جامعـــة جيلالي ليابس– سيدي بلعباس–
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية

أهمّيّة تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)

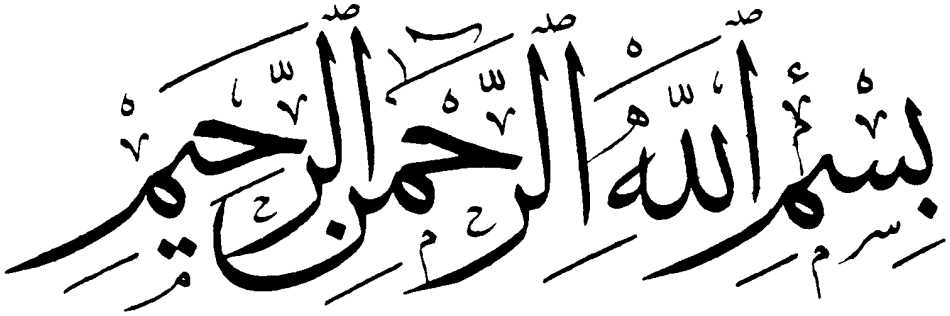
إعداد
مرحوم محمد الحبيب

إشراف
أ.د. بشوندة رفيق

أعضاء لجنـــة المناقشة

أ د. بورحلة علال	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	رئيسا
أ د. بشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعبّاس	مشرفا ومقرّرا
أ د. بن سعيد محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعبّاس	ممتحنا
د. قورين حاج قويدر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة الشلف	ممتحنا
د. تفالي بن يونس	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم	ممتحنا
د. غريسي العربي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة معسكر	ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

أهدى ثمرة هذا العمل

إلى كل من وقف بجانبي وشجعني على مواصلة الدراسة

إلى أمي الحنون وجميع أفراد عائلتي الصغيرة وأفراد عائلتي الكبيرة

إلى روح أبي طيب الله مثواه وأسكنه فسيح الجنان

إلى كل من علّمني حرفا، جميع أساتذتي في مختلف الأطوار

محمد الحبيب مرحوم

كلمة شكر

«... من لم يشكر الناس لم يشكر الله.....».

حديث رواه (أحمد، أبو داود والترميذي)

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في تقديم يد المساعدة لإنجاز هذه الرّسالة، وأخص بالذكر المشرف الأستاذ الدكتور بشوندة رفيق، الذي لم يبخل عليّ بتوجيهاته ونصائحه، كما أحيّي أيضا جميع أعضاء أسرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بما فيهم الأساتذة وسلك الإدارة.

محمد الحبيب مرحوم

الفهـــــرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
كلمة شكر	II
الفهرس	III
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VIII
قائمة المختصرات	IX
مقدمة	أ
الفصل الأول : إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر	
المبحث الأول: المخطط الوطني للمحاسبة	02
المطلب الأول: تبني المخطط الوطني للمحاسبة	02
المطلب الثاني: تقييم المخطط الوطني للمحاسبة	11
المطلب الثالث : الإصلاحات الحاصلة على المخطط الوطني للمحاسبة	17
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي	21
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه	21
المطلب الثاني : الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي	24
المطلب الثالث : الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي	27
المبحث الثالث: مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي وانعكاساته	40
المطلب الأول: مسايرة وزارة المالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي	40
المطلب الثاني : مسايرة الهيئات الأخرى لتطبيق النظام المحاسبي المالي	44
المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر	47
خلاصة الفصل الأول	52
الفصل الثاني : الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي المالي	
المبحث الأول: التبنّي لأوّل مرّة من منظور النظام المحاسبي المالي	54
المطلب الأول : التعليمة والمذكّرة التوجيهية	55
المطلب الثاني: المذكرات التكميلية للمذكرة المنهجية رقم 341	59
المطلب الثالث : تقييم منهجية التبني وفق النظام المحاسبي المالي	65
المبحث الثاني : ماهيّة التبني من منظور معايير المحاسبة الدولية	68
المطلب الأول: التعريف بالمعيار الدولي IFRS1	68
المطلب الثاني: فلسفة المعيار IFRS 1 مقارنة بالتفسير الثامن	73

المطلب الثالث : العرض والإفصاح عند الانتقال	76
المبحث الثالث: الاستثناءات بالالتزام بجميع المعايير IFRS	81
المطلب الأول: الاعفاءات الاختيارية من متطلّبات المعايير الدولية IFRS الأخرى	81
المطلب الثاني: الاستثناءات من التطبيق بأثر رجعي	89
المطلب الثالث : تقييم منهجية الانتقال وفق معايير المحاسبة الدولية	93
خلاصة الفصل الثاني	95
الفصل الثالث : الإطار العملي لتبني النظام المحاسبي المالي	
المبحث الأول: صياغة استراتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالي	97
المطلب الأول: تحضير عملية الانتقال من طرف الكيان	97
المطلب الثاني : إعداد دليل السياسات المحاسبية	104
المطلب الثالث : مقاربة وتحويل الأرصدة وإعادة المعالجة	114
المطلب الرابع: تفسير عملية الانتقال، مراجعتها والتصديق على الميزانية الافتتاحية	116
المبحث الثاني: تنفيذ استراتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالي	121
المطلب الأول: التعريف بالشركة موضوع الدراسة الميدانية	121
المطلب الثاني: إعداد وتنفيذ استراتيجية الانتقال	124
المبحث الثالث: الأثر الناجم عن عمليات إعادة المعالجة	130
المطلب الأول: عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات السابقة	130
المطلب الثاني : أثر تبنّي النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية	138
المطلب الثالث : مراجعة عمليات الانتقال والمصادقة عليها	142
خلاصة الفصل الثالث	146
الفصل الرابع : المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة	
المبحث الأول : خلفية المعيار الدولي IFRS-PME	148
المطلب الأول : مجلس معايير المحاسبة الدولية	148
المطلب الثاني : السيرورة التاريخية للمعيار الدولي IFRS-PME	154
المبحث الثاني: الإطار التصوّري للمعيار الدولي IFRS-PME	160
المطلب الأول : المفاهيم والمبادئ السّائدة	160
المطلب الثاني : الاعتراف بعناصر القوائم المالية	166
المطلب الثالث : قياس عناصر القوائم المالية	171
المبحث الثالث : نطاق المعيار الدولي IFRS-PME	174
المطلب الأول: مجال تطبيق المعيار الدولي **IFRS-PME**	174

المطلب الثاني : مضمون المعيار الدولي IFRS-PME 179
المطلب الثالث: مقارنة المعيار الدولي IFRS-PME بالمعايير الدولية IFRS 186
خلاصة الفصل الرابع 190

الفصل الخامس : تكييف النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة التجريبية 192
المطلب الأول : منهجية الدراسة التجريبية 192
المطلب الثاني : المقابلة شبه الموجّهة 195
المطلب الثالث : دليل المقابلة 199
المبحث الثاني: الإطار العملي للدراسة التجريبية 202
المطلب الأول : الأعمال التحضيرية للمقابلات شبه الموجّهة 202
المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة التجريبية 205
المطلب الثالث : تقييم المستَجوَبين للنظام المحاسبي المالي 211
المبحث الثالث : سبل تكييف النظام المحاسبي المالي 215
المطلب الأول: مميّزات النظام المحاسبي المالي 215
المطلب الثاني : مواطن ضعف النظام المحاسبي المالي 219
المطلب الثالث: تحديث النظام المحاسبي المالي وتكييفه 225
خلاصة الفصل الخامس 234
الخاتمة 235
المراجع 240
الملاحق 250

قائمة الجداول

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المخطّطات المحاسبية القطاعية للمخطّط الوطني للمحاسبة	06
02	جداول وثائق الملخّصات وفق المخطط الوطني للمحاسبة	09
03	فصول القانون 07-11 المؤرخ 2007/11/25	25
04	الإحالات الواردة في القانون 07-11	26
05	معايير المحاسبة المبينة في المرسوم 08-156	28
06	الإحالات الواردة في المرسوم التنفيذي 08-156	29
07	أسقف مسك المحاسبة المالية المبسطة وفق النظام المحاسبي المالي	33
08	أسقف تحديد نظام فرض الضريبة	34
09	أنظمة قيد العمليات الخاصّة بالأوراق المالية ومسك محاسبة البنوك	36
10	التعليمات والمذكرات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة	37
11	النصوص المكيّفة كإشعارات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة	38
12	النصوص المكيّفة كأجوبة على التساؤلات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة	38
13	تواريخ صدور تعليمات ومذكرات المجلس الوطني للمحاسبة	54
14	تصنيف الكيانات من حيث حجمها	100
15	المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي	107
16	توزيع رأسمال شركة "قريف الجزائر"	122
17	قدرة الإنتاج العادية والحقيقية للشركة	123
18	رزنامة تنفيذ إستراتيجية الانتقال	125
19	الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرف شركة "قريف الجزائر"	127
20	التثبيتات العينية المعاد تقيمها	132
21	دائنو شركة قريف الجزائر بالعملة الأجنبية	133
22	معدلات الزيادة في تعويضات التقاعد	134
23	الأثر على الوضعية المالية (الأموال الخاصة)	140
24	الأثر باستعمال النسب المالية	142
25	حساب النتيجة الجبائية	144
26	جدول اشتقاق المعيار الدولي IFRS-PME	186

27	**دمج المواضيع المحذوفة**	**188**
28	**تصنيف الكيانات الصغيرة والمتوسّطة من حيث حجمها**	**203**
29	**الانتشار الجغرافي للكيانات الصغيرة والمتوسّطة**	**203**
30	**جدول الخيارات المحاسبية الواجب التخلّي عنها**	**232**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	عملية الانتقال إلى الإفصاح وفق (SCF)	67
02	توزيع رأسمال شركة "قريف الجزائر" على المساهمين	122
03	الهيكل التنظيمي لشركة "قريف الجزائر"	124

قائمة المختصرات

FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
DTP	Parc du matériel relevant de la Direction des travaux publics
CNAC	Caisse Nationale de l'Assurance sur le Chômage
ABEF	Association des banques et des établissements financiers
ISGP	Institut spécialisé de gestion et de planification
OPCVM	Organisme de placement collectif des valeurs mobilières

مقدمة

تعد المحاسبة في قطاع الأعمال، على اختلاف الكيانات من حيث أشكالها القانونية وأحجامها وطبيعة نشاطها، النظام المعلوماتي القادر على تزويد أصحاب القرار، من مصالح وإدارات ومختلف المستعملين، بالمعلومات التي تساهم بشكل فعّال في اتخاذ قرارات رشيدة.

والمحاسبة بوصفها علم اجتماعي، تطورت تبعا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدها العالم. بدءً بالفترة التمهيدية التي شهدت انتهاء نظام المقايضة وإحلال نظام النقود، وظهور مبدأ القيد المزدوج. مرورا بفترة الثورة الصناعية وانفصال الإدارة عن الملكية، والحاجة إلى إعداد حسابات وإمساك سجّلات تبيّن ما تمّ في الكيان. وصولا إلى مرحلة الحاجة إلى معايير محاسبية تحدد قواعد الإثبات في المحاسبة والتقييم والعرض، بهدف إعداد قوائم مالية تتضمّن معلومات تساعد مستعمليها على اتخاذ القرارات الصائبة في الأوقات الملائمة.

و لم يتوقف الأمر عند ذلك، بل تعدّاه إلى مرحلة الحاجة إلى معايير محاسبية دولية لتقديم حلول للعديد من المشاكل التي ظهرت نتيجة الدخول في أسواق رأس المال الأجنبية، ومشاكل مقارنة القوائم المالية وضرورة توحيدها بجعلها قابلة للقراءة والفهم بسهولة من طرف مختلف مستعمليها.

مع تسارع انتشار العولمة وتطور مظاهرها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لم تعد الكيانات الاقتصادية قادرة على الاستمرار والنمو، ما لم تستجب لهذه التطورات وتتأقلم معها وتتعايش مع متطلّباتها. الأمر الذي أوجب على الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم أن تسعى للمحافظة على دورها التكاملي مع الكيانات كبيرة الحجم في التنمية الاقتصادية. سيّما وأن هذه الكيانات الصّغيرة ومتوسطة الحجم، كانت ولا تزال المحرك الرئيسي لاقتصاديات دول العالم. وبالخصوص دول العالم العربي ومنها الجزائر، لما تحققه من خلق للثروة وتعظيم للقيمة المضافة للدخل الوطني وتوفير فرص العمل.

لا يمكن لمحاسبة الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، التي تشكّل النسبة القصوى للنسيج الاقتصادي بالجزائر، أن تكون في معزل عن تلك التطورات وانعكاساتها. الأمر الذي جعل السلطات العمومية للجزائر، ممثلة بوزارة المالية، تبذل جهودا في إصلاح النظام المحاسبي لإعداد القوائم المالية في هذه الكيانات. أثمرت تلك الإصلاحات عن تبنّي الجزائر سنة 2007 لنظام محاسبي مالي، مستوحى من أسس معايير المحاسبة الدولية. أصبح ساري التطبيق لأوّل مرّة على تلك الكيانات ابتداءً من 01 جانفي 2010.

من خلال مقالته المنشورة في العدد رقم 04 من مجلّة "المدقّق" لسنة 2016 للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الجزائرية، بيّن روبرت أوبرت، بأنّ الجزائر قامت بإصلاحات عميقة للمحاسبة. وذلك بإحداث النظام المحاسبي المالي المطبّق ابتداءً من سنة 2010 والمستوحى بقوة من معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، بالإضافة إلى اعتماد معايير التدقيق الدولية (ISA).

يُضاف إلى التوفيق الدولي لهاتين المرجعيتين للمحاسبة وللتدقيق، اختبار إمكانية تطبيق المرجعية المحاسبية الجديدة الأخرى المتعلّقة بمؤسّسات القطاع العام، المستمدّة لمبادئها من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، الصّادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

إشكالية البحث

استلهم النظام المحاسبي المالي الجزائري فحواه من النسخة الكاملة لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، طبعة سنة 2004، التي تُطبق أساسا على الشركات ومجموعات الشّركات ذات الحسابات الاجتماعية المدمجة والمقيدة في البورصة. وكان ذلك قبل صياغة لجنة معايير المحاسبة الدولية، نهاية 2009، للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، الذي يُطبّق على الكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم.

إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المرجعية المحاسبية العالمية، لم يعرف تطوّرا منذ صدوره سنة 2007. وأصبح بصيغته الحالية لا يواكب معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، التي عرفت تطورا كبيرا منذ سنة 2004 إلى يومنا هذا. كما أن النظام المحاسبي المالي أصبح لا يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية، باعتبار أن النسبة القصوى للكيانات التي تشكل النسيج الاقتصادي للجزائر تُصنّف ككيانات صغيرة ومتوسطة الحجم.

هذا ما قد يجبر الجزائر على إعادة النظر في مضمون النظام المحاسبي المالي، بتكييفه مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، الذي يلائم أكثر البيئة المحاسبية الجزائرية. وهذا ما يفتح آفاقا جديدة لدراسة النظام المحاسبي المالي، بمقارنته مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من جهة، ومقارنته مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME) من جهة أخرى. ومن ثمّ استشراف سبل وآليات تحديثه وتكييفه.

على ضوء ما سبق ذكره، يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال الجوهري الآتي:

ما هي سبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، على ضوء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، بهدف جعله يتلاءم مع البيئة المحاسبية الجزائرية باستمرار؟

يندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

- ❖ هل أن النظام المحاسبي المالي يوافق بصورة مطلقة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؟
- ❖ هل أن النظام المحاسبي المالي يلائم البيئة المحاسبية في الجزائر التي يتكون نسيجها الاقتصادي أساسا من كيانات صغيرة ومتوسطة الحجم؟
- ❖ هل أن النظام المحاسبي المالي أصبح يعاني من أوجه قصور تُبرّر إعادة النظر في طبيعته؟
- ❖ ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)؟
- ❖ ما هي سبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)؟
- ❖ ما هي الاستراتيجية الواجب اتباعها من طرف هيئات التنميط المحاسبي في الجزائر لتحديث النظام المحاسبي المالي باستمرار وجعله يتكيف بصورة دائمة مع معايير المحاسبة الدولية؟

فرضيات البحث

للإجابة على هذه التساؤلات، المطروحة ضمن متطلبات البحث، يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى : إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المرجعية المحاسبية العالمية، التي أُعدّت أساسا لتُطبّق على الشركات ذات الحسابات الإجتماعية المدمجة المقيدة في البورصة، أصبح بصيغته الحالية لا يواكب حتما معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي عرفت تطورا كبيرا منذ سنة 2004 إلى يومنا هذا.

الفرضية الثانية : إن الاعتماد على نظام محاسبي مالي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) بصيغتها لسنة 2004 تتطوّر باستمرار، يفترض تطوّره هو أيضا عبر الزمن لمواكبة المستجدّات الجديدة.

الفرضية الثالثة : إن تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد له خلفية عالمية مبنية على ثقافة أنقلوسكسونية، ومُعدّ أصلا ليُطبّق على كيانات عملاقة ذات حسابات إجتماعية مدمجة ومقيدة في البورصة، لا يتلاءم حتما مع البيئة المحاسبية في الجزائر التي يتشكل نسيجها الاقتصادي أساسا من كيانات صغيرة ومتوسطة الحجم؛

الفرضية الرّابعة : بهدف جعل النظام المحاسبي المالي يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، يفترض تكييفه مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، مع الحرص على تحديثه باستمرار.

أهمية البحث وأهدافه

تكمُن أهمية هذا البحث في تزامن معالجته مع دخول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (**IFRS-PME**) حيّز التطبيق في كثير من الدول، وبالخصوص الدول ذات الاقتصاديات الناشئة التي تعتمد في تنميتها على الكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم.

وباعتبار الجزائر من الدول التي تصبو إلى تنمية اقتصادها عن طريق تفعيل الكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم، فإنه من الضروري إعطاء أهمية بالغة لدراسة البيئة المحاسبية في الجزائر والعمل على جعلها تتواكب وطبيعة النسيج الاقتصادي بالجزائر.

وبالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الجوهري لإشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، يكمن الهدف من هذا البحث في ما يلي:

- ❖ استعراض النظام المحاسبي المالي بإبراز الظروف التي جاء بها هذا النظام، طبيعته وإطاره التشريعي والتنظيمي وإطاره التصوري؛
- ❖ مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)؛
- ❖ محاولة تقييم النظام المحاسبي المالي واستخراج مميّزاته ونقائصه ومواطن القصور فيه؛
- ❖ استشراف سبل وآليات تكييف وتحديث النظام المحاسبي المالي بصفة مستمرة ودائمة.

منهج البحث

تحقيقا لأهداف البحث، وللوصول لأفضل الأساليب والطرق التي تساعد على الإجابة على التساؤلات المطروحة، وبالتالي إثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، يُعالج موضوع البحث باستعمال المنهج الوصفي التحليلي لاستعراض ظروف نشأة ومضمون كلّ من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (**IFRS-PME**).

ومن خلال مقاربة نوعيّة، عن طريق دراسة حالة، تمّ عرض واختبار استراتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة من طرف كيان صغير ومتوسّط الحجم.

وبهدف تقييم النظام المحاسبي المالي والوقوف على مميّزاته وبالخصوص مواطن الضّعف فيه، تمّ توظيف مقابلات شبه مباشرة مع مدراء ماليين ومحاسبين لشركات أسهم.

استُعملت نتائج الدّراسة الميدانية لاستشراف سُبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي، بالاعتماد على مرجعية محاسبية دولية أثبتت نجاعتها ميدانيا.

الدراسات السابقة

تتمحور الدراسات السّابقة حول أطروحات دكتوراة مُناقشة، عالجت إشكاليات تتعلّق بالنظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمرجعيات المحاسبية الدولية، كالآتي :

1- بن صالح عبد الله 2016

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة حسيبة بن بوعلي الشلف سنة **2016** وتحمل عنوان:

" أهميّة تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدّات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية"

تطرّق صاحب هذا البحث لدراسة واقع وأهميّة التعليم والتأهيل المحاسبي، ومتطلّبات تطويره لتنمية المهارات العلمية والمهنية للمحاسبين، ومواكبة مستجدّات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

خلُصت الدراسة إلى أنّ هناك اختلافات جوهرية بين الممارسات المحاسبية في الدول العربية مع معايير المحاسبة الدولية. كما أنّ البيئة المحاسبية التي تنشط فيها مؤسّسات قطاع الأعمال لا تتلائم ومتطلّبات تحرير الخدمات المحاسبية.

توصّل الباحث إلى أنّ مخرجات التعليم المحاسبي في الدول العربية لا تواكب الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي، ممّا لا يجعلها تستجيب لمتطلّبات تطوير معايير مهنة المحاسبة ومعايير مسك المحاسبة.

وبمقارنة برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية مع متطلّبات معايير التعليم المحاسبي الدولية، اتّضح أنّ هناك عدم توافق في أساليب ومنهجيات التدريس نتيجة إهمال أهميّة التعليم المحاسبي المستمرّ.

2- صافو فتيحة 2016

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة حسيبة بن بوعلي الشلف سنة **2016** وتحمل عنوان:

"أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجّه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"

تساءلت الباحثة حول الأبعاد التي وصل إليها النظام المحاسبي المالي في وضعه الحالي، للإيفاء بمتطلّبات القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في تحديثاتها المتواصلة.

خلُص البحث إلى عدم موافقة محتوى النظام المحاسبيي المالي معايير المحاسبة الدولية. ممّا يتطلّب إعادة النظر فيه من خلال تحديثه وتنشيط السوق المالية.

3- زوهري جليلة 2015

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعبّاس سنة **2015** وتحمل عنوان:

" المؤسّسات الاقتصادية الجزائرية في ظلّ الإصلاحات المحاسبية الجديدة (دراسة تطبيقية لمؤسّسة اقتصادية) "

تطرقت صاحبة هذا البحث لدراسة وبحث النظام المحاسبي المالي الجزائري، من خلال عرضه ومقارنته بالمخطّط المحاسبي الوطني، وكذا بمعايير الحاسبة الدولية. قامت أيضا بتسليط الضوء على إشكالية الإفصاح المحاسبي، مع تحديد العوامل الممكن أن تؤثّر على مصداقية المعلومة المالية، بما فيها مهنة التدقيق.

قامت الباحثة أيضا، عن طريق دراسة ميدانية، بتقييم مخرجات النظام المحاسبي المالي من حيث درجة الموثوقية والمنفعة لمستخدمي القوائم المالية في عملية صنع القرار بالنسبة للمؤسّسات الاقتصادية، البنوك وإدارة الضرائب.

وخلصت الدراسة إلى إبراز دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز جودة المعلومة المالية، وأهمية التدقيق والرقابة كآليتين أساسيتين للرفع من مصداقية القوائم المالية وترشيد عملية اتخاذ القرار.

4- بن صابر سليمان أسمة 2015

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، سنة **2015** وتحمل عنوان:

« Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF »

تطرّقت صاحبة هذا البحث لدراسة محدّدات انتقاء الخيارات المحاسبية من طرف الكيانات الجزائرية، عند تبنّيها لأوّل مرّة للنظام المحاسبي المالي.

خلُصت الدراسة إلى أنّ النظام المحاسبي المالي يُتيحُ عدّة خيارات محاسبية. تتمثّل هذه الخيارات في طرق تقييم عناصر القوائم المالية وكيفيّات عرض هذه الأخيرة.

كما توصّلت إلى أنّ وفرة الخيارات المحاسبية المتعدّدة يُمكن أن تُساعد على تطبيق المحاسبة الإبداعية التي من الممكن أن تؤدّي إلى إعداد قوائم مالية خالية من المصداقية. ومن هنا يجب إعادة النظر في الخيارات المحاسبية المتعدّدة بإلغاء الطّريق البديلة المعقّدة والاحتفاظ بالطّرق التفضيلية السّهلة.

4- عبد القادر عيّادي 2014

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشلف سنة 2014 وتحمل عنوان:

"جودة المعلومات المحاسبية في ظلّ حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية – حالة الجزائر"

من خلال هذا الدراسة، تساءل الباحث حول كيفيّة مساهمة تطبيق آليات حوكمة الشركات، خاصّة تلك المرتبطة بالمحاسبة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. كما تساءل أيضا عن انعكاسات هذه الأخيرة على كفاءة السّوق المالية.

خلُصت الدراسة التطبيقية إلى أنّ لحوكمة الشركات آثار كبيرة على جودة المعلومات المدوّنة في القوائم المالية للشركات. كما أنّ اتّسامها بالخصائص النوعية للمعلومة المالية يُضفي أكبر قدر من المصداقية على القوائم المالية. كما أنّ عرض الشركات لقوائم مالية ذات معلومات مالية ملائمة وقابلة للمقارنة سيؤثّر حتما على كفاءة السّوق المالية النّشطة.

5- شعيب شنوف 2007

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة **2007** وتحمل عنوان:

"الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي"

تدور إشكالية هذا البحث حول دراسة ضرورة إيجاد توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة، لتسهيل قراءة القوائم المالية من خلال إبراز المقاربة بين النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسات والنموذج المحاسبي الدولي. خلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية المقدمة غير متجانسة وتختلف باختلاف

الأنظمة المحاسبية، وهو ما يمثل عائقا أمام الشركات متعددة الجنسيات، مما يقتضي توفيق الممارسة المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية.

6- مداني بن بلغيث 2004

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004 وتحمل عنوان:

"أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر–".

يعتبر هذا البحث من الدراسات الرائدة، التي تطرق فيها صاحبها لمدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحويلات العميقة التي تعرفها الجزائر.

مميّزات البحث

ما يميز هذا البحث بالمقارنة مع الدراسات السابقة المذكورة، تمحوره حول الاختبار الميداني لتنفيذ استراتيجية الانتقال للمرة الأولى من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، من طرف كيان متوسط وصغير الحجم. بالإضافة إلى دراسة كيفيّة عن طريق مقابلات شبه موجّهة مع مدراء ماليين ومحاسبين لمجموعة من شركات الأسهم، للوقوف على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي ومواطن ضعفه، وبالتالي البحث في سُبل تكييفه وتحديثه.

مبرّرات اختيار الموضوع

تنبع مبررات اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الباحث في المحاسبة، ومحاولة إثراء وتوسيع المعارف في مجال النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية.

أمّا الأسباب الموضوعية، تتمثل في كون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا. وباعتبار الطالب مهني مختص في المحاسبة، على صلة مع الكيانات باستمرار،

من خلال مرافقتها لمسك المحاسبة المالية وتدقيق حساباتها. وبالتالي يُعايش صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

تعتبر هذه فرصة سانحة لتقييم ظروف تطبيق النظام المحاسبي المالي على مدى سبع سنوات، ابتداءً من دخوله حيّز التنفيذ سنة 2010. وبالتالي الوقوف عند مواطن ضعفه ومحاولة البحث في سُبل تكييفه ليصبح أكثر ملائمة مع البيئة الاقتصادية الجزائرية المتكوّنة أساسا من كيانات صغيرة ومتوسّطة الحجم.

حدود الدراسة

بالنسبة لاختبار تنفيذ استراتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة، اقتصر البحث على دراسة حالة، مسّت فقط كيان صغير ومتوسط الحجم واحد متمثل في « شركة قريف الجزائر». وبالنسبة لدراسة سُبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (**IFRS-PME**)، وذلك بصفة دائمة ومستمرة، تمّت عن طريق مقاربة كيفية من خلال استجواب مدراء ماليين ومحاسبين لخمسة من الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم.

صعوبة البحث

تمثّلت صعوبة البحث في نقص المراجع التي عالجت عملية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، وفي انعدام البحوث التي قيّمت نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي بسبب حداثة موضوعه. ناهيك عن الظروف الصّعبة المتعلّقة باستجواب المدراء الماليين والمحاسبين خلال المقابلات الشخصية التي تتطلّب مزيدا من الصّبر والوقت.

تقسيمات البحث

لمعالجة هذا البحث تمّ تقسيمه إلى خمسة فصول :

يتعرض الفصل الأول إلى إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر حيث يتمّ إبراز فحوى المخطط الوطني للمحاسبة وأوجه قصوره، التي أدت إلى إصلاحه واستبداله بالنظام المحاسبي المالي الجديد الذي تمّ عرض طبيعته ومضمونه. ومن ثم تقديم الخطوات التي قامت بها الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي لمسايرته ميدانيا، والتطرق لآثار تطبيقه على البيئة المحاسبية في الجزائر.

أمّا الفصل الثاني، يتطرق إلى الإطار النظري لتبنّي النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة، بما فيه الإطار النظري الوطني، والإطار النظري الدوّلي المُجسّد بمعيار التقرير المالي الدولي الأول: "تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة".

يُعالج الفصل الثالث الإطار العملي لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، من خلال اختبار تنفيذ استراتيجية مُثلى لتبني النظام المحاسبي المالي على كيان صغير ومتوسط الحجم. وذلك بإسقاط المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي لأول مرة على الواقع العملي، عن طريق دراسة ميدانية لحالة الشركة ذات الأسهم «قريف الجزائر». تمّ ذلك من خلال عرض وتنفيذ الإستراتيجية المعتمدة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وأثر ذلك على الكشوف المالية وكيفية تقييمه ومعالجته.

يُخصّص الفصل الرابع لعرض فحوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME). الذي على أساسه يتمّ التعرّض، من خلال فصل خامس، لسبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي، عن طريق مقاربة كيفيّة تتمثّل في مقابلات شبه موجّهة مع مستعملي القوائم المالية، من مدراء ماليين ومحاسبين، لمجموعة من الكيانات الصغيرة والمتوسّطة مؤسّسة في شكل شركات أسهم.

الإطار النظري للبحث

لتجسيد هذا البحث يمكن تسخير نظريتين :

النظرية الأولى، من منظور الاقتصاد الكلّي للجزائر، حول الاستراتيجيّة المعتمدة لتبنّي النظام المحاسبي المالي المستوحى من مرجعية محاسبية مُستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، المتمثّلة في **النظرية الإيجابية للوكالة**، هذا من الجهة الأولى.

من الجهة الثانية، النظرية الثانية من منظور الاقتصاد الجزئي للكيان، لاختبار تنفيذ استراتيجية اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية. سيُمكّن ذلك من الوقوف عند مواطن ضعفه وقصوره، ومن ثمّ البحث في سبل تكييفه، على ضوء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة، ألا وهي **النظرية التأسيسية الاجتماعية الحديثة**.

تنتمي **نظرية الوكالة** للنظريات التعاقدية للمنظّمات التي تضمّ عدّة نظريات، كنظرية حقوق الملكية، نظرية تكاليف التعاقد وبعض النظريات التي تُحسب على تيّار نظرية الاتّفاقيات (Charreaux, 1999). ابتداءً من سنة 1970، أصبح يُنظر للمؤسّسة بمثابة نقطة التقاء مجموعة من العقود (Alchian et Demsetz, 1972). إنّ النظرة التصوّرية الجديدة للمؤسّسة، على أساس اعتبارها مجموعة من

العقود، ألهمت الباحثين المختصّين في نظرية الوكالة. وتتحقّق علاقة الوكالة، عندما يُنيبُ، بموجب عقد، شخص يُسمّى المفَوّض، كلّ سلطاته لاتخاذ القرار أو جزء منها، لشخص آخر يُدعى الوكيل أو المفوَّض. لم تقتصر نظرية الوكالة على علاقة المساهم بالمسيّر، بل تعدّت ذلك لعلاقات تعاونية أخرى تجمع بين ربّ العمل والمستخدم وبين المقرض والمقترض.

عادة ما تُولّدُ العلاقات التعاونية بين الأفراد نزاعات ينتجُ عنها تكاليف تؤثّر سلبا على مردود تلك العلاقات بسبب تضارب المصالح. تبحث نظرية الوكالة، إمّا عن الأشكال المنظّماتية كأنماط كفيلة بالحدّ من التكاليف النّاجمة عن النزاعات، أو تقترح الآليات التي تُمكّن من التقليل من تكاليف تلك النزاعات، وهو ما يُوافق النظرية الإلزامية (Charreaux, 1999).

ينتج عن عدم تماثل المعلومات (Akerlof, 1970) ما بين المساهمين والمسيّرين تكاليف الوكالة. تسعى المحاسبة المالية، المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، إلى الإفصاح عن محتوى القوائم المالية، بما فيها البيانات المالية العددية والمعلومات الوصفية بالغة الأهميّة، التي يستخدمها المساهمون الذين يعتبرون من أهمّ مستعملي القوائم المالية. بهذا، يُعاني المساهمون من عدم تماثل المعلومات، بالخصوص في الشركات التي يُديرها مسيّرون غير مساهمين، الذين يمكن استعانتهم بالمحاسبة الإبداعية للتّمادي في إظهار حسن تأدية مهامّهم الموكلة إليهم عن طريق الوكالة.

تتأثّر جودة المعلومات المحاسبية المالية بكفاءة ونجاعة المرجعية المحاسبية المالية المعتمدة من طرف الكيان وحسن تطبيقها. إنّ النظرية الإيجابية للوكالة تُبرّر تبنّي الكيان لنظام محاسبي مالي مُدعّم بمبادئ ومعايير محاسبية حديثة تُلائم البيئة الاقتصادية التي تنشُط فيها الكيانات. وابتداءً من 01 جانفي 2010، بدأت الكيانات في الجزائر، تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) المستنبط من معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS).

تُعتبرُ **النّظرية التأسيسية الاجتماعية الحديثة** من أهمّ النظريات التي برّرت انتشار معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983) على المستوى العالمي. تُسلّط المقاربات التّأسيسيّة الحديثة الضّوء على تجانس التعاملات والأشكال المنظّماتية والحدّ من تمايزها (Desreumaux, 2004). تُسخّر النظرية التأسيسية الحديثة ثلاثة مفاهيم (DiMaggio et Powell, 1991) لشرح تجانس المنظّمات وتعاملاتها : **التماثل القسري، التماثل المعياري والتماثل بالمحاكاة.**

تصدر معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الذي هو هيئة غير حكومية ليس لها أيّ سلطة قانونية لفرض هذه المرجعية المحاسبية على الدوّل، وبالخصوص دولة كالجزائر. وهذا ما يُبيّن بأنّه ليس لمفهوم **التماثل القسري** أهميّة بالغة في هذا الباب.

في إطار مفهوم **التّماثل المعياري**، فإنّ الانتشار الدولي لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، يخضع لضغوطات الهيئات العلمية المُموّلة كالبنك العالمي وصندوق النقد الدولي. وعادة ما تتبنّى الدول الناشئة كلّ أو جزء من المرجعية المحاسبية الدولية للمجلس IASB بهدف جلب الاستثمارات الأجنبية.

لا تزال الجزائر قيد المفاوضات مع المنظّمة العلمية للتجارة بهدف الانضمام إليها. وتحرير الخدمات هو من بين النّقاط التي هي موضوع تفاوض. ومع اعتبار مهنة المحاسبة من ضمن قطاع الخدمات، يجب أن تتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية ومع مرجعية التدقيق الدولية. وما دام أنّه ليس للجزائر الرّغبة ولا الإمكانات الماديّة والبشرية لصياغة مرجعية محاسبية وطنية، بمعزل عن الحراك المحاسبي الدولي، أضحت مجبرة لاعتماد نظام محاسبي مالي مُستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

يؤكّد تصريح الشراكة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا "نيباد"، المُصادق عليه بموجب قرار الوحدة الإفريقية المؤرّخ في 08 جويلية 2002، الممضي من طرف رؤساء دول إفريقيا، وذلك في المادة 62 من القسم المخصّص "للحوكمة الاقتصادية للمؤسّسات"، بأنّه يجب على الدوّل الأعضاء في الوحدة الإفريقية أن تحترم ثمانية مواثيق وجملة من المعايير، بما فيها معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS). تُعتبر هذه المواثيق والمعايير بمثابة الأدوات الأساسية المعترف بها على السّاحة الدوّلية، الإقليمية والوطنية التي يجب أن تعمل الدول الإفريقية جاهدة لاعتمادها واحترامها.

أدّى **التماثل بالمحاكاة** الكثير من الدول إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) بهدف التوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية التي تعتبر أكثر عقلانية في نظر الشركات الممكن التعامل معها.

إنّ بحوث (Carruthers, 1995) تُبيّن بأن التعاملات المحاسبية وفق المرجعية المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، يُمكن أن تُساعد على إضفاء أكثر مصداقية على الهيئات التي تصدرها من خلال بناء مظهر كفؤ وأكثر عقلانية. تساهم النظرية التأسيسية الجديدة في بناء مقاربة أكثر واقعية لتصرّفات المنضّمات بوضع البحث عن المصداقية في مركز اهتمام الأطراف الفاعلة (Plane, 2013).

تبحث الدول الناشئة عبر التماثل التأسيسي عن الشرعية الاجتماعية، بمعنى التكيّف مع المتطلّبات الاجتماعية والثقافية لبيئاتها. إن النقد الأساسي الموجّه للنظرية التأسيسية الحديثة يتمثّل في وصفها بالحتمية. وحسب رأي منتقدي هذه النظرية فإنّ التغيير في المنضّمات يُحدّده المنطق التأسيسي

وضغوطات المحيط الخارجي. وللإجابة على هذه الانتقادات طوّر (DiMaggio, 1988) مفهوم المتعامل التأسيسي. يمثّل هذا الأخير طرفا فعّالا يُسخّر لصالحه موارد بهدف خلق، تغيير أو تدعيم مؤسّسة.

يُوظّف المتعامل التّأسيسي استراتيجية تهدف للتأثير على السيرورات التّأسيسية بهدف تنمية المنظّمات الموجودة أوخلق منظّمات جديدة. يُثري مفهوم المتعامل التأسيسي النظرية التأسيسية الحديثة من خلال إبراز إمكانية الفاعلين لعب الأدوار الأساسيّة في سيرورة التغيير التأسيسية. إنّ الخيارات المعروضة من طرف أصحاب القرار تُثري، حسب مقاصدهم، النظرية التأسيسية الحديثة (DiMaggio et Powell, 1991).

يُمكن اعتبار الدولة الجزائرية بمثابة الطرف الفاعل –"المتعامل التأسيسي"– في نظر (DiMaggio, 1988)، باعتبار أنّه بالرّغم من خضوعها لضغوطات الهيئات العالمية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، غير أنّها تتمسّك بهامش من الحريّة لصياغة الاستراتيجية الأكثر ملائمة لتبنّي معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية.

الفصل الأول

إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر

الجزائر ليست بمعزل عن الاتجاه المتنامي للعولمة الذي أثّر على البيئة المحاسبية الجزائرية التي أصبحت تتفاعل تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية. يهدف إجراء إصلاح النظام المحاسبي لقطاع الأعمال إلى تحقيق توافق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، في ظل تبني الجزائر لنظام اقتصاد السوق الحر وتوقيع اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، إضافة إلى نية الجزائر لانضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة.

نظرا لقصور المخطط الوطني للمحاسبة المعتمد منذ عام 1975م، وعدم نجاعته في خدمة مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية، من ملاّك، مقرضين، مستثمرين وغيرهم، باشرت الجزائر بإصلاح منظومتها المحاسبية، بتبنّيها لإستراتيجية للتوحيد المحاسبي، كُلّلت بالقانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمّن النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي أصبح ساري المفعول ابتداءً من أول جانفي 2010م. بالإضافة إلى فتح ورشة إصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية، عن طريق إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

يتناول هذا الفصل سيرورة إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر، من خلال المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول : المخطط الوطني للمحاسبة

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي وانعكاساته

المبحث الأول: المخطط الوطني للمحاسبة

تنفيذا لأحكام القانون الأساسي رقم 62-157 الصادر في 31 ديسمبر 1962م، الذي ينص على الاستمرار في تطبيق التشريعات الفرنسية، ما لم تتعارض مع السيادة الوطنية، استمرت الجزائر فجر الاستقلال، مواصلة تطبيق المرجعية المحاسبية الفرنسية آنذاك، المتمثلة في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957م.

في عام 1969م،كانت هناك محاولة لتغيير المخطط المحاسبي العام الفرنسي من طرف هيئة كُلّفت بتهيئة مشروع لمخطط محاسبي وطني، تّمت المصادقة عليه بموجب قانون المالية لسنة 1970م، مع اقتراح بداية تطبيقه من طرف المؤسسات الوطنية ابتداءً من سنة 1971م. ولكن سرعان ما عُطّلت أعمال هذه الهيئة، و لم يكتمل الإطار التنفيذي لهذا المشروع إلا بعد تنصيب المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1973م، حيث أُسندت له مهام تحضير المخطط الوطني للمحاسبة.

المطلب الأول: تبنّي المخطط الوطني للمحاسبة

وُلد المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957م في بيئة اقتصادية مبنية على أسس اقتصاد السوق الحرّ. ممّا جعله لا يتواءم والنمط الاقتصادي الذي انتهجته الجزائر، المبني على أسس الاشتراكية والاقتصاد المخطط. أدى ذلك إلى تبني الجزائر لمرجعية محاسبية جديدة تخدم الأهداف المسطرة من طرف حكومة الجزائر ما بعد الاستقلال، تمثلت في المخطط الوطني للمحاسبة الذي صدر بموجب الأمر[1] رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975.

1- نشأة وتطور المخطط الوطني للمحاسبة

طبّق المعمّر الفرنسي، إبّان الحقبة الاستعمارية، التشريع المحاسبي الذي بقي ساري المفعول حتّى غداة الاستقلال. عرف التشريع المحاسبي الجزائري بعد الاستقلال فترتين أساسيتين، هما:

1-1- الفترة من 1962 إلى 1975

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية. وتجنّبا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة، لو توقّف العمل بهذه القوانين، أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62.

---

[1] - زوهري جليلة، المؤسّسات الاقتصادية الجزائرية في ظلّ الإصلاحات المحاسبية الجديدة (دراسة تطبيقية لمؤسّسة اقتصادية)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم مالية، جامعة سيدي بلعبّاس، 2016، ص71.

يُعتبر هذا القانون الأساسي، أوّل قانون سنّته الدولة الجزائرية بتاريخ 1962/12/31، وهو يقضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي تتضارب مع السيادة الوطنية.[1]

استمرّ العمل بالإطار التشريعي الفرنسي في مجال المحاسبة، المتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (PCG)، الذي كان كافيا للاستجابة لمتطلّبات تلك المرحلة. خاصة العمل على ضمان استمرارية تدفق المعلومات المالية والاقتصادية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب وهيئات الإحصاء.[2]

1-2- الفترة من 1975 إلى 2007

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي لبناء المنظومة القانونية الجزائرية المتمثلة أساسا في:[3]

- القانون المدني: الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 1975/09/26؛
- القانون التجاري: الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26؛
- القانون الجزائي: الأمر رقم 155/66 المؤرّخ في 1966/06/08؛
- قانون الضرائب المباشرة: الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/06.

فالمخطط المحاسبي العام لسنة 1957، الذي أنشأ ليستجيب لاحتياجات اقتصاد السوق الحرّ، أصبح لا يتماشى مع متطلّبات الاقتصاد الاشتراكي وسياسة التخطيط المنتهجة من طرف الجزائر.[4] نتيجة لذلك وتكملة للترسانة القانونية الجزائرية الجديدة، صدر أوّل قانون محاسبي بموجب الأمر رقم 35/75 المؤرّخ في 1975/04/29، والمتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة، الذي بدأ سريان مفعوله ابتداءً من 1976/01/01.[5]

---

[1]- Samir MEROUANI, Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2007. P: 57.

2- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهّل، ورقة مقدمة إلى لجنة تنظيم الملتقى الدولي الأوّل حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي17-18 جانفي 2010، كلية الاقتصاد، المركز الجامعي بالوادي، ص 4.

3- مختار مسامح، المرجع السابق، ص4.

[4]- M. MEHADJBIA, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays, OPU, Alger, 1978, p: 15.

5- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 61.

2- الإطار التشريعي والتنظيمي للمخطط الوطني للمحاسبة

على الرّغم من سريان مفعول المخطط الوطني للمحاسبة في قطاع الأعمال الجزائري على مدى فترة 35 سنة، غير أنّ إطاره القانوني، لم يعرف أيّ تطور، ممّا جعله لا يساير التحولات العميقة التي عرفها اقتصاد الجزائر.

2-1- الإطار التشريعي للمخطط الوطني للمحاسبة

تميّز الإطار التشريعي للمخطط الوطني للمحاسبة بصدور نصّ تشريعي واحد ووحيد، تجسّد في الأمر رقم 75-35 المؤرّخ في 1975/04/29، المتضمّن المخطّط الوطني للمحاسبة.[1]

جاء الأمر 75-35 في حدود صفحة واحدة تضمّنت خمس مواد فقط. حدّدت هذه المواد تاريخ سريان مفعول المخطط الوطني للمحاسبة ابتداءً من 1 جانفي 1976. كما حدّدت مجال تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلط والمؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها. كما يمكن توسيع مجال تطبيقه على مؤسسات أخرى، بموجب قرار وزير المالية بعد أخذ رأي وزير الوصاية المعني.[2]

أصبح المخطط الوطني للمحاسبة ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة المكونة من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الرئيسي، والتي تشكل مخططا قطاعيا للمحاسبة (المحاسبة المكيّفة)، ومنه صدرت مجموعة من المخططات المحاسبية للقطاعات.

2-2- الإطار التنظيمي للمخطط الوطني للمحاسبة

بهدف إلقاء الضوء على فحوى المخطّط الوطني للمحاسبة، الذي ورد بموجب الأمر 75-35، كان لا بد من تدعيمه بنصوص تنظيمية أخرى في شكل قرارات، تعليمات ومناشير، تحدد مضمونه وتبين كيفيّات تطبيقه.

2-2-1- قرارات المخطّط الوطني للمحاسبة

بالإضافة إلى القرار الرئيسي المحدّد لكيفيّات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، تمّ تدعيمه بقرار لمعالجة بعض العمليات الخاصّة بحسابات الشركات القابضة والمجمّع وقرارات المخطّطات القطاعية.

---

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1975/05/09، العدد 37.

[2] - الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتضمن للمخطط الوطني للمحاسبة، المادتان الأولى والثانية.

2-2-1-1- القرار المؤرخ في 1975/06/23

يعتبر القرار المؤرخ في 1975/06/23 العمود الفقري للإطار القانوني للمخطط الوطني للمحاسبة، بحيث يحدّد كيفيّات تطبيقه[1] قصد توحيد المحاسبة المتعلّقة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات. كما يتناول التنظيم والتسيير الحسابي وتقييم الاستثمارات والمخزونات وشكل ومضمون وثائق الملخصات.[2]

2-2-1-2- القرار المؤرخ في 1999/10/09

تضمن هذا القرار حسابات الشركات القابضة والمجمّع3. وهو يهدف إلى توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة ودمج حسابات المجمّع.

يُحدّد هذا القرار مدونة الحسابات وقواعد سيرها، طرق معالجة العمليات فيما بين كيانات المجمّع، كما يفسّر المصطلحات ويُبيّن كيفيّة إعداد وعرض القوائم المالية للشركات القابضة والمجمّع.

2-2-1-3- قرارات المخططات القطاعية

تُبيّن أحكام المادة الثانية من الأمر رقم 75-35، بأنّ المخطّط الوطني للمحاسبة كان يسري على المؤسّسات التي تُمارس نشاطات تنتمي لقطاعات خاصة، يتطلّب كلّ منها مخطّطا محاسبيا قطاعيا يتكيّف وطبيعة النشاط الممارس.

ومع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات كل قطاع، يحتوي كل مخطّط محاسبي قطاعي على قائمة الحسابات وقواعد سيرها وكيفية إعداد وعرض القوائم المالية.[4]

تمّ تدعيم المخطّط الوطني للمحاسبة بمجموعة من المخطّطات المحاسبية القطاعية، تمّت صياغتها عن طريق قرارات، مع الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة النشاط الممارس، كالآتي:[5]

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1976/03/23 ، العدد 24.

[2] – قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفيّات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة الأولى.

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1999/12/22، العدد 91.

[4] – بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2000، ص 58.

[5] - Mourad ELBESSGHI, Le système comptable financier, Genèse, arsenal juridique et analyse comparée, ONECC, Conseil Régional, Alger, 28/05/2009, P: 04.

جدول رقم 01 : المخطّطات المحاسبية القطاعية للمخطّط الوطني للمحاسبة

المخطّطات المحاسبية القطاعية	القرارات	المصدر
المخطّط المحاسبي للقطاع الفلاحي	القرار المؤرخ في 1987/09/18	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1988/02/24، العدد 08
المخطّط المحاسبي لقطاع التأمينات	القرار المؤرخ في 1987/09/13	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1988/02/24، العدد 08
المخطّط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية	القرار المؤرخ في 1988/09/11	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1988/02/24، العدد 08
المخطّط المحاسبي لقطاع السياحة	القرار المؤرخ في 1989/03/14	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1989/10/11، العدد 43
المخطّط المحاسبي لقطاع وسطاء عمليات البورصة	القرار المؤرخ في 1999/05/29	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1999/09/12، العدد 63
المخطّط المحاسبي لقطاع هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM)	القرار المؤرخ في 2002/05/14	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1999/09/12، العدد 63

المصدر: تم إعداده بناءً على قرارات المخطّطات المحاسبية القطاعية للمخطّط الوطني للمحاسبة

2-2-2- التعليمات

بالأضافة إلى القرارات، صدرت تعليمات لتُفسّر بعض العمليات الخاصّة كالآتي :

2-2-2-1- التعليمة رقم 95/001

تتعلق التعليمة رقم 95/001، المؤرخة في 02 أكتوبر 1995، بتوافق المحاسبة مع صناديق المساهمات والطرق المحاسبية الخاصة بها.

2-2-2-2- التعليمة رقم 97/518

تخصّ التعليمة رقم 97/518 المؤرخة في 1997/04/21، المحاسبة عن الحساب 15 "فرق إعادة التقييم" وطريقة معالجته، بإلحاقه ضمن نواتج السنوات المالية المستقبلية وفق ما تقتضيه متطلبات التشريع الجبائي. تبين هذه التعليمة مدى تأثر القانون المحاسبي الجزائري، قبل الإصلاحات، بالقانون الجبائي، على عكس المرجعيات المحاسبية الحديثة التي تنادي بفصل القانون المحاسبي عن القانون الجبائي.

2-2-3- المناشير

تدعّم المخطّط الوطني للمحاسبة بنصوص تنظيمية إضافية في شكل مناشير تهدف لإعطاء حلول لبعض العمليّات المستجدّة كالآتي :

2-2-3-1- المنشور رقم 1850

يتعلق المنشور رقم 1850 المؤرخ في 1989/05/24، بطرق المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات. تقتضي هذه الطرق التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة، إدراج حساب الموثّق، تفريع حساب سندات المساهمة وفتح حسابات فرعية خاصة بعملية توزيع الأرباح.

2-2-3-2- المنشور رقم 635

يتعلق المنشور رقم 635 المؤرخ في 1990/03/11، بمحاسبة مساهمة العمال في أرباح المؤسسة السنوية مع توضيح التسجيلات المحاسبية الضرورية لهذه العملية.

2-2-4- الإشعارات

بالإضافة إلى النصوص التنظيمية المشار إليها أعلاه، تعتبر الإشعارات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة من أهم مصادر المخطط الوطني للمحاسبة، حيث أنها تعالج وتفسّر بعض المسائل المحاسبية المستجدّة، التي عادة ما تُطرح في شكل تساؤلات من طرف بعض المهنيين ومستعملي القوائم المحاسبية.

3- بنية المخطط الوطني للمحاسبة

على ضوء النصوص التشريعية والتنظيمية للمخطط الوطني للمحاسبة، يبدو جليّا بأن مضمونه يتكون من العناصر الأساسية الآتية :

3-1- المبادئ المحاسبية للمخطط الوطني للمحاسبة

تضمن الأمر 75-35 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة، وقرار تطبيقه المؤرخ في 1975/06/23، بعض المبادئ المحاسبية المتعلّقة بتنظيم وكيفيّة إعداد وعرض القوائم المحاسبية.

نصّ المخطّط الوطني للمحاسبة على المبادئ الآتية :

- الفصل بين قيّم العمليات في الجزائر وقيّم العمليات في الخارج[1]؛
- الوحدة المحاسبية والوحدة النقدية[2]؛

[1] - القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادّة 08.

[2] - القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادّة 09.

- الشكلية في التسجيل المحاسبي[1]؛
- عدم المقاصة[2]؛

هناك مبادئ أخرى تضمنتها نصوص أخرى كأحكام القانون التجاري، وهي متعارف على تطبيقها في ميدان ممارسة المحاسبة وتتمثل فيما يلي:

- مبدأ استمرارية النشاط؛
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- ومبدأ ثبات الطرق المحاسبية.
- الحيطة والحذر؛
- الفترة المحاسبية؛
- التكلفة التاريخية؛
- استقلالية الدورات المالية.

3-2- مدونة الحسابات وقواعد سيرها

يقترح المخطط الوطني للمحاسبة مدونة حسابات صُنّفت إلى ثمانية أصناف مرقمة من 1 إلى 8، وُزّعت حساباتها إلى ثلاث مجموعات وهي[3]:

- حسابات الميزانية (من الصنف 1 إلى الصنف 5)؛
- وحسابات التسيير (الصنفان 6 و7)؛
- وحسابات النتائج (الصنف 8).

اعتمد المخطط الوطني للمحاسبة في تصنيف الحسابات على مبدأ الترتيب العشري، حيث يتألف الصنف من رقم واحد، والحسابات الرئيسية من رقمين، والحسابات الجزئية من ثلاثة أرقام، والحسابات الفرعية من أربعة أرقام فما فوق بحسب الحاجة.[4]

يتضمن الملحق رقم 01 من القرار التطبيقي المؤرخ في 23 جوان 1975، تعريف الحسابات وقواعد سيرها، ويحدد مفهوم الحسابات وآليات تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتي لها أثر مالي أو نقدي في حسابين على الأقل.

---

[1] – القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادّة 10.

[2] – القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادّة 11.

[3]– محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص40.

[4]– بوعلام صالحي ، مرجع سبق ذكره، ص 59.

3-3- القوائم المالية

حدّد القرار المؤرخ في 1975/06/23، القوائم المالية الختامية المسماة في صلب النص وثائق الملخّصات، وهي تمثل مجموعة من الجداول أهمها جدول الميزانية، جدول حسابات النتائج. وهما مدعمان بخمسة عشر جدولا آخر بهدف توفير أقصى حدّ ممكن من البيانات المحاسبية والمالية لمستعمليها.

تُجبر المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة، وفق المخطط الوطني للمحاسبة، بإعداد جميع وثائق الملخصات التي حدّدها القرار التطبيقي في الجداول الآتية:

جدول رقم 02 : جداول وثائق الملخّصات وفق المخطط الوطني للمحاسبة

أرقام الجداول	جداول وثائق الملخّصات
الجدول رقم (01)	الميزانية
الجدول رقم (02)	حسابات النتائج
الجدول رقم (03)	حركات الأموال
الجدول رقم (04)	الإستثمارات
الجدول رقم (05)	الإهتلاكات
الجدول رقم (06)	المؤونات
الجدول رقم (07)	الحسابات الدائنة
الجدول رقم (08)	الموال الخاصّة
الجدول رقم (09)	الديون
الجدول رقم (10)	المخزونات
الجدول رقم (11)	استهلاك البضائع والمواد واللوازم
الجدول رقم (12)	مصاريف التسيير
الجدول رقم (13)	المبيعات وأداء الخدمات
الجدول رقم (14)	النواتج الأخرى
الجدول رقم (15)	نتائج على التنازلات عن الاستثمارات
الجدول رقم (16)	التزامات مقبوضة والتزامات ممنوحة

الجدول رقم (17)	المعلومات المتنوّعة

المصدر: تمّ إعداده بناءً على القرار المؤرخ في 1975/06/23

3-4- تنظيم المحاسبة

حدّد القرار الصّادر في 23 جوان 1975 كيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات. كما تناول التنظيم والتسيير الحسابي وتقييم الإستثمارات والمخزونات وأشكال وثائق الملخصات.

3-4-1- التنظيم والتسيير المحاسبي

نص القرار التطبيقي المؤرّخ في 23 جوان 1975 على جملة من الإجراءات الواجب الالتزام بها، كما يلي:[1]

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل كاف يسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وأيضا إعداد وثائق الملخصات المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جداول حركة الذمة المالية والوثائق الملحقة المكونة من 14 وثيقة مكملة للوثائق الشاملة تمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة.
- يسمح للمؤسسات بحُريّة تنظيم مسك الحسابات، بحيث يمكنها أن تفتح عند الاقتضاء حسابات فرعية داخل الحسابات المقررة في المخطط الوطني للمحاسبة، إذا رأت ذلك ضروريا.
- تُمنح المؤسسات حُريّة التنظيم الحسابي الذي ترى أنه أكثر ملاءمة لبنيتها ولحاجياتها بشكل يسمح بوضوح بحساب الكُلف وأسعار التكلفة وإعداد ومراقبة الميزانيات.
- إلزامية مسك الدفاتر المحاسبية طبقا للقانون التجاري، وهي دفاتر إجبارية يوقّع عليها السيد رئيس المحكمة المختصة إقليميا، وهي تتمثل في اليومية ودفتر الجرد، وتمسك بعناية وبدون تحريف.
- في حالة تصحيح القيد الأول يجب أن تبقى كتابة هذا القيد مقروءة، كما يمكن أن تمسك الدفاتر والوثائق بالشكل وبجميع الوسائل أو الطرق الملائمة، شريطة أن تكون معطيات السجلات المساعدة أو الوثائق التي تحل محلّها تتميز بالصدق في تسجيل القيود المحاسبية.[2]

---

[1]- القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادة 04.

[2] - الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، المعدّل والمتمّم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المادتان 9 و10.

- مسك المحاسبة بالعملة الوطنية وتسجيل العمليات الكائنة على المستوى الوطني منفصلة عن العمليات على المستوى الخارجي، وكذلك العمليات التي يجرى تحقيقها مع الخارج.[1]
- فضلا عن السجلات والوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية أو التنظيمية، فإن مسك الحسابات يكون بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها وإعداد موازنتها الدورية.
- تقييد العمليات دون أية مقاصة فيما بينها في حسابات تتفق تسمياتها مع طبيعة هذه العمليات.
- يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المبررة لها بعناية تامة لمدة 10 سنوات على الأقل.
- تاريخ إقفال السنة المالية محدد بتاريخ 31 ديسمبر من كل سنة، إلا أنه يمكن مخالفة هذه القواعد بموافقة وزير المالية بعد استطلاع رأي المجلس الأعلى للمحاسبة.[2]

3-4-2- تقييم الاستثمارات والمخزونات

عند إقفال كل سنة مالية يجب على المؤسسات أن تعد جردا مقيّما، كاملا ومفصلا لاستثماراتها. كما يجب مسك بطاقات الاستثمار بشكل دائم، ومتابعة حركة المخزونات بالجرد الدائم أو بالجرد المتناوب بترخيص من وزير المالية، بعد استطلاع رأي المجلس الأعلى للمحاسبة، بالنسبة للمؤسسات التي لا يمكنها إجراء الجرد الدائم.[3]

تُقيّم البضائع والمواد واللوازم بتكلفة الشراء، كما تُقيّم المنتجات غير التامة والأشغال قيد التنفيذ والمنتجات المنجزة بتكلفة الإنتاج. أمّا الفضلات والمهملات تقدّر بالقيمة المحتلمة لبيعها مخصوم منها عند الاقتضاء مصاريف التوزيع المتعلقة بها[4].

لا تتضمن التكلفة الحقيقية للشراء والإنتاج الرسوم التي لا تبقى على عاتق المؤسسة. وعند استحالة تحديد هذه التكلفة لعناصر المخزونات، يمكن للمؤسسة أن تتخذ سعر البيع في يوم الجرد أو ثمن البيع المحتمل كقاعدة للتقييم، على أن يخصم من هذا السعر جزء يمثل مصاريف التوزيع والربح[5]. وفي هذه الحالة لا يجوز تكوين مؤونات. أمّا قيمة المنتجات غير التامة والأشغال قيد التنفيذ التي ليس لها سعر بيع مؤكّد، تقدر قيمتها، في هذه الحالة، بمقارنتها مع القيّم المعمول بها بالنسبة للمنتجات التي تعتبر جزء منها.

---

[1] - القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادة 09.
[2] - القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادة 16.
[3] - القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادة 17.
[4] - القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادة 21.
[5] - القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادة 23.

المطلب الثاني: تقييم المخطط الوطني للمحاسبة

صحيح أن المخطط الوطني للمحاسبة تقادم وأصبح لا يساير المتطلبات الجديدة للبيئة المحاسبية في الجزائر، التي ما فتأت تتأثر بالمنظومة المحاسبية الدولية التي كرّست التوحيد المحاسبي عالميا. غير أنّه من غير العدل أن نهتمّ بنقائص المخطط الوطني للمحاسبة دون إلقاء الضوء على مزاياه.

1- مزايا المخطط الوطني للمحاسبة

لا يخفى على أحد ممّن يهتمّون بالجانب المحاسبي من مهنيين وأكاديميين، بأن المخطط الوطني للمحاسبة في حلّته لسنة 1975، خدم المنظومة المحاسبية في الجزائر لفترة لا تقلّ عن خمسة وثلاثون سنة. ساد خلا طيلة هذه المرحلة اقتصاد اشتراكي[1] يعتمد على المركزية والتخطيط، من بين أولوياته خدمة الصالح العام عن طريق الجباية. هذا ما جعل أجبر المخطط الوطني للمحاسبة على أن يتواءم مع الأهداف العامة المسطّرة من طرف الحكومات المتوالية خلال تلك الفترة.

وبمراعاة الظروف التي مهّدت لولادة المخطط الوطني للمحاسبة، نجده لا يخلو من بعض الصفات التي يمكن اعتبارها مزايا في وقتها، نذكر منها على سبيل الاستدلال ما يلي:

- إن المخطط الوطني للمحاسبة مستوحى، إلى حدّ كبير، من المخطط الفرنسي العام الذي كان ولا يزال يعتبر من بين أهمّ المرجعيات المحاسبية السّائدة في العالم.
- إن بنية وطبيعة المخطط الوطني للمحاسبة ساعدت على تحقيق الأهداف التي وُلد من أجلها، وهي خدمة أهداف الاقتصاد المخطط وتوفير البيانات المحاسبية والمالية للخزينة العمومية والهيئات الوطنية المشرفة على الإحصاء.
- إن عدم مرونة المخطط الوطني للمحاسبة، نظرا لضآلة الإصلاحات التي طرأت عليه، طيلة خمسة وثلاثون سنة، سهّلت من فهم أحكامه والتحكّم فيه نسبيا من طرف الأكاديميين والمهنيين، بمن فيهم معدّي القوائم المالية والمدقّقين لها.
- إن افتقار الإطار النظري للمخطط الوطني للمحاسبة لخيارات محاسبية بديلة للخيارات التفضيلية للتقييم والعرض، واعتماده على الطرق المحاسبية التفظيلية بصفة مطلقة، دون الإشارة إلى خيارات بديلة (الاعتماد على الكلفة التاريخية دون القيمة العادلة)، يقلل من احتمال لجوء مُعدّي القوائم المالية إلى

[1] - Asma BENSABEUR-SLIMANE, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Spécialité Management des organisations, Université de Tlemcen, 2015, P: 60.

المحاسبة الإبداعية، ويضفي على البيانات المحاسبية المبينة في وثائق الملخصات خاصية قابلية المقارنة في المكان والزمان.

2- نقائص المخطط الوطني للمحاسبة

بالرغم من خدمة المخطط الوطني للمحاسبة لأهدافه المسطرة التي أنشأ لتحقيقها، غير أنه نظرا للتحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وذلك بانتقالها من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام اقتصاد السوق الحر، أصبح لا يواكب تلك التطورات، وبالخصوص الطّفرة التي أصبحت تعرفها المنظومة المحاسبية العالمية، وانعكاساتها على المنظومات المحاسبية الوطنية ومنها الجزائر.[1]

من جملة النقائص التي سوف يتم الوقوف عندها في هذا المطلب نذكر ما يلي:

2-1- النقائص المتعلقة بالإطار التصوري

عانى المخطّط الوطني للمحاسبة من عدّة نقائص فكرية بسبب عدم تحديده لهوية مستعملي القوائم المالية، كما أنّه لم يُحدّد المفاهيم الأساسية له و لم يُعرّفها. وحتّى المبادئ المحاسبية التي تُعتبر أساس غعداد القوائم المالية لم يُفصّل فيها.

2-1-1- غياب الإطار التصوري

يعمل الإطار التصوري في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وهو ما يفتقر إليه المخطط الوطني للمحاسبة. هذا ما أضفى سكونا وجمودا على العمل المحاسبي. وفي كثير من الأحيان يعتمد المهنيون، لإيجاد حلول لمسائل فنية لم يتعرض لها المخطط الوطني للمحاسبة، على اجتهاداتهم الشخصية، عادة ما لا تكون متماثلة، نظرا لعدم ارتكازها على إطار مفاهيمي موحد للمبادئ والأهداف، ممّا ينعكس سلبا على مصداقية القوائم المالية.[2]

2-1-2- عدم تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية

[1]- بوعلام صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[2] - مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 08.

ممّا يُعاب على المخطط الوطني للمحاسبة، عدم تحديده لمستخدمي القوائم المالية. ذلك لأنه كان يهدف إلى تلبية الاحتياجات الكلية للاقتصاد ، من خلال تقديم المعلومات إلى أجهزة التخطيط المركزي وتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية. وبهذا، فإن المخطط الوطني للمحاسبة لم يكن يُعر اهتماما لاحتياجات المؤسسة، باعتبارها أول مستعمل لمخرجات المحاسبة المبينة في القوائم المالية، نظرا لأنها كانت تلعب دورا اجتماعيا أكثر منه اقتصاديا.

2-1-3- محدودية المبادئ المحاسبية

بالرغم من تعرض المخطط الوطني للمحاسبة لبعض المبادئ المحاسبية غير أنه لم يحصرها كلها، وحتى وإن ذكرها لم يوف شرحها بصورة كافية. إنّ البعض من هذه المبادئ مُدون في قوانين أخرى كالقانون التجاري الجزائري، والكثير منها متعارف عليها بصورة عرفية وغير ملزمة التطبيق بقوة القانون في شكل نص تشريعي أو تنظيمي.[1]

2-1-4- انعدام تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية

إن افتقار المخطط الوطني للمحاسبة لإطار تصوري وعدم تدعيمه بمعجم للمصطلحات لم يسنح لمعدّيه أن يقدموا تعاريف لأهم المصطلحات المحاسبية كالأصول، الخصوم، المنتوجات، الأعباء، الأموال الخاصة، وغيرها من المصطلحات المحاسبية كالتكلفة والقيمة العادلة وقيمة التحقيق. إن غياب تعاريف واضحة للمصطلحات المحاسبية يؤثر على فهمها ويخلق لبسا عند العمل بها، ممّا ينعكس سلبا على شفافية القوائم المالية.[2]

2-1-5- التنميط المحاسبي

لم يقدم المخطط الوطني للمحاسبة طريقة لوضع المعايير المحاسبية وتفسيرها، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية التي من المحتمل أن تتضمّن قواعد متضاربة لا تستند إلى أيّ معيار محاسبي.

2-2- النقائص المتعلقة بالإطار المحاسبي

[1] - بوعلام صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[2] - طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية واقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 150.

بالإضافة إلى النقائص الفكرية، عانى المخطط الوطني للمحاسبة من مواطن ضعف مسّت الجوانب الفنية المتعلّقة بمدوّنة الحسابات وعدم معالجته لبعض العمليات المحاسبية.

2-2-1- غياب صنف المحاسبة التحليلية

أهمل المخطط الوطني للمحاسبة صنف المحاسبة التحليلية، وترك في هذا الشأن القرار للمؤسسات لتكييف تنظيمها المحاسبي وفق ما تتطلبه بنيتها وحاجياتها وطبيعة نشاطها، بشكل يسمح بوضوح بحساب التكاليف وأسعار التكلفة والنتائج بمختلف مراحلها.

فعلى عكس المحاسبة العامة التي أضفى عليها المخطط الوطني للمحاسبة الصبغة الإجبارية، لم يفرض على المؤسسات مسك محاسبة تحليلية، وهو ما يمثل تناقض صريح مع أهدافه العامة.[1]

2-2-2- نقص تجانس الحسابات في الأصناف

حاول المخطط الوطني للمحاسبة الحفاظ على تجانس الحسابات داخل الصنف الواحد، حتى تقدم مجموعة كل صنف قيمة متجانسة ذات مدلول مُعيّن، إلا أن بعض الحسابات لا تحقق هذه الصفة نظرا لعدم تجانسها مع باقي حسابات الصنف.

2-2-3- انعدام طرق المعالجة لبعض العمليات المحاسبية

إن جمود المخطط الوطني للمحاسبة وعدم مسايرة إطاره النظري والمحاسبي للتطورات المهمة التي عرفها الاقتصاد الجزائري، جعله لا يساير بعض العمليات المستجدة، يُذكر منها ما يلي:

- العمليات المنجزة في إطار عقود الإيجار التمويلي؛
- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية؛
- العمليات المنجزة في إطار عقود منح الامتيازات العامة؛
- العمليات المتعلّقة بالإعانات الحكومية؛
- العمليات المتعلقة بعقارات التوظيف؛
- العمليات المتعلقة بالعقود طويلة الأمد؛
- العمليات المتعلقة بالتثبيتات المالية؛
- العمليات المتعلقة ببعض التثبيتات المعنوية؛
- العمليات المتعلّقة بالحسابات المدمجة؛

[1] - بوعلام صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

- العمليات المتعلقة بالضرائب المؤجلة؛
- العمليات المتعلّقة بإعداد القوائم المالية المرحلية.

2-3- النقائص المتعلقة بقواعد وطرق التقييم

يفتقد المخطط الوطني للمحاسبة للمعايير المحاسبية التي تُحدّد بالتفصيل طرق تقييم عناصر الميزانية وحساب النتائج، بما فيها الطرق الاختيارية والطرق البديلة.

اقتصر المخطّط الوطني للمحاسبة على مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم الاستثمارات والمخزونات. و لم يواكب متطلبات تقييم عناصر الخصوم والأصول الجديدة بالخصوص تلك المتعلقة بالأدوات المالية ومشتقاتها التي يقتضي تقييمها بقيمتها العادلة. كما أنّه اقتصر على تقييم العقود طويلة الأمد **بطريقة الإتمام**، دون مراعاة **طريقة التقدّم** في الأشغال التي تأخذ بها المرجعيات المحاسبية المتطوّرة كمعايير المحاسبة الدولية.

2-4- النقائص المتعلقة بالقوائم المالية

يشوب القوائم المالية للمخطّط الوطني للمحاسبة المسمّاة بوثائق الملخصات عدّة نقائص من حيث شكلها ومضمونها.[1]

2-4-1- النقائص من حيث الشكل

من حيث الشكل، فإن القوائم المالية الختامية تُبيّن في نهاية السنة أرصدة السنة المالية المقفلة، دون إبراز أرصدة السنوات المالية السابقة، ممّا يجعلها تفقد الخاصية النوعية للمقارنة.

لقد أهمل المخطط الوطني للمحاسبة التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، باعتبارها تُبيّن بوضوح مصادر توليد النقدية ووجهة إنفاقها مع تحديد رصيد الخزينة للفترة، وهذا ما يهم أساسا صاحب المؤسسة والدائنين الحاليين والمستقبليين.[2] وبالرغم من أنّ وثائق الملخّصات تتضمّن جدول حركات الأموال، غير أنّ هذا الأخير غير واف ولا يحتوي على جميع البيانات المتعلّقة بالنتائج ورؤوس الأموال، كالآثار الناجمة عن تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

2-4-2- النقائص من حيث المضمون

---

[1]- الحاج نوي، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2008، ص 94 .

[2] - روبرت ميجز، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص 731.

أمّا من حيث المضمون، تفتقد البيانات المالية المحتواة في وثائق الملخصات المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة للمعلومات غير العددية والوصفية التي لها أهمية بالنسبة لمتخذي القرارات والتي من الواجب إدراجها في ملحق للقوائم المالية. كما لا يجبر المخطط الوطني للمحاسبة تحديد السياسات المحاسبية في شكل دليل يلخص المبادئ المحاسبية والخيارات المحاسبية التفضيلية والبديلة المعتمدة من طرف الكيان لإعداد القوائم المالية. تُشبه القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة جداول الميزانية الجبائية وهذا ما يبيّن تأثير القانون الجبائي على القانون المحاسبي.

المطلب الثالث: الإصلاحات الحاصلة على المخطط الوطني للمحاسبة

إن الإصلاحات التي واكبت تطور الاقتصاد الجزائري، جعلته يعرف انفتاحا على الاقتصاد العالمي، المبني على أسس الليبرالية واقتصاد السوق الحرّ. أجبر ذلك، السلطات العمومية في الجزائر، على إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة، الذي عرف جمودا منذ تبنيه سنة 1975، وذلك بجعله يتواكب والمتطلبات الحديثة لاقتصاد السوق الحر الذي بدأت ملامحه تنطبع على الاقتصاد الجزائري.

1- مراجعة وتحديث المخطط الوطني للمحاسبة قبل 1998

لقد ساير المخطط الوطني للمحاسبة الاقتصاد الاشتراكي الموجّه إداريا، وحاول الاستجابة لمتطلباته منذ تاريخ صدوره سنة 1975، و لم تطرأ عليه تحديثات كثيرة نظرا لإيفائه نسبيّا لأهداف تلك الفترة.

اقتصرت التحديثات القليلة التي مسّت المخطط الوطني للمحاسبة على إعداد مخططات محاسبية قطاعية وصدور بعض التعليمات والمناشير المتعلقة بتسجيل بعض العمليات الخاصة المشار إليها في الإطار التنظيمي للمخطط الوطني للمحاسبة.

2- إنجازات المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)[1]، بموجب المرسوم التشريعي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، وهو جهاز استشاري أوكلت إليه مهمة التوحيد المحاسبي وإعداد معايير المحاسبة في الجزائر.

ولقد عمل عن طريق لجانه التقنية، من خلال إصدار إشعارات لتفسير بعض المسائل المحاسبية، وإيجاد حلول فنية للتساؤلات المطروحة ميدانيا من طرف المؤسّسات ومهنيّي المحاسبة.

2-1- تأسيس لجنة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة

[1] - Nacer Eddine Sadi. Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, Comptabilités et innovation, Mai 2012, Grenoble, France, <hal-00691022>, P: 17.

تكفّل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتغيير المخطط الوطني للمحاسبة، بما يتلاءم والتحوّلات التي عرفها الاقتصاد الوطني. شكل في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهامّ تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، وإعداد مشروع مدونة حساب جديدة بهدف صياغة نظام محاسبي جديد.[1]

2-2- استمارات تشخيص المخطط الوطني للمحاسبة

باشرت لجنة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة عملها بتقييم المخطط الوطني للمحاسبة وتشخيصه عن طريق إعداد استمارتين خاصتين بتقييم المخطط الوطني للمحاسبة. أُرسلت الأولى لممارسيّ مهنة المحاسبة في جانفي 1999، وهي الفترة التي تتميّز عادة بانهماكهم بأعمال نهاية الدورة المحاسبية، ممّا أثر سلبا على الإجابات المعاد إرسالها للمجلس الوطني للمحاسبة. أدّ ذلك إلى إرسال استمارة ثانية لممارسي مهنة المحاسبة في جويلية 2000.

تضمنت الاستمارتان أسئلة تمحورت حول بعض المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي، وكذلك أسئلة تتعلق بتنظيم المحاسبة. كما تناولت كذلك بعض المصطلحات المحاسبية وقواعد وسير الحسابات بالإضافة إلى بعض طرق التقييم.[2]

2-3- نتائج استمارات الاستبيان

على ضوء الردود المتحصل عليها، التي تمّ جمعها وتلخيصها، قامت لجنة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة بإعداد تقريرها حول تشخيص وتقييم المخطط الوطني للمحاسبة وخلصت إلى النتائج الآتية[3]:

- ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية؛
- إعادة تنظيم مدونة الحسابات وقواعد سيرها وإثرائها بما يفي بأغراض مستعملي القوائم المالية؛
- توفيق الأعمال المحاسبية بالمعايير والممارسات المحاسبية الدولية.

2-4- خيار الإصلاح المُتبنّى من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري

[1] - بوعلام صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[2] - Conseil National de la Comptabilité, Questionnaire d'évaluation du plan comptable national, Alger, juillet 2000.

[3] - عبد القادر بكيحل، مرجع سبق ذكره، ص 28.

بناءً على محتوى الأجوبة التي تضمنتها الاستمارتان، اقترحت لجنة الإصلاح على المجلس الوطني للمحاسبة، مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة دون تغييره، حتى لا يؤثر ذلك على الممارسة المحاسبية من جهة، ولارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي من جهة أخرى.

ونتيجة لما سبق، أعدت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في فيفري 2000، تقريرا لخّصت فيه مختلف الاقتراحات لمراجعة المخطط الوطني للمحاسبة، والتي تعرضت بالخصوص للمبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الشاملة.[1]

3- إنجازات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

توقفت لجنة أعمال المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري في سنة 2001، ممّا دفع بوزارة المالية إلى وضع مهمّة الإصلاح المحاسبي محلّ مناقصة دولية، كانت من نصيب المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، الذي أوكلت له مهمّة الإصلاح المحاسبي في الجزائر، بتمويل من البنك الدولي.

3-1- إعداد برنامج عمل المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

باشر فوج العمل المشكل من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي عمله في شهر أفريل 2001، على أن ينهي أشغاله في خلال مدة لا تتجاوز 12 شهر.

أعد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي برنامج عمل موزع على أربع مراحل كما يلي:

- تشخيص حالة تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبية الدولية؛
- إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛
- تدريب المهنيّين على النظام المحاسبي الجديد وعلى معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري على تحسين تنظيمه وتفعيل أعماله.

3-2- اقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

بعد تشخيص المخطّط الوطني للمحاسبة، اقترح المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، ثلاث خيارات ممكنة لإصلاحه وتطويره، وهي :[2]

- الإبقاء على تركيبة المخطط الوطني للمحاسبة بشكله الذي كان عليه، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛

[1] - Conseil National de la Comptabilité, Synthèse d'évaluation du plan comptable national, Alger, 2000.

[2] – مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر– ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 173.

- الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة ببنيته وهيكله، مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولي؛
- إعداد نظام محاسبي جديد استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.

4- الخيار المعتمد لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري

بعد دراسة وفحص الخيارات الثلاث المقترحة من طرف فوج عمل المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، استقرّ رأي المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري على الخيار الثالث، وذلك باعتماده على إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني للمحاسبة بنظام محاسبي جديد.

تمخّض عن ذلك اعتماد نظام محاسبي مالي متوافق، إلى حدّ ما، مع معايير المحاسبة الدولية، في بعض الجوانب، لاسيّما، الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، مستعملي القوائم المالية، المبادئ المحاسبية وقواعد التسجيل والتقييم والعرض.[1]

[1] – مداني بن بلغيث، المرجع السابق ، ص 174.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي

ارتكز إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، أساسا، على العروض المقدمة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، الذي قدم للمجلس الوطني للمحاسبة الجزائري ثلاث خيارات للإصلاح. اعتمد منها الخيار الذي يقوم على تبنّي مرجع محاسبي جديد يكون مستوحى من مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية. من بين ما حفّز المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري على هذا الاختيار، كون تمويل عملية الإصلاح يقع على عاتق البنك الدولي.

على أساس هذا المنطق تمّ تغيير المرجعية المحاسبية الوطنية جذريا، باعتماد مرجعية محاسبية جديدة، تستند إلى قواعد ومبادئ جديدة ذات خلفية عالمية، من شأنها تغيير كافة قواعد المهنة المحاسبية في الجزائر. وذلك بالاستغناء عن المخطط الوطني للمحاسبة، الذي عرف حدودا وقصورا في خدمة مستعملي القوائم المالية، وتعويضه بالنظام المحاسبي المالي الجديد.

على عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي عرف جمودا طيلة خمسة وثلاثون سنة، نظرا لعدم إثرائه بنصوص تجعله يتلاءم والظروف الجديدة التي عرفها الاقتصاد الجزائري، فإن النظام المحاسبي المالي، يبدو من أوّل وهلة، بأنّه ثري من حيث النصوص التي تُنظّمه. كما أنّه مرن وقابل للتأقلم مع المعطيات الجديدة، بشرط تحديثه باستمرار عن طريق إصدار نصوص تنظيمية جديدة تجعله يتواءم معها.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

تمخّض عن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، تبنّي مرجعية محاسبية جديدة، هدفها مُسايرة الأهداف الجديدة التي فرضتها البيئة الاقتصادية في الجزائر، التي زاد تأثّرها بالبيئة الاقتصادية العالمية. وهو ما تجسّد بالقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمّن النظام المحاسبي المالي.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي

يُعرّف النظام المحاسبي المالي، بالنظام الذي من شأنه تنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة.[1]

عند تعريفه للمحاسبة المالية، ركّز المشرّع على المعطيات العددية، و لم يُشر للمعطيات الكتابية الوصفية التي تعتبر جدّ مهمّة من منظور مستعملي القوائم المالية. إن النظام المحاسبي المالي أوجد للمعطيات الكتابية والوصفية كشفا ماليا مستقلاّ بذاته يتمثل في الملحق الذي يُبيّن القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويُوفّر معلومات مكمّلة عن الميزانية وحساب النتائج والكشوف المالية الأخرى.

كما عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي بأن المحاسبة "هي نظام يُنظم المعلومة المالية التي تسمح بتسجيل، وتصنيف، وحفظ المعطيات على أساس رقمي، وتُكوّن بعد المعالجة المناسبة، مجموعة معلومات موافقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المهتمّين".[2]

ومن التعاريف السابقة، فإن المحاسبة المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات يسمح بتجميع وتبويب المعطيات العددية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، بهدف معالجتها ثُمّ إخراجها في شكل معلومات مالية مفيدة، تساعد مستعملي الكشوف المالية الدّاخليين والخارجيّين في اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات الحاسمة.

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، على كل شخص طبيعي أو معنوي مُلزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصّة بها.

حدّدت المادة 04 من القانون 07-11 الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية كالآتي:

2-1- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري

تُعرّف المادة 416 من القانون المدني الجزائري، الشركة بالعقد الذي يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد،

[1] - المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر 2009، ص 8.

[2] - Pierre LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 11eme édition, paris, 1996, p:18.

بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتُج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي قد تنجرّ عن ذلك.[1]

اكتفى المشرع المدني بتعريف الشركة وترك تحديد الطابع التجاري لها، إما بشكلها أو موضوعها، للمشرع التجاري، الذي حصر الشركات التجارية بشكلها بموجب المادة 544 من القانون التجاري كالآتي:

- شركة التضامن؛
- شركة التوصية التي تتفرع إلى شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم؛
- الشركة ذات المسؤولية المحدودة التي تضم أيضا المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة؛
- شركة المساهمة بما فيها شركات المساهمة التي تؤسس دون اللجوء العلني للادخار وشركات المساهمة التي تؤسس باللجوء العلني للادخار.

2-2- التعاونيات

اكتفى المشرع الجزائري بإدراج التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، دون تعريفها ودون تحديد أنواعها والحالات التي تصبح ملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي.

وهذه من بين النقاط التي تتطلب البحث للتعريف بمفهوم التعاونية وتحديد أنواعها والحالات التي تصبح فيها ملزمة بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد كالتعاونيات الفلاحية، تعاونيات التأمين، التعاونيات العقارية وتعاونيات الاستهلاك التابعة للخدمات الاجتماعية على مستوى المؤسسات الوطنية.

2-3- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون

اعتبر المشرع الجزائري الأشخاص الذين ينتجون السلع والخدمات التجارية، ملزمون بمسك محاسبة مالية سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو أشخاص معنويين.[2]

وحتّى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية، هم ملزمون أيضا بمسك محاسبة مالية، إذا كانوا يزاولون نشاطات اقتصادية مبنيّة على عمليات متكررة، سواء كان ذلك

1 - الأمر رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، المادة 416.

2- المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 08.

بهدف الربح أم لا، كالغرف الصناعية والتجارية، غرف الحرف والصناعات التقليدية وغرف الفلاحة والصيد البحري.

2-4- الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي

لقد وسّع المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ليضُمّ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يدخلون ضمن الفئات المبيّنة أعلاه، ولكن هم ملزمون بمسك المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي[1]، كحضائر المعدات التابعة لمديريات الأشغال العمومية (DTP)، على مستوى مختلف ولايات الوطن، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC).

3- الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

طبقا لأحكام المادة الثانية من القانون 07-11، استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.[2] أمّا الكيانات المصغّرة التي لا يتعدّى عدد مستخدميها ورقم أعمالها ونشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في المحاسبة المالية، وتعدّ كشوفها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، نظرا لقيامها على أساس فرضية الخزينة وليس على أساس فرضية الالتزام.[3]

المطلب الثاني: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

يتمثل الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي في القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى نصوص أخرى يخضع لها معدّو الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي. تتمثل في قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية المواكبة لتطبيق النظام المالي المحاسبي، وكذا الأوامر المتعلقة بالقانون التجاري وقانون النقد والقرض.

1- قانون النظام المحاسبي المالي

1- القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المادة 04.

2- القانون 07-11 لمادة 02 الفقرة 02ا.

3- القانون 07-11 المادة 05.

حدّد المشرّع الجزائري النظام المحاسبي المالي، وفق القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمّن النظام المحاسبي المالي. يهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية".[1]

1-1- مضمون قانون النظام المحاسبي المالي

تضمّن الفصل الأول من هذا القانون تعريف المحاسبة المالية، كما حدد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وحصر الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.[2] كما حدّد الفصل الثاني مضمون النظام المحاسبي المالي الذي يتكوّن من الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات وكيفية سيرها.[3]

حدد الفصل الثالث كيفيّة تنظيم المحاسبة، من خلال حصر العمليات الإجبارية الملزم بها الكيان لإعداد وعرض الكشوف المالية وكيفيّة تنظيم الوثائق الثُبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية، وكذا شروط وكيفية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. أمّا الفصل الرابع، عدّد الكشوف المالية السنوية الواجب على الكيانات إعدادها، والهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها.

تعرّض الفصل الخامس إلى الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدمجة، وحالات الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني التي تشكل مجموعة اقتصادية، المجبرة على إعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيات وطرق وإجراءات نشرها.[4] كما بيّن الفصل السادس الحالات التي يلجأ فيها الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية، إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.[5] اختُتم القانون 07-11 بفصل سابع، يُبيّن الأحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيّز التنفيذ، وإلغاء المخطط الوطني للمحاسبة ونشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. ويمكن تلخيص محتواه الجدول الآتي:

جدول رقم 03 : فصول القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية، مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	من 02

1- المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 07.
2- القانون 07-11 المواد من 2 إلى 5.
3- القانون 07-11 المواد من 06 إلى 09.
4 - القانون 07-11 المواد من 31 إلى 36.
5 - القانون 07-11 المواد من 37 إلى 40.

		والاستثناءات من مجال التطبيق.	إلى 05
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات.	من 06 إلى 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الإجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.	من 10 إلى 24
الفصل الرابع	الكشوف المالية	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية وكيفية إعداد وعرض الكشوف المالية.	من 25 إلى 30
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.	من 31 إلى 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.	من 37 إلى 40
الفصل السابع	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشر القانون 07-11 في الجريدة الرسمية.	من 41 إلى 43

المصدر: تم إعداده بناءً على القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25

1-2- الإحالات التي تضمّنها قانون النظام المحاسبي المالي

يمثل القانون 07-11 النص الرئيسي الذي جاء بالخطوط العريضة لفحوى النظام المحاسبي المالي. وهي تتطلب تفصيلات وشروحات وفق نصوص تنظيمية تصدر عن وزارة المالية.

يتضمن القانون 07-11 **تسعة إحالات** إلى المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرّخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمّن النظام المحاسبي المالي، **وإحالة** واحدة إلى المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، الذي يحدّد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

تحدد هذه المراسيم التنفيذية شروط وكيفيات تطبيق المواد التي وردت فيها هذه الإحالات، كما هي مُبيّنة في الجدول الآتي:

جدول رقم 04 : الإحالات الواردة في القانون 07-11

رقم الإحالة	مواد القانون 07-11	محتوى الإحالة	المرسوم التنفيذي المحال إليه	المواد
01	5	المحاسبة المالية المبسطة	156 / 08	43
02	7	الإطار التصوري	156 / 08	من 02 إلى 28
03	8	المعايير المحاسبية	156 / 08	29 و30
04	9	مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها	156 / 08	31

05	22	الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات الصغيرة	156 / 08	43
06	24	مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي	110 / 09	من 01 إلى 26
07	25	محتوى وطرق إعداد وعرض الكشوف المالية	156 / 08	من 32 إلى 37
08	30	الحالات تختلف فيها السنة عن 12 شهر	156 / 08	38
09	36	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة	156 / 08	من 39 إلى 41
10	40	كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية	156 / 08	42

المصدر: تم إعداده بناء على المراسيم التنفيذية رقم 08-156 و110/09

2- النصوص الأخرى

بالإضافة إلى القانون 07-11 المتضمّن القانون المحاسبي المالي، يتأثر القانون المحاسبي الجزائري بنصوص تشريعية أخرى، يجب أخذها في الحسبان عند إعداد وعرض الكشوف المالية هي كالآتي :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا سيّما المادة 152 منه؛
- الأمر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، المعدّل والمتمّم؛
- الأمر 03-11 المؤرخ في 2003/08/26، المتعلق بالنقد والقرض، المعدّل، لا سيّما المادة 62؛
- الأمر 08-02 المؤرخ في 2008/07/24، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008؛[1]
- الأمر 09-01 المؤرخ في 2009/07/22، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009؛[2]
- القانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، المتضمّن قانون المالية لسنة 2010؛[3]
- الأمر 10-01 المؤرخ في 2010/08/26، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010؛[4]
- القانون 10-13 المؤرخ في 2010/12/29، المتضمّن قانون المالية لسنة 2011.[5]

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

بالإضافة إلى الإطار التشريعي الذي يتضمن القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص الأخرى التي يخضع لها مُعدّو القوائم المالية، بما فيها القانون التجاري، قانون النقد والقرض

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، رقم 42، المؤرخة في 27 جويلية 2008.

[2] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، رقم 44، المؤرخة في 22 جويلية 2009.

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، رقم 78، المؤرخة في 30 ديسمبر 2009.

[4] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 49، المؤرخة في 29 أوت 2010.

[5] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 80 المؤرخة في 30 ديسمبر 2010.

وقوانين المالية وقوانين المالية التكميلية، يُنظّم النظام المحاسبي المالي نصوصا تنظيمية تصدر عن وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في شكل مراسيم تنفيذية، قرارات، أنظمة، إشعارات ونصوص أخرى، تهدف إلى شرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1- المراسيم التنفيذية (Décrets exécutifs)

تصدر المراسيم التنفيذية عن رئاسة الحكومة بعد استشارة الوزارة الوصية المتمثلة في وزارة المالية، وهي تتعلّق بتطبيق أحكام القانون المتضمّن النظام المحاسبي المالي، وهي كالآتي:

1-1-المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في 2008/05/26

يُحدّد المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في 2008/05/26،كيفيّات تطبيق بعض أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمّن النظام المحاسبي المالي.

1-1-1- مضمون المرسوم التنفيذي رقم 08-156

جاء المرسوم التنفيذي 08-156 في 44 مادة، نصت الأولى منه على أنه يهدف إلى تحديد كيفيّات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11. إحالات إلى نصوص تنظيمية، مع مراعاة المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، التي كانت محلّ مرسوم تنفيذي مستقلّ سيأتي تناوله.

تناول هذا المرسوم الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي عرض من خلاله أهدافه، أهمها اعتباره مرجع لوضع معايير محاسبية جديدة. وكذلك تناوله للكشوف المالية، مع التركيز على الخصائص النوعية للمعلومة المالية الواردة فيها. تناول أيضا بعض المبادئ المحاسبية المتبناة من طرف النظام المحاسبي المالي كمبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الصورة الصادقة ومبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني. حدّد أيضا مفاهيم عناصر الميزانية وحساب النتائج بما فيها الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النتيجة، المنتوجات والأعباء. تضمّن أيضا الإطار العام للمعايير المحاسبية، المتعلقة بقواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات، وإدراجها في الحسابات وعرضها في الكشوف المالية.

1-1-2- توزيع المرسوم التفيذي 08-156 للمعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

وزّع المرسوم التنفيذي 08-156 المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي على أربع كتل كالآتي:

جدول رقم 05: المعايير المحاسبية المبينة في المرسوم 08-156

كُتل المعايير المحاسبية	المعايير المحاسبية	
المعايير المتعلقة بالأصول	– التثبيتات العينية والمعنوية – المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	– التثبيتات المالية
المعايير المتعلقة بالخصوم والأموال الخاصة	– رؤوس الأموال الخاصة – القروض والخصوم المالية الأخرى	– الإعانات – مؤونات المخاطر
المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة	– الأعباء	– المنتوجات
المعايير ذات الصفة الخاصة	– تقييم الأعباء والمنتوجات المالية – الأدوات المالية – عقود التأمين؛ – العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير – العقود طويلة المدى	– الضرائب المؤجلة – عقود إيجار –تمويل– – امتيازات المستخدمين – العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية.

المصدر: تمّ إعداده بناء على المادة 30 من المرسوم التنفيذي 08–156

1–1–3– إحالات المرسوم التنفيذي رقم 08–156

تضمّن المرسوم التنفيذي 08–156 أربعة عشر إحالة على القرار رقم 71 المؤرّخ في 2008/07/26، الذي يحدّد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدوّنة الحسابات وقواعد سيره. كما تضمّن إحالة واحدة على القرار رقم 72 المؤرّخ في 2008/07/26، الذي يحدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

تُبيّن الإحالات المُتضمّنة في المرسوم التنفيذي 08–156 في الجدول الآتي :

جدول رقم 06 : الإحالات الواردة في المرسوم التنفيذي 08–156

رقم الإحالة	المواد	موضوع الإحالة	النصّ القرار المحال إليه	فقرات وفصول القرار رقم 71
01	4	التنظيم المحاسبي	/	/
02	16	التقييم وفق القيمة العادلة	رقم 71	02-122 ،19-121
03	18	تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني	رقم 71	02-135
04	25	المنتوجات	رقم 71	03-111 ،02-111
05	30	المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11	رقم 71	جملة من الفقرات
06	31	مدوّنة الحسابات	رقم 71	01-311 وما تلاه
07	33	محتوى، نموذج وعرض الميزانية	رقم 71	01-220

08	34	محتوى، نموذج وعرض حساب النتائج	رقم 71	02-230
09	35	محتوى، نموذج وعرض جدول سيولة الخزينة	رقم 71	01-240
10	36	محتوى، نموذج وعرض جدول سيولة الخزينة	رقم 71	01-250
11	37	محتوى، نموذج وعرض ملحق الكشوف المالية	رقم 71	01-260
12	38	إقفال السنة المالية في غير 12/31 من السنة	/	/
13	41	الحسابات المدمجة والحسابات المركبة	رقم 71	01-132 وما تلاه
14	42	تغيرات التقديرات والطرق المحاسبية	رقم 71	01-138 وما تلاه
15	43	الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة	رقم 71	الملحق 2 الباب IV

المصدر: تم إعداده بناء على المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والقرارين رقم 71 و72

الملاحظ على الكثير من الإحالات التي تمّت الإشارة إليها في القانون 07-11، لم تُعالج في المرسوم التنفيذي 08-156 بشكل واف، بل يُقتصر على الإشارة إليها ثُمّ إحالتها على التنظيم.

ولهذا يمكن القول بأن المرسوم التنفيذي 08-156، الذي جاء في الأصل ليُفصّل بصورة أجلّ عناصر القانون 07-11، لم يتضمن الجديد الذي كان منتظرا منه، باستثناء محتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.[1]

إنّ الإحالات المشار إليها في المرسوم التنفيذي، قد تمّ التطرّق إليها في القرار التنظيمي الصّادر عن الوزير المكلّف بالمالية، باستثناء ثلاث إحالات كالآتي:

- الإحالة الأولى المُشار إليها وفق المادّة 04 من المرسوم التنفيذي 08-156، المتعلّقة بالتنظيم المحاسبي، بحيث أنّ القرار رقم 71 لم يُعالج قط هذا الجانب؛
- الإحالة الخامسة التي تضمّنتها المادّة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، التي أشارت للمعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11، بحيث أنّ القرار رقم 71، لم يُشر في أيّ حال من الأحوال لمصطلح "المعيار"، بالرغم من أنّه عالج تقييم وعرض عناصر القوائم المالية وشروط إدراجها في المحاسبة،
- الإحالة الثانية عشر الواردة بموجب المادة 38 من المرسوم التنفيذي 08-156، المحدّدة لإقفال السنة المالية في غير 12/31 من السنة، التي لم تُعالج من طرف أحكام القرار رقم 71.

1-2- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07

[1] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 5.

حدّد المرسوم التنفيذي 09-110، شروط وكيفيّات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي. وجاء في ستة وعشرون مادة تضمّنت تعريف نظام الإعلام الآلي، وكذا الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند مسك الكيانات للمحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي. بيّن كذلك الشروط الواجب توفّرها في برامج الإعلام الآلي، بما فيها إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

ينُصّ هذا المرسوم، على وجوب احترام المحاسبة الممسوكة، عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، الإجراءات الجبائية المعمول بها. كما ينصّ على إمكانية مراقبة المحاسبة الممسوكة آليّا من طرف الإدارة الجبائية، طبقا لأحكام المادة 40 من القانون 01-21 المؤرخ في 2001/12/22، والمتضمن قانون المالية لسنة 2002.

تشمل هذه المراقبة مجموع المعلومات والمعطيات والمعالجات المعلوماتية الآلية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج محاسبية أو جبائية، وكذا في إعداد التصريحات الإجبارية التي يفرضها التشريع الجبائي.

بالإضافة إلى الملف المتعلق بالتحليل والبرمجة وتنفيذ المعالجة،[1] ينصّ هذا المرسوم أيضا، على إمكانية المحاسبة الممسوكة عن طريق الإعلام الآلي، بإعادة تكوين عناصر الحسابات والكشوف المالية على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة. وفي نفس الوقت إمكانية إيجاد هذه المعطيات والوثائق الثبوتية انطلاقا من هذه الحسابات والكشوف المالية.[2]

تضمّن هذا المرسوم إحالة واحدة تُفيد توضيح أحكام هذا المرسوم عند الاقتضاء، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. غير أنه بالإطلاع على الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي لا يوجد ما يُثبت بأن هناك قرارات صدرت في هذا الشأن.[3]

2- القرارات (Arrêtés)

تصدر القرارات عن الوزير المكلّف بالمالية، وهي تحدّد قواعد التقييم والإدراج في المحاسبة عرض الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بالإضافة إلى الأسقف المطبقة على الكيانات الصغيرة المعنية بمسك محاسبة مالية مبسطة. لم يصدر عن الوزير المكلّف بالمالية إلّا قرارين اثنين كالآتي:

2-1- القرار رقم 71 المؤرّخ في 2008/07/26

[1] - المرسوم التنفيذي 09-110، المؤرخ في 2009/04/07، المادة 23.

[2] - نفس المرجع، المادة 24.

[3] - Mourad ELBESSEGHI, Op-cit, P : 10.

يهدف هذا القرار إلى تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدوّنة الحسابات وقواعد سيرها. وبالتالي هو يُبيّن كيفيات تطبيق أحكام المواد (4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42 و43) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يعتبر هذا القرار كنصّ مرجعي، من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، باعتباره مرفقا بثلاثة ملاحق تابعة له، وهي كالآتي:[1]

- الملحق الأول الذي يحدد قواعد تقييم محاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- الملحق 2 الذي يتضمن نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة؛
- الملحق 3 الذي يحدد معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

جاءت الملاحق الثلاثة للقرار رقم 71 في شكل أربعة أبواب تتوزّع كالآتي:[2]

الباب الأول: قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات

الفصل الأول: مبادئ عامة

الفصل الثاني: قواعد خاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات

الفصل الثالث: كيفيات خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات

الباب الثاني: الكشوف المالية

الفصل الأول: عرض الكشوف المالية

الفصل الثاني: الميزانية

الفصل الثالث: حساب النتائج

الفصل الرابع: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

الفصل الخامس: جدول تغير الأموال الخاصة (رؤوس الأموال)

الفصل السادس: ملحق الكشوف المالية

الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها

[1] - القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، المواد 02 ، 03 و04.

[2] - Mourad ELBESSEGHI, Op-cit, P : 09.

الفصل الأول: مدونة الحسابات

الفصل الثاني: سير الحسابات

الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة

كما تضمّن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية الشرح والتعريف.

2-2- القرار رقم 72 المؤرّخ في 2008/07/26،

يُحدّد القرار رقم 72 المؤرّخ في 2008/07/26 أسقف أرقام الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

2-2-1- عرض مضمون القرار رقم 72

حدد القرار رقم 72 الأسقف التي تسمح للكيانات بتطبيق مرجعية النظام المحاسبي المالي التي تعتمد على محاسبة مالية مبسطة تستند على فرضية الخزينة. في حين أنّ المحاسبة المالية الكاملة تستند إلى فرضية الالتزام. تضمّن هذا القرار تفصيل هذه الأسقف مع الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة النشاط الممارس من طرف الكيان، عدد مستخدميه المؤجّرين بوقت كامل، ومبلغ رقم الأعمال المحقق سنويا.

يمكن للكيان الذي يمارس نشاطا تجاريا، ولا يتعدى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل، أن يمسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعماله السنوي 10 ملايين دينار جزائري. أمّا إذا كان الكيان يمارس نشاطا إنتاجيا أو حرفيا، ولا يتعدى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل، يمكنه مسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعماله السنوي 06 ملايين دينار جزائري. وبالنسبة للكيانات التي تمارس نشاط الخدمات والنشاطات الأخرى، ولا يتعدى عدد مستخدميها تسعة أجراء بوقت كامل، فيمكنها مسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعمالها السنوي 03 ملايين دينار جزائري.[1]

2-2-2- أسقف مسك المحاسبة وفق اللنظام المحاسبي المالي

[1] - القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26، المادة 02.

يُبيّن الجدول الموالي الأسقف المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة.

جدول رقم 07: أسقف مسك المحاسبة المالية المبسطة وفق النظام المحاسبي المالي

النشاط	التجاري	الإنتاجي أو الحرفي	الخدمات والأنشطة الأخرى
رقم الأعمال	لا يتعدى 10 مليون دج	لا يتعدى 6 مليون دج	لا يتعدى 3 مليون دج
عدد المستخدمين بتوقيت كامل	لا يتعدى 9 أجراء	لا يتعدى 9 أجراء	لا يتعدى 9 أجراء

المصدر: تمّ إعداده بناء على القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26

2-2-3- الأسقف المحددة من طرف النظام الجبائي

يفرق النظام الجبائي الجزائري بين نظام الربح الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة. يُبيّن الجدول الموالي الأسقف التي تُحدد نظامي فرض الضريبة، الربح الحقيقي والضريبة الجزافية الوحيدة، التي تخضع لها الكيانات، كما يلي:

جدول رقم 08 : أسقف تحديد نظام فرض الضريبة

نظام فرض الضريبة	نظام الربح الحقيقي (دج)	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (دج)
رقم الأعمال	يتعدى 30 مليون دج	لا يتعدى 30 مليون دج

المصدر : تمّ إعداده بناء على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2-2-3-1- نظام الربح الحقيقي لتحديد الربح الخاضع للضريبة

حدّد التشريع الجبائي مجال تطبيق نظام الربح الحقيقي والسقف المحدّد له، كما حدّد مُتطلّبات مسك محاسبة نظامية.

2-2-3-1-1- مجال تطبيق نظام الربح الحقيقي والسقف المحدد له

تنص المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا.[1] وبالتالي كل مكلف بالضريبة يتعدى رقم أعماله السنوي 30.000.000 دج يخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي.

2-2-3-1-2- مسك المحاسبة حسب نظام الربح الحقيقي

يجب على الأشخاص المُشار إليهم في في المادّة 17، أن يُمسكوا محاسبة نظامية، طبقا لأحكام المادّة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وعليهم أن يُقدّموها عند الاقتضاء، عند كُلّ طلب، لأعوان الإدارة الجبائية، وهذا طبقا للتنظيم السّاري المفعول.

يمسك المكلفون بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل،[2] والمتمثلة في الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي المؤسس بموجب القانون 07-11.

2-2-3-2- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة لتحديد الربح الخاضع للضريبة

تنصّ المادة 282 مكرر 1، بأنه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويّون والشركات والتعاونيات التي تُمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.[3]

2-2-4- مقارنة أسقف النظام المحاسبي المالي بأسقف النظام الجبائي

---

[1]- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 17، معدّلة بموجب المواد 4 من ق.م. لسنة 1995، 3 من ق.م. لسنة 1996 وملغاة بموجب المادة 200 من ق.م. لسنة 2002 (تُنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية)، ومُعاد إحداثها بموجب المادة 3 من ق.م. لسنة 2003، ومعدّلة بموجب المادتين 3 من ق.م. لسنة 2011 و5 من ق.م. لسنة 2015.

[2] - نفس المرجع، المادة 152.

[3] - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282 مكرر 1، المعدلة بموجب المادة 3 من قانون رقم 11-11 المؤرخ في 2011/07/18، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

بمقارنة أسقف نظام المحاسبة المالية مع أسقف نظام الضريبة الجزافية الوحيدة لتحديد الضريبة، يتبيّن بأنهما غير متوافقتين. هذا ما يجعل الكيانات في حرج فيما يتعلق باختيار نظام المحاسبة الواجب الخضوع له (محاسبة مالية أم محاسبة مبسطة)، بالمقارنة مع متطلبات القانون الجبائي.

من يمارس نشاطا تجاريا ويشغل 09 مستخدمين بوقت كامل، ويحقق رقم أعمال سنوي يساوي 29 مليون دينار، فهو يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لتحديد الربح الخاضع للضريبة. وبالتالي هو غير معني بمسك محاسبة مالية وفق التشريع الجبائي، باستثناء دفتر للجرد وسجلّ لتدوين الإيرادات والأعباء وفق فرضية الخزينة. وهذا ما يتعارض مع التشريع المحاسبي الذي يفرض على الكيان أن يمسك محاسبة مالية كاملة، باعتبار أن رقم أعماله السنوي يتعدى 10 ملايين دج وهو يُشغّل من 01 إلى 09 أجراء بوقت كامل.

أما المكلف بالضريبة الذي ينشط في مجال الخدمات، ويحقق رقم أعمال سنوي لا يتعدى 3 مليون دج، فله الحق أن يمسك محاسبة مالية مبسطة وفق التشريع المحاسبي. غير أنه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة التي لا تستدعي مسك أي محاسبة، باستثناء دفتر للجرد وسجلّ لتدوين الإيرادات والأعباء وفق فرضية الخزينة.

أما من يمارس نشاطا صناعيا، ويحقق رقم أعمال سنوي يساوي 8 ملايين دج ويشغل تسعة أجراء بوقت كامل، فهو مجبر على مسك محاسبة مالية كاملة حسب قانون المحاسبة المالية، غير أنه مُعفى من مسك أيّ محاسبة بموجب التشريع الجبائي، باستثناء دفتر للجرد وسجلّ لتدوين الإيرادات والأعباء وفق فرضية الخزينة.

بالإضافة إلى عدم توافق القرار رقم 72 فيما يتعلق بمسك المحاسبة المبسطة مع التشريع الجبائي، فهو لا يتوافق أيضا مع القانون 01-18، المؤرخ في 12 ديسمبر 2002، المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فيما يتعلق بتصنيف المؤسسات من حيث حجمها.[1]

3- الأنظمة (Règlements)

تصدر الأنظمة عن محافظ بنك الجزائر، وهي تتعلق بكيفيّات مسك محاسبة البنوك والمؤسسات المالية، بما فيها قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ومدوّنة الحسابات وقواعد سيرها بالإضافة إلى عرض الكشوف المالية المتعلقة بالبنوك والقطاعات المصرفية الأخرى. أصدر محافظ بنك الجزائر أربعة أنظمة تتعلّق بقيد العمليات الخاصّة بالأوراق المالية ومسك محاسبة البنوك، كما هو مُبيّن في الجدول التالي :

[1] - Mourad ELBESSGHI, Op-cit, P : 10.

جدول رقم 09 : أنظمة قيد العمليات الخاصّة بالأوراق المالية ومسك محاسبة البنوك

رقم النظام	تاريخ النظام	الموضوع
النظام رقم 97-01	1997/01/08	قيد العمليات الخاصة بالأوراق المالية
النظام رقم 09-04	2009/07/23	مخطّط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسّسات المالية
النظام رقم 09-05	2009/10/18	إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسّسات المالية ونشرها
النظام رقم 09-08	2009/12/29	بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسّسات المالية

المصدر : تمّ إعداده بناء أنظمة محافظ بنك الجزائر

4- التعليمات (Instructions)

تصدر التعليمات الصادرة عن وزير المالية. وهي تتعلّق أساسا بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة. ولم يصدر عن وزارة المالية إلاّ تعليمة واحدة هي التعليمة رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة، المُدعّمة بجدول مقاربة حسابات المخطّط الوطني للمحاسبة مع حسابات النظام المحاسبي المالي.[1]

5- المذكّرات المنهجية (Notes méthodologiques)

تصدر المذكرات المنهجية عن المجلس الوطني للمحاسبة الذي هو تحت وصاية وزارة المالية. وهي تتعلق بتحديد طريقة الانتقال لأول مرة إلى النظام المحاسبي المالي، وتُبيّن المعالجات الواجب القيام بها عند تاريخ الانتقال. وهي بعدد ثمانية، كما هو مُبيّن في الجدول الآتي :

جدول رقم 10 : التعليمات والمذكرات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة

المذكرة المنهجيّة	الموضوع	تاريخ الإصدار
المذكرة المنهجية رقم 341	كيفيّات تطبيق التعليمة رقم 02	2010/10/19
مذكرة منهجية	متعلّقة بالتثبيتات المعنوية	2010/12/28
مذكرة منهجية	متعلّقة بالمخزونات	2010/12/28
مذكرة منهجية	متعلّقة بالتثبيتات المادية	2011/03/20
مذكرة منهجية	متعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين	2011/03/26
مذكرة منهجية	متعلّقة بعقود الإنشاء	2011/05/05
مذكرة منهجية	متعلّقة بحسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال، وكذا حسابات تحويل الأعباء	2011/05/24

[1] - Instructions n° 02 du 29/10/2009 du Ministère des finances, portant 1ère application du SCF.

مذكرة منهجية	متعلّقة بالأصول والخصوم المالية	2011/06/07

المصدر : تمّ إعداده بناءً على الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

6- الإشعارات (Avis)

صدر عن المجلس الوطني للمحاسبة خمسة وأربعون نصّا سمّاها كلّها إشعارات. غير أنّه بدراسة محتوى تلك النّصوص، يبدو جليّا بأنّ جلّها يُعتبر مُجرّد أجوبة، صادرة عن لجنة معايير الممارسات المحاسبية والمهنية، لدى المجلس الوطني للمحاسبة، على تساؤلات وانشغالات مستعملي القوائم المالية.

لا ترقى جميع النصوص الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة إلى درجة الإشعار. إنّ هذا الأخير، جاء ليُدعّم معايير النظام المحاسبي المالي، من حيث تفسيره لبعض المعالجات المبهمة وإعطائه حلولا لتقييم وإدراج بعض العناصر في المحاسبة، وكيفيّة عرضها في القوائم المالية.

على هذا الأساس، يتمّ إعادة تكييف النّصوص الصّادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، بحصر تلك التي تعتبر إشعارات وتلك التي تعتبر مجرّد أجوبة على تساؤلات مُعدّي القوائم المالية، كالآتي :

6-1- النصوص المُكيّفة كإشعارات (Avis)

من خلال دراسة وتحليل النّصوص الصّادرة عن لجنة معايير الممارسات المحاسبية والمهنية، لدى المجلس الوطني للمحاسبة، يُمكن اعتبار البعض منها كإشعارات، لاعتبار أنّها أوجدت حلولا لبعض المعالجات المحاسبية أو فسّرت بعض المعالجات المبهمة.

تمّ حصر خمسة نصوص يُمكن أن ترقى لدرجة الإشعار كالآتي :

جدول رقم 11 : النصوص المكيّفة كإشعارات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة

رقم الإشعار	تاريخ الإشعار	موضوع الإشعار
89	2011/03/10	مخطّط وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لكيانات التأمين وإعادة التأمين
17042013	2013/04/17	التسجيل المحاسبي للضّريبة على النتيجة المدمجة
23042013	2013/04/23	منافع المستخدمين
10062014	2014/06/10	الضّرائب المؤجّلة
04122017	2017/01/04	العقود طويلة الأمد

المصدر : تم إعداده بناء على الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

6-2- النصوص المُكيّفة كأجوبة على التساؤلات

بالنسبة للنّصوص الصّادرة عن لجنة معايير الممارسات المحاسبية والمهنية، لدى المجلس الوطني للمحاسبة، التي تكتفي بالتذكير ببعض المعالجات المحاسبية التي ينصّ عليها النظام المحاسبي المالي، دون إضافة أيّ تفسيرات أو حلولا جديدة، فتُكيّف كأجوبة على التساؤلات. هي أربعون، نصّ كالآتي :

جدول رقم 12: النصوص المكيّفة كأجوبة على التساؤلات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة

الرقم	التاريخ	موضوع الإشعار
01	2012/11/21	المعالجة المحاسبية للأموال المستلمة من الدولة والموجّهة لإنجاز، تهيئة، استغلال وتسيير محطّات الناقلات الجوية
02	2012/11/21	معالجة التسبيقات على الأرباح المستلمة
03	2012/11/21	المعالجة المحاسبية لعملية التطهير المالي على مستوى الشركة
04	2012/11/21	المعالجة المحاسبية على مستوى الشركة الأمّ إثر التّطهير المالي للمؤسّسات التابعة
05	2012/11/21	التّسجيل المحاسبي للإستثمارات الأقلّ من 30.000 دج المقتناه قبل 2010
06	2012/11/21	النعالجة المحاسبية لمنتوجات الأتاوات المقبضة من طرف وكالة لفائدة الدّولة ووكالات أخرى للضّبط
07	2012/11/21	كيفيّات تطبيق أحكام القانون 01-10 المؤرّخ في 03-07-2001 المتضمّنة قانون المناجم
08	2012/11/21	التسجيل المحاسبي للأجور التكميلية
09	2012/11/21	إعادة تقييم ممتلكات المؤسّسات ذات الطّابع الصناعي والتجاري، وبالخصوص غرف التجارة، الوكالات العقارية ودواوين الترقية والتسيير العقاري (OPGI)
10	2012/11/21	رفع رأس المال برسملة، الفرق في إعادة التقييم، الاحتياطات أو النتائج غير الموزّعة
11	2012/11/21	التسجيل المحاسبي للشهادات المنجمية
12	2012/11/21	التسجيل المحاسبي لغرامات التأخير
13	2012/11/21	الأثر النّاجم عن عمليات إعادات المعالجة في إطار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي
14	2012/11/21	التسجيل المحاسبي للأموال الممنوحة بصورة نهائية كأموال خاصّة
15	2012/11/21	معالجة العمليات المنجزة في إطار التجمّع
1103201	2013/03/11	مشاركة العمّال في الأرباح
01	2013/07/30	الواجبات المحاسبية للشركات ذات الدورة التكاملية
02	2013/07/30	إعادة معالجة الحساب 115 "الترحيل من جديد" والضّرائب المؤجّلة الناجمة عنه
03	2013/07/30	العقود طويلة الأمد
04	2013/07/30	التسجيل المحاسبي للقيّم المنقولة المسيّرة لفائدة الغير
05	2013/07/30	تحميل الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجبة التخفيض
06	2013/07/30	التكفّل بالجوانب المحاسبية والمالية لعمليّات البيع بالإيجار لفائدة الغير

07	2013/07/30	التسجيل المحاسبي لعمليّات الخصخصة
08	2013/07/30	سير الحسابات 66 و67 للنظام المحاسبي المالي – تطبيق التعليمة رقم 02 المؤرّخة في 2009/10/29 المتضمّنة الانتقال من PCN إلى SCF
09	2013/07/30	تكوين احتياطي المؤونة التقنية المتعلقة باكتتاب تأمين تغطية تعويضات الإحالة على التعاقد
10	2013/07/30	إعادة معالجة فرق إعادة التقييم
11	2013/07/30	مؤونة تعويضات الإحالة على التعاقد
12	2013/07/30	إعانة الاستغلال
01	2013/12/05	التسجيل المحاسبي للسّكنات الإيجارية المحازة من طرف دواوين الترقية والتسيير العقاري
02	2013/12/05	تقييم المحلات التجارية وتسجيلها المحاسبي
03	2013/12/05	خضوع العطل غير المستهلكة والمتغيّرات السنوية للإطارات المسيّرة
04	2013/12/05	التسجيل المحاسبي للحسومات والتخفيضات Crédits mémos
01	2014/06/10	التسجيل المحاسبي لسندات النقل غير المستعملة
02	2014/06/10	تصحيح الاخطاء – مراجعة معدّل الاهتلاك
03	2014/06/10	إدماج الحسابات السنوية
04	2014/06/10	كيفيّات التسجيل المحاسبي، في حسابات المؤسّسة الأمّ، لسندات المساهمة المحازة من طرف المجمّع إزاء الشركات التابعة له
05	2014/06/10	تطهير الحسابات المتعلّقة بالضرائب المؤجّلة
06	2014/06/10	المعالجة المحاسبية لأجور المستخدمين التابعين للمؤسّسة الأمّ، والشركات التابعة
07	2014/06/10	تمويل أصل بمساهمة نهائية من طرف الدولة عن طريق تمويل خاصّ
08	2014/06/10	إعادة تقييم الأصول

المصدر : تمّ إعداده بناءً على الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي وانعكاساته

إن النظام المحاسبي المالي، هو وليد الإستراتيجية المتبناة من طرف الجزائر لتوحيد نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية. ولضمان الانتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، كان لا بد على الهيئات المعنية بتطبيق هذه المرجعية المحاسبية الجديدة، أن تبذل جهودا وتُسخّر إمكانات لتحضير عملية التّجسيد الحقيقي لهذا النظام في واقع الأعمال.

من خلال واقع أعمال التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، سوف يكون له حتما آثارا تنعكس على الأطراف المُكوّنة للبيئة المحاسبية في الجزائر.

المطلب الأول: مسايرة وزارة المالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي

باعتبارها الهيئة المركزية التنفيذية العليا المشرفة على تجسيد النظام المحاسبي المالي في واقع الأعمال، قامت وزارة المالية بمجهودات لمرافقة الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك عبر أجهزتها المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة من جهة، واللجنة المعينة من طرف السيد وزير المالية المكلفة بمتابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي ميدانيا، من الجهة الأخرى.

1- المجلس الوطني للمحاسبة

بغضّ النظر عن الغموض الذي يكتنف عمل هذه الهيئة الوطنية المكلّفة بعملية الإصلاح المحاسبي بالجزائر والظروف التي توصّلت فيها إلى إرساء هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، والخيارات الإستراتيجية التي تبنّتها من خلال أعمال التوحيد المحاسبي الدولي، تبقى الجهود التي بذلها المجلس الوطني للمحاسبة لضمان انتقال ناجح وسليم، تكاد تكون عديمة التأثير في الواقع. يعود ذلك للقطيعة القائمة التي كانت بينه وبين أصحاب المهنة، وكذلك علاقتها غير الوطيدة مع المؤسسات الاقتصادية، المعني الأول بتطبيق هذا النظام[1]، ومع باقي مُستعملي القوائم المالية.

1-1- إنجازات المجلس الوطني للمحاسبة

بالإضافة إلى الإشراف على صياغة الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد، قام المجلس الوطني للمحاسبة، فيما يتعلق بمواكبة تجسيد هذا النظام في واقع الأعمال، بالخطوات المحتشمة الآتية:

- الإشراف على أيام دراسية على مستوى الجهات الجهوية الأربع للوطن، استفاد منها عدد ضئيل جدا من ممارسي مهنة المحاسبة الأحرار، تمحورت حول مضمون النظام المحاسبي المالي والمبادئ العامة التي جاء بها، دون الولوج في أعماقه؛
- إعداد دليل باللغتين، العربية والفرنسية، يتضمّن الإطار التنظيمي والتشريعي للنظام المحاسبي المالي، طُبع بالمؤسسة الوطنية للفنون المطبعية بوحدة الرغاية بالجزائر في سنة 2009، وهو يقتصر على النصوص الصادرة إلى غاية 2009؛
- مساهمة المجلس الوطني للمحاسبة كعضو فعّال في لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، مع إشراف الأمين العام لهذه الهيئة، على اللجنة الفرعية للإعلام الآلي والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؛

---

[1] - مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 8.

- إصدار، بصفة جدّ متأخرة بالمقارنة مع تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، جملة من النصوص في شكل تعليمة ومذكرات منهجية تضمّنت إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، كما هو مُبيّن من خلال الإطار التنظيمي للنّظام المحاسبي المالي.

1-2- المشاكل المرتبطة بضعف أداء المجلس الوطني للمحاسبة

لعلّ أهم المشاكل المرتبطة بضعف أداء المجلس الوطني للمحاسبة يمكن إيجازها في العوامل الآتية.[1]

- انعدام برنامج تحسيسي وتكوين المكوّنين على المديين القصير والطويل؛
- عدم اعتماد تجارب نموذجية لاختبار نجاح عملية الانتقال، مثل التركيز على مؤسسات من قطاعات مختلفة ثم تعميم التجربة بعد إجراء محاكاة فعلية وتقييمها؛
- ضعف سياسة الاتصال المعتمدة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بسبب نقص اللقاءات والملتقيات، الدراسات والآراء والدوريات والمجلّات؛
- الانشغال بعملية الانتقال وإهمال مستقبل العلاقة مع هيئة التوحيد العالمي، خاصة فيما يتعلّق بمراجعة وإلغاء بعض المعايير أو تفسيرها أو اعتماد معايير جديدة. فعملية التكييف عملية دورية مستمرة تقتضي يقظة دائمة وعلاقة قوية مع هيئات التوحيد العالمية والإقليمية؛
- كما أن مسار التوحيد مسارا معقدّا ومتداخلا، يقتضي تفعيل دور كل الفئات المعنية خاصة أصحاب المهنة والمؤسسات باعتبارهم المعنيين مباشرة بتطبيق هذا النظام الجديد. ناهيك على أن مساهمة هاتين الفئتين في المجلس الوطني للمحاسبة تطوعية وهي الصّفة التي تميز طبيعة عمل الفئات المكوّنة للمجلس، وهو ما يطرح مسألة جدية، في مساهمات هذه الفئات وقدرتها على العطاء؛
- بالنسبة لبرامج الإعلام الآلي، اقتصر دور هيئة التوحيد المحاسبي على إصدار المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 2009/04/27، المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، وترك باقي العمل للسوق لإنجاز هذه البرامج، وترك المجال للإشاعات حول وجوب اعتماد هذه البرامج من عدمه من قبل وزارة المالية.

2- لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

[1] - مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 9.

نظرا للدور المحتشم الذي لعبه المجلس الوطني للمحاسبة، لمواكبة التطبيق الميداني للنظام المحاسبي المالي، أُنشأت، الثلاثي الأول من سنة 2009، لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، يرأسها السيد وزير المالية ويتكوّن أعضاؤها من الأطراف الآتية: [1]

- المدير العام للمحاسبة والميزانية لدى وزارة المالية؛
- المدير المكلف بالتنظيم المحاسبي لدى المديرية العامة للمحاسبة والميزانية؛
- الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة؛
- مكلف بالدراسات بالمجلس الوطني للمحاسبة؛
- أربعة خبراء محاسبين ممثلين للمصفّ الوطني للخبراء المحاسبي ومحافظي الحسابات؛
- ممثل وزارة الدفاع الوطني؛
- ممثل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛
- ممثل وزارة التربية والتعليم؛
- ممثل وزارة العمل والتكوين المهني؛
- ممثل جمعية البنوك والمؤسسات المالية (ABEF)؛
- ممثل جمعية شركات التأمين؛
- ممثل منتدى رؤساء الأعمال؛
- ممثل بنك الجزائر؛
- ممثل المركز الوطني للإحصاء؛
- ممثل المعهد المتخصص للتسيير والتخطيط (ISGP)؛

لتنفيذ مهامّها، تمّت هيكلة هذه اللجنة في أربع لجان فرعية كالآتي:

2-1- اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي

كُلّفت اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي، برئاسة الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة، بالسهر على إعداد النصوص في شكل تعليمات ومذكرات منهجية، تُحدّد كيفية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

[1] – قرار تعيين لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الصادر عن وزير المالية بتاريخ 28 مارس 2009.

كُلّفت أيضا، تحت إشراف مختصين في الإعلام الآلي، بمتابعة ظروف إعداد برامج الإعلام الآلي المتعلقة بمعالجة المعلومة المحاسبية والمالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد، لاسيّما المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 2009/04/27، المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي.[1]

2-2- اللجنة الفرعية للإعلام

ترأّس اللجنة الفرعية للإعلام ممثل المركز الوطني للإحصاء، الذي قام بإعداد استبيان تضمّن تساؤلات حول واقع تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة. تمّ توزيع هذا الاستبيان عيّنة من المؤسسات، مسّت مختلف القطاعات بما فيها الصناعية، التجارية، الخدماتية والمهنية.[2]

2-3- اللجنة الفرعية للتّكوين والتربّصات

عُيّن على رأس اللجنة الفرعية للتكوين والتربّصات مُمثّل عن المعهد المتخصّص في التسيير والتخطيط (ISGP). اقتصر دور هذه اللجنة على متابعة وتيرة التكوين وتدريب المختصّين في المحاسبة، بمن فيهم المهنيين والأجراء.

لم يكن دور هذه اللجنة الفرعية فعّالا في مجال التكوين لعدم إشرافها ميدانيا على ملتقيات ومؤتمرات ودورات للتكوين[3]. اكتفت هذه اللجنة بإحصاء نشاطات التكوين في مجال النظام المحاسبي المالي التي تقوم بها الأطراف الأخرى، بما فيها المعهد المتخصص في التسيير (ISGP) و المجلس الوطني والمجالس الجهوية للمصفّ الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

2-4- اللجنة الفرعية للجباية

تمثّل دور اللجنة الفرعية للجباية، التي عُيّن على رأسها ممثل المديرية العامة للضرائب، في حصر المسائل الجبائية التي يجب تكييفيها لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، واقتراح تعديلات على قانون الضرائب لتتضمنها قوانين المالية، بهدف التوفيق ما بين التشريع الجبائي والتشريع المحاسبي.

[1] - Rapport d'évaluation, des travaux du comité de la mise en place du SCF du 24 Mars 2010, P : 05.
[2] - Idem, P : 07.
[3] - Idem, P : 12.

اقتصر دور هذه اللجنة الفرعية على تدوين انشغالات ممثلي الأجهزة الأخرى لطرحها أمام المديرية العامة للضرائب المكلّفة بصياغة النصوص لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي[1]. إنّ قلّة النّصوص الجبائية، المسايرة المالية للنظام المحاسبي المالي، لخير دليل على عدمّ جديّة مواكبة التشريع الجبائي للتشريع المحاسبي.

المطلب الثاني : مسايرة الهيئات الأخرى لتطبيق النظام المحاسبي المالي

بالإضافة إلى مسايرة وزارة المالية لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، بواسطة الهيئات الممثلة لها، المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي، فإنّ ذلك يهمّ هيئات أخرى من واجبها هي أيضا مرافقة عملية تجسيد النظام المحاسبي المالي ميدانيا، ألا وهي، الهيئة الممثّلة للمحاسبين المهنيين وقطاع التعليم بمختلف أطواره والقطاع الاقتصادي.

1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

أهمّ ما ميّز مهنة المحاسبة في الجزائر، هو ضعفها وعدم تأثيرها بصورة جدّية في بيئة المحاسبة وفي عملية إعداد معايير المحاسبة. وهذا ناتج من جهة عن الصراع، الذي عُرف في مرحلة ما، بين أصحاب المهنة في الجزائر. ومن جهة ثانية راجع لسوء علاقة مهنيي المحاسبة مع الإدارة وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة.

تمثل عملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد فرصة متعددة الأبعاد بالنسبة لمهنيي المحاسبة، نتيجة لتوفيرها لمجال جدّ مهم يزيد من فرص المهنيين بالحصول على أشغال محاسبية جديدة تفرضها عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

تتمثل هذه الأشغال في أعمال المرافقة والاستشارة والمساعدة التي تطلبها المؤسسات، ناهيك عن إعداد برامج إعلام آلي توافق متطلبات المرجعية المحاسبية الجديدة. حتى لو كان منطق أصحاب المهنة وردود أفعالهم تجاه هذا الواقع المحاسبي الجديد هو تحصيل المكاسب، وهو أمر مشروع، فإن هذه النقطة بحدّ ذاتها لا يشترك فيها جميع مهنيي المحاسبة في الجزائر. هذا نتيجة لاختلاف مستوى التكوين والتأهيل واختلاف ثقافتهم المحاسبية وكذا التوزيع الجغرافي لهذه الفئة على المستوى الوطني.

حرص المصفّ الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر، قبل صدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، على الاستعانة بخبراء محاسبين من فرنسا لضمان تكوين المكوّنين من أصحاب المهنة الجزائريين. على أن يتولى هؤلاء، فيما بعد، عملية التكوين لفائدة

[1]- Procès verbal de la réunion du 24/12/2009 du comité du suivi de la mise en œuvre du SCF, p : 06.

نظرائهم في كل المناطق في الجزائر. ما ميّز هذه الدورات التكوينية اهتمامها بالجانب التقني الذي يساعد أصحاب المهنة على مسايرة عملية الانتقال وضمان العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد. يُساعدهم ذلك أيضا في أعمال تدقيق الحسابات التي تتطلب منهم الكثير من الاجتهاد، حتى يتمكّنوا من الإدلاء بشهاداتهم حول مصداقية الحسابات الاجتماعية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.[1]

2- الكيانات الاقتصادية

بالنسبة للكيانات التي كانت معنية في السابق بتطبيق قواعد المخطط الوطني للمحاسبة، يمكن تقسيمها في سياق الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد إلى عدّة أصناف، كالآتي :[2]

2-1- كيانات معنية بالمحاسبة المبسطة

بالنسبة للكيانات المعنية بقواعد المحاسبة المبسطة، التي تعتمد على فرضية الخزينة وليس فرضية التعهد، فقد يكون الأمر ملائما بالنسبة لها، لأن إجراءات التصريح الجبائي وتقديم القوائم المالية لإدارة الضرائب سيخفُّ كثيرا نتيجة لتبسيط هذه الإجراءات. عكس ما كان عليه الأمر مع قواعد المخطط الوطني للمحاسبة التي كانت واحدة بالنسبة لكل المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، مهما كان حجمها.

2-2- كيانات معنية بقواعد المحاسبة المالية ولها الإمكانيات المالية والبشرية

بالنسبة للكيانات المالية المعنية بتطبيق قواعد المحاسبة المالية، ولها الإمكانيات المالية والبشرية، فإنه بإمكانها التعامل مع عملية الانتقال بشكل عادي، وقد تلجأ لاستيراد حلول جاهزة من خلال الاستعانة بخبرات أجنبية. ذلك ما تمّ بالفعل مع بعض المؤسسات الوطنية مثل شركة سونطراك التي قامت بإرسال مجموعة من الموظفين لتلقّي تكوين خاص بفرنسا، كما تمّ التعاقد مع مؤسسات متخصصة لإنجاز برامج إعلام آلي قوية وجيّدة. إن اهتمام شركة سونطراك بالموضوع كان مُبكّرا، نتيجة البعد الدولي لبعض أنشطتها وعملها منذ زمن، على تقريب ممارساتها المحاسبية بالمعايير الدولية.

2-3-كيانات معنية بقواعد المحاسبة المالية وليس لها الإمكانيات المالية والبشرية

---

[1]- مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2]- المرجع نفسه، ص 11.

أما بالنسبة للكيانات المعنية بقواعد المحاسبة المالية التي ليس لها الإمكانيات المالية والبشرية الكافية، واجهت صعوبات جمّة في ضمان انتقال جيّد وسليم نحو النظام المحاسبي المالي الجديد. إنّ عملية الانتقال لا تتوقف عند تحويل الحسابات وشكل القوائم المالية، ولكنها تقتضي تغيير جذري في الثقافة والممارسة المحاسبيتين السائدتين في هذه الكيانات منذ عقود من الزمن. كما تتطلب أيضا استثمارا حقيقيّا في الوسائل المادية كبرامج الإعلام الآلي الضرورية للمعالجات المحاسبية وفق المرجعية المحاسبية الجديدة.

إضافة إلى ما سبق، يبقى الاعتبار الجبائي حاضرا بقوة، خاصة إذا ما تعلّق الأمر بمعالجات محاسبية جديدة. وبالأخص عند إعداد الميزانية الافتتاحية لسنة 2010، انطلاقا من معطيات ميزانية سنة 2009 المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة، وإعادة معالجتها وفق قواعد النظام النحاسبي المالي الجديد. وأيّ خطأ في إعادة المعالجة قد يترتب عليه سوء في التقييم، وبالتالي خطأ في تقدير النتائج.

3- بالنسبة للتعليم المحاسبي

إن أكثر المواضيع التي سقط الاهتمام بها في مرحلة التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد هو موضوع التعليم المحاسبي. جاء رد فعل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جدّ متأخّرا، من خلال المراسلة التي وُجّهت لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009، بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرفقة بتعليمة وزارة المالية رقم 2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009، المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010.

تُعتبر تعليمة وزارة المالية رقم 2، حسب مراسلة الوزارة، بمثابة وثيقة عمل بيداغوجية أساسية ينبغي أن يسترشد بها أساتذة شعبة المحاسبة. كما تؤكد هذه المراسلة على ضرورة أن يولي مسؤولو الكليات المعنية اهتماما كبيرا أثناء تقديم وتقييم عروض التكوين، بأن تتضمن هذه الأخيرة المستجدّات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري.[1]

لم تتضمن المراسلة أية إشارة لمحتوى برامج التدريس الجديدة أو دعوى لتقديم مقترحات بخصوص هذه البرامج. كما أنه لم يسبق هذه المراسلة و لم يعقبها أية دعوة لعقد لقاءات ودورات تكوينية تحت إشراف الوزارة لضمان توحيد هذه البرامج وتجانس طرق التدريس في مختلف الجامعات. ممّا حال دون استعراض ومناقشة المشاكل التي قد تواجه العملية التعليمية خلال المرحلة الانتقالية.

[1] – مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص12.

وعوض أن تكون الجامعة الجزائرية هي القاطرة لعملية الانتقال، من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، تخلّت عن هذا الدور، نتيجة لظروفها الصّعبة وعدم ارتباطها بواقع الأعمال. بهذا، من الجدير إنشاء هيئة وطنية أكاديمية لتقييم برامج التعليم العالي المحاسبي في الجزائر.[1]

المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر

على غرار باقي دول العالم، فإن لعملية التوحيد المحاسبي في الجزائر، المبنية على تبني معايير المحاسبة الدولية ذات الخلفية الأنقلوسكسونية، دون شك، انعكاسات على مختلف الأطراف التي تكوّن البيئة المحاسبية في الجزائر. وذلك في شتى الجوانب، بما فيها الانعكاسات الكلية المتعلقة بالجوانب القانونية، السياسية، التربوية والاقتصادية، والانعكاسات الجزئية المتعلقة بالكيانات الاقتصادية.

1- الانعكاسات الكلية

تتمثل الانعكاسات الكلية على البيئة المحاسبية في الجزائر، من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، في الآثار التي تمسُّ الجوانب السياسية، القانونية، التربوية والاقتصادية.

1-1- الانعكاسات السياسية

بالرغم من أن معايير المحاسبة الدولية صادرة عن هيئة مهنية غير حكومية، المتمثلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الكائن مقرها بلندن، والتي يتكون أعضاؤها البارزون من جنسيات مختلفة، إلاّ أنها أصبحت تُعتمد من طرف العديد من الدول بمختلف مستوياتها دون أي ضغط خارجي مباشر.

وعلى غرار باقي دول العالم، قامت الجزائر بنقل قواعد أجنبية تعتمد على معايير محاسبية عالمية في شكل قوانين ومراسيم وقرارات وطنية صدرت في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وأصبحت تمثل أساس الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد. إنّ المكلفين بمسك المحاسبة المالية وإعداد وعرض الكشوف المالية ملزمين باحترام وتطبيق المرجعية المحاسبية الجديدة، وهذا أحسن مثال على انعكاسات العولمة على التشريع المحاسبي في الجزائر.

[1] – بن صالح عبد الله، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدّات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2017، ص 254.

1-2- الانعكاسات القانونية

إن تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي ذي خلفية عالمية، يؤثر بالضرورة على التشريع الجزائري، لأن الجزائر اعتمدت هذا النظام بموجب نصوص تشريعية وتنظيمية تعتبر كقاعدة للقانون المحاسبي الجزائري الجديد، الذي أصبح يؤثر في التشريعات الأخرى كالقانون الجبائي والقانون التجاري.

إذا كانت المحاسبة في النظام السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي، وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية.[1]

وبهذا، يجب على السلطات المخولة بالتشريع في الجزائر، تشكيل لجان تقنية تختص بإعادة النظر في مختلف التشريعات التي لها علاقة بالقانون المحاسبي الجزائري الجديد. وذلك لصياغة نصوص تشريعية وتنظيمية تهدف إلى جعل التشريعات الأخرى متوافقة مع القانون المحاسبي الجديد.

إنّ النظام المحاسبي المالي الجديد، في حد ذاته، يحتاج إلى مراجعة مستمرة ودائمة لجعله يتواءم ومعايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر.

1-3- الانعكاسات التربوية

يمكنُ حصر عدّة انعكاسات تربوية تتعلّق بتأهيل المكونين، تعديل محتويات برامج تدريس المحاسبة وضرورة إحداث مخابر بحث متخصّصة في المحاسبة.[2]

1-3-1- ضرورة تأهيل المكوّنين

إن النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يعتمد على إطار فكري وقواعد تقييم وعرض وإدراج في الحسابات، يختلف بصورة جذرية عن المخطط الوطني للمحاسبة الذي يعطي أهمية أكثر لمدونة الحسابات. يجعل ذلك مهنيّي المحاسبة والأساتذة المكلفين بتدريس هذه المادة، مجبرين على تعلّم القواعد الجديدة التي تضمّنها النظام المحاسبي المالي الذي يرتكز على معايير المحاسبة الدولية، بما فيها مبادئ الإطار التصوري، معايير التقييم والعرض والإدراج في المحاسبة ومدوّنة الحساب الجديدة وقواعد سيرها.

---

[1] - عاشور كتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيال، العدد السادس، جامعة الشلف، سنة 2008، ص 299.

[2] – بن صالح عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 267.

1-3-2- ضرورة تعديل محتويات برامج تدريس المحاسبة

يجب على المؤسسات التربوية في الجزائر، وعلى رأسها الجامعات الجزائرية، أن تقوم بتأهيل المكونين في مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد والعمل على تعديل محتويات برامج الدراسة بمختلف موادّها كالآتي:[1]

- تدريس المبادئ العامّة للمحاسبة وتعاريف عناصر القوائم المالية لطلبة الجذع المشترك لتحضيرهم لتلقّي دروس السنوات الموالية؛
- تبسيط بعض المفاهيم في مادّة المحاسبة العامّة مثل القيمة العادلة، تقييم الإيرادات بطريقة نسبة تقدم الأشغال، على مستوى السنوات الأولى لأن أغلبية الطلبة لم يكونوا قد درسوا بعد مقياس الرياضيات المالية؛
- تكييف مادة المحاسبة المعمقة ومقياس المحاسبة الخاصة مع متطلبات المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الجديد؛
- إحداث بعض التغييرات على محتوى برنامج مادة التحليل المالي وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة؛
- يجب إعطاء أهمية أكبر لمادّة المحاسبة التحليلية وبالخصوص الفصول المتعلقة بالمخزونات، والعقود طويلة المدى.

1-3-3- ضرورة إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات

بهدف نشر الثقافة المحاسبية الجديدة، يجب العمل على إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات، يتكون أفرادها من أكاديميين باحثين وخبراء مهنيين مختصين في النظام المحاسبي المالي، يعملون على رصد ومتابعة تطورات معايير المحاسبة الدولية وكيفيّة إسقاطها على النظام المحاسبي المالي الجزائري، حتى يُساير المستجدّات التي تعرفها البيئة المحاسبية العالمية والجزائرية.

1-4- الانعكاسات الاقتصادية

[1]- شعيب شنوف، الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الإشكالات والتحديات، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 09.

إن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد من طرف الجزائر له من الإيجابيات التي تتجلّى في متطلبات الإفصاح والشفافية والمساءلة. وبالتالي إمكانية جلب رؤوس أموال خارجية ودخول الكيانات الوطنية إلى أسواق المال المحلية والعالمية.

ولا يكون ذلك ممكنا إلاّ من خلال تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية. وإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات، ممّا يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية إقليميا ودوليا.[1]

2- الانعكاسات الجزئية

تتمثل الانعكاسات الجزئية في الآثار الناجمة، عن تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة، على مستوى الكيانات الاقتصادية، التي يجب عليها أن تتأقلم مع متطلبات هذه المرجعية المحاسبية الجديدة، التي تفرض عليها ما يلي:

2-1- ضرورة تأهيل المحاسبين

يرتكز النظام المحاسبي المالي الجديد على إطار فكري ومعايير محاسبية تحدد كيفية تقييم وإدراج البيانات المالية في الحسابات وكيفية عرضها في القوائم المالية. وهو ما يتطلب تدريب وتكوين المحاسبين على مستوى المؤسسات، وذلك بتأهيلهم بشكل يتوافق مع متطلبات سوق عمل مهنيّي المحاسبة.[2]

إن المختص في مهنة المحاسبة المبنية على أسس ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد، سواء كان حرا أو أجيرا، بالإضافة إلى معرفته النظرية لمختلف مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد، يجب عليه أن يكون ملمّا بمبادئ مواد أخرى لها علاقة مباشرة مع المحاسبة المالية مثل الرياضيات المالية، المحاسبة التحليلية، وطرق الإحصاء. ناهيك على وجوب تحكّمه في كيفية تحرير البيانات الوصفية غير العددية الواجب إدراجها في ملحق الكشوف المالية.

باعتبار النظام المحاسبي المالي مرجعية محاسبية مرنة، تتفاعل مع البيئة المحاسبية الجزائرية وتتأثر بالمعايير المحاسبية الدولية، التي هي في تطور مستمر وسريع، يجبُ أن يُعدّ الكيان برنامج تكوين وتدريب متواصل لمختلف الأطراف المعنية بتطبيق المحاسبة على مستوى الكيان. بمن فيهم المحاسبون ومستعملو الكشوف المالية، كالمدير والمديرين المساعدين مثلا.

---

[1]- منصوري الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 11.

[2]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 07.

2-2- مراجعة نظام الإعلام الآلي

إن تبنّي النظام المحاسبي المالي الجديد، يفرض على الكيانات التي تمسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، احترام الإجراءات التنظيمية التي ينص عليها المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009، المحدد لشروط وكيفيّات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي. ممّا يُحتّم عليها إعادة النظر في برامج الإعلام الآلي التي كانت مستعملة لمسك المحاسبة وفق المخطط الوطني للمحاسبة.

في حالة عدم إمكانية تكييفها لاستيعاب مدخلات النظام المحاسبي المالي، وبالتالي عدم إمكانيتها إعطاء مخرجات توافق قواعد عرض الكشوف المالية التي حددها النظام المحاسبي المالي، فما على الكيان إلاّ استبدالها ببرامج إعلام آلي جديدة تحترم الشروط التي نص عليها المرسوم التنفيذي 09-110. إن عملية مراجعة نظام الإعلام الآلي للكيان، يفرض عليه كلفة مالية تتمثل في ثمن اقتناء برنامج الإعلام الآلي الجديد ومصاريف تدريب المحاسبين على كيفيّة استعماله.[1]

2-3- إجراءات التسيير

بتبني الكيانات للنظام المحاسبي المالي الجديد، يتحتّم عليها إعادة النظر في إجراءات تسيرها لجعلها تتواءم ومتطلبات هذا النظام. يفرض النظام المحاسبي المالي الجديد على الكيانات التي تُعدّ الكشوف المالية، أن تفصح عن السياسات المالية المعتمدة، بإرفاق دليل السياسات المحاسبية المتبناة من طرف الكيان في ملحق الكشوف المالية، أين يوضح مسيرو الكيان الخيارات المحاسبية المختارة، بما فيها الخيارات التفضيلية والخيارات البديلة التي يُتيحها النظام المحاسبي المالي.

2-4- الانعكاسات المالية

تفرض عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي على الكيان أن يُعدّ برنامج عمل يعتمد على إستراتيجية واضحة المعالم، يُعدّها فوج العمل بالاستعانة بالخبير الخارجي. وهذا ما يجعل الكيان يتحمل أعباءً مالية ناجمة عن تبنّي النظام المحاسبي الجديد لأول مرة، كالآتي :

- مصاريف التعاقد مع مكتب الخبرة المختص في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية؛
- أعباء تأهيل وتكوين المحاسبين والمستخدمين المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؛

[1] - Mohamed El Habib MERHOUM, Quelle stratégie de passage au SCF pour les PME, Le Quotidien d'Oran, Le 10/05/2010. P : 8.

- الأعباء الناجمة عن إعادة النظر في إجراءات تسيير الكيان؛
- مصاريف اقتناء نظام الإعلام الآلي الجديد المتوافق وشروط مسك المحاسبة، وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد، ومصاريف تكوين المستخدمين الذين يستعملون هذا النظام.

خلاصة الفصل الأول

تناول الفصل الأول سيرورة إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر، من خلال عرض إستراتيجية التوحيد المحاسبي التي تبنّتها الجزائر فجر الاستقلال. وذلك بالاستمرار في مواصلة تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، تنفيذا لأحكام القانون رقم 62-157 الصادر في 31 ديسمبر 1962، الذي ينُصّ على استمرار تطبيق التشريعات الفرنسية، ما لم تتعارض مع السيادة الوطنية.

نظرا لعدم موائمة المخطط المحاسبي العام الفرنسي، الذي وُلد في بيئة اقتصادية مبنية على أسس اقتصاد السوق الحر، للنمط الاقتصادي الجديد الذي انتهجته الجزائر، المبني على أسس الاشتراكية والاقتصاد المخطط، عكفت الجزائر على التحضير لبناء مرجعية محاسبية جديدة، تخدم الأهداف الجديدة المسطرة للاقتصاد، تمثلت في المخطط الوطني للمحاسبة، الصادر بموجب الأمر رقم 75-35 بتاريخ 1975/04/29.

خدم المخطط الوطني للمحاسبة البيئة المحاسبية الجزائرية، في صيغته التي أنشئ بها، لمدة خمسة وثلاثون سنة، ونظرا لجموده وعدم مسايرته لمستجدّات البيئة المحاسبية الجزائرية، التي أصبحت تتفاعل تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية، أصبح من الضروري التفكير مليّا بإجراء إصلاح على النظام المحاسبي، يهدف إلى تحقيق توافق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

تمثّلت إستراتيجية توفيق الجزائر لنظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية، بتبنّيها الخيار الذي يقوم على إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وتبنّي مرجع محاسبي مالي جديد، يكون مستوحى من مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية. وهو ما تجسّد في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

ولضمان الانتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، سايرت الهيئات المعنية عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، ببذل جهود وتسخير إمكانات لتحضير عملية التجسيد الحقيقي لهذا النظام في واقع الأعمال، الذي نتج عنه آثارا انعكست على مختلف الأطراف المكوّنة للبيئة المحاسبية في الجزائر.

تُبنى الإستراتيجية التي يعتمدها الكيان، للانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، على أساس مقاربة نظرية تعتمد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المدعم بقواعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 " **تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى** " IFRS 1، وهو ما سيتمّ تناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الإطار النظري

لتبني النظام المحاسبي المالي

بعد عرض سيرورة إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر من خلال تقديم إستراتيجية التوحيد المحاسبي، التي تمخّض عنها النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، تم ّاستعراض مضمون هذه المرجعية المحاسبية الجديدة، من خلال إبراز الإطار التشريعي والتنظيمي لقانون المحاسبة الجزائري الجديد.

تقتضي عملية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، الإلمام بأسس وقواعد ومبادئ ومعايير النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى التحكّم في قواعده النظرية، التي تحدد شروط وكيفيات الانتقال لأول مرة من مرجعية محاسبية قديمة إلى مرجعية محاسبية جديدة، مستلهمة من معايير المحاسبة الدولية.

إن شروط وكيفيّات تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة، لم تُحدّد من طرف المشرع الجزائري في شكل معيار مستقل بذاته. وإنّما تمّت الإشارة إليها من خلال نصوص تنظيمية في شكل تعليمة ومذكرات منهجية صادرة عن وزارة المالية. على عكس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي خصّصت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"** (IFRS1). يهدف هذا المعيار إلى تحديد الشروط التي يجب على الكيان أن يلتزم بها عند إعداده لقوائم مالية وفق المعايير الدولية، لأول مرة.

بغية معرفة الإطار النظري الذي يعتمد عليه الكيان لصياغة إستراتيجية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، جاء هذا الفصل بالمباحث الآتية:

المبحث الأول: التبني لأوّل مرة من منظور النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: التبنّي لأوّل مرّة من منظور معايير المحاسبة الدولية

المبحث الثالث: الاستثناءات بالالتزام بجميع المعايير IFRS

المبحث الأول: التبنّي لأوّل مرّة من منظور النظام المحاسبي المالي

مواكبةً لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، من طرف الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق المحاسبة المالية، أعدّت وزارة المالية، عن طريق اللجان الفنية للمجلس الوطني للمحاسبة، جملة من النصوص التنظيمية، تضمّنت تعليمة واحدة مدعمة بمذكرة منهجية رئيسية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

بالإضافة إلى ذلك، أعدّ المجلس الوطني للمحاسبة مذكرات منهجية تكميلية حدّدت قواعد تقييم ومعالجة عناصر الميزانية وحساب النتائج، عند تاريخ الانتقال في 01 جانفي 2010، بالإضافة إلى كيفيات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة.

جاءت هذه النصوص التنظيمية بصفة جدّ متأخرة، بالمقارنة مع تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرّة، المحدد يوم 2010/01/01، وهي مُبيّنة في الجدول الآتي:

جدول رقم 13 : تواريخ صدور تعليمة ومذكرات المجلس الوطني للمحاسبة

التعليمة أو المذكرة	الموضوع	تاريخ الإصدار
التعليمة رقم 02	تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة	2009/10/29
المذكرة المنهجية رقم 341	كيفيّات تطبيق التعليمة رقم 02	2010/10/19
مذكرة منهجية	التثبيتات المعنوية	2010/12/28
مذكرة منهجية	المخزونات	2010/12/28
مذكرة منهجية	التثبيتات المادية	2011/03/20
مذكرة منهجية	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	2011/03/26
مذكرة منهجية	عقود الإنشاء	2011/05/05
مذكرة منهجية	حسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال، وحسابات تحويل الأعباء	2011/05/24
مذكرة منهجية	متعلّقة بالأصول والخصوم المالية.	2011/06/07

المصدر : تمّ إعداده بناءً على الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: التعليمة والمذكّرة المنهجية

في إطار مسايرة تبنيّ النظام المحاسبي المالي لأول مرة، من طرف الكيانات، أصدر المجلس الوطني للمحاسبة، التعليمة رقم 2 المؤرخة في 2009/10/29. أتبعها بالمذكرة المنهجية رقم 341 المؤرخة في 2010/10/19، المتعلّقتان بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، كالآتي :

1- التعليمة رقم 2 المؤرخة في 2009/10/29

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة، التعليمة رقم 2 المؤرخة في 2009/10/29، عالجت التطبيق الأوّل للنظام المحاسبي المالي، كما أُرفقت بمُلحق تضمّن جدولا لمُطابقة الحسابات، كما يلي :

1-1- موضوع التعليمة رقم 2

صدرت هذه التعليمة عن وزارة المالية، وهي تتضمّن الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. وهذا ما أكّد عزم وزارة المالية – المجلس الوطني للمحاسبة- على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 01 جانفي 2010.

يشكل النظام المحاسبي المالي تحولا عميقا، لما أدخله من تغيرات مهمّة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي. وكذلك طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية، مرتبطة بالواقع الاقتصادي للأنشطة، أكثر من ارتباطها بواقعها القانوني.[1] على هذا الأساس تضمّنت هذه التعليمة توضيح بعض الخيارات التي تبنّتها هيئة التوحيد المحاسبي-المجلس الوطني للمحاسبة-.

تضمّنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، بطريقة يتمّ من خلالها إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010، وكأنّ الكيانات أقفلت دائما حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، بما فيها أرصدة سنة 2009 التي تعتبر سنة مقارنة.

يتبيّن ممّا سبق، بأن هذا النظام يُطبّق بأثر رجعي بحيث يجب[2] :

---

[1] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[2] - Instruction n°02 du ministère des finances du 29 octobre 2009.

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- إعادة معالجة البيانات المقارنة لسنة 2009 وفق النّظام الجديد، لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010، المتضمّنة جميعا في القوائم المالية لسنة 2010؛
- تحميل الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية بقيّم التعديلات الناجمة عن إعادة المعالجة التي يفرضها التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الجديد؛
- الإدراج في الملحق لشروحات مُفصّلة حول أثر الانتقال إلى النظام الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة؛
- الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السّابق، التي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق، التي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛
- إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
- الاستثناء في التطبيق بالأثر الرجعي للنّظام الجديد، خاصة ذلك الذي يكون له أثر على ملائمة المعلومات المالية لمستعملي القوائم المالية؛
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية.

1-2- ملحق التعليمة رقم 2 : جدول مطابقة الحسابات

تضمّنت التعليمة رقم 02 جدولا لمطابقة الحسابات القديمة للمخطّط الوطني للمحاسبة مع الحسابات الجديدة للنظام المحاسبي المالي. يُستعمل هذا الجدول لتفريغ أرصدة الحسابات المُعدّة وفق المخطّط الوطني للمحاسبة في الحسابات الجديدة المفتوحة وفق الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي، عند عمليّة الانتقال. تُفرّغ أرصدة الحسابات التي ليس لها مقابل وفق النظام المحاسبي المالي في حساب الترحيل من جديد، لقياس الأثر المحاسبي لتبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة، مع مراعاة مبدأ ثبات الميزانية المحاسبية.

2- المذكرة المنهجية رقم 341 المؤرخة في 2010/10/19

صدرت هذه المذكرة المنهجية عن وزارة المالية. وجاءت لتُكمّل التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، المتعلقة بأوّل تطبيق للنظام المحاسبي المالي. غير أنها أتت متأخرة بالمقارنة مع تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيّز التطبيق يوم 01 جانفي 2010.[1]

حاولت هذه المذكرة إبراز مفهوم تبنّي النظام المحاسبي لأول مرة، مع توضيح كيفية الاستعداد وإجراءات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. وهي تؤكّد على التحضير الجيّد لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وتسيير التغيرات التي أحدثها. مع الحرص على عدم المساس بأرصدة الميزانية الافتتاحية.

تُؤكّد هذه المذكّرة المنهجية على أنّ تبنّي النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة يُلزم الكيانات باعتماد منهجية للانتقال تتمحور حول المراحل الآتية:

1- تنفيذ برنامج تكوين ملائم

يستعين الكيان بخبير ملمّ بالجانب النظري والتطبيقي للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، لتلقين مبادئه لمحاسبي الكيان وكل المستخدَمين الآخرين المعنيين بتطبيقه.

2- إعداد مخطط حسابات داخلي طبقا للنظام المحاسبي المالي

استنادا لجدول مطابقة الحسابات الذي تضمّنته التعليمة رقم 02، يُعدُّ الكيان مدونة حسابات جديدة للنظام المحاسبي المالي، عوض المدونة القديمة الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة.[2]

3- إعداد جدول المطابقة العددي وتحويل أرصدة الحسابات

يهدف تحويل أرصدة الحسابات إلى نقل أرصدة حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى الحسابات المعادلة لها في النظام المحاسبي المالي، مدعمة بالتحاليل الخاصة بها. غير أن عملية التحويل ليست مجرد عملية منتظمة يتم بموجبها تحويل الأرصدة من حساب إلى آخر كما تبدو من الوهلة الأولى. بل هي عمل يتطلب مسبقا إعادة ترتيب حسابات المخطط الوطني للمحاسبة وتقسيم وتجميع بعض الحسابات الأخرى مع إعداد سجل لتحويل الحسابات.[3]

---

[1] - Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010, portant modalité d'application de l'instruction de première application du système comptable Financier..

[2] - Note méthodologique n° 341, Op-cit, P : 04.

[3] - Idem, P : 05.

4- إعادة ترتيب الحسابات

تتمثل عملية إعادة ترتيب الحسابات في تفرع حساب إلى عدة حسابات أخرى. أو على العكس جمع عدة حسابات داخل حساب واحد. مع العلم أن هذه العملية تتطلب تحليلا مسبقا.

5- تقسيم أو تجميع بعض الحسابات

مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة، فإن مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي تتميز بإدخال حسابات جديدة، حذف حسابات أخرى، الإبقاء على الرموز ونفس التسميات، تغيير الترميز وتغير تسميات الحسابات.

كما يمكن أن يُفرّع حساب في المخطط الوطني للمحاسبة إلى عدة حسابات في مخطّط النظام المحاسبي المالي. ويمكن أن يضم حساب في مخطط النظام المحاسبي المالي عدة حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة.

6- إعداد سجل التحويل

يُعدّ سجل التحويل وثيقة لا تدخل ضمن الوثائق المحاسبية الملزم بها. تُدوّن فيه، انطلاقا من جدول المطابقة العددي، كل قيود تحويل أرصدة حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الموافقة لها.

7- إعادة المعالجة

تتمثل هذه المرحلة في إعادة معالجة أرصدة حسابات الأصول والخصوم، الأعباء والمنتوجات، للسّنوات السّابقة، حسب قواعد التقييد المحاسبي وقواعد التقييم المُعتمدة وفق المرجعية المحاسبية الجديدة.

تُقيّد آثار إعادة معالجة أرصدة حسابات السّنوات المالية السّابقة في حساب الرصيد المحول الجديد، كتعديل للنتائج غير الموزعة، كما هو منصوص عليه في التعليمة رقم 2.

تُعالج الآثار المتولدة عن عملية إعادة التقييم وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي المؤطرة لها.[1]

8- إتمام الانتقال وإعداد الكشوف المالية لسنة 2009

إن ميزان المراجعة لسنة 2009، المُعد بعد إعادة المعالجة وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي، يسمح بإعداد الكشوف المالية لسنة 2009، وذلك طبقا لمتطلبات المقارنة مع تلك الخاصة بسنة 2010.

[1] - Note méthodologique n° 341, Op-cit, P : 06.

إن جدول تدفقات الخزينة الذي سيُعدّ لسنة 2009، دون سنة مقارنة، يتطلب اللجوء إلى معلومات تكميلية تُستخلَص عند الاقتضاء من سجلات الخزينة (الصندوق والبنك).

لا يُبيّن جدول تغيرات الأموال الخاصة سوى الرصيد بتاريخ 2008/12/31 ومعطيات سنة 2009 دون سنة مقارنة.

يتضمن الملحق بالكشوف المالية لسنة 2010 معلومات سردية أي وصفية وعددية متعلقة بالانتقال. بما فيها الطرق والخيارات المحاسبية المعتمدة، إعادة الترتيبات الحاصلة، إعادة المعالجات الرئيسية التي تتطلب تفسيرات، تبرير الآثار الواردة على النقل من جديد، وإعداد جدول يعرض الآثار على الأموال الخاصة.[1]

9- مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال

يُبدي محافظ الحسابات، بصفته المُدقّق القانوني للكيان، رأيه حول الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، المتضمنة لأرصدة سنة 2009 المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

10- المصادقة على الميزانية الافتتاحية

تُصادق الأجهزة الاجتماعية لتسيير الكيان، بما فيها مجلس الإدارة والجمعية العامّة، على الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01. كما تُقدّر أثر إعادة المعالجة على الأموال الخاصة بتاريخ 2010/01/01.

المطلب الثاني: المذكرات التكميلية للمذكرة المنهجية رقم 341

تدعيما للتعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، وكذا للمذكرة المنهجية رقم 341 المؤرخة في 19 أكتوبر 2010، المتعلقة بكيفيات تطبيق التعليمة رقم 02، أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مذكرات منهجية تكميلية تتعلق بمعالجة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

1- المذكرة المؤرخة في 2010/12/28 المتعلقة بالتثبيتات المعنوية

تضمنت المذكرة المتعلقة بالتثبيتات المعنوية تعريف التثبيتات المعنوية، كما حدّدت العمليات المتعلقة بهذا النوع من التثبيتات، عند الانتقال للنظام المحاسبي المالي لأول مرة، وهي كالآتي[2]:

[1] - Note méthodologique n° 341, Op-cit, P : 07.

[2] - Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux immobilisations incorporelles, du 28/12/2010.

- معالجة الاستثمارات المعنوية المبينة في الميزانية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبية بتاريخ 2009/12/31. وذلك بتحويلها من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات مدونة النظام المحاسبي المالي. بالإضافة إلى إعادة معالجتها وفق ما تقتضيه مبادئ النظام المحاسبي المالي؛
- معالجة المصاريف الإعدادية المبينة في الميزانية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة بتاريخ 2009/12/31، وذلك بتحديد المصاريف الإعدادية التي تُمثّل مصاريف بطبيعتها والمصاريف الإعدادية التي لا تمثل مصاريف بطبيعتها؛
- حصر الإيضاحات الوصفية والعددية المتعلقة بمعالجة التثبيتات المعنوية، عند التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، الواجب إدراجها في ملحق الكشوف المالية.

بينت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها، المتعلقة بمعالجة التثبيتات المعنوية، عند تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

2- المذكرة المؤرخة في 2010/12/28 المتعلقة بالمخزونات

تضمّنت المذكرة المتعلقة بالمخزونات إبراز مفهوم المخزونات من منظور النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة. كما حدّدت الإجراءات الواجب اتخاذها بالنسبة للمخزونات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة. بيّنت هذه المذكرة معالجة المخزونات في إطار الحسابات المدمجة، كما ركزت على الآثار الناجمة عن الانتقال، كما يلي:[1]

- أثر الانتقال على ترتيبات حسابات المخزونات؛
- أثر الانتقال على تحديد كلفة المخزونات (أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج)؛
- أثر الانتقال على تقدير المخزونات في آخر السنة (كإقصاء الخسارة في القيمة مثلا)؛
- أثر الانتقال على طرق تقييم المخزونات (كتغيير طريقة تقييم المخزون مثلا)؛

بيّنت هذه المذكرة، القيود المحاسبية الواجب تسجيلها عند معالجة المخزونات، عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

تفرض هذه المذكرة أن يتضمّن ملحق الكشوف المالية البيانات الوصفية والعددية ذات الأهمية، المتعلقة بعمليات معالجة وإعادة معالجة حسابات المخزونات، عند التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

3- المذكرة المؤرخة في 2011/03/20 المتعلقة بالتثبيتات العينية

[1] - Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux stocks, du 28/12/2010.

بعد ما بيّنت هذه المذكرة مفهوم التثبيتات العينية، حدّدت الإجراءات والعمليات الواجب القيام بها، بالنسبة لهذا النوع من التثبيتات، عند التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

وضّحت مرحلة تحويل حسابات الاستثمارات المحددة بتاريخ 2009/12/31، وفق المخطط الوطني للمحاسبة، إلى الحسابات المقابلة لها وفق مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي.

بيّنت هذه المذكرة أيضا مختلف عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بالتثبيتات العينية الضرورية عند عملية الانتقال، كما يلي:[1]

- تجزئة التثبيتات العينية إلى عناصر منفصلة، إذا كانت مُدّة انتفاع كل عنصر مختلفة عن مدة العنصر الآخر، أو كانت تُوفّر منافع اقتصادية حسب وتيرات مختلفة، مع تحديد إهتلاك كل منها على حدا؛
- إدراج قطع الغيار ومعدّات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات، إذا كان استعمالها مرتبطا بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة؛
- حصر التثبيتات العينية غير المستعملة التي لا تدُرّ أي منفعة اقتصادية، بالإضافة إلى حصر التثبيتات العينة المستعملة والمهتلكة بصفة كلية؛
- تحديد العقارات الموظفة مع اختيار طريقة تقييمها في نهاية السنة المالية، باستعمال طريقة الكلفة المهتلكة أو طريقة القيمة العادلة؛
- تحديد مصاريف القروض والاستثمارات؛
- حصر وإعادة معالجة عقود الإيجار بالتمويل؛
- إعادة تقدير التثبيتات العينية؛
- حساب كلفة التفكيك وإعادة تهيئة الموقع؛
- حساب مؤونة المصاريف المتعلقة بالتثبيتات العينية الواجب توزيعها على عدة سنوات.

بيّنت هذه المذكرة أيضا القيود المحاسبية الواجب تسجيلها عند معالجة التثبيتات العينية، عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

4- المذكرة المؤرخة في 2011/03/26 المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين

[1] - Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux immobilisations corporelles, du 20/03/2011.

حددت هذه المذكرة مفهوم المنافع الممنوحة للمستخدمين، سواء كانت قصيرة الأجل أو الامتيازات طويلة الأجل. مع الأخذ بعين الاعتبار حالة كيان لم يكن يُقيّد من قبل الالتزامات في مجال المعاش والتعويضات المقدمة عند التقاعد، وكيان سبق له أن قيد في دفاتره هذا النوع من الالتزامات.

تبعا لهذه المذكرة، يجب أن يدرج الكيان في ملحق الكشوف المالية الأولى، الممسوكة وفق النظام المحاسبي المالي، مبلغ الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، وتلك التي تثبت كدين على الكيان والطرق الحسابية المعتمدة لحسابها، وكذا المنافع العينية التي استفاد منها المستخدمون وكل بيان مالي ذو أهمية بالنسبة للكيان.[1]

بينت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها بالنسبة للامتيازات الممنوحة للمستخدمين عند تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

5- المذكرة المؤرخة في 2011/05/05 المتعلقة بالعقود طويلة الأجل

بيّنت هذه المذكرة تعريف العقد طويل الأجل، كما حدّدت العمليات التي يجب القيام بها عند الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. تتمثّل هذه العمليات في معالجة العقود طويلة الأجل المبينة في الميزانية المقفلة بتاريخ 2009/12/31 وفق المخطط الوطني للمحاسبة. بما فيها عملية التحويل وعمليات إعادة المعالجة.

تؤكد هذه المذكرة على مبدأ ربط المنتوجات مع الأعباء المقابلة لها كما تُحدّد قواعد تقييم العقود طويلة الأجل وإدراجها في المحاسبة مع تبيان كيفية حساب نسبة تقدم الأشغال.

حددت هذه المذكرة أيضا العمليات الحسابية عند الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. مع التأكيد على أن تُدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل حسب طريقة التقدم التي تمثل الطريقة الاختيارية. وإذا كان ذلك مستحيلا يطبق الكيان طريقة الإتمام التي تمثل الطريقة البديلة.

أوجبت هذه المذكرة على الكيان، أن يُدلي في الملحق بالكشوف المالية، بجميع البيانات ذات الأهمية المتعلقة بالعقود طويلة الأجل، عند تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة، بما فيها :

- العقود طويلة الأجل قيد الإنجاز، مبالغها والمدة الباقية لإنجازها بتاريخ 2009/12/31؛
- المبلغ الإجمالي لكلفة إنجاز تلك العقود والأرباح المسجلة بتاريخ 2009/12/31؛
- تقييم الأثر الناجم عن الانتقال المتعلق بالعقود طويلة الأجل؛

[1]- Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux avantages au personnel, du 26/03/2011.

- الأرباح المحتملة أو الخسائر المحتملة والتكاليف الأخرى الناجمة عن عملية الانتقال.

بيّنت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها بالنسبة للعقود طويلة الأجل، عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.[1]

6- المذكرة المؤرخة في 2011/05/24 المتعلقة بحسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال، وكذا حسابات تحويل الأعباء[2]

حددت هذه المذكرة كيفيّات تحويل وإعادة معالجة حسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال. وكذا حسابات تحويل الأعباء، كما وردت في المخطط الوطني للمحاسبة. وهي كالآتي[3]:

- الحساب 692 "القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة"؛
- الحساب 792 "منتوجات الاستثمارات المتنازل عنها"؛
- الحساب 696 "تكاليف السنوات المالية السابقة"؛
- الحساب 750 "تحويل مصاريف الإنتاج"؛
- الحساب 780 "تحويل مصاريف الاستغلال"؛
- الحساب 697 "استرجاع من منتوجات السنوات المالية السابقة"؛
- الحساب 698 "تكاليف استثنائية"؛
- الحساب 699 "مخصصات استثنائية"؛
- الحساب 796 "استرجاع من تكاليف السنوات المالية السابقة"؛
- الحساب 797 "منتوجات السنوات المالية السابقة"؛
- الحساب 798 "منتوجات استثنائية".

بيّنت هذه المذكرة أيضا البيانات ذات الأهمية، بما فيها العددية والوصفية، التي يجب على الكيان إدراجها في ملحق الكشوف المالية المعدة لأول مرة وفق النظام المحاسبي المالي.

بيّنت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها بالنسبة للحسابات أعلاه، عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

---

[1]- Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux contrats à long terme, du 05/05/2011.

[2]- Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux charges et produits hors exploitation et comptes de transfert de charges PCN, du 24/05/2011.

[3] – المركز الوطني لتنشيط المؤسسات ومعالجة المعلومات الخاصة بقطاع البناء، المخطط الوطني للمحاسبة، CNAT، الجزائر، 1987، ص 19.

7- المذكرة المؤرخة في 2011/06/07 المتعلقة بالأصول والخصوم المالية

عرفت هذه المذكرة مفهوم كل من الأصول المالية والخصوم المالية، وبيّنت كيفية تحويل حساباتها من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، مع تحديد عمليات إعادة معالجة التثبيتات المالية والقيم المنقولة الموظفة والخصوم المالية.[1]

بينت هذه المذكرة أيضا معالجة الخصوم والأصول المالية المقيدة بالعملة الأجنبية بما فيها:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي تسمح للكيان بممارسة نفوذه على الشركة التي تصدر هذه السندات؛
- السندات المحتفظ بها لنشاط المحفظة المالية بهدف توفير مردودية مرضية للكيان دون أن تكون له النية في ممارسة أي نفوذ على الكيانات المصدرة لتلك السندات؛
- السندات الأخرى المحتفظ بها التي تمثل توظيفات ذات أمد طويل إلى حين حلول أجل استحقاقها؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان، والتي لا ينوي أو لا يسعه بيعها في الأجل القصير؛

حددت هذه المذكرة أيضا البيانات ذات الأهمية، العددية والوصفية، المتعلقة بالأصول والخصوم المالية، الواجب إدراجها بالكشوف المالية المعدة للمرة الأولى، وفق النظام المحاسبي المالي،كما يلي:[2]

- ذكر إن تمّ تطبيق جميع القواعد المتعلقة بمعالجة وإعادة معالجة الأصول والخصوم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛
- ذكر الأسباب التي حالت دون تطبيق عمليات إعادة المعالجة المتعلقة ببعض أصناف الأصول والخصوم المالية؛
- حصر طرق تقييم وإدراج الأصول والخصوم المالية في المحاسبة المعتمدة من طرف الكيان؛
- شرح أثر التغيير في الطرق الحسابية المعتمدة سلفا؛
- ذكر كل البيانات المالية المتعلقة بعملية الانتقال؛

[1] - Note méthodologique du CNC portant première application du SCF, relative aux actifs et passif financiers, du 07/06/2011, P : 04.
[2] - Idem, P : 19.

- شرح القيود المحاسبية الواجب تسجيلها بالنسبة للأصول والخصوم المالية، عند تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

المطلب الثالث: تقييم منهجية التبني وفق النظام المحاسبي المالي

بالإطلاع على الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، يبدو جليا بأن القانون والمراسيم التنفيذية والقرارات المتضمنة النظام المحاسبي المالي وكيفيات تطبيقه، لم تتعرض في أي من نصوصها لعملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.

كما أن المعايير المحاسية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، جاءت خالية من أي معيار يحدد قواعد تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة. على عكس معايير المحاسبة الدولية التي ضبطت كيفية الانتقال من مرجعية محاسبية قديمة إلى المرجعية المحاسبية الجديدة المبنية على أسس معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). وذلك وفق معيار مستقل عن المعايير الأخرى سُمّي بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **" تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** (IFRS1).

لتدارك هذا النقص، حاولت وزارة المالية، عن طريق هيئة التوحيد المحاسبي، ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة، مرافقة الكيانات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، وذلك بإصدارها للتعليمة رقم 02 والمذكرة المنهجية رقم 342 والمذكرات التكميلية لهما، التي أفادت كثيرا مُعدّي الكشوف المالية لأول مرة وفق النظام المحاسبي المالي. غير أنه لم تخلو من بعض النقائص إذا ما تمّت مقارنتها بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"** (IFRS1) الصادر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB).

1- مميّزات منهجية التبنّي وفق النظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي لأول مرة، المتمثل في التعليمة رقم 02 والمذكرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، مرجعا وطنيا مهما لشرح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. حاولت هذه النصوص شرح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال إبرازها للعناصر الآتية:[1]

- المبادئ العامة حول الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، بطريقة يتم من خلالها إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010، وكأن الكيانات أغلقت دائما حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، بما فيها أرصدة سنة 2009 التي تعتبر سنة مقارنة؛

[1] - Nacer Eddine SADI, Op-cit, P : 19.

- الاستثناء في التطبيق بالأثر الرجعي للتنظيم الجديد، خاصة ذلك الذي يكون له أثر على ملائمة المعلومات المالية لمستعملي القوائم المالية؛
- التذكير بتعاريف عناصر الميزانية وحساب النتائج الواجب إعادة معالجتها؛
- عمليات المعالجة والتحويل وعمليات إعادة المعالجة وفق طرق التقييم المعتمدة الواجب القيام بها؛
- القيود المحاسبية الواجب تسجيلها عند الانتقال؛
- البيانات ذات الأهمية العددية والوصفية، الواجب إرفاقها بملحق الكشوف المالية المعدة لأول مرة؛
- شرح الأثر الناجم عن عملية إعادة المعالجة وتقديره والمصادقة عليه.

2- نقائص منهجية التبني وفق النظام المحاسبي المالي

بالرغم من أن منهجية التبني وفق النظام المحاسبي المالي لها عدة إيجابيات، فإنها لا تخلو من النقائص التي يمكن حصرها في النقاط الآتية:

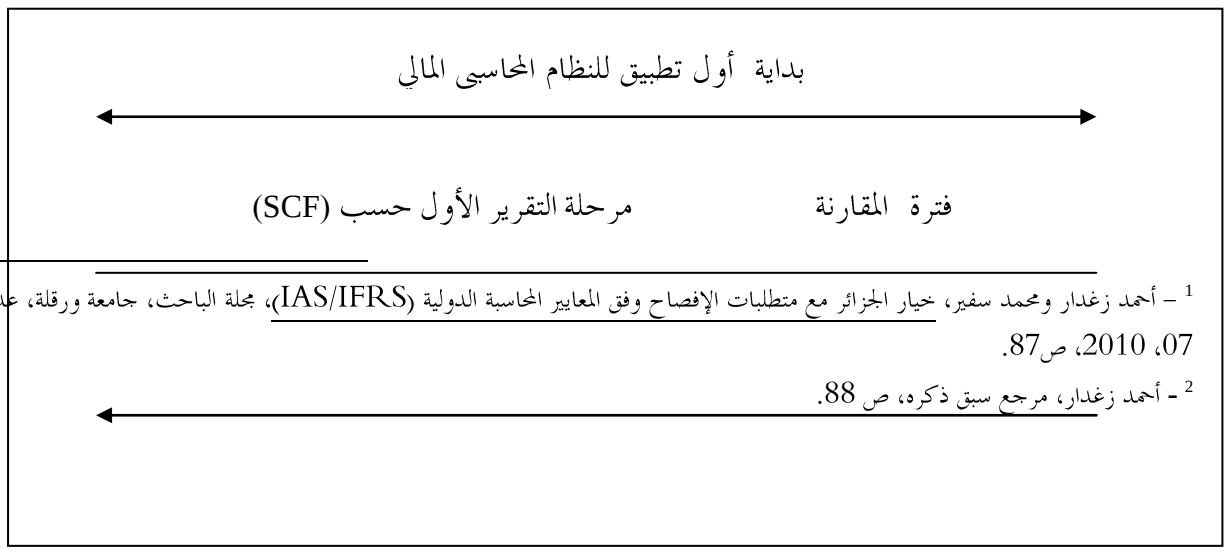
- عدم التفرقة بين تاريخ الانتقال وتاريخ التحوّل، حيث أن معايير المحاسبة الدولية تُفرق ما بين تاريخ الانتقال وتاريخ التحوّل. بحيث يسبق تاريخ الانتقال تاريخ التحول بسنة واحدة، وفي حالة الجزائر إذا ما اعتبرنا تاريخ التحول هو 2010/01/01، فإن تاريخ الانتقال هو 2009/01/01.
- وهذا ما يجعل الكيانات تمسك محاسبة سنة 2009، وفق المرجعية المحاسبية السابقة وهي المخطط الوطني للمحاسبة وهذا ما يعتبر إجباري. بالإضافة إلى مسك المحاسبة وفق المرجعية المحاسبية الجديدة (النظام المحاسبي المالي)، وهذا بصفة شكلية لأن تاريخ بداية تطبيقه الفعلي هو ابتدءً من سنة 2010. وبالتالي فإن عمليات إعادة المعالجة تمس أرصدة سنة 2008 وما سبقها لأن سنة 2009 تسمك أيضا وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- الاكتفاء بذكر الاستثناءات والإعفاءات، فيما يتعلق بالمبدأ الذي يفيد بوجوب التزام بيان المركز المالي الافتتاحي للمنشأة بكل معيار من معايير النظام المحاسبي المالي. وذلك دون تحديد وحصر الإعفاءات الاختيارية من متطلبات معايير النظام المحاسبي المالي والاستثناءات الإلزامية من التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب معايير النظام المحاسبي المالي. كما هو الحال بالنسبة

للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **" تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى " (IFRS1).**[1]

- باستثناء التعليمة رقم 02، التي صدرت بتاريخ 2009/10/29، وهو تاريخ يسبق تاريخ تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة بشهرين فقط، فإن المذكرة المنهجية رقم 341 الصادرة بتاريخ 2010/10/09.
- جميع المذكرات التكميلية المتضمنة كيفية تطبيق تعاليم التعليمة رقم 02 المتضمنة تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة، صدرت بصورة جدّ متأخرة. حيث صدرت مذكرتان في نهاية سنة 2010 وباقي المذكرات صدرت في السداسي الأول من سنة 2011. وهذا ما قلّل من أهميتها باعتبار أن مُعدّي القوائم المالية لم يستفيدوا من مضامينها في حينه؛
- اكتفاء هذه النصوص بذكر وجوب شرح الأثر الناجم عن عملية إعادة المعالجة وتقديره، دون تبيان كيفية ذلك، وعدم تبيان كيفية معالجته من الجانب المحاسبي ومن الجانب الجبائي؛
- عدم تحديد المقاربات الواجب القيام بها، بالخصوص تلك المتعلقة بالأموال الخاصة، بحساب النتائج وبجدول التدفقات النقدية؛
- عدم تحديد تفصيلات التعديلات على الكشوف المالية بعد التحوّل إلى النظام المحاسبي المالي؛
- عدم ذكر كيفية التعامل مع الخسارة في قيمة الأصول المعاينة عند عملية الانتقال؛
- عدم ذكر معالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة في الحسابات عند التحول إلى النظام المحاسبي المالي، وعدم ذكر الحالة التي لم يسبق للكيان فيها مسك كشوف مالية؛
- عدم ذكر كيفيّة إعداد التقارير المالية المرحلية عند تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

تكون عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة، إذا ما طبّقت الكيانات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS1)، كما هو موضح في الشكل الآتي:[2]

الشكل رقم 01 : عملية الانتقال إلى الإفصاح وفق (SCF)



[1] – أحمد زغدار ومحمد سفير، خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 07، 2010، ص87.

[2] - أحمد زغدار، مرجع سبق ذكره، ص 88.

المصدر : أحمد زغدار ومحمد سفير، خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 07، 2010، ص 88.

المبحث الثاني: ماهية التبنّي من منظور معايير المحاسبة الدولية

يقتضي التطبيق الأوّل لمعايير المحاسبة الدولية الالتزام بمجموعة من الشروط التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*). وهذا من أجل ضمان الحد الأدنى من المعلومات ذات النوعية الجيدة، وكذا ضمان الشفافية لمستعملي القوائم المالية، والقابلية للمقارنة مع الدورات اللاحقة.

لذا يجب على الكيان التقيّد بما جاء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** (IFRS1)، الذي يضع شروطا ومبادئ واستثناءات للانتقال.

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة يعتبر تغييرا في الطرق المحاسبية، حسب المعيار الدولي رقم 08 **"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"** *(IAS8)*، الذي يُطبّق بطريقة رجعية في معالجة المعطيات المحاسبية للسنوات الماضية. هذا من أجل المحافظة على تجانس المعلومات المالية عند مقارنتها بين دورات الاستغلال. وينتج ذلك لأن طرق التقييم المحاسبية بين النظام القديم والمعايير الدولية مختلفة.

المطلب الأول: التعريف بالمعيار الدولي IFRS1

تمّ إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" (IFRS1)، من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، في 19 جوان 2003.[1]

حلّ هذا المعيار محل تفسير اللجنة الدائمة 8 "تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة"، الصّادر من قبل لجنة التفسيرات الدائمة (IFRIC) في جويلية سنة 1998.[1]

[1]- DFCG collection, ANDFCG, Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? Edition d'Organisation, 2eme édition, Paris, 2004, 2005, P: 540.

على المنشأة تطبيق هذا المعيار، إذا كانت بياناتها المالية الأولى، المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تُغطّي فترة تبدأ في 1 جانفي 2004 أو بعد ذلك التاريخ، مع تشجيع التطبيق المبكّر له.[2]

1- خلفيات إصدار معيار التقرير المالي الأول

يقتضي الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية لأوّل مرّة، تنفيذ مجموعة من الالتزامات والشروط التي وضعها المجلس IASB. وهذا من أجل تلبية رغبات مستعملي القوائم المالية المُتمثّلة في الشفافية والمعلومات ذات النوعية الجيدة. وحتّى تكون البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية لأول مرة قابلة للمقارنة مع الدورات اللاحقة، يجب على الكيان التقيّد بشروط، مبادئ واستثناءات الانتقال التي جاء بها المعيار الدولي IFRS1.

1-1- الحاجة إلى إصدار المعيار

كان التركيز على الأخذ للمرة الأولى بمعيار التقارير المالية الدولية IFRS1، عندما اقترحت اللجنة الأوروبية، أنه ينبغي على كل الشركات ذات الاكتتاب العام المنشأة في الاتحاد الأوروبي أن تُعدّ حساباتها المجمّعة، بمقتضى المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي (IFRS)، بدءً من عام 2005 كحد أقصى.

وبعد أن صار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على علم بالصعوبات العملية الكبيرة المحيطة بالتطبيق لأول مرة، بمقتضى التفسير SIC 8، فقد أعلن أنه في سبيل لإعداد مشروع منفصل عن هذا الموضوع.

في جويلية 2002، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المسودّة المسمّاة (1) ED للتطبيق لأول مرة للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS). وضع المجلس تغيرات هامة للمشروع المعروض قبل إنهائه في جوان 2003 باسم (IFRS1).[1]

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات كما هو مصادق عليها في 01 جانفي 2008، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمّان المملكة الهاشمية الأردنية، 2008، ص 95.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 101.

1-2- أسباب إصدار المعيار

أدت بعض متطلبات التفسير 8، الذي يقتضي التطبيق الكامل بأثر رجعي، تكبّد تكاليف تجاوزت المنافع المحتملة المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن التفسير 8 لم يقتض التطبيق بأثر رجعي، عندما يكون ذلك غير عملي، إلاّ أنه لم يُبيّن ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنّى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، أن تُفسّر ذلك كعائق رئيسي أو ثانوي، كما لم يحدد أية معالجة خاصة في الحالات غير العملية.[2]

كما يمكن أن يقتضي التفسير 8، من المنشأة التي تتبنّى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، تطبيق إصدارين مختلفين من المعيار، إذا تمّ إدخال نسخة جديدة خلال الفترات التي تغطيها بياناتها المالية الأولى التي تمّ إعدادها بموجب معايير المحاسبة الدولية.

وبسبب بعض الشكوك حول كيفية تفاعل التفسير 8 مع الأحكام الانتقالية المحددة في المعايير المختلفة، تمّ إلغاء هذا التّفسير ومن ثمّ تعويضه بالمعيار IFRS1.

1-3- هدف المعيار

إن الهدف من المعيار IFRS1، هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمنشأة، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقاريرها المالية المرحلية، لجزء من الفترة التي تغطيها تلك البيانات المالية، على معلومات ذات جودة عالية، تتّسم بما يلي:[3]

- واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوع العرض؛
- توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية للمستخدمين.[4]

2- نطاق المعيار ومفاهيم عامة

يهدف المعيار *IFRS1* إلى ضمان نوعية عالية للمعلومات المالية المحتواة في القوائم المالية المعدة لأول مرة حسب المعايير *IAS/IFRS*، التي يجب أن تتميّز بالشفافية بالنسبة لمستعمليها وقابلية المقارنة

---

[1]- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 140.

[2]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[3] - Collection les codes RF, Code IFRS-Normes et interprétations, Groupe Revue Fiduciaire, 4ème Edition, Paris 2009, P : 541.

[4]- جوزف رزق، المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين بالتعاون مع المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر، دورة تدريبية بعنوان "مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة"، عنابة، نوفمبر 2008، ص 164.

بين السنوات السابقة. كما تمثل نقطة انطلاق للمحاسبة وفقا للمعايير الدولية، وتسمح بمقارنة المؤسسة مع مؤسسات أخرى. وتخضع المبالغ المحتواة في القوائم المالية لنفس المعالجة السارية المفعول في المعايير عند تاريخ تطبيقها لها لأول مرة.

2-1- مجال تطبيق المعيار *IFRS1*

يُحدّد مجال تطبيق المعيار *IFRS1* من حيث المنشآت ومن حيث البيانات المالية التي تُعدّها.

2-1-1- من حيث المنشآت

يُطبق المعيار *IFRS1* على كل المنشآت التي تعرض بياناتها المالية لأول مرة بناءً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*).[1]

2-1-2- من حيث البيانات المالية

يجب على المنشأة تطبيق المعيار *IFRS1* في:[2]

- بياناتها المالية الأولى المعدّة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- كل تقرير مالي مرحلي، إن وُجد، تُعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي **34 "التقارير المالية المرحلية"**، لجزء من الفترة التي تُغطّيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2-2- مفاهيم عامّة

يُبيّن هذا العنصر مفهوم وحالات أوّل بيانات مالية الأولى مُعدّة وفق المعايير *IFRS*، والحالات التي لا تستوجب تطبيق المعيار IFRS1 وحالة التغيرات في السياسات المحاسبية.

2-2-1- البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير IFRS

يعرف المعيار IFRS1 البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بأوّل بيانات مالية سنوية تتبنّى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الالتزام بهذه المعايير.[3]

---

[1] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 541.
[2] - Collection les codes RF, Op-cit, 2009, P: 541.
[3]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 102.

2-2-2- حالات أوّل بيانات مالية معدة وفق المعايير IFRS

تكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، هي أوّل بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير، إذا قامت المنشأة بعرض أحدث بيانات مالية سابقة لها:[1]

- بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛
- بالانسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، باستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بيانًا صريحا وغير متحفظا يفيد التزامها بهذه المعايير؛
- تحتوي على بيان صريح بالالتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛
- بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو باستخدام بعض هذه المعايير الفردية لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ أو
- بموجب متطلبات وطنية، مع تسويات لقيّم بعض بنود القوائم المالية بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي؛
- أعدت بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للاستخدام الداخلي فقط، دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين؛[2]
- أعدت مجموعة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد، دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية،كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي (IAS1) "عرض البيانات المالية"، أو لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.[3]

2-2-3- الحالات التي لا تستوجب تطبيق المعيار IFRS1

يُطبّق هذا المعيار عندما تتبنّى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ولا يجب تطبيقه في الحالات التالي ذكرها:

- عندما تتوقف المنشأة عن عرض البيانات المالية بموجب متطلبات وطنية، حيث أنها عرضتها سابقًا بالإضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات المالية التي احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛[4]

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، نفس المرجع أعلاه، ص 102.

[2]- طارق عبد العال حماد، ص 143.

[3] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 542.

[4] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 541.

- عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة بموجب متطلبات وطنية وتكون تلك البيانات المالية قد احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛[1]
- عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كان تقرير مدقّق الحسابات متحفظًا على تلك البيانات المالية.

2-2-4- حالة التغيرات في السياسات المحاسبية

لا يُطبّق المعيار IFRS1 على التغيّرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي طبّقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.وتخضع هذه التغيرات لما يلي:[2]

- مُتطلّبات حول التغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي **8 "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"**؛
- متطلبات انتقالية محددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

المطلب الثاني: فلسفة المعيار IFRS1 مقارنة بالتفسير الثامن

لقد استُكمل هذا المعيار بعدد من التوصيات التي تُحدّد استثناءات تطبيق مبدأ الرجعية الذي شكل عائقا في تطبيق التفسير السابق. حيث يُجبر هذا المعيار تطبيق كل المعايير بطبعتها سارية المفعول، عند تاريخ الانتقال لتطبيق المعايير، ويمنع تطبيق الطبعات السابقة.

إن تطبيق المعايير لأول مرة يُعتبر تغييرا في الطرق المحاسبية، حسب معيار المحاسبة الدولي *IAS8*، الذي يطبق بطريقة رجعية في معالجة المعطيات المحاسبية للسنوات الماضية. وهذا من أجل المحافظة على تجانس المعلومات المالية عند مقارنتها بين دورات الاستغلال. وينتج ذلك لأن طرق التقييم المحاسبية بين النظام القديم ومعايير المحاسبة الدولية مختلفة.

1- فلسفة المعيار IFRS1

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[2] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 542.

يُطبّق المعيار IFRS1، عندما تتبنّى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، من خلال بيان صريح وغير مُتحفّظ حول الالتزام بها. يُلزمُ المنشأة تطبيق كل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ساري المفعول في نهاية فترة إعداد التقارير الأولى، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما يتطلب منها القيام بإعداد قائمة المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدة، وذلك كنقطة بداية للمحاسبة.

تُطبّق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تقييم كافة الأصول والخصوم المعترف بها. غير أن المعيار IFRS1 يمنح إعفاءات محددة من هذه المتطلبات في مجالات معينة، من المحتمل أن تتجاوز تكلفة الالتزام بها المنافع المتوقعة لمستخدمي البيانات المالية.

كما يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بعض المجالات، خاصة عندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي أحكاما تصدرها الإدارة حول ظروف سابقة، بعد أن تكون مخرجات عملية معينة معلومة مسبقًا.[1]

يتطّلب هذا المعيار إفصاحات توضّح كيفيّة أَثر التحوّل، من مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، على المركز المالي المبلغ عنه للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

2- تغيرات المعيار IFRS1 بالمقارنة مع التفسير 8

خلافًا للتفسير 8 الذي يقتضي التطبيق بأثر رجعي في معظم المجالات، فإن المعيار (IFRS1) جاء بمتطلبات أكثر مرونة ووضوحا كالآتي:[2]

- يتضمن المعيار IFRS1 إعفاءات تهدف إلى تجنب التكاليف التي يحتمل أن تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية، وعدد ضئيل من الاستثناءات الأخرى لأسباب عملية؛
- يوضح أن المنشأة تُطبّق أحدث نسخة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يوضح كيف ترتبط تقديرات المنشأة التي تتبنّ معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى، المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالتقديرات التي أعدّتها لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة؛
- يُحدّد أن الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى لا تنطبق على المنشأة التي تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى؛

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[2]- نفس المرجع، ص 101.

- يتطلب المزيد من الإفصاح بشأن التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

3- الاعتراف والقياس

عند الاعتراف بعناصر القوائم المالية وقياسها، لابُدّ من مراعاة ظروف إعداد المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير IFRS، وكذا التعديلات الواجبة عند إعداده.

3-1- إعداد المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير IFRS

على المنشأة إعداد وعرض بيان المركز المالي الافتتاحي، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتكون هذه بمثابة نقطة البداية للمحاسبة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

3-2- التعديلات الواجبة عند إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي

باستثناء الإعفاءات التي يحددها المعيار، عند أول تطبيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تلزم المنشأة عند إعدادها لبيان المركز المالي الافتتاحي، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، القيام بما يلي:[1]

- الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات، كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- عدم الاعتراف بالبنود كأصول أو التزامات، إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل ذلك الاعتراف؛
- إعادة تصنيف البنود التي تمّ الاعتراف بها، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة كنوع واحد من الأصول أو الالتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، ولكن كنوع مختلف من الأصول أو الالتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تقييم كافة الأصول والالتزامات المعترف بها.

3-3- السياسات المحاسبية

عند الانتقال لأوّل مرّة للمعايير IFRS، يجب مراعاة ثبات السياسات المحاسبية المعتمدة والتطبيق الثابت لأحدث إصدار من المعايير. كما يجب الأخذ بعين الاعتبار للأحكام الانتقالية الواردة في المعايير IFRS وأثر التعديلات الناجمة عن الأحداث والمعاملات قبل تاريخ التحويل إلى المعايير IFRS.

[1] - Stéphan BRUN, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris 2006, P : 383.

3-3-1- ثبات السياسات المحاسبية المعتمدة IFRS

يتعيّن على المنشأة، استخدام نفس السياسات المحاسبية المعتمدة في بيان المركز المالي الافتتاحي، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وخلال جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى، حسب هذا المعيار.[1]

3-3-2- التطبيق الثابت لأحدث إصدار من المعايير IFRS

يجب أن تلتزم السياسات المحاسبية المعتمدة بكل معيار دولي لإعداد التقارير المالية، ساري المفعول في نهاية فترة إعداد التقارير الأولى، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الأخذ في الحسبان الإعفاءات والاستثناءات التي يحددها هذا المعيار.[2]

يجب على المنشأة أيضا، أن لا تُطبّق إصدارات مختلفة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت سارية المفعول في تواريخ سابقة. ويمكن لها أن تُطبّق معيارا دوليا جديدا لإعداد التقارير المالية، لا يوجد التزام بتطبيقه بعد السّماح بالتطبيق المبكر له.[3]

3-3-3- الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير IFRS

تنطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي استخدمت بشكل مسبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تُطبّق هذه الأحكام على تحوّل المنشأة التي تتبنّى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.[4]

3-3-4- أثر التعديلات الناجمة عن الأحداث والمعاملات قبل تاريخ التحويل إلى المعايير IFRS

يمكن للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في بيان المركز المالي الافتتاحي، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أن تختلف عن تلك التي تستخدمها لنفس التاريخ باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة.

تنشأ التعديلات الناجمة عن الأحداث والمعاملات قبل تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ونتيجة لذلك، على المنشأة أن تعترف مباشرة بتلك التعديلات في الأرباح المحتجزة أو، إذا

---

[1]- Collection les codes RF, Op-cit, P: 542.

[2] - Stephan BRUN, Op-cit, P 383.

[3]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[4]- DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 543.

كان مناسبا، في فئة أخرى من حقوق الملكية، في تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[1]

المطلب الثالث : العرض والإفصاح عند الانتقال

فيما يتعلق بالعرض والإفصاح، فإن المعيار IFRS1، لا يُقدّم أية إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. غير أنه يشترط تقديم إيضاحات في شكل معلومات مقارنة، مقاربات وتفسيرات تتعلق بعملية الانتقال من المرجعية المحاسبية القديمة إلى معايير المحاسبة الدولية.

1- المعلومات المقارنة

امتثالا لمعيار المحاسبة الدولي 1 "عرض البيانات المالية (IAS1)"، ينبغي أن تشمل البيانات المالية للمنشأة التي تُعدّ وفقًا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1، على الأقل ثلاثة بيانات عن الوضع المالي وبيانين عن الدخل الشامل وبيانين عن التدفّقات النقدية وبيانين عن التغيرات في حقوق الملكية والملاحظات ذات العلاقة، بما في ذلك المعلومات المقارنة.[2]

2- المعلومات غير المقارنة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والملخصات التاريخية

تعرض بعض المنشآت ملخصات تاريخية لبيانات محددة لفترات تسبق الفترة الأولى، التي عرضت لها معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا يتطلب هذا المعيار التزام تلك الملخصات بمتطلبات الاعتراف والتقييم الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[3]

تعرض بعض المنشآت معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، بالإضافة إلى المعلومات المقارنة التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي 1 "عرض البيانات المالية" (IAS1). أين يتعيّن على المنشأة:[4]

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 105.

[2]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 113.

[3] - Stéphan BRUN, Op-cit, P: 389.

[4] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 553.

- عرض المعلومات المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة بشكل واضح، على أنها معلومات لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد مقدار ما تمثله تلك التعديلات.

3- تفسير أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يقتضي المعيار IFRS1 وجوب تفسير أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يكون ذلك من خلال إجراء مقاربات بين عناصر القوائم المالية.

3-1- وجوب تفسير أثر التحول

على المنشأة أن تُفسّر، كيف أن التحوّل، من مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قد أثّر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.[1]

3-2- المقاربات

للقيام بالتفسيرات اللازمة، يجب أن تتضمّن البيانات المالية الأولى للمنشأة، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما يلي:

3-2-1- مقاربة حقوق الملكية

يقارب الكيان حقوق الملكية المبلّغ عنها، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكل من التاريخين الآتيين:[2]

- تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- نهاية آخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة.

3-2-2- مقاربة حساب النتائج

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[2] - Jean-Jacques JULIAN, Op-cit, P: 193.

يجب مقاربة حساب النتائج المعدّ وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة لأحدث فترة في البيانات المالية السنوية الأخيرة الخاصة بالمنشأة، مع حساب النتائج المعدّ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة.[1]

3-2-3- مقاربة جدول التدفق النقدي

إذا عرضت المنشأة جدول التدفق النقدي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة الخاصة بها، يجب عليها أن تقارب بياناته مع تلك الواردة في جدول التدفق النقدي المعدّ وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة. كما توضح أيضًا التعديلات المادية على هذا الجدول.[2]

4- الإفصاحات الأخرى

تقدّم المنشأة جميع الإفصاحات المتعلّقة بالتعديلات على القوائم المالية وانخفاض قيمة الأصول وتصحيح الأخطاء المرتكبة. ويجب تقديم إيضاحات في حالة عدم عرض المنشأة لبيانات مالية سابقة ووصف الأصول المالية أو الخصوم المالية، واستخدام القيمة العادلة كتكلفة مُقدّرة. تُلزم المنشأة بنفس الإفصاحات عند إعداد التقارير المالية المرحلية.

4-1- التعديلات المادية على القوائم المالية

يجب على المنشأة أن تُفصح عن التفصيلات الكافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على بيان المركز المالي، حساب النتائج وجدول التدفق النقدي.[3]

4-2- انخفاض قيمة الأصول

تفصح المنشأة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول"، إذا اعترفت المنشأة بخسائر انخفاض القيمة أو الاسترجاعات في الفترة التي تبدأ من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وذلك عند إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[4]

4-3- تصحيح الأخطاء المرتكبة

[1] - Bachir SMAIL, Apprendre les normes IAS/IFRS, Edition Dar El Quods El Arabi, Oran, 2009, P: 339.
[2] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 552.
[3] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 553.
[4] - Idem, P: 553.

إذا علمت المنشأة بوجود أخطاء ارتكبت عند تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، يجب أن تميز التسويات التي يتطلبها المعيار IFRS1، بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغيرات في السياسات المحاسبية.[1]

لا يتناول معيار المحاسبة الدولي 8 "التغيرات في السياسات المحاسبية"، التي تحدث عندما تتبنّى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. وعليه، لا تُطبّق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 8 الخاصة بالإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية، على البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

4-4- حالة عدم عرض المنشأة لبيانات مالية سابقة

إذا لم تعرض المنشأة البيانات المالية لفترات سابقة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.[2]

4-5- وصف الأصول المالية أو الخصوم المالية

يُسمح للمنشأة بوصف أصل مالي أو خصم مالي، معترف به سابقًا على أنه أصل مالي أو خصم مالي، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو على أنه محتفظ به لغرض البيع.

وعلى المنشأة، الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول أو خصوم مالية موصوفة في كل فئة، بالإضافة إلى تصنيفها ومبلغها المحمل في البيانات المالية السابقة.

4-6- استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة

إذا استخدمت المنشأة القيمة العادلة في بيان المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفة مقدرة لبند من التثبيتات العينية، أو عقارات التوظيف، أو تثبيت معنوي، على المنشأة أن تفصح في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لكل بند من بنود المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عن مجموع القيّم العادلة، مجموع التعديلات على المبالغ المحمّلة المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة.[3]

4-7- التقارير المالية المرحلية

[1] - Stephan BRUN, Op-cit, P: 390.

[2]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[3] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 553.

إذا عرضت المنشأة تقريرا ماليا مرحليا، بموجب معيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المرحلية"، لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فيجب أن يتضمّن جميع الإفصاحات اللاّزمة للبيانات المالية السنوية.[1]

لضمان جودة المعلومات وتحقيق الشفافية المطلوبة في القوائم المالية، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار التقرير المالي الدولي الأول "تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة" بهدف ضمان انتقال سليم وفق أسس وضوابط تحكم عملية إعداد التقارير المالية.

المبحث الثالث: الاستثناءات بالالتزام بجميع المعايير IFRS

يحدد هذا المعيار فئتين من الاستثناءات، فيما يتعلق بالمبدأ الذي يُفيد بوجوب التزام بيان المركز المالي الافتتاحي للمنشأة، بكل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

- إعفاءات اختيارية من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى؛
- استثناءات إلزامية من التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

المطلب الأوّل: الإعفاءات الاختيارية من متطلبات المعايير الدولية IFRS الأخرى

يمكن للمنشأة أن تستخدم واحدًا أو أكثر من الإعفاءات التالية:

1- اندماج الأعمال

[1] - Stéphan BRUN, Op-cit, P: 391.

على المنشأة تطبيق المتطلبات المتعلقة بعمليات اندماج الأعمال التي اعترفت بها، قبل تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يُمكن أن تختار منشأة، تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 "اندماج الأعمال"، بأثر رجعي على عمليات اندماج أعمال سابقة، حدثت قبل تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

لكن، إذا قامت منشأة، تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ،بإعادة عرض أيّ عملية اندماج أعمال من أجل الالتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3، يتعين عليها إعادة عرض كافة عمليات اندماج الأعمال اللاحقة، كما يتعين عليها أيضًا تطبيق معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، كما هو مُعدّل في عام 2008، ابتداء من نفس ذلك التاريخ.[1]

2- القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

تُطبّق القيمة العادلة عند تبنّي المعايير IFRS لأوّل مرّة على التثبيتات العينية والمعنوية. كما تُطبّق على عقارات التوظيف والتثبيتات المعنوية والأصول الأخرى أو الخصوم.ويجب أيضا مراعاة حالة التكلفة المقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة.

2-1- بالنسبة للتثبيتات العينية

يمكن للمنشأة أن تختار تقييم بند من التثبيتات العينية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بقيمته العادلة، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ[2].

يمكن للمنشأة التي تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعيد تقييم بند في التثبيتات العينية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو قبل ذلك التاريخ، كتكلفة مقدرة في تاريخ إعادة التقييم، إذا كانت إعادة التقييم في ذلك التاريخ قابلة للمقارنة على نطاق واسع مع القيمة العادلة أو التكلفة أو التكلفة المستهلكة، بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر أسعار عام أو محدد.

2-2- بالنسبة لعقارات التوظيف وللتثبيتات المعنوية

[1] - Bachir SMAIL, Op-cit, P: 326.
[2] - Stéphan BRUN, Op-cit, P: 384.

إن اختيارات التقييم التي أوردها المعيار IFRS1 بالنسبة للتثبيتات العينية، عند تبنّي المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرّة، يمكن تطبيقها أيضا على ما يلي:[1]

– عقارات التوظيف، إذا اختارت المنشأة استعمال نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي 40 "عقارات التوظيف"؛

– التثبيتات المعنوية التي تُلبّي شروط الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي 38 "التثبيتات العينية"، بما في ذلك التقييم للتكلفة الأصلية الذي يمكن الاعتماد عليه، والشروط الواردة في نفس المعيار المتعلقة بإعادة التقييم في حالة وجود سوق نشط.

2-3- بالنسبة للأصول الأخرى أو الخصوم

عند تبنيها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، لا يحقّ للمنشأة استخدام اختيارات تقييم التثبيتات العينية، التثبيتات المعنوية وعقارات التوظيف، لتقييم باقي الأصول الأخرى أو الخصوم.[2]

2-4- حالة التكلفة المقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة

يمكن للمنشأة التي تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تكون قد وضعت تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة لبعض أو جميع أصولها وخصومها، من خلال تقييمها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد، نتيجة لحدث مُعيّن مثل الخصخصة أو الاكتتاب العام الأوّلي.

ويمكن للمنشأة أن تستعمل تلك التقويمات، باستعمال القيمة العادلة المستندة إلى الأحداث كتكلفة مقدرة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ ذلك القياس.[3]

3- منافع الموظفين

عند الانتقال لأوّل مرّة للمعايير IFRS، يجب الاعتراف بمنافع الموظّفين وتقييمها وفق الطرق المعتمدة، مع الإفصاح عن البيانات ذات الأهميّة.

3-1- الاعتراف والتقييم

بموجب معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظفين"، يمكن للمنشأة أن تختار استخدام الطريقة التي تُتيح لها المجال لعدم الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية. ويتطلّب التطبيق بأثر رجعي لهذا

[1]- Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, S'initier aux IFRS, Editions de la Performance et Francis Lefebvre, p: 233.
[2]- Collection les codes RF, Op-cit, P: 545.
[3]- Stephan BRUN, Op-cit, P 385.

الأسلوب أن تُجزّئ المنشأة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة، من بداية خطة منافع الموظفين وحتى تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى أجزاء معترف بها وأخرى غير معترف بها.[1]

ولكن يمكن لمنشأة ،تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، أن تعترف بكافة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة في تاريخ التحوّل، إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتّى وإن استخدمت الأسلوب المتعلق بالأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة.[2] وعليه إذا استخدمت منشأة، تتبنّى معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى هذا الاختيار، يتعيّن عليها تطبيقه على جميع خطط منافع الموظفين.[3]

3-2- الإفصاح

يمكن للمنشأة الإفصاح عن المبالغ المطلوبة، بموجب معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظفين"، حيث يتمّ تحديد تاريخ المبالغ لكل فترة محاسبية بأثر مستقبلي، من تاريخ الانتقال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[4]

4- فروقات ترجمة العملات المتراكمة

يقتضي معيار المحاسبة الدولي 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، أن تقوم المنشأة بما يلي:[5]

- الاعتراف ببعض فروقات ترجمة العملات في بيان الدخل الشامل والمتراكم الآخر، كعنصر منفصل من عناصر حقوق الملكية؛
- عند التصرّف بعملة أجنبية، تتمّ إعادة تصنيف ترجمة العملات المتراكمة الخاصة بتلك العملة الأجنبية، من حقوق الملكية للربح أو الخسارة، كجزء من الأرباح أو الخسائر الناتج عن مثل هذا التصرف.

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[2] - Pascal BARNETO, Normes IAS/IFRS Application aux états financiers, Dunod, Pris, 2004, P: 213.

[3] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 548.

[4] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 545.

[5] - Stéphan BRUN, Op-cit, P 386.

أمّا بالنسبة لمنشأة تتبنّى معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى، من غير الضروري أن تلتزم بهذه المتطلبات المرتبطة بفروقات ترجمة العملات المتراكمة، التي كانت موجودة في تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[1]

وإذا استخدمت منشأة تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإعفاء، تقوم بما يلي:[2]

- تُعتبر فروقات ترجمة العملات المتراكمة لكافة العمليات الأجنبية بأنها تساوي صفرًا في تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تستبعد فروقات ترجمة العملات المتراكمة، التي نشأت قبل تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من الأرباح، والخسائر ويجب أن تتضمّن فروقات الترجمة النهائية.

5- الأدوات المالية المركبة

يقتضي معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: العرض" في البداية من المنشأة، تجزئة الأداة المالية المركبة إلى عناصر منفصلة من الخصوم وحقوق الملكية. فإذا لم يعد عنصر الالتزام قائمًا، فإن التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي 32 ينطوي على فصل جزئين من حقوق الملكية هما:[3]

- الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل، الفائدة المتراكمة المضافة إلى عنصر الخصوم؛
- والجزء الآخر يمثل عنصر حق الملكية الأصلي.

غير أنّه، لا تحتاج منشأة، تتبنّى معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى، بموجب هذا المعيار، أن تفصل هذين الجزئين، إذا لم يكن عنصر الالتزام قائمًا في تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[4]

6- أصول وخصوم الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

عند الانتقال لأوّل مرّة للمعايير IFRS، يجب مراعاة حالة تبنّي الشركة التابعة للمعايير الدولية في وقت لاحق لتبني هذه المعايير من قبل الشركة الأم. وكذا حالة تبنّي المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة لها.

6-1- تبنّي الشركة التابعة للمعايير الدولية في وقت لاحق لتبني هذه المعايير من قبل الشركة الأم

[1] - Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, Op-cit, p: 239.
[2] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 546.
[3] - Stéphan BRUN, Op-cit, P 386.
[4] - Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, Op-cit, p: 240.

إذا تحوّلت شركة تابعة إلى منشأة، تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبني هذه المعايير من قبل الشركة الأم، يتعين على الشركة التابعة تقييم أصولها وخصومها في بياناتها المالية بأي من القيّم الآتية:[1]

- وفق المبالغ المحملة التي تتضمّنها البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، بناءً على تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات على إجراءات التوحيد وآثار اندماج الأعمال التي بموجبها تشتري الشركة الأم الشركة التابعة؛
- وفق المبالغ المحملة التي يقتضيها هذا المعيار، بناءً على تاريخ تحوّل الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ويمكن أن تختلف المبالغ المحدّدة وفق التقييم الثاني عن تلك المشار إليها وفق التقييم الأوّل:[2]

- عندما ينتج عن الإعفاءات من هذا المعيار طرق قياس تعتمد على تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية للشركة التابعة عن تلك المستخدمة في البيانات المالية الموحدة.

تُتاح المعالجة المماثلة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك، الذي يتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق، لتبنّيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه.[3]

6-2- تبنّي المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة لها

إذا تبنّت المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة لها أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، يتعين عليها أن تُبيّن في بياناتها المالية الموحدة، تقييم أصول وخصوم الشركة التابعة أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بنفس المبالغ المحملة، كما في البيانات المالية للشركة التابعة أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك. وذلك بعد إجراء التعديل لاستيعاب متطلّبات

[1] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 551.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 107.

[3] - Stéphan BRUN, Op-cit, P: 387.

التوحيد والتعديلات المحاسبية لحقوق الملكية واستيعاب آثار اندماج الأعمال التي اشترت فيها المنشأة الشركة التابعة.[1]

وعلى نحو مماثل، إذا تبنّت الشركة الأم، المعايير الدولية للمرة الأولى، في إعداد بياناتها المالية المنفصلة قبل أو بعد إعداد بياناتها المالية الموحدة، يجب عليها تقييم أصولها وخصومها بنفس المبالغ في كل من البيانين الماليين، باستثناء تعديلات التوحيد.[2]

7- تصنيف الأدوات المالية المعترف بها سابقًا

ينصّ معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والتقييم"، على تحديد الأصل المالي عند الاعتراف الأوّلي على أنه متوفّر للبيع، أو أن تُحدّد الأداة المالية، تحت شروط معينة على أنها أصل مالي أو خصم مالي بالقيمة العادلة من خلال حساب النتائج. وبالرغم من هذا المتطلب، تنطبق بعض الاستثناءات، حيث يسمح لأية منشأة أن تحدد الأداة المالية على أنها متوفرة للبيع في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبالتالي تقيّمها وفق القيمة العادلة من خلال حساب النتائج.[3]

8- معاملات الدفع على أساس الأسهم

عندما تتبنّى المنشأة معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى، يجب أن تتقيّد بمتطلّبات معالجة أدوات حقوق الملكية و أدوات الخصوم كما يلي :

8-1- أدوات حقوق الملكية

يتمّ تشجيع منشأة تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تُطبّق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 "الدفع على أساس الأسهم" على :

- أدوات حقوق الملكية الممنوحة بتاريخ 7 نوفمبر 2002 أو قبل ذلك التاريخ؛
- أدوات حقوق الملكية الممنوحة بعد 7 نوفمبر 2002 التي تُستحقّ قبل آخر أجل من التاريخين المواليين:[4]
  - ✓ تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
  - ✓ 1 جانفي 2005.

---

[1] - Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, Op-cit, p: 241.
[2] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 547.
[3] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 548.
[4] - Jean-Jacques JULIAN, Les Normes comptables internationales IAS/IFRS, Editions Foucher, 2ème Edition, Vanves, 2007, P: 192.

لكن، إذا اختارت منشأة تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 "الدفع على أساس الأسهم"، على أدوات حقوق الملكية تلك، فيمكنها أن تفعل ذلك فقط إذا أفصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لتلك الأدوات المحددة في تاريخ القياس، كما تمّ تعريفها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 "الدفع على أساس الأسهم".[1]

أمّا بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يُطبّق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2، كأدوات حقوق الملكية الممنوحة في 7 نوفمبر 2002 أو قبل ذلك التاريخ، فيجب على منشأة تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تُفصح عن المعلومات المطلوبة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 "الدفع على أساس الأسهم".

8-2- أدوات الخصوم

يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 "الدفع على أساس الأسهم"، على الخصوم الناتجة من معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمّت تسويتها قبل تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[2]

أمّا بالنسبة للخصوم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2، فلا يُطلب من منشأة تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى، إعادة عرض معلومات مقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة ما قبل 7 نوفمبر 2002.[3]

9- عقود التأمين

يمكن لمنشأة تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تُطبّق الأحكام الانتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 "عقود التأمين". ويحدُّ ذلك المعيار من التغيرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين، بما فيها التغيرات التي تجريها منشأة تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى.[4]

10- التغيرات في الخصوم الحالية للإزالة والاستعادة الداخلة ضمن تكلفة التثبيتات العينية

[1] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 549.
[2] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 548.
[3] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 109.
[4] - Jean-Jacques JULIAN, Op-cit, P: 192.

يتطلب التفسير 1 للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة تغييرات معينة في خصوم الإزالة والاستعادة والخصوم المماثلة إلى تكلفة الأصل الذي تتعلق به أو خصمها منها. وبعد ذلك استهلاك المبلغ القابل للاستهلاك المعدل للأصل وذلك بأثر مستقبلي على مدى عمره النفعي المتبقي.[1]

لا تحتاج المنشأة المتبنية للمرة الأولى أن تمتثل لهذه المتطلبات الخاصة بالتغييرات في هذه الخصوم التي حدثت قبل تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا استخدمت هذا الاستثناء عليها القيام بما يلي:[2]

- تقييم الخصوم في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حسب معيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات، الخصوم والأصول المحتملة"؛
- تقدير المبلغ الذي كان سيتم إدخاله في تكلفة الأصل ذي العلاقة عندما نشأ الالتزام للمرة الأولى، وذلك بخصم الالتزام باستخدام أفضل تقدير للمنشأة لأسعار الخصم التاريخية المعدلة، حسب المخاطرة التي كانت ستنطبق على ذلك الالتزام على مدى الفترة التي تتخلّل ذلك؛
- حساب الاستهلاك المتراكم لذلك المبلغ، كما في تاريخ الانتقال إلى المعايير لإعداد التقارير المالية، على أساس التقدير الحالي للعمر النفعي للأصل، باستخدام سياسة الاستهلاك التي تتبنّاها المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

11- عقود الإيجار

يمكن للمنشأة، المتبنية للمرة الأولى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تطبيق الأحكام الانتقالية في التفسير 4 للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المتعلّقة بتحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار.

وبناءً على ذلك، يمكن للجهة المتبنية للمرة الأولى، تحديد ما إذا كان ترتيب قائما في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يحتوي على عقد إيجار على أساس الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ.[3]

12- قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الخصوم المالية

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، نفس المرجع أعلاه، ص 110.

[2] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 549.

[3]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 110.

يمكن للمنشأة تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف والتقييم" المتعلقة بقياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الخصوم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار للأثر المستقبلي على المعاملات.[1]

13- ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

يمكن للجهة التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تُطبّق الأحكام الانتقالية الواردة في التفسير 12 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات".[2]

14- تكاليف الاقتراض

يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 23 "تكاليف الاقتراض"، كما تمّ تعديله في عام 2007، مع التركيز على الأحكام المؤقتة الواردة فيه.

المطلب الثاني : الاستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المتعلقة بإلغاء الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية، محاسبة التحوّط، التقديرات، الأصول المصنفة بأنها أصول محتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة وبعض جوانب محاسبة الحصص غير المسيطرة.

1- إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والخصوم المالية

يجب على منشأة، تتبنّى المعايير الدولية للمرة الأولى، تطبيق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف والتقييم"، بأثر مستقبلي للمعاملات التي تحدث في 1 جانفي 2004، أو بعد ذلك التاريخ.[3]

وبمعنى آخر، إذا ألغت منشأة، تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بأصول مالية غير مشتقة أو التزامات مالية غير مشتقة، بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا السابقة، نتيجة معاملة حدثت قبل 1 يناير 2004، يتعيّن عليها عدم الاعتراف بتلك الأصول والخصوم بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم تكن مؤهلة للاعتراف نتيجة حدث أو معاملة لاحقة.

يمكن للمنشأة أن تُطبّق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف والتقييم" بأثر رجعي بموجب تاريخ تختاره المنشأة، بشرط أن تكون المعلومات اللازمة

---

[1]- Collection les codes RF, Op-cit, P: 549.
[2]- Idem, P: 550.
[3]- Stéphan BRUN, Op-cit, P: 387.

لتطبيق معيار المحاسبة الدولي 39 على الأصول المالية والخصوم المالية التي ألغي الاعتراف بها نتيجة معاملات سابقة، قد تمّ الحصول عليها عند بداية المحاسبة لتلك المعاملات.

2- محاسبة التحوّط (التغطية)

يفرض معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والتقييم" في تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، على المنشأة قياس كافة المشتقات بالقيمة العادلة، وإلغاء كافة الخسائر والأرباح المؤجلة الناتجة عن المشتقات التي تمّ الإبلاغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، كما لو كانت أصولا أو خصوما.[1]

إذا وصفت المنشأة مركزا ماليا صافيا، على أنه بند محوّط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، فيمكنها أن تصف بندًا مفردًا ضمن ذلك المركز المالي الصافي، كبند محوّط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط أن تفعل ذلك في موعد أقصاه تاريخ التحوّل إلى هذه المعايير.[2]

وإذا وصفت المنشأة، قبل تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معاملة ما على أنها تحوط، لكن لم يلبي التحوّط شروط محاسبة التحوّط الواردة في معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف والتقييم"، فعلى المنشأة أن تطبق متطلّبات معيار المحاسبة الدولي 39، كما هو معدل في عام 2003، من أجل عدم الاستمرار في محاسبة التحوّط .أمّا المعاملات التي أبرمت قبل تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب عدم وصفها بأثر رجعي على أنها تحوّطات.[3]

3- التقديرات

يجب أن تتوافق تقديرات المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير مع التقديرات التي أُعدّت لنفس التاريخ، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، بعد إجراء التعديلات لتعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية، إلاّ إذا كان هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.[4]

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 111.

[2] - Jean-Jacques JULIAN, Op-cit, P: 192.

[3] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 551.

[4] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 549.

يمكن للمنشأة أن تتلقى معلومات، بعد تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشأن تقديرات أعدتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة يجب أن تتعامل معها بنفس الطريقة التي تتعامل بها مع الأحداث التي لا تستوجب التعديل، بعد تاريخ إعداد التقارير بموجب معيار المحاسبة الدولي 10 "الأحداث بعد فترة إعداد التقارير".

يجب أن لا تعكس المنشأة تلك المعلومات الجديدة في بيان مركزها الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم تحتاج التقديرات إلى تعديل نتيجة لاختلافات في السياسات المحاسبية أو كان هناك دليل موضوعي بأن هذه التقديرات كانت خاطئة.[1]

من أجل تحقيق الثبات في التطبيق مع معيار المحاسبة الدولي 10 "الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"، يجب أن تعكس تلك التقديرات، ظروف العمل التي كانت قائمة في تاريخ التحوّل إلى هذه المعايير.

كما يجب أيضا، أن تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي، في تاريخ التحوّل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أحوال السوق في ذلك التاريخ.[2]

تُطبّق الفقرات أعلاه على بيان المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما تنطبق أيضًا على الفترة المقارنة المعروضة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، التي يتمّ فيها استبدال الإشارات إلى تاريخ التحوّل لهذه المعايير بالإشارات إلى نهاية تلك الفترة المقارنة.[3]

4- الأصول المصنّفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع والعمليات التشغيلية المتوقفة

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 "الأصول المعدة للبيع والعمليات المتوقفة"، بأن يتمّ تطبيقه بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة التي تنطبق عليها معايير التصنيف كأصول محتفظ بها

[1] - Stephan BRUN, Op-cit, P: 389.

[2]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 112.

[3] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 551.

لغرض البيع، والعمليات التشغيلية التي تنطبق عليها معايير التصنيف على أنها عمليات تشغيلية متوقفة بعد تاريخ نفاذ معيار التقرير المالي 5 "الأصول المعدة للبيع والعمليات المتوقفة".[1]

يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 "الأصول المعدة للبيع والعمليات المتوقفة"، بتصنيف الأصول الجاهزة للتصرف على أنها محتفظ بها لغرض البيع، وهي معدة لأن تصبح عمليات تشغيلية متوقفة .بما يتناسب مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية[2].

على المنشأة التي يكون تاريخ تحوّلها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل 1 جانفي 2005، أن تُطبّق الأحكام الانتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5، وعلى المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى هذه المعايير في 1 جانفي 2005 أو بعد ذلك التاريخ أن تُطبّق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 بأثر رجعي.

5- بعض جوانب محاسبة الحصص غير المسيطرة

تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، كما تم تعديلها في عام 2008، بصورة مستقبلية من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما يلي:

- المتطلبات المتعلقة بأن ينسب مجموع الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم وإلى الحصص غير المسيطرة، حتى لو أدّى ذلك إلى وجود عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة؛
- متطلبات محاسبة التغييرات في حصص ملكية الشركة الأم في شركة فرعية التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة؛
- متطلبات محاسبة فقدان السيطرة على شركة تابعة.

لكن إذا اختارت منشأة، تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 "اندماج الأعمال"، بصورة رجعية على اندماج الأعمال السابقة، فإنها تُطبق أيضًا معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة".[3]

المطلب الثالث : تقييم منهجية الانتقال وفق معايير المحاسبة الدولية

[1] - Jean-Jacques JULIAN, Op-cit, P: 193.
[2] - DFCG collection, Op-cit, 2004, 2005, P: 550.
[3] - Collection les codes RF, Op-cit, P: 552.

إنّ عملية الانتقال لأوّل مرّة إلى معايير المحاسبة الدولية، تقتضي من الكيانات، الالتزام بمجموعة من الالتزامات والشروط التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بهدف نشر قوائم مالية أوّلية شفّافة تتضمّن معلومات ذات نوعية جيّدة تفي بغرض مستعمليها.

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" (IFRS1) إلى مساعدة الكيان على إعداد التقارير المالية بما فيها المرحلية ،بمعلومات ذات جودة عالية واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوع العرض. وتوفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية للمستخدمين.

من خلال دراسة مضمون المعيار IFRS1، يبدو جليّا بأنّ له عدّة مميّزات كما أنه لا يخلو من النقائص، يتمّ عرضها كالآتي :

1- مميّزات منهجية الانتقال وفق معايير المحاسبة الدوليّة

يتميّز المعيار IFRS1 بعدة مميّزات، يُذكر منها ما يلي :

- إعداد المعيار من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي يُعتبر هيأة مُختصّة لها باع طويل في إعداد معايير المحاسبة الدولية، ممّا ينعكس بالإيجاب على جودته؛
- تحديث وتطوير المعيار باستمرار من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- تطبيق المعيار من طرف الشركات وتجمّعات الشركات ذات الحسابات الموحّدة المقيّدة في البورصة؛
- يُحدّد المعيار حالات التّطبيق لأوّل مرة لمعايير المحاسبة الدولية التي تستوجب تطبيقهFRS1؛
- يُعدّد التعديلات الواجبة عند إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي؛
- يُفسّر كيفيّة التصرّف في حالة تغيير السياسات المحاسبية عند الانتقال؛
- يشرح كيفيّة تفسير أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يُحدّد الإعفاءات الاختيارية من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى؛
- يُحدّد الاستثناءات الإلزامية من التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

2- نقائص منهجية الانتقال وفق معايير المحاسبة الدوليّة

بالرّغم من أنّ المعيار IFRS1 يتميّز بعدة مميّزات، إلاّ أنّه لا يخلو من النقائص يُذكر منها ما يلي :

- تطبيق المعيار لا يُناسب الكيانات الصّغيرة ومتوسّطة الحجم باعتبار أنّه يُطبّق على الشركات وتجمّعات الشركات ذات الحسابات الموحّدة المقيّدة في البورصة؛
- تحديد المعيار لإعفاءات اختيارية من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، يجعله أكثر تعقيدا بالنسبة للكيانات الصّغيرة ومتوسّطة الحجم؛
- حصر المعيار للاستثناءات الإلزامية من التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، يُعسّر عملية تطبيقه من طرف الكيانات الصّغيرة ومتوسّطة الحجم؛
- تحديد المعيار لإعفاءات اختيارية وحصره لاستثناءات إلزامية، يجعل من تطبيقه من طرف الكيانات الصّغيرة ومتوسّطة الحجم أكثر كلفة؛
- يفرض المعيار على الكيانات التي تُطبقه تدريب المعنيين بعملية الانتقال من المستخدمين، ممّا يُكلّفه أعباءً مالية إضافية.

3- الانتقال إلى المعيار الدوّلي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة

لتفادي نقائص كلّ من منهجية الانتقال من منظور النظام المالي بسبب قصورها، ومنهجية الانتقال وفق المعيار IFRS1 بسبب تعقيدها وصعوبة تطبيقها ممّا يجعلها مكلفة، يمكن للكيانات الصّغيرة ومتوسّطة الحجم أن تُطبّق، عند الانتقال لأوّل مرّة، القسم الخامس والثلاثون من المعيار الدوّلي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم الذي يُحدّد الانتقال، لأنّه أكثر سلاسة وتبسيط ممّا يجعله أقلّ كلفة.

ينطبق هذا القسم على الجهة التي تتبنّى للمرّة الأولى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، بغضّ النظر عمّا إذا كان إطارها المحاسبي السّابق حسب المعـــايير الدوليـــة لإعداد التقارير المالية بكاملها، أو مجموعة أخرى من المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام.

خلاصة الفصل الثاني

تناول هذا الفصل المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان. حيث خلص بأن الإطار التشريعي والتنظيمي لقانون المحاسبة الجزائري، لم يحدد معيارا قائما بذاته يُبيّن إجراءات وقواعد الانتقال لأول مرة للنظام المحاسبي المالي. وذلك على غرار لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي قامت بصياغة معيار منفصل يُبيّن كيفية الانتقال للمرة الأولى إلى معايير المحاسبة الدولية، ألا وهو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" (IFRS1).

عرض هذا الفصل الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، الذي جاء في شكل تعليمة ومذكرات منهجية، صدرت عن وزارة المالية وهيئة التوحيد المحاسبي المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة. كما عرض أيضا الإطار النظري الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية المتمثل في المعيار (IFRS1).

وبالاعتماد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي لأول مرة، وعلى الإطار النظري الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية لأول مرة، وكذا القسم الخامس والثلاثون من المعيار الدوّلي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة الذي المُحدّد للانتقال، يمكن صياغة وتنفيذ إستراتيجية للانتقال، يعتمد عليها الكيان للانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وهو ما سيتمّ تناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثالث

الإطار العملي

لتبني النظام المحاسبي المالي

بعد عرض الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة، يتبيّن بأنّ شروط وكيفيّات التبنّي لم تحدد من طرف المشرع الجزائري في شكل معيار مستقل بذاته. وإنّما تمّت الإشارة إليها من خلال نصوص تنظيمية في شكل تعليمة ومذكرات منهجية صادرة عن وزارة المالية. على عكس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي خصّصت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"** (IFRS1)، الذي يهدف إلى تحديد الشروط التي يجب على الكيان أن يلتزم بها عند إعداده لقوائم مالية وفق المعايير الدولية، لأول مرة.

حتى يتسنّى للكيان إنجاح عملية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يجب عليه أن يتبنى إستراتيجية تعتمد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، بتدعيمه بمبادئ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "**(IFRS1).

يهدف هذا الفصل إلى معرفة كيفيّة صياغة استراتيجية للانتقال لأوّل مرّة للنظام المحاسبي المالي، وطريقة تنفيذها والأثر النّاجم عن عمليات إعادة معالجة أرصدة السّنوات المالية السابقة. يتمّ ذلك من خلال المباحث الثلاث الآتية:

المبحث الأول: صياغة استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: تنفيذ استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: الأثر الناجم عن عمليات إعادة المعالجة

المبحث الأوّل: صياغة استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي

قبل التطبيق الميداني لعملية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان، يجب عليه إعداد إستراتيجية شاملة، تُحدد بصفة منهجية المراحل التي يجب المرور بها لإنجاح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

نظرا لافتقار الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي الجزائري لمعيار قائم بذاته يحدد إستراتيجية واضحة المعالم لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، على غرار معايير المحاسبة الدولية، يتمّ من خلال هذا المبحث صياغة إستراتيجية تُبيّن منهجية تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان. وذلك بالاعتماد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المتمثل في التعليمة رقم 02 والمذكرات المنهجية التابعة لها من جهة، وعلى الإطار النظري الدولي لتبنّي معايير المحاسبة الدولية لأول مرة، المتمثل في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبنّي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** ***(IFRS1)***.

يعرض هذا المبحث إستراتيجية لتبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يمكن اعتمادها من طرف الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، مع إمكانية تعديلها وإثرائها وفق خصوصيات كل كيان، ومع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاطه، حجمه، عدد مستخدميه، والبيئة الاقتصادية التي ينشط فيها.

المطلب الأول: تحضير عملية الانتقال من طرف الكيان

لا تقتصر عملية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة في عملية تحويل الأرصدة من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي. والمحاسبة المالية قبل أن تكون محاسبة معالجات فهي محاسبة أحكام، تُبنى على أساس السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف هيئات تسيير الكيان، التي أصبح لها هي أيضا صلاحية التوحيد المحاسبي على النطاق المحلي للكيان، على غرار المجلس الوطني للمحاسبة المخوّل قانونا بعملية التوحيد المحاسبي في الجزائر.

إن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، تُعتبر بمثابة مشروع مُهمّ بالنسبة للكيان، يرتكز على فلسفة محاسبية جديدة تستوجب إعطاؤه أهمية كبيرة من طرف جميع الأعضاء الفاعلة في الكيان، ممّا يستدعي التحضير له بجدية.

1- مفهوم الكيان وتصنيفاته

قبل التطرق إلى التحضير لعملية الانتقال، سيتم إلقاء الضوء على مفهوم الكيان وتصنيفه من حيث حجمه كما يلي:

1-1- مفهوم الكيان

يُطلق على مفهوم الكيان تسميات عديدة كالمؤسسة، المنشأة، المقاولة، ويمكن تعريفه بوحدة اقتصادية تجتمع فيها مجموعة من الوسائل المادية والمالية التي تستغلها أفراد بشرية لممارسة نشاط صناعي، تجاري أو خدماتي بهدف تحقيق الربح.[1]

1-2- تصنيفات الكيان

من حيث طبيعته القانونية، يُصنّف الكيان إلى كيان طبيعي يملكه شخص طبيعي واحد. وكيان معنوي يملكه شخص طبيعي أو معنوي واحد أو أكثر.

أما من حيث الحجم، فيمكن تصنيف الكيانات إلى كيانات مصغرة، كيانات صغيرة، كيانات متوسطة،كيانات صغيرة ومتوسطة وكيانات كبرى. غير أنه تختلف معايير تصنيف الكيانات لتأخذ هذه الأحجام باختلاف القوانين التي تنظمها كالآتي:

1-2-1- القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يهدف القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12، المتضمّن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إلى تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتحديد تدابير مساعدتها ودعم ترقيتها.[2]

صنّف هذا القانون المؤسسات من حيث حجمها مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر الآتية :

- الحدود المعتبرة لتحديد رقم الأعمال أو مجموع الحصيلة السنوية التي تعني مجموع الميزانية السنوي للمؤسسة؛
- عدد المستخدمين؛
- معايير الاستقلالية.

1-2-1-1- المؤسسة الصغيرة والمتوسطة

[1] - Jean-Marie Albertini, Lexique d'économie, 6ème édition, LTV édition, Italie, Aout 1999, P : 263.

2- القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12، المتضمّن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المادة الأولى.

تُعرّف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، مهما كانت طبيعتها القانونية، بأنها مؤسسة إنتاج السلع و/أو الخدمات، شريطة أن تُشغّل من 01 إلى 250 شخص، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2 مليار دج، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دينار.

مع استيفائها معايير الاستقلالية، بأن لا يمتلك رأسمالها بمقدار 25 % فما أكثر، من قبل مؤسسة أو مجموعة مؤسسات أخرى لا ينطبق عليها تعريف المؤسسات الصغيرة أو المتوسطة.[1]

1-2-1-2- المؤسسة المتوسطة

تُعرّف المؤسسة المتوسطة وفق القانون 01-18، بأنها مؤسسة تُشغّل ما بين 50 إلى 250 شخص، ويكون رقم أعمالها ما بين 200 مليون إلى ملياري دينار أو يكون مجموع حصيلتها السنوية ما بين 100 إلى 500 مليون دينار.[2]

1-2-1-3- المؤسسة الصغيرة

أما المؤسسة الصّغيرة، تُعرّف وفق هذا القانون بأنها مؤسسة تُشغّل ما بين 10 إلى 49 شخص، ولا يتجاوز رقم أعمالها 200 مليون دج أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 100 مليون دينار.[3]

1-2-1-4- المؤسسة المصغّرة

بالإضافة إلى تعريفه للمؤسسة الصغيرة، عرّف هذا القانون المؤسسة المصغّرة بالمؤسسة التي تُشغّل من عامل واحد إلى 9 عمال، وتُحقّق رقم أعمال يقلّ عن 200 مليون أو مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز 10 مليون دينار.[4]

1-2-1-5- المؤسسة الكبرى

لم يُعرّف هذا القانون المؤسسة الكبرى، غير أنه بمفهوم مخالفة التصنيفات التي أشار إليها الواردة سابقا، فإنّ المؤسسة التي تُشغّل أكثر من 250 شخص، ويتعدّى رقم أعمالها ملياري دينار أو يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دينار، يمكن اعتبارها مؤسسة كبرى.

---

[1]- القانون رقم 01-18، مرجع سبق ذكره، المادة 04.

[2]- نفس المرجع المادة 05.

[3]- نفس المرجع المادة 06.

[4]- نفس المرجع المادة 07.

يُبيّن الجدول الموالي مختلف تصنيفات الكيانات من حيث حجمها، بناء على القانون التوجيهي 01-18 المؤرخ في 2001/12/12، كالآتي:

جدول رقم 14 : تصنيف الكيانات من حيث حجمها

حجم المؤسسة	رقم أعمالها السنوي	مجموع الحصيلة السنوية	عدد المستخدمين
الصغيرة والمتوسطة	لا يتعدى 2 مليار دج	لا يتعدى 500 مليون دج	من 01 إلى 250 شخص
المتوسطة	ما بين 200 مليون دج و2 مليار دج	ما بين 100 و 500 مليون دج	ما بين 50 و250 شخص
الصغيرة	لا يتعدى 200 مليون دينار	لا يتعدى 100 مليون دج	ما بين 10 و49 شخص
المصغرة	لا يتعدى 20 مليون دج	لا تتعدى 10 مليون دج	من 01 إلى 09 شخص
الكبرى	يتعدى 2 مليار دج	يتعدى 500 مليون دج	أكثر من 250

المصدر: تمّ إعداده بناء على مضمون القانون التوجيهي رقم 01-18

1-3- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي على الكيانات بمختلف أصنافها

بمفهوم القانون 01-18، فإن جميع المؤسسات بمختلف أصنافها تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ممّا يترتّب عليها مسك محاسبة مالية كاملة، باستثناء بعض المؤسسات المصغرة التي يمكن لها أن تمسك محاسبة مبسطة، وفق مبدأ الخزينة، إذا توفّرت فيها الشروط التي حدّدها القرار 72 المؤرخ في 2008/07/26، كالآتي:

- إذا كان الكيان يُمارس نشاطا تجاريا، ولا يتعدّى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل و لم يتعدّى رقم أعماله السنوي 10 ملايين دينار جزائري؛
- إذا كان الكيان يمارس نشاطا إنتاجيا أو حرفيا، ولا يتعدّى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل و لم يتعدّى رقم أعماله السنوي 06 ملايين دينار جزائري.
- إذا كان الكيان يمارس نشاط الخدمات والنشاطات الأخرى، ولا يتعدّى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل و لم يتعدّى رقم أعماله السنوي 03 ملايين دينار جزائري.[1]

1-4- مجال تطبيق النظام الجبائي على الكيانات بمختلف أصنافها

[1] - القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26، المادة 02.

بمفهوم القانون 01-18، فإن المؤسسات الكبرى والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات المتوسطة وبعض المؤسسات الصغيرة، إذا تعدّى رقم أعمالها 100 مليون دينار، تخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي لتحديد الربح الخاضع للضريبة. وفي هذه الحالة، تُسيير ملفاتها الجبائية من طرف مديرية المؤسسات الكبرى لدى المديرية العامة للضرائب، باعتبار أن رقم أعمالها السنوي يتعدى 100 مليون دينار.

أما المؤسسات المصغرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها 30 مليون دينار، تخضع لنظام الضريبة الجزافية الموحدة، مهما كانت الطبيعة القانونية للكيان. [1]

2- تحضير عملية الانتقال من طرف الكيان

لتنفيذ عملية انتقال ناجحة للنظام المحاسبي المالي، يجب على الكيان أن يسلك المراحل الآتية :

2-1- تشكيل فوج عمل لتسيير عملية الانتقال

بهدف إنجاح تسيير مشروع تبني النظام المحاسبي المالي، يجب على الكيان أن يُشكّل فوج عمل توكل له مهمة تسيير ومتابعة مشروع الانتقال، يتشكل من جميع الأطراف الفاعلة على مستوى الكيان. يرأس فوج العمل المدير العام بمساعدة المسؤولين على أهمّ الوظائف في الكيان، بما فيها المحاسبة والمالية، الإعلام الآلي، تسيير المستخدمين، التموين، الإنتاج والتوزيع.

يستعين فوج عمل تسيير عملية الانتقال بجميع الكفاءات الداخلية من جميع الاختصاصات. وفي حالة عدم تواجدها داخليا، يلجئ الكيان للخبرة الخارجية التي هي على دراية كافية بالنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

2-2 – الاستعانة بالخبرة الخارجية

جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بفلسفة جديدة تقتضي التحكّم في مبادئه وقواعد التقييم والعرض والإدراج في الحسابات، بالخصوص أنها تستمد فحواها من مرجعية محاسبية عالمية حديثة النشأة.

كما أن تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تحدده قواعد يجب احترامها لإعداد أول قوائم مالية تمسك وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، التي تعتبر بمثابة نقطة الانطلاق للإفصاح المحاسبي والمالي وفق هذه المرجعية المحاسبية الجديدة. وكثيرا ما تفتقر الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم داخليا للكفاءات ذات الخبرة في هذا المجال، مما يستدعي الاستعانة بالخبرة الخارجية.

---

[1] - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282 مكرر 1.

ما تمّت ملاحظته ميدانيا وهو استعانة بعض الكيانات المهمة في الجزائر بالخبرة الأجنبية في مجال معايير المحاسبة الدولية لتسيير مشروع الانتقال، غير أنه من المستحسن الاستعانة بالخبرة الخارجية الوطنية نظرا لإلمامها بخصوصيات البيئة المحاسبية الوطنية.

2-3- إعداد إستراتيجية للانتقال

مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات الكيان المتمثلة في طبيعة نشاطه وحجمه والبيئة الاقتصادية التي ينشط فيها، يُعدّ فوج العمل، بالاستعانة بالخبير الخارجي وتحت إشراف محافظ الحسابات، إستراتيجية للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، مع وضع جدول زمني لتنفيذ مختلف مراحلها ومتابعة تطور الأشغال.[1]

2-4- تدريب وتكوين المستخدمين

إن عملية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لا تعني المشرفين على مصلحة المحاسبة والمالية فحسب، بل تعني أكثر من طرف فاعل على مستوى الكيان. وبهدف إنجاح عملية تسيير الانتقال، يجب على الكيان أن يُكوّن ويُدرّب الأطراف الفاعلة على المبادئ والقواعد المسيرة للنظام المحاسبي المالي الجديد.

من المستحسن أن توكل مهمة التكوين لخبير في معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، مُلمّ بالجانب النظري والجانب التطبيقي لمختلف أحكام المرجعية المحاسبية الجديدة، على أن تكون المادة النظرية المتاحة مدعمة بأمثلة تطبيقية مستوحاة من واقع البيئة الاقتصادية التي ينشط فيها الكيان.

2-5- تشخيص نظام الإعلام الآلي لمعالجة البيانات المحاسبية

يقوم الكيان بتشخيص برنامج الإعلام الآلي المخصص لمسك المحاسبة، لمعرفة إن كان بإمكانه أن يتلاءم ومتطلبات مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي، التي حدّدها الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

وهنا يجد الكيان نفسه أمام ثلاث حالات كالآتي:

[1]- Guide Investir en Algérie, KPMG, Algérie, 2011, P : 158.

الحالة الأولى: مطابقة نظام الإعلام الآلي القديم لمعالجة البيانات المحاسبية مع شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية، كما حددها النظام المحاسبي المالي الجديد. وفي هذه الحالة يتمّ الاحتفاظ به لاستعماله لمسك المحاسبة المالية.

الحالة الثانية: عدم مطابقة نظام الإعلام الآلي القديم لمعالجة البيانات المحاسبية مع شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية، كما حددها النظام المحاسبي المالي الجديد، مع قابليته للتكيف معها. وفي هذه الحالة يتمّ الاحتفاظ به وإطراء عليه التعديلات اللازمة لجعله صالحا لمسك المحاسبة المالية.

الحالة الثالثة: عدم مطابقة نظام الإعلام الآلي القديم لمعالجة البيانات المحاسبية مع شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية، كما حددها النظام المحاسبي المالي. وفي نفس الوقت عدم قابليته للتكيف معها. وفي هذه الحالة يتمّ التخلّي عنه واستبداله بنظام إعلام آلي جديد يتلاءم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد.

2-6- إعداد مخطط الحسابات الداخلي (دليل الحسابات)

إن الحاجة إلى لغة محاسبية متجانسة ومتداولة بين جمهور المحاسبين، تسهل التفاهم والتعاون فيما بينهم وتكون مناسبة للنظام المحاسبي، جعلت المنظمات المحاسبية والهيئات المختصة في كل بلد تبحث عن دليل موحد للحسابات يلزم تطبيقه.

ويعرف الدليل المحاسبي على أنه عملية اختيار وتحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتم بالوحدة المحاسبية، وتجميعها وتبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، ثم وضعها في إطار عام وإعطائها رموزا أو أرقاما مميزة لكل منها.[1]

ويبيّن هذا المفهوم أن الدليل المحاسبي يعتبر المفتاح الرئيسي لأي نظام محاسبي لاشتماله على ترجمة للمدخلات والمخرجات في المعاملات المالية التي يشملها هذا النظام.[2]

تنفيذا لأحكام الفقرة 311-1 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل، ملائما لهيكله ونشاطه ويلبي المنظومة المعلوماتية للتسيير.[3]

1- منير محمود سالم، رمضان محمد غنيم، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة القاهرة، مصر، 1986، ص 38.

2- أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول ، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001، ص 61.

3- عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات، وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 59.

يتضمّن النظام المحاسبي المالي إطارا محاسبيا ذي رقمين اثنين، يُطبق على جميع الكيانات مهما كان نشاطها أو حجمها، وبالإضافة إلى ذلك يمكن للكيانات أن تفتح داخل هذا الإطار المحاسبي الحسابات الفرعية الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها.[1]

يُعدّ مخطط الحسابات الداخلي المشرفون على المحاسبة داخل الكيان مستعينين بالخبير الخارجي المختص في النظام المحاسبي المالي، إن اقتضى الأمر ذلك.

المطلب الثاني: إعداد دليل السياسات المحاسبية

طبقا لأحاكم المادة 25 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، تُعدّ الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة. تُرفق هذه الكشوف بملحق يُبيّن السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الكيان ويُوفّر معلومات عددية ووصفية مكملة للكشوف المالية.

من واجب كل كيان، معني بتطبيق النظام المحاسبي المالي، أن يعدّ دليلا للسياسات المحاسبية المعتمدة، مع وجوب المصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للكيان.

1- تعريف السياسات المحاسبية

أطلق المشرع الجزائري على السياسات المحاسبية تسمية الطرق المحاسبية، التي عرفها من خلال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، كما يلي: "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية".[2]

تُسمّي لجنة معايير المحاسبة الدولية هذه الطرق بالسياسات المحاسبية، طبقا لأحكام الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم 01 "إعداد وعرض القوائم المالية"، الذي يعرفها بالمبادئ والأسس والأعراف والقواعد

1- القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الفقرة 312-01.

2- المجلس الوطني للمحاسبة، ص 18.

والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، على أن يتمّ الأخذ بمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية.[1]

2- عناصر السياسات المحاسبية

من خلال تعريف النظام المحاسبي المالي للطرق المحاسبية، يتبين بأن السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الكيان تتكون من المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة والقواعد والتطبيقات الخصوصية.

2-1- المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة

تتمثل المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، في الفرضيات والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي نصّ عليها الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.

2-1-1- الفرضيات الأساسية

ينصّ الإطار التصوري على أن الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تُعدُّ وتُعرض على أساس فرضيتين أساسيتين هما:

فرضية محاسبة الالتزام، التي بموجبها تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام، عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث، وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.[2]

فرضية استمرارية الاستغلال، التي بموجبها تُعَدُّ الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات التي من الممكن أن تُسبّب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب. وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.[3]

---

[1]- سعد براوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـــ IAS/IFRS، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 11.

[2]- المرسوم التنفيذي 156/08، المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمّن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، المادة 6.

[3]- نفس المرجع، المادة 7.

2-1-2- الخصائص النوعية للمعلومة المالية

اكتفى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بسرد أربع خصائص نوعية، يجب على المعلومة الواردة في الكشوف المالية أن تتّسم بها. وترك تعريفها لمعجم التعاريف الملحق بالقرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الذي عرفها كما يلي:

الدلالة: التي تتمثل في جودة المعلومة، عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستعملين، من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها.[1]

المصداقية: التي تُعبر عن جودة المعلومة، عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر. والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عمّا هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن يُنتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.[2]

القابلية للمقارنة: التي تسمح لمستعملي الكشوف المالية إجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات في ظل احترام استمرارية الطرق المعتمدة من طرف الكيان.[3]

القابلية للفهم: التي تجعل المعلومة سهلة الفهم من طرف أي مستعمل ذي معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادّة بما فيه الكفاية.[4]

2-1-3- الاتفاقيات المحاسبية

عند إعداد وعرض الكشوف المالية، يقضي النظام المحاسبي المالي باحترام ثلاث اتفاقيات محاسبية، عرّفها الإطار التصوري كما يلي:

اتفاقية وحدة الكيان: التي على أساسها يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومتوجاته، والذمة المالية للمشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه. ويجب ألاّ تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.[5]

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25-03-2009، العدد رقم 19، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، معجم التعاريف، التعريف رقم 72.

[2]- الملحق الثالث للقرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، معجم التعاريف التعريف، رقم 41.

3- نفس المرجع، التعريف رقم 14.

4- نفس المرجع، التعريف رقم 54.

5- المرسوم التنفيذي 156/08، المادة 09.

اتفاقية الوحدة النقدية: حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، وعرضها في الكشوف المالية. وفق هذه الاتفاقية لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات غير القابلة للتحديد الكمّي التي تُذكر في الملحق بالكشوف المالية، عندما تكون ذات أثر مالي.[1]

اتفاقية الوحدة التاريخية: التي بموجبها تُقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تُقيّم بقيمتها الحقيقية.[2]

2-1-4- المبادئ المحاسبية

يُبرزُ دليل السياسات المحاسبية، المرفق بملحق الكشوف المالية، المبادئ المحاسبية التي على أساسها، يُعدّ الكيان كشوفه المالية ويعرضها كما حددها النظام المحاسبي المالي.

يُبيّن الجدول الآتي المبادئ المحاسبية التي نصّ عليها النظام المحاسبي المالي والنصوص التشريعية والتنظيمية التي تضمنتها.

جدول رقم 15 : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

المبدأ المحاسبي	المصدر
عدم المقاصة	المادة 15 من القانون 07-11
القيد المزدوج	المادة 16 من القانون 07-11
الأهمية النسبية	المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156
استقلالية السنة المالية	المادة 12 من المرسوم التنفيذي 08-156
الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال	المادة 13 من المرسوم التنفيذي 08-156
الحيطة والحذر	المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156
ديمومة الطرق	المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156
ثبات الميزانية الافتتاحية	المادة 17 من المرسوم التنفيذي 08-156
أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني	المادة 06 من القانون 07-11 والمادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156
مبدأ الصورة الصادقة	المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156
ربط الأعباء بالمنتوجات	الفقرة من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26

المصدر: تمّ إعداده بناءً على الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

1- نفس المرجع، المادة 10.

2- نفس المرجع، المادة 16.

2-2- القواعد والتطبيقات الخصوصية

تتمثل القواعد والتطبيقات الخصوصية، في الخيارات المتاحة من طرف معايير النظام المحاسبي المالي للتقييم والإدراج في الحسابات لمختلف عناصر الميزانية، من أصول وخصوم وأموال خاصة وعناصر حساب النتائج من أعباء ومنتوجات، وكذا طرق عرضها في الكشوف المالية.[1]

نصت معايير النظام المحاسبي المالي على خيارات تفضيلية يجب على الكيان اعتمادها، وعند استحالة تطبيقها يلجأ الكيان إلى الخيار البديل، مع تبرير هذا الاختيار في ملحق الكشوف المالية والأسباب التي أدّت إلى ذلك.

حدّدت نصوص الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي الخيارات المحاسبية، بما فيها الخيارات التفضيلية والخيارات البديلة، بالنسبة لمختلف عناصر الميزانية وحساب النتائج وعرض الكشوف المالية، والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعات متجانسة كما يلي:

2-2-1- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات

يُتيح النظام المحاسبي المالي عدّة خيارات محاسبية لتقييم التثبيتات حسب طبيعتها وخصوصيّاتها.

2-2-1-1- التقييم اللاحق للتثبيتات العينية

عند إدراجها الأول في الحسابات، تُقيّم التثبيتات العينية في الحسابات بتكلفتها التاريخية[2]. وعند إدراجها في الحسابات لاحقا، عند إقفال السنة المالية، يتمّ تقييمها بكلفتها منقوص منها الاهتلاكات وخسائر القيمة، وهو ما يعرف **بطريقة الكلفة**.

غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحدّدها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه[3]. أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوص منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة[4]. وهو ما يعرف **بطريقة القيمة الحقيقية**.

2-2-1-2- طرق إهتلاك التثبيتات

يُمثّل الاهتلاك انعكاس تطوّر استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدُرّها التثبيت بوتيرة تحدد وفق الطريقة المعتمدة من طرف مسيري الكيان.

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادّة 05.

[2]- القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الفقرة 121-05.

[3]- نفس المرجع، الفقرة 121-20.

[4]- نفس المرجع، الفقرة 121-21.

يقترح النظام المحاسبي المالي ثلاثة خيارات تُمثّل طرق إهتلاك التثبيت، بما فيها **الطريقة التناقصية** أو **طريقة وحدات الإنتاج**. اللتان تعتبران **طريقتان بديلتان للطريقة الخطية** التي تمثل **الطريقة التفضيلية** المعتمدة، في حالة عدم التمكّن من تحديد وتيرة الاهتلاك بصورة صادقة.[1]

2-2-1-3- التقييم اللاحق للعقارات الموظفة

بعد أن يتمّ الإدراج الأولي للعقارات الموظفة في الحسابات، باعتبارها تثبيتا عينيا وفق كلفتها التاريخية، تُدرج في الحسابات لاحقا، إما **بطريقة الكلفة** أو بطريقة **القيمة الحقيقية**[2]. كلتا الطريقتان **اختياريتان** ولا تتّسم أيّ منهما بالأفضلية بالمقارنة مع الأخرى.

2-2-1-4- التقييم الأولي للتثبيتات المقتناة بعقود إيجار-تمويل

يُمثّل الإيجار التمويلي عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى المستأجر، يؤدي عند انتهاء مدته إلى تحويل الملكية أو عدم تحويلها.[3]

عند التقييم الأولي للأصل الذي تمّ اقتناؤه بموجب عقد إيجار-تمويل، يُدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية، **بقيمته الحقيقية** أو **بالقيمة المحيّنة الدنيا للمدفوعات** بمقتضى عقد الإيجار، إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.[4]

في هذه الحالة، لا يمكن تفضيل طريقة على الأخرى. بل يجب على الكيان تطبيق إحدى الطريقتين الاختياريتين، متى كانت إحداهما أقل ثمنا من الأخرى.

2-2-1-5- التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة

طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يُدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل.[5] ويمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة، كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تمّ استخدامها فيها.

---

[1]- نفس المرجع، الفقرة 121-07.

[2]- القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الفقرة 121-17.

[3]- نفس المرجع، الفقرة 135-01.

[4]- نفس المرجع، الفقرة 135-02.

[5]- نفس المرجع، الفقرة 121-03.

لا تُدرج العناصر ذات القيمة الضعيفة في الحسابات في شكل تثبيتات عينية، بل تُقيّد كأعباء في حساب نتائج السنة المالية.[1] وفي هذه الحالة، على الكيان أن يُحدّد، في دليل السياسات المحاسبية الواجب إرفاقه بملحق الكشوف المالية، مبلغ الحد الأعلى لقيمة التثبيتات العينية التي تُدرج في الحسابات كأعباء.

2-2-2- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات

عند التقييم الأولي واللاحق للمخزونات يجب مراعاة طرق المتابعة المحاسبية للمخزونات وكيفيّات تقييم السلع المتعاوضة.

2-2-2-1- التقييم الأولي لتكلفة المخزونات

وفقا للقواعد العامة للتقييم، تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها. تحسب هذه التكاليف إما على أساس **التكاليف الحقيقية**، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا أو ما يعرف **بالتكاليف الموحدة القياسية** التي تتمّ مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.[2]

كلتا الطريقتان **اختياريتان** ولا تتّسم أيّ منهما بالأفضلية بالمقارنة مع الأخرى. غير أنه بمقارنتهما بطرق التقييم البديلة الموالية يمكن اعتبارهما **طريقتين تفضيليتين** باعتبارهما من القواعد العامة للتقييم.

وعندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتمّ تقييمها **بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها**، تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة[3]. وهذا ما يمثل **الطريقة البديلة الأولى** للطريقتين التفضيليتين المشار إليهما أعلاه.

في حالة ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف، تنجرّ عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات، من غير التموينات، يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية[4]. وهو ما يُعرف **بطريقة هامش الربح** التي تعتبر **الطريقة البديلة الثانية** للطرق المشار إليها أعلاه.

---

[1]- نفس المرجع، الفقرة 121-04.

[2]- القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الفقرة 123-02.

[3]- نفس المرجع، الفقرة 123-03.

[4] - نفس المرجع، الفقرة 123-04.

2-2-2-2- طرق المتابعة المحاسبية للمخزونات

ينص النظام المحاسبي المالي على أن اختيار طريقة المتابعة المحاسبية للمخزون تعود إلى قرار مسيري الكيان، الذين لهم أن يختاروا إما **طريقة الجرد الدائم** أو **طريقة الجرد المتناوب**[1].

لا يمكن اعتبار طريقة تفضيلية بالمقارنة مع الأخرى، وللمسيرين الحق في اختيار طريقة الجرد التي يرون أنها تلائم خصوصيات الكيان. على أن يُبيّنوا بوضوح الطريقة المعتمدة في دليل السياسات المحاسبية الذي يرفق بملحق الكشوف المالية. مع الحرص على ديمومة تطبيقها احتراما للمبدأ المحاسبي **ثبات الطرق المحاسبية**.[2]

2-2-2-3- تقييم السلع المتعاوضة

يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما **الوارد أولا الصادر أولا**، وإما **بطريقة الكلفة المتوسطة المرجحة** للشراء أو للإنتاج. يختار الكيان الطريقة التي تناسب ظروفه دون تفضيل إحداهما على الأخرى. ويجب عليه أن يُبيّن بوضوح الخيار المحاسبي المعتمد لتقييم المخزونات أو متابعتها في ملحق الكشوف المالية.[3]

2-2-3- الخيارات المحاسبية المتعلقة بعرض الكشوف المالية

يتضمّن النظام المحاسبي عدّة خيارات محاسبية تتعلّق بعرض حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة، مع كيفيّة عرض الأثر النّاجم عن التغيّر في الطرق المحاسبية.

2-2-3-1- عرض الأثر الناجم عن التغيّر في الطرق المحاسبية

تخصّ تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يُطبّقها أي كيان لإعداد وتقديم كشوفه المالية[4]. ولا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلاّ إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.[5]

---

[1]- المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص148.

[2]- القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 717.

[3]- القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الفقرة 123-06.

[4]- نفس المرجع، الفقرة 138-02.

[5]- نفس المرجع، الفقرة 138-03.

بعد مُصادقة أجهزة التسيير المؤهلة على الأثر الناتج عن تغيير الطرق المحاسبية، يتمّ تقديمه في الكشوف المالية بتحميله في **حساب الترحيل من جديد لأرباح السنة المالية الجارية**، وفق **الطريقة التفضيلية**. وإذا تعذر ذلك، يُحمّل إلى حساب الترحيل من جديد الذي يناسب **النتائج غير الموزعة للسنوات المالية** السابقة **وفق الطريقة البديلة**.[1]

2-2-3-2- عرض حساب النتائج

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية. يُبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا أو خسارة.[2]

يجب على الكيان إعداد **حساب النتائج حسب طبيعته**، بالاعتماد على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب طبيعتها. وهذا ما يُمثل **الطريقة التفضيلية** لإعداد حساب النتائج.

كما للكيان أيضا إمكانية تقديم **حساب للنتيجة حسب الوظيفة** في الملحق باستعماله لمدونة حسابات حسب الوظيفة مكيّفة مع خصوصياتها واحتياجاتها. وهو ما يمثل **الطريقة البديلة المكملة** لإعداد حساب النتائج.[3]

2-2-3-3- عرض جدول سيولة الخزينة

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.[4]

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية، إمّا **بالطريقة المباشرة** التي يوصي بها النظام المحاسبي المالي، **ممّا** يجعلها **طريقة تفضيلية**، أو **بالطريقة غير المباشرة** التي يمكن وصفها **بالطريقة البديلة**.[5]

2-2-4- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالعناصر الأخرى

يتضمّن النظام المحاسبي عدّة خيارات محاسبية تُطبّق على العناصر الأخرى للقوائم المالية.

2-2-4-1- إدراج إعانات تمويل تثبيتات غير قابلة للاهتلاك في الحسابات

---

[1]- نفس المرجع، الفقرة 138-04.

[2]- نفس المرجع، الفقرة 230-01.

[3]- القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الفقرة 230-03.

[4]- نفس المرجع، الفقرة 240-01.

[5]- نفس المرجع، الفقرة 240-03.

تُدرج الإعانات التي تمول تثبيتات قابلة للاهتلاك في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج على مدى عدة سنوات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب.[1]

وفيما يخص الإعانات التي تموّل تثبيتات غير قابلة الإهتلاك، تدرج في الحسابات كمنتوجات وفق الإهتلاك المتناسب المحسوب على مدى **الفترة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف**، وهذا ما يمثل **الطريقة التفضيلية**. وفي حالة عدم تحديد شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تُسجّل في حساب النتائج كمنتوج على مدى **10 أعوام** حسب **طريقة خطية**[2]، وهذا ما يعرف **بالطريقة البديلة**.

2-2-4-2- التقييم اللاحق للأصل البيولوجي

عند إدراج الأصل البيولوجي في الحسابات للمرة الأولى، يتمّ تقييمه بقيمته الحقيقية. وعند إدراجه اللاحق في الحسابات يتم تقييمه بالقيمة الحقيقية منقوص منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وهو ما يمثل **الطريقة التفضيلية**. غير أنه إذا تعذّر تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة يتمّ تقييم الأصل البيولوجي **بكلفته منقوص منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة**[3]، التي تمثل في هذه الحالة **الطريقة البديلة**.

2-2-4-3- إدراج تكاليف القروض في الحسابات

تُدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها.[4] غير أنه يمكن إدماج التكاليف المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل، يتطلّب مدة طويلة من التحضير تتعدى 12 شهرا قبل أن يستعمل أو يُباع، في كلفة هذا الأصل.[5]

لا يمكن تفضيل طريقة على الأخرى. وللكيان الحق في اختيار الطريقة التي تناسبه على أن يبرزها بوضوح في دليل السياسات المحاسبية المرفق بملحق الكشوف المالية.

2-2-4-4- إدراج أعباء ومنتوجات العقود طويلة الأجل في الحسابات

---

[1]- نفس المرجع، الفقرة 124-02.

[2]- نفس المرجع، الفقرة 124-04 .

[3]- القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الفقرة 121-19.

[4]- نفس المرجع، الفقرة 126-02.

[5]- نفس المرجع، الفقرة 126-03.

تُدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات، التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأمد، حسب وتيرة تقدّم العملية، عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية، وفق **طريقة التقدم** التي تعتبر **الطريقة التفضيلية**.[1]

غير أنه إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق **طريقة التقدم**، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، يسمح للكيان، على سبيل التبسيط، أن يُسجّل المنتوجات التي يكون تحصيلها محتملا، وفق مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة، وفق **طريقة الإتمام** التي تعتبر **طريقة بديلة**.[2]

المطلب الثالث: مقاربة وتحويل الأرصدة وإعادة المعالجة

عند قيامه بعملية مقاربة الحسابات، يأخذ الكيان بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق، التي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي. كما يستبعد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق التي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيله. مع إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية.

1- إعداد جدول مقاربة الحسابات

يقوم الكيان بإعداد جدول مقاربة، من خلاله يُبيّن الحساب وفق المخطط الوطني للمحاسبة والحساب المقابل له وفق النظام المحاسبي المالي، مع الأخذ بعين الاعتبار الحالات الآتية:

- تفرّع حساب واحد من المخطط الوطني للمحاسبة إلى عدة حسابات من النظام المحاسبي المالي؛
- تجميع عدة حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة في حساب واحد من النظام المحاسبي المالي؛
- تفريغ حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة التي ليس لها حساب مقابل في النظام المحاسبي المالي في حسابات انتقالية إلى حين معالجتها.

---

[1]- نفس المرجع، الفقرة 133-02.

[2]- نفس المرجع، الفقرة 133-03.

2- إعادة ترتيب الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي

يقوم الكيان بإعادة ترتيب حسابات الميزانية، بعد تفريغ أرصدتها في حسابات النظام المحاسبي المالي، وفق معايير عرض الكشوف المالية، في شكل أصول غير جارية وأصول جارية وخصوم غير جارية وخصوم جارية. تجدر الإشارة إلى أن الأموال الخاصة تعرض في أعلى الميزانية بصفة مستقلة عن الخصوم.

3- فتح يومية تحويل الحسابات وإعداد الكشوف المالية قبل إعادة المعالجة

يفتح الكيان بتاريخ 2009/12/31، يومية مساعدة يُقيّد فيها، انطلاقا من جدول مقاربة الحسابات، عمليات تحويل الأرصدة من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي.

بعد إتمام عملية تحويل الحسابات، يُعدّ الكيان ميزان مراجعة بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة، يُستعمل لإعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2009/12/31، قبل عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، وهي:

- الميزانية بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة؛
- حساب النتائج بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة.

4- إعادة معالجة وإعداد الكشوف المالية بعد إعادة المعالجة

إن تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يُمثّل في حد ذاته تغيرا في الطرق المحاسبية الذي يقتضي إعادة معالجة أرصدة سنة 2009، بما فيها الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والنواتج. وذلك وفق قواعد التقييم والإدراج في المحاسبة، وقواعد إعداد وعرض الكشوف المالية، المبنية على أسس الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية التي نص عليها.

يقوم الكيان بعمليات إعادة المعالجة، مع الأخذ بعين الاعتبار الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرفه، والمبيّنة في دليل السياسات المحاسبية المصادق عليها من أعلى هيئات التسيير.[1]

عند إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، يراعي الكيان الاستثناءات والإعفاءات المحددة من طرف الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة. كما يراعي الفائدة المرجوة من المعلومة المالية والمحاسبية بعد إعادة معالجتها والكلفة التي تتطلبها عملية إعادة المعالجة تجسيدا للمبدأ المحاسبي المهم الموازنة ما بين أهمية المعلومة وكلفة إنتاجها.

[1] - Instruction n° 02 du 29/10/2010, Op-cit, P : 04.

في إطار احترام مبدأ الموازنة ما بين الفائدة المرجوة من المعلومات وكلفة إنتاجها، وكذا احترام الاستثناءات والإعفاءات المحددة من طرف الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يحصر الكيان العناصر المعنية بإعادة المعالجة، انطلاقا من الخيارات المحاسبية المعتمدة وفق النظام المحاسبي المالي، التي تتطلب تغيرا في الطرق المحاسبية مقارنة بتلك المطبقة وفق المخطط الوطني للمحاسبة.

4-1- اليومية المساعدة لتسجيل عمليات إعادة المعالجة

بعد الانتهاء من الأعمال الفنية لعمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، يفتح الكيان بتاريخ 2009/12/31، يومية مساعدة يسجل فيها جميع القيود المحاسبية الناجمة عن إعادة المعالجة، بما فيها قيود إثبات الضرائب المؤجلة.

4-2- إعداد الكشوف المالية بعد عمليات إعادة المعالجة

يُعدُّ الكيان بتاريخ 2009/12/31، ميزان مراجعة يتضمّن أرصدة حسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج للسنة المقفلة 2009 بعد إعادة المعالجة. ويستعمل الكيان ميزان المراجعة لإعداد الكشوف المالية بتاريخ 2009/12/31، بعد إعادة المعالجة. والتي تُستعمل للمقارنة، عند إعداد الكشوف المالية لسنة 2010، وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد، بما فيها الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.[1]

4-3- الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01

يقفل الكيان حسابات الوضعية المالية المعدة بتاريخ 2009/12/31، بعد إعادة المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي، ويقوم بإعادة فتح الحسابات بتاريخ 2010/01/01، ليتحصّل على ميزانية افتتاحية تعتبر أرصدتها نقطة البداية لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية لسنة 2010، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، بما فيها أرصدة سنة 2009 المقفلة وفق نفس المبادئ، ممّا يجعلها قابلة للمقارنة.

تتضمن الميزانية الافتتاحية الحساب 115 "**حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**"، الذي يُبيّن الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، الذي يجب تفسيره.

المطلب الرابع: تفسير عملية الانتقال، مراجعتها والتصديق على الميزانية الافتتاحية

[1] - Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010, Op-cit, P :07.

إن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، ينتج بالضرورة أثرا على الوضعية المالية للكيان وعلى نجاعته. أساسه عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة.

بعد حساب هذا الأثر وتقييمه ومراجعته من طرف محافظ الحسابات تقوم الأجهزة الاجتماعية للكيان بالمصادقة عليه.

1- تحديد الأثر الناجم عن إعادة المعالجة وقياسه

يقوم الكيان بحساب قيمة الأثر بالنسبة لكل عنصر من عناصر الميزانية، طرأت عليه عملية إعادة المعالجة سواء كان من عناصر الخصوم أو من عناصر الأصول، وبغض النظر على أنه إيجابي أو سلبي.

يحسب المبلغ الإجمالي للأثر الناجم قبل وبعد حساب الضرائب المؤجلة، مع تحديد إذا كان موجبا أو سالبا. ومن المستحسن تبيان ذلك في جدول تلخيصي لحساب الأثر الناجم عن عملية إعادة المعالجة.

بعد حساب المبلغ الإجمالي للأثر الناتج عن عملية إعادة المعالجة، يقوم الكيان بقياسه من خلال مقارنته مع مختلف كتل الميزانية عن طريق النسب كالآتي:

- قياس الأثر على الأصول غير الجارية والأصول الجارية؛
- قياس الأثر على الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية؛
- قياس الأثر على الوضعية المالية (الأموال الخاصة)؛
- قياس الأثر على نتيجة السنوات المالية السابقة غير الموزعة ونتيجة السنة المالية الجارية؛
- قياس الأثر على الأصول الصافية وعلى مجموع الديون؛
- قياس الأثر على رأس المال الاجتماعي.

2- مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال

بالنسبة للكيانات الخاضعة للمراقبة القانونية الموكلة لمحافظ الحسابات، فإن الانتقال يجب أن يكون موضوع معاينة من طرف محافظ الحسابات، في إطار مهمة خاصة طبقا لأحاكم المادة 03 من القرار المؤرخ في 1994/11/07، وذلك بوضع الإجراءات الملائمة حيّز التنفيذ.[1] يُبدي محافظ الحسابات رأيه حول الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، بمعزل عن رأيه حول الحسابات التي تمّ ضبطها إلى غاية 2009/12/31، وفق المخطط الوطني للمحاسبة. كما يبدي رأيه بجميع التحفظات الخاصة التي يرى أنها ملزمة في هذا الإطار.

3- المصادقة على الميزانية الافتتاحية

[1] - Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010, Op-cit, P : 08.

تصادق الأجهزة الاجتماعية لتسيير الكيان على الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، وتُقدّر أثر عمليات إعادة المعالجة التي لها تأثير على الأموال الخاصة عند فتح حسابات سنة 2010.

تقوم الجمعية العامة العادية للكيان بالتصديق على الميزانية الافتتاحية وتقدير أثر إعادة المعالجة، على أبعد تقدير خلال الجمعية العامة التي تبتُّ في حسابات السنة المالية 2010.

بالنسبة للكيانات غير الخاضعة للرقابة القانونية، فإن معاينة إعادة المعالجات التي نتجت عن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي تتمّ من طرف الأجهزة النظامية، كمسير شركة التضامن.

و فيما يخص الكيانات المصغرة، توكل عملية المصادقة على الانتقال للمستغل، الذي يقوم بإعداد وثيقة قانونية يؤشر عليها بنفسه، تتضمن ميزانية الانتقال وحساب النتائج، يُحتفظ بها من طرف الكيان مع الوثائق الثبوتية الأخرى.[1]

4- معالجة مبلغ الأثر الناجم عن عملية الانتقال

عند تبنّيه للنظام المحاسبي المالي لأول مرة، يعتمد الكيان خيارات محاسبية جديدة. عادة ما تتضمن هذه الخيارات طرقا محاسبية تختلف عن تلك التي كانت مستعملة من طرف الكيان، عند تطبيقه للمخطط الوطني للمحاسبة. وهذا ما يُثبت بأن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، هو في حدّ ذاته تغيرا في الطرق المحاسبية. ممّا ينتج عنه أثرا، يجب على الكيان تقديره والمصادقة عليه وتخصيصه حسب حالته إذا كان سالبا أو موجبا. ويكون ذلك وفق متطلبات الفقرة 138-4 من القرار رقم 71 المؤرخ 2008/07/28 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي.

إن معالجة مبلغ الأثر الناجم عن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة تتطلب مراعاة أحكام القانون المحاسبي، القانون الجبائي والقانون التجاري، ممّا يستدعي معالجته من الجوانب الثلاث.

4-1- معالجة الأثر من الجانب المحاسبي

إن مبلغ الأثر السالب أو الموجب، الناجم عن إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، يُسجّل في مدين أو دائن الحساب 115 "**حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**"، الذي يظهر في الميزانية الافتتاحية بعد إعادة المعالجة بتاريخ 2010/01/01، ويبقى رصيده بنفس المبلغ بالميزانية المقفلة بتاريخ 2010/12/31.

[1] - Idem, P : 08.

عند المصادقة على الحسابات الاجتماعية المقفلة بتاريخ 2010/12/31، تصادق الجمعية العامة العادية للشركة على كيفية التصرف في الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وذلك وفق أحد الخيارين المحاسبيين الآتيين:

الخيار التفضيلي: الذي بموجبه، يُحمّل الأثر إلى حساب نتيجة السنة المالية 2010، إذا كان موجبا أو كان سالبا، ويمكنُ تغطيته باستعمال ربح سنة 2010.

الخيار البديل: الذي ينصّ على تحميل الأثر السلبي إلى احتياطي الأرباح غير الموزعة للسنوات السابقة، في حالة عدم إمكانية تغطيته باستعمال الربح الصافي لسنة 2010.

بالنسبة لشركات المساهمة، تُدرج كيفية المعالجة المحاسبية للأثر في جدول أعمال مجلس إدارة الشركة، الذي يقترح كيفية معالجته، حسب حالته وحسب نتيجة السنة المالية الجارية والنتائج غير الموزعة للسنوات المالية السابقة.

يُرصّد الحساب 115 "**حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**"، مباشرة بعد انعقاد الجمعية العامة العادية لسنة 2010، وذلك بمدين أو دائن الحساب 11 "**الترحيل من جديد**"، المتعلق بنتيجة السنة المالية الجارية أو النتائج غير الموزعة للسنوات المالية السابقة، حسب حالة الأثر إذا كان موجبا أو سالبا، وحسب الطريقة التفضيلية أو البديلة المعتمدة من طرف الكيان، على أن يدرج هذا القيد في حسابات سنة 2011، وفق محتوى محضر الجمعية العامة العادية لسنة النشاط 2010.

4-2- معالجة الأثر من الجانب الجبائي

عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، الذي يعتبر تغيرا في الطرق المحاسبية، تدرج في الحسابات الضرائب المؤجلة على الخصوم، عندما يكون الأثر سالبا، والضرائب المؤجلة على الأصول عندما يكون الأثر موجبا.

في إطار مواكبة تبني النظام المحاسبي المالي، أصدر المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من النصوص، تهدف إلى مواءمة القانون الجبائي مع النظام المحاسبي المالي الجديد. غير أن هذه النصوص لم تُشر بوضوح إلى كيفية معالجة الأثر الناجم عن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. باستثناء المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المعدل للمادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي حددت كيفية معالجة فرق إعادة التقييم الناتج عن إعادة تقييم

التثبيتات عند الانتقال. وذلك بإدراجه في حساب النتائج بصفة متدرجة خلال الخمس سنوات الموالية الأولى، ابتدءً من سنة 2010، التي تعتبر أول سنة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.[1]

تقتضي معالجة الأثر من الجانب الجبائي مراعاة حالته إذا كان موجبا أو سالبا :

في حالة الأثر الموجب: يتحمل الكيان ضرائب مؤجلة على الخصوم، تؤخذ في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2010، الواجب خضوعها للضريبة على أرباح الشركات. وعند إعداده للجدول رقم 9 من التصريح الجبائي لسنة 2010، يُضيف الكيان مبلغ الأثر الموجب، قبل حساب الضرائب المؤجلة على الخصوم، إلى النتيجة الصافية.

بعد حساب الضريبة على أرباح الشركات، وقيدها في حسابات سنة 2010 كأعباء، في الحساب 695 "**الضرائب عن الأرباح المبنية عن الأنشطة العادية**"، يُرصّد الحساب 134 "**ضرائب مؤجلة على الخصوم**"، بجعله مدينا بدائن الحساب 693 "**فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم**".

في حالة الأثر السالب: يستفيد الكيان من وفرة ضريبية ناتجة عن إثبات ضرائب مؤجلة على الأصول، تؤخذ في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2010، الواجب خضوعها للضريبة على أرباح الشركات. وعند إعداده للجدول رقم 9 من التصريح الجبائي لسنة 2010، يُخفّض الكيان مبلغ الأثر السالب، قبل حساب الضرائب المؤجلة على الأصول، من النتيجة الصافية.

بعد حساب الضريبة على أرباح الشركات وقيدها في حسابات سنة 2010 كأعباء، في الحساب 695 "**الضرائب عن الأرباح المبنية عن الأنشطة العادية**"، يُرصّد الحساب 133 "**ضرائب مؤجلة على الأصول**"، بجعله دائنا بمدين الحساب 692 "**فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول**".

4-3- معالجة الأثر من جانب القانون التجاري

إن الأثر الناجم عن عملية تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يزيد من قيمة الأموال الخاصة للكيان إذا كان موجبا، ويخفض من قيمتها إذا كان سالبا. وبالتالي هو يؤثر على الوضعية المالية للكيان، ممّا يقتضي التقرير في مصير هذا الأثر من طرف هيئات تسيير الكيان.

[1]- قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المعدل للمادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 10.

في غياب تشريعات جديدة صادرة عن المشرع الجزائري، توضح كيفية التعامل مع الأثر الناجم عن الانتقال، من جانب القانون التجاري، تبقى عدّة نقاط مطروحة تنتظر حلولا وتفسيرات من طرف المختصين بمن فيهم الأكاديميين والمهنيين، تتعلق بالعناصر الموالية:

- توزيع مبلغ الأثر الموجب على المساهمين كحصص من الربح؛
- رسملة مبلغ الأثر الموجب بإدماجه في رأسمال الشركة؛
- إعفاء الأثر الموجب المدمج في رأسمال الشركة من الضريبة على أرباح الشركات؛
- إمكانية الكيان التنازل مستقبلا عن الأسهم الناتجة عن رسملة مبلغ الأثر الموجب؛
- حالة امتصاص مبلغ الأثر السالب للقيمة القصوى لأموال الخاصة؛
- توزيع الأرباح على المساهمين في حالة الأثر السّالب.

المبحث الثاني: تنفيذ استرتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالي

تناول المبحث السّابق صياغة استراتيجية للانتقال لأوّل مرّة للنظام المحاسبي المالي، وطريقة تنفيذها والأثر النّاجم عن عمليات إعادة معالجة أرصدة السّنوات المالية السابقة. وذلك بالاعتماد على الإطار

النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، بتدعيمه بمبادئ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "**(IFRS1).

تضمّنت إستراتيجية الانتقال المصاغة، أعمال التحضير لعملية الانتقال، مختلف مراحل الانتقال بما فيها التكوين والتأهيل، إعداد دليل السياسات المحاسبية، المخطط الداخلي للحسابات، مقاربة وتحويل الحسابات وإعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، مع التركيز على مراجعة عملية الانتقال والتصديق عليها ومعالجة الأثر الناجم عن إعادة المعالجة.

وللتحكّم أكثر في الموضوع، سيتمّ من خلال هذا المبحث تطبيق الإستراتيجية المصاغة ميدانيا، على كيان صغير ومتوسط الحجم. وإبراز كيفيّة تنفيذه للإستراتيجية المعتمدة بهدف الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

تمّ اختيار شركة «قريف الجزائر»كدراسة حالة، باعتبار أنها تدخل في مجال تطبيق المحاسبة المالية، وباشرت عملية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي مع دخوله حيّز التطبيق ابتداءً من 2010/01/01.

المطلب الأول : التعريف بالشركة موضوع الدّراسة الميدانية

يتناول هذا المطلب التعريف بشركة "قريف الجزائر"، من خلال عرض مسار نشأتها، طبيعتها القانونية، موضوع نشاطها وقدرتها الإنتاجية وتطور رقم أعمالها وأرباحها ابتداءً من تاريخ نشأتها.

1- نشأة الشركة

تعود نشأة شركة "قريف الجزائر" إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب "SNS"، التي تمّ تقسيمها إلى عدة شركات، من بينها شركة "EMB" لصناعة المنتجات الخاصة بالتغليف، المختصة بإنتاج البراميل الحديدية بمختلف أنواعها، بالإضافة إلى أوعية التغليف البلاستيكية ومواد التعبئة أخرى.

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية بعد إصدار القانون رقم 01/88، تمّت إعادة هيكلة الشركة فأصبحت تُسمّى "المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعات أداوت التغليف" "EMB". استقلّت بمجلس إدارة خاص بها ورأس مال تابع للدولة، وتفرّعت عنها عدة وحدات منها وحدة "EMB" الجزائر العاصمة ووحدة "EMB" أرزيو. وفي إطار تطبيق سياسة خصخصة المؤسسات العمومية، قرّر مجلس مساهمات الدولة برئاسة السيّد رئيس الحكومة، التنازل عن الجزء الأكبر من رأسمال شركة "EMB"

أرزيو، لفائدة المجمع العالمي لصناعة البراميل "GREIF INTERNATIONAL"، الكائن مقره الرئيسي بهولندا.

2- الطبيعة القانونية للشركة

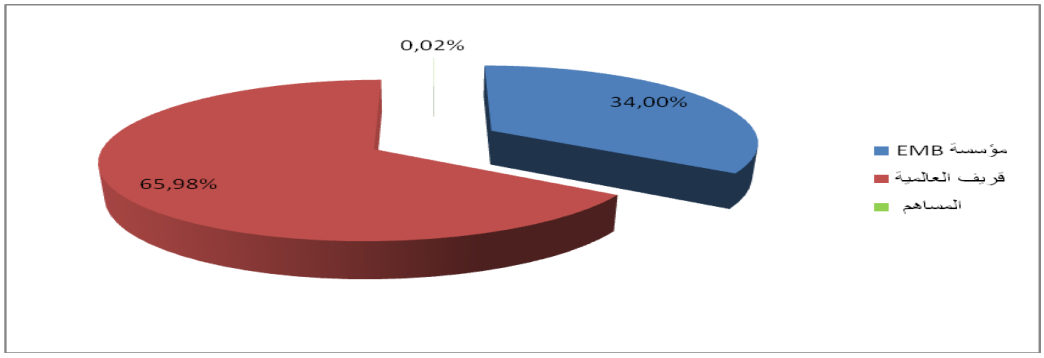
تعتبر شركة "قريف الجزائر" شركة مساهمة ذات رأسمال مختلط خاضعة للقانون العام الجزائري باعتبارها تملك الجنسية الجزائرية. يبلغ رأسمالها الاجتماعي 325.500.000,00 دج، يتوزع كالآتي :

جدول رقم 16: توزيع رأسمال شركة قريف الجزائر

المساهم	عدد الأسهم	القيمة الاسمية للسهم (دج)	قيمة الحصة من رأس المال (دج)	النسبة من رأس المال
مؤسسة (EMB)	11.067	10.000	110.670.000	% 34.00
قريف العالمية	21.478	10.000	214.780.000	% 65.98
المساهم 1	1	10.000	10.000	% 0.02
المساهم 2	1	10.000	10.000	
المساهم 3	1	10.000	10.000	
المساهم 4	1	10.000	10.000	
المساهم 5	1	10.000	10.000	
المجموع	**32.550**	**10.000**	**325.5000.000**	**%100**

المصدر: تم إعداده بناء على عقد تأسيس الشركة

الشكل رقم 02: توزيع رأسمال شركة «قريف الجزائر» على المساهمين



المصدر: تمّ إعداده بناء على عقد تأسيس الشركة

يُبيّن الشكل السّابق بأن شركة "EMB" تملك نسبة 34 % من رأسمال الشركة. أمّا شركة "قريف العالمية" تملك 65.98 %، ممّا يجعلها المساهم ذو الأغلبية المطلقة. أما النسبة الباقية والمساوية 0.02 % يملكها خمسة أشخاص طبيعيون هم أعضاء في مجلس إدارة الشركة. وذلك ليبلغ عدد المساهمين سبعة وهو الحد الأدنى الذي تشترطه أحكام القانون التجاري الجزائري لتأسيس شركة

مساهمة.[1]

3- نشاط الشركة وقدرتها الإنتاجية

يتمثل الموضوع الرئيسي لشركة «قريف الجزائر» في صناعة وبيع البراميل الحديدية المستعملة في توزيع مشتقات النفط من زيوت وما شابهها. بدأت نشاطها في سنة 2007. ونظرا للحالة المزرية التي كانت تتخبط فيها الشركة قبل خصخصتها، قرر المسيرون الجدد للشركة بإعادة هيكلتها، بإعادة النظر في جميع وظائفها، وفق متطلبات عقد التسيير الموكل إلى شركة قريف العالمية الذي ينتهج الفكر الأنقلوسكسوني في التسيير.

تملك الشركة محل الدراسة الميدانية ثلاث خطوط إنتاج تبلغ قدرتها الإنتاجية النظرية والحقيقيـــة، كما يظهر ذلك بالتفصيل في الجدول الآتي:

جدول رقم 17: قدرة الإنتاج العادية والحقيقية للشركة

خط الإنتاج	الوحدة	قدرة الإنتاج العادية	قدرة الإنتاج الحقيقية
خط إنتاج البراميل	برميل	716.800	639.947
خط إنتاج الصفائح الحديدية	صفيحة	1.344.000	750.000
خط المنتوجات الملحقة	وحدة ملحقة	1.120.000	1.120.000

المصدر: تم إعداده بناء على البيانات المستقاة من الشركة

4- تصنيف الشركة من حيث حجمها

إن رقم الأعمال السنوي لشركة «قريف الجزائر» يتعدى 200 مليون دينار ويقلّ عن ملياري دينار، وهي توظف 83 عاملا وهو ما لا يتجاوز 250 عامل. وعليه فإن شركة «قريف الجزائر» تُصنّف ككيان صغير ومتوسط الحجم. وبالتالي هي ملزمة بمسك محاسبة مالية كاملة وفق النظام المحاسبي المالي. ومن الناحية الجبائية تخضع لنظام الربح الحقيقي.

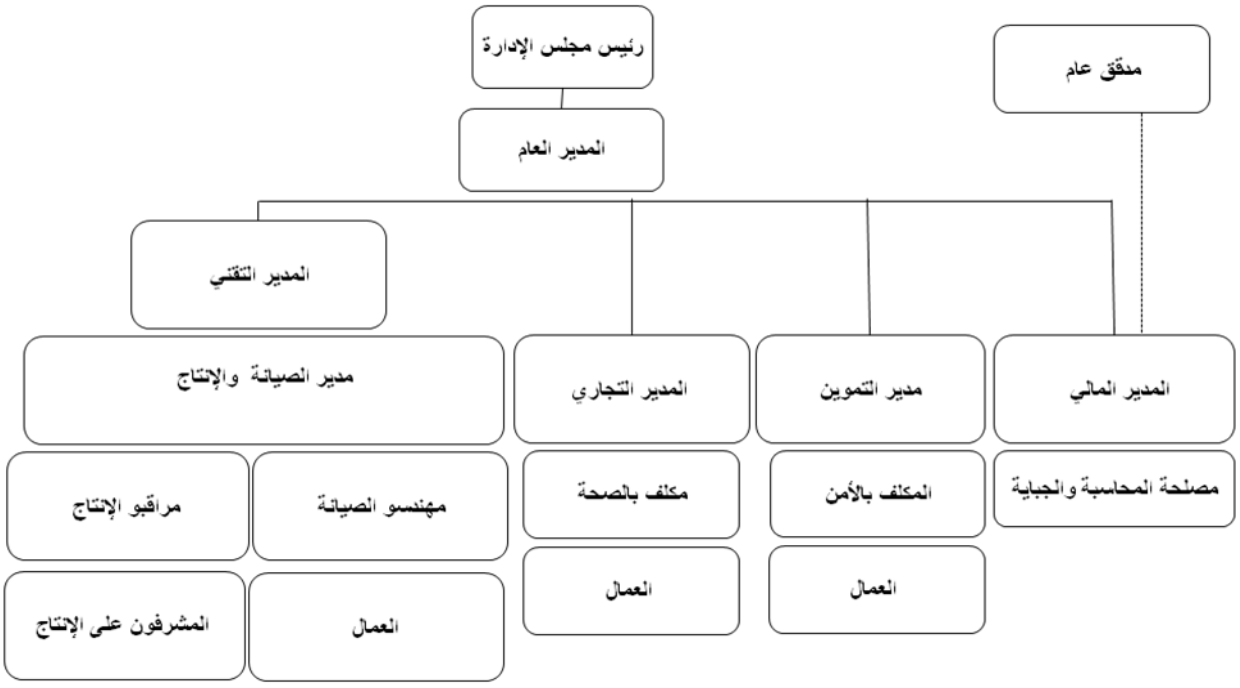
5- بنية الهيكل التنظيمي للشركة

[1] - المادة 592 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

من خلال مخطط الهيكل التنظيمي للشركة، يتبين بأنه تم تقسيم مصالح المؤسسة حسب وظائفها وهرم سلطة كل منها. تتواجد كل الوظائف بمقر شركة «قريف الجزائر» الكائن بالمنطقة الصناعية بأرزيو.

يُبيّن الشكل الموالي مختلف وظائف الشركة بما فيها المصالح التابعة لها.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لشركة «قريف الجزائر»



المصدر: المديرية العامة لشركة «قريف الجزائر»

المطلب الثاني : إعداد وتنفيذ استراتيجيّة الانتقال

لإنجاح عملية الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي لابُدّ من التحضير الجيّد للعملية من خلال إعداد استرتيجيّة محكمة والسّهر على تنفيذها بطريقة منهجيّة.

1- تحضير عملية الانتقال من طرف الشركة

في إطار التحضير لأعمال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، شكّلت المديرية العامة لشركة «قريف الجزائر» فوج عمل أوكلت له مهمة تسيير ومتابعة مشروع الانتقال، يتكون من جميع الأطراف الفاعلة على مستوى الشركة، وذلك برئاسة المدير العام.

مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات شركة «قريف الجزائر» المتمثلة في طبيعة نشاطها وحجمها والبيئة الاقتصادية التي تنشط فيها، أعد فوج العمل، بالاستعانة بالخبير وتحت إشراف محافظ الحسابات، إستراتيجية للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، مع وضع جدول زمني لتنفيذ مختلف مراحلها ومتابعة تطور الأشغال كما يلي :

جدول رقم 18: رزنامة تنفيذ إستراتيجية الانتقال

المراحل	المدة زمنية
تدريب وتكوين المستخدمين	طيلة سنة 2009 (تكوين متواصل)
إعداد دليل السياسات المحاسبية	الثلاثي الأخير من سنة 2010
إعداد مخطط الحسابات الداخلي	الثلاثي الأخير من سنة 2010
تشخيص نظام الإعلام الآلي لمعالجة البيانات المحاسبية	الثلاثي الأخير من سنة 2010
إعداد جدول مقاربة الحسابات	فيفري 2011
إعادة ترتيب الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي	فيفري 2011
فتح يومية لقيد عملية تحويل الحسابات	فيفري 2011
إعداد الكشوف المالية قبل إعادة المعالجة	فيفري 2011
إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة	ثلاثي الأول من سنة 2011
فتح يومية لقيد عمليات إعادة المعالجة	أفريل 2011
إعداد الكشوف المالية بعد إعادة المعالجة	أفريل 2011
إعداد الميزانية الافتتاحية	أفريل 2011
تحديد الأثر الناجم عن إعادة المعالجة وقياسه	أفريل 2011
مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال من طرف محافظ الحسابات	أفريل 2011
المصادقة على الميزانية الافتتاحية من طرف مجلس الإدارة	ماي 2011
المصادقة على الميزانية الافتتاحية من طرف الجمعية العامة	قبل 30 جوان 2011

المصدر: من إعداد فوج العمل المكلف بعملية تسيير الانتقال

2- تنفيذ استراتيجيّة الانتقال

لإنجاح عمليّة الانتقال نفّذ فوج العمل، بمرافقة الخبير المختصّ وتحت مراقبة محافظ الحسابات، الاستراتيجية المُعدّة مُسبقا لتبني النظام المحاسبي المالي، على مراحل وفق الرزنامة المضبوطة، كما يلي :

2-1- تدريب وتكوين المستخدمين

لإنجاح عملية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لأول مرة، تعاقدت شركة «قريف الجزائر» مع خبير محاسب مختص في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية لتكوين وتدريب المشرفين على مصلحة المحاسبة والمالية، وكذا الأطرف الفاعلة الأخرى المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى الشركة.

2-2- تشخيص نظام الإعلام الآلي لمعالجة البيانات المحاسبية

بتشخيص نظام الإعلام الآلي الذي ورثته شركة «قريف الجزائر» عن مؤسسة "EMB"، بالاستعانة بمختص في الإعلام الآلي، ثبت بأنه لا يتواءم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد، من حيث معالجة المعلومة المالية ومخرجات النظام المحاسبي المالي المحتواة في الكشوف المالية التي عرفت تعديلات جذرية، بالمقارنة مع وثائق الملخصات التي تمثل مخرجات المخطط الوطني للمحاسبة.

ونظرا لعدم مطابقة نظام الإعلام الآلي القديم لمعالجة البيانات المحاسبية، وعدم قابليته للتكييف مع شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية، كما حددها النظام المحاسبي المالي، اضطرّت الشركة للتخلي عنه واستبداله بنظام إعلام آلي جديد يتلاءم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي.

وتنفيذا لأحكام المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، تعهّد مُعدّ البرنامج المعلوماتي الجديد، كتابيا بتاريخ 2011/02/25، على مطابقة البرنامج المعلوماتي للتعليمات والشروط المحددة في هذا المرسوم، وهو يتعهد أيضا بأن يمدّ أعوان المراقبة الجبائيين أو المدقق المؤهل بموجب القانون، بملف تقني للبرنامج المعلوماتي للمحاسبة إذا تمّ تقديم طلب مُبرّر.[1]

2-3- إعداد مخطط الحسابات الداخلي

تنفيذا لأحكام الفقرة 311-1 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، أعد فوج العمل المشرف على عملية الانتقال، مخطط حسابات داخلي، موافقا لمدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

[1]- Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P : 5.

وملائما لهيكل الشركة وطبيعة نشاطها.[1] بالإضافة إلى قواعد سير الحسابات وفق ما تقتضيه متطلبات التسيير.

2-4- إعداد دليل السياسات المحاسبية

طبقا لأحاكم المادة 25 من القانون 07-11، أعدت شركة «قريف الجزائر»، بمساعدة الخبير المحاسب، دليلا تضمّن السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الشركة لإعداد وعرض الكشوف المالية، المتمثّلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، والتي ترفق بملحق تدرج فيه السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الشركة التي يجب تطبيقها بصورة دائمة.

بالأخذ بعين الاعتبار لمحددات اختيار موضوعية، مع تفادي ما أمكن تغيير الطرق المحاسبية المعتمدة آنفا، تجسيدا للمبدأ المحاسبي المهم الذي يراعي التوازن ما بين كلفة إنتاج المعلومة المالية والفائدة المرجوة منها، استقرّ رأي المشرفين على تسيير شركة «قريف الجزائر» على اعتماد الخيارات المحاسبية كالتالي :

جدول رقم 19: الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرف شركة «قريف الجزائر»

طرق التقييم والتقدير		الخيارات المحاسبية المعتمدة	
العنصر	موضوع التقييم	الخيار PCN	الخيار SCF
التثبيتات العينية والمعنوية	التقييم اللاحق	الكلفة التاريخية	الكلفة التاريخية
إهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية	طريقة الإهتلاك	الإهتلاك الخطي	الإهتلاك الخطي
العقارات الموظفة	التقييم اللاحق	الكلفة التاريخية	القيمة العادلة
الأصل البيولوجي	التقييم اللاحق	لا يوجد	القيمة العادلة
كلفة المخزونات	تقييم الكلفة	الكلفة الحقيقية	الكلفة الحقيقية
خروج المخزونات	تقييم خروج المخزونات	الكلفة المتوسطة المرجحة	الكلفة المتوسطة المرجحة
جرد المخزونات	طريقة الجرد	الجرد الدائم	الجرد الدائم
إعانات تمويل التثبيتات غير المهتلكة	الإدراج في حساب النتائج	في 10 أعوام بصفة خطية	في 10 أعوام بصفة خطية
الفوائد على القروض	الإدراج في المحاسبة	كمصاريف مالية للسنة	كمصاريف مالية للستة
العقود طويلة الأجل	تقييم الأعباء والمنتوجات	طريقة الإتمام	طريقة التقدم
معالجة أثر التغير في الطرق المحاسبية	الإدراج في المحاسبية	لا يوجد	في حساب الترحيل من جديد، نتيجة السنة المالية
حساب النتائج	طريقة العرض	حسب طبيعته	حسب طبيعته
جدول سيولة الخزينة	طريقة العرض	لا يوجد	الطريقة المباشرة
التثبيتات المقتناة بعقود إيجار تمويل	التقييم عند المستأجر	لا يوجد	القيمة الحقيقية أو القيمة المحينة الدنيا إذا كانت أقل ثمنا
التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة[2]	الإدراج في المحاسبة	في شكل تثبيتات في الميزانية	كأعباء في حساب النتائج بمبلغ لا يتعدى 30.000 دج

المصدر: تم إعداده بناء على الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرف "شركة قريف الجزائر"

[1] - Idem, P : 6.

[2] - المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المعدلة والمتممة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

صادق مجلس إدارة شركة «قريف الجزائر» على دليل السياسات المحاسبية في اجتماع مجلس الإدارة المنعقد بتاريخ 03 نوفمبر 2010 بمقر شركة قريف فرنسا بفرنسا.[1]

2-5- إعداد جدول مقاربة الحسابات

أعد محاسبو شركة «قريف الجزائر»، بمرافقة الخبير الخارجي، جدول مقاربة يُبيّن بتاريخ 2009/12/31، الحسابات وفق المخطط الوطني للمحاسبة والحسابات المقابلة لها وفق مخطط الحسابات الداخلي الموافق للإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي الجديد.

عند مقاربة الحسابات وتحويل أرصدتها من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات مخطط الحسابات الداخلي للنظام المحاسبي المالي، أخذ محاسبو الشركة بعين الاعتبار الحالات الآتية:[2]

- تفريع حساب واحد من المخطط الوطني للمحاسبة إلى عدة حسابات من النظام المحاسبي المالي؛
- تجميع عدة حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة في حساب واحد من النظام المحاسبي المالي؛
- تفريغ حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة التي ليس لها حساب مقابل في النظام المحاسبي المالي في حسابات انتقالية إلى حين معالجتها.

2-6- إعادة ترتيب الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي

بعد إتمام عملية مقاربة الحسابات قام المشرفون على المحاسبة، مستعينين بالخبير الخارجي، بإعادة ترتيب حسابات الميزانية، بعد تفريغ أرصدتها في حسابات النظام المحاسبي المالي، وفق معايير عرض الكشوف المالية في شكل أصول غير جارية وأصول جارية وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

أما بالنسبة للأموال الخاصة، عُرضت في أعلى الميزانية بصفة مستقلة عن الخصوم، وذلك تطبيقا للإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، الذي عرف الأموال الخاصة بصورة مستقلة عن الخصوم التي تشتمل أساسا على الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.[3]

2-7- فتح يومية مساعدة لتحويل الحسابات

تنفيذا لأحكام المذكرة المنهجية رقم 341 المتضمنة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، أعدت شركة «قريف الجزائر» يومية مساعدة بتاريخ 2009/12/31، لا تدخل ضمن الوثائق المحاسبية الملزم

[1] - Procès verbal du conseil d'administration du 03/11/2010 de la SPA GREIF ALGERIE.
[2] - Annexe 07 au rapport sur les travaux de passage, Tableau de correspondance des comptes PCN-SCF.
[3]- Rapport sur les travaux de passage, Op-cit, P : 7.

بها. قيدت فيها، انطلاقا من جدول مقاربة الحسابات، عمليات تحويل الأرصدة من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي.[1]

2-8- إعداد الكشوف المالية بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة

بعد إتمام عملية تحويل الحسابات، أعدت الشركة ميزان المراجعة بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة. يُستعمل ميزان المراجعة لإعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2009/12/31، قبل عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة. مع الاقتصار على الميزانية وحساب النتائج بتاريخ 2009/12/31 قبل عملية إعادة المعالجة.

يجب على أرصدة حسابات الميزانية المبينة في ميزان المراجعة في 2009/12/31، أن تكون مساوية لأرصدة الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، قبل إعادة المعالجة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي. وذلك احتراما للمبدأ المحاسبي المهم الذي يؤكّد على ثبات الميزانية الافتتاحية ولا يسمح بالمساس بأرصدتها.[2]

[1]- Idem, P : 8.

[2] - Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010 portant modalité d'application de l'instruction n°02 du 29/10/2009 portant première application du SCF, P : 3.

المبحث الثالث : الأثر الناجم عن عمليات إعادة المعالجة

إنّ اعتماد الشركة لسياسات محاسبية جديدة تجعل الشركة تُغيّر من طرقها المحاسبية عند تبنّيها للنّظام المحاسبي المالي، مغايرة تماما لتلك المطبقّة في ظلّ المخطّط الوطني للمحاسبة. وبالتالي يُمثّل تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرة في حدّ ذاته تغيرا في الطرق المحاسبية. ممّا يُجبر الشركة على إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السّابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوف المالية لسنة 2010.

تقوم الشركة بعمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات السابقة، آخذة بعين الاعتبار الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرفها المبينة في دليل السياسات المحاسبية والمصادق عليها من طرف مجلس إدارتها. ينتج عن عمليات إعادة المعالجة أثر على الكشوف المالية تقوم الشركة بحسابه، تقييمه وتحليله، ومعالجته بعد مراجعته من طرف محافظ الحسابات، والمصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للشركة.

المطلب الأول : عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات السابقة

في ظل احترام مبدأ الموازنة ما بين الفائدة من المعلومات المحاسبية المالية وكلفة إنتاجها، وكذا احترام الاستثناءات والإعفاءات الواجبة التطبيق عند الانتقال، حصرت الشركة العناصر المتعلقة بعمليات إعادة المعالجة، انطلاقا من الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرفها. أدّى ذلك بالضرورة إلى التغيير في الطرق المحاسبية مقارنة بتلك المطبقة سابقا وفق المخطط الوطني للمحاسبة، ممّا يفرض إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية لتصبح قابلة للمقارنة، وهي كالآتي:

1- العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة

طبقا لأحكام الفقرة 121-4 من القرار رقم 71 المؤرخ 2008/07/26، يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة، كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تمّ استخدامها فيها. وعليه فإنها لا تُدرج في الحسابات على شكل تثبيتات.[1]

عند إعدادها لدليل السياسات المحاسبية، حددت الشركة سقف 30.000 دج كحد أقصى لتسجل عناصر التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة. تُدرجُها كأعباء في حساب النتائج وتُخفّض من نتيجة السنة المالية التي أُنفقت فيها.[1]

[1] – المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 53.

حددت الشركة قيمة التثبيتات العينية المعتبرة كعناصر ذات قيمة ضعيفة، بتاريخ 2009/12/31، بقيمة محاسبية إجمالية تساوي 1.894.119,90 دج. بما فيها مبلغ 604.944,46 دج يمثل الإهتلاك المتراكم، ممّا يعطي قيمة محاسبية صافية تُساوي 1.289.172,44 دج.

نتج عن إعادة معالجة عناصر التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة، ضرائب مؤجلة على الأصول تمّ حسابها بتطبيق نسبة الضريبة على أرباح الشركات[2] المحددة بـــ 19 %، تطبق على أساس الرصيد المدين للحساب 115 "**الترحيل من جديد–تعديلات ناتجة عن الانتقال**".

يتمّ ترصيد الأرصدة المدينة للتثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة بجعلها دائنة بمدين أرصدة حسابات الاهتلاكات المقابلة لها. ويُسجّل الفرق الناتج في مدين الحساب 115 "**الترحيل من جديد– تعديلات ناتجة عن الانتقال**"، كما يُقيّد مبلغ الضرائب المؤجلة على الأصول الناجمة، عن العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة، في مدين الحساب 133 "الضرائب المؤجلة على الأصول".

2– التثبيتات العينية الواجب إعادة تقييمها

لا يُسمح للكيان إعادة تقييم أصوله وفق أحكام المخطط الوطني للمحاسبة إلا بصورة مؤقتة بترخيص من وزارة المالية. أمّا من منظور النظام المحاسبي المالي، تُقيّم التثبيتات العينية عند اقتنائها، بكلفتها التاريخية. وتُقيّم لاحقا باستعمال الخيار التفضيلي للتقييم، المتمثل في الكلفة التاريخية بعد طرح الاهتلاك المتراكم والخسارة في القيمة. غير أنه يُسمح للكيان أن يستعمل طريقة إعادة التقييم باستعمال القيمة العادلة لتقييم التثبيتات العينية لاحقا وفق المعالجة الأخرى المرخص بها لتقييم التثبيتات.[3]

حددت شركة "قريف الجزائر" التثبيتات العينية الواجب إعادة تقييمها، باعتبار أنها مستمرة في توليد المنافع الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على قيمتها العادلة المحددة من طرف شركة التأمين وفق عقود تأمين تلك العناصر.

تتطلب عملية إعادة تقييم التثبيتات العينية إعادة النظر في مدتها النفعية التي على مداها يتم إهتلاكها. ممّا يستدعي إعداد جدول اهتلاك جديد لكل تثبيت عيني محلّ إعادة تقويم.

تتحكّم شركة "قريف الجزائر" في ثلاث وسائل نقل ورثتها عن الشركة الأم "EMB"، وهي مقيدة في ميزانيتها بالدينار الرمزي بالرغم من أنها لا تزال تُدرّ منافع اقتصادية. تمّت عملية إعادة تقييمها كالآتي:

---

[1] - Manuel de politiques comptables de la SPA "GREIF ALGERIE", approuvé par le conseil d'administration en date du 03/11/2010, P : 4.

[2]– قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 150، الفقرة 01.

[3]– المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

جدول رقم 20: التثبيتات العينية المعاد تقييمها

التعيين	تاريخ	القيمة (دج)			الاهتلاك الخطي	
		التاريخية	العادلة	فرق إعادة التقييم	المدة المنفعية	معدل الاهتلاك
PARTNER	02/07/2001	1,00	250 000	249 999	2 ans	50%
PARTNER	02/07/2001	1,00	250 000	249 999	2 ans	50%
BOXER MINI BUS	02/07/2001	1,00	300 000	299 999	2 ans	50%
المجموع		3,00	800 000	799 997		

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 11

إن تقييد الفرق الموجب الناتج عن إعادة التقييم، يؤدي بالضرورة إلى ضرائب مؤجلة على الخصوم، مع الأخذ بعين الاعتبار لمتطلبات القانون الجبائي التي تقضي بإلحاق الفرق الموجب في إعادة التقييم بنواتج السنوات المالية الخمس المقبلة.[1] ويُسجّل الفرق في إعادة التقييم في مدين الحساب 218400 "معدات النقل" بجعل الحساب 115 " **الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**" دائنا. كما يُقيّد مبلغ الضرائب المؤجلة على الخصوم في دائن الحساب 134 "الضرائب المؤجلة على الخصوم".

3- العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

تُقيّد الأصول والخصوم الناتجة عن التعاملات بالعملة الأجنبية في الميزانية، وفق المخطط الوطني للمحاسبة، بتحويل قيّم العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية، وفق معدل الصرف في يوم إجراء العملية المتعلقة بالأصل أو الخصم. وتحتفظ عناصر الخصوم والأصول بهذه القيّم في الميزانية إلى غاية إطفائها.

أمّا متطلبات النظام المحاسبي المالي فتقتضي إعادة النظر في قيمة عناصر الأصول والخصوم، التي تمّت بالعملات الأجنبية والتي لا تزال تظهر في الميزانية. وذلك بتعديلها وفق أسعار صرف العملات الأجنبية مقابل الدينار الجزائري بتاريخ إقفال الميزانية بتاريخ 31 ديسمبر من السنة.[2]

---

[1]- قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المادة 10 المعدلة للمادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2]- المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 77.

حددت شركة «قريف الجزائر»، بتاريخ 2009/12/31، الديون الناتجة عن التعاملات بالعملة الأجنبية، والتي سجلت قيّمها الأصلية بكلفتها التاريخية، بالرغم من أنها عرفت تعديلات بتاريخ 2009/12/31، كالآتي :

جدول رقم 21 : دائنو شركة قريف الجزائر بالعملة الأجنبية

إسم الحساب	الكلفة التاريخية		القيمة العادلة	فارق التقييم	
	بالدولار الأمريكي	بالدينار الجزائري	الدينار الجزائري	ربح	خسارة
قريف هولندا (استغلال)	38 500,00	4 196 500,00	3 998 595,75	197 904,25	
قريف هولندا (استثمار)	59 000,00	6 435 124,00	6 127 718,17	307 405,83	
قريف بولونيا	103 260,00	11 159 031,00	10 724 545,39	434 485,61	
ديون شركات حليفة	500 000,00	51 929 815,00	51 929 815,00	-	
قريف إيطاليا	28 350,00	3 063 722,00	2 944 420,5105	119 301,49	

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 13.

إن فوارق التقييم الناتجة عن تقييم الديون بالعملة الأجنبية، باعتماد معدلات الصرف السّارية، تُقيّد حسب طبيعتها إذا كانت موجبة أو سالبة في الحساب 115 " **الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**". كما تُقيّد الضرائب المؤجلة على الخصوم الناتجة عن الفوارق في القيمة الموجبة، من جراء تعديل قيمة ديون الشركة بالعملة الأجنبية، في دائن الحساب 134 "**ضرائب مؤجلة على الخصوم**".

4- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

تُدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين، في الحسابات كأعباء عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تتوفّر الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين.

عند إقفال السنة المالية، يحسب الكيان الامتيازات الواجب منحها للمستخدمين، التي تُقيد كديون على الكيان مقابل التزاماته، بمنح المعاش وتكملة التقاعد والتعويضات المقدمة بسبب الانصراف للتقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة للأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه. تقيد الديون الناتجة عن

الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، كخصوم غير جارية في حساب المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة.[1]

تتمثل الالتزامات الناتجة عن الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، وفق مضمون الاتفاقية الجماعية المبرمة ما بين المديرية العامة لشركة «قريف الجزائر» وممثلي العمال بتاريخ 2007/07/28، في معاشات الانصراف للتقاعد من جهة وجوائز ميداليات العمل من جهة أخرى.

تُحسب معاشات الانصراف للتقاعد بتاريخ 2009/12/31 الواجب قيدها كمؤونات بالاعتماد على حسابات إكتوارية وفق العلاقة الرياضية الآتية:[2]

معاشات الانصراف للتقاعد = الحقوق المتراكمة للمستخدمين x احتمال تسديد الكيان للحقوق x معامل التحيين x الأقدمية المكتسبة / الأقدمية الإجمالية

تساوي الحقوق المتراكمة للمستخدمين مجموع تعويضات التقاعد مضاف إليها الزيادة في تعويضات التقاعد. مع الأخذ بعين الاعتبار المعدل السنوي لتطوّر الأجور والأقدمية المستقبلية، وفق العلاقة الرياضية الآتية:

الحقوق المتراكمة للمستخدمين = (تعويضات التقاعد + الزيادة في تعويضات التقاعد) x معامل تطور الأجور ^ (الأقدمية المستقبلية)

بموجب الاتفاق الجماعي، يحق للعامل المحال على التقاعد أن يتقاضى تعويضا يساوي مجموع 19 شهر من أحسن الأجور الشهرية التي يتقاضاها. كما تحدد الزيادات في تعويضات التقاعد على أساس الأجور الخام الممنوحة للخمس سنوات الأخيرة، وفق معدّلات الزيادة المبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم 22: معدلات الزيادة في تعويضات التقاعد

السنوات	معدلات الزيادة
السنة الأولى	% 7
السنة الثانية	% 12
السنة الثالثة	% 16

[1]– المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[2] - Note méthodologique de la première application du SCF du 26/03/2011, portant avantages au personnel.

السنة الرابعة	% 22
السنة الخامة	% 26

المصدر: الاتفاقية الجماعية المؤرخة في 2007/07/28

لحساب الحقوق المتراكمة المستحقة للمستخدمين، أخذت شركة قريف بعين الاعتبار معدل تطوّر الأجور سنويا بنسبة 5 %. وقبل عملية تحيين الحقوق المتراكمة المحسوبة، يتمّ تعديلها بخصم منها نسبة احتمال عدم تسديد الكيان لتلك الحقوق، نتيجة حركة المستخدمين الداخلة والخارجة بسبب تغيير مكان العمل والوفاة. نظرا لخصوصيات شركة «قريف الجزائر» حُدّدت نسبة احتمال عدم تسديدها للحقوق المتراكمة للمستخدمين بمعدل 5 %.[1]

بعد الأخذ بعين الاعتبار لنسبة احتمال تسديد الكيان للحقوق المتراكمة للمستخدمين، يتم تحيين قيمتها مع الأخذ بعين الاعتبار للأقدمية المستقبلية بالنسبة لكل عامل. وذلك وفق معدل التوظيف المطبق من طرف البنك سوسيتي جنرال الجزائر الذي يساوي 6 % سنويا. كما هو مُبيّن في اتفاقية القرض المبرمة ما بين البنك والشركة.

تنفيذا لأحكام المذكرة المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 2011/03/26، والمتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين، تُساوي التزامات التعويضات على التقاعد الواجب قيدها كمؤونة، الحقوق المتراكمة للمستخدمين، بعد تحينيها مع الأخذ بعين الاعتبار معدل الأقدمية المكتسبة على الأقدمية الإجمالية.

بالأخذ في الحسبان لجميع العوامل والعمليات الإكتوارية المتعلقة بشروط حساب تعويضات معاشات الانصراف للتقاعد، حددت الشركة بتاريخ 2009/12/31، الالتزامات الواجب قيدها كمؤونة بمبلغ يساوي 66.070.639,76 دج.

تُحسب الضرائب المؤجلة على الأصول الناجمة عن مؤونة معاشات الانصراف للتقاعد، وتُقيّد في مدين الحساب 133 "**ضرائب مؤجلة على الأصول**"، بعد حسابها بالاعتماد على نسبة الضريبة على أرباح الشركات.

علما بأنه سبق لشركة «قريف الجزائر» أن قيّدت بتاريخ 2009/12/31، قبل عمليات إعادة المعالجة، مؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة بقيمة 14.894.878,43 دج، قامت بمراجعة هذا المبلغ بتقييد مؤونة إضافية بمبلغ 51.175.761,33 دج، بتسجيلها في دائن الحساب 1533 "**مؤونة معاشات**

[1] -Rapport sur les travaux de passage, Op-cit , P: 16.

الانصراف للتعاقد". كما قيّدت في مدين الحساب 133 "الضر ائب المؤجّلة على الأصول"، الضرائب المؤجلة على الأصول الناتجة عن مؤونة معاشات الانصراف للتقاعد.

بالإضافة إلى تعويضات معاشات الانصراف للتقاعد، تدفع شركة «قريف الجزائر» لمستخدميها جوائز في شكل ميداليات للعمل بهدف تشجيع العمال وحثّهم على الولاء للشركة يتمّ حسابها وفق مقتضيات الاتفاقية الجماعية المبرمة ما بين ممثلي الشركة وممثلي العمال.

علما بأن شركة «قريف الجزائر»، لم يسبق لها أن قيّدت بتاريخ 2009/12/31 مؤونة جوائز ميداليات العمل، كان يجب عليها تقييد مؤونة بالمبلغ الإجمالي الذي يساوي 821.862,42 دج، في دائن الحساب 1535 " مؤونة منح ميداليات العمل ". كما قيّدت الضرائب المؤجلة على الأصول الناتجة عن مؤونة جوائز ميداليات العمل في مدين الحساب 133 "الضر ائب المؤجّلة على الأصول".

5- أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج

بموجب الفقرة 112-4 من القرار المؤرخ في 2008/10/26، تنصُّ القواعد العامة للتقييم على أن تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تُساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضاف إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج. أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة. أما الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية، فتُستبعد عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل. وذلك وفق قدرة الإنتاج الحقيقة إذا كانت أقل من قدرة الإنتاج العادية.

تُحدّد المؤسّسة لكل خط إنتاج قدرة الإنتاج الحقيقية مع مقارنتها بقدرة الإنتاج العادية. كما تُحمّل المصاريف الثابتة في كلفة الإنتاج على أساس قدرة الإنتاج العادية التي تُعبّر على مستوى الإنتاج المتوسط المرتقب تحقيقه من طرف الكيان في فترة محددة وفي ظروف عادية. مع الأخذ بعين الاعتبار انخفاض مستوى قدرة الإنتاج بسبب دورات الصيانة المخططة، أوقات تعديل الآلات، العوائق الهيكلية للتنظيم.

تتأثر قدرة الإنتاج العادية بطبيعة النشاط وخصوصياته ويجب على الكيان أن يحددها بصفة دورية. وتعدل كلفة إنتاج المخزون بمراجعة تحميل المصاريف الثابتة التي تدخل في كلفة الإنتاج وفق معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة الذي يحسب بالعلاقة الرياضية الآتية:

معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة = قدرة الإنتاج الحقيقية / قدرة الإنتاج العادية

تحسب أعباء الاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية، الواجب استبعادها من كلفة مخزونات المنتجات، بالأخذ بعين الاعتبار لمعامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة لكل خط إنتاج، وفق العلاقة الرياضية الآتية:

أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج = المصاريف الثابتة x (1–معامل التحميل العقلاني)

تساوي قدرة الإنتاج العادية، الإنتاج المتوسط المرتقب تحقيقه من طرف الكيان في فترة محددة وفي ظروف عادية. مع الأخذ بعين الاعتبار انخفاض مستوى قدرة الإنتاج بسبب دورات الصيانة المخططة، أوقات تعديل الآلات، العوائق الهيكلية للتنظيم، إلى غير ذلك من العوامل.

أما قدرة الإنتاج الحقيقية، فتعبر عن عدد الوحدات الحقيقية المنتجة في نفس الفترة. مع الأخذ بعين الاعتبار ساعات العمل الحقيقية ووضعية معدات الإنتاج.

تعدل كلفة إنتاج المخزون بمراجعة تحميل المصاريف الثابتة التي تدخل في كلفة الإنتاج، وفق معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة، الذي يحسب بالعلاقة الرياضية الآتية:

معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة = قدرة الإنتاج الحقيقية / قدرة الإنتاج العادية

بعد تحديد الشركة لقدرة الإنتاج العادية والحقيقية لكل خط إنتاج، وحساب المصاريف الثابتة لمخزونات المنتجات ومعاملات التحميل العقلاني لمصاريفها الثابتة، قامت بحساب أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج الواجب استبعادها من كلفة مخزونات المنتجات، باستعمال العلاقة الرياضية الآتية:

أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج = المصاريف الثابتة x (1– معامل التحميل العقلاني)

يترتب عن استبعاد أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج من كلفة مخزونات المنتجات، ضرائب مؤجلة على الأصول تُقيّد في مدين الحساب 133 "**ضرائب مؤجلة على الأصول**"، بعد حسابها بالاعتماد على نسبة الضريبة على أرباح الشركات.

عدّلت شركة «قريف الجزائر» كلفة مخزونات المنتجات بتاريخ 2009/12/31، وذلك بإقصاء منها المصاريف الثابتة، بعد تحديدها وفق قدرة الإنتاج الحقيقية باستعمال طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة.

تمخّض عن إعادة المعالجة هذه، تسجيل محاسبي بموجبه تُستبعد أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج. يكون ذلك بجعل حسابات المخزونات موضوع التعديل مدينة أو دائنة حسب الحالة. بمدين أو دائن الحساب 115 "حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال" حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال.

قيدت شركة «قريف الجزائر» بتاريخ 2009/12/31 الضرائب المؤجلة على الأصول الناتجة عن أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج من كلفة مخزونات المنتجات في مدين الحساب 133 "الضرائب المؤجّلة على الأصول".

المطلب الثاني : أثر تبني النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية

إن اعتماد شركة «قريف الجزائر» لسياسات محاسبية مختلفة عن تلك التي كانت مطبقة باستعمال المخطط الوطني للمحاسبة، جعلها تقوم بإعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوف المالية لسنة 2010 المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

نجم عن عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة أثر، يبين في الحساب 115 "الترحيل من جديد–تعديلات ناتجة عن الانتقال"، الذي يظهر في الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01.

يفرض الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المصادقة على الميزانية الافتتاحية وعلى الأثر الناجم عن عملية الانتقال. وذلك من خلال حسابه، قياسه، تحليله ومراجعته من طرف محافظ الحسابات، والتصديق عليه من طرف مجلس إدارة الشركة والجمعية العامة العادية مع النظر في كيفية معالجته.

1– حساب قيمة الأثر الناجم عن إعادة المعالجة

إن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي يُنتج بالضرورة أثراً على الوضعية المالية المبينة من خلال الميزانية، وعلى نجاعته المبينة في حساب النتائج، وعلى تدفقات الخزينة وحركة رؤوس الأموال. أساسه إدراج عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة في حسابات الشركة.

بعد تقييد مختلف عمليات إعادة المعالجة والضرائب المؤجلة الناجمة عنها في حسابات الشركة بتاريخ 2009/12/31، أعدت في هذا التاريخ ميزان مراجعة يتضمن أرصدة حسابات الميزانية وحساب النتائج للسنة المقفلة 2009 بعد إعادة المعالجة. استُعمل ميزان المراجعة لإعداد الكشوف المالية بتاريخ 2009/12/31 بعد إعادة المعالجة، بما فيها الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول حركة الأموال الخاصة. تُستعملُ هذه القوائم للمقارنة عند إعداد الكشوف المالية لسنة 2010، وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي.

أقفلت شركة "قريف الجزائر" حسابات الوضعية المالية المعدة بتاريخ 2009/12/31، بعد إعادة المعالجة. وقامت بإعادة فتح الحسابات بتاريخ 2010/01/01، لتتحصّل على ميزانية افتتاحية للشركة. تعتبر أرصدتها نقطة البداية لمسك حسابات الشركة وإعداد الكشوف المالية لسنة 2010، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي. بما فيها أرصدة سنة 2009 المقفلة وفق نفس المبادئ ممّا يجعلها قابلة للمقارنة.

تتضمن الميزانية الافتتاحية الحساب 115 "**حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**"، الذي يبين الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي والذي يجب تفسيره.

قامت شركة "قريف الجزائر" بحساب قيمة الأثر بالنسبة لكل عنصر من عناصر الميزانية، طرأت عليه عملية إعادة المعالجة، سواء كان من عناصر الخصوم أو من عناصر الأصول وبغض النظر على أنه موجب أو سالب. حددت الشركة بتاريخ 2010/01/01، الأثر الناجم عن عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة بمبلغ سالب يساوي (–) **42.146.385,32 دج**.

2- قياس أثر تبني النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية

بعد حساب المبلغ الإجمالي للأثر الناتج عن عملية إعادة المعالجة، التي يقتضيها تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، قامت شركة «قريف الجزائر» بقياسه وتحليله. وذلك من خلال مقارنته مع مختلف كتل الميزانية وحساب النتائج عن طريق النسب كالآتي:

2-1- قياس الأثر على الأصول غير الجارية والأصول الجارية

يساوي مجموع الأصول الصافية، قبل إعادة المعالجة بتاريخ 2009/12/31، مبلغ 1.174.511.524,06 دج. وقد أصبح بعد عمليات إعادة المعالجة يساوي 1.183.656.893,20 دج. ممّا يبين بأنّه تطور بنسبة 0.78 %، فأدى إلى زيادة في الأصول الصافية بمبلغ 9.145.369,14 دج.

2-2- قياس الأثر على الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية

أدت عملية إعادة معالجة الخصوم بتاريخ 2009/12/31 إلى تطوّرها من مبلغ 454.595.366,90 دج إلى مبلغ 505.887.121,21 دج بعد إعادة المعالجة. وهو ما يُمثّل نسبة تطور تساوي 11,28 %، أدت إلى زيادة قدرها 51.291.754,46 دج.

2-3- قياس الأثر على الوضعية المالية (الأموال الخاصة)

أدت عملية إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، وفق المتطلبات الجديدة للنظام المحاسبي المالي، إلى زيادة الخصوم غير الجارية والجارية بمبلغ 51.291.754,46 دج. في حين لم تتطور الأصول غير الجارية والأصول الجارية إلاّ بمبلغ 9.145.369,14 دج.

تطوّرت الخصوم بمبلغ يفوق مبلغ تطور الأصول، ممّا يجعل الفرق الذي يساوي (-)**42.146.385,32 دج**، يمثل أثرا سلبيا على الوضعية المالية (الأموال الخاصة) للشركة بتاريخ 2010/01/01. يُقيد في مدين الحساب 115 "**حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**"، الذي يبين الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. والذي يفسره الجدول الآتي:

الجدول رقم 23 : الأثر على الوضعية المالية (الأموال الخاصة)

عناصر الأموال الخاصة	القيمة		الأثر على الأموال الخاصة بعد إعادة المعالجة (دج)
	قبل إعادة المعالجة (دج)	بعد إعادة المعالجة (دج)	
الأموال الخاصة			
رأسمال الصادر	325.500.000,00	325.500.000,00	0,00
العلاوات والاحتياطات	9.383.548,14	9.383.548,14	0,00
نتيجة السنة المالية 2009	206.745.200,26	206.745.200,26	0,00

حساب الترحيل من جديد			
ح ت م ج سنة 2008	105.459.979,04	105.459.979,04	0,00
ح ت م ج سنة 2007	72.827.429,72	72.827.429,72	0,00
ح ت م ج تعديلات الانتقال	0,00	42.146.385,32-	42.146.385,32-
مجموع الخصوم غير الجارية	**719.916.157,16**	**677.769.771,84**	**42.146.385,32-**

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 28

3- تحليل الأثر باستعمال النسب المالية

بالإضافة إلى قياس الأثر الناجم عن إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، يمكن مقارنته بمختلف كتل الميزانية. كما يمكن تحليله بمقارنته مع عناصر أخرى، كنتيجة السنة المالية الحالية والأرباح غير الموزعة للسنوات المالية السابقة ومجموع الديون ورأس المال الاجتماعي للشركة كالآتي:

3-1- تحليل الأثر بالمقارنة مع رأس المال الاجتماعي

يساوي مبلغ الأثر السالب الناتج عن عملية إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد، **-42.146.385,42 دج**. وهو يؤثر سلبا بنسبة 12,95 % على رأس المال الاجتماعي للشركة الذي يساوي 325.500.000,00 دج.

3-2- تحليل الأثر بالمقارنة مع الأموال الخاصة

يؤثر مبلغ الأثر سلبا بنسبة 5,86 % على مجموع الأموال الخاصة التي تساوي 719.916.157,16 دج. وهي نسبة ضئيلة لا تجعل الشركة تحت طائلة أحكام المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري.

تنصُّ المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري، على أنّه إذا كان الأصل الصافي للشركة قد خُفّض بفعل الخسائر الثابتة إلى أقل من ربع رأسمال الشركة، فعلى هيئة تسير الشركة استدعاء الجمعية العامة غير العادية في ظرف أربعة أشهر من المصادقة على الحسابات. تُستدعى هيئة التسيير لاتخاذ قرار حلّ الشركة أو تخفيض رأسمالها في حدود الخسائر التي لم تُخفّض من الاحتياطي.[1]

3-3- تحليل الأثر بالمقارنة مع النتائج المالية

[1]- القانون التجاري، المادة 715 مكرر 20.

يمثل مبلغ الأثر نسبة 20,39 % بالمقارنة مع نتيجة السنة المالية 2009 المحددة بمبلغ 206.745.200,26 دج. كما يساوي نسبة 10,95 % بمقارنته بمجموع الأرباح غير الموزعة للسنوات المالية السابقة المحدد بمبلغ 385.032.609,02 دج.

تُفيد هذه النسب في التصرف في مصير مبلغ الأثر السلبي عند المصادقة على الحسابات الاجتماعية للسنة المالية المقفلة بتاريخ 2010/12/31.

3-4- تحليل الأثر بالمقارنة مع الأصول الصّافية

يمثل مبلغ الأثر نسبة 03,59 % بالمقارنة مع الأصول الصّافية المحددة بمبلغ 1.174.51.524,06 دج. كما يساوي نسبة 09,27 % بمقارنته بمجموع الديون المحدّدة في نهاية سنة 2009 بمبلغ 42.146.385,32 دج.

يُعبّر الجدول الموالي على النسب كما يلي :

الجدول رقم 24 : الأثر باستعمال النسب المالية

كتلة الميزانية	المبلغ قبل إعادة المعالجة (دج)	مبلغ الأثر السلبي (دج)	نسبة الأثر
مجموع الأصول الصافية	1.174.511.524,06	42.146.385,32	%3,59
مجموع الديون	454.595.366,90	42.146.385,32	%9,27
مجموع الأموال الخاصة	719.916.157,16	42.146.385,32	%5,86
رأسمال الاجتماعي	325.500.000,00	42.146.385,32	%12,95
النتيجة المالية لسنة 2009	206.745.200,26	42.146.385,32	%20,39
النتائج المالية غير الموزعة	385.032.609,02	42.146.385,32	%10,95

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 29.

المطلب الثالث : مراجعة عمليات الانتقال والمصادقة عليها

بعد تحديد مبلغ الأثر الناجم عن عملية إعادة معالجة أرصدة حسابات السنوات المالية السابقة، قامت الشركة بمراجعة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي كما يلي :

1- مراجعة عمليات المتعلقة بالانتقال

باعتبار شركة "قريف الجزائر" كيان يخضع للمراقبة القانونية الموكلة لمحافظ الحسابات، قام هذا الأخير بمراقبة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. حيث أبدى رأيه بالموافقة والمصادقة على مختلف مراحل عمليات الانتقال في تقريره الخاص المؤرخ في 11 أفريل 2011. وذلك بعد مراقبته لتقرير الانتقال المعد من طرف الخبير الخارجي المكلف بمرافقة فوج العمل لتسيير عملية الانتقال.[1]

أبدى محافظ الحسابات رأيه حول الميزانية الافتتاحية المعدة بتاريخ 2010/01/01 وفق النظام المحاسبي المالي، في إطار مهمة خاصة طبقا لأحاكم المادة 03 من القرار المؤرخ في 1994/11/07، بمعزل عن رأيه حول الحسابات التي تمّ ضبطها إلى غاية 2009/12/31، وفق المخطط الوطني للمحاسبة.

2- المصادقة على الميزانية الافتتاحية والأثر الناجم عن عملية الانتقال

إن الأجهزة الاجتماعية لتسيير شركة "قريف الجزائر"، مطالبة بالمصادقة على الميزانية الافتتاحية وتقدير الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، بما فيها مجلس الإدارة والجمعية العامة للشركة.

2-1- مجلس إدارة الشركة

تضمّن جدول أعمال مجلس إدارة شركة «قريف الجزائر» المنعقد بمقرها الاجتماعي بتاريخ 15 جوان 2011، مراجعة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. أين قرّر أعضاء مجلس الإدارة بالإجماع المصادقة على الميزانية الافتتاحية. تتضمّن هذه الميزانية الأثر الناجم عن عملية تبني النظام المحاسبي المالي، الذي جاء بمبلغ سالب يساوي 42.146.385,32 دج، وكيفية معالجته.[2]

2-2- الجمعية العامة العادية

انعقدت الجمعية العامة العادية لشركة «قريف الجزائر» للبتّ في حسابات السنة المالية 2010 بتاريخ 28 جويلية 2011، بمقر شركة «قريف المغرب» بالدار البيضاء بالمغرب. قرر المساهمون بالإجماع المصادقة على الحسابات الاجتماعية لسنة 2010 المقفلة وفق النظام المحاسبي المالي. وذلك بعد المصادقة على الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، التي تضمنت مبلغ الأثر السلبي الناجم عن عملية الانتقال الذي يساوي -42.146.385,32 دج.

---

[1] - Rapport spécial du commissaire aux comptes, du 11 avril 2011, relatif à l'évaluation des travaux de passage, P : 07.

[2] - Procès verbal du conseil administration de la société Spa GREIF Algérie du 15/06/2011, P : 11.

خلال مصادقتها على الحسابات الاجتماعية لسنة 2010، صادقت الجمعية العامة العادية بالإجماع على كيفية معالجة الأثر السلبي الناجم عن عملية الانتقال المقترحة من طرف مجلس الإدارة.

3- معالجة مبلغ الأثر الناجم عن عملية الانتقال

إن معالجة مبلغ الأثر الناجم، عن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تفرض على شركة «قريف الجزائر» مراعاة أحكام القانون المحاسبي، القانون الجبائي والقانون التجاري. ممّا يستدعي معالجته من الجوانب الثلاث كالأتي:

3-1- معالجة الأثر من الجانب المحاسبي

إن مبلغ الأثر السالب الناجم عن عمليات إعادة المعالجة مسجل في مدين الحساب 115 "**حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**". يظهر هذا الحساب في الميزانية الافتتاحية بعد إعادة المعالجة بتاريخ 2010/01/01، أين بقي رصيده بنفس المبلغ بالميزانية المقفلة بتاريخ 2010/12/31.

عند المصادقة على الحسابات الاجتماعية المقفلة بتاريخ 2010/12/31، صادقت الجمعية العامة للشركة على كيفية التصرف في الأثر السالب الناجم عن عملية. وذلك باعتماد الخيار التفضيلي بتحميله إلى حساب نتيجة السنة المالية 2010.

تُدرج عملية تحميل الأثر السالب إلى نتيجة المالية 2010، في حسابات سنة 2011، بالاعتماد على محضر الجمعية العامة العادية لسنة 2010 المنعقدة بتاريخ 28 جويلية 2011. وذلك بتقييد دائن الحساب 115 "حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال" في مدين الحساب 1110 "حساب ت. م. ج – النتيجة الصافية 2010".

3-2- معالجة الأثر من الجانب الجبائي

عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف شركة "قريف الجزائر"، الذي يعتبر في حدّ ذاته تغيرا في الطرق المحاسبية، أدى ذلك إلى نشوء أثر سلبي نتجت عنه ضرائب مؤجلة على الأصول بقيمة 10.239.417,02 دج، سُجّلت في مدين الحساب 133 "ضرائب مؤجلة على الأصول". كما نجم عنه ضرائب مؤجلة على الخصوم بمبلغ 353.227,89 دج، سُجّلت في دائن الحساب 134 "ضرائب مؤجلة على الخصوم". ظهرت أرصدتها في الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، وبقيت إلى غاية 2010/12/31، ممّا يقتضي معالجتها في إطار أعمال نهاية السنة.

عند إعداد شركة "قريف الجزائر" للجدول رقم 09 المرفق بالتصريح الجبائي لسنة 2010، خفضت مبلغ الأثر السالب قبل حساب الضرائب المؤجلة على الأصول الذي يساوي 52.032.574,45 دج، من النتيجة المحاسبية الصافية لسنة 2010، كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم 25 : حساب النتيجة الجبائية

النتيجة العادية قبل الضرائب	(دج)	128 259 189,69 (دج)
الاسترجاعات		
غرامات وعقوبات	**1 049 322,00**	
استرجاعات أخرى	**344 482,00**	
مجموع الاسترجاعات		**1 393 804,00**
التخفيضات		
الأثر السلبي الناتج عن الانتقال	**52 032 574,45**	
مجموع التخفيضات		**52 032 574,45**
النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة		**77 620 419,24**
الضريبة على أرباح الشركات 19 %		**14 747 879,66**

المصدر: تم إعداده بناء على التصريح الجبائي لشركة «قريف الجزائر» لسنة 2010

يتمخض عن المعالجة الجبائية للأثر السلبي والضرائب المؤجلة الناجمة عنه قيودا محاسبية يجب أخذها بعين الاعتبار بتاريخ 2010/12/31.

تحسب الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2010 بتطبيق نسبة 19 % على النتيجة الجبائية لسنة 2010. وتقيد بتاريخ 2010/12/31 كأعباء في مدين الحساب 695 "الضرائب على أرباح الأنشطة العادية"، بجعل الحساب 444 "الدولة، الضرائب على النتائج" دائنا.

تمّ ترصيد الحساب 134 "**ضرائب مؤجلة على الخصوم**"، بجعله مدينا بدائن الحساب 693 "**فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم**". كما رُصّد الحساب 133 "**ضرائب مؤجلة على الأصول**"، بجعله دائنا بمدين الحساب 692 "**فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول**".

3-3- معالجة الأثر من جانب القانون التجاري

قرّرت الجمعية العامة العادية لشركة «قريف الجزائر» المنعقدة بتاريخ 28 جويلية 2011، بمقر شركة «قريف المغرب» بالدار البيضاء بالمغرب، توزيع الأرباح الصافية لسنة 2010. وزّعت الأرباح بعد تخفيض مبلغ الأثر السلبي الناجم عن عملية تبني النظام المحاسبي المالي، المقدر بـــمبلغ 42.146.385,32 دج. امتص الأثر السّالب أرباحا حقيقية ومنع المساهمون من الاستفادة منها.

استفادت شركة «قريف الجزائر» من وفورات ضريبية خُفّضت من الضريبة على الأرباح لسنة 2010، بمبلغ الفرق ما بين الضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم. وذلك بمبلغ يساوي 9.886.189,13 دج.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل إسقاط المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة على المجال التطبيقي، بدراسة حالة شركة «قريف الجزائر»، التي تبنّت النظام المحاسبي المالي لأول مرة ابتداءً من 2010/01/01.

اعتمدت الشرّكة إستراتيجية للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، بتشكيلها لفوج عمل يتكون من الأطراف الفاعلة في الشركة ويرأسه المدير العام. وبالاستعانة بخبير خارجي مختص في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أعدّ فوج العمل إستراتيجية تتلاءم وخصوصيات الشركة. وسهر، تحت مراقبة محافظ حسابات الشركة، على تنفيذ مختلف مراحل الإستراتيجية المعدة في الآجال التي حُدّدت مسبقا لذلك.

بما أن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة يمثل تغيرا في الطرق المحاسبية، أدى بالشركة إلى إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوف المالية لسنة

2010، تمخض عن ذلك أثر سلبي على الكشوف المالية قامت الشركة بحسابه، تقييمه، ومعالجته بعد مراجعته من طرف محافظ الحسابات، والمصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للشركة.

سيتمّ في الفصل الموالي عرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME). يُعتبر هذا المعيار كأساس لتكييف النظام المحاسبي المالي، الذي ثبت بأنّ مجموعة من الصعوبات تعرقل تطبيقه. تتعلّق تلك الصّعوبات بمدى التحكّم في معايير النظام المحاسبي المالي من طرف معدّي الكشوف المالية، وبعدم ملاءمة بعض معاييره لطبيعة النسيج الاقتصادي الجزائري وكذا قصوره لعدم إمكانية معالجته لبعض التعاملات.

الفصل الرابع

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة

تمّ التطرق، خلال الفصول النظرية، إلى الإطار التشريعي والتّنظيمي للنظام المحاسبي المالي، والمقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، أين تمّت صياغة استراتيجية للانتقال واختبارها على كيان صغير ومُتوسّط الحجم.

لا يبدو أنّ النظام المحاسبي المالي يتأقلم بصفة تامّة مع النسيج الاقتصادي الجزائري المتشكّل أساسا من كيانات صغيرة ومتوسّطة الحجم، إن لم نقل كيانات جدّ صغيرة. وبهدف تدارك ثغراته وقصوره وجعله يُواكب قطاع الأعمال الجزائري، حتّى لا يتّسم بالجمود كالمخطّط الوطني للمحاسبة، الذي لبث دون أيّ تطوّر يُذكر لأمد ناهز خمس وثلاثون سنة، لابُدّ من تحديثه وتكييفه بصورة مستمرّة.

غير أنّ عمليّة تكييف وتطوير أيّ نظام محاسبي مالي يجب أن لا تنطلق من فراغ. وإنّما يجب أن ترتكز على مرجعية محاسبيّة متعارف عليها وسبق أن تمّت تجريبها على مستوى قطاعات أعمال تشبه إلى حدّ كبير تلك المتواجدة بالجزائر. كما أنّه، يجب على المرجعية المحاسبية التي تُعتبر كمصدر لعملية تكييف وتطوير أيّ نظام محاسبي وطني، أن تكون صادرة عن هيئة ذات مصداقيّة مختصّة في إصدار المعايير، وتعمل جاهدة وباستمرار على تحديث وتطوير تلك المعايير.

يتمّ في هذا الفصل التعريف بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME)، الذي يُمكن اعتباره كأساس لتكييف النّظام المحاسبي المالي، وذلك بعد دراسة واقع تطبيقه على مجموعة من الكيانات الصّغيرة ومتوسطة الحجم، بهدف إبراز الصعوبات المتعلّقة بمدى التحكّم في معايير النظام المحاسبي المالي، وعدم ملاءمة بعض معاييره المحاسبية الأخرى لخصوصيات قطاع الأعمال في الجزائر.

يتمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي :

المبحث الأول: خلفية المعيار الدولي IFRS-PME

المبحث الثاني: الإطار التصوّري للمعيار الدولي IFRS-PME

المبحث الثالث: نطاق المعيار الدولي IFRS-PME

-

المبحث الأوّل : خلفية المعيار الدولي IFRS-PME

سيتمّ التطرق في هذا المبحث، إلى عرض السيرورة التاريخية لإصدار **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME)**. وذلك بعد التعريف بالجهة المهنية الدولية المسؤولة عن إصدار المعيار المتمثّلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)**.

المطلب الأول : مجلس معايير المحاسبة الدولية

يتناول هذا المطلب التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، باعتبار أنّه يُمثّل الجهة المهنيّة الدولية المسؤولة عن إصدار **معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)**. وكذا التعريف ببرنامج عمله للفترة الممتدّة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2020.

1- التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يتناول هذا العنصر موضوع المجلس وإدارته والمعايير المحاسبية التي يُصدرُها الضرورية لإعداد البيانات المالية.

1-1- موضوع المجلس

تأسّس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في العام 2001 من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF).تتمثّل مهمّته الأساسية في إصدار **معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)**، التي تهدف إلى ما يلي[1]:

- تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ. والتي تتطلب وجود معلومات شفافة وعالية الجودة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى؛
- مساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والوطنية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الاقتصادية، وذلك من أجل المصلحة العامة؛

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، جمعية المجمّع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمّان، الأردن، 2009، ص 06.

- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير، في تحقيق الأهداف المنوطة بها، مع مراعاة الاحتياجات الخاصة، حيث يكون مناسبا، للمنشآت الصغيرة والمتوسطة والاقتصاديات الناشئة؛
- تحقيق المراقبة بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للخروج بحلول ذات جودة عالية.

1-2- إدارة المجلس

يتمّ إدارة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASCF) من قبل اثنين وعشرين وصيّ.تتضمّن مسؤوليات الأوصياء تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية والمجالس واللّجان التابعة بالإضافة إلى توفير التمويل للمنظمة.[1]

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هي الجهة الواضعة للمعايير في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF). وفي 1 جويلية 2009 ضمّ المجلس 10 أعضاء. وارتفع عددهم إلى 16 ابتداءً من تاريخ 1 جويلية 2012، ويعمل ثلاثة منهم كحد أقصى بدوام كامل.

ويكون المجلس مسؤولا عن المصادقة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك التفسيرات والوثائق ذات العلاقة، مثل إطار اعداد وعرض البيانات المالية ومسودّات العرض ووثائق المناقشات.

1-3- المعايير التي يُصدرها المجلس

قبل أن يبدأ المجلس عملياته، تمّ وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتفسيرات المرتبطة بها (SIC) من قبل مجلس لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) الذي أُنشئ بتاريخ 29 جوان 1973. وبموجب قرار لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، تبقى معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتفسيرات المرتبطة بها (SIC) سارية المفعول ولها نفس قوة نفاذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي طوّرها المجلس، إلى أن يتمّ سحبها أو تعديلها من قبل المجلس[2].

يُحقّق مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أهدافه بشكل رئيسي من خلال وضع ونشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعزيز استخدامها في البيانات المالية ذات الغرض العام والتقارير المالية الأخرى. وتشمل التقارير المالية الأخرى معلومات يتمّ الحصول عليها من خارج البيانات المالية التي

[1] - Stéphan BRUN, Op-cit, p : 22.

[2] - زوهري جليلة،مرجع سبق ذكره، ص 29.

تساعد في تفسير مجموعة كاملة من البيانات المالية أو تعمل على تحسين قدرة المستخدم على اتخاذ قرارات اقتصادية عالية الكفاءة.

تُوضّح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتعامل مع العمليات والأحداث المهمة في البيانات المالية ذات العرض العام. كما يُمكن أن تضع الشروط للمعاملات والأحداث والظروف التي تنشأ بشكل رئيسي في صناعات محددة. وتستند المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إطار نظري يتناول المفاهيم التي تتضمّنها المعلومات المعروضة في البيانات المالية ذات الغرض العام. يهدف هذا الإطار إلى تسهيل صياغة متّسقة ومنطقية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أنّه يوفّر قاعدة من أجل استخدام المنطق في حلّ القضايا المحاسبية.

تجدرُ الإشارة على أنّ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، يُصدر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، المُتعلّقة بالبيانات المالية ذات الغرض العام. كما يُصدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME).

1-4- البيانات المالية التي يعني بها المجلس

تمّ تصميم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لغرض تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام والتقارير المالية الأخرى لكافة المنشآت الربحية.

1-4-1- البيانات المالية ذات الغرض العامّ

تستهدف البيانات المالية ذات الغرض العام الحاجات المشتركة لمجموعة واسعة للمستخدمين للمعلومات مثل المساهمين والدائنين والموظفين والجمهور بشكل عام. إنّ الهدف من البيانات المالية هو توفير المعلومات حول المركز المالي للمنشأة بالإضافة إلى أدائها و تدفقاتها النقدية بحيث تكون مفيدة للمستخدمين لدى اتخاذهم قرارات اقتصادية.[1]

إن البيانات المالية ذات الغرض العام هي تلك البيانات الموجّهة نحو الحاجات العامة لمجموعة واسعة من المستخدمين للمعلومات المالية الذين لا يكونون في موقف يُمكّنهم من طلب تقارير مُصمّمة لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. تتضمّن البيانات المالية ذات الغرض العام تلك البيانات التي تُعرض بشكل منفصل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل التقرير السنوي للتسيير.

[1] - Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL et Hubert TONDEUR, Les normes IAS-IFRS, Une nouvelle comptabilité financière, PEARSON, Clermont-Ferrand, 2013, p : 62.

-

1-4-2- البيانات المالية للتقارير المالية الأخرى

يقوم مجلس معايير المحاسبة (IASB) أيضا بوضع ونشر معيار منفصل لتطبيقه على البيانات المالية للتقارير المالية الأخرى الخاصة بالمنشآت التي يُشار إليها في العديد من البلدان بمصطلحات مختلفة، بما في ذلك المنشآت الصغيرة والمتوسطة والمنشآت الخاصة والمنشآت التي لا تتحمل مسؤولية عامـــة. وذلـــك المعيار هو المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية للمنشات الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME).[1]

2- برنامج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) 2016-2020

يمارس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الجهاز المركزي لمؤّسسة مجلس المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، مهامّه على أساس برامج عمل محدّدة مسبقا على المدى المتوسّط والقصير. وآخرها المتعلّق بالفترة 2016-2020 المتضمّن تعديلات جوهرية مرتقبة في المستقبل القريب، سوف تمسّ دون شكّ، معايير المحاسبة الدولية. ممّا سينعكس بالضرورة على المرجعيات المحاسبية الوطنية ومنها الجزائرية.[2]

يُتوخّى من هذه التعديلات الضخمة إرساء استقرار دائم لمعايير المحاسبة الدولية من خلال وضع حدّ لعدم الاستقرار المزمن لمدّة فاقت العشر سنوات.

2-1- مناقشة برنامج عمل المجلس

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) خلال سنة 2015 بنشر دعوى لمناقشة برنامج عمله للفترة الممتدّة من منتصف سنة 2016 إلى غاية منتصف سنة 2020. تهدف هذه الاستشارة إلى الإلمام بآراء كل من يهتمّ بالمعلومات المالية التي تدخل ضمن أولويات المجلس في إطار توجّهاته الاستراتيجية وبرنامج عمله. كما كان متوقّعا، تمّ تلقّي الأجوبة على الاستشارة قبل 31 ديسمبر من سنة 2015. للعلم فإنّه قد سبق وتمّت خلال سنة 2011 دعوى لمناقشة برنامج عمل المجلس للفترة 2012-2016.

2-2- مشاريع برنامج عمل المجلس

[1]- Robert OBERT, Pratiques des normes IFRS, Normes IFRS et USGAAP, Dunod, Paris, 2013, P : 80.
[2]- Robert OBERT, Le programme de travail 2016-2020 de l'IASB, « L'auditeur », revue périodique n°04 de la chambre nationale des commissaires aux comptes, Le conseil national, Sarl Laser Plus, Alger, 2016, P : 07.

ينقسم برنامج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى ثلاثة أصناف كبرى حسب مراحل سيرورة إصدار معايير المحاسبة : مشاريع البحث، مشاريع إصدار المعايير ومشاريع التحديث والتنفيذ.

2-2-1- مشاريع البحث

تهدف مشاريع البحث إلى المساعدة على الإلمام بالمسائل التي تطرح مشاكل فيما يتعلّق بالإبلاغ المالي وتقييم وضعية ضرورة استحداث تغييرات من أجل ذلك.

2-2-1-1- مشاريع البحث في إطار التقييم

عرف برنامج بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بتاريخ 31 جويلية 2015، تسعة مشاريع بحث في مرحلة جدّ متطورة، عُرفت بمرحلة "التقييم"، وهي:

- تعريف الكيان؛
- معدّل التحيين؛
- شهرة المحلّ واضمحلال القيمة؛
- الضريبة على النتيجة؛
- ميكانيزمات تسعير الملوثات؛
- امتيازات ما بعد التشغيل (بما فيها خدمات التقاعد)؛
- القوائم المالية الأساسية؛
- المؤونات، خصوم محتملة وأصول محتملة؛
- التسديد المؤسّس على الأسهم.

2-2-1-2- مشاريع البحث في إطار الإعداد

يتضمّن أيضا هذا البرنامج خمسة مشاريع بحث في إطار الإعداد، يمكن حصرها كالآتي:

- تجمّع المؤسّسات تحت السيطرة الموحّدة؛
- المعلومات الواجب التبليغ بها – مبادئ إيصال المعلومات؛
- التسيير الديناميكي للمخاطر؛
- طريقة المعادلة؛
- الأدوات المالية ذات خصوصيات الأموال الخاصّة.

أدّى برنامج البحث بالضّرورة إلى نشر دعاوى لمناقشة ملفّات عمل وملفّات بحث تتضمّن مناقشات الأطراف المهتمّة.تُساعد هذه الدّعاوى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على تحديد ما إذا يجب طرح مشاريع جديدة لإصدار معايير المحاسبة.[1]

2-2-2- مشاريع إصدار معايير المحاسبة

تهدف مشاريع إعداد معايير المحاسبة إلى القيام بتحسينات أساسية على معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، من خلال تعديلات لإجراءات قائمة تؤدّي إلى تعديل ملحوظ على معيار محاسبي أو إعداد إجراءات جديدة تؤدّي إلى إصدار معيار محاسبي جديد.

لا يباشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مشروع إصدار معيار محاسبي جديد، إلاّ إذا توفّرت لديه المعطيات الكافية التي تدلّ على أنّ أعضاءه الدّائمين قد حدّدوا بدقّة الإشكالية وتوصّلوا إلى حلول ذات جودة عالية يمكن تجسيدها.

ما تجدر الإشارة إليه أنّ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، قبل أن يُضيف مشروعا لبرنامج إعداد معايير المحاسبة، عادة ما ينشر ملفّا للعمل للاستفادة من مناقشاته.

تُحدّد مشاريع إصدار معايير المحاسبة التي كانت سارية بتاريخ 31 ديسمبر 2015 فيما يلي:

- المعايير قيد الإصدار في المستقبل القريب المتعلّقة بعقود التأمين وعقود الإيجار.
- عرض صبر الآراء المنشور المتعلّق بالإطار التصوّري.
- عروض صبر الآراء في المستقبل القريب، بما فيها التغيرات في الطرق والتقديرات المحاسبية.
- عرض تطبيقات حول الأهميّة النسبيّة.
- ملفّات العمل المنشورة بما فيها التسيير الديناميكي للمخاطر والنشاطات ذات التسعيرات المنظّمة.
- ملفّ العمل في المستقبل القريب المتعلّق بالمعلومات الواجب التبليغ بها ومبادئ إيصال المعلومات.
- إعادة النظر في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME).

2-3-2- مشاريع التحديث والتنفيذ

[1]- Robert OBERT, Le programme de travail 2016-2020 de l'IASB, Op.cit., P : 08.

تهدف مشاريع التحديث والتنفيذ إلى تنقيح معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) من خلال حلّ المشاكل ذات الطّابع العملي أو النقائص فيما يتعلّق بتوحيد تطبيق المعايير. ويكون ذلك عن طريق إطراء تعديلات طفيفة على المعايير القائمة أو إصدار تفسيرات رسمية لمعايير موجودة والقيام بمتابعة تطبيقها.

على ضوء تقييمها للوضع، تقوم لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية بما يلي:

- تُضيف إلى برنامج عملها الخاصّ، بعد المصادقة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، مشروع إعداد تفسيرات، تعديلات مركّزة أو تحسينات سنوية؛
- تعرض المسألة على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي يقوم بدراستها لإمكانية إدراجها ضمن برنامج البحث أو برنامج إصدار معايير المحاسبة.

يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن يقوم، بعد إصدار معيار جديد أو تعديل جوهري لمعيار قائم، بمتابعة التطبيق الميداني في خلال الثلاثين شهر إلى غاية الشهر السّادس والثلاثون ابتداءً من تاريخ دخول المعيار أو التعديل حيّز التطبيق.

المطلب الثاني : السيرورة التاريخية لإصدار المعيار الدولي IFRS-PME

في تقريره المؤقّت الذي صدر في ديسمبر 1999، لصالح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي تمّ إنشاؤه حديثا، تبيّن للمجلس السّابق للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، بأنّ هناك الكثير من المطالب لإيجاد نسخة خاصّة من معايير المحاسبة الدوليّة للمنشآت الصّغيرة. وبعد فترة قصيرة من بدأ أعماله في عام 2001، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعا لوضع معايير محاسبية تُناسب المنشآت المتوسّطة والصغيرة، التي أوكلت أعماله لمجموعة عمل من الخبراء لتقديم المشورة حول القضايا والبدائل والحلول المحتملة.

يُبيّن التقرير السّنوي لعام 2002 بأنّ أمناء مؤسّسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)، دعّموا الجهود المبذولة من طرف المجلس في دراسة القضايا التي تخصّ كلّ من الاقتصاديات الناشئة والمنشآت الصّغيرة والمتوسّطة. وفي جويلية 2003، أضفى الأمناء صفة رسمية على الجهود المبذولة بإضافة هدف ينصّ على أنّه عند صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ينبغي على المجلس أن يأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصّة بالمنشآت الصّغيرة والمتوسّطة والاقتصاديات الناشئة.

في الاجتماعات العامّة التي عُقدت خلال صيف النصف الثاني من عام 2003 وأوائل 2004، أبدى المجلس بعض الآراء الأوّلية والمؤقّتة حول المنهج الذي سيتّبعه في وضع معايير محاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة.

-

1- ورقة نقاش جوان 2004

في جوان 2004، نشر المجلس ورقة نقاش بعنوان "الآراء الأوّلية بشأن معايير المحاسبة للمنشآت الصّغيرة والمتوسّطة"، موضّحا فيها منهج المجلس وداعيا لإبداء الملاحظات حوله. وكانت هذه أوّل ورقة نقاش ينشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد استلم 120 إجابة.[1]

في اجتماعاته التي عُقدت لاحقا في سنة 2004، بحث المجلس القضايا التي أثارها المجاوبون على ورقة النقاش. وفي ديسمبر 2004 وجانفي 2005، اتخذ المجلس قرارات غير نهائية بشأن الطّريقة المناسبة قدما للمشروع.

أبدى المجاوبون على ورقة النقاش مطالب واضحة بإيجاد معيار دولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الّصغيرة والمتوسّطة. كما أنّ العديد من البلدان تفضّل تبنّي هذا المعيار بدلا من المعايير المطوّرة محليّا أو إقليميّا. لذلك قرّر المجلس كخطوة لاحقة نشر مسودّة عرض لمعيار دولي للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة.

2- استبيان الاعتراف والقياس (أفريل 2005)

ردّ معظم المجاوبون أنه كان هناك حاجة لتبسيط مبادئ القياس والاعتراف بالأصول والالتزامات والمنتوجات والمصاريف. إلاّ أنه تمّ اقتراح خصائص قليلة، بحيث لم يُشر المعلّقون بشكل عام إلى معاملات محدّدة أو أحداث أو ظروف أخرى تؤدّي إلى ظهور مشكلة اعتراف أو قياس بالنسبة للمنشآت الّصغيرة والمتوسّطة، أو كيفيّة حلّ تلك المشكلة.

استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه بحاجة لمزيد من المعلومات لتقييم عمليات التبسيط المحتملة لمسألتي القياس والاعتراف. وتبعا لذلك، طلب من الموظفين إعداد ونشر استبيان كأداة لتحديد القضايا التي ينبغي مناقشتها في اجتماعات الطاولة المستديرة العامة المزمع انعقادها.

تمحور الاستبيان حول القضايا الآتية :

– مجالات التبسيط المحتمل لمبادئ الاعتراف والقياس بالنسبة للمنشآت الصّغيرة والمتوسّطة؛

– المواضيع المعالجة من طرف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي يمكن حذفها من المعايير الخاصّة بالمنشآت الصّغيرة والمتوسّطة، لأنّها من غير المحتمل أن تحدث ضمن سياق هذه المنشآت.

3- استبيان الاعتراف والقياس (أفريل 2005)

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 236.

استلم المجلس 101 إجابة على الاستبيان، تمّت مناقشتها مع المجلس الاستشاري للمعايير ومجموعة عمل المنشآت الصّغيرة والمتوسّطة في جوان 2005، والجهات الواضعة للمعايير في جميع أنحاء العالم في شهر سبتمبر 2005. وتتويجا لتلك المناقشات عقد المجلس، شهر أكتوبر 2005، الطاولة المستديرة العامّة التي شارك فيها 43 مجموعة على مدى يومين.[1]

4- المباحثات التحضيرية لمسودّة العرض

اجتمعت مجموعة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في جوان 2005 وقدّمت مجموعة شاملة من التوصيّات فيما يخصّ متطلّبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي ينبغي تضمينها في مسودّة عرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة.

ولاحقا في عام 2005، بحث المجلس هذه التوصيات والآراء الواردة في الإجابات على ورقة النقاش والاستبيان وفي اجتماعات الطاولة المستديرة. خلال هذه المباحثات اتخذ المجلس قرارات مؤقّتة بخصوص المتطلّبات التي ينبغي تضمينها في مسودّة العرض. وقدّم الموظفون في اجتماع المجلس في جانفى 2006 مسودّة أوّلية عن مسودّة العرض، تمّت مراجعتها في أواخر يناير 2006 من طرف مجموعة العمل تمخّض عنه تقرير بتوصيات للنظر فيها من قبل المجلس.

بدأ نقاش المجلس للمسودة في فبراير 2006 واستمرّ إلى غاية نهاية السنة. وتمّ إعداد مسودّات منقحة عن مسودّة العرض لكل اجتماع للمجلس بدءً من شهر ماي وما بعده. تمّت مناقشة القضايا من قبل المجلس في 31 اجتماع عام نتج عنه نشر مسودّة العرض في فبراير 2007.

5- مسودّة العرض (فبراير 2007)

في فبراير 2007، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)[2] مسودّة عرض لمعيار دولي مقترح لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بغرض إبداء الملاحظات عليه من قبل الجمهور العامّ. وكان الهدف من المعيار المقترح هو تقديم مجموعة مبسّطة وذاتية من المبادئ المحاسبية المناسبة، تعكس احتياجات مستخدمي البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة واعتبارات التكلفة والمنفعة.

اقترحت مسودّة العرض عدّ حالات لتبسيط جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كالآتي :

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 238.

2 - Robert OBERT, Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, Dunod, Op-cit, p : 13.

– لم يتمّ تضمين بعض المواضيع الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأنها ذات صلة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة النموذجية؛

– اقترحت مسودة العرض أنه إذا واجهت المنشآت الصغيرة والمتوسّطة ظروف معينة أو معاملة، تمّت معالجتها في جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وليس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة، فإنّه يجب عليها اتباع المعيار الدولي الملائم؛

– تتضمّن مسودّة العرض فقط الخيار الأبسط بالنسبة للسياسات المحاسبية المعتمدة؛

– تقترح مسودّة العرض بأنه ينبغي أن يُسمح للمنشىآت الصغيرة والمتوسّطة بتحديد الخيار الأكثر تعقيدا من خلال الرجوع إلى المعيار الدولي الملائم؛

– تبسيط العديد من مبادئ قياس الأصول والالتزام والدخل والمصاريف والاعتراف بها الواردة في جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإفصاحات أقلّ إلى حدّ كبير وإعادة صياغة مبسّطة.

كان الموعد الأخير لاستلام الملاحظات حول مسودّة العرض يُصادف 30 سبتمبر 2007. إلاّ أنّ المجلس مدّد الموعد النهائي حتّى 30 نوفمبر 2007. وذلك بناءً على طلب المشاركين في الاختبار الميداني.

6– الاختبارات الميدانية

مع مساعدة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير وغيرهم، أكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية برنامج اختبار ميداني شمل 166 منشأة صغيرة من 20 دولة. حيث كان لدى 35 % منها تقريبا عشر موظفين بدوام كامل أو أقلّ. وكان لدى 35 % الأخرى من المنشآت المشمولة في العينة ما بين 11 و50 موظّف بدوام كامل. كما كان لأكثر من نصف المنشآت قروضا بنكية أو كشوف بنكية هامّة. وكان لدى ثلث المنشآت عمليات أجنبية.[1]

من أجل مساعدة القائمين على الاختبارات الميدانية في تطبيق مسودّة العرض، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية قائمة إمتثال لمسودّة العرض تمّ وضعها من قبل إحدى شركات المحاسبة الدولية. كما تمّ تنزيل استبيان الاختبار الميداني على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية في جوان 2007. وطُلب من منشآت الاختبار الميداني تقديم معلومات عامة حول أعمالها ومتطلبات إعداد التقارير الخاصّة بها. تمّ تزويد أعضاء المجلس بتقرير الاختبارات الميدانية، كما تمّ تنزيله على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

1– مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 239.

-

7- الإجابات على مسودّة العرض

استلم مجلس معايير المحاسبة الدولية 162 رسالة من الملاحظات على مسودّة العرض. وقد تمّ توفير كافّة الرسائل لأعضاء المجلس كما تمّ تنزيلها على الموقع الإلكتروني للمجلس. لقد أُثيرت عدّة قضايا رئيسية في رسائل الملاحظات حول مسودّة العرض تعلّقت بالعناصر الآتية :

- جعل المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليى للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة في شكل وثيقة مستقلّة بحدّ ذاتها؛
- السماح للمنشآت الصغيرة والمتوسطة باستخدام جميع خيارات السياسات المحاسبية المتاحة في كافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- استناد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة إلى المعايير الدولية التي كانت سائدة وتفادي التأثّر بالتغيرات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت موضوع بحث ضمن جدول أعمال المجلس؛
- تشجيع الكثير من رسائل الملاحظات على إجراء المزيد من التبسيط في متطلّبات الإفصاح؛
- مناقشة مدى ملائمة مسودّة العرض للمنشآت الصّغيرة جدّا التي يقلّ عدد مستخدميها عن 10 عمّال والمنشآت الصغيرة المدرجة والمنشآت التي تعمل بصفة إئتمانية؛
- ضرورة اقتصار قياس القيمة العادلة على الظروف التي يكون فيها سعر السّوق معروض أو قابل للتحديد بسهولة دون تكاليف كبيرة أو جهود مضنية. كما أنه من الضروري أن يكون البُند المقاس قابل للتحقق أو أنه ينبغي أن تكون هناك نية للتصرّف أو النقل؛
- الحاجة لوجود إرشادات للتنفيذ وحثّ المجلس على البحث في كيفيّة تقديم هذه الإرشادات؛
- المواضيع التي استقطبت المزيد من الملاحظات بهدف التبسيط تعلّقت أساسا بمسألة التوحيد، إطفاء الشهرة وبنود غير ملموسة أخرى وغير محدّدة الأجل، الأدوات المالية، المتطلبات الخاصّة ببياني التدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية، قياس انخفاض القيمة، قياس عقود الإيجار التمويلي، الدفع على أساس الأسهم، منافع الموظفين وضرائب الدخل.

8- إعادة مباحثات المجلس بخصوص المقترحات على مسودّة العرض

بدأ المجلس إعادة مباحثاته للمقترحات الواردة في مسودّة العرض في مارس 2008. استمرّت هذه المباحثات حتّى أبريل 2009، أيّ ما مجموعه 13 اجتماعا عاما للمجلس. بلغ مجموع الاجتماعات العامّة التي ناقش فيها المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة 44 اجتماعا.[1]

تمّت مناقشة المشروع مع المجلس الاستشاري في سبعة من اجتماعاته. كما تمّ أيضا مناقشة مواضيع المشروع في خمسة اجتماعات سنوية للجهات الواضعة لمعايير المحاسبة في جميع انحاء العالم، والتي استضافها مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ عام 2003 وحتّى عام 2008. وقد اجتمعت مجموعة العمل أربع مرّات لمناقشة القضايا وتقديم المشورة للمجلس.

وكان إنشاء مجموعة عمل مشتركة من المجموعة الاستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية (EFRAG) والاتحاد الأوروبي للمحاسبين (FEE) أمر مفيد بشكل خاصّ في تقديم إرشادات للموظّفين.

8- أنشطة خاصّة لنشر مشروع المعيار

أدرك المجلس بأنّ المنشآت الصغيرة والمتوسّطة ومدقّقيها ومصرفييها لم يُشاركوا في دليل أسلوب عمل مجلس معايير المحاسبية الدولية. ولتشجيع إطّلاع هؤلاء الأطراف على عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولبحث مسودّة العرض والردّ عليها، أنشأ الموظفون برنامجا شاملا لنشر هذا الموضوع.

شمل البرنامج عروض تقديمية في 104 مؤتمر واجتماع وطاولة مستديرة في 40 دولة، بما في ذلك 55 عرض تقديمي بعد أن تمّ نشر مسودّة العرض. وفسّر مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضا مسودّة العرض وأجاب على أسئلة في منتديين عير الانترنيت سجّل فيه حوالي 1000 مشارك في أفريل 2007. تمّ تنزيل مراجعة عامّة لمسودّة العرض في شكل أسئلة وأجوبة على الموقع الإلكتروني للمجلس كان الغرض منها إضفاء مقدّمة على المقترحات بلغة غير فنية.

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 241.

-

المبحث الثاني : الإطار التصوّري للمعيار الدولي IFRS-PME

يتناول هذا المبحث الإطار الفكري للمعيار الدولي لإعداد البيانات المالية للمنشـــآت الصـــغيرة ومتوسطة الحجم، الذي يسعى إلى تحديد الهدف من البيانات للمنشىآت الصغيرة والمتوسّطة، وكـــذا الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في البيانات. يُعرّف هذا الإطار بالمبادئ السّائدة وشروط قيـــاس عناصر القوائم المالية والاعتراف بها، وذلك بعد إلقاء الضوء على مفهومها.[1]

المطلب الأوّل : المفاهيم والمبادئ السّائدة

يصف المعيار هدف البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة والخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في بياناتها المالية هي معلومات مفيدة. كما يُوضّح هذا العنصر المفاهيم والمبادئ الأساسية الـــتي تنطوي عليها البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

1- الهدف من البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

[1] – صافو فتيحة، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجّه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، جامعة الشلف، 2016، ص 62.

تهدف البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمنشأة، تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لقاعدة عريضة من المستخدمين الذين لا يكونون في موقف يستطيعون فيه طلب تقارير مُصمّمة لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. كما تظهر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري، أو محاسبة الإدارة عن الموارد الموكلة إليها.

تُساعد معلومات التقارير المالية مزوّدي رأس المال على اتخاذ قرارات أفضل، الأمر الذي يؤدّي إلى عمل أكثر كفاءة لأسواق رأس المال وتكاليف رأسمالية أقلّ للاقتصاد ككُل. وتتمتّع مختلف المنشآت بالمنافع أيضا، بما في ذلك وصول أفضل لأسواق رأس المال وآثار إيجابية على العلاقات العامة وربّما تكاليف رأسمالية أقلّ. قد تتضمن المنافع أيضا قرارات إدارية أفضل لأن المعلومات المالية المستخدمة على الصعيد الدولي غالبا ما تستند بشكل جزئي على الأقل إلى المعلومات المعدة لأغراض التقارير المالية ذات الغرض العام.[1]

2- الخصائص النوعية للمعلومات في البيانات المالية

حتّى تُساعد المعلومات المالية مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الصّائبة في الأوقات المناسبة، يجب أن تتّسم بخصائص نوعية، طبقا للإطار التصوري للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم.[2]

2-1- قابلية الفهم

ينبغي عرض المعلومات الواردة في البيانات المالية بطريق تجعلها سهلة للفهم من قبل المستخدمين، الذين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالنشاطات التجارية والاقتصادية والمحاسبة، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.إلاّ أن الحاجة لقابلية الفهم لا تسمح بحذف المعلومات ذات الصلة على أساس أنها صعبة الفهم بالنسبة لبعض المستخدمين.

---

[1] - Robert OBERT, Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, Dunod, Op-cit, p : 51.

[2] – عبد القادر عيادي، جودة المعلومات المحاسبية في ظلّ حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية – حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصّص مالية ومحاسبة جامعة الشلف، 2014، ص 86.

-

2-2- الملائمة

يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية ملائمة لحاجات المستخدمين في اتخاذ القرارات. وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تُؤثّر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية. أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

2-3- المادية

تعتبر المعلومات مادية، وبالتالي ملائمة، إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي للحذف أو التحريف.

إلا أنّه من غير المناسب الحياد بشكل كبير عن المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة و المتوسطة. أو ترك الحياد دون تعديل من أجل تحقيق عرض محدد للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات المالية للمنشأة[1].

2-4- الموثوقية

يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية موثوقة. وتكون المعلومة موثوقة إذا كانت تخلو من الأخطاء الهامة والتحيّز، وتُمثّل بصدق ما تقصد تمثيله أو من المتوقع أن تُمثّله بشكل معقول. ولا تخلو البيانات المالية من التحيّز، أي أنها غير محايدة، إذا كان يُقصد منها، من خلال اختيار أو عرض المعلومات، التأثير على اتخاذ قرار أو حكم ما من أجل تحقيق نتيجة محققة مسبقا.[2]

2-5- الجوهر فوق الشكل

ينبغي محاسبة وعرض المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا لجوهرها وليس شكلها القانوني فقط. ومن شأن هذا أن يُعزّز من موثوقية البيانات المالية.

2-6- الحيطة والحذر

---

[1] – زغدار أحمد، مُقوّمات عرض المعلومات وفق معايير المحاسبة الدولية، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي وآليات تطبيقه في ظلّ معايير المحاسبة الدولية، جامعة البليدة، 2009، ص 8.

[2] – صافو فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

يتمّ الإقرار بالشكوك التي تُحيط حتما بالعديد من الأحداث والظروف عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ونطاقها ومُمارسة الحذر في إعداد البيانات المالية. ويُقصد بالحيطة والحذر تبنّي درجة من الاحتراس في ممارسة الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل الشكوك. بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات. باختصار، لا يسمح الحذر بأي تحيّز.

2-7- الاكتمال

حتى تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية موثوقة، فإنها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة[1].

2-8- قابلية المقارنة

يجب أن يتمكن المستخدمين من مقارنة البيانات المالية للمنشأة على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزها المالي وأدائها. كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة البيانات المالية للمنشآت المختلفة من أجل تقييم مراكزها المالية وأدائها وتدفقاتها النقدية. بهذاّ عملية قياس وعرض الآثار المالية للمعاملات المتشابهة والأحداث والظروف.

يجب اطلاع المستخدمين على السياسات المحاسبية التي تستخدم في إعداد البيانات المالية وعلى أيّ تغييرات في تلك السياسات وآثار هذه التغيرات.[2]

2-9- التوقيت المناسب

حتى تكون المعلومات المالية ملائمة، فإنها يجب أن تكون قادرة على التأثير على القرارات الاقتصادية للمستخدمين. وينطوي التوقيت المناسب على تقديم المعلومات ضمن الإطار الزمني للقرار. فإذا حدث تأخير غير ضروري في إبلاغ المعلومات، فإنها قد تفقد ملائمتها.[3]

وقد تحتاج الإدارة إلى الموازنة بين مزايا إعداد التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة. وفي تحقيق الموازنة بين الملائمة والموثوقية، يكون الاعتبار الأهم والمهيمن هو كيفيّة تلبية احتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأفضل شكل.

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 13.

2 - PriceWaterhouseCoopers, IFRS pour PME, Francis Lefebvre, Paris, 2009, p : 29.

3 - Robert OBERT, Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, Dunod, Op-cit, p : 56.

-

2-10- الموازنة بين المنفعة والتكلفة

يجب أن تتجاوز المنافع المشتقة من المعلومات تكلفة تقديم هذه المعلومات. وتُعتبر عملية تقييم المنافع والتكاليف هي عملية اجتهادية إلى حدّ كبير. وعلاوة على ذلك، ليس بالضرورة أن يتم تكبّد التكاليف من قبل أولئك المستخدمين الذين يتمتّعون بالمنافع. وغالبا ما تتمتع مجموعة واسعة من المستخدمين الخارجيين بمنافع المعلومات.

3- المفاهيم الأساسيّة

يتناول هذا العنصر تعاريف العناصر المتضمّنة في القوائم المالية.

3-1- المركز المالي

المركز المالي للمنشأة هو عبارة عن العلاقة بين أصوله والتزاماته وحقوق ملكيته في تاريخ مُحدّد كما هي معروضة في بيان المركز المالي. وتُعرّف هذه العناصر على النحو الآتي:

3-1-1- الأصل

الأصل هو مورد تُسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.[1] وتتّسم الأصول بالخصائص الآتية :

- إن المنفعة الاقتصادية المستقبلية لأصل ما هو قدرته على المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تدفق النقد والنقد المعادل للمنشأة. وقد تأتي هذه التدفّقات النقدية من استخدام الأصل أو من التصرف به؛
- لدى العديد من الأصول، مثل الممتلكات والمصانع والمعدات، شكل مادي. إلا أن الشكل المادي ليس ضروريا لوجود الأصل. وقد تكون بعض الأصول غير ملموسة؛
- في تحديد وجود الأصل، لا يكون حق الملكية أمرا أساسيا. لذلك، فإن الممتلكات المحتفظ بها مثلا في عقد إيجار معين هي أصل إذا كانت المنشأة تسيطر على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق من هذه الممتلكات.

[1] - PriceWaterhouseCoopers, IFRS pour PME, Op-cit, p : 31.

-

3-1-2- الالتزام

الالتزام وهو التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة، يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفّق صادر من المنشأة لموارد تُمثّل منافع اقتصادية.[1] إن إحدى الخصائص الرئيسية للالتزام هو أن لدى المنشأة التزام حالي للعمل أو الأداء بطريقة محددة. وقد يكون هذا الالتزام الحالي هو التزام قانوني أو التزام استدلالي :

- حيث يكون **الالتزام القانوني** قابل للإنفاذ قانونا نتيجة عقد ملزم أو شرط قانوني؛
- في حين أن **الالتزام الاستدلالي** هو التزام يُستمدّ من أفعال المنشأة عندما:
  - تبدي المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة، وذلك وفق نمط قائم لممارسة سابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف؛
  - نتيجة لذلك، أوجدت المنشأة توقعا صحيحا لدى الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسؤوليات.

عادة ما يتضمن تسوية الالتزام الحالي دفع أو نقل أصول أخرى أو تقديم خدمات ذلك الالتزام بالتزام آخر أو تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية. يمكن أيضا تسديد الالتزام بطرق أخرى مثل تنازل الدائن عن حقوقه.

3-1-3- حقّ الملكيّة

حقوق الملكية هي القيمة المتبقية للأصول المعترف بها بعد طرح الالتزامات المعترف بها. ويمكن تصنيفها فرعيا في بيان المركز المالي. على سبيل المثال، قد تشمل التصنيفات الفرعية في منشأة ما، الأموال التي يساهم بها المساهمون والأرباح المستبقاة والأرباح والخسائر المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية.[2]

3-2- الأداء

الأداء هو العلاقة بين الدخل والمصاريف لمنشأة ما خلال فترة إعداد التقارير. ويسمح هذا المعيار للمنشآت بعرض الأداء في بيان مالي واحد يتمثّل في بيان الدخل الشامل أو في بيانين ماليين هما بيان الدخل وبيان الدخل الشامل. وغالبا ما يُستخدم إجمالي الدخل الشامل والربح أو الخسارة كمقاييس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى، مثل العائد على الاستثمار أو حصة السهم من الأرباح.

يُعرف الدخل والمصروف على النحو الآتي :

---

[1] - Idem.

[2] - PriceWaterhouseCoopers, IFRS pour PME, Op-cit, p : 31.

-

3-2-1- الدّخل

يتمثّل الدخل في الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال فترة إعداد التقارير على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات ينجم عنها زيادة في الحقوق الملكية، باستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المستثمرين في الحقوق الملكية. يشمل تعريف الدخل كلا من الإيراد والمكاسب التي يُعرّفها المعيار كما يلي:[1]

- **الإيراد** : هو الدخل الذي ينشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشاة ويُشار إليه بأسماء مختلفة بما في ذلك المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم والأتاوات والإيجار؛.
- **المكاسب** : هي البنود الأخرى التي تُلبّي تعريف الدخل لكن لا تعتبر إيرادات. وعندما يعترف بالمكاسب في بيان الدخل الشامل، فإنها عادة ما تُعرض بشكل منفصل لأن المعرفة بها هو أمر مفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

3-2-1- المصروف

يتمثّل المصروف في الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال فترة إعداد التقارير على شكل تدفقات صادرة أو نفاذ للأصول أو تكبّد التزامات، ينجم عنها انخفاض في حقوق الملكية. باستثناء التخفيضات المرتبطة بالتوزيعات على مستثمري حقوق الملكية.

بالإضافة إلى المصاريف، فإنّ هذا التعريف يشمل الخسائر التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة كما يلي:[2]

- تتضمّن المصاريف التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشاة، على سبيل المثال تكاليف المبيعات والأجور والاستهلاك. وعادة ما تكون على شكل تدفقات صادرة أو نفاذ للأصول مثل النقد والنقد المعادل أو المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- الخسائر هي البنود التي تُلبّي تعريف المصاريف وقد تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وعندما يعترف بالخسائر في بيان الدخل الشامل، فإنها عادة ما تُعرض بشكل منفصل لأنّ المعرفة بها هو أمر مفيد في اتّخاذ القرارات الاقتصادّية.

المطلب الثاني : الاعتراف بعناصر القوائم المالية

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 16.

2 - J. F. des ROBERT, F. MECHIN, H. PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Système comptable de convergence entre normes comptables françaises et standards de l'IASB, Ordre des Experts-Comptables, DUNOD, Paris, 2004, p : 27.

إن الاعتراف بالدخل أو المصاريف ينجمُ مباشرة من قياس الأصول والالتزامات والاعتراف بهـــا. ويُناقش هذا المعيار معايير الاعتراف بالدخل والمصاريف.

قد لا يتم الاعتراف ببعض البنود التي تُلبّي تعريف الأصل أو الالتزام على أنها أصول أو التزامات في بيان المركز المالي لأنها لا تلبي معايير الاعتراف الواردة. وتحديدا، يجب أن يكون توقّع تدفّق المنـــافع الاقتصادية المستقبلية من وإلى المنشأة مؤكّدا بشكل كاف لتحقيق معايير الاحتمالية قبـــل الاعتـــراف بالأصل أو الالتزام.

1- ماهيّة الاعتراف

الاعتراف هو عملية دمج بند في البيانات المالية يُحقّق تعريف الأصل أو الالتـــزام أو الـــدخل أو المصروف ويُلبّي المعايير الآتية:[1]

- من المحتمل تدفق أيّ منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى أو المنشأة؛
- للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

إن الإخفاق في الاعتراف ببند يُلبّي تلك المعايير لا يتمّ تصحيحه بالإفصاح عن السياسات المحاسبية أو بالملاحظات أو المواد التوضيحية.

1-1- احتمالية المنافع الاقتصادية المستقبلية

يُستخدم مفهوم الاحتمالية في معايير الاعتراف الأول للإشارة إلى درجة الشكوك فيما يخص تدفّق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة. يتمّ تقييم درجة الشكوك المصاحبة لتـــدفّق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الأدلة المتعلقة بالظروف في نهاية فترة إعداد التقارير التي تكـــون متاحة عند إعداد البيانات المالية. وتجري عمليات التقييم هذه بشكل منفرد لبنود هامة مفردة ولمجموعة كبيرة من الوحدات غير الهامة.

1-2- موثوقية القيّاس

[1] - PriceWaterhouseCoopers, Op-cit , p : 39.

يتلخص المعيار الثاني للاعتراف ببند معين في أنّ له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية. وفي العديد من الحالات، تكون تكلفة أو قيمة البند معلومة، في حين يجب تقييمها في حالات أخرى. ويعتبر استخدام التقديرات المعقولة جزءا أساسيّا من إعداد البيانات المالية ولا يُضعف من موثوقيتها.[1]

عندما لا يكون من الممكن إجراء تقدير معقول، لا يتم الاعتراف بالبند في البيانات المالية. غير أنّ البند الذي لا يُلبّي معايير الاعتراف، قد يكون مؤهلا للاعتراف به في تاريخ لاحق نتيجة ظروف أو أحداث لاحقة.

إن البند الذي لا يُلبّي معايير الاعتراف قد يضمن الإفصاح عنه في الملاحظات أو المواد التوضيحية أو في الجداول الإضافية. ويكون هذا الأمر مناسبا عندما تكون المعرفة بالبند ذات صلة بتقييم المركز المالي والأداء والتغيّرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي البيانات المالية.

2- مبادئ الاعتراف والقياس السائدة

تُستندُ متطلّبات الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف وقياسها في هذا المعيار إلى المبادئ السائدة التي تُستمدّ من إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية ومن كافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[2]

3- إرشادات إصدار الأحكام

إذا لم يتناول المعيار على وجه التحديد معاملة معيّنة أو حدث أو ظرف آخر، تصدر المنشأة حكمها في وضع وتطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات موثوقة ذات صلة باحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وحتّى تكون المعلومات موثوقة يجب أن :

- تمثّل بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛
- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات، الأحداث والظروف الأخرى، وليس فقط شكلها القانوني؛
- تكون حيادية، أي تخلو من التحيّز؛

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 17.

2 - J. F. des ROBERT, F. MECHIN, H. PUTEAUX, Op-cit, p : 31.

-

- تنطوي على درجة من الحيطة والحذر؛
- تكون كاملة في جميع الجوانب المادية.

4- التسلسل الهرمي لتحديد السيّاسات المحاسبية المناسبة

عند إصدار الأحكام يتعيّن على المنشأة أن تتّبع التسلسل الهرمي لتحديد السياسة المحاسبية المناسبة في ظروف محددة، بحيث ترجع الإدارة إلى المصادر التالية وفق ترتيب تنازلي وتدرس قابلية تطبيقها[1]:

- **المستوى الأوّل من التسلسل الهرمي** : المتمثّل في متطلّبات وإرشادات المعيار التي تتناول قضايا مُشابهة وذات علاقة؛
- **المستوى الثاني من التسلسل الهرمي:** الذي يفرض على المنشأة أن تنظر إلى التعريفات ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس الخاصة بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بالإضافة إلى المبادئ السائدة المبينة في هذا القسم.
- **المستوى الثالث من التسلسل الهرمي:** عند إصدار الحكم، قد تدرس إدارة المنشأة أيضا المتطلّبات والإرشادات الواردة في كافّة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة.

5- أساس الاستحقاق

يتعيّن على المنشأة إعداد بياناتها المالية، باستثناء معلومات التدفّق النقدي، باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي. ووفق أساس الاستحقاق، يتمّ الاعتراف بالبنود على أنها أصول أو التزامات أو حقوق ملكية أو دخل أو مصاريف عندما تُلبّي التعريفات ومعايير الاعتراف الخاصة بتلك البنود.

6- الاعتراف في البيانات المالية

يُحدّد المعيار شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية بما فيها الأصول، الالتزامات، الأعباء والمنتوجات.

6-1- الأصول

تعترف المنشأة بالأصل في بيان المركز المالي عندما يكون من المحتمل تدفّق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة ويكون للأصل قيمة أو تكلفة يمكن قياسها بموثوقية. ولا يعترف بالأصل في بيان المركز المالي عندما يتمّ تكبّد النفقات التي لا يُتوقّع بشأنها أن تتدفّق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة بعد الفترة

[1] – صافو فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

الحالية لإعداد التقارير. بل ينتج عن تلك المعاملة الاعتراف بمصروف معين في بيان الدخل الشامل أو في بيان الدخل، إن كان معروضا.[1]

يتعيّن على المنشأة أن لا تعترف بالأصل المحتمل على أنه أصل. لكن عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة هو مؤكّد فعليّا، فإن الأصل ذي العلاقة لا يكون أصلا محتملا وبالتالي يكون الاعتراف به أمر مناسبا.

6-2- الالتزامات

يُفرّق المعيار بين الالتزام والالتزام المحتمل ويُحدّد شروط الاعتراف بها في الحسابات كالآتي :

6-2-1- شروط الاعتراف بالالتزام

تعترف المنشأة بالالتزام في بيان المركز المالي عندما[2]:

- يكون لدى المنشأة التزام في نهاية إعداد التقارير نتيجة حدث سابق؛
- يكون من المحتمل أن يطلب من المنشأة نقل موارد تُجسّد منافع اقتصادية في التسوية؛
- يكون من الممكن قياس مبلغ التسوية بموثوقية.

6-2-2- الالتزام المحتمل

الالتزام المحتمل هو إمّا التزام محتمل لكن غير مؤكد أو التزام حالي لا يتمّ الاعتراف به لأنه لا يحقق أحد الشرطين الأوّلين للاعتراف بالالتزام أو كلاهما. ولا تعترف المنشأة بالالتزام المحتمل على أنه التزام، باستثناء الالتزامات المحتملة للمنشأة التي تمّ استملاكها في اندماج الأعمال.

6-3- الدخل

ينجم الاعتراف بالدخل بشكل مباشر من قياس الأصول والالتزامات والاعتراف بها. وتعترف المنشأة بالدخل في بيان الدخل الشامل أو في بيان الدخل إن كان معروضا، عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية متعلقة بالزيادة في الأصل أو الانخفاض في الالتزام ويمكن قياسها بموثوقية.[3]

6-4- المصاريف

---

[1] - Robert OBERT, Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, Dunod, Liège, 2003, p : 57.

[2] - PriceWaterhouseCoopers, Op-cit, p : 39.

[3] - J. F. des ROBERT, F. MECHIN, H. PUTEAUX, Op-cit, p : 108.

ينجم الاعتراف بالمصاريف بشكل مباشر من قياس الأصول والالتزامات والاعتراف بها. وتعترف المنشأة بالمصاريف في بيان الدخل الشامل أو في بيان الدخل إن كان معروضا، عندما يحدث انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية متعلقة بالانخفاض في الأصل أو زيادة في الالتزام ويمكن قياسها بموثوقية.

7- إجمالي الدخل الشامل والربح أو الخسارة

إن إجمالي الدخل الشامل هو الفرق الرياضي بين الدخل والمصاريف. وهو ليس عنصرا منفصلا في البيانات المالية، وليست هناك حاجة لوضع مبدأ اعتراف منفصل بخصوصه.

الربح أو الخسارة هو الفرق الرياضي بين الدخل والمصاريف، باستثناء بنود الدخل والمصروف التي يُصنّفها هذا المعيار كبنود في الدخل الشامل الآخر. وهو ليس عنصرا منفصلا في البيانات المالية، وليست هناك حاجة لوضع مبدأ اعتراف منفصل بخصوصه.[1]

8- مفهوم المطابقة لقياس الربح والخسارة

لا يسمح هذا المعيار بالاعتراف بالبنود في بيان المركز التي لا تُحقّق تعريف الأصول أو الالتزامات بغضّ النظر عمّا إذا كانت تنتج عن تطبيق الفكرة التي يشار إليها عموما ب"مفهوم المطابقة" لقياس الربح أو الخسارة.

المطلب الثالث : قياس عناصر القوائم المالية

يتناول هذا المطلب ماهية القياس وأساسه، مع الأخذ بعين الاعتبار التقييم الأوّلي والتقييم اللّاحق. وفقا لهذا المعيار يتمّ تقييم عناصر القوائم المالية بالتكلفة التاريخية، أو بالطريقة المرخّص بها وفق القيمة العادلة.

1- ماهية القياس

[1] - PriceWaterhouseCoopers, Op-cit, p : 32.

القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية التي تقيس بها المنشأة الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف في بياناتها المالية. يتضمن القياس اختيار أساس القياس الذي ينبغي أن تستخدمه المنشأة فيما يخص أنواع عديدة من الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف.

2- أساسا القياس

إن أساسي القياس الشائعين هما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:[1]

2-1- التّكلفة التّاريخية

فيما يخصّ الأصول : تُعرّف التكلفة التاريخية للأصل بمبلغ النقد أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض النقدي المقدم لامتلاك الأصل في وقت امتلاكه.[2]

فيما يخص الالتزامات : تُعرّف التكلفة التاريخية للالتزام بمبلغ العوائد من النقد أو النقد المعادل المقبوض أو القيمة العادلة للأصول غير النقدية المستلمة مقابل الالتزام في وقت تكبّده. أو في بعض الحالات (مثل ضريبة الدخل) مبالغ النقد أو النقد المعادل المتوقع دفعها لتسوية الالتزام في السياق العادي للأعمال.

إنّ التكلفة التاريخية المطفأة هي التكلفة التاريخية للأصل أو الالتزام زائد أو ناقص ذلك الجزء من التكلفة التاريخية المعترف به سابقا كمصروف أو دخل.

2-2- القيمة العادلة

تتمثّل القيمة العادلة في المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية الالتزام بين أطراف مُطّلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

3- القياس عند الاعتراف الأولي

يتعين علي المنشأة، عند الاعتراف الأولي، أن تقيس الأصول بالتكلفة التاريخية ما لم يتطلب هذا المعيار إجراء القياس الأوّلي وفق أساس آخر مثل القيمة العادلة.[3]

4- القياس اللاحق

---

[1] - صافو فتيحة، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[2] - J. F. des ROBERT, F. MECHIN, H. PUTEAUX, Op-cit, p : 30.

[3] - Jacques RICHARD, Didier BENSADPN, Christine COLLETTE, Comptabilité financière - IFRS versus normes françaises, Dunod, Paris, 2014, p : 219.

يُحدّد المعيار IFRS-PME طرق القياس اللّاحق لكلّ منَ الأصول والالتزامات المالية، وكذا الأصول غير المالية.

4-1- الأصول والالتزامات المالية

يُفرّق المعيار IFRS-PME مابين القياس بالتكلفة المطفأة والقياس بالقيمة العادلة.

4-1-1- القياس بالتّكلفة المطفأة

تقيس المنشاة الأصول المالية الأساسية والالتزامات المالية الأساسية، بالتكلفة المطفأة مطروح منها انخفاض القيمة باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة القابلة للتحويل وغير القابلة للبيع والأسهم العادية غير القابلة للبيع والتي يتمّ تداولها في سوق عام أو التي يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، والتي تُقاس بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.[1]

4-1-2- القياس بالقيمة العادلة

تقيس المنشأة عموما جميع الأصول والالتزامات المالية الأخرى بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يقتضي هذا المعيار أو يسمح بالقياس وفق أساس آخر مثل التكلفة أو التكلفة المطفأة.

4-2- الأصول غير المالية

يُحدّد المعيار IFRS-PME بالنسبة للأصول غير المالية، أسس القياس الأخرى والقياس بالقيمة العادلة.

4-2-1- أسس القياس الأخرى

إن معظم الأصول غير المالية التي تعترف بها المنشأة مبدئيا بالتكلفة التاريخية تقاس لاحقا وفق أسس قياس أخرى على سبيل المثال :

- قياس الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة المستهلكة أو المبلغ القابل للاسترداد، أيّهُما أقل.
- قياس المخزون بالتكلفة أو سعر البيع مطروحا منه تكاليف الإنجاز والبيع أيّهُما أقلّ.

[1] - Idem, p : 220.

– الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة المتعلقة بالأصول غير المالية التي تكون قيد الاستخدام أو مُحتفظ بها برسم البيع.[1]

4-2-2- القياس بالقيمة العادلة

فيما يخص الأنواع التالية من الأصول غير المالية، يجيز أو يقتضي هذا المعيار القياس بالقيمة العادلة لما يلي:

- الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة؛
- العقارات الاستثمارية؛
- الأصول الزراعية بما فيها الأصول البيولوجية والإنتاج الزراعي في وقت الحصاد.

5- الالتزامات باستثناء الالتزامات المالية

تُقاس معظم الالتزامات باستثناء الالتزامات المالية بأفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في تاريخ إعداد التقارير.

6- المعادلة

ينبغي على المنشأة أن لا تقوم بمعادلة الأصول والالتزامات أو الدخل والمصاريف، ما لم يُجيز أو يقتضي هذا المعيار. إن قياس الأصول مطروحا منها مخصصات التقييم، على سبيل المثال، مخصص تقادم المخزون ومُخصّص الذمم المدينة غير القابلة للتحصيل، لا يعتبر معادلة.

إذا لم تكن الأنشطة التشغيلية العادية للمنشأة تتضمّن بيع وشراء الأصول غير المتداولة، بما في ذلك الاستثمارات والأصول التشغيلية، فإنّ المنشأة تقوم بالإبلاغ عن الأرباح والخسائر عند التصرّف بهذه الأصول عن طريق اقتطاع المبلغ المسجل للأصل ومصاريف البيع ذات العلاقة من عوائد التصرّف.

المبحث الثالث : نطاق المعيار الدولي IFRS-PME

يتناول هذا المبحث مجال تطبيق المعيار الدولي لإعداد البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة (IFRS-PME)، بالإضافة إلى مضمونه ومقارنته مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وضعت العديد من الدول في جميع أنحاء العالم تعاريف خاصة بها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لمجموعة واسعة من الأغراض بما في ذلك تحديد التزامات إعداد التقارير المالية. وغالبا ما تتضمّن هذه

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 26.

التعاريف الوطنية والإقليمية معايير كمية تستند إلى الإيرادات أو الأصول أو الموظفين أو غيرها من العوامل.

وفي كثير من الأحيان، يستخدم مصطلح المنشآت الصغيرة والمتوسطة بحيث يعني أو يتضمن المنشآت الصغيرة جدّا بغضّ النظر عمّا إذا كانت تقوم بنشر البيانات المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين.[1]

المطلب الأوّل : مجال تطبيق المعيار الدولي

يتناول هذا المطلب مصطلح المنشآت الصغيرة والمتوسّطة، وكذا مصطلح المسؤولية العامّة للمنشأة. كما يتضمّن أيضا تطبيقه من طرف منشأة لها مسؤولية عامّة، وحالات لمنشآت معفاة من المسؤولية العامّة. يُبيّن أيضا كيفيّة تطبيقه من طرف الشركة الفرعية التي تُطبّق شركتها الأم كافة المعايير IFRS.

ونظرا لأهميّة المعيار IFRS-PME، يتعرّض هذا المطلب لعلاقته بالقوانين الضّريبية الوطنيّة. كما يُبيّن كيفيّة تنظيمه وطريقة مراجعته ويُحدّد أيضا مدى تطبيقه وقوة نفاذه.

1- مصطلح المنشىآت الصغيرة والمتوسّطة

تقوم المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الكثير من الأحيان بإعداد بيانات مالية لاستخدام المالكين المدراء فقط أو لاستخدام السّلطات الضريبية فقط أو لاستخدام سلطات حكومية أخرى. و لا تكون البيانات المالية التي يتمّ إعدادها فقط لهذا الغرض هي بالضّرورة بيانات مالية ذات غرض عامّ.

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME) مُوجّه لاستخدام المنشآت الصغيرة والمتوسطة. وطبقا للقسم الأوّل من هذا المعيار، فإنّ المنشآت الصغيرة والمتوسطة هي المنشآت التي :

- ليس لديها مسؤولية عامة؛
- تنشر البيانات المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين. وتشمل الأمثلة على المستخدمين الخارجيين المالكين الذين يشاركون في إدارة الأعمال، والدائنين الحاليين والمحتملين، ووكالات تصنيف الائتمان.

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 10.

-

2- المسؤولية العامّة للمنشأة

تكون لدى المنشأة مسؤولية عامة إذا:[1]

- تمّ تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام أو التي تكون بصدد إصدار هذه الأدوات للتداول في السوق العام. أي سوق بورصة محلية أو أجنبية أو سوق مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمة؛
- كانت تُمثّل أصولا بصفة ائتمانية لمجموعة واسعة من الأطراف الخارجية كواحدة من أعمالها الرئيسية. وهذا ينطبق على البنوك واتحادات الائتمان وشركات التأمين ووسطاء وسماسرة الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المشترك وبنوك الاستثمار.

3- حالات لمنشآت معفاة من المسؤولية العامّة

تمتلك بعض المنشآت كذلك أصولا بصفة ائتمانية لصالح مجموعة واسعة من الأطراف الخارجية لأنها تمتلك وتدير موارد مالية موكلة لها من قبل العملاء أو الزبائن أو الأعضاء غير المشاركين في إدارة المنشأة. لكن إذا قامت بذلك لأسباب تتعلق بعمل رئيسي، كما هو الحال بالنسبة لوكلاء السفر أو العقارات والمدارس والمؤسسات الخيرية والمشاريع التعاونية التي تتطلب إيداع اشتراك عضوية إسمي، والبائعين الذين يستلمون دفعة مقدما قبل تسليم السلع أو الخدمات مثل شركات المنافع، فهذا لا يجعلها مسؤولة اتجاه العامة.

4- تطبيق المعيار من طرف منشأة لها مسؤولية عامّة

إذا استخدمت منشأة لديها مسؤولية عامة هذا المعيار، فإنّ بياناتها المالية لا توصف بأنها تمتثل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME). حتى وإن كان القانون أو النظام في البلد المعني يسمح أو يقتضي استخدام هذا المعيار من قبل المنشآت التي لديها مسؤولية عامة.

5- مستخدمو البيانات المالية للمنشآت الصّغيرة والمتوسّطة

يستهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة، المنشآت التي لا تتحمّل مسؤولية عامّة والتي تنشر بيانات مالية لأغراض عامّة للمستخدمين الخارجيين.

تشمل المجموعات الرئيسية للمستخدمين الخارجيين:[1]

[1] - PriceWaterhouseCoopers, Op-cit, p : 27.

- البنوك التي تقدّم القروض للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛
- مورّدو المنشآت الصغيرة والمتوسطة الذين يستخدمون بياناتها لتصنيفها لاتخاذ القرارات الإئتمانية وقرارات التسعير؛
- وكالات التصنيف الإئتماني وغيرها الذين يستخدمون البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بهدف تصنيفها؛
- زبائن المنشآت الصغيرة والمتوسطة الذين يستخدمون بياناتها لتقرير إمكانية القيام بأعمال معها؛
- المساهمون في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الذين لا يُديرونها.

6- الشركة الفرعية التي تُطبّق شركتها الأم كافة المعايير IFRS

إن الشركة الفرعية التي تكون شركتها الأم تستخدم كافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، أو التي تكون جزء من مجموعة موحّدة تستخدم كافة المعايير لإعداد التقارير المالية، لا تمنع من استخدام هذا المعيار في بياناتها المالية، إذا لم يكن لدى تلك الشركة الفرعية مسؤولية عامة. وفي حال وصفت بياناتها المالية بأنها تمتثل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME)، فإنها يجب أن تمتثل لجميع نصوص هذا المعيار.

7- القوانين الضّريبية الوطنيّة

تنفرد كل دولة بقوانين ضريبية خاصة بها، وتختلف أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام عن أهداف التقارير بشأن الأرباح الخاضعة للضريبة. لذلك فإنّه من غير المحتمل أن تمتثل البيانات المالية المعدة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME) بشكل كامل لجميع المقاييس التي تتطلّبها القوانين والأنظمة الضريبية في دولة ما.[2]

وبإمكان أيّ دولة أن تُخفّف من"العبئ المزدوج لإعداد التقارير" الواقع على المنشآت الصغيرة والمتوسّطة من خلال هيكلة التقارير الضّريبيّة كتسويات من الربح أو الخسارة المحدّدة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشات الصغيرة والمتوسطة وعبر وسائل أخرى.

8- مدى تطبيق المعيار

[1] - عبد القادر عيادي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[2] - المرجع نفسه، ص 91.

إن القرارات التي تُحدّد أيّ المنشآت التي يُطلب منها أو يُسمَح لها باستخدام معايير مجلس المحاسبة الدولية يتمّ اتخاذها من قبل السلطات التشريعية والتنظيمية والجهات الواضعة للمعايير في مختلف الدول. وهذا ينطبق على كافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بالإضافة إلى المعيار الدولي لإعداد التّقارير المالية للمنشآت الصغيرة و المتوسطة (IFRS-PME).

إلاّ أن وجود تعريف واضح لفئة المنشآت التي يستهدفها هذا المعيار هو أمر أساسي بحيث يتمكّن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من أن يُحدّد متطلبات المحاسبة والإفصاح التي تُناسب تلك الفئة من المنشآت ويتمّ إطلاع السّلطات التشريعية والتنظيمية والجهات الواضعة للمعايير والمنشآت المعدة للتقارير ومدقّقيها على نطاق تطبيق هذا المعيار الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.[1]

كما أن وجود تعريف واضح هو أمر أساسي بحيث أن المنشآت التي لا تكون عبارة عن منشآت صغيرة أو متوسطة وبالتالي ليست مؤهلة لاستخدام هذا المعيار لا تقوم بتأكيد امتثالها له.

9- مراجعة المعيار

يتوقع مجلس المحاسبة الدولية (IASB) إجراء مراجعة شاملة لتجارب المنشآت الصغيرة والمتوسطة في تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME) بعد أن تمّ نشر بيانات مالية على مدى سنتين باستخدام هذا المعيار من قبل مجموعة واسعة من المنشآت.

يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية اقتراح تعديلات لتناول قضايا التنفيذ المحددة في تلك المراجعة. كما سيدرس المجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تمّ تبنّيها منذ إصدار هذا المعيار.

بعد تلك المراجعة المبدئية للتنفيذ، يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية اقتراح تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة و المتوسطة من خلال نشر مسودة شاملة مرة واحدة كل ثلاث سنوات تقريبا.

وينوي المجلس بأن تكون دورة الثلاث سنوات هي خطّة مؤقتة وليست التزاما ثابتا. في بعض الحالات، قد يحدد المجلس مسألة معينة تقتضي البحث في تعديل المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في مرحلة مبكّرة تسبق دورة الثلاث السنوات العادية.

[1] - Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL et Hubert TONDEUR, Op-cit, p : 36.

وإلى أن يتم تعديل المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن أيّ تغييرات قد يقوم بها المجلس أو يقترحها فيما يتعلق بكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تنطبق على المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تكون هناك فترة مدتها سنة واحدة على الأقلّ تفصل إصدار التعديلات على المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة عن تاريخ نفاذ تلك التعديلات.

10- تنظيم المعيار

يُنظّم هذا المعيار حسب المواضيع، حيث يعرض كل موضوع في قسم مُرقّم منفصل. ويتمّ تحديد الإشارات المرجعية للفقرات برقم القسم يتبعه رقم الفقرة.

وتكون أرقام الفقرات على شكل xx.yy حيث أن xx هو رقم القسم و yy هو رقم الفقرة التسلسلي ضمن ذلك القسم. وفي الأمثلة التي تتضمّن مبالغ نقدية، تكون وحدة القياس هي وحدات العملة.[1]

11- قوّة نفاذ المعيار

يكون لجميع الفقرات في هذا المعيار نفس قوة الإنفاذ. تتضمّن بعض الأقسام ملاحق للإرشادات التنفيذية لا تكون جزءا من هذا المعيار بل هي إرشادات لتطبيقه.

المطلب الثّاني : مضمون المعيار IFRS-PME

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 65.

يتشكّل المعيار من خمسة وثلاثون قسما بالإضافة إلى قائمة بمائة وسبعة وستّون مصطلح وجدول للاشتقاق. يُعالج كلّ قسم موضوعا بعينه يُبيّنُ فيه نطاق المعيار وكلّ ما يتعلّق بشروط الاعتراف والقياس والعرض في القوائم المالية والإيضاحات الواجب إدراجها في ملحق القوائم المالية.

يُبيّن الهدف من كلّ قسم كما يلي :

القسم الأوّل : المنشآت الصغيرة والمتوسطة

يصف هذا القسم خصائص المنشآت الصّغيرة والمتوسّطة التي ينطبق عليها هذا المعيار.

القسم الثاني : المفاهيم والمبادئ السائدة

يصف هذا القسم هدف البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة والخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في البيانات المالية لهذه المنشآت هي معلومات مفيدة. كما يوضّح أيضا المفاهيم والمبادئ الأساسيّة التي تنطوي عليها البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة.

القسم الثالث : عرض البيانات المالية

يُوضّح هذا القسم العرض العادل للبيانات المالية ومُتطلّبات الامتثال للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت المتوسّطة والصّغيرة وماهية المجموعة الكاملة للبيانات المالية.

القسم الرّابع : بيان المركز المالي

يُوضّح هذا القسم المعلومات التي ينبغي عرضها في بيان المركز المالي وكيفيّة عرضها. ويعرض بيان المركز المالي الذي يُسمّى أحيانا بالميزانية العموميّة، أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها، في تاريخ محدّد عادة ما يكون نهاية فترة إعداد التقارير.

القسم الخامس : بيان الدّخل الشامل وبيان الدخل

يقتضي هذا القسم من المنشأة عرض إجمالي دخلها الشّامل لفترة معيّنة، أيّ أدائها المالي للفترة، في واحد أو اثنين من البيانات المالية. كما يُوضّح المعلومات الواجب عرضها في تلك البيانات وكيفيّة عرضها.

القسم السّادس : بيان التغيّرات في حقوق الملكيّة وبيان الدّخل والارباح المستبقاة

يُوضّح هذا القسم متطلّبات عرض التغيّرات في حقوق ملكيّة المنشأة للفترة، إمّا في بيان التغيّرات في حقوق الملكية، أو إذا تمّ تلبيّة شروط محدّدة واختارت المنشأة ذلك، في بيان الدخل والأرباح المستبقاة.

القسم السّابع : بيان التدفّقات النقدية

يُوضّح هذا القسم المعلومات التي ينبغي عرضها في بيان التدفّقات النقدية وكيفيّة عرضها. ويُقدّم بيان التدفّقات النقدية معلومات حول التغيّرات في النقد والنقد المعادل للمنشأة فيما يخصّ فترة إعداد التقارير. بحيث يُظهر بشكل منفصل التغيّرات عن الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

القسم الثامن : ملاحظات البيانات المالية

يُوضّح هذا القسم المعلومات التي تشتمل على المبادئ الواجب عرضها في ملاحظات البيانات المالية وكيفيّة عرضها. وتُوفّر الملاحظات وصف سرديّ أو تحليل للبنود المعروضة في تلك البيانات ومعلومات حول البنود التي لا تكون مؤهّلة للاعتراف بها في تلك البيانات. بالإضافة إلى متطلّبات هذا القسم، ويتطلّب كلّ قسم تقريبا من هذا المعيار إفصاحات تُعرض عادة في الملاحظات.

القسم التّاسع : البيانات المالية الموحّدة والمنفصلة

يُحدّد هذا القسم الظروف التي تعرض فيها المنشأة البيانات الماليّة الموحّدة وإجراءات إعداد تلك البيانات. كما يتضمّن إرشادات حول البيانات المالية المنفصلة والبيانات المالية المشتركة.

القسم العاشر : السيّاسات المحاسبية

يُقدّم هذا القسم إرشادات حول اختيار وتطبيق السيّاسات المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية. كما يُغطّي التغيّرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية للفترة السّابقة.

القسم الحادي عشر : الأدوات المالية الأساسية

يتناول هذا القسم الاعتراف بالأدوات المالية بما فيها الأصول المالية والالتزامات المالية وإلغاء الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها. وينطبق هذا القسم على الأدوات المالية الأساسية ويكون ملائما لكافة المنشآت.

القسم الثاني عشر : إصدارات الأدوات المالية الأخرى

يتناول هذا القسم الاعتراف بالأدوات المالية الأخرى بما فيها الأصول المالية الأخرى والالتزامات المالية الأخرى وإلغاء الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها. وينطبق هذا القسم على الأدوات المالية الأخرى الأكثر تعقيدا. والمنشآت التي تكون لديها أدوات مالية أساسية فقط ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار نطاق القسم 12 لضمان إعفائها.

القسم الثالث عشر : المخزون

يُوضّح هذا القسم مبادئ الاعتراف بالمخزون وقياسه. وهو ينطبق على كافّة بنود المخزون باستثناء :

- الأعمال قيد الإنجاز التي تنشأ بموجب عقود الإنشاء؛
- عقود الخدمات ذات العلاقة؛
- الأدوات المالية؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإنتاج الزراعي في وقت الحصاد؛
- وسطاء التجار الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع من خلال الربح أو الخسارة.

القسم الرّابع عشر : الاستثمارات في الشركات الزّميلة

يُطبّق هذا القسم على الشّركات الزميلة في البيانات المالية الموحّدة والبيانات المالية للمستثمر الذي لا يكون عبارة عن شركة أمّ. لكن لديه استثمار في واحدة أو أكثر من الشركات الزّميلة.

القسم الخامس عشر : الاستثمارات في المشاريع المشتركة

ينطبق هذا القسم على محاسبة المشاريع المشتركة في البيانات المالية الموحّدة والبيانات المالية لمستثمر لا يكون عبارة عن شركة أمّ. لكن يمتلك حصّة المشارك في مشروع مشترك في واحد أو أكثر من المشاريع المشتركة.

القسم السّادس عشر : العقارات الاستثمارية

ينطبق هذا القسم على محاسبة الاستثمارات في الأراضي والمباني التي ينطبق عليها تعريف العقارات الاستثمارية وبعض حصص الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي التي تُعامل مثل العقارات الاستثمارية.

يُطبّق فقط على العقارات الاستثمارية التي يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به بدون تكلفة أو جهد غير لازمين على أساس مستمرّ. تتمّ محاسبتها حسب هذا القسم بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

القسم السّابع عشر : الممتلكات والمصانع والمعدّات

ينطبق هذا القسم على محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدّات التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به بدون تكلفة أو جهد غير لازمين باستثناء العقارات الاستثمارية.

القسم الثامن عشر : الأصول غير الملموسة باستثناء الشهرة

ينطبق هذا القسم على محاسبة كافة الأصول غير الملموسة باستثناء الشهرة والأصول التي تحتفظ بها المنشأة للبيع أثناء سير العمل العادي.

القسم التاسع عشر : دمج منشآت الأعمال والشهرة

ينطبق هذا القسم على محاسبة دمج منشآت الأعمال، وهو يُقدّم إرشادات بشأن تحديد المنشأة المستملكة، وقياس تكلفة دمج منشآت الأعمال، وتوزيع تلك التكلفة على أصول والتزامات المنشأة المستملكة عليها، والمخصّصات للالتزامات النحتملة المقترضة. كما أنّ هذا القسم يتناول محاسبة الشهرة في كلّ من وقت دمج منشآت الأعمال ولاحقا.

القسم السّابع عشر : الممتلكات والمصانع والمعدّات

ينطبق هذا القسم على محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدّات التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به بدون تكلفة أو جهد غير لازمين باستثناء العقارات الاستثمارية.

القسم عشرون : العقود والإيجار

يُغطّي هذا القسم محاسبة كافّة عقود الإيجار، باستثناء :

- عقود الإيجار لاستكشاف او استعمال المعادن والنفط والغاز الطّبيعي والمصادر المشابهة غير المتجددة؛
- اتّفاقيّات الترخيص مثل الأفلام السينيمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف؛
- قياس الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجرون التي تعتبر أنّها عقارات استثمارية، وقياس العقارات الاستثمارية التي يقدّمها المؤجّرون بموجب عقود إيجار تشغيلي؛

- قياس الأصول البيولوجية التي يحتفظ بها المستأجرون بموجب عقود إيجار تمويلي، والأصول البيولوجية التي يُقدّمها المؤجّرون بموجب عقود إيجار تشغيلي؛
- عقود الإيجار التي تؤدّي لخسارة للمؤجّر أو المستأجر نتيجة لأحكام تعاقدية ليس لها علاقة بالتغيرات في سعر الأصل المؤجّر، أو التغيّرات في أسعار الصّرف الأجنبي؛
- عقود الإيجار التشغيلي المثقلة بالتزامات.

القسم واحد وعشرون : المخصّصات والطّوارئ

ينطبق هذا القسم على محاسبة المخصّصات المتعلّقة بالالتزامات ذات التوقيت والمبلغ غير المؤكّدين. والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة باستثناء عقود الإيجار، عقود البناء، التزامات منافع الموظّفين وضريبة الدّخل التي تغطّيها أجزاء أخرى من هذا المعيار.

القسم اثنان وعشرون : الالتزامات وحقوق الملكية

يُحدّد هذا القسم مبادئ وتصنيف الأدوات المالية إمّا كالتزامات أو أدوات حقوق ملكية. ويُعالج محاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة للأفراد أو الأطراف الأخرى الذين يتصرّفون بصفتهم مستثمرين في أدوات حقوق الملكية بصفتهم مالكين.

القسم ثلاثة وعشرون : الإيراد

يُطبّق هذا القسم على محاسبة الإيراد النّاجم عن بيع السّلع، تقديم الخدمات، عقود الإنشاءات التي تكون المنشأة هي المقاول. واستخدام الآخرين لأصول المنشأة التي تعود بالفائدة ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم.

القسم أربعة وعشرون : المنح الحكومية

يُحدّد هذا القسم كافّة المنح الحكومية التي تمثّل مساعدة من الحكومة على شكل تحويل موارد للمنشأة مقابل الامتثال السّابق أو المستقبلي لشروط معيّنة تتعلّق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. لا يُغطّي هذا القسم المساعدة الحكومية التي تُقدّم للمنشأة على شكل منافع متوفّرة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة أو خسارة الضريبة، أو المحدّدة على أساس التزام ضريبة الدّخل.

القسم خمسة وعشرون : تكاليف الاقتراض

يُحدّد هذا القسم محاسبة تكاليف الاقتراض التي تُمثّل الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحمّلها المنشأة فيما يتعلّق باقتراض الأموال. تشمل تكاليف الاقتراض مصروف الفائدة، رسوم التمويل فيما يتعلّق بعقود التأجير التمويلي وفروقات الصّرف الناجمة من الاقتراضات بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه أنّها تسوية لتكاليف الفائدة.

القسم ستّة وعشرون : الدّفع على أساس الأسهم

يُحدّد هذا القسم محاسبة كافّة معاملات الدّفع على أساس الأسهم، بما في ذلك :

- معاملات الدفع التي تتمّ تسويتها بحقوق الملكية بناءً على الأسهم التي تحصل فيها المنشأة على بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية بما في ذلك الأسهم وأدوات الأسهم؛
- معاملات الدفع التي تتمّ تسويتها نقدا بناءً على الأسهم التي تحصل فيها المنشأة على بضائع أو خدمات بتحمّل التزامات لمزوّد هذه البضائع أو الخدمات مقابل مبالغ مبنية على سعر أسهم المنشأة او الأدوات المالية الأخرى للمنشأة؛
- المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تحصل على بضائع أو خدمات، وأحكام الترتيب توفّر للمنشأة أو لمزوّد هذه البضائع أو الخدمات بإمكانية اختيار إمّا أن تُسوّي المنشأة المعاملة نقدا أو بأصول أخرى أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

القسم سبعة وعشرون : انخفاض قيمة الأصول

يُطبّق هذا القسم في محاسبة انخفاض كافّة الأصول بسبب خسارة انخفاض القيمة التي تحدث عندما يزيد المبلغ المسجّل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد. يُستثنى من هذا القسم أصول الضريبة المؤجّلة، الأصول الناجمة عن منافع الموظّفين، الأدوات المالية الأساسية وإصدارات الأدوات المالية الأخرى، العقارات الاستثمارية المقاسة بالقيمة العادلة والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي المقاسة بالقيمة العادلة مطروح منها التكاليف المقدّرة للبيع.

القسم ثمانية وعشرون : انخفاض قيمة الأصول

ينطبق هذا القسم على منافع الموظّفين التي تُمثّل كافّة أشكال العوض التي تُعطيها المنشأة مقابل خدمات يُقدّمها الموظفون، بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة والمدراء. ويُستثنى من هذا القسم معاملات الدفع على أساس الأسهم.

القسم تسعة وعشرون : انخفاض قيمة الأصول

يُغطّي هذا القسم محاسبة ضريبة الدخل التي تشمل كافّة الضرائب المحليّة والأجنبية المبنية على أساس الرّبح الذي تُستوفى عليه ضريبة. بالإضافة إلى الضرائب المقتطعة التي تُستحقّ على الشركة التابعة أو الحليفة أو المشروع المشترك على التوزيعات للمنشأة المعدّة للتقارير.

يتطلّب هذا القسم أن تعترف المنشأة بالنتائج الحالية والمستقبلية للمعاملات والأحداث الأخرى التي تمّ الاعتراف بها في البيانات المالية. تشتمل الضريبة هذه المعترف بها الضّريبة الجارية والضريبة المؤجّلة.

القسم ثلاثون : ترجمة العملات الأجنبية

يُبيّن هذا القسم كيفيّة إدخال المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة، وكيفيّة ترجمة البيانات المالية لعملة العرض. يُستثنى من هذا القسم محاسبة الأدوات المالية المقوّمة بعملة أجنبية ومحاسبة التحوّط لبنود العملة الأجنبية.

القسم واحد وثلاثون : التضخّم المفرط

ينطبق هذا القسم على المنشأة التي عملتها المستخدمة هي عملة اقتصاد مفرط التضخّم. وهو يتطلّب من هذه المنشأة إعداد البيانات المالية التي تمّت تسويتها لآثار التضخّم المفرط. لا يُحدّد هذا القسم سعرا مطلقا يُعتبر الاقتصاد بناءً عليه مفرطا. وعلى المنشأة إجراء هذا الحكم بالأخذ في الاعتبار كافّة المعلومات المتوفّرة.

القسم اثنان وثلاثون : الأحداث بعد نهاية فترة إعداد التّقارير

يُحدّد هذا القسم الأحداث بعد نهاية فترة إعداد التقارير، ويضع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح عن هذه الأحداث. تُمثّل هذه الأحداث تلك الأحداث الإيجابية وغير الإيجابية التي تقع بين نهاية فترة إعداد التقارير وتاريخ التّصريح بإصدار البيانات المالية.

القسم ثلاثة وثلاثون : إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

يتطلّب هذا القسم أن تشمل المنشأة في بياناتها المالية الإفصاحات اللازمة لجلب الانتباه لاحتمال أنّ مركزها المالي وربحها وخسارتها قد تأثّرت بوجود أطراف ذات علاقة وبمعاملات وأرصدة غير

مسدّدة مع هذه الأطراف. الطّرف ذو العلاقة هو شخص أو منشأة لها علاقة بالمنشأة التي تُعدُّ بياناتها المالية.

القسم أربعة وثلاثون : الأنشطة المتخصصة

يُقدّم هذا القسم إرشادات بشأن إعداد التقارير المالية من قبل الشركات الصّغيرة والمتوسّطة العاملة في ثلاثة أنواع من الأنشطة، وهي الزّراعة والأنشطة الاستخراجية وامتيازات الخدمة.

القسم خمسة وثلاثون : الانتقال إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

ينطبق هذا القسم على الجهة التي تتبنّى للمرّة الأولى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشىآت الصغيرة والمتوسّطة. وذلك بغضّ النظر إذا كان إطارها المحاسبي السّابق حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بكاملها، أو مجموعة أخرى من المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام.

المطلب الثالث : مقارنة المعيار الدولي IFRS-PME بالمعايير الدولية IFRS

تمّ وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، عن طريق استخلاص المفاهيم الأساسية من إطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية والمبادئ والإرشادات الإلزامية ذات العلاقة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كاملة (IFRS). بما في ذلك التفسيرات (SIC وIFRIC)، وبحث التعديلات المناسبة بناءً على احتياجات المستخدمين واعتبارات التكلفة بالمقارنة مع المنافع المرجوّة.

تُمثّل إذن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كاملة (IFRS)، المصدر الرئيسي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME).[1]

1- جدول اشتقاق المعيار

يُحدّد الجدول أدناه المصادر الرئيسية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كاملة، التي استُمدّت منها المبادئ في كل قسم من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

جدول رقم 26 : جدول اشتقاق المعيار الدولي IFRS-PME

القسم	موضوع القسم	المصادر

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 229.

/	مقدمة	مقدمة إلى معايير الدولية لإعداد التقارير المالية
القسم 01	المنشآت الصغيرة والمتوسطة	-
القسم 02	المفاهيم والمبادئ السائدة	إطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولية 1 "عرض البيانات المالية"
القسم 03	عرض البيانات المالية	معيار المحاسبة الدولية 1
القسم 04	بيان المركز المالي	معيار المحاسبة الدولية 1
القسم 05	بيان الدخل الشامل وبيان الدخل	معيار المحاسبة الدولية 1
القسم 06	بيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان الدخل الشامل والأرباح المستبقاة	معيار المحاسبة الدولية 1
القسم 07	بيان التدفقات المالية	معيار المحاسبة الدولية 7 "بيان التدفقات النقدية"
القسم 08	إيضاحات البيانات المالية	معيار المحاسبة الدولية 1
القسم 09	البيانات المالية الموحدة	معيار المحاسبة الدولية 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" كما تم تعديله عام 2008
القسم 10	السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء	معيار المحاسبة الدولية 8 "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء"
القسم 11 القسم 12	الأدوات المالية الأساسية وإصدرات الأدوات المالية الأخرى	معيار المحاسبة الدولية 32 "الأدوات المالية : العرض"، معيار المحاسبة الدولية 39 "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس" معيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات"
القسم 13	المخزون	معيار المحاسبة الدولية 2 "المخزون"
القسم 14	الاستثمارت في الشركات الزميلة	معيار المحاسبة الدولية 28 " الاستثمارت في الشركات الزميلة "
القسم 15	الاستثمارات في المشاريع المشتركة	معيار المحاسبة الدولية 31 "الحصص في المشاريع المشتركة"
القسم 16	العقارات الاستثمارية	معيار المحاسبة الدولية 40 " العقارات الاستثمارية "
القسم 17	الممتلكات والمصانع والمعدات	معيار المحاسبة الدولية 16"الممتلكات والمصانع والمعدات"
القسم 18	الأصول غير الملموسة عدا عن الشهرة	معيار المحاسبة الدولية 38 "الأصول غير الملموسة"
القسم 19	إندماج الأعمال والشهرة	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 "إندماج الأعمال"
القسم 20	عقود الإيجار	معيار المحاسبة الدولية 17 " عقود الايجار "
القسم 21	المخصصات والبنود المحتلمة	معيار المحاسبة الدولية 38 "المخصصات والإلتزامات

		المحتملة ولأصول المحتملة"
القسم 22	الالتزامات وحقوق الملكية	معيار المحاسبة الدولية 1، معيار المحاسبة الدولية 32
القسم 23	الايرادات	معيار المحاسبة الدولية 11 "عقود الانشاء"، معيار المحاسبة الدولية 18 "منتوجات الأنشطة العادية"
القسم 24	المنح الحكومية	معيار المحاسبة الدولية 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"
القسم 25	تكاليف الاقتراض	معيار المحاسبة الدولية 23 " تكاليف الاقتراض "
القسم 26	الدفع على أساس الأسهم	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 " الدفع على أساس الأسهم "
القسم 27	انخفاض قيمة الأصول	معيار المحاسبة الدولية 2، معيار المحاسبة الدولية 36 " انخفاض قيمة الأصول "
القسم 28	منافع الموظفين	معيار المحاسبة الدولية 19 " منافع الموظفين "
القسم 29	ضريبة الدخل	معيار المحاسبة الدولية 12 "ضرائب الدخل"
القسم 30	تحويل العملة الأجنبية	معيار المحاسبة الدولية 21 "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"
القسم 31	التضخم المفرط	معيار المحاسبة الدولية 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"
القسم 32	الأحداث اللاحقة لنهاية فترة إعداد التقارير	معيار المحاسبة الدولية 10 "الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"
القسم 33	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة	معيار المحاسبة الدولية 24 " افصاحات الأطراف ذات العلاقة "
القسم 34	الأنشطة المتخصصة	معيار المحاسبة الدولية 41 "الزراعة"، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6 "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية"
القسم 35	التحول إلى المعيار الدولي إعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 " تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولي "

المصدر: تمّ إعداده بناءً على محتوى المعيار الدولي IFRS-PME

2- المواضيع المحذوفة

إضافة إلى المواضيع المعقّدة، ارتبط النوع الثاني من الإشارات المرجعية الإلزامية إلى معايير التقرير الكاملة المقترح في مسودّة العرض، بمواضيع تمّ معالجتها في معايير التقرير الكاملة. ولكن تمّ حذفها من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، لأنه لم يكن متوقعا أن تكون مهمّة لغالبية المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

لجعل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وثيقة مستقلة، قرّر مجلس معايير المحاسبة الدولية دمج بعض المواضيع المحذوفة، كما هو مبين في الجدول الآتي :

جدول رقم 27 : دمج المواضيع المحذوفة

الموضوع المدمج	القسم	موضوع القسم
معاملات الدفع التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية	القسم 26	الدفع على أساس الأسهم
معاملات الدفع على أساس الأسهم ذات البدائل النقدية	القسم 26	الدفع على أساس الأسهم
قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية	القسم 34	الأنشطة المتخصصة
التضخّم المفرط	القسم 31	التضخم المفرط
المؤجّر الذي يُقيّد عقود الإيجار التمويلية	القسم 20	عقود الإيجار
الطريقة المباشرة لعرض التدفقات النقدية التشغيلية	القسم 07	بيان التدفقات المالية

المصدر: تمّ إعداده بناءً على محتوى المعيار الدولي IFRS-PME

قرّر المجلس بأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، لا ينبغي أن يتعرّض لبعض المواضيع التي اقترحت مسودّة العرض من أجلها، إشارات مرجعية إلى معايير التقرير الكاملة، وهي :

- حصّة السهم من الأرباح؛
- التقارير المالية المرحلية؛
- إعداد التقارير القطاعية؛
- محاسبة الأصول المحتفظ بها من أجل البيع

-

خلاصة الفصل الرابع

تناول هذا الفصل التعريف بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME)، الذي يُمكن اعتباره كأساس لتكييف النّظام المحاسبي المالي. بيّن هذا الفصل خلفية وأسباب إصدار مجلس معايير المحاسبة (IASB) للمعيار الدولي IFRS-PME. كما ألقى الضوء على إطاره التصوّري المستنبط من الإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS).

إنّ مضمون المعيار الدولي IFRS-PME، المبوّب في شكل أقسام، ذو أهميّة كبيرة بالنسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسّطة، التي عادة ما تُولي بالغ الأهمية لمبدأ "المنفعة مقابل التكلفة"، عند إعدادها للقوائم المالية.

لقد مرّ على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أكثر من سبع سنوات، وأضحى عرضة لبعض الانتقادات بسبب الصعوبات التي أصبحت تواجه الكيانات الملزمة بتطبيقه. وهذا ما يستدعي دراسة

واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي، للوقوف على مواطن ضعفه، بهدف تحديثه وتطويره من خلال إعادة تكييفه وفق مرجعية محاسبية ملائمة أثبتت نجاعتها في بيئة محاسبية ملائمة.

وبدراسة محتوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME)، الصّادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يبدو أنّه يُناسب إلى حدّ كبير قطاع الأعمال الجزائري، من حيث حجم الكيانات التي تنشط فيه.

وإذا كان لابُدّ من إعادة النظر في مضمون النظام المحاسبي المالي، يجب تكييفه وتطويره بالاعتماد على مرجعية محاسبية ذات مصداقية تُناسبه إلى حدّ ما. ولا يوجد خير من المعيار الدولي IFRS-PME.

الفصل الخامس

تكييف النظام المحاسبي المالي

تمّ التطرق، خلال الفصول النظرية، إلى الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، والمقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، أين تمّت صياغة استراتيجية للانتقال واختبارها على كيان صغير ومُتوسّط الحجم. كما تمّ أيضا التعريف بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME)، الذي يُمكن اعتباره كأساس لتكييف النّظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المرجعية المحاسبية العالمية، التي أُعدّت أساسا لتُطبّق على الشركات ذات الحسابات الاجتماعية المدمجة المقيدة في البورصة، لم يعرف تطوّرا منذ صدوره سنة 2007، ودخوله حيّز التنفيذ سنة 2010. وأصبح بصيغته الحالية لا يواكب معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي عرفت تطورا كبيرا منذ سنة 2004 إلى يومنا هذا. كما أن النظام المحاسبي المالي أصبح لا يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية، باعتبار أن النسبة القصوى للكيانات التي تشكل النسيج الاقتصادي للجزائر تُصنّف ككيانات صغيرة ومتوسطة الحجم.

لقد مرّ على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أكثر من سبع سنوات، وأضحى عرضة لبعض الانتقادات بسبب الصعوبات التي أصبحت تواجه الكيانات الملزمة بتطبيقه. وهذا ما قد يستدعي إعادة النظر في مضمونه، بهدف تحديثه وتطويره من خلال إعادة تكييفه وفق مرجعية محاسبية أثبتت نجاعتها في بيئة محاسبية ملائمة.

يتمّ في هذا الفصل، دراسة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الكيانات المتوسّطة والصّغيرة، بهدف الوقوف على مواطن ضعفه من خلال إبراز الصعوبات المتعلّقة بمدى التحكّم في معايير النظام المحاسبي المالي، وعدم ملاءمة بعض معاييره المحاسبية لخصوصيات قطاع الأعمال في الجزائر، وتخلّفه عن ركب معايير المحاسبة الدولية.

تتمّ هذه الدّراسة عن طريق مقاربة نوعيّة تتمثّل في مقابلات شبه موجّهة مع مُعدّي ومستعملي القوائم المالية من مدراء ماليين ومحاسبين لمجموعة من الكيانات الصغيرة والمتوسّطة. تُوظّف نتائج هذه الدراسة لاستشراف سبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي، على ضوء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، الذي يلائم أكثر البيئة المحاسبية الجزائرية.

يتمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي :

المبحث الأول: الإطار النظري للدّراسة التّجريبية

المبحث الثاني: الإطار العملي للدّراسة التّجريبية

المبحث الثالث: تكييف النظام المحاسبي المالي

المبحث الأوّل : الإطار النظري للدراسة التجريبية

تتمّ الدّراسة التجريبية عن طريق مقاربة نوعيّة تتمثّل في مقابلات شبه مُوجّهة مع مُعدّي ومستعملي القوائم المالية من مدراء ماليين ومحاسبين لمجموعة من الكيانات الصغيرة والمتوسّطة. تُوظّف نتائج هذه الدراسة لاستشراف سبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي، على ضوء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، الذي يلائم أكثر البيئة المحاسبية الجزائرية.

قبل تنفيذ الدّراسة التجريبية ميدانيا، يتمّ التّعريف بمنهجيّة الدراسة التجريبية المعتمدة، المتمثّلة في المقابلة شبه الموجّهة، وكيفيّة إعداد دليل المقابلة من خلال عرض خصوصيّاته، مبادئه ومراحل بنائه.

المطلب الأوّل : منهجية الدراسة التجريبية

يتناول هذا المطلب عرض مميّزات البحوث التّجريبية في العلوم الاقتصادية بالمقارنة مع البحوث النّظرية، مع التركيز على طريقة المقابلات من خلال التعريف بها وبأشكالها، وإبراز خصوصيّاتها ومكانتها في جمع البيانات. مع الحرص على تنفيذها بناءً على دليل يجب إعداده بعناية فائقة.

1- مميّزات البحوث التّجريبية بالمقارنة مع البحوث النّظرية

يُمكن تناول البحوث في العلوم الاقتصادية كعلوم اجتماعية عن طريق مقاربة نظرية تعتمد على الوصف والاستقراء والاستنباط للتوصّل إلى نتائج يتمّ تحليلها بعد اختبار فرضيات البحث. تهدف البحوث النظرية للتنظير لمبادئ وأفكار جديدة تتجسّد في نظريات ليس من السّهل الاعتراف بها من طرف جمهور البحث العلمي المختصّ. تصلح البحوث النظرية لروّاد الباحثين في اختصاص مُعيّن، الذين لهم الحظ الأوفر بالاعتراف بأعمالهم البحثية، نتيجة تناولهم لأفكار جديدة يمكن أن ترتقي لدرجة النظرية. هذا ما يجعل فرصة الاعتراف بالبحوث النظرية ضئيلة جدّا بالنسبة لغير الروّاد من الباحثين. وبالتالي ليس لهم إلّا سبيل البحوث التجريبية، أين لهم الحظّ الأوفر للاعتراف بأعمالهم إذا احترمت شروط البحث التجريبي وكانت ذات فائض قيمة علمي.

أصبحت البحوث التجريبية أكثر تداولا وأكثر مصداقية من طرف جمهور البحث العلمي المختصّ. وهي تتمّ عن طريق المقاربة الكميّة أو المقاربة النوعيّة. يهدف البحث عن طريق المقاربة الكميّة إلى التحديد الكميّ لظاهرة اقتصادية وقياسها من خلال دراسة مجموعة جدّ معتبرة من العيّنات لا تقلّ

عن مائتين عيّنة. وهي تستعمل أدوات مختلفة كالاستبيان وتحليل البيانات عن طريق الدراسات الإحصائية والقياسية.

أمّا البحث عن طريق المقاربة النوعيّة، يهدف إلى استكشاف وفهم الظّواهر الاقتصادية عن طريق دراسة حالات أو مجموعة من العيّنات لا يقلّ عددها عن ثلاثون. ومن أهمّ أدواتها المقابلات.

2- التعريف بطريقة المقابلات

تعتبر المقالات من بين الطرق الأكثر رواجا في الدّراسات التجريبية بواسطة المقاربات النّوعيّة. تتمّ المقابلات وفق أشكال مختلفة، لكلّ منها خصوصيّاتها كالآتي :

2-1- أشكال المقابلات

تُجرى المقابلات وجها لوجه بأنواعها الثلاث : المقابلات غير المُوجّهة، المقابلات الموجّهة والمقابلات شبه الموجّهة.[1]

تتمّ **المقابلات الموجّهة** وفق إطار صارم مُحدّد مُسبقا وفي غاية الانضباط، بحيث لا يترك هامشا كبيرا في حريّة الكلام لكلّ من الباحث والمستَجوَب. تُنفّذ المقابلة الموجّهة وفق دليل مقابلات يحمل أسئلة محدّدة تقتضي أجوبة دقيقة وهو يميل كثيرا للاستبيان الموظّف في البحوث الكميّة.

المقابلات غير الموجّهة وتُسمّى أيضا **بالمقابلات الحرّة**، التي لاتشترط الصّرامة عند استجواب الأشخاص الذين لهم الحريّة المطلقة في التعبير عن آرائهم حول المسائل موضوع الاستجواب. كما أنّها تسمح للباحث تناول الموضوع الرئيسي للبحث والمواضيع الثانوية التي تتفرّع عنه بحريّة ودون أولوية في الترتيب. إنّ الحريّة التي تسمح بها المقابلات الموجّهة لا تعفي الباحث من استعمال دليل للمقابلة يُساعده على التركيز في تناول جميع مواضيع البحث.

أمّا **المقابلات شبه الموجّهة**، فتتمّ وفق إطار يتّسم نسبيّا بالصّرامة، غير أنّه يُعطي للمستَجوَب هامشا في حريّة الكلام في تناوله للمواضيع موضوع البحث. يجري الباحث المقابلة شبه الموجّهة وفق دليل مقابلات يحمل تساؤلات حول إشكالية البحث يمكن طرحها بشكل مفتوح ودون ترتيب محدّد بصفة مُطلقة. يُعتبر هذا الشكل الأداة التي سيتمّ توظيفها في هذا البحث.

---

[1] - Tiphaine GODFROID, Préparer et conduire un entretien semi-directif, Séminaire organisé par Joëlle KIVITS et Laurence GUIGNARD, Université de Lorraine, Présentation du 10 mai 2012, p : 03.

2-2- مكانة واستعمال المقابلة في جمع البيانات

تختلف مكانة المقالة في البحوث من حيث استعمالها كما يلي :

المقابلة الاستكشافية التي تُساعد على استكشاف أرضية البحث وصقل الآراء التي عادة ما تتمّ مع الأشخاص الذين يعتبرون المصدر الرئيسي للمعلومة. تُساعد المقابلة الاستكشافية على إعداد الدّليل.

بالنسبة **للمقابلة التكميلية** تُستعمل كأدة تكميلية لجمع المعلومات. وفي هذه الحالة تشترك مع مقاربة تجريبية أخرى كميّة أو نوعيّة.

أمّا **المقابلة الحصرية** تُمثّل الطريقة الرئيسية الوحيدة المعتمدة لجمع المعلومات، ولا تشترك مع أيّة طريقة أخرى سواء كانت كميّة أو نوعيّة.

2-3- خصوصيّات المقابلات

مقارنةً بالطّرق الأخرى للمقاربات التجريبية، تتّسم المقابلات بالخصوصيّات الآتية :

- تعتمد المقابلة، في إطار الأعمال التحضيرية، على إعداد دليل للمقابلة؛
- تُعتبر المقابلة طريقة سهلة لا تستدعي استعمال أدوات ذات تكلفة عالية؛
- تُمكّن المقابلة الباحث من الاحتكاك بالمهنيين المختصّين الذين يُعتبَرون المورد الرئيسي للمعلومة؛
- غير أنّها تتطلّب الحرص على تفادي الأفكار المسبقة التي يُمكن أن تؤثّر على الصّورة الصّادقة للأجوبة؛
- يستدعى ذلك شرح بصورة وافية الهدف من المقابلة للتركيز على إشكالية البحث، بما فيها الموضوع الرئيسي والمواضيع الفرعية.

3- تحضير المقابلة

يجب تحضير المقابلة بعناية فائقة من خلال المراحل الآتية:[1]

3-1- اختيار العيّنة

[1] - Jean-Michel Decroly, Introduction à l'entretien semi-directif, Université libre de Bruxelles, Présentation du 04 décembre 2015, p : 08.

لا تُختارُ عيّنات الدّراسة بطريقة عشوائية، بل يخضع اختيارها لنهج مـــدروس مســـبقا وفـــق الأهداف المرجوّة من البحث. يجب تفادي السّهولة في اختيار العيّنات الجوارية والبحث عن تلك الـــتي تفي بغرض البحث.

3-2- طلب المقابلة

يجب طلب المقابلة بطريقة لَبقة يُراعي فيها الباحث موقع وشخصية الشخص المزمع استجوابه، وتُمكّن من شرح دور كلّ من الباحث والمستجوَب. وهذا ما يقتضي التعريف بالباحـــث وبموضـــوع البحث، شرح طريقة المقابلة وشرح أسباب اختيار الباحث للشّخص المستجوَب.

3-3- التّفاوض على ظروف المقابلة

تتعلّق ظروف المقابلة بتاريخ إجرائها، مُدّتها والمكان الذي تتمّ فيه :

يتوقّف **تاريخ إجراء المقابلة** على المستَجوَب أكثر من الباحث. وإذا تعدّدت مقابلات الشّخص الواحد، يجب أن تكون المقابلات المتكرّرة في تواريخ متقاربة لتفادي النّسيان وعدم تـــأثير الأحـــداث المتجدّدة على لُبّ الموضوع المناقش. كما يجب أن لا يبتعد تاريخ مناقشة وتحليل نتائج المقابلة عن تاريخ إجرائها.

أمّا بالنسبة **لمدّة المقابلة**، حتّى تستوفي كلّ فصول الموضوع المناقش، يجب عليها أن لا تقلّ على ساعة واحدة. غير أنّ ذلك يتوقّف أيضا على الوقت الذي يُمكن أن يُوفّره المستَجوَب.

بالنسبة **لمكان إجراء المقابلة**، لا توجد شروط محدّدة، ويكفي اختيار مكان هادئ يُساعد على تبادل أطراف الحديث بسلاسة وتركيز. ويُستحسَنُ الابتعاد عن مكان عمل المستَجوَب لأنّه عادة مـــا يكون منهمكا أكثر في مكان عمله.

المطلب الثاني : المقابلة شبه الموجّهة

تعتبر المقابلة شبه الموجّهة الأكثر استعمالا في البحوث التي تتبنّى المقاربات التجريبية، لما لها من مميّزات. وعند إجراء المقابلة شبه الموجّهة، يجب مراعاة ظروف التبادل مع المستَجوَب في إطار علاقـــة مُتّزنة، تتطلّب أحيانا تدخّلات من طرف الباحث لتوجيه الحوار وفق أهداف البحث.

1- مميّزات المقابلة شبه الموجّهة

تُعتبر المقابلة شبه الموجّهة من بين الأشكال الأكثر مصداقية عند جمهور الباحثين في مجال البحوث التجريبيّة النوعية، لما لها من مميّزات كالآتي:[1]

- تتمّ وفق إطار يتّسم نسبيّا بالصّرامة، غير أنّه يُعطي للمستَجوَب هامشا من حريّة الكلام في تناوله للمواضيع موضوع البحث؛
- تتطلّب الإعداد المسبق لدليل يتضمّن تساؤلات حول إشكالية البحث يمكن طرحها بشكل مفتوح ودون ترتيب محدّد بصفة مُطلقة.
- لا تتطلّب إمكانات كبيرة ممّا يجعلها أقلّ تكلفة ويمكن تنفيذها بيُسر كبير؛
- تزيد من خبرة الباحث، بحيث تُمكّنه من الاحتكاك بالمهنيين ومن هم على صلة بواقع الأعمال.

2- ظروف التبادل مع المستَجوَب

تتوقّف ظروف التبادل مع المستَجوَب على طريقة استعمال دليل المقابلة وإمكانية التّسجيل الصّوتي للمقابلة.

2-1- استعمال الدليل

للدليل عدّة إيجابيات، بحيث يُعتبر أداة مهمّة عند إجراء المقابلة، وهو يمثل ضمانا يُعبّر عن جدية الباحث في أعين المستَجوَبين. غير أنّه لا يخلو من السلبيات، حيث يجب على الباحث أن لا يتمسّك به كثيرا ويعرف كيف يتخلّى عنه في بعض الحالات، شريطة هضم محتواه وشرح مضمونه المسبق للمُستَجوَب لتفادي إحراجه.

2-2- التسجيل الصّوتي

عادة ما يتمّ التدوين الكتابي للمعلومات المستقاة خلال إجراء المقابلة، غير أنّ ذلك لا يُمكن أن يعوّض أبدا التسجيل الصّوتي، مهما كانت دقة التسجيل الكتابي. من هنا يجب إقناع المستجوَب بضرورة التسجيل الصوتي، مع الحرص على عدم إفشاء هوية المستَجوَب، واستعمال ملاحظاته وأفكاره بكلّ أمانة ودون أيّ تشويه.

3- العلاقة مع المستَجوَب

[1] - Tiphaine GODFROID, Op-cit, p : 06.

إنّ العلاقة ما بين الباحث والمستَجوَب تعتبر علاقة جدّ حسّاسة ومعقّدة. وهي ترتكز على ثلاثة أبعاد مترابطة ومُتداخلة : التقمّص العاطفي (Empathie)، القَبول (Acceptation) وعدم المباشـــرة (Non-directivité)[1]. يعمل الباحث جاهدا، مستعملا كلّ الأساليب المتاحة، للتقرّب من المستَجوَب لخلق الظروف الملائمة أثناء إجراء المقابلة.

يجب أن يكون لبقا في تصرّفاته مع المُستَجوَب ويسعى لخلق الظروف الحميمية التي تهيّئ قَبول الطرفين لبعضهما، مع تفادي المباشرة وترك للمستَجوَب هامش كبير في حريّة الكلام، حتى وإن كانت أفكاره تتعارض مع أفكار الباحث.

يتراوح دور الباحث ما بين التقرّب من المستَجوَب والبعد عنه أحيانا. يتقرّبُ منه من خـــلال إيلاء أهميّة لكلامه وتصديقه دون التعهّد به، والبعد عنه عن طريق التحكّم في نفسه وعدم التعقيب على الآراء التي لا يُؤمنُ بها، بهدف عدم إحراجه وتحفيزه على الكلام بحريّة.

4- أنواع تدخّلات الباحث

بالرّغم من أنّ المقابلات شبه الموجّهة تسمح بهامش كبير من حريّة الكلام، غير أنّه بهدف ترشيد تبادل أطراف الحديث مع المستَجوَب، للتّركيز على مواضيع البحث المطروحة للنقاش، يلجأ الباحث إلى ثلاثة أنواع من التدخّلات، كالآتي :

الإرشادات : التي تُستعمل عند عرض المواضيع الجديدة. كما تُستعمل لترشيد الحديث وإعادته إلى نصابه، في حالة ابتعاد المستَجوَب عن فحوى الإشكالية موضوع الدّراسة.

التحفيزات : على عكس الإرشادات فإنّ التّحفيزات تُستعمل في خضمّ الحديث مع المستَجوَب وتواصله. والتّحفيزات عدّة أنواع : تقديمية، لإعادة طرح الأسئلة، تكميليـــة، اســـتقرائية، تفســـيرية وتشجيعية.

5- مراحل الدراسة عن طريق المقابلة شبه الموجّهة

تتّسم البيانات النّوعية المستقاة عن طريق المقابلات التوجيهية بالنّزاهة والجودة باعتبار أنّها تـــتمّ بطريقة منهجيّة وعن طريق عدّة مراحل بما فيها التّرميز، التّصنيف، التحليل الموضوعي، التحليل المعـــرفي وترجمة النّتائج. أمّا درجة دقّة البيانات تعتمد على الدّراسة ككُلّ. ويتوقّف نجاح الدّراسة التجريبية عن طريق المقابلة شبه الموجّهة على تنفيذها وفق مراحل وبعناية فائقة كالآتي:[2]

[1] - Tiphaine GODFROID, Op-cit, p : 16.

[2] - Yvonne DUAGANI MASIKA, Avantages et inconvénients des méthodes de recherche , Présentation du moi

5-1- ضبط إشكالية البحث

يستدعي كلّ بحث التّحديد المسبق والدّقيق لإشكالية البحث عن طريق حصر السّؤال الرّئيسي والعام للبحث، والأسئلة الفرعية التي تنجم عنه.

5-2- الإطار النظري للبحث

يرتكز كلّ بحث جدّي على إطار نظري يُبيّن من خلاله الدّراسات السّابقة التي تناولت موضوع البحث مع حصر حدودها. ممّا يُمكّن من حصر الجوانب التي لم يتمّ تناولها، والتي من خلال دراستها يكون الباحث قد أضاف فائض قيمة علميّ، ممّا يُضفي المصداقية على عمله البحثيّ.

5-3- حصر فرضيات البحث

بعد ضبط الإشكالية العامّة للبحث والاستدلال بالإطار النظري للدراسة، يتمّ تحديد مواضيع البحث من خلال طرح الأسئلة الفرعية التي تنبثق عن السّؤال العام للإشكالية. ومن ثمّ صياغة الفرضيات الواجب اختبارها عن طريق الدّراسة التّجريبية.

5-4- إعداد دليل المقابلة

يتمّ بناءً على فرضيات البحث المُصاغة إعداد دليل للمقابلة. يتضمّن دليل المقابلة التعريف بموضوع الدراسة من خلال طرح أسئلة مفتوحة تُلمّ بالموضوع الرئيسي والمواضيع الفرعية النّاجمة عنه.[1]

5-5- اختيار المستَجوَبين

يتمّ اختيار المستَجوَبين بناءً على طبيعة الموضوع الواجب نقاشه. ويكون ذلك عن طريق طلب للمقابلة، يستعمل خلاله الباحث اللباقة اللّائقة حسب مركز وأهميّة الشخص المزمع استجوابه.

5-6- جمع البيانات

يتمّ جمع البيانات من خلال تنفيذ المقابلة شبه الموجّهة عن طريق التّدوين الكتابي للبيانات المستقاة من الحوار مع المستَجوَبين. يُستحسنُ تسجيل المقابلات بعد طلب الإذن من المُستَجوَبين.

---

de juillet 2015, p : 07.

[1] - Jean-Michel Decroly, Op-cit, P : 12.

5-7- مناقشة النتائج

حتّى يتسنّى للباحث التّحليل النّوعي للنتائج المُتحصّل عليها، يجب عليه أن يقوم بالتدوين الكتابي للتسجيلات، ومن ثمّ يقوم بتصنيف البيانات وترميزها، بهدف مقارنتها واختبارها مع الفرضيّات المُصاغة. يُدوّن الباحث تحليلاته وملاحظاته في ملحق يتضمّن الموضوع المعالج، السّؤال المفتوح المقابل له والبيانات المدوّنة ونتائج الباحث المتوصّل إليها.

5-8- اختبار الفرضيّات

بعد التّحليل النّوعي للبيانات النّابعة من المقابلات شبه الموجّهة، يتمّ إسقاط النتائج المتحصّل عليها، على الفرضيات المصاغة التي يتمّ اختبارها عن طريق تصديقها أو نفيها. ومن ثُمّ الإجابة على السّؤال الرئيسي للبحث وأسئلته الفرعية.

5-9- الخاتمة

تُختتمُ الدّراسة التّجريبية، عن طريق المقابلة شبه الموجّهة، بخلاصة يتمّ التذكير فيها بإشكالية البحث، الإطار النظري الذي يعتمد عليه، ونتائج الدراسة. وتُستعمل هذه النتائج لاختبار فرضيات البحث بالإيجاب أو النفي، ومن ثمّ الإجابة على السّؤال الرئيسي للبحث والأسئلة الفرعية النّاجمة عنه، مع إبراز حدود الدّراسة وآفاقها.[1]

المطلب الثالث : دليل المقابلة

يقتضي تنفيذ مقابلة، وبالخصوص مقابلة شبه مُوجّهة، قيام الباحث بأعمال تحضيرية مهمّة أهمّها إعداد دليل للمقابلة. ونجاح أيّ مقابلة يتوقّف على الإعداد الجيّد للدليل الذي يجب أن يتّسم بخصوصيّات معيّنة ويرتكز على مبادئ محدّدة ويُنفّذ على مراحل ممنهجة.

1- خصوصيّات دليل المقابلة

لا يُمثّل دليل المقابلة قائمة بمجموعة من الأسئلة. بل يُعتبر أداة يجب إعدادها بعناية وحسنُ التصرّف فيها وتكييفها مع سياق المقابلة. يتمّ بناء الدليل على أساس المواضيع الرئيسية للبحث. فإنه عادة ما يبدأ تقديمه بالتذكير بالدراسة وكيفيّة إجرائها. وعادة ما تتناول الدراسة، بالإضافة إلى الموضوع الرئيسي، محاور فرعية يُمكنُ صياغتها في شكل أسئلة مفتوحة تهدف إلى فهم محدّد أو معرفة معيّنة.

[1] - Yvonne DUAGANI MASIKA, Op-cit, P : 15.

تقتضي عملية بناء دليل المقابلة، التدرّج من العموميات إلى الخصوصيّات والحفاظ على نسق مُتّزن خلال الحوار، إلى غاية الوصول إلى الأهداف المرجوّة.

2- مبادئ دليل المقابلة

عند إعداده لدليل المقابلة، يجب على الباحث أن يحترم جملة من المبادئ كالآتي:

2-1- استعمال مبدأ القُمع (عنق الزّجاجة)

وفقا لمبدأ عنق الزّجاجة، يجب على دليل المقابلة أن يتضمّن السّؤال العام لموضوع البحث والأسئلة الفرعية النّاجمة عنه. غير أنّه يجب طرح المواضيع بسلاسة، وذلك بطرح المواضيع العامّة أوّلا، ومن ثمّ الانتقال بالتّدريج للمواضيع الخاصّة التي تتفرّع عنها. سوف يُسهّل ذلك على الباحث والمستَجوَب استيعاب إشكالية البحث، ممّا يُؤثّر إيجابا على نجاعة البيانات المجمّعة.

2-2- الاعتماد على منطق محدّد

يتطلّب إعداد دليل مقابلة جيّد على منطق محدّد مُسبقا يُساعد على ترتيب الموضوع الرّئيسي للبحث والمواضيع الفرعية الناجمة عنه. وهو ضروريّ لاستغلال الوقت المتاح للمقابلة بعقلانية. غير أنّ المقابلة شبه الموجّهة تُتيح تجاوز ذلك الترتيب المنطقي للمواضيع، ممّا يسمح بتناولها دون ترتيب حسب سياق الحديث المنتهج من طرف المستَجوَب الذي يستدعي ترشيده من حين لآخر من طرف الباحث.

2-3- البداية بأسهل الأسئلة

يُستحسَنُ البداية بأسهل الأسئلة لتناول مواضيع البحث، بهدف اكتساب ثقة المستَجوَب وتحفيزه على عدم ادّخار أيّ جهد في استرساله في الكلام حول المواضيع حيّز المناقشة. يجب مزج الأسئلة المتعلّقة بالتصرّفات (اعتماد مبادئ المحاسبة وتطبيق طرق التقييم)، بالأسئلة التي توحي إلى المعارف أو الآراء كالأفضليات (الخيارات المحاسبية المفضّلة) والمواقف (إبداء الرّأي حول الجدوى من تطبيق بعض المعايير المحاسبية المكلفة).

3- مراحل دليل المقابلة

يتمّ بناء دليل المقابلة شبه الموجّهة بطريقة منهجية تستند إلى منطق مُحدّد يُلائم المحاور موضوع البحث. ويتمّ ذلك على مراحل كما يلي :

3-1- المرحلة التمهيدية

يتمّ من خلال المرحلة التمهيدية التعرّض لمواضيع عامّة تمسّ الإطار العامّ للبحث ومحيطه والأشخاص المعنيّين بموضوع البحث، بما فيهم المستَجوَب والأشخاص الذين يُشكّلون عينات الدّراسة. وعادة ما تُطرحُ في المرحلة التّمهيدية أسئلة عامّة، كأن يسأل الباحث المستَجوَب : "هل حدّثتنا قليلا عن البيئة المحاسبية في الجزائر".

3-2- مرحلة التركيز على موضوع البحث

بعد التعرّض لمحيط موضوع البحث من خلال الأسئلة العامّة، يُباشر الباحث الحديث مع المستَجوَب من خلال بداية التركيز على المسائل الفرعية للبحث من خلال طرح أسئلة تمسّ مواضيع فرعية، كأن يسأل الباحث المستَجوَب:

- الموضوع الفرعي الأوّل: "كيف تقيّم المخطّط الوطني للمحاسبة الذي تمّ تعويضه بالنّظام المحاسبي المالي ؟".
- الموضوع الفرعي الثاني: "هل حدّثتني عن استراتيجيّة الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي".
- الموضوع الفرعي الثّالث: "هل ترى أنّ النظام المحاسبي المالي ينسجم مع النسيج الاقتصادي الجزائري من حيث حجم المؤسّسات ؟"

3-3- مرحلة التعمّق في البحث

تتناول مرحلة التعمّق في البحث المحاور الرئيسية للبحث من خلال الغوص في المواضيع الأساسية. يطرح الباحث في هذه المرحلة الأسئلة التي تمسُّ لُبّ الموضوع، كأن يسأل :

- الموضوع الفرعي الأوّل : "ما هي الصعوبات التي واجهتك عند تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟".
- الموضوع الفرعي الثاني : "ما هي معايير النظام المحاسبي المالي التي ترى أنّها لا تنسجم مع واقع أعمال المؤسّسات في الجزائر ؟".
- الموضوع الفرعي الثّالث : "ما هي المعايير المحاسبية التي ترى أنّه يجب إدماجها في النظام المحاسبي المالي ؟"

3-4- المرحلة الختامية

من خلال المرحلة الختامية[1] يمنح الباحث المستَجوَب فرصة لإبداء خلاصة آرائه حول المواضيع المناقشة، وذلك من خلال طرح سؤال يُمهّد له الطّريق لذلك، كأن يقول الباحث : "الآن، كخاتمة لهذا الحوار، يتبيّن من أقوالك بأنّ النظام المحاسبي المالي هو في حاجة إلى تحديث وتطوير، هل هذا صحيح؟"

يُذكّر الباحث بأنّ المقابلة أشرفت على نهايتها ويشكره على مساعدته من خلال قَبُوله المُساهمة في هذه المقابلة.

المبحث الثاني : الإطار العملي للدراسة التجريبية

يتناول هذا المبحث الإطار العملي للدّراسة التجريبية، من خلال دراسة نوعيّة عن طريق مقابلات شبه مُوجّهة مع مُعدّي ومستعملي القوائم المالية، من مدراء ماليين ومحاسبين لمجموعة من الكيانات الصغيرة والمتوسّطة التي تنشط في قطاع الأعمال الجزائري.

يتمّ من خلال هذا البحث عرض الأعمال التحضيرية التي تمّت بهدف القيام بالمقابلات شبه الموجّهة، كما يتناول أيضا تحليل نتائج الدراسة.

المطلب الأوّل : الأعمال التحضيرية للمقابلات شبه الموجّهة

يتمّ من خلال هذا المطلب، عرض الأعمال التحضيرية التي تمّت بهدف القيام بالمقابلات شبه الموجّهة، بما فيها عرض خصائص الكيانات التي تمثّل مجتمع الدراسة وطريقة إعداد دليل المقابلات.

1- خصائص الكيانات موضوع الدّراسة

ترتكز الدراسة النوعية على الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم، التي اختيرت منها عيّنات من الكيانات كمجال لتطبيق الدراسة التجريبية. وقبل أن يتمّ عرض خصائص الكيانات التي تُمثّل مجتمع الدراسة (على المستوى الجزئي)، يتمّ إلقاء الضوء على تكوين النسيج الاقتصادي الجزائري، من حيث طبيعة وعدد الكيانات التي تُشكّله (على المستوى الكلّي).

1-1- خصائص الكيانات على المستوى الكلي

تُبيّن الإحصائيّات[1]، بأنّ النسيج الاقتصادي الجزائري يتشكّل أساسا من الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم. بلغ عدد الكيانات الصّغيرة ومتوسّطة الحجم في الجزائر، بتاريخ 2015/12/31، 934.569 كيان، يُشغّل ما يقارب مليونين وأربع مائة ألف عامل.

[1] - « SAP » est une marque déposée, c'est un logiciel d'ERP (Enginereed ressource Planner ou Product), en français PGI (Progiciel de Gestion intégrée).

جُلّ هذه الكيانات ينتمي رأس مالها للقطاع الخاصّ، أي بنسبة 99,94 % من العـــدد الإجمـــالي للكيانات الصغيرة ومُتوسّطة الحجم، وهو ما يُعادل 934.008 كيان. أمّا الباقي، أي ما نسبته 0,06 % من الكيانات، تعتبر مؤسّسات عمومية يمتلك رأس مالها القطاع العامّ. وهي بعـــدد 561 مؤسّســـة في شكل شخصيات معنوية حسب طبيعتها وفق تصنيفات القانون التجاري الجزائري.

يمثّل عدد الكيانات الخاصّة المؤسّسة في شكل شركات 541.725 كيان، وهو ما يُمثّل نسبة 58 % من مجموع الكيانات الخاصة. أمّا النسبة المتبقيّة (42 %)، تُمثّل الكيانات المؤسّسة في شكل أشخاص طبيعيين، الذين هم بعدد 392.283 شخص طبيعي.[2]

يُبيّن الجدول الموالي تصنيف الكيانات الصغيرة والمتوسّطة حسب حجمها كالآتي :

جدول رقم 28 : تصنيف الكيانات الصغيرة والمتوسّطة من حيث حجمها

حجم المؤسسة	عدد المستخدمين	النسبة	عدد الكيانات
المصغرة	من 01 إلى 09 شخص	% 97,12	907.653
الصغيرة	ما بين 10 و49 شخص	% 02,57	24.018
المتوسطة	ما بين 50 و250 شخص	% 00,31	2.898
المجموع		% 100,00	934.569

المصدر: وزارة الصناعة والمناجم، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية، الدراسات وأنظمة المعلومات، النشرية رقم 28، مارس 2016، ص : 10.

كما يُبيّن الجدول الموالي الانتشار الجغرافي للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم على ربوع التراب الوطني كما يلي :

جدول رقم 29 : الانتشار الجغرافي للكيانات الصغيرة والمتوسّطة

المنطقة الجغرافية	نسبة الانتشار الجغرلفي	عدد الكيانات
الشمال	% 97,12	907.653
الهضاب العليا	% 02,57	24.018
الجنوب	% 00,31	2.898
المجموع	% 100,00	934.569

[1]- Ministère de l'Industrie et des Mines, Direction Générale de la Veille Stratégique, des Etudes et des Systèmes d'Information, Bulletin d'information statistique, Numéro 28, Edition mai 2016, p : 07.

[2]- Ministère de l'Industrie et des Mines, Direction Générale de la Veille Stratégique, Op-cit, p : 09.

المصدر: وزارة الصناعة والمناجم، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية، الدراسات وأنظمة المعلومات، النشرية رقم 28، مارس 2016، ص : 12.

1-2- خصائص الكيانات على المستوى الجزئي

تمّ تعيين مُسبقا عشر كيانات لاستجواب مدرائها الماليين، محاسبيها أو مسيّريها، من خلال مقابلات شبه مُوجّهة. بعد اتّصالات حثيثة لم نحض بقبول سوى خمسة منها. يُعزى ذلك لانشغال المستَجوَبين بمهامّهم الهامّة التي لا توفّر لهم مزيدا من الوقت للاهتمام بمهامّ جانبية. كما أنّه من الصّعب الحصول على معلومات من المستَجوَبين الذين تربطهم علاقات عمل مع الكيان. وهم غير مخوّلين للإدلاء بمعلومات محاسبية ومالية حول الكيان مُتحجّجين باحترام مبدأ السرّ المهني.

تتمثّل الكيانات التي اختيرت من ضمن مجتمع الدراسة في خمسة شركات أسهم، تمارس نشاطات مختلفة. وهي تعتبر كشركات تابعة تمسك فرديا محاسبة مالية، كما تُمسك محاسبة مدمجة على مستوى مجموعة الشركات.[1]

2- إعداد دليل المقابلة شبه الموجّهة

في إطار الأعمال التحضيرية للمقابلات شبه الموجّهة، تمّ إعداد دليل للمقابلات، مع مراعاة الخصوصيّات والمبادئ التي يرتكز عليها ومراحل تنفيذه بطريقة ممنهجة.[2]

تمّ بناء محتوى دليل المقابلة على مراحل كما يلي:

1-2- مقدّمة

يتمّ التعريف بالباحث الذي يقوم بعملية الاستجواب، ثمّ تحديد موضوع وأهداف المقابلة شبه الموجّه. وتتمثّل في جمع آراء المسؤولين عن إعداد القوائم المالية في المؤسّسات، حول مساهمات وحدود النظام المحاسبي المالي، بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة، والصعوبات التي واجهتها عند تطبيقه. تتضمّن المقدمة أيضا تبرير اختيار الباحث للمؤسّسة المعنيّة، وبالتالي للشخص الذي يمثّلها، بهدف إجراء

[1] – تُبيّن خصائص الشركات موضوع الدّراسة في الملاحق من رقم 01 إلى رقم 05.

[2] – تمّ بناء محتوى دليل المقابلة كما هو مُبيّن في الملحق رقم 06.

المقابلة شبه الموجّهة معه. كما تتضمّن أيضا تحفيز المستَجوَب للإدلاء بالكلام وإبداء آرائه بكلّ حريّة، مع الحفاظ على هويّته المجهولة إن أراد ذلك.

2-2- البيانات الشخصية للمستَجوَب

بهدف تحليل النتائج بطريقة موضوعية، يجب على دليل المقابلة أن يتضمّن معلومات اجتماعية ومهنية للشخص المستَجوَب، بما فيها عمره، مستواه التعليمي، المنصب الذي يشغله والخبرة المهنية الإجمالية وفي المؤسّسة.

2-3- عرض المحور الرئيسي والمحاور الفرعية للبحث

يتضمّن دليل المقابلة الإطار العامّ للبحث من خلال طرح أسئلة مفتوحة تمسُّ المحور الرئيسي للبحث. ومن ثُمّ يُباشر الحديث مع المستَجوَب من خلال التركيز على المسائل الفرعية للبحث من خلال طرح أسئلة تمسّ مواضيع فرعية.

تناول دليل المقابلة المحور الرئيسي للبحث، من خلال سؤالا مفتوحا حول تقييم النظام المحاسبي المالي، ابتداءً من دخوله حيّز التنفيذ سنة 2010. يهدف إلى إبراز مساهماته بالمقارنة مع المخطّط الوطني للمحاسبة، هذا من الجهة الأولى. والوقوف على حدوده ومواطن الضعف فيه نتيجة صعوبات تطبيقه.

أمّا الأسئلة الفرعية تناولت المواضيع الفرعية الموالية :

- الظروف المتعلّقة بعملية الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي مع النسيج الاقتصادي الجزائري من حيث حجم المؤسّسات؛
- صعوبات ومشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- معايير النظام المحاسبي المالي التي لا تنسجم مع واقع أعمال المؤسّسات في الجزائر؛
- المعايير المحاسبية التي يجب إدماجها في النظام المحاسبي المالي.

2-4- الخاتمة

يُختتمُ دليل المقابلة بمرحلة ختامية، من خلالها يُمنح للمستَجوَب فرصة لإبداء خلاصة آرائه حول المواضيع المناقشة. ويكون ذلك من خلال طرح سؤال يُبرّر أهميّة تحديث النظام المحاسبي المالي وتكييفه لينسجم مع واقع قطاع الأعمال في الجزائر.

بعد تذكير المستَجوب بأنّ المقابلة أشرفت على نهايتها، يُشكر جزيل الشّكر على مساهمته في هذا البحث العلمي من خلال قَبوله المُساهمة بآرائه وأفكاره في هذه المقابلة.

المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة التجريبية

تمّ تجميع البيانات عن طريق التسجيل اليدوي و لم يتمّ استعمال التّسجيل الصّوتي. وبهدف تسهيل عملية تحليل نتائج الدراسة التجريبية، تمّت إعادة كتابة بيانات المقابلات في شكل نص Word[1]، مع تصنيف الإجابات المتناغمة وترميزها لعدم الكشف عن هوية الكيانات المستَجوَبة.[2]

تمّ تحليل البيانات المستقاة عن طريق المقابلات شبه الموجّهة، مع الأخذ بعين الاعتبار المواضيع الفرعية المعالجة. حُدّدت المواضيع الفرعية انطلاقا من الآراء المشتركة للمستَجوَبين، مع الأخذ في الحسبان الآراء المتضاربة حول نفس الموضوع الفرعي.

تناولت المقابلات شبه الموجّهة مناقشة المحاور الفرعية الآتية :

1- الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي

بالنسبة لبعض المستَجوَبين، فإن "**عمليّة الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي تمّت في ظروف عادية (A)**". غير أنّه بالنسبة للبعض الآخر "**لم تتمّ عملية الانتقال بطريقة معمّقة، بل اقتصرت على إلغاء حسابات المخطّط الوطني للمحاسبة بتفريغ أرصدتها في الحسابات الجديدة للنظام المحاسبي المالي (D)**.

استعانت جميع المؤسّسات بالخبرة الخارجية لإنجاح عملية الانتقال. "**تمّ إعداد استراتيجيّة للانتقال تحت إشراف فوج عمل يرأسه المدير العام للمؤسّسة بمرافقة خبير محاسب مختصّ في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وتحت مراقبة محافظ الحسابات. (...) وباعتبار المؤسّسة تابعة لمجموعة دولية تُمسكُ حساباتها المدمجة وفق معايير المحاسبة الأمريكية USGAAP، سهّل ذلك كثيرا عملية إعداد التقارير المالية الشهرية، بسبب تقليل عمليات إعادة معالجة البيانات، نتيجة التوافق النسبي لمعايير النظام المحاسبي المالي المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية مع معايير المحاسبة الأمريكية USGAAP (B)**".

إنّ افتقار النظام المحاسبي المالي لمعيار قائم بذاته، لمعالجة الانتقال لأوّل مرة للنظام المحاسبي المالي، لم يُساعد الكيانات على الانتقال بكل سهولة من المخطّط الوطني للمحاسبة. "**واجه فوج العمل المكلّف بعملية الانتقال عدّة مشاكل تعلّقت ببعض المعالجات المحاسبية بسبب عدم معالجة النظام المحاسبي المالي لذلك. (...) وحتّى التعليمات والمذكّرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة فهي غير كافية وجاءت بصورة جدّ متأخرة (E)**".

---

[1] – تمّ تدوين محتوى المقابلات كما هو مُبيّن في الملاحق من رقم 07 إلى رقم 11.

[2] – تمّ ترميز الكيانات الخمس بالحروف (A, B, C, D, E).

2- آثار الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي

اتّفق المستَجوَبون بالإجماع على أنّه نجمت عدّة آثار عن عملية الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. "**نجم عن عملية الانتقال أثر اجتماعي بسبب تحمّل تكاليف تكوين مُستخدمي المؤسّسة في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية. (...) كما نجم عن ذلك أثر تنظيمي نتيجة اقتناء برامج معلوماتية جديدة توافق النظام المحاسبي المالي (E)**".

أصبحت المؤسّسات مجبرة على التخلّي عن الأنظمة المعلوماتية القديمة، وتعويضها بأنظمة معلومات جديدة. "**لقد اقتنت المؤسّسة نظام معلوماتي جدّ مُتطوّر (SAP)، وهو يُوافق تماما مُتطلّبات النظام المحاسبي المالي.(...) غير أنّ ذلك جعل المؤسّسة تتحمّل أثرا ماليا نتيجة تسديد مصاريف اقتناء الأنظمة المعلوماتية الجديدة (C)**".

نتج عن عملية الانتقال أثر مالي، نتيجة تكبّد المؤسّسة "**تكاليف إضافية بسبب مرافقة الخبراء الخارجيين لعملية الانتقال وتحمّل المؤسّسة لأتعاب محافظ الحسابات، عند إبداء رأيه حول ظروف عملية الانتقال (E)**".

بالإضافة إلى الأثر الاجتماعي والأثر التنظيمي والأثر المالي، نجم عن عملية الانتقال "**أثر محاسبي نتيجة إعادة معالجة أرصدة حسابات الأصول والخصوم للسنوات المالية السّابقة (A)**". اختلف الأثر الناجم عن عملية الانتقال من مؤسّسة إلى أخرى، فهو سالب بالنسبة للبعض وموجب بالنسبة لبعض المؤسّسات الأخرى. فعلا "**فإنّ الأثر المحاسبي جاء بنتيجة سالبة تُساوي 42 كدج،(...) تمّ تخصيصه في حساب الترحيل من جديد بعد المصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للشركة (B)**".

نجم عن عمليات إعادة المعالجة "**أثر محاسبي موجب تمّ تقييده في دائن الحساب 115 : الأثر الناجم عن الانتقال، تمخّض عنه ضرائب مؤجّلة للخصوم تمّ تقييدها في حسابات الشّركة (E)**". أمّا بالنسبة لبعض المؤسّسات، فإنّ "**مقابل الأثر الناجم لم يؤثّر على حسابات رؤوس الأموال، بل أثّر على حسابات الخصوم الجارية، ممّا لم يستدع تقييد ضرائب مؤجّلة للأصول أو للخصوم (A)**".

3- الاستعمال غير الأمثل لقدرات الانتاج

بيّنت نتائج المقابلات شبه الموجّهة بأنّ المؤسّسات واجهت مشاكل جمّة عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، بسبب استحالة تطبيق بعض معاييره المحاسبية. أو صعوبة تطبيقها. "**بالرّغم من أن مفهوم الاستعمال غير الأمثل لقدرات الانتاج مُرسّخ من طرف النظام المحاسبي المالي، بموجب المعيار المحاسبي الذي يُعالج المخزونات، فإنّه غير مُطبّق على مُستوى المؤسّسة (D)**".

إنّ تطبيق بعض المعايير المحاسبية التي تصلح للمؤسّسات الكبيرة، تتطلّب تحمّل تكاليف إضافية عند الامتثال لها. فعلا "**عند تقييم المؤسّسة لمخزوناتها من المنتوجات النهائية، لا تأخذ في الحسبان التكاليف الناجمة عن الاستعمال غير الأمثل لقدرة الانتاج التي يجب إقصاؤها من التكلفة. (...) يتطلّب ذلك مسك محاسبة تحليلية، وهو ما يجعل المؤسّسة تتحمّل تكاليف إضافية ناتجة عن توظيف مختصّين وتكوينهم في هذه المادّة (A)**".

4- ملحق الكشوف المالية

من خلال تحليل البيانات المجمّعة عن طريق المقابلات شبه الموجّهة، يتبيّن بأن آراء المستَجوَبين اتّفقت حول عدم اهتمام مستعملي القوائم المالية بملحق الكشوف المالية. "**تقوم المؤسّسة بإعداد ملحق الكشوف المالية بطريقة جدّ محتشمة، بحيث نفس البيانات الوصفية ونفس الجدوال يتمّ تداولها من سنة إلى أخرى، باستثناء بعض الإضافات في شكل بيانات عددية (E)**".

"**صحيح أنّ المؤسّسة تُمسك ملحق الكشوف المالية سنويا ودون صعوبات. غير أنّه لا يبدو مهمّا إلاّ بالنسبة للأطراف الداخلية للمؤسّسة المعنية بالتسيير كالإدارة ومجلس الإدارة. (...) قلّما تهتمّ الأطراف الخارجيّة بهذه القائمة المالية (D)**".

"**في نظر أهمّ مستعملي القوائم المالية، فإنّ جدول حركة الأموال الخاصّة ليس ذو أهميّة كبيرة. (...) رُبّما تكون أهميّته أكبر بالنسبة للشركات المقيّدة في بورصة القيم، بالمقارنة مع الشركات العائلية التي عادة ما تتشكّل في شكل مؤسّسات صغيرة ومتوسّطة وبرأسمال مغلق (A)**".

على عكس ذلك، فإنّ مؤسّسة واحدة فقط أبدت اهتمامها بملحق الكشوف المالية. "**يُولّد النظام المعلوماتي المتطوّر (SAP) بيانات جيّدة تُستعمل في مسك ملحق الكشوف المالية. وبالخصوص البيانات الوصفية ذات الأميّة النسبية الواجب الإفصاح عنها. (...) غير أنّ ذلك لا يعكس أهميّة هذه القائمة المالية بالمقارنة مع الأهميّة التي يوليها المستعملون للقوائم المالية الأخرى بما فيها الميزانية، حساب النتائج وجدول تدفّقات الخزينة (C)**".

5- مؤونات المخاطر والخسائر

تُحبّذُ بعض المؤسّسات إعطائها هامش حريّة واسع لتخصيص المؤونات، وهو ما لا يسمح به النظام المحاسبي المالي. "**على عكس معايير المحاسبة الأمريكية USGAAP التي تسمح بإثبات المؤونات التي تُغطّي المخاطر المختلفة، فإنّ النظام المحاسبي المالي الذي يولي الأهميّة للمتلكات قبل الأداء، لا يسمح بتقييد مؤونات إلاّ في حالات محدّدة جدّا، ممّا يدلّ على عدم مرونته (B)**".

تدلّ نتائج المقابلات شبه الموجّهة بأن المؤسّسات تواجه صعوبات لتطبيق المعيار المحاسبي المتعلّق بمؤونات المخاطر والخسائر. "**إنّ المؤسّسة بصفتها شركة تابعة لمجمّع يُؤسّسه عدّة شركات أصبحت تابعة له عن طريق الخوصصة، وهي إذن معنية بإثبات مؤونة منحة الإحالة على التقاعد. (...) غير أنّها تُواجه صعوبات جمّة عند حسابها للمؤونة الواجب تقييدها (A)**".

إنّ غياب بعض العوامل والنسب الصّادرة عن دور الإحصاء الرسمية والهيئات المالية النشطة، تحول دون حساب هذا النوع من المؤونات بطريقة شفّافة. و"**في غياب معدّلات للتحيين مثلا،الصادرة عن هيئات معترف بها، يمنع من تقدير معدّلات الوفيات مثلا، (...) هذا ما سيؤدّي إلى إعداد قوائم مالية لا تتّسم بالمصداقية (D)**".

تساءل أحد المستَجوَبين عن الآثار الجانبية الناجمة عن تقييد مثل هذا النوع من المؤونات في المؤسّسات الصغيرة والمتوسّطة. "**لماذا تُحمّل مؤسّسة صغيرة ومُتوسّطة عبئا قد يمتصّ المبلغ القانوني الأدنى لرأس المال، كما يُؤثّر سلبا على نسبة الدين بتقييد التزام حالي غير جاري في شكل مؤونة (A)**".

6- الضّرائب المؤجّلة

لم تعرف المؤسّسات الجزائرية في ظلّ المخطّط الوطني للمحاسبة الضرائب المؤجّلة. والضرائب المؤجّلة تجسّدت بفعل معايير النظام المحاسبي المالي الذي ينادي بمبدأ فصل الجباية عن المحاسبة. "**بالرغم من صعوبة تحقيق ذلك، بسبب اعتبار إدارة الضّرائب من أهمّ مُستعملي القوائم المالية، تُقيّد الضرائب المؤجّلة بصورة عاديّة غير أنّه نادرا ما تحدث في المؤسّسة حالات تتطلّب هذا النوع من المعالجة (D)**".

يجب التحكّم في معيار الضرائب المؤجّلة "**لتجاوز الصعوبات عند المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الضرائب. ولا يتحقّق ذلك إلاّ من خلال التكوين المستمرّ لهظم هذا المعيار من الجانب المحاسبي وخصوصا من الجانب الجبائي (E)**".

ولّد الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي أثرا سالبا، نجم عنه ضرائب مؤجّلة للأصول. "**تُعتبرُ هذه الضّرائب بمثابة وفرة جبائية لم يُبد المشرع الجبائي الجزائري رأيه فيما يتعلّق بخضوعها للضّرائب على الأرباح أو إعفائها منها. (...) حتّى الخبير المحاسب الذي رافق المؤسّسة عند عملية الانتقال، والذي دافع عن رأيه حول إمكانية تخفيض مبلغ الأثر السلبي من القاعدة الخاضعة للضريبة، لم يتوافق مع محافظ الحسابات الذي أعطى رأيا مخالفا يفرض على المؤسّسة إعادة إدماج مبلغ الأثر السّالب ضمن قاعدة فرض الضريبة (B)**".

7- الحسابات المُدمجة

بيّنت بيانات المقابلات شبه الموجّهة، بأنّه بالرغم من أنّ جميع المؤسّسات التي تدخل في نطاق مجال الدراسة التجريبية، معنية بدمج الحسابات على مستوى الشركة الأمّ، غير أنّ التطبيق الميداني لمعيار دمج الحسابات غير مجدي إلى حدّ ما.

يُدلي أحد المستَجوَبين، بأنّه "**طبقا لأحكام القانون التجاري الجزائري، فإنّ المؤسّسة بصفتها شركة تابعة، يجب عليها أن تُدمج حساباتها مع حسابات الشركة الأمّ. غير أنّ ذلك لا يتمّ بسبب غياب ثقافة دمج الحسابات في الجزائر، بالرّغم من تحفظات محافظ الحسابات الذي لم يتوانى في إعطاء تعليمات للقيام بذلك. (...) مكمن الخطء على مستوى الشركة الأمّ المعنية بدمج الحسابات وليس على مستوى شركتنا التي تُعتبرُ تابعة (C)**".

أرجع أحد المستَجوَبين سبب عدم دمج الحسابات من طرف الشركات المعنية إلى نقص الكفاءات. "**إنّ المؤسّسة، بصفتها شركة تابعة تُمسكُ حساباتها الفردية. غير أنّ الحسابات المدمجة لا تُمسَكُ على مُستوى الشركة الأمّ، نظرا لعدم التحكّم في أصول إدماج الحسابات بسبب غياب الكفاءات. (...) وحتّى الإدماج الجبائي غير شائع التّطبيق في الجزائر بالرغم من التحفيزات الجبائية التي يمتاز بها (E)**".

غير أنّ ذلك لا يمنع بعض الشركات من تطبيق إدماج الحسابات. "**تُجمّع حسابات جميع الشركات التابعة مع حسابات الشركة الأمّ. ولتسهيل عمليات الإدماج تتمّ مقاربة عناصر المنتوجات بالأعباء، ومقاربة الأصول بالخصوم، وذلك بصفة دوريّة كُلّ ستة أشهر(D)**"

8- عقود الامتياز العمومية

في غياب معيار محاسبي مُلمّ بجميع قواعد معالجة عقود الامتياز العمومية، تُواجه بعض المؤسّسات، وبالخصوص العمومية، صعوبات كبيرة لتقييم وتسجيل العمليات المتعلقة بمعالجة الامتيازات العمومية. "**تُواجه المؤسّسة صعوبات جمّة فيما يتعلّق بالمعالجة المحاسبية لاقتناء عقار عن طريق عقد امتياز عمومي (E)**". وبعض المؤسّسات لا تُقيّد من الأساس الأصول المقتناة في شكل امتيازات عمومية. "**إنّ المؤسّسة لا تُقيّد ضمن أصولها شبكات المياه الصّالحة للشرب وشبكات قنوات الصّرف، التي ورثتها عن المؤسّستين الأمّ، بسبب عدم وضوح طرق تقييمها وكيفيّة إثباتها محاسبيّا. (...) ناهيك عن كلفة تقييمها الباهضة مقابل أتعاب خبراء التقييم. (...) وفي حالة اعتبارها كأصول لا ندري إذا كان يجب مقابلتها بأحد حسابات رؤوس الأموال، أم أحد حسابات الديون (C)**".

9- الإفصاح عن السيّاسات المحاسبية المعتمدة

يشترط النظام المحاسبي المالي على جميع الكيانات التي تدخل في مجال تطبيقه، الإفصاح عن السيّاسات المحاسبية المعتمدة من طرف أجهزة التسيير، من خلال إبرازها بصراحة في ملحق القوائم المالية. غير أنّ ذلك يُعتبرُ مكلفا ولا فائدة منه بالنسبة للمؤسّسات الصغيرة ومتوسّطة الحجم. "**ليس للمؤسّسة دليلا تُبيّن فيه بوضوح السياسات المحاسبية المعتمدة، بما فيها، الطرق، التقديرات والمبادئ المحاسبية (E)**".

"**تُطبّق المؤسّسة أبسط الخيارات المحاسبية المتاحة من طرف النظام المحاسبي المالي. وهي لا تُبرز بوضوح السياسات المحاسبية المعتمدة في ملحق القوائم المالية،(...) ولا أحد من مستعملي القوائم المالية يهمّه ذلك (D)**".

10- الاهتلاكات وفق طريقة تجزئة التثبيتات العنية

يفرض النظام المحاسبي المالي على الكيانات المطالبة بمسك محاسبة مالية، إعادة النظر سنويا في المدّة النفعية للتثبيتات القابلة للاهتلاك، حسب وتيرة الاهتلاك الملاحظة. غير أنّ "**ذلك لا يتمّ فعلا في المؤسّسة عند نهاية السنة، وإن تمّ ذلك، يكون بطريقة عشوائية لا تُمتُّ بأيّ صلة مع وتيرة اهتلاك التثبيت (E)**". وحتّى إذا رغبت المؤسّسة في ذلك، ففي بعض الحالات "**من الصّعب جدّا تحديدها بسبب خصوصيّة التثبيتات وقدمها، وبالخصوص إذا كانت تفتقد لقيمة تعويضها أو لقيمة سوقية تعادلها (D)**".

إذا اختلفت وتيرة اهتلاك أجزاء نفس التثبيت العيني، يشترط النظام المحاسبي المالي على الكيانات تقييدها ضمن الأصول بصورة متجزئة. "**غير أن المؤسسة ليس لها الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتحديد بالضبط ما هي أجزاء التثبيت التي تهتلك بوتيرات مختلفة.(...) من الأفضل اهتلاك التثبيتات بصورة شاملة دون تجزئتها لأنّ ذلك أسهل وأقلّ تكلفة (A)**".

11- اهتلاك شهرة المحلّ

بيّنت الدراسة التجريبية بأنّ الكيانات تعجز عن التعامل مع شهرة المحلّ من حيث اهتلاكها. "**إنّ حساب الاهتلاك لعنصر شهرة المحلّ يُضخّم الأعباء، وهو ما يؤثّر سلبا على نتيجة السنة المالية، وبالتالي على التوازنات المالية للمؤسّسة (B)**". أمّا المساهمون فلا يرغبون في تخصيص اهتلاك لشهرة المحلّ تفاديا للتقليل من مصالحهم. فعلا، "**إنّ عملية تقييد مخصّصات الاهتلاك على شهرة المحلّ يُخفّض الأرباح، ممّا ينعكس سلبا على نصيب كل مساهم من الأرباح الموزّعة (E)**."

المطلب الثالث : تقييم المستَجوَبين للنظام المحاسبي المالي

يتناول هذا المطلب المحاور الفرعية الأخرى المثارة من طرف المستَجوَبين، والتي على أساسها أبدوا آراءهم حول تقييمهم للنظام المحاسبي المالي، منذ دخوله حيّز التطبيق سنة 2010.

1- محاور فرعية مختلفة أخرى مُثارة من طرف المستَجوَبين

تناولت المقابلات شبه الموجّهة محاور فرعيّة أخرى مختلفة أثارها المستَجوَبون كالآتي :

1-1- القوائم المالية المرحلية

قال أحد المستَجوَبين بأنّ "**النظام المحاسبي المالي يفتقر لمعيار محاسبي يُعالجُ كيفيّة إعداد القوائم المالية المرحلية. وهذا ما يجعل المؤسّسة في وضعيّة صعبة لا تُمكّنها من إعداد تقارير مالية مرحلية صادقة، سواء كان ذلك على مستوى الحسابات الفردية للمؤسّسة أو الحسابات المدمجة للشركة الأمّ (B)**".

1-2- تقييم المنتوجات

إنّ عدم وضوح قواعد تقييم المنتوجات بموجب معيار محدّد يُعيق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ممّا يدفع بالمؤسّسات البحث عن بدائل أخرى. "**في غياب معيار محاسبي لتقييم المنتوجات، تعتمد المؤسّسة على معايير المحاسبة الأمريكية USGAAP المطبّقة من طرف الشركة الأمّ (B)**".

1-3- الأشغال طويلة المدى

إنّ تطبيق بعض طرق التقييم التي نصّت عليها المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، تعتمد على تقنيات كميّة أخرى للتسيير كالمحاسبة التحليلية. وفي غياب ذلك يتعسّر على المؤسّسة تطبيق تلك المعايير. "**امتثالا للتشريع الجبائي، تُطبّق المؤسّسة طريقة التقدّم، لتقييم الأشغال طويلة المدى التي تُعتبر صعبة، باعتبار أنّها تعتمد على نسبة التقدّم في الأشغال التي يتمّ حسابها على أساس الكلفة الإجمالية التقديرية، والتي عادة ما تتغيّر بفعل تغيّر أسعار الموادّ. (...) وفي غياب محاسبة تحليلية من المستحيل حساب نسبة التقدّم (C)**".

1-4- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

بالرّغم من أن بعض العمليات تُعالجها معايير النظام المحاسبي المالي، إلاّ أنّ تطبيقها يحتاج لمعطيات تُستَقى من الهيئات الرسمية أو من الأسواق النشطة. وفي غيابها تواجه المؤسّسات صعوبات لإعداد قوائم مالية تتّسم بالملائمة والمصداقية. "**تُقيّد المؤسّسة في حساباتها العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وفق ما**

يقتضيه المعيار المحاسبي. غير أنّه تُواجهها مشاكل تتمثّل في صعوبة الحصول على معدّلات الفوائد المالية السّارية المفعول في تاريخ حدوث العملية أو في تاريخ إقفال القوائم المالية (E)".

1-5- المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية

فيما يتعلّق باستحالة تطبيق المعيار المحاسبي لتقييم وعرض المشتقات المالية، صرّح أحد المستَجوَبين **"بأنّ المؤسّسة بصفتها صغيرة ومتوسّطة الحجم لا حاجة لها بتحمّل عناء تطبيق معيار محاسبي صعب ومعقّد. (...) تُفضّل تطبيق طريقة تقييم سهلة ويسيرة الفهم من طرف محاسب عادي مُكلّف بإعداد القوائم المالية. ودون تحمّل اعباءً إضافية (A)".**

أضاف مستَجوَب آخر قائلا : **"من غير المعقول إجبار المؤسّسة على التخلي عن جدول اهتلاك القرض المعدّ من طرف البنك، وإجبارها على إعداد جدولا آخرا وفق المعدّل الحقيقي. إن التسجيل المحاسبي للتدفقات الناجمة عن الأصول والخصوم المالية غير الجارية، بالاعتماد على جدول اهتلاك القرض الصادر عن البنك، هو أسهل وغير مكلف بالنسبة للمؤسّسة (E)".**

2- آراء بعض المستَجوَبين حول تقييم النظام المحاسبي المالي

تضمّنت بعض آراء المستَجوَبين، خلال المقابلات شبه الموجّهة، أفكارا تقييمية للنظام المحاسبي المالي، بعد خوض تجربة تطبيقه لفترة سبعة سنوات. وعند الإدلاء بتصريحاتهم ركّز المستَجوَبون على نقائص النظام المحاسبي المالي كالآتي :

بالرغم من أنّ **"النظام المحاسبي المالي يُعتبر مرجعية محاسبية جاءت بثقافة محاسبية جديدة، تعتمد على قواعد تقييم وتسجيل جديدة، فإن المبادئ المحاسبية العامّة للمخطّط الوطني للمحاسبة تبقى نفسها. ويقتصر الفرق الجوهري في شكل القوائم المالية (C)".** لأنّه حسب رأي المستَجوَب **"لا يوجد فرق كبير بين النظامين الذي يكمُن فقط في تغيير مُدوّنة حسابات المخطّط الوطني للمحاسبة بمدوّنة النظام المحاسبي المالي. (...) وإذا كان النظام المحاسبي المالي ينصّ على إعداد جدول تدفّقات الخزينة، فعادة ما كانت المؤسّسات تُعدّ وضعيات الخزينة الدورية (D)".**

حسب آراء جُلّ المستَجوَبين، **"يشوب النظام المحاسبي المالي غموض كبير، والكثير من قواعده ومعاييره تبقى غير واضحة. (...) ذلك لأنّه مُستَمَدّ من مرجعية محاسبية عالمية معقدة وتتطوّر بوتيرة عالية جدّا (E)".** وبالتالي، **"لا يجب على النظام المحاسبي المالي أن يبقى جامدا، حتى يتفادى مصير المخطّط الوطني للمحاسبة الذي لم يتفاعل مع محيطه لأمد طويل (C)".**

حسب رأي المستَجوَبين، "**يجب إعادة النظر في محتوى النظام المحاسبي المالي لجعله أكثر مرونة وانسجاما (B)**". ويكون ذلك من خلال"**تطهيره من جميع الخيارات والطّرق المحاسبية التي يَصعبُ تطبيقها أو يكون تطبيقها مُستحيلا أو ينعكس سلبا على القوائم المالية (A)**".

من هنا، تجدر الإشارة إلى إلحاح جميع المستَجوَبين على "**ضرورة إعادة النظر في النظام المحاسبي المالي، عن طريق تعديله وإثرائه، حتّى يصبح مُنسجما مع النسيج الاقتصادي الجزائري الذي يتشكّل أساسا من مؤسّسات صغيرة ومتوسّطة الحجم (E)**".

أشار أحد المستَجوَبين، بأنّ النظام المحاسبي المالي لما عليه من عيوب، فهو لا يخلو من الإيجابيات. "**يسمح النظام المحاسبي المالي بتقييد قطع الغيار ذات الخصوصيّة كتثبيتات عينية، وهو ما لم يكن يسمح به المخطّط الوطني للمحاسبة. بالإضافة إلى ذلك، فهو يسمح باعتبار التثبيتات ذات القيمة الضعيفة كأعباء، وبالتالي لا تظهر ضمن أصول الميزانية (D)**".

المبحث الثالث : تكييف النظام المحاسبي المالي

دخل النظام المحاسبي المالي حيّز التنفيذ مع بداية سنة 2010، وهو لا يزال حديث النشـــأة، إذ أنّ فترة تطبيقه لم تتعدّى سبعة سنوات. وبالرّغم من حداثته، لا يمنع ذلك من تقييمه من خـــلال تحديـــد مميّزاته، بالمقارنة مع المخطّط الوطني للمحاسبة، والوقوف على قصوره ومواطن الضعف فيـــه نتيجـــة صعوبات تطبيقه، كما بيّنت نتائج الدراسة التجريبية. وعلى ضوء ذلك يتمّ استشراف سُـــبل تحـــديث النظام المحاسبي المالي عن طريق تكييفه على أساس مرجعية محاسبية تتوافق مع النسيج الاقتصادي الجزائري الذي يتشكّل أساسا من مؤسّسات صغيرة ومتوسّطة الحجم.

يتناول هذا المبحث، على ضوء النتائج المتوصّل إليها، سُبل تحديث النظام المحاسبي المالي وتكييفه، وذلك بعد تقييمه من خلال إبراز مميّزاته والوقوف على مواطن الضعف فيه.

المطلب الأوّل :مميّزات النظام المحاسبي المالي

بالمقارنة مع المخطّط الوطني للمحاسبة الذي بقي جامدا طيلة فترة تطبيقه، أي ما نـــاهز خمســـة وثلاثون سنة، فإنّ النظام المحاسبي المالي كمرجعية محاسبية جديدة مُستلهمة من معايير المحاسبة الدوليـــة، تتّسم بالعديد من المميّزات، بما فيها الفكرية والفنيّة كالآتي :

1- المميّزات الفكرية

عكس المخطّط الوطني للمحاسبة الذي كان يفتقر إلى إطار فكريّ، فإنّ النظام المحاســـبي المـــالي يرتكز على إطار تصوّري، يعتبر بمثابة دستور المحاسبة المالية. يُعتبرُ الإطار التصوّري دليلا لإعداد معايير محاسبية جديدة، ويُستدلُّ به لمعالجة الأحداث التي لا تُعالجُها المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

حدّد الإطار التصوري الفرضيتين الأساسيتين اللتان تُبنى عليهما المحاسبة المالية، وهما محاسبة التعهّد واستمرارية الاستغلال. كما حصر الخصائص النوعية للمعلومة المالية المدوّنة في القوائم المالية، التي تُمكّن من قراءتها بسهولة، ومقارنتها عبر المكان وعبر الزمن حتّى تكون أكثر ملائمة ومصداقيّة.

لم يُغفل الإطار التصوري الاتفاقيات المحاسبية المتعارف عليها، بما فيها مبدأ الكلفة التاريخية الذي يبقى راسخا بالرغم من منافسته من طرف القيمة العادلة. كما رسّخ مبدأ وحدة الكيان الذي يجب عليه أن يُمسك المحاسبة المالية ويعرض قوائمها المالية بوحدة نقدية موحدة تتمثّل في الدينار الجزائري.

حتّى يتسنّى للكيانات المعنية بمسك المحاسبة المالية اعتماد سياسات محاسبية واضحة المعالم، حدّد الإطار التصوّري للنظام المحاسبي المالي مبادئ محاسبية تنصّ على ثبات الطرق المحاسبية وديمومتها، وتسهر على ثبات أرصدة الميزانية الافتتاحية وتمنع المقاصة في إطار احترام مبدأ الحيطة والحذر. غلّب الإطار التصوّري الجوهر الذي يُجسّد الواقع الاقتصادي، على المضمون الذي يعتني بالمظهر القانوني.

لتمكين جمهور المحاسبين الحديث بنفس اللغة المحاسبية، حدّد الإطار التصوري تعاريف جميع عناصر القوائم المالية. اعتبر الأصل بمثابة المورد المتحكّمُ فيه بفعل أحداث سابقة، الذي يولّد للكيان منافع حالية ومستقبلية تؤول إليه. أمّا الخصم فعرّفه بالالتزام الحالي نتيجة حدث سابق، الذي يؤدّي انقضاؤه إلى خروج منافع اقتصادية. وما المنتوجات إلاّ زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم، وعكس ذلك يُولّدُ أعباءً. أمّا أرقام الأعمال فما هي إلاّ منتوجات ناجمة عن النشاط العملياتي العادي للكيان.

حرص الإطار التصوّري على إعطاء تعريف مستقلّ للأموال الخاصّة التي تُساوي إجمالي الأصول الصافية مطروح منها مجموع الديون. كما عرّف النتيجة بالفرق بين إجمالي المنتوجات مطروح منها مجموع الأعباء، والتي تُساوي بالضرورة الفرق ما بين الحالة الصّافية للميزانية في نهاية الدورة والحالة الصافية لبداية نفس الدورة. والنتيجة ربح إذا تعدّت المنتوجات الأعباءَ، وعكس ذلك ينجمُ عنه عجز.

بالإضافة إلى تعاريف عناصر القوائم المالية الواردة في الإطار التصوّري، فإنّ النظام المحاسبي المالي مُدعّم بمعجم، من خلاله عرّف ما يصبو عن مائة مصطلح تتعلّق كلّها باللغة المحاسبية المستعملة من طرف المحاسبين ومستعملي القوائم المالية.

2- المميّزات الفنيّة

فنيّا، يمتاز النظام المحاسبي المالي بقواعد عامّة للتقييم والإدراج في المحاسبة، جاءت في شكل مبادئ عامة وقواعد خاصّة وكيفيات خاصّة للتقييم والإدراج في الحسابات لعناصر القوائم المالية، بما فيها الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتوجات. يمتاز أيضا بمعايير محاسبية تُحدّد عرض الكشوف المالية.

2-1- المبادئ العامّة للتقييم والإدراج في الحسابات

على غرار المرجعية المحاسبية العالمية، فإنّ النظام المحاسبي المالي، مُدعّم بمبادئ عامّة تُحدّد الشروط العامّة لإدراج عناصر القوائم المالية في المحاسبة، وكذا القواعد العامّة لتقييمها.

يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان. ويكون له كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

كقاعدة عامّة، تُدرج عناصر القوائم المالية في الحسابات، عند التقييم الأوّلي، وفق اتفاقية التكلفة التاريخية. غير أنّه يُمكن، تحت شروط يُحدّدها النظام المحاسبي المالي، اعتماد طرق أخرى للتقييم بالنسبة لبعض عناصر القوائم المالية، كالقيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)، قيمة الإنجاز أوالقيمة المحينة (أو قيمة المنفعة). وبعد الإدراج الأصلي لهذه القيمة في الحسابات باعتبارها أصلا، مع مراعاة الأحكام المتعلّقة بإعادة التقييم، يتمّ إدراج التثبيت العيني والمعنوي في الحسابات بكلفته منقوص منها مجوع كل من الاهتلاكات والخسارة في القيمة.

2-2- القواعد الخاصّة بالتقييم والإدراج في الحسابات

حصر النظام المحاسبي المالي مجموعة من المعايير المحاسبية في شكل قواعد خاصّة بالتقييم والإدراج في الحسابات. عالجت القواعد الخاصّة طرق تقييم التثبيتات المعنوية، العينية والمالية وكيفية إدراجها في الحسابات، مع مراعاة الحالات الخاصّة للعقارات الموظّفة والأصول البيولوجيّة. كما عالجت أيضا المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ، بما فيها الحالة الخاصّة بالمنتجات الزّراعية.

اعتنت القواعد الخاصّة أيضا بالمعالجة المحاسبية للإعانات الحكومية، وكيفيّة مواجهة المخاطر والأعباء مُحاسبيّا من خلال تقييد مؤونات التي ما هي إلاّ التزامات طويلة الأمد. كما اهتمّت أيضا بقواعد تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى، وكذا تقييم المنتجات والأعباء المالية النّاجمة عنها.

2-3- الكيفيّات الخاصّة للتقييم والإدراج في الحسابات

خصّص النظام المحاسبي المالي معايير محاسبية لمعالجة الكيفيّات الخاصّة للتقييم والإدراج في الحسابات لبعض عناصر القوائم المالية، كالعمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير. تُعالجُ الكيفيّات الخاصّة جميع العمليات المتعلّقة بالإدماج كالحسابات المدمجة، إدماج الفروع، إدماج الكيانات المشتركة والحسابات المركّبة، دون أن تُغفل كيفيّة مُعالجة فارق الإدماج الأوّل.

بالإضافة لمعالجة الكيفيّات الخاصّة للعقود طويلة الأمد وعقود الإيجار التمويلية، عالجت أيضا الضّرائب المؤجّلة، الامتيازات الممنوحة للمستخدمين والعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية. وعالجت أيضا تغيّر التقديرات والطرق المحاسبية، وتصحيحات الأخطاء أو النسيان، وأولت عناية فائقة للحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة.

2-4- معايير عرض الكشوف المالية

يتضمّن النظام المحاسبي المالي فصولا تُحدّد بوضوح كيفيّات عرض الكشوف المالية ومحتواها. تتضمّن الكشوف المالية الميزانيّة التي تهدف إلى قياس الذمّة المالية للكيان، من ممتلكات والتزامات، في وقت مُحدّد عادة ما يكون نهاية السّنة المالية. تُبرزُ الميزانية النتيجة المحاسبية للسّنة، وهي تُبيّن أرصدة حسابات السنة الحالية والسنة التي تسبقها، تجسيدا للخاصية النوعية للمعلومة المالية "**القابلية للمقارنة**".

بالإضافة للميزانية، يُعدُّ الكيان حسابا للنتائج حسب طبيعته وفق الطريقة المفضّلة، أو حسابا للنتائج حسب الوظيفة وفق الطريقة البديلة. يستعمل الكيان هذه القائمة المالية لقياس الأداء، من خلال حساب النتائج المرحلية إلى غاية الوصول للنتيجة المحاسبية، التي تُساوي الفرق ما بين إجمالي المنتوجات وإجمالي الأعباء. تكون النتيجة إمّا ربحا أو خسارة، وهي تُساوي بالضرورة النتيجة المحاسبية المدوّنة في ميزانية نفس السنة المالية.

يُعدُّ الكيان وجوبا جدولا لسيولة الخزينة، ويكون ذلك إمّا بالطريقة المباشرة التي تُعتبر الطريقة المُفضّلة، أو بالطريقة البديلة المتمثّلة في الطريقة غير المباشرة. تقيس هذه القائمة المالية تدفق سيولة الخزينة من وإلى الكيان، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة مصادر أنشطتها العملياتية، الاستثمارية والتمويلية. يهدف جدول سيولة الخزينة لمقاربة تغيّرات سيولة الخزينة خلال الفترة مع النتيجة المحاسبية.

لقياس حركة الأموال الخاصّة، يُعدُّ الكيان جدولا لتغيّر الأموال الخاصّة، من خلاله يتمّ حصر الزيادة أو النقصان فيها من الحالات التي لا يكون مصدرها حساب النتائج. تتأثّر الأموال الخاصّة بالزيادة أو بالنقصان بالأرباح والخسائر التي لا تُدرج في حساب النتائج. كما تتأثّر أيضا بالأثر الناجم عن التغيّر في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء الهامّة.

إنّ إعادة تقييم التثبيتات تزيدُ في الأموال الخاصّة، غير أنّ دفع الحصص من الأرباح تُخفّض منها. أمّا التغيّر في رأس المال يرفع من الأموال الخاصّة في حالة المساهمات الجديدة، ويُنقص منها في حالة تخفيظه. يؤثّرُ صافي نتيجة السنة المالية بالإيجاب عليها إذا كان ربحا، وبالسّلب في حالة الخسارة.

3- المميّزات الأخرى

بالإضافة للمميّزات الفكرية والمميّزات الفنيّة، يمتاز النظام المحاسبي المالي بعدّة مميّزات أخرى تختلف طبيعتها كالآتي :

- تدوين محتوى النظام المحاسبي المالي عبر نصوص تشريعية وتنظيمية أضفت عليه صبغة القانون، بحيث أصبح يُسمّي بالقانون المحاسبي؛
- ارتقاء النظام المحاسبي المالي من مُجرّد فنّ إلى علم قائم بذاته. بحيث أصبحت المحاسبة المالية تُصنّف ضمن علوم المحاسبة والمالية؛
- استلهام النظام المحاسبي المالي لمبادئه وقواعده من مرجعية محاسبية عالمية حديثة وسريعة التطوّر؛
- إمكانية تكوين المحاسبين والمدققين بالاعتماد على معايير التكوين المهني للمحاسبة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

المطلب الثاني : مواطن ضعف النظام المحاسبي المالي

كما للنظام المحاسبي المالي من مميّزات، فله العديد من السّلبيّات، وهو ما بيّنته بوضوح نتائج الدراسة التجريبية. خلال المقابلات شبه الموجّهة، ركّز المستَجوَبون على نقائص النظام المحاسبي المالي ومواطن ضعفه، أكثر من اهتمامهم بفضائله.

يتمّ حصر سلبيّات النظام المحاسبي المالي، على ضوء البيانات المجمّعة بواسطة المقابلات شبه الموجّهة، كما يلي :

1- استحالة تطبيق بعض المعايير المحاسبية

كما يبدو جليّا من آراء بعض المستَجوَبين، خلال المقابلات شبه الموجّهة، فإنّ بعض المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي مستحيلة التطبيق، بسبب تعقيدها وعدم ملائمتها للكيانات الصغير ومُتوسّطة الحجم.

1-1- الاستعمال غير الأمثل لقدرات الانتاج

يرسّخ النظام المحاسبي المالي مفهوم الاستعمال غير الأمثل لقدرات الانتاج بموجب المعيار المحاسبي الذي يُعالج المخزونات. غير أن هذا المعيار غير مُطبّق ميدانيا من طرف الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم، كما هو مُثبت من خلال نتائج المقابلات شبه الموجّهة.

عند تقييم الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم لمخزوناتها من المنتوجات النهائية، لا تأخذ في الحسبان التكاليف الناجمة عن الاستعمال غير الأمثل لقدرات الانتاج. يعود بسبب ذلك إلى عدم مسكها لمحاسبة تحليلية، لأنّ طبيعتها وحجمها لا يستدعيان ذلك، حسب آراء مسيّريها.

إنّ مسك محاسبة تحليلية من طرف كيان صغير ومتوسّط الحجم يجعله عرضة لتحمّل تكاليف إضافية، هو في غنى عنها. تنتج تلك التكاليف عن توظيف مختصّين وتكوينهم، بالإضافة إلى تزويد الكيان بظام معلوماتي يتوافق مع مُتطلّبات المحاسبة التحليلية.

1-2- المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية

عند معالجته لتقييم وعرض المشتقات المالية، صنّف النظام المحاسبي المالي الأصول المالية غير الجارية، حسب الهدف من اقتنائها، إلى أربعة أصناف، لكلّ منها طرق تقييم وإدراج في المحاسبة خاصّة بها. وكما هو مُبيّن من نتائج الدراسة التجريبية، ترى بعض المؤسّسات بأنّه يستحيل تطبيق معيار معقّد على كيان من الحجم الصغير والمتوسّط.

عادة ما تختار المؤسّسة في تصنيف أصولها المالية غير الجارية، نظرا لافتقار البيئة الاقتصادية الجزائرية لثقافة مالية بسبب عدم نشاط الأسواق المالية. ذلك لأنّ المؤسّسة بصفتها صغيرة ومتوسّطة الحجم لا حاجة لها بتحمّل عناء تطبيق معيار محاسبي صعب ومعقّد. وهي تُفضّل تطبيق طريقة تقييم سهلة وغير مكلفة تفي بغرض عرض قوائم مالية تتّسم بالمصداقية.

1-3- اهتلاك شهرة المحلّ

يفرض النظام المحاسبي المالي على جميع الكيانات، مهما كان حجمها، تطبيق الاهتلاك على شهرة المحلّ. إنّ حساب الاهتلاك على شهرة المحلّ كقيمة معنوية يُضخّم الأعباء، ممّا يؤثّر سلبا على نتيجة السنة المالية، وبالتالي على التوازنات المالية للمؤسّسة. إن الكيانات ذات الحجم الصغير والمتوسّط ترى بأنّ اهتلاك شهرة المحلّ يُسبّب تضاربا في مصالح الأطراف ذات الأهميّة. فعادة ما يرغب المسيّرون في تخصيص اهتلاكات شهرة المحل لتوفير السيولة لتوسيع نشاط الكيان. في حين يرفض المساهمون ذلك للحفاظ على النصيب الأوفر من الأرباح القابلة للتوزيع.

2- صعوبة تطبيق بعض المعايير المحاسبية

بيّنت نتائج المقابلات شبه المُوجّهة بأنّ الكيانات تبذل جهودا لا يُستهان بها لتطبيق المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي. غير أنّها تواجه صعوبات جمّة بسبب تعقيد بعض المعايير المحاسبية المستلهمة من معايير المحاسبة الدولية، والتي أُعدّت أصلا لتُطبّق على الكيانات كبيرة الحجم ذات الحسابات المدمجة والمقيّدة في البورصة. كما أنّ تطبيق البعض منها مُكلف ويجعل الكيان الصغير ومتوسّط الحجم يتحمّل أعباءً تفوق أهمّيتها أهميّة الفائدة من المعلومات التي تُنتجها، وهو ما يتعارض مع المبدأ المحاسبي المهمّ **"الكلفة مقابل المنفعة"**.

2-1- مؤونة منحة الإحالة على التقاعد

إذا كان تقييد مؤونات للخسائر والمخاطر يزيد من مصداقية القوائم المالية، احتراما لمبدأ الحيطة والحذر، فإنّ بعض الكيانات وبالخصوص الصغيرة ومتوسّطة الحجم، كما هو ثابت من نتائج المقابلات شبه الموجّهة، تواجه صعوبات لتطبيق هذا المعيار المحاسبي، فيما يتعلّق بمؤونات منحة الإحالة على التقاعد.

إنّ بيئة الأعمال في الجزائر لا تُساعد الكيانات على تطبيق المعيار المحاسبي المتعلّق بمؤونات منحة الإحالة على التّقاعد. يُرجعُ السّبب لغياب بعض العوامل والنسب الصّادرة عن دور الإحصاء الرسمية والهيئات المالية النشطة، كمعدّلات التوظيف، معدّلات التحيين، المعدّل السنوي لوفيات العمال ومعاملات حركة المستخدمين.

في غياب معدّلات ومعاملات إحصائية صادرة عن هيئات معترف بها وذات مصداقية، لا يُمكنُ للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم أن تقوم بإعداد قوائم مالية صادقة وملائمة. ناهيك عن الآثار الجانبية الناجمة عن تقييد مثل هذا النوع من المؤونات في المؤسّسات الصغيرة والمتوسّطة، التي تُثقلُ كاهنها بأعباء قد تمتصّ الجانب الأكبر من رأس المال.[1]

1- طبقا لأحكام المادّة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الجزائري، في حالة خسارة شركة الأسهم لأكثر من ثلاثة أرباع رأس مالها، يتعيّن على مجلس الإدارة استدعاء الجمعية العامّة غير العادية، للنظر فيما إذا كان يجب اتخاذ قرار حلّ الشركة، تخفيض رأسمالها بمبلغ الخسائر أو تجديد رأس المال، على الأقلّ بنفس المبلغ.

وقد يُعرّض ذلك الكيان للخطر، بأن يصبح رأس ماله تحت الحدّ الأدنى القانوني المسموح به، ويُؤثّر سلبا على التوازنات المالية، بحيث يزيد من نسبة المديونية بتقييد التزام حالي غير جاري في شكل مؤونة. ويُمكنُ أن يُؤدّي ذلك بالكيان إلى الإفلاس وبالتالي الحلّ.

2-2- الإفصاح عن السيّاسات المحاسبية المعتمدة

طبقا لأحكام المعيار المحاسبي المتعلّق بعرض القوائم المالية، يجب على كل الكيانات التي تُمسكُ محاسبة مالية، مهما كان حجمها، أن تُفصح عن السيّاسات المحاسبية المعتمدة من طرفها. تتمثّل السيّاسات المحاسبي في المبادئ المحاسبية والطرق والتقديرات المحاسبية المطبقة، التي يجب إبرازها بصراحة في ملحق القوائم المالية.

إن المؤسّسات الصغيرة ومتوسّطة الحجم، التي تشكّل غالبية النسيج الاقتصادي الجزائري، ترى أن ذلك مكلفا بالنسبة إليها. وهي لا ترى أي جدوى من تحمّل عناء اختيار أكثر من طريقة لتقييم بعض عناصر القوائم المالية مثلا. وهي تخشى أن يُفرض عليها تطبيق بعض الطرق المعقّدة، في حين أنّها ترغب في تطبيق الطريقة البديلة التي تراها أسهل بالنسبة إليها.

إنّ كثرة الخيارات المحاسبية تُعطي فرصة لمُعدّي القوائم المالية غير النزيهين، وتُسهّل لهم فرصة التلاعب بمصداقيتها لأغراض شخصية، جبائية أو مالية[1]. عادة ما ترغب الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم في تطبيق أبسط الخيارات المحاسبية المتاحة من طرف النظام المحاسبي المالي. وهي لا ترى ضرورة لإبراز سياساتها المحاسبية ملحق القوائم المالية.

2-3- الاهتلاكات وفق طريقة تجزئة التثبيتات العنية

يفرض النظام المحاسبي المالي على الكيانات إعادة النظر سنويا في المدّة النفعية للتثبيتات القابلة للاهتلاك. كما يشترط تقييد التثبيتات العينية ضمن الأصول بصورة متجزئة حسب وتيرات الاهتلاك المختلفة. غير أن الكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم ليس لها الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتحديد بالضبط ما هي أجزاء التثبيت التي تمتلك بوتيرات مختلفة. كما أنها عادة ما تعجز عن إعادة النظر في المدة النفعية للتثبيتات القابلة للاهتلاكات. وهي تفضّل اهتلاك التثبيتات بصورة شاملة دون تجزئتها لأنّ ذلك أسهل وأقلّ تكلفة بالنسبة إليها.

1- تقوم بعض المؤسّسات بإعداد قوائم مالية غير متشابهة بالنسبة لنفس فترة النشاط. ومن هنا جاءت تسميات مختلفة للميزانية : الميزانية المحاسبية المعدّة سنويا، والميزانية الجبائية التي عادة ما يهدف الكيان من خلالها الحصول على وفورات ضريبية. والميزانية المعدّة لصالح البنك بهدف تمويل النشاطات الاستثمارية.

3- الافتقار لمعايير محاسبية تُعالجُ بعض الأحداث

إنّ افتقار النظام المحاسبي المالي لمعايير قائمة بذاتها لمعالجة أحداث بعينها، يجعل الكيانات وبالخصوص الصغيرة ومتوسّطة الحجم، عاجزة عن تطبيق مبادئه وقواعده بصورة جيّدة. ممّا ينعكس سلبا على مصداقية وملائمة القوائم المالية.

3-1- الانتقال لأوّل مرّة للنظام المحاسبي المالي

تُعتبرُ عملية الانتقال للنظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة جدّ مهمّة، بحيث أنّها تنعكس بوضوح على مصداقية القوائم المالية المعدّة لأوّل مرّة وفق المرجعية المحاسبية الجديدة. غير أنّ النظام المحاسبي المالي لا يُعالج عملية الانتقال لأوّل مرّة عن طريق معيار مستقلّ قائم بذاته. بل اكتفى بالتعليمات والمذكرات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة غير الكافية والتي جاءت بصورة متأخّرة جدّا. كلّ ذلك جعل الكيانات، وبالخصوص الصغيرة ومتوسّطة الحجم، تعيش صعوبات كبيرة لتنفيذ استراتيجية الانتقال لأوّل مرّة من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

إنّ المعيار المحاسبي المتعلّق بعملية الانتقال للمرّة الأولى، لا يصلح مرّة واحدة فقط لتنفيذ عملية الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النّظام المحاسبي المالي. بل تحتاجه الكيانات في حياتها للانتقال لأوّل مرة للنظام المحاسبي المالي، عند ما تنتقل من نظام الضريبة الموحّدة الجزافية إلى نظام الرّبح الحقيقي مثلا.

3-2- تقييم المنتوجات وشروط إدراجها في الحسابات

إنّ النظام المحاسبي المالي لا يتضمّن معيارا محاسبيّا قائما بذاته، يعالج تقييم المنتوجات وشروط إدراجها في الحسابات، باستثناء القواعد التي أشارا إليها بإسهاب عند سرده للمبادئ العامّة للتقييم والإدراج في المحاسبة. وإذا كانت الشروط العامّة للإدراج في المحاسبة تنطبق على المنتوجات بمختلف أنواعها، فإنّ طرق التقييم تختلف من حيث طبيعة المنتوجات.

فالمنتوجات الناتجة عن الأنشطة العملياتية، كالمبيعات مثلا، تختلف عن طرق تقييم المنتوجات المتحصّل عليها عن طريق الأنشطة الاستثماراتية، كالتنازل عن التثبيتات العينية مثلا. ونفس المبدأ ينطبق على المنتوجات النّاجمة عن الأنشطة المالية والحالات الاستثنائية التي تُعالج بطرق تقييم خاصّة.

إنّ عدم وضوح قواعد تقييم المنتوجات بموجب معيار محدّد ومُفصّل يُعيق تطبيق النظام المحاسبي المالي. ممّا يدفع بالمؤسّسات البحث عن بدائل أخرى للتقييم ضمن مرجعيات محاسبية أخرى غير مُعترف بها محليّا. حتما سيشوب ذلك سلامة القوائم المالية ويُؤثّر على مصداقيتها.

3-3- القوائم المالية المرحلية

إنّ بعض الكيانات ذات الغرض العامّ، كالبنوك، مؤسّسات التأمين والشركات المقيّدة في البورصة تخضع لالتزامات استثنائية تفرض عليها، بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية السنوية، إعداد قوائم مالية مرحلية شهرية، ثلاثية أو سداسية. وكما ثَبتَ من خلال تصريحات المستَجوَبين، فإنّ النظام المحاسبي المالي لا يتضمّن معيارا مفصّلا لمعالجة كيفيّة إعداد القوائم المالية المرحلية.

يجعل ذلك الكيانات في وضعيّة صعبة لا تُمكّنها من إعداد تقارير مالية مرحلية صادقة، سواء كان ذلك على مستوى الحسابات الفردية للكيانات أو الحسابات المدمجة للشركة الأم. وفي غياب معيار لذلك، تصبح الكيانات في حيرة من أمرها، حول معالجة بعض المسائل المتعلقة بكيفية تقدير الخسائر في القيمة وحساب المؤونات عند إعداد القوائم المالية المرحلية.

4- ضعف بعض المعايير المحاسبية في معالجة بعض الأحداث

بالطبع، فإنّ النظام المحاسبي المالي مُزوّد بمعايير محاسبية تُعالج إدراج عناصر القوائم المالية في الحسابات، كما تُبيّن طرق تقييمها وكيفيّات عرضها في القوائم المالية. غير أنّ بعضها يصعب تطبيقها نتيجة لقصورها، بسبب عدم إلمامها بجميع عناصر الموضوع المعالج، أو لعدم تحديثها بالأخذ في الحسبان طرق معالجة الحالات الجديدة.

4-1- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

يفرض النظام المحاسبي المالي على الكيانات أن تُقيّد في حساباتها تغيرات أسعار الصرف الناجمة عن العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية. غير أنّه لم يحدّد طبيعة معدّلات التوظيف الواجب تطبيقها، ممّا يُبقي الكيانات في حيرة من أمرها حول اختيار معدلات الفائدة المالية الواجبة التطبيق. لتطبيق المعيار بصورة سليمة يحتاج الكيان لمعطيات تُستَقى من الهيئات الرسمية أو من الأسواق النشطة، وفي غيابها تواجه صعوبات لإعداد قوائمها المالية.

وبسبب عدم إمكانية الحصول على معدّلات الفوائد المالية، السّارية المفعول في تاريخ حدوث العملية أو في تاريخ إقفال القوائم المالية، قد تُعدُّ الكيانات قوائم مالية غير صادقة تفتقدُ لأهمّ الخصائص النوعية للمعلومات المالية، كالقابلية للمقارنة والمصداقية.

4-2- حقوق الامتياز العمومية

عادة ما تُفوّض الدّولة الخواصّ، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اشـــخاص معنـــويين، لتأديـــة خدمات عمومية وفق طرق تسيير مثالية تُسهّل من اتخاذ القرارات الصّائبة في الأوقات اللاّزمة. ويكون ذلك عن طريق منح امتيازات لتسيير المرافق العمومية تكون بمقابل أو بدون مقابل ولأجل مُسمّى. كما أنّ المفوَّضين بتأدية الخدمات العمومية، عادة ما يستثمرون في تلك النشاطات وينفقون أعباءً لصيانة تلك المرافق العمومية والحفاظ على استمرارية نشاطها.

غير أن النظام المحاسبي المالي، باستثناء ذكره للحسابات المتعلقة بحقوق الامتيازات العموميـــة، لم يُحدّد طرق تقييمها ولا شروط إدراجها في الحسابات. وهذا ما يجعل الكيانات تواجه صعوبات كبيرة لتقييم وتسجيل العمليات المتعلقة بمعالجة الامتيازات العمومية،كما هو ثابت من تصـــريحات صـــرح المستَجوَبين خلال المقابلات شبه الموجّهة.

4-3- الحسابات المُدمجة

تفرض أحكام القانون التجاري الجزائري على الشركات التابعة أن تُمسك كافّة مع الشركة الأمّ حسابات مُدمجة. وتهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية الماليـــة والنتيجـــة الخاصـــة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد. يقع على عاتق الهيئة التي تتولّى قيادة ومراقبة الكيان المهيمن، الذي يُعرّف بالكيان المُدمج أو الشركة الأمّ، مسؤولية إعداد ونشر البيانات المدمجة.

بالرغم من أنّ النظام المحاسبي المالي حدّد طريقتين لدمج الحسابات، طريقـــة **التكامـــل الشـــامل** وطريقة **المعادلة**، غير أنّه لم يشرح أحكامهما بالتفصيل. وهذا ما جعل الكيانات المعنية بدمج الحسابات على مستوى الشركة الأم لا تُطبّق معيار دمج الحسابات بطريقة مجدية، كما بيّنت نتائج المقابلات شبه الموجّهة. يعود ذلك لقصور النظام المحاسبي المالي في هذا الباب ونقص الكفاءات المختصة على مســـتوى الكيانات.

المطلب الثالث: تحديث النظام المحاسبي المالي وتكييفه

خلصت الدراسة إلى ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي من خلال إعادة تكييفه وفـــق البيئـــة الاقتصادية الجزائرية. وحتّى يكون تكييفه ناجحا لا بُدّ من الاعتماد على مرجعية محاسبية مالية أثبتـــت نجاعتها في قطاعات الأعمال، والتي تشبه إلى حدّ ما قطاع الأعمال الجزائري الـــذي تُشـــكّل النســـبة القصوى من نسيجه الاقتصادي كيانات صغيرة ومتوسطة الحجم. ومن بين المرجعيات المحاسبية الموافقة

التي أثبتت نجاعتها نجد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME).

إن تحديث النظام المحاسبي المالي وتكييفه يكون عن طريق تطهيره من المعايير المحاسبية المعقّدة وبعض قواعدها مستحيلة التطبيق. ولتسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي يجب إثرائه بالمعايير المحاسبية التي يفتقر إليها وتدعيم معاييره بقواعد التقييم الملائمة وتزويده بتفسيرات للمعاملات الجديدة. يجب أيضا إلغاء الخيارات المحاسبية البديلة أو المرخص باستعمالها تفاديا لتحمّل الكيان الصغير ومتوسّط الحجم لتكاليف لا تدرّ أيّ منفعة في المقابل.

1- تطهير النظام المحاسبي المالي

يجب تطهير النظام المحاسبي المالي من المعايير المحاسبية المعقّدة وبعض قواعدها مستحيلة التطبيق، أو تلك التي يؤدّي تطبيقها إلى تحمّل المؤسّسة لتكاليف باهضة، احتراما لمبدأ ألتكلفة مقابل المنفعة كالآتي :

1-1- الاستعمال غير الأمثل لقدرات الانتاج

ينصّ المعيار المحاسبي للمخزونات على تقييم المنتوجات بعد إقصاء المصاريف الثابتة الناجمة عن الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج[1]. غير أنّ ذلك يشترط مسك محاسبة تحليلية، وهو ما يُعتبرُ مُكلفا بالنسبة للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم. وما دام أنّ تطبيق مفهوم الاستعمال غير الأمثل لقدرات الانتاج لا يُعتبر ذو أهميّة نسبية بالنسبة للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم، يقتضي إلغاؤه من قواعد النظام المحاسبي المالي استئناسا بما هو معمول به في المعيار IFRS-PME.

1-2- المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية

إنّ تصنيف النظام المحاسبي المالي للأصول المالية غير الجارية حسب الهدف من اقتنائها إلى أربعة أصناف[2]، يجعل من المستحيل بالنسبة للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم التحكّم في طرق تقييمها المختلفة وضبط شروط إدراجها في المحاسبة. وتسهيلا لفهم وتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي من طرف الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم، يجدر الحدّ من أصناف الأصول المالية ومن طرق تقييمها المختلفة.

---

[1] - القرار رقم 71 المؤرّخ في 2008/07/26، الفقرة 123-02.

[2] - نفس المرجع، الفقرة 122-01.

حتما سوف يخفّف ذلك العبئ على الكيانات، بحيث ستتفادى تحمّل أتعاب تقييم أصولها من طرف خبراء مهنيين مختصّين يشترطون أتعابا معتبرة. يُمكنُ ذلك عن طريق الأخذ في الحسبان محتوى القسمين الحادي عشر والثاني عشر[1] من المعيار IFRS-PME، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات".

1-3- اهتلاك شهرة المحلّ

يقتضي النظام المحاسبي المالي اهتلاك القيم المعنوية[2]، بما فيها شهرة. أثبتت نتائج الدراسة التجريبية بأنّ الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم لا ترى ضرورة لاهتلاك شهرة المحلّ كقيمة معنوية، لأنّ ذلك يُضخّم الأعباء، ممّا يؤثّر سلبا على نتيجة السنة المالية، وبالتالي على التوازنات المالية للكيان. ينعكس ذلك أيضا على حوكمة تلك الكيانات بسبب تضارب مصالح الأطراف ذات الأهميّة من مسيّرين ومساهمين.

يجب إذن إعادة النظر في طبيعة التثبيتات التي يطرأ عليها الاهتلاك بإقصاء شهرة المحل من الاهتلاك. يُمكنُ ذلك عن طريق الأخذ في الحسبان محتوى القسم التاسع عشر[3] من المعيار IFRS-PME، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 "إندماج الأعمال".

2- تزويد النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية التي يفتقر إليها

يستلهم النظام المحاسبي المالي معاييره المحاسبية من معايير المحاسبة الدولية نسخة 2004. عرفت معايير المحاسبة الدولية تطوّرا كبيرا منذ سنة 2004 إلى يومنا هذا، في حين أنّ النظام المحاسبي المالي لم يعرف أي تطوّر. هذا ما يجعله يفتقر لمعايير محاسبية أساسية تُعالج معاملات ذات أهميّة. ممّا يقتضي تدعيمه بها وكذا بتلك المستقاة من المعيار IFRS-PME، الذي يُوافق إلى حدّ كبير قطاع الأعمال في الجزائر.

2-1- معيار تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة

إنّ المعيار المحاسبي المتعلّق بعملية الانتقال للمرّة الأولى، لا يصلح مرّة واحدة فقط لتنفيذ عملية الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النّظام المحاسبي المالي. بل تحتاجه الكيانات في حياتها للانتقال للنظام المحاسبي المالي، عند ما تنتقل من نظام الضريبة الموحّدة الجزافية إلى نظام الرّبح الحقيقي مثلا.

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 67.

2 - القرار رقم 71 المؤرّخ في 2008/07/26، الفقرة 121-13.

3- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 104.

نّ التعليمات والمذكرات الصّادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة تتّسم بالظّرفية بحيث تصلح فقط لعملية الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي. ممّا يتطلّب اعتماد معيار مستقلّ بذاته يساعد الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم على تبنّي النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة، وتُمكّنه من إعداد قوائم مالية ذات مصداقيّة. يُمكنُ ذلك عن طريق الاستدلال بمضمون القسم خمسة وثلاثون[1] من المعيار IFRS-PME، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولي".

2-2- تقييم المنتوجات وشروط إدراجها في الحسابات

إنّ تقييم المنتوجات مهمّ جدّا، وله أثر كبير على شفافية القوائم المالية، وبالخصوص إذا علمنا بأنّ مصادرها مختلفة. فأهمّ مصادرها الأنشطة العملياتية، كما تصدر أيضا من الأنشطة المالية وأحيانا من الأنشطة الاستثماراتية. يجب إصدار معيار قائم بذاته يحدّد شروط تقييم المنتوجات وإدراجها في الحسابات وفق مختلف الحالات. لا يُمكنُ ذلك إلّا بالاعتماد على مضمون القسم ثلاثة وعشرون[2] من المعيار IFRS-PME، ومعياري المحاسبة الدولية، رقم 11 "عقود الانشاء" ورقم 18 "منتوجات الأنشطة العادية".

2-3- القوائم المالية المرحلية

إنّ الكيانات ذات الغرض العامّ كالبنوك، مؤسّسات التّأمين والشركات المقيّدة في البورصة معنية بإعداد القوائم المالية المرحلية، احتراما للالتزامات الاستثنائية التي تفرضها عليها أجهزة الرّقابة كبنك الجزائر ولجنة متابعة عمليات البورصة (COSOB).

لا يتضمّن النظام المحاسبي المالي معيارا مفصّلا لمعالجة كيفيّة إعداد القوائم المالية المرحلية. وتلبيّة لطلب مُستعملين مهمّين في قطاع الأعمال الجزائري، يجب تدعيمه بمعيار قائم بذاته، يُحدّد طرق عرض القوائم المالية المرحلية، مع الأخذ في الحسبان معيار المحاسبة الدولية 34 "التقارير المالية المرحلية".

2-4- معيار التأمينات وإعادة التأمينات

إنّ النظام المحاسبي المالي مُدعّم بإشعار[3] صادر عن المجلس الوطني للمحاسبة. يُحدّد هذا الإشعار مخطّط وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لكيانات التأمين وإعادة التأمين. غير أنّه يفتقر لمعيار

1- نفس المرجع، ص 204.

2- نفس المرجع، ص 135.

3 - الإشعار رقم 89 المؤرّخ في 2011/03/13، المحدّد لطرق تقييم عمليات التّأمين وإعادة التّأمين وشروط إدراجها في المحاسبة.

قائم بذاته يعالج العمليات المتعلقة بالتقييم، الإدراج في الحسابات وعرض العمليات المتعلقة بالتأمين وإعادة التّأمين.

هذا ما يستدعي تدعيم النظام المحاسبي المالي بمعيار مُنفصل يُحدّد طرق تقييم عمليات التّأمين وإعادة التّأمين وشروط إدراجها في المحاسبة، مع الأخذ بعين الاعتبار محتوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 "عقود التأمينات"[1].

2-5- معيار الأنشطة المتخصّصة

العديد من الكيانات التي تنشط في قطاع الأعمال في الجزائر، تمارس أنشطة متخصّصة، كالزراعة، الاستكشاف والتنقيب عن الموارد المعدنية. تضمّن النظام المحاسبي المالي فقرات لمعالجة القواعد المحاسبية لعناصر الأصول البيولوجية[2] والمنتوجات الزراعية[3]. غير أنّه لم يتناول قطاع الاستكشاف والتنقيب عن الموارد المعدنية.

إنّ عدم تدعيم النظام المحاسبي المالي بمعيار يُعالج عمليات الاستكشاف والتنقيب يُعتبر من أكبر المفارقات، بحيث أنّ هذا القطاع يعتبر أهمّ القطاعات وهو من يُدرّ أكبر قدر من القيمة المضافة في الجزائر. هذا ما يستدعي القول، بأنّ النظام المحاسبي المالي كمرجعية محاسبية وطنية، لا يُلبّي طلبات أهمّ مستعمليه المتمثّلين في الكيانات العاملة في قطاع الاستكشاف والتنقيب عن الموارد المعدنية وبالخصوص قطاع المحروقات.

لتغطية هذا النقص الصّريح، يجب تدعيم النظام المحاسبي المالي بمعيار مستقلّ يُحدّد طرق تقييم عمليات الاستكشاف والتنقيب عن الموارد المعدنية، وشروط إدراجها في المحاسبة. يُمكنُ الاستدلال بمضمون القسم أربعة وثلاثون[4] من المعيار IFRS-PME، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6 "استكشاف وتقيم الموارد المعدنية".

2-4- معيار القيمة العادلة

يرخص انظام المحاسبي المالي في الكثير من الحالات تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفق طريقة القيمة العادلة عوض طريقة التكلفة التاريخية، كالأصول البيولوجية، وعقارات التوظيف[5]. حدّد النظام

---

[1]- Code des IFRS, Normes et interprétations, Collection les codes RF, 4ème Edition, Paris, 2009, p: 613.

[2] - القرار رقم 71 المؤرّخ في 2008/07/26، الفقرة 121-19.

[3] - نفس المرجع، الفقرة 123-07.

4- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 200.

[5] - القرار رقم 71 المؤرّخ في 2008/07/26، الفقرة 121-17.

المحاسبي المالي حالات اللجوء للقيمة العادلة عند تعرّضه لمعايير تقييم بعض عناصر القوائم المالية. غير أنه لم يُصغ معيارا قائما بذاته يُبيّن بوضوح مفهمو القيمة العادلة ومتطلّبات تطبيقها على غرار معايير المحاسبة الدولية.

إنّ تدعيم النظام المحاسبي المالي بمعيار للتكفّل بموضوع القيمة العادلة، سيمنع المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، من إطلاق العنان لأحكامهم ذات الأغراض الشخصية، في ما يتعلّق بتقييم عناصر القوائم المالية. كما سيضع حدّا للتلاعب بالحسابات باللجوء للمحاسبة الإبداعية. من هنا تبدو الحاجة الماسّة إلى تدعيم النظام المحاسبي المالي بمعيار للقيمة العادلة مع الأخذ بعين الاعتبار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 "قياس القيمة العادلة".

2-5- التضخّم المفرط

عرف قطاع الأعمال في الجزائر مؤخّرا انخفاضا مهمّا في قيمة العملة الوطنية بالمقارنة مع العملات الأجنبية. انعكس ذلك على معدّل التضخّم الذي عرف تزايدا ملحوظا، وهو ما أثّر على مصداقية القوائم المالية للكيانات التي أصبحت لا تعبّر بصدق عن وضعيتها المالية الصّافية. حتّى يتسنّى للكيانات أن تُعدّ قوائم مالية تعبّر عن وضعيتها المالية وفق مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، يجب تدعيم النظام المحاسبي المالي بمعيار لمعالجة شروط التقييد وطرق التقييم في حالة التضخم المفرط.

يُمكنُ إثراء النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على مضمون القسم واحد وثلاثون[1] من المعيار IFRS-PME، ومعيار المحاسبة الدولية 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

2-6- إفصاح الأطراف ذات العلاقة

في إطار الحوكمة الفعّالة للكيانات، يجب حصر الأطراف ذات العلاقة وتحديد حقوقها والتزاماتها. إنّ الأهميّة التي يُوليها النظام المحاسبي للبيانات الوصفية لا تقلّ عن تلك التي يُوليها للبيانات العددية. وبالتالي يجب صياغة معيار قائم بذاته، يُحدّد بالضبط هوية الأطراف ذات العلاقة، والتزاماتهم في ما يتعلّق بالمعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها من طرف المسؤولين عن إعداد القوائم المالية. ويمكن اعتماد محتوى القسم ثلاثة وثلاثون[2] من المعيار IFRS-PME، مع مراعاة أحكام معيار المحاسبة الدولية 24 "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة".

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، مرجع سبق ذكره، ص 190.
2- نفس المرجع، ص 196.

2-6- الديون وحقوق الملكة

باستثناء القواعد العامّة للتقييم والإيضاح، يفتقر النظام المحاسبي المالي لمعيار قائم بذاته لمُعالجة حقوق الملكية وعلاقتها بالديون. حتما سيُؤثّر ذلك على مصداقية القوائم المالية. ولتدارك هذا النقص، يجب صياغة معيار منفصل يُحدّد مبادئ تصنيف الأدوات المالية، إمّا كديون أو كحقوق ملكية ويُعالج محاسبة أدوات حقوق الملكية الصّادرة عن الأفراد أو الأطراف الأخرى باعتبارهم مستثمرين في أدوات حقوق الملكية. من أجل ذلك، يُمكن اعتماد محتوى القسم اثنان وعشرون[1] من المعيار IFRS-PME، مع مراعاة أحكام معيار المحاسبة الدولية 01 "عرض القوائم المالية" والمعيار 32 "عرض الأدوات المالية".

2-7- حقوق الامتياز العمومية

لم يُحدّد النظام المحاسبي المالي طرق تقييم حقوق الامتيازات العمومية ولا شروط إدراجها في الحسابات باستثناء ذكره للحسابات وكيفية سيرها. وهذا ما يجعل الكيانات تواجه صعوبات كبيرة لتقييم وتسجيل العمليات المتعلقة بمعالجة الامتيازات العمومية.

تقتضي العمليات الاستثنائية المتعلقة بتسيير المرافق العمومية معالجات محاسبية خاصة يجب صياغتها بموجب معيار مفصّل يتعرّض لطرق تقيم وعرض مختلف الحالات. يمكن ذلك من خلال الاستدلال بالتفسير IFRIC 12 "عقود امتياز الخدمات".[2]

3- تدعيم النظام المحاسبي المالي بتفسيرات

كلّ شيئ يتغيّر، وبسرعة فائقة، وبالخصوص قطاع الأعمال الذي يُعتبر مجال تطبيق النظام المحاسبي المحاسبي. وحتّى يصبح النظام المحاسبي المالي يُساير التغيّر السريع في قطاع الأعمال، يجب أن يكون مرنا ليستوعب المعطيات الجديدة من خلال صياغة معايير جديدة. غير أنّ عملية إصدار معيار محاسبي جديد تتطلّب وقتا كافيا، ذلك، لأنّه لا يستمدّ القوّة التي تجعل منه ساري التنفيذ، إلاّ إذا تمّ سنّه بموجب نصّ تشريعي أو نص تنظيمي.

تتّسم الأحداث التي تجري في قطاع الأعمال بخاصية السرعة والإئتمان. ومن هنا يجب إيجاد الحلول السليمة وبسرعة للأحداث الجديدة. ولا يكون ذلك ممكنا إلاّ عن طريق إبداء آراء لحلول المسائل المستعجلة. يكتفي المجلس الوطني للمحاسبة، حاليا بإبداء آراء في شكل إشعارات ليس لها أيّ قوّة مُلزمة

1- نفس المرجع، ص 127.

2- Code des IFRS, Op-cit, 2009, p: 727.

لتطبيقها. بالخصوص إذا كانت تتعارض مع مبادئ النظام المحاسبي المالي ومع بعض معاييره المحاسبية. ومن هنا تبدو الحاجة الملحّة لتفسيرات المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

يجب إذن، تدعيم النظام المحاسبي المالي بتفسيرات للأحداث التي لا يُعالجها بموجب معايير محاسبية محدّدة. يجب أن توكل مهمّة إصدار التفسيرات، للجنة مختصّة، على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة، تتكوّن من مهنيين وأكاديميين مختصّين في المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية. وحتّى يصبح التفسير ساري التنفيذ، يجب اعتماده في شكل مقرّر صادر عن السيّد وزير المالية.

على غرار معايير المحاسبة الدولية، تعتبر تفسيرات معايير المحاسبة جزءً لا يتجزّأ من المرجعية المحاسبية المعتمدة. وبمجرّد صدورها تصبح الكيانات مُلزمة بتطبيقها كالتزامها بتطبيق المعيار المحاسبي في حدّ ذاته. ويبقى التفسير، الذي يُعتبر مشروعا لمعيار محاسبي مالي جديد ساري المفعول إلى حين صدور المعيار المحاسبي الجديد الذي يعالج الحدث الجديد.

4- إلغاء الخيارات المحاسبية البديلة أو المرخص باستعمالها

كما هو مبيّن خلال عرض السيّاسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، فإنّ هذا الأخير يُتيح عدّة خيارات محاسبية، بما فيها الخيارات الاختيارية، التفضيلية والبديلة. إنّ إتاحة الفرصة لمعدّي القوائم المالية باستعمال الطرق المحاسبية وطرق العرض المُتاحة، يدفعهم باللجوء للمحاسبة الإبداعية ويُغريهم باختيار الطرق التي تتوافق مع مصالحهم الضيقة. ممّا ينعكس سلبا على مصداقية القوائم المالية.[1]

للحدّ من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية للكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم، يجب التقليل من عدد الخيارات المحاسبية. ويكون ذلك ممكنا من خلال الاحتفاظ بالطرق المحاسبية وطرق العرض المفضّلة البسيطة. والتخلّي عن الطرق البديلة المُكلفة وصعبة التّطبيق، بسبب اعتمادها على تقنيات كمية أخرى للتسيير كالمحاسبة التحليلية.

[1]- Odile BARBE et Laurent DIDELOT, COMPTES INDIVIDUELS EN NORME IFRS POUR PME : RÉALISME OU UTOPIE ?, RFC, Mars 2010, Paris, p: 37.

إنّ إلغاء الخيارات المحاسبية البديلة أو المرخص باستعمالها يُجسّد احترام مبـــدأ **ديمومـــة الطـــرق المحاسبية**، والاكتفاء بتطبيق الطرق المحاسبية المفضّلة السّهلة غير المكلفة للكيانات الصـــغيرة ومتوسّـــطة الحجم.

يُبيّن الجدول الموالي الطرق البديلة والطرق المرخص بها التي يُفترض التخلّي عنها بهـــدف جعـــل النظام المحاسبي أكثر مرونة، كالآتي:

جدول رقم 30 : جدول الخيارات المحاسبية الواجب التخلّي عنها

موضوع التقييم	الطريقة المفظلة	الطريقة البديلة أو المرخّص بها	التخلّي عن الطرق البديلة (بنعم أم لا)
التقييم اللاحق للتثبيتات العينية	الكلفة	القيمة الحقيقية (إعادة التقييم)	نعم
طريقة الاهتلاك	الاهتلاك الخطي	– الطريقة التناقصية – طريقة وحدات الإنتاج	لا
التقييم اللاحـــق للعقـــارات الموظفة	الكلفة	القيمة الحقيقية	نعم
التقييم الأولي للتثبيتات المقتنـــاة بعقود إيجار–تمويل	القيمة الحقيقية	القيمة المحينة الدنيا للمدفوعات	نعم
التثبيتات العينية ذات القيمـــة الضعيفة	تثبيتات عينية	أعباء	نعم
التقييم الأولي لتكلفة المخزونات	التكاليف الحقيقية	– التكاليف الموحّدة القياسيّة – تكلفة شراء أو إنتاج أصـــول مساوية – طريقة هامش الرّبح	نعم
المتابعة المحاسبية للمخزونات	طريقة الجرد الدائم	طريقة الجرد المتناوب	لا
تقييم السلع المتعاوضة	الوارد أولا الصادر أولا	الكلفة المتوسطة المرجحة	لا
تحميل أثر التغيّـــر في الطـــرق المحاسبية	حساب الترحيل من جديد لأرباح السنة المالية الجارية	حساب الترحيل من جديد	نعم
عرض حساب النتائج	حسب الطبيعة	حسب الوظيفة	نعم
عرض جدول سيولة الخزينة	الطريقة المباشرة	الطريقة غير لمباشرة	نعم

إدراج إعانات تمويل تثبيتات غير قابلة للاهتلاك في الحسابات كمنتوجات	على مدى الفترة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف	على مدى 10 أعوام	لا
التقييم اللاحق للأصل البيولوجي	القيمة الحقيقية منقوص منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع	بالكلفة منقوص منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة	نعم
إدراج تكاليف القروض في الحسابات	كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها	كأصل يُدمج في كلفةالاقتناء أو البناء	نعم
إدراج أعباء ومنتوجات العقود طويلة الأجل في الحسابات	طريقة التقدّم	طريقة الإتمام	نعم

المصدر: تمّ إعداده بناءً على الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

خلاصة الفصل الخامس

تناول هذا الفصل دراسة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الكيانات المتوسّطة وصغيرة الحجم. تمّت الدّراسة عن طريق مقاربة نوعيّة تمثّلت في مقابلات شبه موجّهة مع مُعدّي ومستعملي القوائم المالية من مدراء ماليين ومحاسبين لمجموعة من الكيانات الصغيرة ومتوسّطة الحجم.

بيّنت نتائج الدراسة بأنّ النظام المحاسبي المالي، لم يعرف تطوّرا منذ صدوره سنة 2007، ودخوله حيّز التنفيذ سنة 2010. وأصبح بصيغته الحالية لا يواكب معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي عرفت تطورا كبيرا منذ سنة 2004 إلى يومنا هذا. كما أنه أصبح لا يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية،

باعتبار أن النسبة القصوى للكيانات التي تشكل النسيج الاقتصادي للجزائر تُصنّف ككيانات صغيرة ومتوسطة الحجم.

لقد مرّ على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أكثر من سبع سنوات، وأضحى عرضة لبعض الانتقادات. وقفت الدراسة على مواطن ضعف النظام المحاسبي المالي، من خلال إبراز الصعوبات المتعلّقة بمدى التحكّم في معاييره، وعدم ملاءمة بعض معاييره المحاسبية لخصوصيات قطاع الأعمال في الجزائر، وتخلّفه عن ركب معايير المحاسبة الدولية نظرا لافتقاره بمعايير محاسبية مهمّة.

بدراسة محتوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME)، الصّادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يبدو أنّه يُناسب إلى حدّ كبير قطاع الأعمال الجزائري، من حيث حجم الكيانات التي تنشط فيه.

وإذا كان لابُدّ من إعادة النظر في مضمون النظام المحاسبي المالي، يجب تكييفه وتطويره بالاعتماد على مرجعية محاسبية ذات مصداقية وتُناسبه إلى حدّ ما. تمّ توظيف نتائج الدراسة التجريبية لاستشراف سبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي، على ضوء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، الذي يلائم أكثر البيئة المحاسبية الجزائرية.

الخاتمة

ساهم المخطط الوطني للمحاسبة في خدمة البيئة المحاسبية الجزائرية، في صيغته التي أُنشأ بها، لمدة ناهزت خمسة وثلاثون سنة. غير أنّه لم يُساير تفاعلات البيئة المحاسبية الجزائرية، التي أصبحت تتفاعل إيجابيا وبصفة مضطردة مع البيئة المحاسبية الدولية، نظرا لقصوره بسبب جموده وعدم تطويره.

لهذا السّبب وجب إصلاح المنظومة المحاسبية، بهدف توفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية. تمخّض عن ذلك تبنّي مرجعية محاسبية مالية جديدة مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية. وهو ما تجسّد في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمّن النظام المحاسبي المالي.

لضمان الانتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، سعت الجزائر لبذل جهود وتسخير إمكانات لتحضير عملية التجسيد الحقيقي لهذا النظام في واقع الأعمال. نتج عن ذلك، آثار انعكست على مختلف الأطراف المكونة للبيئة المحاسبية في الجزائر.

تعتمد الإستراتيجية التي يتبنّاها الكيان، للانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، على إطار نظري يُحدّد مختلف المراحل التي يجب على الكيان نهجها، والشروط والإجراءات التي يجب احترامها لإنجاح عملية الانتقال.

إنّ عملية تنفيذ استراتيجية الانتقال من المخطّط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، بالاعتماد على الإطار النظري الوطني للتبنّي لأوّل مرة غير كافية. ممّا يستدعى تدعيم عملية صياغة استراتيجية الانتقال بإطار التبني الدولي المجسّد بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" (IFRS 1).

إن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يُمثّل تغيرا في الطرق المحاسبية وهو يؤدّي بالكيان إلى إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوف المالية الأولى المعدة وفق النظام المحاسبي المالي. تمخض عنه أثر على الكشوف المالية، وجب على الكيان حسابه، تقييمه، ومعالجته بعد مراجعته من طرف محافظ الحسابات والمصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للشركة.

لقد تمّت صياغة النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على **معايير المحاسبة الدولية** (IAS-IFRS)، التي أُعدّت أساسا لتُطبّق على الشركات ومجموعات الشركات المقيّدة في بورصة القيّم. وبالتالي فإنّ الكثير من معاييره المستقاة من معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، لا يُمكن تطبيقها في قطاع الأعمال الجزائري. يعود السّبب إلى تعقيدها أو لعدم إمكانية تطبيقها أصلا لأنّها تتعلّق بكيانات كبيرة الحجم.

بيّنت نتائج الدراسة التجريبية، عن طريق المقابلات شبه الموجّهة، بأنّ النظام المحاسبي المالي، لم يعرف تطوّرا منذ صدوره سنة 2007، ودخوله حيّز التنفيذ سنة 2010. وأصبح بصيغته الحالية لا يواكب معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي عرفت تطورا كبيرا منذ سنة 2004 إلى يومنا هذا. كما أنه أضحى لا يتأقلم بصفة تامّة مع النسيج الاقتصادي الجزائري المتشكّل أساسا من كيانات صغيرة ومتوسّطة الحجم، إن لم نقل كيانات جدّ صغيرة.

وبهدف تدارك ثغراته وقصوره وجعله يُواكب قطاع الأعمال الجزائري، حتّى لا يتّسم بالجمود كالمخطّط الوطني للمحاسبة، الذي لبث دون أيّ تطوّر يُذكر لأمد ناهز خمس وثلاثون سنة، لابُدّ من تحديثه وتكييفه بصورة مستمرّة.

غير أنّ عمليّة تكييف وتطوير أيّ نظام محاسبي مالي يجب أن لا تنطلق من فراغ. وإنّما يجب أن ترتكز على مرجعية محاسبيّة متعارف عليها، وسبق أن تمّ تجريبها على مستوى قطاعات أعمال تشبه إلى حدّ كبير تلك المتواجدة بالجزائر. كما أنّه، يجب على المرجعية المحاسبية التي تُعتبر كمصدر لعملية تكييف وتطوير أيّ نظام محاسبي وطني، أن تكون صادرة عن هيئة ذات مصداقيّة مختصّة في إصدار المعايير، وتعمل جاهدة وباستمرار على تحديث وتطوير تلك المعايير.

بدراسة محتوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME)، الصّادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يبدو أنّه يُناسب إلى حدّ كبير قطاع الأعمال الجزائري، من حيث حجم الكيانات التي تنشط فيه. وإذا كان لابُدّ من إعادة النظر في مضمون النظام المحاسبي المالي، يجب تكييفه وتطويره بالاعتماد على مرجعية محاسبية ذات مصداقية تُناسبه إلى حدّ ما. ولا يوجد خير من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME).

جاء هذا البحث للإجابة على السؤال الجوهري الآتي:

ما هي سبل وآليات تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، على ضوء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، بهدف جعله يتلاءم مع البيئة المحاسبية الجزائرية باستمرار؟

نتائج اختبار الفرضيات

تطرق هذا البحث إلى مقاربة إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر التي تمخّض عنها النظام المحاسبي المالي. كما عالج أيضا المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، التي تمّ إسقاطها على المجال التطبيقي بدراسة حالة شركة صغيرة ومتوسطة الحجم.

ومن خلال دراسة تجريبية، عن طريق مقابلات شبه موجّهة، تمّت عمليّة تقييم النظام المحاسبي المالية خلال فترة تطبيقه التي ناهزت سبع سنوات. وعلى ضوء نتائج دراسة الحالة والمقابلات شبه المُوجّهة، تمّ اختبار الفرضيات الموضوعة والوصول إلى ما يلي:

اختبار الفرضية الأولى : لقد أثبت البحث صحّة الفرضية الأولى، حيث أنّ النظام المحاسبي المالي المستوحى من المرجعية المحاسبية العالمية، التي أُعدّت أساسا لتُطبّق على الشركات ذات الحسابات الإجتماعية المدمجة المقيدة في البورصة، أصبح بصيغته الحالية لا يواكب حتما معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي عرفت تطورا كبيرا منذ سنة 2004 إلى يومنا هذا.

اختبار الفرضية الثانية : نفت نتائج المقابلات شبه الموجّهة صحّة الفرضيّة الثانية. بحيث أنّه بالرغم من استلهام النظام المحاسبيي المالي لفحواه من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي هي في تطوّر مُستمرّ، إلاّ أنّه بقي جامدا و لم يعرف أيّ تطوّر منذ صدوره سنة 2007. ممّا يجعله يتّسم بأوجه قصور عديدة.

اختبار الفرضية الثالثة : تبيّن من خلال الدّراسة التجريبيّة صحّة الفرضية الثالثة، حيث أنّ تبنّي الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد له خلفية عالمية مبنية على ثقافة أنقلوسكسونية، ومُعدّ أصلا ليُطبّق على كيانات عملاقة ذات حسابات إجتماعية مدمجة ومقيدة في البورصة، لا يتلاءم حتما مع البيئة المحاسبية في الجزائر التي يتشكل نسيجها الاقتصادي أساسا من كيانات صغيرة ومتوسطة الحجم؛

اختبار الفرضيّة الرّابعة : لقد حقّقت نتائج الدّراسة النّوعيّة الفرضيّة الرّابعة، حيث أنّه بهدف جعل النظام المحاسبي المالي يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، يُفترض تكييفه مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، مع الحرص على تحديثه باستمرار.

التوصيات والاقتراحات

بناءً على نتائج اختبار الفرضيات، يمكن تقديم التوصيات الكفيلة بإنجاح عملية تكييف وتحديث النظام المحاسبي المالي لجعله يتلاءم مع البيئة المحاسبية في الجزائر، التي يتشكل نسيجها الاقتصادي أساسا من كيانات صغيرة ومتوسطة الحجم كالآتي :

- ❖ تلقين مبادئ النظام المحاسبي المالي للمحاسبين المهنيين والأجراء المكلفين بإعداد الكشوف المالية ومراقبتها بصورة دائمة.
- ❖ إعادة النظر في برامج تدريس مادة المحاسبة في مختلف الأطوار التعليمية وبالخصوص الجامعية حتى تتواءم المنظومة التربوية مع متطلبات سوق عمل مهنيي المحاسبة.
- ❖ تكييف المنظومة التشريعية مع القانون المحاسبي الجديد بتذليل الفوارق وجعله يتواءم والتشريعات الأخرى كالقانون الجبائي والقانون التجاري.
- ❖ تكييف القانون المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية التي هي في تطور مستمر ودائم مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر.
- ❖ تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME)، مع الحرص على تطويره باستمرار.
- ❖ تنصيب لجنة متكونة من مختصّين في المحاسبة، بما فيهم الأكاديميين والمهنيين، توكل لهم مهمّة دراسة المستجدّات التي تفرض إدخال تعديلات على النظام المحاسبي المالي. يكون ذلك من خلال إيجاد السّبل والآليات الكفيلة بتحديث النظام المحاسبي المالي وتطويره باستمرار ليفي بمتطلّبات مُستعملي القوائم المالية.

آفاق البحث

في إطار إصلاح منظومتها المحاسبية، تبنّت الجزائر النظام المحاسبي الجزائري الذي استلهم فحواه من النسخة الكاملة لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، طبعة سنة 2004، التي تُطبّق أساسا على الشركات ذات الحسابات الاجتماعية المقيدة في البورصة. وكان ذلك قبل صياغة لجنة معايير المحاسبة

الدولية، نهاية 2009، للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS-PME)، الذي يطبق على الكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم.

علما أن النسبة القصوى للكيانات التي تشكل النسيج الاقتصادي للجزائر تُصنّف ككيانات صغيرة ومتوسطة الحجم، قد يجبر ذلك السلطات العمومية في الجزائر على إعادة النظر في طبيعة النظام المحاسبي المالي، بتوفيقه مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS-PME)، الذي يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية.

هذا ما يفتح آفاقا جديدة لاختبار تنفيذ استراتيجية تكييف النظام المحاسبي المالي، على مستوى الاقتصاد الكلي بالنسبة للجزائر كدولة، وعلى مستوى الاقتصاد الجزئي بالنسبة للكيانات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

إنّ اعتماد مرجعية محاسبية مُتطوّرة لإعداد القوائم المالية، يفترض تطبيق مرجعية جدّ فعّالة لتدقيق حسابات تلك القوائم. الشيئ الذي حمل الجزائر على إصلاح مرجعية التدقيق بإصدارها، إلى غاية يومنا هذا، اثنى عشرة معيار تدقيق جزائري (NAA). وهو ما يُمثّل مجالا خصبا للقيام ببحوث ودراسات حول معايير التدقيق الجزائرية المستلهمة من معايير التدقيق الدولية التي يُصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

إنّ الجزائر حاليا بصدد إصلاح منظومة المحاسبة العمومية، بحيث تنوي اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS). وهو ما يُمثّل أرضا جدّ خصبة للقيام ببحوث حول استراتيجية الاعتماد وكيفيّة تنفيذها، وسُبُل توفيقها مع البيئة الجزائرية للقطاع العمومي.

المراجع

المراجع

1- باللغة العربية

الكتب

عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات، وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، (Pages Bleues)، البويرة، 2010.

- روبرت ميجز، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006.

- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

- سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

- منير محمد سالم، رمضان محمد غنيم، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة القاهرة، مصر، 1986.

الأطروحات

- بن صالح عبد الله، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدّات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2017.

- صافو فتيحة، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجّه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، جامعة الشلف، 2016.

- زهوري جليلة، المؤسّسات الاقتصادية الجزائرية في ظلّ الإصلاحات المحاسبية الجديدة (دراسة تطبيقية لمؤسّسة اقتصادية)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم مالية، جامعة سيدي بلعبّاس، 2016.

- عبد القادر عيادي، جودة المعلومات المحاسبية في ظلّ حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية – حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصّص مالية ومحاسبة جامعة الشلف، 2014.

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

المذكرات

- بوعلام صالحي 2010، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3.

- الحاج نوي 2008، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف.

- طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية و اقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

المقالات

- أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظم المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2011.

- زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 07، 2010.

- عاشور كتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيال، العدد السادس، جامعة الشلف، سنة 2008.

مداخلات

- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهّل، ورقة مقدمة إلى لجنة تنظيم الملتقى الدولي الأوّل حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات و آفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، كلية الاقتصاد، المركز الجامعي بالوادي.

- مداني بن بلغيت، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

- شعيب شنوف، الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الإشكالات والتحديات ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

- منصوري الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

- سعد براوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـــ IAS/IFRS، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

- جوزف رزق، المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين بالتعاون مع المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر، دورة تدريبية بعنوان " مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة "، عنابه، نوفمبر 2008.

- زغدار أحمد، مُقوّمات عرض المعلومات وفق معايير المحاسبة الدولية، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي وآليات تطبيقه في ظلّ معايير المحاسبة الدولية، جامعة البليدة، 2009.

الدلائل (Guides)

- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم، جمعية المجمّع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمّان، الأردن، 2009.

- المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر، 2009.

- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات كما هو مصادق عليها في 01 جانفي 2008، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمّان المملكة الهاشمية الأردنية، 2008.

- المركز الوطني لتنشيط المؤسسات ومعالجة المعلومات الخاصة لقطاع البناء، المخطط الوطني للمحاسبة، CNAT، الجزائر، 1987.

النصوص التشريعية والتنظيمية

القوانين

- قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.
- القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12، المتضمّن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الأوامر

- الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، المعدّل والمتمّم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.
- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.
- الأمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أفريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

المراسيم التنفيذية

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- المرسوم التنفيذي 09-110 مؤرخ في 07 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

القرارات

- القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمّع.
- القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

– مقرّر التعيين لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الصادر عن وزير المالية بتاريخ 28 مارس 2009.

الجرائد الرسمية

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2010/12/30، العدد 80.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2010/08/29، العدد 49.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2009/12/30، العدد 78.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2009/07/22، العدد 44
– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2009/03/25، العدد 19.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2008/07/27، العدد 42.
– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1999/12/22، العدد 91.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1999/09/12، العدد 63.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1989/10/11، العدد 43.
– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1988/02/24، العدد 08.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1976/03/23 ، العدد 24.
– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1975/05/09، العدد 37.

نصوص تنظيمية أخرى

– الملحق الثالث للقرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، معجم التعاريف.
– الإشعار رقم 89 المؤرّخ في 2011/03/13، المحدّد لطرق تقييم عمليات التّأمين وإعادة التّأمين وشروط إدراجها في المحاسبة.
– المذكرة المنهجية التابعة للتعليمة رقم 2 للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

2- باللغة الفرنسية

Ouvrages

- Jacques RICHARD, Didier BENSADPN, Christine COLLETTE, Comptabilité financière - IFRS versus normes françaises, Dunod, Paris, 2014

- Robert OBERT, Pratiques des normes IFRS, Normes IFRS et USGAAP, Dunod, Paris, 2013.

- Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL et Hubert TONDEUR, Les normes IAS-IFRS, Une nouvelle comptabilité financière, PEARSON, Clermont-Ferrand, 2013

- Bachir SMAIL, Apprendre les normes IAS/IFRS, Edition Dar El Quods El Arabi, Oran, 2009.

- Collection les codes RF, Code IFRS-Normes et interprétations, Groupe Revue Fiduciaire, 4ème Edition, Paris, 2009.

- PriceWaterhouseCoopers, IFRS pour PME, Francis Lefebvre, Paris, 2009.

- Jean-Jacques JULIAN, Les Normes comptables internationales IAS/IFRS, Editions Foucher, 2ème Edition, Vanves, 2007.

- Stéphan BRUN, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2006

- Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, S'initier aux IFRS, Editions de La Performance et Francis Lefebvre, 2005.

- J. F. des ROBERT, F. MECHIN, H. PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Système comptable de convergence entre normes comptables françaises et standards de l'IASB, Ordre des Experts-Comptables, DUNOD, Paris, 2004

- Pascal BARNETO, Normes IAS/IFRS Application aux états financiers, Dunod, Pris, 2004.

DFCG collection, ANDFCG, Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? Editions d'Organisation, 2eme édition, Paris, 2004.

- Robert OBERT, Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, Dunod, Liège, 2003

- Jean marie ALBERTINI, Lexique d'économie, 6éme édition, LTV édition, Italie, Août 1999.

- Pierre LASSÈGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, paris, 11ème édition, 1996.

- M. MEHADJBIA, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays, OPU, Alger, 1978.

Thèses

- Asma BENSABEUR-SLIMANE, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Spécialité Management des organisations, Université de Tlemcen, 2015.

Mémoire

- Samir MEROUANI, Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage , mémoire de magistère en sciences de gestion, école supérieure de commerce, Alger, 2006/2007.

Articles

- Robert OBERT, Le programme de travail 2016-2020 de l'IASB, « L'auditeur », revue périodique n°04 de la chambre nationale des commissaires aux comptes, Le conseil national, Sarl Laser Plus, Alger, 2016.

- Nacer Eddine SADI, Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, Comptabilités et innovation, Mai 2012, Grenoble, France, <hal-00691022>.

- Odile BARBE et Laurent DIDELOT, COMPTES INDIVIDUELS EN NORME IFRS POUR PME : RÉALISME OU UTOPIE ?, RFC, Mars 2010, Paris.

- Mohamed El Habib MERHOUM, Quelle stratégie de passage au SCF pour les PME, Le Quotidien d'Oran, Le 10/05/2010.

Communications

- Jean-Michel Decroly, Introduction à l'entretien semi-directif, Université libre de Bruxelles, Présentation du 04 décembre 2015.
- Yvonne DUAGANI MASIKA, Avantages et inconvénients des méthodes de recherche, Présentation du moi de juillet 2015.
- Tiphaine GODFROID, Préparer et conduire un entretien semi-directif, Séminaire organisé par Joëlle KIVITS et Laurence GUIGNARD, Université de Lorraine, Présentation du 10 mai 2012.
- Mourad ELBESSGHI, Le système comptable financier, Genèse, arsenal juridique et analyse comparée, ONECC, Conseil Régional, Alger, 28/05/2009.

Guides

- Guide Inverstir en Algérie, KPMG, Algérie, 2011.
- Code des IFRS, Normes et interprétations, Collection les codes RF, 4ème Edition, Paris, 2009

Instructions et notes

- Instruction n°2 du 29 octobre 2009 du Ministère des Finances portant première application du système comptable Financier.
- Note méthodologique de première application du SCF, relative aux actifs et passif financiers du 07/05/2011.
- Note méthodologique de première application du SCF, relative aux charges et produits hors exploitation et comptes de transfert de charges PCN, du 24/05/2011.
- Note méthodologique de première application du SCF, relative aux contrats à long terme, du 05/05/2011.
- Note méthodologique de première application du SCF, relative aux avantages au personnel du 26/03/2011.

- Note méthodologique de première application du SCF, relative aux immobilisations corporelles du 20/03/2011
- Note méthodologique de première application du SCF, relative aux Stocks du 28/12/2010.
- Note méthodologique de première application du SCF, relative aux immobilisations incorporelles du 28/12/2010.
- Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010, portant modalité d'application de l'instruction de première application du système comptable Financier.

Divers textes

- Ministère de l'Industrie et des Mines, Direction Générale de la Veille Stratégique, des Etudes et des Systèmes d'Information, Bulletin d'information statistique, Numéro 28, Edition mai 2016.
- Procès verbal du conseil administration de la société Spa GREIF Algérie du 15/06/2011.
- Rapport spécial du commissaire aux comptes, du 11 avril 2011, relatif à l'évaluation des travaux de passage.
- Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011.
- Manuel de politique comptable de la SPA "GREIF ALGERIE", approuvé par le conseil d'administration en date du 03/11/2010.

- Procès verbal du conseil d'administration du 03/11/2010 de la SPA GREIF ALGERIE.
- Rapport d'évaluation, des travaux du comité de la mise en place du SCF du 24 Mars 2010.
- Procès verbal de la réunion du 24/12/2009 du comité du suivi de la mise en œuvre du SCF.

- Conseil National de la Comptabilité, Questionnaire d'évaluation du plan comptable national, Alger, juillet 2000.

- Conseil National de la Comptabilité, Synthèse d'évaluation du plan comptable national, Alger, 2000.

- Annexe 07 au rapport sur les travaux de passage, Tableau de correspondance des comptes PCN-SCF.

الملاحق

Annexe 01

Caractéristiques de l'entreprise interviewée
(SPA GMD)

Entreprise	SPA GMD
Secteur d'activité	Agro-alimentaire
Produits vendus	Transformation et distribution de céréales
Forme juridique	Société par action (privée)
Publication de comptes consolidés (Oui ou non) Indiquer le nom et l'activité du groupe	Oui Nom du groupe : Groupe Métidji Activité du groupe : - Transformation des céréales ; - Importation des céréales ; - Transports de marchandises ; - Communication.
Effectif des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015 (Moyenne)	Moyenne d'effectif 2015 : 370 Moyenne d'effectif 2014 : 382 Moyenne d'effectif 2013 : 415
Chiffre d'affaires des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015	CA 2015 : 5 736 452 Kda CA 2014 : 5 606 425 Kda CA 2013 : 4 585 545 Kda
Nom et prénom de la ou (ou des) personne(s) interrogée(s)	Laid MAMMAR
Fonction de la (ou des) personne(s) interrogée(s)	Directeur financier et comptable
Date et durée de l'entretien	Date de l'entretien : 07 décembre 2016 Durée de l'entretien : 11h00m à 11h45m

Annexe 02

Caractéristiques de l'entreprise interviewée
(SPA GREIF ALGERIE)

Entreprise	SPA GREIF ALGERIE
Secteur d'activité	Industrie
Produits vendus	Fabrication de fûts métalliques
Forme juridique	Société par action (mixte)
Publication de comptes consolidés (Oui ou non) Indiquer le nom et l'activité du groupe	Oui Nom du groupe : Groupe GREIF international Activité du groupe : Fabrication de fûts métalliques et en plastiques.
Effectif des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015 (Moyenne)	Moyenne d'effectif 2015 : 85 Moyenne d'effectif 2014 : 103 Moyenne d'effectif 2013 : 103
Chiffre d'affaires des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015	CA 2015 : 1 091 731 Kda CA 2014 : 1 410 066 Kda CA 2013 : 1 011 389 Kda
Nom et prénom de la ou (ou des) personne(s) interrogée(s)	Smain AKACEM
Fonction de la (ou des) personne(s) interrogée(s)	Directeur Général Ex Directeur financier et comptable
Date et durée de l'entretien	Date de l'entretien : 15 décembre 2016 Durée de l'entretien : 14h30m à 15h30m

Annexe 03

Caractéristiques de l'entreprise interviewée
(SPA SEOR)

Entreprise	SPA SEOR
Secteur d'activité	Eaux et ressource en eaux
Produits vendus	Assainissement et distribution d'eau potable
Forme juridique	Société par action (publique)
Publication de comptes consolidés (Oui ou non) Indiquer le nom et l'activité du groupe	Oui Nom du groupe : EPIC ADE Algérie Activité du groupe : Distribution de l'eau potable
Effectif des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015 (Moyenne)	Moyenne d'effectif 2015 : 2 806 Moyenne d'effectif 2014 : 2 463 Moyenne d'effectif 2013 : 2 311
Chiffre d'affaires des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015	CA 2015 : 2 148 452 Kda CA 2014 : 1 925 386 Kda CA 2013 : 1 783 147 Kda
Nom et prénom de la ou (ou des) personne(s) interrogée(s)	Abdennour BESSAI
Fonction de la (ou des) personne(s) interrogée(s)	Directeur financier et comptable
Date et durée de l'entretien	Date de l'entretien : 11 janvier 2017 Durée de l'entretien : 14h30m à 15h40m

Annexe 04

Caractéristiques de l'entreprise interviewée
(EPE SPA SOACHLORE)

Entreprise	EPE SPA SOACHLORE
Secteur d'activité	Chimie industrielle
Produits vendus	Production de chlore et dérivés
Forme juridique	Entreprise publique économique Société par action (publique)
Publication de comptes consolidés (Oui ou non) Indiquer le nom et l'activité du groupe	Oui Nom du groupe : Groupe GIPEC Activité du groupe : Produits chimiques et dérivés
Effectif des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015 (Moyenne)	Moyenne d'effectif 2015 : 85 Moyenne d'effectif 2014 : 103 Moyenne d'effectif 2013 : 103
Chiffre d'affaires des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015	CA 2015 : 632 704 Kda CA 2014 : 818 516 Kda CA 2013 : 815 777 Kda
Nom et prénom de la ou (ou des) personne(s) interrogée(s)	Omar SI FODIL
Fonction de la (ou des) personne(s) interrogée(s)	Directeur financier et comptable
Date et durée de l'entretien	Date de l'entretien : 20 décembre 2016 Durée de l'entretien : - Matinée : 10h00m à 11h00m - Après midi : 13h30m à 14h20m

Annexe 05

Caractéristiques de l'entreprise interviewée
(SPA SOPREC)

Entreprise	SPA SOPREC
Secteur d'activité	Réalisation et travaux de bâtiments
Produits vendus	Logements, locaux, services, autres
Forme juridique	Société par action (privée)
Publication de comptes consolidés (Oui ou non)	Oui Indiquer le nom et l'activité du groupe : La SPA SOPREC comme société mère
Effectif des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015 (Moyenne)	Moyenne d'effectif 2015 : 206 Moyenne d'effectif 2014 : 317 Moyenne d'effectif 2013 : 377
Chiffre d'affaires des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015	CA 2015 : 452 261 Kda CA 2014 : 425 836 Kda CA 2013 : 545 836 Kda
Nom et prénom de la ou (ou des) personne(s) interrogée(s)	Mohamed ELEZAAR
Fonction de la (ou des) personne(s) interrogée(s)	Chef de service financier et comptable
Date et durée de l'entretien	Date de l'entretien : 08 janvier 2017 Durée de l'entretien : 14h00m à 15h10m

Annexe 6
Guide d'entretien semi-directif
sur l'application du SCF par des entreprises algériennes

Prise de notes à la main et de façon exhaustive

Introduction

- Présentation de l'intervieweur (personne qui mène l'entretien semi-directif).
- Préciser les objectifs de l'entretien semi-directif :
  Etude qualitative destinée à recueillir les avis de responsables d'entreprises algériennes sur l'application du SCF depuis 2010 : apports et limites du SCF par rapport au PCN 1975, difficultés rencontrées lors de la mise en œuvre du SCF.
- Justifier le choix de l'entreprise retenue pour l'entretien semi-directif.
- Rassurer l'interlocuteur sur le respect du principe de l'anonymat : le nom de l'interviewé et le nom de l'entreprise ne seront pas donnés : choix d'un pseudonyme pour l'entreprise (sauf avec son accord).

Caractéristiques de la personne interrogée

Demander à la personne interrogée des données socioprofessionnelles : tranche âge, statut professionnel, fonction occupée, formation, expérience professionnelle dans l'entreprise étudiée.

Présentation des thèmes qui seront abordés pendant l'entretien (3 parties : 1. 2. et 3.).

1. Evaluation des conditions du passage du PCN 1975 au SCF

- Etude de la stratégie de passage d'une PME du PCN 1975 au SCF.
- Retraitement des soldes antérieurs selon les nouvelles méthodes comptables adoptées.
- Calcul et analyse de l'impact du au passage.
- Affectation de l'impact comptable après son approbation par les organes de gestion.

2. Appréciation générale du SCF depuis sa mise en œuvre depuis 2010

Apports et limites du SCF par rapport au PCN 1975 sur une période de 7 années d'application.
Impacts humains (formation), organisationnels (système d'information de l'entreprise), financiers (coût de financement des changements), comptables (sur les comptes 2010).

3. Evaluation de l'application des normes IAS-IFRS reprises dans le SCF

- Thème des notes annexes.
- Thème de l'impôt différé.
- Thème des opérations libellées en monnaie étrangère.
- Thème des comptes consolidés.
- Autre(s) thème(s) pouvant être abordé(s) selon le choix de l'interviewé.

4. Evaluation des normes comptables et des interprétations non reprises dans le SCF

- IFRS 6 relative à la prospection et à l'évaluation des ressources minérales.
- IFRS 4 relative aux contrats d'assurance.
- IFRS 13 relative à la juste valeur.

- ❖ Interprétations SIC 29 et IFRIC 12.
- ❖ Autre(s) thème(s) pouvant être abordé(s) selon le choix de l'interviewé.

Conclusion

- ❖ Demander l'avis de l'interviewé sur :
  - l'absence de mise à jour du SCF depuis son entrée en vigueur en 2010.
  - la nécessité de sa réadaptation par rapport à l'IFRS PME.
- ❖ Remercier l'interviewé et lui dire que les résultats de l'étude empirique lui seront communiqués (apporter cette information de communication des résultats de l'étude empirique à la fin de l'entretien pour ne pas influencer ses réponses).

Annexe 07
Exploitation des entretiens semi-directifs menés dans des entreprises algériennes sur le SCF (SPA GMD) – (A)

Résultats de l'entretien	Les résultats de l'entretien sont présentés par thème abordé.
Passage au SCF	- L'opération de translation des comptes du PCN au SCF, s'est déroulée dans de bonnes conditions ; - La société s'est fait accompagnée par un cabinet Big (Deloitte Algérie) ; - l'application du nouveau système comptable financier a eu impact dans plusieurs sens : • **Un impact humain** sur les ressources humaines, (formation du personnel en SCF et en normes IAS/IFRS). • **Un impact organisationnel** du à la substitution de l'ancien logiciel par l'ERP SAP qui est adapté aux nouvelles exigences du SCF. • **Un impact comptable** du aux retraitements des soldes des années antérieurs des comptes de l'actif (créances client et créances inter-filiales). - La contrepartie n'a pas affecté les comptes de capitaux mais des comptes de dettes courantes, ce qui nous a évité la constatation d'impôt différés actifs ou passifs.
Sous activité des stocks	- La société n'évalue pas ses stocks de produits finis en tenant compte du principe de la « sous-activité des stocks » prévu par le SCF ; - Cela est du au défaut de la mise en place d'une comptabilité analytique ; - Appliquer une telle mesure nécessite la mise en place d'une comptabilité analytique et le recrutement de personnels spécialisés ; - Ce ci va certainement engendrer des couts supplémentaires.
Annexes aux états financiers	- A l'exception du bilan, du compte de résultats et le tableau de flux de trésorerie,

	qui sont d'une utilité importante, les deux autres états financiers sont peu utilisés. - L'état de variations des capitaux propres est peu significatif, aux yeux des différents utilisateurs potentiels des états financiers ; - L'état de variations de capitaux propres serait, plus utile pour une entreprise coté que pour une société familiale dont le capital est fermé (PME non cotée).
Provision pour départ à la retraite (PDR)	- Les filiales relevant du Groupe, concernées par cette mesure (PDR), surtout celles qui se sont intégrées au groupe suite à un processus de privatisation, éprouvent des difficultés énormes, quant aux modalités de détermination de certains éléments constitutifs de la PDR ; - Pourquoi faire supporter une PME une charge qui peut absorber son capital et affecte le ratio d'endettement par la constatation d'une dette à long terme sous forme de provision.
Nécessité de réadaptation du SCF	- Il faut nettoyer le SCF de toutes les options et les méthodes comptables dont l'application et est impossible, à voire difficile ou inutile.
Amortissements par composants	- L'entreprise est dans l'impossibilité de décomposer ses immobilisations corporelles. - Les moyens humains et matériels ne le permettent pas. L'importance de cette information est assez faible par rapport à son coût.
Instruments financiers	- Le SCF exige l'application de méthodes d'évaluation et de présentation, assez spécifiques, pour les différentes catégories des instruments financiers. - L'entreprise (PME) est dans l'impossibilité d'appliquer une telle norme qu'elle trouve très compliquée. Elle n'a aucune utilité lorsqu'elle applique des méthodes sophistiquées d'évaluation propres à la comptabilité de l'intention et la comptabilité de couverture.

Annexe 08
Exploitation des entretiens semi-directifs menés dans des entreprises algériennes sur le SCF (SPA GREIF ALGERIE) – (B)

Résultats de l'entretien Les résultats de l'entretien sont présentés par thème abordé.	
Passage au SCF	- La SPA GREIF Algérie est une filiale qui relève d'un groupe international qui applique pour les comptes consolidés le référentiel comptable Américain USGAAP ; - Ce ci, a beaucoup aidé la société lors du passage du PCN au SCF ; - Avec le SCF, la société fait moins de retraitements pour les besoins du reporting ; - L'opération du passage au SCF s'est déroulée suivant une stratégie définie par un groupe de travail présidé par le DG. - Pour mieux réussir le passage la société s'est fait accompagnée par un expert comptable spécialiste en SCF et en normes IAS/IFRS.
Impacts du passage au SCF	- Le passage du PCN au SCF a induit : - Un impact humain (Formation) - Un impact organisationnel (Changement de logiciel de tenue de la comptabilité) - Un impact comptable dû aux retraitements des soldes antérieurs de certains comptes d'actifs et de passifs. - Il s'agit d'un impact négatif estimé à 42 Kda. - Cet impact a fait l'objet d'une affectation après approbation par l'organe de gestion de la société.
Impôts différés	- L'impact comptable négatif né du passage au SCF, a induit un impôt différé actif ; - Ce qui a engendré une économie d'impôt ; - Problème lié au traitement fiscal de l'impact comptable négatif ; - Aucune disposition fiscale régissant ce cas ; - l'avis de l'expert comptable accompagnateur qui était favorable pour la déductibilité du montant de l'impact négatif, divergeait de celui du CAC qui

	était pour une réintégration du montant de l'impact au bénéfice imposable à l'IBS.
Situation intermédiaires (IAS 34)	- le SCF est dépourvu d'une norme définissant les méthodes d'évaluation et présentation des états financiers intermédiaires ; - Ce ci met la société dans des difficultés pour établir des reportings justes.
Reconnaissance des revenus	- A défaut d'une norme comptable pour la reconnaissance des produits et leur évaluation, la société applique les normes USGAAP.
Provisions	- Le SCF dont la vision est patrimoniale, ne permet pas la constatation de provisions que dans des cas bien précis ; - Les USGAAP, par contre, permettent la constatation de toutes les provisions liées aux différents risques ; - Le SCF est trop rigide en matière de constatation de provisions.
Nécessité de réadaptation du SCF	- Il est nécessaire de revoir certaines dispositions du SCF pour le rendre plus souple.
Amortissement du goodwill	- Le SCF exige pour les entités de constater l'amortissement du goodwill. Une telle constatation engendre des charges fictives qui impactent négativement le résultat de l'exercice ainsi que les équilibres financiers.

Annexe 09
Exploitation des entretiens semi-directifs menés dans des entreprises algériennes sur le SCF (SPA SEOR) – (C)

Résultats de l'entretien	Les résultats de l'entretien sont présentés par thème abordé.
Appréciation du SCF	- Le SCF est un nouveau référentiel qui a apporté une nouvelle culture ; - Il n'y a pas une grande différence entre le SCF et le PCN ; - Les grands principes du PCN sont toujours maintenus ; - La différence majeure réside dans la formes des états financiers ; - Le SCF a apporté de nouvelles règles et de nouveaux principes ; - Le SCF ne doit pas connaitre le même sort que le PCN, il doit évoluer avec le temps.
Passage au SCF	- Un groupe de travail, présidé par le PDG de la société, a été installé pour assurer le passage au SCF ; - Le groupe de travail a arrêté une stratégie de passage ; - La première étape de la stratégie de passage était la formation du personnel en SCF et en normes IAS/IFRS (impact humain important) ; - Un progiciel intégré (SAP) a été acquis **(**Impact organisationnel**)** ; - Le passage au SCF a engendré des coûts importants liés à la formation du personnel et à l'acquisition du progiciel (impact financier) ; - Les retraitements des soldes antérieurs ont induit un impact comptable négatif qui a généré un engendré un impôt différé actif (impact comptable). - Un impôt différé actif qui ne sera jamais apuré car la société ne réalise jamais des bénéfices.
Subventions publiques	- La société éprouve des problèmes liés au traitement comptable des subventions publiques accordées par le trésor public ; - Le titre d'attribution de la subvention ne précise pas sa nature d'où la difficulté de sa comptabilisation ;

	- Des recommandations sont données par le CAC pour mettre en place une procédure de traitement comptable des subventions.
Concessions de services publics	- Défaut de prise en charge, du point de vue comptable, de l'actif lié au réseau AEP, relevant du domaine public, hérité de l'ADE et de l'ONA ; - Recommandation du CAC pour activer le réseau AEP ; - L'évaluation du réseau AEP par des experts coute une fortune ; - L'inscription à l'actif du réseau nécessite la transcription au passif d'une autre rubrique selon que le transfert de ce patrimoine ait été fait gratuitement ou à titre onéreux.
Comptes consolidés	- Aux termes des dispositions du code de commerce, la SPA SEOR est considéré comme une filiale dont les comptes doivent être consolidés avec les comptes sociaux de la société mère l'EPIC ADE ; - Aucune consolidation des comptes n'est faite ; - La culture de la consolidation des comptes, en Algérie, est loin d'être vulgarisée ; - Le CAC ne cesse de faire des remarques dans ses rapports généraux pour procéder à la consolidation des comptes ; - L'erreur n'incombe pas à la SPA SEOR, c'est l'EPIC ADE qui en est responsable.
Contrats de construction	- La société applique la méthode dite « à l'avancement » pour l'évaluation des travaux de construction à long terme ; - Difficultés liées à l'estimation du pourcentage d'avancement des travaux du aux fluctuations des prix des éléments du coût global estimé.
L'annexe aux états financiers	- Le progiciel SAP génère une information assez étoffée utile pour renseigner les notes de l'annexe aux états financiers ; - Les notes annexes permettent d'introduire les informations narratives et descriptives qui semblent significatives ; - L'annexe ne semble pas intéresser les utilisateurs des états financiers, au même titre que les autres états financiers (bilan, Compte de résultats, tableau de flux de trésorerie).

Annexe 10
Exploitation des entretiens semi-directifs menés dans des entreprises algériennes sur le SCF (EPE SPA SOACHLORE) – (D)

Résultats de l'entretien	Les résultats de l'entretien sont présentés par thème abordé.
Bien faits du SCF par rapport au PCN	- Aucun changement entre le PCN et le SCF, juste un changement de comptes comptables ; - Le TFT n'est pas utile, d'ailleurs l'entreprise établissait des situations de trésorerie périodiques.
Passage au SCF	- La prise en charge du passage par un cabinet externe désigné par le Groupe ; - Avant le passage au SCF les comptes ont fait l'objet d'un assainissement financier et comptable ; - Un plan de comptes SCF qui s'inspire du PCG a été élaboré ; - Le passage au SCF s'est limité à la translation des comptes PCN vers les comptes SCF ; - Les retraitements des soldes des exercices antérieurs ont généré un impact comptable négatif de 11 250 Kda.
Biens faits du SCF	- Le SCF a permit à l'entreprise de reclasser la pièce de rechange spécifique comme immobilisation, ce qui n'était pas permit par le PCN ; - Le SCF reconnait le principe « des éléments de faible valeur » qui permet d'expurger de l'actif les immobilisations dont la valeur est inferieure à 30 000 DA et les constater comme charge.
Manuel de principes et méthodes comptables	- L'entreprise applique certains principes et méthodes comptables ; - Les principes et méthodes comptables adoptés ne sont pas transcrits sur un manuel dument approuvé par les organes délibérants.
L'annexe aux états financiers	- L'annexe aux états financiers est renseignée sans aucun problème. Il comporte surtout les engagements hors bilan ; - L'annexe n'est utile que pour les organes de gestion et le CAC. Ce qui veut dire que les parties externes ne sont pas intéressées par cet état financier.
Impôt différé	- L'impôt différé est constaté sans aucun problème. Mais rares sont les cas qui induisent un tel traitement .

Consolidation des comptes	- La consolidation des comptes est faite au niveau du Groupe GIPEC ; - Un rapprochement des comptes de charges, produits, créances et dettes est fait semestriellement pour les besoins de la consolidation.
Difficultés rencontrées lors de l'application du SCF	- Il est difficile d'évaluer les immobilisations amortis complètement à cause de leur vétusté et spécificité (absence de valeur de remplacement ou de marché) ; - Problème lié à la détermination de la durée d'utilité à cause de la vétusté des installations complexes ;
Sous-activité des stocks	- Le principe de la sous-activité n'est pas appliqué par l'entreprise, bien qu'il s'agisse d'une norme préconisée par le SCF.
Nécessité de réadaptation du SCF	- Nécessité de la remise à jour du SCF ; - Doter le SCF d'interprétations ; - Réadaptation du SCF selon l'environnement de l'économie algérienne ; - Revoir les autres législations et réglementations pour qu'elles soient en harmonie avec le SCF (code de commerce, code civil, code fiscal…….) ; - Revoir les textes régissant la publicité légale. A présent, il n'est obligatoire de publier que deux états financiers (bilan et compte de résultats).
Provision pour départ à la retraite (PDR)	- L'absence d'un taux d'actualisation officiel et de statistiques probantes pour la détermination du taux de mortalité implique l'application de paramètres aléatoires qui peuvent conduire à l'élaboration d'états financiers peux fiables;

Annexe 11
Exploitation des entretiens semi-directifs menés dans des entreprises algériennes sur le SCF (SPA SOPREC) – (E)

Résultats de l'entretien	Les résultats de l'entretien sont présentés par thème abordé.
Amortissements	- Les taux sont calculés suivant des taux retenus d'une manière aléatoire ; - Aucune revue des taux n'est faite à la clôture de l'exercice.
Manuel de méthode comptable	- Défaut de tenue d'un manuel de principes et de méthodes comptables conforme au SCF.
Concessions publiques	- Problème lié au traitement comptable d'un bien immeuble acquis par le biais d'un contrat de concession publique
Impôt différé	- Difficultés rencontrées lors des traitements comptables liés aux cas d'impôts différés - La nécessité de se former pour maitriser l'impôt différé du point de vue comptable et du point de vue fiscale.
L'annexe aux états financiers	- Les notes annexes sont timidement tenues ; - Les mêmes commentaires sont repris ; chaque année à l'exception des données chiffrées ; - Peux d'utilisateurs s'intéressent à l'annexe aux états financiers.
Comptes consolidés	- Les comptes individuels pour chaque filiale sont tenus y compris ceux de la société mère ; - Défaut de tenue de comptes consolidés à l'échelle groupe ; - Régime de la consolidation fiscale non appliqué ; - Cela est du à cause du défaut de compétences au niveau du groupe.
Opérations libellées en monnaie étrangères	- Sujet parfaitement maitrisé ; - Sauf pour les taux de conversion à utiliser dû à l'absence de taux officiels.
Juste valeur	- C'est la méthode du coût historique qui est appliquée ; - Application de la juste valeur pour la réévaluation des terrains.
Passage au SCF	- Passage effectué dans des condition difficiles à cause de la non possession du SCF d'une norme qui traite la

	passage pour la première fois au SCF.
	- L'instruction et les notes méthodologiques émanent du SCF sont incomplètes et elles sont venues très tardivement.
	- Ceci ne nous a pas facilité la tâche pour mieux réussir le passage au SCF.
Impacts du passage du PCN au SCF	- **Impact humain** : formation du personnel en SCF ; - **Impact organisationnel** : acquisition de nouveaux logiciels ; - **Impact financier** : coûts supplémentaires dus à pour l'accompagnement par un expert-comptable, à la formation et à l'acquisition de nouveaux logiciels. - **Impact comptable** : • Un impact positif comptable du aux retraitements des soldes des années antérieures ; • L'impact est inscrit au compte 115 « Impact du au passage au SCF » ; • Cet impact positif a généré un impôt différé passif ; • Réserve formulée par le CAC pour défaut d'affectation de l'impact au compte « Réserves ».
Biens faits du SCF	- Le SCF demeure toujours ambigu ; - Certaines de ces disposition ne sont pas claires ; - C'est un système qui s'inspire d'un référentiel international qui évolue d'avantage.
Nécessité de réadaptation du SCF	- Le SCF mérite d'être revu et enrichi pour qu'il puisse s'accommoder avec le tissu de l'économie algérienne qui se compose en majorité de PME.
Instruments financiers	- Il est incompréhensible d'exiger à l'entreprise de comptabiliser les flux concernant les actifs et passifs financiers non courants suivant un nouveau tableau d'amortissement de l'emprunt calculé sur u taux d'intérêt effectif.
	- Il est plus simple d'utiliser le tableau dressé par la banque.

Amortissement du goodwill	- L'amortissement du goodwill induit la diminution du résultat de l'exercice, ce qui impacte négativement la part du bénéfice à distribuer aux actionnaires.

ملخص : على غرار باقي دول العالم، تبنت الجزائر مرجعية محاسبية جديدة تمثلت في النظام المحاسبي المالي المستلهم من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وذلك بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007. إن تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة يفرض على الكيانات الصّغيرة ومتوسطة الحجم اعتماد إستراتيجية انتقال تتوافق وطبيعتها وحجمها. ممّا يستدعي ضبط الخطوات التي يجب إتباعها لتحقيق عملية انتقال سليم من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. وباعتبار عملية الانتقال لأول مرة إلى النظام المحاسبي المالي تغيرا في الطرق المحاسبية، يجب إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة لتصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة أول كشوف مالية معدّة وفق النظام المحاسبي المالي.

لقد تمّت صياغة النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، التي أُعدّت أساسا لتُطبّق على الشركات ومجموعات الشركات المقيّدة في بورصة القيّم. وبالتالي فإنّ الكثير من معاييره المستقاة من معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، لا يُمكن تطبيقها في قطاع الأعمال الجزائري. يعود السّبب إلى تعقيدها أو لعدم إمكانية تطبيقها أصلا لأنّها تتعلّق بكيانات كبيرة الحجم.

إنّ عمليّة تكييف وتطوير أيّ نظام محاسبي مالي يجب أن لا تنطلق من فراغ. وإنّما يجب أن ترتكز على مرجعية محاسبيّة متعارف عليها، وسبق أن تمّ تجريبها على مستوى قطاعات أعمال تشبه إلى حدّ كبير تلك المتواجدة بالجزائر. وإذا كان لابُدّ من إعادة النظر في مضمون النظام المحاسبي المالي، يجب تكييفه وتطويره بالاعتماد على مرجعية محاسبية ذات مصداقية تُناسبه إلى حدّ ما. ولا يوجد خير من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسّطة الحجم (IFRS-PME).

الكلمات المفتاح : نظام محاسبي مالي، معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، المعيار الدولي (IFRS-PME)، استراتيجية الانتقال.

Résumé :

A l'égard des autres pays du monde, l'Algérie a adopté un nouveau référentiel comptable caractérisé par le système comptable financier prévu par la loi 07-11 du 25 novembre 2007. La première application du système comptable financier impose aux petites et moyennes entités l'adoption d'une stratégie de passage qui s'accommode avec son objet et sa taille. Pour ce faire l'entité est dans l'obligation de définir les différentes étapes de cette stratégie pour mener à bien la convergence du PCN au SCF. La première application du SCF constitue un changement de méthodes comptables, ce qui induit le retraitement des soldes des exercices antérieurs pour qu'ils soient comparables avec les soldes des premiers états financiers arrêtés sous la version SCF.

Le SCF est conçu sur la base des normes IAS-IFRS applicables pour les sociétés et groupes de sociétés cotées en bourse. De ce fait, bon nombre de ses normes qui s'inspirent des normes IAS-IFRS, ne sont pas applicables pour les entités algériennes. Cela est du à leur complexité du fait qu'elles concernent les grandes entités. L'adaptation de n'importe quel référentiel comptable n'est pas effectuée d'une manière aléatoire. Elle doit reposer sur un référentiel reconnu, qui a fait sa preuve dans le monde des affaires et qui s'accommode parfaitement avec le tissu économique de l'Algérie. Il est indispensable de réadapter le SCF. Pour ce faire, il y a lieu de se référer à la norme IFRS-PME conçue pour les petites et moyennes entités. Cette norme converge largement avec l'environnement comptable algérien.

Mots clés : Système comptable financier, Normes comptables IAS-IFRS, La norme IFRS-PME, Stratégie de passage.