

## تقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية المحاسبية الدولية -مقاربة تحليلية نقدية-

### *Evaluating the imbalances of the Algerian financial accounting system in light of the international accounting reference - a critical and analytical approach -*

د. فراس محمد<sup>1</sup>

جامعة سطيف 1 - الجزائر

البريد الإلكتروني: ferresmohamed.univsetif@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/06/11

تاريخ القبول: 2023/05/17

تاريخ الاستلام: 2022/12/01

#### ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال نقد إطاره الفكري والشكلي، ومقارنتهما مع معايير المحاسبة الدولية، معتمدين في ذلك على جملة من المناهج العلمية، وخلصت هذه الدراسة لعدة نتائج تعلق بعضها بالآثار الإيجابية لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي توافق جوهريا مع معايير المحاسبة السائدة أثناء فترة إعدادها، بينما تعلق البعض الآخر باختلالات كبيرة عانى منها هذا النظام، كمحدودية إطاره المفاهيمي الذي حال دون تحديثه بالشكل الذي يقيه 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، المرجعية المحاسبية الدولية.

#### Abstract:

*This study aimed to assess the imbalances of the Algerian financial accounting system by criticizing its intellectual and formal frameworks, and their approach to international accounting standards, relying on a number of scientific approaches. This study concluded with several results, some of which relate to the positive effects of applying the financial accounting system, which is in substantial agreement with the prevailing accounting standards during its preparation period, while others were related to major imbalances that this system suffered from, such as the limited conceptual framework that prevented it from being updated in a way that keeps it close to international accounting practices, in addition to the weakness of its formal framework that lacks coordination, arrangement and flexibility in particular, and the lack of readiness of the Algerian accounting environment to respond to the requirements for this system.*

#### Key words:

*Financial Accounting System, International Accounting Standards, International Accounting Reference.*

**مقدمة:**

عرف العالم مطلع القرن الجاري توجهها دولياً 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 مفاهيمي (تصوري) يعتبر الأول من نوعه في تاريخ المحاسبة الجزائرية، كما فرض على المكلفين إعداد خمسة قوائم مالية لم يكن أغلبها مطبق بشكل إلزامي في الجزائر، وهو ما انعكس إيجابياً على المحاسبة الجزائرية والمدخل التكميلية ذات العلاقة.

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، وتركيبية مؤسسية واقتصادية وبشرية في المستوى المطلوب، وهو ما حال بين هذا النظام وبين تحقيقه للأهداف المرجوة من اعتماده.

**إشكالية الدراسة:**

بناءً على ما تم ذكره، وبغية تحديد اختلالات النظام المحاسبي المالي وتقييمها، من خلال مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية، وفي ظل المشروع الجاري لتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي تشرف عليه وزارة المالية الجزائرية والمجلس الوطني للمحاسبة، وفي سبيل المشاركة الفعالة في حل المشكلات الميدانية للمحاسبة الجزائرية، سنحاول الإجابة على الإشكالية التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

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

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

- ما هي اختلالات النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية المحاسبية الدولية؟
- ما هي مرجعية النظام المحاسبي المالي في ظل النماذج المحاسبية الدولية؟
- ما مدى تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

**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، إذ سيحاول الباحث الفصل في المرجعية المحاسبية الفكرية لهذا النظام، بغية نقد قواعد القياس والتقييم والإفصاح التي تبناها، آخذين بعين الاعتبار خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية، في محاولة إلى المساهمة في مساعي تصويب مسار الإصلاح المحاسبي الجزائري الجارية، وهو ما يجعل هذه الدراسة في دائرة الاهتمام العلمي من قبل الباحثين الأكاديميين والمهنيين والمهتمين بالمحاسبة في الجزائر.

**أهداف الدراسة:**

- بالإضافة إلى الإجابة على عناصر الإشكالية الرئيسية، تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:
- تحديد وتقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية، مع الفصل في مرجعية هذا النظام؛
- تقييم الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من خلال مقارنته مع الإطار المفاهيمي الدولي؛
- تحليل مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية وتأثيرها على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

**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، ونظرا لخصوصية وأهمية موضوع الدراسة، قام الباحث باستخدام المناهج العلمية التالية:
- المنهج الوصفي: اعتمدنا على هذا المنهج في وصف مختلف العناصر المتعلقة بمتغيرات الدراسة؛
- المنهج المقارن: استخدمنا هذا المنهج في مقارنة مقومات النظام المحاسبي المالي ومختلف عناصره مع معايير المحاسبة الدولية؛
- المنهج التحليلي: طبق هذا المنهج في تحليل وتفسير مقومات واختلالات النظام المحاسبي المالي والعوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الجزائرية.

**الدراسات السابقة:**

- توجد مجموعة من الدراسات السابقة التي تتقاطع مع دراستنا في بعض النقاط، وتمثل أهمها فيما يلي:
- دراسة بن عباس ريان ومسيف خالد (2022)، مقال علمي بعنوان: "توجه الجزائر نحو مراجعة النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإفصاح المالي"، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لديناميكية المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتوصل الباحثان إلى أن النظام المحاسبي المالي غير متوافق مع معايير المحاسبة الدولية في ظل المستجدات التي تصدر عنها بعدما كان متوافقا معها إلى حد كبير عند فترة إعدادها.
- دراسة عنون فؤاد وضويفي حمزة (2021)، مقال علمي بعنوان: "توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية"، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير فجوة الاختلاف بين قواعد وبيئة عمل النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية في ظل التغييرات المستمرة في هذه الأخيرة على تداعيات الإصلاحات المحاسبية في الجزائر، وتوصل الباحثان إلى ضرورة اطلاع الجزائر على التجارب الرائدة في تبني المرجعية المحاسبية الدولية للاستفادة من تجاربها بهدف تقليل الجهد والتكلفة والوقت.
- دراسة لطرش فريد (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 تأثير هذا النظام المستمد من معايير المحاسبة الدولية على القيم الثقافية المكتسبة على مدار السنوات التي طبق خلالها المخطط المحاسبي الوطني، وخلصت الدراسة لجملة من النتائج على غرار أن أغلب المؤسسات الجزائرية المختلفة النشاط والقطاع تعد قوائم مالية موحدة النموذج في ظل النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى تميز الإطار الثقافي المحاسبي الجزائري بمستوى ضعيف للاحتراف وبتفضيل القوانين الوضعية، تماثل كبير، مستوى عال من التحفظ، ومستوى عال للسرية، وهو ما يتنافى مع نفس القيم الخاصة بالنظام المحاسبي المستوحى من المعايير الدولية.
- 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 ترفيتها بالشكل الذي يجعلها تستجيب لمتطلبات تطبيق الأنظمة المحاسبية المعاصرة، كما ستقدم الدراسة مساهمة في إطار مساعي الهيئات المحاسبية الجزائرية لتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال مناقشة الخيارات المتاحة.

### المحور الأول: تقييم الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي في ظل 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، وفي سبيل الإجابة على إشكالية الدراسة، سنقوم بإجراء مقارنة بين الإطار الفكري لكل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، من خلال مقارنة متطلبات الإفصاح والقياس والتقييم بينهما، بغية استخلاص أهم الفروقات.

### أولاً: مرجعية النظام المحاسبي المالي في ظل النماذج المحاسبية المرجعية الدولية:

تمثل النماذج المحاسبية الدولية إطاراً مرجعياً تستند إليه المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية والدولية في إعداد أو مراجعة أنظمتها المحاسبية، إذ يتم الاحتكام إلى هذه النماذج في سبيل الحكم على مرجعية السياسات والأنظمة المحاسبية، وتعرف الأنظمة المحاسبية المعتمدة في الدول المتبينة 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 تنطرق إلى 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>، وتجدر الإشارة إلى أن الأنظمة المحاسبية ذات المرجعية المحاسبية الفرنسية بشكل خاص تحتوي على مدونة حسابات، ويغيب عنها عادة ما يسمى بالإطار المفاهيمي، بينما 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>.

في سبيل خدمة إشكالية وأهداف الدراسة، وجب علينا الفصل في المدرسة المرجعية التي تنتمي إليها معايير المحاسبة الدولية أولاً، باعتبارها الأساس المرجعي الرئيسي الذي سيتم على أساسه تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري، ويعتقد 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 فرأى الباحث أن معايير المحاسبة الدولية هي ذات مرجعية أنجلوسكسونية بشكل أساسي، وأمام هذه الأوضاع العالمية، 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 ذاك، إذ جاء النظام المحاسبي بإطار مفاهيمي 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 مفاهيمي في خطوة تشابه اعتماد مجلس معايير المحاسبية 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.

### ثانيا: تقييم الإطار المفاهيمي (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، وهي التسميات التي سيحافظ عليها الباحث حصرا خلال هذه الجزئية خدمة لسياق المقارنة، 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<sup>3</sup>.

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.

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 يتم المشرع الجزائري بتقديم أي تدعيم للإطار التصوري، الذي بقي منقوصا في عدة مواضع مقارنة بالإطار المفاهيمي الدولي، ومن خلال عرض الجدول الموالي، يهدف الباحث إلى إجراء مقارنة بين بعض عناصر الإطار التصوري الجزائري وما يقابلها في الإطار المفاهيمي الدولي، وذلك بغية استخلاص أهم الفروقات.

## الجدول رقم (1): مقارنة الإطار التصوري الجزائري والإطار المفاهيمي الدولي

عناصر المقارنة	التحليل
من ناحية الفروض والمبادئ والمفاهيم المحاسبية	هناك توافق جوهري بين الإطارين فيما يتعلق بالفروض والمبادئ المحاسبية، إذ أن عملية المقارنة التي أجراها الباحث لم تؤدي إلى أي اختلاف أو تعارض جوهري، حيث اقتضت 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، وهو الأمر -عدم وجود اختلافات جوهرية- الذي يعتقد الباحث بأنه إيجابي للنظام المحاسبي المالي إذا ما توفرت العوامل البيئية التي تسمح بالتطبيق السليم لهذه المبادئ والفروض المحاسبية في الجزائر، كما نشير أيضا إلى التوافق الجوهري بينهما في تعريف المفاهيم المحاسبية.
من ناحية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	اعتمد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على نفس الخصائص النوعية المحاسبية الواردة في الإطار المفاهيمي الدولي، إذ أن الاختلافات الموجودة بين الإطارين في هذا الخصوص، لم تكن جوهرية، بل اقتضت على طريقة العرض والتصنيف في الإطارين، حيث نصت المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على وجوب توفر المعلومات الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية الأربعة (الملائمة-الموثوقة-قابلية المقارنة والوضوح)، وهي الخصائص التي اعتمدها الإطار المفاهيمي الدولي مع إضافة بعض الخصائص المعززة الأخرى.
من ناحية مستخدمي المعلومات المحاسبية	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، وتعد هذه الجزئية من أكبر نقائص واختلالات الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، فالإطار سالف الذكر أهمل تعديد مستخدمي القوائم المالية، رغم أنهم منشأ مسك المحاسبة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على كل من:

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2008؛
- الموقع الرسمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية: <https://www.ifrs.org>، تاريخ الاطلاع: 2022/11/20؛
- 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، ص 633.

من خلال ما ورد في الجدول السابق، يمكننا استنتاج التوافق الجوهري بين الإطار التصوري المحلي ونظيره المفاهيمي الدولي، 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 08-156)<sup>4</sup>، بل انتظر المشرع الجزائري لمدة تقارب السنة من أجل قيامه بتعريف هذه الخصائص في الجريدة الرسمية<sup>5</sup> الصادرة في مارس 2009، وهو ما يشكل عبئ على المكلفين من جهة، وعدم مرونة اكتسبها الإطار التصوري من جهة أخرى، ويشير الباحث أيضا، 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 مستخدم 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 مستخدم المعلومات المحاسبية، تابع بشكل أساسي من تكرر المرجعية المحاسبية الفرنسية -القديمة- 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 (2): موقع الإطار التصوري الجزائري من المجال الزمني لتطور الإطار المفاهيمي الدولي

السنة	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
2007 / 2009	صدور النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على الإطار التصوري محل التقييم	استمرار الاعتماد على الإطار المفاهيمي السابق، مع تحضير المجلس المعايير الدولية لاعتماد إطار مفاهيمي جديد
2010	الإطار التصوري المحلي 2007-2009	إصدار الإطار المفاهيمي نسخة 2010
2018	الإطار التصوري المحلي 2007-2009	إصدار الإطار المفاهيمي نسخة 2018

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: الموقع الرسمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية: <https://www.ifrs.org>، تاريخ الاطلاع: 2022/10/10.

إن الجدول السابق لا يشكل تبريرا من الباحث لتأخر الإطار التصوري المحلي وعدم اكتماله مقارنة بنظيره الدولي، وإنما هو مجرد تفسير لهذا الاختلال المرتبط به، ويعد مشكل التحديث المستمر واحدا من أبرز اختلالات النظام المحاسبي المالي، وفي ختام هذا القسم من الدراسة، يرى الباحث بأن الإطار التصوري ورغم الانتقادات التي تطاله، إلا أنه يبقى إضافة مهمة للمحاسبة الوطنية، إذ نوصي بثمينه، من خلال القيام بتحديثه ومراجعتة 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.

ثالثا: مقارنة أهم قواعد التقييم والقياس بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية:

يهدف الباحث من خلال هذا العنصر إلى إجراء جملة من المقارنات المتعلقة بالتقييم والقياس وفقا للمرجعين المحاسبين المحلي والدولي، حيث قمنا بإجراء مقارنة لأهم قواعد تقييم وقياس بنود القوائم المالية وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية المقابلة لها، وتجدد

الإشارة إلى أننا سنكتفي بعرض نتائج المقارنة وأهم الاختلافات الجوهرية المستنتجة، وذلك لأن الباحث ملزم باحترام الحد الكمي المقبول المنهجي في مثل هذه الدراسات.

### 1- مقارنة القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية:

توافق النظام المحاسبي المالي مع معياري المحاسبة الدولية IAS1 وIAS7 بشكل جوهري في جانب عرض وإعداد القوائم المالية، إذ اقتصرت الاختلافات على بعض النقاط الغير جوهرية، وأبرزت المقارنة أحد اختلافات 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<sup>6</sup>.

### 2- مقارنة الأصول المعنوية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS38:

إن النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS38 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 الجوهري مع معيار المحاسبة الدولية IAS38<sup>7</sup>.

### 3- مقارنة الأصول المادية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS16:

توافق النظام المحاسبي المالي 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 سالفة الذكر بشكل منفصل، من خلال تفرقة للمعالجات الخاصة بالأراضي والمباني وبقية العناصر الأخرى، وتطرقة لها بشكل من التفصيل الذي يراه الباحث كافيا لمراقبة المطبق، خاصة مع احترام هذا المعيار للتسلسل الزمني والمنطقي لعملية إعادة التقييم، وإعطاءه مجالات وفترات زمنية يكون التقييم اللاحق فيها إجباريا، إضافة إلى تحديده للقيمة العادلة لكل عناصر الأصول المادية، وهو ما سيقول بالضرورة من حجم أثر التقديرات الشخصية على القوائم المالية، بينما كان المشرع الجزائري عاما في معالجة الأصول المادية، من خلال عدم تفرقة بين مختلف العناصر المدرجة ضمن هذه الأصول من جهة، وافتقاره للأمثلة والشروح الكافية من جهة أخرى، إضافة إلى تبثر قواعد القياس والتقييم الأولي واللاحق وعدم ورودها بشكل متواتر ومتتابع في ذات الوقت، وترك النظام المحاسبي المالي المجال للمطبّقين من أجل اختيار طريقة إعادة التقييم المناسبة، إضافة لاختلافهما في بعض المصطلحات المعتمدة، وتبقى الفروقات بين كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولي IAS16 فروقات شكلية بالدرجة الأساس وفق وجهة نظر الباحث، باستثناء تلك التي تتعلق باختيار طريقة التقييم المناسبة، والتي يرى الباحث أن الأصح هو أن يتم تحديد طريقة التقييم الخاصة بكل عنصر من عناصر الأصول المادية، مع الإبقاء على بعض الحالات الاستثنائية المحددة الشروط، والتي يمكن للمطبّق من خلالها الاعتماد على طريقة تقييم بديلة أخرى، وهو الأمر الذي سيحد من التقديرات الشخصية وأثرها المرتبطة بجودة القوائم المالية<sup>8</sup>.



#### 4- مقارنة الأصول المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS32 وIAS39 وIFRS9:

اتفق النظام المحاسبي المالي بشكل جوهري مع كل من المعيارين المحاسبين الدوليين IAS32 وIAS39، وهما المعياران اللذان كانا مطبقين 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 الدولي IFRS9، والذي قام مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلاله بتحديد جملة من الإجراءات والطرق المعتمدة في التقييمين الأولي واللاحق للأصول المالية، كما كان النظام المحاسبي المالي أقل وضوحاً (في النص العربي بشكل خاص) وأقل قابلية للفهم مقارنة بالمعايير سالفة 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 كافٍ 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<sup>9</sup>.

#### 5- مقارنة الإهلاكات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS16:

رغم عدم وجود فروقات جوهرية، واقتصار أهم الفروقات على بعض التسميات والمصطلحات، إلا أن المشرع الجزائري وضع المطبق أمام وضعية مبهمة من خلال اشتغال النقطة 7.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، على تناقض صريح، إذ ذكر طرق الإهلاك الخطية والمتناقضة 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 أيضاً من حجم الهوة بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية.

نلاحظ التوافق الجوهري 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 المشار إليه أعلاه<sup>10</sup>.

#### 6- مقارنة المخزونات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS2:

يوجد توافق جوهري بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IAS2، إذ لم يستنتج الباحث أي تعارض أو اختلاف جوهري بينهما، ويشكل هذا عاملاً إيجابياً 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<sup>11</sup>.

في ختام هذه الجزئية من الدراسة، فإن أبرز ما يمكن استنتاجه من العناصر المتواترة أعلاه، هو أن النظام المحاسبي المالي توافقت جوهريا مع معايير المحاسبة الدولية السائدة خلال فترة إعدادها، غير أن عدم "مرونة"<sup>12</sup> وتحديث النظام المحاسبي المالي تسبب في ظهور اختلالات في الشق الفكري لهذا النظام، مقابلة بمعايير المحاسبة الدولية، وهو ما سنحاول تأكيده في باقي أجزاء هذه الدراسة.

### المحور الثاني: تقييم الإطار الشكلي للنظام المحاسبي المالي في ظل معايير 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.

### أولا: 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>13</sup> للنظام المحاسبي المالي فقط، دون لجوئها إلى معالجة الاختلالات الفكرية المتزايدة التي يعاني منها هذا النظام، وهو ما جعل من هذا الأخير معزولا عن التغييرات والتطورات المحاسبية المتسارعة التي يشهدها العالم في العشرة الأخيرة، ومن خلال الجدول الموالي سنحاول إجراء مقارنة زمنية لجملة المعايير التي حدثت أو ألغيت أو استبدلت منذ صدور النظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التطبيق.

الجدول رقم (3): مقارنة بين النظام المحاسبي المالي وبعض المعايير المحاسبية الدولية من ناحية التحديث

رقم المعيار	اسم المعيار	الإصدار	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 والتغييرات 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	2. عدة آراء تكميلية وتفسيرية صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وبعض الهيئات المختصة الأخرى، في صورة لجنة توحيد الممارسات المحاسبية
IAS 41	الزراعة	2000	2020	
IFRS 1	تبنى معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	2004	2020	
IFRS 2	الدفع على أساس السهم	2005	2016	

والنزاعات المهنية التي أصدرت بتاريخ 2019/10/08 رأيا حول التقييم والاعتراف وعرض القروض والمصروفات ذات الصلة. <u>3</u> . تعتبر التعليمات والآراء الصادرة بخصوص النظام المحاسبي المالي مجرد شرح لهذا الأخير، وبذلك فهي لا تعتبر تعديلا يقابل جملة التعديلات التي مست المعايير المحاسبية.	2020	2005	اندماج الأعمال	<b>IFRS 3</b>
	2014	2005	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة	<b>IFRS 5</b>
	-	2006	استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها	<b>IFRS 6</b>
	2020	2007	الأدوات المالية: الإفصاحات	<b>IFRS 7</b>
	2013	2009	القطاعات التشغيلية	<b>IFRS 8</b>
	2020	2013	الأدوات المالية	<b>IFRS 9</b>
	2015	2013	البيانات المالية الموحدة	<b>IFRS 10</b>
	2017	2013	الترتيبات التعاقدية	<b>IFRS 11</b>
	2016	2013	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	<b>IFRS 12</b>
	2014	2013	القياس بالقيمة العادلة	<b>IFRS 13</b>
	-	2016	حسابات المؤجلة النظامية	<b>IFRS 14</b>
	-	2018	إيرادات النشاطات العادية من العقود مع العملاء	<b>IFRS 15</b>
	2021	2019	عقود الإيجار	<b>IFRS 16</b>
	2021	2019	عقود التأمين	<b>IFRS 17</b>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: الموقع الرسمي لمعايير المحاسبة الدولية [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) تاريخ الاطلاع: 2022/09/08، وفراس محمد وبالرفعي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية -رؤية تحليلية نقدية-، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 626.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 16 معيارا من العشرون معيارا التي كانت موجودة 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، وهو ما يبرز إشكالية التحديث والتحديث المستمرين للنظام المحاسبي المالي كاحتلال يرتبط بهذا الأخير، كما يرى الباحث أن الاختلال المتعلق بجمود النظام المحاسبي المالي وعدم تحديثه يلعب دورا هاما في ظهور الاختلالات المتعلقة بالجانب الفكري للنظام، فمن خلال المحور السابق والمتضمن لمقارنة الجانب الفكري لهذا النظام مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية، أظهر أن النظام المحاسبي المالي قد توافق فعلا مع المعايير الموافقة للعناصر الواردة ضمنه، وأن بعض الاختلالات التي ظهرت بعد صدوره، كانت نتيجة لعدم تمييز النظام وجعله يساير التغييرات الحاصلة على المستوى الدولي، وهو ما سوف يزيد من حجم الهوة إن لم تسارع الجهات الجزائرية ذات الاختصاص بتدارك الأمر سريعا.

### ثانيا: مقارنة الإطار التنظيمي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية:

يقصد الباحث بالإطار التنظيمي تلك الأبعاد المتعلقة بالتنظيم والترتيب والتخصيص والتماثل في طريقة عرض كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، إذ يرى الباحث أن الأبعاد الأربعة سألقة 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:<sup>14</sup>

### 1- بُعد التنظيم:

تتمايز 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 تماما في حالة النظام المحاسبي المالي، الغير مرتبط برزنامة زمنية تتضمن التحديث والتحسين، وهو ما يعتبر اختلالا في الإطار التنظيمي لهذا النظام المحاسبي؛

### 2- بُعد الترتيب والترقيم:

يتميز 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 ملزما بالبحث في جميع القوانين التي يتشكل منها هذا النظام، وهو الأمر الذي يشكل عبئا على عاتق مختلف الأطراف ذات العلاقة؛

### 3- بُعد التخصيص:

يتميز كل معيار محاسبي دولي عن الآخر بكونه يختص بموضوع أو جزء من موضوع ما أو مجموعة من المواضيع المرتبطة، فلا نجد الموضوع X على سبيل المثال، وارد بشكل جوهري 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؛

### 4- بُعد التماثل في الكم المعرفي:

يوفر كل معيار محاسبي دولي كما معرفيا كافيا ومتوازنا يمكن المطبق ويرايقه 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 حصة حتما معتبرا للأصول المادية والمعنوية عكس الأصول المالية والبيولوجية، رغم أن للأصول المالية أهمية بالغة، وهو الأمر الذي يشكل اختلالا تنظيميا.

### ثالثا: مقارنة 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:<sup>15</sup>

**1- 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؛

**2- 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 يتم به المسؤولون 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 والعملية، وذلك تسهيلا لعملية الاطلاع عليه؛

**3- 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 خلالها 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؛

**4- 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 العاملين والقانونيين، وهو ما يبرر كثرة المصطلحات القانونية، كما أدى هذا إلى اختلاف المعنى وعموضه 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.

**المحور الثالث: معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية ومناقشة بدائل الإصلاح****المحاسبية المتاحة للجزائر في ظل المشروع الجاري لتقييم هذا النظام:**

يرتبط نجاح النظام المحاسبي المالي في تحقيق الأهداف المرجوة من اعتماده بجملة من العوامل التي يتعلق 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 وحدوا أنفسهم أمام عدة مشاكل ومعوقات تتعلق بكل من الإطارين الفكري والشكلي لهذا النظام، وبطبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية التي يعتبرون أبرز عناصرها.

### أولاً: 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:

#### 1- 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.

#### 2- 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.

#### 3- 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.

#### ثانياً: 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، وبشكل عام يرتبط النظام المحاسبي المالي بالعناصر التالية:

#### 1- 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 لجوءها 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<sup>16</sup>.

## 2- 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 أن 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 التسيب 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 بمشاشة وعشوائية الهيكل الاقتصادي الجزائري، الذي أثر بشكل سلبي على التطبيق السليم لهذا النظام.

## 3- 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، التي 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 التزام قانوني وجبائي فقط، وهو ما يفسر 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.

ثالثا: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال تقييم علاقة النظام المحاسبي المالي بالقوانين والتشريعات التجارية والجبائية:

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 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<sup>17</sup>، وعمل المشرع الجزائري على تقليص الهوة الموجودة بين النظامين من خلال إصدار نصوص جبائية 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 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<sup>18</sup>، 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 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، وتتم تصفية المؤسسة وفقا للنظام في حالة العجز عن تسديد الديون فقط<sup>19</sup>، 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.

#### رابعا: مناقشة بدائل الإصلاح المحاسبي المتاحة للجزائر في ظل المشروع الجاري لتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي:

بناءً على كل ما سبق، يرى الباحث أن الجزائر أمام حتمية إصلاح نظامها المحاسبي وفقا لأحد الخيارات المتاحة وفي أسرع وقت ممكن، ويجب أن يستوفي هذا الإصلاح المحاسبي جميع الشروط والخطوات اللازمة لنجاحه في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

#### 1- الخيار الأول: الإبقاء على النظام المحاسبي المالي مع العمل على ترقية البيئة المحاسبية الجزائرية:

أضاف النظام المحاسبي المالي عدة أمور إيجابية لواقع المحاسبة في الجزائر رغم 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، إضافة لإمكانية رفض المكلفين بتطبيقه للاستجابة مع الإجراءات المتخذة في سبيل ترقية هذه البيئة، وهو ما يقودنا لاستبعاد هذا الخيار.

#### 2- 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 التنقيح 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.

### 3- 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 يتناقض مع حالة الجزائر، التي تعاني بيئتها من عدة نقائص تجعل من تطبيق هذا الخيار أمرا مستحيلا، غير أننا نرى أن توجه الجزائر نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية والاعتماد على نفس إطارها المفاهيمي، أمر إيجابي يجب أن يتم عبر مراحل تدريجية، وهو ما يسقط هذا الخيار من الاختيار الأمثل الذي سنقترحه.

### 4- 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 التجارب الدولي الناجحة في التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

### خاتمة:

أثر الإصلاح المحاسبي الجزائري المتمثل في اعتماد النظام المحاسبي المالي على واقع المحاسبة المحلية، فرغم الانتقادات الواسعة التي لازال هذا النظام يتعرض لها، إلا أنه كان إيجابيا الأثر في بعض المواضيع، في صورة اعتماده على إطار تصوري يتقارب مع الإطار المفاهيمي الدولي، وهو ما يشكل سابقة في تاريخ المحاسبة الجزائرية، إضافة لاتفاقه جوهريا مع معايير المحاسبة الدولية في الجوانب المتعلقة بتقييم وقياس وعرض بنود القوائم المالية السائدة أثناء إصداره، كما ترتبط تطبيق ذات النظام بعدة صعوبات وعراقيل، نتيجة لمعاناته 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.

توصلت الدراسة لجملة من النتائج والتي نذكر أهمها فيما يلي:

- يعاني النظام المحاسبي المالي من جملة من الاختلالات الفكرية والشكلية التي تحول بينه وبين تحقيقه لأهدافه؛
- يفتقد النظام المحاسبي المالي لمرجعية محاسبية صريحة، من خلال اعتماده على المرجعية المحاسبية الأنجلوسكسونية فيما يتعلق بالبناء الفكري للنظام، وتنبه 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 بإطاره الشكلي والإجرائي، حيث تم ربط هذا الأخير بإطار قانوني ومدونة حسابات على غرار النموذج المحاسبي الفرنسي، وهو الأمر الذي أحل بتوازن النظام المحاسبي المالي وتجانسه؛
- تبنى النظام المحاسبي المالي إطارا تصوري يتقارب جوهريا شكلا ومضمونا مع الإطار المفاهيمي الدولي السائد أثناء إعداد هذا النظام؛
- توافق النظام المحاسبي المالي جوهريا مع معايير المحاسبة الدولية السائدة أثناء إعداده من ناحية القياس والتقييم؛
- 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 توافق فعلا مع المعايير الدولية السائدة أثناء صدوره، وأن بعض الاختلالات التي ظهرت بعد صدوره، كانت نتيجة لعدم تحيين النظام المحاسبي المالي؛
- لم تكن جهود الهيئات المحاسبية المسؤولة في الجزائر كافية في تحضير البيئة المحاسبية الجزائرية بالشكل الذي يستجيب لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- أثرت البيئة المحاسبية الجزائرية بشكل سلبي على تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتطورات الحاصلة في بيئة المحاسبة الدولية زاد من اتساع الفرق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية. استنادا للنتائج المتحصل عليها من الدراسة، نقدم جملة من التوصيات من خلال النقاط التالية:
- تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية وترقيتها بالشكل الذي يمكنها من الاستجابة لمتطلبات تطبيق الأنظمة المحاسبية المعاصرة، من خلال تفعيل الأسواق المالية الجزائرية والرقمي بواقع المؤسسات الاقتصادية، مع العمل على تكييف الأنظمة الجبائية مع متطلبات الإصلاحات المحاسبية التي قد تقدم عليها الجزائر؛
- ينبغي إجراء إصلاحات محاسبية دقيقة ومعقدة وفورية على المنظومة التشريعية التجارية، وخاصة الجبائية لجعلها متلائمة مع الاختيار الاقتصادي للجزائر، وجعلها متلائمة أيضا مع فلسفة الأنظمة المحاسبية المعاصرة؛
- نقترح 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؛
- فتح نقاش واسع يجمع كافة الأطراف ذات العلاقة بغية وضع معايير محاسبية جزائرية تستجيب لمتطلبات وقدرة جميع الأطراف بشكل موضوعي.

## قائمة المراجع:

1. 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؛
2. بن عباس ريان ومسيب خالد، توجه الجزائر نحو مراجعة النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإفصاح المالي، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2022؛
3. زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، مجلة الباحث، المجلد 7، العدد 7، الجزائر، 2010؛
4. 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؛
5. عمراني أمين، تقييم النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014؛
6. عنون فؤاد وضويفي، توجه الجزائر نحو تحين النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2021؛
7. غنية بن حركو، التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2015؛
8. 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؛
9. فراس محمد، أثر انتشار جائحة كورونا على المحاسبة في ظل المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة تنمية الموارد البشرية، المجلد 16، العدد 2، الجزائر، 2021؛
10. فراس محمد، مقاربة فكرية ومساهمة علمية لتقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي -دراسة تحليلية تطبيقية-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2022؛
11. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الجزائر، 2007؛
12. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009؛
13. 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؛
14. مجدي سلامة محمود، معايير المحاسبة الدولية، الإسكندرية، مصر، مؤسسة شباب الإسكندرية، 2017؛
15. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2008؛
16. المعتز بالله منادي وياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعتين الفرنسية والأنجلوسكسونية، مجلة دفاتر بواذكس، العدد 10، المجلد 6، الجزائر، 2018،
17. معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9؛
18. معايير المحاسبة الدولية (IAS1، IAS2، IAS7، IAS16، IAS32، IAS38، IAS39)؛
19. الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: [www.cnc.dz/reglement.asp](http://www.cnc.dz/reglement.asp)؛
20. الموقع الرسمي لمؤسسة معايير المحاسبة الدولية: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)؛
21. الموقع الرسمي لبورصة الجزائر: [www.sgbv.dz](http://www.sgbv.dz)؛

22. وليد بن تردايت، **تبنى المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS**، سلسلة الدراسات المحاسبية والمالية الصادرة عن صندوق النقد العربي، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2018؛

23. **Les sept notes methodologique d'application du SCF**, Conseil National de la Comptabilité.;

24. Robert Obert, **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, revue française de comptabilité, N°439, FRANCE, 2011.

#### الهوامش:

<sup>1</sup>المعتر بالله منادي وياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية، مجلة دفاتر بواكس، العدد 10، المجلد 6، الجزائر، 2018، ص 13-14.

<sup>2</sup>وليد بن تردايت، **تبنى المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS**، سلسلة الدراسات المحاسبية والمالية الصادرة عن صندوق النقد العربي، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2018، ص 9-10.

<sup>3</sup>عنية بن حرزو، **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2015، ص 37-38.

<sup>4</sup>المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2008.

<sup>5</sup>قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009.

<sup>6</sup>التشريعات المتضمنة للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية **IAS1** و**IAS7**.

<sup>7</sup>التشريعات المتضمنة للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولي **IAS38**.

<sup>8</sup>التشريعات المتضمنة للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولي **IAS16**.

<sup>9</sup>التشريعات المتضمنة للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية **IAS32** و**IAS39** ومعايير الإبلاغ المالي الدولي **IFRS9**.

<sup>10</sup>التشريعات المتضمنة للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولي **IAS16**.

<sup>11</sup>التشريعات المتضمنة للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولي **IAS2**.

<sup>12</sup>انظر: فراس محمد، أثر انتشار جائحة كورونا على المحاسبة في ظل المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة تنمية الموارد البشرية، المجلد 16، العدد 2، الجزائر، 2021.

<sup>13</sup>**Les sept notes methodologique d'application du SCF**, Conseil National de la Comptabilité.

<sup>14</sup>فراس محمد، مقارنة فكرية ومساهمة علمية لتقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي -دراسة تحليلية تطبيقية-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2022، ص 216-217.

<sup>15</sup>فراس محمد، مقارنة فكرية ومساهمة علمية لتقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي -دراسة تحليلية تطبيقية-، مرجع سبق ذكره، ص 214-215.

<sup>16</sup>الموقع الرسمي لبورصة الجزائر: **www.sgbv.dz**، تاريخ الاطلاع 2022/11/14.

<sup>17</sup>عسول محمد الأمين وسي لخضر محمد، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين نبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 434-435.

<sup>18</sup>زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (**IAS-IFRS**)، مجلة الباحث، المجلد 7، العدد 7 الجزائر، 2010، ص 86.

<sup>19</sup>مجدي سلامة محمود، **معايير المحاسبة الدولية**، الإسكندرية، مصر، مؤسسة شباب الإسكندرية، 2017، ص 449-450.