وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أو الحاج –البويرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم :المالية و المحاسبة

الموضوع:

النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية

-دراسة ميدانية-

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية
تخصص : محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالب:
زواوي مسعود

تحت إشراف:
د. سفير محمد

لجنة المناقشة

د. قاشي يوسف.....رئيسا
د. سفير محمد.....مشرفا
أ. رزقي اسماعيل.....مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

شكر

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من وقف إلى جانبي وساعدني من أجل أن يرى تعبي النور وأخص بالذكر الأستاذ الذي رافقني في مشواري الجامعي وكان لي خير ناصح والذي أشرف علي طيلة هذا الموسم الجامعي الأستاذ **"سفير محمد"**، كما أشكر كل الأساتذة الذين كان لي شرف التكون والتعلم على أيديهم.

زواوي مسعود.

ملخص الدراسة:

بعد أن تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي سنة2007 والمستوحى بدرجة كبيرة من معايير المحاسبة الدولية، جاءت الدراسة لتتناول موضوع النظام المحاسبي المالي من خلال معالجة إشكالية رئيسية تدور حول مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن أجل الإجابة عنها قمنا بالجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، حيث تناول الجانب النظري النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ومن ثم دراسة مقارنة من حيث القياس المحاسبي والتقييم بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، كما تم القيام بدراسة الميدانية عن طريق الاستعانة بالاستبيان الذي حاولنا من خلاله تشخيص ومعرفة الإشكاليات التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي، ليتم في نهاية الدراسة التوصل إلى مجموعة من النتائج أن النظام المحاسبي المالي يتوافق نسبيا مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا يواكب مستجدات هذه المعايير.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، معايير الإبلاغ المالي الدولية، التوافق المحاسبي.

Abstract:

After Algeria adopted the financial accounting system of 2007, which was derived by a large degree from International Financial Reporting Standards (IFRSs)/International Accounting Standards (IASs), this study aimed to determine the conformity of financial accounting system with the requirements of applying IFRS/IAS. For that reason , we have treated the issue through a combination of theoretical and practical studies. Where the theoretical side handles the financial accounting system and International Financial Reporting Standards, a comparative study of the measurement and evalution by SCF and IFRS.

An practical study, through the questionnaire , we are trying through the diagnosis and found SCF problems that faced these institutions .finally we have found out that financial accounting system comply relatively with International Financial Reporting Standards, and It also does not keep pace with developments in standards.

Key words: the financial accounting system, International Financial Reporting Standards, harmonisation comptable.

Résumé:

Après l'application par l'Algérie du système comptable financier de l'année 2007 qui s'inspire principalement des normes comptables internationales (IAS / IFRS), l'objet de cette étude est de déterminer la compatibilité de système comptable financier avec les conditions d'application des normes comptables internationales, et pour cela nous avons abordé la question grâce a une combinaison d'étude conceptuelle et pratique , ou première traite le système comptable financier et normes comptables internationales (IAS / IFRS), étude comparative entre la mesure et l'évaluation comptable selon SCF et IFRS.

Après un aperçue le système comptable financier et normes comptables internationales une étude pratique par le biais du questionnaire, dont nous essayons à travers le diagnostic et trouver des problèmes comptables qui rencontrent SCF .

Finalement on a atteint un résultat que le SCF est relativement compatibles avec les normes IFRS et ne suit pas le rythme des actualisation des normes.

Mots clés : système comptable financier, les normes comptable international, l'harmonisation comptable.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

التشكر	I
ملخص	II
قائمة الأشكال	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الملاحق	XI
قائمة الاختصارات	XIII
المقدمة العامة:	ب– هـ

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية		
تمهيد:		02
المبحث الأول	هيئة معايير المحاسبة الدولية.....	03
المطلب الأول	نشأة هيئة معايير المحاسبة الدولية.....	04
المطلب الثاني	تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية.....	06
المطلب الثالث	هيئات مؤثرة في إعداد معايير المحاسبية الدولية.....	09
المبحث الثاني	تبني معايير المحاسبة الدولية.....	12
المطلب الأول	التوافق والتوحيدالمحاسبي.....	12
المطلب الثاني	مزايا وعيوب استخدام معايير المحاسبية الدولية.....	13
المطلب الثالث	معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية.....	15
المبحث الثالث	اعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.....	17
المطلب الأول	القوائم المالية وأساليب قياسها.....	17
المطلب الثاني	مسار إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	19
المطلب الثالث	عرض المعايير المحاسبية الدولية.....	20
خلاصة الفصل		23

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي		
تمهيد:		25
المبحث الأول	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.....	26
المطلب الأول	الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.....	26
المطلب الثاني	مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.....	28
المطلب الثالث	مبادئ النظام المحاسبي المالي.....	30
المبحث الثاني	قواعدالإدراج والتقييم وسير الحسابات.....	33
المطلب الأول	قواعد الإدراج والتقييم.....	33
المطلب الثاني	بنية النظام المحاسبي المالي وسير حساباته.....	34
المطلب الثالث	القوائم المالية.....	35
المبحث الثالث	تطبيق النظام المحاسبي المالي.....	39
المطلب الأول	دوافع تطبيق النظام المحاسبي المالي.....	39
المطلب الثاني	تحديات وصعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.....	40
المطلب الثالث	متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.....	42
خلاصة الفصل		44
الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية		
تمهيد:		46
المبحث الأول	مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	47
المطلب الأول	ديناميكية معايير المحاسبية الدولية.....	47
المطلب الثاني	آخر التعديلات في معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	49
المطلب الثالث	عبء التعديل المستمر للمعايير.....	52
المبحث الثاني	مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	54
المطلب الأول	من حيث الشكل القوائم المالية	54
المطلب الثاني	من حيث الإطار الفكري.....	55
المطلب الثالث	من حيث عناصر الأصول و الخصوم.....	57
المبحث الثالث	توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	60
المطلب الأول	موقف النظام المحاسبي المالي من معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	60

المطلب الثاني	تحديث النظام المحاسبي المالي.....	62
المطلب الثالث	متطلبات التوافق مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية.....	63
خلاصة الفصل		65
الفصل الرابع: دراسة ميدانية		
تمهيد:		67
المبحث الأول	عرض الاستبيان.....	68
المطلب الأول	تحضير الاستبيان.....	68
المطلب الثاني	مجتمع و عينة الدراسة	69
المطلب الثالث	حدود الدراسة	70
المبحث الثاني	تحليل نتائج الاستبيان.....	71
المطلب الأول	الخصائص الديمغرافية للعينة.....	71
المطلب الثاني	تطبيق النظام المحاسبي المالي.....	74
المطلب الثالث	النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.....	80
خلاصة الفصل		86
الخاتمة		88
قائمة المراجع		92
قائمة الملاحق		97

قائمة الأشكال

- **قائمة الاشكال:**

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	هيكل مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB)	9
2-1	هيئات مؤثرة في إعداد معايير المحاسبية الدولية	11
1-2	مكونات النظام المحاسبي المالي	32
2-2	عناصر مدونة الحسابات (SCF)	35
1-3	طبيعة التعديلات التي تمس المعايير(IFRS)	49
2-3	تطور صدور معايير الإبلاغ المالي الدولية	52
1-4	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	71
2-4	توزيع العينة حسب المهنة	72
3-4	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	73
4-4	آراء أفراد العينة في تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010	74
5-4	آراء أفراد العينة في تأثير الإصلاحات على البيئة المحاسبية	75
6-4	آراء أفراد العينة في أثر التكوين الأكاديمي لخريجي الجامعات على الممارسات المحاسبية	76
7-4	آراء أفراد العينة في النصوص القانونية الصادرة لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي	77
8-4	آراء أفراد العينة في تماشي قوانين الضريبية مع متطلبات النّظام المحاسبي المالي	78
9-4	آراء أفراد العينة في كفاية الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي وتاريخ إلزامية تطبيقه	79
10-4	آراء أفراد العينة في نقاش حاصل بين الفاعلين في مجال المحاسبة حول مستجدات معايير(IFRS)	80
11-4	آراء أفراد العينة في تماشي التعليمات الصادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة بعد قانون(07-11) مع معايير(IFRS)	81
12-4	آراء أفراد العينة في تطبيق معايير (IFRS) يساهم تدويل وعولمة المحاسبة المحلية	82
13-4	آراء أفراد العينة في دور تطبيق معايير (IFRS) في تحسين عملية مراجعة القوائم المالية	83
14-4	آراء أفراد العينة في تحديث النظام المحاسبي المالي	84
15-4	آراء أفراد العينة في دواعي تحديث النظام المحاسبي المالي	85

قائمة الجداول

- **قائمة الجداول:**

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS) سارية المفعول	20
2-1	قائمة معايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS)	44
1-3	أهم تعديلات معايير الإبلاغ المالي الدولية (2010-2014)	49
2-3	مقارنة القوائم المالية وفق SCFوIFRS من حيث الشكل	54
3-3	مقارنة القوائم المالية وفق SCFوIFRS من حيث الإطار المفاهيمي	55
4-3	مقارنة الأصول و الخصوم وفقSCF وIFRS	57
5-3	درجة تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية	60
1-4	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	70
2-4	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	71
3-4	توزيع العينة حسب المهنة	72
4-4	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	73
5-4	آراء أفراد العينة في تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010	74
6-4	آراء أفراد العينة في تأثير الإصلاحات على البيئة المحاسبية	75
7-4	آراء أفراد العينة في أثر التكوين الأكاديمي لخريجي الجامعات على الممارسات المحاسبية	76
8-4	آراء أفراد العينة في النصوص القانونية الصادرة لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي	77
9-4	آراء أفراد العينة في تماشي قوانين الضريبية مع متطلبات النّظام المحاسبي المالي	78

10-4	آراء أفراد العينة في كفاية الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي وتاريخ إلزامية تطبيقه	79
11-4	آراء أفراد العينة في نقاش حاصل بين الفاعلين في مجال المحاسبة حول مستجدات معايير(IFRS)	80
12-4	آراء أفراد العينة في تماشي التعليمات الصادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة بعد قانون(07-11) مع معايير(IFRS)	81
13-4	آراء أفراد العينة في تطبيق معايير (IFRS) يساهم تدويل وعولمة المحاسبة المحلية	82
14-4	آراء أفراد العينة في دور تطبيق معايير (IFRS) في تحسين عملية مراجعة القوائم المالية	83
15-4	آراء أفراد العينة في تحديث النظام المحاسبي المالي	84
16-4	آراء أفراد العينة في دواعي تحديث النظام المحاسبي المالي	85

قائمة الملاحق

- **قائمة الملاحق:**

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الاستبيان باللغة العربية	97
02	الاستبيان بالغة الفرنسية	99
03	مخرجات المعالجة الإحصائية بواسطة SPPS	102

قائمة الاختصارات

- **قائمة الاختصارات:**

CNC	Conseil National de la Comptabilité
FASB	Financial Accounting Standard Board
FIFO	First In First Out
IAS	International accounting standard
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standard Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International financial reporting standard
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
SIC	Standing Interpretations Committee
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier

المقدمة العامة

لقد عرفت العقود الأخيرة وخاصة مطلع القرن الحادي و العشرين تطورا اقتصاديا هائلا أدى لانتشار المؤسسات الدولية وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة، وزادت حدة المنافسة بين هذه الدول لجذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية وخاصة للدول النامية منها، الأمر الذي أدى لظهور بعض المشاكل والقضايا المحاسبية الجديدة، كانعكاس للتطور الاقتصادي مما استلزم من المحاسبة إعادة النظر في تلك القضايا ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها.

وتعد الجزائر أحد الدول النامية التي تسعى إلى تطبيق آليات اقتصاد السوق المبني على حرية التجارة وفتح رؤوس الأموال والاستثمارات على الخواص، ومن أجل ذلك سعت الحكومة الجزائرية إلى توفير جو مناسب يتلاءم والمتغيرات الدولية، ومن بين الإجراءات المتبعة، تحسين وتطوير النظام المحاسبي وذلك من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من سنة 2010، وذلك من أجل رفع درجة مصداقية وملاءمة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية، وكذا محاولة منها للاندماج في الاقتصاد العالمي الذي فرضته العولمة الاقتصادية، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تم وضعها من قبل الدول المتقدمة وفقا لحاجاتها وخصائصها، والتي تختلف عن حاجات وخصائص الدول النامية، وعليه بات موضوع تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع اقتصاديات الدول النامية موضوعا مهما للغاية.

غير أن الإشكال الذي يطرح نفسه هو أن عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر تمت بدون الأخذ بعين الاعتبار مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).

1.اشكالية الدراسة:

ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية نوردها في ما يأتي:

- هل التغيرات التي مست مجلس معايير المحاسبة الدولية أرسى نموذج دولي للتوحيد المحاسبي ؟
- ماهي دوافع تطبيق النظام المحاسبي المالي؟
- هل يساعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على إنجاح مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
- هل تحتاج معايير الإبلاغ المالي الدولية الى تعديل و تكييف عند تطبيقها في الجزائر؟

2.فرضيات الدراسة:

- تمثل التغيرات والمستجدات التي تعرفها هيئة معايير المحاسبة الدولية محطة هامة في مستقبل الهيئة نحو تطور الفكر المحاسبي وكذلك إرساء نموذج دولي للتوحيد المحاسبي؛
- يعتبر تبني معايير (IFRS) ضرورة حتمية لنجاح مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر بما يضمن لها تحقيق أهدافها التنموية والاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي بأقل تكلفة ممكنة؛
- تطبيق النظام المحاسبي المالي يقتضي جملة من الإصلاحات التي يجب أن تتم على مستوى المنظومة الجبائية والتشريعية؛
- يتوقف نجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر على التوافق التام مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

3.أسباب اختيار الموضوع :

1.3.مبررات موضوعية :

- ضرورة الاطلاع على آخر المستجدات التي طرأت على معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث ما تم تعديله، وما تمت إضافته، وفق للتحديثات التي تطرأ على المهنة للتوافق مع الظروف الاقتصادية والمالية على المستوى الدولي؛
- المشاكل التي تواجهها الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي نتيجة خصوصية الوضع الاقتصادي وغياب دور السوق المالي وحركته.

2.3.مبررات ذاتية: وتتمثل في محاولة التعمق في هذا الموضوع لما له من أهمية كبيرة من وجهة ومن جهة أخرى أنه أحد مواضيع الاختصاص.

4.أهمية الدراسة:

تبرز اهمية هذه الدراسة في تحديد أهم متطلبات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وباعتبار الجزائر طبقت النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من جانفي 2010، فمن المهم معرفة مدى توافقه مع مستجدات هذه المعايير وإمكانية تكييفها مع خصائص البيئة الاقتصادية في الجزائر.

5.أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى مايلي:

- معرفة متطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛
- التعرف على مستجدات معايير المحاسبة الدولية؛
- معرفة درجة التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- الوقوف عند أهم التحديات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

6.الدرسات السابقة:

1.6.دراسة (العرابي حمزة): هدفته هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية ومعرفة أهم التحديات التي تواجهه أثناء التطبيق، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بمقارنة النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من ناحية الإطار المفاهيمي والمعالجات المحاسبية لأهم القضايا المطروحة، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها، أن النظام المحاسبي المالي يتوافق بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية، كما يواجه النظام المحاسبي المالي معوقات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق السليم له.

2.6.دراسة (مهاوة أمال): تعالج هذه الدراسة إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفقا لما جاء به معيار المحاسبة الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs بهدف الاستفادة من هذه التجربة الدولية في إعداد نظم محاسبية تراعي الاحتياجات الخاصة بمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من خلال البحث في مسيرة الإصلاح المحاسبي في الجزائر التي تزامنت مع توجيه وتركيز جهود الدولة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كأداة استراتيجية لتحقيق التنمية الاقتصادية وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ومن نتائج البحث أنه إذا

كان النظام المحاسبي المالي ملائم ومطبق بشكل كامل على جميع المؤسسات في الجزائر على حد سواء، فمن المؤكد أن تبني تطبيق معيار مبسط سيكون مناسب وبشكل أفضل لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة.

3.6.دراسة (مقدم): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث تم اختيار عينة من مؤسسات الاقتصادية لمعرفة مدى حاجتها المعلومات أكثر ملاءمة و مصداقية لعملية اتخاذ قراراتها الاقتصادية، ومن نتائج البحث أن عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر جاء نتيجة الحاجة لإصلاح النظام المحاسبي لكن تبين وجود اختلافات بين البيئة الاقتصادية الجزائرية والبيئة التي أنجزت من أجلها هذه المعايير، وهذه الاختلافات خلقت عدة مشاكل تعرقل عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، ومن النتائج الأخرى للبحث وجد أن المؤسسات ليست بحاجة لمعايير محاسبية دولية تساعدها في توفير المعلومات لأجل اتخاذ قراراتها الاقتصادية .ومن التوصيات التي قدمها الباحث هو ضرورة التبني التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية.

7.منهجية الدراسة:

تستدعي طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم، وصفي تحليلي في الجانب النظري للموضوع كما تم إعداد استبان، حيث ستوزع هذه الاستبان على عينة من المهتمين و الممارسين للمحاسبة(الأساتذة الجامعيين، محاسبي المؤسسات الاقتصادية ومحافظي حسابات).

8.حدود الدراسة:

1.8.حدود المكانية:

استمرت الدراسة الميدانية حوالي شهرين، حيث امتدت من منتصف شهر مارس 2015 إلى نهاية شهر أفريل 2015 نظرا لضيق الوقت المخصص لإجراء البحث والصعوبات التي واجهتنا للتقرب من أفراد المجتمع وامتناع الكثير منهم الإجابة عن الاستبيان.

2.8.حدود الموضوعية:

تقتصر هذه الدراسة على إبراز النظام المحاسبي الجزائري ومدى توافقه مع مستجدات المعايير الإبلاغ المالي الدولية، كما شملت الدراسة أراء الممارسين لمهنة المحاسبة (الأساتذة الجامعيون، محاسبي المؤسسات الاقتصادية ومحافظي الحسابات) في ما يخص تأييدهم لتطبيق النظام المحاسبي المالي، والمعوقات التي تحد من التوافق مع معايير الابلاغ المالي الدولية.

9.مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الممارسين لمهنة المحاسبة متمثلين في الأساتذة الجامعيين، محاسبي المؤسسات الاقتصادية ومحافظي حسابات، ونظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة فقد تم اختيار عينة عشوائية.

10.تقسيم الدراسة و هيكلتها:

لقد تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول متكاملة في ما بينها، غطى الفصل الأول المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول، فقدم شرحا وافيا للإطار الذي تم على أساسه إعداد المعايير المحاسبية الدولية، كما قدم الفصل الأول عرض للقوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

والفصل الثاني من الدراسة يهتم بشرح أهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي انطلاقا من الإطار المفاهيمي وقواعد التقييم والاعتراف، وصولا إلى دوافع وصعوبات تطبيقه.

اما الفصل الثالث فقد تم تناول معايير الإبلاغ المالي الدولية و كذا أهم المستجدات التي طرأت عليها منذ صدورها ومن تم متطلبات توافقها مع البيئة الجزائرية.

وتم في الفصل الرابع اختبار الفرضيات الثالثة والرابعة، على أساس البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان الذي وزع على عينة عشوائية مكونة من أساتذة جامعيين،محاسبي المؤسسات الإقتصادية ومحافظي حسابات.

الفصل الأول:

الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

لقد أدى تنامي وتطور حجم الأنشطة الاقتصادية وأسواق المال الدولية إلى اتجاه اكبر نحو السوق العالمية التي تعتمد على مصادر تمويل من خلال جمهور دولي غير متجانس، وعلى هذا الأساس فإن المؤسسات التي ترغب في الحصول على امتيازات أفضل خاصة من حيث مصادر وشروط التمويل، لابد أن تقوم بتوفير المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين، حيث استطاعت المحاسبة الإجابة على طلبات مختلفة من المعلومات المالية من خلال قياسها للسلوك الاقتصادي للمؤسسة وتحديد مركزها المالي ونتائج أنشطتها وبالتالي رفع درجة ثقة المتعاملين.

لقد جاءت المحاولات الجادة من قبل الكثير من الهيئات والمنظمات العالمية والمؤتمرات من أجل توحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية بغية الوصول إلى وضع نظام محاسبي موحد ومقبول من طرف مختلف الدول، ولعل أهم هذه المنظمات هيئة معايير المحاسبة الدولية.

ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تناول اهم الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية، من خلال ثلاثة مباحث حيث سنتناول في المبحث الأول هيئة معايير المحاسبة الدولية، بينما خصصنا المبحث الثاني لدراسة تبني الدول لهذه المعايير، في حين سنتطرق في المبحث الثالث إلى إعداد وعرض التقارير المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: هيئة معايير المحاسبة الدولية

إن تطور الفكر المحاسبي والتوجه العملي للمحاسبة أدى إلى تطور وتراكم خبرات محاسبية، حيث تحولت تدريجيا إلى قواعد عرفية وتقاليد أصبحت مقبولة بين جمهور المحاسبين، ولقد ساعد في ترسيخ هذا التطور وضع معايير لتنظيم المهنة والعمل المحاسبي، مما ساعد المحاسبة للوصول إلى درجة تسمح باستجابة أسرع تجاه التحديات والمشكلات المحاسبية المستجدة.

المطلب الأول: نشأة هيئة معايير المحاسبة الدولية

قد شهدت الحقبة الماضية تغيرات كبيرة مست مختلف جوانب المحاسبة، والتي تعود جذورها إلى بداية الحرب العالمية الثانية حين تمت إعادة صياغة ركائز الاقتصاد الدولي الجديد.

1.ظهور الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية:

تعتبر التطورات الاقتصادية الحديثة السبب الأساسي لظهور الحاجة إلى تطوير المحاسبة وهذا من خلال التعرف على الإطار العام لعرض القوائم المالية، شكالها، طرق إعدادها، مزاياها والحد الأدنى من المعلومات التي يتم عرضها[1]، والمحاسبة ما هي إلا ترجمة للأحداث الاقتصادية وبالتالي فمن البديهي أن تتأثر بمختلف التغيرات في البيئة الاقتصادية، والتي تضمن التركيز على تجسيد الأسس التالية: [2]

-استقرار سعر الصرف وحرية تحويل العملات؛

-حرية انتقال رؤوس الأموال وتوفير مناخ مناسب للاستثمار الدولي؛

-ضمان حرية التجارة الخارجية.

لقد كان لهذه الأسس الفضل في أن نتج عنها إنشاء مؤسستين، هما البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، لاعتبارهما حافزا للدول للاشتراك في نظام لتثبيت أسعار الصرف فيما بينها، ولهما دور كبير في نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دول مختلفة، من هنا لم يعد بإمكان أي دولة أن تنعزل عما يجري حولها، لهذا أصبحت التجارة الخارجية هي الدافع الرئيسي للتنمية في معظم الدول.كما أن حماية هذه الاستثمارات في أي دولة تتطلب تحديد ملامح نظام محاسبي

[1] – محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الأردن،2008، ص20.

[2] – حازم الببلاوي، **النظام الاقتصادي الدولي المعاصر**، المجلس الوطني للثقافة و الفنون، مصر، 2000 ، ص45.

كفء لإعداد التقارير المالية من أجل تحقيق درجة عالية من الشفافية بما يضمن حماية المستثمر من أي تصرفات غير رشيدة، باعتبار أن المعلومات المحاسبية أهم ما يتم استخدامه في التلاعب بالأسعار وإلحاق الضرر بالمستثمرين. وكنتيجة لهذه الأوضاع توجهت العديد من الجهود للتركيز على تطوير الفكر والتطبيق المحاسبي على مستوى معظم دول العالم، حيث جاءت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي مع بداية القرن العشرين، فكانت عبارة عن وجهات نظر وأراء طرحت من خلال عقد المؤتمر المحاسبي الأول سنة 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد كان عدد الأعضاء المشاركين 83 عضوا، حيث كان موضوع البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين مختلف الدول، مما ساعد على جذب انتباه كافة المهتمين بالمحاسبة من مستفيدين ومراجعين وصناع المعايير والمنظمين على المستوي الدولي .لهذا وعلى أساس نفس الفكرة انعقد المؤتمر الدولي الثاني عام 1926 وقد حضره مندوبون من كل دول أروبا تقريبا والولايات المتحدة وكندا وأمريكا اللاتينية.

أما المؤتمر الثالث كان سنة 1929 بنيويورك وتناول ما يلي: [1]

-الاستهلاك والمستثمر؛

-الاستهلاك وإعادة التقويم؛

-السنة التجارية أو الطبيعية.

وهكذا انعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933 وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية بالإضافة إلى حضور زائرين من 22دولة : منها استراليا، نيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية وهكذا إلى غاية المؤتمر السابع عام1957 حيث حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات، وبقيت على هذا النحو حتى يومنا هذا، كما كانت هناك زيادة في كل مؤتمر لعدد المشاركين، وقد اضطرت هذه المؤتمرات نتيجة الضغوط المتزايدة من مختلف مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة إلى تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، ومن أهم هذه الهيئات هيئة معايير المحاسبة الدولية.

[1]- حازم الببلاوي ، المرجع السابق، ص46.

وقد تم عقد المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر عام2002 في هونغ كونغ حيث تناول نقاشات حول 90 عنوان كالشمولية واخلاقيات المهنة الى اثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة. وفي عام 2006 كان المؤتمر السابع عشر بتركيا وكان تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي والدور الذي تلعبه المحاسبة في تطوير الدول.[1]

2.المراحل التي مرت به لجنة معايير المحاسبة الدولية:

لقد مرت لجنة إعداد المعايير الدولية بخمسة مراحل، وذلك على النحو الآتي:[2]

1.2.مرحلة التأسيس: امتدت هذه المرحلة من عام 1973 حتى عام 1989 وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة و السياسات المحاسبية و الافصاح المالي وغير ذلك، وفي هذه المرحلة إنطوت المعايير على البدائل عديد للتطبيق، ولم يكن هنالك لجنة لتفسيرها، وتبعا لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها .

2.2. مرحلة التطوير: استمرت هذه المرحلة من عام 1989 حتى عام 1995 وفيها تم انجاز مشروع تطوير المعايير وأخذ بعين الاعتبار قابلية المقارنة للتقارير المالية، وهذا تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الاسواق المالية، وقد أدى هذا التعديل الى تقليل البدائل الممكنة لدى التطبيق.

3.2. مرحلة المعايير الاساسية الشاملة: وقد انتهت هذه المرحلة في عام 1999، وفيها تم الإتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الاسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي ويندرج تحت هذا المعايير، معايير التي تعالج مشكلة الادوات المالية، ضريبة الدخل، وتدني قيمة الموجودات المحاسبية ومعايير حول الزراعة وغيرها. وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير معايير المحاسبية الدولية.

4.2. مرحلة إعادة الهيكلة: وقد انتهت هذه المرحلة عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبية الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها.

5.2. مرحلة معايير الإبلاغ المالي الدولية: وقد بدأت هذه المرحلة عام 2002 إلى الآن، وفيها تم تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS)، ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال. ولغاية الآن تم إصدار 15 معيار دوليا للإبلاغ المالي.

[1]- www.shatharat.net/vb/showthread.php, consulter le 12/01/2015, h 12:40.

[2]- نعيم خوري، **معايير محاسبية عالمية موحدة هل تولد بعد عام 2005**، مجلة البنوك، المجلة22، العدد4، الأردن، 2003، ص ص:07-08.

المطلب الثاني :تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية

تم في سنة 2001 اجرء تغييرات أساسية من أجل تعزيز استقلالية ومصداقية معايير المحاسبية الدولية، وتم على هذا الأساس إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية واستبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية ليكون الجهة المسؤولة عن عملية وضع وتطوير معايير المحاسبة الدولية.

1.الفرق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC):

طرحت عملية إعادة الهيكلة التي تمت على لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة تساؤلات عن مدى جودة هذه العملية خصوصا فيما يتعلق برفع جودة المعايير و زيادة قبولها عالميا، وفيما يلي أهم الفروقات بين IASC وIASB: [1]

1.1.الفروقات الشكلية:

- تغيير تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB .

- تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي.

- تغيير تسمية لجنة تفسيرات المعاييرSIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ الماليIFRIC .

2.1.الفرقات التنظيمية:

– على عكس لجنة معايير المحاسبة الدولية فليس لمجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة مع الاتحاد الدولي للمحاسبة.

– على عكس أعضاء مجلس إدارة IASC فمجلس إدارة IASB مشكل من أفراد مستقلين يتم تعينهم على أساس مهارات التقنية و الخبرات المكتسبة وليس انتماءاتهم الجغرافية.

3.1.الفرقات العملية:

– على عكس مجلس إدارة IASC الذي يجتمع أربع مرات في السنة، فمجلس إدارة IASB فيجتمع غالبا كل شهر.

- بعد ما كان الهدف من IASC هو اعداد معايير ذات قبول عالمي، أصبح IASB يهدف إلى تشجيع تطبيق المعايير التي يتم إعدادها من قبل المجلس.

[1]- حمز العربي، **المعايير المحاسبية و البيئة الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق**، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس،2013،ص42.

– على عكس ما كان سابقا، أصبح العمل و التنسيق مع المنظمة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في عملية إعداد وتحسين المعايير المحاسبية.

2. هيكل وإدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية:

نشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة تحل مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وعرف إعادة هيكلة لمؤسسة وفيما يلي ملخص لهيكل وإدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية[1].

1.2. الأمناء :تقع مسؤولية إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال مؤسسة على عاتق أمناء مؤسسة مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو ما يطلق عليهم" الأمناء"، وبعد أن كان عدد الأمناء19 أمينا سنة 2006 ، أصبح عددهم 22 أمينا سنة 2010 ، يتم تعيينهم من قبل لجنة ترشيح عامة تشمل أصحاب الخبرات المميزة في مجال المحاسبة . ولا يشارك الأمناء في الأنشطة المرتبطة بوضع المعايير المحاسبية أو تفسيراتها، وإنما يتمحور دورهم في الفصل في القضايا الاستراتيجية، وتسيير الميزانية، وتسيير الإجراءات التشغيلية، بالإضافة إلى تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية. [2]

2.2.مجلس الإدارة :بعد أن كان يتألف مجلس الإدارة سنة 2006 من 14 عضوا، 12 عضوا منهم بدوام كامل وعضوين بدوام جزئي، وفي سنة 2010 أصبح عدد أعضاء مجلس الإدارة 15 عضوا بدوام كامل وأصبح عدد الأعضاء 16عضوا ابتداء من جويلية 2012 يمثلون جميع أنحاء العالم، ويتم ترشيحهم من قبل الأمناء على أساس المهارات الفنية والمهنية والخبرات التجارية والسوقية ذات الصلة، بما في ذلك المدققين ومعدي البيانات المالية ومستخدمي البيانات المالية والأكاديميين .يعقد مجلس الإدارة اجتماعاته مرة واحدة كل شهر، ويقع على عاتقهم مسؤولية وضع وتطوير حزمة متكاملة من معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)عالية الجودة والمقبولة عالميا والقائمة على مبادئ مفصلة وواضحة، كما تقع على عاتقهم مسؤولية إدارة جميع الأنشطة المرتبطة بوضع تلك المعايير.

3.2. المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية:

حل في مارس 2010 المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS محل المجلس الاستشاري للمعايير الاستشاري Standards Advisory Council، يضم المجلس ما يقارب 40 عضوا معينين من قبل الأمناء ، ويشمل أعضاء المجلس كبار الموظفين في مجال المالية والمحاسبة المنتمون إلى بعض الشركات العالمية والمنظمات الدولية،

[1] – حمز العربي، المرجع السابق، ص45.

[2] – طارق عبد العال، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الحديثة**، دار الجامعية، مصر،2006 ، ص 37 .

بالإضافة على محللين ماليين وأكاديميين ومنظمين وواضعي المعايير المحاسبية المحلية وشركاء في شركات المحاسبة الرائدة . ويهدف المجلس إلى تقديم النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ما يخص الأولويات و رزنامة العمل فيما يخص برامج وضع وتطوير المعايير، كما يوفر المجلس منتدى للمؤسسات والأفراد المهتمين بإعداد التقارير المالية قصد تبادل الآراء و توفير النصح حول القرارات ومقترحات جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية.[1]

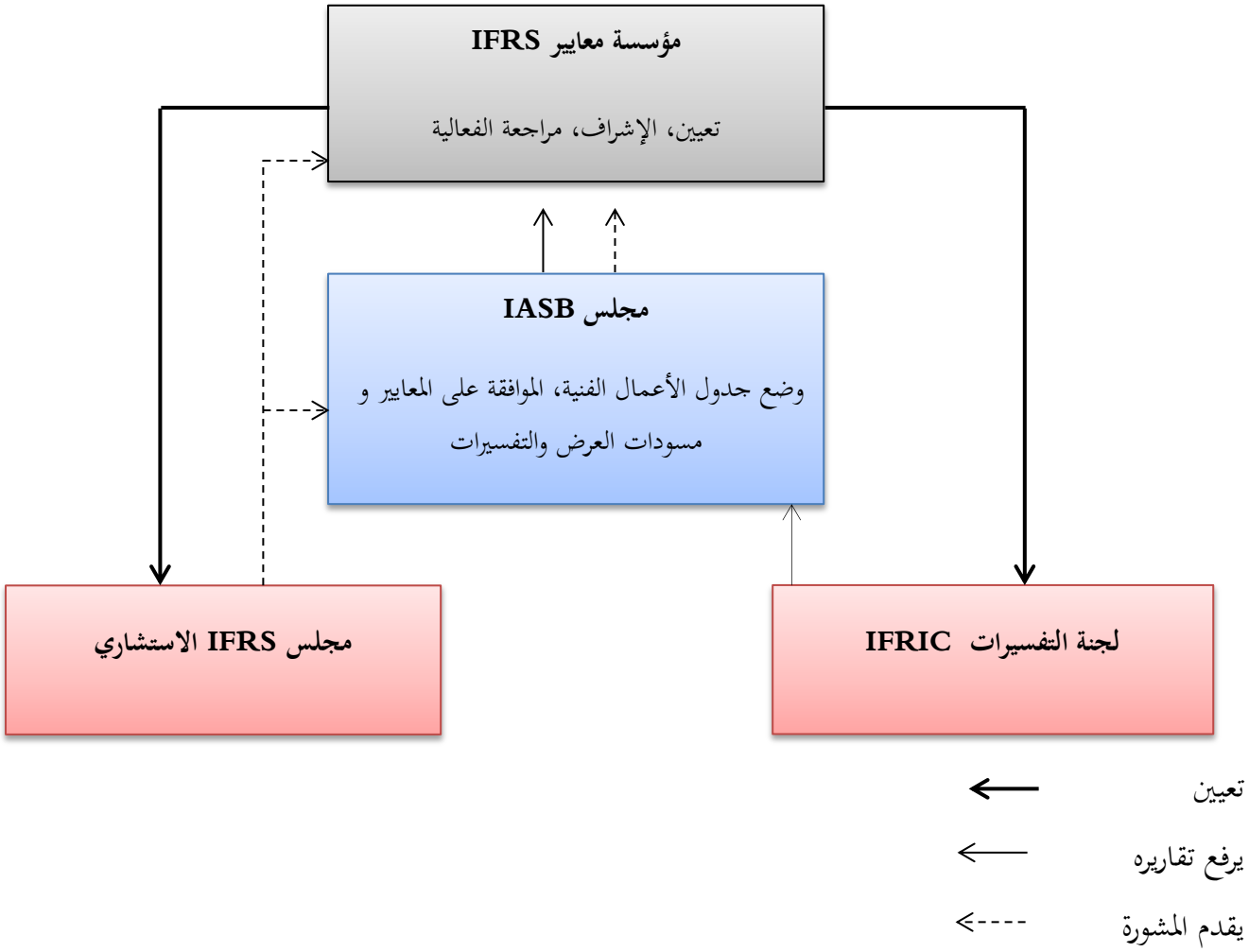
4.2. لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية :

في سنة 2001 حلت لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية محل لجنة تفسيرات المعايير التي تأسست عام 1997بتوصية من لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتعتبر لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية هيئة تفسيرية تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية مسؤولة عن وضع الإرشادات التفسيرية حول القضايا المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها في معايير الإبلاغ المالي الدولية وتكون مرتبطة بها، أو تلك القضايا المحاسبية المتضمنة في المعايير والتي من المحتمل أن تتلقى تفسيرات غير مرغوبة ومختلفة عن المقصود بالمعيار.[2]

[1] – عباس ميرزا وآخرون، **المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية :كتاب ودليل**، وايلي لنشر والتوزيع، الأردن،2006، ص06.

[2] - www.ifrs.org, consulter le 12/12/2014, h21:45

الشكل رقم(1-1) : هيكل مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB)



المصدر: www.iasb.org, consulter le 12/03/2015, h13:34

المطلب الثالث: هيئات مؤثرة في إعداد معايير المحاسبية الدولية

بالإضافة لمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يتولى مسؤولية إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية، هناك عدة هيئات محاسبية لها تأثير مباشر على إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية وهي: [1]

1.الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC):

هو منظمة تأسست في 1977 كبديلة للجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة بناء على قرار المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين المنعقد في ميونيخ سنة 1977، ويقع مقر الإتحاد بنيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ ذلك الحين إلى

[1] – عبد الحميد الصيح ، **العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول لنامية**، مجلة الإداري، المجلد 24 العدد 90 ، ص ص: 70-71.

الآن انضمت إليه أغلب المنظمات المهنية في مجال المحاسبة عبر العالم ليصل عددهم سنة 2007 إلى مئة وخمسة وخمسون منظمة مهنية للمحاسبة في أكثر من مئة وثمانية عشر دولة، ومنذ تأسيسه يهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير معايير المتعلقة بالمراجعة وأخلاقيات مهنة المحاسبة والقيام بدراسات حول هذا المجال من خلال إنجاز دليل لمهنة المحاسبة يشمل النواحي الفنية والتعليمية والأخلاقية، كما يهدف إلى تطوير أساليب الرقابة المالية والإدارية ودعم البحوث المتعلقة بذلك. وكذلك يسعى الاتحاد نحو تحقيق تعاون دولي من أجل العمل على إعداد معايير محاسبية أكثر تنسيقا وشفافية.[1]

2.المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) :

تأسست هذه المنظمة عام 1983 وهي تظم الهيئات المنظمة للأسواق المالية لأكثر من ثمانين دولة، هدفها الأساسي هو ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المستثمرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير موحدة تفرض على المؤسسات التي تريد الدخول إلى البورصات العضوة في المنظمة .وتلعب المنظمة دورا أساسيا في دعم العمل الذي تقوم به هيئة المعايير المحاسبية الدولية، ففي سنة 1995 قامت الجهتين بالاتفاق على التنسيق معا من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خطة عمل يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة كعضو استشاري في عملية وضع المعايير وإدخال تعديلات على تلك الموجودة .وفي ماي 2000 تم اعتماد ثلاثون معيار من المعايير التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية باستثناء بعض المعايير (IAS15، IAS26،IAS 40) التي كانت من طرف الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضوة في المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة، وبالتالي قبول قيام الشركات المتعددة الجنسيات المسعرة في تلك الأسواق المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

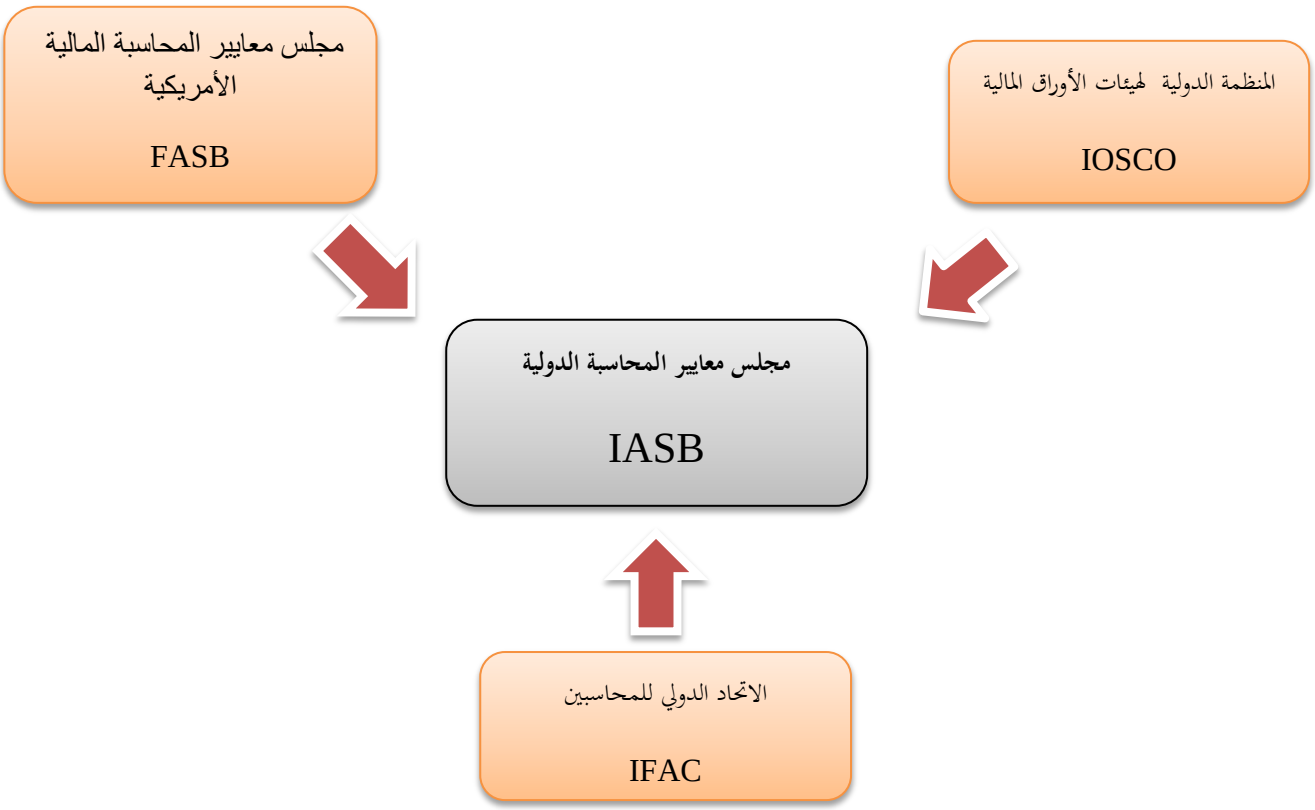
3.مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية(FASB):

تميز العصر الحالي بالانتشار المتسارع للعولمة التي تعتبر انعكاس للبيئة الأمريكية على العالم، ويعد مجلس المعايير المحاسبة الدولية أحد ملامحها، فاستقراء التاريخ يبين لنا أن حقيقة المعايير المحاسبية الدولية ماهي إلا معايير محاسبية أمريكية تم إضفاء الصبغة الدولية عليها، فمعظم المعايير المحاسبية الدولية جاءت تاريخيا بعد صدور نظيراتها من المعايير

[1]- خالد بودبة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية**، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2007، ص64.

الأمريكية، وهذا دليل على التأثر الكبير للمعايير الدولية بالمعايير الأمريكية، فالإطار المفاهيمي لوضع المعايير الدولية مأخوذ من الإطار المفاهيمي لوضع المعايير الأمريكية[1].

الشكل رقم(1-2): هيئات مؤثرة في إعداد معايير المحاسبية الدولية



المصدر: عبد الحميد الصيح، مرجع سبق ذكره، ص13.

[1]- خالد بودبة، المرجع السابق، ص65 .

المبحث الثاني: تبني معايير المحاسبة الدولية

يصعب في الوقت الحاضر تفهم أداء المؤسسات عندما تنشأ المعلومات المالية حيث العديد من هذه المؤسسات تعد قوائمها المالية باستخدام قواعد و معايير و تشريعات محاسبية مختلفة ، وبالتالي توجد قيم أو مقاييس مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادي، و من هنا جاءت الحاجة الماسة لوجود معايير محاسبية متجانسة و إبلاغ مالي بلغة واحد.

المطلب الأول: التوافق و التوحيد المحاسبي

تمثل ظاهرة تكوين التكتلات الاقتصادية على مستوى الدول أو على مستوى الشركات، إحدى السمات التي اتسم بها الاقتصاد العالمي في نهاية القرن العشرين و مطلع القرن الحادي والعشرين، ومنه دراسة التكتل الاقتصادي على مستوى الشركات عن طريق اتحاد أو توحيد شركتين أو مجموعة من الشركات في مختلف الدول يثير العديد من قضايا و مشاكل محاسبية يمثل أهم موضوعات الدراسة في مجال المحاسبة المالية المتقدمة.[1]

إن الدور الفعّال الذي تلعبه الشركات متعددة الجنسيات في الاقتصاد الدولي، يفرض وجود نظام محاسبي موحد نظرا للمشاكل التي تواجهها عند اختلاف البيانات المحاسبية بين فروعها في الدول المختلفة، والمعايير المتبعة في الشركة الأم. وهذا ما يجعل المقارنة صعبة بين نتائج هذه الفروع واتخاذ القرارات المناسبة عند اختيار الاستثمارات والحكم على فعالية تسييرها.

1.التوافق المحاسبي: يعرف التوافق المحاسبي الدولي بأنه عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال.[2] وهكذا فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الإختيار بين السياسات المحاسبية ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة و هو بذلك يتميز عن التوحيد المحاسبي الدولي الذي يعني توحيد صارم للقواعد والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة ،فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي .ومن الصعوبة بما كان تحقيق ذلك ،أما على المستوى المحلي فالتوحيد المحاسبي يعبر عن نظام محاسبي موحّد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ و الرقابة على مستوى الفروع الإقتصادية، حيث ترتبط حسابات المؤسسة بالحسابات الوطنية ،بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها .

[1] – شحاته أحمد بسيوني ، علي عبد الوهاب نصر ، **المحاسبة المالية** ، الدار الجامعية، مصر، 2004 ،ص 07.

[2] - ثناء قباني، **المحاسبة الدولية** ، الدار الجامعية ،الإسكندرية،2002، ص 170.

2.**التوحيد المحاسبي**: يعد التوحيد المحاسبي وظيفة ملازمة لطبيعة التحول الذي يميز النظام الاقتصادي من حيث أنها تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية على المعلومات المحاسبية التي يكون هذا النظام بحاجة ليها .وعليه فالتوحيد المحاسبي يعد مطلبا أساسيا لضمان مواءمة المحاسبة ومسايرة الممارسة المحاسبية للتغييرات والتحولات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة، بهدف ضمان تمثيل حقيقي للواقع الاقتصادي خدمة لوظيفة الإخبار التي تعنى بها المحاسبة، للإجابة على الطلبات من المعلومات المعبر عنها من مختلف الأطراف المستعملة باختلاف طبيعتهم وأهميتهم.

لقد تعددت أشكال واستراتيجيات التوحيد المحاسبي نتيجة التأثير المزدوج الناتج من جهة عن الاختلاف في طبيعة التوجهات الاقتصادية التي طبعت مختلف الدول، ومن جهة أخرى طبيعة وقوة الأداء الاقتصادي التي تحكم في مجملها كثافة وديناميكية الأنشطة الاقتصادية في هذه الدول، والتي يرافقها عادة حاجة ملحة للمعلومات المساعدة على عملية اتخاذ القرار. [1]

المطلب الثاني: مزايا وعيوب استخدام معايير المحاسبية الدولية

نوقشت أفكار عديدة بمناسبة الحديث عن التوافق المحاسبي، الذي لا يأخذ في الحسبان الدور الخاص المناط بالمحاسبة في كل دولة والذي تحققت بفعله توازنات اجتماعية تطلبت سنوات من العمل، بالرغم مما يقدمه التوافق إلا أن استخدام المعايير المحاسبية لها مزايا وعيوب.[2]

1. **مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية:**

و المتمثلة أساسا في :

-فرصة لتطوير التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بالتسيير المحاسبي والضريبي وكذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة؛

-تطوير نظام المعلومات المالية في المؤسسة من خلال التحسين المستمر للمعلومات التي يتطلبها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛

[1] – مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر،2005، ص 23.

[2] -Haller A et Walton P, **différence nationales et hormonisation comptable**, in comptabilité internationale, verbert edition paris ,1997, p 32 .

-إعادة الثقة بالنسبة للمستثمرين وهو ما يسمح بتدفق الاستمارات الأجنبية المباشرة؛

-الشفافية والفعالية في حسابات المؤسسة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة المالية لها ومن تم اتخاذ القرارات الاستراتيجية اللازمة؛

-إمكانية المقارنة بين القوائم المالية، خاصة بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة؛

-تحسين تنافسية ونمو المؤسسات؛

-تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية ومن ثم التخفيض من التكاليف والحصول على رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات؛

-الابتعاد عن تقييم الأصول القائم أو الظاهر والتقرب من الحقيقة الاقتصادية الحالية.

2. عيوب استخدام معايير المحاسبية الدولية:

إن المعايير الدولية تحوي كثيرا من الثغرات ونواحي القصور التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في البلدان الملتزمة بتطبيقها.

أما أهم القصور الذي تعاني منه هذه المعايير فيتمثل في الإفراط في الخيارات أو البدائل التي تسمح بإتباعها، سواء في قواعد القياس أو في قواعد الإفصاح، مما يوفر فرصا واسعة للاختلاف في تطبيقها من قبل المحاسبين، و نشأ عن ذلك آثار سلبية تحد من قابلية البيانات المالية للمقارنة.[1]

أما فيما يخص المشاكل التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فإن المحاسبة الدولية تهدف إلى استعمال لغة محاسبية مشتركة وإزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول، وهذا يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية، كما يطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ونوعية التقارير التي ترتبط بالشركات، ومستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وطرق وأساليب أعدادها بالإضافة إلى مشكلة اختلاف وتباين طرق المراجعة من دولة إلى أخرى وتباين المعايير من بلد لآخر.

[1] - Haller .A et Walton. P, op-cit ,p33.

المطلب الثالث: معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية

بالرغم من وجود العوامل التي تدعم تطور و انتشار معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن هناك العديد من المعوقات التي تقف في سبيل تبني معايير المحاسبة الدولية والتي يمكن تلخيصها كما يلي[1]:

- عوامل سياسية واقتصادية تتعلق بكل دولة على حدى ؛
- صعوبة استبدال المعايير الوطنية بمعايير محاسبية أخرى ؛
- التضارب بين المعايير الدولية والتشريعات والقوانين الوطنية السائدة؛
- صعوبة تطبيقها على المؤسسات الصغيرة؛
- صعوبة التنسيق بين الاختلافات الموجودة في المعايير المحاسبية في مختلف دول العالم؛
- اختلاف اللّغة ومستوى التعليم ودرجة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ونظام الضرائب وغيرها؛
- تبني معايير محاسبية دولية اضافة إلى معايير الوطنية يخلق عبئا متزايدا بخصوص تطبيق المعايير؛
- الحاجة لوجود جمعيات أو هيئات مهنية قوية لإلزام تطبيق هذه المعايير مع وجود الدعم الحكومي لها.

وقد ظهرت آثار معوقات الالتزام الدولي بمعايير المحاسبة الدولية في شكل فروقات واضحة في تطبيقها حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة التي أصدرت هذه المعايير و هي لجنة معايير المحاسبة الدولية . فبالإضافة إلى التفاوت الواضح في مقدار الالتزام بقواعد القياس و الإفصاح المشمولة في تلك المعايير و الناتج عن تعدد البدائل المسموح باستخدامها في تطبيق تلك القواعد ، توجد فروقات و اختلافات ملموسة أيضا في تطبيق القاعدة نفسها.

ولم يقف التفاوت بين الدول أعضاء اللجنة عند حد عدم الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، بل تجاوز ذلك ليصل إلى حد الخروج عن القواعد المنصوص عليها في المعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق ، و أبرز دليل على ذلك مسلسل الفضائح المحاسبية التي حدثت في الدول الأكثر تقدما في مهنة المحاسبة و هي الولايات المتحدة الأمريكية، من

[1] – حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسير، جامعة الجزائر، 2008، ص 79.

خلال الانهيارات المتتالية التي أصابت عددا من الشركات العملاقة مثل: worldcom ,zerox, enron وغيرها من الشركات.

إضافة إلى ما كشفته هذه الانهيارات من المستوى المتدني الذي وصلت إليه سلوكيات المهنة ، وهو أن أكبر المتورطين في تلك الفضائح شركة آرثر أندرسون والتي تحتل المركز الأول في العالم، وكذلك نتيجة عدم الالتزام بالمعايير المهنية من جهة وبآداب وسلوكيات المهنة من جهة أخرى.[1]

[1]- حواس صلاح، المرجع السابق، ص80.

المبحث الثالث: اعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

تختلف طريقة إعداد وعرض القوائم المالية من بلد لآخر، وقد يرجع هذا الاختلاف الى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية و القانونية لكل بلد، كما قد ترجع إلى أن كل بلد يأخذ في اعتباره احتياجات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات إعداد القوائم المالية محليا.

المطلب الأول: القوائم المالية وأساليب قياسها

يصف الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية عناصر القوائم المالية على أنها خلاصة العمليات المالية والأحداث التي قامت بها المؤسسة.

1.عناصر القوائم المالية: ويمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين: [1]

- عناصر متعلقة بالمركز المالي،
- عناصر متعلقة بالأداء.

1.1.عناصر متعلقة بالمركز المالي:

1.1.1.الأصول :الأصل هو عبارة عن مورد يقع تحت سيطرة الوحدة الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية في المستقبل للوحدة الاقتصادية.

2.1.1. الالتزامات :الالتزام هو عبارة تعهد حالي للوحدة الاقتصادية نتج عن أحداث سابقة، والذي من المتوقع عند تسويته حدوث تدفق خارج للمنافع الاقتصادية من الوحدة الاقتصادية.

3.1.1.حقوق الملكية :أو ما تسمى بصافي الأصول، وهي الحصة المتبقية في أصول الوحدة الاقتصادية بعد اقتطاع كافة التزاماتها.

2.1. عناصر المتعلقة بالأداء:

1.2.1.الدخل:هو عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات ينجم عنه زيادة في حقوق الملكية، مع استثناء العمليات المرتبطة بمساهمات الشركاء في حقوق الملكية أو تلك المتعلقة عموما بعمليات التمويل.

ويشمل مفهوم الدخل جميع أشكال الإيرادات التي تمثل مختلف أشكال المبيعات وكذلك الأرباح التي تحصلها الوحدة الاقتصادية من أنشطتها غير التشغيلية.

[1]– عباس ميرزا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص10 .

2.2.1.المصاريف :عبارة عن الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات صادرة أو انخفاض في الأصول أو تكبد الالتزامات ينجم عنها انخفاض في حقوق الملكية، مع استثناء العمليات بتوزيعات الأرباح على الشركاء في حقوق الملكية أو تلك المتعلقة عموما بعمليات التمويل .ويشمل كذلك مفهوم المصاريف كل أشكال الخسائر التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية عن أنشطة غير التشغيلية.

2.أساليب قياس عناصر القوائم المالية :

يشمل الإطار المفاهيمي أربع أساليب وطرق للقياس ومستخدمة في إعداد القوائم المالية[1]:

1.2.التكلفة التاريخية :تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالا في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء.

2.2.صافي القيمة القابلة للتحقق :وغالبا ما تقاس بها عناصر الأصول التي يحوم حولها الشك في تحصيل جزء منها ومن أبرز عناصر القوائم المالية التي تطبق صافي القيمة القابلة للتحقق هو عنصر الزبائن.

3.2. القيمة العادلة: حيث تعتبر أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية، وللقيمة العادلة أثر على الاقتصاديات الدول حيث تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة، ذلك لأنها تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافسة تعكس الحقائق الاقتصادية.[2]

4.2.القيمة الحالية: وهي القيمة المستحدثة لمبالغ في المستقبل وغالبا ما تطبق في حالة شراء أو بيع على الحساب.

3.فرضيات إعداد التقارير المالية:

هناك فرضية واحدة لإعداد التقارير المالية وهي فرضية الاستمرارية ويقصد بها أن المؤسسة قادرة على الاستمرار على المدى المستقبلي المنظور وليس لديها النية أو الحاجة إلى التصفية أو تقليص نطاق عملياته، وإلا فسوف يتم إعداد التقارير المالية على أساس مختلف مثل أساس التصفية.

4. رأس المال والمحافظة على رأس المال:

يميز الإطار المفاهيمي بين مفهومين لرأس المال، المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم العيني أو المادي لرأس المالي، وتستخدم معظم الوحدات الاقتصادية المفهوم المالي لرأس المال الذي يتم بموجبه تعريف رأس المال بالصيغة النقدية على أنه صافي الأصول أو حقوق الملكية للوحدات الاقتصادية، أما المفهوم المادي لرأس المال يركز على القدرة الإنتاجية للمؤسسة .

[1]- حمزة العربي، مرجع سبق ذكره، ص73.

[2]- يوسف حريزي، **تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2011 ، ص48.

أما في ما يخص المحافظة على رأس المال، فهناك المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال الذي يقصد به أن تحقق الأرباح في حالة تجاوز المبلغ المالي لصافي الأصول في نهاية الفترة عنه في بداية الفترة، وهذا بعد استثناء التوزيعات على المساهمين أو أي مساهمات منهم خلال الفترة .أما بموجب المفهوم المادي للمحافظة على رأس المال يتم تحقيق الأرباح إذا تجاوزت القدرة الإنتاجية(القدرة التشغيلية أو ما يقابلها نقدا)في نهاية الفترة القدرة الإنتاجية في بداية الفترة، وهذا بعد استثناء التوزيعات على المساهمين أو أي مساهمات منهم خلال الفترة .

المطلب الثاني: مسار إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمر عملية تطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية بستة مراحل نوجزها في ما يأتي:[1]

1.وضع الرزنامة:

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

2.جدولة المشروع:

بعد وضع الرزنامة وتحديد نقاط الواجب التطرق لها مستقبلا، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بجدولة مشروع عمله حول معيار معين قصد تطويره أو مراجعته.

3.تطوير ونشر ورقة المناقشة:

في هذه المرحلة يقوم مجلس معايير محاسبة الدولية بتطوير ورقة مناقشة فيها الخطوط العريضة وأهم التساؤلات والحاجات الواجب توفرها في المعيار تحت التطوير أو المراجعة.

4.تطوير ونشر مسودة العمل:

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

5.تطوير ونشر المعيار:

بعد متابعة جميع أراء حول مسودة العمل يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية وبالتنسيق مع مجلس الاستشاري، بتعديل مسودة العمل وتطورها وهيكلتها بصورة معيار، يقوم المجلس بإصدار المعيار الجديد.

[1] -www.ifrs.org, consulter le 27/12/2014, h 20:12.

6.مرحلة ما بعد إصدار المعيار:

لا تنتهي مهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية بخصوص معيار ما بمجرد إصداره بل تتابع عملية تنفيذه، ومعرفة النقائص والسلبيات تمهيدا لمراجعته مستقبلا، وكذا تحاول معرفة درجة الاستيعاب من قبل القائمين على مهنة المحاسبة لهذا المعيار، وإذا كان المعيار مبهم أو به جوانب لم يتم التطرق لها، يبلغ مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي (SIC) بإعداد التفسير اللازم لذلك المعيار قصد تكملة الجوانب غير المدرجة أو محو الإبهام الذي حام حوله[1].

المطلب الثالث: عرض المعايير المحاسبية الدولية

منذ إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 مرورا بإعادة هيكلتها ليحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 وإلى الآن؛ تم إصدار 41 معيار محاسبي دولي (IAS) في عهد لجنة معايير المحاسبة الدولية بعضها ما زال معمولا به لحد الان وبعضها عدل وبعضها الآخر سحب، وبعد سنة 2001 ولحد الآن تم إصدار 15معيارا دوليا للإبلاغ المالية (IFRS) وفيما يلي جدول يبين أهم المعايير السارية المفعول إلى غاية نهاية 2014.

الجدول رقم(1-1) : قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS) سارية المفعول .

رقم المعيار	اسم المعيار	بداية التطبيق
IAS01	عرض القوائم المالية	1975
IAS02	المخزونات	1975
IAS07	قائمة التدفقات النقدية	1978
IAS08	السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الخطاء	1978
AS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير المالي.	1980
IAS11	عقود الإنشاء	1980
IAS12	ضرائب الدخل	1979
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1983
IAS17	عقود الإيجار	1984

[1] - www.ifrs.org, consulter le 27/12/2014, h 21:00.

IAS18	الإيراد	1984
IAS19	منافع الموظفين	1985
IAS20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1984
IAS21	اثار التغيرات في اسعار صرف العملات الاجنبية	1985
IAS 23	تكاليف الاقتراض	1986
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1984
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد.	1987
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة	1990
IAS 28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.	1990
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1990
IAS 33	ربحية السهم	1999
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1999
IAS 36	الانخفاض في قيمة الأصول	1999
IAS 37	المخصصات الإلتزامات والاصول الطارئة	1999
IAS 38	الأصول غير الملموسة	1998
IAS 40	الاستثمارات العقارية	2001
IAS 41	الزراعة	2003

المصدر: www.iasplus.com, consulter le 12/01/2015, h 23:54

الجدول رقم(1–2) : قائمة معايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS)

رقم المعيار	اسم المعيار	بداية التطبيق
IFRS01	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2004
IFRS 02	الدفع على أساس الأسهم	2005
IFRS 03	اندماج الأعمال	2004
IFRS 04	عقود التأمين	2005
IFRS 05	الأصول غير متداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة.	2005
IFRS 06	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2006
IFRS 07	الأدوات المالية ، الإفصاح	2007
IFRS 08	القطاعات التشغيلية	2006
IFRS 09	الأدوات المالية	2018
IFRS 10	إندماج القوائم المالية	2013
IFRS 11	المشاريع المشتركة	2013
IFRS 12	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الآخرى	2013
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2013
IFRS 14	الحسابات المؤجلة المنتظمة	2016
IFRS15	الإيراد من العقود مع العملاء	2017

المصدر: www.iasplus.com, consulter le 12/01/2015, h 00 :14

خلاصة الفصل:

يتضح مما سبق، أن معايير المحاسبة الدولية كانت قائمة في الاصل منذ عام 1973، من خلال لجنة مهنية متخصصة وهي لجنة معايير المحاسبية الدولية، والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات محاسبة وخبراء على قد كبير من الكفاءة المهنية ،فقبل تشكيل اللجنة كان هنالك اختلاف بين المعايير من حيث الشكل والمحتوى في مختلف الدول.

تعمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية أو بالأحرى مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا، على وضع معايير محاسبية تلقى القبول على المستوى العالمي، بغية الوصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين سياسات في المعايير المحاسبية المختلفة التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد.

الجزائر على غرار باقي الدول بدأت في تكريس الجهود لإصلاح النظام المحاسبي في خضم جملة الإصلاحات المنتهجة، كللت هاته الجهود بتبني نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي والمالي، والذي أصبح ساري التطبيق إبتداءا من الفاتح من جانفي 2010.

الفصل الثاني:

النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

كان للتحولات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر والانتقال من اقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق مطلع التسعينات، وما واكبها من انفتاح اقتصادي وتحرير التجارة الخارجية ودخول الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائرية لاسيما في قطاع المحروقات، آثار بارزة على مهنة المحاسبة في الجزائر أين عجز المخطط الوطني المحاسبي على مواجهة هذه التحولات، وأصبح تعديل النظام المحاسبي الجزائري ضرورة حتمية وملحة لتكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق، وبذلت الجزائر جهودا حثيثة لتعديله من خلال القيام بإصلاحات جذرية، كللت هاته الجهود بصدور النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري التطبيق إبتداءا من الفاتح من جانفي2010.

تضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات، وعرف الأصول والخصوم والنواتج والأعباء وبعض مكوناتها.

كما حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات، ووضح شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها، كما عالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، واحتوى على مدونة حسابات تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هاته الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء.

المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري إطار تصوري يشكل دليلا لإعداد وعرض المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات أو الأحداث الاقتصادية .

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يحدد الإطار المفاهيمي الأهداف المرجوة من القوائم المالية، بالإضافة إلى تحديده لجملة من المبادئ والأسس المتناسقة والمرتبطة فيما بينها والتي تسمح بتقديم قراءة مالية مفيدة للمؤسسة، فقد حدد النظام المحاسبي المالي مفهوما للمحاسبة المالية من خلال ما ورد في المادة 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي: « المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة»[1].

من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج الخصائص التالية للمحاسبة المالية:

-المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية؛

-مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي؛

-مخرجات النظام تمثل كشوف تعكس بصدق المركز المالي للكيان؛

-هدف النظام قياس أداء ونجاعة الكيان (جدول حسابات النتائج)، ووضعية الخزينة (جدول التدفقات النقدية)،

-يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المحاسبية.

عرف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كل من الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء ونتيجة الدورة الصافية من خلال مواد المرسوم التنفيذي08-156.

1. الأصول:

الأصول هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع اقتصادية للكيان، ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يستأجرها الكيان لهدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول وتدرج في الميزانية وتنقسم الأصول إلى:

-أصول غير جارية؛

-أصول جارية.

[1]- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد74، 2007، المادة03، ص04.

وميزت المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بين الأصول الجارية وغير الجارية بقولها« تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، وأما الأصول التي ليس لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصول جارية»[1]، و تحتوي الأصول غير الجارية على ما يلي:

-الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية احتياجات الكيان ، مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛

-الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

أما الأصول الجارية فتحتوي على ما يلي:

-الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو إستهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية؛

-الأصول التي يتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات القصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال12 شهر؛

-السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

2. **الخصوم:**

الخصوم هي الالتزامات الراهنة للكيان الناجمة عن أحداث اقتصادية ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الالتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر أن تحقق للكيان منافع اقتصادية، وتنقسم الخصوم إلى:

-خصوم غير جارية؛

-خصوم جارية.

فرق المشرع الجزائري بين الخصوم الجارية وغير الجارية من خلال ما جاء في الفقرة الثانية من لمادة 22 من المرسوم التنفيذي08- 156بقوله« تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛

-يجب تسديدها خلال 12 شهر الموالية لتاريخ الإقفال.

وتصنف باقي الخصوم خصوما غير جارية».

[1]- المرسوم التنفيذي رقم08-156 المؤرخ في 26ماي 2008، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد27، 2008،ص13.

3. النواتج (الإيرادات):

تتمثل نواتج السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم نتيجة نشاط الكيان، كما تشمل استعادة خسائر القيمة والاحتياطات، إذا النواتج هي منافع اقتصادية أو مداخيل حققها الكيان نتيجة نشاطه خلال الدورة المحاسبية وتظهر في شكل زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم[1].

4. الأعباء:

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور أو إرتفاع خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسائر القيمة، أي أن الأعباء تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج:

- الزيادة في الأصول أو النقصان في الخصوم ⟵ نواتج أو إيرادات
- النقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم ⟵ أعباء.

5. النتيجة الصافية:

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج، وتكون النتيجة الصافية ربحا عندما يكون هناك فائض في النواتج مقارنة بالأعباء وخسارة في الحالة العكسية[2].

- النتيجة الصافية = النواتج – الأعباء.
- النواتج > الأعباء ⟵ النتيجة الصافية ربح.
- النواتج < الأعباء ⟵ النتيجة الصافية خسارة.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم08-156 ، المرجع السابق، ص13.

[2]- نفس المرجع، ص 13.

المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يقصد بمجال التطبيق، تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، والتي حددها القانون07-11.

1. الكيانات الملزمة بالتطبيق:

نصت الفقرة الأولى من المادة 02 من القانون07-11 على أنه تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، كما حددت المادة 04من نفس القانون الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي وهي: [1]

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

-التعاونيات؛

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

-كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

2.الكيانات غير ملزمة بالتطبيق:

نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون07-11 على أنه يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها (يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية) وعدد مستخدميها (المستخدمين الذين يعملون ضمن الوقت الكامل) حسب نوعية نشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين الحدود الآتية [2]:

-النشاط التجاري : - رقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار

-عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء

-النشاط الإنتاجي والحرفي : - رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار

- عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء

-النشاط الخدمي والنشاطات الأخرى :- رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار

- عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء.

[1]- القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص03.

[2]- قرار المؤرخ في26جويلية 2008، **المحدد لأسقف رقم الاعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد19، 2009، ص91.

أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية، حسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية.[1]

لم يشر المشرع الجزائري صراحة إلى مستخدمي القوائم المالية لكن يمكن استنتاجهم من مجمل مكونات النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى ما جاء به الإطار المفاهيمي لهيئة معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر مرجعا جديدا للنظام المحاسبي المالي، حيث تحدد الفقرة 09 من هذا الإطار مستخدمي القوائم المالية على أنهم :

-المساهمون ؛

-العاملون ؛

-المقرضون ؛

-الموردون والدائنون الآخرون ؛

-الزبائن ؛

-الجمهور ؛

-الدولة والهيئات العمومية.

المطلب الثالث: مبادئ النظام المحاسبي المالي

نصت المادة 6 من قانون07-11 أن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية [2]، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية الأساسية المعترف بها عامة ولاسيما:

1.المصداقية :يجب أن تعطى القوائم المالية صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة، وذلك بالتمثيل الصادق للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو المتوقع أن تعبر عنها .

2.الدلالة :يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية في شكل وثائق تضمن مصداقيتها وتكون المعلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

3.قابلية الفهم :وهي أن تكون القابلية للفهم من جانب المستخدمين التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في القوائم المالية.

4.قابلية المقارنة :يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على إجراء مقارنات لعدة دورات زمنية لنفس المؤسسة وبين مختلف المؤسسات.

[1]- رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة ام البواقي، 2011، ص55.

[2]- القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص03 .

5.عدم المقاصة :لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر الخصوم، عنصر من الأعباء وعنصر النواتج، إلا في حالات استثنائية تتم عملية المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أي أن الأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار، فلا يجوز مثلا القيام بمقاصة بين الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والمستحقة رغم أن هذه المقاصة لا تؤثر على الوضعية المالية للكيان في بداية الدورة المحاسبية، [1]فمبدأ عدم المقاصة هدفه إعطاء صورة صادقة على نشاط الكيان ومعاملاته مع الغير، كما يهدف لمنع فقدان المعلومات المالية وخاصة تلك التي تعتبر مؤثرا على الإفلاس.

6.الأهمية النسبية :تكون المعلومة ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم .[2]وهو ما نصت عليه المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156.

7.الحيطة والحذر :يجب تسجيل النفقات المحتملة الحدوث دون أن يسمح بتكوين مؤونات واحتياطات مبالغ فيها وهو ما نصت عليه المادة 14 من م ت 08-156.

8.الوحدة النقدية: نصت المادة 12 و المادة 13 من القانون07-11 بأن يتم مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية ويتم تحويل أي عملية بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفية المحددة في المعايير المحاسبية.

9.التكلفة تاريخية :تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتماد على تكلفة الحصول عليها .

10.تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني :الاعتماد في المحاسبة على جوهر العمليات والأحداث وحقيقتها الاقتصادية وليس على شكلها القانوني فقط .مثلا عقد الإيجار يسجل ضمن عناصر الميزانية. وهو ما نصت عليه المادة 18من المرسوم التنفيذي 08-156.

وعلى اعتبار أن القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي فإن الفرضيات الأساسية لإعدادها تتمثل في:

1.محاسبة التعهد :يجب تسجيل الأحداث الاقتصادية عند حدوثها أي عندما ينشأ الحق أو الدين وليس عندما يحدث تدفق نقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به، وهذا ما نص عليه م ت 08-156.[3]

---

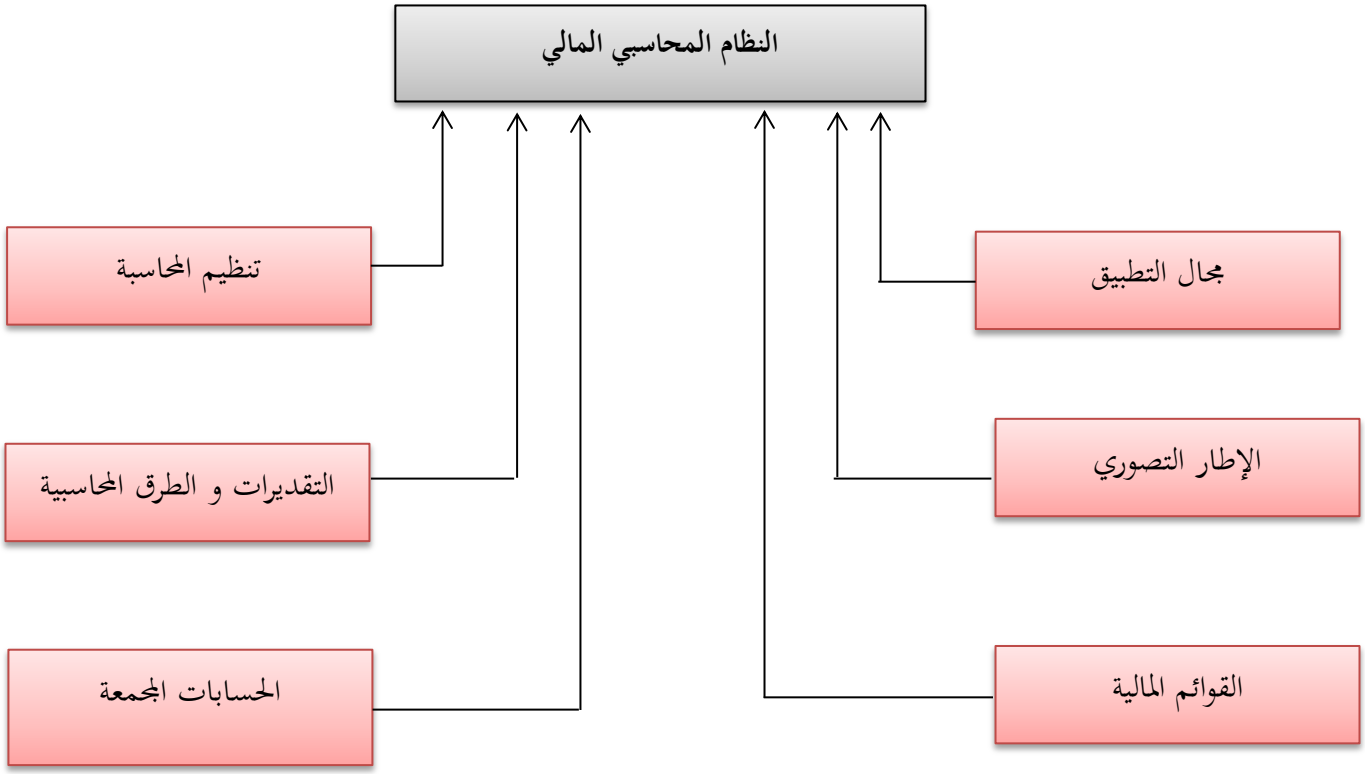
[1]- نوي الحاج، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، فرع مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2008 ، ص53 .

[2] - A.KADDOURI, A.MIMMECHE, **Cour De Comptabilité Financière Selon Le Norme IAS/IFRS Et Le SCF 2007**, ENAG Edition, Alger, 2009.p32.

[3]- المرسوم التنفيذي 08-156، مرجع سبق ذكره، ص12.

2.استمرارية الاستغلال : يجرى إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في النشاط، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام.[1]

الشكل رقم(2-1): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح ، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل** ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي، يومي 16.17جانفي 2010 ، ص 12 .

[1]- سفير محمد، **الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبة الدولية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسير ، جامعة يحي فارس ،المدية، 2009، ص19.

المبحث الثاني: قواعد الإدراج والتقييم وسير الحسابات

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، كما أعطى مدونة للحسابات تشكل بنية النظام المحاسبي المالي، وحدد قواعد الإدراج وسير الحسابات وعالج القواعد الخاصة للإدراج والتقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم، وتطرق للقواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة في حالة العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، مسك الحسابات المدمجة و المجمعة وبعض الحالات الأخرى.

المطلب الأول: قواعد الإدراج والتقييم

تدرج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الحسابات عندما تكون لها كلفة أو قيمة يمكن تحديدها بطريقة صادقة، ومن المحتمل أن تعود منها أو عليها منافع اقتصادية مستقبلية، فلم يعد عامل ملكية عناصر الذمة المحدد الرئيسي لإدراج هذه الأخيرة في الميزانية، بل أصبح الشرط الأساسي للإدراج هو أن هذه العناصر يمكن تقييمها ومن المنتظر أن تحقق منه أو عليه منافع اقتصادية مستقبلية، وعليه يجب إدراج عناصر الأصول التي يسيطر عليها الكيان ولا تمتلكها كالأصول التي يتحصل عليها الكيان عن طريق القرض الايجاري أو عن طريق الكراء ضمن أصول الكيان.

وتقييم العناصر المدرج في الحسابات على أساس تكلفتها التاريخية، إلا أنه يعمد وفقا لبعض الشروط إلى إعادة مراجعة قيمة بعض العناصر بالاستناد على:[1]

-القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة): وهي ما يعادل قيمة أحد عناصر الأصول أو الخصوم بتاريخ التقييم، فبالنسبة للأصول تمثل القيمة الحقيقية للأصل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيعه ضمن ظروف المنافسة العادية، أما بالنسبة للخصوم فتمثل المبلغ الواجب رصده لمواجهة الالتزامات الحالية؛

-قيمة الإنجاز :تمثل تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة مضاف إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عملية الإنتاج (الأعباء المباشرة وغير المباشرة) ؛

-القيمة المحينة (القيمة النفعية): تمثل القيمة النفعية للأصل سيولة الأموال المستقبلية المنتظر تدفقاها باستعمال هذا الأصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع، بينما القيمة المحينة للخصوم فهي صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية التزامات النشطات العادية.

عالج النظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، بعض الحالات التي لها خصوصية في التقييم والإدراج ومسك الحسابات، فبين الإجراءات المحاسبية الخاصة بالعمليات المنجزة بصورة مشتركة أو

[1]- رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص64.

لحساب الغير، وشرح كيفيات الإدماج وتجميع الكيانات وطرق المعالجة المحاسبية لبعض العمليات كعقود الإيجار التمويلي والعقود طويلة الأجل.

المطلب الثاني: بنية النظام المحاسبي المالي وسير حساباته

يحتوي النظام المحاسبي المالي على مدونة حسابات مقسمة إلى سبعة أصناف وهي:[1]

- الصنف الأول :حسابات الأموال الخاصة؛
- الصنف الثاني :حسابات التثبيتات؛
- الصنف الثالث :حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛
- الصنف الرابع :حسابات الغير؛
- الصنف الخامس :الحسابات المالية؛
- الصنف السادس :حسابات الأعباء؛
- الصنف السابع :حسابات النواتج.

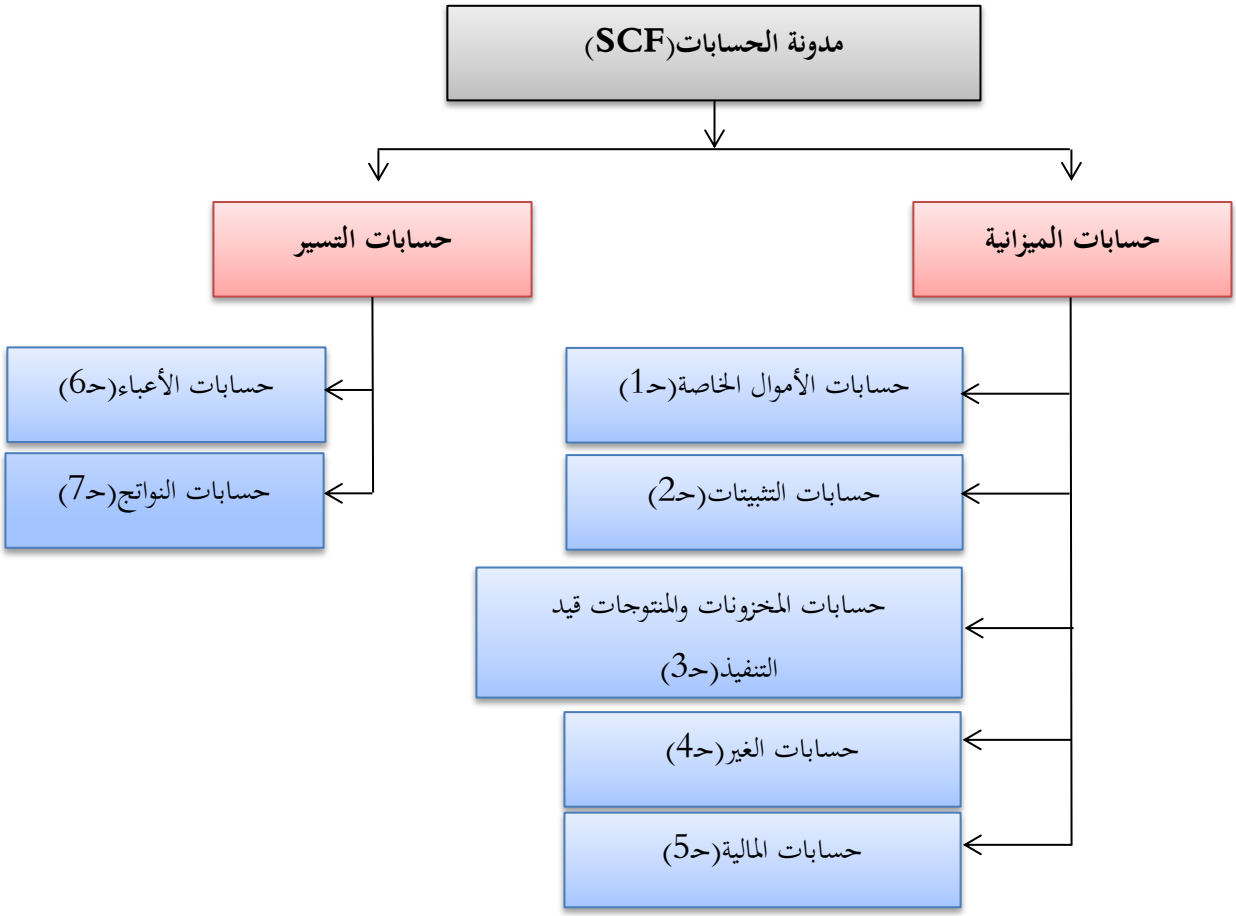
أما الأصناف 0، 8 و 9 يمكن للكيان استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير ، ويتفرع عن كل صنف من الأصناف المذكورة مجموعة من الحسابات التي تتفرع إلى حسابات ثانوية وتعتبر مدونة الحسابات هذه الإطار العام المنظم لمسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، إلا أن المشرع ترك لكل كيان الحرية في تفريع الحسابات حسب الحاجة وطبيعة النشاط.

اعُتمد في إعداد المدونة على نفس المبدأ السابق، مبدأ الترتيب العشري في بنائها، لكن مع تغير واضح في ترتيب عناصر الأصول والخصوم، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المنوطة به .كل مجموعة مجزأة إلى حسابات معرفة برقمين أو أكثر مع إمكانية فتح الحسابات الفرعية الضرورية وفق الاحتياجات الداخلية للمؤسسة .[2]

[1]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2008،ص28.

[2]- رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص76.

الشكل رقم(2-2): عناصر مدونة الحسابات (SCF)



المصدر: شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص28.

المطلب الثالث: القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مكونات النظام المحاسبي المالي، وهي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية هدفها إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للكيان و نجاعته وسيولة خزينته[1]، وهذا ما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وعقلانية، كما تساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والائتمان.

1.الميزانية: يقصد بالميزانية تلك القائمة التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة في وقت معين، فتبين ما لها من ممتلكات وما عليها من التزامات في شكل جدول ذو جانبين يحافظ على توازنه، لأن مصادر الأموال تساوي أوجه استخداماتها . وتعد الميزانية مصدر معلومات هام جدا لأصحاب المصلحة خاصة المؤسسة، فعلى أساسها يتم تقييم سيولة المؤسسة

[1] -YAHIA SAIDI, **Présentation des états Financiers dans Le Nouveau Système Financier comptable Algérien 2009**, Premier Séminaire Scientifique International sur Le Nouveau système comptable Financier en Vertu de les normes comptables internationales, Institut des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, Centre universitaire el oued, Algérie, 17-18/01/2010, p 10.

وكذا مرونتها وقدرتها على توليد الأرباح وتسديد الديون عند حلول مواعيد استحقاقها، والقدرة على توزيع الأرباح على المساهمين .كما يمكن تعريف الميزانية على أنها بيان لقيمة الأصول والخصوم وحقوق الملكية لمؤسسة ما، مما يوضح وضعيتها المالية عند لحظة زمنية معينة .كما تساعد الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي من تحقيق جملة من الفوائد يمكن حصرها فيما يلي: [1]

-التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة ؛

-التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية ؛

-معرفة سياسات المؤسسة تجاه استثماراتها المالية.

2.**جدول حسابات النتائج** :يُقصد بجدول حسابات النتائج ذلك الجدول الذي يقدم حوصلة الأعباء والإيرادات المحققة خلال الفترة من طرف المؤسسة ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)، حيث يقدم الجدول معلومات لمجتمع الأعمال من مستثمرين ومقرضين ودائنين وفئات أخرى، عن الربحية وقيمة الاستثمار والكفاءة الائتمانية، مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

-تقييم أداء المؤسسة خلال الدورة المحاسبية الحالية المقارنة بالدورات السابقة أو مقارنة هذا الأداء مع ما حققته مؤسسات منافسة خلال نفس الدورة المحاسبية ؛

-توفير مؤشرات مالية تمكن من تنبؤ الأداء والربحية المستقبلية للمؤسسة ؛

-المساعدة في تقييم المخاطر وعدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.

3.**جدول تدفقات الخزينة** :يعبر هذا الجدول عن الوضعية الحقيقية للتغيرات الفعلية في النقدية وما في حكمها للمؤسسة، فهي ذلك الجزء من القوائم المالية الذي يساعد أصحاب المصلحة على تحديد جانب السيولة للمؤسسة مما يسمح بتقييم مقدرتها على توليد النقدية وما في حكمها واحتياجاتها لاستخدام التدفقات النقدية.

وينص المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) على أن يهتم مستخدمو القوائم المالية للمؤسسة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها، وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المؤسسات المختلفة، وعما إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمؤسسة، كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات المالية.

[1]- Béatrice et Francis Grandguillot, **comptabilité générale**,7eme édition, Gualino éditeur,parie,2007, p47.

وتعتبر قائمة التدفقات النقدية ذات منفعة من خلال جملة من النقاط التي يمكن تحديدها فيما يلي:

-تساعد على القيام بالتحليل المالي، حيث توفر معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية وفيما استخدمت، ومقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية ؛

-تتصف قائمة التدفقات النقدية بمجموعة من الخصائص تميزها عن القوائم المالية الأخرى، وتجعلها أكثر شمولا منهم . ويعتبر صافي التدفق النقدي الناتج عن النشاط التشغيلي بقائمة التدفق النقدي مكملة لقائمة المركز المالي في الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالمعاملات مع الغير وملاك المشروع ؛

-تساعد المعلومات التي توفرها قائمة التدفق النقدي في تفسير بعض التساؤلات المطروحة من قبل المستثمرين

-توفر معلومات مفيدة لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية.

4.جدول تغيرات الأموال الخاصة: من خلال تسمية هذا الجدول يتبين أنه يوضح حركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، فبعدما كانت معظم المؤسسات تقدم ضمن الملحق جدول يبين تطور الأموال الخاصة، فرض النظام المحاسبي المالي عرض هذه القائمة كعنصر منفصل في القوائم المالية، وحسب نص المعيارIAS01 المعدل فإن الجدول خصص لتغيرات الأموال الخاصة الناتجة عن العمليات مع المساهمين[1] .وهو القائمة الثالثة من القوائم المالية في شركات الأموال، تنقسم حقوق الملكية إلى ثلاثة بنود رئيسة:[2]

1.4.**رأس مال مدفوع:** ويسمى رأس المال المساهم به وينقسم بدوره إلى قسمين:

- رأس مال قانوني ويمثل المسؤولية القانونية لحملة الأسهم ويتحدد على أساس القيمة الاسمية أو سعر الإصدار في حالة عدم وجود قيمة إسمية.

- رأس مال إضافي ويشمل عناصر مثل علاوة إصدار أسهم، زيادة أو نقص الخزانة المعاد إصدارها، والهبات الرأسمالية سواء في شكل أصول غير نقدية مهداة أو قيمة أسهم خزان مهداة أعادت الوحدة إصدارها.

2.4.**رأس مال مكتسب** : ويعرف أيضا بالأرباح المحتجزة ويمثل الأرباح المحققة وغير الموزعة حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي(نتائج رهن التخصيص).

3.4. **رأس مال محتسب** : يمثل تسويات رأسمالية لم تتحقق بعد حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، ومن أمثلة ذلك رأس مال إعادة التقييم، فرق ترجمة الأرصدة من العملات الأجنبية ، أرباح الحيازة غير محققة.

---

[1]- محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية**، دار متيجة للطباعة، الجزائر،2010، ص85.

[2]- أمال مهاوة، **إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير، تخصص محاسبة وجباية، غير منشورة، كلية الحقوق العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2011، ص70.

5.ملحق القوائم المالية: يحتوي ملحق القوائم المالية على كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، والكفيلة بالتأثير على القرارات التي يتخذها مستعملي الكشوف عن ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته المالية ونتيجة نشاطه:[1]

-معلومات عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد الكشوف كلما كانت هامة؛

-المعلومات المكملة لفهم أفضل للكشوف المالية؛

-المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع والشركة الأم؛

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة و الضرورية للحصول على صورة أوضح .

وهناك العديد من نماذج الجداول التي يمكن إدراجها في الملحق مثل جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية، جدول الاهتلاكات، جدول المؤونات، جدول خسائر القيمة عن التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية، كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية وجدول المساهمات.

[1]- رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص98.

المبحث الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي تم تطويره من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع مجموعة خبراء أجانب، وتم اعتماده بموجب القانون07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ليطوي صفحة المخطط الوطني للمحاسبة والذي طبق في الجزائر لأكثر من ثلاثة عقود ، وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق للنقاط الآتية:

- دوافع تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- تحديات وصعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الاول: دوافع تطبيق النظام المحاسبي المالي

هناك عدت أسباب ومبررات دفعت بالحكومة الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، نوجزها في ما يلي:[1]

-تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية الذي هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له؛

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام؛

-تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛

- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تجنب بعض النقائص والثغرات التي خلفها المخطط الوطني المحاسبي الذي يتلاءم مع النظام الاقتصادي الموجه وليس اقتصاد السوق؛
- تعزيز قابلية المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية وبين المؤسسة نفسها عبر الزمن.

[1]- حمز العربي، مرجع سبق ذكره ، ص136.

المطلب الثاني: تحديات وصعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 07-11بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب.

1.تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يواجهه تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة تحديات أهمها:

1.1.**على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام:** هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث نجد[1] :

1.1.1.**القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي** : ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر، فإن القانون07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنيا فقط.

2.1.1.**القانون التجاري** : ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها، لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع من رأس مالها حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد.

3.1.1.**التشريعات الضريبية** : إلى حد الآن، عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي، نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة بسب حسبهم تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الإهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة).

[1] – نور الدين مزيان، **المعايير الدولية و البيئة الجزائرية : مقومات و متطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي2010،ص11-12.

4.1.1.**القانون المنظم لسوق الأوراق المالية** : ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب إلتزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أوروبا والعديد من الدولية العربية (سوريا، الأردن، الكويت...،) لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

2.1.**على مستوى المؤسسات الإقتصادية**: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، لذلك يصبح لزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية[1].

3.1.على مستوى التأهيل العلمي والعملي : المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية بهذه المعايير، مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم .

2.صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي :

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص و الاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المحاسبي و المالي و من الصعوبات التي ستواجه تطبيق هدا النظام نجد على العموم [2]:

-إن النظام القديم تأصل و تجدر في المؤسسات الاقتصادية و لدى المحاسبين و الخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، و بالتالي من الصعب التخلي عنه؛

-تدرب المحاسبون و الخبراء على المخطط المحاسبي القديم لسنوات عديدة و أتقنوه، و هناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل منذ 1976 فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد، كما أن الأهداف المحاسبية للمخطط القديم راسخة

[1]- نور الدين مزياني، المرجع السابق، ص12.

[2]- آيت محمد مراد، أبحري سفيان ، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات وأهداف"**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، جامعة الجزائر، 13- 15 أكتوبر 2009،ص 07.

في ذهنيات و عادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير لأجل تغييرها؛

-إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة؛

- النظام المحاسبي المالي هو نظام يهدف إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية.

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

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

المطلب الثالث: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن العمل على تطبيق النظام المحاسبي المالي يتطلب جهودا كبيرة، إذ تتمثل عملية الإفصاح وفق ما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية بمثابة ثورة ثقافية في الإطار المحاسبي الجزائري، وتحديا بالنسبة للمؤسسات للتكيف والتأقلم مع الواقع الجديد[1]، يعطي النظام المحاسبي المالي فرصة سانحة لتطوير وازدهار البيئة المحاسبية والمؤسساتية الجزائرية وذلك من خلال:

1. **تحديث الأطر التشريعية والجبائية:** إن المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده ليستجيب لأهداف ومتطلبات الاقتصاد المخطط ولا سيما الإدارة الجبائية، وبالتالي فان الأطر الموروثة عن هذا النظام يجب تكييفها وتحديثها . وهذا تحدي جديد بالنسبة للمؤسسة. إذ نجد الإطار التشريعي الخاص بالاقتصاد والجباية مدونا في كل من القانون التجاري، القانون العام للضرائب والرسوم المماثلة، قوانين المالية والقوانين التنظيمية .حيث يجب أن يبدأ العمل بهدف دراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من تطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يلي[2]:

- التباعد الملحوظ بين القانون (الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات) وقواعد النظام المحاسبي المالي (الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي للمعاملات)، بالإضافة إلى العمل على التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة والمعالجة المحاسبية . ليزيد من فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات.

[1]- صفاء بوضياف، **أفاق تكييف النظام المحاسبي المالي في البيئة محاسبية الجزائرية**، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة الجزائر، يومي06،05 ماي2013، ص14.

[2]- زغدار احمد، سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)** ، مجلة الباحث، العدد07، 2010، ص86.

– الإطار المفاهيمي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية والبعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية . ومثال ذلك هيمنة قاعدة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني.

ومنه فان إدخال التعديلات على النظام المحاسبي وضمان الطريق الصحيح لإكمال المشروع، يتطلب إعادة النظر وتنقيح القانون التجاري والذي سيكون له أثر واضح على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها .كما أن العمل على التماشي مع متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يستوجب على المؤسسات أن تقدم في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين النتيجة المحاسبية والأعباء الجبائية الواردة في جدول حساب النتيجة، وهذا يتطلب تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. والعناصر التي تؤدي إلى الاختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية.

2.**انعاش بورصة الجزائر**: على الرغم من وجود مبنى للبورصة إلا أن ادائها يبقى متدني مقارنة مع مثيلاتها التونسية والمصرية...، ويعد تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة لإنعاشها؛ لأنه من المتوقع توفير قوائم مالية تعكس صورة وفية للمؤسسة بهدف الحصول على مصادر تمويل و التي يستعملها المستثمر في ترشيد قرارته، ما يحفز نشاط السوق المالي وينعش الإقتصاد ويوفر بيئة مناسبة لتوسع وتقدم بالنسبة للمؤسسات الجزائرية .كما يمكن أن تكون البورصة موضع لقيام دراسات أكاديمية متعددة وحديثة.

3. التأهيل العلمي للمحاسبيين: رغم التكلفة العالية لتأهيل المحاسبين مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، يجب على المؤسسات إعداد برنامج تدريبي يتماشى مع متطلبات العمل اليومي للمحاسبين حتى يتسنى لهم تطبيق ما تدربوا عليه على الواقع مباشرة. [1]

[1]– صفاء بوضياف، مرجع سبق ذكره، ص14.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي الجزائري على اعتبار أنه يسعى للإجابة على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية من خلال وظيفة القياس ووظيفة إيصال المعلومات المحاسبية والمالية، فعملية حصر وتصنيف وتسجيل الأحداث الاقتصادية والمالية يجب أن تتم على أساس المبادئ المحاسبية لضمان التجانس في إعداد وتقديم المعلومات، سواءا بالنسبة للمؤسسة لتمكينها من القيام بعملية المقارنة الدورية من سنة إلى أخرى أو لمجموع المؤسسات بهدف ضمان صحة المقارنة فيما بينها.

ويعتبر النظام المحاسبي المالي الجزائري نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات التي وجهت للمخطط الوطني المحاسبي، وخاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بضرورة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وعليه سنحاول دراسة توافق النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

الفصل الثالث:

النظام المحاسبي المالي

و معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد:

في ظل ظهور العولمة وما نتج عنها من سرعة و ديناميكية على مختلف الاصعدة، أصبح الإبلاغ المالي يتطلب قدرة أكبر لمهنة المحاسبة من أجل التأقلم المستمر مع المستجدات التي تطرأ على المسائل المتعلقة بإعداد والمصادقة على القوائم المالية، وهذا من حيث التغييرات التي تمس معايير المحاسبة القائمة أو إدراج معايير جديدة وما ينتج عليها من آثار.

فالنظام المحاسبي في الجزائر شهد تغيرا جذريا وهذا بالانتقال من الممارسات المرتبطة بالعوامل والهيئات المحلية (من حيث القواعد والإجراءات المحاسبية) إلى نظام محاسبي مرتبط بالعوامل والهيئة الدولية المصدرة أو المؤثر في هذه المعايير، ومن خلال هذا يظهر مشكل التعامل مع مستجدات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية للمحافظة على أداء النظام المحاسبي المالي بالدور المنتظر منه.

ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تناول اهم الجوانب المتعلقة بمستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية والبيئة المحاسبية في الجزائر من خلال ثلاثة مباحث، حيث سنتناول في المبحث الأول أخر تعديلات في معايير الإبلاغ المالي الدولية، بينما خصصنا المبحث الثاني الى المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في حين سنتطرق في المبحث الثالث الى متطلبات التوافق مع معايير الابلاغ المالي الدولية.

المبحث الأول: مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية

لمواكبة التطورات التي برزت على البيئة المحاسبية الدولية، نتيجة ازدياد عدد الدول المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية، جاءت الحاجة إلى إعادة النظر في معايير المحاسبة الدولية، لزيادة توسيع نشاطها ولتكون قادرة على مواجهة الصعوبات التي تنتظرها فيما بعد.

المطلب الأول: ديناميكية معايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة، وقابلية التعديل والتغيير استنادا إلى تغير الظروف الاقتصادية، أي أن يكون السبق في طرح مواضيع محاسبية جديدة، أضف إلى تطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية وكذلك زيادة دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية، ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:[1]

1-تعديل المعايير :يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، وقد تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005، كما ظهرت تعديلات أخرى بعد ذلك ويكون التعديل بأشكال مختلفة منها:

1.1- إلغاء بعض البدائل المحاسبية :يعتبر تعدد البدائل من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، حيث يؤدي ذلك إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية ولهذا يسعى واضعوا المعايير إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة من ناحية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى، وأمثلة هذا النوع من التعديلات كثيرة منها:

- تعديل المعيار IAS 02 المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا الصادر أولا من أساليب تقييم المخزون؛
- تعديل المعيار IAS 22 قبل استبداله بمعيار IFRS 03 والمتعلقين باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرق المحاسبة عن اندماج الأعمال.

2.1 –تعديل التعريفات :تعتبر التعريفات في المعايير المحاسبية من أهم ما تبنى عليه المعايير، ومن أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار محاسبي.

[1]- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن،2008 ،ص: 34-36.

3.1 –إلغاء بعض الممارسات المحاسبية:كما حصل في التعديل الأخير للمعايرIAS 36 من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل لأعلى وفحص من أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهر.

2-دمج التفسيرات في المعايير :تختص لجنة تفسيرات المحاسبة الدولية SIC التابعة لمجلس المعايير المحاسبية تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، وقد يتم التطرق في التفسيرات إلى ما يوجب دمجها في المعيار كون المعيار أقوى من التفسير وأمثله ذلك مايلي:[1]

- التفسير رقمSIC 18 الذي تم دمجه في المعيارIAS 01؛
- التفسير رقمSIC 01 حيث تم دمجه في المعيار IAS 02 ؛
- التفسير رقمSIC 06،SIC23 التي تم دمجها في المعيارIAS02.

3- دمج بعض المعايير ببعضها البعض :لوجود عوامل بينها وامثلة عن ذلك:

- دمج المعيارIAS 03 في المعيار IAS 28 ؛
- دمج المعيارIAS 04 في المعيار IAS 01 ؛
- دمج المعيارIAS 09 في المعيارIAS 38 .

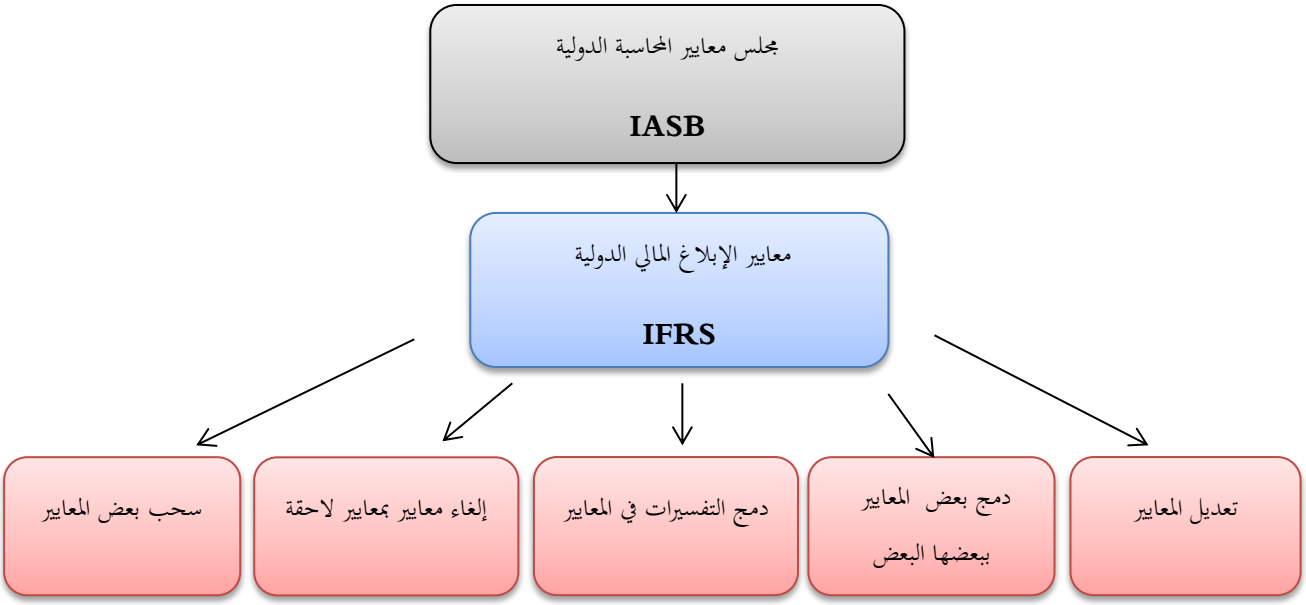
4-سحب بعض المعايير: وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا، يمكن تطبيقها كما حصل في المعيار IAS 21 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار.

5-إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة: كما حصل مع المعيارIFRS 07 متعلق باندماج الأعمال، حيث حل محله لمعيارIAS 22 بنفس الاسم.

ويمكن القول أن الافصاح عما يعتقد أنه معلومات هامة ، وذات تأثير كبير على القرارت الاقتصادية، إضافة إلى الأدوات المالية هما من أهم محاور التغيير في المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لإزدياد أهميتها على المستويين العالمي والمحلي وأخذهما جزء كبير من الأنشطة الاقتصادية.

[1]- خالد جمال الجعارات ،المرجع السابق، ص35.

الشكل رقم(3-1): طبيعة التعديلات التي تمس المعايير(IFRS)



المصدر: سعيداني محمد السعيد، **مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية** ، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس،2014 ، ص86.

المطلب الثاني: آخر التعديلات في معايير الإبلاغ المالي الدولية

شهدت معايير الإبلاغ المالي الدولية منذ بداية صدورها العديد من التعديلات والتحديثات والتي تعتبر عملية ضرورية للمحافظة على التناسق والانسجام المطلوب مع متغيرات الاقتصاد العالمي[1]، وهذا من خلال الاحتياجات المستجدة و المتنامية للمعلومات المالية والجدول التالي يوضح أهم تعديلات التي مست معايير(IFRS)خلال 05 سنوات الأخيرة.

الجدول رقم(3-1): أهم تعديلات معايير الإبلاغ المالي الدولية (2010-2014)

تعديلات	معايير الإبلاغ المالي الدولية		موضوع التعديل
2010	IFRS02	الدفع على أساس الأسهم	تعريف شروط الاستحقاق
	IFRS08	القطاعات التشغيلية	تجميع القطاعات التشغيلية، المصالح الواجب الإبلاغ عنها

[1]- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص36.

– 2011	IAS24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	خدمات إدارة الموظفين
	IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات	إعادة صياغة لإعادة تقييم (نقص القيمة)
2012	IFRS01	تبني(IFRS) للمرة الأولى	التطبيق المتكرر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 01
	IAS23	تكاليف الاقتراض	تكاليف الإقتراض
	IAS01	عرض القوائم المالية	توضيح متطلبات المعلومات المقارنة
	IAS34	التقارير المالية المرحلية	التقارير المالية المرحلية والمعلومات القطاعية لإجمالي الأصول والإلتزامات
2013	IFRS01	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	معنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نافذة المفعول
	IFRS03	اندماج الأعمال	إستثناءات النطاق بخصوص المشاريع المشتركة
	IFRS13	القياس بالقيمة العادلة	نطاق الفقرة 52 (إستثناء من المحفظة)
	IAS40	الاستثمارات العقارية	توضيح العلاقة بين معيار التقرير3 ومعيار المحاسبة الدولي40 عند تصنيف العقارات على أنها عقارات إستثمارية أو عقارات مشغولة من المالك
2014	IFRS04	عقود التأمين	تغير طرق تنظيم
	IFRS07	الأدوات المالية ، الإفصاح	عقود الخدمات، البيانات المالية المرحلة
	IAS19	منافع الموظفين	معدل الخصم (عائدات السوق الإقليمي)
	IAS34	التقارير المالية المرحلية	الكشف عن المعلومات(التقرير المالي المرحلي)

المصدر: www.ifrs.org, consulter le 14/04/2015, h10:46

كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معايير جديدة مواكبتا للتغيرات الحاصلة في الاقتصاد العالمي ولعل من أبرزها:[1]

-القياس بالقيمة العادلة (IFRS13):

يجسد هذا المعيار التوجه الحديث لمجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت سلبيات كثيرة؛ ويهدف هذا المعيار إلى إعطاء تعريف واضح ومفصل للقيمة العادلة، وتحديد إطار واحد للمعايير لقياس القيمة العادلة .كما يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بمقياس القيمة العادلة. صدر في ماي 2011 ودخل حيز التطبيق بعد 01 جانفي 2013.

-الحسابات المؤجلة المنتظمة (IFRS14):

اهتم هذا المعيار بتنظيم الحسابات المؤجلة للمؤسسات التي تطبق لأول مرة معايير للإبلاغ المالي الدولية ، مع بعض التغييرات محدودة،" الحسابات المؤجلة المتنظمة " تتم وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما في السابق، بإعتماد على معايير(IFRS) وفي البيانات المالية اللاحقة لتنظيم أرصدة الحسابات المؤجلة، والحركات التي تمر بها، ويتم عرض بشكل منفصل في جدول المركز المالي والأرباح والخسائر والدخل الإجمالي والتى تتم وفق إفصاحات محددة، والهدف من (IFRS14) هو تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية لارصدة الحسابات المؤجلة المنتظمة التي تنشأ عندما توفر المؤسسات خدمات للعملاء بسعر الذي يخضع لتنظيم معدل، صدر هذا المعيار في جانفي 2014 ودخل حيز التطبيق بعد 01 جانفي 2016.

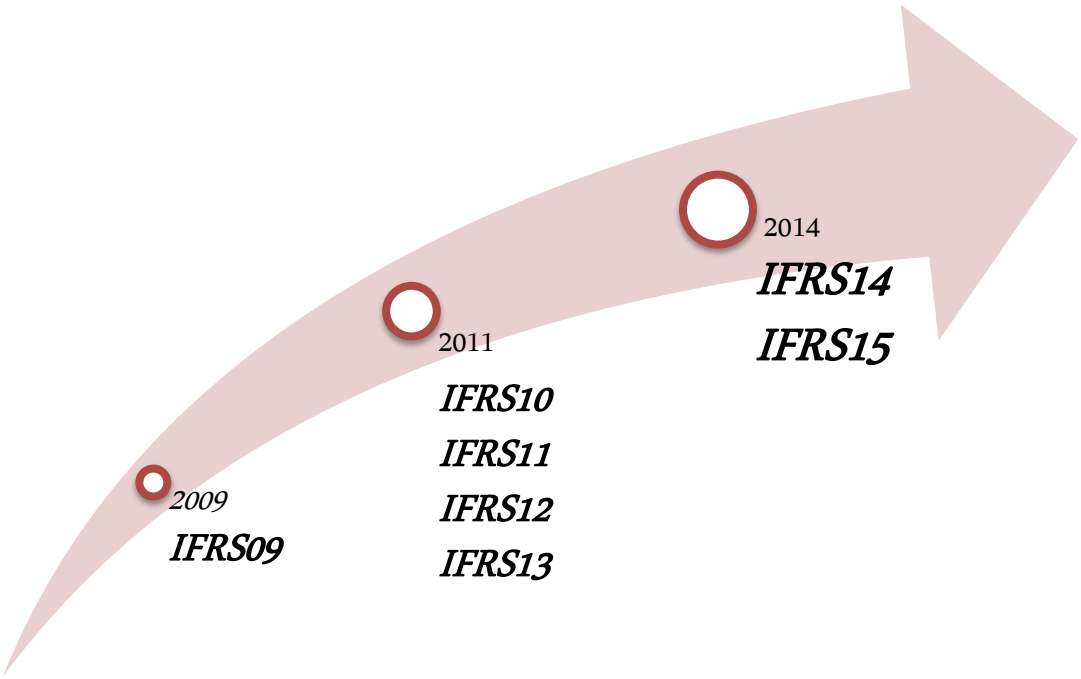
-الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15):

يحد هذا المعيار متى و كيف يتم الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن عقود مع العملاء، وكذا متطلبات تزويد المستخدمين عن البيانات المالية و كشف عن المعلومات ذات الصلة،كما يوفر المعيار المبادئ التي يتم تطبيقها على العقود مع العملاء فيما عدا: عقود الإيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 17 عقود الإيجار. الأدوات المالية و حقوق تعاقدية أخرى أو التزامات في نطاق (IFRS09)الأدوات المالية، (IFRS10)القوائم المالية الموحدة، (IFRS11)الترتيبات المشتركة، عقود التأمين (IFRS04)في نطاق التأمين. والتبادلات غير النقدية بين المؤسسات من نفس النوع من الأعمال لتسهيل المبيعات للعملاء أو العملاء المحتملين.

[1]- www. iasplus.com ,consulter le12/04/2015,h14:50.

الهدف من المعيار وضع المبادئ التي تسمح بتقديم تقرير يتضمن معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة وكمية، والتوقيت، وعدم التيقن من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع العملاء، صدر في ماي 2014 ويدخل حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2017، كما يسمح بالتطبيق المبكر للمعيار[1].

الشكل رقم(3-2): تطور صدور معايير الإبلاغ المالي الدولية



المصدر: www. deloitte.com ,consulter le12/04/2015, h12:11

المطلب الثالث: عبء التعديل المستمر للمعايير

تعتبر التحديثات كوسيلة فعالة للمحافظة على جودة المعايير المحاسبية في تلبية الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية، إلا أن هذه العملية قد تخلق مشكلة ما يعرف بعبء المعايير. حيث يرجع المختصين هذه المشكلة إلى الانشطار الهائل للمعايير المحاسبية، ويتم تحديد المشاكل التالية كمسببات لعبء المعايير[2]:

- الكم الهائل من التفاصيل التي تتطلبها المعايير؛
- عدم وجود معايير محددة مما يجعل من عملية اختيار معايير معينة لأجل التطبيق مسألة بالغة الصعوبة؛
- فشل المعايير ذات الغرض العام بإعطاء فروق بين احتياجات المعدين والمستخدمين و المحاسبين القانونين؛

[1] - www. iasplus.com ,consulter le 13/04/2015,h01:50.

[2] – أحمد ريان البلقان، **نظرية المحاسبة**، ترجمة رياض العبد الله، طلال الجحاوي، الباروزي، عمان، 2009،ص208.

- إفصاح مفرط من التفاصيل وقياس المعقدة أو كليهما وتظهر هذه المشكلة جليا على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ويطرح أصحاب هذا الرأي إدعائين اثنين هما:

1. ليست جميع متطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ملائمة لاحتياجات التقرير المالي في الشركات الصغيرة؛

2. حتى ولو كانت هذه المتطلبات ملائمة، فهي غالبا ما تخالف أو تنتهك مفهوم التكلفة مقابل المنفعة.

كما أشار المنتقدون إلى أن هذه المعايير طورت أساسا للشركات المسعرة في أسواق رأس المال بينما لا تحصل هذه الشركات على رأس مالها من هذه الاسواق، ولتجاوز هذه المشكلة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فقد اقترح فريق الخبراء معايير إبلاغ المالي خاصة بمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، صدرت هذه التوجيهية في عام 2003 وتهدف إلى مساعدة العدد المتنامي من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على مرور عبر مستويات حتى تصل إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية[1].

[1]- طيبي عبد اللطيف و آخرون ،**مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة** ، الملتقى الدولي الأول حول إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية ، جامعة البليدة يومي 13.14ديسمبر 2011 ، ص 12 .

المبحث الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية

سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى أوجه التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وذلك من حيث الشكل والإطار الفكري وكذا من حيث القياس المحاسبي.

المطلب الأول: من حيث الشكل القوائم المالية

الجدول التالي يبين أوجه التشابه و الاختلاف بينSCF وIFRS من حيث شكل القوائم المالية:

الجدول رقم(3-2): مقارنة القوائم المالية وفقSCF وIFRS من حيث الشكل

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	IFRS	SCF	
الميزانية	-تقدم في شكل قائمة أو جدول.	-تقدم في شكل جدول.	-تضم دورتين الدورة الجارية و السابقة. - ترتيب الأصول حسب درجة سيولتها و الخصوم حسب درجة الاستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية و غير الجارية.
حسابات النتائج	-ألغت العناصر غير العادية عند عرض حسابات النتائج.	- لم يلغ العناصر غير العادية عند إعداد حسابات النتائج.	-يتم تصنيف الأعباء حسب الطبيعة وحسب الوظيفة مع تقديم جدول يوضح طبيعة الأعباء خاصة الإهتلاكات.
قائمة تدفقات الخزينة	-	-	-تصنيف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، التمويلية و الإستثمارية ويتم عرضه بطريقتين المباشرة و غير المباشرة مع تفضيل الطريقة المباشرة.
قائمة تغيرات الأموال الخاصة	-	-	-تقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها و هما يتضمنان نفس العناصر.

الملحق	-	-	يشتمل على المعلومات الهامة و المفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية.

المصدر: رحيش سعيدة، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة بومرداس،2014،ص79.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القوائم المالية وفق SCF تختلف اختلاف طفيف من حيث الشكل والحد الأدنى من العناصر عن نظرتها وفقIFRS وهذا يبين تبني النظام للمعايير(IAS1,IAS7,IFRS1).

المطلب الثاني: من حيث الإطار الفكري

إن الإطار الفكري يظم مجموعة من المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية كالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المبادئ والفروض الأساسية وغيرها، وهذا المفهوم لم يكن موجودا في PCN والذي يعتبر من بين العيوب أو النقائص الموجهة إليه وبتالي فهو مفهوم جديد فيSCF [1] و الجدول التالي يبين أوجه التشابه و الاختلاف بين الإطار المفاهيمي كما يلي:

الجدول رقم(3-3): مقارنة القوائم المالية وفق SCFوIFRS من حيث الإطار المفاهيمي

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	IFRS	SCF	
مجال التطبيق	-إجبارية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على المؤسسات المدرجة في البورصة أما المؤسسات الأخرى فهي مخيرة لتطبيقها نظرا لغياب القوة الإلزامية للمعايير.	-يطبق SCF على جميع المؤسسات ذات الطابع القانوني و بذلك يعد إجباريا على كل المؤسسات.	-
مستخدمو القوائم المالية	-	-	-هنالك إتفاق حول الجهات المستخدمة لها خاصة المستثمرين

[1]- العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره،ص148.

			الحاليين والمحتملين، المسيرين، المقرضين، الدولة وغيرها.
المبادئ و الفروض الأساسية	-	-	-تتفق المبادئ و الفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع تلك المقررة في الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	-	-	-تتفق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في scf وifrs.
أهداف القوائم المالية	-	-	-تهدف إلى تقديم معلومات واضحة عن المركز المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية للمؤسسة.
عناصر القوائم المالية	-	-	-يتفق scf مع ifrs في تعريف حقوق الملكية على أنها صافي الأصول بعد حذف خصومها المتداولة و غير المتداولة و هو المفهوم المالي لرأس المال. -استعمل scf مصطلح المراقبة في تعريفه للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية المتبعة من قبل ifrs. -تتطابق تعاريف الإيرادات و الأعباء حسب scf مع تللك المقررة في ifrs .

			-أخذ scf بالتعريف الشامل للخصوم الذي تبنته معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث يقوم هذا التعريف على مفهوم الالتزام الحالي.

المصدر: رحيش سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص80.

من خلال المقارنة السابقة نلاحظ أن SCF تبنى الإطار الفكري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية بكل مكوناته من فروض ومبادئ محاسبية، أهداف القوائم المالية، مستخدميها، الخصائص النوعية التي يجب أن تتميز بها وغيرها، إلا أنه لم يواكب التطورات والتعديلات التي أجراها المجلس عليه سنة 2010، ويكمن الاختلاف الوحيد بينهما في مجال التطبيق فقط لأن بورصة الجزائر لا تضم عددا كبير من المؤسسات وبالتالي يعمم تطبيق SCF على جميع المؤسسات الإقتصادية ماعدا الصغيرة منها.

المطلب الثالث: من حيث عناصر الأصول و الخصوم

وتظم كل من الأصول(الأصول المادية، شهرة المحل، المخزونات) وكذا الخصوم(الموؤنات) وعناصر أخرى(الضريبة المؤجلة، العقود طويلة الأجل).

الجدول(3-4): مقارنة الأصول و الخصوم وفقSCF وIFRS .

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	IFRS	SCF	
الأصول المادية	-حدد المعايير ثلاثة طرق للاهتلاك (الخطي، المتناقص، حسب وحدات الإنتاج).	-إضافة إلى الطرق المنصوص عليها في المعايير تضمن طريقة إضافية وهي طريق اللاهتلاك المتزايد.	-يتم الاعتراف بأصل و إدراجه في الحسابات إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية للمؤسسة ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية. -تقيم الأصول بتكلفتها مطروح منها الإهتلاك المتراكم، وفي حالة إعادة التقييم تدرج الأصول بمبالغ إعادة التقييم و المتمثلة في قيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم . -مبلغ اللاهتلاك المتراكم للأصل المعاد تقييمه فيتوجب تعديله بما يتناسب و التغير الحاصل.

شهرة المحل	-يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس و تعالج الشهرة السالبة في حسابات النتائج.	-أدرج له حساب خاص و يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي الثابت و تسجل الشهرة السالبة في الميزانية.	-تنتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج. - تخضع لاختبارات التدني كل سنة و خسائر القيمة الخاصة بها لا يمكن استرجاعها.
المخزونات	-تقييم التكلفة بطريقة التكاليف المعيارية و طريقة أسعار التجزئة التي تستخدم في أنشطة البيع بالتجزئة. -تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمية تتكون من تكلفة اليد العاملة التي تتحملها من أجل تقديم الخدمة والتكاليف الصناعية القابلة لتحميل(مع استثناء اليد العاملة في مجال المبيعات و الإدارة).	-تحسب التكلفة على أساس التكاليف الحقيقية أو التكاليف الموحدة القياسية. - لم يتطرق إلى تكلفة المخزون في المؤسسات الخدمية.	-تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج ثم تقيم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الإنجاز الصافية(القيمة القابلة لتحصيل) أيهما أقل. -تتضمن تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، التحويل و باقي التكاليف التي تتحملها إلى غاية وصوله إلى المكان و الحالة التي يوجد عليها. -طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)و طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.
المؤونات	-لا يسمح بتقسيم أو توزيع مؤونة الأعباء الكبرى.	-يمكن توزيعها على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة.	-يتفقان في مفهوم المؤونات و الأعباء.

ضرائب الدخل المؤجلة	-تطرق للفروق المؤقتة بالتفصيل (الخضوع للضريبة و اقتطاع الضريبة).	-تطرق لها بشكل سطحي.	-تسجل الضرائب المؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفروق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يحتمل أن يترتب عليها مستقبلا عبء أو إيراد ضريبي.
العقود طويلة الأجل	-إيرادت و تكاليف تم تحديدها بطريقة واضحة.	-لم يتم تحديد إيرادات أو تكاليف العقد.	-الاعتراف بها يكون حسب طريقة تقدم الإنجاز أو طريقة الإنتهاء.

المصدر: - www.ifrs.org, consulter le 13/04/2015, h20:00

- قرار مؤرخ في 26جويلية2008، **المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية، العدد19، مارس2009 ،ص ص:8-13.

المبحث الثالث: توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية

على ضوء التغيرات التي مست معايير الإبلاغ المالي الدولية وما نتج عنها من آثار، تظهر مشكلة تعامل النظام المحاسبي المالي مع هذه المتغيرات للمحافظة على أداء النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: موقف النظام المحاسبي المالي من معايير الإبلاغ المالي الدولية

يختلف تبني و تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من دولة أخرى، وعموما فإن العملية تعتبر في غاية الأهمية، ولهذا فهي تتطلب تخطيط محكم من خلال الإهتمام بالجوانب المتعلقة بالتبني و التطبيق، والجزائر كباقي الدول كان لها موقف من معايير الإبلاغ المالي الدولية(الجدول أدناه).

الجدول رقم (3-5): درجة تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار	درجة التبني
IFRS01	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لاول مرة	مطابقة بما ورد في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر2009 والتي حددت كيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار (IFRS01)فيما يتعلق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة .
IFRS02	المدفوعات على أساس الأسهم	من خلال هذا المعيار و مقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم بما نص عليه هذا المعيار.
IFRS03	اندماج الأعمال	عالج النظام المحاسبي المالي تجميع الكيانات في حالة السيطرة باستخدام طريقة التكامل الشامل (تجميع المصالح) و بالنسبة لفارق الإقتناء أو الشهرة والتي لا تنتج إلا باستخدام طريقة الشراء، فالنظام المحاسبي المالي إعترف بالشهرة الموجبة كأصل غير ملموس وأمر بأن تخضع لاختبارات نقص القيمة مرة على الأقل في السنة وهو ما أقره معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث، إلا أن النظام المحاسبي المالي على عكس ما نص عليه هذا

		المعيار إعتبر الشهرة أصل قابل للاهتلاك يتم تحديد عمرها والقسط السنوي لاهتلاكها، أما الشهرة السالبة والتي لا يعترف بها معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث نص النظام المحاسبي المالي على أن تسجل ضمن الأصول غير الجارية تحت عنوان منفصل في شكل تخفيض للأصل.
IFRS04	عقود التأمين	لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى كيفية إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل شركة التأمين لأن في الجزائر مثل هذه الأنشطة تعامل بصفة خاصة وفق قواعد وإجراءات قانونية وتنظيمية تتعلق بتنظيم نشاطها.
IFRS05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	يختلف النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة، حيث لم ينص على ضرورة إدراجها كبنود مستقلة في الميزانية وجدول حساب النتائج وتعامل مثل باقي الأصول الغير متداولة فلا يتم التوقف عن اهتلاكها إلا عند التاريخ الفعلي للبيع، أما الأصول المستغنى عنها فتخرج من الميزانية بتاريخ إقرار الاستغناء عنها لأن الكيان لم يعد ينتظر منها أن تعود عليه بمنافع اقتصادية مستقبلية، كما نص النظام المحاسبي المالي على أن تدرج تكاليف التخلص من الأصل ضمن قيمته لدى الإدراج الأولي إذا أمكن تحديدها بشكل موثوق.
IFRS06	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	أقر النظام المحاسبي المالي على أن تدرج مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للإستغلال التجاري ضمن الأصول وتعتبر تثبيتات معنوية ، وعليه فالنظام المحاسبي المالي التزم بمعيار(IFRS06).
IFRS07	الأدوات المالية (الإفصاح)	على ضوء هذا المعيار ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008حول عرض الكشوف المالية، وما جاء في النظام رقم09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها ، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار(IFRS07).

المصدر: رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره،ص120.

المطلب الثاني: تحديث النظام المحاسبي المالي

بالاطلاع على تاريخ التجربة الجزائرية في مجال المحاسبة يظهر جليا عدم الإهتمام بهذه النقطة المهمة و التي من دونها لا يمكن لنظام المحاسبي ان يتمكن من أداء دوره من حيث نوعية و كمية المعلومات المالية الواجب إنتاجها و هذا لتلبية المتطلبات المستجدة لمستخدمي المعلومات المالية حيث لا نجد في فترة 30 سنة من اعتماد (PCN) رغم ما شهده الاقتصاد الوطني من تغيير إلا تعديلات أو إضافة بسيطة كان أهمها[1]:

- إدخال عملية إعادة التقييم وفق المرسوم رقم 90-103الصادر بتاريخ 27مارس1990،[2] كما تكرارات العملية وفق لمراسيم تنفيذية عبر عدد من السنوات كان أخره سنة2007؛

- تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة و تجميع الحسابات والمجمعات، صدر هذا التعديل وفق القرار المؤرخ في 9أكتوبر 1999.

جاء النظام المحاسبي المالي من أجل التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وتحسين الممارسات المحاسبية إلا أنه ما يلاحظ عليه هو أن المشروع أعد في جويلية2006 بينما تم تطبيقه في جانفي 2010 في حين ان المعايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير و التحديث، فمنذ تطبيق هذا النظام لم يشهد أي متابعة لمستجدات المعايير الدولية حيث ارتبطت التعليمات و التوجيهات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة مباشرة بتطبيق الانتقال لنظام المحاسبي المالي.

- التعليمة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في 29 أكتوبر 2009 و التي تهدف إلى التسيير الإنتقال لنظام المحاسبي إضافة إلى التعليمة الصادرة في 19أكتوبر 2010 و التي تعتبر مكملة للأولى، اما التعليمات الأخرى فهي تخص بعض المسأل التقنية في عملية الإنتقال ونذكر اهمها:

- المذكرة المنهجية التي تخص منافع الموظفين؛

- المذكرة المنهجية التي تخص الإيرادات و المصاريف خارج الإستغلال وكيفية معالجتها عند عملية الإنتقال من المخطط إلى النظام المحاسبي؛

[1]- طيبي عبد اللطيف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص16.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم90 - 103المؤرخ في 27 مارس 1990، **المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد14، الصادرة بتاريخ 04 أفريل 1990 .

- المذكرة المتعلقة بالممتلكات والمعدات وتم فيها توضيح المعالجة المتعلقة بالإعتراف وطرق التقييم فيما يخص الإهتلاكات و المعدات المهتلكة إضافة إلى الاستثمارات المقتنات وفق التمويل الإيجاري.

إن صدور مثل هذه الآراء و التوجيهات يعتبر امر ضروري من ناحية تفعيل تطبيق جيد للانتقال و هذا من خلال تذليل الصعوبات التي قد يلقاها المحاسبين، إضافة إلى توحيد لممارسات و المعالجة المحاسبية لهذه العمليات، حيث يمكن اعتبار المبادرة بالإيجابية كثقافة كانت غائبة في سنوات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أما من حيث إغفال متابعة مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية فيمكن أن تأخذا وجهتي نظر:

- إن الانتقال الفوري من المخطط إلى النظام خلق عبء من الصعب التأقلم معه، مما يفرض الاهتمام بتحقيق الانتقال السلس كأولوية؛
- إن التحديثات التي تمس معايير الإبلاغ المالي الدولية تكون لها اثر أكبر على الدول التي تتبنى المعايير بتلك التي تقوم بتكيفها، حيث أن التبني مرتبط بأجندة دولية حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية أما التكيف فهو شأن داخلي مرتبط بالكثير من الإجراءات و القرارات الداخلية للدولة.

المطلب الثالث: متطلبات التوافق مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية

يعتبر النظام المحاسبي المالي نقلة نوعية للممارسات المحاسبية على المستوى النظري أما على المستوى التطبيق فهو يحتاج إلى جهود على عدة مستويات و هذا من أجل عدم تكرار خطاء عدم تطوير المخطط المحاسبي رغم التغير الكبير الذي شهده الاقتصاد الوطني خلال العقود الماضية.

فمن أجل توافق أكبر مع المعايير الدولية لابد من:[1]

- فتح قنوات الإتصال مع الهيئات الدولية الفاعلة في المجال وهذا في إطار برامج توجيه و المساعدة التقنية، وكذا التعاون مع الدول ذات التجارب السابقة والاستفادة منها مما يقلل تكاليف، الجهد والوقت؛
- إنشاء لجنة لمتابعة المستجدات و المشاركة في إثراء التعليقات على مسودات هذه التعديلات أو المعايير الجديدة، خاصة وأن مجلس معايير المحاسبة الدولية يفتح النقاش للمهتمين، إضافة إلى دراسة التأثير المرتقب من هذه التعديلات وإمكانيات التطبيق و الأثار المحتملة؛

[1]- طيبي عبد اللطيف و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص18.

- الشروع في دراسة إمكانيات التطبيق وهذا من خلال وضع خطة تضمن تقليل الاضرار الممكنة على مستوى كل من جودة القوائم المالية، خدمات المحاسبة والتدقيق وكذا الأثار الاقتصادية على أصحاب المصالح.
- العمل المبكر على مشاركة كل المعنيين من خلال اللقاءات و الدورات التكوينية، إدماج التغيير على المستوى برامج التعليم و التكوين المحاسبي؛
- وضع خطة لإدماج هذه التعديلات أو المعايير الجديدة تنطلق من التحسيس بأهداف هذا التغيير و التكوين، وتنتهي بمرافقة أثناء التطبيق مع ضمان المساعدة و الاستشارة وفق أساليب اتصال واضحة.[1]

[1]- طيبي عبد اللطيف و آخرون، المرجع السابق، ص20.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل بعد التطرق إلى مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية وبعض التعديلات التي خصت بعض معايير وأهم ما نص عليها، والمقارنة بين هاته المعايير والنظام المحاسبي المالي على ضوء النصوص القانونية المحددة لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية، للوصول إلى مدى التزام النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية.

ومن خلال إظهار أوجه الاختلاف والتشابه بين النظام المحاسبي المالي ومعايير (IFRS) يمكن أن نلاحظ أن هذا النظام تبنى بعض معايير الإبلاغ المالي والتزم بها، إلا إنه خرج عليها في بعض الجزئيات فيما يخص(الاهتلاكات، المؤونات، شهرة المحل..).

كما لاحظنا وجود اختلافات التي نتجت عن عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات و التطورات الحاصلة على مستوى المعايير، حيث تم إصدار معايير جديدة وإلغاء البعض منها أو تعديلها، وكل هذا لم يأخذه النظام المحاسبي المالي في الحسبان.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية

تمهيد:

في ظل التطورات الدولية وتماشيا مع سعي المنظمات المهنية ذات الطابع الدولي إلى العمل على تحقيق التوافق في مجال الممارسات المحاسبية، وذلك من خلال توحيد طرق القياس والإفصاح عن المعلومات المالية بالشكل الذي يضمن يمكن من معرفة وتشخيص أداء المؤسسات، والذي من شأنه إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها.

وفي هذا السياق ومع إقدام الجزائر على تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 المستوحى من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) والتي تعرف تطور كبير على عدة مستويات، سوف نحاول من خلال الدراسة الميدانية التي اعتمدنا فيها على أسلوب الاستبيان لمعرفة وجهة نظر مجتمع الدراسة حول مواكبة النظام المحاسبي المالي لمستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث سنعرض في هذا الفصل مايلي:

- المبحث الأول: عرض الاستبيان
- المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

المبحث الأول: عرض الاستبيان

محاولة منا لإثراء موضوع البحث وتدارك أية نقص قد يلحق به ومعرفة وقياس درجة تطابق وجهات نظر الممارسين لمهنة المحاسبة حول تطبيق النظام المحاسبي المالي ونظرتهم للمعايير الدولية، اعتمادنا على أسلوب التحري المباشر باستخدام الاستبيان الذي يعتبر من أكثر أدوات البحث شيوعا ومن أهم وسائل جمع البيانات والمعلومات، لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع البحث.

نتناول من خلال هذا المبحث عرضا مفصل عن الاستبيان بشقيه العادي والإلكتروني، والذي يعتبر قاعدة للدراسة الميدانية وهذا بعد التطرق للظروف التي تم فيها صياغته، وإعداد الأسئلة وإخضاع الاستمارة للتحكيم ثم الاختبار، إضافة إلى التطرق إلى مجتمع الدراسة والمشاكل التي واجهتنا خلال هذه الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: تحضير الاستبيان

يتم التطرق في هذا المطلب إلى عرض مختلف مراحل إعداد الاستبيان و الظروف التي تمت صياغته فيها، بدءا من مرحلة بناء الاستمارات، وكيفية تصميم قائمة الاسئلة، مرورا بكيفية إدارة ونشر الاستمارات، و الطريقة التي تم بها الاختبار الأولي لها وصولا إلى معالجة الاستمارات.

1. **تصميم الاستمارة:**

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل من يقرأها و لا يمكن إعطاءها تفسيرات متعددة أخرى، حيث تكون هذه الأسئلة تتمحور حول موضوع النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية، كما حاولنا كذلك جس نبض المستجوبين حول رأيهم في مستجدات معايير المحاسبة الدولية ومدى تحضير المهتمين لذلك، وقد استعنا في ذلك بأراء بعض الأساتذة والمهنين، الذين وجهونا في كيفية إعداد الأسئلة، وذلك من خلال الابتعاد عن التعمق في طرح أسئلة حول التقييم و المعاجات المحاسبية في إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية، وذلك من أجل الحصول على اكبر قدر من الإجابات.

2. **عملية نشر الاستمارة:**

بعد أن تم إعداد الاستمارة بالشكل النهائي ، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على عينة عشوائية من المهنيين وأكاديميين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى أفراد العينة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تم الإجابة عنها. وبصة عامة اعتمدنا عدة طرق في توزيع الاستمارات منها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- بعث الاستمارات عن طريق البريد الالكتروني؛
- الاستعانة بالزملاء لتوزيع الاستمارات على بعض المؤسسات.

تراوحت مدة الحصول على الإجابة بين أيام، ساعات وفي بعض الأحيان دقائق فقط، حيث تم الحصول على الإجابة عن طريق:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوب؛
- الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الالكتروني؛
- الاتصال بالزملاء الذين استعنا بهم لاستلام الاستمارات.

3. معالجة الاستمارة:

بعد مرحلة الإعداد ثم النشر والتوزيع، تأتي مرحلة فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان ونقوم بتجميع الإجابات تمهيدا لبناء قاعدة الاستبيان التي تتضمن المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة

سوف نسعى في هذا الجزء إلى توضيح بعض العناصر المتعلقة بالعينة موضوع الدراسة، من إطار المجتمع و حدود الدراسة و العينة المقصودة بالاستبيان.

1.مجتمع الدراسة :

بحكم أن الاستبيان يهدف لمعرفة مدى تطابق وجهات النظر حول متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي من جهة ومستجدات التي تعرفها محاسبة على مستوى الدولي من جهة أخرى ، وبحكم أن المحاسب هو المعني بتطبيق هذا النظام استهدف الاستبيان الممارسين لمهنة المحاسبة وكذا الأكاديميين الأكثر إطلاع على المحاسبة الدولية.

وعليه تم حصر مجتمع الدراسة إلى:

-المهنيين المعتمدين (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) ؛

-المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية ؛

- أساتذة الجامعة المهتمين بالمجال المحاسبي، طلبة الدراسات العليا تخصص محاسبة .

2.عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم العينة مسبقا قبل توزيع أو نشر الاستبيان، قمنا بتوزيع حوالي 110 استمارة بالنسبة للاستبيان العادي 90استمارة شملت الممارسين لمهنة المحاسبة سواءا (أكاديميين، محاسبي ، مراجعين)، وزعت معظم الاستمارات في ولاية البويرة وبعض الولايات القريبة بحكم مكان الإقامة، واعتمادنا في معظم الحالات على طريقة التسليم و الإستلام

المباشر مع الاستعانة ببعض الزملاء، أما بالنسبة للاستبيان الإلكتروني فاعتمادنا على توزيعه على أكثر من 20 شخص، تحصلنا على بريدهم الإلكتروني.

الجدول رقم(4-1): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	الاستبيان العادي		الاستبيان الالكتروني		المجموع	
	العدد	النسبة%	العدد	النسبة%	العدد	النسبة%
الاستمارات الموزعة	90	%100	20	%100	110	%100
الاستمارات المسترجعة	68	%75.55	11	%55	79	%71.81
الاستمارات الملغاة	08	%8.88	03	%15	11	%10
الاستمارات صالحة	60	%66.66	08	%40	68	%61.81

المصدر: من إعداد الطالب.

المطلب الثالث: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1.**الحدود المكانية:** تم هذه الدراسة الميدانية بالبحث عن متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل تطور المحاسبة الدولية، من خلال تحديد مدى تطابق وجهات النظر لأفراد العينة التي تم حصرها في أكاديميين، المهنيين و الموظفين في المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة في ولاية البويرة بحكم تواجدنا، كما امتدت لبعض الولايات المجاورة(المدية، البليدة).

2.**الحدود الزمنية** : استمرت الدراسة الميدانية حوالي شهرين، حيث امتدت من منتصف شهر مارس 2015 إلى نهاية شهر أفريل 2015 نظرا لضيق الوقت المخصص لإجراء البحث والصعوبات التي واجهتنا للتقرب من أفراد المجتمع ورفض الكثير منهم الإجابة عن الأسئلة.

3.**الحدود الموضوعية** : اهتمت الدراسة بالنظام المحاسبي المالي وتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، دون سواها من المواضيع المحاسبية الأخرى.

ونشير إلى إلى بعض المشاكل التي اعترضت الطالب من خلال عملية اتصاله بأفراد العينة، وسبب في ذلك الانتشار الجغرافي لأفراد العينة، مما حال في بعض الأحيان من تقديم التوضيحات اللازمة في حال وقوع لبس، لدى بعض أفراد العينة المقصودة، من خلال الجدية في الإجابة و الحرص على إعادة الاستمارة المسلمة لهم.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

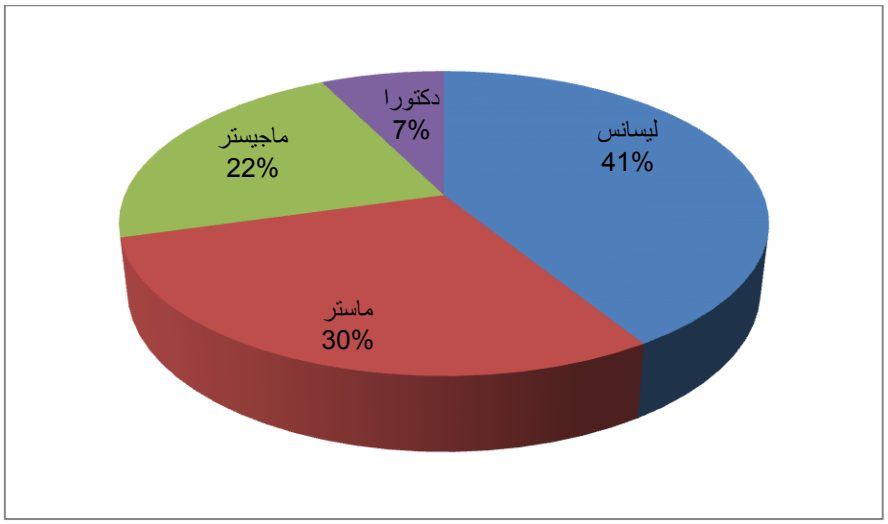
قبل أن نشرع في تحليل نتائج الاستبيان تجدر الإشارة إلى أن جمع البيانات و تبويبها قد تم بإستخدام البرنامج SPSS (IBM SPSS Statistics v19)، Excel2010 والذين يعتبران في الواقع مصدر لكافة الجداول التي تتضمن التكرارات و النسب المئوية المتعلقة بالإجابات الواردة، إضافة إلى الدوائر النسبية المرفقة.

المطلب الاول: الخصائص الديمغرافية للعينة

1.الجدول رقم(4-2): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

البيان	التكرار	النسبة
ليسانس	28	41,2%
ماستر	20	29,4%
ماجيستر	15	22,1%
دكتوراه	5	7,4%
المجموع	68	100%

الشكل رقم (4-1):توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



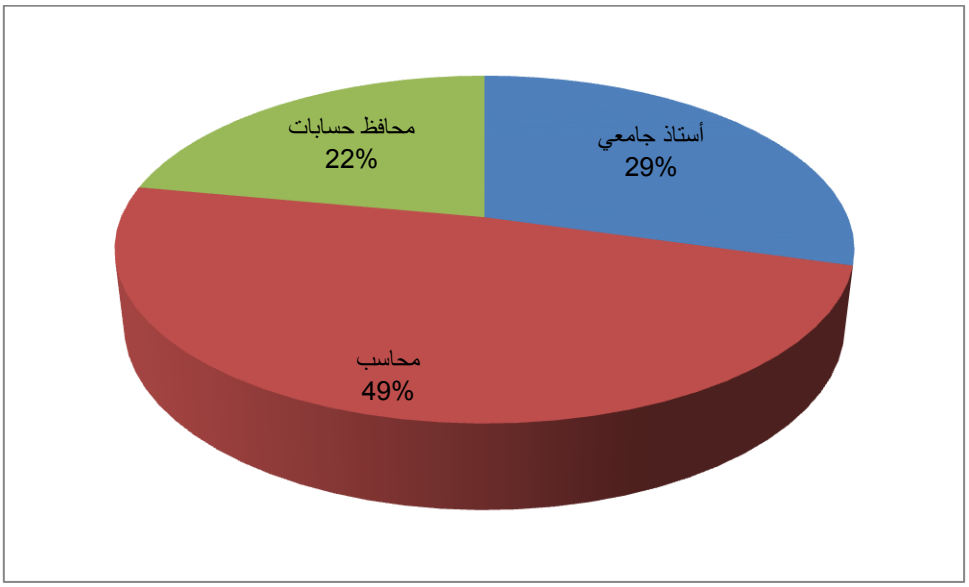
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

أظهرت الدراسة فيما يتعلق بالسؤال الأول أن نسبة 41% من المستجوبين لهم شهادة ليسانس في حين نجد 30% لهم شهادة ماستر و 22% لهم شهادة ماجيستر بينما 7% لهم شهادة دكتورا، وبالتالي أغلب المستجوبين هم خرجي الدراسات العليا، يكونوا على إطلاع بالمعلومات المتعلقة بموضوع البحث.

2.الجدول رقم(4-3): توزيع العينة حسب المهنة

البيان	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	20	29,4%
محاسب	33	48,5%
محافظ حسابات	15	22,1%
مجموع	68	100%

الشكل رقم(4-2):توزيع العينة حسب المهنة



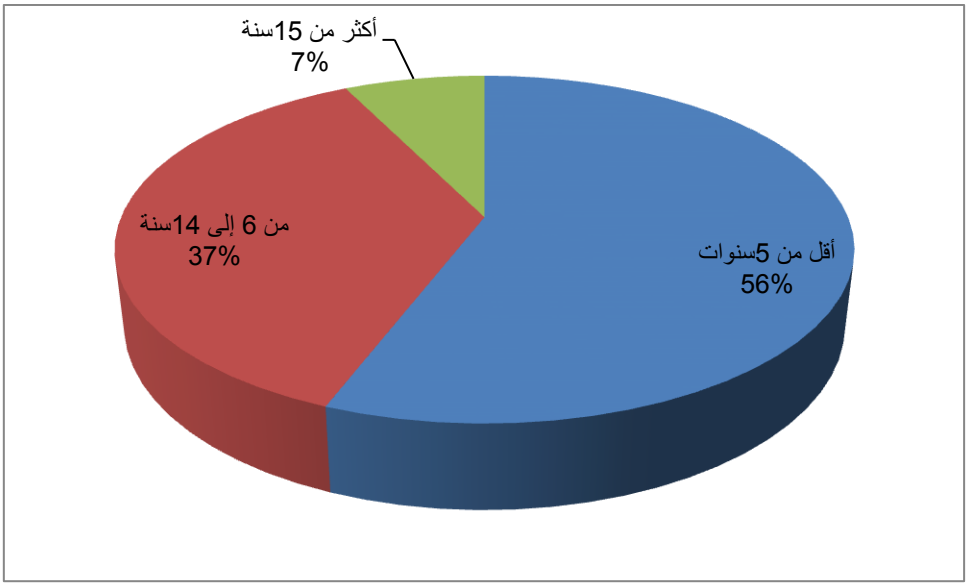
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

أظهرت الدراسة فيما يتعلق بالسؤال الثاني أن نسبة 49% من المستجوبين هم المحاسبين و29% من المستجوبين هم أساتذة جامعين، في حين نجد أيضا نسبة 22% محافظي حسابات. وهنا يمكن القول أن أغلب المستجوبين يمارسون مهنة المحاسبة، فهم على دراية وعلم بالمعايير المحاسبية الدولية.

3.الجدول رقم(4-4):توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 5سنوات	38	55,9%
من 6 إلى 14سنة	25	36,8%
أكثر من 15سنة	5	7,4%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-3):توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

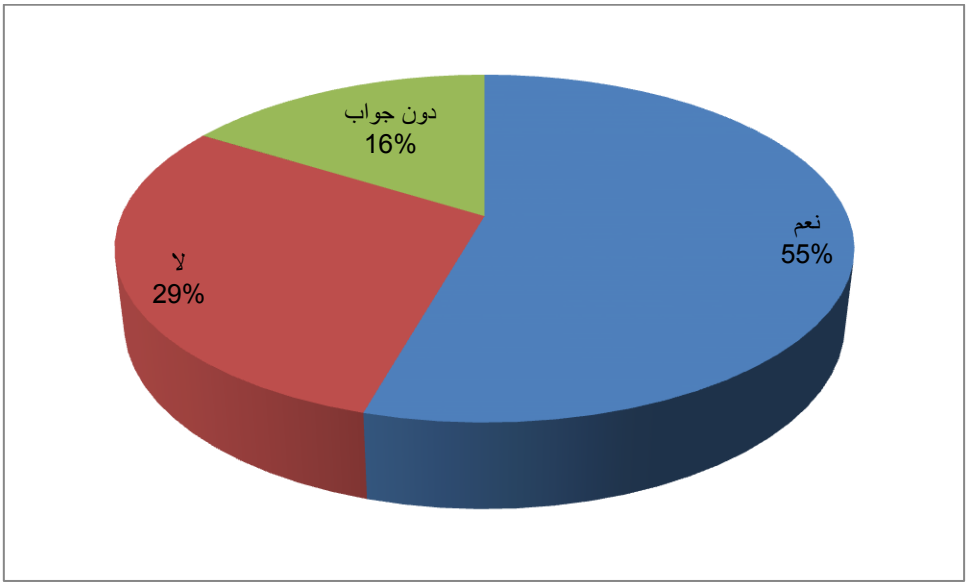
من خلال الدراسة و التحليل للسؤال الثالث نجد أن نسبة 56% الذين لهم سنوات خبرة أقل من 05 سنوات، ونسبة 37% الذين خبرتهم من06 إلى 14سنة، ونسبة 7% لهم خبرة أكثر من 15سنة. وبالتالي يمكن القول أن المستجوبين لهم خبرة كبيرة في مجال العمل سواء كمهنيين أكاديميين.

المطلب الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي

1.الجدول رقم(4-5): آراء أفراد العينة في تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010

البيان	التكرار	النسبة
نعم	37	54,4%
لا	20	29,4%
دون جواب	11	16,2%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-4):آراء أفراد العينة في تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010



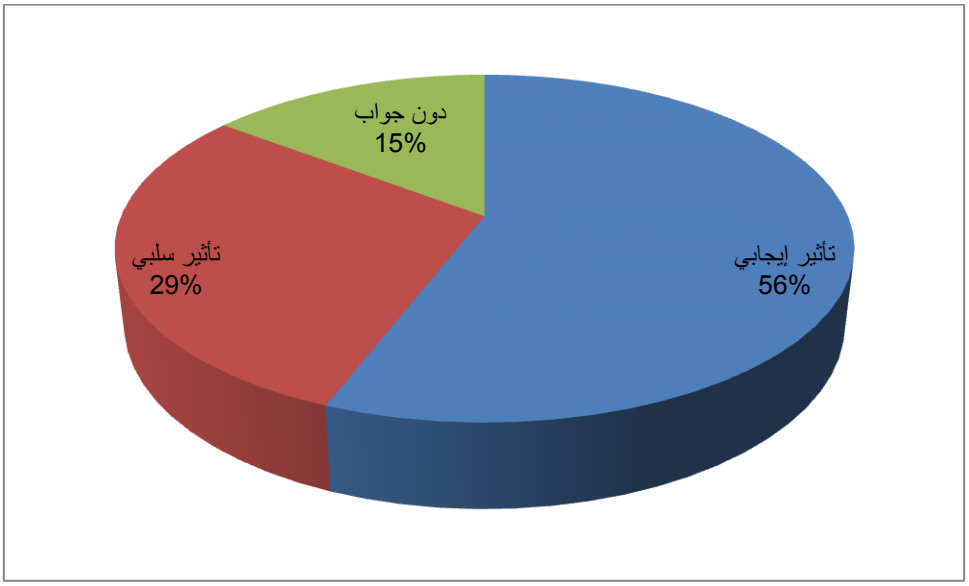
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

من خلال الدراسة والتحليل للسؤال الرابع المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي سنة2010 فنرى أن نسبة 55% من المستجوبين يرون أنه كان من الضروري تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010 في حين نجد أن نسبة 29% من المستجوبين لا يرون الضروري لتبني النظام المحاسبي المالي سنة2010، إلا أن 16% امتنعوا عن الإجابة، ومن خلال التحليل نرى أن أغلب المستجوبين يرون أنه كان من الضروري تبني النظام المحاسبي المالي سنة2010، ومن هنا يمكن القول أن تبني النظام المحاسبي المالي سنة2010 كان من الضروري لمواكبة للتغيرات حاصلة على المستوى الدولي .

2.الجدول رقم(4-6):آراء أفراد العينة في تأثير الإصلاحات على البيئة المحاسبية

البيان	التكرار	النسبة
تأثير إيجابي	38	55,9%
تأثير سلبي	20	29,4%
دون جواب	10	14,7%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-5):آراء أفراد العينة في تأثير الإصلاحات على البيئة المحاسبية



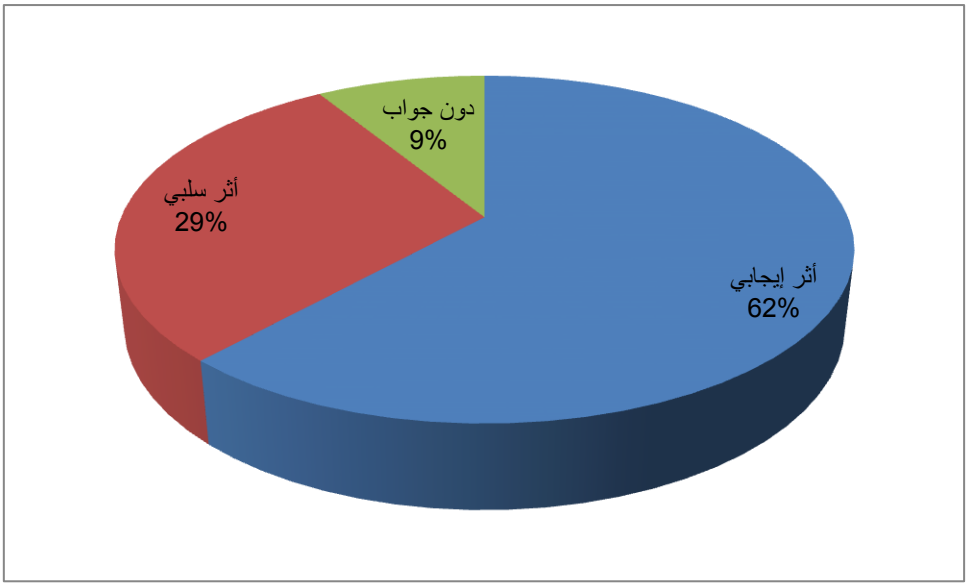
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

من خلال الدراسة والتحليل للسؤال الخامس والمتعلق تأثير الإصلاحات على البيئة المحاسبية، فنرى نسبة 56% من المستجوبين يرون أن تأثير الإصلاحات كان إيجابيا على البيئة المحاسبية، في حين أن نجد أن نسبة 29% من المستجوبين يرون أن تأثير هذه الإصلاحات كان سلبيا، ومتنعوا نسبة 15% من المستجوبين عن الإجابة ومن خلال ما سبق يمكن القول أن تأثير الإصلاحات كان إيجابيا على البيئة المحاسبية في الجزائر.

3.الجدول رقم(4-7):آراء أفراد العينة في أثر التكوين الأكاديمي لخريجي الجامعات على الممارسات المحاسبية

البيان	التكرار	النسبة
أثر إيجابي	42	61,8%
أثر سلبي	20	29,4%
دون جواب	6	8,8%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-6):آراء أفراد العينة في أثر التكوين الأكاديمي لخريجي الجامعات على الممارسات المحاسبية



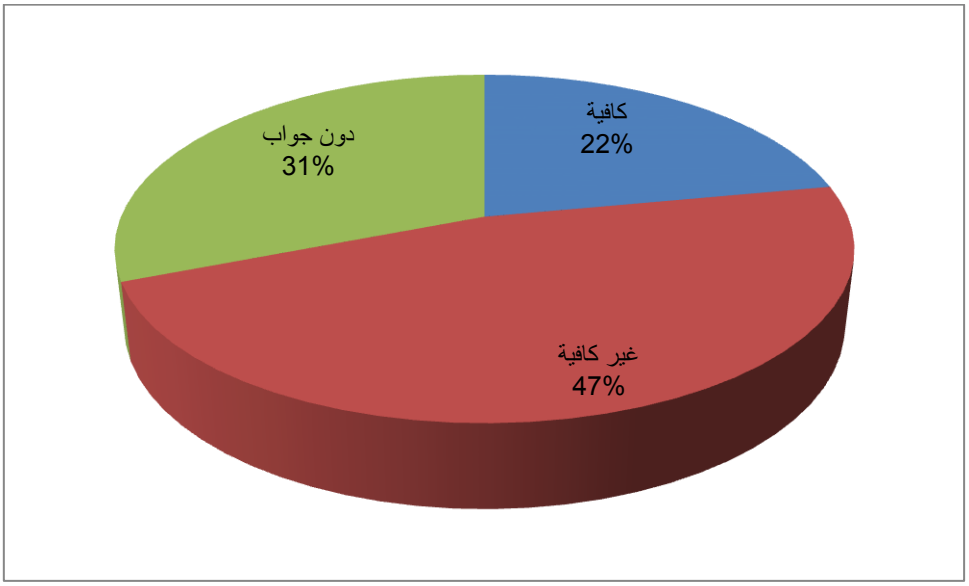
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

من خلال الدراسة والتحليل للسؤال السادس والمتعلق بأثر التكوين الأكاديمي لخرجي الجامعات على الممارسات المحاسبية، فنرى أن نسبة 62% من المستجوبين يرون أن تكوين الأكاديمي لخريجي الجامعات أثر إيجابي على الممارسات المحاسبية، في حين نسبة29% يرون أن لتكوين الأكاديمي أثر سلبي على الممارسات المحاسبية ونسبة9% امتنعوا عن الإجابة، ومن خلال ما سبق نستنتج أن لتكوين الأكاديمي لخريجي الجامعات أثر إيجابي على الممارسات المحاسبية.

4.الجدول رقم(4–8):آراء أفراد العينة في النصوص القانونية الصادرة لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي

البيان	التكرار	النسبة
كافية	15	22,1%
غير كافية	32	47,1%
دون جواب	21	30,9%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4–7):آراء أفراد العينة في النصوص القانونية الصادرة لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي



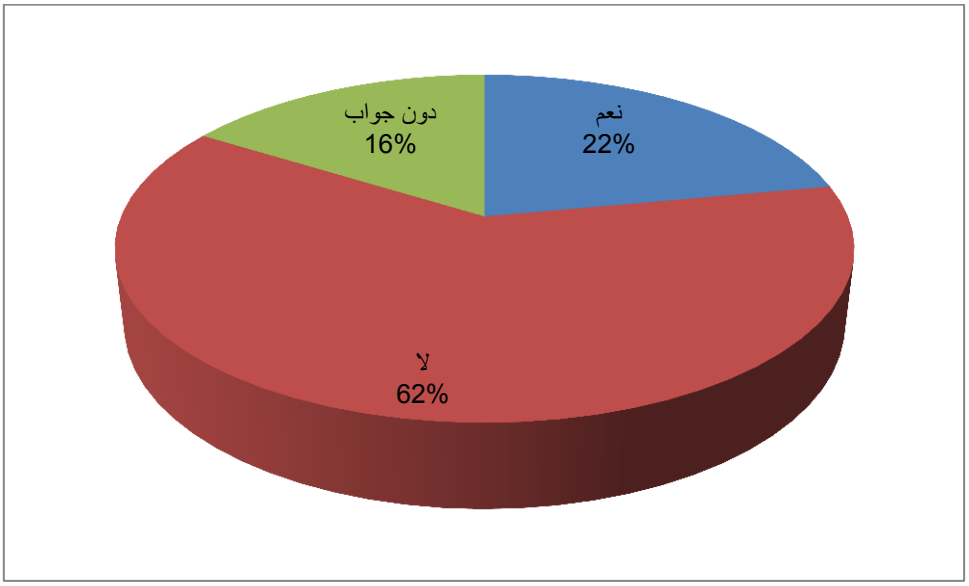
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

من خلال الدراسة والتحليل للسؤال السابع والمتعلق بالنصوص القانونية الصادرة لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفي هذا السياق نرى أن نسبة47% من المستجوبين يرون أن النصوص القانونية غير كافية لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي، في حين نرى أن نسبة 22% من المستجوبين يرون أن النصوص القانونية كافية لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي إلا أن نسبة 31% امتنعوا عن الإجابة، ومن خلال ما سبق يمكن القول أن النصوص القانونية الصادرة لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي تعتبر غير كافية نسبيا، وذلك بعد المشاكل التي واجه المؤسسات في تطبيق(SCF).

5.الجدول رقم(4–9):آراء أفراد العينة في تماشي قوانين الضريبية مع متطلبات النّظام المحاسبي المالي

البيان	التكرار	النسبة
نعم	15	22,1%
لا	42	61,8%
دون جواب	11	16,2%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4–8):آراء أفراد العينة في تمَّاشي قوانين الضريبية مع متطلبات النّظام المحاسبي المالي



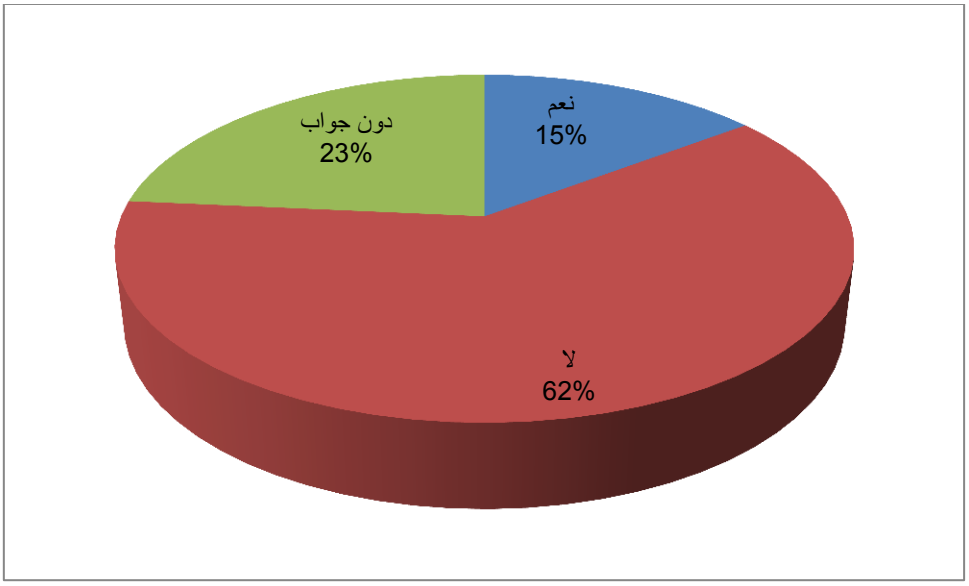
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

من خلال الدراسة والتحليل للسؤال الثامن والمتعلق بالتماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، فنرى أن نسبة62% من المستجوبين يرون أن القوانين الضريبية لا تتماشى مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، في حين ان نسبة 22% من المستجوبين يرون أن القوانين الضريبية تتماشي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي إلا أن 16% امتنعوا عن الإجابة، وبما أن أغلبية المستجوبين بـ لا، فنستنتج أن القوانين الضريبية لا تتماشى مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.

6.الجدول رقم(4–10):آراء أفراد العينة في كفاية الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي وتاريخ إلزامية تطبيقه

البيان	التكرار	النسبة
نعم	10	14,7%
لا	42	61,8%
دون جواب	16	23,5%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4–9):آراء أفراد العينة في كفاية الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي وتاريخ إلزامية تطبيقه



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

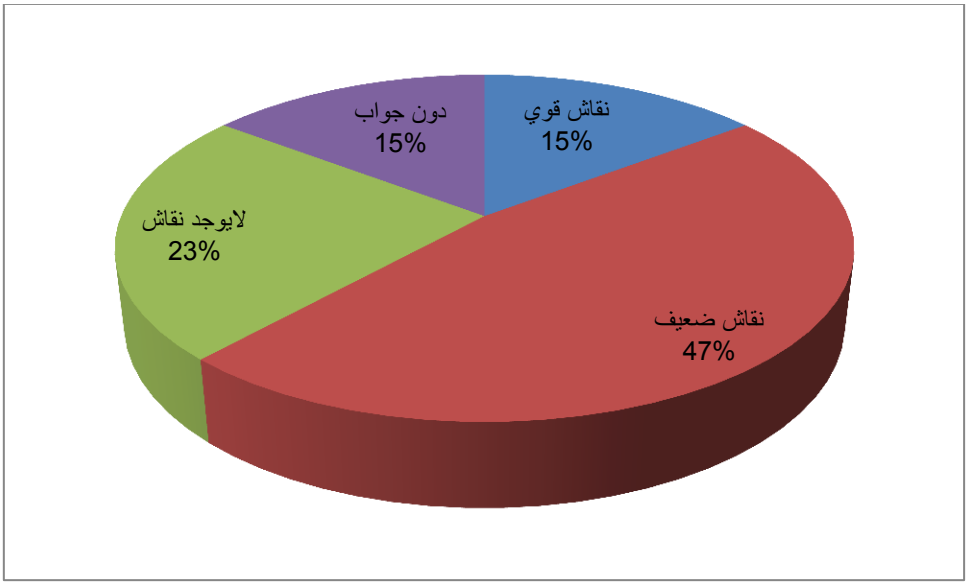
من خلال الدراسة و التحليل للسؤال التاسع والمتعلق بكفاية الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي و إلزامية تطبيقه، فنرى أن نسبة62% من المستجوبين يرون أن الفترة بين صدور وإلزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي غير كافية، في حين نجد أن 15% يرون أن الفترة بين صدور وإلزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي كافية، ومتنعوا23% عن الإجابة، وبما أن اغلبية المستجوبين أجابوا بـ لا، فنستنتج أن الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي وإلزامية تطبيقه غير كافية لتأهيل المؤسسات وذلك بعد أن تجذر المخطط الوطني المحاسبي لأكثر من ثلاثة عقود.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي ومستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية

1.الجدول رقم(4-11):آراء أفراد العينة في نقاش حاصل بين الفاعلين في مجال المحاسبة حول مستجدات معايير(IFRS)

البيان	التكرار	النسبة
نقاش قوي	10	14,7%
نقاش ضعيف	32	47,1%
لايوجد نقاش	16	23,5%
دون جواب	10	14,7%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-10):آراء أفراد العينة في نقاش حاصل بين الفاعلين في مجال المحاسبة حول مستجدات معايير(IFRS)



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

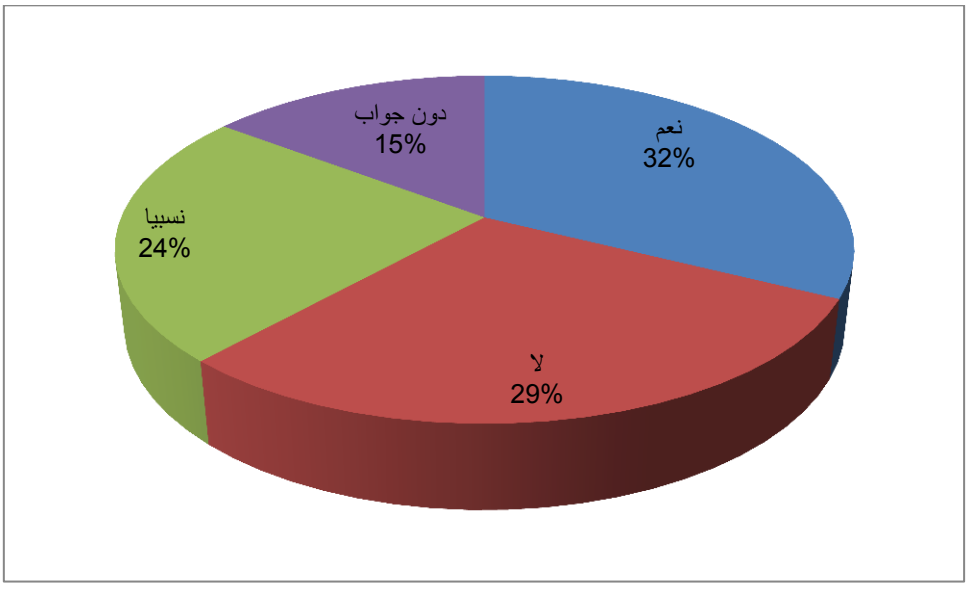
من خلال الدراسة والتحليل للسؤال العاشر والمتعلق بنقاش الحاصل بين الفاعلين في مجال المحاسبة حول مستجدات معايير (IFRS) فنرى أن نسبة 47% من المستجوبين يرون انه هنالك نقاش ضعيف، في حين نجد أن نسبة23% يرون أنه لا يوجد نقاش، بينما نسبة 15% من المستجوبين يرون أنه هنالك نقاش قوي و نسبة 15% امتنعوا عن

الإجابة، وبما أن أغلبية المستجوبين يرون أن هنالك نقاش ضعيف أو لا يوجد نقاش فيمكن القول أنه لا يوجد نقاش جاد حول مستجدات معايير (IFRS) وآليات تطبيقها في الجزائر، وهذا ما يظهر من خلال عدم قدرة المؤسسات الجزائرية على الاستجابة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

2.الجدول رقم(4-12):آراء أفراد العينة في تماشي التعليمات الصادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة بعد قانون(07-11) مع معايير(IFRS)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	22	32,35%
لا	20	29,41%
نسبيا	16	23,5%
دون جواب	10	14,7%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-11):آراء أفراد العينة في تماشي التعليمات الصادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة بعد قانون(07-11) مع معايير (IFRS)



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

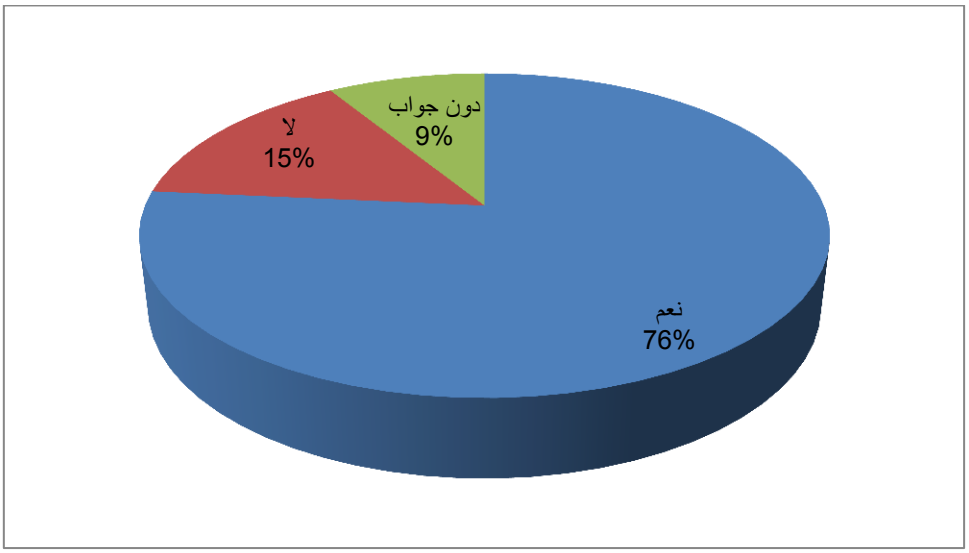
من خلال الدراسة و التحليل للسؤال الحادي عشر والمتعلق بتماشي التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة بعد القانون(07-11) مع معايير(IFRS)، فنرى أن نسبة 32% من المستجوبين يرون ان التعليمات تتماشى مع معايير(IFRS)، في حين نجد أن 24%يرون انها تتماشى نسبيا، بينما نسبة 29% من المستجوبين يرون أن التعليمات لا تتماشى مع معايير (IFRS) إلا أن نسبة 15% امتنعوا عن الإجابة.

وبما أن أغلبية المستجوبين يرون أن التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة تتماشى ولو نسبيا مع معايير (IFRS) فيمكن القول أن التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة لتسيير الانتقال الصحيح أكثر من دعم وتتماشى مع معايير (IFRS).

3.الجدول رقم(4-13):آراء أفراد العينة في تطبيق معايير (IFRS) يساهم تدويل وعولمة المحاسبة المحلية

البيان	التكرار	النسبة
نعم	52	76,5%
لا	10	14,7%
دون جواب	6	8,8%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-12):آراء أفراد العينة في مساهمة معايير(IFRS) في تدويل وعولمة المحاسبة المحلية



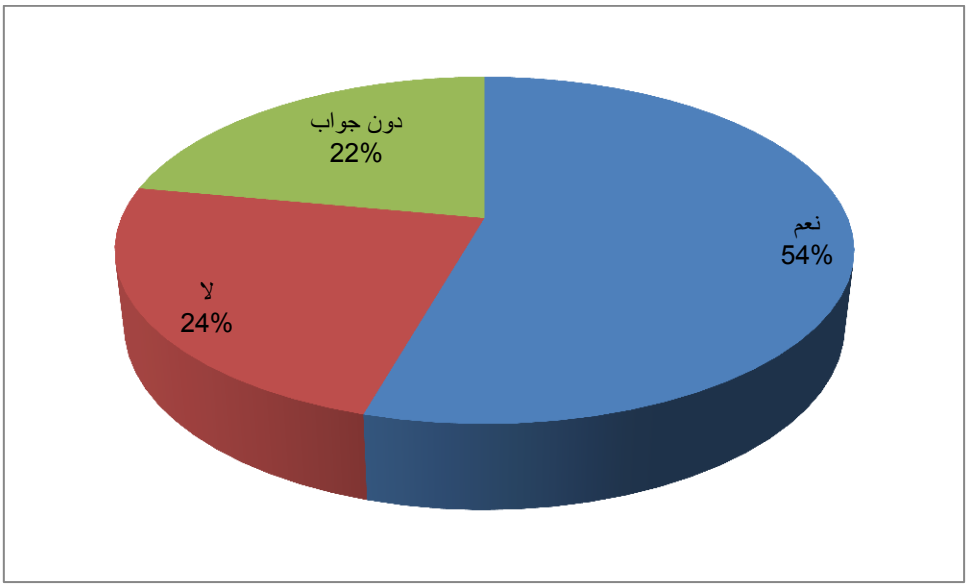
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

من خلال الدراسة و التحليل للسؤال الثاني عشر والمتعلق بمساهمة تطبيق معايير(IFRS) في تدويل وعولمة المحاسبة المحلية فنري أن نسبة 76% من المستجوبين يرون أن تطبيق معايير (IFRS) يساهم في تدويل وعولمة المحاسبة المحلية، في حين نجد أن نسبة 15% من المستجوبين لا يرون ذلك ، ونسبة 9% امتنعوا عن الإجابة، ومن خلال ما سبق يمكن القول أن تطبيق معايير (IFRS) يساهم في تدويل وعولمة المحاسبة المحلية.

4.الجدول رقم(4-14):آراء أفراد العينة في دور تطبيق معايير (IFRS) في تحسين عملية مراجعة القوائم المالية

البيان	التكرار	النسبة
نعم	37	54,4%
لا	16	23,5%
دون جواب	15	22,1%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-13):آراء أفراد العينة في دور تطبيق معايير (IFRS) في تحسين عملية مراجعة القوائم المالية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

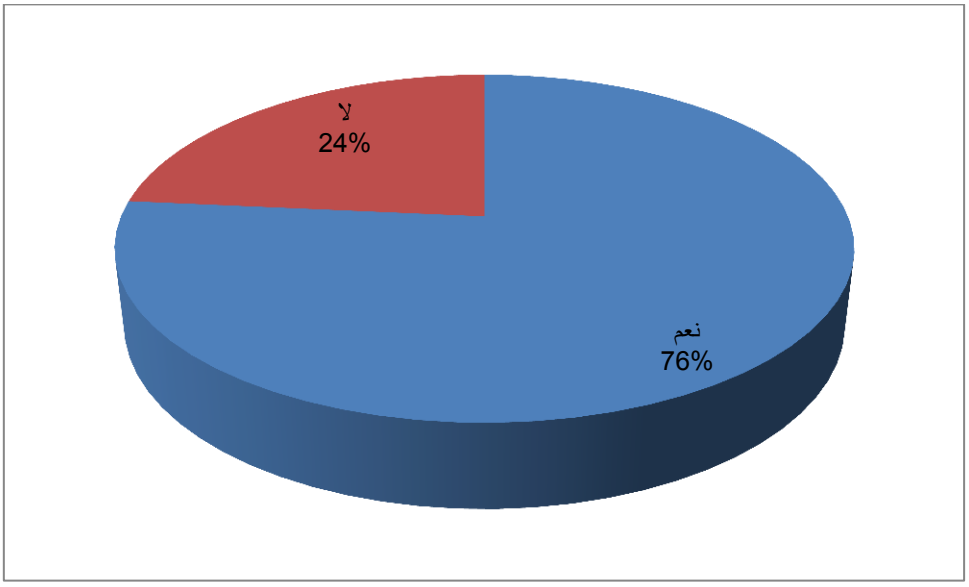
من خلال الدراسة و التحليل للسؤال الثالث عشر والمتعلق بدور تطبيق معايير (IFRS) في تحسين عملية مراجعة القوائم المالية فنرى أن نسبة 54% من المستجوبين يرون أن تطبيق معايير (IFRS) يسمح بتحسين عملية مراجعة

القوائم المالية، في حين نجد 24% لا يوافقون الرأي، وامتنعوا نسبة22% عن الإجابة، ومن هنا يمكن القول أن تطبيق معايير (IFRS) يحسن عملية مراجعة القوائم المالية.

5.الجدول رقم(4-15):آراء أفراد العينة في تحديث النظام المحاسبي المالي

البيان	التكرار	النسبة
نعم	52	76,5%
لا	16	23,5%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-14):آراء أفراد العينة في تحديث النظام المحاسبي المالي



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

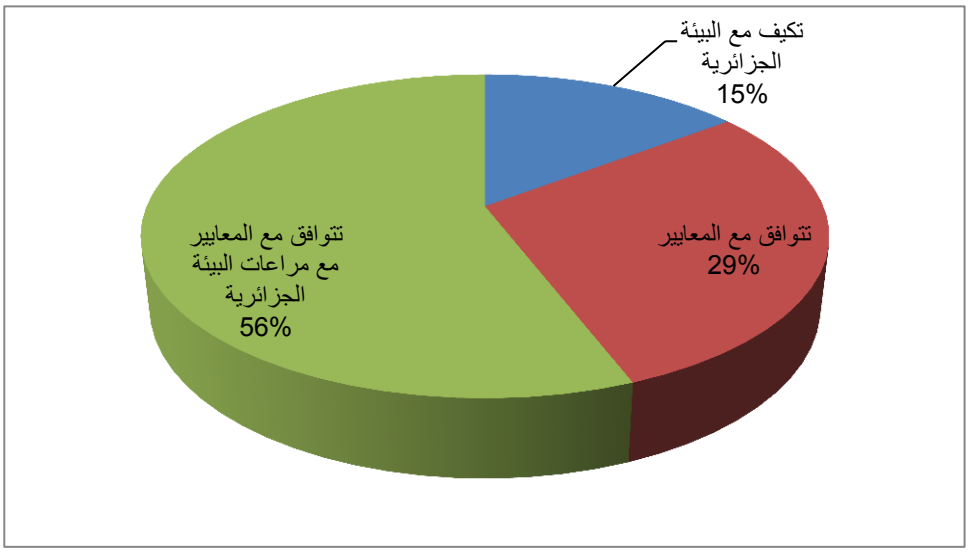
من خلال الدراسة و التحليل للسؤال الرابع عشر والمتعلق بتحديث النظام المحاسبي المالي فنرى أن نسبة 76% من المستجوبين يرون حاجة النظام المحاسبي المالي إلى تحديث، في حين نجد نسبة 24% من المستجوبين لا يرون حاجة لذلك، وما يلاحظ هنا هو وجود إجماع لدى الأغلبية على حاجة النظام المحاسبي المالي إلى تحديث.

ومنه يمكن استنتاج أن النظام المحاسبي المالي يحتاج إلى تحديث بعدما بات لا يستجيب للتغيرات الحاصلة على مستوى معايير الإبلاغ المالي الدولية من جهة وصعوبات تطبيقه من طرف المؤسسات الجزائرية.

6.الجدول رقم(4-16): آراء أفراد العينة في دواعي تحديث النظام المحاسبي المالي

البيان	التكرار	النسبة
تكيف مع البيئة الجزائرية	10	15%
تتوافق مع المعايير(IFRS)	20	29%
تتوافق مع المعايير(IFRS) مع مراعات البيئة الجزائرية	38	56%
المجموع	68	100%

الشكل رقم(4-15):آراء أفراد العينة في دواعي تحديث النظام المحاسبي المالي



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS وExcel

أظهرت الدراسة فيما يتعلق بإجابة بنعم عن السؤال الرابع عشر، فنرى أن نسبة 56% من المستجوبين يرون أن يجب تحديث(SCF) بما يتوافق مع معايير(IFRS) مع مراعات البيئة الجزائرية، في حين نجد أن نسبة 29% من المستجوبين يرون أنه يجب تحديث(SCF) لتوافق مع المعايير (IFRS)، بينما 15% يرون أنه يجب تحديث النظام المحاسبي المالي لتكيفه مع البيئة الجزائرية.

ومن خلال التحليل نستنتج أن النظام المحاسبي المالي يحتاج إلى تحديث بما يتوافق مع معايير مع مراعات خصائص البيئة الجزائرية والظروف التي تحيط بها، وذلك لتجنب الآثار وخيمة التعارض بين متطلبات معايير(IFRS) وواقع الذي تفرضه البيئة الجزائرية على المؤسسات الاقتصادية .

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها، على العينة التي تم اختيارها من أساتذة اكاديميين ومهنيين ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية، وتحليل آرائهم وإجاباتهم استطعنا أن نستخلص ما يلي:

– هنالك قناعة واجماع على تبني النظام المحاسبي المالي لمواكبة التحولات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر، وكذا التأثير الإيجابي للإصلاحات على البيئة المحاسبية في الجزائر رغم بعض النقائص؛

– ضرورة تكثيف برامج التكوين لتأهيل المحاسب حتى يستطيع تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع ضرورة إصلاح منظومة التعليم والتكوين المحاسبي انطلاقا من تحسين مستوى برامج التعليم والتكوين؛

– جل المستجوبين يؤكدون أن الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي وإلزامية تطبيق كانت غير كافية لتأهيل المؤسسات.

–هناك شبه إجماع على عدم تماشي القوانين الضريبة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، فهناك العديد من نقاط الاختلاف، فالنظام المحاسبي المالي لم يتبعه تعديلات على النظام الضريبي ؛

– عدم وجود نقاشات جادة حول مستجدات معايير الإبلاغ المالي وآليات تكيفها مع البيئة الجزائرية؛

– التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلقة بالنظام المحاسبي المالي جاءت لتسير الانتقال كثر من الاستجابة لمعايير الابلاغ المالي الدولية؛

– يسمح تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية بعولمة المحاسبة المحلية و تدويلها؛

– تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية يساهم في تحسين الممارسات المحاسبية و مراجعة القوائم المالية لتميزها بخصائص المعلومة المالية؛

– هنالك إجماع على الحاجة لتحديث النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية مع مراعات خصائص البيئة المحاسبية في الجزائر.

الخاتمة العامة

إن التطورات السريعة والانتشار الكبير للمعاملات الاقتصادية بين البلدان متجاهلة بذلك الحدود السياسية، بدأت مشكلة الاختلافات في الممارسات المحاسبية تطفو إلى السطح، وبدأ معها الإهتمام المتزايد بتوحيد الممارسات المحاسبية عبر العالم، وخلصت الجهود المبذولة بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، ثم ليحل محلها مجلس معايير المحاسبة سنة 2001، حيث أثمرت تلك الجهود بإصدار مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS التي غطت بذلك مختلف الأحداث الاقتصادية والمشاكل المطروحة، وقامت الجزائر بتطوير نظام محاسبي مالي اعتمد سنة 2007 وساري التطبيق إبتداء من جانفي 2010، ليكون بديلا للمخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975، والميزة الأساسية لهذا النظام أنه مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، جاء بهدف رفع مصداقية وجودة وفائدة المعلومات المالية التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر، هذا من جهة، وبهدف مواكبة المتطلبات الدولية من جهة أخرى، لاسيما تلك المتعلقة بمتطلبات المنظمة العالمية للتجارة والشركات المتعددة الجنسيات.

يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاجا للتوجه نحو عولمة الممارسات المحاسبية بما أنه مستوحى من معايير المحاسبة الدولية، كما يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني، وعليه يتطلب تطبيقه جملة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها أن تضمن التطبيق الجيد والسلس للنظام، وتعتبر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المعني الأول هذه الإصلاحات.

تواجه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية الكثير من التحديات المرتبطة بموضوع التطبيق للنظام المحاسبي المالي، منها ما يرتبط بالقانون والإجراءات المرافقة لتطبيقه نتيجة للتحول العميق الذي مس بشكل مباشر الثقافات والممارسات المحاسبية، ومنها ما يرتبط بمواكبة هذا النظام للمستجدات على مستوى معايير IAS/IFRS بالإضافة إلى الإمكانيات والوسائل المادية والبشرية التي يجب تسخيرها لضمان تطبيق سلس للنظام المحاسبي المالي وضرورة التكوين باعتماد إستراتيجية تكوين طويلة المدى من شأنها أن ترسخ معالم الثقافة المحاسبية الجديدة.

1.إختبار الفرضيات:

من خلال استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، ومن خلال الدراسة التي تضمنتها مختلف الفصول وأجزاء البحث توصلنا اثناء اختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

فيما يخص الفرضية الأولى والمرتبطة بالتغيرات ومستجدات التي تعرفها هيئة معايير المحاسبة الدولية كمحطة هامة في مستقبل الهيئة نحو تطور الفكر المحاسبي وكذلك إرساء نموذج دولي للتوحيد المحاسبي ، فلقد تبين صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة النظرية لتطورات الهيئة، منذ عقد من الزمن، بما أن معايير الإبلاغ المالي الدولية أصبحت اللغة العالمية لإعداد التقارير المالية بلا منازع، فالهيئة خطت خطوة كبيرة نحو تجسيد هدفها الأساسي المتمثل في تزويد أسواق المال العالمية بالمعايير التي تضمن القراءة الموحدة للقوائم المالية الختامية، مما يساعد على مواكبة عالمية الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات.

وبخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بارتباط نجاح مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر بما يضمن لها تحقيق أهدافها التنموية والاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي بأقل تكلفة ممكنة بتبني تطبيق معايير (IFRS)، فلقد تحققت صحة الفرضية انطلاقا من إستراتيجية التوحيد التي تتأخذها معايير المحاسبة الدولية، إلا أن عدم مراعات الاحتياجات والمتطلبات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة وفق الظروف التي تحيط بها، قد تؤدي إلى آثار وخيمة على المؤسسة وبالتالي عدم نجاح مسيرة الإصلاح المحاسبي.

أما بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي يقتضي جملة من الإصلاحات التي يجب أن تتم على مستوى المنظومة الجبائية والتشريعية، فلقد تحققت صحة الفرضية من خلال عرض النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر ثورة في الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة في للمخطط الوطني المحاسبي، لذا يتطلب جملة من الإصلاحات وهو الأمر الذي يؤيده أغلب المستجوبين.

وفيما يتعلق بالفرضية الرابعة والمتعلقة بنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر مرتبط بالتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، فلم تتحقق صحة هذه الفرضية انطلاقا من استعراض لواقع البيئة المحاسبة في الجزائر، فإذا لم يتم مراعات واقع البيئة المحاسبية للجزائر فلن تأتي معايير المحاسبة بالفائدة المرجوة منها، وهو ما أجمع عليه جل المستجوبين.

2.نتائج الدراسة:

انطلاقا من الدراسة النظرية والميدانية توصلنا إلى عدد من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

– تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية معايير إرشادية غير إلزامية التطبيق دوليا، إلا أن متطلبات العولمة والشركات المتعددة الجنسيات فرضت تطبيقها على العديد من الدول والتي تبنتها إما جزئيا أو كليا؛

– التغيرات الاقتصادية أثرت بشكل كبير على البيئة المحاسبية الدولية، مما أدى إلى ضرورة التوجه نحو التوحيد أو التوافق في الممارسات المحاسبية بين الدول؛

– تبنى النظام المحاسبي المالي بعض معايير الإبلاغ المالي الدولية وإلتزم بها، إلا أنه خرج عنها في بعض الجزئيات (الإهتلاكات، المؤونات، شهرة المحل).

– لم تقم الجزائر منذ إنشاء النظام المحاسبي المالي سنة2007 بأي تعديل أو مواكبة للإضافات والتطورات التي حصلت على مستوى معايير الإبلاغ المالي الدولية؛

– المنظومة الضريبة في الجزائر حاليا لا تساعد على الاستجابة لمستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية؛

– نقص في برامج التكوين لتأهيل المحاسب حتى يستطيع تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

– مراعات خصوصية البيئة الجزائرية عند أي تعديلات في النظام المحاسبي المالي تتعلق بتبني معيار من معايير الإبلاغ المالي الدولية.

3. التوصيات:

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع، وبناءا على الدراسة النظرية ونتائج الدراسة الميدانية ونتائج التحليل الإحصائي للإستبيان، يمكن أن نخرج بجملة من التوصيات وهي:

– القيام بمجهودات إضافية في ما يخص التشريعات الضريبية مع تعزيز إستقلالية الممارسات المحاسبية عن التوجيهات الضريبية؛

–التكفل بالتكوين، فيجب أن يكون موجه لفائدة جميع العمال في مجال المحاسبة بمختلف مستوياتهم ومسؤولياتهم؛

–ضرورة إكساب النظام المحاسبي المالي درجة معينة من المرونة، وعدم إخضاعه مثل بقية القوانين عند تعديلها للمراحل الإدارية المعمول بها في الجزائر، والهدف من ذلك التأقلم السريع مع مختلف المستجدات المحلية والدولية، خصوصا أن المعلومة المالية لها قيمة كبيرة، تنخفض بمرور الوقت؛

– من الأحسن إشراك مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة عند القيام بأي تعديل مستقبلي على النظام المحاسبي المالي؛

– الاهتمام بالتواصل بين الأكاديميين والمهنيين لتبادل المعارف والخبرات؛

– تكثيف المؤتمرات والندوات والملتقيات وخاصة الدولية منها، لتبادل وجهات النظر والاستفادة من خبرات بعض الدول العربية والأجنبية التي كانت سباقة في انتهاج معايير المحاسبة الدولية.

4.أفاق الدراسة:

تناولنا من خلال هذا البحث، موضوع النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، باعتباره الهدف المنشود من الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، وعليه لم نتطرق لجوانب أخرى ذات صلة كإمكانية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، أوجه القصور في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (حالة الجزائر) ، النظام المحاسبي المالي ودوره في تنشيط سوق المالي الجزائري.

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع بالعربية:

أ.الكتب:

1. أحمد ريان البلقان، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، طلال الجحاوي، الباروزي، عمان، 2009.
2. ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
3. حازم الببلاوي، النظام الاقتصادي الدولي المعاصر، المجلس الوطني للثقافة و الفنون، مصر، 2000 .
4. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن، 2008.
5. شحاته أحمد بسيوني ، علي عبد الوهاب نصر ، المحاسبة المالية ، الدار الجامعية، مصر، 2004.
6. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2008.
7. طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الحديثة، دار الجامعية مصر، 2006.
8. عباس ميرزا وآخرون، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية :كتاب ودليل، وايلي لنشر والتوزيع، الأردن،2006.
9. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
10. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية، دار متيجة للطباعة، الجزائر،2010.

ب. المذكرات والرسائل:

1. أمال مهاوة، إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية الحقوق العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2011.
2. حمز العربي، المعايير المحاسبية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس،2013.
3. خالد بودبة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2007.
4. رحيش سعيدة، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسير، جامعة بومرداس،2014.

5. رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة ام البواقي، 2011.
6. سعيداني محمد السعيد، مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس،2014.
7. محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسير، جامعة يحي فارس، المدية، 2009.
8. مداني بن بلغيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر،2005.
9. نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، فرع مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2008.
10. يوسف حريزي، تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،2011.

ج. الملتقيات:

1. آيت محمد مراد، أبحري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، جامعة الجزائر، 13- 15 أكتوبر 2009.
2. طيبي عبد اللطيف وآخرون ،مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي الأول حول إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، جامعة البليدة يومي 14.13ديسمبر 2011.
3. صفاء بوضياف، أفاق تكييف النظام المحاسبي المالي في البيئة محاسبية الجزائرية، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة الجزائر، يومي06،05 ماي2013.
4. مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17.16جانفي 2010.

5. نور الدين مزياني، المعايير الدولية و البيئة الجزائرية : مقومات ومتطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي2010.

د-المجلات:

1. زغدار احمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) ، مجلة الباحث، العدد07، 2010.
2. عبد الحميد الصيح ، العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية، مجلة الإداري، المجلد 24 العدد 90.
3. نعيم خوري، معايير محاسبية عالمية موحدة هل تولد بعد عام 2005، مجلة البنوك، المجلة22، العدد4، الأردن، 2003.

هـ-القوانين والتشريعات:

1 .**القوانين:**

- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد74، 2007.

2 .**المراسيم:**

- المرسوم التنفيذي رقم08-156 المؤرخ في 26ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد27، 2008.

- المرسوم التنفيذي رقم90 - 103المؤرخ في 27 مارس 1990، المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد14، الصادرة بتاريخ 04 أفريل 1990.

3 .القرارات:

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة 46 ، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009.

ثانيا: قائمة المراجع بالفرنسية:

1. A.kaddouri, A.mimmeche, Cour De Comptabilité Financière Selon Le Norme IAS/IFRS et Le SCF 2007, ENAG edition, Alger, 2009.
2. Béatrice et Francis grandguillot, comptabilité générale,7eme édition, Gualino éditeur,parie,2007.
3. C.maillet baudrier, A.lemanh, Les normes comptable internationales IAS/IFRS, 4 éditions, Foucher, Paris, France, 2006.
4. Haller.A et Walton.P, différence nationales et hormonisation comptable, in comptabilité internationale, verbert edition paris ,1997.
5. Yahia saidi, Présentation des états Financiers dans Le Nouveau Système Financier comptable Algérien 2009, Premier Séminaire Scientifique International sur Le Nouveau système comptable Financier en Vertu de les normes comptables internationales, Institut des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, Centre universitaire el oued, Algérie, 17-18/01/2010.

ثالثا: مواقع الأنترنت:

1. www.iasplus.com
2. www.ifrs.org
3. www. deloitte.com
4. www.shatharat.net/vb/showthread.php.

الملاحق

الملحق رقم(01): الاستبيان باللغة العربية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

جامعة البويرة

يقوم الطالب بإجراء دراسة بعنوان: **النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية** وذلك استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، لذلك نرجو منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التي يحتويها الاستبيان و ذلك بوضع إشارة (X) أمام الإجابة التي تعتقد أنها صحيحة، و نحيطكم علما بأن إجابتكم سيتم استعمالها فقط لأغراض البحث العلمي، وأن دقة النتائج التي ستتوصل لها الدراسة تعتمد على مدى تجاوبكم مع الاستبيان الذي بين أيديكم لذا نرجو أن تتم الإجابة عن الأسئلة بكل عناية ودقة.

كما نحيطكم علما بأنه يمكنكم الحصول على نسخة من هذا العمل في حال اهتمامكم بالموضوع.

أشكر لكم حسن تعاونكم

طالب: زواوي مسعود

أولا :معلومات عامة:

1. الشهادة الجامعية المحصل عليها:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

2. المهنة:

أستاذ جامعي ☐ محاسب في شركة ☐ محافظ حسابات ☐

3. الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 6 إلى 15 سنوات ☐ أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا :تطبيق النظام المحاسبي المالي

4. هل كان من الضروري على الجزائر تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

5. كيف كان تأثير هذه الإصلاحات على البيئة المحاسبية ؟

تأثير إيجابي ☐ تأثير سلبي ☐ دون جواب ☐

6. كيف تقيم أثر التكوين الأكاديمي على الممارسات المحاسبية لخرجي الجامعات؟

أثر ايجابي ☐ أثر سلبي ☐ دون جواب ☐

7. هل ترى أن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كافية لتوضيح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

كافية ☐ غير كافية ☐ دون جواب ☐

8. حسب رأيك، هل تتمَّاشي قوانين الضريبية مع متطلبات النّظام المحاسبي المالي؟

نعم ☐ لا ☐ نسبيا ☐ دون جواب ☐

9. هل ترى أن الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي وتاريخ إلزامية تطبيقه، كافية لتأهيل المؤسسة لكي تستطيع تطبيق هذا النظام ؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

ثالثا : النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

10. في رأيك، هل هنالك نقاش بين الفاعلين في مجال المحاسبة حول مستجدات معايير(IFRS) و أليات تطبيقها ؟

نقاش قوي ☐ نقاش ضعيف ☐ لا يوجد نقاش ☐ جواب ☐

11. هل تعتقد أن التعليمات الصادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة بعد قانون(07-11) تدعم تماشي مع معايير (IFRS) ؟

نعم ☐ لا ☐ نسبيا ☐ دون جواب ☐

12. في رأيك، هل تطبيق معايير (IFRS) يساهم تدويل وعولمة المحاسبة المحلية.؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

13. هل يؤدي تطبيق معايير (IFRS) إلى تحسين عملية مراجعة القوائم المالية لتميزها بخصائص النوعية للمعلومة المالية ؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

14. في رأيك ، هل يحتاج النظام المحاسبي المالي إلى تحديث؟ نعم ☐ لا ☐

15. إذا كانت الإجابة (نعم) لماذا:

- تكيف مع البيئة الجزائرية ☐
- توافق مع معايير(IFRS) ☐
- توافق مع المعايير مع مراعات البيئة الجزائرية ☐

شكرا على الوقت المخصص للإجابة على الاستبيان.

الملحق رقم (02): الاستبيان باللغة الفرنسية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
جامعة البويرة
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Je me présente, je m'appel zouaoui messaoud étudiant en Master deux, option : comptabilité et audit. j'ai l'honneur de sollicité votre bien veillance de bien vouloir accepter ma demande de votre participation a cet exposé intitulé :

(**Système de comptabilité financière à l'ombre d'actualisation des normes internationales d'information financière**), et j'espère que vous répondez sur ce questionnaire précieusement.

Comme je vous informe que vous réponses seront servis pour des fins scientifiques, une copie de ce travail vous sera transmise.

Merci d'avance.

A. **Informations générales** :

1. Diplôme:

Licence ☐ Master ☐ Magister ☐ doctorat ☐

2. Profession:

Prof ☐ comptable ☐ comuser aux comptes ☐

3. Expérience professionnelle:

Moins de 5 ans ☐ De 6 à 14 ans ☐ Plus de 15 ans ☐

B. le système comptable financier:

4. Etait-il nécessaire pour l'Algérie d'adopter le système comptable financier2010? ☐

Oui ☐ Non Sans réponse ☐

5. Comment a été l'impact de ces réformes sur l'environnement comptable?

impact positif ☐ l'impact négatif ☐ sans réponse ☐

6. Comment jugez-vous L'impact de la formation académique sur les pratiques comptables des diplômés universitaires?

Positif ☐ Négatif ☐ Sans réponse ☐

7. Pensez-vous que les textes juridiques publiés à ce jour sont suffisant pour illustrer le système comptable financier?

Suffisants ☐ Non suffisants ☐ Sans réponse ☐

8. Pensez-vous que le système fiscal actuel se correspond avec le système comptable financier?

Oui ☐ Non ☐ à un certain degré ☐ Sans réponse ☐

9. Pensez-vous que le délai entre l'apparition de système comptable financier et la date d'application obligatoire suffisant pour qualifier l'entité pour être en mesure d'appliquer ce système?

Oui ☐ Non ☐ Sans réponse ☐

C. **le système comptable financier et les normes(IFRS):**

10. A votre avis est-ce-qu'il y a un dialogue entre les différents acteurs, dans le domaine de la comptabilité, pour l'application du normes internationales d'information financière et étudier son impact après son application?

Dialogue consistant ☐ Dialogue faible ☐ Absence de Dialogue ☐

sans réponse ☐

11. Pensez-vous que les instructions émises par le Conseil national de la comptabilité après la loi (07-11) soutient la compatibilité avec les normes (IFRS)?

Oui ☐ Non ☐ à un certain degré ☐ sans réponse ☐

12. . À votre avis, appliquez-vous les normes (IFRS) contribue à la mondialisation de la compatibilité locale?

Oui ☐ Non ☐ sans réponse ☐

13. . Est-ce que l'application des normes (IFRS) pour améliorer les états financiers vérifiés pour l'excellence dans le processus des caractéristiques qualitatives de l'information financière?

Oui ☐ Non ☐ sans réponse ☐

14. Etes-vous convaincu par actualisation du (SCF) ? Oui ☐ Non ☐

15. Si la réponse est oui, pourquoi ?

- adaptation avec l'environnement algérien ☐
- l'harmonisation avec les normes (IFRS) ☐
- l'harmonisation avec les normes (IFRS) et en tenant l'environnement algérien ☐

Merci pour le temps alloué pour répondre .

Diplôme:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	license	28	41,2	41,2	41,2
	Master	20	29,4	29,4	70,6
	Magister	15	22,1	22,1	92,6
	Doctorat	5	7,4	7,4	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Fonction:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	prof	20	29,4	29,4	29,4
	comptable	33	48,5	48,5	77,9
	expertise comptable	15	22,1	22,1	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Experience:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Moins de 5 ans de	38	55,9	55,9	55,9
	6 à 15 ans	25	36,8	36,8	92,6
	plus de 15 années	5	7,4	7,4	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°04:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Oui	37	54,4	54,4	54,4
	Non	20	29,4	29,4	83,8
	sans réponse	11	16,2	16,2	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°05:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	impact positif	38	55,9	55,9	55,9
	impact négatif	20	29,4	29,4	85,3
	sans réponse	10	14,7	14,7	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°06:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	positif	42	61,8	61,8	61,8
	négatif	20	29,4	29,4	91,2
	sans réponse	6	8,8	8,8	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°07:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Suffisants	15	22,1	22,1	22,1
	no Suffisants	32	47,1	47,1	69,1
	sans réponse	21	30,9	30,9	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°08:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Oui	15	22,1	22,1	22,1
	Non	42	61,8	61,8	83,8
	sans réponse	11	16,2	16,2	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°09:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Oui	10	14,7	14,7	14,7
	Non	42	61,8	61,8	76,5
	sans réponse	16	23,5	23,5	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°10:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Dialogue consistant	10	14,7	14,7	14,7
	Dialogue faible	32	47,1	47,1	61,8
	Absence de Dialogue	16	23,5	23,5	85,3
	sans réponse	10	14,7	14,7	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°11:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Oui	22	32,3	32,3	32,3
	Non	20	29,4	29,4	61,8
	à un certain degré	16	23,5	23,5	85,3
	sans réponse	10	14,7	14,7	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°12:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Oui	52	76,5	76,5	76,5
	Non	10	14,7	14,7	91,2
	sans réponse	6	8,8	8,8	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°13:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Oui	37	54,4	54,4	54,4
	Non	16	23,5	23,5	77,9
	sans réponse	15	22,1	22,1	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°14:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Oui	52	76,5	76,5	76,5
	Non	16	23,5	23,5	100,0
	Total	68	100,0	100,0	

Question n°15:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	(SCF)	10	14,7	14,7	14,7
	(IFRS)	24	35,3	35,3	50,0
	(SCF/IFRS)	34	50,0	50,0	100,0
	Total	68	100,0	100,0	