام محاسبي دورا هام في نجاحه من عدمه، إذ أن العمل المحاسبي مرتبط بشكل وثيق مع مختلف العناصر المشكلة للواقع، وعرف العالم نهاية سنة 2019 انتشار جائحة كورونا\*، التي كان لها أثر بالغ على مستويات النشاط التجاري والاقتصادي من جهة، وعلى الواقع المحاسبي من جهة أخرى، حيث تأثر هذا الأخير من ناحية ارتفاع حالات عدم التأكد في الأنشطة التجارية، وازدياد الاعتماد على التقديرات الشخصية للمحاسب.

استلزمت حداثة الجائحة وعدم امتلاك الخبرة في التعامل مع مخلفاتها المحاسبية، ضرورة تكيف الأنظمة المحاسبية مع الواقع الحتمي الذي فرضته هذه الجائحة، وهو ما سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى مواكبته والعمل على التيسير معه، من خلال مرافقته للمكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، والتي تجلت في إصداره لجملة من التعليمات التوجيهية والتعديلات الجوهرية وبعض الأخبار الإعلامية التي مست بعض معايير المحاسبة الدولية، ومن خلال الجدول الموالي سنحاول عرض أبرز الإجراءات المتخذة من طرف المجلس.

\* مرض كوفيد-19 هو مرض معد يهاجم الجهاز التنفسي يسببه أحدث فيروس تم اكتشافه من سلالة فيروسات كورونا، والذي لم يكن معروفا قبل ظهوره وبداية تفشيه في مدينة ووهان الصينية مطلع ديسمبر 2019، ليتحول بعدها إلى جائحة تؤثر على كل بلدان العالم

الجدول رقم (24): أهم التعديلات والتعليمات التوجيهية والأخبار الإعلامية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ظل جائحة كورونا

التاريخ	الإجراء المتخذ من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية
27 مارس 2020	اتخاذ القرار بتأجيل العديد من التعديلات الضيقة النطاق على المعايير الدولية للإبلاغ المالي، والتي كان من المزمع نشرها في الفترة الممتدة من مارس 2020 إلى ماي من نفس السنة، مع نشر مواد تعليمية وتوضيحية حول تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 9.
1 أبريل 2020	الإعلان على أن كل الاجتماعات المقرر إجرائها في شهر أبريل، ستجرى في مواعيدها عبر تقنيات الاجتماعات عن بعد.
10 أبريل 2020	نشر مواد تعليمية وتوضيحية حول تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 16.
17 أبريل 2020	طرح مجلس معايير المحاسبة الدولية جملة من الاقتراحات والتي صوت عليها بالقبول جميع الأعضاء الأربعة عشر، وتمثل الإجراءات المتخذة في تمديد آجال الفترات الاستشارية المتعلقة بما يلي: - ورقة مناقشة اندماج الأعمال والإفصاح والانخفاض في القيمة؛ - ورقة المناقشة المرتبطة بالمراجعة الشاملة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ - الإبقاء على إمكانية تعديل البرامج الزمنية المتعلقة بكل من نشاط مجلس معايير المحاسبة الدولية والمشاريع والبرامج قيد التنفيذ.
30 أبريل 2020	الإعلان على أن كل الاجتماعات المقرر إجرائها في شهر ماي، ستجرى في مواعيدها عبر تقنيات الاجتماعات عن بعد.
15 ماي 2020	اجتماع المجلس الدولي لمعايير المحاسبة التكميلي: المسائل المتعلقة بجائحة كورونا.
28 ماي 2020	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلا على المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم IFRS 16، وذلك حتى يسهل على المستأجرين حساب امتيازات الإيجار الناتجة عن جائحة كورونا.
15 جويلية 2020	تأجيل تطبيق التعديل المرتبط بالمعيار المحاسبي الدولي IAS 1، والمتعلق بتصنيف الالتزامات إلى التزامات متداولة وأخرى غير متداولة.
25 فيفري 2021	طرح مسودة امتيازات الإيجار الخاصة بجائحة كورونا للنقاش والتعليق.

المصدر: فراس محمد، أثر انتشار جائحة كورونا على المحاسبة في ظل المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة تنمية الموارد البشرية، المجلد 16، العدد 2، الجزائر، 2021، ص 117-118.

استهدف الباحث من خلال عرض الجدول السابق إبراز مرونة معايير المحاسبة الدولية، من خلال عمل المجلس المصدر لها على القيام ببعض الإجراءات التي تهدف إلى التكيف مع الوضع المحاسبي الغير مألوف، وهو الأمر الذي لم تقم به الجهات الجزائرية المسؤولة عن النظام المحاسبي المالي بالشكل الكافي، فرغم أن الجزائر من البلدان التي سارعت إلى اتخاذ الإجراءات الاحترازية، والتي ترتب عنها اضطراب في مستويات الأنشطة التجارية، الأمر الذي أدى بالضرورة إلى تأثر العمل المحاسبي في الجزائر على غرار بقية دول العالم، فإن الجهات الجزائرية ذات الاختصاص اكتفت بإجراء ونشر بعض التعليمات التي تستهدف

التكيف والتعايش مع الظروف الاستثنائية، الأمر الذي مكن النظام المحاسبي المالي من إظهار مرونة جزئية في التعامل مع الأزمة الناتجة عن انتشار جائحة كورونا<sup>1</sup>، وهو ما يراه الباحث غير كافيا إذا ما تمت مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> تم إصدار بعض التوجيهات والتعليمات التوجيهية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

## المبحث الثالث: معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية

يرتبط نجاح النظام المحاسبي المالي في تحقيق الأهداف المرجوة من اعتماده بجملة من العوامل التي تتعلق بعضها بجودة هذا النظام بحد ذاته، بينما يتعلق البعض الآخر بالبيئة المحاسبية التي سيطبق فيها، إذ تشكل البيئة المحاسبية الجزائرية عاملا مهما في عرقلة التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، فرغم أن هذا الأخير تقارب مع معايير المحاسبة الدولية المطبقة في تاريخ صدوره، إلا أن المكلفين وجدوا أنفسهم أمام عدة مشاكل ومعوقات تتعلق بكل من الإطارين الفكري والشكلي لهذا النظام، وبطبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية التي يعتبرون أحد أبرز عناصرها منذ عام تطبيقه الأول، وبغية استنتاج جملة المعوقات المتعلقة بهذه البيئة والمؤثرة على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، سنقوم بعرض العناصر التالية:

### المطلب الأول: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية

تشكل تركيبة وطبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية عائقا يحول بين النظام المحاسبي المالي وتطبيقه السليم الذي يمكنه من تحقيق أهدافه، حيث أشارت عدة دراسات لارتباط المحاسبة بعدة عوامل أخرى، وترتبط البيئة المحاسبية الجزائرية بالنظام المحاسبي المالي أيضا، من خلال كون أن هذا الأخير يعتبر نظاما منفتحا على مختلف مكونات البيئة المحاسبية، فهو يؤثر ويتأثر بالتغيرات التي تمس هذه البيئة، كما يتأثر تطبيقه بذات التغيرات والواقع الذي تعرفه البيئة المحاسبية الجزائرية، وتتمثل أهم مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية من العوامل التالية:

### الفرع الأول: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من المنظور الاقتصادي والمالي

ويقصد الباحث بهذا العنوان، تلك العوامل ذات الطبيعة الاقتصادية والمالية والتي لها ارتباط مباشر بالنظام المحاسبي المالي وتطبيقه، هذا النظام يعتبر في نفس الوقت عاملا مؤثرا في أداء ونشاط عناصر البيئة الاقتصادية والمالية، وبشكل عام يرتبط النظام المحاسبي المالي بالعناصر التالية:

– السوق المالية الجزائرية -بورصة الجزائر الشكلية:- تعتبر البورصة الجزائرية مجرد هيئة شكلية ذات تأثير منعدم على الواقع الاقتصادي الجزائري، وذلك لضعف نشاطها وقلة وعدم تنوع الأوراق المالية وانعدام التداول المالي فيها، ويرتبط النظام المحاسبي المالي بالبورصة من خلال لجوءه لها في عمليات التحيين والتقييم للأصول والخصوم الواردة في القوائم المالية، وخاصة بالنسبة لطريقة القيمة العادلة التي يُشترط تطبيقها وجود سوق "نشط"، وهو الأمر الذي لا توفره البورصة الوحيدة في الجزائر، التي تبقى معطلة وبعيدة كل البعد عن الدور الذي من المفترض أن تلعبه في تطبيق النظام المحاسبي المالي، خاصة فيما يتعلق بتوفير قاعدة المعلومات الكافية لطرق التقييم، وتعزيز موقف هذا

النظام من الإفصاح، ومن خلال الجدول التالي يمكن تأكيد شكلية وحيادية بورصة الجزائرية، وذلك من خلال استعراض نشاط البورصة في الثلاثي الثالث (أحدث ثلاثي عند تحرير الفرع) لسنة 2021 كما يلي:

**الجدول رقم (25): مؤشرات نشاط بورصة الجزائر خلال الثلاثي الثالث لسنة 2021**

التغير %	سبتمبر 2021	التغير %	أوت 2021	التغير %	جويلية 2021	جوان 2021	البيانات
-	13	-	13	-	12	13	عدد أيام التداول
133.3	189	-50.61	81	7.89	164	152	عدد الأوامر
68.06	3998120	-82	2378940	202.15	13213380	4373121	قيمة التداول (دج)
22.18	3580	-73.45	2930	48.27	11034	7442	حجم التداول
62.5	13	-82.61	8	170.59	46	17	عدد الصفقات
39	1	-83.95	0.62	194.87	3.83	1.30	المعدل اليومي للصفقات
68.06	307548	-83.38	182995	227.33	1101115	336393.92	المعدل اليومي لقيمة التداول (دج)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: الموقع الرسمي لبورصة الجزائر [www.sgbv.dz/ar/index.php](http://www.sgbv.dz/ar/index.php) / تاريخ الإطلاع: 2021/11/23 / 17:49 PM.

**الجدول رقم (26): المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر سنة 2021**

الرمز	اسم الشركة	النوع
AUR	م.ت.ف. الأوراسي	سند رأس المال
AOM	أوم انفست	سند رأس المال
ALL	أليانس للتأمينات	سند رأس المال
BIO	بيوفارم	سند رأس المال
SAI	صيدال	سند رأس المال

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: الموقع الرسمي لبورصة الجزائر [www.sgbv.dz/ar/index.php](http://www.sgbv.dz/ar/index.php) / تاريخ الإطلاع: 2021/11/23 / 17:49 PM.

من خلال الجدولين السابقين يشير الباحث ويؤكد على قلة المؤسسات المدرجة في البورصة، إضافة إلى ضعف التداول فيها، حيث بلغ معدل الصفقات اليومية في بورصة الجزائر خلال الثلاثي الثالث من سنة 2021 حوالي 1.81%، وهو معدل ضعيف جدا، إذ يعكس ركود هذه البورصة المشكلة من 5 مؤسسات فقط، وهو ما يعيق استخدام طريقة القيمة العادلة التي تبناها النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى تهرب المؤسسات الغير مدرجة في هذه البورصة الجزائرية الوحيدة من الإفصاح بالشكل الذي يتطلبه النظام المحاسبي المالي.

– الاقتصاد الجزائري غير المستقر-العشوائي:- يتميز التنظيم الاقتصادي في الجزائر بالعشوائية، إذ تعتبر الجزائر من البلدان التي لم تحسم انتمائها الاقتصادي بشكل واضح، فالجزائر تقنيا استبدلت النظام الاشتراكي بالنظام الرأسمالي، في محاولة منها لمواكبة التغيرات الاقتصادية التي عرفها العالم مع نهاية القرن الماضي، غير أن الواقع الاقتصادي الجزائري يبقى بعيدا عن الأفكار الرأسمالية، حيث إن الدولة بحد ذاتها لازالت تعتمد على بعض المبادئ الاشتراكية في تسيير وتخطيط اقتصادها، وهو ما شكل حالة من الفوضى والعشوائية في الوضع الاقتصادي الجزائري، الذي يعاني من التضخم المتزايد سنويا، ومن غياب البيئة الاقتصادية المشجعة على الاستثمار، الأمر الذي خلق حالة من التسبب والفوضى، وهو ما كرس ثقافة تهرب أداء المتعاملين الاقتصاديين لواجباتهم، في ظل تسامح الدولة وتساهلها في التعامل مع هذه الحالات، ويعتبر استحداث النظام المحاسبي المالي أحد المحاولات الجزائرية التي تهدف لمسايرة التطورات المتسارعة التي تعرفها المحاسبة الحديثة، غير أن هذا النظام اصطدم بمعوقات تتعلق بهشاشة وعشوائية الهيكل الاقتصادي الجزائري، الذي أثر بشكل سلبي على التطبيق السليم لهذا النظام.

– واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: يتقاطع الباحث من خلال هذه النقطة مع عديد الباحثين الذين طرحوا في دراساتهم المنشورة فرضية عدم ملائمة النظام المحاسبي المالي للوعاء المكلف به، خاصة وأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تشكل الشطر الأكبر والأساسي المكلف بتطبيق النظام المحاسبي المالي، تعاني من مختلف الجوانب التسييرية، فباستثناء المؤسسات العمومية الكبيرة والتي تتمتع بنوع من النوعية والجودة في التسيير، نجد أن معظم المؤسسات الأخرى وخاصة الصغيرة والمتوسطة الخاصة ذات الصبغة العائلية في العادة، تسيير من طرف الملاك الذين لا يهتمون تماما بالأبعاد الحديثة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على غرار الإفصاح والتقييم بالقيمة العادلة، كما ينظرون لهذا النظام على أنه إلزام قانوني وجبائي فقط، وهو ما يفسره الباحث بضعف بنية المؤسسات الجزائرية، وافتقادها للثقافة المحاسبية، إضافة إلى انعدام ثقة الملاك في المصالح الجبائية، الأمر الذي يدفعهم للتهرب من تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يقود إلى إظهار النتيجة الحقيقية للمؤسسات، وهو ما يعتبر عائقا من عوائق البيئة المحاسبية الجزائرية.

### الفرع الثاني: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من المنظور المحاسبي الثقافي والاجتماعي

تعتبر المحاسبة من بين العلوم الاجتماعية التي يكون لها أثر وتأثير على مدى الحيز الجغرافي الذي تمارس خلاله، وعليه فإن البيئة المحاسبية الجزائرية تخضع لتأثير العوامل الثقافية والاجتماعية، التي تتمثل أبرزها فيما يلي:

– الثقافة: ازداد اهتمام الدراسات المحاسبية بالجوانب الثقافية للمجتمعات محل الدراسة، وذلك باعتبارها من بين العوامل المؤثرة على الممارسات المحاسبية، خاصة وأن هذه الأخيرة ترتبط بالتقديرات المحاسبية التي يلجأ لها المحاسب في حالة عدم وجود سياسة محاسبية صريحة، فيقوم

بتقديرات وأحكام شخصية، تنبع عادة من خلفيته الثقافية والدينية والأخلاقية، وفي هذا الاتجاه نجد أن بعض المجتمعات تميل للمشاركة والإفصاح وهو ما يؤثر على إفصاح المؤسسات فيها بشكل إيجابي، عكس المجتمعات التي تميل للمحافظة والكتمان، ويعتبر المجتمع الجزائري من المجتمعات المحافظة، إذ يميل الفرد فيها للتكتم عن ممتلكاته ومحاولة إظهارها بشكل أقل مما هي عليه، إضافة إلى نقص الثقة بين أفراد هذا المجتمع، وهو ما انعكس على تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل سلبي، إذ يميل ملاك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى العمل على تخفيض النتيجة وعدم الإفصاح الكافي، وهو ما ينعكس على عمل المحاسب بشكل مباشر.

– **ضعف التعليم والتكوين المحاسبيين:** تحتاج الممارسات المحاسبية الحديثة للعنصر البشري الكفاء الذي يتمتع بمهارات مالية ومحاسبية وتكنولوجية، والتي يكتسبها من خلال مساره التعليمي والتكويني، ويعاني التعليم المحاسبي في الجامعة الجزائرية من تركيز المقاييس المحاسبية على الشق النظري مع إهمال كلي للشق التطبيقي الذي يتعلق بكيفية ممارسة التقنية المحاسبية، والتعامل مع مختلف الوثائق الجبائية المرتبطة بالعمل المحاسبي، وما هو ما يجعل من العنصر البشري المكون في الجامعة ضمن التخصصات المحاسبية فاقدا للمهارات الميدانية.

– **القيم الأخلاقية والدين:** عرف القرن الماضي بداية ظهور مصطلح المحاسبة الإبداعية، التي يستغلها المحاسب في تزييف واقع نتائج المؤسسات خدمة لبعض الأطراف، وتلعب القيم الأخلاقية والدينية دورا مهما في الحد من الممارسات الغير شرعية من جهة، بينما قد تشكل ذات القيم عائقا أمام بعض الممارسات المسموحة محاسبيا والمرفوضة من ناحية هذه القيم، فيما قد يؤثر غياب هذه القيم عن المورد البشري على حياديته ونزاهته أثناء ممارسات التقنيات المحاسبية، وطبقا للدين الإسلامي فإن التعاملات التجارية والمالية والاقتصادية التي تشملها المحاسبة، تخضع للأحكام الشرعية التي تتعارض مع بعض الممارسات سالفة الذكر، وهو ما يؤثر على تطبيق القواعد المحاسبية بالشكل المطلوب.

**الفرع الثالث: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال تقييم علاقة النظام المحاسبي المالي بالقوانين والتشريعات التجارية والجبائية<sup>1</sup>**

يمثل الاستقرار السياسي والانتظام في تعديل القوانين وتغييرها عاملا من العوامل التي تساعد على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وأورثت السنوات التي كانت الجزائر تطبق خلالها المخطط المحاسبي الوطني، ذهنيات وممارسات محاسبية مبنية على توجه قانوني وجبائي بالدرجة الأولى، حيث كانت المؤسسات الجزائرية تمسك محاسبة جبائية خالصة، لما في ذلك من التزامات قانونية ملقاة على عاتقها، وبمجرد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق كان لزاما على المشرع الجزائري أن يقوم بأقلمة

<sup>1</sup> أنظر: فراس محمد وبالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية -رؤية تحليلية نقدية-، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 628.

مختلف القوانين والتشريعات الجبائية بالشكل الذي يتناسب ومتطلبات تطبيق هذا النظام، حتى لا يجد المكلف نفسه أمام تعارض هذا الأخير مع القوانين الجبائية.

جاء النظام المحاسبي المالي بمبادئ وفروض ومفاهيم تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أنه اصدم بالواقع القانوني والجبائي للمعاملات، فأصبح هذا النظام لا يتمتع باستقلالية مطلقة في ظل التعارض الموجود بين المعالجتين المحاسبية والجبائية، فمصالح الضرائب لا تقبل ببعض التسجيلات المحاسبية المعدة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى عدم قبولها للنتيجة المحاسبية كنتيجة جبائية، بل تفرض تعديلات عديدة تمر بها النتيجة المحاسبية حتى تتحول إلى نتيجة خاضعة للضريبة، وعمل المشرع الجزائري تقليص الهوة الموجودة بين النظامين من خلال إصدار نصوص جبائية جديدة وإلغاء أخرى قديمة، من خلال تضمين قوانين المالية السنوية والتكميلية للسنوات 2008 و2009 و2010 و2011 و2017 بشكل خاص، تدابير جبائية مستحدثة تهدف إلى الحد من التعارض بين النظامين، إلا أن التعارض لازال قائما بين النظام المحاسبي المالي ونظيره الجبائي بعد عشر سنوات من الممارسة ولعل من بين أشهر الأمثلة في هذا الخصوص، مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، الذي تبناه النظام المحاسبي المالي من الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، والذي لا يعتد به من طرف مصالح الضرائب في الجزائر، حيث أن المصالح الضريبية تعطي الأولوية للإطار القانوني للمعاملة على واقعها الاقتصادي، وهو ما يشكل تعارضا صريحا بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية، ويبرز هذا الاختلاف على هذا المبدأ في حالة القرض الإيجاري، حيث أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيله ضمن الأصول، وإدراج إهتلاكات الأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة المالية، عكس القوانين الضريبية التي تسمح بإدراج إهتلاكات الأصول التي تملكها المؤسسة فقط، كما يختلفان في حالة تصفية المؤسسة، حيث أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأسمالها الاجتماعي، غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبر رأس المال عنصرا متغيرا من وقت لآخر، وتتم تصفية المؤسسة وفقا للنظام في حالة العجز عن تسديد الديون فقط، وتجدر الإشارة إلى أن الاختلافين الماضيين كانا على سبيل المثال لا الحصر، حيث توجد اختلافات أخرى لا يسعنا المقام لذكرها.

يرتبط نجاح علاقة النظام المحاسبي المالي بمختلف القوانين ذات العلاقة، بتوفر شروط في هذه الأخيرة، من خلال محاولة تكييفها بالشكل الذي لا يتعارض مع النظام المحاسبي المالي، وفي هذا الصدد نوصي بضرورة إعداد إطار تصوري للقوانين الجبائية بشكل يتفق مع جميع عناصر الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وهذا بهدف القضاء على الاختلافات في المفاهيم والأهداف والمبادئ، مما يساهم بشكل أو بآخر في تقليص حجم التعديلات في المخرجات النهائية المحاسبية أثناء تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

## الفرع الرابع: معوقات تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية<sup>1</sup>

تعتبر هذه الطريقة الأكثر خدمة لمتطلبات مستعملي المعلومات المحاسبية، كونها تعطي صورة وفيية للمؤسسة وتعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي لها، حيث ظهرت كمنقوض لطريقة التكلفة التاريخية القائمة على افتراض ثبات وحدة النقد، ففي ظل هذه الطريقة يتم افتراض وجود إمكانية تبادل الأصل أو تسوية الالتزام المعنيين بين أطراف مطلعة وراغبة، حيث تعتبر هذه الطريقة البديل الأنسب لطريقة التكلفة التاريخية باعتبارها تزيد من الحلول كون مفهوم القيمة العادلة مرتبط بمفاهيم متعددة وطرق حساب مختلفة وحديثة، حيث تقوم على ثلاثة مداخل: مدخل السوق، مدخل الدخل، مدخل التكلفة.

تقارب النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية، في اعتماد طرق تقييم متماثلة، إذ تبني نموذج القيمة العادلة الذي سماه تحت مصطلح القيمة الحقيقية، حيث عرفها على أنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"، بينما عرفت القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية كما يلي: "القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف بائع، مشتري يتوافر لها الرغبة والمعرفة، والتكافؤ في إتمام المبادلة"، وتجدر الإشارة إلى أن هذا المفهوم الحديث في طرق التقييم، ظهر لأول مرة ضمن معايير المحاسبة الأمريكية سنة 1975، وظهر بعد ذلك لأول مرة في معايير المحاسبة الدولية ضمن المعيار الدولي رقم 16 سنة 1982، وتواصل ظهورها ضمن المعايير الدولية إلى أن تم إصدار معيار التقارير المالية رقم 13، المعنون بقياس القيمة العادلة، بينما ظهرت القيمة العادلة لأول مرة في الجزائر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في سنة 2008.

رغم التفاوت الزمني بين ظهور القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي وفي المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن مفهومها في النظامين كان متماثلا، ومن خلال التعريفين السابقين يمكننا ملاحظة اشتراكهما في مقومات التقييم بهذه الطريقة، اللاتي تتواجد تقريبا في كل تعاريف القيمة العادلة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتتمثل في:

- المرجعية إلى السوق؛
- شروط المنافسة العادية؛
- أطراف لها الرغبة في التبادل وعلى دراية واطلاع كافيين.

يرتبط تطبيق طريقة القيمة العادلة في التقييم بالشروط السالفة الذكر، إذ يفترض معيار الإبلاغ المالي IFRS 13، أن عمليتي القياس والتقييم تتم بمعاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس

<sup>1</sup> أنظر: فراس محمد وبالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية - رؤية تحليلية نقدية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجزائر، 2020، ص

ووفقا لظروف السوق الحالية، بالإضافة إلى تمتع البائعين والمشتريين بالاستقلالية وسعة إطلاع وفهم لطبيعة المعاملة المقصود تسويتها، إضافة إلى توفر القدرة والرغبة لإتمام المعاملة لديهم.

حاز موضوع تطبيق طريقة القيمة العادلة في الجزائر على اهتمام الباحثين منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، هذا الأخير اعتبر طريقة القيمة العادلة طريقة مسموحة في التقييم، إلا أن واقع البيئة المحاسبية الجزائرية جعل من تطبيق هذه الطريقة أمرا صعبا، وفيما يلي أهم المعوقات المتعلقة بتطبيق القيمة العادلة في الجزائر:

- غياب سوق مالي نشط، إذ أن الجزائر تعاني من شبه انعدام في الأسواق المالية، فباستثناء بورصة الجزائر الغير نشطة تماما لا توجد أية بورصة أخرى، إضافة إلى صعوبة وجود خبراء تقييم ينوبون عن السوق النشطة في تحديد القيمة العادلة لمختلف العناصر، وهو ما يعيق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر؛
- قيام جل المؤسسات الجزائرية بمسك محاسبة ذات أغراض جبائية دون مراعاة مصالح المستخدمين الآخرين، وهو الإشكال المتعلق بذهنية المؤسسات والمحاسبين الجزائريين من جهة، وبطبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية من جهة أخرى، إذ تميل هذه الأخيرة إلى الركود وعدم قابليتها للتغيير، وهي النقطة التي يؤكد عليها المعيار IAS12 المحاسبة ضرائب الدخل، من خلال حثه على ضرورة الفصل بين المحاسبة والجباية؛
- ضعف المؤسسات الجزائرية وصغر معظمها يجعلها غير قادرة على تكاليف التقييم وفق طريقة القيمة العادلة، وغير مهتمة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في قوائمها المالية؛
- ضعف المحاسبين وعدم قيامهم بدورات تحيينية لتحسين مستوايتهم المهنية، وتجديد معارفهم العلمية، يجعلهم غير قادرين على مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة، نستطيع الحكم بأن عراقيل وصعوبات تطبيق طريقة القيمة العادلة في الجزائر، تعود إلى عراقيل تتعلق بواقع البيئة الاقتصادية والمحاسبية الجزائرية بشكل رئيسي، ولا تتعلق بطبيعة الطريقة في حد ذاتها، حيث أن الجزائر لا تملك أسواقا نشطة تتوفر فيها شروط طريقة القيمة العادلة، لذلك يجب على الجزائر إما أن تقوم بإلغاء الطريقة واستبدالها بطريقة أخرى ممكنة التطبيق، أو العمل على توفير شروط تطبيق هذه الطريقة، وهذا تجنبنا لتنافي مبدأ الثبات ومبدأ الحيطة والحذر وغيرها من المبادئ المحاسبية الأخرى.

## المطلب الثاني: استعراض واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC بالعلمة -سطيف-

يستهدف الباحث من خلال هذا المطلب تقديم حالة واقعية عن واقع وأثر تطبيق هذا النظام على المؤسسات الاقتصادية، من خلال دراسة حالة تطبيق هذا النظام وأثره على المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC بالعلمة، واختار الباحث هذه المؤسسة نظرا لخصوصية الحالة من جهة، وتميز التجربة فيها من جهة أخرى، إذ أن المؤسسة محل الدراسة كانت رائدة في تحضير عملية الانتقال للنظام المحاسبي المالي، من خلال تحضيرها وتكوينها للمورد البشري، عبر إجراء دورات تدريبية وتكوينية، بالإضافة لكون هذه الأخيرة تعتبر من بين المؤسسات العمومية الكبيرة التي يمكن لها الاستجابة لمتطلبات هذا النظام من جهة أخرى، وتتيح لنا هذه الدراسة التطبيقية إمكانية تقييم مدى استيعاب الوعاء المكلف بتطبيق النظام المحاسبي المالي لهذا النظام.

اعتمد الباحث في هذه الدراسة الميدانية على أسلوب المعاينة المباشرة، وذلك من خلال مشاهدة طرق سير الممارسات المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى أسلوب المقابلة الشخصية، والذي اعتمدنا فيه على إجراء مقابلة صوتية مسجلة مع السيد ص.س المسئول في قسم المحاسبة، والذي يمتلك خبرة 31 سنة في العمل المهني المحاسبي.

### الفرع الأول: تقديم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC

استجابة لمتطلبات الدراسة الميدانية، سنقوم بتقديم بطاقة فنية مختصرة عن المؤسسة محل الدراسة، وذلك كالتالي:

#### أولا: تعريف المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC

تقرر إنجاز هذه المؤسسة سنة 1975 في إطار البرنامج التنموي الذي حظيت به مدينة العلمة، وتكفلت مؤسسة سونلغاز بإنجازها بدءا من سنة 1976، وقد بلغ التقدم في إنجازها سنة 1983 نسبة 98%، لتظهر المؤسسة إلى الوجود بعد إعادة هيكلة مؤسسة سونلغاز (المؤسسة الأم) وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 633-83 المؤرخ في 1983/02/05، حيث أصبحت تحت وصاية وزارة الصناعات الثقيلة، ودخلت هذه المؤسسة مرحلة الاستقلالية في 1989/03/19 برأس مال قدره 30.000.000 دج، والذي أصبح يقدر حاليا بـ 1.462.825.000 دج، وتجدر الإشارة إلى أنها أصبحت تابعة لشركة سونلغاز مرة أخرى مطلع سنة 2010، وتعتبر المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة من المؤسسات الفريدة من نوعها على المستوى الوطني بل حتى على المستوى الإفريقي، وهذا من ناحية كبر حجمها وطبيعة نشاطها، ويوجد كل من المقر الاجتماعي للمؤسسة ومركزها الصناعي بالمنطقة الصناعية لمدينة العلمة بولاية سطيف، ويتربع المركب الصناعي على مساحة تقدر بـ 13 هكتار منها 4.5 هكتار مغطاة.

## ثانياً: أهداف المؤسسة محل الدراسة ومهامها

تكمن الأهداف الرئيسية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC فيما يلي:

- تلبية الطلب الوطني من منتجات العدادات وأجهزة القياس؛
- خلق صناعة جيدة وجديدة خاصة في مجال ميكانيك الدقة؛
- التصدير لجلب العملة الصعبة إلى الوطن؛
- توفير مناصب الشغل للتخفيض من البطالة.

وتقوم المؤسسة محل الدراسة بالبحث والاستيراد والتصدير وتسويق الإنتاج وتطويره، خاصة بعد أن تحصلت على بعض الرخص من الدول الأجنبية التي سمحت لها بصناعة بعض منتجاتها، والتي كانت المؤسسة تستوردها مصنعة أو نصف مصنعة، وبغية تجنب حشو المحتوى والاكتفاء بالمسار الأساسي المرتبط بالدراسة، نشير إلى أن قائمة كل الرخص السالفة الذكر، ومنتجات المؤسسة والهيكل التنظيمي موجودون على مستوى الملاحق رقم (1) و(2)<sup>1</sup> على الترتيب.

الفرع الثاني: تحضير المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي -تهيئة البيئة المحاسبية للمؤسسة-

قام المسئولون على المؤسسة العمومية لأجهزة القياس والمراقبة AMC بخطوات استباقية تتعلق بالتحضير للانتقال المحاسبي من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، إذ أن استجابة المؤسسة للتغيرات المحاسبية الجديدة أُنَا ذاك كانت سريعة، وبشكل عام تمثلت أهم الخطوات المتخذة من طرف المؤسسة محل الدراسة في سبيل ضمان التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- تكوين المورد البشري: بمجرد صدور النظام المحاسبي سنة 2007، تعاقدت المؤسسة محل الدراسة مع مؤسسة خاصة بالتكوين المحاسبي بغرض إشرافها على تكوين عمالها، من خلال إجراء دورات تدريبية حول فهم النظام المحاسبي المالي وطريقة العمل على أساسه، وامتدت فترة التكوين لمدة 3 سنوات لاحقة، وهو ما ساهم في سلاسة الانتقال المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة؛
- التوجه الطوعي لتطبيق النظام المحاسبي المالي قبل دخوله حيز الإلزام: التزمت المؤسسة طوعياً سنة 2009 بمسك محاسبتين، الأولى وفقاً لمتطلبات المخطط المحاسبي الوطني الذي كان إلزامياً خلال هذه السنة، والثانية تركز على النظام المحاسبي المالي الذي كان غير إلزامي في تلك السنة، وهو الإجراء الذي يثمنه الباحث، والذي كان له أثر إيجابي على تطبيق النظام في السنة الموالية؛

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم: (1) منتجات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، ورخص الاستغلال التي تحصلت عليها المؤسسة.

أنظر الملحق رقم: (2) الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC.

– تعاهد المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC مع شركة دراسات محاسبية: ساهم هذا الإجراء في مرافقة عناصر القسم المحاسبي للمؤسسة خلال المراحل التجريبية والرسمية الأولى لتطبيق النظام المحاسبي الجديد، إذ أن شركة الدراسات المحاسبية قامت بإعداد دليل عام لجملة المعالجات المحاسبية المتغيرة بفعل الإصلاح المحاسبي، والتي لها علاقة مباشرة مع حسابات المؤسسة، ومن بين العناصر التي شملها هذا الدليل ما يلي: المبادئ التوجيهية لفهم النظام المحاسبي المالي، تقييم المخزون، شروط التسجيل وكيفية، أعمال الجرد... الخ؛

– دور الشركة الأم\* في مرافقة المؤسسة محل الدراسة: قامت المديرية التنفيذية والمالية والمحاسبية للشركة الأم بتاريخ 2010/12/26 بإصدار مستند<sup>1</sup> من 127 صفحة يحمل عنوان "تشخيص أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"، حيث تضمنت تقييمات ومحاسبة الأصول المادية والمعنوية والمالية، وسلم الأعمار الإنتاجية لها، إضافة إلى المعالجات المتعلقة بكل من: المخزون، القروض، امتيازات الموظفين، الضرائب المؤجلة، التوحيد، العقود طويلة الأجل، العمليات المنجزة لأطراف ثالثة، العمليات بالعملة الأجنبية، البيانات المالية.

يثني الباحث على جملة الإجراءات السابقة والتي كان لها دور في تهيئة البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، إلا أنه ورغم كل ما سبق، وبعد اكتساب خبرة 10 سنوات في العمل بالنظام المحاسبي المالي، لاحظ الباحث لبعض النقاط التي يرى أن لها تأثيرات سلبية على البيئة المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، والمتمثلة أساساً فيما يلي:

– الذهنيات المكتسبة على مدار السنوات الماضية: ونقصد بها ذلك الاعتقاد السائد بين عمال قسم المحاسبة للمؤسسة محل الدراسة، بأن التحول إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي هو مجرد تغيير في تقنية الممارسات المحاسبية، وأن الفرق الوحيد بين النظام الجديد والمخطط القديم يتعلق بأرقام الحسابات وبعض التسجيلات، وهو اعتقاد خاطئ، إذ أتى النظام المحاسبي المالي بفلسفة جديدة تجلت في المبادئ والفروض وطرق التقييم والإفصاح التي تبناها، والمستمدة عند صدوره من معايير المحاسبة الدولية؛

– النظرة الجبائية للعمل المحاسبي: من خلال احتكاك الباحث بعمال قسم المحاسبة، لاحظنا أنهم ينظرون للممارسة والعمل المحاسبي من الزاوية الجبائية بالدرجة الأولى، وهي النظرة المكتسبة من الخلفية المتراكمة على مدار السنوات الماضية؛

– تباين مستويات الإطلاع على النظام المحاسبي المالي بين عمال قسم المحاسبة: اختلفت ثقافة عمال قسم المحاسبة في المؤسسة محل الدراسة، ففي الوقت الذي وجدنا بعضهم ملم بأساسيات النظام المحاسبي المالي، وجدنا البعض الآخر على نقیض ذلك، من خلال عدم فهمهم لمدلول بعض

\* الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (SONELGAZ).

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم: (3) جانب من مستند "تشخيص أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد".

المصطلحات، في شكل القيمة العادلة وإعادة التقييم والقرض الإيجاري والضرائب المؤجلة، وهو ما يؤكد دور المعوقات المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية في عرقلة تطبيق النظام المحاسبي المالي، إذ أن بعض الكلفين بتطبيق النظام يجهلون مدلول بعض المصطلحات المهمة في النظام المحاسبي المالي بعد أكثر من 10 سنوات من الممارسة، وفي مؤسسة عمومية كبيرة وفرت كل الوسائل التي تمهد لتكوين عمالها بالشكل اللازم، وهو ما يعطينا تصورا حول الوضع في بقية المؤسسات دون المؤسسة محل الدراسة.

### الفرع الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC

قامت المؤسسة محل الدراسة في 2009 بإعداد قائمتي الميزانية<sup>1</sup> وجدول حساب النتيجة<sup>2</sup> وفقا للمخطط القديم والنظام الجديد، بينما أعدت ذات المؤسسة في نهاية 2010 القوائم المالية الخمسة الإلزامية<sup>3</sup> وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، وانعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة بشكل إيجابي، حيث أصبحت القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي أكثر دلالة من ناحيتي المحتوى والشكل، وذلك لاكتسابها للصبغة المالية، إذ تغيرت بعض السياسات المحاسبية وقواعد التصنيف والترتيب، الأمر الذي جعل من القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة تتقارب مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في عدة نواحي، حيث تغيرت ميزانية المؤسسة محل الدراسة لسنة 2010 بشكل جذري، إذ رتب فيها عناصر الأصول وفق سرعة تحولها إلى سيولة ومدة بقاءها في المؤسسة، بينما رتب الخصوم وفقا لتواريخ استحقاقها، بالإضافة إلى إلزام المؤسسة بتطبيق السياسات المحاسبية المسموحة والتخلي عن الممنوعة وفق النظام المحاسبي المالي، كما تغيرت قائمة حساب النتيجة بشكل جذري في ظل النظام المحاسبي المالي، والتي قامت المؤسسة بإعدادها وفقا لطريقة الترتيب حسب الطبيعة، إضافة لإعداد كل من قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق، الذين يعتبرون قوائم مستحدثة من طرف النظام المحاسبي المالي، والذي تبناها من معايير المحاسبة الدولية، وأصبحت بذلك القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة، معدة على أساس فروض ومبادئ محاسبية

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم: (4) قائمة الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2009.

أنظر الملحق رقم: (5) قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2009.

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم: (6) جدول حساب النتيجة وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2009.

أنظر الملحق رقم: (7) قائمة حساب النتائج - حسب الطبيعة - وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2009.

<sup>3</sup> أنظر الملحق رقم: (8) قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010.

أنظر الملحق رقم: (9) قائمة حساب النتائج - حسب الطبيعة - وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010.

أنظر الملحق رقم: (10) قائمة تدفقات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010.

أنظر الملحق رقم: (11) قائمة تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010.

بالنسبة لقائمة الملاحق: تعذر الحصول على هذه القائمة، حيث رفضت المؤسسة إمدادنا بنسخة كهما.

متوافقة مع المعايير الدولية، كما أوضحت أكثر التزاما بمتطلبات الإفصاح، وأكثر خدمة لمختلف مستخدميها، إضافة لاستجابتها لأغراض التحليل المالي الحديث.

استمرت المؤسسة محل الدراسة بطبيعة الحال في تطبيق النظام المحاسبي المالي بنفس السلسلة على مدار السنوات الموالية لسنة 2010، وفي غضون هذه الفترة واجهت المؤسسة بعض الصعوبات والمشاكل المتعلقة بتطبيق هذا النظام، والتي نذكر أهمها من خلال ما يلي:

- صعوبة إعادة التقييم: لم تستطع المؤسسة محل الدراسة إعادة تقييم أصولها الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي، وذلك بسبب عدم توفر شروط تطبيق القيمة العادلة من جهة، والمتعلقة أساسا بعدم توفر السوق النشطة، إضافة لعدم توفر خبراء التقييم الجزائريين في مجال نشاط المؤسسة من جهة أخرى، وهو ما يؤثر على ملائمة القوائم المالية بشكل سلبي؛
- المركزية في اتخاذ القرارات: تخضع المؤسسة محل الدراسة لسيطرة الشركة الأم، والتي تحدد دوريا بشكل مركزي جميع السياسات المحاسبية التي يجب على المؤسسة تطبيقها، بالإضافة إلى تحديدها لسلم يتضمن معدلات الإهلاك، وهو الإجراء الذي يراه الباحث متعارض ومبادئ النظام المحاسبي المالي، التي تهدف لإظهار أكبر قدر ممكن من حقيقة الواقع المالي للمؤسسة، وهو ما يتحقق باختيار الطرق المناسبة لذلك دون تحديد مركزي مسبق لذلك؛
- تقييد الإفصاح: تحرص المؤسسة محل الدراسة على عدم نشر قوائمها المالية على شبكة الانترنت، كما تضيق على إمداد مخرجاتها المحاسبية للمهتمين بها، إذ يعرف المحيط الداخلي لقسم المحاسبة في المؤسسة حالة من التحفظ والكتمان في الإجابة عن الأسئلة التي طرحها الباحث عليهم، وهو ما يتنافى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي والذي يدعو للشفافية والإفصاح الكافي.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة يشير الباحث أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية للأجهزة القياس والمراقبة AMC، كان له انعكاسات ايجابية تتعلق بطبيعة النظام في حد ذاته، في الوقت الذي كان تطبيق نفس النظام أمام عدة عراقيل وصعوبات ارتبطت بواقع البيئة المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة، كما تظهر هذه الدراسة الميدانية المبسطة التي أجريت على مؤسسة عمومية كبيرة، مدى عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية على استيعاب النظام المحاسبي المالي، كما أبرزت نفس الدراسة أن للنظام المحاسبي المالي عدة انعكاسات ايجابية على العمل المحاسبي ومخرجاته، رغم تعدد الاختلالات المرتبطة به سواء من الناحية الفكرية أو الشكلية.

## المبحث الرابع: النموذج المحاسبي المقترح لاستبدال النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية

يناقش الباحث خلال هذا المبحث مجموعة الخيارات المتاحة لتحديث النظام المحاسبي المالي، عبر تقريبه من المعايير المحاسبية الدولية من الناحيتين الفكرية والشكلية، الأمر الذي يتم من خلال تامين المكاسب الإيجابية التي حققها النظام المحاسبي المالي، ومعالجة اختلالات هذا النظام بالشكل الذي يراعي الخصوصية الجزائرية، مع تجنب أخطاء آخر عملية إصلاح محاسبية جزائرية، ويستلزم نجاح هذه العملية ضرورة إعادة تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية، والعمل على تفعيل وتحسين مختلف مكوناتها، على غرار تفعيل السوق المالي الجزائري وتحسين مستويات المؤسسة الاقتصادية، إضافة إلى تكييف التعليم والتكوين المحاسبين، ومعالجة الذهنيات والسلوكيات المكتسبة عبر سنوات الممارسات المحاسبية السابقة.

### المطلب الأول: اقتراح إطار محاسبي نموذجي مبسط -معايير المحاسبة الجزائرية AAS<sup>1</sup> -

نقصد باقتراح إطار محاسبي نموذجي مبسط محاولة تقديم هيكل نراه مناسباً من أجل إعداد معايير محاسبية جزائرية بالدرجة الأساس، إذ أن الجزائر حالياً أمام عدة خيارات متاحة في سبيل إصلاح منظومتها المحاسبية، التي يحوز النظام المحاسبي المالي الحالي فيها على الشطر الأكبر من الأهمية، إذ أن الأخير ومثلما تم مناقشته في المطالب السابقة أصبح يعاني من اختلالات فكرية وشكلية، إضافة إلى مواجهته لعدة صعوبات تتعلق بعدم توفر الظروف البيئية المناسبة لتطبيقه، بالإضافة لعدم أخذ المشرع الجزائري عند إصدار هذا النظام لمختلف الخصوصيات الجزائرية بعين الاعتبار، وهو ما يحتم على الهيئات المحاسبية الجزائرية تدارك هذه النقائص.

### الفرع الأول: مناقشة بدائل الإصلاح المحاسبي المتاحة في حالة الجزائر

يرى الباحث أن الجزائر أمام حتمية إصلاح نظامها المحاسبي وفقاً لأحد الخيارات المتاحة وفي أسرع وقت ممكن، ويجب أن يستوفي هذا الإصلاح المحاسبي جميع الشروط والخطوات اللازمة لنجاحه في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال اختيار البديل المناسب لها، والذي سنعتمد في اختيارها على واقع التجارب المحاسبية الدولية في التوافق المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية، التي تطرقنا لها في المبحث الأول من هذا الفصل، وتتمثل الخيارات المتاحة أمام الجزائر فيما يلي:

<sup>1</sup> "AAS": Algerian Accounting Standards، وهي اختصاراً للترجمة الكاملة لمصطلح معايير المحاسبة الجزائرية باللغة الانجليزية.

### الخيار الأول: الإبقاء على النظام المحاسبي المالي مع العمل على ترقية البيئة المحاسبية الجزائرية

أضاف النظام المحاسبي المالي عدة أمور ايجابية لواقع المحاسبة في الجزائر رغم بعض اختلافاته الفكرية والشكلية، إلا أنه اصطدم بالواقع الهش للبيئة المحاسبية الجزائرية، ويقوم هذا الخيار على ترقية هذه الأخيرة وجعلها في الشكل الذي يستجيب لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهو ما نعتقد أنه غير منطقي، بسبب أن إعادة تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية ستتطلب وقتا معتبرا، بالإضافة إلى أن النظام الحالي يرتبط باختلالات شكلية تحد من مرونته بشكل كبير، إضافة لإمكانية رفض المكلفين بتطبيقه للاستجابة مع الإجراءات المتخذة في سبيل ترقية البيئة المحاسبية الجزائرية، وهو ما يقودنا لاستبعاد هذا الخيار عن النموذج المحاسبي المبسط الذي سنقوم باختياره.

### الخيار الثاني: النظام المحاسبي المالي المنقح

يقوم هذا الخيار على الاحتفاظ بالنظام المحاسبي المالي مع إدخال تغييرات جذرية عليه، بالشكل الذي يقربه من معايير المحاسبة الدولية، ويجعله مراعيًا لخصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي يجب أن يعاد تهيئتها بالشكل الذي يستجيب لهذا النظام المحاسبي المالي المنقح، ويرى الباحث أن الخيار لا يعتبر بديلا مثاليا في الوقت الراهن، وذلك لكثرة النقاط التي تتطلب تنقيحا، وتتمثل هذه الأخيرة بشكل مختصر في:

- تعدد الاختلافات الفكرية للنظام المحاسبي المالي مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية؛
- كثرة الاختلافات الشكلية للنظام المحاسبي المالي؛
- عدم ملائمة النظام المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية.

ويرى الباحث أن الجزائر بحاجة إلى الخروج من قالب النظام المحاسبي المالي، مقابل التوجه نحو الإطار الشكلي للمعايير المحاسبية الدولية، الذي يتميز بمرونة أكبر في تغيير وتحديث وإلغاء وإصدار المعايير المحاسبية، إضافة إلى كثرة التعديلات المطلوب إجراؤها على هذا النظام، وهو الأمر الذي يدفعنا لاستبعاد هذا الخيار عن النموذج المحاسبي الذي سنقترحه.

### الخيار الثالث: التخلي على النظام المحاسبي المالي والتحول لتطبيق معايير المحاسبة الدولية مباشرة

يرتكز نجاح هذا البديل أساسا على توفر بيئة محاسبية على مستوى عال من الجاهزية، وهو الأمر الذي يتنافى مع حالة الجزائر، التي تعاني بيئتها من عدة نقائص تجعل من تطبيق هذا الخيار أمرا مستحيلا، غير أن الباحث يرى أن توجه الجزائر نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية والاعتماد على نفس إطارها المفاهيمي، أمر ايجابي يجب أن يتم عبر مراحل تدريجية، وهو ما يسقط هذا الخيار من الاختيار الأمثل الذي سنعتمد عليه في اقتراح النموذج المحاسبي المبسط.

## الخيار الرابع: التخلي على النظام المحاسبي المالي والتحول لتطبيق معايير محاسبية جزائرية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

يعتمد هذا الخيار على استبدال النظام المحاسبي المالي بمعايير محاسبية جزائرية تتوافق مع نظيرتها الدولية، ويتيح هذا البديل إمكانية مراعاة هذه المعايير لخصائص البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي يستوجب على الدولة الجزائرية العمل على تحسين وترقية مستواها، حتى تستجيب لمتطلبات هذه المعايير المحلية، ويحقق هذا الخيار جملة من المكاسب التي نذكر أهمها فيما يلي:

- التخلص من النقائص المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي وصعوبات تطبيقه؛
- يكون إعداد المعايير المحاسبية الجزائرية اعتمادا على نظيرتها الدولية شكلا ومضمونا، وهو ما يعني اكتساب مزايا الإطارين الفكري والشكلي لمعايير المحاسبة الدولية؛
- يستوجب هذا الخيار استبدال الإطار التصوري المحلي بالإطار المفاهيمي الدولي؛
- تتيح التركيبة الشكلية المحتملة للمعايير المحاسبية الجزائرية، والمقتبسة أساسا من الإطار الشكلي الدولي، إمكانية مراعاة المعايير المحلية لخصوصيات البيئة الجزائرية، من خلال سهولة إجراء التعديلات على المعايير بما يتماشى والنتائج المحققة في مجال ترقية هذه البيئة؛
- إعداد معايير المحاسبة الجزائرية يجب أن يمر عبر إجراء تغييرات على الهيئات المحاسبية في الجزائر، وهي فرصة لخلق مؤسسة المعايير المحاسبية الجزائرية.

بناء على ما سبق من إيجابيات يرى الباحث أن هذا الخيار يمثل البديل الأمثل للجزائر في الوقت الراهن، وذلك لما له من أثر على مختلف أطراف المنظومة المحاسبية الجزائرية، ويمثل ذات البديل انتقالا تدريجيا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية الأصلية (دون تعديلها)، إذ يمكن للجزائر الاستفادة من التجربة السعودية في التوافق مع المعايير الدولية، والتي انطلقت بمثل هذا الخيار، لتتحول تدريجيا إلى معايير المحاسبة الدولية الأصلية.

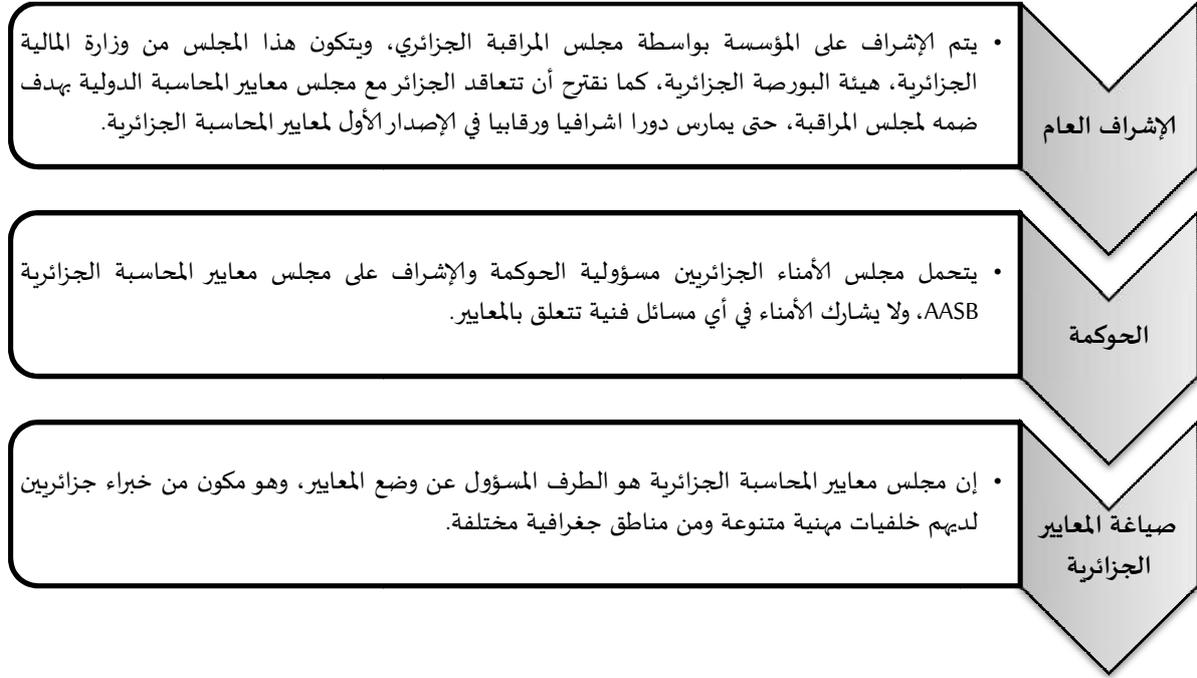
من خلال المفاضلة بين كل ما سبق من بدائل، يختار الباحث الاعتماد على الخيار الرابع في بناء النموذج المحاسبي الذي سنقترحه، لما في ذلك من انعكاسات إيجابية على المحاسبة في الجزائر.

### الفرع الثاني: النموذج المقترح لمؤسسة معايير المحاسبة الجزائرية

إن إصدار معايير المحاسبة الجزائرية المتوافقة مع المعايير الدولية، يجب أن يمر عبر تبني الإطار المؤسسي لهذه الأخيرة، إذ يقترح الباحث إنشاء مؤسسة معايير المحاسبة الجزائرية، التي تقوم بنفس أعمال ومهام مؤسسة معايير المحاسبة الدولية، ويجب على هذه المؤسسة المحلية أن تكون مستقلة وخاصة وغير هادفة للربح وتعمل لخدمة الصالح العام، ويتم الإشراف على هذه المؤسسة من طرف مجلس للمراقبة يتكون من وزارة المالية الجزائرية وبورصة الجزائر، ومن خلال الشكل الموالي المقتبس من

هيكل مؤسسة معايير المحاسبة الدولية، سنقدم تصورا للهيكل المختصر لمؤسسة المعايير المحاسبية الجزائرية، الذي يتشكل أساسا من مجلس المراقبة الجزائري، ومجلس الأمناء الجزائريين، ومجلس معايير المحاسبة الجزائرية<sup>1</sup> AASB.

### الشكل رقم (6): هيكل مؤسسة معايير المحاسبة الجزائرية



– المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/who-we-are> / تاريخ الإطلاع: 2021/11/17 / PM 16:12

تجنبنا للتكرار نشير إلى أن طريقة تعيين الهيئات الواردة في الشكل أعلاه، ومهامها الأساسية قد تم التطرق إليها في الفصل الأول من الدراسة، ويقترح الباحث أن تحدد آلية التعيين من طرف مجلس المراقبة تحت إشراف مؤسسة معايير المحاسبة الدولية.

يشدد الباحث على ضرورة قيام مؤسسة المعايير المحاسبية الجزائرية بتعيين مقرها الاجتماعي، وتخصيص أرقام الهاتف والبريد الإلكتروني والموقع الرسمي الخاصين بها، وذلك تسهيلا للتواصل مع مختلف الأطراف ذات العلاقة، بالإضافة إلى إنشاء صفحات رسمية على وسائل التواصل الحديثة، وذلك بهدف نشر المواد التعليمية الخاصة بالمعايير المحاسبية الجزائرية، والعمل على تسويقها ونشرها داخل وخارج الوطن.

<sup>1</sup> **AASB: Algerian Accounting Standards Board**، وهي اختصار للترجمة الكاملة لمصطلح مجلس معايير المحاسبة الجزائرية باللغة الانجليزية.

يتكفل مجلس معايير المحاسبة الجزائرية بإصدار المعايير المحاسبية المحلية، والتي تكون موجهة بالأساس وبصفة ملزمة لكل من المؤسسات الاقتصادية الكبيرة والمؤسسات المالية بمختلف أنواعها، كما تلتزم جميع الشركات المدرجة في البورصة بالالتزام بإعداد قوائمها المالية على أساس هذه المعايير، إضافة للمؤسسات الأخرى التي لا يشملها النطاق السابق، والتي اختارت بشكل طوعي تطبيق هذه المعايير، ويلتزم ذات المجلس بإصدار معايير محاسبية جزائرية خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة AAS for SMES<sup>1</sup> التي تكون غير مدرجة في البورصة، بالإضافة لإصدار معايير محاسبية جزائرية خاصة بالقطاع العمومي AASPS<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: الإطار المحاسبي النموذجي المبسط المقترح لمعايير المحاسبة الجزائرية

إن اقتراح الإطار المحاسبي النموذجي المبسط يجب أن يمر عبر اقتراح نموذج للإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الجزائرية، ويمثل الإطار المفاهيمي بشكل عام الخلفية النظرية والأساس المرجعي لأي نظام أو معيار محاسبي، إذ أن هذا الإطار يشكل عمقا لكل من معدي ومستعملي المعايير المحاسبية والقوائم المالية، ويساعد الإطار المفاهيمي مجلس معايير المحاسبة الجزائرية في إصدار المعايير المحاسبية الجديدة وتفسيرها، كما يسهل عملية إعداد وقراءة القوائم المالية لمختلف مستعمليها، واعتمد الباحث على الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية في اقتراح النموذج الموضح في الشكل أدناه.

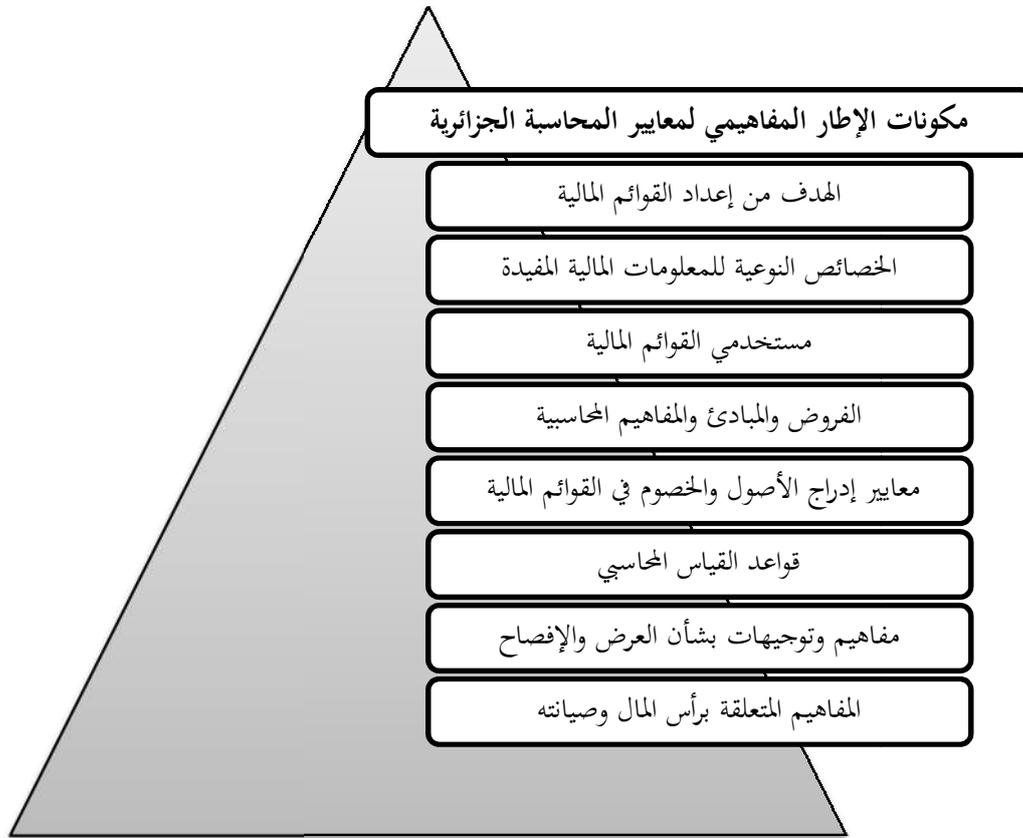
<sup>1</sup> AAS for SMES : Algerian Accounting Standards for Small and Medium Enterprises، وهي اختصار للترجمة

الكاملة لمصطلح المعايير المحاسبية الجزائرية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باللغة الانجليزية.

<sup>2</sup> AASPS : Algerian Accounting Standards for the Public Sector، وهي اختصار للترجمة الكاملة لمصطلح معايير المحاسبة

الجزائرية للقطاع العام باللغة الانجليزية.

الشكل رقم (7): الإطار المفاهيمي المقترح لمعايير المحاسبة الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: <https://www.ifrs.org> / تاريخ الإطلاع: 2021/11/17 / PM 19:38.

من خلال الشكل الموضح أعلاه نلاحظ توافق الإطار المفاهيمي المقترح للمعايير المحاسبية الجزائرية مع نظيره الدولي، وهو ما يعتبر أو خطوة نحو التوافق الدولي، وبناء على ما سبق خلال هذا المطلب نعرض فيما يلي الإطار المحاسبي النموذجي المبسط للمعايير المحاسبية الجزائرية، معتمدين في ذلك على الإطار المفاهيمي المقترح أعلاه، وعلى معايير المحاسبة الدولية.

الجدول رقم (27): الإطار المحاسبي النموذجي المبسط المقترح لمعايير المحاسبة الجزائرية

رقم المعيار المحاسبي الدولي الموافق	معايير المحاسبة الدولية (اسم المعيار في اللغة الأصلية) IAS/IFRS	رقم المعيار المحاسبي الجزائري	معايير المحاسبة الجزائرية (المحافظة على التسمية الأصلية) AAS
IAS 1	Presentation of Financial Statements	AAS 1	عرض القوائم المالية
IAS 2	Inventories	AAS 2	تقييم المخزون وعرض قوائم الجرد
IAS 7	Inventories	AAS 3	قائمة التدفقات النقدية
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	AAS 4	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء

Events after the Reporting Period	IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	AAS 5
Income Taxes	IAS 12	المحاسبة عن ضريبة الدخل	AAS 6
Property, Plant and Equipment	IAS 16	المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات	AAS 7
Employee Benefits	IAS 19	المحاسبة عن منافع التقاعد	AAS 8
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	AAS 9
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	AAS 10
Borrowing Costs	IAS 23	تكاليف الاقتراض	AAS 11
Related Party Disclosures	IAS 24	الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة	AAS 12
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	IAS 26	المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد	AAS 13
Separate Financial Statements	IAS 27	القوائم المالية الموحدة والانفرادية	AAS 14
Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة	AAS 15
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29	التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح	AAS 16
Financial Instruments: Presentation	IAS 32	الأدوات المالية: العرض	AAS 17
Earnings per Share	IAS 33	ربحية السهم	AAS 18
Interim Financial Reporting	IAS 34	التقرير المالي الأولي	AAS 19
Impairment of Assets	IAS 36	الهبوط في قيمة الأصول	AAS 20
Provisions Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	AAS 21
Intangible Assets	IAS 38	الأصول غير الملموسة	AAS 22
Investment Property	IAS 40	العقارات الاستثمارية	AAS 23
Agriculture	IAS 41	الزراعة	AAS 24
First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	IFRS 1	تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	AAS 25
Share-based Payment	IFRS 2	الدفع على أساس السهم	AAS 26
Business Combinations	IFRS 3	اندماج الأعمال	AAS 27
Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة	AAS 28
Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	IFRS 6	استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها	AAS 29
Financial Instruments : Disclosures	IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	AAS 30

Operating Segments	IFRS 8	القطاعات التشغيلية	AAS 31
Financial Instruments	IFRS 9	الأدوات المالية	AAS 32
Consolidated Financial Statements	IFRS 10	البيانات المالية الموحدة	AAS 33
Joint Arrangements	IFRS 11	الترتيبات التعاقدية	AAS 34
Disclosure of Interests in Other Entities	IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	AAS 35
Fair Value Measurement	IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	AAS 36
Regulatory Deferral Accounts	IFRS 14	الحسابات المؤجلة النظامية	AAS 37
Revenue from Contracts with Customers	IFRS 15	إيرادات النشاطات العادية من العقود مع العملاء	AAS 38
Revenue from Contracts with Customers	IFRS 16	عقود الإيجار	AAS 39
Insurance Contracts	IFRS 17	عقود التأمين	AAS 40

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: <https://www.ifrs.org> / تاريخ الإطلاع: AM 6:51 / 2021/11/22.

تضمن الجدول السابق الإطار المحاسبي النموذجي للمعايير المحاسبية الجزائرية المتكون من 40 معياراً، وقمنا خلال هذا النموذج بالمحافظة على نفس المصطلحات الأصلية في تسمية المعايير الجزائرية، وذلك بهدف التوافق التام مع معايير المحاسبة الدولية، كما نشير أن النموذج في شكله السابق لا يعني أن المعايير المحاسبية الجزائرية تمثل نسخة متماثلة من معايير المحاسبة الدولية، إذ يقصد الباحث في هذا الخصوص تحديد المعايير الجزائرية شكلاً، من خلال ترميزها وترقيمها وضبط عناوينها والمعايير الدولية المقابلة لها، لتبقى مهمة اختيار المحتويات المناسبة لهذه المعايير من صلاحيات مجلس معايير المحاسبة الجزائرية، من خلال ضمانه لتوافق هذه المعايير المحاسبية الجزائرية مع نظيرتها الدولية، مع مراعاة خصوصية البيئة المحاسبية الجزائرية بمختلف مكوناتها عند صياغة المعايير.

إن تطبيق الجزائر للنموذج السابق يدخلها في مجمع الدول المتوافقة محاسبياً من خلال التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى تخلصها من الاختلالات والعراقيل التي صاحبت تطبيق النظام المحاسبي المالي، المستبدل بمعايير محاسبية محلية تتمتع بكل الخصائص الإيجابية التي تتميز بها المعايير الدولية، مع مراعاة عوامل البيئة الجزائرية، التي سنقترح من خلال المطلب الموالي بعض النقاط التي تهدف لترقية هذه البيئة بالشكل الذي يجعلها تستجيب لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الجزائرية المقترحة، وتحتاج عملية ترقية البيئة المحاسبية لوقت يتفاوت حسب كل عامل، وهو ما يجعل مجلس معايير المحاسبة الجزائرية أمام حتمية إجراء التعديلات الدورية توازياً مع التحسينات الحاصلة على مستوى البيئة الجزائرية، وهو ما تتيحه هذه المعايير من خلال تركيبها المرنة التي تختلف عن تركيبية النظام المحاسبي المالي، والتي تسمح بإصدار وتعديل وإلغاء المعايير بسهولة كبيرة.

## المطلب الثاني: إعادة تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية - اقتراح إطار نموذجي مبسط للتعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر-

يرتبط نجاح أي إصلاح محاسبي جزائري مستقبلي بإعادة تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية، التي كانت من بين العوامل المعرقلة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الحالي بشكل كامل، إذ يركز هذا الإصلاح على محورين رئيسيين، يتعلق أولهما بجانب التعليم والتكوين المحاسبي، لما له من أثر على المستوى الفكري والذهني والسلوكي للمورد البشري، الذي شكل عصب عدة تجارب محاسبية إصلاحية ناجحة، وثانيهما بجانب تهيئة العوامل الاقتصادية والقانونية والمالية، التي لها تأثير مباشر على أي نظام محاسبي في العالم، ونشير إلى أن عناصر هذا المطلب ستقوم على الافتراض المتعلق باقتراح الباحث لإنشاء معايير محاسبية جزائرية تحل بدلا عن النظام المحاسبي المالي.

### الفرع الأول: واقع التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر

تمارس مهمة التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر من طرف المؤسسات الحكومية بالدرجة الأولى، ويتم ذلك وفقا لمسارين أساسيين، يتمثل أولهما في المسار الجامعي الأكاديمي للتعليم والتكوين المحاسبي والمالي، الذي يتم على مستوى الجامعات والمعاهد والمراكز والمدارس الجامعية، بالاعتماد على نظام التعليم ل.م.د<sup>1</sup> الذي حل بدلا عن النظام الكلاسيكي<sup>2</sup>، ويتلقى التعليم الجامعي انتقادات واسعة في السنوات الأخيرة بسبب تراجع مستوى حاملي الشهادات الجامعية بشكل عام، إذ أصبح التعليم المحاسبي والمالي في الجامعة الجزائرية يركز على الجانب النظري فقط، مع إهمال كلي للجوانب التطبيقية الخاصة بممارسة التقنيات المحاسبية وآليات التدقيق وكيفية التعامل مع الالتزامات الجبائية، إضافة إلى ضيق الوقت المخصص لكل سداسي والذي لا يكفي عادة للإلمام بمختلف أبعاد المقاييس، كما تشارك التعليم الجامعي المحاسبي مع التخصصات الأخرى في المعاناة من مشكلة تسييس الجامعة الجزائرية وربطها بالعواطف الاجتماعية، الأمر الذي أدى إلى فقدان التعليم العالي للجدية والانضباط، مما أثر على المستوى العام للتكوين الجامعي عامة وفي التخصصات المحاسبية خاصة، وهو ما سنحاول اقتراح بعض الحلول المناسبة له.

يكون المسار الثاني للتعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر على مستوى مراكز ومعاهد التكوين المهني والتمهين، حيث يتلقى الطلبة خلال مساهم تعليمي في هذه المراكز، بعض العموميات النظرية حول النظام المحاسبي المالي في مقابل التركيز على الجانب التقني المتعلق بكيفية التسجيل المحاسبي الآلي، وطرق التعامل مع مختلف الوثائق الجبائية الأساسية، إذ يعتبر التكوين تطبيقيا في هذه المراكز، وذلك

<sup>1</sup> نظام ل م د (LMD): هو عبارة عن هيكلة جديدة لنظام التعليم العالي بالجزائر يتمحور حول ثلاث شهادات هي: ل: ليسانس في 3 سنوات، م: ماستر في سنتين، د: دكتوراه في 3 سنوات.

<sup>2</sup> النظام الكلاسيكي: هو عبارة مسار مكون عن ثلاث مراحل: الأولى شهادة الليسانس 4 سنوات، والثانية شهادة الماجستير سنتين، الثالثة: شهادة الدكتوراه.

يهدف إكساب الطلبة لمهارة مهنية في الممارسات المحاسبية، كما يستفيد الطلبة خلال مسارهم التكويني من إجراء تربص ميداني في مكاتب المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، وهو ما يكسب الحاصل على شهادة مساعد محاسب أو تقني سامي في المحاسبة، نوعاً من الخبرة والمهارة التقنية، في الوقت الذي تبقى خلفيته النظرية حول النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بعيدة عن المستوى المطلوب، وهو ما يقترح الباحث تدعيمه من خلال تعزيز البرنامج التعليمي المحاسبي المعتمد في مراكز ومعاهد التكوين المهنية بجملة من المفاهيم الأساسية حول المعايير المحاسبية الدولية والإطار المفاهيمي الدولي، إضافة إلى زيادة التركيز على الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي، مع المحافظة أو الرفع من مستوى التكوين الميداني الذي يراه الباحث مقبولاً على العموم، كما نشير إلى المستوى المقبول جداً للبرنامج التعليمي المتعلق بالشق المحاسبي المعتمد في الطور الثانوي.

### الفرع الثاني: اقتراح إطار نموذجي مبسط للتعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر

يجب أن يشمل التعليم والتكوين في التخصصات المحاسبية في الجزائر على محتويات نظرية محلية ودولية عميقة، مع العمل على إدماج الجوانب التطبيقية في البرامج التعليمية، وفي سبيل ذلك يقدم الباحث نموذجاً مبسطاً للبرنامج الزمني للتعليم والتكوين في شقه المحاسبي في الطور الجامعي، معتمداً في ذلك على استخدام مصطلح معايير المحاسبة الجزائرية بدلاً من النظام المحاسبي المالي، إذ تشكل المعايير سالفه الذكر موضوع الإطار المحاسبي المقترح من طرف الباحث، وعليه فالنموذج التعليمي الموالي يقوم على فرضية إنشاء معايير محاسبية جزائرية تحل محل النظام المحاسبي المالي الحالي.

### الجدول رقم (28): الإطار النموذجي المبسط للتعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر

السنة الجامعية	المقاييس المقترحة	الكفاءة المستهدفة
	الإطار المفاهيمي الجزائري	إكساب الطالب للمعارف المتعلقة بعناصر الإطار المفاهيمي الخاص بالمعايير المحاسبية الجزائرية، والذي يعتبر الأساس المعتمد عليه في فهم وتطبيق المعايير المحاسبية بشكل صحيح.
السنة الأولى ليسانس -جذع مشترك-	مصطلحات محاسبية معاصرة (بالعربية والإنجليزية).	يكتسب الطالب من خلال هذا المقياس مجموعة من المصطلحات المحاسبية المعاصرة المفتاحية في فهم المقالات والدراسات المحاسبية باللغتين.
	الإعلام الآلي واللغة الإنجليزية والإحصاء	يجب أن تتواجد هذه المقاييس على مدار مشوار الطالب طوال سنواته الجامعية، ويتدرج البرنامج فيها من الأسهل إلى الأصعب، ويكون المحتوى عاماً في البداية ليتدرج في التحول إلى موضوع التخصص.
السنة الثانية	معايير المحاسبة الجزائرية (المعايير)	يُثمن الطالب من خلال هذا المقياس مكتسباته القبلية

ليسانس -التخصصات المحاسبية-	الخاصة بالقياس والعرض والإفصاح)	ويوسعها في مجال القياس والعرض والإفصاح، ويعتبر ذلك تحضيراً لممارسة التقنية المحاسبية، من خلال تضمن المقياس لكيفيات التسجيل المحاسبي (المحاسبية العامة كبدائية).
	مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية (الإطار المفاهيمي الدولي وعموميات أخرى)	تكوين قاعدة مرجعية حول معايير المحاسبة الدولية، مع العمل على بناء قدرة الطالب في إجراء المقارنات البسيطة بين الأنظمة المحاسبية.
	منهجية البحث العلمي (مناهج البحث في العلوم المحاسبية)	تحضير الطالب لإعداد الأبحاث ومذكرة التخرج وفق منهجية علمية صحيحة.
	المحاسبة التحليلية	تمكين الطالب من دراسة وفهم طبيعة التكاليف واستخدامها في اتخاذ القرارات.
	دراسات محاسبية معاصرة (ترجمة المقالات المعاصرة من الانجليزية إلى العربية)	احتكاك الطالب بالمقالات العلمية المعاصرة ذات الجودة العالية، وتنمية قدرته في اللغة الانجليزية المتخصصة، مع اكتساب مهارات تحرير المقالات العلمية.
	البرامج المحاسبية	التحكم في التقنيات والبرامج المحاسبية، حتى لا يكون المتخرج عاجزا في سوق الشغل.
	المحاسبة المعمقة (عبر المعايير المحاسبية الجزائرية)	التحكم في التسجيلات المحاسبية المعمقة، وفهم خلفية عمل بعض البرامج المحاسبية، مثل برنامج الأجور.
	المحاسبة المالية (عبر المعايير المحاسبية الجزائرية)	تثمين وتطوير المكتسبات القبلية في المحاسبة المالية، وتهيئة الطالب للمرحلة المهنية.
السنة الثالثة ليسانس -التخصصات المحاسبية-	محاسبة الشركات (عبر المعايير المحاسبية الجزائرية)	التحكم في مختلف عناصر هذا النوع من المحاسبة، والذي سيزداد الطلب عليه في سوق الشغل مع تفعيل وتحرير الأسواق المالية في الجزائر.
	جباية المؤسسة	التحكم في القواعد الجبائية، وإتقان التعامل مع الوثائق الجبائية الدورية.
	أخلاقيات المهن المحاسبية	التعرف على أخلاقيات العمل المحاسبي القائمة على الأمانة والحياد والنزاهة.
	مدخل إلى تدقيق الحسابات	يتعرف الطالب من خلاله على أبجديات تدقيق الحسابات حتى يتفاعل بشكل ايجابي مع المدققين الداخليين والخارجيين في المرحلة المهنية مستقبلا.
	دراسات محاسبية متقدمة	يتخرج الطالب بعد 3 سنوات من التكوين النوعي في المجال المحاسبي، مكتسبا لأساسيات الممارسات التقنية المحاسبية، ولخلفية نظرية تمكنه من الاستجابة للمعايير المحاسبية الجزائرية المطبقة، ومن أداء عمله بكفاءة عالية، وتساوده على الاستجابة لمتطلبات الدراسات العليا إن توفرت شروط تحضير شهادة الماستر
السنة الأولى ماستر	دراسات محاسبية متقدمة	توحيد الحسابات وفق المعايير المحاسبية الجزائرية: لتمكين الطالب من التحكم في الحسابات المجمعة

محاسبة البنوك وفق المعايير المحاسبية الجزائرية: التحكم في محاسبة المؤسسات المالية، والتي سيزداد الطلب عليها في سوق العمل بعد تفعيل وتحرير الأسواق المالية في الجزائر.		-التخصصات المحاسبية-
معايير المحاسبة الدولية: عبر التعمق في دراسة المعايير الأساسية في العمل المحاسبي، وذلك بهدف رفع قدرة الطالب على إجراء الدراسات التقييمية المقارنة للأنظمة المحاسبية مع هذه المعايير.		
التعمق في دراسة التشريعات الجبائية لمختلف الحالات التي قد تواجهه في الميدان المهني مستقبلا.	دراسات جبائية متقدمة	
اكتساب مهارة التدقيق الداخلي، وتدقيق الوظائف، وتدقيق الحسابات.	تدقيق الحسابات	
تحضير الطالب لإعداد رسالة تخرج نوعية.	المنهجية العلمية المتقدمة	
اكتساب مهارة التحليل المالي المتقدم التي تساعد الطالب مستقبلا في المجال المهني، من ناحية استخدام أدوات التحليل المالي في تحليل أداء المؤسسات واتخاذ القرارات المناسبة.	التحليل المالي المتقدم	
تخصص هذه السنة كليا لانجاز رسالة تخرج نوعية بشكل فردي، تستجيب لاحتياجات الواقع المحاسبي، وتساهم في حل المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية، مع تكليف الطالب بنشر مقال في المجالات العلمية الحسنة غير المصنفة كشرط للمناقشة.		السنة الثانية ماستر -التخصصات المحاسبية-
يتخرج الطالب بعد 5 سنوات من الدراسات العليا في التخصص المحاسبي برصيد هائل من الجانبين النظري والتطبيقي، ويكون أمام اختيارين إما التوجه للعمل المهني، أو استكمال المشوار الأكاديمي بعد إجراء مسابقة وطنية كتابية، وتخصص سنوات طور الدكتوراه للبحث العلمي.		

— المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: عزة السيد السيد العباسي، دراسة مقارنة للنظم المحاسبية في التعليم الثانوي العام في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفنلندا وإمكانية الاستفادة منها في مصر، جامعة بورسعيد، مصر، (لا توجد سنة).

قام الباحث باقتراح هذا النموذج المبسط حول التعليم والتكوين المحاسبي بالاعتماد على المصدر المذكور أعلاه، وعلى مساره الجامعي الذي تجاوز العشر سنوات، إضافة للخبرة المكتسبة البسيطة في المشاركة في التدريس على مستوى الأعمال الموجهة على مدار خمسة سنوات، ويتم إعداد المناهج التعليمية وفق منهجية علمية دقيقة وبالاعتماد على خبراء متخصصين، لذلك نشير أن الإطار المقترح يبقى قابل للتعديل والبناء عليه بما يتوافق وظروف المرحلة التي سيطبق فيها، غير أنه يبقى من وجهة نظر الباحث إطار متكامل وملائم لتحسين كفاءة الموارد البشرية المتخرجة من الجامعة الجزائرية والمتخصصة في العلوم المحاسبية، ونشير لخضوع النموذج أعلاه للتحكيم من طرف بعض الأساتذة الجامعيين.

- تتأثر البرامج التعليمية بمختلف مكونات البيئة التي تنتمي إليها، ولضمان تحقيق الإطار التعليمي المقترح أعلاه لأهدافه، نقترح جملة من النقاط التي ستساهم في بناء الكفاءات المحاسبية وذلك كما يلي:
- تحسين ظروف هيئة التدريس، من خلال توفير جميع المستلزمات التي تجعل هذه الهيئة التي تمثل أهم عوامل نجاح البرامج التعليمية تركز على الجانب البيداغوجي فقط، مع ضرورة التنسيق والتواصل بين عناصر هذه الهيئة؛
  - العمل على التكوين المستمر للأساتذة بهدف مساندة التطورات المتسارعة في الميدان المحاسبي؛
  - الاعتماد على الطرق الحديثة للتعليم العالي في صورة طريقة التعليم التفاعلي وطريقة التدريس بالكفاءات... الخ؛
  - توفير الوسائل البيداغوجية، من خلال اقتناء لوازم التدريس الحديثة ووضعها في الشكل الذي يسمح باستغلالها، إضافة لمعدات الإعلام الآلي والبرامج الالكترونية المحاسبية والإحصائية؛
  - عدم السماح للناجحين في البكالوريا من غير شعبة التسيير والاقتصاد بالالتحاق بالكلية الاقتصادية في الجامعة، بسبب ضعف مكتسباتهم القبلية اللازمة للنجاح في الجامعة عادة؛
  - تعزيز الاعتماد على اللغة الانجليزية في الجامعة وتوفير الوسائل اللازمة لذلك؛
  - التنسيق مع المؤسسات المالية والاقتصادية، والجهات الجبائية والصندوق الوطني للضمان الاجتماعي وغيرها من الهيئات ذات العلاقة من حيث:
    - العمل على الاستجابة لمتطلباتهم المتعلقة بتكوين المتخرجين من الجامعة؛
    - تنظيم الزيارات التعليمية المتبادلة، من خلال قيام الهيئات الماضية بإجراء دورات تدريبية وأيام دراسية لفائدة الطلبة، وتنظيم الجامعة لزيارات منظمة لهذه الهيئات من أجل تقريب الواقع المهني من الطلبة؛
    - عقد اتفاقيات تسهيل مهمة الطلبة في إجراء بحوثهم في مختلف المؤسسات والهيئات السالفة الذكر، في مقابل استفادتهم من نتائج هذه الدراسات.
  - اقتناء الكتب الحديثة في التخصصات المحاسبية، وتسهيل عمليتي الإعارة والإطلاع عليها من طرف للطلبة؛
  - تنظيم الدورات التدريبية والأيام الدراسية التي تستضيف الخبراء في المجال المحاسبي وممثلي الهيئات المحاسبية الجزائرية؛
  - الجدية والانضباط في سير العملية التعليمية، والتأثير على المستوى الذهني للمورد البشري؛
  - رفع الحجم الساعي المخصص لكل سداسي بالشكل الذي يجعله كافيا للاحتياج الزمني لمختلف المقاييس؛
  - التقييم الدوري وتصحيح الانحرافات بهدف تجنب الاستمرار في ارتكاب نفس الأخطاء.

### الفرع الثالث: تهيئة العناصر الأخرى للبيئة المحاسبية الجزائرية

يجب أن تستجيب البيئة الجزائرية لمتطلبات نجاح الإصلاح المحاسبي الذي نقترح من خلاله استبدال النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الجزائرية، وبعد اقتراحنا لإطار نموذجي مبسط للتعليم والتكوين المحاسبي، نقترح من خلال النقاط الموالية بعض الإجراءات التي تهدف لتفعيل وتهيئة البيئة الجزائرية وذلك كما يلي:

– **بعث وتحرير الأسواق المالية في الجزائر:** يجب على السلطات الجزائرية ذات الاختصاص أن تشجع وترافق الشركات الجزائرية في الانضمام إلى بورصة الجزائر، من خلال تذليل العراقيل التي تحول دون انضمامها، والعمل على تقديم تحفيزات وتسهيلات وإعفاءات للشركات الجزائرية المنظمة، كما يمكن للجزائر الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية الناجحة في المجال على غرار السعودية والأردن والإمارات ومصر وقطر... الخ، من خلال إنشاء أسواق مالية مشتركة مع بعض هذه البلدان.

وبشكل تحرير الأسواق المالية في الجزائر أولوية مستعجلة، لما سيوفره ارتفاع مستوى نشاط هذه الأسواق من إيجابيات ستنعكس على الواقع الاقتصادي والمالي لعناصر البيئة المحاسبية الجزائرية، وبشكل عام تتمثل أبرز الآثار الإيجابية المرجوة فيما يلي:

- زيادة إلزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح؛
- تنوع مصادر التمويل والرفع من فرص توسع النشاط الاستثماري؛
- تحقيق الانتعاش الاقتصادي والمالي من خلال تسهيل الأسواق المالية النشطة لمختلف عمليات التبادل؛
- تحقيق إمكانية تطبيق القيمة العادلة، وهو ما سينعكس إيجاباً على جودة القوائم المالية؛
- المساعدة على جذب الاستثمارات الأجنبية.

– **إجراء إصلاحات على الاقتصاد الجزائري:** تستدعي الوضعية الفوضوية التي يعاني منها الاقتصاد الجزائري، إجراء إصلاحات عميقة على هذا الأخير، إذ يجب على الدولة الجزائرية حسم موقفها من اختيار النظام الاقتصادي الملائم لخصوصية البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى سن قوانين مدروسة وصارمة مع ضرورة الاستقرار عليها، والبحث عن آليات تشجيع اللجوء إلى التنوع الاقتصادي، الأمر الذي سيؤثر على معدل النمو الاقتصادي بشكل إيجابي، كما سيساهم في تحقيق التنمية المستدامة، وتوفير الظروف الاقتصادية الملائمة لتطبيق معايير محاسبية جزائرية تستجيب لأبعاد التنظيم الاقتصادي المنظم.

– **تحسين مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:** تمثل المؤسسات النسبة الأكبر من الوعاء المستهدف من إنشاء معايير محاسبية جزائرية، ولكي تستجيب المؤسسات لهذه المعايير المستمدة من معايير المحاسبة الدولية، يجب أن تقوم الدولة الجزائرية بإجراء إصلاحات تهدف إلى تحسين

المستويات الإدارية والمالية للمؤسسات الجزائرية العامة والخاصة، إضافة إلى السعي لمرافقة هذه المؤسسات في التطبيق التدريجي لهذه المعايير المحاسبية الجزائرية، من خلال توفير ما يلي:

- أخذ خصوصية المؤسسات الجزائرية بعين الاعتبار عن إعداد المعايير المحاسبية الجزائرية؛
- القيام بدورات تدريبية لموظفي المؤسسات بهدف تكوينهم وتدريبهم على طريقة تطبيق معايير المحاسبة الجزائرية؛
- تخطيط إستراتيجية عامة على المستوى الكلي، بغرض تتبعها من طرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خاصة؛
- تنظيم اللقاءات والأيام الدراسية التي تعرض النماذج المؤسساتية الناجحة وكيفية الاستفادة منها؛
- توفير المناخ الاستثماري الملائم والذي يتميز باستقرار القوانين وتوفير مصادر التمويل المتنوعة.

– إصلاح القوانين والتشريعات التجارية والجبائية: تعتبر المنظومة التشريعية المستقرة والمتوازنة من بين أهم عوامل نجاح تطبيق المعايير المحاسبية الجزائرية، ويجب على المشرع الجزائري إعادة صياغة القوانين التجارية والجبائية بما يتماشى والبعد المحاسبي الحديث، مع العمل على توفير استقرار وثبات متوسط إلى طويل الأجل، كما يجب على المشرع الجزائري تجنب التعارض مع معايير المحاسبة الجزائرية المستمدة من المعايير الدولية، التي تعطي الأولوية للحقيقة الاقتصادية والمالية للمعاملات على حساب الواقع القانوني، كما يجب أن تتميز القوانين التجارية والجبائية الجزائرية بالمرونة وعدم التعقيد، ونشدد على التوصية المتعلقة بضرورة إعداد إطار مفاهيمي جبائي-تجاري يتوافق مع الإطار المفاهيمي للمعايير الجزائرية، إذ يتم الاعتماد على هذا الإطار في إصدار القوانين والتشريعات، التي ستكون متوافقة بشكل آلي مع معايير المحاسبة الجزائرية.

– ترقية القيم الثقافية والأخلاقية: تعتبر المحاسبة من بين أكثر العلوم الاجتماعية التي تتبادل التأثير مع الجوانب الثقافية والأخلاقية للمجتمعات، ويجب على الدولة الجزائرية بذل مجهودات توعوية من أجل تغيير الذهنيات المتعلقة بإخفاء المركز المالي للمؤسسة، والتهرب الضريبي والنظر للمحاسبة على أنها مجرد إلزام جبائي وغيرها من الأفكار والاعتقادات المتوارثة والمكرسة بفعل الزمن، وذلك بالاعتماد على توعية الأفراد بأهمية العمل المحاسبي ودوره في تحسين التسيير في المؤسسة، إضافة إلى سن قوانين صارمة ومشددة العقوبة على كل من يتعمد اللجوء إلى الأساليب الغير أخلاقية والغير قانونية في الإفصاح عن وضعية مالية لا تعبر عن حقيقة المؤسسة، وعلى مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، كما يجب على الهيئات المحاسبية الجزائرية العمل على ترقية مهنة المحاسبة والتدقيق، من خلال التشديد على احترام المهنيين لأخلاقيات المهنة التي تتسم بالأمانة والحياد والصدق، وهو ما سينعكس إيجابيا على التطبيق المرجو للمعايير المحاسبية الجزائرية.

## خلاصة الفصل الرابع

تتطلب الإصلاحات المحاسبية على المستويات الوطنية ضرورة توفير وتهيئة البيئة المحاسبية المحلية الملائمة لمتطلبات الإصلاح، ويمر ذلك عبر تفعيل مختلف مكوناتها ومراعاة خصوصياتها، إضافة لتدريب المورد البشري وتحضير المؤسسات المعنية بهذه الإصلاحات، حيث تلعب الإجراءات سالفة الذكر دورا أساسيا في نجاح الأنظمة المحاسبية في البلدان المعنية بها، ومن خلال ما سبق عرضه من تجارب دولية بهذا الخصوص، يمكننا استنتاج الاختلالات التي عرفها مسار تحضير وإصدار النظام المحاسبي المالي، الذي اعتمده الجزائر دون مراعاة لخصوصية البيئة المحاسبية الجزائرية، فهذا النظام الذي لا شك أنه كان إضافة هائلة للمحاسبة في الجزائر، له متطلبات وآليات يجب أن تتوفر في المكلفين وفي البيئة التي طبق خلالها، على غرار ضرورة توفر سوق نشطة، وتكييف القوانين الجبائية، وتحضير كبير للمورد البشري، إضافة إلى ضرورة توفر إطار مؤسسي قابل للتجاوب مع متطلباته، وهو ما لم يتوفر في حالة الإصلاح المحاسبي الجزائري، الأمر الذي أدى إلى بروز صعوبات وعراقيل في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

توافق النظام المحاسبي المالي فكريا بشكل جوهريا عند إصداره مع معايير المحاسبة الدولية السائدة آنى ذلك، غير أن الهوة بينهما بدأت في الاتساع مع مرور السنوات اللاحقة لتاريخ الإصدار سالف الذكر، ذلك أن معايير المحاسبة الدولية دائمة التحديث بشكل دوري، بينما بقي النظام المحاسبي المالي في شكله الذي صدر فيه أول مرة، وهو ما أدى إلى ظهور اختلالات فكرية في هذا الأخير، إضافة إلى اختلال الإطار الشكلي للنظام المحلي، الذي تسوده حالة من الغموض في نصه، ونوعا من الفوضوية في عرض قواعده، إضافة لافتقار قواعده للترتيب بشكل عملي، كما بقي النظام المحاسبي المالي معزولا عن الدراسات الأكاديمية والمهنية المنوطة بتقييمه.

اقترح الباحث خلال هذا الفصل آليات يرى أن من شأنها المساهمة في ترقية البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي رأينا أن أحد أبرز عوامل الرقي بها هو إجراء إصلاحات على مستوى التعليم الجامعي، من خلال اقتراح إطار نموذجي مبسط يُعنى بهذه العملية، والمتضمن لمسار يضمن لطالب التخصص المحاسبي تكويننا يجمع بين الشقين النظري والتطبيقي، إضافة لاقتراحنا لإطار نموذجي مبسط لمعايير المحاسبة الجزائري، وهيكل للمؤسسة المنوطة بها.

الخاتمة

أثر الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر مطلع القرن الحالي على واقع المحاسبة المحلية بشكل إيجابي، إذ ساهم النظام المحاسبي المالي المتوافق جوهريا حين صدوره مع معايير المحاسبة الدولية السائدة أنى ذلك في ترقية الواقع المحاسبي الجزائري، حيث أثر هذا النظام على طرق القياس والتقييم والإفصاح المعتمدة في الجزائر، من خلال تبنيه لطرق حديثة تركز على القيمة العادلة والإفصاح الكافي، وهو ما انعكس على جودة المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية وفقا لهذا النظام، كما ساهم هذا الأخير في تحسين مستويات الإفصاح المحاسبي في الجزائر، من خلال تبنيه لثلاثة قوائم إلزامية جديدة مقارنة بما كانت عليه في ظل المخطط القديم، إذ اعتمد النظام المحلي على قوائم الميزانية وحساب النتائج وتدفعات الخزينة وتغير الأموال الخاصة والملاحق، متوافقا في ذلك مع المرجع المحاسبي الدولي، بالإضافة لاعتماده على إطار تصوري يتقارب مع الإطار المفاهيمي الدولي، وهو ما يشكل سابقة في تاريخ المحاسبة الجزائرية.

ارتبط تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعدة صعوبات وعراقيل، فرغم ما تم تعديده من إيجابيات وآثار إيجابية له على المحاسبة والمداخل التكميلية لها في صورة التحليل المالي، عانى هذا النظام من اختلالات في إطاره الفكري والشكلي، إضافة إلى عدم ملاءمته لخصوصية البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال تعارضه مع بعض القواعد الجبائية، وعدم قدرة المؤسسات الجزائرية الفتية على استيعاب وتطبيق قواعده، إضافة لعدم توفر شروط تطبيق هذه الأخيرة، في صورة غياب سوق نشطة لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

## 1. نتائج الدراسة

من خلال مختلف فصول الدراسة، توصل الباحث إلى جملة من النتائج التي تعلق بعضها بالجانب النظري، وبعضها الآخر بالجانب التحليلي التطبيقي لها، وفيما يلي عرض لهذه النتائج.

### أولا: نتائج الجانب النظري للدراسة

خلصت الدراسة النظرية لعدة نتائج نذكرها فيما يلي:

- شهدت معايير المحاسبة الدولية انتشارا واسع على المستوى الدولي، وتأثيرا كبيرا على المرجعية المحاسبية الدولية، خاصة مع مطلع القرن الجاري؛
- يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تحديثات دورية على المعايير التي يشرف على إصدارها، من خلال تعديل وإلغاء وإصدار معايير محاسبية دولية تستجيب للمتطلبات المحاسبية الحديثة؛
- تركز معايير المحاسبة الدولية على إطار مفاهيمي يمثل الأساس الذي يعتمد عليه المجلس القائم عليها، في إصداره وشرحه وتعديله لهذه المعايير، كما يمثل ذات الإطار خلفية نظرية يستند إليها المكلفون في فهم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

- تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار المفاهيمي الخاص الذي وضعته لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989، وقام بتعديله على مناسبتين في سنة 2010 ثم 2018؛
- قامت الجزائر في إطار إصلاحها المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي كاستجابة منها لجملة من العوامل الداخلية والخارجية، وتوافقت من خلاله مع معايير المحاسبة الدولية السائدة أثناء إعداده؛
- لم تكن جهود الهيئات المحاسبية المسؤولة في الجزائر كافية في تحضير البيئة المحاسبية الجزائرية بالشكل الذي يستجيب لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- تبنى النظام المحاسبي المالي إطارا تصوري يتقارب جوهريا شكلا ومضمونا مع الإطار المفاهيمي الدولي السائد أثناء إعداد هذا النظام؛
- أعطى الإطار التصوري مفهوما جديدا للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات، وعرف الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وحدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها من طرف كل المؤسسات الملزمة بتطبيقه، كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة؛
- توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في اعتماده على قوائم مالية إلزامية تتمثل في الميزانية وحساب النتائج وتدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة والملاحق، وتغيرت القوائم شكلا ومضمونا عن نظيرتها في المخطط المحاسبي الوطني السابق؛
- تستجيب متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من خارج الجزائر، بينما يرى الباحث أنها تفوق احتياجات المستخدم الجزائري، وهو ما يشكل عبئا غير مبررا على عاتق المكلفين بتطبيق هذا النظام؛
- توافق النظام المحاسبي المالي جوهريا مع معايير المحاسبة الدولية السائدة أثناء إعداده من ناحية القياس والتقييم؛
- أتاح النظام المحاسبي المالي للمطبقين إمكانية المفاضلة بين عدة طرق ممكنة التطبيق من ناحية القياس والتقييم، وتوافق النظام مع جل ما يقابل هذه الأخيرة في ظل معايير المحاسبة الدولية السائدة عند صدوره؛
- اعتمد النظام المحاسبي المالي على سياسات محاسبية جديدة وألغى أخرى كانت معتمدة في المخطط المستغنى عنه، خاصة في جانب الإهلاكات وخسائر القيمة والمخزونات والمؤونات؛
- تبنى النظام المحاسبي المالي بعض النماذج المحاسبية الخاصة للتقييم، كتوحيد الحسابات والضرائب المؤجلة والعقود الإيجارية.. الخ؛
- استثنى النظام المحاسبي المالي المؤسسات المصغرة فقط من مجال التطبيق، وهو واحد من أبرز اختلافات هذا النظام، الذي لم يفرق بين حجم أو مجال وطبيعة نشاط المؤسسات في توجيه قواعده الإلزامية.

## ثانيا: نتائج الجانب التطبيقي للدراسة

خلصت الدراسة التحليلية التطبيقية لعدة نتائج نذكرها فيما يلي:

- يفتقد النظام المحاسبي المالي لمرجعية محاسبية صريحة، من خلال اعتماده على المرجعية المحاسبية الأنجلوسكسونية فيما يتعلق بالبناء المفاهيمي والفكري للنظام، وتبنيه لمداخل التقييم المعتمدة وفق معايير المحاسبة الدولية، واعتماده على إطار تصوري في خطوة تشابه اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإطار المفاهيمي، بينما اعتمد على المرجعية المحاسبية الفرنكوفونية فيما يتعلق بالإطار الشكلي والإجرائي للنظام المحاسبي المالي، حيث تم ربط هذا الأخير بإطار قانوني ومدونة حسابات على غرار النموذج المحاسبي الفرنسي بشكل خاص، وهو الأمر الذي أدخل بتوازن النظام المحاسبي المالي وتجانسه؛
- اختلفت تجربة الإصلاح المحاسبي الجزائرية عن باقي التجارب الدولية في عدة جوانب، من خلال اعتماد هذه الدول على بناء أنظمة محاسبية تتلاءم مع متطلبات وظروف متغيراتها البيئية، إضافة لاعتمادهم على استراتيجيات مختلفة، ارتكزت على التدرج في التوافق المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية، مع التكتيف من المشاورات بين مختلف الفاعلين في المحاسبة، والعمل على برمجة الدورات التدريبية والتعليمية لتهيئة المورد البشري، وهي جملة الخطوات والإجراءات التي غابت عن التجربة الجزائرية، وهو ما أدى إلى ظهور اختلالات تتعلق بالنظام المحاسبي المالي وتطبيقه في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- هناك توافق بين الإطارين التصوري الجزائري ونظيره المفاهيمي الدولي فيما يتعلق بالفروض والمبادئ المحاسبية، إذ أن عملية المقارنة التي قمنا بها لم تبرز أي اختلاف أو تعارض جوهري، حيث اقتصر الاختلافات على تلك المتعلقة بمنهجية عرض هذه الفروض والمبادئ ضمن الإطارين محل الدراسة، إضافة لبعض الاختلافات بين المصطلحات والتوجيهات الموجودة وفقا لأحد الإطارين دون الآخر؛
- هناك توافق محاسبي جوهري بين الإطار التصوري المحلي ونظيره المفاهيمي الدولي في اعتماد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- عكس الإطار المفاهيمي الدولي، لم يتطرق الإطار التصوري الجزائري لمستخدمي القوائم المالية، وهو ما يعتبر جانبا من جوانب قصور هذا الإطار التصوري؛
- تقارب الإطار التصوري المحلي بشكل عام مع نظيره الدولي، الذي تبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية من الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989، والذي حدث في سنتي 2010 و2018، الأمر الذي يبرز حجم الهوة بين الإطارين، وهو ما يعتبر من بين اختلالات الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي؛
- توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية بشكل جوهري في جانب عرض وإعداد القوائم المالية؛

- في سبيل تقييم اختلافات الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي، قمنا بمقاربة أهم قواعد التقييم والقياس بين هذا الأخير ومعايير المحاسبة الدولية، وتوصلنا لما يلي:
- هناك توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS38 بخصوص قواعد الاعتراف والمعالجة المتعلقة بتكاليف البحث والتطوير بشكل خاص، بينما اختلفا بشكل جوهري في معالجة بعض الحالات المتعلقة ببراءات الاختراع والعلامات التجارية والشهرة، إضافة إلى الاختلاف المتعلق باكتمال معيار المحاسبة الدولية، من خلال شمول المعيار IAS38 على كل التفاصيل والأمثلة المتعلقة بالاعتراف والقياس والتقييم عكس النظام المحاسبي المحلي؛
  - توافق النظام المحاسبي المالي مع معيار المحاسبة الدولي IAS16، من خلال توافقها بشكل تام في كل من التعريف والاعتراف والقياس الأولي للأصول المادية، وتوافقهما بشكل جوهري فيما يتعلق بالتقييم اللاحق لذات الأصول، واقتصرت الفروقات على بعض الخيارات والتفاصيل الثانوية الخاصة بالبناء الشكلي لعناصر الأصول المادية؛
  - توافق النظام المحاسبي المالي بشكل جوهري مع كل من المعيارين المحاسبين الدوليين IAS32 وIAS39، وهما المعياران اللذان كانا مطبقان أثناء إعداد ثم صدور النظام المحاسبي المالي، الذي لم يُطور ولم يُحدث منذ دخوله حيز التطبيق سنة 2010، وهو ما يبرر بعد ذات النظام عن معيار الإبلاغ المالي الدولية IFRS9؛
  - هناك توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS16 في الشق المتعلق بالإهتلاكات، ويرى الباحث أن الفروقات الأخرى الموجودة بينهما فيما يخص هذه النقطة، تتعلق بشكل أساسي بالجانب التنظيمي لكل منهما، حيث لا حظنا من خلال دراسة المعيار IAS16 تسلسلا منطقيًا للعناصر الواردة ضمنه من جهة، إضافة إلى وضوح نصه وتضمنه لجملة من الأمثلة والحالات، وهو ما لم يكن موجودا في ذات الشق ضمن النظام المحاسبي المالي؛
  - يوجد توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS2، إذ لم يستنتج الباحث أي تعارض أو اختلاف جوهري بينهما؛
  - بالنسبة لتوحيد الحسابات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية:
    - ✓ هناك توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IFRS10 بخصوص السيطرة الكلية؛
    - ✓ هناك توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IFRS11 بخصوص السيطرة المشتركة؛
    - ✓ هناك توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IAS28 بخصوص التأثير الملحوظ؛
    - ✓ توافق توحيد الحسابات جوهريا بين كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وتمثل الفروقات أساسا في تباين الكم المعرفي الذي حُص به الموضوع في نصيهما، إذ أن المعايير الدولية كانت أكثر شمولًا وتفصيلا وشرحًا، وأقل تعقيدا من النظام المحاسبي المالي.
- بالنسبة لتقييم الإطار الشكلي للنظام المحاسبي المالي، توصلنا لبعض النتائج التي نقدمها كما يلي:

- منذ صدور النظام المحاسبي المالي، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار وتعديل واستبدال عدة معايير محاسبية، في الوقت الذي بقي النظام المحاسبي المالي جامدا بدون أي تعديلات تتوافق مع التطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية، ويرجع ذلك لغياب خلفية نظرية حقيقية يستند عليها القائمون على إصدار القواعد المحاسبية الجزائرية في تعديل وتحديث النظام المحاسبي المالي؛
- إن الاختلال المتعلق بجمود النظام المحاسبي المالي وعدم تحديثه يلعب دورا هاما في ظهور الاختلالات المتعلقة بالجانب الفكري للنظام، فمن خلال مقارنة الجانب الفكري لهذا النظام مع معايير المحاسبة الدولية، تبين أن النظام المحاسبي المالي قد توافقت فعلا مع المعايير الدولية السائدة أثناء صدوره، وأن بعض الاختلالات التي ظهرت بعد صدوره، كانت نتيجة لعدم تحيين النظام وجعله يساير التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي؛
- أظهرت مقارنة الإطار الهيكلي للنظام المحاسبي المالي مع نظيره الدولي النتائج الموالية:
  - ✓ غياب مؤسسة النظام المحاسبي المالي؛
  - ✓ غياب الكتاب الرسمي للنظام المحاسبي المالي؛
  - ✓ بعد النظام المحاسبي المالي عن آليات التواصل الحديث؛
  - ✓ اختلاف المعنيين بين النص العربي ونظيره الفرنسي.
- أظهرت مقارنة الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي مع نظيره الدولي، غياب الأبعاد الموالية عن إطار النظام المحلي:
  - ✓ بُعد التماثل في الكم المعرفي؛
  - ✓ بُعد الترتيب والترقيم؛
  - ✓ بُعد التخصيص؛
  - ✓ بُعد التنظيم.
- عدم مرونة النظام المحاسبي المالي بالشكل الكافي في التعامل مع أزمة جائحة كورونا عكس معايير المحاسبة الدولية، التي عمل المجلس المصدر لها على القيام ببعض الإجراءات التي تهدف إلى التكيف مع الوضع المحاسبي الغير مألوف؛
- بالنسبة لمعوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية، توصلنا للنتائج التالية:
  - غياب الأسواق النشطة في الجزائر حال دون إمكانية تطبيق القيمة العادلة والاستفادة من مزاياها المتعددة؛
  - شكلية البورصة الوحيدة في الجزائر، رغم أن هذا النظام يعد موجهها بشكل أساسي للمؤسسات التي تنشط في هذا النوع من القطاعات المالية؛
  - عشوائية الاقتصاد الجزائري وتأثيره السلبي على مختلف المداخل المتعلقة بالعمل المحاسبي؛

- ضعف الإطار المؤسسي الجزائري وعدم قدرته على استيعاب متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
  - أثرت مجموعة من العوائق الثقافية المتعلقة بالطبيعة التحفظية للمجتمع الجزائري بشكل سلبي على استجابة المكلفين لمتطلبات الإفصاح الكافي وفق النظام المحاسبي المالي؛
  - ضعف المسار التعليمي والتكويني للمحاسبين الجزائريين، جعلهم يعتقدون أن التحول للنظام المحاسبي المالي، يعتبر مجرد تحول في الممارسات التقنية، مهملين بذلك البعد الفلسفي الفكري المبني على أبعاد معايير المحاسبة الدولية؛
  - التأثير السلبي للثقافات والممارسات القديمة المكتسبة طوال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على مرحلة النظام المحاسبي المالي؛
  - التعارض الموجود بين النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية يحول بين هذا النظام وتحقيقه لبعض أهدافه خاصة ما تعلق منها بملائمة المعلومات المحاسبية؛
  - تتمثل أهم معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر فيما يلي:
    - ✓ غياب سوق مالي نشط، وصعوبة وجود خبراء تقييم ينوبون عن السوق النشطة في تحديد القيمة العادلة لمختلف العناصر؛
    - ✓ قيام جل المؤسسات الجزائرية بمسك محاسبة ذات أغراض جبائية دون مراعاة مصالح المستخدمين الآخرين، وهو الإشكال المتعلق بذهنية ملاك ومسيري المؤسسات والمحاسبين الجزائريين من جهة، وبطبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية من جهة أخرى، إذ تميل هذه الأخيرة إلى الركود وعدم قابليتها للتغيير؛
    - ✓ ضعف المؤسسات الجزائرية وصغر معظمها يجعلها غير قادرة على تكاليف التقييم وفق طريقة القيمة العادلة، وغير مهتمة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في قوائمها المالية؛
    - ✓ ضعف المحاسبين وعدم قيامهم بدورات تحيينية لتحسين مستوياتهم المهنية، وتجديد معارفهم العلمية، يجعلهم غير قادرين على مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة.
  - تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية للأجهزة القياس والمراقبة AMC، كان له انعكاسات ايجابية تتعلق بطبيعة النظام في حد ذاته، في الوقت الذي كان تطبيق نفس النظام أمام عدة عراقيل وصعوبات ارتبطت بواقع البيئة المحاسبية التي تنشط المؤسسة محل الدراسة فيها.
- اقتراح إطار محاسبي نموذجي مبسط -معايير المحاسبة الجزائرية AAS-؛
- اقتراح إطار نموذجي مبسط للتعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر.

## 2. اختبار صحة فرضيات الدراسة

استنادا للنتائج المتحصل عليها خلال الدراسة، يمكننا الحكم على صحة الفرضيات التي قامت عليها هذه الأخيرة كما يلي:

- الفرضية الأولى: "إن عدم وجود مرجعية محاسبية تنظرية للنظام المحاسبي المالي حالت دون عملية التحديث والتطور"، أثبتت النتائج المتوصل إليها صحة هذه الفرضية، فضعف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي أدى إلى عدم وجود إطار مرجعي كاف لتحديث وتطوير النظام المحاسبي المالي بالشكل المطلوب؛
- الفرضية الثانية: "أثرت البيئة المحاسبية الجزائرية بشكل سلبي على تطبيق النظام المحاسبي المالي"، وهي فرضية صحيحة، إذ أثبتت نتائج الدراسة أن البيئة المحاسبية الجزائرية أثرت بشكل سلبي على تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال ضعف الإطار المؤسسي والمهني الجزائري وغياب الأسواق المالية النشطة، إضافة إلى تعارض النظام مع بعض القوانين الجبائية، ومع مقومات الإطار الثقافي للمجتمع الجزائري، القائم على المحافظة ومقاومة التغيير، كما أثر كل من ضعف جودة التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر، والتفكير الجبائي الضيق للمكلفين بشكل سلبي على تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- الفرضية الثالثة: "إن عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتطورات الحاصلة في بيئة المحاسبة زاد من اتساع الفرق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية IFRS"، بناء على نتائج الدراسة فإن هذه الفرضية صحيحة، فقد أثبتت النتائج أن النظام المحاسبي المالي توافق بشكل جوهري مع معايير المحاسبة الدولية السائدة أثناء إعداد قواعده، وأن جل الاختلالات الفكرية التي ظهرت في النظام المحاسبي ناتجة عن عدم تحديثه ومواكبته للتغيرات المستمرة الحاصلة على مستوى معايير المحاسبة الدولية، وهو ما جعلها تتخلف عن معايير الإبلاغ المالي IFRS الدولية السائدة حاليا بشكل خاص.

## 3. توصيات الدراسة

- استنادا للنتائج المتحصل عليها من الدراسة، نقدم جملة من التوصيات من خلال النقاط التالية:
- إجراء إصلاحات على مستوى التعليم والتكوين المحاسبي الجامعي، بهدف تكوين إطارات محاسبية لها خلفية نظرية تمكنها من مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى المحاسبة المحلية والدولية على حد سواء، وفي سبيل ذلك نوصي الجهات المسؤولة بالاستعانة على النموذج المقترح في سبيل إصلاح التعليم المحاسبي في الجزائر؛
- تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية وترقيتها بالشكل الذي يمكنها من الاستجابة لمتطلبات تطبيق الأنظمة المحاسبية المعاصرة، من خلال تفعيل الأسواق المالية الجزائرية والرقى بواقع المؤسسات الاقتصادية، مع العمل على تكييف الأنظمة الجبائية بالشكل الذي يواكب متطلبات الإصلاحات المحاسبية التي قد تقدم عليها الجزائر؛

- ينبغي إجراء إصلاحات محاسبية دقيقة وعميقة وفورية على المنظومة التشريعية التجارية، وخاصة الجبائية لجعلها متلائمة مع الاختيار الاقتصادي للجزائر، وجعلها متلائمة أيضا مع فلسفة الأنظمة المحاسبية المعاصرة؛
- إجراء إصلاحات محاسبية تتمثل في الاستغناء عن النظام المحاسبي المالي، واستبداله بمعايير محاسبية جزائرية تراعي خصوصيات البيئة الجزائرية، وتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ونقترح على السلطات في هذا الباب ضرورة الاستفادة من التجارب الرائدة في المجال، على غرار تجربة المملكة العربية السعودية التي يراها الباحث تجربة يمكن للجزائر أن تطبقها، كما نوصي الباحثين والمهتمين بالمجال المحاسبي بضرورة تثمين الإطار النموذجي المحاسبي المبسط لمعايير المحاسبة الدولية المقترح خلال الدراسة؛
- فتح نقاش واسع يجمع كافة الأطراف ذات العلاقة بغية وضع معايير محاسبية جزائرية تستجيب لمتطلبات وقدرة جميع الأطراف بشكل موضوعي.

#### 4. آفاق الدراسة

- استنادا على النتائج المتوصل إليها في الدراسة، وبناء على الوضع الحالي الذي عرف تزايدا في الدراسات الأكاديمية المنادية بضرورة إجراء إصلاحات محاسبية جزائرية، نقترح بعض المواضيع التي نراه جديرة بالبحث والدراسة وذلك كما يلي:
- أثر الخلفية المحاسبية التنظيرية في الرفع من حساسية الأنظمة المحاسبية؛
  - التجارب المحاسبية الدولية الرائدة في التحول إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية وسبل الاستفادة منها في الجزائر؛
  - دور تفعيل البيئة المحاسبية الجزائرية في التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## أ. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية -معايير المحاسبة الدولية-، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015؛
2. أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية -النموذج الدولي الجديد-، دار صفاء، عمان، الأردن، 2010؛
3. أحمد فرغلي حسن وأحمد محمد أبو طالب وعبد العزيز السيد مصطفى، النظام المحاسبي الموحد، (نسخة إلكترونية: لا توجد طبعة أو دار نشر)، مصر، 2003؛
4. أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2008؛
5. أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية - المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية -، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008؛
6. إلياس ناصف، موسوعة الشركات التجارية -الجزء الثالث-، دار المستقبل، لبنان، 2008؛
7. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999؛
8. جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مراجعة إبراهيم النخالة، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة المتحدة، 2014؛
9. جورج فوستر، تحليل القوائم المالية -تعريب خالد علي أحمد كاجيحي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011؛
10. جويل ليرنر وجيمس كاشين، محرر الموجز دانييل فولكس، مبادئ المحاسبة ملخصات إيزي شوم، ترجمة كمال حسين وصبري ندا، الطبعة الأولى، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، مصر، 2004؛
11. حسن عمر محمد وسعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015؛
12. حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008؛
13. خالد جمال الجعارات، مطبوعة مختصر معايير المحاسبة الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014؛
14. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ias/ifrs، الطبعة الأولى، دار إثراء، عمان، الأردن، 2008؛
15. دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة -الجزء الأول-، تعريب أحمد حامد حجاج، تقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، (دون تاريخ اصدار)؛
16. رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012؛
17. سيد أحمد عامر وعلاء أمين الخواجة، المحاسبة المالية -مبادئ وتطبيقات-، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007؛
18. شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، دار نوميديا، قسنطينة، الجزائر، 2009؛

19. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS - الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، (دون سنة نشر)؛
20. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها - الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008؛
21. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة - الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016؛
22. طلال محمد الججاوي، وريان يوسف نعوم وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009؛
23. عباس علي ميرزا وجراهام جيه هولت وماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ترجمة وإصدار جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، (بدون سنة نشر)؛
24. عبد الحق مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003؛
25. عبد الحميد مانع الصبح، المحاسبة الدولية - الإطار النظري والتطبيقي العملي، الطبعة الثانية، صنعاء، اليمن، 2009؛
26. عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية - الأصول العلمية والعملية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010؛
27. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015؛
28. قاسم محسن الحبيطي وزياد هاشم يحيى، تحليل ومناقشة القوائم المالية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية، بيروت، لبنان، 2011؛
29. قديون وألدرمان، المحاسبة المالية، ترجمة نضال محمود الرمحي، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013؛
30. لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS - دروس وتطبيقات محلولة، الأوراق الزرقاء العالمية، بويرة، الجزائر، 2012؛
31. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية - سير الحسابات وتطبيقاتها، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014؛
32. ليزا ويفر، إدارة التحول من US GAAP إلى IFRS - تعريب لجنة البحوث والتطوير، الطبعة الأولى، دار حميثرا للنشر - جمعية المحاسبين والمدققين، الإسكندرية، مصر، 2016؛
33. مجدي سلامة محمود، معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2017؛
34. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2011؛
35. محمد صبري إبراهيم ندا وطارق عبد العال حماد وهاشم أحمد عطية، مبادئ المحاسبة المالية، جامعة عين شمس، مصر، 2007؛
36. محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008؛
37. مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار إثراء، عمان، 2009؛
38. مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية - مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009؛

39. وليد بن ترديات، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS، سلسلة الدراسات المحاسبية والمالية الصادرة عن صندوق النقد العربي، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2018؛
40. وليد عبد القادر وحسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2013؛
41. وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية - الجزء الأول-، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

### ب. المقالات والدراسات العلمية المنشورة في المجلات المحكمة:

1. أحمد الصالح سباع ومحمد الهادي ضيف الله، إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، الجزائر، 2018؛
2. أحمد بوراس ومحمد بوطلاعة، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 1، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015؛
3. أحمد قايد نور الدين وسعيد عبد الحليم، مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالية -دراسة عينة من المؤسسات-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 8، العدد 13، الجزائر، 2015؛
4. الأخضر عزي ورايح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) - دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2018؛
5. إلياس شاهد وعبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية -دراسة مقارنة-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016؛
6. أميرة دباش وفريد خميلي، مساهمة القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية -دراسة حالة عينة من المستثمرين ببورصة الجزائر-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 2، العدد 2، الجزائر، 2007؛
7. أمينة حفاصة وعباس فرحات، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية ias/ifrs -دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، الجزائر، 2018؛
8. بادي عبد المجيد وعزواني ناصر، المحتوى المالي لجدول تدفقات الخزينة -دراسة حالة مؤسسة سلسلة الأوراسي 2013-، مجلة دراسات -العدد الاقتصادي-، العدد 1، المجلد 7، جامعة الأغواط، الجزائر، 2016؛
9. بالرق تيجاني والمعتز بالله منادي وخالد جفال، التجربتان الفرنسية والبولونية في اعتماد معايير التقارير المالية، بحث مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، جامعة سطيف، الجزائر، 2011؛
10. بالرق تيجاني وهدي بصير، الفروقات العالمية البينية في القياس والتقرير عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية الأساسية -دراسة مقارنة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية: الأمريكية، الفرنسية والنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 3، العدد 5، الجزائر، 2016؛

11. بالرتقي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 8، العدد 8، الجزائر، 2008؛
12. بكاري بلخير وخبيطلي خضير، العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014، مجلة الباحث، المجلد 16، العدد 16، الجزائر، 2016؛
13. بكطاش فتيحة، العقود طويلة الأجل (الجوانب القانونية والجبائية) وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2007؛
14. بكحل عبد القادر وبربري محمد أمين، دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الإفصاح بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية، المجلد 13، العدد 1، الجزائر، 2019؛
15. بلبالي عبد السلام وبن العارية حسين، واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 6، العدد 2، الجزائر، 2018؛
16. بلعور سليمان، دوافع وأثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 4، العدد 6، الجزائر، 2014؛
17. بلقاضي بلقاسم، عناصر من إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، Revue reformes economiques et intégration en économie mondiale، المجلد 5، العدد 10، الجزائر، 2011؛
18. بلمداني محمد، أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية - دراسة حالة مؤسسة أن سي أ الروبية ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 4، الجزائر، 2018؛
19. بن توتة قندز وحكيم براضية، دراسة تحليلية لمدى مساهمة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2015؛
20. بن سعيد أمين وحسياني عبد الحميد، نماذج من مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، مجلة المؤسسة، العدد 7، الجزائر، 2018؛
21. بن شهرة سعدي وقمان عمر، أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية - دراسة ميدانية، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2021؛
22. بن علي مليكة ومهاوات لعبيدي، تطوير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجزائر بالاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 3، الجزائر، 2020؛
23. بن يخلف كمال وزعباط عبد الحميد، المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي، المجلد 2، العدد 3، الجزائر، 2008؛
24. بوحديدة محمد وقمان عمر، الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الإفصاح المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، الجزائر، 2010؛
25. بورحلة ميلود، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي حسب المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 4، الجزائر، 2020؛
26. بورنان إبراهيم، الإهلاك الاقتصادي للتثبيات المادية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة سونطراك مديرية الصيانة بالأغواط، مجلة دراسات - العدد الاقتصادي، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2015؛
27. بوغازي زينب، أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة - دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية، المجلد 9، العدد 1، الجزائر، 2015؛

28. بوفرح أمينة وحركات سعيدة، محاسبة الائتمان الإيجاري وفق النظام المحاسبي المالي وأثره على القوائم المالية للمؤسسة (دراسة حالة شركة الأشغال الكبرى بالجنوب 2010-2011)، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2017؛
29. بومدين بروال، أهمية اعتماد المعيار المحاسبي السابع في إدارة التدفقات النقدية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة لمدينة الأوراس لدورتي 2015 و2016-، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2018؛
30. جاو حدو رضا، واقع المحاسبة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة -تجارب دولية-، مجلة الحقيقة، المجلد 11، العدد 4، الجزائر، 2012؛
31. جرد نور الدين وآيت محمد مراد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2018؛
32. جرد نور الدين، البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2016؛
33. جلابة علي وبن عمارة منصور، التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مجلة حوليات جامعة قالمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 25، الجزائر، 2018؛
34. جواب حنان ومعوشي بوعلام، دور القرض الإيجاري في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثره على التنمية الاقتصادية في الجزائر، مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020؛
35. جودي محمد رمزي وجودي أمينة، مساهمة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2017؛
36. جيلالي عباد غلام الله، مدى ملائمة معايير التدقيق الداخلي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2016؛
37. حافي هدى والحاج عامر، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات العينية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة: تصدير/استيراد، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 12، العدد 2، الجزائر، 2017؛
38. حدة متلف وعلي بوخالف، الإطار التصوري كانعكاس تقييمي لمدى تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الاقتصاد الصناعي (خزارتك)، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2019؛
39. حسوس صديق وشريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2016؛
40. حسين توفيق مصطفى، العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2017؛
41. خطاب دلال ونور الدين زعبيط، تقييم الأداء المالي باستخدام نسب النقدية المشتقة من جدول تدفقات الخزينة -دراسة حالة مؤسسة أرسيلو ميتال عنابة (مركب الحديد والصلب)(2012-2013-2014)-، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2017؛
42. حكيم شبوطي وبراهيم علي عباس، مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2018؛

43. حمزة العرابي وخالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي IASB-FASB، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 8، العدد 3، الجزائر، 2015؛
44. حمزة العرابي وخالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 8، العدد 3، الجزائر، 2015؛
45. حنان لونيس، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجزائر، 2020؛
46. حولي محمد ودريس خالد ومرزوقي مرزوقي، المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2017؛
47. حولي محمد، ودريس خالد، ومرزوقي مرزوقي، المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2017؛
48. خزعل حسن جميل ومشعل هاني حميد، أثر قياس نتائج نشاط عقود الإنشاء على وفق IFRS 15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية-دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات الإنشائية-، مجلة الكوت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 31، العدد 1، العراق، 2009؛
49. خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 2، العدد 3، الجزائر، 2017؛
50. خملول محمد بلقايد وأحمد قايد نور الدين، دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية دراسة مقارنة مع النصوص التشريعية والمحاسبية الجزائرية، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020؛
51. دباح منال وحسياني عبد الحميد، المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي حسب SCF و IFRS 16 عند المستأجر (دراسة حالة مؤسسة أونيفار دتارجون)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، الجزائر، 2019؛
52. دراوسي مسعود، القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 7، العدد 6، الجزائر، 2012؛
53. دراوسي مسعود وخليفاتي جمال، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي-دراسة استطلاعية-، مجلة دراسات-العدد الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1 الجزائر، 2012؛
54. رحيش سعيدة، مدى توافق القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2015؛
55. رزيقات بوبكر وسعيداني محمد السعيد، مدى ارتباط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) بالإفصاح والشفافية وانعكاساتها على تطوير التقارير المالية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2015؛

56. رفيقة صغراوي ومسعود كسكس وإسماعيل قرزال، إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي -دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 2، العدد 2، الجزائر، 2018؛
57. رقاد سليمة وبوغازي زينب، مدى أهمية فارق التوحيد (الإدماج) الأول في توحيد حسابات المجموعة وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، المجلد 11، العدد 1، الجزائر، 2017؛
58. رقية شطبي، جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد -رؤية تحليلية ديناميكية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2018؛
59. روابحي عبد الناصر وطبيب أسامة، مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وأثارها على القوائم المحاسبية -دراسة تطبيقية لمؤسسة Rapide Oil، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 17، الجزائر، 2017؛
60. زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، مجلة الباحث، المجلد 7، العدد 7، الجزائر، 2010؛
61. سبتي إسماعيل وقروي عبد الله، الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الإسلامي رقم (08) -دراسة مقارنة من وجهة نظر المستأجر-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2018؛
62. سبتي إسماعيل، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF -دراسة حالة مؤسسة ملبنة التل بسطيف للفترة 2014/2016-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -العدد الاقتصادي-، المجلد 11، العدد 3، الجزائر، 2017؛
63. سحنون بونعجة ونبيل بوفليح، متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة AL-RIYADA for Business Economics، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2019؛
64. سعدي عبد الحق وعلون محمد لمن وصالح محمد لخضر، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الشرعية، مجلة المحاسبة\_التدقيق والمالية، المجلد 2، العدد 2، الجزائر، 2020؛
65. السعيد قاسمي وفرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2010؛
66. السعيد قاسمي وفرحات عباس، النظام المحاسبي المالي ومدى تنميته مع معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2010؛
67. سعيداني محمد السعيد وبكاي أحمد، المعالجة المحاسبية للعقود الإنشائية حسب المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة المستقبل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2016؛
68. سعيداني محمد السعيد وبوشاكر جلول، الإطار النظري والمؤسسي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016؛
69. سعيداني محمد السعيد ورحماني يوسف زكريا، مستقبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في ظل المعيار الدولي للتقارير المالية الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 9، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018؛

70. سعيداني محمد السعيد وريقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (دراسة تحليلية نقدية)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2018؛
71. سفير محمد، أهمية إعداد وتحليل المعلومات حول التدفقات النقدية في مجتمع الأعمال -دراسة حالة مؤسسة اقتصادية-، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2015؛
72. سماش كمال وعياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2019؛
73. سماعين عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2019؛
74. سماي علي وخلف الله بن يوسف؛ تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية-دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2014، مجلة للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2016؛
75. السويح عماد علي، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية -تقييم التجربة بعد أربعة عقود-، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، المجلد الأول، العدد الثاني، ليبيا، 2015؛
76. سي محمد لخضر، التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2017؛
77. سي محمد لخضر، عقود الأيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية: توحيد أم توافق؟، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2021؛
78. سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2013؛
79. شريط صلاح الدين وحفاصة أمينة، دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابع IAS 7-، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 3، العدد 5، الجزائر، 2018؛
80. شريط صلاح الدين وحفاصة أمينة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا الرياض سطيف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2018؛
81. شلاني عمار وبولعابيز وفاء، تقييم الأداء المالي باستخدام جدول التدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبي الجديدة -حالة مؤسسة NCA روبية للفترة الممتدة (2014-2017)، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2019؛
82. شنائي عبد الكريم وعقاري مصطفى، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيات المادية والمعنوية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2016؛
83. شوقي مرداسي وعبود زرقين، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2018؛
84. شيخ عبد القادر وزعرور نعيمة وبوقناديل محمد، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية -دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة-، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، المجلد 2، العدد 4، الجزائر، 2018؛

85. صافو فتيحة، التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعملية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية-قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2015؛
86. صلاح الدين سولم، مساهمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية -إشارة خاصة للمعيار المحاسبي الدولي الأول-، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، المجلد 20، العدد 2، الجزائر، 2014؛
87. صيودة إيناس، دور تحليل جدول التدفقات النقدية للخرينة في تقييم الأداء والوضعية المالية للمؤسسة - تحليل جدول تدفقات الخزينة للجزائرية للمياه-، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2017؛
88. ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 6، العدد 1، جامعة الوادي، الجزائر، 2013؛
89. ضيف الله محمد الهادي، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2014؛
90. طبشوش هند وبن بلقاسم سفيان، تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسة الجزائرية -دراسة حالة فرع صيانة وخدمات السيارات لمجمع سونلغاز-، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2020؛
91. ظريف مريم وشنوف شعيب، إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المحلة العلمية للمستقبل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2020؛
92. ظريف مريم وشنوف شعيب، دراسة مقارنة لأثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بين SCF وIAS-دراسة حالة مؤسسة مجبنة وملبنة بودواو-، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2018؛
93. العابدي أحمد، القول الراجح بين تطبيق الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وواقعها في النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة كيفية لوجهة نظر محافظي الحسابات، مجلة البشائر للاقتصادية، المجلد 4، العدد 3، الجزائر، 2019؛
94. عادل بولجنيب والطيب لحيلج، أثر التقديرات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على إدارة النتيجة -دراسة تحليلية-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 6، العدد 4، الجزائر، 2019؛
95. عادل علي بابكر الماحي أبو الجود، أهمية قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار بالمصارف -دراسة حالة مصرف الراجحي بالرياض-، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2019؛
96. عبد الرحمان محمد سليمان رشوان، إطار مفاهيمي مشترك للمحاسبة الدولية ونظرية المحاسبة المالية لبناء المعايير المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2017؛
97. عبد العزيز قتال ورفيق يوسف، دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في التشخيص المالي لمؤسسة الربوية للمشروبات (2012-2015)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2018؛
98. عبد الفتاح سعيد السرطاوي ونايف أحمد عساف وعادل عيسى حسان، التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند القياس بالقيمة العادلة -دراسة ميدانية للضفة الغربية-، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 19، العدد 1، الأردن، 2019؛

99. عبد القادر حوة وفتيحة بكطاش، أثر القياس والإفصاح عن الأدوات المالية في القوائم المالية ومتطلباتهما وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي والنظام المحاسبي المالي، مجلة آفاق للعلوم -القسم الاقتصادي-، المجلد 4، العدد 3، الجزائر، 2019؛
100. عبد الكريم شناي والأخضر لقلبي ومحمد علاء الدين جناني، أهمية تطبيق طرق تقييم التثبيتات حسب معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مجلة المستقبل الاقتصادي، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2018؛
101. عبد اللطيف عثمان وعباس لحمر، المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي -حالة مجمع متيجي-، AL-RIYADA For Business Economics، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2018؛
102. عتير سليمان وزرقون محمد، تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد -دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2016؛
103. عتيق توفيق، جودة إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة ضمن السياق الجزائري، revue des politiques économiques، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2017؛
104. عدنان مقدم، محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2016؛
105. العرابي حمزة، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2013؛
106. عريوة رشيد، الحسابات المجمععة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS -دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 18، الجزائر، 2017؛
107. عريوة رشيد، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1، الجزائر، 2020؛
108. عزة السيد السيد العباسي، دراسة مقارنة للنظم المحاسبية في التعليم الثانوي العام في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفنلندا وإمكانية الاستفادة منها في مصر، جامعة بورسعيد، مصر، (لا توجد سنة)؛
109. عسول محمد الأمين وسي لخضر محمد، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2019؛
110. عقاري مصطفى وتخونوني أمال، النظام المحاسبي المالي scf في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية ifrs (2010-2016)، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2017؛
111. عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2007؛
112. عقي حمزة وبن عيشي بشير، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي عن الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية -دراسة عينة من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر باستخدام طريقة التحليل العالمي التمييزي (AFD)، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 2، الجزائر، 2017؛
113. عكوش محمد أمين وكشورود بشير، جودة المعلومات المحاسبية بين ملائمة القيمة العادلة وموثوقية التكلفة التاريخية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15، العدد 2، الجزائر، 2019؛

114. علوان محمد لمين وسعدي عبد الحق وصالحي محمد لخضر، محاسبة الموارد البشرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعملة، المجلد 3، العدد 2، الجزائر، 2020؛
115. عمار بن عيثن، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 1، العدد 01، الجزائر، 2014؛
116. عمارة ياسمين وخديجة بلحياي، أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير وحدة المدينة-، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2018؛
117. العمري أصيلة، التجميع المحاسبي للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10 "IFRS10"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 1، الجزائر، 2017؛
118. عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها -دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمخطط المحاسبي العام والنظام المحاسبي المالي (ias/ifrs-pcg-scf)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2011؛
119. عمورة جمال، تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية (ias-ifrs)، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 17، العدد 1، الجزائر، 2013؛
120. عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (مع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2012؛
121. عوادي مصطفى، قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة قانونية وتحليلية-، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2012؛
122. عوماري عائشة وبن الدين أحمد، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2019؛
123. عوينات فريد وكويسي محمد ومهاوات لعبيدي، نظام المحاسبة المبسطة في المؤسسات الصغيرة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2016؛
124. عيادي عبد القادر، تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة -مع الإشارة إلى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري-، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية -قسم العلوم الاقتصادية والقانونية-، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2016؛
125. عيادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية، Revue d'économie et de statistique appliquée، المجلد 10، العدد 2، الجزائر، 2013؛
126. عيسى دراجي وبن توتة قندز، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12-الضرائب على الدخل-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -العدد الاقتصادي-، المجلد 12، العدد 3، الجزائر، 2018؛
127. غنية بن حركو، التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2015؛
128. فراس محمد وبالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية -رؤية تحليلية نقدية-، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجزائر، 2020؛
129. فراس محمد، أثر انتشار جائحة كورونا على المحاسبة في ظل المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة تنمية الموارد البشرية، مجلد 16، العدد 2، الجزائر، 2021.

130. قادري عبد القادر، المعالجة المحاسبية لقروض اقتناء السيارات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة بنك البركة الجزائري،- مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد 2، الجزائر، 2017؛
131. قادري عبد القادر، قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) -دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2016؛
132. قريشي كتزة، توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة: بينه متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 1، جامعة سطيف، الجزائر، 2019؛
133. قسوم حنان، أهمية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) في تحسين جودة القوائم المالية -دراسة تحليلية لبعض المعايير-، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2019؛
134. قمان عمر وإيمي شهاب، هيكل المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2011؛
135. قمان عمر، الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية -دراسة ميدانية لأراء عينة من المختصين في المجال المحاسبي-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، المجلد 9، العدد 3، الجزائر، 2015؛
136. قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المجلد 10، العدد 10، مجلة الباحث، جامعة الشلف، الجزائر، 2012؛
137. قورين حاج قويدر، تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات IAS2 ضمن النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2015؛
138. قيرة عمر، تجليات مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني في النظام المحاسبي المالي، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2019؛
139. كتوش عاشور وبلعوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2011؛
140. كردودي سهام، تحليل التأثير الجبائي على أنظمة الإخضاع والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2013؛
141. لخضر بن أحمد، الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية -دراسة تقييمية-، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2014؛
142. لصنوني حفيظة وبشونده رفيق، السوق المالي (البورصة) في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -واقع وأفاق-، مجلة المالية والأسواق، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2017؛
143. لطرش الطاهر، تطبيق النظام المحاسبي المعياري الدولي في الجزائر ودوره في تطور نظام التوقعات في المؤسسات الجزائرية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2016؛
144. لعلايية ياسمين، أثر تكوين المؤونة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية: حالة المؤسسة الوطنية أسميدال -عنابة-، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2020؛
145. مامش يوسف وزويطة محمد الصالح وعدمان مريزق، معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية -دراسة ميدانية-، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2019؛

146. مامش يوسف ولوعيل بلال، محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -العدد الاقتصادي-، المجلد 11، العدد 3، الجزائر، 2017؛
147. مباركي مروان والعراي حمزة، واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 13، العدد 2، الجزائر، 2018؛
148. محصول نعمان، التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2017؛
149. محمد الحبيب مرحوم، النظام المحاسبي المالي - محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2018؛
150. محمد فيصل مايده وجمال خنشور، قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) -دراسة تحليلية-، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2017؛
151. مخفي أمين وحيرش نور الدين وزيرق سوسن، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 2، العدد 2، الجزائر، 2018؛
152. مداني بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2002؛
153. مرازقة صالح وبوهرين فتيحة، المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، المجلد 6، العدد 6، الجزائر، 2010؛
154. مرنيش حمدي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة إستقصائية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، المجلد 10، العدد 13، الجزائر، 2015؛
155. مسدد نور الإسلام وعنون فؤاد، دور التدقيق الجبائي التعاقدية في حساب الضرائب المؤجلة -دراسة حالة في مكتب التدقيق -KPMG-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2020؛
156. مسعود كسكاس وعمر الفاروق زرقون، إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 8، الجزائر، 2017؛
157. مصباح عيسى وقدروري عمار، إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من المؤسسات-، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale، المجلد 12، العدد 25، الجزائر، 2018؛
158. المعتز بالله منادي وياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 10، المجلد 6، الجزائر، 2018؛
159. معمر الطيب ابتسام، ترجمة القوائم المالية المجمعة بالعملات الأجنبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، المجلد 13، العدد 2، الجزائر، 2018؛
160. موزارين عبد المجيد وبربري محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية -قسم العلوم الاقتصادية والقانونية-، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2018؛
161. مولود قنوش وإبراهيم مزبود، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على كفاءة بورصة الجزائر، مجلة الحوار المتوسطي، المجلد 9، العدد 3، الجزائر، 2018؛

162. ميمون إيمان وبشونده رفيق، أهمية تعديل المعالجة المحاسبية لعقود الايجار عند المستأجر للنظام المحاسبي المالي -دراسة مقارنة IAS 17 و SCF و IFRS 16-، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2017؛
163. ناصر مراد، واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2016؛
164. نصرأوي دنيا زاد وبن زاوي محمد الشريف، مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 3، العدد 1، الجزائر، 2018؛
165. نورة محمد ومليكة حفيظ شبايكي، مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد -دراسة تحليلية للقوائم المالية لمؤسسة سونلغاز الجلفة-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 2، الجزائر، 2016؛
166. هشام سفيان صلواتشي ويوسف بودلة، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2011؛
167. هيري آسيا وساوس الشيخ، النظام المحاسبي المالي المستحدث في الجزائر ودوره في تحديات الإفصاح على القوائم المالية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 4، الجزائر، 2016؛
168. يحي عبد اللاوي وزهواني رضا ووصيف فائزة خير الدين، إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الاقتصادية: الإجراءات والتنظيمات -دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري SNTR-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2017؛
169. يوسف خنيش وضيف الله محمد الهادي وهشام لبزة، دراسة تقييمية لبدائل القياس المحاسبي، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، 2018؛
170. يوسف رفيق وعبد العزيز قتال، إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الآفاق الدراسات الاقتصادية، المجلد 2 العدد 2، الجزائر، 2017.

### ج. الملتقيات والمؤتمرات العلمية:

1. آلاء مصطفى الأسعد، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصر، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق، 2013؛
2. أمانة الأونكتاد، استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي -دراسة حالة تركيا-، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الدورة 24، 2007؛
3. ثابت حسان ثابت وآلاء عبد الواحد ذنون، طرق تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها في تعزيز عملية الإصلاح الاقتصادي في العراق، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة -مقاربات علمية وعملية- 2017، أم البواقي، الجزائر، 2017؛
4. ثابت حسان ثابت ومحمد عبد الواحد غازي، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة -دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية-، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -اتجاهات النظام المحاسبي (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014؛
5. حسن عبد الكريم سلوم وبتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات - الفرص - التهديدات)، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009؛

6. رضا جاوحدو وأحمدودة وفاء، تجربة الإصلاح المحاسبي في الصين، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011؛
7. علي يوسف، المعيار المحاسبي الدولي رقم 10: الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، سوريا، 2009؛
8. فراس محمد، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحليل المالي للقوائم المالية-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC) بالعلمة ولاية سطيف، ملتقى تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد 10 سنوات من الممارسة، المركز الجامعي بربكة، الجزائر، 2019؛
9. مرزوقي مرزقي وحولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011؛
10. مرزوقي مرزقي وحولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011؛
11. منصوري الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية-دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

#### د. أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير:

1. بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية-دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016؛
2. لطرش فريد، التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي-التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2017؛
3. عمراني أمين، تقييم النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014.

#### هـ. القوانين والمراسيم القرارات والأوامر:

1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الجزائر، 2007؛
2. مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2008؛
3. المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07/04/2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية، العدد 21، الجزائر، 2009؛
4. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009؛
5. القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المتعلق بالمؤسسات المصغرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009؛
6. الأمر رقم 86-27 من القانون التجاري المؤرخ في 9 ديسمبر 1996؛

7. التعليمية الوزارية رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 والمتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، والمتضمنة لكيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال المحاسبي؛
8. التعليمية المنهجية الصادرة بتاريخ 2010/10/19 المتعلقة بطرق تطبيق التعليمية الوزارية رقم 02 المتعلق بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
9. الإشعار رقم 89 المؤرخ في 10 مارس 2011، المتضمن مدونة وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لمؤسسات التأمين وإعادة التأمين؛
10. الرأي التوضيحي حول التقييم والاعتراف وعروض القروض والمصروفات ذات الصلة، والصادر بتاريخ 2019/10/08 عن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والنزاعات المهنية؛
11. Conseil National de la Comptabilité, **modèles d'états financiers : Avis de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles**, Ministère des finances.

### ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية

#### A. Livres:

1. Djelloul Boubir, **comptabilité Financière: Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS**, les éditions du sahel, Algérie, 2013;
2. Elisabeth Bertin et Christophe Godowski et Rédha Khelassi, **Manuel Comptabilité & Audit**, éd Berti, Algérie, 2013;
3. Luca Mihaela and Teaching Assistant, **Regarding the users of financial statements and their information needs**, Studies and scientific researches, edition 13, Romania, 2008;
4. Obert Robert, **fusion consolidation en 25 fishes**, éd Dunod, France, 2011;
5. Odile Barbe-Dandon et Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS**, groupe revue fiduciaire, 3ème édition, Paris, France, 2007;
6. Robert Obert, **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, revue française de comptabilité, N°439, FRANCE, 2011.

#### B. Articles et études scientifiques publiés dans des revues à comité de lecture:

1. Azouani Nacer et Saihi Youcef, **Le risque financier lié au processus de la constatation des impôts différés dans les groupes Algériens -Illustration à partir du cas du groupe industriel ENCC-**, revue AL-IJTIHED, N°3, Algérie, 2013;
2. Boukssessa Souhila Kheira, **Présentation des états financiers selon le référentiel IAS/IFRS**, Revue algérienne d'économie et gestion , Volume 10, Numéro 3, Algérie, 2016;
3. Emmanuelle Cordano, **Qualités et défauts des IFRS: Petit guides à l'usage des administrateurs**, Revue française de comptabilité, N°463, France, 2013;
4. Ibrahim A Ganiyu, **Regulatory and Conceptual Framework for Financial Statements (updated - 2019)**, Professional Lecture Note extract, UK, 2019;
5. Indra Abeysekera, **Accounting for Intellectual assets and liabilities**, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol 7, N° 3, Australia, 2003;
6. Mawih K. Al Ani, **Effects of Assets Structure on the Financial Performance: Evidence From Sultanate of Oman**, Journal of US-China Public Administration, vol 11, N°2, USA, 2014;
7. Suh Collins Suh, **The role of financial statement in the investment decisions of a micro finance institute -case study Bamenda police cooperative credit union limited (BAPCCUL Yaounde)-**, centria university of applied sciences, USA, 2017.

#### C. Réunions et conférences scientifiques

1. **Directives de comptabilité et d'information financière pour les petites et moyennes entreprises, Orientations pour les PME du niveau 3**, Conférence des nations unies sur le commerce et le développement, Nations unies, New York et Genève; 2009.

### ثالثا: المواقع الالكترونية

1. الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: [www.cnc.dz/reglement.asp](http://www.cnc.dz/reglement.asp)
2. الموقع الرسمي لوزارة المالية الجزائرية: [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)
3. موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين [WWW.SOCPA.COM](http://WWW.SOCPA.COM)
4. الموقع الرسمي لوزارة الاقتصاد والمالية ودعم الاستثمار التونسية: [www.finances.gov.tn](http://www.finances.gov.tn)
5. الموقع الرسمي لمؤسسة معايير المحاسبة الدولية: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
6. الموقع الرسمي لبورصة الجزائر: [www.sgbv.dz](http://www.sgbv.dz)

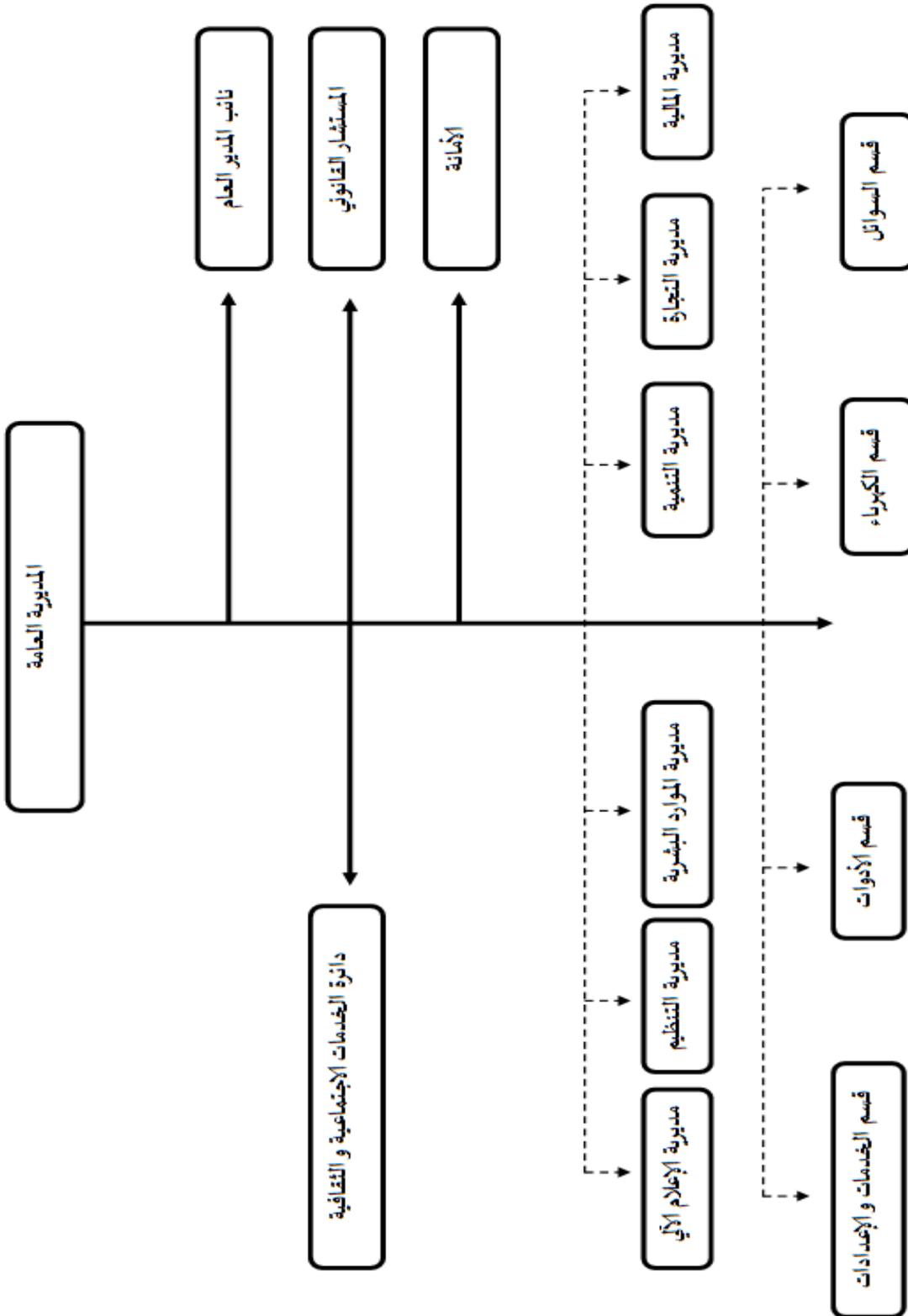
قائمة الملحق

## قائمة الملاحق

الملحق رقم (1): منتجات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، ورخص الاستغلال التي تحصلت عليها المؤسسة

المنتج	صاحب الرخصة	البلد	بداية الإنتاج
عداد الكهرباء	Landis/Gyr	سويسرا	1980
عداد الماء	Aquametro AG	سويسرا	1981
عداد الغاز	American Metro	و.م.أ.	1982
القاطع	ABB STOTZ-KONTAKT	ألمانيا	1985
القاطع التلقائي	Telemecanique – Shneider electric	فرنسا	1991
عداد الحجم	Nuovo Pignone	إيطاليا	1991

## الملحق رقم (2): الهيكل لمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC



الملحق رقم (3): جانب من مستند "تشخيص أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"



الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز  
Société algérienne de l'électricité et du gaz

DIRCETION EXECUTIVE DES FINANCES ET COMPTABILITE GROUPE

*DIAGNOSTIC ET ÉTUDE D'IMPACT  
DU PASSAGE AU  
NOUVEAU SYSTÈME COMPTABLE ET FINANCIER*

الملحق رقم (3): جانب من مستند "تشخيص أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"

-تابع-

Sommaire	
Introduction.....	3
1-La comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles .....	4
2- L'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles.....	10
3- La durée d'utilité des immobilisations corporelles et incorporelles .....	17
4- Les amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles .....	20
5- Les réintégrations de la réévaluation et de la subvention des immobilisations .....	25
6- Le gros entretien.....	30
7- Stocks et en cours.....	36
8- Actifs financiers non courants.....	43
9- Les emprunts .....	54
10- Les avantages liés au personnel .....	64
11- Les impôts différés .....	71
12- La consolidation.....	83
13- Contrats a long terme.....	88
14- Operations faites pour le compte de tiers.....	95
15- Operations en monnaie étrangère .....	100
16- Les états financiers.....	107
17- Changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou omission.....	123

الملحق رقم (3): جانب من مستند "تشخيص أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"

-تابع-

### **Introduction**

Le présent document s'intègre dans les travaux de passage au nouveau système comptable et financier Algérien, il porte sur un diagnostic et une étude d'impact de la mise en œuvre du système sur les sociétés du Groupe Sonelgaz.

Les travaux qui ressortent ont été fait en tenant compte des principes et des nouveaux concepts introduits par le SCF, au travers de l'analyse des différents textes réglementaires et légaux à savoir :

- La loi n°07-11 du 25 Novembre 2007, qui arrête le nouveau système comptable et financier Algérien. Elle comporte un cadre conceptuel, des normes comptables et une nomenclature des comptes.
- Le décret 08-156 DU 26/05/2008, qui porte sur les dispositions d'application de la loi 07-11 relative au nouveau système comptable et financier.
- L'arrêté du 26 Juillet 2008 du Ministère des Finances fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation.
- L'instruction n° 02 du 29 octobre 2009 du Conseil Nationale de la Comptabilité portant première application du système financier et comptable.

Nous avons tenu, également compte des avis des experts métier des différentes activités du Groupe autant que possible , tout en prenant soin de les faire adhérer aux changements qui seront induits par ce nouveau système comptable et financier.

Le document a été élaboré en prenant en considération les thèmes et les sujets qui nous paraissent les plus impactés par le nouveau système. Il vise à donner au Conseil d'Administration du Groupe une information sur les changements qui impacteront les comptabilités des sociétés du Groupe et par la même de recueillir leur choix pour certaines options qui sont lourdes de conséquences sur le comptes des sociétés.

Pour une plus grande cartée du document et pour faciliter sa lecture, nous avons opté pour une présentation par thème et pour chaque thème nous retrouvons le même plan de présentation à savoir : une introduction, les nouveaux concepts, les divergences PCN/SCF, les impacts, les Options, les nouvelles règles de comptabilisation et les retraitements

الملحق رقم (3): جانب من مستند "تشخيص أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"

-تابع-

---

*1-La comptabilisation des  
immobilisations corporelles et  
incorporelles*

---

الملحق رقم (3): جانب من مستند "تشخيص أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"

-تابع-

## INTRODUCTION

Le Système Comptable et Financier a introduit de nouvelles règles de comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles, tout en imposant la comptabilisation des actifs par composants, ce qui ressort comme un des changements fondamentaux imposés par le SCF.

Une immobilisation **corporelle** est définie comme étant un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours, alors qu'une immobilisation **incorporelle** est définie un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires.

Le document qui suit permet de prendre connaissance de ces nouvelles règles et des dispositions déjà prise par SONELGAZ en matière d'individualisation des composants des actifs.

## NOUVEAUX CONCEPTS

Le SCF définit les règles de comptabilisation et précise clairement qu'une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée en actif que s'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité et que son coût peut être évalué de façon fiable.

Il introduit également une nouvelle disposition qui porte sur la comptabilisation par composant, qui consiste à inscrire à l'inventaire des immobilisations en dissociant leurs éléments en composants et en arrêtant leurs rythmes d'utilisation et/ou leurs fréquences de renouvellement.

Par ailleurs, le SCF (principe de regroupement) précise que les pièces de rechanges et matériels d'entretien spécifiques sont comptabilisés en immobilisations corporelles lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations et si l'entité compte l'utiliser pour plus d'un exercice.

Pour ce qui est des biens de faible valeur, ils peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent être comptabilisés en charge.

## الملحق رقم (4): قائمة الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2009



المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة  
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE  
DIRECTION DES FINANCES

## BILAN AU 31/12/2009

en DA

N° des Cptes	Actif	Montants bruts	Amortiss. ou provision	Montants nets	n° des Cptes	Passif	Montants
	<b>INVESTISSEMENTS</b>					<b>FONDS PROPRES</b>	
20	Frais préliminaires				10ou11	Fonds social ou fonds pers.	1,462,825,000.00
21	Valeurs incorporelles				12	Primes d'apports	
22	Terrains	456,430,000.00		456,430,000.00	13	Réserves	2,502,890,709.83
24	Equipements de prod.	4,163,711,982.26	3,446,479,008.27	717,232,973.99	15	Ecart de réévaluation	242,615,901.78
25	Equipements sociaux	46,973,628.40	24,343,458.13	22,630,170.27	17	Liaison inter-unité	
28	Investissements en cours	284,382.81		284,382.81	18	Résult. en inst. d'affectation	
	<b>TOTAL 2</b>	<b>4,667,399,993.47</b>	<b>3,470,822,466.40</b>	<b>1,196,577,527.07</b>	19	Provision p/ pertes et charges	
	<b>STOCKS</b>						
30	Marchandises			-			
31	Matières et fournitures	550,617,796.74	258,372,266.91	292,245,529.83		<b>TOTAL 1</b>	<b>5,563,823,846.06</b>
33	Produits semi-ouvrés	36,543,718.89	4,456,115.92	32,087,602.97			
34	produits et tx en cours	40,262,267.97		40,262,267.97		<b>DETTES</b>	
35	Produits finis	19,898,882.93	263,734.18	19,635,148.75	52	Dettes d'investissements	115,190,244.62
36	Déchets et rebuts			-	53	Dettes de stocks	107,418,825.98
37	Stocks à l'extérieur	82,335,983.53		82,335,983.53	54	Détentions pour compte	556,033,146.55
	<b>TOTAL 3</b>	<b>729,658,650.06</b>	<b>263,092,117.01</b>	<b>466,566,533.05</b>	55	Dettes env. les ass. et sté ap	50,000,000.00
	<b>CREANCES</b>				56	Dettes d'exploitation	
42	Créances d'invest.	3,698,524,977.39		3,698,524,977.39	57	Avances commerciales	47,770,808.67
43	Créances de stocks	124,442.79		124,442.79	58	Dettes financières	
44	Créances sur associés			-	50	Cptes. créditeurs de l'actif	
45	Avances pour compte	22,741,916.85		22,741,916.85			
46	Avances d'exploitation	756,362,481.44		756,362,481.44			
47	Créances sur clients	628,186,217.15	70,023,516.44	558,162,700.71			
48	Disponibilités	623,167,071.10		623,167,071.10			
40	Cptes débit. du passif						
	<b>TOTAL 4</b>	<b>5,729,107,106.72</b>	<b>70,023,516.44</b>	<b>5,659,083,590.28</b>		<b>TOTAL 5</b>	<b>1,279,799,323.13</b>
88	Résultat de l'exercice				88	Résultat de l'exercice	478,604,481.21
	<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>11 126 165 750.25</b>	<b>3,803,938,099.85</b>	<b>7,322,227,650.40</b>		<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>7,322,227,650.40</b>

## الملحق رقم (5): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2009

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة



ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE  
DIRECTION DES FINANCES

**BILAN**

Exercice clos le: 31/12/2009

ACTIF	NOTE	2009 BRUT	2009 Amrt/Prov	2009 NET	2008 NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains		456 430 000,00		456 430 000,00	456 430 000,00
Ouvrages d'arts		37 601 069,16	29 139 825,67	8 461 243,49	
Bâtiments		1 784 288 358,87	1 255 887 537,10	528 400 821,77	707 750 119,98
Installations techniques, matériel et outillage industriels		1 179 151 320,12	1 131 100 976,70	48 050 343,42	
Autres immobilisations corporelles		1 209 644 862,51	1 054 694 126,93	154 950 735,58	45 296 619,69
<b>Immobilisations en concession</b>					
<b>Immobilisations en cours</b>		284 382,81	-	284 382,81	793 400,23
<b>Immobilisations financières</b>		2 229 817 457,55		2 229 817 457,55	2 351 808 784,58
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>6 897 217 451,02</b>	<b>3 470 822 466,40</b>	<b>3 426 394 984,62</b>	<b>3 562 078 924,48</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		729 658 650,06	263 092 117,01	466 566 533,05	593 462 283,70
<b>Créances et emplois assimilés</b>					456 362 660,93
Clients		628 186 217,15	70 023 516,44	558 162 700,71	10 169 135,05
Autres débiteurs		15 195 148,70		15 195 148,70	
Impôts et assimilés		751 772 332,85		751 772 332,85	661 768 136,84
Autres créances et emplois assimilés		12 261 359,53		12 261 359,53	
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					1 150 000 000,00
Trésorerie		2 091 874 590,94		2 091 874 590,94	569 341 636,94
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>4 228 948 299,23</b>	<b>333 115 633,45</b>	<b>3 895 832 665,78</b>	<b>3 441 103 853,46</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>11 126 165 750,25</b>	<b>3 803 938 099,85</b>	<b>7 322 227 650,40</b>	<b>7 003 182 777,94</b>

## الملحق رقم (5): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2009

-تابع-

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة



A. M. C.

ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

**BILAN**

Exercice clos le: 31/12/2009

PASSIF	NOTE	2009	2008
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		1 462 825 000,00	1 462 825 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / Réserves consolidées (1)		2 502 890 709,83	2 247 614 124,80
Ecart de réévaluation		242 615 901,78	259 781 279,34
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / Résultat net part du groupe (1)		478 604 481,21	432 230 859,20
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL I</b>		<b>4 686 936 092,82</b>	<b>4 402 451 263,34</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions diverses		1 355 492 234,45	
Autres dettes non courantes		115 190 244,62	114 050 326,16
Provisions et produits constatés d'avance			1 318 913 430,40
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>1 470 682 479,07</b>	<b>1 432 963 756,56</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		121 418 825,98	316 926 731,65
Impôts		732 612 064,92	559 069 270,24
Clients créditeurs		47 770 808,67	
Autres dettes		262 807 378,94	298 224 781,03
Trésorerie Passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>1 164 609 078,51</b>	<b>1 174 220 782,92</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>7 322 227 650,40</b>	<b>7 009 635 802,82</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## الملحق رقم (6): جدول حساب النتيجة وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2009



المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة  
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

**TABLEAU DES COMPTES DE RESULTA AU 31/12/2009**

N° des Comptes	Désignation des comptes	Débit	crédit
70	Ventes de marchandises		154,792,316.29
60	Marchandises consommées	118,054,416.12	
<b>80</b>	<b>MARGE BRUTE</b>		<b>36,737,900.17</b>
80	Marge brute		36,737,900.17
71	Productions vendues		3,051,320,845.19
72	Productions stockées	57,255,306.76	
73	Production de l'E/se pour elle-même		
74	Prestations fournies		68,012,666.77
75	Transfert de charges de production		7,075,238.98
61	Matières et fournitures consommées	1,839,416,346.15	
62	Services	81,000,478.31	
	TOTAL	1,977,672,131.22	3,163,146,651.11
<b>81</b>	<b>VALEUR AJOUTEE</b>		<b>1,185,474,519.89</b>
81	Valeur ajoutée		1,185,474,519.89
77	Produits divers		126,879,814.01
78	Transfert de charges d'exploitation		137,138,973.43
63	Frais de personnel	532,684,804.14	
64	Impôts et taxes	85,458,913.46	
65	Frais financiers	23,700,160.39	
66	Frais divers	19,087,892.15	
68	Dotations aux Amortis. & Provisions	51,427,959.80	
892	Prestations fournies		
891	Prestations reçues		
	TOTAL	712,359,729.94	1,449,493,307.33
<b>83</b>	<b>RESULTAT D'EXPLOITATION</b>		<b>737,133,577.39</b>
79	Produits hors exploitation		126,381,361.42
69	Charges hors exploitation	290,501,674.60	
<b>84</b>	<b>RESULTAT HORS EXPLOITATION</b>	<b>164,120,313.18</b>	
83	Résultat d'exploitation		737,133,577.39
84	Résultat hors exploitation	164,120,313.18	
<b>880</b>	<b>RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE</b>		<b>573,013,264.21</b>
<b>889</b>	<b>IMPOTS SUR LES BENEFICES</b>	<b>94,408,783.00</b>	
<b>88</b>	<b>RESULTAT DE L'EXERCICE</b>		<b>478,604,481.21</b>

## الملحق رقم (7): قائمة حساب النتائج - حسب الطبيعة- وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2009



المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة  
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE  
DIRECTION DES FINANCES

**COMPTE DE RESULTAT ( Par nature )**  
Période du 31/12/2008 au: 31/12/2009

Désignation des comptes	NOTE	2009	2008
Chiffre d'affaires		3 274 125 828,25	2 756 815 723,72
Variation stocks produits finis et en cours		57 255 306,76	41 961 244,04
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I - Production de l'exercice</b>		<b>3 216 870 521,49</b>	<b>2 798 776 967,76</b>
Achats consommés		1 957 470 762,27	1 818 268 613,85
Services extérieurs et autres consommations		105 399 741,58	87 687 831,00
<b>II - Consommation de l'exercice</b>		<b>2 062 870 503,85</b>	<b>1 905 956 444,85</b>
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>1 154 000 017,64</b>	<b>892 820 522,91</b>
Charges de personnel		404 218 291,51	472 014 345,41
Impôts, taxes et versements assimilés		85 336 376,46	79 033 010,54
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>664 445 349,67</b>	<b>813 787 512,37</b>
Autres produits opérationnels		51 261 398,73	12 747 644,58
Autres charges opérationnelles		12 864 351,53	21 522 321,45
Dotations aux amortissements et aux provisions		273 454 449,06	219 966 940,04
Reprise sur pertes de valeur et provisions			233 514 471,60
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>429 387 947,81</b>	<b>818 560 367,06</b>
Produits financiers		143 751 356,52	103 251 921,19
Charges financières		126 040,12	17 567 083,64
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>		<b>143 625 316,40</b>	<b>85 684 837,55</b>
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>573 013 264,21</b>	<b>904 245 204,61</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		94 408 783,00	75 675 928,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 469 138 583,50	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 990 534 102,29	
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>478 604 481,21</b>	<b>828 569 276,61</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			815 021 745,05
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
<b>XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## الملحق رقم (8): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010



المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة  
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE  
DIRECTION DES FINANCES

**BILAN**

Exercice clos le: 31/12/2010

ACTIF	NOTE	2010 BRUT	2010 AMORT/PROV	2010 NET	Exercice 2009 NET
ACTIFS NON COURANTS	1.00				
Écart d'acquisition – goodwill positif ou négatif	1.01				
Immobilisations incorporelles	1.02				
Logiciels informatiques et Assimilés	1.03	627,750.00	20,925.00	606,825.00	
Immobilisations corporelles	1.04				
Terrains	1.05	456,430,000.00		456,430,000.00	456,430,000.00
Agencements et aménagements de terrain	1.06	668,709,107.68	577,004,495.95	91,704,611.73	98,985,433.16
constructions	1.07	1,864,551,638.79	1,382,078,326.39	482,473,312.40	554,139,571.08
Installations techniques, matériel et outillage industriels	1.08	1,234,234,270.52	1,143,798,001.36	90,436,269.16	56,070,106.88
Autres immobilisations corporelles	1.09	480,512,582.56	449,401,825.17	31,110,757.39	30,668,033.14
Immobilisations en cours	1.10	6,985,156.08		6,985,156.08	284,382.81
Immobilisations financières	1.11				
Titres mis en équivalence	1.12	28,860,000.00		28,860,000.00	28,860,000.00
Autres participations et créances rattachées	1.13				
Autres titres immobilisés	1.14	1,950,000,000.00		1,950,000,000.00	2,200,000,000.00
Prêts et autres actifs financiers non courants	1.15	720,472.55		720,472.55	957,457.55
Produits et charges différés hors cycle d'exploitation	1.16	4,539,107.68		4,539,107.68	
	1.17				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>1.18</b>	<b>6,696,170,085.86</b>	<b>3,552,303,573.87</b>	<b>3,143,866,511.99</b>	<b>3,426,394,984.62</b>
ACTIF COURANT	1.19				
Stocks et encours	1.20	925,408,166.91	232,674,195.05	692,733,971.86	466,566,533.05
Fournisseurs et comptes rattachés	1.21	363,426.84		363,426.84	
Créances et emplois assimilés	1.22				
Clients	1.23	456,797,210.88	70,023,516.44	386,773,694.44	558,162,700.71
Autres débiteurs	1.24	2,503,032.75		2,503,032.75	15,195,148.70
Impôts et assimilés	1.25	904,729,625.43		904,729,625.43	751,772,332.85
Autres créances et emplois assimilés	1.26	15,471,395.05		15,471,395.05	12,261,359.53
Disponibilités et assimilés	1.27				
Placements et autres actifs financiers courants	1.28	2,178,306,111.36		2,178,306,111.36	1,468,707,518.84
Trésorerie	1.29	771,839,509.66		771,839,509.66	623,167,072.10
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>1.30</b>	<b>5,255,418,478.88</b>	<b>302,697,711.49</b>	<b>4,952,720,767.39</b>	<b>3,895,832,665.78</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>1.31</b>	<b>11,951,588,564.74</b>	<b>3,855,001,285.36</b>	<b>8,096,587,279.38</b>	<b>7,322,227,650.40</b>

## الملحق رقم (8): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010

-تابع-



المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة  
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE  
DIRECTION DES FINANCES

**BILAN**

Exercice clos le: 31/12/2010

PASSIF	NOTE	2010	2009
<b>CAPITAUX PROPRES</b>	<b>2.00</b>		
Capital émis	2.01	1,462,825,000.00	1,462,825,000.00
Capital non appelé	2.02		
Primes et réserves	2.03	2,872,370,889.23	2,502,890,709.83
Écarts de reevaluation	2.04	242,615,901.78	242,615,901.78
Ecart d'équivalence (1)	2.05		
Résultat net de l'exercice	2.06	590,736,580.15	478,604,481.21
Autres capitaux propres – Report à nouveau	2.07		
Part de la société consolidante (1)	2.08		
Part des minoritaires (1)	2.09		
	2.10		
<b>TOTAL I</b>	<b>2.11</b>	<b>5,168,548,371.16</b>	<b>4,686,936,092.82</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>	<b>2.12</b>		
Emprunts et dettes financiers	2.13		
Impôts (différés et provisionnés)	2.14	3,202,088.60	
Provisions diverses	2.15	1,194,105,546.97	1,355,492,234.45
Autres dettes non courantes	2.16	100,899,854.10	115,190,244.62
Provisions et produits constatés d'avance	2.17		
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>	<b>2.18</b>	<b>1,298,207,489.67</b>	<b>1,470,682,479.07</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>	<b>2.19</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	2.20	353,635,570.01	121,418,825.98
Impôts	2.21	708,055,725.41	732,612,064.92
Clients créditeurs	2.22	44,892,350.26	47,770,808.67
Autres dettes	2.23	327,274,018.27	85,869,509.71
Trésorerie Passif (intérêts courus)	2.24	195,973,754.60	176,937,869.23
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>	<b>2.30</b>	<b>1,629,831,418.55</b>	<b>1,164,609,078.51</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>2.31</b>	<b>8,096,587,279.38</b>	<b>7,322,227,650.40</b>

## الملحق رقم (9): حساب النتيجة - حسب الطبيعة- وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010



المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة  
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE  
DIRECTION DES FINANCES

COMPTE DE RESULTAT  
Période du 01/01/2010 au 31/12/2010

	NOTE	exercice 2010	exercice 2009
		net	Net
Chiffre d'affaires	3.00	3,249,322,196.36	3,274,125,828.25
Variation stocks produits finis et en cours	3.01	14,927,209.85	57,255,306.76
Production immobilisée	3.02		
Subventions d'exploitation	3.03		
<b>I - Production de l'exercice</b>	3.04	<b>3,264,249,406.21</b>	<b>3,216,870,521.49</b>
Achats consommés	3.05	1,804,069,479.55	1,957,470,762.27
Services extérieurs et autres consommations	3.06	109,590,710.93	104,523,320.18
<b>II - Consommation de l'exercice</b>	3.07	<b>1,913,660,190.48</b>	<b>2,061,994,082.45</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>	3.08	<b>1,350,589,215.73</b>	<b>1,154,876,439.04</b>
Charges de personnel	3.09	528,335,532.54	404,218,291.51
Impôts, taxes et versements assimilés	3.10	86,263,608.83	85,336,376.46
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	3.11	<b>735,990,074.36</b>	<b>665,321,771.07</b>
Autres produits opérationnels	3.12	10,093,091.83	34,096,021.17
Autres charges opérationnelles	3.13	4,732,995.92	13,740,772.93
Dotations aux amortissements et aux provisions	3.14	422,755,439.78	313,798,064.96
Reprise sur pertes de valeur et provisions	3.15	138,836,381.21	57,508,993.46
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>	3.16	<b>457,431,111.70</b>	<b>429,387,947.81</b>
Produits financiers	3.17	263,455,557.39	143,751,356.52
Charges financières	3.18	22,857,147.02	126,040.12
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>	3.19	<b>240,598,410.37</b>	<b>143,625,316.40</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>	3.20	<b>699,366,541.15</b>	<b>573,013,264.21</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	3.21	108,629,961.00	94,408,783.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	3.22	1,337,019.08	
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	3.23	<b>3,677,971,455.72</b>	<b>3,452,226,892.64</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	3.24	<b>2,978,604,914.57</b>	<b>2,879,213,628.43</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	3.25	<b>590,736,580.15</b>	<b>478,604,481.21</b>
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)	3.26		
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)	3.27		
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	3.28		
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	3.29	<b>590,736,580.15</b>	<b>478,604,481.21</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)	3.30		
<b>XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>	3.31		
Dont part des minoritaires (1)	3.32		
Part du groupe (1)	3.33		

## الملحق رقم (10): قائمة تدفقات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010



المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة  
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE  
DIRECTION DES FINANCES

Tableau des Flux de Trésorerie (Méthode Indirecte)

LIBELLE	Note	solde initial	solde final	exercice 2010	exercice 2009
I - Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles					
Résultat net de l'exercice	400	0.00	890,736,580.16	580,736,580.15	478,604,481.21
ajustements pour :					
+ Dotations aux amortissements et provisions	401				
+ Autres dotations aux provisions	402				
- Reprises sur provisions et amortissements	403	5,089,406,817.86	5,512,162,267.64	422,755,439.78	339,160,020.20
- Sub. Divyst virées au résultat	404	0.00	243,215,447.29	243,215,447.29	227,725,026.46
+ Valeur résiduelle des investissements cédés (livret + titres)	405	0.00			
- produits des cessions d'actifs	406	0.00	325,564.73	-329,664.73	
- production de l'entité pour elle-même	407	0.00	-1,632,393.17	-1,632,393.17	-319,069.84
Variation des Impôts Différés	408				
Augmentation (-) dans le cas des impôts actifs et (+) dans le cas des impôts passifs	409				
Diminution (-) dans le cas des impôts actifs et (+) dans le cas des impôts passifs	410				
Variation des stocks	411				
- augmentation des stocks	412	729,658,650.06	824,408,166.91	195,749,516.85	98,732,040.70
+ diminution des stocks	413				
Variation des clients et autres créances	414				
- augmentation des clients et autres créances	415				
+ diminution des clients et autres créances	416	1,407,415,058.23	1,385,518,452.29	21,634,999.42	201,962,033.06
Variation des fournisseurs et autres dettes	417				
+ augmentation des fournisseurs et autres dettes	418				
- diminution des fournisseurs et autres dettes	419	1,013,182,634.76	1,246,420,764.54	233,238,130.18	215,405,204.98
Variation des créances provisionnées et autres dettes	420				
+ augmentation des créances provisionnées et autres dettes	421				
- diminution des créances provisionnées et autres dettes	422				
Variation des dettes provisionnées et autres dettes	423				
+ augmentation des dettes provisionnées et autres dettes					
- diminution des dettes provisionnées et autres dettes					
Variation des dettes provisionnées et autres dettes (444070)					
Variation des dettes provisionnées et autres dettes (444090)					



## الملحق رقم (11): قائمة تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010



المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة  
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE  
DIRECTION DES FINANCES

## ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

U=DA

	Note	Capital social	Prime d'émission	Écart d'évaluation	Écart de réévaluation	Résultat et réserves
<b>SOLDES AU 31.12.2008</b>	5.00	1,462,825,000.00			259,781,279.34	2,037,211,476.82
Changement de méthodes comptable	5.01					
Correction des erreurs significatives	5.02					
Réévaluation des immobilisations	5.03				-17,165,377.56	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat	5.04					
Dividendes payés	5.05					
Dividendes	5.06					100,000,000.00
Tantièmes	5.07					523,000.00
Rémunération Titres Participatifs	5.08					755,346.17
Augmentation réserves	5.09					255,276,585.03
Résultat net de l'exercice	5.10					
Résultat net 2008 distribué	5.11					
<b>SOLDES AU 31.12.2009</b>	5.12	1,462,825,000.00			242,615,901.78	2,393,766,408.02
Changement de méthodes comptable	5.13					
Correction des erreurs significatives	5.14					
Réévaluation des immobilisations	5.15					
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat	5.16					
Dividendes payés	5.17					
dividendes	5.18					100,000,000.00
tantièmes	5.19					522,223.00
rémunération titres participatifs	5.20					8,602,078.81
Augmentation des réserves	5.21					369,480,179.40
Résultat net de l'exercice	5.22					
Résultat net 2009 distribué	5.23					
<b>SOLDES AU 31.12.2010</b>	5.24	1,462,825,000.00			242,615,901.78	2,872,370,889.23

# فهرس الجداول

## فهرس الجداول

الصفحة	البيان
16	الجدول رقم (1): فائدة وأهداف إعداد القوائم المالية
18	الجدول رقم (2): اهتمامات واحتياجات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية
24	الجدول رقم (3): اختلافات الإطار المفاهيمي الدولي قبل وبعد 2010
28	الجدول رقم (4): الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية وفق IAS 1
35	الجدول رقم (5): عناصر الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية وفق المعيار IAS 7
40	الجدول رقم (6): أهم المعايير المحاسبية الدولية الأخرى التي تطرقت للقوائم المالية بشكل مباشر
75	الجدول رقم (7): الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي
133	الجدول رقم (8): طرق تصريف المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS2
169	الجدول رقم (9): أهم الاختلافات بين النموذج الأنجلوسكسوني والنموذج الأوروبي
171	الجدول رقم (10): مناطق وأسباب تأثير النماذج المحاسبية الدولية على الأنظمة المحاسبية المحلية
173	الجدول رقم (11): تأثير معايير المحاسبة الدولية على النظم المحاسبية المحلية عبر العالم
186	الجدول رقم (12): دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية حول توافق الدول مع معايير المحاسبية الدولية
189	الجدول رقم (13): مقارنة الفروض وبعض المبادئ والمحاسبية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
192	الجدول رقم (14): مقارنة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومستخدميها بين الإطار التصوري المحلية والإطار المفاهيمي الدولي
193	الجدول رقم (15): موقع الإطار التصوري الجزائري من المجال الزمني لتطور الإطار المفاهيمي
194	الجدول رقم (16): مقارنة القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
196	الجدول رقم (17): مقارنة أهم الأصول المعنوية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS38
199	الجدول رقم (18): مقارنة الأصول المادية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS16
202	الجدول رقم (19): مقارنة الأصول المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
204	الجدول رقم (20): مقارنة الإهلاكات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS16
207	الجدول رقم (21): مقارنة المخزونات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS2
209	الجدول رقم (22): التوحيد المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
213	الجدول رقم (23): مقارنة بين النظام المحاسبي المالي وبعض المعايير المحاسبية الدولية من ناحية التحديث
218	الجدول رقم (24): أهم التعديلات والتعليمات التوجيهية والأخبار الإعلامية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ظل جائحة كورونا
221	الجدول رقم (25): مؤشرات نشاط بورصة الجزائر خلال الثلاثي الثالث لسنة 2021
221	الجدول رقم (26): المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر لسنة 2021

237	الجدول رقم (27): الإطار المحاسبي النموذجي المبسط المقترح لمعايير المحاسبة الجزائرية
241	الجدول رقم (28): الإطار النموذجي المبسط للتعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر

# فهرس الأشكال

## فهرس الأشكال

الصفحة	البيان
54	الشكل رقم (1): الإطار المرحلي للإصلاح المحاسبي الجزائري
60	الشكل رقم (2) مكونات النظام المحاسبي المالي
108	الشكل رقم (3): أركان القياس المحاسبي
135	الشكل رقم (4): أنواع الإعانات وفق النظام المحاسبي المالي
175	الشكل رقم (5): أساليب تبني معايير المحاسبة الدولية وتأثير ذلك على الأنظمة المحاسبية المحلية
235	الشكل رقم (6): هيكل مؤسسة معايير المحاسبة الجزائرية
237	الشكل رقم (7): الإطار المفاهيمي المقترح لمعايير المحاسبة الجزائرية

# فهرس الملاحق

## فهرس الملاحق

الصفحة	البيان
276	الملحق رقم (1): منتجات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، ورخص الاستغلال التي تحصلت عليها المؤسسة
277	الملحق رقم (2): الهيكل لمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC
282-178	الملحق رقم (3): جانب من مستند "تشخيص أثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"
283	الملحق رقم (4): قائمة الميزانية وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2009
285-284	الملحق رقم (5): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2009
286	الملحق رقم (6): جدول حساب النتيجة وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2009
287	الملحق رقم (7): قائمة حساب النتائج -حسب الطبيعة- وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2009
289-288	الملحق رقم (8): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010
290	الملحق رقم (9): حساب النتيجة -حسب الطبيعة- وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010
292-291	الملحق رقم (10): قائمة تدفقات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010
293	الملحق رقم (11): قائمة تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
-	الإهداء
-	الشكر والتقدير
-	خطة الدراسة
أ-ذ	المقدمة
46-1	الفصل الأول: الإطار المرجعي المحاسبي الدولي
2	مقدمة الفصل الأول
3	المبحث الأول: القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية
3	المطلب الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية كإطار محاسبي مرجعي دولي
3	الفرع الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية
6	الفرع الثاني: لمحة عن التطور التاريخي للمحاسبة الدولية
7	الفرع الثالث: مؤسسات معايير المحاسبة الدولية
11	المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية
11	الفرع الأول: تعريف القوائم المالية
11	الفرع الثاني: القوائم المالية الأساسية
12	الفرع الثالث: جودة القوائم المالية في ظل مدخل خصائص المعلومات المحاسبية
14	الفرع الرابع: أهداف القوائم المالية
16	الفرع الخامس: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية
19	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية
19	المطلب الأول: ماهية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية
19	الفرع الأول: تعريف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية
20	الفرع الثاني: أهداف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية
21	الفرع الثالث: أهمية الإطار المفاهيمي في ظل المرجعية الدولية
22	المطلب الثاني: لمحة عن التطور الحديث للإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية
22	الفرع الأول: تطور الإطار المفاهيمي الدولي تحت إشراف مجلس معايير المحاسبة الدولية
23	الفرع الثاني: أهم التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإطار المفاهيمي
24	الفرع الثالث: مكونات الإطار المفاهيمي الجديد
25	المبحث الثالث: القوائم المالية وفق المعيارين المحاسبين الدوليين IAS1 وIAS7
25	المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية IAS1
25	الفرع الأول: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1
28	الفرع الثاني: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1
29	الفرع الثالث: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1

30	الفرع الرابع: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التدفقات النقدية وفق متطلبات المعيارين المحاسبيين الدوليين IAS1 و IAS7
31	الفرع الخامس: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1
32	الفرع السادس: الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الإيضاحات وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1
33	المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية IAS 7
33	الفرع الأول: هدف المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية IAS 7
34	الفرع الثاني: نطاق المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية IAS 7
34	الفرع الثالث: أنواع الأنشطة المولدة للتدفقات النقدية وفق متطلبات المعيار IAS 7
36	الفرع الرابع: طرق عرض قائمة التدفقات النقدية وفق المعايير IAS 7
37	المبحث الرابع: القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين الأخرى IAS/IFRS
37	المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي الثامن السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء IAS 8
37	الفرع الأول: هدف المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8
38	الفرع الثاني: السياسات المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8
39	الفرع الثالث: السياسات المحاسبية وعلاقتها بالتقديرات المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8
39	الفرع الرابع: الأخطاء المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8
40	المطلب الثاني: القوائم المالية في ظل معايير محاسبية دولية أخرى IAS/IFRS
46	خلاصة الفصل الأول
102-47	<b>الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي</b>
48	مقدمة الفصل الثاني
49	المبحث الأول: مسار اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر
49	المطلب الأول: الإصلاح المحاسبي الجزائري
49	الفرع الأول: أسباب ودوافع الإصلاحات المحاسبية الجزائرية
53	الفرع الثاني: الاختيارات المتاحة في عملية الإصلاحات المحاسبية الجزائرية
55	الفرع الثالث: أهداف الإصلاح المحاسبي الجزائري
56	الفرع الرابع: موقع الجهود الجزائرية من متطلبات نجاح الإصلاح المحاسبي
58	المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي SCF
58	الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
60	الفرع الثاني: مرجعية النظام المحاسبي المالي
61	الفرع الثالث: التواتر القانوني للنظام المحاسبي المالي
62	الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي
63	الفرع الخامس: أهمية النظام المحاسبي المالي
64	المبحث الثاني الإطار التصوري وقائمة الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي

64	المطلب الأول: مكونات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
64	الفرع الأول: ماهية الإطار التصوري
65	الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
66	الفرع الثالث: الفروض المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي
67	الفرع الرابع: المبادئ المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي
71	المطلب الثاني: تقديم قائمة الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي
71	الفرع الأول: مفهوم الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي
72	الفرع الثاني: تقديم عناصر الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي
75	الفرع الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي
76	الفرع الرابع: الشكل المعياري للميزانية وفق النظام المحاسبي المالي
79	الفرع الخامس: مزاي وعيوب قائمة الميزانية
80	المبحث الثالث: قائمتي حساب النتائج وتدفعات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي
80	المطلب الأول: تقديم قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي
80	الفرع الأول: مفهوم قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي
81	الفرع الثاني: تقديم عناصر قائمة حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي
82	الفرع الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي
83	الفرع الرابع: الشكل المعياري لقائمة حساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي
86	الفرع الخامس: مزاي وعيوب قائمة حساب النتائج
87	المطلب الثاني: قائمة سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي
87	الفرع الأول: ماهية قائمة سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي
88	الفرع الثاني: أنواع تدفقات الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي
88	الفرع الثالث: طرق إعداد وعرض قائمة سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي
89	الفرع الرابع: الشكل المعياري لقائمة سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي
92	الفرع الخامس: مزاي وعيوب قائمة سيولة الخزينة
93	المبحث الرابع: تقديم قائمتي تغير الأموال الخاصة والملاحق في ظل النظام المحاسبي المالي
93	المطلب الأول: قائمة تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي
93	الفرع الأول: ماهية قائمة تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي
94	الفرع الثاني: الحد الأدنى من المعلومات الواجب تقديمها ضمن قائمة تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي
94	الفرع الثالث: الشكل المعياري لقائمة تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي
96	المطلب الثاني: ملحق القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي
96	الفرع الأول: ماهية الملاحق في ظل النظام المحاسبي المالي
97	الفرع الثاني: محتوى ملحق القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي
99	الفرع الثالث: الشكل المعياري لملحق القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي
102	خلاصة الفصل الثاني
164 - 103	الفصل الثالث: التقييم والقياس وفق النظام المحاسبي المالي

104	مقدمة الفصل الثالث
105	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل النظرية المحاسبية
105	المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي وأركانه
105	الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي
107	الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي
109	المطلب الثاني: معايير القياس المحاسبي وقيوده
109	الفرع الأول: معايير القياس المحاسبي
110	الفرع الثاني: قيود القياس المحاسبي
112	المبحث الثاني: القواعد العامة للإدراج والتقييم في ظل النظام المحاسبي المالي
112	المطلب الأول: إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات
114	المطلب الثاني: القواعد العامة للتقييم وفق النظام المحاسبي المالي
114	الفرع الأول: الطريقة المرجعية - مدخل التكلفة التاريخية
115	الفرع الثاني: طرق التقييم البديلة
117	الفرع الثالث: تدني قيمة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي
119	المبحث الثالث: القواعد الخاصة للإدراج والتقييم وفق النظام المحاسبي المالي
119	المطلب الأول: التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي
119	الفرع الأول: التثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
128	الفرع الثاني: التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي
131	المطلب الثاني: المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي
131	الفرع الأول: تصنيف المخزونات وأنواعها وفق النظام المحاسبي المالي
132	الفرع الثاني: التقييم الأولي للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي
133	الفرع الثالث: التقييم اللاحق للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي
135	المطلب الثالث: القواعد الخاصة للإدراج والتقييم المتعلقة بالأقسام الفرعية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي
135	الفرع الأول: القواعد الخاصة لإدراج وتقييم الإعانات وفق النظام المحاسبي المالي
137	الفرع الثاني: القواعد الخاصة لإدراج وتقييم مؤونات المخاطر والأعباء وفق النظام المحاسبي المالي
138	الفرع الثالث: القواعد الخاصة لإدراج وتقييم القروض والخصوم المالية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي
139	الفرع الرابع: القواعد الخاصة لإدراج وتقييم الأعباء والمنتجات المالية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي
140	المبحث الرابع: الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي
140	المطلب الأول: توحيد الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي
140	الفرع الأول: الإطار التاريخي للحسابات الموحدة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS
142	الفرع الثاني: ماهية الحسابات الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي
144	الفرع الثالث: طرق إعداد الحسابات الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي

146	الفرع الرابع: فارق الإدماج والحسابات المركبة وفق النظام المحاسبي المالي
149	المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
149	الفرع الأول: ماهية الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
151	الفرع الثاني: الفروقات الضريبية والمحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي
152	الفرع الثالث: الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والأنظمة الجبائية الجزائرية
154	المطلب الثالث: الأيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي
154	الفرع الأول: ماهية الأيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي
156	الفرع الثاني: مكونات عقود الأيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية IAS 17 و IFRS 16
157	الفرع الثالث: إدراج ومعالجة الأيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي
159	المطلب الرابع: الكيفيات الخاصة الأخرى للتقييم والمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي
159	الفرع الأول: العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي
160	الفرع الثاني: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين وفق النظام المحاسبي المالي
161	الفرع الثالث: العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي
162	الفرع الرابع: الحالات الخاصة بالمؤسسات المصغرة وفق النظام المحاسبي المالي
164	خلاصة الفصل الثالث
247 - 165	الفصل الرابع: الدراسة التحليلية التطبيقية
166	مقدمة الفصل الرابع
167	المبحث الأول: موقع الإصلاح المحاسبي الجزائري من التجارب الدولية في تبني معايير المحاسبة الدولية
167	المطلب الأول: موقع النظام المحاسبي المالي من النماذج المحاسبية الدولية
167	الفرع الأول: النماذج المحاسبية الدولية
170	الفرع الثاني: مناطق وأسباب تأثير النماذج المحاسبية الدولية وأثرها على مرجعية النظام المحاسبي المالي
177	المطلب الثاني: تجارب الإصلاحات المحاسبية الدولية وموقع تجربة النظام المحاسبي المالي منها
177	الفرع الأول: تجارب الدول الممثلة للنماذج المحاسبية الدولية الكبرى في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية
181	الفرع الثاني: تجارب بعض الدول العربية في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية
184	الفرع الثالث: تجارب دولية أخرى في التوافق مع معايير المحاسبة الدولية
188	المبحث الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية
188	المطلب الأول: الإطار الفكري بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
188	الفرع الأول: تقييم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية
194	الفرع الثاني: مقارنة القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
196	الفرع الثالث: مقارنة قواعد التقييم والقياس بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
212	المطلب الثاني: الإطار الشكلي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
212	الفرع الأول: إشكالية جمود النظام المحاسبي المالي في ظل التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية

214	الفرع الثاني: الإطار الهيكلي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
216	الفرع الثالث: الإطار التنظيمي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
217	الفرع الرابع: مرونة النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في مواجهة الأزمات - جائحة كورونا أنموذجا-
220	المبحث الثالث: معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية
220	المطلب الأول: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية
220	الفرع الأول: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من المنظور الاقتصادي والمالي
222	الفرع الثاني: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من المنظور المحاسبي الثقافي والاجتماعي
223	الفرع الثالث: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال تقييم علاقة النظام المحاسبي المالي بالقوانين والتشريعات التجارية والجبائية
225	الفرع الرابع: معوقات تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية
227	المطلب الثاني: استعراض واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC بالعلمة -سطيف-
227	الفرع الأول: تقديم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC
228	الفرع الثاني: تحضير المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي -تهيئة البيئة المحاسبية للمؤسسة-
230	الفرع الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC
232	المبحث الرابع: النموذج المحاسبي المقترح لاستبدال النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية
232	المطلب الأول: اقتراح إطار محاسبي نموذجي مبسط -معايير المحاسبة الجزائرية AAS -
232	الفرع الأول: مناقشة بدائل الإصلاح المحاسبي المتاحة في حالة الجزائر
234	الفرع الثاني: النموذج المقترح لمؤسسة معايير المحاسبة الجزائرية
236	الفرع الثالث: الإطار المحاسبي النموذجي المبسط المقترح لمعايير المحاسبة الجزائرية
240	المطلب الثاني: إعادة تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية
240	الفرع الأول: واقع التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر
241	الفرع الثاني: اقتراح إطار نموذجي مبسط للتعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر
245	الفرع الثالث: تهيئة العناصر الأخرى للبيئة المحاسبية الجزائرية
247	خلاصة الفصل الرابع
256-248	الخاتمة
274-257	قائمة المراجع
293-275	قائمة الملاحق
296-294	فهرس الجداول
298-297	فهرس الأشكال
300-299	فهرس الملاحق
308-301	فهرس المحتويات

-	مقال المناقشة: تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية المحاسبية الدولية -رؤية تحليلية نقدية-
-	الملخص

# مقال المناقشة



مجلة

## معهد العلوم الاقتصادية

مجلة علوم الإقتصاد و التسيير و التجارة

مجلة علمية دولية محكمة متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة الجزائر 3

إيداع قانوني رقم : 2004-832 ر ت م د : 1112-2382 ر ت م د : 2600-6731

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير

journal of economic sciences institute

P-ISSN: 1112-2382 E-ISSN : 2600-6731

مجلة معهد العلوم الاقتصادية

University  
of Algiers 3

Faculty of Economic Sciences, Trade Sciences and Management Sciences

2020



JOURNAL OF

## ECONOMIC SCIENCES INSTITUTE

Journal of economics, management and trade sciences

International Specialized scientific journal edited by Faculty of Economic Sciences, Trade Sciences and Management Sciences in Ibrahim Soltane Chibout University, Algiers 3

Legal Deposit No: 832-2004

P-ISSN: 1112-2382

E-ISSN : 2600-6731

المجلد: 23 العدد: 01

VOL 23 N° 01

# مجلة معهد العلوم الاقتصادية

مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة

---

مجلة علمية دولية محكمة متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية  
وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 3  
المجلد: 23 العدد: 01 (2020)

---

مكتب التوزيع والاشتراكات:

مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير – جامعة الجزائر 3

**العنوان:** مجلة معهد العلوم الاقتصادية (مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة)

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير-جامعة الجزائر 3

شارع أحمد واكد دالي إبراهيم-الجزائر العاصمة

البريد الالكتروني:

**colloquiesgalger@yahoo.fr**

الموقع الالكتروني للمجلة:

**<http://www.univ-alger3.dz/fsecg/?a=2102>**

صفحة المجلة على البوابة الوطنية للمجلات العلمية

**<http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/258>**

حقوق النشر محفوظة للمجلة ©

إيداع قانوني رقم : 2004-832

رت م د: P-ISSN: 1112-2382 \*\* رت م دإ: E-ISSN : 2600-6731

مجلة معهد العلوم الاقتصادية (مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة)  
مجلة علمية دولية محكمة متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم  
التسيير – جامعة الجزائر3

المدير الشرفي:	د/ مختار مزراق – رئيس جامعة الجزائر3
مدير النشر:	مصطفى بناي – عميد الكلية
رئيس التحرير:	أ.د./ عبد المجيد قدي
هيئة التحرير:	أمين بن سعيد رجراج أحمد رياض عبد القادر
	أمانة التحرير:
	حسان شريط حنان نايت بودة

### اللجنة العلمية والاستشارية:

أ.د/ أحمد باشي	جامعة الجزائر3
د. أحمد مخلوف	جامعة البلقاء التطبيقية-الأردن
أ.د/ إبراهيم بختي	جامعة ورقلة
أ.د/ محمد براق	المدرسة العليا للتجارة-القليعة
أ.د/ الشريف بقة	جامعة سطيف1
د. شفيق بكور	المدرسة الوطنية للتجارة والتسيير بطنجة-المغرب
أ.د/ العباس بلقاسم	المعهد العربي للتخطيط-الكويت
أ.د/ أحمد بلوافي	جامعة الملك عبد العزيز-السعودية
أ.د/ محمد بن بوزيان	جامعة تلمسان
د. بن أمين سعيد	جامعة الجزائر3
أ.د/ دحمان بن عبد الفتاح	جامعة أدرار
أ.د/ كمال بن موسى	جامعة الجزائر3
أ.د/ نور الدين جليد	المركز الجامعي تيبازة
د. خالد حسيني	جامعة بورتسموث-انجلترا.
أ.د/ محمد راتول	جامعة الشلف
د. عبد القادر رياض	جامعة الجزائر3
أ.د/ بلقاسم زايري	جامعة وهران2
أ.د/ محمد زرقون	جامعة ورقلة
د. يونس زين	جامعة الوادي

جامعة الملك فيصل-السعودية	أ.د/ محمد يحضيه سملاي
جامعة الجزائر3	أ.د/ سعدان شبايكي
جامعة ورقلة	أ.د/ محمود فوزي شعوبي
جامعة الجزائر3	أ.د/ صالح تومي
جامعة المنستير- تونس	د. طارق صدرراوي
جامعة بورغندي-فرنسا	د. عادل قليل
جامعة تلمسان	أ.د/ عبد الرزاق بن حبيب
جامعة الجزائر3	أ.د/ علي خالفي
جامعة الجزائر3	أ.د/ قادة أقاسم
جامعة الملك فيصل-السعودية	أ.د/ عبد الكريم قندوز
جامعة الأغواط	أ.د/ محمد قويدري
مدرسة تولوز للأعمال-فرنسا	د. سيد علي كمال كاية
جامعة الجزائر3	أ.د/ خالد كواش
المدرسة العليا للتجارة	أ.د/ عمر لعلاوي
جامعة بشار	أ.د/ عبد السلام مخلوفي
جامعة غرداية	أ.د/ هواري معراج
جامعة وأرويكير-المملكة المتحدة	أ.د/ كمال ملاحي
كلية الاقتصاد- جامعة دمشق	أ.د/ قاسم النعيمي
جامعة عمر المختار-ليبيا	د. محمد جبريل وائل
جامعة المدينة العالمية-ماليزيا	د. ياسر محمد عبد الرحمن طرشاني
جامعة المدية	أ.د/ حسين يريقي
الجامعة الإسلامية العالمية-ماليزيا	د. ناصر يوسف
أكاديمية الشروق - مصر	د. محمد سعد أبو الفتوح الفقي
جامعة الفرات الأوسط التقنية الكوفة-العراق	د. نعمه الساعدي مؤيد
جامعة الفرات الأوسط التقنية الكوفة-العراق	د. فاضل العابدي
جامعة الجزائر3	د. أحمد رجراج
جامعة زالنجي- السودان	د. عبد الرحمن بدر الدين
جامعة ابن طفيل - المغرب	د. خليفة أحسينة
جامعة السلطان قابوس- سلطنة عمان	أ.د عمر أوكيل
جامعة المنصورة - مصر	د. محمد زهري
جامعة بورتسموث، بريطانيا	د. عوض ابراهيم السيد ابراهيم

# قواعد النشر بالمجلة

✓ تنشر مجلة معهد العلوم الاقتصادية (مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة) البحوث العلمية والدراسات الأصيلة والمبتكرة في مجالات العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير التي تستجيب للشروط المنهجية، وتصدر دوريا مرتين في السنة، تنشر مواضعها باللغات: العربية، الإنجليزية والفرنسية.

✓ تستقبل المجلة المقالات على صفحة المجلة بالبوابة الجزائرية للمجلات العلمية فقط، على الرابط التالي: <http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/258>

✓ ترسل المقالات طبقا للنموذج الموجود على صفحة المجلة بالبوابة الجزائرية للمجلات العلمية، وذلك ببرنامج Microsoft Word بنسق RTF، بدون أي تشفير.

✓ نوع للغة العربية Traditional Arabic بحجم 14، وبالنسبة للغة اللاتينية Calibri بحجم 12.

✓ يجب على المؤلفين التقيد بما هو في النموذج بدون إجراء أي تعديل على الخصائص التقنية له، على أن لا يتجاوز عدد الصفحات 20 صفحة طبقا للنموذج بما فيها الملاحق.

✓ تقديم مستخلصين أحدهما بلغة التأليف والآخر باللغة الإنجليزية (في حالة أن المقال باللغة الانجليزية فان الملخص يكون باللغة العربية)، على أن لا يزيد عن 150 كلمة، مرفقة بكلمات مفتاحية في حدود خمسة على الأكثر، مع ضرورة تصنيف المقال وفقا لقواعد JEL، لمزيد من التوضيح في هذه النقطة يرجى زيارة الروابط التالية:

[http://www.aeaweb.org/journal/jel\\_class\\_system.php](http://www.aeaweb.org/journal/jel_class_system.php)

[http://fr.wikipedia.org/wiki/Classification\\_JEL](http://fr.wikipedia.org/wiki/Classification_JEL)

✓ ألا يكون المقال عبارة عن جزء مستل من رسالة ماجستير أو دكتوراه؛  
✓ تخضع المقالات للتحكيم العلمي، ويبلغ أصحابها بنتيجة التحكيم والتعديلات المقترحة من قبل المحكمين، إن وجدت.

✓ يتم ترقيم الأشكال والجداول والرسومات ترقيما متسلسلا؛ ولكل على حدة.  
✓ لا بد أن يكون المقال مرفقا بالإضافة إلى اسم الكاتب، الصفة أو الرتبة، مؤسسة الانتماء، العنوان البريدي والالكتروني.

يتم التواصل بين المجلة والمؤلفين عبر البوابة الجزائرية للمجلات العلمية، حيث يستطيع

المؤلفون معرفة كل الملاحظات والمعلومات الخاصة بنشر مقالاتهم.

<http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/258>

## الفهرس

11	افتتاحية العدد.....
13	1. نقمة المؤسسات: أدلة من البلدان العربية الغنية بالنفط أمين حواس .....
39	2. الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة وانعكاساتها على المالية العامة - حالة الجزائر حميد بوزيدة & فتيحة الجوزي .....
63	3. أثر إرساء مبادئ حوكمة الشركات على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية- دراسة قياسية لسنتي 2010-2018م شارفي سامية & بلعزوز بن علي & فلاق صليحة .....
83	4. أثر نظام الصحة والسلامة المهنية على مستوى حوادث العمل دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب-الجزائر- خالد رجم & هوارى منصوري & نسيمه متساحة .....
105	5. التغيير التنظيمي وعلاقته بالرضا الوظيفي في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية على عينة من العاملين بمديرية توزيع الكهرباء والغاز-الجلفة- رشيدة قواسمي & الشيخ الداوي .....
127	6. تقييم الأداء الشامل لمؤسسة إسمنت عين الكبيرة سطيف S.C.A.E.K باستخدام بطاقة الأداء المتوازن عمري سامي & ذواوي مهدي .....
143	7. واقع التمكين لدى العمال الإداريين في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية-قاصدي مرياح بالبويرة سعيدة شيخ & رشيد فراح .....
163	8. الآثار التفاعلية للفساد والإنفاق الحكومي على النمو الاقتصادي -دلائل من دول شمال إفريقيا والشرق الأوسط طبايبية سليم & مرابط بلال & بوهرين فتيحة .....
181	9. دراسة مؤشرات قياس فعالية السياسات الاجتماعية في مواجهة المخاطر الاجتماعية وتحقيق الاستقرار الاجتماعي - بناء مؤشر موضوعي عن مستوى البطالة بالمغرب خلال الثلاثي الثالث من سنة 2019- فريال منال عزي .....
203	10. سبل تنمية الدور التوريدي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر من خلال سلاسل القيمة العالمية رنيغي هشام .....
237	11. اثر الحوكمة الرشيدة في القطاع العام على تكوين رأس المال الثابت في الدول العربية دراسة قياسية باستعمال بيانات البنائ للفترة (2002-2018) ضويفي حمزة & علي عبد الصمد عمر .....
257	12. أهمية استخدام البرمجة بالأهداف في تحديد سياسة تسيير المؤسسة أحمد تيجاني هبشر & يحي بدرابي .....
273	13. محددات البطالة في الجزائر خلال الفترة (2000 -2017): دراسة قياسية باستخدام نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى الموزونة WLS عبد الحق بن تقات & محمد ساحل .....
295	14. أهمية توليد المعرفة في دعم مستويات التعلم التنظيمي دراسة ميدانية بمؤسسة CONDOR رائية حفاظ & علي عبد الله .....
319	15. تأثير الأتماط القيادية على الالتزام التنظيمي بمؤسسة بتروجال باتنة محمد حامدي & عسول محمد الأمين .....

335	16. ثورة الاستثمار في صناعة التكنولوجيا المالية (FinTech) - حقائق وإحصاءات ... فرص وتحديات كمال زواق .....
365	17. أثر تطبيق الإدارة الإلكترونية في تسهيل مهام موظفي الإدارة الضريبية -دراسة حالة المديرية العامة للضرائب الوادي وصيف فائزة خير الدين & زهواني رضا .....
385	18. حوكمة الشركات كآلية للحد من الفاقد الضريبي في الجزائر كروش نورالدين & العقاب كمال & لجلط إبراهيم .....
403	19. دور كليات الاقتصاد بجامعة عمر المختار في خدمة المجتمع من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس وائل محمد جبريل.....
443	20. دراسة و تحليل مدى توفر مؤشرات الجودة الشاملة في انتقاء هيئة التدريس في الجامعات الجزائرية -دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير-جامعة البليدة 2 لخضاري نسيمة.....
461	21. تعزيز وتعميق التعاون المالي بين الدول الإسلامية كآلية لتحقيق التكامل الاقتصادي الإقليمي "دروس من التجربة الأوروبية في التعاون المالي" سليم موالدي & حميدوش امحمد .....
487	22. مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية فاطمة الزهراء قاضي & محمد طوليب .....
511	23. محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها. لونيس حنان .....
533	24. دراسة مقارنة للنظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في معالجة الإهلاك بالمكونات - مع دراسة حالة الإهلاك بالمكونات في شركة الطاسيلي للطيران سيد على حسين & جميلة الجوزي .....
553	25. اختبار فرضية منحى كوزنيتس البيئي للعلاقة بين النمو الاقتصادي والتدهور البيئي – دراسة حالة مجموعة من الدول العربية باستعمال نماذج البيانات الطولية بن محاد سمير & نذير عبد الرزاق & حجاب عيسى .....
575	26. تقييم ثقافة ادخار المواطن الجزائري- دراسة حالة الجزائر العاصمة قواسمي نوال & مشيد محمد .....
597	27. أثر جودة المعلومة المحاسبية على الإفصاح المحاسبي في ظل التوجه نحو مفهوم القيمة العادلة دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر أنيس هزلة & محمد الهادي ضيف الله.....
619	28. تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية -رؤية تحليلية نقدية محمد فراس & بالرفي تيجاني .....
639	29. الحوكمة الضريبية كمدخل لتفعيل التنسيق الضريبي العربي. عزوز علي & عيادي عبد القادر .....
657	30. الموازنة القائمة على النتائج كآلية لتعزيز الحوكمة وترشيد الإنفاق العام. أحمد حنيش & ياسين العايب .....

679	31. مناطق الصناعات الخضراء في الدول العربية وآفاق تطويرها نحو صناعة صديقة للبيئة طويل آسيا & مداني جميلة .....
711	32. الخصائص الاقتصادية لدالة الإنتاج المتسامية لمحصول البطاطا بمنطقة وادي سوف بالجزائر 2018 نذير غانية & محمد مسعودي & قعيد ابراهيم .....
731	33. مُتطلّبات تفعيل الاقتصاد الدائري في الجزائر محمد مسعودي .....
753	34. دور سياسة التعقيم في الحد من التضخم دراسة تحليلية لحالة الجزائر خلال الفترة 2000م-2017م عبد العزيز طيبة & عمار طهرات .....
773	35. التكوين الجامعي وأثره على نية إنشاء مقاوله لدى الطلبة: حالة طلبة ميدان العلوم الاقتصادية بجامعة أدرار عياد صالح & فودوا محمد .....
793	36. أثر التمكين النفسي في تعزيز الرضا الوظيفي لدى موظفي مديرية الجامعة بالوادي حياة قدة & بوبكر نعرورة .....
815	37. أثر الدليل المادي على سلوك إعادة شراء الخدمة الصحية من العيادات الخاصة دراسة حالة العيادات الخاصة في الجزائر العاصمة سمين دروازي & منور أوسرير .....
837	38. حوكمة المالية العمومية في الجزائر- قراءة في بعض المؤشرات الاحصائية (2010-2018) حراق مصباح .....
857	39. مساهمة لتحسين جودة الخدمات الصحية المقدمة من منظور المرضى - دراسة ميدانية على عينة من مرضى المؤسسة الاستشفائية العمومية "قرين العياشي" بولاية عنابة رمزي العباسي & نعرورة بوبكر .....
879	40. دور الصيرفة الإسلامية في تعزيز الاستقرار المالي في الجزائر طارق مخلوفي & مليكة صديقي .....
905	41. مدى تقيد أنظمة الملاءة المالية لشركات التأمين التكافلي في كل من ماليزيا، الإمارات العربية المتحدة، والبحرين بمتطلبات الملاءة المالية المحددة في المعيار رقم 11 حسام كراش .....
927	42. دور سعر الصرف في التأثير على معدل النمو الاقتصادي في الجزائر زاوية رشيدة & بوخاري عيد الحميد .....
945	43. دور الحوكمة الضريبية في تحسين جودة القوائم الجبائية في الجزائر دراسة ميدانية-المديرية الولائية للضرائب بشار طيبة محمد رضا & بوغزة عبد القادر .....
969	44. الانفاق الحكومي لتمويل التعليم العالي والبحث العلمي في الجزائر بين الواقع والتحديات فضيلة بوطورة & نوفل سمايلي & زمية قرامطية .....
987	45. واقع ممارسة إستراتيجيات إدارة الصراع التنظيمي في المؤسسة الجزائرية دراسة تطبيقية بديوان الترقية والتسيير العقاري -البويرة. بلطرش حياة & جميل أحمد .....
1007	46. اختبارات ضغط الملاءة للبنوك الإسلامية باستخدام نموذج ARDL محمد برمان عبد & الناصر بوتلجة .....

1025	47. الدور الوسيط للرضا في العلاقة بين الجودة والثقة نحو وفاء الزبون في مجال خدمة الاتصالات دراسة تجريبية لشركة موبيليس عياد ليلي & بومبالي بشير & هلاي أحمد .....	
1045	48. دور رقابة مجلس المحاسبة في تقييم فعالية تسيير القطاع العمومي-دراسة حالة الرقابة على قطاع الصحة العمومية ضريفي نوال & نادية عبد الرحيم .....	
1065	49. سبل تطوير الأساليب الإدارية في المؤسسات الوقفية في ضوء الممارسات الحديثة - عرض التجارب التركية، الباكستانية، السودانية و الماليزية منالله محمد مهدي .....	
1095	50. أثر الربحية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية والخدماتية في سوق فلسطين للأوراق المالية - دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي والخدماتي في بورصة فلسطين. أبو شنب شادي & السقا حاتم & المشراوي حسين & نشوان وديع & عزام أحمد .....	
1117	51. مساهمة التدقيق البيئي في خلق و تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية و تحسين أداؤها البيئي:دراسة حالة على مستوى المؤسسة الوطنية للسباكة ALFET بنيارت. مجذوب خيرة & زباني عبد الحق .....	
1137	52. دراسة قياسية لأثر تقلبات أسعار النفط على حجم النفقات الضريبية في الجزائر بن يبا محمد & بن العاربة حسين.....	
	<b>53. Le rôle de la politique de crédit dans l'amélioration de l'apport du secteur agricole dans la croissance économique en Algérie Etude économétrique (1990-2017)</b> <b>BENDJOUAD Messaoud &amp; KOURTEL farid .....</b>	<b>1157</b>
	<b>54. The Role of International Financial Reporting Standards in Supporting the Competitiveness of the Economies of the Arab Countries - A Record Study during the Period: 2007 – 2018</b> <b>TAGRARET Yazid &amp; BEKKAYE Ahmed .....</b>	<b>1179</b>
	<b>55. Towards Circular Economy: Evidence From International Experience</b> <b>ILIMI chihab &amp; BENMOUSSA Mohammed .....</b>	<b>1195</b>
	<b>56. La gestion patrimoniale de l'eau, une nouvelle ressource de développement des territoires</b> <b>LOUNACI Djamilia &amp; AIT-TALEB Abdelhamid .....</b>	<b>1213</b>
	<b>57. The Role of Industrial Development in the Achievement of the Development Goals -The Algerian case</b> <b>HAMOUL Tarik &amp; ZAIR Wafia &amp; FERHAT Abbes .....</b>	<b>1231</b>
	<b>58. Les médias sociaux au service de la promotion cas des entreprises en Algérie</b> <b>MOKRANI Kamélia .....</b>	<b>1249</b>
	<b>59. Les conséquences du déficit budgétaire sur l'économie algérienne : constats et réflexions</b> <b>ZIAD M'hamed .....</b>	<b>1265</b>
	<b>60. Impact de l'usage des TIC sur la Gouvernance d'entreprise</b> <b>Maoudj Abdelhakim.....</b>	<b>1281</b>

## الافتتاحية

يصدر هذا العدد من مجلة معهد العلوم الاقتصادية في ظروف مغايرة للظروف المعروفة من ذي قبل؛ وهذا نتيجة جائحة الكورونا وما أفضت إليه من تغيير في الممارسات واشكال التواصل التي كرست مركزية تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وهو ما امتد إلى العملية البيداغوجية والأشكال البحثية الأخرى. إن هذا التحول مس الممارسات الاقتصادية سواء على مستوى الإنتاج، التوزيع. صحيح أن تكنولوجيا المعلومات رهان لافكاك منه، لكن انتشار استخدامها في كل المجالات بهذه الوتيرة وهذه السرعة، لم يكن متوقعا، وهذا ما ادخل الكثير من المؤسسات عبر العالم في ارتباكات واضطرابات، نتيجة عدم توفرها على الموارد البشرية الكافية المؤهلة، أو لضعف في الهياكل القاعدية، أو لصعوبة الانتقال من نمط تقليدي في الممارسة إلى أنماط جديدة.

لقد حمل هذه العدد هذا الكم من المقالات التي تناولت مختلف القضايا ذات الصلة بالمواضيع الاقتصادية، الإدارية الراهنة والمستجدة لكتاب من مختلف الجامعات ومراكز البحث من الجزائر وخارج الجزائر؛ وهو ما يؤشر على المكانة التي تحظى بها المجلة في الأوساط العلمية والأكاديمية. وهذا ما يدفع بالمجلة إلى اعتماد مزيد من الصرامة في التقييم. ان ما حملته هذا العدد من كم معرفي يدل على المساهمة التي يمكن ان يساهم بها البحث العلمي في قضايا التنمية ومعالجة المستجدات المجتمعية. وبقدر ما تكون العلاقة قائمة بين مؤسسات التفكير ومؤسسات المجتمع الأخرى يضمن المجتمع القدرة على النمو وتجاوز المشكلات المجتمعية. لقد طرحت الجائحة أمام الباحثين رهانات جديدة ومشكلات غير مسبوقة تستنطق عبقرياتهم، وقدرتهم على تكييف أدوات التحليل مع المستجدات، والله من وراء القصد وعليه التكلان.

عميد الكلية  
د/ مصطفى بناي

رئيس التحرير  
أ.د/ عبد المجيد قدي





مجلة معهد العلوم الاقتصادية  
مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة  
**Journal of Economic Sciences Institute**  
Journal of economics, Management and Trade Sciences

Dépôt Légal: 832-2004

ISSN: 1112-2382

EISSN: 2600-6731

## شهادة نشر

نحن الأستاذ الدكتور قدي عبد المجيد رئيس تحرير مجلة معهد العلوم الاقتصادية (مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة) نشهد أنه:

بناء على المقال المقدم من السيدين: فراس محمد / بالرقي تيجاني

المعنون: تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية - رؤية تحليلية نقدية -

المحرر باللغة العربية

تاريخ الاستلام: 11 أكتوبر 2019

وبعد عرضه على هيئة التحرير ثم لجنة التحكيم التي أقرت بصلاحيته المقال أعلاه للنشر، تم نشر هذا المقال في المجلد

23- العدد 01 للسنة 2020، ص ص 619-638، ورابطه بالمنصة الجزائرية للمجلات العلمية:

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/119188>

سلمت له (أ) هذه الشهادة بناء على طلبه (أ) لاستخدامها في حدود ما يسمح به القانون

الجزائر في: 07 سبتمبر 2020

رئيس تحرير المجلة

رئيس تحرير مجلة  
معهد العلوم الاقتصادية  
عبد المجيد قدي



تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية -رؤية تحليلية نقدية  
**Evaluation of the Algerian Financial Accounting System under the  
international reference - Critical analytical vision-**

بالرقي تيجاني

محمد فراس\*

مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

جامعة سطيف 1، الجزائر

في الفضاء الأورو مغاربي، جامعة سطيف 1، الجزائر.

mohamed\_ferres@univ-setif.dz

تاريخ القبول : 2019-11-27

تاريخ الاستلام: 2019-10-11

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية، وتكتسب الدراسة أهميتها من كونها تتعلق بتقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال مقارنته مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدوليين، حيث تأتي هذه الدراسة تزامنا مع قيام وزارة المالية ببعث مشروع تقييم النظام المحاسبي المالي، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، التي توصلت إلى عدة نتائج من بينها تقييم مدى تطابق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين، إضافة إلى تحديد السياسات المحاسبية التي تغيرت بفعل التحول إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتأثيرها على مخرجات المؤسسات المكلفة بتطبيقه.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي؛ معايير المحاسبة الدولية؛ معايير الإبلاغ المالي الدولية؛ الإصلاح المحاسبي الجزائري؛ القوائم المالية.

تصنيف JEL: M40؛ M49

**Abstract:**

This study aims at evaluating the Algerian financial accounting system under the international reference. The importance of the study consists in the evaluation of the Algerian financial accounting system compares to the international accounting and financial reporting standards, this study comes in light of the Ministry of Finance launching the draft financial accounting system. An analytical descriptive approach was adopted in this study.

Among the findings of the study are assessing the extent to which the financial accounting system conforms to international accounting and financial reporting standards. As well as identifying the accounting policies that have changed due to the transition to the application of the financial accounting system, and their impact on the outputs of the institutions charged with implementing it.

**Keywords:** Financial Accounting System; International Accounting Standards; International Financial Reporting ; Algerian Accounting Reform; Financial Statements.

**Jel Classification Codes: M40; M49**

\* المؤلف المراسل.

## مقدمة

اعتمدت الجزائر بداية من سنة 2010 على النظام المحاسبي المالي الذي حل محل المخطط المحاسبي القديم، حيث جاء هذا النظام كمحاولة من الجزائر لتحسين الواقع المحاسبي الجزائري، الذي كان يشكل عائقا أمام الاستثمارات الأجنبية في البلاد، إذ أن المؤسسات الأجنبية كانت تجد نفسها أمام ضرورة مسك محاسبتين، الأولى محلية والثانية حسب النظام المحاسبي التابعة له، فجاء هذا النظام كمحاولة لتقليل الفوارق بين المحاسبة المحلية الجزائرية ونظيرتها الدولية، من خلال التقارب بأكبر شكل ممكن مع معايير المحاسبة والإبلاغ الدوليين، فأصبح للجزائر نظام محاسبي مالي يحتوي على إطار تصوري يحدد الأهداف والمفاهيم، ويفرض نفس القوائم اللازمة دوليا، مما أدى إلى تقليل الاختلاف المحاسبي بين المحاسبة الجزائرية ونظيرتها الدولية.

يواجه النظام المحاسبي المالي عدة انتقادات وعراقيل منذ دخوله حيز التطبيق سنة 2010، وذلك بسبب إختلالات تتعلق بالنظام في حد ذاته من جهة، ومعوقات تتعلق بالواقع المحاسبي والاقتصادي في الجزائر من جهة أخرى، حيث احتوى النظام المحاسبي المالي على جملة من الثغرات والهبوات، سواء في إطاره الشكلي والهيكلية أو في جانب بنائه الفكري والمفاهيمي، كما واجه صعوبات وعراقيل خلال مدة تطبيقه، تتعلق بشكل رئيسي بالواقع الجزائري الهش في الجانبين التنظيمي والمحاسبي للمؤسسات الجزائرية، حيث أن الممارسات المحاسبية في الجزائر، لها توجه جبائي وقانوني بحت، وهو ما أدى إلى ظهور إختلالات وانتقادات ترتبط بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

## إشكالية الدراسة

بناء على ما تم ذكره، وفي إطار مشروع وزارة المالية، الذي يهدف لتقييم النظام المحاسبي المالي، ونظرا لتعدد آثار هذا الأخير سواء الايجابية منها أو السلبية، سنحاول من خلال هذه الدراسة، تقييم النظام المحاسبي المالي بعد عشر سنوات من الممارسة تحت الإشكال الرئيسي التالي:

ما هو واقع توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية المحاسبية الدولية بعد عشر سنوات

### من الممارسة؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى توافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي الدولي؟
- ما مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتحديثات المحاسبية الدولية الجديدة؟
- ما هي مرجعية النظام المحاسبي المالي؟

- ما مدى توافق طرق التقييم وفق النظام المحاسبي المالي مع نظيراتها وفق المعايير الدولية؟  
فرضيات الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على عناصر إشكالية الدراسة، من خلال اختبار صحة الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية وذلك كما يلي:  
الفرضية الرئيسية: "توجد اختلافات في البناء الفكري والهيكلية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين"

- لا يتوافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي الدولي بشكل تام؛  
- لم يواكب النظام المحاسبي المالي التحديثات التي مست معايير المحاسبة الدولية، حيث اقتصر التحديثات التي مست النظام على آراء وتعليمات توضيحية وتكميلية فقط؛

- توافقت طرق التقييم وفق النظام المحاسبي المالي مع نظيراتها وفق المعايير الدولية.  
أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتعلق بتقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل معايير محاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدوليين، حيث تأتي هذه الدراسة بعد عشر سنوات من تطبيق هذا النظام، وفي ظل قيام وزارة المالية ببعث مشروع تقييم النظام المحاسبي المالي، ومع بروز أفكار واتجاهات محاسبية عصرية. يجعل هذه الدراسة في دائرة الاهتمام العلمي من قبل الباحثين والمهنيين المحاسبين والمهتمين بالمحاسبة في الجزائر.

#### منهج الدراسة

نظرا لخصوصية الدراسة وبغية الإلمام بمختلف جوانبها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، من خلال وصف وتحليل ومقارنة أهم مقومات النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين، اعتمادا على مصادر ومراجع متنوعة.  
أهداف الدراسة: يمكن حصر أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- تقييم الإطار التصوري والبناء الهيكلي للنظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية؛  
- تقييم مدى استجابة ومواكبة النظام المحاسبي المالي للتحديثات المستمرة للمعايير الدولية؛  
- تحديد معوقات وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على واقع المحاسبة الجزائرية.  
الدراسات السابقة: هناك مجموعة من الدراسات التي لها علاقة بموضوع دراستنا، حيث تتقاطع معها في بعض النقاط المشتركة، ومن أهم هذه الدراسات ما يلي:

- دراسة أمين عمراني (2014) بعنوان: "تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، حيث اعتمد الباحث على اختبار الانتقال المحاسبي وأثاره في عدة مؤسسات اقتصادية جزائرية، وتوصل الباحث إلى أن تطبيق

النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لم يكن ذا أثر كبير على مردوديتها، ذلك لأنها لم تقم بتبني الفلسفة الفكرية التي بني عليها هذا النظام، بل اكتفت بإعادة هيكلت مدونة حساباتها وقوائمها المالية فقط.

- دراسة رحيش سعيدة (2015) بعنوان: "مدى توافق القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث اعتمدت الباحثة على إجراء مقارنة بين قواعد إعداد وعرض هذه القوائم وفق كل من النظام الجزائري والمعايير الدولية، وتوصلت الدراسة إلى استنتاج توافق القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي مع نظيراتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية كليا من حيث الشكل والإطار المفاهيمي، ونسبيا من حيث قياس وتقييم عناصرها.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة، هو اختلاف الحدود الزمنية والأسلوب المستخدم في الدراسة، بالإضافة إلى شمولية دراستنا، حيث حاولنا تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري بشكل شامل، من خلال التعمق في مقوماته وقواعده من جهة، ودراسة تأثيره وتأثره بمختلف العناصر المكونة للبيئة المحاسبية الجزائرية من جهة أخرى. إن تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري لا بد أن يستند إلى خلفية وأساس مرجعي يعتمد عليه في عملية التقييم، كما يجب أن تلمس هذه الأخيرة أبرز مقومات النظام وعناصره، وفي سبيل خدمة إشكالية الدراسة وأهدافها، قسمنا هذه الدراسة إلى النقاط التالية:

## 1. تعريف النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي في متن القانون رقم 11-07 كما يلي: "النظام المحاسبي المالي هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعته، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية". (قانون 11-07، 2007، ص: 3) وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي كان قد حل بدلا عن المخطط المحاسبي الوطني ابتداءً من سنة 2010.

2. تقييم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في ظل معايير الإبلاغ المالية الدولية  
يمثل الإطار المفاهيمي بشكل عام الخلفية النظرية والأساس المرجعي لأي نظام أو معيار محاسبي، إذ أن هذا الإطار يمثل عمقا لكل من معدي ومستعملي المعايير المحاسبية والقوائم

المالية، حيث يساعد الإطار المفاهيمي مجلس معايير المحاسبة في إصدار معايير محاسبية جديدة أو تفسير أخرى موجودة، كما يسهل عملية إعداد وقراءة القوائم المالية لمختلف مستعملها. يعتبر الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي ورغم نقائصه الكثيرة إضافة معتبرة في مجال المحاسبة الوطنية الجزائرية، إذ أن المخطط المحاسبي الوطني الذي كان معتمدا في السابق وإلى غاية سنة 2010م لم يكن يحتوي على أي إطار تصوري أو خلفية نظرية، إذ يعتبر هذا المخطط ذو اتجاه قانوني أكثر منه محاسبي أو مالي، حيث كانت تعتمد عليه الهيئات المحاسبية ومختلف الجهات الحكومية في ضبط العلاقة القانونية والجبائية بشكل أساسي، دون مراعاة الأبعاد الأخرى، غير أن الدولة الجزائرية ممثلة في الهيئات ذات الاختصاص حاولت تغيير هذا الواقع من خلال استبدال هذا المخطط بنظام محاسبي مالي يتقارب أنى ذلك مع المعايير المحاسبية الدولية، إذ أنه وبمجرد دخول هذا النظام حيز التطبيق سنة 2010، أصبح بإمكان مختلف مستخدمي هذا النظام الاعتماد على الإطار التصوري الذي جاء به، حيث أصبح بإمكان معدي ومستعملي القوائم المالية الجزائرية العودة لهذا الإطار، في إعدادهم للقوائم المالية من جهة، وفي فهم وتفسير هذه الأخيرة من جهة أخرى.

رغم كل ما تم تعديده من إيجابيات تعلقت بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، إلا أن هذا الإطار يبقى بعيدا كل البعد ومنقوصا في شكله المثالي، إذ أنه وبمجرد مقارنته مع نظريته الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، نجد أن الإطار المفاهيمي الدولي أكثر قوة، وعمقا، وأصالة، ومرونة وحداثة عن نظريته المحلي، حيث أن الأول عدل في عدة مناسبات آخرها سنة 2018م، حيث قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات على الإطار المفاهيمي من خلال وضع مجموعة شاملة من مفاهيم التقارير المالية تهدف بشكل أساسي إلى الرفع من ملاءمته لمختلف مستخدميه (الموقع الرسمي IFRS، 2019)، فالقائمون على هذا المجلس يسعون بشكل دائم إلى تحديث كل من هذا الإطار ومختلف المعايير الأخرى، ومحاولة الرفع من مرونتهم ومدى استجابتهم للمتطلبات المحاسبية والمعلوماتية الحديثة والمتزايدة في ظل تطور أبعاد الإفصاح بأنواعه، بينما بقي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي جامدا دون أي تغيير، أو تحديث منذ صدوره بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-56 سنة 2008م، حيث لم يكلف القائمون على المحاسبة في الجزائر أنفسهم عناء تحديث هذا الإطار، أو تدعيمه أو تفسيره للمستخدمين، إذ أن الإطار التصوري الجزائري يبقى منقوصا في عدة مواضع، فعلى سبيل المثال نجد أن الإطار المفاهيمي الدولي حدد مستخدمي القوائم المالية وحاجتهم من المعلومات وهو الأمر الذي لم يرد ضمن الإطار التصوري المحلي. (رحيش، 2015، ص: 207)

في نهاية هذه الجزئية من الدراسة يتشارك الباحثان في توصيات معظم الدراسات الأكاديمية والملتقيات العلمية التي تدارست بشكل أو بآخر الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، والموصية بضرورة إعادة النظر فيه بشكل جدي وعميق، سواء من خلال استبداله بالإطار المفاهيمي الدولي بشكل مباشر، أو من خلال العمل على تعديله ومقارنته للإطار الدولي، من خلال تحديثه وتفسيره بالشكل الذي يجعله يستجيب للمتطلبات المتزايدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة.

### 3. تقييم النظام المحاسبي المالي من الجانب الشكلي والهيكلية

يعتبر التنظيم الهيكلي الذي يقوم عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري ضيف جدا، بل يكاد يكون منعدما، حيث لم تقم الهيئات الجزائرية ذات الاختصاص بإصدار بنود وقواعد النظام المحاسبي المالي في نفس التوقيت أو بشكل كامل، إذ أصدر هذا النظام بشكل منقطع وفي جرائد رسمية مختلفة، وبقي في شكل مراسيم وتعليمات وقوانين مبعثرة لا تحتوي على أي شكل من أشكال التنظيم أو التبويب، وبغية التفصيل بشكل أكثر نستعرض فيما يلي جدولاً يشمل جميع القوانين التي تضمنت النظام المحاسبي المالي أو كيفية تطبيقه.

#### الجدول رقم (1): القوانين والتشريعات المتضمنة للنظام المحاسبي المالي الجزائري مرتبة

##### وفق تسلسل زمني

القانون	تاريخ القانون	مضمونه بالنسبة للنظام المحاسبي المالي
القانون رقم 11-07	مؤرخ بتاريخ 2007/11/25	يتضمن النظام المحاسبي المالي
المرسوم التنفيذي 156-08	مؤرخ بتاريخ 2008/05/26	يتضمن أحكام القانون رقم 11-07
القرار المؤرخ بتاريخ 26 جويلية 2008		- يتضمن قواعد التقييم والمحاسبة - محتوى القوائم المالية وعرضها
المرسوم التنفيذي 110-09	مؤرخ بتاريخ 2009/04/07	يتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي
التعليمية رقم 02	صادرة بتاريخ 2009/10/29	يتضمن تعليمات حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي
التعليمية المنهجية الصادرة بتاريخ 2010/10/19		طرق تطبيق التعليمات المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على القوانين الواردة في الجدول أعلاه.  
من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة سيرورة عملية صدور النظام المحاسبي المالي، والتي تدرجت بشكل متواتر عبر ستة تشريعات قانونية على مدار أربعة سنوات، وبقيت بهذا

الشكل المبعثر إلى غاية اللحظة، حيث أنه ومنذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، لم تقم الهيئات الجزائرية الرسمية ذات الاختصاص بأية مبادرة أو محاولة لتجميع عناصر النظام المحاسبي المالي في كتاب واحد ذو طابع رسمي، يكون خلاله هذا النظام مقسم ومبوب بشكل عملي وموضوعي، وذلك بهدف تسهيل عملية الاطلاع عليه والاستفادة منه من طرف مستخدميها، إضافة إلى غياب موقع رسمي خاص بالنظام، تدرج فيه جميع المشاريع والتحديثات والتفسيرات والإلغاءات المتعلقة به، إضافة إلى تلقي مختلف تفاعلات المكلفين بتطبيق هذا النظام من خلاله، وهو المعمول به من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يقوم بإصدار هذه الأخيرة في كتب رسمية بالشكلين الورقي والإلكتروني، بالإضافة إلى تخصيصه لموقع إلكتروني رسمي يختص بكل ما يتعلق بهذه المعايير، من أخبار وتحديثات وتفسيرات وإلغاءات... الخ، كما يتلقى المجلس من خلال الموقع الإلكتروني الرسمي، جميع تفاعلات المهتمين بمعايير المحاسبة الدولية.

تكلمة لهذه الجزئية من الدراسة، نشير إلى اختلال شكلي يتعلق بعدم ترقيم قواعد وبنود النظام المحاسبي المالي، وتركها في شكل مبعثر، حيث أن هذا النظام لا يحتوي على أي ترقيم أو ترتيب لمعاييرها، مما يجبر الباحث عن بند معين على البحث في كل القوانين المتضمنة للنظام المحاسبي المالي، وهذا عكس معايير المحاسبة الدولية، المرقمة والمعنونة بشكل منظم، لذلك يجب على الهيئات الجزائرية ذات الاختصاص أن تعيد ترتيب وتصنيف عناصر النظام المحاسبي المالي بشكل عملي وموضوعي.

#### 4. جمود النظام المحاسبي المالي في ظل التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية

منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار عدة معايير محاسبية جديدة وإلغاء وتفسير أخرى موجودة من قبل، في حين اكتفت الهيئات الجزائرية بإصدار آراء تفسيرية وتكميلية للنظام المحاسبي المحلي فقط، دون إجراء تغييرات على مستوى بناءه الفكري، الأمر الذي جعل النظام المحاسبي المالي يتخلف عن مواكبة التطورات والتوجهات الحديثة للمحاسبة الدولية، وهو ما يعتبر من أبرز عيوب واختلالات هذا النظام، فرغم قيام الهيئات الجزائرية المختصة بإصدار بعض التعليمات والآراء المكملة لفهم وتطبيق هذا النظام، في صورة الملاحظات المنهجية المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، والواردة ضمن التعليمات رقم 2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009، بالإضافة إلى العديد من الآراء التوضيحية التي صدر آخرها بتاريخ 2019/10/08 عن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والنزاعات المهنية، حول التقييم والاعتراف وعرض القروض والمصرفيات ذات الصلة، إلا أن

هذا يبقى غير كاف لجعل النظام المحلي يجاري التطورات المستمرة للمحاسبة الدولية (موقع المجلس الوطني للمحاسبة، 2019)، والجدول الموالي يوضح الفرق بين كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من ناحية التحديث المستمر لكل منهما، حيث قمنا بعملية حصر شملت المعايير التي تم تحديثها منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

الجدول رقم (2): النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من ناحية التحديث

النظام المحاسبي المالي	سنة آخر تعديل	سنة الإصدار	اسم المعيار	رقم المعيار
1. التعليم رقم 2 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 والمتضمنة للملاحظات المنهجية المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث وضحت طريقة معالجة جميع عناصر الكشوفات المالية. 2. عدة آراء تكميلية وتفسيرية صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وبعض الهيئات المختصة الأخرى، في صورة لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والزاعات المهنية التي أصدرت بتاريخ 2019/10/08 رأيا حول التقييم والاعتراف وعرض القروض والمصروفات ذات الصلة .	2014	1975	عرض القوائم المالية	IAS 1
	2016	1975	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7
	2016	1979	المحاسبة عن ضريبة الدخل	IAS 12
	2014	1982	المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات	IAS 16
	2014	1983	المحاسبة عن منافع التعاقد	IAS 19
	2014	1989	القوائم المالية الموحدة والانفرادية	IAS 27
	2013	2004	تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	IFRS 1
	2019	2004	اندماج الأعمال	IFRS 3
	2013	2007	الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS 7
	2018	2014	الأدوات المالية	IFRS 9
	-	2013	البيانات المالية الموحدة	IFRS 10
	-	2013	الترتيبات التعاقدية	IFRS 11
	-	2013	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	IFRS 12
	-	2013	القياس بالقيمة العادلة	IFRS 13
	-	2016	حسابات المؤجلة النظامية	IFRS 14
	-	2018	إيرادات النشاطات العادية من العقود مع العملاء	IFRS 15
	-	2019	عقود الإيجار	IFRS 16
-	2019	عقود التأمين	IFRS 17	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على (شوقي، 2018، ص: 27) و(علا، 2016، ص: 28-30) و(موقع المجلس الوطني للمحاسبة، 2019).

تضمن الجدول السابق بعض التعديلات التي مست معايير المحاسبة الدولية بعد سنة 2010م، وهي سنة بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث عدل مجلس معايير محاسبة الدولية منذ سنة 2011م عشرة معايير دولية، وأصدر ثمانية معايير محاسبية جديدة، إضافة إلى إلغاء معايير أخرى وذلك بغيت مواكبة معايير المحاسبة الدولية للتغيرات الاقتصادية والمالية الدولية الحديثة، بينما بقي النظام المحاسبي المالي الجزائري جامدا دون أي تغيير في بناء الفكري، حيث اقتصر التحديثات التي طالت النظام الجزائري على جملة من التعليمات التطبيقية والآراء التوضيحية والمكملة فقط، وهذا رغم نداء معظم الدراسات الأكاديمية والفاعلين المهنيين بضرورة إعادة تكييف هذا النظام مع المتطلبات المحاسبية الدولية، مع مراعاة خصوصيات الواقع المحاسبي والاقتصادي والمؤسسي الجزائري .

#### 5. إشكالية المرجعية في النظام المحاسبي المالي

قام المجلس الوطني للمحاسبة بخيارات تتعلق بالمرجعية المحاسبية الفكرية التي اشتق منها النظام المحاسبي المالي مواده، حيث اختار المجلس التوجه نحو المرجعية الأنجلوسكسونية فيما يخص مضمون النظام من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، واعتماده على مداخل التقييم المحاسبي الحديث والمعتمدة في معايير المحاسبة الدولية مثل: القيمة العادلة في تقييم الأصول، ومقاييس الانخفاض في القيمة بعد الإهلاك... الخ، إضافة إلى تحديد النظام المحاسبي المالي لنطاق تطبيقه وللمفاهيم المحاسبية وطرق التقييم المحاسبية وإعداد القوائم المالية ومحتوياتها تحت ما يسمى بالإطار التصوري المشتق من الإطار المفاهيمي الدولي.

ارتبط النظام المحاسبي المالي في بعض جوانبه بالمرجعية الفرنكوفونية فيما يتعلق بالجانب الشكلي والإجرائي له، حيث تضمن مدونة حسابات، وهي من مميزات المرجعية الفرنسية وغير موجودة في المعايير المحاسبية الدولية، كما تم ربطه بإطار قانوني، والذي يعتبر من خصائص المرجعية الفرنكوفونية. (بشير، منادي، 2018، ص: 18-19)

مما سبق، يمكننا القول أن النظام المحاسبي المالي الجزائري فاقد لمرجعية واضحة المعالم، وأصبح ذو مرجعية مختلطة بين مدرستين فكريتين للمحاسبة، وهما المدرسة الأنجلوسكسونية والمدرسة الفرنكوفونية.

#### 6. تقييم علاقة النظام المحاسبي المالي بالقوانين والتشريعات التجارية والجبائية

جاء النظام المحاسبي المالي بمبادئ وفروض ومفاهيم تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أنه اصطدم بالواقع القانوني والجبائي للمعاملات، فأصبح هذا النظام لا يتمتع باستقلالية مطلقة في ظل التعارض الموجود بين المعالجتين المحاسبية والجبائية، فرغم جهود

المشروع الجزائري الذي عمل على تقليص الهوة الموجودة بين النظامين من خلال إصدار نصوص جديدة وإلغاء أخرى قديمة، من خلال تضمن قوانين المالية السنوية والتكميلية للسنوات 2008 و2009 و2010 و2011 و2017 بشكل خاص، تدابير جبائية مستحدثة تهدف إلى الحد من التعارض بين النظامين، إلا أن التعارض لازال قائما بين النظام المحاسبي المالي ونظيره الجبائي بعد عشر سنوات من الممارسة (عوماري، بن الدين، 2019، ص: 68-69)، فمصالح الضرائب لا زالت لا تقبل ببعض التسجيلات المحاسبية المعدة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى عدم قبولها للنتيجة المحاسبية كنتيجة جبائية، بل تفرض تعديلات عديدة تمر بها النتيجة المحاسبية حتى تتحول إلى نتيجة خاضعة للضريبة، ولعل من بين أشهر الأمثلة في هذا الخصوص، مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، الذي تبناه النظام المحاسبي المالي من الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، إذ لا يعتد به من طرف مصالح الضرائب في الجزائر، حيث أن المصالح الضريبية تعطي الأولوية للإطار القانوني للمعاملة على واقعها الاقتصادي، وهو ما يشكل تعارضا صريحا بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية (سفير، زغدار، 2010، ص: 86)، ويبرز هذا الاختلاف أيضا في حالة القرض الإيجاري، حيث أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيله ضمن الأصول، وإدراج إهلاكات الأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة المالية، عكس القوانين الضريبية التي تسمح بإدراج إهلاكات الأصول التي تملكها المؤسسة فقط، كما يختلفان في حالة تصفية المؤسسة، حيث أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأسمالها الاجتماعي، غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبر رأس المال عنصرا متغيرا من وقت لآخر، وأن تصفية المؤسسة تكون في حالة العجز عن تسديد الديون فقط، وتجدر الإشارة إلى أن الاختلافين الماضيين كانا على سبيل المثال لا الحصر، حيث توجد اختلافات أخرى لا يسعنا المقام لذكرها (سلامة، 2017، ص: 449-450)،

في هذا الصدد نوصي بضرورة إعداد إطار تصوري للقوانين الجبائية بشكل يتفق مع جميع عناصر الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وهذا بهدف القضاء على الاختلافات في المفاهيم والأهداف والمبادئ، مما سيساهم في تقليص حجم التعديلات في المخرجات النهائية المحاسبية أثناء تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

## 7. القياس وطرق التقييم وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية

تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري قواعد القياس والتقييم لكل عناصر القوائم المالية، سواء عند الحيابة أو عند التقييم اللاحق، حيث تبني هذا النظام الرؤية الاقتصادية

بدلا من الرؤية القانونية من خلال مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، إذ اعتمد النظام على مبدأ التكلفة التاريخية كأسلوب قياس وتقييم أساسي لعناصر القوائم المالية، بالإضافة إلى طرق أخرى ثانوية أبرزها طريقة القيمة العادلة أو القيمة الحقيقية كما ذكرت في نص النظام، إضافة إلى أسلوب قيمة الإنجاز والقيمة المحينة (زرقون، كسكس، 2017، ص: 855)، وفيما يلي سنحاول مقارنة أهم النقاط المتعلقة بالقياس والتقييم الأولي واللاحق وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولي.

#### أ. أسلوب التكلفة التاريخية وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية

"تشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية أو ما يعادلها التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل" (بن يدير، زرقون، 2016، ص: 4)

فحسب هذا الأساس تُسجل الأصول بالقيمة المدفوعة أو القيمة العادلة بتاريخ اقتنائها، وتقيم الخصوم بمبلغ الالتزام الحاصل الذي نشأ عنها (العارية، 2018، صفحة 64)، وتضمن القرار المؤرخ في 2008 الوارد في العدد 19 من الجريدة الرسمية تفاصيل حساب التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات. (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص: 7)

وحدد النظام المحاسبي المالي الجزائري طريقة وعناصر حساب تكلفة الشراء، ومختلف

المصاريف المتعلقة بها، إضافة إلى تكلفة الإنتاج وجميع الأعباء المرتبطة بها.

توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في اعتبار مبدأ التكلفة التاريخية طريقة مرجعية لقياس وتقييم مختلف عناصر القوائم المالية، فهي طريقة كلاسيكية مرجعية تمتاز بموثوقيتها مقارنة بمختلف أساليب القياس والتقييم الأخرى، كما توافق النظام الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية في عدم تخصيصهما لمعيار محدد لهذه الطريقة، بل اكتفيا بالإشارة لهذه الطريقة في متن النظام المحاسبي، وفي نصوص معايير محاسبية مختلفة على التوالي، إذ أنه لا يوجد فرق بينهما في ما يتعلق بالتكلفة التاريخية.

#### ب. أسلوب القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية

تعتبر هذه الطريقة الأكثر خدمة لمتطلبات مستعملي المعلومات المحاسبية، كونها تعطي صورة وافية عن المؤسسة وتعكس الوضع المالي الحقيقي لها، حيث ظهرت كمنقضية لطريقة التكلفة التاريخية القائمة على افتراض ثبات وحدة النقد، ففي ظل هذه الطريقة يتم افتراض وجود إمكانية تبادل الأصل أو تسوية الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة، حيث تعتبر هذه الطريقة البديل الأنسب لطريقة التكلفة التاريخية باعتبارها تزيد من الحلول، كون مفهوم

القيمة العادلة مرتبط بمفاهيم متعددة وطرق حساب مختلفة وحديثة، حيث تقوم على ثلاثة مداخل: مدخل السوق، مدخل الدخل، مدخل التكلفة. (بربري، موازين، 2018، ص: 62)

تقارب النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية، في اعتماد طرق تقييم متماثلة، إذ تبني نموذج القيمة العادلة الذي سماه تحت مصطلح القيمة الحقيقية، حيث عرفها على أنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"، بينما عرفت القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية كما يلي: "هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف بائع، مشتري يتوافر لها الرغبة والمعرفة، والتكافؤ في إتمام المبادلة"، وتجدر الإشارة إلى أن هذا المفهوم الحديث في طرق التقييم، ظهر لأول مرة ضمن معايير المحاسبة الأمريكية سنة 1975، وظهر بعد ذلك لأول مرة في معايير المحاسبة الدولية ضمن المعيار الدولي رقم 16 سنة 1982، وتواصل ظهورها ضمن المعايير الدولية إلى أن تم إصدار معيار التقارير المالية رقم 13، المعنون بقياس القيمة العادلة، بينما ظهرت القيمة العادلة لأول مرة في الجزائر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في سنة 2008. (باي، 2017، ص: 146-147)

رغم التفاوت الزمني بين ظهور القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي وفي معايير المحاسبة الدولية، إلا أن مفهومها في النظامين كان متماثلا، فمن خلال التعريفين السابقين يمكننا ملاحظة اشتراكهما في مقومات التقييم بهذه الطريقة، والمتمثلة في (باي، 2017، ص: 146):

- المرجعية إلى السوق؛
  - شروط المنافسة العادية؛
  - أطراف لها الرغبة في التبادل وعلى دراية واطلاع كافيين.
- يرتبط تطبيق طريقة القيمة العادلة في التقييم بالشروط السالفة الذكر، إذ يفترض معيار الإبلاغ المالي IFRS 13، أن عمليتي القياس والتقييم تتم بمعاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس ووفقا لظروف السوق الحالية، بالإضافة إلى تمتع البائعين والمشتريين بالاستقلالية وسعة إطلاع وفهم لطبيعة المعاملة المقصود تسويتها، إضافة إلى توفر القدرة والرغبة لإتمام المعاملة لديهم. (باي، 2017، ص: 152-153)
- في ختام هذه الجزئية من الدراسة، ونظرا لتطابق طريقة القيمة العادلة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، يمكننا الحكم بأن عراقيل تطبيق طريقة القيمة العادلة في الجزائر، تعود إلى واقع البيئة التشريعية والاقتصادية الجزائرية بشكل رئيسي، ولا

تتعلق بطبيعة الطريقة في حد ذاتها، حيث أن طريقة القيمة العادلة لازالت مقيدة من الناحية التشريعية (العابدي، 2019، ص: 635)، إضافة إلى أن الجزائر لا تملك أسواق نشطة تتوفر فيها شروط تطبيق طريقة القيمة العادلة، لذلك يجب على الجزائر إما أن تقوم بإلغاء الطريقة واستبدالها بطريقة أخرى ممكنة التطبيق في البيئة الجزائرية، أو العمل على توفير شروط تطبيق هذه الطريقة، وهذا تجنباً لتنافي مبدأي الثبات والحيطة والحذر وغيرها من المبادئ.

#### 8. أهم إيجابيات النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية

انعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل ايجابي على الممارسات المحاسبية في الجزائر بشكل عام، فرغم اختلافاته المتعددة والانتقادات الموجهة إليه، يبقى هذا النظام بسببياته أحسن وأفضل وأحدث من المخطط المحاسبي الوطني الذي كان معتمداً في الجزائر قبل سنة 2010، وبشكل عام تتمثل أهم إيجابيات النظام المحاسبي المالي الجزائري في:

أ. انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية: تضمن النظام المحاسبي المالي القوائم المالية الواجب على المؤسسة انجازها سنوياً، وتتمثل القوائم المالية الإلزامية فيما يلي (شيخ وآخرون، 2018، ص:95):

- قائمة المركز المالي (الميزانية)؛
- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)؛
- قائمة تغيرات الأموال الخاصة؛
- قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)؛
- ملحق يبين السياسات المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات تكميلية على القوائم المالية.

تماثلت القوائم المالية الإلزامية وفق النظام المحاسبي المالي مع نظيرتها في ظل المعايير المحاسبية الدولية، حيث فرض المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 نفس القوائم المالية الخمسة سالفة الذكر، وهو ما يعتبر من أهم إيجابيات النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذا الأخير حسن من مستويات الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية من خلال هذا التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية (حطاب، بن قطيب، 2019، ص: 11-20)، كما تغير شكل القوائم المالية التي كانت تعدها المؤسسات الجزائرية في ظل المخطط المحاسبي الوطني، من خلال تغير محتواها وهيكلها بشكل كبير جداً بعد تحول هذه المؤسسات إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، فقائمة الميزانية التي كانت ذات صبغة قانونية في ظل المخطط، أصبحت ذات صبغة مالية في ظل النظام الجديد، حيث اعتمد هذا الأخير في ترتيب وتقسيم بنودها على درجتي السيولة

والاستحقاق لكل من الأصول والخصوم على الترتيب، فأصبحت الميزانية بذلك ذات طبيعة محاسبية ومالية، كما غير النظام من قواعد إعداد وعرض قائمة الدخل.

وتجدر الإشارة إلى أن قائمة تغير الأموال الخاصة وقائمتي تدفقات الخزينة والملاحق، هي قوائم جديدة فرضها النظام المحاسبي المالي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني.

ب. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على السياسات المحاسبية في ظل المرجعية الدولية:

تعرف السياسة المحاسبية على أنها (عتير، زرقون، 2016، ص: 116): "المبادئ

والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المطبقة من قبل المؤسسة في إعداد وعرض

القوائم المالية"، وتجدر الإشارة إلى تتعدد بدائل السياسات المحاسبية، التي يمكن

للمؤسسة الاختيار من بينها السياسة التي ستستخدمها في معالجة نفس الواقعة أو

الموضوع محل المعالجة، حيث أنه لا بد على المؤسسة اختيار السياسة المثلى من بين

البدائل المتاحة، كما يجب على المؤسسة اختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات حتى لا

تتناق خاصية قابلية المقارنة بين الدورات. (مجدي، 2017، ص: 286).

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على السياسات المحاسبية المعتمدة في الجزائر، من

خلال إلغائه بعض السياسات اللاتي كانت تطبق بموجب المخطط المحاسبي الوطني مثل:

طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) في تقييم المخزون، كما أقر سياسات أخرى جديدة مثل:

طريقة القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية والمالية وطريقة الإهلاك حسب وحدات

الإنتاج (فراس، 2016، ص: 135-136)، ورغم تفاوت تناول موضوع السياسات المحاسبية بين

المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، إلا أن هذا الأخير تقارب بشكل كبير مع

المعايير الدولية من ناحية طبيعة السياسات المحاسبية المعتمدة والمنتجة في إعداد القوائم

المالية، وهو أمر إيجابي، غير أنه يبقى من الضروري إجراء تحديثات لهذه السياسات المحاسبية

لتكون أكثر توافقا مع التحديثات الأخيرة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ج. مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية من ناحية مقومات

الأنظمة المحاسبية: توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في العديد

من مقوماته، والجدول الموالي يتضمن مقارنة لهذه الأخيرة وفق كل من النظام المحلي

والمعايير الدولية:

الجدول رقم (3): مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي	البيان
	توافق النظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية بشكل كلي من ناحية المبادئ والفروض المحاسبية.	المبادئ والفروض المحاسبية
تتمثل طرق التقييم حسب المعايير المحاسبية الدولي في: - التكلفة التاريخية; - القيمة العادلة (القيمة الجارية); - القيمة القابلة للتحقيق; - القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية.	الطريقة الأساسية للتقييم حسب النظام هي التكلفة التاريخية، وسمح هذا الأخير باستعمال طرق بديلة في عملية التقييم تتمثل في: - القيمة العادلة (القيمة السوقية); - القيمة المحققة; - القيمة الحالية.	طرق التقييم
	اعتمد النظام المحاسبي المالي على نفس الخصائص النوعية المحاسبية الواردة في الإطار المفاهيمي الدولي.	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
	لم يحدد النظام المحاسبي المالي ضمن إطاره التصوري مستعملي المعلومات المحاسبية، بينما حددها مجلس معايير محاسبة الدولية ضمن إطاره المفاهيمي كما يلي: المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين، الموردون والدائنون، العملاء، المقرضين، الحكومة والجمهور.	مستخدمي المعلومات المحاسبية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (حطاب، بن قطيب، 2019، ص: 11-20) و (العابدي، 2019، ص: 628-635) و (قمان، 2015، ص: 21) و (حميدات، أبو نصار، 2008، ص: 6).

من خلال قراءة الجدول الماضي نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي توافقت وبنسبة كبيرة في مقوماته مع معايير المحاسبة الدولية، حيث توافقت كلياً في خصائص المعلومات المحاسبية وفي الفروض والمبادئ المحاسبية، وجزئياً في طرق التقييم، غير أن النظام أهمل في إطاره التصوري تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية عكس الإطار المفاهيمي الدولي، وكتقييم عام نلاحظ أن النظام توافقت وتقارب مع المعايير الدولية، وهو أمر جيد إيجابياً.

#### الخلاصة

تبين النظام المحاسبي المالي عند إعداده أفكار واتجاهات محاسبية عصرية، من خلال توافقه مع معايير المحاسبة الدولية في جانب المبادئ والفروض المحاسبية، وطرق التقييم والقياس، وهو ما انعكس إيجاباً على القوائم المالية الختامية، حيث أن هذه الأخيرة أصبحت أكثر خدمة لمختلف حاجيات مستخدميها، واعتمد أيضاً على جملة من المداخل والمفاهيم

المحاسبية الحديثة، مثل مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، وطريقة القيمة العادلة في التقييم، بالإضافة إلى تجديده للسياسات المحاسبية التي كانت تطبق في فترة المخطط المحاسبي الوطني، كما واجه النظام المحاسبي المالي جملة من الانتقادات تتعلق بكل من بنائه الفكري والهيكلية.

#### النتائج المتوصل إليها:

إضافة لما سبق، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود اختلافات بين الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والإطار المفاهيمي الدولي، فرغم توافق الإطارين في عدة نقاط كالمبادئ والفروض وخصائص المعلومة المحاسبية، إلا أنه توجد بعض الاختلافات كغياب مستخدمي المعلومة المالية في الإطار التصوري المحلي؛
- ضعف الإطار الشكلي والهيكلية والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي مقارنة بنظيره الدولي، حيث بقي النظام في شكل قوانين ومراسيم وتعليمات قانونية مبعثرة، إضافة إلى انعدام أي شكل من أشكال ترقيم وترتيب وتجميع العناصر التي تعالج نفس البنود، إذ يجد من يبحث عن بند معين نفسه أمام حتمية البحث في كل مواد النظام المحاسبي المالي، عكس المعايير المحاسبية الدولية المرقمة والمعنونة بشكل يسهل عملية البحث فيها؛
- غياب كتاب أو موقع رسمي خاص بالنظام المحاسبي المالي، يتم من خلاله تلقي تفاعلات واقتراحات الأطراف ذوي العلاقة، عكس معايير المحاسبة الدولية؛
- لم يصدر المجلس الوطني للمحاسبة أية معايير أو مواد جديدة تضاف للنظام المحاسبي المالي منذ صدوره سنة 2010، واكتفى بإصدار جملة من الملاحظات والتعليمات التوضيحية والتفسيرية، عكس مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يقوم بإجراء تحديثات وإصدارات وإلغاءات بشكل مستمر ودوري، وهو ما جعل معايير المحاسبة الدولية تتميز بمرونتها وتكيفها مع الظروف والمتطلبات العصرية؛
- يعتبر النظام المحاسبي المالي ذو مرجعية مختلطة، حيث ارتبط بالمرجعية الفرنكوفونية فيما يتعلق بالجانب الشكلي والإجرائي له، وبالمرجعية الأنجلوسكسونية فيما يتعلق بالبناء الفكري له؛
- رغم جهود المشرع الجزائري ومحاولته للتكيف مع النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذا الأخير لا يزال متعارضاً مع بعض القوانين والتشريعات التجارية والجبائية، حيث أن النظام المحاسبي يسمح ببعض المعالجات المحاسبية التي ترفضها المصالح القانونية المختصة، ويعد مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني أبرز مثال عن ذلك؛

- غياب إطار تصوري للنظام الجبائي يؤدي إلى تعارض بين هذا الأخير وبين النظام المحاسبي المالي فيما يخص تحديد المفاهيم والتعريفات المتعلقة بنفس العنصر؛
  - تقارب النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص طرق التقييم، من خلال تبني طريقة القيمة العادلة والسماح للمكلفين باستخدامها في تقييم أصولهم؛
  - تعود أسباب عدم قدرة المكلفين بتطبيق النظام المحاسبي المالي على تطبيق طريقة القيمة العادلة إلى عراقيل تتعلق بطبيعة البيئة المحاسبية والاقتصادية والمالية الجزائرية، ولا تتعلق بطبيعة الطريقة في حد ذاتها، حيث أن الجزائر تفتقد إلى أسواق مالية نشطة تتوفر فيها شروط تطبيق طريقة القيمة العادلة؛
  - توافقت القوائم المالية الأساسية للنظام المحاسبي المالي مع نظيرتها الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 1؛
  - تغير شكل ومضمون القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي عما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أصبحت ذات صبغة مالية؛
  - تبنى النظام المحاسبي المالي قوائم مالية جديدة لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، في صورة قائمة التدفقات النقدية وقائمتي تغيرات الأموال الخاصة والملاحق؛
  - ترتب الأصول والخصوم داخل الميزانية حسب درجة سيولتها وتاريخ استحقاقها على التوالي، وتقسم الأصول إلى جارية وأخرى غير جارية وكذلك الحال بالنسبة للخصوم؛
  - تعتبر طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) من بين السياسات المحاسبية التي ألغيت بفعل الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أما بالنسبة لأهم السياسات المحاسبية الجديدة المنتهجة بفعل الانتقال المحاسبي فهي كالتالي:
    - طريقة القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية والمالية؛
    - طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج.
  - توافق النظام المحاسبي المالي وبنسبة كبيرة في مقوماته مع معايير المحاسبة الدولية، حيث توافقاً في جل طرق التقييم، وتوافقاً بشكل كلي في خصائص المعلومات المحاسبية وفي الفروض والمبادئ المحاسبية وفي القوائم المالية الإلزامية؛
  - انعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي إيجاباً على المداخل المكتملة للعملية المحاسبية.
- اختبار صحة الفرضيات
- بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكننا الحكم على صحة الفرضيات وذلك كما يلي:

الفرضية الرئيسية: "توجد اختلافات في البناء الفكري والهيكلية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين"، بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكننا الحكم على صحة الفرضية الرئيسية، حيث أننا استنتجنا عدة اختلافات بين البناء الفكري والهيكلية لكل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين.

- الفرضية الأولى: مثلما تم التوصل إليه، تقارب الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع نظيره الدولي وتقاطع معه في عدة نقاط، غير أنهما لم يتوافقا بشكل تام مثلما تم مناقشته في النتائج المتوصل إليها، وعليه يمكننا استنتاج صحة الفرضية الأولى؛
- الفرضية الثانية: من عيوب النظام المحاسبي المالي وجوانب القصور فيه، عدم مواكبته للتحديثات والتغييرات المستمرة لمعايير المحاسبة الدولية، حيث لم يتم المجلس الوطني للمحاسبة بإدراج معايير أو مواد جديدة للنظام منذ دخوله حيز التطبيق، واكتفى بإصدار آراء وتعليمات تفسيرية وتكميلية فقط، وعليه نستنتج أن الفرضية الثانية صحيحة؛
- الفرضية الثالثة: بشكل عام ومثلما توصلنا إليه في النتائج توافقت طرق التقييم بين النظام المحلي والمعايير الدولية إلى حد بعيد، وعليه فالفرضية الثالثة صحيحة.

#### قائمة المراجع والإحالات

1. أبو نصار محمد، حميدات جمعة، (2008)، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية -الجوانب النظرية والعلمية-"، داروائل للنشر، عمان، الأردن؛
2. العابدي أحمد، (2019)، القول الراجح بين تطبيق الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وواقعهما في النظام المحاسبي المالي الجزائري- دراسة كيفية لوجهة نظر محافظي الحسابات-، مجلة البشائر، العدد 3، المجلد 4، جامعة بشار، الجزائر؛
3. "القانون رقم 07-11 (المؤرخ والمنشور في 25 نوفمبر سنة 2007)"، الجريدة الرسمية، العدد 74، الجزائر؛
4. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، (2009)، "النظام المحاسبي المالي"، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر؛
5. الموقع الرسمي IFRS تاريخ الاطلاع (2019/05/30 / 07:00 pm):  
<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework>
6. باي مريم، (2017)، "ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر-دراسة تحليلية-"، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 3، المجلد 4، الجزائر؛
7. بلبالي عبد السلام، بن العاربة حسين، (2018)، "واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية"، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 2، المجلد 6، الجزائر؛

8. بن قطيب علي، خطاب دلال، (2019)، "أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي-"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 01، المجلد 04، الجزائر؛
9. رحيش سعيدة، (2015)، "مدى توافق القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية"، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، العدد 01، المجلد 03، الجزائر؛
10. زرقون محمد، بن يدير فارس، (2016)، "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لفئتين -فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين-"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، الجزائر؛
11. زغدار احمد، سفير محمد، (2010/2009)، "خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)"، مجلة الباحث، العدد 07، الجزائر؛
12. سلامة مجدي محمود، (2017)، "معايير المحاسبة الدولية"، مؤسسة شباب الإسكندرية، مصر؛
13. شوقي طارق، (2018/2017)، "محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية والنظام المالي المحاسبي"(رسالة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر؛
14. شيخ عبد القادر، زعرور نعيمة، بوقناديل محمد، (2018)، "أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة"، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد 8، المجلد 2، المركز الجامعي لميلة، الجزائر؛
15. طيبش هيبية، (2015)، "دور القيمة العادلة في تحقيق مصداقية قائمة المركز المالي للمؤسسة -دراسة حالة مؤسسة ملبنة الكاهنة- " (مذكرة ماستر غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي-، الجزائر؛
16. عتير سليمان، زرقون محمد، (2016)، "تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد -دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية-"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 7، المجلد 7، جامعة الوادي، الجزائر؛
17. علا أسامة محمد، (2016)، "أثر التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن"، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن؛
18. عوماري عائشة، بن الدين أمحمد، (2019)، "دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري"، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 1، المجلد 7، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر؛
19. فراس محمد، (2016)، "أثر السياسات المحاسبية على محتوى القوائم المالية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بالعلمة سطيف- " (مذكرة ماستر غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر؛
20. قمان عمر، (2015)، "الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية"، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 27، المجلد 13، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر؛

21. كسكس مسعود، زرقون عمر الفاروق، (2017)، "إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري-"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 1، المجلد 7، الجزائر؛
22. منادي المعتز بالله، بشير ياسين، (2018)، "النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية"، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 10، المجلد 6، الجزائر؛
23. موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، (2018)، "القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي"، مجلة أكاديمية الدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 19، الجزائر؛
24. موقع المجلس الوطني للمحاسبة، تاريخ الإطلاع (2019/10/28 / 8:22 am)؛ [www.cnc.dz](http://www.cnc.dz).

## الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي من خلال نقد إطاره الفكري ومقوماته. وتحليل قواعده الخاصة بالقياس والتقييم والإفصاح، ومقارنتها مع معايير المحاسبة الدولية، معتمدين في ذلك على جملة من المناهج العلمية.

خلصت هذه الدراسة لعدة نتائج تعلق بعضها بالآثار الإيجابية لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي توافق جوهريا مع معايير المحاسبة السائدة أثناء فترة إعدادها، من خلال مساهمته في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية الواردة ضمن قوائمه المالية الإلزامية، بينما تعلق البعض الآخر باختلالات كبيرة عانى منها هذا النظام، كمحدودية إطاره التصوري الذي حال دون تحديثه بالشكل الذي يبقيه قريبا من الممارسات المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى ضعف إطاره الشكلي الذي يفتقد خاصة للتناسق والترتيب والمرونة، وعدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية للاستجابة للمتطلبات الضرورية لهذا النظام.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي - معايير المحاسبة الدولية - معايير الإبلاغ المالي الدولية - المرجعية المحاسبية الدولية - القوائم المالية.

## ABSTRACT

This study aimed to assess the imbalances of the financial accounting system, by criticizing its intellectual and formal frameworks, and analyzing its rules for measurement, evaluation and disclosure, and its approach with international accounting standards, relying on a number of scientific approaches.

This study concluded with results, some of which are related to the positive effects of the application of the financial accounting system, which was fundamentally in line with the prevailing accounting standards during its preparation period, through its contribution to raising the quality of accounting information contained in its mandatory financial lists, while others related to the significant imbalances suffered by the system, such as the limitation of its conceptual framework, which prevented it from being updated in a manner that keeps it close to international accounting practices, in addition to its weak formal framework, which lacks particular consistency, order, and lack of flexibility. The Algerian accounting environment is not being ready to respond to the requirements necessary to a such system.

**keywords: Financial Accounting System - International Accounting Standards - International Financial Reporting Standards - International Accounting Reference - Financial statements.**