جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير

بعنوان:

إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

"دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر"

من إعداد الطالبة: حنان عجيلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:20 نوفمبر 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ رميلة لعمور	أستاذة محاضرة أ	جامعة غرداية	رئيسا
أ.د/ محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
أ.د/ سليمان بلعور	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا
أ.د/ اعمر عزاوي	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مناقشا
د/ بن يوسف خلف الله	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي أفلو	مناقشا
د/ محمد الهادي ضيف الله	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية:2020/2019

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير

بعنوان:

إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

"دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر"

من إعداد الطالبة: حنان عجيلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:20 نوفمبر 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ رميلة لعمور	أستاذة محاضرة أ	جامعة غرداية	رئيسا
أ.د/ محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
أ.د/ سليمان بلعور	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا
أ.د/ اعمر عزاوي	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مناقشا
د/ بن يوسف خلف الله	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي أفلو	مناقشا
د/ محمد الهادي ضيف الله	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية:2020/2019

شكر وعرفان

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

فالحمد والشكر لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته

أما بعد فأتقدم بجزيل الشكر والامتنان وخالص التقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف الأستاذ عجيلة محمد على كل مجوداته رغم انشغالاته والتزاماته الكبيرة

كما أتقدم بفائق الشكر والامتنان إلى كل الأساتذة والزملاء الذين ساعدوني في انجاز هذه الدراسة

كما أتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين وافقوا على مناقشة هذه الدراسة

واختم بشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد على انجاز هذه الدراسة ....فلكم جميعا خالص شكري

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة فعالية الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر على مهنة المحاسب المعتمد مع محاولة تحديد سبل تطويرها، من خلال إشكالية تتمحور حول: ما هي انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر؟ وما هي متطلبات تطوير هذه المهنة من وجهة نظر المحاسبين المعتمدين؟ ففي ظل التطورات العالمية خاصة منها المالية والمحاسبية، فرض على الجزائر تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي في خطوة منها نحو تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وقد كان لتطبيق هذا النظام عدة انعكاسات وآثار على مختلف جوانب البيئة المحاسبية الجزائرية من أهمها مهنة المحاسب المعتمد، سواء تعلق الأمر بالجانب التنظيمي لها أو بجانب الممارسة المحاسبية لها.

وبعد التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية للدراسة قمنا بإجراء دراسة ميدانية على عينة من المهنيين غالبيتهم محاسبين معتمدين باستخدام أداتي الاستبيان والمقابلة، بغية تقييم واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي والوصول إلى متطلبات تطوير هذه المهنة من وجهة نظرهم.

وبعد تحليل ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات تم التوصل إلى أن هناك توافق بين تنظيم مهنة المحاسب المعتمد وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، كما ساهم تطبيقه في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد لكن تبقى هناك مجموعة من التحديات التي مازلت تواجه المحاسب المعتمد أثناء تأديته لمهامه ينبغي تحقيق المتطلبات الضرورية لمواجهتها.

الكلمات المفتاحية: محاسب معتمد، مهنة محاسبة، نظام محاسبي مالي، إصلاح محاسبي، معايير محاسبية دولية.

Abstract:

The aim of this study to know the effectiveness of the accounting reforms undertaken by Algeria on the profession of certified accountant with an attempt to identify ways to develop, through the problem centerd on: What are the implications of the application of the financial accounting system on the profession of certified accountant in Algeria? What are the requirements for the development of the profession from the viewpoint of the accountants?In the light of global developments, especially financial, accounting, impose on Algeria, the adoption and application of financial accounting system in a step toward compliance with international accounting standards IAS/IFRS, it was the application of this system several reflections and effects on various aspects of the Algerian accounting environment, the most important of the profession of certified accountant, whether it is the organizational aspect or side of the accounting practice.

After discussing the various theoretical concepts of the study we conducted a field study on a sample of professionals, mostly certified accountants using the Scandisk and Defrag utilities questionnaire meering, in order to assess the reality of the profession of certified accountant under the application of the accounting system and access to the requirements of the development of the profession from their viewpoint.

After analysis and discussion of the results and test the hypotheses been reached that there is a consensus between the Organization of the legal profession certified accountant and application of financial accounting system in Algeria, and contributed to its application in facilitating the profession of certified accountant, but there remains a group of challenges that still face certified accountant while performing work should achieve the necessary requirements for them.

Keywords: Certified Accountant, the profession of accounting, financial accounting system, accounting reform, international accounting standards.

قائمة المحتويات

شكر و عرفان .....:..... III

ملخص..... IV

قائمة المحتويات.....VI

قائمة الجداول.....VIII

قائمة الأشكال.....X

قائمة الاختصارات.....XI

قائمة الملاحق.....XIII

مقدمة.....أ–ن

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لمهنة المحاسبة والمحاسب المعتمد في الجزائر.....1

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة.....3

المبحث الثاني: الإطار النظري و التنظيمي لمهنة المحاسبة.....23

المبحث الثالث: تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر.....48

الفصل الثاني : الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية.....69

المبحث الأول: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي.....71

المبحث الثاني: المعايير المحاسبة الدولية.....89

المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF.....110

الفصل الثالث : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد..... 132

المبحث الأول: إعداد وعرض القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 134

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.....159

المبحث الثالث: آثار وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد 176

الفصل الرابع: تقييم واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومتطلبات تطويرها.....190

المبحث الأول: الإجراءات الميدانية للدراسة.....192
المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.....208
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات واستخلاص متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد.....221
خاتمة 233
قائمة المراجع 239
الملاحق.....259
الفهرس.....298

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1-1)	**القيم الاجتماعية والمحاسبة والتطبيقات المحاسبية**	46
الجدول (1-3)	**أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي SCF والمخطط المحاسبي الوطني PCN والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**	140
الجدول (2-3)	**العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي**	165
الجدول (3-3)	**الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية**	169
الجدول (4-3)	**التصورات التي جاء بها SCF مقارنة بـ PCN**	180
الجدول (5-3)	**مقارنة بعض الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي**	182
الجدول (1-4)	**الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان**	194
الجدول (2-4)	**متغيرات الدراسة**	195
الجدول (3-4)	**مقياس ليكارت الخماسي**	199
الجدول (4-4)	**مقياس التحليل**	199
الجدول (5-4)	**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والدرجة الكلية لفقراته**	201
الجدول (6-4)	**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والدرجة الكلية لفقراته**	201
الجدول (7-4)	**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثالث والدرجة الكلية لفقراته**	202
الجدول (8-4)	**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته**	203
الجدول (9-4)	**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته**	205
الجدول (10-4)	**معامل الثبات**	206
الجدول (11-4)	**نتائج اختبار التوزيع الطبيعي**	207
الجدول (12-4)	**توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة/المهنة**	208

الجدول (4-13)	**توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية**	209
الجدول (4-14)	**توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المهنية**	209
الجدول (4-15)	**توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة**	210
الجدول (4-16)	**توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي**	211
الجدول (4-17)	**نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسب المعتمد لأداء مهامه بفعالية**	212
الجدول (4-18)	**نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في اداء مهامه**	214
الجدول (4-19)	**نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتعليم وتكوين المحاسبين المعتمدين وتوافقه مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**	216
الجدول (4-20)	**نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد**	217
الجدول (4-21)	**نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**	219
الجدول (4-22)	**نتائج اختبارChi-Square**	221
الجدول (4-23)	**إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (12) من المحور الأول**	222
الجدول (4-24)	**نتائج اختبارChi-Square**	223
الجدول (4-25)	**إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (21) من المحور الأول**	224
الجدول (4-26)	**نتائج اختبارChi-Square**	225
الجدول (4-27)	**إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (29) من المحور الأول**	225
الجدول (4-28)	**نتائجChi-Square**	226
الجدول (4-29)	**إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (42) من المحور الثاني**	228
الجدول (4-30)	**إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (43) من المحور الثاني**	229
الجدول (4-31)	**نتائج Chi-Square**	230

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (1-1)	**عناصر الاتصال المحاسبي**	13
الشكل (1-2)	**مجالات مزاولة مهنة المحاسبة**	27
الشكل (1-3)	**قواعد السلوك الأخلاقي لمعهد المحاسبيين القانونين الأمريكي AICPA**	33
الشكل (2-1)	**أساس الاختلاف المحاسبي**	76
الشكل (2-2)	**العلاقة بين مفهوم التوافق، المعايير والتوحيد**	78
الشكل (2-3)	**مراحل تطور IASC**	94
الشكل (2-4)	**الهيكل التنظيمي لـ IASB**	95
الشكل (2-5)	**مصادر المعايير المحاسبية**	101
الشكل (2-6)	**مضمون النظام المحاسبي المالي**	126
الشكل (3-1)	**مخطط الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية**	167
الشكل(4-1)	**نموذج الدراسة**	195

قائمة الاختصارات

AAA	American Accounting Association
AAC	African Accounting Council
AFA	Association of South East Asian
AICPA	American Institut of Cerfified Public Accountants
APB	Accounting Principles board
ASB	Accounting Standard Board
ASCA	Arab Society of Certified Accountants
CAP	Committee On Accounting Principles
CAPA	Confideration of Asian and Pacific Accountants
CIPE	Center for International Private Enterprise
CN	Commonwealth of Nations
CNUCED	Conférence des Nations Unis pour le commerce et le développement
EC	European Commission
EEC	Europian Economie Community
FASB	Financial Accounting Standard Board
FEE	Fédération de Experts Europpeenne
FIFO	First In First Out
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standard Committee
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAS	Institute of Chartered Accountants in Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Statement
IIA	The Institute Of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountant
IOSCO	International Organization of Securities Commission
IRG	Impôt sur le revenu global
ISO	International Standards Organisation
LMD	Licence – Master – Doctorat
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
ECO	Economic Cooperation Organization

PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
PCR	Plan Comptable Révisé
SAC	Standards Advisory Council
SCF	Système Comptable Financier
SIC	Standing Interpretations committee
SWP	Stategy Working Party
TVA	Taxe sur la Valeur Ajouté
UEC	Union Européenne des Experts Comptables
UN	Union européenne

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق 1	**استمارة الاستبيان**	260
الملحق 2	**أسئلة المقابلة**	274
الملحق 3	**قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان**	277
الملحق 4	**مخرجات SPSS**	278

مقـــــــدمة

أولا: توطئة

في ظل التطورات الاقتصادية، المالية، الاجتماعية والسياسية التي شهدها العالم عبر التاريخ تطورت مهنة المحاسبة وأصبحت تلعب دورا مهاما لما توفره من خدمات ومعلومات مهمة وقيمة لذوي المصالح فقد انتقلت من مجرد مسك الدفاتر إلى نظام معلومات. ذلك التطور كان نتيجة لتأثرها وتأثيرها بالبيئة المحيطة بها، لذلك فقد اهتمت الدول ومند نشوء هذه المهنة بالقواعد والممارسات المحاسبية من خلال مختلف القواعد والتشريعات والقوانين المنظمة لها.

فقد كانت كل هيئة في كل دولة تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي تتلاءم مع بيئتها المحاسبية، إذ أنه لم تكن هناك قواعد محاسبية مشتركة علمية يجرى تطبيقها من قبل مزاولي المهنة، والذي انعكس في الفروق والاختلافات بين الممارسات المحاسبية بين دول العالم، مما زاد الاهتمام إلى وضع قواعد محاسبية مقبولة قبولا عاما.

فبدأت الجهود نتصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة نتج عنها ما أصبح يعرف بمعايير المحاسبة الدولية و التي استبدلت إلى معايير التقارير المحاسبية فيما بعد الهادفة إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية في مختلف دول العالم تجاوبا مع متطلبات المرحلة_ العولمة وأثارها_، مما أدى إلى تطويرها بشكل عام والضوابط التي تقوم عليها بشكل خاص.

وسعيا وراء مواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية باشرت العديد من دول العالم عمليات الإصلاح المحاسبي والتي تباينت بين التبني الكلي والتكييف الجزئي للمعايير المحاسبية الدولية باعتبارها تمثل هيكل الممارسات المحاسبية، وتعد الجزائر كغيرها من تلك الدول التي انخرطت في هذا المسار باعتمادها سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي، ترمي إلى تبني نظام محاسبي جديد يتوافق والمتطلبات التي فرضتها البيئة المحاسبية الدولية، في خطوة منها نحو تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية. ولقد كللت الجهود بتبني النظام المحاسبي المالي سنة 2007 ودخوله حيز التطبيق ابتداءا من جانفي 2010.

إن تطبيق لنظام المحاسبي المالي الجزائري الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بموجب القانون 07-11 كان خطوة مهمة لتقريب الممارسات المحاسبية لمهنة المحاسبة مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية مما انعكس ومن دون شك على تنظيم مهنة المحاسبية بها، فقد مست الإصلاحات مهنة المحاسب المعتمد من خلال إصدار مجموعة من القوانين والتشريعات أهمها القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد الصادر في جوان 2010 بدل القانون 91-08 الذي لم يعد يواكب التطورات الحاصلة، هذا القانون جاء بعدة تغييرات شملت الإرشادات المهنية المتعلقة بأداء مهنة المحاسب المعتمد، وكذا إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة عليه، فضلا عن كيفية التسجيل والالتحاق و غيرها من الأمور المرتبطة بها.

ثانيا: الإشكالية

ما هي انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر؟وماهي متطلبات تطوير هذه المهنة من وجهة نظر المحاسبين المعتمدين؟

انطلاقا من هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي خصائص تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر؟
- ما هي ارتباطات المحاسبة في الجزائر نحو المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؟
- ما هي آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد؟
- ما واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري؟

ثالثا: الفرضيات

من خلال الإشكالية المطروحة يمكن تقديم الفرضيات التالية :

الفرضية الرئيسية الأولى:

يوجد توافق بين تنظيم مهنة المحاسب المعتمد وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

تتفرع إلى:

1- القوانين و التشريعات الحالية تساعد المحاسب المعتمد على أداء مهامه.

2- الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد لها أثر على مهنة المحاسب المعتمد.

3- التعليم والتكوين الحالي للمحاسب المعتمد يتوافق مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الرئيسية الثانية:

ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

تواجه مهنة المحاسب المعتمد عدة تحديات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

رابعا: مبررات اختيار الدراسة

يرجع اختيار هذا الدراسة لعدة اعتبارات موضوعية و أخرى ذاتية هي :

- أهمية مهنة المحاسب المعتمد في البيئة المحاسبية الجزائرية والإصلاحات التي شهدتها؛
- ارتباط الدراسة بالأوضاع الاقتصادية والمالية الراهنة بالجزائر؛
- إمكانية البحث في هذا المجال و قدرة الوصول إلى المعلومات الخاصة به من خلال المراجع المتنوعة؛
- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع و البحث فيه.

خامسا: أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية مهنة المحاسب المعتمد في الاقتصاد الجزائري، وما زاد هذه الأهمية هو التغييرات التي تشهدها البيئة المحاسبية الجزائرية عموما و مهنة المحاسبة خصوصا لمواكبة التطورات الدولية الحاصلة بغية تطويرها.

و من هنا فإن للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي له عدة انعكاسات على مهنة المحاسب المعتمد كان من الضروري القيام بعملية تقييم واقع هذه المهنة بعد عدة سنوات من انطلاق عملية الإصلاح والتطبيق في مجال المحاسبة مع تحديد التحديات التي تواجهها ومن ثم استنتاج متطلبات تطويرها.

سادسا: أهداف الدراسة

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة يتمثل في التعرف على مدى فعالية الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر على مهنة المحاسب المعتمد وتحديد سبل تطويرها في ظل المستجدات الحالية، أما الأهداف التفصيلية فتتمثل في :

- محاولة تشخيص واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- التعرف على أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد؛
- التعرف على مختلف المشاكل والتحديات التي تواجه المحاسب المعتمد أثناء أدائه مهامه؛
- الوصول إلى مجموعة من المتطلبات التي تساعد المحاسب المعتمد على أداء مهامه في ظل الظروف المعاصرة.

سابعا: المنهج المتبع

انطلاقا من التساؤلات المطروحة و بهدف إثبات صحة الفرضيات المتبناة والوصول إلى أهداف الدراسة، اعتمدنا في بحثنا هذا المنهج الوصفي التحليلي، ففي الدراسة النظرية تم التطرق إلى المفاهيم الخاصة بمهنة المحاسبة والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى التطرق إلى معايير محاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي و كذا التطرق إلى انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد، كما تم الاعتماد على المنهج التاريخي من خلال تتبع مراحل تطور المحاسبة ومهنة المحاسب المعتمد في الجزائر.

و اعتمدنا على أداتي الاستبيان والمقابلة في الدراسة الميدانية حتى نتمكن من تقييم واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي وتحديد متطلبات تطويرها.

ثامنا: الدراسات السابقة

1-دراسة مداني بن بلغيث (2004): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر–

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر مع الأخذ بعين الاعتبار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين، من خلال إشكالية تدور حول مدى أهمية هذا الإصلاح والسبل الكفيلة بتفعيله ليتلاءم مع الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر.

وبعدما قام الباحث باستعراض تاريخي وعرض المفاهيم النظرية للمحاسبة، انتقل الباحث إلى الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم واقع وخصوصيات الميدان المحاسبي في الجزائر من خلال سلسلة لقاءات وحوارات واستقصاء باستخدام الاستبانة التي تم توزيعها على 90 فرد من أفراد عينة الدراسة. وخلصت النتائج في الأخير إلى إدراك قوي وإجماع كبير حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر.

2-دراسة Shawki M.Farag (2009)

The accounting profession in Egypt: Its origin and development

مهنة المحاسبة في مصر: أصلها وتطورها

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة تطور مهنة المحاسبة في مصر مع تقديم وجهات النظر اللازمة لفهم وتقييم المشهد المعاصر والعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي عليها وعلى تطورها في كل مرحلة من

المراحل الثلاث التي مرت بها خلال الفترة (1883-2008)، وقد جاءت الدراسة في شكل سرد تاريخي لظهور وتطور مهنة المحاسبة في مصر بالاعتماد على المراجع المختلفة.

وقد توصلت الدراسة على عدة نتائج أهمها: ضرورة تطوير نظام التعليم المحاسبي، حاجة المحاسبين خاصة حديثو التخرج إلى التدريب المهني وتطوير الدور المهني للجمعيات المهنية ذات العلاقة بالمحاسبة وتدقيق الحسابات، كما ينبغي على مهنة المحاسبة توقع المتغيرات في الوقت المناسب من اجل الاستجابة للاحتياجات المتغيرة للمجتمع.

3-دراسة SHKURTI (Perri) Rezarta & LEKA (Gjoni) Brikena (2010)

DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN ALBANIA IN THE NEW ERA OF MARKET ECONOMY

تطوير مهنة المحاسبة بألبانيا في مرحلة جديدة لاقتصاد السوق

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم التطورات التي شهدت مهنة المحاسبة منذ تحول اقتصاد ألبانيا من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد مفتوح، بالتركيز على أهم العوامل التي تعبر تحديات لمهنة المحاسبة في ألبانيا.

وتوصلت الدراسة إلى أن أهم هذه العوامل مرتبطة بالإبداعات التكنولوجية والاتجاه إلى العولمة في إعداد التقارير المحاسبية والمالية، لذلك بدأ تطوير البرمجيات في مجال المحاسبة مخصصة لتلبية الاحتياجات المحددة للشركات في ألبانيا و تزايد حجم التدريبات في تخصص المحاسبين في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتطوير مهنة المحاسبة وتحقيق التوافق مع عولمة إعداد التقارير المالية والمحاسبية. ثم إحداث تغير كبيرا في البيئة المحاسبية في ألبانيا بوضع معايير محاسبية وطنية جديدة في ألبانيا في عام 2006، وتم تطبيقها في عام 2008 مع الالتزام بالمعايير الدولية في إعداد التقارير المالية، ولم يتم التنفيذ بنسبة 100%، بسبب عوامل تقنية ترتبط بمعايير نفسها من ناحية التطبيق والممارسة، وعوامل بيروقراطية من أهمها التأخر في نشر المعايير المحاسبية الوطنية الجديدة.

4-دراسة الفاتح الأمين(2013) : أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان

تناولت هذه الدراسة دور قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الاداء العلمي والمهني في السودان، وتركزت مشكلة الدراسة بشكل أساسي في الدور الذي يمكن أن يساهم به وجود قانون لتنظيم مهنة

المراجعة والمحاسبة في تحسبن الأداء العملي والعلمي، وبناءا على ذلك تم وضع الفرضيات التالية: وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان يساهم في تطوير الأداء الأكاديمي في المحاسبة، توجد علاقة بين وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وتطوير الأداء المهني للمحاسبين والمراجعين؛ هناك مبادئ ومهام متسقة يجب استيفائها من قبل كل مجلس مهني للمحاسبة والمراجعة، في هدف منها إلى تقديم محاولة يتمكن من خلالها مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة من تحقيق أهدافه التي تصب في تحقيق المصلحة العامة والمحدد في دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تعنى بتطوير الأداء المهني، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة يساعد في تطوير الأداء الأكاديمي والمهني، إن التطوير المهني المستمر تستوجب البيئة التي يعمل فيها المحاسب.ولقد أوصى الباحث بضرورة تبني برنامج لتدريب الأساتذة بالجامعات على برنامج التعليم المحاسبي، تشجيع المحاسبين المهنيين المؤهلين أكاديميا للعمل بمؤسسات التعليم العالي وإصدار النشرات والدوريات التعريفية بكل ما يتم إصدارة من معايير محلية ودولية.

5-دراسة سليمان بلعور، عبد القادر قطيب(2014): متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهتمين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية-

جاءت هذه الدراسة في إطار أشغال الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS, IFRS, IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014. وقد هدفت إلى تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثره على مهنة المحاسبة ومعرفة العوامل والظروف المساعدة لمزاولة هذه المهنة بشكل فعال، من خلال البحث في إشكالية تتمحور حول متطلبات مزاولة مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ولتحقيق ذلك قام الباحثان بدراسة ميدانية شملت المهنيين والأكاديميين وأساتذة في مجال المحاسبة بتوزيع 39 استمارة على أفراد العينة، و توصل الباحثان في الأخير إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يواجه عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مما يجعل تطبيقه لا يساعد على مزاولة مهنة المحاسبة في الجزائر بشكل أفضل، ليوصي الباحثان في الأخير بضرورة

إجراء إصلاحات سريعة ودقيقة تمس الأنظمة القانونية، التكوينية، المالية، تنظيم مهنة المحاسبة وإصلاح منظومة التكوين والتعليم المحاسبي من اجل توفير مناح ملائم لتطبيق النظام المحاسبي المالي وتثمينه.

6-دراسة Ibrahim Adagye DAUDA & autre (2015)

Threats and Challenges to Accounting Profession: A Draw Back to the Development of Accounting Practices in Nigeria

التهديدات والتحديات التي تواجه تطوير مهنة المحاسبة في نيجيريا

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد التهديدات و التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في نيجيريا .لتحقيق ذلك ، تم اختبار ثلاث فرضيات باستخدام إحصائية كاي تربيع لتحديد العلاقة بين التهديدات والتحديات و المتغير التابع تطوير مهنة المحاسبة في نيجيريا من وجهة نظر الجهات الفاعلة الرئيسية في مجال المحاسبة في نيجيريا والتي تشمل المحاسبين الأكاديميين والمحاسبين المهنيين و المنظمين، تم جمع البيانات باستخدام عينة من 108 مفردة، أظهرت النتائج أن وجود علاقة بين مهنة المحاسبة و التحديات والتهديدات التي في الواقع تؤثر على تطورها وخلصت الدراسة إلى أن هذه التهديدات والتحديات يمكن أن تكون عقبة أمام مستقبل مهنة المحاسبة . وتوصي الدراسة على ضرورة التزام الأكاديميين والمحاسبين المهنيين بالعمل على تطوير النظريات والنهوض بالمعرفة المحاسبية والقيام بالدراسات الميدانية وعلى المنظمين الالتزام بالموضوعية والإخلاص في وضع قواعد ممارسة مهنة المحاسبة.

7-دراسة فيروز خويلدات (2015): واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر – دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2015.

تناولت هذه الدراسة موضوع " واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر – دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2015"والتي هدفت الباحثة من خلالها إلى تقييم واقع مهنة المحاسبة بعد خمس سنوات من عملية إصلاحها منذ صدور القانون 10-01 وحتى يومنا هذا، من أجل معرفة المشاكل والتحديات التي تواجهها ومحاولة وضع تصور متكامل لسبل تطوير مهنة المحاسبة ضمن إطار عملية الإصلاح المحاسبي، وذلك من خلال معالجة إشكالية أساسية تتمحور حول مدى استجابة مهنة المحاسبة لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

ومن أجل تحقيق ذلك وبعد استعراض الإطار النظري للدراسة قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية تم خلالها توزيع 80 استبيان على عينة من المهنيين والأكاديميين المهتمين بالمهنة، ومن خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وعملية إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تبرز الأهمية المعنوية لتنظيم مهنة المحاسبة مقارنة بالأهمية غير المعنوية لدور الهيئات المحاسبية المهنية؛ والتأثير المعنوي السلبي للأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.

8-دراسة (2016) Svetlana N. Karelskaia & autre

DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PROFESSION ILLUSTRATED BY THE HISTORY OF RUSSIAN ACCOUNTING SOCIETIES

تطوير مهنة المحاسبة في روسيا بناءا على تاريخ المهنة

تهدف هذه الدراسة إلى إجراء تحليل لمهنة المحاسبة في روسيا لفهم الوضع الحالي لمهنة المحاسبة في هذا البلد خاصة مع التطورات المستمرة . كما تهدف الدراسة لمعرفة مدى التوافق مع المعايير و التنظيم العالمي لهذه المهنة، فهذه الدراسة محاولة لتحديد الأسباب الكامنة التي أدت إلى صعوبة تطوير هذه المهنة والوصول إلى الخطوات التي ينبغي اتخاذها في روسيا وغيرها البلدان ذات البيئة التجارية والاجتماعية المماثلة لإصلاح مهنة المحاسبة بشكل فعال .

عند تحليل تاريخ مهنة المحاسبة في روسيا تم التوصل إلى صعوبة تنفيذ الإصلاحات في مجال مهني ، لعدم فعالية الجمعيات المهنية وزيادة تدخل الدولة في تنظيم مهنة المحاسبة في روسيا لذلك ينبغي استخدام نموذج مختلط بين القطاعين العام والخاص، وضمن هذا النموذج ستكون الجمعيات المهنية – والتي وضعت على أساس صحيح – لها دور مهني فعال إلى جانب الدولة والتي ستتعاون مع بعضها البعض على أساس قواعد شفافة في تنظيم مهنة المحاسبة. كما سيكون هذا النموذج قادراً على تطوير المهنة، والقضاء على الصعوبات التي تواجهها في ضوء نجاح تجربة التنظيم المختلط لمهنة المحاسبة في فرنسا مع أن نموذج المحاسبة في بريطانيا أقل فعالية.

9-دراسة سليمة بن نعجة، أمين مخفي(2017) واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر –دراسة مقارنة للقانون 91-08 والقانون 10-01-

جاءت هذه الدراسة لمعالجة إشكالية تتمحور حول التطورات التي عرفتها مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر في ظل القانون 10-01، بهدف دراسة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل القانون 10-01 وذلك من خلال تتبع أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المهنة وبعرض محتوى مشروع القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و كذا التطرق إلى أهم الاختلافات بينه وبين القانون 91-08، ليستخلص الباحثان في الأخير إلى أن قيام الحكومة الجزائرية بإصلاح مهنة المحاسبة كان نتيجة لوجود عدة مشاكل كانت تعاني منها، فالإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01 كان الهدف منها تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر بما يتماشى والمستجدات المعاصرة.

10-دراسة بلعور سليمان، قطيب عبد القادر (افريل 2018) واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول تحديات ومتطلبات مزاولة مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، بهدف الوقوف على التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة في ظل التحولات التي تشهدها الجزائر للوصول إلى المتطلبات التي تحتاجها في ظل هذا الوضع الجديد، ولتحقيق ذلك قام الباحثان بدراسة الواقع المحاسبي في الجزائر من خلال تقييم عناصر البيئة المحاسبية وكذا آليات تنظيم مهنة المحاسبة في ظل تطبيق القانون 10-01.

ثم قاما بدراسة ميدانية باستخدام الاستبيان الذي وجه للمهنيين والأكاديميين وبعض الطلبة في مجال المحاسبة والمالية. ليظهر من خلال تحليل نتائج الاستبيان المتمثلة في تقييم ممارسة مهنة المحاسبة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي وتأثرها بتحديات ومعوقات تؤثر سلبا على مستقبل المهنة للوصول إلى حلول ومتطلبات تؤدي إلى ممارسة أفضل للمهنة، وجود خلل كبير بين كل من عملية التبني والتطبيق ومزاولة مهنة المحاسبة بشكل ملائم.

كما استخلص الباحثان وبناءا على أراء المستجوبين مجموعة من التحديات التي تحول دون تطبيق النظام المحاسبي المالي وامتهان المحاسبة في الجزائر، الأمر الذي تطلب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المتطلبات لنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي ومزاولة مهنة المحاسبة في الجزائر.

11-دراسة سندة مدفوني، عبد الحليم سعيدي (جوان 2018) مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي في تحسين الممارسة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية –دراسة عينة من المؤسسات-

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق سنة 2010 وذلك من خلال إشكالية تبحث في مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية لدى المؤسسات الاقتصادية.

ولتحقيق ذلك قام الباحثان بدراسة استكشافية لعينة مكونة من 38 مؤسسة، ركزا فيها على إجراء مقابلات مع فئة رؤساء أقسام المحاسبة والمالية بصفتهم المعنيين الرئيسيين والأكثر الماما بالجانب المحاسبي وتطبيق مرجعية النظام المحاسبي المالي.

ولقد توصلت الدراسة في الأخير إلى أن ما نسبته 74% من المؤسسات ترى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رافع كفاءة العمل المحاسبي بدرجة مرتفعة، في حين أن ما نسبته 61% من المؤسسات ترى بان الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة.

12-دراسة Awwad Alnesaf & Ahmad Al-Omari (2018)

Exploring the development of the accounting profession in Kuwait: an institutional work analysis

تطوير مهنة المحاسبة في الكويت دراسة استكشافية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تطوير مهنة المحاسبة في الكويت من خلال دراسة متطلبات التطوير والمتمثلة في العوامل المرتبطة بخلق والحفاظ على التطوير والعوامل المرتبطة بالتحديات التي تواجه التطوير، تم استخدام دراسة وصفية من خلال دراسة بيئة العمل المؤسسية عن طريق المقابلات وتحليل الوثائق لجمع معلومات عن متطلبات بيئة العمل المؤسسية لتطوير مهنة المحاسبة في الكويت. توصلت الدراسة إلى أن العوامل السياسية، التقنية والثقافية لجميع الفاعلين في مهنة المحاسبة سواء كانت بشكل فردي أو جماعي لها دور في خلق والحفاظ

وعرقلة التطوير في مهنة المحاسبة في الكويت. كما توصلت الدراسة أن لأهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة هو رفض التدريب وعدم فعاليته في بيئة العمل المؤسسية، بالإضافة إلى سيطرة بعض الفاعلين في مهنة المحاسبة على عملية التطوير وكذلك تحكم العامل السياسي في متطلبات بيئة العمل وتحدياتها.

13-دراسة سحنون بونعجة، نبيل بوفليح (2019) متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية.

جاءت هذه الدراسة لمعالجة إشكالية سبل تطوير الممارسة المحاسبية وفقا لمتطلبات المرجعية المحاسبية الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، و التي هدف الباحثان من خلالها إلى إلقاء الضوء على أهم الخطوات التي انتهجتها السلطات الجزائرية الوصية في المجال المحاسبي لتحقيق نقلة نوعية فيما يخص الممارسات المحلية الجزائرية وما يقابلها على الصعيد الدولي، للوصول إلى أهم السبل الممكنة لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية وتقريبها من المستجدات الدولية.

ويرى الباحثان أن للإصلاح المحاسبي دور بارز في تغيير واقع الممارسة المهنية في الجزائر، فقد أحدث إصدار النظام المحاسبي المالي –الذي جاء استجابة للمتطلبات الدولية– ثورة في الفكر المحاسبي في البيئة الاقتصادية الجزائرية أدت إلى التأثير على باقي مكونات مهنة المحاسبة في الجزائر، فقد تجلت الإصلاحات على مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

كما يرى الباحثان أن هذا التحول يشهد صعوبة مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى المعايير المحاسبية الدولية بفعل شكله القانون الجامد مقابل ديمومة واستمرارية تغيير المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يستوجب استحداث لجنة يقظة للمحاسبة في الجزائر يناط بها متابعة التطورات الحاصلة على مستوى تلك المعايير.

التعليق على الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية:

نلاحظ أن هذه الدراسات السابقة قد اهتمت بموضوع مهنة المحاسبة بشكل عام، حيث نجد أن دراسة (مداني بن بلغيث 2004) قد اهتمت بموضوع إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد، إذ تطرق بدوره إلى ضرورة مواكبة مهنة المحاسبة للتطورات الحاصلة، أما دراسة (Shawki M.Farag 2009) فقد خلصت إلى ضرورة تطوير التعليم المحاسبي في مصر واستجابة مهنة المحاسبة لمختلف الاحتياجات المتغيرة للمجتمع، فيما

هدفت دراسة (SHKURTI (Perri) Rezarta & LEKA (Gjoni) Brikena 2010) إلى التعرف على أهم التطورات التي شهدتها مهنة المحاسبة في ألبانيا في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق وتوصلت إلى ضرورة تزايد اهتمام مهنة المحاسبة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال وتحقيق التوافق مع عولمة التقارير المحاسبية والمالية مع وجود بعض التحديات التي تعيق التطبيق الكلي للمعايير الوطنية، أما دراسة (الفاتح الأمين 2013) فقد ركز الباحث فيها على ضرورة وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان ولكن لابد من التطبيق الجيد له ليساعد على تطوير المهنة بها، أما مداخلة الباحثين (بلعور سليمان وقطيب عبد القادر 2014) فقد ساهمت في تحديد جملة من الإصلاحات السريعة للحد من التحديات التي تواجه ممارسي المهنة أثناء تطبيق النظام المحاسبي المالي، في حين ركزت دراسة (Ibrahim Adagye DAUDA & autre 2015) على موضوع التهديدات والتحديات التي تواجهه مهنة المحاسبة في نيجيريا وخلصت إلى ضرورة الاهتمام بالمعرفة المحاسبية، الدراسات الميدانية مع التركيز على الموضوعية والشفافية أثناء وضع قواعد ممارسة مهنة المحاسبة لمواجهة أي عقبات أمام مستقبلها، بينما دراسة (فيروز خويلدات 2015) فهي محاولة لوضع تصور متكامل لسبل تطوير مهنة المحاسبة ضمن إطار عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر. أما في روسيا فقد خلصت دراسة (Svetlana N. 2016 Karelskaia & autre) إلى أن صعوبة تنفيذ الإصلاحات في مجال مهنة المحاسبة يرجع إلى عدم فعالية الجهات المهنية وتدخل الدولة في مجال تنظيم مهنة المحاسبة لذا كان لابد من استخدام نموذج مختلط بين القطاعين الخاص والعام قادر على تطوير مهنة المحاسبة بها. فيما ركزت دراسة (سليمة بن نجعة، أمين مخفي 2017) على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع التطرق إلى مقارنة بين القانون 91-08 والقانون 10-01، أما دراسة (بلعور سليمان، قطيب عبد القادر 2018) فقد تناولت موضوع تحديات ومتطلبات مزاولة مهنة المحاسبة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، فلهذه التحديات تأثير سلبي على مستقبل المهنة لذلك كان وجب الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات المقترحة لنجاح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

و من خلال دراسة الباحثين (هندة مدفوني، عبد الحليم سعيدي 2018) حول مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي في تحسين الممارسة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية فقد قاما بدراسة ميدانية لعينة من المؤسسات توصلا من خلالها إلى أن اغلب هذه المؤسسات ترى أن تطبيق هذا النظام ساهم في رفع العمل المحاسبي بها بدرجة مرتفعة. في حين توصلت دراسة (Awwad Alnesaf & Ahmad Al-Omari 2018) نتائج متشابهة مع بعض الدراسات السابقة سالفة التعليق من خلال تفعيل دور الأفراد الفاعلين في مهنة المحاسبة سواء

بشكل فردي أو جماعي في دولة الكويت، أما دراسة (سحنون بونعجة، نبيل بوفليح 2019) فقد توصلت إلى ضرورة استحداث لجنة يقظة للمحاسبة تضمن متابعة التطورات الحاصلة على مستوى المعايير المحاسبية الدولية المتغيرة باستمرار بعد معالجتها لإشكالية سبل تطوير الممارسة المحاسبية وفقا لمتطلبات المرجعية المحاسبية الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي الجزائري.

وما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة أنها كانت متخصصة أكتر حيث سلطت الضوء على صنف من أصناف مهنة المحاسبة في الجزائر وهو مهنة المحاسب المعتمد، في حين أن اغلب الدراسات قد تناولت مهنة المحاسبة بشكل عام، كما اهتمت هذه الدراسة بدراسة واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي سواء من الجانب التنظيمي لهذه المهنة أو من جانب الممارسة المحاسبية لها، كما سعت إلى تحديد جملة من متطلبات تطويرها في ظل هذه المستجدات.

وقد تشابهت مع عدة دراسات أبرزها دراسة (بلعور سليمان، قطيب عبد القادر 2014،2018، فيروز خويلدات 2015، Awwad Alnesaf & Ahmad Al-Omari 2018، Svetlana N. Karelskaia & autre 2016) فيما يتعلق بتقييم واقع المهنة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي و تحديد متطلبات تطوير المهنة، كما تقاطعت مع دراسة (سحنون بونعجة، نبيل بوفليح 2019) ودراسة (هندة مدفوني، عبد الحليم سعيدي 2018) في جانب واقع الممارسة المحاسبية في ظل الإصلاح المحاسبي و اختلافا في جانب عينة الدراسة.

تاسعا: صعوبات الدراسة

عند قيامنا بهذه الدراسة واجهتنا مجموعة من العقبات لعل أهمها ما هو مرتبط بالجانب الميداني لها، كصعوبة الوصول والاتصال بأفراد العينة وأخص بالذكر المحاسبين المعتمدين بحكم انتشارهم في مناطق مختلفة ومتباعدة، وعدم تواجدهم في مكاتبهم عند زيارتنا لهم، فضلا عن عدم تجاوب بعض أفراد العينة معنا كان له أثر كبير على صعوبة الحصول على المعلومات منهم.

عاشرا: هيكل الدراسة

بهدف معالجة إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها وتحقيق أهدافها، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول تسبقهم مقدمة تشمل أهم ما يتعلق بالدراسة المختارة و تعقبهم خاتمة تتضمن أهم النتائج المتوصل إليها مع تقديم لبعض توصيات الدراسة وآفاقها.

الفصل الأول:

والذي جاء تحت عنوان الإطار النظري والتنظيمي لمهنة المحاسبة والمحاسب المعتمد في الجزائر ويتضمن ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول حاولنا التعرض إلى الإطار النظري للمحاسبة. أما المبحث الثاني فقد حاولنا التطرق إلى تحديد الإطار النظري والتنظيمي لمهنة المحاسبة و في الأخير تم التطرق إلى تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر .

الفصل الثاني:

فقد جاء بعنوان الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية و لقد تضمن كذلك ثلاثة مباحث ، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مفاهيم التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي، أما في المبحث الثاني فقد تناولنا معايير المحاسبة الدولية و أخيرا تم التعرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF.

الفصل الثالث:

فقد جاء بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد و لقد تضمن بدورة ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول حاولنا التطرق إلى إعداد وعرض القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، أما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى النظام الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي و أخيرا تم التعرض إلى آثار وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد.

الفصل الرابع:

و يمثل فصل الدراسة الميدانية فقد تناول تقييم واقع مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تطويرها و لقد تضمن كذلك ثلاث مباحث، ففي المبحث الأول تم التطرق الى الإجراءات الميدانية للدراسة، أما في المبحث الثاني فقد قمنا بعرض و تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها و أخيرا تم التعرض اختبار الفرضيات واستخلاص متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد.

الفصل الأول:

الإطار النظري والتنظيمي لمهنة المحاسبة والمحاسب المعتمد في الجزائر

تمهيد:

تشير العديد من الكتابات أن المحاسبة ليست وليدة اليوم، بل إن لها جذورا عبر التاريخ، حيث تطورت تدريجيا مع ازدياد الحاجة إليها حتى أصبحت من العلوم التي تستند إلى قواعد، مبادئ ومفاهيم. فقد وجد أقدم دليل على استعمال الحاسبة في عهد الأشوريين عام 3500 قبل الميلاد، لكن المحاسبة المعاصرة بدأت مع ظهور القيد المزدوج على يد العالم الايطالي Loca Pacioli في عام 1494 الأمر الذي أحدث انقلابا كبيرا في مسار تطور المحاسبة.

إن مهنة المحاسبة وإن كانت تشبه غيرها من المهن الأخرى من حيث أهمية دورها ومكانتها في المجتمع، إلا أنها تختلف من حيث أصولها وقواعدها والتي بدورها تطورت مع تطور وظيفتها من مجرد مسك للدفاتر إلى نظام معلومات متكامل.ولقد خصصت لها مناهج وبرامج في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها كما أسست لها هيئات ومنظمات مهنية على مستوى محلي، إقليمي ودولي تتولى تنظيم، تطوير وترقية مهنة المحاسبة بمختلف أصنافها.

ولقد سعت الجزائر نحو ذلك بإحداث عدة تغييرات عليها تبعا للظروف المحيطة بها، كما قامت بإصدار عدة قوانين تنظم مهنة المحاسب المعتمد باعتباره صنف من أصناف مهنة المحاسبة المتواجدة بها، وما تبعه من مراسيم تنظيمية تحدد مختلف الجوانب المتعلقة بهذا الصنف.

ومن خلال ما سبق سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

المبحث الثاني: الإطار النظري و التنظيمي لمهنة المحاسبة

المبحث الثالث: تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

تعتبر المحاسبة أحد فروع العلوم الاجتماعية، تنحصر وظيفتها الأساسية في تسجيل العمليات المالية في صورة نقدية وتبويبها وتلخيصها بهدف إعداد تقارير دورية عن المؤسسة، تتضمن معلومات ذات قيمة لمستخدميها في إطار فروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، هذا المفهوم عرف تطوًرا وذلك استجابة للتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية العالمية، والذي رافقه تطور لأهدافها ووظائفها وظهور فروع متعددة لها. وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: مسار تطور المحاسبة

ظهرت المحاسبة مع أول الحضارات الإنسانية التي نشأت في وادي الرافدين كالسومرية والبابلية والأكدية، في مصر كالفرعونية، في الجزيرة العربية كالإسلامية، في أوروبا كالرومانية، ومع اتساع رقعة هذه الحضارات وتباعد أطرافها وبالتالي الحاجة المتزايدة إلى إثبات ومتابعة أموال الدول المتنامية لمعرفة المصروفات العسكرية وتحصيل الواردات من الغنائم العسكرية وإيرادات فرض الجزية التي تجمع لتساهم في النمو الحضاري، ولقد كان من العوامل الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة استخدام العملة النقدية في التداول محل المقايضة، إذ قدم ذلك أداة للقياس المحاسبي كما أن اختراع الورق كان هو الآخر له الدور الكبير في تسهيل عمليات القيد المحاسبي التي جعلت المحاسبة أكثر وضوحا وفاعلية وذات منافع اقتصادية[1].

وسنحاول التطرق في هذا المطلب إلى مراحل تطور المحاسبة وفق مايلي:

أولاً: المحاسبة في العصر القديم والعصر الوسيط.

ثانيـ ـا: اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة.

ثالثـ ـا: تطور المحاسبة الرأسمالية التجارية.

رابًعا: تطور المحاسبة في عصر ما بعد الثورة الصناعية.

[1]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي)**، ج1، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص22.

أولاً: المحاسبة في العصرين القديم والوسيط

تعتبر المحاسبة قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، وكانت مرادفة للعد أو القياس وتقتصر على كشوف المحاسبة كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقياصرة والكهنة، وكذا لمراقبة حركة المخازن للموارد الحيوية كالحبوب والأعشاب[1].

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ترجع إلى الحضارة الأشورية حوالي 3500 ق.م، إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو أحجار كريمة، كما ظهرت بعض الحفريات في خزائن بابل أثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب، هذا بالإضافة إلى أن شرائع حمو رابي التي ظهرت على برج بابل قد اشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مادتي (104، 105) تتعلقان بالأحكام التجارية[2].

وفي ظل الحضارة الفرعونية فقد تمت عملية تسجيل المعلومات وحفظها، وكان لاستخدام ورق البردي للكتابة عليه أثر مهم في حفظ السجلات المالية، لقد عثر علماء الآثار على سجلات دقيقة لحصر ومراقبة المخازن (المستودعات) الحكومية، كما عثروا كذلك على أسلوب دقيق وماهر في الرقابة من عمليات الإدخال والإخراج من تلك المخازن[3]، وسمح هذا التطور بقبول ودائع الغلال من قبل العامة مقابل وثائق قابلة للتداول[4].

وفي ظل الحضارتين الرومانية واليونانية خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين:

أولهما: البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءا من القرن السادس قبل الميلاد.

ثانيهما: ظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبيا والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني ثم النظام العددي الروماني وأخيرا النظام العددي الهندي العربي[5].

[1]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص12.

[2]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، ج1، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص25.

[3]- عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الفهد الوطنية أثناء النشر، الرياض ، 2009، ص135.

[4]- محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص40.

[5]- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص26.

وفي ظل النظام الاقتصادي الذي ساد في العصر الوسيط، فقد اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات، تمسك لدى كبار ملوك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي، أما في المدن التي كانت منعزلة عن بعضها البعض فقد ساد بين الحرفيين نظام طائفية الحرفة وعدم الفصل بين العمل المنزلي والإنتاجي، إضافة إلى انتشار الجهل، الأمر الذي أعاق تطور المحاسبة، وقد كان إثبات الأحداث الاقتصادية والشخصية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل[1].

وفي ظل الحضارة الإسلامية وما جاءت به من تعاليم إنسانية سماوية وبالأخص فيما يتعلق بحقوق المسلمين في توزيع الغنائم وتنظيم العديد من الأمور والجوانب الاجتماعية، كالزكاة، الإرث، الخراج، الجزية والغلة الزراعية مما أدى إلى تعاظم إيرادات الدولة الإسلامية وتطلب تأسيس بيت مال المسلمين الذي يعتبر ركنا أساسا في الدولة الإسلامية للمحافظة على أموال المسلمين، وبالتالي أهمية تنظيم الدفاتر وتسجيل وقيد الأحداث المالية بهدف التقرير عن أموال الدولة وضمان الرقابة الفعالة عليها[2].

وكخلاصة في ظل هذه الحقبة ككل فقد كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيها التجار ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة للغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات، أما العمليات النقدية فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون الحاجة لتسجيلها وأطلق على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح "القيد المنفرد"، وتعتبر سجلات Florentine Bank أول سجلات محاسبية على أساس القيد المنفرد، إلا أن ازدياد العمليات الآجلة في المعاملات التجارية وانتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية ساهم في تطور المحاسبة وجعل طريقة القيد المنفرد لا تستوعب متطلبات العمليات المالية الحاصلة[3].

ثانياً: اختراع القيد المزدوج

لقد ساهمت قنوات الاتصال بين العرب والغرب في انتقال النظام العشري ليحل محل النظام الروماني، وكذا ساهم انتقال صناعة الورق في خلق أرضية ملائمة لتطور المحاسبة وظهور القيد المزدوج[4].

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **مرجع سابق**، ص13.

[2]- هادي رضا الصفار، **مرجع سابق**، ص23.

[3]- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص ص 27-28.

[4]- رضوان حلوة حنان، **مرجع سابق**، ص14.

يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلابا حاسما في عالم المحاسبة، له من الأهمية والآثار ما لاختراع الآلة البخارية في عالم الصناعة[1]، يتفق جميع مفكري المحاسبة على أن أول توثيق النظام القيد المزدوج ظهر في كتاب الأب لوكا باسيولي (Loca Pacioli) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر والمسمى:

"Summa da Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita"، أي "الجامع للرياضيات والهندسة والاحتمالات"، والذي طبع بمدينة فينيسيا الإيطالية في 10 نوفمبر 1494 وعلى الرغم من أن هذا الكتاب (الأطروحة) قد ركز على علم الرياضيات والهندسة إلا أنه خصص فصلا سمي "تفاصيل الحساب والكتابة" وثق فيه لأول مرة في التاريخ نظام القيد المزدوج وحددت أهدافه[2].

يجدر القول في هذا المجال أن باسيولي كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن تم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات، إلا أن له الفضل في وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية الممثلة في ثلاث سجلات رئيسية حددها في (المذكرة، اليومية والأستاذ) كما أنه يعتبر أول من دعا إلى قياس الربح الفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى حساب الأرباح والخسائر[3].

ثالثاً: المحاسبة في الرأسمالية التجارية

في أواخر العصر الوسيط بدأ ينتشر استخدام النقود كمقياس عام للقيمة وبدأت تظهر وتنتشر سريعًا الرأسمالية التجارية مع توسع التبادل التجاري وتنمية التجارة الدولية، وساعد على ذلك ظهور حركة الاكتشافات – اكتشاف أمريكا واكتشاف طريق الهند– بالإضافة إلى تدفق المعادن الثمينة من الذهب والفضة بكثرة إلى الدول الأوروبية.

ومع تنوع وازدياد حجم النشاط التجاري للمشاريع الفردية لم تعد طريقة حساب الأرباح والخسائر القائمة على التسجيل المباشر لنتيجة كل صفقة أو جزء من البضاعة على حدى، لذلك نجد لأول مرة في القرن السابع عشر سجلات محاسبية تعتمد أسلوب الجرد الفعلي للمخزون السلعي وتستخدمه لتصحيح البيانات الدفترية عند تحديد النتيجة وإظهارها في ميزانية آخر المدة وكذلك نتيجة لنمو التجارة الداخلية والدولية في هذه المرحلة تطورت أشكال فنية جديدة في التسجيل المحاسبي، فدفتر اليومية الواحد لم يعد كافيا لإثبات عمليات المؤسسات التجارية

[1]– وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص28.

[2]– عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **مرجع سابق**، ص ص 185-187.

[3]– وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص29.

الكبيرة لذلك تمت تجزئته، وكثير من التجار يمسكون سجلا للمشتريات وآخر للمبيعات وثالثا للنقدية وآخر للعمليات الأخرى التي لا تتعلق بالبضائع، ونظرا لمزايا مسك يومية عامة أو مركزية تدخل التنظيم القانوني الفرنسي فطلب يومية واحدة غير مجزأة، الأمر الذي حث على انتشار الطريقة ذات اليومية المركزية في الحياة العملية[1].

إن كافة عناصر الأنظمة والطرق المحاسبية المعروفة حاليا قد وضعت وطبقت في زمن الرأسمالية التجارية – عدا محاسبة التكاليف–، كما أن التطبيق العملي لها كان مسايرا ومتلائما مع تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، أي أن الحياة العملية هي التي أملت تطور المحاسبة في هذه المرحلة من مراحل تطورها، إذ اعتبرت هذه الأخيرة كأداة لخدمة أصحاب المشروع الفردي، ويعتبر المحاسب حارس يقوم بدور الوكيل المالي[2].

رابعا: تطور المحاسبة في عصر ما بعد الثورة الصناعية

لقد شهدت القرون اللاحقة لنشر كتاب باسيولي انتشارا واسعا لنظام القيد المزدوج في أوروبا وأمريكا، فقد لعب التجار دورا كبيرا في نقل هذا النظام إلى مختلف مناطق العالم، حيث كانوا يشرحونه ويعلمونه لمن كان يتعامل معهم سواءا كان داخل إيطاليا أو خارجها[3].

ولقد استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة التاريخية السابقة من توفير الحماية لأصول المشروع وتحديد المسؤوليات وفض النزاعات حتى النصف الثاني من القرن الثامن عشر، وعصر الثورة الصناعية الذي تميز باختراع الآلة البخارية التي كان لها أثار اقتصادية حاسمة ومتعددة، ساهمت في تطور النشاط الاقتصادي[4].

وقد جاء تطور المحاسبة نتيجة لزيادة عدد وحجم المؤسسات بعد عملية الاختراعات الصناعية التي كانت مصحوبة بالتحول في أشكال المؤسسات من شركات أشخاص تضامنية إلى شركات أموال مساهمة، حيث تميز هذا النوع الجديد من المؤسسات بانفصال الإدارة عن الملكية، هذا الانفصال أثر تأثيرا واضحا على تطور المحاسبة، وظهور ما يعرف بفرض الشخصية الاعتبارية وفرض الدورية ومبدأ الإفصاح، والاهتمام والحرص الكبيرين على

[1]– رضوان حلوة حنان، **مرجع سابق**، ص24.

[2]– **المرجع السابق**، ص ص25– 26.

[3]– محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص45.

[4]– وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص ص30–31.

الأساليب والطرق التي يمر بها إنتاج القوائم المالية التي تعتبر وسيلة أساسية لتقديم توزيع وإيصال المعلومات المالية حول الوحدات الاقتصادية[1].

لقد تطورت محاسبة التكاليف في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى أسرع منه في الثانية، ولقد ساهم العديد من المهندسين ممن لديهم دراية بعلم الرياضيات في تطورها وكنتيجة لعديد من هذه الأعمال تطورت محاسبة التكاليف وظهرت المحاسبة المعيارية ومعاملات التحميل[2].

مما سبق يمكن القول أن تطور المحاسبة والمعرفة المحاسبية وتوسعها كان نتيجة لجملة من العوامل البارزة، هذه الأخيرة ساهمت في نمو إطار متكامل للمعرفة المحاسبية، أهم هذه العوامل يمكن تلخيصها فيمايلي[3]:

1- **قيام الثورة الصناعية:** وما نتج عنها من تحول الإنتاج المنزلي إلى الإنتاج المصنعي وما رافق ذلك الحاجة إلى رؤوس أموال من أسواق المال الأمر الذي تطلب حاجة ماسة إلى مجموعة دفترية محاسبية لحماية ومتابعة هذه الأموال، بالإضافة إلى توفر نظام محاسبي قادر على تصفية أعمال وأموال المؤسسات التي تعرضت للإفلاس نظرا لزيادة المنافسة.

2- **بدء صناعة النقل الحديدي:** حيث أدى ظهور صناعة النقل الحديدي وإنشاء السكك الحديدية إلى زيادة نشاط التبادل التجاري والصناعي بشكل متسارع مما انعكس أثره على تطوير الأنظمة المحاسبية[4].

3- **تأسيس مهنة المحاسبة:** حيث كانت أول جهة محاسبية متخصصة هو معهد محاسبي الجارتر المتخصص في اسكتلندا عام 1854 وبعدها معهد محاسبي الجارتر في انجلترا وويلز عام 1880، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1887، وهذه المعاهد المحاسبية وضعت إجراءات مزاولة المهنة ومتطلبات المعرفة المحاسبية لأعضائها الذين يزاولون مهنة المحاسبة.

4- **فرض ضريبة الدخل على الأفراد والمؤسسات:** في عام 1913 سنت الحكومة الأمريكية قانون ضريبة الدخل الذي ساعد على تطور المحاسبة، التي يعتمد على تقاريرها في تحديد ضريبة الدخل المتحققة السنوية وبالتالي الاهتمام بتهيئة وتنظيم السجلات المحاسبية.

---

[1]- محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص47.

[2]- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص31.

[3]- هادي رضا الصفار، **مرجع سابق**، ص ص 24-25.

[4]- عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **مرجع سابق**، ص195.

5- **ظهور الإدارة العلمية:** نتيجة لتطور المؤسسات الصناعية وزيادة مشاكلها الإدارية ظهرت الحاجة إلى بلورة أسس الإدارة العلمية التي وضعت الأسس التي تستند إليها مبدأ "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته"، لذلك فقد كان للمحاسبة الأثر الكبير والبالغ في قياس الأحداث الخاصة بمدخلات ومخرجات الإنتاج، وبالتالي رفع أداء الإنجاز الإداري عن طريق دراسة المحاسبة كأداة للرقابة الإدارية.

6- **تأهيل التشريعات التجارية:** لعل نمو حاجات المجتمع إلى خدمات المحاسبة خلال الأربعة قرون اللاحقة لباسيولي زادت من قاعدة المستفيدين من المعلومات المالية ومن تم زاد اهتمام السياسيين بإصدار التشريعات التي تنظم عمليات التبادل التجاري ويعد قانون الإفلاس البريطاني عام 1831 أول تشريع تجاري اعترف رسميا بمهنة المحاسبة وحدد مسؤوليات المحاسب وعلاقته بالمؤسسة[1].

المطلب الثاني: مفهوم، أهداف، وظائف وفروع المحاسبة

تعتبر المحاسبة وسيلة وليست غاية تسعى المؤسسات لاكتسابها لتحقيق الأهداف المرجوة منها من خلال قيامها بوظائفها المطلوبة تبعا لفروعها المتنوعة، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المطلب.

أولاً: مفهوم المحاسبة

تعتبر المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية التي أجمع الباحثون على أنها نمت وتطورت عبر التاريخ معتمدة على فروع المعرفة الأخرى، لكن أكثرها قربا هو علم الاقتصاد الذي أخذت منه الكثير من المفاهيم وطوعتها لاستخداماتها، لكن لم تقتصر علاقتها على علم الاقتصاد فحسب، ففي الوقت الراهن اعتمدت على العديد من العلوم الاجتماعية الأخرى مثل: علم الإدارة، علم الاجتماع، علم القانون، ... بل تجاوزتها لتتواصل مع العلوم البحثية كالرياضيات والإحصاء وغيرها لتأدية وظائفها المتطورة[2].

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمحاسبة باختلاف وجهات نظر الباحثين والأكاديميين والجهات التي تصدر التعريف، وكذلك الفترة الزمنية التي صدر فيها التعريف، هذا الأخير يشهد تطورا موازيا للتطور الوظيفي الذي حولها من مجرد مسك الدفاتر إلى نظام معلومات.

من بين التعاريف نذكر مايلي:

[1]- **المرجع السابق**، ص199.

[2]- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص17.

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1941 المحاسبة بأنها "فن تسجيل، تبويب وتلخيص الأحداث والمعاملات المالية والتعبير عنها بوحدات نقدية بهدف تفسير النتائج الناجمة عن الأحداث والمعاملات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية"[1].

يعتبر هذا التعريف محدودا فقد جسد الرؤية الفنية في تحديد طبيعة وإجراءات العمل المحاسبي، والتي خلت من الأسس العلمية في تلك الفترة.

بعد عدة سنوات وبالاهتمام بالجانب الفكري للمحاسبة أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) تعريفا للمحاسبة باعتبارها "عمليات تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ قرارات أفضل باستخدام تلك المعلومات"[2].

هذا التعريف أكثر شمولية قدم مفهوم علمي للمحاسبة واعتبرها نظام معلومات وجزء من نظرية المعرفة، لم تقتصر وظيفتها على تسجيل وتشغيل البيانات المالية بل تعدتها إلى توفير وتوصيل المعلومات المالية لمستخدميها.

كما يمكن التطرق لجملة من التعاريف التي تتوافق والنظرة الحديثة للمحاسبة فيمايلي:

- عرف مجلس مبادئ المحاسبة (APB) المنبثق من (AICPCA) في النشرة (4) سنة 1970 المحاسبة على أنها "نشاط خدمي وظيفتها توفير معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية ذات طبيعة مالية لتكون مفيدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية"[3].
- المحاسبة هي "فن تسجيل وتلخيص الأحداث الاقتصادية والعلم الذي يبحث في طريقة تسجيل وتبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة للمؤسسة لخدمة أهداف معينة، كما أنها العملية التي يتم بها تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المحاسبية لمساعدة مستخدميها وترشيد قراراتهم"[4].

---

[1]- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص118.

[2]- أحمد نور، **المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص20.

[3]- عبد الناصر محمد سيد درويش، **مبادئ المحاسبة المالية (1) – الأصول العلمية والعملية–**، ط1، دار صفار للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص20.

[4]- سيد عطا الله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص21.

- عرفها DJELLOUL SACI بأنها: "تقنية كمية للتسيير موجهة للتنظيم والقياس والتنبؤ بنمو المؤسسة وكذلك التقدم الاقتصادي للدولة"[1].

مما سبق يمكن القول أن المحاسبة هي نظام معلومات تسمح بحصر البيانات المالية الناجمة عن الأحداث المالية ومعالجتها وفق أسس ومعايير محاسبية ثم إخراجها في شكل قوائم مالية تتضمن المعلومات المحاسبية التي يتم تقديمها للمستفيدين سواء الداخليين أو الخارجيين لاتخاذ القرارات الرشيدة.

ثانياً: أهداف المحاسبة

يدور جوهر الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المحاسبة حول توفير معلومات تفيد مستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية، ولعل أهم هذه الأهداف مايلي[2]:

- توفير معلومات تفيد اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد النادرة وكذا استغلالها؛
- توفير معلومات تفيد في توجه الموارد البشرية ماليه بصورة فعالة، والرقابة على كفاءة استخدامها في المجالات المختلفة؛
- توفير معلومات تساعد الإدارة في أداء مهامها باعتبارها وكيلا لملاك الموارد المتاحة والتقرير عنها لمن يهمه الأمر، وذلك لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم باستمرار أو عدم الاستمرار في النشاط؛
- توفير معلومات تفيد في مجال الوظائف الاجتماعية والرقابة على أوجه النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال المعايير والمبادئ المقبولة قبولا عاما والتي تهتم بتطويرها ومتابعة تطبيقها لضمان حقوق كل مجموعة من مجموعات أصحاب المصالح دون تمييز.

[1] -Djelloul SACI, **Comptabilité de l'entreprise et système économique**, l'expérience Algérienne, P.P.U, Alger, 1991, P 47.

[2] - محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص ص 13-14.

ثالثاً: وظائف المحاسبة

لتحقيق الأهداف المرجوة من المحاسبة ينبغي عليها القيام بمجموعة من الوظائف الأساسية نلخصها فيمايلي:

1- **وظيفة التحديد:** يتم تنفيذ هذه الوظيفة عن طريق انتقاء العمليات المالية حسب أهميتها وتأثيرها على القوائم المالية للمؤسسة، حيث يتم استبعاد العمليات الأخرى غير المؤثرة[1].

2- **وظيفة القياس:** إن القياس هو جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة، فالقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الحاصلة في النشاط التجاري للمؤسسة، ويشمل هذا القياس التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية، بمعنى أن القياس يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد الدفتري حتى إعداد الحسابات الختامية[2].

3- **وظيفة الاتصال:** ويتم تنفيذ هذه الوظيفة من خلال إعداد القوائم المالية (مخرجات نظم المعلومات المحاسبية) لتوصيل المعلومات للأطراف المستفيدة[3]. ويعرف الاتصال المحاسبي على أنه "الإعلام عن الخصائص الاقتصادية الهامة للموارد الاقتصادية التي تقع محلا للقياس المحاسبي دون التأثير على مستقبلي الرسالة المحاسبية عند اتخاذ القرارات الاقتصادية لتفضيل بديل معين عن بديل آخر" فعملية الاتصال مجموعة من العمليات الأساسية كمايلي[4]:

- **مصدر المعلومة:** إن مصدر المعلومات في عملية الاتصال المحاسبي يتمثل في الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من خلال أدائها للعمليات المالية؛
- **المرسل:** إن المرسل في عملية الاتصال المحاسبي هو إدارة الوحدة المحاسبية ممثلة في إدارة الحسابات ومجموعة المحاسبين، حيث تقوم بمتابعة ومراقبة الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية وتخضعها للقياس المحاسبي في ظل المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية والمراجعة**، ط1، دار الحماد، عمان، 2007، ص25.

[2]- تيحاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005-2006، ص93.

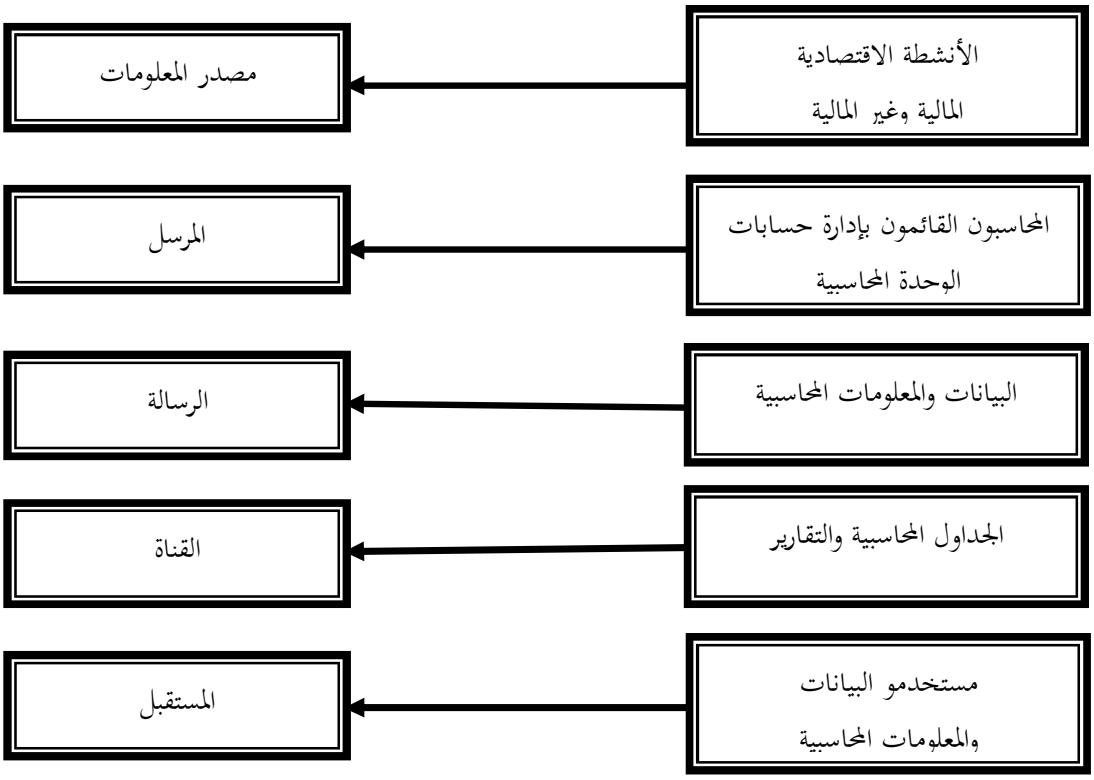
[3]- عبد الناصر محمد سيد درويش، **مرجع سابق**، ص12.

[4]- تيحاني بالرقي، **مرجع سابق**، ص ص 110-111.

- **الرسالة:** إن الرسالة في الاتصال المحاسبي تشمل البيانات والمعلومات المحاسبية، لذلك ضروري أن تعتبر ً ا حقيقي ً ا عن نتائج الوحدة المحاسبية؛
- **القناة:** إن القناة في الاتصال المحاسبي تتمثل في القوائم والتقارير المالية المنشورة؛
- **المستقبل:** إن المستقبل في عملية الاتصال المحاسبي هم مستخدمو البيانات والمعلومات المحاسبية، ويمكن وصفهم بأنهم مجموعة الأشخاص أو الهيئات الذين تعنيهم نتائج أداء المؤسسة، والتي يتم التعبير عنها في مضمون الرسالة المحاسبية وقد يكون لها تأثير على سلوكهم مسبقا.

يمكن تلخيص هذه العناصر في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): عناصر الاتصال المحاسبي



المصدر: تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005-2006، ص112.

رابعًا: فروع المحاسبة

باعتبارها وظيفة خدمية من الطبيعي أن تتطور المحاسبة في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي توفرها للبيئة الاجتماعية التي تستفيد من خدماتها لذلك واستجابة لتلبية الاحتياجات المستجدة ظهرت فروع متخصصة عديدة للمحاسبة نذكر منها:

1- **المحاسبة المالية:** وهي المحاسبة الأم أو ما تسمى بالمحاسبة العامة[1]، والأصل الذي تفرعت عنه الفروع المحاسبية الأخرى التي تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب أو تصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير، وذلك بهدف إعداد تقارير وقوائم مالية موجهة أساسا لخدمة جهات خارجية، هذه التقارير والقوائم المالية تحتوي على بيانات ومعلومات حول نتيجة المؤسسة ومركزها المالي[2].

2- **محاسبة التكاليف:** نتيجة لظهور الشركات الصناعية عقب قيام الثورة الصناعية مع بداية القرن السادس عشر، ولسد قصور المحاسبة عن الوفاء بالاحتياجات المستجدة ظهرت محاسبة التكاليف[3]، والتي تختص بحصر وتحليل وتصنيف عناصر التكلفة التي تحدث في المؤسسة لتحقيق الأهداف التالية[4]:

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

3- **المحاسبة الإدارية:** يعتبر ظهور المحاسبة الإدارية امتداد لمحاسبة التكاليف[5]، تهدف إلى مساعدة إدارة المؤسسة على ممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة من خلال توفير معلومات تساعد على رسم سياساتها المستقبلية واتخاذ القرارات ومتابعة تنفيذ تلك الخطط بمقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له[6].

---

[1]- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص20.

[2]- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس المحاسبي–**، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص27.

[3]- عبد الناصر سيد درويش، **مرجع سابق**، ص23

[4]- محمد مطر، **مرجع سابق**، ص27.

[5]- عبد الناصر محمد سيد درويش، **مرجع سابق**، ص27.

[6]- أحمد محمد نور، شحاتة السيد، **مبادئ المحاسبة المالية – المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية المصرية–** الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص28.

4- **المحاسبة الضريبية:** يتمتع هذا الفرع بعلاقته الوثيقة واعتماده على المحاسبة المالية[1]، وتختص هذه المحاسبة بحساب الدخل الخاضع للضريبة اعتمادا على القوانين واللوائح وقوانين الضرائب السائدة على الأشخاص سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين[2].

5- **المحاسبة الحكومية:** يختص هذا النوع بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات الحكومية، فيحدد المبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم الدورة المستندية اللازمة للقياس وتقييم الأنشطة التي تقدمها هذه الوحدات، كما يوفر الأسس والمبادئ التي يحكم إعداد موازنة الدولة والرقابة على تنفيذها بقصد ترشيد الإنفاق وزيادة فاعلية الخدمات التي تقدمها الأجهزة الحكومية[3].

6- **المحاسبة القومية:** تهتم المحاسبة القومية بقياس الناتج القومي والدخل القومي ومدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية القومية في هذا الناتج، وذلك باستخدام جداول المدخلات والمخرجات كما يوفر المبادئ والأسس والإجراءات اللازمة لإعداد موازنة الدولة والحسابات القومية وجداول التدفق النقدي والميزان التجاري وميزان المدفوعات[4].

7- **تدقيق الحسابات:** يعتبر تدقيق الحسابات فرعا مستقلا من فروع المحاسبة، وينطوي على المبادئ والمعايير الخاصة بفحص القوائم المالية بهدف إعداد تقرير عنها يوضح نتائج الفحص، ويساعد تدقيق الحسابات على دعم الثقة في تلك المعلومات، كما تؤدي إلى تحسين الدور الذي تقوم به المعلومات في عملية الإدارة الاقتصادية[5].

8- **المحاسبة الاجتماعية:** يختص هذا الفرع بالمحاسبة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة من خلال قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية والعائد الاجتماعي على المؤسسة نتيجة أدائها لمسؤولياتها تجاه المجتمع[6].

9- **المحاسبة الإبداعية:** يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات للمؤسسة بصورة غير صادقة وغير حقيقية[7]، عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي

---

[1]- هادي رضا الصفار، **مرجع سابق**، ص29.

[2]- عبد الستار الكبيسي، **مرجع سابق**، ص21.

[3]- محمد مطر، **مرجع سابق**، ص28.

[4]- عبد الناصر محمد سيد درويش، **مرجع سابق**، ص24.

[5]- أحمد نور، شحاتة السيد، **مرجع سابق**، ص30.

[6]- عبد الناصر محمد سيد درويش، **مرجع سابق**، ص25.

[7]- ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)**، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 09، العدد02، جامعة الكوفة، 2015، ص 243.

حدثت في فترة الثمانينات. وتعرف على أنها" عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة او تجاهل بعضها أو جميعها.[1]"

10- **محاسبة الموارد البشرية:** هي عبارة عن التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين لإصدار القرارات، كما تتضمن أيضا تحديد التكاليف التي تتحملها المؤسسات مقابل جمع واختيار وتوظيف وتاجي وتدريب هذه الموارد وقياس قيمتها للمؤسسة[2].

المطلب الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية

تعرف المحاسبة على أنها "مجموعة الفروض والمبادئ المتعارف عليها والمقبولة والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية المتعلقة بوحدة محاسبية، بقصد تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة متحققة، وكذلك المركز المالي الذي تتمتع به في نهاية الفترة المالية"[3].

فما هي هذه الفروض والمبادئ المحاسبية:

أولاً: الفروض المحاسبية

الفروض مسلمات فكرية يعتمد عليها العلم وتمثل قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة وتعتبر الفروض المحاسبية الأساس للعملية المحاسبية وتمثل نقطة البداية لبناء هيكل النظرية المحاسبية، وعلى أساس هذه الفروض المحاسبية يتم التوصل إلى المبادئ المحاسبية[4].

إن الفروض المحاسبية الأكثر انتشاًرا أو قبولا في الفكر المحاسبي والتي كانت الانعكاس المباشر لتطور المحاسبة في مراحلها المختلفة هي:

---

[1]- بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، **دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، ديسمبر 2017، ص 496.

[2]- ليلى بوحديد، الهام يحياوي، **أهمية الحصيلة الاجتماعية في محاسبة الموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية الجزائرية دراسة حالة**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03، ديسمبر 2015، ص 75.

[3]- هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص25.

[4]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية)**، ج2، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص31.

1- فرض الوحدة المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أساس أن أي وحدة اقتصادية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة عن ملكية المالكين ويتم ذلك بإعداد القوائم المالية التي ليس لها علاقة بالعمليات الشخصية للمالكين[1]، بمعنى التمييز بين أنشطة الوحدة وبين أنشطة أصحاب الملكية وأنشطة الوحدات الأخرى[2].

2- فرض الاستمرارية:

ويقصد بهذا الفرض أن الوحدة المحاسبية مستمرة في نشاطها الطبيعي وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه نحو تصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ، لذلك فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض استمرارية المؤسسة في المستقبل في أداء نشاطها على المعتاد لذلك فإن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط يعد حالة استثنائية[3].

وقد تزايدت أهمية هذا الفرض في عصرنا الحاضر بعد تزايد حوادث إفلاس المؤسسات مما أدى بالهيئات المهنية إلى إصدار معايير محاسبية خاصة به تضع على مدقق الحسابات مسؤولية التحقق من صحة هذا الفرض ومدى ملائمته قبل إبداء الرأي في القوائم المالية وفي حال ظهور أي مؤشرات تثير مثل هذا الشك يتوجب عليه إجراء الاختبارات الكفيلة للتحقق من طبيعة المشكلة والتوصل إلى القرار المناسب[4].

3- فرض وحدة القياس:

يعرف القياس بأنه التعبير الكمي عن الظواهر موضوع الدراسة وأنه أيضا عملية إبراز العلاقات القائمة بين خصائص هذه الظواهر المراد إخضاعها للقياس واستخدام الأرقام في عملية القياس، فإنه يجنبنا التعبير ويمكننا من إجراء العمليات الحسابية المختلفة وتطبيق استخدام تكنولوجيا المعلومات[5].

ويتضمن هذا الفرض ضرورة استخدام وحدة النقد كأفضل أساس أو وسيلة لقياس النشاط الاقتصادي، ولغرض التعبير عن العمليات التي تزاولها المؤسسة وبيان أثرها في أن تعكس التغييرات التي تطرأ على حقوق الملكية كذلك بهدف إجراء التحليلات المحاسبية على النشاط، ويواجه هذا الفرض الانتقاد بسبب التغيرات الاقتصادية التي تطرأ على مستويات الأسعار، وبالتالي على القوة الشرائية لوحدة النقد ولذلك تعتبر قيمة النقود وسيلة غير

---

[1]- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص57.

[2]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية)، مرجع سابق**، ص31.

[3]- **المرجع السابق**، ص32.

[4]- محمد مطر، **مرجع سابق**، ص41.

[5]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية)، مرجع سابق**، ص33.

ثابتة لإجراء عملية القياس على العمليات التي تزاولها المؤسسة وبالتالي قد لا تكون الأساس الأفضل إلا أنه بالإمكان إيجاد البديل عن وحدة النقد[1].

4- فرض الدورية:

ونص هذا الفرض على أن معظم هذه المؤسسات مستمرة في أعمالها وأن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة ولأن الأطراف المعنية تحتاج إلى معرفة نتائج عملياتها ونتائج مركزها المالي لذا يستلزم اللجوء إلى تفسير حياة المؤسسة إلى فترات زمنية قد تكون سنة أو ربع سنة[2]. كما أن إعداد القوائم المالية وفقا للدورة المالية للمؤسسة يجعلها قابلة للمقارنة والتنبؤ وتقديم معلومات بالسرعة الكافية – تحقيق خاصية الملاءمة- مما يجعلها مفيدة في اتخاذ القرارات[3].

5- فرض التوازن المحاسبي:

ارتبط هذا الفرض بظهور المحاسبة الحديثة ومحاسبة القيد المزدوج في القرنين 14 و15، التي تحقق التوازن التام بين طرفيه المدين والدائن ويتحقق التوازن المحاسبي من ميزان المراجعة والميزانية العامة، يشكل فرض التوازن المحاسبي نمطا مقبولا من كافة المحاسبين نظرا لما يقدمه من إمكانيات في الكشف عن الأخطاء وتصحيحها[4].

ثانياً: المبادئ المحاسبية

المبدأ كمفهوم يعني حقيقة أساسية تكون أساًسا لحقائق أخرى تشتق منها وهذا في جوهره يشير إلى أنه هناك مجموعة من القواعد يجري الاتفاق عليها ومن ثم قبولها في مهنة المحاسبة لحين استقرارها في الممارسات العملية لتصبح مرشدًا علميا مشتركا في الممارسات المهنية[5].

يتم اشتقاق المبادئ المحاسبية من الفروض المحاسبية ويساعد تحديد المبادئ المحاسبية على إتباع الإجراءات والقيود المحاسبية التي تنسجم مع هذه المبادئ التي تعتبر المرشد والدليل لحل مشكلة محاسبية طارئة أو اتخاذ إجراء محاسبي معين[6]، من أهم هذه المبادئ المحاسبية مايلي:

---

[1]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي)**، مرجع سابق، ص33.

[2]- تيجاني بالرقي، **مرجع سابق**، ص40

[3]- رضوان حلوة حنان، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص29.

[4]- تيجاني بالرقي، **مرجع سابق**، ص41.

[5]- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص66.

[6]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، **مرجع سابق**، ص420.

1- مبدأ الحيطة والحذر:

يقوم هذا المبدأ في معناه العام على أنه عند الاختيار بين إجراءين محاسبيين أو أكثر فإنه يفضل اختيار الإجراء ذي الأثر الأقل إيجابية على حقوق الملاك أو المساهمين من باب الحيطة والحذر خشية توزيع أرباح غير محققة بعد أو صورية والإضرار بحقوق الدائنين[1]، نتيجة لذلك أخذ النظام المحاسبي المالي بمبدأ الحيطة والحذر إذ يجب أن تستجيب المحاسب لمبدأ الحيطة الذي يؤذي إلى تقدير معقول للوقائع في ظل ظروف الشك قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الأعباء والخصوم، ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[2].

تجدر الإشارة إلى أن مبدأ الحيطة والحذر بدأ يفقد أهميته في الممارسات المحاسبية الحديثة خصوصا بعد صدور المعيارين المحاسبين الدوليين (39-40) وتبني مفهوم القيمة العادلة بدلا من مبدأ التكلفة التاريخية[3].

2- مبدأ التكلفة التاريخية:

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في تقييم عناصر الأصول والخصوم والتي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية بغض النظر عن التقلبات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود، و هذا ما يتوافق معه النظام المحاسبي المالي، وتعتبر الأصول طويلة الأجل أكثر العناصر تأثرا بهذا المبدأ، كما يرجع السبب في استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول إلى مايلي[4]:

- أنها تمثل التكلفة الحقيقية وقت الحصول على الأصل؛
- أنها ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية لذا يمكن الاعتماد عليها؛
- عندا استخدام طرق أخرى لتقييم الأصل وينجم عنها مكاسب أو خسارة فيجب ألا تؤخذ بعين الاعتبار مادام الأصل في حيازة المؤسسة.

كما قلنا سابقا وبالاعتماد على هذا المبدأ نتجاهل التغييرات التي تطرأ على قيمة الأصل بعد تاريخ الاقتناء، فهذا يشكل قيدا على ملاءمة البيانات والمعلومات المحاسبية لعملية اتخاذ القرارات، مما أدى إلى تزايد الضغوط الداعمة

---

[1]- تيجاني بالرقي، **مرجع سابق**، ص42.

[2]-**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد27، الصادرة في 28 ماي 2008، ص12.

[3]- محمد مطر، **مرجع سابق**، ص47.

[4]- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص ص69-40.

إلى التقليل من أهمية التكلفة التاريخية لصالح القيمة العادلة وقد أثمرت هذه الضغوط بصدور المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) وهو بعنوان الأدوات المالية وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) وهو بعنوان الممتلكات أو الاستثمارات العقارية[1]. يستند مبدأ التكلفة التاريخية على فرضي الاستمرارية ووحدة القياس.

3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

يشتق هذا المبدأ من فرض الدورة المحاسبية الذي يقضي قياس نتيجة نشاط المؤسسة من خلال فترات زمنية قصيرة ومنتظمة[2]، ويقصد به الأساس في الاعتراف بالمصروفات حيث يستخدم مفهوم مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي أدت إلى تحقيقها لغرض التوصل إلى مقدار الدخل المتحقق، لذلك فإن المصروفات ترتبط بالغرض من إنفاقها الذي يتمثل في الحصول على الإيرادات، كما أن لكل إيراد مصروف أدى إلى تحققه، مما يتطلب تحديد المصروفات بهدف إجراء المقابلة بين الإيرادات والتكاليف التي تخصها خلال الدورة المالية للتوصل لصافي الدخل المحقق[3].

4- مبدأ الأهمية النسبية:

هذا المبدأ له علاقة بالإفصاح، إذ لابد من مراعاة صفة الأهمية النسبية للأحداث بهدف إظهارها أو الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية[4]، وبموجب هذا المبدأ تتحدد الأهمية النسبية لبند معين أو لمجموعة من البنود من وجهة نظر مستخدمي البيانات المنشورة وذلك على أساس مدى ملائمة البند أو البنود لأغراض التقييم واتخاذ القرارات[5].

5- مبدأ الثبات في إتباع النسق:

ويقصد به الثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى داخل المؤسسة وهذا بدوره يحقق إمكانية المقارنة بين نتائج المؤسسة على مر الزمن ويحول دون ظهور تغيرات تنتج عن تغير الأساليب وقواعد المحاسبية ولا يعني الثبات عدم تغير الطرق المحاسبية فالتغيرات البيئية قد تفرض على المؤسسة بعض

[1]- محمد مطر، **مرجع سابق**، ص45.

[2]- تيجاني بالرقي، **مرجع سابق**، ص45.

[3]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية)**، مرجع سابق، ص35.

[4]- **المرجع السابق**، ص 34.

[5]- محمد مطر، **مرجع سابق**، ص47.

الأساليب والقواعد المحاسبية تستخدمها مما يؤدي إلى توفير معلومات أفضل لأغراض اتخاذ القرارات ولكن مع ضرورة الإفصاح عن أي تغير وبيان أثره على الدخل في الفترة المحاسبية التي تم فيها هذا التغيير[1].

6- مبدأ الإفصاح التام:

يتضمن هذا المبدأ ضرورة إعطاء مستخدمي التقارير والقوائم المالية المعلومات اللازمة لتقديم صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية[2]، ووفقا لمبدأ الإفصاح يجب أن تظهر القوائم المالية الحقائق التي تجعل هذه القوائم تعبر بعدالة ووضوح عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة المصدرة للقوائم المالية، بمعنى آخر يقضى هذا المبدأ بمنع إخفاء المعلومات يمكن أن تجعل القوائم مضللة لمستخدميها في عملية اتخاذ القرارات[3].

7- مبدأ الموضوعية:

وهي التأكيد على الحيادية وعدم الانحياز في القياس المحاسبي للمعلومات وإيصالها لمستخدميها[4]، بمعنى عدم وجود أي تحيز أو تدخل شخصي من قبل المحاسبين في إجراء عملية القياس ذلك بسبب توفر الأدلة المستندية الواضحة والمحددة لكافة العمليات التي يراد قياسها وقيدها في الدفاتر المحاسبية وبالتالي تتوفر الموضوعية والموثوقية في البيانات والمعلومات المحاسبية بعيدا عن الحكم الشخصي للمحاسبين الذين يقومون بإعدادها[5].

8- مبدأ الاعتراف بالإيراد:

يرتبط هذا المبدأ بتوقيت إثبات الإيرادات والمصاريف، وهناك معيارين حسب FASB للاعتراف بالإيرادات:

- أن تكون الأصول التي ستحصل عليها المؤسسة مقابل الإيراد محققة أو قابلة للتحقق في صورة نقد؛
- أن تكون عملية التوليد أو اكتساب الإيراد قد اكتملت بصورة جوهرية.

وبالنسبة للمصاريف فيتم الاعتراف بها بالاسترشاد بما يعرف بواقعة الاستنفاد، أي تحويل الأصل إلى نفقة أو مصروف بربطها بالإيراد وفقا لمبدأ المقابلة[6].

---

[1]- سليمة نشنش، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي**، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 14-2009/4/15.

[2]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية)**، مرجع سابق، ص37.

[3]- محمد مطر، **مرجع سابق**، ص46.

[4]- كمال عبد العزيز النقيب، **مرجع سابق**، ص70.

[5]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي)**، مرجع سابق، ص33.

[6]- محمد مطر، **مرجع سابق**، ص43.

9- مبدأ القياس الكمي:

يشتق هذا المبدأ من فرض التوازن المحاسبي الذي يقتضي التعبير عن العمليات المحاسبية دون الاعتماد على العبارات الوصفية الإنشائية الناتجة عن قياس عمليات غير رقمية لا تصلح في نظام القيد المزدوج وهذا لا يتأت إلا عن طريق تأمين التوازن المحاسبي[1].

إضافة على ما سبق فلقد تبنى النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها من قبل الكيانات الملزمة بتطبيقه، وذلك من خلال ما جاء به القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، والتي تم تحديدها في المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون السابق وذلك من المادة التاسعة إلى غاية المادة التاسعة عشر من هذا المرسوم. أما المادتين السادسة والسابعة من نفس المرسوم فقد تطرقت إلى الفروض المحاسبية للنظام المحاسبي المالي*.

[1]- تيجاني بالرقي، **مرجع سابق**، ص44.

*- سينم التطرق لهذه الفروض والمبادئ في الفصل الموالي.

المبحث الثاني : الإطار النظري و التنظيمي لمهنة المحاسبة

تعتبر المحاسبة مهنة منظمة تختص بتسجيل، تلخيص و تبويب مختلف الأحداث الاقتصادية لاستخراج بيانات ومعلومات محاسبية تستفيد منها مختلف الأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي يتطلب توفر المقومات الأساسية لها لأداء دورها بفعالية في ظل البيئة المحاسبية المحيطة بها .

سنتعرض في المطلب الأول من هدا المبحث إلى مهنة المحاسبة ومقوماتها ثم تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة ليليها التطرق إلى بيئة مهنة المحاسبة.

المطلب الأول: مهنة المحاسبة – مفاهيم ومقومات

إن مهنة المحاسبة هي مجموعة من الأنشطة محددة وفقا لقواعد وقوانين تضعها الجهات المسؤولة عنها سواءا كانت محلية أو دولية ووفقا لمختلف مجالات ممارستها التي تتطلب تعليم محاسبي متوافق مع البيئة المعاصرة.

أولا:مفهوم وأهداف ومجالات مهنة المحاسبة

مهنة المحاسبة نشاط خدمي باعتبارها نظام معلومات تهدف إلى تقديم معلومات بخصائص معنية يشمل مختلف مجالات ممارستها.

1- مفهوم المهنة:

المهنة لغة تعني العمل، والعمل يحتاج إلى خبرة ومهارة، أما اصطلاحا فهي مجموعة من الأعمال التي تتطلب مهارات معينة يؤديها الفرد.

ووفق ما ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية في مقالها عن المهن فقد عرفت المهنة على أنها "ميزة امتلاك أسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص والذي بالإمكان تطبيقه في كل ناحية من نواحي الحياة المختلفة" كما عرفتها الموسوعة أيضا بأنها "الحرفة التي تشتمل على مجموعة من المعارف العقلية، فضلا عن مجموعة ممارسات أو خبرات أو تطبيقات تهيكل المهنة."[1]

[1]- طه أحمد حسين أرديني، **التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل**، تنمية الرافدين ، 85(29)،2007، ص155.

وبالرجوع إلى أحكام القانون 04-08 المؤرخ في 14 أوت 2004 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، يقصد بها جميع المهن* التي تتوقف ممارستها على امتلاك شهادة أو مؤهلات تسلمها مؤسسات يخولها القانون ذلك[1].

إذن فالمهنة هي العمل أو الحرفة التي يكرس لها المرء نفسه، هذا العمل يتطلب معارف ودراسات مسبقة بالإضافة إلى تدريب عملي.

وعليه فإن المهنة لا تمارس بصفة عرضية ولكن على سبيل الاحترافية، حيث لا يجوز لأي كان مزاولة مهنة منظمة تنظيما خاصا قبل الانضمام إلى النقابة أو المنظمة التي تمثلها عن طريق التسجيل في جدولها والذي تأخذ صورة اعتماد إداري، حيث يمنح للأفراد على أثرة الأهلية القانونية لممارسة المهنة التي يرغبون فيها بعد ذلك. وعلى هذا الأساس تحظى المهنة بتنظيم داخلي إلى جانب قانونها الأساسي يحميها من غير المنتسبين لها[2].

2- مفهوم المحاسبة:

تطرقنا في المبحث السابق إلى جملة من تعاريف المحاسبة وما يمكن استخلاصه منها أن للمحاسبة عدة أبعاد يمكن تلخيصها فيما يلي[3]:

- المحاسبة تعتبر نظام معلومات؛
- المحاسبة هي نشاط خدمي من خلال تقديم التقارير المالية لمستخدميها؛
- المحاسبة لها أهمية كبيرة للمؤسسة و المجتمع ككل؛
- المحاسبة مهنة.

وانطلاقا من البعد الأخير فإن المحاسبة كمهنة تعد من أهم وأسرع المهن سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية[4]. كما أن لها دور ومكانة مهمة من خلال توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات فمن يملك المعلومة

*-تصنف الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للقيد في السجل التجاري إلى الأنشطة حرة وأخرى مقننة فيشترط لممارسة الأولى القيد في السجل التجاري أما الثانية فتخضع وجوبا إلى الحصول على رخصة أو اعتماد لممارستها (وهذا هو المرتبط بهذه الدراسة).

[1]- مؤدن مامون، **الإطار القانوني لنشاط المنظمات المهنية (دراسة مقارنة)**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد_تلمسان، الجزائر، 2015-2016، ص108.

[2]- **المرجع السابق**، ص112.

[3]- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص 15.

[4]- **المرجع السابق**، ص19

يملك قوة اتخاذ القرار، فضلا عن الشفافية و الموثوقيه التي تضفيها على نتائج الأعمال و الدور المعاصر الذي أنيط بهذه المهنة المتمثل في الحفاظ على اقتصاد الدولة من خلال دفع عملية التنمية الاقتصادية[1].

إن مهنة المحاسبة تستوفي مقومات المهنة مثلها مثل الطب و المحاماة والهندسة، أهم المقومات يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

- يلزم لمن يدخل في هذه المهنة أن يكون مؤهلا تأهيلا علميا مناسبا؛
- يلزم لمن يدخل في هذه المهنة أن يكون مدربا تدريبا رسميا ملائما؛
- يوجد تنظيم مهني يحكم مؤسسات هذه المهنة، والتزام الأعضاء بالقواعد العامة للقيم والسلوك كما وصفتها الهيئة الإدارية وتتضمن وجود نظرة موضوعية[3]؛
- لا يختلف أصحاب المصلحة كفئات مجتمعية على حاجتهم لهذه المهنة ومردودها الايجابي على رفاهيتهم الاقتصادية.

3- أهداف مهنة المحاسبة :

يمكن القول أن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع فضلا عن ذلك هناك الكثير من الالتزامات الأخلاقية لها أساس خلقي عام ، كما تعترف معايير السلوك الأخلاقي بان أهداف مهنة المحاسبة يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية بالوصول إلى أعلى مستويات الأداء وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام [4]. وتتطلب الأهداف تحقيق أربع متطلبات أساسية تتمثل في[5] :

- **المصداقية:** حيث أن هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.

---

[1]- زاوية رشيدة، عبد المجيد تيماوي، **التعليم المحاسبي ودوره في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة والتدقيق حالة الجزائر**، الملتقى الدولي الثاني حول: متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، يومي 01-02 ديسمبر 2014، ص 04.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة (مدخل عربي ودولي مقارن)** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 12.

[3]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق**، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص75.

[4]- **المرجع السابق** ، ص 76.

[5]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة سيد شحاتة ، **مرجع سابق** ، ص ص 95-96.

- **المهنية**:حيث أنه هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهنية الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.
- **جودة المعلومات**: حيث أنه هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على مستويات الأداء.
- **الثقة**: يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

4- مجالات المهنة المحاسبية :

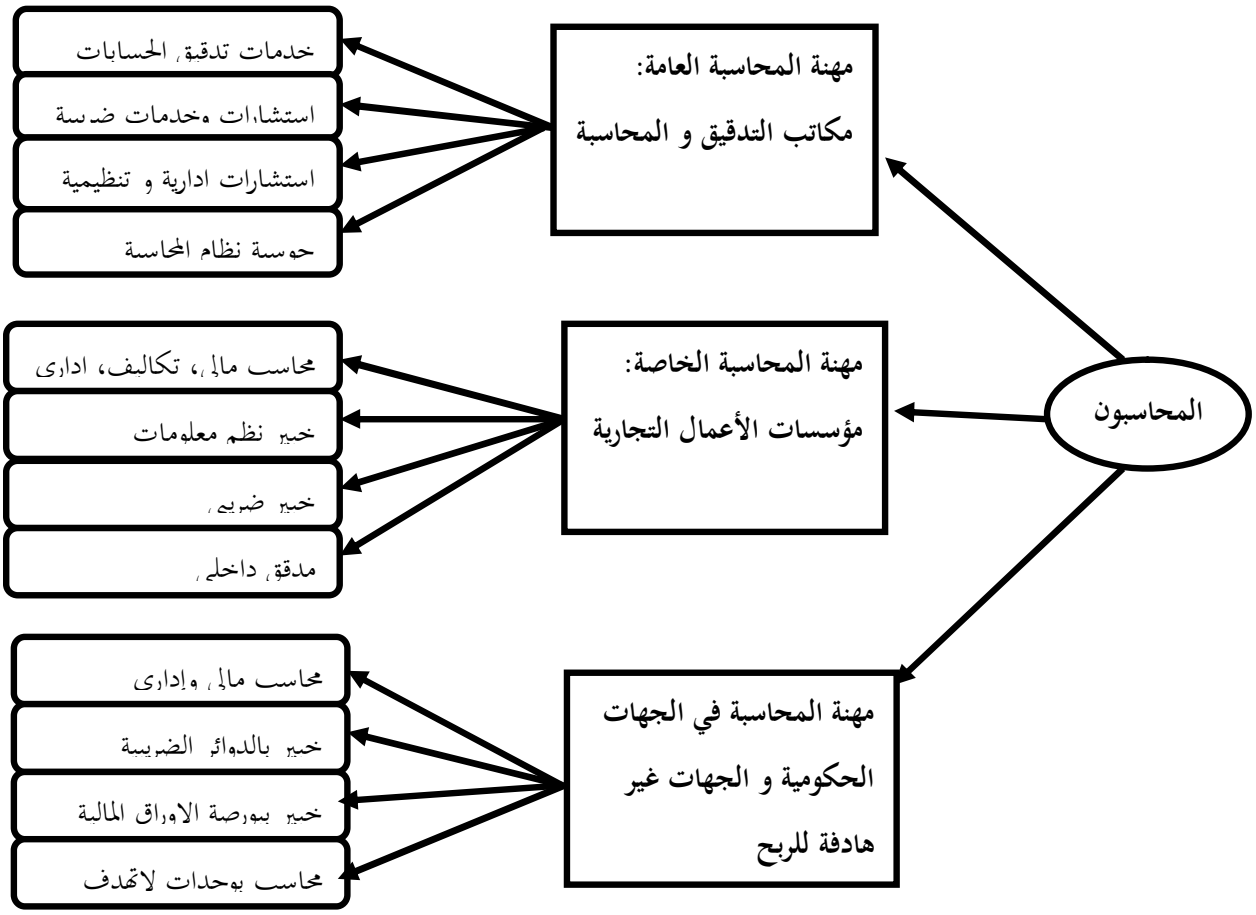
إضافة إلى التدريس الأكاديمي تتيح مهنة المحاسبة العديد من مجالات العمل أمام الممارسين والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة مجالات رئيسية هي[1].

- مهنة المحاسبة الخاصة ويقصد بها العمل في مكاتب التدقيق والمحاسبة كمهنة حرة .
- مهنة المحاسبة الخاصة ويقصد بها العمل في مؤسسات الأعمال التجارية الهادفة للربح.
- مهنة المحاسبة في الوحدات الحكومية ومؤسسات الأعمال غير هادفة للربح.

والشكل التالي يوضح تفاصيل هذه المجالات الثلاثة.

[1]- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص ص 19-20.

الشكل رقم (1-2): مجالات مزاولة مهنة المحاسبة



المصدر: رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، ط2، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 20.

ثانيا: مقومات مهنة المحاسبة

المحاسبة كغيرها من المهن لا يمكن أن تحقق الغاية المطلوبة منها إلا إذا توفرت على مقومات أساسية لها، نذكر أهمها فيمايلي:

1- الإطار الفكري للمحاسبة:

يعتبر الإطار الفكري للمحاسبة نظام متكامل من الأهداف والأسس المتسقة والتي يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة، كما أن إعداد هذا الإطار يتم في شكل مجموعة من الافتراضاتوالمفاهيم والمبادئ التي تمثل إطاًرا فكريً ا مرجعيا يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية، واستخدامه

مرشدا في تطوير التطبيقات المحاسبية، وتحديد السياسات والطرق المحاسبية الواجبة التطبيق للقياس والإفصاح عن بنود القوائم المالية[1].

وفقا لوجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية فإن وجود إطار فكري للمحاسبة تعود للأسباب التالية[2]:

- الإطار النظري يستخدم كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير تكون بدورها منسجمة مع الأهداف والمفاهيم الأساسية للقوائم المالية؛
- يستخدم كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وتحسين وتطوير أدواته وذلك عن طريق تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حاليا واستبعاد الممارسات غير المنطقية والعمل على تضييق الخلاف والاختلافات في الممارسات المحاسبية؛
- يُمكن الإطار المفاهيمي من إيجاد الحلول العلمية للمشاكل التي تواجهها مهنة المحاسبة؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موضوعية المعلومات الواردة فيها، كما يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات المختلفة مادامت تعد وفق معايير وأسس متماثلة ومتعارف عليها.

يتكون الإطار الفكري من ثلاثة مستويات تتمثل في:

- **المستوى الأول**: يتمثل في الأهداف الأساسية للمحاسبة ويختص بتحديد ماهية وأهداف وأغراض المحاسبة؛
- **المستوى الثاني**: يتمثل بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة ويهتم بتحديد خصائص المعلومات المحاسبية والتعريفات لاسيما بعناصر القوائم المالية؛
- **المستوى الثالث**: يتمثل بمفاهيم القياس والتحقق ويشمل كل الفروض والمبادئ المحاسبية وكذلك القيود المفروضة على الممارسات المحاسبية.

2- المعايير المحاسبية:

عرفت الأدبيات المحاسبية المعيار المحاسبي بأنه: "مقياس أو نموذج أومبدأ أساسي، يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض وكذا الإفصاح عن عناصر القوائم المالية، وتأثير العمليات والأحداث والظروف في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها"، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم

[1]- عبد الله سليمان بن صالح، **تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المحاسبة ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية**، المؤتمر العربي السنوي الأول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بغداد، 16-17 أفريل 2014، ص6.

[2]- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العلمية**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص40.

المالي مثل معيار الأصول الثابتة، أو نتائج أعمالها مثل معيار الإيرادات، بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأدوات المالية أو الأحداث، أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تطوير معايير محاسبية دولية قابلة للتطبيق في أغلب دول العالم لغرض تحقيق الأهداف التالية[1]:

- إعداد معايير تتمتع بجودة عالية وقابلة للفهم والتطبيق لإعداد قوائم مالية بشكل يساعد متبنيها في أسواق رأس المال العالمية؛
- إعداد معايير محاسبية تصلح للتطبيق في أغلب دول العالم والتي من خلالها يتم إعداد قوائم مالية تتمتع بشفافية عالية يمكن الوثوق بها وتكون ملائمة لمستخدميها.

تعد مهنة المحاسبة الأداة الرئيسية لإنتاج التقارير والقوائم المالية لأعمال المؤسسات على اختلاف أنواعها والتي يسند إليها العديد من المستفيدين لترشيد قراراتهم، لذلك فإن المعايير المحاسبية التي تعد على أساسها تلك التقارير والقوائم المالية يجب النظر إليها كقضية إستراتيجية، تهم المجتمع ككل وذلك لما يترتب عليها من آثار مختلفة على قرارات المستفيدين، ومن هنا كان الاهتمام العالمي والمحلي على حد سواء بوضع قواعد ومعايير لتنظيم مهنة المحاسبة بما يحقق العدالة والشفافية والمقارنة[2].

3- الخبرة:

تعرف الخبرة المهنية بالمهارات والقدرات التي يتم اكتسابها أثناء الممارسة، والذي ينعكس إيجابيا على إنجاز المهنة، أما الخبرة المهنية في المحاسبة فتتمثل في المعرفة المتعلقة بمشاكل محاسبية معينة مع إمكانية حل هذه المشاكل بطريقة متميزة ناتجة عن التنظيم الجيد لمعرفة داخل الذاكرة[3].

لا يقتصر تحقيق الكفاءة المهنية بالشهادة، أو المؤهل العلمي فحسب، بل يجب أن يكون لدى المهني قدرة على استغلال معرفته بكفاءة في ميدان العمل، إذ يجب على كل معني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاولي المهنة، أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية

---

[1]- عبد الله سليمان بن صالح، **مرجع سابق**، ص9.

[2]- سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS, IFRS, IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص291.

[3]- عبد الله بن صالح، **أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016، 2017، ص98.

من شخص أكثر منه خبرة ودراية، فالاختلافات في الممارسة والتطبيق العلمي تنشأ عن تفاوت خبرات الأشخاص[1].

إن هناك اختلاف في طول مدة الخبرة فمثلا لا يشترط المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخبرة العملية للحصول على ترخيص المزاولة المهنية لأن برنامج التدريس في الجامعات يعد بحجم قدرة 150 ساعة، بالإضافة إلى التدريب العملي لمدة أربع سنوات، يسمح باكتساب المترشح العلم والخبرة الكافية لممارسيها، أما الجمعية القومية للمجالس المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية فهو يختلف عن موقف المجمع، حيث يشترط حصول المترشح لخبرة لمدة سنتين مع مؤهل الليسانس الذي يتضمن دراسة 150 ساعة، أما في معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز يشترط حصوله على ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة وضرورة قيام المترشح بتربص مهني لمدة ثلاث سنوات لدى أحد المكاتب المعتمدة من قبله[2].

أما في المملكة العربية السعودية فالتسجيل في سجل المحاسبين القانونيين يشترط خبرة عملية تتراوح بين 3 إلى 5 سنوات اعتمادا على نوعية الخبرة المكتسبة وحسب الشهادة العلمية المتحصل عليها، أما في ليبيا فبعد الحصول على المؤهل العلمي يبغى حصول الطالب على خبرة عملية لا تقل عن خمس سنوات في أحد مكاتب المحاسبية[3].

4- قواعد السلوك المهني:

تعرف قواعد السلوك المهني على أنها :"مجموعة القواعد و الأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجح في تعامله مع الناس وناجحا في مهنته وقادر على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه[4]"

ونظرا للأهمية التي تحضى بها قواعد السلوك المهني وضرورة التزام المحاسبين المهنيين بها، فقد ساهمت المنظمات المهنية في تعزيز هذه القواعد بطرح إصدارات خاصة بقواعد السلوك لمهنة المحاسبة.

وفيما يلي سنحاول التطرق إلى بعض الجهود الدولية المتعلقة بقواعد السلوك لمهنة المحاسبة:

---

[1]- أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم إنسانية، العدد45، جامعة باتنة، 2010، ص ص7-8.

[2]- عبد الله بن صالح، **مرجع سابق**، ص 141.

[3]- **المرجع السابق**، ص ص 147، 171.

[4]- وليد زكرياء صيام، محمود فؤاد فارس أبوحميد، **مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد و الإدارة، المجلد20، العدد2، الأردن ، 2006 ، ص205.

أ-دليل أخلاقيات المحاسبة للاتحاد الدولي للمحاسبين:IFAC

لقد طور المجلس قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، هذه القواعد مبنية على خمسة مبادئ هي[1]:

- **النزاهة:** يجب أن يكون المحاسب المهني أمينا وصادقا في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- **الموضوعية:** يجب ألا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو التأثير المفرط للأخريين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.
- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** ينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
- **السرية:** يجب على المحاسب المهني احترام سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية ولا يفصح عنها لطرف ثالث، كما يجب عليه عدم استخدامها للمنفعة الشخصية له أو للأطراف الثلاثة.
- **السلوك المهني:** يجب على المحاسب المهني الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وينبغي عليه تجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

كما أكد المجلس على أنه يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل المحاسبون المهنيون في ظلها إلى نشوء تهديدات محددة للالتزام بالمبادئ الأساسية وكذلك القواعد ولذا يجب على المحاسب المهني تحديد تهديدات الالتزام بالمبادئ وتقيمها ومواجهتها[2]، وتتضمن التهديدات بشكل عام ما يلي[3] :

- **تهديدات المصلحة الشخصية** : التي يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.
- **تهديدات المراجعة الذاتية:** التي يمكن أن تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المهني المسؤول عن ذلك الحكم.
- **تهديدات التأييد:** التي يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تفويض الموضوعية .

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة**، ط 2009، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص ص16-17.

[2]- أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص79.

[3]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سابق**، ص19.

- **تهديدات التآلف:** التي يمكن أن تحدث حينما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة .
- **تهديدات المضايقة:** التي يمكن أن تحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

أما الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول تقع ضمن فئتين واسعتين:

الإجراءات الوقائية التي تنشا نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة: وتتضمن على سبيل المثال لا الحصر نذكر ما يلي[1]:

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة؛
- متطلبات التطوير المهني المستمر؛
- أنظمة حوكمة الشركات؛
- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية؛
- المراجعة الخارجية.

الإجراءات الوقائية في بيئة العمل:

قد تزيد بعض الإجراءات الوقائية من احتمالية تحديد أو منع السلوك غير الأخلاقي وتشمل هذه الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تنشأ نتيجة مهنة المحاسبة أو تشريعاتها أو أنظمتها أو من قبل رب العمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي[2]:

- أنظمة شكاوي فعالة ومعلن عنها جيدا تسير من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية الأمر الذي يمكن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير الأخلاقي.
- واجب مذكور صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

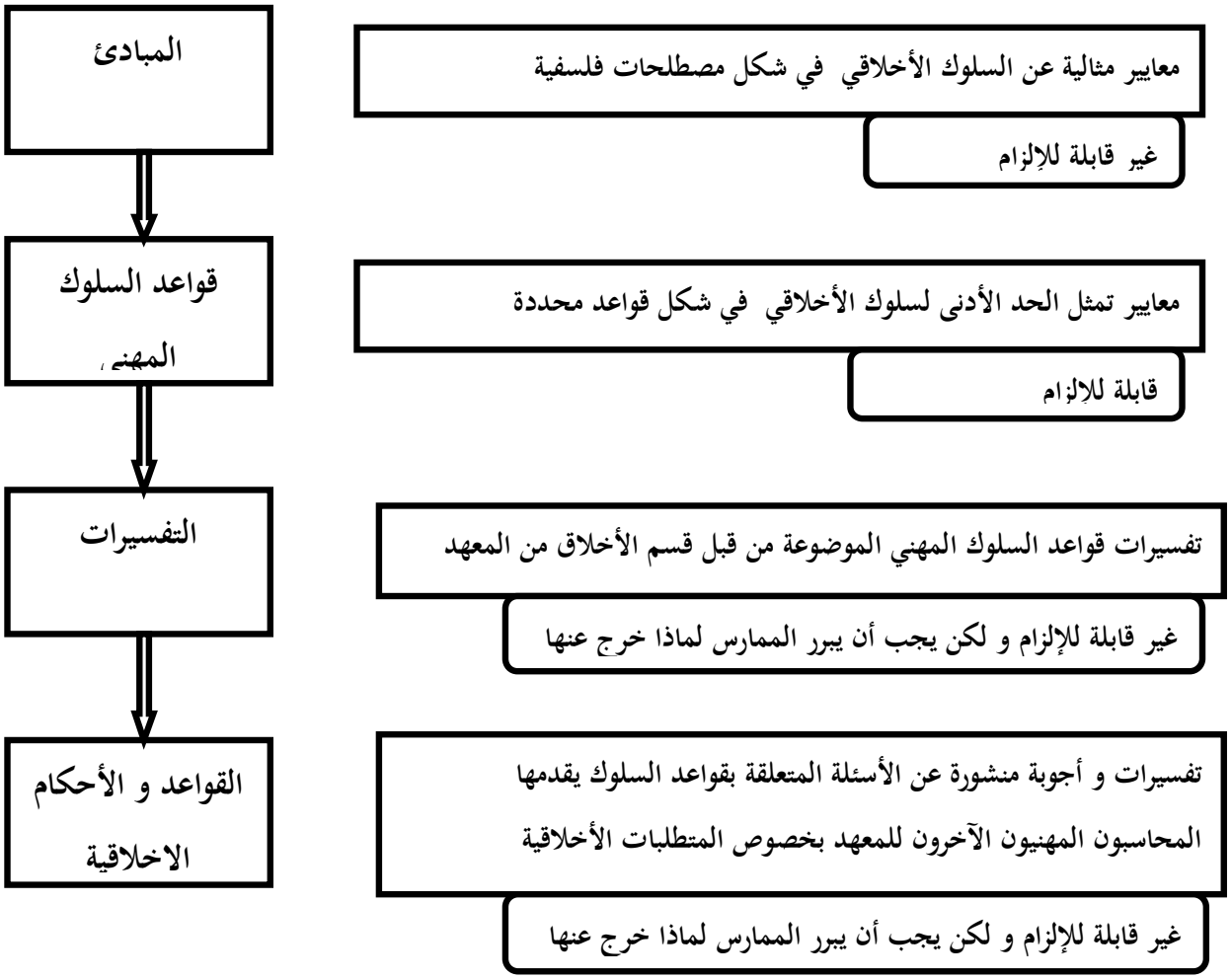
[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سابق**، ص19.

[2]- أحمد حلمي جمعة، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي** ،ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص 136-137.

ب- ميثاق السلوك المهني لمعهد المحاسبيين القانوني الأمريكي: AICPA

آخر إصدار من قواعد السلوك المهني عن المعهد الأمريكي فيتكون من أربعة إجراءات هي : المبادئ، قواعد السلوك، التفسيرات والأحكام الأخلاقية، والتي يمكن توضيحها أكثر في الشكل التالي :

الشكل رقم (1-3): قواعد السلوك الأخلاقي لمعهد المحاسبيين القانونين الأمريكي AICPA



المصدر: طه أحمد حسين أرديني، **التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل** ، تنمية الرافدين ، 85(29)،2007، ص160.

من خلال الشكل الأعلى وكما قلنا سلفا فإن دليل السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قابلا للتطبيق على أعضاء المعهد جميعا ويتكون الدليل من أربعة أجزاء هي[1]:

[1]- وليد زكرياء صيام ، محمود فؤاد فارس أبو حميد، **مرجع سابق**، ص 206.

– **المبادئ:** هي معايير مثالية للسلوك الأخلاقي في شكل مصطلحات فلسفية غير ممكنة الفرض (الالتزام).

– **قواعد السلوك:** معايير دنيا للسلوك الأخلاقي في صورة قواعد محددة ممكنة الفرض وتتضمن قواعد واضحة على المحاسب المهني إتباعها أثناء ممارسته للمهنة[1].

– **التفسيرات:** وهي جزء من قواعد السلوك المهني تتمثل بنشرات تصدر عن قسم مبادئ الأخلاق المهنية التابعة AICPA لتقديم التوجيهات حول نطاق وتطبيقات قواعد السلوك المهني[2].

– **الأحكام الأخلاقية:** توضيحات منشورة وإجابة عن أسئلة حول قواعد السلوك المقدمة إلى AICPA من الممارسين والمهنيين الآخرين بالمتطلبات الأخلاقية غير ممكنة الفرض إلا أن الممارس يجب أن يبرر الاعتراف عنها.

ج– ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة للمؤسسات المالية الإسلامية :

أصدرت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ميثاق أخلاقيات المحاسب والمراجع الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية والتي اعتمد في جانفي 1998 وبدأ العمل به بداية عام 1999[3].

ويتكون هيكل الميثاق من ثلاثة أقسام :

- الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب؛
- المبادئ الأخلاقية للمحاسب؛
- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب.

أ– الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب:

إن الأخلاق جزء أساسي من الشريعة الإسلامية وقد رفع الإسلام مكانتها واعتبرها من مقاصد الشريعة ومن أهم الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب نذكر ما يلي[4]:

الأمانة: إن الإسلام دين يقدر الأمانة حق قدرها ويجعلها تحكم جميع التصرفات.

مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض: لابد من مراعاة أوامر الله تعالى في تملك المال والترف فيه.

الأخلاق: يقوم المحاسب بعمله بإخلاص وامتثال الالتزام الديني وأداء الواجب المهني.

---

[1]– طه أحمد حسين أرديني، **مرجع سابق**، ص 160.

[2]– **المرجع السابق** ، ص161.

[3]– العبدي سمية، مقدم عبيرات، **أهمية التكامل بين التطبيق السليم لمعايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل سد الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين**، مجلة اقتصاديات شمل إفريقيا، العدد 16، 2017، ص243.

[4]– أحمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ص ص510-513.

التقوى: وهي مخافة الله في السر والعلن وعلى المحاسب أن يتقي الله في مزاولة المهنة.

الإحسان وإتقان العمل: ينبغي للمحاسب ألا يقتصر على أداء واجباته الوظيفية والمهنية بل عليه أن يعمل لبلوغ مرتبة الإحسان وإتقان العمل.

مراقبة الله تعالى: وهي اعتقاد رقابة الله تعالى على جميع أفعال عباده وهذا يتطلب قيام المحاسب بما يجب عليه دون مراعاة رقابة الناس ورؤسائه عليه في تصرفاته.

محاسبة الله تعالى للعباد: وهي اعتقاد المحاسب أن الله تعالى رقيب على أعماله كلها وسوف يحاسبه يوم القيامة عن كل صغيرة وكبيرة فيتخذ الحيطة من ذلك بتجنب ما يستوجب العفاف (رقابة ذاتية).

ب– المبادئ الأخلاقية للمحاسب :

وتتمثل في[1] :

الثقة: وهو أن يكون المحاسب موثوقا به أمينا في أدائه لعمله نزيها سريا في المعلومات.

المشروعية: وتعني التزام المحاسب بأحكام الشريعة الإسلامية.

الموضوعية: أن يكون عادلا ومتجردا ومحايدا.

الكفاية المهنية وإتقان العمل: وما يعني بذل العناية الواجبة وإتقان العمل.

السلوك الإيماني: أن يكون المحاسب متسقا مع متطلبات الشريعة الإسلامية.

السلوك المهني والمعايير الفقهية: ويعني الالتزام بالقواعد الإرشادية الصادرة عن الهيئة.

قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب: وتمثل كيفية تحقيق المبادئ الأخلاقية السابقة من خلال مراعاة ما يجب على المحاسب إتباعه في أدائه لعمله.

بالإضافة إلى الجهود الدولية سابقة الذكر هناك بعض الهيئات والمنظمات الدولية الرائدة في مجال الوضع مبادئ لحوكمة الشركات والتي تدعو في مجملها إلى بناء الشركات على أسس سلمية من خلال إبراز مكانة أخلاقيات المهنة مثل : أخلاقيات المهنة ضمن مبادئ منظمات التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE ومركز المشروعات الدولية الخاصة CIPEوأخلاقيات المهنة ضمن رابطة الكومنولت CN[2].

[1]– العبدي سمية، مقدم عبرات، **مرجع سابق** ، ص243 ،وللتفصيل أكثر في قواعد سلوك أعمال المهنة عن كل مبدأ ، يمكن الرجوع إلى أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، مرجع سابق، ص516.

[2]– **المرجع السابق**، ص244.

المطلب الثاني: تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة

هناك عدة أشخاص يشاركون في مهنة المحاسبة في كل الدول بغض النظر عن مستوى تطور المهنة بها، هؤلاء الأشخاص يتمتعون بمهارات عديدة ويؤدون وظائف في مجالات مختلفة وحتى يتسنى لهم القيام بوظائفهم واستغلال مهاراتهم على نحو أفضل كان لابد من إيجاد هيئة أو هيئات محاسبية مهنية تكون أهدافها الأساسية هي حماية المصلحة العامة في كافة الأمور المتعلقة بالمهنة ووضع معايير المهنة بما في ذلك تلك المتعلقة بالسلوك المهني وتمثيل المحاسبين المهنيين[1].

وتكاملا مع رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تكمن في خدمة المصلحة العامة وتعزيز وتقوية مهنة المحاسبة على نطاق عالمي بوضع معايير مهنية عالية الجودة والتشجيع على الالتزام بها وزيادة التوافق الدولي حول المعايير[2]، قام الاتحاد بوضع دليل بعنوان "تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية" يوفر الدليل إرشادات عملية تتعلق بدور مهنة المحاسبة، ودور ومسؤوليات الهيئات المحاسبية المهنية، كما تم تصحيحه ليكون وسيلة عملية تساعد الهيئات التي تشارك في إنشاء هيئة مهنية واستخدامه في تطوير الهيئات المحاسبية القائمة[3].

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على كيفية تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة وفقا لما جاء في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين.

أولاً: تنظيم مهنة المحاسبة

الهيئة المحاسبية المهنية هي "هيئة تتكون عضويتها من أفراد و/ أو مكاتب تقوم بمهام في مجالات المحاسبة و/ أو المراجعة، وتلتزم بمعايير الممارسة، تمنح عضوية الهيئة بعد استفاء متطلبات القبول"[4]. فلتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة تطلب الأمر وجود هيئة مستقلة تعمل على ذلك، ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الدافع لإنشاء هيئة محاسبية مهنية هو مبادرة حكومية لتطوير مدخل وطني لتنظيم المهنة، أو ربما يكون مبادرة من مجموعة محاسبين مهنيين يرغبون في إنشاء منظمة تبرر أنشطتهم[5]، إلا أن الهدف الأساسي لهذه الهيئة يجب أن يكون متسقا مع واحد من أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين بمعنى العمل على تطوير وتعضيد مهنة المحاسبة حتى تكون قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية تتوافق مع المصلحة العامة[6].

---

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية**، ج1، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبية القانونيين، 2011، ص11.

[2]- **المرجع السابق**، ص2.

[3]- **المرجع السابق**، ص9.

[4]- **المرجع السابق**، ص20.

[5]- **المرجع السابق**، فقرة 34، ص30.

[6]- **المرجع السابق**، فقرة 35، ص30.

وتتمثل الأهداف الرئيسية للهيئة المحاسبية المهنية فيمايلي[1]:

- حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من التزام أعضائها بالمعايير المهنية والتحلي بقواعد السلوك وآداب المهنة؛
- السعي للحصول على اعتراف الجمهور بسلسلة الخدمات الواسعة المنطوية على المهارة التي يقدمها أعضاؤها؛
- التأكد من أن طلاب الهيئة يكتسبون المعرفة والمهارات والقيم التي يحتاجونها يصبحوا أعضاء بالهيئة وأن الأعضاء يحافظون عليها ويعملون على تطويرها؛
- الاستجابة لاحتياجات أعضائها والتمتع بسمعة جيدة لدى مختلف الجهات ذات العلاقة بها؛
- المحافظة على الحقوق القانونية لأعضائها، والعمل على ترقية وحماية أهداف واستمرارية الهيئة والمهنة؛
- التأكد من الاستقلال المهني للمحاسبين بغض النظر عن الصفة التي يعملون بها؛
- تحديد معايير التأهل لعضوية الهيئة وترتيب تقييم الجهات المرشحة التي تسعى للحصول على العضوية؛
- التطوير والمحافظة على علاقات عمل فعالة مع الحكومة والهيئات المحاسبية الأخرى الوطنية والإقليمية والدولية والجهات المرتبطة بها والتأكد من مشاركة أعضائها ووصول صوتهم إلى تلك الجهات؛
- تطوير المحاسبة النظرية والعملية من خلال القيام بالبحوث والعمل على نشرها والتأكد من أن الأعضاء يحصلون على الإرشادات الضرورية الفنية والإرشادات المتعلقة بقواعد السلوك المهني لتلبية احتياجات المجتمع؛
- وضع أو المشاركة في وضع قواعد السلوك المهني ومعايير المحاسبة والمراجعة.

ثانياً: الهيكل القانوني والتنظيمي لهيئة المحاسبة المهنية

لقد ذكر الاتحاد الدولي للمحاسبين في دليله ضمن الفقرة (41) بعض العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد الهيكل القانوني والتنظيمي الأفضل لهيئة مهنية جديدة، هذه العوامل هي[2]:

- الهدف من إنشاء الهيئة المهنية؛
- عدد المحاسبين المؤهلين بالدولة وطبيعة مؤهلاتهم والحماية القانونية لمسميات مهنية إن وجدت؛

[1]- **المرجع السابق**، ص ص13-14.

[2]- **المرجع السابق**، الفقرة 41، ص ص 32-33.

- الكيفية التي يرجح أن تتفاعل بها المهنة والحكومة ويشمل ذلك حجم المشاركة الحكومية في النشاطات اليومية للهيئة؛
- معايير المحاسبة والمراجعة التي يتبعها عادة المحاسبون المعنيون في إعداد ومراجعة القوائم المالية، مقارنة بمتطلبات الجهات التي تتولى وضع المعايير الدولية؛
- طبيعة احتياجات المهنة بالنسبة لبرامج التعليم المستمر وحجم الطلب المستقبلي المقدر للمحاسبين المهنيين بكافة القطاعات داخل الدولة، وحجم ونوعية النظام التعليمي الخاص بتطوير المحاسبين المهنيين؛
- الموارد التي من المرجح أن تتوفر لتمويل أنشطة الهيئة.

1- الهيكل القانوني:

يجب أن يكون للهيئة المهنية الهيكل القانوني الخاص بها والذي ينسجم مع إطار العمل القانوني الوطني، وبهذا فإن عناصر الهيكل القانوني عموما تتكون من[1]:

- قانون للمحاسبين أو تشريع آخر يقر الهيئة المهنية ككيان قانوني يمثل المهنة ويجوز أن يعطيها صلاحيات تنظيم أعضائها؛
- دستور ونظام داخلي؛
- متطلبات الانضمام وسجل الأعضاء؛
- قواعد سلوك وآداب المهنة التي تتعدى الإطار القانوني؛
- معايير المحاسبة والمراجعة؛
- نظم تأديبية خاصة بالأعضاء الذين يخالفون أحكام الهيئة أو قواعد وآداب المهنة؛
- متطلبات الترخيص للمراجعين والجهات الأخرى؛
- نظام المراقبة الخاصة بالأعضاء.

2- الهيكل التنظيمي:

إن الهيكل التنظيمي لهيئة محاسبية مهنية يشتمل على:

أ- **العضوية:** وتشمل الأفراد و/ أو المكاتب الذين تم قبول عضويتهم وفقا للأنظمة الداخلية؛

[1]- **المرجع السابق**، الفقرة 46، ص53.

ب- **الجمعية العامة:** هي الجهة الرئيسة التي تتحكم في الهيئة، تتكون من عدد قليل من كبار الأعضاء الذين يجب أن يكونوا مؤهلين للمعايير الدولية، لفترة محدودة (ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة على الأكثر) تعمل على التأكد من تحقيق الأهداف؛

ج- **الرئيس:** هو الذي يقود الجمعية العامة ويمكن أن يكون له نائب، تختارهما العضوية أو الجمعية العامة لفترات ثابتة؛

د- **المدير التنفيذي:** يكون مسؤولا عن إدارة الشؤون اليومية للهيئة؛

هـ- **اللجان التنفيذية:** تكوينها تحدده الجمعية العامة، تهدف إلى إدارة نشاطات الهيئة خلال الفترات الواقعة بين اجتماعات الجمعية.

ثانيا: التطوير المهني للمحاسبة:

في سبيل التطوير المهني للمحاسبة وتحقيق المصلحة العامة، تتولى الهيئة المحاسبية المعنية العديد من المهام يمكن ابرازها في النقاط التالية[1]:

1- منح شهادة الممارسة:

إن أهم ما يميز مهنة المحاسبة هي قبولها بتحمل مسؤولية تحقيق المصلحة العامة ويتطلب ذلك بالضرورة ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق ذلك الالتزام بالمسؤولية، ولعل أهم ذلك هو التأكد من أن الشخص الذي يمارس هذه الوظيفة يحمل شهادة تدل على تأهله للقيام بأعباء تلك المسؤولية.

2- تبني وتطبيق المعايير الفنية:

إن تبني وتطبيق المعايير الدولية يختلف بالنسبة لكل دولة، وقد تتدرج بعض الدول في تطبيقها من معايير قامت بتطويرها إلى معايير الدولية، وفي كافة الحالات نجد أن ذلك يعتبر مشروعا مهما يتطلب الالتزام والتخطيط بعناية مع الاهتمام بدرجة متساوية بعملية التبني والتطبيق المستدام للمعايير وذلك من خلال التدريب، فهم واستيعاب المعايير والبرامج اللازمة للتأكد من التطبيق.

3- وضع قواعد سلوك وآداب المهنة:

تقع على مهنة المحاسبة مسؤولية حماية المصلحة العامة للجمهور والمؤسسات التي يقوم المحاسبون المهنيون بخدمتها، إن ذلك يتطلب تبني وتنفيذ قواعد وآداب المهنة حتى في الحالات التي تقع فيها على الجهات التشريعية بالدولة

[1]- فيروز خويلدات، **واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر (دراسة تحليلية تقييميه خلال الفترة (2010-2015)**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014-2015، ص ص 35-37.

مسؤولية إصدار متطلبات أخلاقيات المهنة، وللقيام بذلك نجد أن أغلبية الهيئات المحاسبية تنشئ لجنة لآداب المهنة تكون مسؤولة عن إصدار هذه القواعد وتشكيل مجموعة منفصلة لمراقبة الالتزام بهذه القواعد واتخاذ الإجراءات التأديبية ضد من يخل بهذه القواعد.

4- ضمان جودة الخدمات المهنية:

إن مسؤولية ضمان جودة الخدمات المهنية هي عملية مشتركة بين مكاتب المراجعة والهيئات المحاسبية، فالأول يتبع المعيار المراجعة رقم (220) لضمان تحقيق الجودة أما الهيئة المهنية وجب عليها وضع برنامج لفحص جودة تلك المكاتب وتجدر الإشارة إلى ضرورة استقلال القائمين بعملية الفحص عن المهنيين أو المكاتب الخاضعة لعملية فحص الجودة.

5- الإجراءات التأديبية:

سبقت عملية ضمان الجودة عملية وضع قواعد سلوك وآداب المهنة، وهذا يتطلب بالضرورة التأكد من التزام كافة الأعضاء بها لذلك فإن هيئة المحاسبة المهنية بحاجة إلى وضع إجراءات تأديبية وعقوبات لكل من يخل بهذه القواعد والآداب، ويتطلب ذلك بالضرورة جهة متخصصة داخل الهيئة (لجنة السلوك) تعنى بسلوك وآداب المهنة والإجراءات التأديبية.

6- التطوير المهني المستمر:

يجب أن يحافظ المحاسب المهني وبشكل مستمر على المعرفة والمهارات المهنية لضمان أن يتلقى صاحب العمل الخدمات المهنية التي تتصف بالكفاءة المطلوبة والمبنية على التطورات الجارية للممارسة والتشريعات والتقنية المطلوبة. فالتطوير المهني المستمر هو الآلية التي تمكن المحاسب المهني من استفاء المتطلبات التي تقع علية فيما يخص الكفاءة المستدامة، وبالتالي يمكن القول أن مسؤولية الهيئة المحاسبية المهنية هي التأكد من استفاء أعضائها لمتطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على كفاءتهم.

المطلب الثالث: بيئة مهنة المحاسبة

المحاسبة كنظام معلومات تشكل نظام متكامل وشامل للمعلومات في أي مؤسسة، فهي نظام منفتح على بقية الأنظمة داخل المؤسسة المتكامل والمتفاعل معها، كما أنها نظام منفتح على محيطها الخارجي، فهي تؤثر فيها وتتأثر بها، وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على بيئة مهنة المحاسبة ستؤثر بالضرورة عليها[1]، ولقد تم تقسيم هذه العوامل إلى مايلي:

أولاً: النظام الاقتصادي

إن تأثير العوامل الاقتصادية تقوم على المبدأ الأساسي الذي ينص على أن المفاهيم المحاسبة في بلد معين مرتبطة بالنظام الاقتصادي السائدة في ذلك البلد، ففي الدول المالكة للمؤسسات تكون مهنة المحاسبة موجهة حسب السياسات العامة للدولة، أما في الدول التي تنتشر فيها الملكية الخاصة للمؤسسات فإن دور مهنة المحاسبة هو توفير معلومات للمستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال بالدرجة الأولى[2].

يشمل النظام الاقتصادي على مجموعة من العناصر أهمها:

1- مصادر التمويل:

إن تعدد مصادر التمويل يعد من أهم العوامل المؤثرة على مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى التوسع في النشاط الاقتصادي، وبذلك تسعى المؤسسات للبحث عن أهم مصادر التمويل والأقل تكلفة من خلال طرح أسهم للاكتتاب أو اللجوء إلى اقتراض وهذا يعني أن اختيار نوع مصدر التمويل له تأثير مباشر في توجيه ممارسات مهنة المحاسبة[3]. ويظهر أثر مصادر التمويل بشكل أكثر وضوحا في الدول التي تمتلك أسواق مالية نشطة وكفؤة كالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، حيث تختلف معايير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فيما بينها وذلك نتيجة للدور الاقتصادي الكبير للأسواق المالية فيها باعتبارها مصدر رئيس للتمويل، مما يتطلب توجه مهنة المحاسبة نحو تلبية حاجات المستثمرين الماليين من البيانات المالية مع التركيز على الإفصاح والشفافية، أما في الدول التي تتميز بضعف الاقتصاد للأسواق المالية والميل نحو البنوك والوسطاء

---

[1]- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفيها لتكنولوجيا المعلومات**، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، بغداد، العدد الخاص، بمؤتمر الكلية، 2013، ص287.

[2]- أيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2013-2014، ص ص 65-66.

[3]- **المرجع السابق**، ص66.

الماليون كمصادر للتمويل فتركز مهنة المحاسبة على تحديد معلومات مالية توضح لمستخدميها ضمان الملكية واسترجاع أموالهم[1].

2- الدخل:

يعتبر الدخل أحد أهم المقاييس المعتمدة في قياس كفاءة استخدام الموارد نظرا لخصوصية هذا المؤشر على مستوى المؤسسة أو على مستوى الاقتصاد الوطني، إذ أن ازدياد وتأثر النمو الاقتصادي يتطلب وجود ممارسات ومعايير محاسبية متطورة، فكلما تطور البلد اقتصاديا وزاد نموه انعكس ذلك على حاجته إلى ممارسات ومعايير محاسبية متطورة وينعكس بذلك دور مهنة المحاسبة في ترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد الاقتصادية في ظل ندرتها ومحدوديتها وتحديد المستخدمين الكفوئين لها، حيث يتم قياس الكفاءة بواسطة النتيجة المتحققة والموارد المستخدمة[2].

3- الروابط والعلاقات السلبية والاقتصادية

تؤثر الروابط والعلاقات الاقتصادية على الممارسات والمعايير المحاسبية فمعظم الدول التي تعرضت للاستعمار تتأثر بالنظام المحاسبي للدولة المستعمرة، حتى وإن كان غير ملائم لمستوى نموها الاقتصادي والعوامل البيئية الأخرى الخاصة بها[3]. كما تؤثر التكتلات الاقتصادية الدولية أو الإقليمية على ممارسات مهنة المحاسبة، ويظهر ذلك في التطبيقات المحاسبية من خلال توجه العديد من الدول المتكتلة والمتعاونة إلى تبني نفس النموذج المحاسبي، ويعتبر الاتحاد الأوروبي من أبرز الأمثلة على هذه التكتلات، فقد قامت دول الاتحاد الأوروبي في جانفي 2005 بتعديل قواعدها المحاسبية[4].

4- التضخم والقيمة العادلة:

التضخم هو الارتفاع في المستوى العام للأسعار مع انخفاض القدرة الشرائية للنقود، وتظهر مشكلة المحاسبة في كون أغلب الدول تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية، بمعنى إثبات عمليات المؤسسة بسعر العملية دون تعديلها

[1]- عماد محمد كندوري، **دراسة مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية مع القواعد المحاسبية العراقية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 63، الجامعة المستنصرية، 2012، ص262.

[2]- عبد الله بن صالح، **مرجع سابق**، ص54.

[3]- **المرجع السابق**.

[4]- أيت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص66.

لاحقا، أي تجنب أي تسوية لقيم الأصول وفقا لتغيرات مستوى الأسعار هذا ما يفقد القوائم المالية مصداقيتها وموضوعيتها[1].

5- القانون الجبائي وحجم الأنشطة الاقتصادية الدولية:

تعتمد العديد من الدول على إجراء العديد من التعديلات على النتيجة المحاسبية وذلك بإضافة و/ أو إلغاء بعض المصاريف والإيرادات لتحديد النتيجة المحاسبية، كما أن عدد الشركات متعددة الجنسيات في دولة ما من شأنه أن يؤثر على ممارسات مهنة المحاسبة لها مثلا من حيث تسجيل عمليات الاستيراد والتصدير الصرف الأجنبي، الضرائب على المداخيل الأجنبية[2].

ثانياً: النظام السياسي

السياسة هي فن الحكم وإدارة شؤون البلد بكافة النواحي الداخلية والخارجية، فهي سقف الدار الذي يظل ويسيطر على كل ما دونه، ويشرف على كل النشاطات التي تتم داخلها. وباعتبار مهنة المحاسبة من الوظائف الاجتماعية، كمان لابد أن تكون ذات طبيعة سياسية أو لها أبعاد وانعكاسات سياسية على المجتمع[3]، من جهة ومن جهة أخرى فإن اعتماد أي نوع من الأنظمة السياسية سيكون له أثر على الممارسات المحاسبية، فعندما يكون النظام السياسي دكتاتوري، بمعنى عدم وجود حرية سياسية فضلا عن إمكانية الشعب اختيار أعضاء حكومته أو التأثير على سياستها، فسيؤثر على مستوى الإفصاح المحاسبي للتقارير والقوائم المالية وبالتالي سيحد من تطوير ممارسات مهنة المحاسبة[4].

ويظهر كذلك تأثير النظام السياسي على مهنة المحاسبة من خلال عملية استيراد وتبني الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى نظرا للروابط السياسية القوية التي تجمع تلك الدول، فمثلا من أثر الاستعمار المباشر ودوره في نقل الأنظمة المحاسبية حلت الروابط والعلاقات السياسية محله وأثرت بشكل كبير على مهنة المحاسبة بها[5].

إن الكثير من الأدبيات المحاسبية تؤكد أن قواعد ومعايير مهنة المحاسبة ينبغي أن تكون عملية سياسية اجتماعية، إذ أن وضع وإنشاء قواعدها ومعاييرها يعد نتاج لتصرف سياسي بالدرجة الأولى، وبصورة أكبر من كونها استنتاج منطقي أو معرفة نتيجة أبحاث تجريبية، فهي تعد وتعمل في بيئة ذات طابع سياسي تعمل على

[1]- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **مرجع سابق**، ص289.

[2]- أيت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص66.

[3]- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **مرجع سابق**، ص289.

[4]- عبد الله صالح، **مرجع سابق**، ص55.

[5]- **المرجع السابق**.

تحقيق حاجات مختلف الأطراف المشاركة، كما يقول Horngren بأن وضع قواعد ومعايير مهنة المحاسبة هو نتاج عمل منطقي لأن عملية وضع القواعد والمعايير قرار اجتماعي وذلك لكون تلك القواعد والمعايير تضع قيود على سلوك الأفراد ويجب أن يتم قبولها من قبل الأطراف المتأثرة بها[1].

ثالثاً: النظام القانوني

إن القواعد القانونية في أي بلد هي التي تحدد العلاقة بين الأفراد والمؤسسات وتفاعلاتها وكذلك تضع الأنظمة والتشريعات التي تنظم المهن المختلفة منها مهنة المحاسبة وممارستها ومتطلباتها. إن الجهات التشريعية ينبغي أن تدرس مصالح مختلف الجهات التي ستتأثر بتلك التشريعات وتعمل على إيجاد نوع من التوازن بينها وبما يحقق الهدف منها[2].

وفي هذا المجال ينتشر في العالم اتجاهين: الأول هو القانون العام (العرفي)، حيث يكتفي القانون بتقديم مبادئ عامة وترك هامش كبير للاجتهاد في حل النزاعات، وهذا النظام معمول به في الدول الأنجلو سكسونية، إذ تلعب فيها الهيئات المهنية الخاصة دوًرا بارزًا وفعالاً في وضع القواعد والمعايير المحاسبية وتنظيم مهنة المحاسبة وتكتفي الدولة بالإشراف والتأطير فقط، أما في الاتجاه الثاني فتكون القوانين دقيقة جدًا، إذ تتطرق لكل التفاصيل ولا تترك هامش كبير للاجتهاد والتقدير والتأويل وعلى القاضي تطبيقها، وهذا النظام معمول به في الدول الأوروبية، إذ في ظله تكون القواعد المحاسبية مضمنة في القانون (القانون التجاري مثلا في فرنسا) ودور الهيئات والمنظمات يكون قانوني كإرساء قواعد السلوك المهني، متابعة ومراجعة جودة الخدمات المهنية ...الخ[3]. بمعنى فرض التشريعات والإجراءات المحاسبية على الأفراد والمؤسسات باعتبار الدولة هي الوكيلة عن المجتمع لها الحق في تشريع القوانين التي تنظم حياة الأفراد والمؤسسات والمهن، وهذا ما يطلق عليه بالاتفاقيات الاجتماعية[4].

---

[1]- دراستان حسن محمد، محمد حويش الشجيري، **المدخل السياسي في صناعة المعايير المحاسبية وتأثيره في التطبيقات المحاسبية المقبولة (دراسة ميدانية في البيئة العراقية)**، مجلة كلية الرافدين للعلوم، العدد31، 2013، ص34.

[2]- ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، **مرجع سابق**، ص290.

[3]- أيت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص65.

[4]- ناجي ليلى مجيد الفتلاوي، **مرجع سابق**، ص290.

ثالثاً: العوامل الاجتماعية

تعد الثقافة والدين والتعليم أهم مكونات العوامل الاجتماعية لهيئة مهنة المحاسبة، كون المحاسبة تعتبر أحد العلوم الاجتماعية.

أ– الثقافة:

ينظر للثقافة على أنها مجموعة من البرمجيات الذهنية التي من شأنها أن تميز مجموعة من الأفراد عن غيرهم، كما يمكن فهمها على أنها مجموعة من الإجابات المشتركة عن أسئلة مبدئية في عقول مجموعة معينة من الأفراد، وتختلف الثقافات تبعا لمستويات أهمها المجتمعات ، المنظمات، المهن[1].

ونظرا لكون المحاسبة من العلوم الإنسانية التي تتأثر بشكل كبير بالمستوى الثقافي والاجتماعي لأي مجتمع فقد بدأ الاهتمام بتأثير المستوى الثقافي والنظرة الاجتماعية على مهنة المحاسبة في الربع الأخير من القرن الماضي، إذ أنه أول من كتب عن ذلك كان Jaggi عام 1975، وفي عام 1986 خصصت جمعية المحاسبين الأمريكيين اجتماعها السنوي لمناقشة موضوع المحاسبة والثقافة فاستمر وازداد الاهتمام والبحث في هذا الموضوع خصوصا مع ظهور عولمة الإقتصاد، ومن أشهر الدراسات التي تناولت موضوع العلاقة بين المحاسبة والثقافة على دراسة Hofsted عام 1980 ودراسة Groy عام 1988[2].

وفي محاولة لدراسة القيم الثقافية على مستوى دولة أجرى Hofsted عام 1980 دراسة ميدانية تشمل على أكثر من 117000 استبيان وزعت داخل أكثر من 67 دولة وبناءً على هذه الدراسة تم تحديد أربعة أبعاد أساسية للثقافة والتي يمكن تلخيصها فيمايلي[3]:

1- الفردية مقابل الجماعة (Individualism versus collectivism): يهتم هذا البعد أساسا بدرجة الاستقلالية التي يحافظ عليها المجتمع بين الأفراد؛

2- فارق القوى السلطة (Power Distance): يهتم هذا البعد أساسا بكيفية تعامل المجتمع مع السلطة؛

3- تجنب عدم التأكد (Uncertainty Avoidance): : يهتم هذا البعد أساسا بكيفية تعامل الأفراد مع حالات عدم التأكد التي تميز المستقبل؛

---

[1]- بشير محمد عاشور الدرويش، عبد المولى علي محمد الغالي، **العوامل المؤثرة في تطور مهنة المحاسبة في ليبيا**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، المجلد25، 2006، ص9.

[2]- **المرجع السابق**.

[3] -TEIJA LAITINEN, ELINA HAAPAMÄKI, **An analysis of the factors affecting audit exemption thresholds harmonization. Evidence from European Union,** University of Vaasa, Finland, 11 mu 2013, P13.

4- الذكورة مقابل الأنوثة (Masculinity versus Femininity): يهتم هذا البعد أساسا بمفاهيم الذكورة والأنوثة.

وفي إطار تفسير العلاقة بين الثقافة والممارسات المحاسبية اقترح Groyإطًارا نظريً ا يربط بين الثقافة وتطور الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، ومن خلال هذا الإطار قام بإضافة القيم والممارسات المحاسبية كفرع من القيم الاجتماعية وعرف هذا النموذج الكيفية التي يتم من خلالها ربط القيم الثقافية على المستوى الاجتماعي مع القيم المحاسبية والتي تؤثر بشكل مباشر على الممارسات المحاسبية[1]. كما هي ملخصة وموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): القيم الاجتماعية والمحاسبة والتطبيقات المحاسبية

القيم الاجتماعي (الثقافية)	القيم المحاسبية	الممارسات والتطبيقات المحاسبية
▪ الفردية مقابل الجماعية	▪ المهنية مقابل الرقابة القانونية	▪ السلطة والإلزام
▪ فروقات السلطة	▪ التوحيد مقابل المرونة	▪ التطبيق المحاسبي
▪ درجة تجنب عدم التأكد	▪ التحفظ مقابل التفاؤل	▪ القياس المحاسبي
▪ الذكورة مقابل الأنوثة	▪ السرية مقابل الشفافية	▪ الإفصاح المحاسبي

المصدر: نصيف جاسم الجبوري، نضال عبد الله ياسين المالكي، **تقييم أثر الثقافة المحاسبية في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية دراسة ميدانية على عينة من المصارف العراقية**، مجلة جامعة كربلاء، المجلد7، العدد7، 2009، ص51.

ج- الدين:

يمثل الدين أحد مكونات العوامل الاجتماعية لما يحمله من قيم وعقائد تمثل مرشدا لحياة الأفراد والمجتمعات،كما أن الدين عنصر مؤثر يتعدى تأثيره البيئة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع إلى التأثير في البيئة المحاسبية، لما يتضمنه من أسس وإرشادات ذات قيم تلزم الأفراد تطبيقها عند التعامل بالأمور التجارية والمالية واحترامها وعدم الخروج عن أحكامها، ولكل دين خصوصيته وتعاليمه الواجبة الإتباع في العلاقات الاقتصادية والتجارية والمالية، ففي الدول الإسلامية الدين الإسلامي هو منهجها، حيث أن مختلف التعاملات تقوم على مجموعة من الأسس والقيم التي حددها الشرع[2]. فتأثير المعتقدات الدينية تظهر الاختلاف بين النظام الاقتصادي

[1]- عبد الله بن صالح، **مرجع سابق**، ص58.

[2]- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **مرجع سابق**، ص292.

الإسلامي عن غيره من النظم الاقتصادية في تحديد بعض الممارسات مثلا إصدار معايير محاسبية مالية للزكاة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين[1].

د- التعليم:

تتأثر مهنةالمحاسبة بالتعليم المتاح في المجتمع سواء ً كان أكاديميا أو مهنيا باعتباره أحد عناصر البيئة الاجتماعية التي تعمل ضمنها مهنة المحاسبة، والتعليم بهذا المعنى لا يشمل نقل العلوم والمعارف وإكسابها للآخرين فقط وإنما العمل على تطوير مهارات وعلوم غير موجودة أصلا وبناء مستقبل ثقافي واعد.

فلا يمكن تصور تطور مهنة المحاسبة في بلد ما يتميز ببيئة ثقافية واجتماعية وسياسية وتعليمية رديئة، فهي لغة الأعمال والأرقام تحتاج لمن يستخدمها أن يكون على درجة عالية من الثقافة في العلوم المالية والإدارية، إضافة إلى مهارة فنية في قياس وتحليل وتفسير الأرقام والنتائج[2].

رابعًا: الممارسة المهنية

يرتبط التنظيم المحاسبي لأي بلد بوضع وأهمية مهنة المحاسبية والمكانة التي يتصف بها المحاسبون وتنظيمهم في ذلك البلد وبالتالي قدرتهم في التأثير على الممارسات والقرارات المتعلقة بها، ومما لا شك فيه أنه عندما تتوفر في بلد ما منظمات محاسبية مهنية متطورة فأنه من المنطقي أن تتجه ميولها لأن تكون متفاعلة أكثر في قضايا الأعمال والتجارة وقضايا تطوير مهنة المحاسبة[3]، وفي المقابل يمكن أن تشكل قوة تلك المنظمات المهنية بعض المخاطر من حيث وضع وبناء المعايير المحاسبية بسبب إمكانية التحيز لمصالحهم، في حين أن الدول التي بها منظمات مهنية ضعيفة لا تستطيع تنظيم مهنة المحاسبة ولا التقارير المالية وبالتالي فإن تكفل الدولة بتنظيم الممارسات المحاسبية يعتبر من الخيارات الممكن أن ترفع من كفاءة مهنة المحاسبة[4].

[1]- أيت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص67.

[2]- ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، **مرجع سابق**، ص292.

[3]- **المرجع السابق**، ص290.

[4]- أيت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص68.

المبحث الثالث: تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

سعت الجزائر إبان الاستقلال إلى تنظيم مهنة المحاسبة، بما في ذلك مهنة المحاسب المعتمد حيث قامت بإصدار جملة من القوانين المنظمة لها، سعيا منها نحو مواكبة التطور الاقتصادي من جهة و التطور المهني المحاسبي من جهة أخرى.سنتناول في هذا المبحث إلى مراحل تنظيم مهنة المحاسبة، ثم ممارسة مهن المحاسبة في الجزائر ليليها التعرف على مختلف الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد.

المطلب الأول: مراحل تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

لقد تميز الاقتصاد بعد الاستقلال بتبني النظام الاشتراكي مباشرة، مع بقاء بعض المؤسسات ذات طابع خاص، وفي عام 1965 بدأ الإعداد لنظام مركزي أكثر وضوحًا يعتمد على قطاع المحروقات، وما يميز هذه الفترة لم يكن لمهنة المحاسبة أي تأثير يذكر، ويرجع ذلك للتسيير الداخلي للمؤسسات للحفاظ على الأملاك العامة، كما كان يتم تعيين مندوبي الحسابات في المؤسسات الاشتراكية بقرار من وزير المالية كلما نشأت مؤسسة، وكانت المهام الموكلة إليهم غير محددة ويشار إليها ضمن قانون الإنشاء[1].

ارتبطت مهنة المحاسبة في الجزائر بمراقبة المؤسسات، والتي عرفت تنظيما لأول مرة سنة 1970، بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969[2]، والمتضمن قانون المالية لسنة 1970، إذ جاء في المادة 39 مايلي: "يعين وزير المالية المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصة من رأس مالها وذلك بغية التأكد من صحة وسلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم"[3].

وبموجب المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 تم تحديد واجبات ومهام المراقب واعتبر حينها محافظ الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية[4] (الذي يعين من بين موظفي الدولة المنتمين لمصالح مراقبة المالية من درجة مراقب عام للمالية، مراقب المالية ومفتش مالي) هذه المهام والالتزامات هي[5]:

---

[1]- فيروز خويلدات، **مرجع سابق**، ص45.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد110، الصادرة في 24 31 ديسمبر 1969، ص1802.

[3]- **المرجع السابق**، ص 1805.

[4]- عزة الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، 2012، ص20.

[5]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، سبتمبر 2004، ص196.

- المراقبة البعدية (النقدية) لشروط تحقيق العمليات التي يمكن أن يكون لها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة تأثير اقتصادي ومالي على التسيير؛
- مراقبة صدق وانتظام الجرد والحسابات السنوية الناتجة عن المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسات؛
- إبداء الرأي حول التسيير المالي والتجاري للمؤسسات المراقبة؛
- كشف أخطاء التسيير وتبليغها لكل من وزارة المالية والوزارة الوصية.

وأبرز ما يميز هذه الفترة هو النقص الحاد في عدد محافظي الحسابات المؤهلين لممارسة المهنة وغياب التنظيم المهني والذي كان بمقدوره أن يحرك معايير هذه المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه، وكذلك إعادة هيكلة العضوية والمالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية والذي نجم عنه زيادة معتبرة في عدد هذه المؤسسات وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي.

تم تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة بموجب الأمر رقم 71-82[1] المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسب الخبير المحاسب، بإنشاء المجلس الأعلى للتقنية المحاسبة، كأول هيئة مهنية تمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، كما أن منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة كانت من اختصاص المجلس الذي يترأسه وزير المالية[2].

إن تعيين هؤلاء المهنيين من قبل وزير المالية يشكك في استقلاليتهم من ناحية ومن ناحية أخرى يوضح استمرار احتكار الدولة لمهام محافظة الحسابات، بتشكيل "مجلس المحاسبة" بموجب القانون 80-05 [3]المؤرخ في 01 مارس 1980، والذي أوكلت إليه صلاحيات رقابة المؤسسات العامة للوقوف على صحة وانتظام حساباتها، حيث نصت المادة الخامسة منه على مايلي "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والمحاسبية، ويتحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها". ولم تضطلع المهنة المحاسبية بمهمة محافظة الحسابات لدى المؤسسات الوطنية إلا بدخول الإصلاحات الاقتصادية التي أعطت للمؤسسات استقلالية، أين تم الفصل بين الملكية العمومية والتسيير، وتدعمت هذه المساعي بصدور القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988[4]، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية الذي ميز بين وظيفة المراقبة التي يجب أن

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد107، الصادرة في 30 ديسمبر 1971، ص1852.

[2]- فيروز خويلدات، أعمر عزاوي، مبارك بوعلاق، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات (دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمؤسسات)**، جامعة ورقلة، 2015، ص60.

[3] **- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 10، الصادرة في 04 مارس 1980، ص 338.

[4]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 02، الصادرة في 13 جانفي 1988، ص 30.

يضطلع بها محافظ الحسابات ووظيفة التسيير ومتابعته والتي تدخل ضمن اهتمامات مجلس الإدارة، كما فتح مجال محافظة الحسابات أمام المهنيي المستقلين[1].

ومع بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة، إذ تم إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوط بها، ويظهر ذلك من خلال القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 17 أفريل 1991[2]. المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة حينها.

ويتضمن هذا القانون 71 مادة في تسعة أبواب، تناولت شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد ومهام كل واحد منهم، وحالات التنافي تم حقوقهم، كما تم من خلال هذا القانون جمع المهن الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سميت "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، حيث نصت المادة الخامسة منه على إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لممارسة المهنة حسب الشروط التي يحددها هذا القانون"[3].

تم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة أهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992[4]، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبضبط اختصاصه وقواعد عمله؛
- قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994[5]، والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-18[6]، المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والمتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة للمحاسبة وتنظيمه؛

[1]- مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص197.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 20، الصادرة في 1 ماي 1991، ص651.

[3]- فيروز خويلدات، **مرجع سابق**، ص48.

[4]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد03، الصادرة في 15 جانفي 1992،ص82.

[5]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 14، الصادرة في 12 مارس 1995،ص 32.

[6]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996، ص18.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136[1]، المؤرخ في 15 أفريل 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-431[2]، المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 والمتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة؛
- المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999[3]، والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذلك شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 91-08 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، إلا أن مهنة المحاسبة بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية بتنظيم المحاسبة في الجزائر واقتصر دور المنظمة على تقديم الاستشارة والمساهمة في تنظيم المهنة والتكوين، مما أفقدها دورها في تطوير المهنة وتقديم الدعم الضروري، ولقد كان لهذا الوضع انعكاسات عديدة على مهنة المحاسبة في الجزائر أهمها[4]:

- ضعف فعالية أصحاب مهنة المحاسبة حيال القضايا المصيرية المتعلقة بمهنة المحاسبة أو المرتبطة بها، وابتعادهم شبالكلي عن مسار التوحيد، مما ترك المجال واسع ًا أمام انفراد الإدارة به؛
- غياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات التي تجمع أصحاب المهن عبر العالم مثل IFAC؛
- الابتعاد عن مسار التوحيد وإصدار معايير المحاسبة الدولية نتيجة عدم الانضمام للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والمزايا التي تقدمها هذه الهيئة من مساعدة تقنية للأعضاء خاصة من الدول النامية؛
- ضعف وثيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المتربصين وباقي الفئات الأخرى نتيجة الفراغ الذي عاشته المنظمة والذي تسبب في تعطل هياكلها (لجنة التكوين)، وعدم تماشي طبيعة التكوين المؤهل لاكتساب صفة الخبير المحاسب مع الاحتياجات الفعلية للسوق؛
- تعطل انطلاق عمل المصفات الجهوية التي يفترض أن تحظى باستقلالية في تسيير شؤون المهنة نتيجة للاختلاف بين وجهات النظر بعض تجمعات المصالح حول جدولها.

---

[1] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 24، الصادرة في 17 أفريل 1996، ص6.

[2] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 47، الصادرة في 01 ديسمبر 1996، ص 13.

[3] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 32، الصادرة في 02 ماي 1999، ص04.

[4] - مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص ص 198-199.

نتيجة للتوجه نحو اقتصاد السوق، وسعيا نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، قامت الجزائر بعدة إصلاحات، التي لم تشمل النظام المحاسبي بل تعدته إلى إصلاح وإعادة تنظيم مهنة المحاسبة بها، والتي عرفت عدة اختلالات يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب أهمها[1]:

- غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد ووفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية؛
- عدم تنظيم المسابقة الوطنية للدخول في المهنة لمدة عشر سنوات، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الحقيقيين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جدًا على المستوى الوطني؛
- تعاني مهنة المحاسبة في الجزائر من محاولات دخول خبرات محاسبة أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية، لا يمكن للمحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة؛
- غياب المهنة عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية يرجع لعدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة وغياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IASC وIFAC.

وفي ظل هذا الوضع المتردي لمهنة المحاسبة تقرر إصلاحها وذلك بصدور عدة تشريعات منها:

- القانون رقم 10-01[2]المؤرخ في 29 يونيو 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي تضمنت 84 مادة في 12 فصلا، يوضح فيها شروط وكيفيات ممارسة المهن الثلاث وحالات التنافي والموانع،إضافة إلى الأحكام المختلفة المرتبطة بها، وبموجب هذا القانون تقرر إعادة تفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات مهنية مع تحديد الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ولقد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 91-08 حيث أصبح بموجب هذا القانون[3]:
- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية؛

---

[1]- مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر (دراسة تحليلي تقيمية)**، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29- 30 نوفمبر 2011، ص5.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد42، الصادرة في 11 يوليو 2010، ص4.

[3]- مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **مرجع سابق**، ص6.

- مراقبة النوعية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة وهي: صدور مجموعة المراسيم وهي[1]:

- مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011[2] يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها؛

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد11، الصادرة في 20 فيفري 2011، ص85.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد30، الصادرة في 01 جوان 2011، ص19.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-393[1] المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- صدور المقرر في 15 سبتمبر 2011[2] المتضمن تشكيلة اللجان متساوية الأعضاء للمجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الثاني: ممارسة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

لقد حدد القانون 10-01 الذي ألغى أحكام القانون 91-08 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد شروط كيفية ممارسة هذه المهن الثلاث، وهذا ما سنحاول التطرق له في هذا المطلب.

أولاً: شروط ممارسة المهنة

وفقا للمادة الثامنة من القانون المذكور أعلاه فإنه لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية[3]:

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ- بالنسبة لمهنة خبير المحاسب: أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها؛

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

ج- بالنسبة لمهنة محاسب معتمد: أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

4- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

---

[1] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد65، الصادرة في 30 نوفمبر 2011، ص17.

[2] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 27، الصادرة في 06 ماي 2012، ص11

[3] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 42، الصادرة في 11 يوليو 2010، ص5.

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة السادسة وهي كالآتي:

يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد".

ثانيا: ممارسة مهنة المحاسب المعتمد

يعد محاسبا معتمد "المهني الذي يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته"[1].

فالمحاسب المعتمد هو المؤهل سواء كان شخص طبيعي أو معنوي الذي يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهامه بصفة عادية، هذه المهام هي:

- مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات؛
- على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية وتحت مسؤوليته يعرض المحاسب المعتمد الكتابات للمحاسبة تطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها؛
- يمكنه إعداد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
- كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛
- يكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

ثالثا:مهن محاسبية أخرى في الجزائر

1-ممارسة مهنة الخبير المحاسب

يعبير ا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم فحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، كما يقوم الخبير المحاسب بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا تربطه بها عقد عمل[2].

[1]- **المرجع السابق**، ص8.

[2]- **المرجع سابق**، ص6.

فالخبير المحاسب قد يكون شخص طبيعي أو معنوي، يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهامه بصفة عادية، هذه المهام هي:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة؛
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات؛
- يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛
- يمكنه تقديم الاستشارة للشركات والهيئات في المجال المالي، الاجتماعي والاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

2- ممارسة مهنة محافظ الحسابات

يعد محافظ الحسابات "كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1]. فمحافظ الحسابات هو ترجمة للمصطلح الفرنسي* Commissaire aux comptes والذي قد يكون شخص طبيعي أو معنوي يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهامه بصفة عادية، هذه المهام هي[2]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، ونفس الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعُلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو أطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

---

[1]- **المرجع السابق**، ص 7.

*- أغلب القوانين الخاصة بمحافظ الحسابات مستمدة من القوانين الفرنسية.

[2]- **المرجع السابق**.

- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير؛
- يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

رابعا: شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة

طبقا لأحكام المادة (12) من القانون 10-01 فإنه يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنهم كل على حدى، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية[1].

وتكون هذه الشركات على النحو التالي[2]:

1- شركات الخبرة المحاسبية:

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال ويشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية وحاصلا على شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

2- شركات محافظة الحسابات:

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، أو التجمعات المذكورة سابقا، المؤهلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظ الحسابات ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال، ويشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

[1]- **المرجع السابق**،ص6.

[2]- **المرجع السابق**، ص9.

3- شركات المحاسبة:

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، أو التجمعات المذكورة سابقا، المؤهلة لممارسة مهنة محاسب معتمد، عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي الشركاء، ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال ويشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل أن يكون جزائري الجنسية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

خامسا: تكوين المحاسب المعتمد

تجدر الإشارة قبل التطرق إلى نقطة تكوين المحاسب المعتمد في الجزائر، إلى أنه يسبق ذلك حصول المحاسب المعتمد على تعليم محاسبي يؤهله في الأخير للحصول على شهادة جامعية في الاختصاص تؤهله لاجتياز مسابقة القبول في المؤسسات المتكفلة بتكوينهم.

ولقد شهد التعليم المحاسبي في الجزائر مع بداية التسعينات بعض الإصلاحات من خلال الإجراءات التي أدخلتها وزارة التعليم العالي والبحث العلمي سنة 1992 وذلك بفصل تخصص المحاسبة عن المالية، وبهذا شهد التعليم ميلاد أول شهادة ليسانس في المحاسبة بالإضافة إلى إجراء تعديلات شملت برامج التدريس[1]. وفي سنة 2004 وتماشيا مع التطورات العالمية في ميدان التعليم، كانت هناك بعض الإصلاحات على مستوى برامج التعليم الجامعي، أبرزها إدخال نظام LMD[2].

ومع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق كان لابد على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي تعديل برامجها للتعليم المحاسبي ليواكب هذا المستجدات الجديدة، بدل ما كان مضمونها يخدم المخطط المحاسبي الوطني.

أما بخصوص التكوين المحاسبي فقد شهد هو الأخر إصلاحات ارتبطت بإعادة تنظيم مهنة المحاسبة بصدور القانون 10-01 وإلغاء أحكام القانون 91-08.

فقد أولت الجزائر اهتماما كبيرا بهذا الجانب من خلال تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، إذ أشارت التشريعات المنظمة للمهنة إلى ضرورة توافر التأهيل العلمي للأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين، وفي هذا الإطار فقد نصت المادة الثامنة من القانون 10-01 إلى أن منح شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التكوين المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، كما تمنح

[1]- مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص 200.

[2]- فيروز خويدات، **مرجع سابق**، ص 71.

شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي[1].

كما حددت المادة 77 من نفس القانون شروط التأهيل العلمي الواجب توافرها في الأشخاص الذين يرغبون في الحصول على الاعتماد كمهنيين، كما حدد المرسوم 11-393[2] المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبية ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

و في هذا السياق فقبل قبول المترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص في المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني والمتكفلة بتكوين المحاسبين المعتمدين، ينبغي عليهم إجراء مسابقة القبول. وفي نهاية التكوين النظري تمنح هذه المؤسسات شهادة للمتكونين.

لينتقل بعدها المحاسب المتربص إلى إجراء التربص المهني وفق ما نصت عليه المادة العاشرة من المرسوم 11-393، بحيث حددت مدته ب18 شهرا لدى مكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو مكتب أو شركة محاسبة معتمدة مسجلين على التوالي في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بهذه الصفة مند سنتين على الأقل ابتداءا من تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص أو المشرف على المتربص، كما يمكن تمديد مدة التكوين بناءا على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة[3].

ولقد حدد المادة 13 من نفس المرسوم ما يجب على المحاسب المتربص القيام به خلال مدة التربص المهني، وعند نهايته يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم أداء المحاسبين المتربصين و يقرر إحدى مايلي :

- تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح لهم بممارسة مهنة المحاسب المعتمد؛
- رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للمحاسب المتربص او لمدة محددة من التربص نتيجة لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص؛
- تقرير مدة تربص جديدة لمدة سنة واحدة يستدعى خلالها المحاسب المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

[1]- **المرجع السابق**، ص 75.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد65، الصادرة في 30 نوفمبر 2011، ص17.

[3]- **المرجع السابق**، ص 18.

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى مختلف الهيئات المشرفة والمنظمة لمهنة المحاسب المعتمد في الجزائر.

أولاً: مجلس المحاسبة

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات، وضعف التحكم في النظام المحاسبي ، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي نفرزها أساليب التسيير المتبناة[1]، من خلال القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980[2]، المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة وفي المادة الخامسة نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صفتها وقانونيتها ومصداقيتها".

ثانياً: المجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996[3] تم تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة وتحديد طبيعته الاستشارية، كما حدد اختصاصاته والقواعد التي تسيره، والذي يعتبر جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها[4]. إلا أنه في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر والتي أدت إلى عدة تغييرات تمثلت في إعادة هيكلة المنظمات المهنية من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، فبموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011[5]، تم إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة وتحديد تشكيلته وتنظيمه وقواعد سيره، حيث نصت المادة الرابعة من القانون رقم 10-01 على مايلي "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير الأول المكلف بالمالية، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم

---

[1]- براق محمد، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص5.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 10، الصادرة في10 مارس 1980، ص 338.

[3]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996، ص18.

[4]- **المرجع السابق**، ص18.

[5]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد7، الصادرة في 2 فيفري 2011، ص 4.

المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، (المصف الوطني، الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية)، وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم[1].

1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

يتولى المجلس طبقا للمادة الرابعة من القانون 10-01 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية الثلاث وذلك كمايلي[2]:

أ- مهام الاعتماد:

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام التالية:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ب-مهام التقييس المحاسبي:

يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدرسها؛
- تحقيق أو العمل مع تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبي؛

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 42، الصادرة في 11 يوليو 2010، ص4.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 07، الصادرة في 02 فبراير 2011، ص ص5-6.

- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ج- مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحسين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والمبادئ المرتبطة بها بطريقة مباشرة وغير مباشرة ونشر نتائجه؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

2- لجان المجلس الوطني للمحاسبة:

نصت المادة الخامسة من القانون رقم 10-01 على أنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان الخمسة متساوية الأعضاء الآتية[1]:

أ- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:

وتتولى المهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع أراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

[1]- **المرجع السابق**، ص ص6-7.

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

ب– لجنة الاعتماد :

وتتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جداول المهنيين المعتمدين.

ج– لجنة التكوين:

وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

د- لجنة الانضباط والتحكم:

وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية المهام؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

هـ- لجنة مراقبة النوعية:

وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

ثالثًا: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر تم تفكيك المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين - التي نشأت بموجب المادة الخامسة من القانون 91-08 وذلك باعتبارها من بين المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة حينها- إلى ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، ونصت المادة 14 من القانون 10-01 على أنه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية

المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون"[1].

1- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الجدول، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة[2].

ويكلف المجلس بالمهام التالية[3]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ الميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 42، الصادرة في 11 يوليو 2010، ص6.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 07، الصادرة في 02 فبراير 2011، ص7.

[3]- **المرجع السابق**، ص8.

2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، والذي له نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة[1].

ويكلف بالمهام التالية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3- المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، والذي له نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة[2].

ويكلف المجلس بالمهام التالية:

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

[1]- **المرجع السابق**، ص11.

[2]- **المرجع السابق**، ص14.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

خلاصة:

لقد عرفت المحاسبة تعايشا كبيرا مع التغييرات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور، فتبين المراحل التي مرت بها مسيرة التطور المحاسبي وانعكاساتها على وظيفة المحاسبة والممارسات المهنية المرتبطة بها، حتى أصبحت نظاما للمعلومات تتمثل في مجموعة من القواعد والإجراءات التي تستند إلى مبادئ وقواعد سليمة بهدف إنتاج معلومات مالية تخدم أغراض المستخدمين لها، وبالتالي فالمحاسبة كعلم تشمل على مجموعة من الأهداف والمفاهيم والمبادئ والفروض التي تشكل في مجموعها الإطار النظري للمحاسبة.

كما أن تطور المحاسبة أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية بمختلف فروعها إلى المحاسبة الاجتماعية وغيرها وكل منها يخدم فئة من مستخدمي البيانات المحاسبية والمالية.

وباعتبار المحاسبة مجموعة الأنشطة المحددة وفقا لقوانين تضعها جهات مسؤولة عنها سواء كانت محلية أو دولية ووفقا لمختلف مجالات ممارستها تطلب توفر المقومات الأساسية لها لأداء دورها بفعالية في ظل البيئة المحاسبية المحيطة بها.

ولقد عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر عدة تطورات كانت استجابة للتوجهات الاقتصادية لها والظروف المحيطة بها، وفي إطار ذلك فقد شهدت عدة إصلاحات لم تقتصر على إصلاح النظام المحاسبي بل تعدته إلى إصلاح مهنة المحاسبة بما في ذلك إصلاح مهنة المحاسب المعتمد و تحديد شروط وكيفيات ممارسة هذه المهنة من خلال القانون 10-01 و ما تبعه، سعيا منها نحو تطوير ممارستها في ظل التوجه العالمي نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثاني:

الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

لقد اتسمت العقود الأخيرة من القرن الماضي وحتى بدايات هذا القرن بتطور الاقتصاد العالمي وتحرر حركة رؤوس الأموال والانفتاح في التجارة العالمية فضلا عن توسع مفهوم العولمة المالية والمحاسبية ونمو وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، وما صاحب ذلك من مشاكل محاسبية منبعها الأساسي اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول وبالتالي زادت الحاجة إلى ضرورة تنسيق وتوحيد الأنظمة المحاسبية بهدف تضييق فجوة الاختلافات بينها . ولقد توجت الجهود بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى وضع وإصدار معايير محاسبية دولية.

وعلى مدار السنوات الماضية شهدت المعايير المحاسبية الدولية قبولا واسعا، كما حققت انتشارا واسعا حيث كان هناك اتجاها دوليا نحو تبني معايير المحاسبة الدولية. والجزائر كغيرها من الدول لم تغب عن مواكبة المستجدات العالمية المحيطة بها، مما جعلها تعيد النظر في المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يعد يتماشى والتطورات الحاصلة، واستجابة لذلك طرحت الجزائر النظام المحاسبي المالي في خطوة منها نحو تقريب ممارساتها المحاسبية من الممارسات العالمية.

سنحاول دراسة هذا الفصل من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي

المبحث الثاني: المعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF

المبحث الأول: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي

ينظر إلى المحاسبة الدولية -إحدى الفروع الحديثة لعلم المحاسبة- على أنها مجموعة المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة، إذ أنه استدعت الحاجة إلى وجود نظام للمحاسبة الدولية في ظل ما شهدته العقود الأخيرة من تطور اقتصادي هائل أدى إلى الانتشار الكبير للشركات والأعمال الدولية، وهذا ما تطلب من المحاسبة أن تكيف ممارستها نحو العالمية وتحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

سنحاول دراسة هذا المبحث من خلال التطرق إلى ماهية المحاسبة الدولية و أهم أسباب ظهورها ثم تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالتوافق المحاسبي الدولي ليليها تناول أهم الجهود الدولية في هذا الإطار.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الدولية

إن المحاسبة بمفهومها الحديث تهتم بوضع إطار نظري وعملي على المستوى الدولي للممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة والناتجة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة، فقد نجحت في تشكيل ودراسة مجموعة مبادئ محاسبية تكون مقبولة عالميا، تهدف إلى إيجاد معايير كاملة للمبادئ المحاسبة الدولية[1]. فلم تظهر أهمية تناول هذا الموضوع إلا مع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وزيادة مختلف المعاملات التجارية الدولية وظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تبحث عن مصادر تمويل خارج حدود دولها.

أولاً: مفهوم المحاسبة الدولية

دعت الحاجة الملحة والمتزايدة خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين إلى وجود نظام للمحاسبة الدولية، تجلت هذه الحاجة في المنافع والفوائد الناجمة عن استخدام المحاسبة الدولية بوصفها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات التجارية الدولية الكثيرة والمتنوعة ومن ثم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وإيصالها إلى الجهات ذات العلاقة، الأمر الذي دفع بالعديد من الباحثين والمفكرين من خلال البحث والدراسة بالتوجه إلى إيجاد الأطر العامة للمبادئ والمعايير التي يتضمنها هذا النظام وتطبيقاته العملية[2].

---

[1]- زوهري جليلة، **واقع المحاسبة الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الدولية** ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد3، العدد7، 2014، ص11.

[2]- سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية (منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها)**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص9.

غير أنه لا يوجد بشكل عام اتفاق بين هؤلاء الباحثين على تعريف موحد ومتفق عليه للمحاسبة الدولية، راجع إلى اختلاف وجهات النظر بينهم.

فيعرفها البعض من خلال مفهومها الوصفي المقارن على أنها "أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس وقواعد المحاسبة المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب الاختلاف"[1]. إن توجه المحاسبة الدولية وفق هذا المفهوم نحو دراسة مقارنة ووصف الممارسات المحاسبية المختلفة حول العالم، كان بهدف تحسين قدرة المحاسبين على فهم هذه الاختلافات وتمكينهم من قياس أثرها على القوائم المالية.

لتحقيق ذلك يتطلب الأمر[2]:

- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها؛
- دراسة الأنظمة المحاسبية لاختيار النظام المحاسبي الأكثر ملائمة؛
- تحديد قواعد محاسبية دولية يمكن استخدامها في تطوير النظم المحاسبية المختلف.

كما يمكن النظر إليها من خلال مفهومها العالمي (المحاسبة العالمية) باعتبارها "مجموعة المعايير والمبادئ الموحدة والمقبولة دوليا لتحكم الممارسات العملية للمهنة"، وفي نفس الإطار تعرف على أنها "نظام عالمي يمكن إقراره وتطبيقه في كل الدول كما يمكن تأسيس ووضع مبادئ محاسبية مقبولة عالميا على نطاق واسع، كتلك الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية، المبادئ والممارسات يتم تطويرها حتى تكون قابلة للتطبيق في كل الدول"[3]. فالمحاسبة الدولية من خلال هذا البعد تسعى نحو تحقيق توافق أو توحيد للمبادئ والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي لتقليل الاختلافات في المعايير الدولية من خلال توجهها نحو دراسة وتشكيل مجموعة مبادئ محاسبية تكون مقبولة عالميا.

في حين يعتبر مفهوم محاسبة الفروع الأجنبية التابعة للشركات متعددة الجنسيات من أضيق وأقدم مجالات المحاسبة الدولية، فمن خلال هذا المنظور عرفها يوالز WOWLES على أنها "أحد فروع المحاسبة التي تهتم

[1]- رأفت حسين مطير، **المحاسبة الدولية**،ط1 ، دار وبلد النشر (غير موجودتين)، 2008، ص7 .

[2]- سعود جايد العامري، **مرجع سابق**، ص ص 28- 29.

[3]- محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص15.

بالأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات"[1]. وفق هذا المفهوم يكمن دور المحاسبة الدولية في إيجاد نظام قوائم مالية فعال يقلل المشاكل الناتجة عن اختلاف المبادئ المحاسبية التي تتعرض لها الشركة الأم عند إعداد وتسوية القوائم المالية المجمعة عبر مختلف دول العالم.

ومن جهة أخرى يرى O.Holzmann et T.Evans. Taylor أنه يوجد مقاربتين ممكنتين للمحاسبة الدولية، الأولى هي مقاربة المقارنة Comparative Approach والتي تسمح بدراسة كيفية وأسباب اختلاف المبادئ المحاسبية من بلد إلى آخر، أما الثانية فهي المقاربة الواقعية أو العملية Pragmatic Approach والتي تسعى إلى إيجاد حلول للمشاكل والصعوبات التي تواجهها الشركات في العلاقات التجارية الدولية[2].

ثانياً: أسباب ظهور المحاسبة الدولية

على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخاً دوليا، إلا أن الاهتمام بالمحاسبة الدولية سواء على المستوى المهني أو المستوى الأكاديمي ظهر فقط في العقود الأخيرة من القرن الماضي، حيث تعتبر سنة 1972 نقطة تحول أساسية لمراحل تطور المحاسبة الدولية، فقبل 1972 كانت تطورات المحاسبة الدولية والاهتمامات بها يتم فقط من خلال عقد الاجتماعات والمؤتمرات الإقليمية بين المحاسبين لتبادل المعلومات والخبرات بين دول الإقليم، إذ أنه لم يكن هناك جهود تذكر فيما يتعلق بتقليل فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، منها مؤتمر سانت لويس* سنة 1904، مؤتمر المحاسبة الأمريكي، المؤتمر الإقليمي الأول لاتحاد محاسبي أسيا والمحيط الهادي (CAPA)، كما تميزت هذه الحقبة بتأسيس عدة هيئات ومنظمات محاسبية، هذه المؤتمرات كان لها دور في حل المشاكل المحاسبية المحلية للدول، كما ساهمت في نقل الأفكار والطرق المحاسبية بين دول الإقليم، وإبراز ضرورية إدراك الاختلافات المحاسبية وأهمية العمل على تطبيقها[3].

أما بعد سنة 1972 وحتى الآن، فقد دخلت المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل تطورها نتيجة للتطورات والاتصالات السابقة بين المحاسبين المهنيين على المستوى الإقليمي، حيث أصبح هناك جهود عملية

---

[1]– بوقاسة سليمان، خليل عبد القادر، **نحو توافق دولي لنظام محاسبي ومالي، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب – البليدة– جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2009، ص5.

[2] -Hervé STOLOWY, **La comptabilité internationale : essai de définition sur la base d'ouvrages et de syllabus**", 17eme congrès de l association française de comptabilité, Valenciennes, 30-31 Mai et 1er juin 1996,P6.

*– والمؤتمرات اللاحقة له كل أربع سنوات في كل من أمستردام، نيويورك، لندن، برلين وباريس.

[3]– محمد مبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص ص21، 22.

تبدل لتقليل هوة الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، ففي عام 1972 ومن خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة والمنعقد في مدينة سيدني باستراليا تم إيجاد منظمتين محاسبيتين تهتمان أساًسا بالاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، لقد نتج عن هذا تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1976 ولجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977[1].

إن هذا التطور لم يكن بمحض الصدفة وإنما جاء استجابة للتغيرات في البيئة المحاسبية ومن أهم العوامل التي ساهمت في هذه التغيرات نذكر:

1- الأعمال الدولية:

عرفت الأعمال الدولية على أنها "كل نشاط تجاري يمتد وراء الحدود الإقليمية لأي بلد، وتتمثل في تدفق السلع والخدمات ورأس المالي من شركة أو وحدة اقتصادية في بلد معين إلى شركة أو وحدة اقتصادية في بلد آخر[2].

لقد ساهم انتشار الأعمال الدولية في ظهور وتطور المحاسبة الدولية لإيجاد آليات تحكم تدفق السلع والخدمات ورأس المال من دولة إلى أخرى نتيجة للاختلاف بين الأعمال الدولية والأعمال المحلية، حيث تغيرت البيئة بكافة عواملها السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يمكن تحديد عدة أسباب ساهمت في زيادة هذه الأعمال الدولية كتعافي الاقتصاد في منتصف الثمانينات، معدلات النمو المتحقق في الدول النامية، ظهور بعض المنظمات الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة، زيادة الاستثمار الأجنبي، تطور وسائل النقل، التطور التكنولوجي ...، كل هذا أدى إلى ظهور وزيادة تعقد المشاكل المحاسبية لذلك كان لزاًما وجود محاسبة دولية تعالج هذه المشاكل[3].

2- الشركات متعددة الجنسيات:

إن ظهور الشركات متعددة الجنسيات - كشركات لها عدة فروع في دول مختلفة تخضع لسيطرة الشركة الأم- وانتشارها الراجع لعدة أسباب (القرب من مصادر التموين، القرب من الأسواق، الوصول إلى مصادر التمويل...) صاحبه بروز مشكلات جديدة من أهمها توسع قاعدة مستخدمي القوائم المالية وعدم تجانسهم، إدارة مخاطر الصرف الأجنبي، إعداد القوائم المالية الموحدة وترجمة العملات الاجنبية ...، كل هذه المشاكل جعلت

[1]- **المرجع السابق**، ص23.

[2]- سعود جايد العامري، **مرجع سابق**، ص16.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية-الشركات المتعددة الجنسيات-**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص16.

المحاسبة الدولية محل اهتمام سواء من قبل الممارسين أو الباحثين، لذلك يمكن القول أن ظهور الشركات متعددة الجنسيات يعتبر سببا رئيسا ومباشًرا لظهور المحاسبة الدولية[1].

3- شركات المحاسبة الدولية:

تحولت متطلبات العصر وخاصة ظاهرة العولمة إلى قوة خارجية مؤثرة في معظم المجالات الاقتصادية وساهمت في تشكيل وتنوع طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين، ولهذا فإن هذه القوة أثرت وبشكل مباشر على الخدمات التي يقدمها هؤلاء إلى زبائنهم مثل خدمات المراجعة، الضرائب وخدمات مالية ومعلوماتية أخرى، حيث أصبح من الضروري على المحاسبين المهنيين أن يتمتعوا بإدراك ومعرفة واسعة وبفهم عالي للمواضيع الاقتصادية والمالية مع مراعاة الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية، وبالتالي كان من الطبيعي لهذه الشركات أن تكون أول من يتحرك على مستوى دولي لإيجاد الحلول الممكنة لبعض المشاكل المحاسبية التي تواجهها[2].

4- عولمة الأسواق المالية وثورة تكنولوجيا المعلومات:

لقد كان لتحرر القطاع المالي والتوجه السريع نحو عولمة الأسواق المالية والتي تشمل سوق العملات وأسواق الأسهم والسندات والقروض والأوراق المالية الأخرى وتحسين الأداء المالي نتيجة لتطور الهندسة المالية والاستخدام الموسع للابتكارات المالية مثل الأدوات المالية المشتقة، وكذا لثورة الاتصال والتكنولوجيا الرقمية بالغ الأثر في تعزيز هذا التوجه[3].

5- البحث العلمي:

يقول G Mueller أنه خلال 25 سنة الماضية انتقلت المحاسبة الدولية من مرحلة الطفولة إلى مرحلة الشباب نتيجة لوفرة الأدبيات التي تناولت موضوع المحاسبة الدولية ووفقا لـ F.Choi et G.Mueller فإن البحوث في مجال المحاسبة الدولية ساهمت في حل المشاكل التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات فيما يخص

[1]- محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص 28.

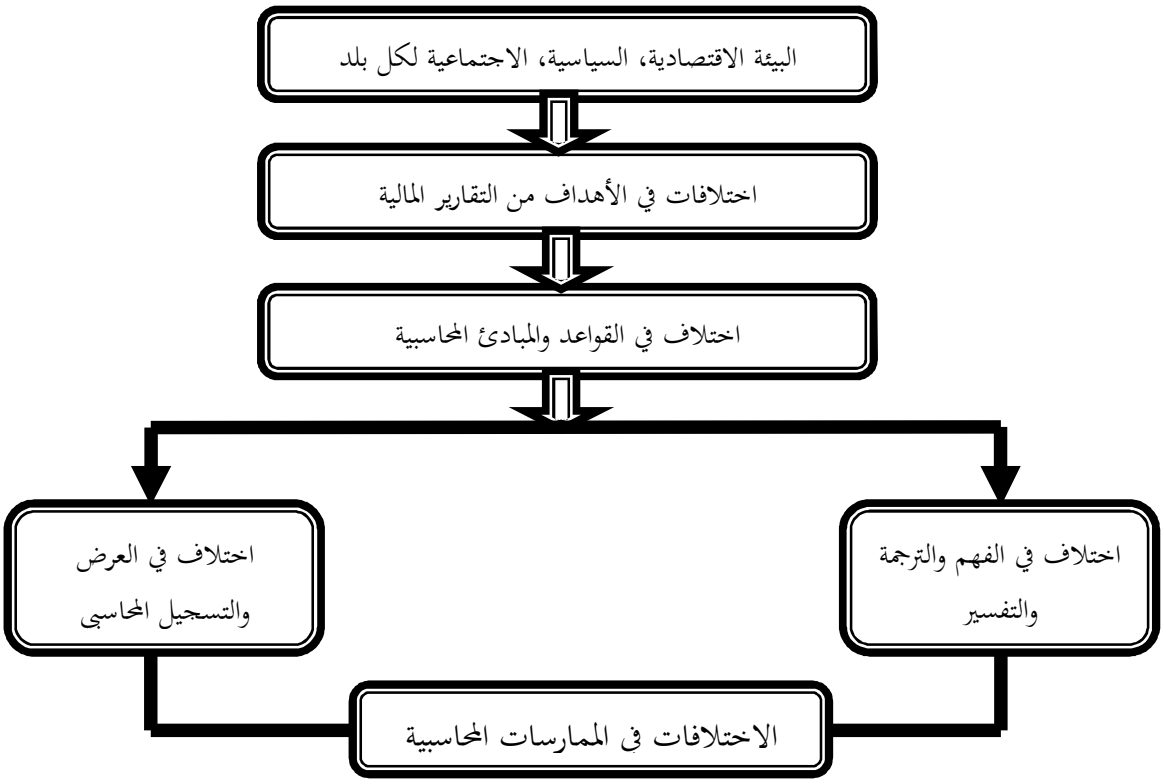
[2]- سعود جايد العامري، **مرجع سابق**، ص17.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 375- 376.

الإفصاح وتحديد احتياجات الأسواق المالية من المعلومات المحاسبية، فضلا عن زيادة الوعي بأهمية التوافق الدولي للقواعد والمبادئ المحاسبية[1]، والاهتمام بها أكثر مهنيا وأكاديميا.

بالإضافة إلى ما سبق وباعتبار المحاسبة لغة ووسيلة اتصال بين عدة أطراف فأنها تختلف عن الممارسة والمضمون من بلد إلى آخر، فهي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية والتي تنعكس في احتياجات كل بلد منها فهذه الاختلافات في الظروف البيئية لكل بلد أدت إلى ظهور تباين في القواعد والإجراءات المحاسبية وأهداف القوائم المالية في كل دولة من دول العالم، والشكل التالي يلخص أسباب الاختلاف في الممارسات المحاسبية.

الشكل رقم (2-1): أساس الاختلاف المحاسبي



المصدر:زوهري جليلة، **واقع المحاسبة الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الدولية**، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 03، العدد 07، 2014، ص 12.

[1] - Hervé STOLOWY, **op.cit**, P4.

ثالثاً: أهداف المحاسبة الدولية

سعيا وراء تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية غير المتجانسين من البيانات الملائمة والقابلة للفهم والمقارنة لاتخاذ مختلف القرارات تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف سواء على المستوى الدولة أو المستوى المحلي وذلك كمايلي[1]:

1- الأهداف العامة للمحاسبة الدولية:

تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف على المستوى الدولي نذكر منها:

- توحيد وتنسيق المبادئ والمعايير والأسس والطرق المحاسبية المختلفة على المستوى الدولي بمساهمة المنظمات المهنية والهيئات الإقليمية؛
- معالجة مشاكل قياس وإعداد التقارير المالية الناتجة عن الأعمال الدولية؛
- إجراء التحليل المالي وتقييم الأداء على المستوى الدولي، مما يساعد في عملية المقارنة والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية؛
- توفير البيانات والمعلومات الموضوعية والملائمة لمختلف المستثمرين بغض النظر عن جنسياتهم؛
- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على المستوى الدولي.

2- الأهداف الخاصة للمحاسبة الدولية

بالإضافة إلى تحقيق الأهداف على المستوى الدولي تسعى المحاسبة الدولية كذلك إلى تحقيق جملة من الأهداف على المستوى المحلي نذكر منها:

- التوصل إلى وضع أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير النظم المحاسبية المحلية؛
- مساعدة المؤسسات المالية والرقابية على معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية واقتصاديات الدول التابعة لها؛
- تسهيل عمل مؤسسات المراجعة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي؛
- تعريف المحاسبين والمحللين الماليين والإداريين والمهنيين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة؛
- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة لبيان اختلاف البيانات والمعلومات في التقرير المالية من جهة وللتوصل إلى النظم المحاسبية الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول.

[1]- سعود جايد العامري، **مرجع سابق**، ص21.

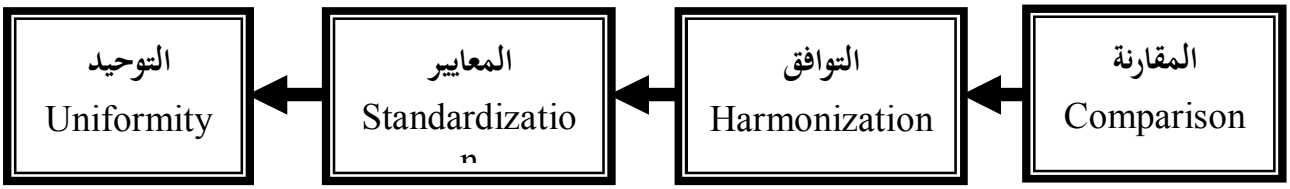
المطلب الثاني: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي

إن التوافق المحاسبي لم يعد فكرة أو أسلوب جديد بل أصبح توجه عالمي، بدأ مع عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة التي كانت تسعى إلى تحقيق مجموعة متناسقة من المعايير لها قبول دولي في ظل عولمة الاقتصاديات وارتباط الأسواق المالية، إلا أنه تبلور وصار هدفا للعديد من الهيئات المحاسبية الوطنية مع ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973 ومن هنا ظهرت الحاجة إلى توافق محاسبي كأحد الحلول لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستوى العالمي والتقليل من الاختلافات المحاسبية إلى أدنى مستوى وتعزيز التشابه[1].

أولاً: ماهية التوافق المحاسبي

قبل التطرق إلى مفهوم التوافق المحاسبي يجدر الذكر أن هناك خلط بين مفهوم التوافق المحاسبي ومفهومي المعايير Standardisation والتوحيد Uniformity، إذ أنهما في بعض الأحيان يستخدمان من قبل الباحثين للدلالة على التوافق Harmonization لذا وجب التمييز بين هذه المفاهيم ويظهر ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): العلاقة بين مفهوم التوافق، المعايير والتوحيد



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية الشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص370.

يظهر لنا أن الخطوة الأولى في التوافق المحاسبي الدولي تتمثل في مقارنة الأنظمة المحاسبية لمختلف دول العالم والعمل على معرفة مدى تباينها وتنوعها، وبالتالي معرفة نقاط التشابه والاختلاف، أما مفهوم التوافق فيشير إلى عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم من خلال إلغاء الممارسات غير الضرورية بينها، كما أن التوافق يتضمن التوفيق بين وجهات النظر ويعتبر أكثر قبولاً من التوحيد.

[1] – سلام عادل عباس النصراوي، حسين هادي حسين عنيزة، **تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية IFRS/IAS إطار مقترح**، مجلة الكلية الجامعة الإسلامية، العدد44، 2017، ص89.

ويسمح التوافق بوجود تنوع في الممارسات المحاسبية مع إمكانية تحديد أوجه التقارب فيما بينها ويعتبر أقل إلزامية من التوحيد[1]. أما المعايير فهي محاولات تقوم بها سلطة أو هيئة لتحقيق التماثل في استخدام الطرق المحاسبية[2].

1- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي:

ويطلق على التوافق أيضا مصطلح الأنساق أو المواءمة، وهو "عملية تخفيض القواعد المحاسبية المتناقضة لتعزيز قابلية القوائم المالية على المستوى الدولي بما يساهم في تحقيق التجانس في الإفصاح[3].

أما حسب bernard COLASSE فهو عملية مؤسساتية تهدف إلى إحداث تقارب المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية ومن ثم تسهيل مقارنة القوائم المالية للشركات في البلدان المختلفة[4]. فالتوافق هو عملية زيادة التناسق بين الأنظمة المحاسبية الموجودة في البلدان وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بها[5]. ولقد أضاف Christian على المفهوم السابق اعتبار التوافق إجراءات سياسية لتقليل الاختلافات وضمان المقارنة[6]. فهي عبارة عن مجرد عملية من خلالها تتم الحركة في اتجاه التوحيد بحكم أنها تتطلب الالتزام بتطبيق معيار محاسبي واحد من طرف كل الدول وبالتالي فهي المرحلة التي يتم من خلالها الانتقال نحو التوحيد المحاسبي في الممارسات المحاسبية وبذلك فإن المعايرة تدل على التماثل شبه التام ومن ثم فهي أكثر صرامة من التوافق[7].

أما التوحيد المحاسبي فيشتمل على سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج بتوحيدها وتبسيطها[8]، بمعنى إعداد قوائم مالية في إطار محدد من القواعد والمصطلحات المشتركة. فهو يعبر عن الحالة التي

---

[1] -Bernard COLASSE, **Harmonisation comptable internationale: la résistible ascension de l'IASC-IASB**, Gérer et Comprendre. Annales des Mines, Les Annales des Mines N° :75, Mars 2004, Paris, P31.

[2]- عماد محمد كندوري، **مرجع سابق**، ص263.

[3]- رائد جميل جبر، **المواءمة بين المعايير المحاسبية الإسلامية والمعايير المحاسبية الدولية مواجهة التحديات القائمة في الدول العربية**، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد25، العدد4، 2017، ص39.

[4]- Bernard COLASSE, **harmonisation comptable internationale, Encyclopédie de comptabilité, control de gestion et d'audit**, Economica, paris, 2000, p 757.

[5]- سلام عادل عباس النصراوي، حسين هادي حسين عنيزة، **مرجع سابق**، ص 89.

[6] -Christian HOARAU, **L'harmonisation comptable internationale vers la reconnaissance mutuelle normative comptabilité**, control, Audit, Tome1, Volume2, France 1995, P76.

[7]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق المحاسبي**، مرجع سابق، ص369.

[8]- مداني بن بلغيث، **إشكالية التوحيد المحاسبي – تجربة الجزائر–**، مجلة الباحث، العدد2، جامعة ورقلة، 2002، ص52.

يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس أو غير متباين، بمعنى التماثل الذي يعني أن تكون المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة[1].

يلاحظ أن هناك اختلاف بين التوافق الذي يسمح بوجود تنوع في الممارسات المحاسبية مع إمكانية تحديد أوجه التقارب فيما بينها إلا أنه أقل إلزامية من التوحيد[2] الذي يفرض أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية[3].

ثانياً: مزايا التوافق المحاسبي

يرى John Turne (1983) أن من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة التوافق المحاسبي الدولي هو إمكانية مقارنة المعلومات المالية المنضمة في القوائم المالية الأجنبية وإزالة مختلف صعوبات وتكاليف ترجمتها، الأمر الذي يجعل من السهل على مستخدمي هذه المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لها وبالتالي إمكانية ترشيد قراراتهم[4].

كما تسهل قابلية المقارنة عملية تقييم أداء المؤسسات ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية وتقرير قرارات الاستثمار الافتراضي، كما أن التوافق المحاسبي يساعد في إزالة أكبر عقبة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية، بالإضافة إلى كونه يساهم في زيادة الثقة في القوائم المالية[5].

كما يمكن تلخيص مزايا التوافق المحاسبي في النقاط التالية[6]:

---

[1]- منى جاي يوسف شعراوي، **أثر التوافق بين المعايير المحاسبية للمؤسسات الإسلامية ومعايير التقارير المالية على جودة المعلومات**، مجلة دراسات العليا، المجلد4، العدد 15، جامعة النيلين، 2016، ص10.

[2] - Bernard COLASSE, **harmonisation comptable internationale De la résistible ascension de l'IASC/IASB**, op.cit, p 31.

[3]- مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي**، مجلة الباحث، العدد4، جامعة ورقلة، 2006، ص ص117، 118.

[4]- فرديرك تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، ترجمة، محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2012، ص ص350، 351.

[5]- محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص270.

[6]- منال حسين لفتة السلماني، **أهمية صياغة معايير محاسبية عربية دراسة مقارنة في ظل التوافق المحاسبي الدولي واختلاف العوامل البيئية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 18، العدد65، جامعة بغداد، 2018، ص ص 393، 394.

- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية، إذ أن المعايير الموحدة تسهل على الشركات ذات الفروع المنتشرة في أنحاء العالم توحيد نتائج عمليات فروعها بقوائم موحدة ولا يبقى أمامها سوى مشكلة تحويل العملة. الأمر الذي يساعد على تخفيض تكاليف الاستغلال المرتبطة بإعداد قوائم مالية مجمعة[1].

وبشكل أشمل يشير التوافق المحاسبي إلى محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة فهي تشمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق والاختلاف ثم العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها[2].

نرى مما سبق أن التوافق هو عملية تقليل الاختلافات في الممارسات المحاسبية، ومحاولة تقريب المعايير المحاسبية على المستوى الدولي مع بعضها بمعنى أنه لا يهدف إلى إزالة كل الاختلافات، بل إلغاء غير الضروري منها فقط للوصول إلى درجات المقارنة الأفضل. ويعتبر التوافق المحاسبي الدولي امتداد لمتطلبات المحاسبة الدولية، حيث أن مختلف العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة الدولية (نمو التجارة الدولية، عولمة الأسواق المالية، ظهور شركات متعددة الجنسيات...) كان لها آثر بالغ الأهمية للحاجة إلى مفهوم التوافق المحاسبي.

ساعدت المزايا التي يحققها التوافق المحاسبي الدولي في بروز العديد من المبررات الدافعة باتجاه تحقيقه نذكر منها[3]:

- توسيع نطاق التبادل التجاري بشكل كبير والذي نتج عنه إنشاء المنظمة العالمية للتجارة في عام 1995؛
- ازدياد التنافس الدولي في كافة المجالات، بحيث أدى إلى ازدياد الحاجة للتوافق الدولي للتخفيف من حدة المنافسة؛
- الحاجة المتزايدة لرأس مال وعولمة الأسواق المالية؛
- انتشار الشركات متعددة الجنسيات ومشاكلها الناتجة عن الحاجة إلى معايير متوافقة دوليا؛
- الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين بلدان العالم وعدم قدرة المستثمرين على فهم القوائم المالية المعدة وفق أسس مختلفة؛

[1]- محمد عجيلة، **آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي– ارتباطات وسياسات –**، المؤتمر العلمي الدولي: **الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 ، ص11.

[2]- محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص268.

[3]- منال حسين لفتة السلماني، **مرجع سابق**، ص394.

- انتفاء الحاجة إلى إعداد مجامع متعددة من القوائم المالية للمؤسسات التي تبحث عن إدراج أسهمها في البورصات العالمية، فبدلا من أن تعد قوائم مالية تتوافق مع المعايير المحاسبية المحلية لكل بلد ترغب في دخول بورصته فإن التوافق يزيل الحاجة إلى ذلك؛
- تحسين القرارات الإدارية في الشركات الدولية، فالبيانات الموحدة تكون سهلة الفهم من قبل متخذي القرارات الإدارية ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها؛
- يسمح التوافق المحاسبي للدول المستقبلة للشركات الدولية على معرفة كل المبادئ والطرق والإجراءات التي تعمل في نطاقها تلك الشركات مما يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة؛
- التوافق المحاسبي الدولي سوف يختصر الوقت والتكاليف والجهود المبذولة في الدول – التي تمتلك أنظمة محاسبية ضعيفة– للوصول إلى النتيجة التي وصلت إليها الدول المتقدمة المساهمة في إنجاز المعايير المحاسبية الدولية[1].

ثالثاً: معوقات التوافق المحاسبي الدولي

يواجه تحقيق التوافق المحاسبي الدولي عدة عوائق يستند إليها معارضو التوافق، نظًرا للتأثير العميق للعوامل البيئية على مهنة المحاسبة، فالمدرك للعلاقة الوطيدة بين الممارسات المحاسبية والعوامل المحيطة بها يدرك الصعوبات التي ستواجه أي محاولة لوضع توافق محاسبي دولي، ويمكن عرض بعض العوائق التي واجهت عملية التوافق المحاسبي الدولي على النحو التالي:

يرى كل من Christopher nobes وRobert parker أن أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق توافق محاسبي دولي هو حجم الاختلافات في الممارسات بين مختلف بلدان العالم الناتج عن اختلاف تصنيف الأنظمة المحاسبية كما أن هناك اختلافات تخص حملة الأسهم غير المتجانسين[2].

هذا الاختلاف ناتج عن اختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية، السياسية والثقافية من بلد إلى آخر، فأي نظام محاسبي مرتبط بتلبية احتياجات تلك البيئة.

[1]- محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص270.

[2]- Christopher Nobes, Robert Parker, **Comparative international accounting**, tenth edition , Pearson – Education Limited,England, 2008, p77.

إن الاختلاف في الاحتياجات ناتج عن الاختلاف في فئة مستخدمي القوائم المالية، فمثلاً في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة فإن المستثمرين الماليين يعتبرون المستخدم الرئيس للقوائم المالية بفعل الاعتماد الكبير على الأسواق المالية، أما في فرنسا وألمانيا فنجد الحكومة والسلطات الضريبية هي المستخدم الرئيس للقوائم المالية وبالتالي فالمستثمرون الماليون يحتاجون إلى معلومات محاسبية ملائمة لاتخاذ أفضل القرارات الاستثمارية، أما السلطات الضريبية فهي تحتاج إلى قوام وفق التنظيم الضريبي، أما الحكومات فهي بحاجة إلى قوائم مالية معدة وفق أسسها وقواعدها المحاسبية، هذه الاختلافات تخلق صعوبات في تحقيق توافق محاسبي دولي[1].

يوجد في العديد من الدول تدخل مباشر للحكومات على طبيعة مهنة المحاسبة بشكل أو بآخر وحتى على مستوى إصدار المعايير المحاسبية عن طريق إصدار التشريعات وسن القوانين وهنا تنشأ مشاكل نتيجة لرفض الحكومات تغيير قوانينها وتشريعاتها المحلية من أجل إصدار معايير محاسبية متوافقة أو تبني أخرى، والذي يشكل عائقا أمام تحقيق التوافق المحاسبي الدولي[2].

أثر غياب قوانين دولية تدعم عملية تحقيق التوافق المحاسبي وتسبب في صعوبات كثيرة عطلت هذه العملية، فنجد المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها المساهم الأكثر فعالية في عملية التوافق المحاسبي تفتقد لهذه القوة القانونية الملزمة، إذ أنها لم تتمكن من إلزام الدول بتنفيذ المعايير الصادرة عنها، وبالتالي فالافتقار للسلطة القانونية الملزمة وغياب التنسيق والتفاوت بين الحكومات أدى إلى قصور في الالتزام بالتنفيذ[3].

كذلك ومن بين العوائق التوافق المحاسبي ما هو مرتبط بالتطور التاريخي للمحاسبة داخل كل بلد، إذ أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية قد تجد استخدامها ملائم مقارنة مع الدول التي تستخدم القوانين الصادرة عن الحكومة، تجد صعوبة في تطبيق تلك المعايير، لذلك ينبغي مراعاة ظروف كل بلد ونقاط بدئها عند المقارنة بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية[4].

---

[1] -Ira Yu ta chairas, wirawan ED, **Radianli Accounting harmonization in ASEAM the income**, benefits and obstacles master thesis school of economics on commercial law Gotelory university othenbevry othenburg, 2001, P22-.23.

[2]- شعيب شنوف، **المحاسبي الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد حالة BPEXPLORATION. LIMITED**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، 2007، ص98.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق المحاسبي**،مرجع سابق، ص387.

[4]- شعيب شنوف، **مرجع سابق**، ص98

كما أن التفاوت الاقتصادي بين البلدان النامية والدول المتقدمة يجعل من احتياجات البيئة لنوع وشكل المعلومات في كل من المجموعتين مختلفة اختلافا جوهريا وهو ما ينعكس على طبيعة الأنظمة المحاسبية التي يجب أن تطبق في كل منها حتى تلبي تلك الاحتياجات المختلفة وبالتالي التوافق المحاسبي قد لا يلبيها[1].

فالدول المتقدمة تتوفر على منظمات مهيمنة قوية واقتصاد صلب ومستوى تكوين جيد، فتكون مزايا التوافق لها أكبر من تكاليفه، بينما في الدول النامية التي تتميز بهشاشة اقتصادها ومؤسساتها، وضعف تأهيل مهنة المحاسبة فإن تكاليف هذا التوافق قد تكون أكبر من مزاياه، وأبرز مثال على ذلك هو افتقار الدول النامية لأسواق مالية نشطة في حين أن المعايير المحاسبية الدولية من أهم مزايا يكون للمؤسسات المدرجة في البورصات[2].

وتعتبر القومية من بين العوائق التي تواجه التوافق المحاسبي الدولي وتتجلى في عدم قبول الدول تغيير ممارستها المحاسبية لتوافق الممارسات السائدة في بلد آخر، فالقومية تقف عائقاً أمام قبول الآخر شيء من الخارج وتعتبر هذا الإلزام مساًسا بسيادتها[3].

وتؤثر العديد من المنظمات المهنية العامة والخاصة على سيرورة عملية التوافق المحاسبي الدولي بطرق ودرجات مختلفة من خلال الجهود.

[1] – منال حسين لفته السلماني، **مرجع سابق**، ص395.

[2] – بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومة المالية (دراسة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة)**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013، 2014، ص25.

[3] – Christopher Nobes, Robert Parker, **op.cit**, p 77.

المطلب الثالث: الجهود الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي

من أجل تحقيق عملية التوافق المحاسبي يتطلب الأمر تكاثف الجهود من قبل العديد من المنظمات ولجان الدولة، منها من تسعى إلى تحقيق أهداف على مستوى عالمي وأخرى لها توجه لتحقيق توافق محاسبي على مستوى إقليمي.

أولاً: المنظمات العالمية : وتشتمل المنظمات التالية:

1- **الأمم المتحدة (UN):** قام فريق العمل في عام 1970 التابع للأمم المتحدة بإنشاء لجنة لدراسة أثر الشركات المتعددة الجنسيات والتقارير التي تقدمها على الاقتصاد العالمي، وكانت اللجنة مكونة أساسا من ممثلي الدولة السائرة في طريق النمو، بهدف إجبار هذه الشركات على تقديم معلومات محاسبية صحيحة للدول التي تعمل بها[1].

إلا أن مجموع التوصيات الصادرة عن اللجنة أهملت من قبل الدول المتقدمة، إلا أن هذا لم يمنع الأمم المتحدة من مواصلة اهتماماتها بالمحاسبة الدولية، وشكلت أمانة متخصصة في هذا الأمر تعمل تحت وصاية ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية CNUCED أوكلت لها مهمتين أساسيتين هما[2]:

- تقديم المساعدة التقنية الدائمة وبالخصوص للدول النامية والتي هي بصدد التحول إلى اقتصاد السوق؛
- تنظيم مؤتمر سنوي يهتم بالمشاكل المحاسبية المعاصر.

2- منظمة التعاون الاقتصادي ECO:

أنشئت هذه المنظمة في عام 1961 وتضم 30 دولة من الدول المتقدمة في العالم، حيث تهدف إلى تشجيع الأنشطة العالمية[3]، بدأت الاهتمام بالمسائل المحاسبية في السبعينات وقد أصدرت في هذا المجال سنة 1976 التوجيهات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي القطاعي والتي تحث الشركات متعددة الجنسيات على ضرورة الإفصاح عن رقم

---

[1]- عكوش محمد أمين، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP الرويبة و مؤسسة مدبغة ومراطة الرويبة.TAMEG)**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010- 2011، ص13.

[2]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر** ، مرجع سابق، ص125.

[3]- عكوش محمد الأمين، **مرجع سابق**، ص14.

الأعمال والنتيجة السنوية حسب المناطق الجغرافية وحسب النشاط[1]، وفي عام 1981 أنشأت لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات فريق عمل للمعايير المحاسبية لإجراء دراسات ومساعدة مجلس معايير محاسبة دولية IASB من أجل تحسين إمكانية المقارنة وتحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية[2].

3- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

تأسست هذه الهيئة في عام 1977 كنتيجة لجهود المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين، تهدف إلى تطوير مهنة المحاسبية الدولية، وقد حلت محل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة ICCAP التي كان تشكيلها بعد انعقاد المؤتمر العاشر للمحاسبة.

يضم الاتحاد الدولي للمحاسبة أكثر من 150 عضو يشمل عن هيئات محاسبية من جميع دول العام، تعمل هذه اللجنة على تطوير المعايير للتدقيق وقواعد السلوك المهني والتعليم المحاسبي من خلال القيام بمختلف البحوث والدراسات في هذا المجال[3].

ومن أهم الأهداف التي كلفت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها نذكر[4]:

- اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني؛
- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية؛
- تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات المستخدمة للقوائم المالية؛
- التعاون مع الهيئات الإقليمية والمساعدة في نشر هذه الهيئات؛
- إصدار دوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة؛
- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد؛
- تشجيع الراغبين في الانضمام للاتحاد والمشاركة في نشاطاته.

---

[1] -NGUYEN THI PHUONG THAO,Impact **of globalization on international accouting harmonization a case of Vietnam,** june2010 sur le site web http://thuviennoivu.dreamlib.vn:8080/phamquangquyen/bitstream/123456789/886/1/Nguyen%20Thi%20Phuong%20Thao.pdf le 14-11-2018 13:06.

[2] -**Ibid**.

[3] -Christopher Nobes, Robert Parker, **op.cit**, P88.

[4] - محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص282.

4- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تعتبر هذه المنظمة من أكبر الجهود الدولية نشاط وبروزًا في مجال التوافق المحاسبي الدولي والتي سنتطرق إليها بشيء من التفصيل في المبحث التالي.

ثانيًا: المنظمات الإقليمية

بالموازاة مع جهود المنظمات الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي هناك جهود تقوم بها منظمات إقليمية لتحقيق نفس الهدف نذكر منها[1]:

1- المجموعة الاقتصادية الأوروبية : EEC

وتعرف أيضا هذه المجموعة بالسوق الأوروبية المشتركة، تأسست في عام 1957، وتضم عضويتها 12 دولة طبقا لمعاهدة روما، من أهم أهدافها المعلنة خلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء لتحقيق التدفق الحر للبضائع والأفراد ورأس المال وتوحيد الجمارك، بالإضافة إلى التنسيق بين القوانين المحلية للأعضاء، ومن أهم المجالات التي اهتمت بها المجموعة تحقيق التوافق المحاسبي بين أعضائها.

وسعيا وراء هذا الاهتمام أصدر الاتحاد الأوروبي سلسلة توجيهات وتشريعات لها علاقة بالتوافق، كما تعمل المفوضية الأوروبية بالتنسيق مع لجنة معايير المحاسبة الدولية على اعتبار أنها أحد أعضاء المجموعة الاستشارية للجنة، كما يعمل الاتحاد الأوروبي مع المنتدى الاستشاري المحاسبي في مجال إعداد معايير المحاسبة الدولية[2].

2- مجلس المحاسبة الإفريقي AAC:

تم تأسيس مجلس المحاسبة الإفريقي في عام 1979 ويضم 27 دولة إفريقية، يهدف إلى إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الأفريقية وكذلك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية.

ومن المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الإفريقية هو الماضي الاستعماري الذي خلف وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة هما النموذج الفرنسي والنموذج الانجليزي.

3- اتحاد المحاسبين الأوروبيين UEC:

ظهرت هذه المنظمة في عام 1951، حيث كانت آنذاك نقاشات تدور حول معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية الأمم المتحدة، إلا أن هذه النقاشات لم تكلل بنجاح، وفي المقابل أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية

[1]- **المرجع السابق**، ص ص 283، 287.

[2]- شعيب شنوف، **مرجع سابق**، ص106.

المنظمات المهنية للمحاسبة لأكثر من 20 دولة، ومن أهم أهدافها تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة، ونقل المراجعين في دول الأعضاء، ويجتمع الاتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات.

4- جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين AFA:

تأسست سنة 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا، والتي كانت عندئذٍ تشمل كل اندونيسيا، ماليزيا، الفلبين، سنغافورة وتايلاند، وقد عقد أول مؤتمر لها في عام 1978، وفي عام 1979 أصدر الاتحاد أول معايير محاسبية، حيث كان أول إصدار للمعايير المراجعة في عام 1980، وتعتبر جهود اتحاد المحاسبين لدول جنوب شرق آسيا مكملة لتلك الجهود التي تقوم بها لجنة المعايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين ومصدر لوجهات نظر بلدان جنوب شرق آسيا في وضع المعايير المحاسبية الدولية، كما يعمل AFA على تعديل المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق واحتياجاته.

5- اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPA:

تأسس الاتحاد عام 1957 ويضم أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة، يهدف الاتحاد إلى تطوير مهنة المحاسبة إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة، كما يعمل الاتحاد مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين لوضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولاً عامًا مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف الدول النامية عند صياغتها.

6- الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين ASCA:

تأسست الجمعية في عام 1965، وتتكون من عضوية الهيئات المهنية بالدول العربية، وقد عقد أول مؤتمر لها في عام 1965، في حين أصدرت أول معايير للمراجعة في عام 1970.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبة الدولية

إن المعايير المحاسبية عبارة مسطرة لقياس السلوك الاقتصادي لمنظمات الأعمال فهي قياسات تطبقها المؤسسات لقياس عناصر القوائم المالية وبالتي إلى تحديد نتائج النشاطات والموقف المالي لها. كما يمكن تشبيه المعيار المحاسبي بعداد السرعة في السيارة، إذ يؤثر في سلوك سائقي السيارات[1]. وبمعنى محاسبي تعتبر المعايير المحاسبية الدولية معايير تم إصدارها من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية تهدف أساسا إلى تحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفهوم هذه المعايير بعد التطرق إلى نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية أما في المطلب الثالث فستناول مزايا وعيوب المعايير المحاسبية الدولية وتجارب بعض الدول في تطبيقها.

المطلب الأول: نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعود نشأت IASC إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر سنة 1972 في سيدني باستراليا، في هذا المؤتمر طلب من "اللورد بنسون" إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية، وبعد عقد عدة اجتماعات أخرى بين رؤساء AICPA، CKA، ICAEW وICAS تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الجدول في تشكيل هيئة محاسبة دولية بشكل تتجاوز الدول الثلاث مجموعة الدراسة، وعليه وجهت الدعوة لهيئات المحاسبة في استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك وهولندا لحضور اجتماع في لندن في مارس 1973، في النهاية أسفر الاجتماع عن إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية[2].

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات عند إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم[3]، إذ تعتبر من أهم وأنجح الهيئات في مجال التوافق المحاسبي الدولي، تأسست هذه اللجنة في عام 1973 من قبل الهيئات المحاسبية في تسع دول هي استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا الغربية[4].

---

[1]- عبد الناصر نور، طلال الجحاوي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق**، مجلة أبحاث جامعة حلب، العدد35، 2003، ص 4.

[2]- طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة**، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص4، 5.

[3]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص106.

[4] -Christopher Nobes, Robert Parker**, op.cit,** P79.

وكان الهدف من تأسيس هذه الهيئة وحتى إعادة هيكلتها في عام 2001 محدد في الآتي[1]:

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق عالمي؛
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير محاسبية دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر في اللجنة من معايير.

ولتحقيق أهدافها أتبعت لجنة IASC في هذه المرحلة منهجية تمثلت في ممارسة دور تنسيق وتوحيد أراء أعضائها من الهيئات الوطنية للمحاسبة أو ما يسمى التناغم الدولي، حيث اقتصر عملها على اختيار معالجة محاسبية معينة مطبقة في دولة ما ثم تبني هذه المعالجة وإدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها، وبهذا الشكل لم تمارس IASC أي دور ينطوي على بحث وابتكار وتطوير معالجات محاسبية تلبي الحاجة لمعيار محاسبي معين وتعالج قضية محاسبية لا يوجد لها حل محاسبي مقبول والذي كان من بين أسباب ضعف قبولها دوليا وانتشارها المحدود خلال تلك الفترة[2]، بالإضافة إلى كون الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي كان يفرض نوعًا من الهيمنة على اللجنة لكون أعضاء اللجنة هم من الهيئات المحاسبية المهنية لأعضاء IFAC، كما يدير أمورها مجلس إدارة يختار من هؤلاء الأعضاء في IFAC. ويتحمل هذا الأخير جزء كبير من نفقات الموازنة ولا يمكن إجراء أي تعديل إلا بعد مناقشته من قبل مجلس إدارة الاتحاد[3].

وتجاوزًا للخلل الهيكلي في عضوية IASC، أسس في عام 1981 مجلس اللجنة مجموعة استشارية دولية تضم كافة الأطراف المستفيدة من المحاسبة كممثلي الشركات ومعدي البيانات المالية، المستثمرين، المحللين الماليين، شركات التدقيق، الحسابات الكبرى، البورصات والجهات المنظمة للأوراق المالية[4]، وكان لها دور كبير في قبول المعايير الناتجة عن اللجنة.

---

[1]- ميادة جعفر ناجي، **المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق، دراسة مقارنة للتوفيق بين المعايير**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد2، العدد3، 2012، ص152.

[2]- حسين يوسف القاضي، سمير مفدي الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية**، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص21.

[3]- **المرجع السابق**، ص23.

[4]- **المرجع السابق**، ص24.

ومنذ عام 1983 ونتيجة لتعزيز العلاقة بين IASC وIFAC أصبحت العضوية في كل من الهيئتين مماثلة وبالتالي شمل أعضاء IASC كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت أعضاء في IFAC[1].

وفي عام 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO إلى المجموعة الاستشارية، فالمنظمة الدولية IOSCO هي الجهة المعنية بتنظيم القيد والتداول الخارجي وحماية المستثمرين، فهي تحتاج إلى معايير محاسبية معترف بها لاستخدامها عند تقرير متطلبات القيد والتداول، أما لجنة IASC فهي الجهة المعنية بصياغة المعايير المحاسبية الدولية IAS لخدمة جهات متعددة أهمها المستثمرين، فهي تحتاج إلى من يلزم الشركات على تطبيق معايير المحاسبة IAS وتفسيراتها.

ولقد تم الاتفاق بين IOSCO وIASC على مايلي[2]:

- الإسراع في إعداد هيكل متكامل من المعايير المحاسبية؛
- دراسة إعادة هيكلة لجنة IASC لإيجاد كيان يتمتع بدرجة عالية من الاستقلالية والقبول الدولي من خلال الحصول على دعم مجالس المحاسبة الوطنية؛
- تأسيس مجلس دولي للمحاسبة يقيم مجلسا للأعضاء ومجلس للمعايير ومجلسا استشاريا ولجان أخرى مساعدة.

وفي عام 1993 بدأت المنظمة الدولية IOSCO بدراسة معايير المحاسبة الدولية IAS وإقرار قبولها الواحد تلو الآخر، وأول معيار قبلته هو المعيار IAS7: قائمة التدفقات النقدية، وفي نفس الفترة خاطبت المنظمة رسميا IASC وطلبت منها ضرورة العمل على تطوير مجموعة من معايير المحاسبة تشكل في مجموعها هيكلا متكاملا "عصب المحاسبة" يفي بأغراض التقرير المالي حتى يمكن مطالبة الشركات المدرجة في أسواق المال الدولية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية IAS[3].

وفي يوليو 1995 واستجابة لهذا الطلب، أعلن مجلس إدارة IASC واللجنة الفنية التابعة لIOSCO عن علاقة هامة تم بلوغها في سبيل تطوير معايير المحاسبة الدولية، وكان مجلس إدارة IASC قد وضع خطة عمل باسم "برنامج عمل المعايير المحورية" رأت اللجنة الفنية أنه لدى اكتمالها بشكل ناجح سينتج عنه مجموعة شاملة

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق المحاسبي**، مرجع سابق،ص337.

[2]- حسين يوسف القاضي، سمير مفدي الريشاني، **مرجع سابق**، ص ص26- 27.

[3]- **المرجع السابق**، ص ص27.

ومحورية من المعايير، ولقد أقرت بالفعل معيار IAS7 وأبلغت IASC بأن 14 من المعايير الدولية القائمة تتطلب تحسينا إضافيا شرط استكمال المعايير المحورية الأخرى بنجاح[1].

وفي عام 1998 أنجز فريق عمل الإستراتيجية *SWPتقرير بإعادة هيكلة اللجنة الدولية بشكل يربُطها بصورة أقرب من مجلس معايير المحاسبة الوطنية، كما تخطى عدد الدول الأعضاء في لجنة IASC رقم مئة دولة، وكما هو مخطط أنجزت اللجنة مجموعة عصب المحاسبة بإصدار المعيار رقم IAS39 – الأدوات المالية والمشتقات– وتم أيضا الانتهاء من المشروع الثاني بين IOSCO و IASC لصيانة مشروع مجموعة معايير عصب المحاسبة والذي نتج عنه قبول معظم المعايير الدولية ولكن بعد إعادة تقييمها من جانب اللجنة الفنية التابعة للمنظمة IOSCO[2].

وفي عام 1999 أقرت لجنة IASC خطة إعادة التنظيم أو خطة التحول الإستراتيجي وأول خطوة في تنفيذ مشروع إعادة التنظيم كانت تعيين لجنة لتسمية أعضاء "هيئة الأمناء"، وفي عام 2000 أعلنت IASC عن تشكيل هيئة الأمناء، التي أوكلت لها المهام التالية[3]:

- تسمية أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والمجلس الاستشاري SAC ولجنة التفسيرات للتقارير المالية الدولة IFRIC؛
- الإشراف على عمل IASB ومدى التزامها بالإجراءات؛
- وضع الترتيبات المالية والموافقة على الموازنة.

وفي 1 أفريل 2001 تم إعادة هيكلة IASC لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ليحل محل لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC، وهو منظمة غير ربحية مسؤول عن وضع معايير المحاسبة الدولية، هذا الكيان تابع للجنة IASC[4]، ومكمل لها ومعدل لهما وليس بديلاً عنهما.

---

[1] – طارق عبد العال، **مرجع سابق**، ص10.

[*] – تم تشكيل فريق عمل الإستراتيجية عام 1997 لدراسة هيكل وإستراتيجية IASC، والذي نشر عام 1998 ورقة مناقشة بعنوان" تشكيل IASC من أجل المستقبل" قدمت فيها عدة مقترحات أهمها إلغاء هيكل IASC إلا أنها قوبلت بمعارضة شديد من قبل مجلس إدارة اللجنة،بعدها بعام تمت الموافقة على توصيات تقريره النهائي " توصيات حول تشكيل IASC من أجل المستقبل"

[2] – حسين يوسف القاضي، سمير مفدي الرشاني، **مرجع سابق**، ص31.

[3] – **المرجع السابق**، ص ص 35-36.

[4] – Ira Yuta Chairas & Wirawan E.D. Radianto, **op.cit**, P30.

وعقب تعيين أعضاء IASB صرح السيد ديفيد توبدي Sir David Tweedie أول رئيس لمجلس معايير المحاسبة الدولية[1] بمايلي "إن رسالة IASB المنشأ حديثا بسيطة، فهي من خلال الشراكة مع واضعي المعايير الوطنية ستهدف إلى زيادة شفافية التقارير المالية عن طريق تحقيق طريقة واحدة عالمية لمحاسبة المعاملات سواء كانت في سيدني أو سنغافورة والمنفعة ستعود على الاقتصاد العالمي من وراء إزالة عوائق الاستثمار بتطبيق معايير موحدة عالية الجودة[2].

إن IASB هي هيئة مستقلة غير مسيطر عليها من قبل أي حكومة محددة أو منظمة مهنية أخرى، تهدف إلى الإشراف ومراقبة إصدارات IASB في وضع المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات والمنظمات الأخرى حول العالم والتي تتعلق بالتقارير المالية وتنحصر أهداف IASB بالآتي[3]:

- صيغة مجموعة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة مفهومة، تفرض بالقوة، شفافة وقابلة للمقارنة بالنسبة للمعلومات في القوائم والتقارير المالية الأخرى لمساعدة مختلف المشاركين في أسواق المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية؛
- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛
- التوجه نحو التقارب والالتقاء بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية.

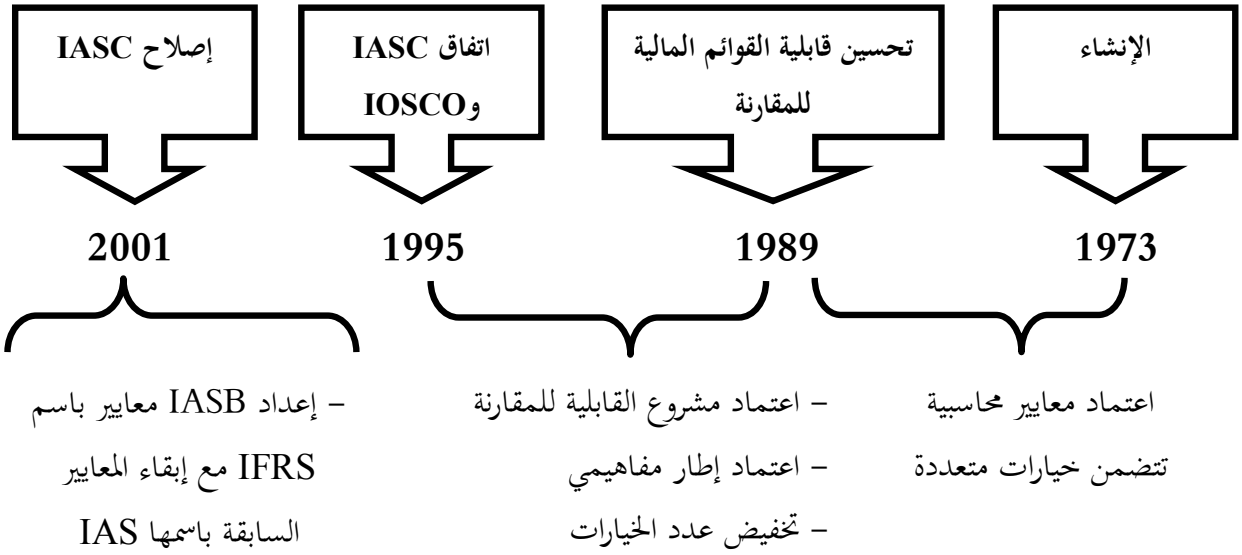
ويمكن تلخيص أهم المحطات في تاريخ IASC في الشكل التالي:

[1] - https://www.ifac.org/bio/sir-david-tweedie le 20-07-2019 / 19:45.

[2] – طارق عبد العال، مرجع سابق، ص25.

[3] – آلا شمس الله نور الله الخزعلي، **أهمية تنسيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد63، 2012، ص460.

الشكل رقم (2-3): مراحل تطور IASC



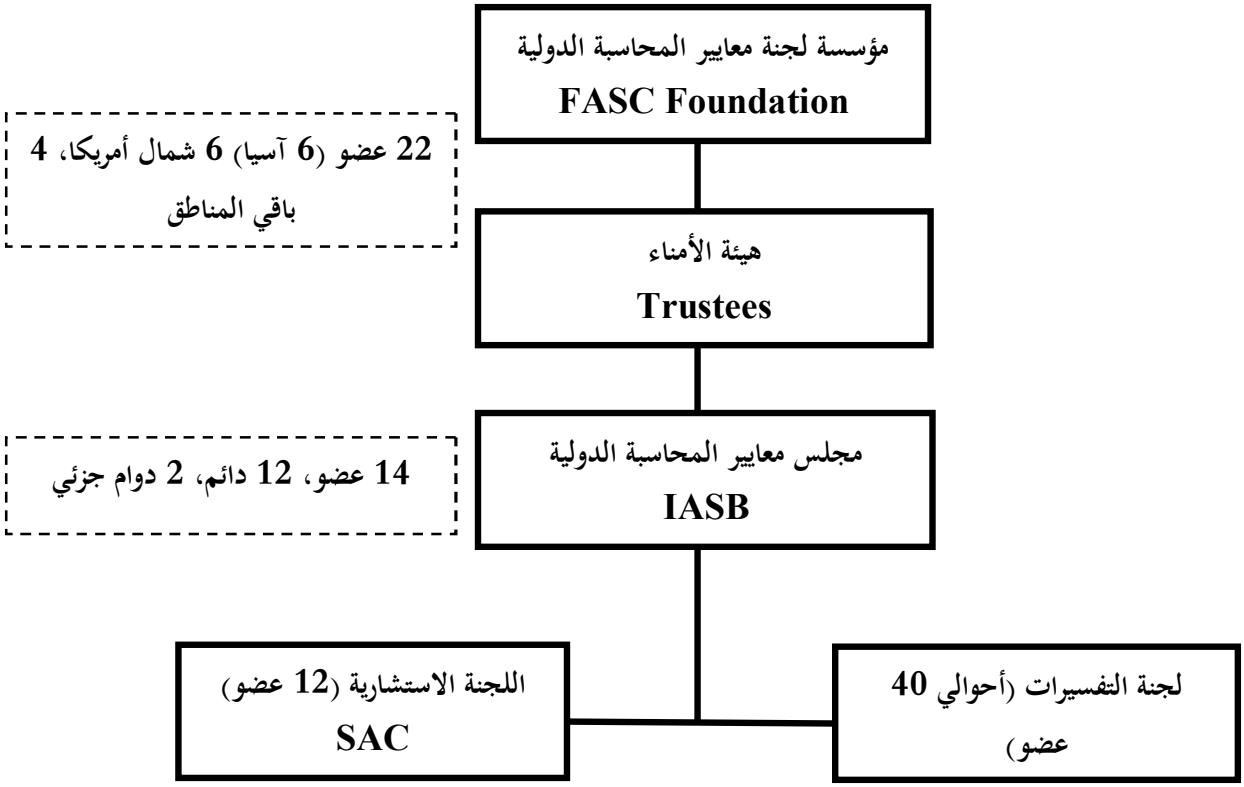
المصدر: بدرة بن تومي، **آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العروض والإفصاح في القوائم المالية الإسلامية (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس –سطيف 1-، الجزائر، 2013/2012، ص92.

- **تنظيم مجلس معايير المحاسبة الدولية:**

رغم الصعاب التي واجهت لجنة معايير المحاسبة الدولية من حيث تحقيق اتفاق دولي على المعايير الصادرة وتحقيق القبول لها، ورغم عدم استقلاليتها ذاتيًا، إلا أن الباحثين يعتبرون أنها قدمت إنجازًا حيدًا على مستوى صياغة المعايير وعلى مستوى تحقيق الانتشار العالمي، فمند تأسيسها أصدرت اللجنة 41معيارًا محاسبيًا، ومع هذا فإن الطريقة التي كانت تضع بها المعايير الدولية والطريقة التي تم بها قبول تلك المعايير تكشف عن وجود ضعف في الكيان الدولي لها لا يسمح بقبول المعايير المالية الدولية IAS من قبل كافة الأطراف ولم تكن المشكلة فيما تصدره من معايير وإنما في ضعف درجة قبولها، بالإضافة إلى ضعف آليات صياغة وتطوير تلك المعايير الأمر الذي فرض ضرورة إجراء تغييرات هيكلية وإنشاء IASB بهيكل تنظيمي جديد[1].

[1]- حسين يوسف القاضي، سمير مفدي الريشاني، **مرجع سابق**، ص41.

الشكل رقم (2-4): الهيكل التنظيمي لـ IASB



المصدر: حسين يوسف القاضي، سمير مفدي الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية**، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ، ص44.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الهيكل التنظيمي IASB تتكون من:

1- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية:

تتكون من 19 أيضًا تشمل مهامهم مايلي[1]:

- تعيين أعضاء كل من مجلس IASB وSAC وIFRIC؛
- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية؛
- القبول السنوي لميزانية IASB وتحديد أساس التمويل؛
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة؛
- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية من أجل IASB، SAC وIFRIC؛

[1]- .ريشارد شويدر وآخرون، **مرجع سابق**، ص ص 122-123.

- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد عمل ما يجب بما في ذلك التشاور مع SAC ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من قبل الجمهور.

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية:

يتكون IASB من 14 عضو، 12 منهم يتفرغ تام يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة.

وتكمن المسؤوليات الأساسية للمجلس في تطوير ونشر معايير التقرير المالي الدولي ومذكرات العرض المبدئية وقبول التفسيرات الصادرة من IFRIC.

3- المجلس الاستشاري للمعايير SAC:

يشكل ملتقى لمشاركة المنظمات والأفراد المهتمين بالتقرير المالي في وضع المعايير، يعمل على تقديم النصح لـ IASB حول أولويات عمله ويطلعه على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

4- لجنة تفسيرات التقارير المالية IFRIC:

في عام 2002 قامت هيئة الأمناء بتأسيس لجنة التفسيرات ليحل محل المجلس القديم SIC وتتكون اللجنة من 12 عضو لهم حق التصويت، إضافة إلى أعضاء تحددهم هيئة الأمناء وعضو ممثل عن المنظمة الدولية IOSCO وعضو ممثل عن الاتحاد الأوروبي لكن ليس لهم حق التصويت.

وتتمثل مهام IFRIC في[1]:

- القيام بمساعدة المجلس IASB على وضع وتطوير التفسيرات لمنفعة مستخدمي ومعدي ومدققي البيانات المالية؛
- وضع دليل حول قضايا التقارير المالية الحديثة التي لم يتم التطرق لها من قبل IASB أو التفسيرات IFRIC أو وجود تضارب بين المعايير والتفسيرات؛

[1]- حسين يوسف القاضي، سمير مفدي الريشاني، **مرجع سابق**، ص44.

- مساعدة المجلس على تحقيق التوافق الدولي.

المطلب الثاني: ماهية معايير المحاسبة الدولية

إن المعايير المحاسبية الدولية هي مبادئ محاسبية أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي، لكونها تسعى إلى التنسيق والتوحيد بين التطبيقات المحاسبية المختلفة في ظل ما تشهده البيئة الدولية من تطورات.

أولاً: نشأة معايير المحاسبة الدولية

لقد اهتمت عدة دول بوضع وإصدار المعايير المحاسبية التي تعكس السياسة المحاسبية التي ينتجها مجتمع معين ويقوم بتطبيقها في قياس وتوصيل نتائج النشاط الاقتصادي لوحداته الاقتصادية، ويذكر أحد الباحثين أن الاهتمام بالمعايير قد بدأ في منتصف العشرينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA[1]، الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، كما تم تشكيل مجل لمعايير المحاسبة المالية FASB منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة GAAP والتي بدأ العمل بها منذ عام 1932[2]، ليحل محل CAP الذي حل بدوره محل مجلس المبادئ المحاسبية APB نتيجة للانتقادات التي وجهتها لجنتا Wheat وTrue blood بشأن الآراء التي أصدرها APB وطريقة عمله وتركيبة أعضائه وعدم تفرغهم[3].

وفي بريطانيا بدأ الاهتمام بالمعايير المحاسبية سنة 1935 عندما تشكلت جمعية البحث المحاسبية المستقلة، كما أصدر معهد المحاسبين في انكلترا ICAEW توصيات عن المبادئ المحاسبية، كما أصدر قائمة المقاصد عن المعايير المحاسبية في السبعينات[4].

أما محاولات وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الما حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري بالولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد

[1]- آلاء شمس الله نور الله الخزعلي، **مرجع سابق**، ص455.
[2]- حسين يوسف القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص104.
[3]- آلاء شمس الله نور الله الخزعلي، **مرجع سابق**، ص455.
[4]- **المرجع السابق**.

جمعيات المحاسبين القانونيين في و. م. أ قبل تأسيس AICPA سنة 1917، ولقد كان البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وعقبتها عدة مؤتمرات منها[1]:

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عقد في عام 1926 في أمستردام؛
- أما المؤتمر المحاسبي الأول الثالث فقد عقد في نيويورك في عام 1929، وقد قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية هي:
  - الاستهلاك والمستثمر؛
  - الاستهلاك وإعادة التقويم؛
  - السنة التجارية أو الطبيعية.
- وانعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933 وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزلندة وبعض الدول الإفريقية؛
- المؤتمر الخامس عقد في عام 1938 في برلين بمشاركة 320 وفلًا فضلاً عن 250 مشاركًا من باقي أنحاء العالم؛
- المؤتمر السادس عقد في لندن عام 1952 وقد سجل المؤتمر مشاركة2510 عضو من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى؛
- ومع المؤتمر العالمي السابق للمحاسبين الذي عقد في أمستردام في عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر وبخمس سنوات وبقيت على هذا النحو إلى يومنا هذا، وقد شارك فيه 104 منظمة محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائر من الخارج و1200 عضو عن البلد المضيف هولندا؛
- وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام 1962 وحضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 عضو من دول أخرى، وقد شارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة، وقدم فيه 45 بحثا؛
- أما باريس فقد كانت مقر المؤتمر التاسع في عام 1967 تلاه المؤتمر العاشر في 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة؛

[1]- حسين يوسف القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص ص 104-106.

- أما المؤتمر الحادي عشر فقد استضافته ألمانيا الاتحادية في عام 1977، وقد حضره مندوبي أكثر من مائة دولة، تلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك في عام 1982 والثالث عشر في طوكيو؛
- وكان موضوع المؤتمر الرابع عشر "دور المحاسبين في إقتصاد شامل"، الذي عقد في عام 1992، شارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة، وحضره 2600 مندوب من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان، سوريا، الكويت، مصر والسعودية برعاية IFAC، حيث استضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية هي: مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA؛
- أما المؤتمر الخامس فقد عقد في باريس في عام 1997 تلاه المؤتمر السادس عشر في هونغ كونغ عام 2002، إذ تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
- وعقد المؤتمر السابق عشر في اسطنبول عام 2006 تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الإقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عمليه التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت تلك المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوطات المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

ثانياً: مفهوم المعايير المحاسبية

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة للكلمة الانجليزية Standard والتي تعني نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته[1].

أياً كانت هذه المعايير يمكن النظر إليها على أنها المقاييس أو الموازين المعتمدة والمقبولة من قبل المجموعة، المجتمع، الدولة، أو العالم للقياس أو للحكم بواسطتها على جودة شيء معين، هذه المقاييس منها ما هي طبيعية، وضعية أو إلهية[2].

[1]- ناظم شعلان جبار، **أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق دراسة مقارنة**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد18، العدد3، جامعة القادسية، 2016، ص234.

[2]- محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص58.

ويعرف المعيار حسب ISO على أنه "وثيقة أعدت بإجماع ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين[1].

أما في المحاسبة فيقصد به "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس، العرض، التصرف أو التوصيل المناسب[2].

فتمثل المعايير نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية، فالمعايير ليست لمجرد الاسترشاد العام، وإنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين[3].

وبالتالي يمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مها كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا ومرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشاًرا نتيجة تكرار استعمالها[4].

على ضوء ما سبق نستنتج أن المعيار المحاسبي هو عبارة عن نماذج ومقاييس وإرشادات تعمل على توجيه عمل المحاسب في قياس العمليات والأحداث الاقتصادية التي تؤثر على القوائم المالية بهدف إيصالها إلى الأطراف المستفيدة منها.

ويمكن النظر إلى المعايير المحاسبية على أنها ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح سواء كان هذا المستوى متمثلا في مجموعة من الأهداف والمفاهيم، الفروض والمبادئ العلمية، كما تعد المعايير أحد أهم أدوات التطبيق

[1]- حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص58.

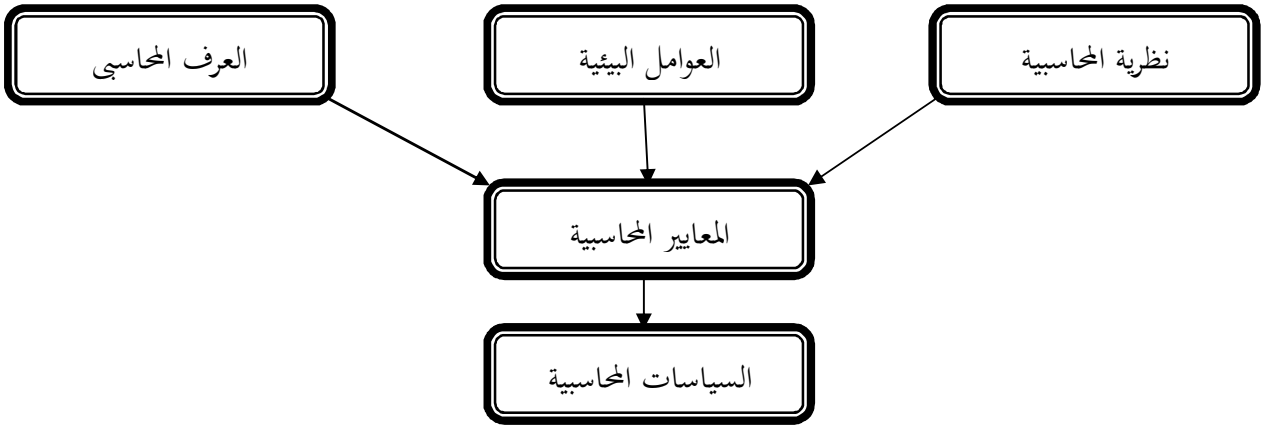
[2]- .عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، **مرجع سابق**، ص4.

[3]- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص122.

[4]- بولرباح غريب، ليلى ريمة هيدوب، **دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي في خلق توافق النظم المحاسبية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية (IAS, IFRS, IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص760.

العملي التي يجب أن يراعى في بنائها كافة الظروف البيئية وهنا نستطيع القول بأن المعايير المحاسبية بناؤها بالاعتماد على ثلاثة مصادر رئيسية هي[1]: النظرية، البيئة والعرف والتي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): مصادر المعايير المحاسبية



المصدر: عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ص125.

فالنظرية المحاسبية تمثل المصدر الأساسي والدائم بمهمة بناء المعايير، في حين أن العوامل البيئية هي التي تعطي للمعايير الصيغة العملية وجعلها ملائمة للظروف والاعتبارات الخاصة بالزمان والمكان، أما الأعراف المحاسبية والاصطلاحات المحاسبية فهي تأثير واضح بالنسبة لنوع من المعايير وعلى المعايير الإجرائية.

هذا وتختلف البلدان في طريقة إصدار المعايير المحاسبية وفي من يقوم بإصدارها، عموما توجد أربعة مداخل لإصدار معايير محاسبية في دول العالم هي[2]:

1- المدخل السياسي البحث: والذي يعتمد على التشريعات لوضع المعايير المحاسبية كما هو الحال في فرنسا وألمانيا؛

2- المدخل المهني الخاص: بمقتضى هذا المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم، وينتشر هذا المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية ويمتاز بالمرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة؛

3- المدخل الخاص والعام: وفقا لهذا المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظم عام، تقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات؛

[1]- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **مرجع سابق**، ص187.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، منظور التوافق المحاسبي**، مرجع سابق، ص ص 320-321.

4- المدخل المختلط: وفيه يشترك القطاع العام والخاص في وضع المعايير والالتزام بتطبيقها وهذا النوع منتشر في اليابان.

ثالثاً: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

من بين الأسباب التي دفعت بالدول والهيئات المحاسبية إلى التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هي الاتجاهات الدولية حول عولمة المحاسبة ناتج عن التطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال في العقدين الآخرين، إذ أن كلا من الشركات والمستثمرين قد خرج إلى خارج الحدود الإقليمية، فالشركات التي تبحث عن مصدر لرأس المال ذهبت إلى القيد في أسواق المال خارج حدودها أوطانها إلى حيث كثافة المدخرات والاستثمارات، كما أن المستثمرين من الأفراد والمؤسسات خرجوا إلى خارج حدود أوطانهم بحثا عن فرص استثمارية أفضل[1]، فزيادة نمو حركة الاستثمارات المالية تطلب أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير ذات جودة عالية عالميا، بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة ومن هنا تقوم الهيئات العالمية المختلفة المالية منها والتجارية والسياسية بجهود وضغوطات من أجل تبني واعتماد المعايير المحاسبية الدولية[2].

وتكمن أهمية المعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية[3]:

1- جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة؛

2- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال:

أ- توحيد الطرق التي تحدد وتقيس الأحداث المالية المتشابهة؛

ب- إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم الداخليين والخارجيين.

3- إن الالتزام بالمعايير الدولية سوف يساعد في فهم القوائم المالية دوليا ومحليا؛

4- الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية في البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين، الأكاديميين والمهتمين في هذا المجال.

---

[1]- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **مرجع سابق**، ص189.

[2]- محمد إبراهيم، **تحليل ومناقشة المداخل الإستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية "مدخل مقترح"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد52، 2017، ص364.

[3]- هيثم علي محمد، رشا عدنان أحمد، **دور المعايير المحاسبية الدولية في رفع كفاءة عمل سوق العراق للأوراق المالية دراسة تطبيقية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 2014، ص317.

رابعًا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية

تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق مايلي[1]:

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

لتحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين لإصدار المعايير المحاسبية تبدل اللجنة قصارى جهدها وعنايتها لتحقيق مايلي[2]:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك؛
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بها؛
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام؛
- إقناع مراقبي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد تجهيز القوائم المالية.

[1]- حسين يوسف القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص107.

[2]- محمد إبراهيم، **مرجع سابق**، ص362.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب المعايير المحاسبية الدولية وتجارب بعض الدول في تطبيقها

أولاً: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية

لو لم يكن للمعايير المحاسبية الدولية مزايا وفوائد لما كان توجه مختلف الدول في أنحاء العالم نحو تطبيقها، ويمكن التعرف على أهم المزايا فيمايلي[1]:

1- التناسق والتناغم: بمعنى تطبيق المؤسسات ذات المعايير والأسس بغض النظر عن جنسياتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد أسس وقواعد المعالجات المحاسبة، وكذا توحيد عرض القوائم المالية، أي تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية؛

2- قابلية المقارنة: النتيجة المباشرة لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية وعرضها هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة والمفاضلة بين البدائل بناءً على أسس سليمة وواضحة؛

3- تلبية المتطلبات القانونية: حيث أن كثيراً من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ولا تملك شركة تسعى إلى تحقيق وجودها وتحقيق الكفاءة والفعالية على المستوى الوطني إلا الانصياع إلى القانون؛

4- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين: إن الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية يساعد على المفاضلة بين المؤسسات التمويلية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق المعايير المحاسبية موحدة يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي للمستثمرين والممولين؛

5- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية: إذ أن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، الأمر الذي يؤدي إلى عدم صلاحيتها في اتخاذ القرارات وهذا يتنافى مع الهدف الرئيسي منها وهو تزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في ترشيد وعقلنة قراراتهم؛

[1]- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS et IAS 2007**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص 24-26.

6- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناءً على قوانين ومعايير محلية، حيث تفقدها خاصية المقارنة ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية؛

7- الدخول إلى أسواق المالية الدولية: فقد سمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للشركات الأوروبية مثلا بالاستفادة من أسواق المالي الأمريكية خصوصًا بورصة Woll Street في نيويورك[1].

كما يمكن إضافة مزايا أخرى في النقاط التالية[2]:

- توفير المصداقية، القبول العام، القابلية للفهم والمقارنة المالية، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة باعتمادها في اتخاذ مختلف القرارات؛
- إن التزام المحاسبين والمدققين بتطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تقليل الفروقات في قياس النتيجة والمركز المالي وبالتالي عدالة التمثيل وتوفير فرص متكافئة لتحديد أسعار الأسهم وغيرها؛
- توفير مبدأ الاتساق في القياس والإفصاح وبالتالي تحفيز المساهمة في أسواق المالي وتقليل تكاليف البيانات وتسهيل العمليات الضريبية؛
- المساعدة في تصميم نظم متكاملة للشركات متعددة الجنسيات وبالتالي الاستفادة من مزايا النظم الموحدة؛
- توفير أسباب المراجعة المستمرة والمتواصلة لهذه المعايير يؤدي إلى مواكبتها للتطورات التي تتلائم والظروف العالمية، إضافة إلى توفير الوقت والجهد والتكلفة في إعدادها واستخدامها.

[1]- مسلم علاوي شبلي، عدي صفاء الدين فاضل، **مدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للمتطلبات المحاسبية في القطاع النفطي، دراسة شركة نفط الجنوب**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد16، العدد1، جامعة البصرة، 2014، ص122.

[2]- عبد الستار عبد الجبار، عيدان الكبيسي، **المشتقات المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، مجلد17، العدد1، جامعة تكريت، 2010، ص ص 243-244.

ثانياً: محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

لقد تأثرت المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية، مما أدى إلى وجود بعض المحددات التي تعيق تطبيقها، ويمكن إيجازها فيمايلي[1]:

- عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة والتي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية؛
- الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي أو بدائل أخرى، وخاصة تلك البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة مثل: أساليب تقييم المخزون وفقا للمعيار المحاسبي الثاني IAS2 المتعلق بالمخزون؛
- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلاً للقوانين في الدول المطبقة، وبالتالي فهي تمس بذلك الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين مثل المعيار IAS19 المتعلق بمنافع الموظفين؛
- إن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات المعدلة غالبا والمتعلقة بها، مما يؤدي إلى صعوبة التكيف مع المستجدات؛
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير؛
- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في وضع قانون[*] (Sarbanes-Oxely) الأمريكي الذي صدر عقب انهيار شركة إنرون، وكل ذلك يرمي إلى التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية؛
- تعدد التعاريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية، مثل تعريف القيم العادلة، حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار وهي: IAS26، IAS32، IAS36، IAS39، IAS40؛
- كما قد تشكل المعايير أحيانا عبئا ثقيلا، حيث يفترض بالوحدات الاقتصادية أن تستجيب لكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية، السياسية والاقتصادية، ومن الصعوبة بما كان الالتزام بمعايير ومتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيد أو تطلب تكلفة لتنفيذها.

---

[1]- حوشين كمال، **نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي نقائص محتواها مع القواعد الجبائية في الدول (إشارة إلى حالة الجزائر)**، الملتقى الدولي الثالث: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، يومي 17 و18 نوفمبر 2013.

[*]- صدرته السلطات الأمريكية في يوليو من عام 2002، بهدف إعادة ثقة المستثمرين في أسواق المال الأمريكية وذلك عن طرق تعزيز الثقة والشفافية في التقارير المالية من خلال التأكيد على الإفصاح الدقيق والكامل وفي الوقت المناسب للقوائم المالية.

ثالثًا: تجارب بعض الدول في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

1- الاتحاد الأوروبي:

من أجل تنفيذ "إستراتيجية الإبلاغ المالي" التي اعتمدتها المفوضية الأوروبية EC في يونيو 2000، أصدر الاتحاد الأوروبي قرار في عام 2002 يلزم فيه المؤسسات التابعة للاتحاد الأوروبي والتي تتداول أسهمها في البورصات النظامية (حوالي 8000 شركة)بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الموحدة ابتداءً من عام 2005، وقد كان التطبيق في 27 دولة من دول الاتحاد، بالإضافة إلى ثلاث دول المشكلة للفضاء الاقتصادي الأوروبي FEE، ومعظم الشركات الكبيرة في سويسرا. كما طلب من الشركات غير التابعة للاتحاد الأوروبي استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي اعتمدها الاتحاد الأوروبي والصادرة عن IASB في عام 2009، كما امتد تطبيق القرار إلى المؤسسات غير المسعرة في البورصة أو تلك التي تعد قوائمها المالية المنفردة[1].

2- الولايات المتحدة الأمريكية:

بالرغم من أن الولايات المتحدة الأمريكية تحتوي على أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في الثلاثينات من القرن الماضي بلجنة ثم مجلس مبادئ المحاسبة عام 1973 ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وصدور العديد من المعايير والنشرات وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث، ورغم أنها كانت شريكًا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير حتى أنها لا تقبلها بصورة كاملة حتى الآن.

ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية، ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا في مطلع هذا القرن، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB يقتربان شيئا فشيئا من المعايير الدولية وذلك بإتباع إستراتيجية مزدوجة:

- تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية؛
- والثانية تتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

[1] - Deloitte, **Guide de référence sur les IFRS**, Edition 2010, P26.

وفي عام 2002 توصل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB إلى تفاهم مشترك من أجل العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلاهما متوافقة وقابلة للتطبيق والتنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية[1].

وفي نوفمبر 2007 وافقت SEC على السماح للمؤسسات الأجنبية المسعرة في البورصات الأمريكية بتقديم قوائمها المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن FASB دون الحاجة إلى تضمين التوفيق بينهما وبين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية GAAP. في نفس السنة نشرت SEC ورقة مناقشة حول مدى ملائمة السماح للمؤسسات الأمريكية بتقديم القوائم المالية المعدة وفق معايير التقارير المالية IFRS[2].

في فيفري 2010 أصدرت SEC بيان عنوانه "دعم معايير المحاسبة الدولية" والذي يوجه العاملين لديها وضع وتنفيذ مخطط عمل لتحسين فهم الهيئة وشفافيتها العامة، والسماح لها باتخاذ قرار فيما يخص تطبيق المعايير المحاسبية الدولية[3].

3- المملكة المتحدة:

تعد بريطانيا المحرك الرئيسي لفكرة صناعة المعايير الدولية وتستضيف بلادها مقر اللجنة الدولية، كما أن أول رئيس للمجلس الدولي IASB هو بريطاني وعمل رئيساً للمجلس البريطاني ASB وهو Sir David Tweedie وبريطانيا لها أكبر تمثيل في عضوية مجلس IASB. إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني إلى جانب نشاطها في صياغة المعايير الدولية.

وفي عام 2002 رحبت بريطانيا بشدة بالقرار الأوروبيالخاص بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ابتداءً من عام 2005.

---

[1] – منصوري الزين، **أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية (دراسة تحليلية تقييميه للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IFRS/IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص7.

[2] –Deloitte, **op.cit**, P28.

[3] –**Ibid**, P28.

وفي 02 ديسمبر 2004 أصدر مجلس المحاسبة البريطانية ASB ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية، تضمن هذا التوافق الإبقاء على المعايير البريطانية[1].

4- الدول العربية:

تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبية أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة، كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير، إلا أن تطوير ونمو أسواق المالي في بعضها كان كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبة الدولية، وكان الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية يتم بشكل مباشر إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير[2].

ولقد قررت الجزائر استحداث نظام محاسبي يتماشى مع التوجه العالمي السائد في البيئة المحاسبية و الرامي إلى توحيد المحاسبة حول العالم، بهدف تحقيق التوافق بيم الممارسات المحاسبية الجزائرية و العالمية. وبهذا الصدد و بموجب القانون 07-11 تقرر تبيني و تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداءا من عام 2010 لتعزيز ذلك التوجه.

[1]- حسين يوسف القاضي، سمير مفدي الريشاني، **مرجع سابق**، ص57.

[2]- منصوري الزين ، **مرجع سابق**، ص9.

المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF

في سياق تحول الجزائر نحو نظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر وتفاعلها الايجابي مع البيئة المحاسبية الدولية، باشرت الجزائر بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني المعمول به مند عام 1975بعدما وجهت له عدة انتقادات، ولقد توجت الجهود بتبني النظام المحاسبي المالي في خطوة منها نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

سنحاول التطرق إلى هذا المبحث بدءا بدراسة تطور المحاسبة في الجزائر ثم طبيعة ومكونات النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: المحاسبة في الجزائر من المخطط إلى النظام

تميز مسار المحاسبة في الجزائر بعدة محطات بارزة، كإصدار المخطط المحاسبي الوطني PCN عام 1975 والنظام المحاسبي المالي SCF عام 2007، ويمكن تقسيمه إلى أربع فترات هي:

أولاً: الفترة من 1962 إلى 1975

تجنبًا لحصول فراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة بعد الاستقلال أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 62-157[1] الصادر في تاريخ 31 ديسمبر 1962، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية[2].

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 PCG، والذي كان يغطي احتياجات تلك الفترة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب[3].

وفي سنة 1969 طرحت أول فكرة حول إعداد مخطط محاسبين جديد يتماشى والتنظيم الاقتصادي الذي شهدته الجزائر حينها بدء بعمليات التأميم، الأمر الذي تطلب وجود مرجعية محاسبية تترجم التوجه الجديد نحو الاقتصاد الاشتراكي عوضا عن PCG الذي يتماشى مع متطلبات الاقتصاد الحر، تجسدت هذه الفكرة –

---

[1]- **صدر بالجريدة الرسمية رقم 2**، باللغة الفرنسية 1963، ص 18: نقلا عن أحمد سويقات، **التجربة الحزينة في الجزائر 1962-2004**،مجلة الباحث، العدد 4، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006، ص 127.

[2]- حميداتو صالح، بوقفه علاء، **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، جامعة الوادي، يومي 05-2003/05/06، ص4.

[3]- **المرجع السابق**.

كمحاولة أولى لتحضير وإعداد مخطط محاسبي وطني- في الأمر رقم 107/69[1] الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970.

ولقد كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بتشكيل لجنة تتولى ذلك في ظرف ستة أشهر، إلا أن هذا المخطط لم يرى النور وباءت هذه المحاولة بالفشل لعدم توافق أهمية المهمة مع المهلة المخصصة لها.

وقد تم تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة كهيكل جديد يشرف على مهنة المحاسبة في نهاية 1971، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان الأولى هي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر (بموجب الأمر رقم 71-82[2] الصادر في 29 ديسمبر 1971) والثانية هي إنشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي لسنة 1957[3].

ولقد وضعت لذلك مجموعة من الخطوط العريضة التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية الإصلاح، يمكن تلخيصها في النقاط التالية[4]:

- الأخذ بعين الاعتبار احتياجات من المعلومات من طرف مستعمليها وخاصة البنوك وهيئات التخطيط على المستوى الحكومي؛
- وضع أسس ومعايير يتم على أساسها إعداد الدفاتر والمستندات المحاسبية، مع العمل على تبسيط وتوضيح مختلف المفاهيم المحاسبية؛
- إعداد مخطط محاسبي وطني يلبي متطلبات التخطيط الاقتصادي الكلي، كما يلبي الاحتياجات التسييرية للمؤسسات ومساعدتها على تقييم نشاطها والتنبؤ للمستقبل؛
- لا بد أن يلبي المخطط المحاسبي الجديد احتياجات المحاسبة الوطنية وذلك بتوفير معلومات واضحة ومتجانسة على مستوى كل المؤسسات دون القيام بعمليات إعداد معالجة لأجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية.

ولقد أوكلت مهمة إعداد مخطط محاسبي وطني إلى لجنة التوحيد (التقييس) التابعة للمجلس الأعلى لتقنية المحاسبة المكونة من فريق دائم من خبراء جزائريين مستعينين بخبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكو سلوفاكي من جامعة براغ والمعهد الوطني للإحصائيات والدراسات الاقتصادية.

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 110،الصادرة في 31 ديسمبر 1969، ص 1804.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد107، الصادرة في 30 ديسمبر 1971، ص 1852 .

[3]- حميداتو صالح، بوقفة علاء، **مرجع سابق**، ص4.

[4]- **المرجع السابق**، ص4.

أشغال إعداد مشروع المخطط المحاسبي الوطني جرت في الشركة الوطنية للمحاسبة SNC في شهر أفريل من عام 1972، وتجدر الإشارة إلى أن مصممي المخطط المحاسبي الوطني استعانوا بتجارب بعض الدول التي انتهجت النهج الاشتراكي، فضلاً عن الدراسة والاستعانة بالمخطط المحاسبي الإفريقي، الملغاشي والموريسي[1].

وتكملة لهذه التحولات جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي ومهنة المحاسبة خاصة جانب التكوين وتم إصدار نصين أساسيين هما[2]:

- المرسوم 83/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية؛
- المرسوم 84/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

وقد توصلت اللجنة إلى وضع مشروع تمهيدي لأول مخطط محاسبي وطني بعد عدة أشهر من العمل، والذي تم عرضه على لجنة التقييس بالمجلس الأعلى للمحاسبة في ديسمبر 1972، ليتم بعدها مناقشته بإشراك عدة أطراف، كما قامت اللجنة بإعداد نموذج من الأسئلة وجهته إلى كل المؤسسات العمومية بهدف جمع أكبر عدد ممكن من الآراء والملاحظات والتعديلات والإضافات المحتملة إجراؤها على المخطط المحاسبي الجديد، في محاولة لاستجابة المخطط لاحتياجات كل قطاع من المعلومات المحاسبية.

في نوفمبر من عام 1973 تم تنبني المخطط المحاسبي الوطني PCN بعد نهاية أشغال إجراء التعديلات الطفيفة على المشروع التمهيدي وأشغال التحضير والشرح والعرض والترجمة له.

و بناءا على ذلك في 29 أفريل 1975 وضعت الجزائر مخططا محاسبيا وطنيا معلنة لذلك استقلالها المحاسبي من جهة، وبناء جهاز محاسبي يستجيب لروح وتوجهات اقتصاد البلاد من جهة أخرى.

---

[1]– تربعة يوسف، النظام المحاسبي SVF وآفاق تطوير بورصة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012/2011، ص52نقلاً عن:

Samir Merouani, **le projet de nouveau SCF algérien et prépare de passage du PCN ou norme IFRS**, mémoire de magister, ESC, Alger, 2007.

[2]–حميداتو صالح، بوقفة علاء، **مرجع سابق**، ص5.

وفي نفس الفترة صدر المرسوم 75-35[1] المؤرخ في 28 افريل 1975 والذي يحدد كيفية تطبيق المخطط، أي تنظيم، ضبط، تنسيق وتسوية المعلومات الاقتصادية لدى المؤسسات والشركات التجارية الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.

ثانياً: الفترة من 1975 إلى 2001

كان الهدف من القانون 62-157 والذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية إلى إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة[2].

- القانون المدني، الأمر 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم.
- القانون التجاري، الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم.
- القانون الضريبي (الضرائب المباشرة) الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.
- القانون الجزائي، الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966 المعدل والمتمم.

ولقد توجت الجهود السابقة بإصدار الأمر 75-35 المؤرخ في 29 افريل 1975 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها[3].

ليليها صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني الصادر في 1975/06/23 عن وزارة المالية، ولقد دخل المخطط حيز التطبيق في جانفي من عام 1976.

إن صدور القانون الجديد الخاص بالمحاسبة فرضته اعتبارات سياسية تعلق بالابتعاد عن تنظيم الاستعمار الفرنسي، فضلاً عن ضرورة تأقلم ومسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح للنشاطات الوطنية مع التغيير

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 37، الصادرة في 9 ماي 1975، ص 502.

[2]- حميداتو صالح، بوقفة علاء، **مرجع سابق**، ص5.

[3]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد37، الصادرة في 05 أفريل 1975، ص 502.

الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الاقتصادي الجديدوما يلاحظ أن هذا القانون يختلف كثير ً ا عن التشريع المعمول به سابقًا من عدة جوانب أهمها[1]:

- التسمية: إن إرفاق كلمة "وطني" في نص التسمية له دلالة خاصة، وهي أن النص خاص بالجزائر عكس المخطط الفرنسي يستعمل كلمة "عام" وكثير من الدول تعتمد في قوانينها المحاسبية على كلمة موحدة أو عام؛
- المصطلحات: استعمل هذا القانون مصطلحات عديدة تدل على التوجه الوطني للاقتصاد والاهتمام أكثر بإنتاج المعلومات التي تحتاج إليها مصالح الدولة؛
- تفضيل المحاسبة على محاسبة المؤسسة: إذ تهدف الكثير من الجوانب العملية التنظيمية لهذا القانون إلى تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية انطلاقا من محاسبة المؤسسة؛
- عدم الاستفادة من القانون المحاسبي المعدل: لم تأخذ الدولة الجزائرية بعين الاعتبار تعديل المخطط المحاسبي العام في فرنسا عام 1971، مما يؤكد الأهداف السياسية لتغيير القانون المحاسبي.

وفي الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية هي[2]: الزراعة، السياحة، البناء والتعمير والإسكان ومخطط خاص بالتأمينات.

وفي إطار الإصلاحات الجديدة ابتداء ً من سنة 1988 وبدء التفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد مخطط وموجه إلى اقتصاد السوق، بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني بعدما استمر العمل به دون مشاكل ميدانية بمعنى أنه أدى مهمته بنجاح خلال تلك الحقبة[3].

وفي بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي أهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990[4]؛

---

[1]- مختار مسامح، **النظام المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق**، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 18/17 جانفي 2010، ص ص4-8.

[2]- حواس صلاح، **مرجع سابق**، ص196.

[3]- آيت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص200.

[4]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** العدد 14، الصادرة في 04 أفريل 1990، ص 473.

- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993[1]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996[2]؛
- إصدار القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991[3] المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136[4] المؤرخ في 15 أفريل 1996 والمتعلق بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما شهدت نفس الفترة إصلاحات وتعديلات شملت نصوص تنظيمية لمحاسبات قطاعية ومن أهمها[5]:

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

ليصبح عدد المخططات القطاعية التي تم إصدارها سبعة (7) مخططات قطاعية، تقدم قائمة الحسابات والمصطلحات التفسيرية وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية للقطاعات المعنية.

ثالثاً: الفترة من 2001 إلى 2007

قامت الجزائر بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني استجابة للتوجهات الاقتصادية الجديدة، ولقد أسندت أعمال الإصلاح المحاسبي في بداية الأمر إلى المجلس الوطني الجزائري الذي أعد قائمتين من الأسئلة حول تقييم المخطط المحاسبي الوطني بهدف مراجعته، إلا أن النتائج المتوصل إليها كانت تقنية[6].

ومع بداية الثلاثي الثاني من عام 2001 قام المجلس الوطني للمحاسبة وبالتعاون مع العديد من الخبراء الفرنسيين وتحت إشراف وزارة المالية وبتمويل من البنك الدولي بعملية الإصلاحات، إذ وضعوا على عاتقهم

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 69، الصادرة في 27 أكتوبر 1993، ص 14.
[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**،العدد 60، الصادرة في 13 أكتوبر 1996، ص06.
[3]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 20، الصادرة في 01 ماي 1991، ص651.
[4]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 24، الصادرة في 17 أفريل 1996، ص 04.
[5]- حميداتو صالح، بوقفة علاء، **مرجع سابق**، ص6.
[6]- آيت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص201.

مسؤولية تطوير المخطط الوطني إلى نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد[1]. وقد مرت العملية بثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية ولقد تضمن التقرير المتعلق بهذه المرحلة أساسًا مايلي[2]:

- نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛
- أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدوليين؛
- مجموعة من التوصيات؛
- ثلاثة خيارات للإصلاح هي:

- الخيار الأول: الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغييرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛
- الخيار الثاني: الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته وهيكله والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية؛
- الخيار الثالث: يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني بشكل جديد استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرساها مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB.

المرحلة الثانية: شملت مشروع مخطط محاسبي جديد، تضمن التقرير المتعلق بهذه المرحلة مشروعا لنظام محاسبي جديد أعد بناءً على اختيار المجلس السابق، وتضمن هذا المشروع مايلي[3]:

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

---

[1]- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، أيام 13-14-15 اكتوبر 2009.

[2]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، مرجع سابق، ص173.

[3]- **المرجع السابق**، ص174.

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

كما تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائرية بهدف تقييم التقرير، ولقد انقسم هؤلاء الخبراء إلى فريقين تبعا لاختلاف أرائهم حول جملة من النقاط، خاصة فيما يتعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة من الإطار الفرنسي (PCR) والذي يضم تسع مجموعات، إضافة إلى مجموعة الصفر، إذ أن[1]:

- الفريق الأول: اعتبر أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من المفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية لتجنب أي تأثير سلبي على الممارسات المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي.
- الفريق الثاني: فلقد طلب تأكيد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث وتقترب من المدونة الفرنسية التي تشهد تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغاربية.

بناءً على توصيات الجمعية العامة المنعقدة في 27 ماي 2002 تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين ليتم التكفل بها، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه مع إمكانية تقويته وإثرائه، لتقدم بعدها مجموعة الخبراء الفرنسيين مشرع ثان للنظام المحاسبي مرفق بإجابات عن الأسئلة الخاصة بالمشروع الأول، وكلف أعضاء فوج العمل الذي قدموا الملاحظات حول المشروع الأول بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين للملاحظات التي قدمت لهم[2].

المرحلة الثالثة: إقرار نظام محاسبي مالي جديد وببلوغ هذه المرحلة تمخض عن انتقال اللجنة تقرير ومشروع برنامج تكوين تضمن مايلي[3]:

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛

---

[1]- **المرجع السابق**، ص174.

[2]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، مرجع سابق، ص174.

[3]- **المرجع السابق**، ص173.

- تنظيم أربعة تجمعات جهوية موجهة أساسا للمهنيين والممارسين بغرض شرح محتوى برنامج النظام المحاسبي المالي الجديد.

رابعا: الفترة من 2007 إلى الوقت الراهن

بعد عمليات الإصلاح والإعداد لنظام محاسبي مالي جديد مبني على مفهوم المحاسبة المالية، يستجيب للتطورات الحاصلة على الاقتصاد الوطني، وفي آخر سنة 2007وضعت وأقرت الدولة الجزائرية نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07-11[1] المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي من بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156[2] المؤرخ في 26 ماي 2008 وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون سابق الذكر في الأول جانفي في عام 2009، غير أنه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02[3] المؤرخ في 24 جويلية 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

وبذلك أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول جانفي من سنة 2010 بموجب التعليمة رقم2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي SCF وبدخوله حيز التطبيق ألغي هذا النظام كل الأحكام المخالفة لاسيما الأمر 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني PCN[4].

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص3

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 27 الصادرة في 28 ماي 2008، ص11.

[3]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 42، الصادرة في 27 جويلية 2008، ص3.

[4]- حميداتو صالح، بوقفة علاء، **مرجع سابق**، ص 6.

المطلب الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي SCF

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة منه بالآتي "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية، عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1]. يظهر هذا التعريف التحول الذي شهدته المحاسبة في الجزائر ومسايرتها لتطور مفهوم المحاسبة من مجرد مسك حسابات إلى نظام معلومات، مدخلاته هي بيانات قاعدية عددية تتم معالجتها وفق أسس وقواعد مستمدة من مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية ISA/IFRS. تسمح في نهاية السنة المالية بإعداد وعرض قوائم مالية تعكس بصدق المركز المالي للكيان (مخرجاته).

هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية القانونية، فنظام المحاسبة المالية هو مجموعة من الإجراءات والنصوص القانونية والتنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام هذا القانون وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، وفي هذا الصدد فقد تم إصدار مجموعة من التشريعات والتي يمكن إنجازها فيمايلي:

1- القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007[2] والمتضمن النظام المحاسبي المالي يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي، الذي يعني في صلب النص "المحاسبة المالية" وكذا شروط وكيفيات تطبيقه؛

2- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ 26 ماي 2008[3]، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، حيث نصت المادة الأولى منه على أن هذا المرسوم يهدف إلى كيفيات تطبيق المواد (5، 7، 8، 9، 22، 25، 30، 36، 40) من القانون المذكور أعلاه، كما تتناول الإطار التصوري والاتفاقيات المحاسبية الواجب مراعاتها عند إعداد وعرض القوائم المالية، بالإضافة إلى مفاهيم عناصرها؛

[1] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد74، الصادرة 25. نوفمبر 2007، ص3.

[2] - **المرجع السابق**.

[3] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد27، الصادرة في 28 ماي 2008، ص11.

3- الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008[1]، والمتضمن قانون المالية التكميلي لعام 2008، الذي نص على تأجيل انطلاق تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تاريخ الأول من جانفي 2010؛

4- القرار رقم 71 المؤرخ في 29 جويلية 2008[2]، والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها، بالإضافة إلى مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ويعتبر هذا القرار مرجعيا من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلاً لموضوع المحاسبة المالية؛

5- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008[3]، المحدد لأسقف رقم الأعمال، عدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

فحسب هذا القرار يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين متتاليتين مسك محاسبية مالية بسيطة تعتمد على محاسبة الخزينة:

- بالنسبة للنشاط التجاري: رقم الأعمال المحدد هو عشرة 10 ملاين دينار وعدد المستخدمين هو تسع أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛
- بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي: رقم الأعمال المحدد هو ستة (6) ملايين دينار وعدد المستخدمين هو تسع (9) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛
- بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى: رقم الأعمال المحدد هو ثلاثة ملايين دينار أما عدد المستخدمين فهو تسع أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

6- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 10 ربيع الثاني 1430هـ الموافق لـ 7 أفريل 2009م[4]، والمتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تطبيقا للأحكام المنصوص عليها من المادة 24 من القانون 07-11.

تضمن هذا المرسوم الإجراءات التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج، إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد42، الصادرة في 27 جويلية 2008، ص3.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد19، الصادرة في 25 مارس 2009، ص3.

[3]- **المرجع السابق**، ص91.

[4]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد21، الصادرة في 8 أفريل 2009، ص4.

7- التعليمة رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، بحيث تحدد هذه التقليد من الطرف الواجب إتباعها وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

كما قامت وزارة المالية من خلال المجلس المحاسبي بإصدار مجموعة من التعليمات المنهجية بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الأول من جانفي 2010، إذ جاءت لدعم وشرح أكثر للتعليمة الوزارية رقم (02) الصادرة في 29 أكتوبر 2009 المتعلقة بتطبيق SCF لأول مرة وتشمل هذه التعليمات مايلي[1]:

- المذكرة المنهجية رقم (01) الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 والمتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛
- المذكرة المنهجية رقم (02= الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 والمتعلقة بالتثبيتات المعنوية؛
- المذكرة المنهجية رقم (03) الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 والمتعلقة بالمخزونات؛
- المذكرة المنهجية رقم (04) الصادرة بتاريخ 20 مارس 2011 والمتعلقة بالتثبيتات العينية؛
- المذكرة المنهجية رقم (05) الصادرة بتاريخ 26 مارس 2011 والمتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل؛
- المذكرة المنهجية رقم (06) الصادرة بتاريخ 05 ماي 2011 والمتعلقة بالمصاريف والإيرادات خارج الاستغلال، حيث تعلقت هذه المذكرة بكيفية الانتقال الخاصة بالحسابات (692- 696- 698- 699- 792- 750- 780- 796- 798)؛
- المذكرة المنهجية رقم (07) الصادرة بتاريخ 24 ماي 2011 والمتعلقة بالعقود طويلة الأجل؛
- المذكرة المنهجية رقم (08) الصادرة بتاريخ 07 جوان 2011 وتضمنت المذكرة بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية الخاصة بكيفية التطبيق

لقد سعت الجزائر إلى إصدار مختلف التشريعات منها ما يلزم المؤسسات بتطبيق النظام المالي المحاسبي، ومنها ما يعمل على شرح وتوضيح النظام المحاسبي المالي وإجراءات تطبيقه.

[1]- مراد آيت محمد، إلياس بدوي، رياض زلاسي، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء تجارب دولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص563.

غير أنه من التحديات التي واجهت تطبيق هذا النظام هو تأخر صدور بعض التعليمات المتضمنة لتفاصيل وشروحات حول تطبيق النظام المحاسبي المالي، إذ أن تاريخ صدورها جاء بعد فرض إلزام المؤسسات المعنية بتطبيق SCF في الفاتح من جانفي 2010، إذ شهدت سنة 2011 في حين كانت المؤسسات والمهنيين قد أعدوا القوائم المالية لسنة 2010 وبدأ التسجيل لسنة 2011 مما دعاهم إلى إعادة فتح السنة 2010.

ثانياً: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يعني تحديد المؤسسات التي يجب عليها – قانونيا- مسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي، ولقد نصت المادة الثانية من القانون 07-11 على أن أحكام هذا القانون تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها[1].

ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[2].

كما حددت المادة الرابعة من نفس القانون الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وهي[3]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين فيمكنها مسك محاسبة مالية مبسطة حسب حجم نشاطها وإمكانياتها وفقا للمادة الخامسة من نفس القانون.

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص3.

[2]- **المرجع السابق.**

[3]- **المرجع السابق.**

ثالثاً: أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى وضع أداة تتكيف مع بيئة المحاسبة الدولية وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد من المعلومات المحاسبية والمالية وذلك من خلال[1]:

- تقديم صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات؛
- قابلية القوائم المالية للمقارنة وهو ما يتوافق مع أهداف القوائم المالية وفق للمعايير المحاسبية الدولية؛
- قابلية القوائم المالية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن أو خارجه؛
- نشر معلومات وافية صحيحة وموثوق بها تتمتع بشفافية أكبر، تزيد من ثقة مستخدميها؛
- وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، كما تساعدهم على فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ وترشيد قراراتهم؛
- عرض القوائم المالية وفق قواعد المعايير الدولية وتكييفها بما يتلاءم مع متطلبات المستثمرين والمقرضين وذلك بالتحديد الدقيق لأهداف القوائم المالية؛

كما يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق ستة أهداف رئيسية هي[2]:

- إيجاد حلول محاسبية لعمليات غير معالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني؛
- أخذ في الحسبان تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستها من الممارسات الدولية؛
- السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية وسهولة لتحقيق توضيح أفضل للقواعد المحاسبية؛
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف الأطراف المستعملة للمعلومات المالية؛
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عملية الشراكه.

[1]- سعيدي يحي، بن موفقي علي، **أثر الإصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 02، العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، أوت 2015، ص10.

[2]- **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمداولات، الفترة التشريعية السادسة، الدورة العادية الأولى، السنة الأولى رقم21، 12 سبتمبر 2007، ص12.

هذه الأهداف لا تختلف عن أهداف معايير المحاسبة الدولية وذلك لأن الإصلاحات المحاسبية الجزائرية جاءت لتتوافق مع بيئة المحاسبة الدولية في ظل التحولات التي تشهدها، أهمها انفتاح الأسواق وعولمة المحاسبة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات.

رابعًا: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيمايلي[1]:

- يقلص من حالات التلاعب بتوضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل والتقييم وكذا عند إعداد وعرض القوائم المالية؛
- يسمح النظام المحاسبي المالي بإمكانية إجراء المقارنة، كما أنه يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية؛
- يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسة، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من طرف المتعاملين معها وعلى رأسهم المستثمرين؛
- يعتبر كضمان، حيث يساهم في تعزيز الثقة بالمؤسسات على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة معدة وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية دولية؛
- يشجع على الاستثمار الأجنبي، نظرا لكونه يستجيب لاحتياجات الأجانب، فالنظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المالية ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها؛
- يقدم النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط المحاسبي الوطني منها عمليات قرض الإيجار؛
- يسمح تطبيق النظام المحاسبي المالي بتقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة (جداول تدفقات الخزينة وجداول تغير الأموال الخاصة) بالإضافة إلى إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛

[1]- سعيدي يحي، بن موفقي علي، **مرجع سابق**، ص11.

- يسمح بالانتقال من محاسبة الذمة المالية إلى المحاسبة المالية بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيله لتعاملات التي تقوم بها المؤسسة؛
- يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا حول الوضعيات المالية والأداء مع سهولة قراءة وفهم المعلومات المالية؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الأنظمة المحاسبية العالمية في ظل عولمة المحاسبة، مما يساعد المؤسسات الجزائرية أو المستثمرين المحليين على التمويل أو التوظيف الخارجي للأموال أو العكس؛
- يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير بأقل جهد وتكلفة؛
- جاء SCF لسد الثغرات الموجودة في PCN، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، وهي الأدوات المعتمدة دوليا، والتي من شأنها كشف كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد.

إضافة إلى ذلك فإن النظام المحاسبي المالي يمتاز بثلاث مميزات أساسية هي[1]:

- الميزة الأولى: اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية الميالة مع الممارسة العالمية، ضمن المرجعية IAS/IFRS بما يتماشى مع التحولات التي تفرضها العولمة واقتصاد السوق، مما يعزز اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للكيان؛
- الميزة الثانية: يحتوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق التقييم وإعداد القوائم المالية وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛
- الميزة الثالثة: يوفر النظام المحاسبي المالي معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة واتخاذ القرارات لأنه يحتوي على: إطار تصوري أو مفاهيمي وهو نفسه الإطار التصوري لـ IAS/IFRS الذي يقدم فيه مفاهيم لاتفاقيات المحاسبة، الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- تقديم قائمة الحسابات وقواعد سيرها مع إعطاء نماذج للقوائم المالية وملحقاتها.

ويمكن إضافة ميزتين أخيرتين جاءتا نتيجة تطبيق SCF وهما[2]:

[1]- سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **مرجع سابق**، ص250.

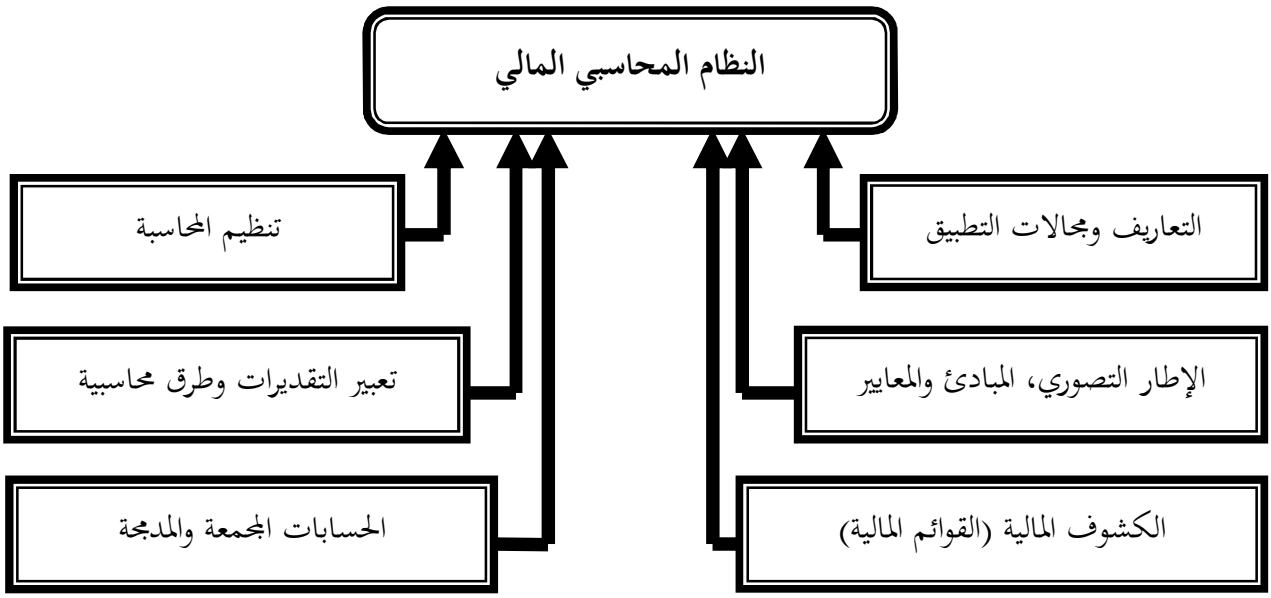
[2]- سعيدي يحي، بن موفقي علي، **مرجع سابق**، ص12.

- تحفيز بروز سوق مالي نشط، أو يسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال SCF بتوفير الثقة في المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسات الجزائرية، مما يشجع على الاستثمار في أدواتها المالية، ويمكن أن يؤدي هذا إلى زيادة دور السوق المالية في الاقتصاد الوطني ويعمل على تشجيع الادخار والخوصصة وإنشاء مؤسسات جديدة تتخذ من السوق المالية مصدر للتمويل؛
- يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، مما يؤدي إلى عمل مهنة المحاسبة في الجزائر في الأسواق الدولية.

المطلب الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي

لقد تعرض القانون رقم 07-11 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي إلى المرتكزات الأساسية لهذا النظام والمتمثلة في (6) أركان هي: التعاريف ومجال التطبيق، الإطار التصوري (المبادئ والمعايير)، الكشوف المالية (القوائم المالية)، الحسابات المجمعة والمدمجة، تعبير التقديرات والطرق المحاسبية وتنظيم المحاسبة والتي يمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-6): مضمون النظام المحاسبي المالي



المصدر: سامح مختار، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، المؤتمر العلمي الدولي الأول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية: تجارب وآفاق، جامعة الوادي، 17 و18 جانفي 2010، ص12.

1- التعاريف ومجال التطبيق[*].

2- الإطار التصوري:

يعرف الإطار التصوري في نظرية المحاسبة بأنه "مجموعة منظمة من الأهداف والمبادئ الأساسية المتسقة فيما بينها والتي بفضلها يمكن إصدار معايير متسقة وتحديد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية"[1].

ويعتبر من نقائص المخطط المحاسبي الوطني غياب الإطار التصوري والذي أدى إلى غياب الأهداف والمفاهيم والخصائص التي تسمح باستخلاص الفروض والمبادئ والمرجعية المحاسبية التي يعتمد عليها أثناء الممارسة المحاسبية، ولاستدراك أو تدارك هذا النقص نص القانون 07-11 على وجود إطار تصوري للنظام المحاسبي المالي المستمد من الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية.

ولقد نصت المادة السادسة منه على أن النظام المحاسبي المالي إطاًرا تصورياً للمحاسبة المالية معايير المحاسبة ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ويشكل هذا الإطار التصوري دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تفسير[2].

ويحدد الإطار التصوري مجال التطبيق للنظام المحاسبي المالي، كما يوضح المبادئ والاتفاقيات الواجب التقيد بها، ويهتم بتعريف مختلف المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية (الأصول، الخصوم، الأصول الخاصة، المنتجات والأعباء) والخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المالية.

وفقا للمادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 فإن الإطار التصوري يهدف إلى المساعدة على[3]:

- تطوير المعايير المحاسبية؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير المحاسبية.

---

[*]- لقد تم التطرق إلى تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في المطلب السابق.

[1]- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، مرجع سابق، ص 39.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007،ص4.

[3]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد27، الصادرة في 8 ماي 2008، ص11.

يعتبر الإطار التصوري من الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والذي يهتم بتحديد مختلف العناصر التي تشكل أساسا لإعداد القوائم المالية بخصائص نوعية، كما يوضح المبادئ والفروض والاتفاقيات المحاسبية المحددة للممارسات المحاسبية، هذا الإطار التصوري يعد مرجعية محاسبة غابت في السنوات الماضية، يساعد على حل المشاكل الطارئة غير المعالجة بموجب معيار محاسبي أو تفسير آخر.

ووفقا لنفس المرسوم السابق في مادته السادسة والسابعة تم تحديد الفروض التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية والتي تتمثل في[1]:

- محاسبة التعهد: تتم محاسبة أثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها؛
- استمرارية الاستغلال: تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطه في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشرها يمكن أن تتسبب في تصفية المؤسسة أو توقف نشاطها في المستقبل القريب.

في حين أن المبادئ المحاسبية فقد تم تحديدها في نفس المرسوم أعلاه من المادة التاسعة إلى غاية المادة التاسعة عشر، والتي تتمثل في[2]:

- اتفاقية لكيان فرض الشخصية المعنوية؛
- اتفاقية الوحدة النقدية[*] ؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الدورية واستغلال الدورات المحاسبية؛
- مبدأ الحيطة؛
- مبدأ القابلية للمقارنة؛
- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مطابقة الميزانية الاقتصادية لميزانية السنة المالية التي تسبقها؛
- مبدأ تفوق الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني؛

---

[1]– **المرجع السابق**.

[2]– **المرجع السابق**، ص ص 12-13

[*]– يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان.

- الصورة الصادقة.

وتتمثل الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المالية – وفق للمادة الثامنة من نفس المرسوم أعلاه– في[1]: الملاءمة، الدقة، قابلية للمقارنة، الوضوح.

3- الكشوف المالية: (القوائم المالية)

ألزم القانون 07-11 على المؤسسات التي ضمن مجال تطبيقه بضرورة إعداد قوائم مالية، الهدف منها توفير معلومات مفيدة حول المركز المالي للمؤسسة (الميزانية) وتقييم أدائها (جدول حسابات النتائج) والتغير في خزينتها (جدول تدفقات الخزينة) والتغير في حقوق الملكية (التغييرات في الأموال الخاصة) فضلاً عن باقي المعلومات التكميلية من أجل تلبية احتياجات المستخدمين، وإعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة[*].

4- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:

بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات ظهرت الحاجة إلى استحداث نصوص تشريعية وتنظيمية تحدد شروط وكيفيات وطرق إجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.

وينص القانون على أن كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودًا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى يعد وينشر القوائم المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات[2]، كما تلتزم الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينهما روابط قانونية مهيمنة وتنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد .. إعداد هذه الحسابات يخضع إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال[3].

5- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:

كان يرتكز المخطط المحاسبي الوطني على ثبات الطرق المحاسبية، في حين أن النظام المحاسبي المالي أقر إمكانية لجوء الكيان إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية، إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية أو

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد27، الصادرة في 8 ماي 2008، ص12.

[*]- سيتم التفصيل في هذا العنصر في الفصل الموالي.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد74 ، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص6.

[3]- **المرجع السابق.**

فرض في إطار تنظيم جديد، ويرتكز هذا التغيير على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو على أحسن تجربة أو على معلومات أكثر موثوقية ووضوح[1].

ويخص تغيير الطرق المحاسبية المبادئ، الأسس، الاتفاقيات، القواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض القوائم المالية، والتي تحدد عن طريق التنظيم[2].

6- تنظيم المحاسبة:

لقد خصص هذا القانون 14 مادة (من المادة 10 إلى المادة 24) لشرح عملية تنظيم المحاسبة، والتي تشمل عدة أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي الوطني كمايلي[3]:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- تحدد المؤسسة وتحت مسؤوليتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- ينبغي أن تخضع عناصر الخصوم والأصول للجرد الدائم من حيث الكمية والقيمة على الأقل مرة في السنة، كما يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم؛
- يخضع كل تسجيل محاسبي لمبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، كما يجب تحديد المستندات التبوثية عند كل تسجيل محاسبي؛
- يجب على المؤسسات مسك ثلاث دفاتر محاسبية هي دفتر اليومية، دفتر كبير (دفتر الأستاذ) ودفتر الجرد، المرقمة والمؤشر عليها، دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو حذف أو نقل إلى الهامش. كما يتم الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق التبوثية لمدة عشر سنوات من تاريخ قفل كل سنة مالية؛
- تمسك المحاسبة المالية يدوياً أو بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

---

[1]- **المرجع السابق.**

[2]- **المرجع السابق.**

[3]- **المرجع السابق**، ص ص 4-5.

خلاصة:

لقد تبين من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل أن التحولات الحاصلة في البيئة العالمية من انفتاح للأسواق وتدويل الاقتصاد العالمي وكذا انتشار الشركات متعددة الجنسيات من جهة و اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول من جهة أخرى، كانت من الأسباب الرئيسية الداعية إلى ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية من خلال إنشاء معايير محاسبية يتم استخدامها عالميا وتحقق التوافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

ولقد ساهمت العديد من المبادرات من قبل منظمات محلية، إقليمية ودولية في تحقيق ذلك من خلال تكاثف جهودها، والتي أسفرت عن تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لتحقيق ذلك و التي حل محلها فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من خلال جملة المعايير التي تصدرها. والتي لاقت قبولا وانتشارا واسعا نتيجة للدعم والتأييد الذي تلقته من قبل أهم المنظمات المحاسبية العامية ولما تسعى إليه من توحيد في الممارسات المحاسبية.

ولقد قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات المحاسبية في ظل إصلاحاتها الاقتصادية، والتي أسفرت عن التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي في محاولة منها لمعالجة انتقاداته ونقائضه من جهة والقيام بخطوة ايجابية نحو تبتي معايير المحاسبة الدولية. هذه الخطوة ترتب عنها عدة انعكاسات شملت عدة جوانب أهمها تنظيم وممارسة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر.

الفصل الثالث:

انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد

تمهيد:

إن تبني النظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة هامة لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية الجزائرية وتوجيهات معايير المحاسبة الدولية، كما أنه يعتبر تغييرا جذريا للممارسة المحاسبة فقد ادخل مفاهيم وتغييرات هامة على مستوى التعاريف، المفاهيم ونظم التقييم و التسجيل المحاسبي، بالإضافة إلى طبيعة ومضمون القوائم المالية.

وبما أن النظام المحاسبي له علاقة وطيدة مع النظام الجبائي في الجزائر، إذ ترتبط مختلف العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية للمؤسسة، وعليه فإن لتطبيق النظام المحاسبي المالي انعكاسات وآثار على النظام الجبائي نتيجة لاختلاف المبادئ المحاسبية مع المبادئ الجبائية، وهو ما جعل من الضروري العمل على تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي للحد من الفروقات.

رافق تطبيق النظام المحاسبي المالي مند جانفي 2010 تحديات مست عدة أطراف منها مهنة المحاسب المعتمد، نتيجة لمختلف التغييرات التي صاحبت ذلك، الأمر الذي انعكس على عدة جوانب تخص مهنة المحاسب المعتمد خصوصا والبيئة المحاسبية عموما.

وهذا ما سيتم التطرق له في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: إعداد وعرض القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي
المبحث الثاني: النظام الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي
المبحث الثالث: آثار وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد

المبحث الأول: إعداد وعرض القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

تم إعداد النظام المحاسبي المالي ضمن منظومة تشريعية وتنظيمية متكاملة، تسمح لمختلف ممارسي المهنة وحتى مستعملي المعلومات المالية مواجهة مخاطر الانحياز، سوء الفهم، عدم الدقة والغموض وغيرها، إذ أنه ارتبط بوضع المبادئ والقواعد في نصوص أكثر تفسيرا ووضوحا و الذي من شأنه توجيه التسجيل المحاسبي للمعلومات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، نظرا لاعتماده على إطار تصوري مستمد من الإطار التصوري للمعايير المحاسبة الدولية، والذي سيتم التطرق له في المطلب الأول من هذا المبحث، أما في المطلب الثاني فنحاول التعرض فيه إلى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق SCF في حين يتناول المطلب الثالث عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية

أولاً: مفهوم القوائم المالية

هناك عدة تعاريف قدمت للقوائم المالية منها:

تعرف القوائم المالية على أنها "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير المقابلة للفصل فيما بينها وتسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وللتعبير عن الوضعية المالية عند إقفال الحسابات"[1]. بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها[2]. في شكل وثائق شاملة هي الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، حركة رؤوس الأموال والملاحق[3].

وتعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية والتي لها أهمية كبيرة لإدارة المؤسسة لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في استغلال كمية الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفها ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الأساسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي لها علاقة بالمؤسسة كما تلخص القوائم المالية

[1] -Jean François des Robert, François Mechin, Herve Prieux**, Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris 2004, P 12.

[2]- خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق**، ص97.

[3]- الدهراوي كمال الدين، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص11.

عمليات المؤسسة عن فترة زمنية محددة إضافة إلى إظهارها للمركز المالي لها ونتائج الأعمال التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي[1].

مما سبق تعتبر القوائم المالية مجموعة الوثائق المحاسبية والمالية الشاملة والمترابطة مع بعضها، تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة، كما تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية والمالية لمختلف مستخدميها والاعتماد عليها في ترشيد قراراتهم.

ثانياً: الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية

إن مخرجات المحاسبة المالية ليست مقتصرة فقط على المعلومات المعروضة في القوائم المالية، فالتقارير المالية هي مصطلح واسع يتضمن ليس فقط القوائم المالية، ولكن كل الوسائل لتوصيل المعلومات المتعلقة بشكل مباشر وغير مباشر بالمحاسبة المالية[2]، والتي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم، كما تحتوي هذه التقارير على تقرير مجل الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات، بالإضافة إلى الاضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية، وبالتالي فالتقارير المالية أشمل، فهي تضم بالإضافة إلى القوائم المالية كل الجداول المرفقة والمذكرات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، التقارير المؤقتة، تقارير مجلس الإدارة، تقرير مدقق الحسابات، قوائم تنبؤات الإدارة ومعلومات أخرى بالإضافة إلى التقارير الخارجية[3].

ثالثاً: أهمية القوائم المالية:

يمكن إبراز أهمية القوائم المالية في ثلاث عناصر رئيسية[4]:

1- أداة اتصال :فمهمة ودور القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنها فهي بذلك:

- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك...الخ؛
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين والباحثين.

---

[1] - أحمد محمد نور، شحاتة السيد، **مبادئ المحاسبية المالية (المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبق المعايير المحاسبية الدولية و المصرية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 21.

[2] - فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق**، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص3.

[3] - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي**، ط2، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009، ص28.

[4] - تيجاني بالرقي، **مرجع سابق**، ص 135.

2 – وسيلة في تقييم الأداء: حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة؛
- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

3– وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة: في هذا الإطار تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث :

- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل؛
- تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل: الموردين، العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

رابعًا: الإطار التصوري (إعداد وعرض القوائم المالية حسب IASB)

لقد اهتمت العديد من التنظيمات المحاسبية المهنية بتوفير إطار مفاهيمي عام يساعد على تحديد مبادئ المحاسبة واجبة التطبيق على الواقع العملي، وضمان إتساقها مع بعضها البعض مما يساهم في الحد من الخلافات الجدلية في التطبيق العملي وذلك كون أن هذا الإطار يتماثل مع الدستور باعتباره نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تسفر عن معايير محاسبية تتسم بالاتساق وتساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة والتقارير المالية[1].

إن مهنة المحاسبة في الواقع العملي تواجه مخاطر الانحياز وسوء الفهم وعدم الدقة والغموض من خلال توصيل تلك المعلومات ضمن القوائم المالية لمستخدميها، وحتى تستطيع مهنة المحاسبة التخفيف من تلك المخاطر وفي نفس الوقت توفير قوائم مالية يمكن مقارنتها بين الفترات المحاسبية المختلفة وبين المشاريع الأخرى ضمن نفس القطاع، فقد حاولت صياغة مجموعة من المبادئ تكون مقبولة قبولا عاما ومطبقة بصفة عامة، ودون وجود هذا الإطار من المبادئ المقبولة قبولا عاما يستخدم كل محاسب أو كل مؤسسة المبادئ والإجراءات الخاصة به مما يؤدي

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص7.

إلى جعل عملية مقارنة القوائم المالية في منتهى الصعوبة، وقد تكون مستحيلة لأن القيام بها سيتطلب البحث عن المبادئ المحاسبية المستخدمة في كل مؤسسة من المؤسسات أو في كل فترة من الفترات[1].

ولقد اتفق المحاسبون ومديرو المؤسسات على الحاجة إلى إطار مفاهيمي لإعداد القوائم المالية يساعد في تحديد شكل ومحتوى القوائم المالية، ويعمل على مساعدة المحاسبين للاختيار من بين البدائل والطرق المحاسبية، تلك التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة وبالتالي تقديم معلومات أكثر موثوقية لاتخاذ القرار[2].

1- مفهوم الإطار المفاهيمي حسب IASB:

نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989 إطار العمل المفاهيمي لها بعنوان "إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية"، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الغرض من هذا الإصدار هو تقديم المفاهيم التي يستند إليها إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين من خلال[3]:

- مساعدة المجلس في تطوير معايير المحاسبة مستقبلاً ؛
- الدعوة للتوفيق بين معايير المحاسبة؛
- مساعدة واضعي المعايير القوميين؛
- مساعدة معدي القوائم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة المراجعين (المدققين) في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تتماشى مع المعايير الدولية؛
- مساعدة المستخدمين على تفسير القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- تزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات عن مدخل المجلس في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

وقد تضمن هذا الإطار تحديد الأهداف التي يجب الوصول إليها عن طريق القوائم المالية وتحديد مجموع المبادئ التي ينبغي التقيد بها وهي كالآتي:

- يحدد المستعملين للقوائم المالية وكذا طبيعة وأهداف تلك القوائم؛
- يحدد الفروض المحاسبية الأساسية؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمبادئ المحاسبية الأساسية؛

---

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص24.

[2]- **المرجع السابق**، ص27.

[3]- ريتشارد شويدر وآخرون، **مرجع سابق**، ص ص 136-137.

- يضع تعريفات ويحدد قواعد التسجيل المحاسبي وطرق التقييم؛
- يوضح مفهوم رأس المال وكيفية المحافظة عليه.

ويشير الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى أن المؤسسات تعد قوائم مالية موجهة لفئات مختلفة من بينهم المستثمرون، المستخدمون، المقرضون، الموردون، الدائنون الآخرون، العملاء، الجهات الحكومية وعامة الجمهور؛كما يشير هذا الإطار إلى أنه على الرغم من أن احتياجات هذه الفئات من المعلومات لا يمكن الوفاء بها بمجرد عرض القوائم المالية، فإن هناك احتياجات مشتركة بينهم يتم الوفاء بها وبما أن المستثمرين هم من يوفرون رأس المال المعرض للمخاطر في المؤسسة فإن عرض قوائم مالية تفي باحتياجاتهم، يفي بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين[1].

خامسًا: الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية وفق SCF

1- مفهوم الإطار التصوري حسب SCF

من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هو الإطار التصوري للمحاسبة المالية والذي يحدد الافتراضات التي تقوم عليها المعايير المحاسبية والمفاهيم الرئيسية المستمدة منها، كما يناقش النطاق والقيود المفروضة على المعلومات المالية المقدمة.

ويعرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصائص النوعية للمعلومات المالية، فهو بمثابة دليل ومرجع لوضع معايير جديدة وتفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المعالجة بموجب معيار أو تفسير[2].

ونشير إلى أن هذا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الانجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، ويتميز بعدة خصائص أهمها[3]:

- يرتكز على المبادئ أكثر ملائمة للاقتصاد الدولي؛
- إعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الإعلان بصورة أكثر وضوحًا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعب وتسهيل مراجعة الحسابات؛

---

[1]- **المرجع السابق**، ص ص 137.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد27، الصادرة في 28 ماي 20008، ص11.

[3]- خلف الله بن يوسف، بهاز لويزة، **واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة الجزائر**، ص 15.

- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات تنعكس إيجابيا على اتخاذ القرار.

2- الغرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية:

يكمن الغرض الرئيسي من الإطار التصوري فيمايلي[1]:

- مساعدة الجهات المسؤولة على وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير، ولكي يكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لتشابه تلك المعايير؛
- مساعدة المحاسبين المعتمدين وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد؛
- زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات، ومن ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها؛
- لا يعتبر هذا الإطار معيارًا محاسبيً ا وعليه فإنه لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر.

3- مكونات الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي

تناول الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي -كما تم التعرض له سابقا - العناصر التالية[2]:

- مجال التطبيق والتعارف؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول والخصوم، الأموال الخاصة،الإيرادات والأعباء؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

---

[1]- بولعراس صلاح الدين، **التغييرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء و المختصين في المحاسبة بالجزائر**، أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1، الجزائر، 015-2016، ص 106.

[2]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد74 ، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص4.

سادسًا: مقارنة بين الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبية الدولية

لقد جاء الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي متطابقا مع محاور الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وإن اختلفا في صياغتها و درجة وضوحها، ومن ضمن المآخذ على الإطار التصوري المعتمد في النظام المحاسبي المالي هو إهماله لنقطتين أساسيتين هما: الفئات المستعملة للقوائم المالية واحتياجات تلك الفئات من المعلومات المتضمنة فيها ومقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني فقد ساعد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على إيجاد حلول للمعاملات والأحداث والمشاكل التي لم تتم معالجتها في إطار المخطط المحاسبي الوطني نظًرا لافتقاره على الإطار التصوري[1].

إضافة إلى ما سبق سنحاول من خلال الجدول التالي التطرق إلى أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي SCF والمخطط المحاسبي الوطني PCN والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كما يلي:

الجدول رقم (3-1): أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي SCF والمخطط المحاسبي الوطني PCN والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

الغرض	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
التعريف (الموضوع)	الإطار، الأهداف، تعريف القوائم المالية	تقديم الكشوف المالية	لا يوجد تعريف واضح
مجال التطبيق	بموجبه تطبق البيانات المالية على جميع المؤسسات بعض النظر عن نوعها، كما يبين المستخدمين.	كل الأشخاص المادية والمعنوية تلتزم بهذه المحاسبة. أما الكيانات الصغيرة لهذه ملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة.	كل الأشخاص المادية والمعنوية التي تخضع للضريبة وفق النظام الحقيقي
الفروض المحاسبية	– محاسبة التعهد؛ – استمرارية الاستغلال	– محاسبة التعهد؛ – استمرارية الاستغلال.	– محاسبة التعهد ضمنية – لكن لا يوجد تلميح في PCN لاستمرارية الاستغلال
المبادئ المحاسبية	– الأهمية النسبية؛ – الصورة الصادقة؛	نفسها بالنسبة لمبادئ المحاسبة الدولية	– وحدة النقدية؛ – عدم المعارضة (المقاصة)؛

[1]– بولعراس صلاح الدين، **مرجع سابق**، ص ص 114-115.

	– الحيطة الحدر؛ – التسوية (الدورية)؛ – استقلالية الدورات؛ – الوحدة المحاسبية؛ – عدم تعويض المناقصة؛ – ثبات الطرق؛ – وحدة العملة (الوحدة النقدية)؛ – التكلفة التاريخية؛ – إجبارية الميزانية الإنتاجية؛ – أسبقية المظهر الاقتصادي على القانوني		– الدورية (السنوية)؛ – التقييم سلم الاكتساب؛ – وحدة الطرق المحاسبية؛ – الحيطة والحذر؛ – الصورة العادلة؛ – إجبارية الميزانية الإنتاجية؛ استقلالية الدورات.
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	– الوضوح والملائمة والمصداقية؛ – الحياد والاكتمال وقابلية للمقارنة	نفسها بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية	الإخلاص (الوفاء)
أهداف القوائم المالية	– توضيح الوضعية المالية؛ – الأداء؛ التغيرات الطارئة على الوضعية المالية ومعلومات أخرى في الملاحق.	ضمنية لكنها تنصب في بوتقة أهداف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.	

المصدر: منال هاني، نجلاء نويلي، **تأثير معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي على الاتصال المالي، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة**، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص421.

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق SCF

جاء القرار المؤرخ في 26 جويلية 2005 لتحديد كيفيات تطبيق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156، هذا القرار تناول عدة عناصر أهمها قواعد التقييم والتسجيل للأصول والخصوم والأعباء والنواتج، وتتشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية، فضلاً عن التطرق إلى بعض الحالات الخصوصية[1].

أولاً: القواعد العامة للتسجيل والتقييم

1- المبادئ العامة لإدراج الأصول والخصوم والأعباء والنواتج في الحسابات:

أ- يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما[2]:

- يكون من المحتمل أن تعود أي منفعة اقتصادية ترتبط به على الكيان أو يتأتى لها؛
- للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

ب- تدرج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عندما تتوفر الشروط التالية:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
- ألا يتدخل الكيان لا في التسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من المحتمل إنشاء منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها أو ستتحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

ويدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف النفقه من إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو إذا كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل أو توقفت عن موافقة هذه الشروط[3].

---

[1] - دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، **بيئة المحاسبة الجزائرية في ظل تطبيق معاير المحاسبة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12، 2014، ص78.

[2] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009، ص6.

[3] - **المرجع السابق**.

2- القواعد العامة للتقييم[*]:

يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في دفاتر محاسبية شاملة، تقدم في نهاية كل دورة محاسبية.

وترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر حسب شروط معينة استنادًا إلى[1]:

- القيمة العادلة[**]؛
- قيمة الإنجاز؛
- القيمة المحينة.

أ- **التكلفة التاريخية:** تسجل عناصر الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية أي على أساس تكلفة حيازتها[2]، دون الأخذ بعين الاعتبار تغير القيم مع تغير الأسعار، ويرتبط هذا بفرض ثبات وحدة النقد وهو الغرض الذي لا يتحقق في ظل الارتفاع المستمر للأسعار، مما دفع بالكثير نحو إيجاد حلول ولو جزئية لهذه المشكلة[3].

ب- **القيمة العادلة:** تعرف القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على أنها "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل، على أساس تجاري بحت. كما عرفها معيار الإبلاغ الدولي رقم 13 كمايلي: "هو سعر الحصول على أصل أو تحويل التزام بين أطراف متداخلين في السوق في ظروف عادية لحظة القياس"[4].

---

[*] – استخدم في النظام المحاسبي المالي مصطلح التقييم بدل القياس، كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد على القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية في الوقت الحالي وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي.

[1] – دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، **مرجع سابق**، ص78.

[**] – تعرف القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي بالقيمة الحقيقية، أما بالانجليزية فتعرف بـ Fair Value وباللغة الفرنسية تعرف بـ La Juste Valeur، أما بالغة العربية فنجدها تسمى بالقيمة الحقيقية، القيمة السوقية، والمصطلح المرادف للقيمة العادلة المستعمل في IASB هو Marke to Market.

[2] – دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، **مرجع سابق**، ص78.

[3] – ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام، **قصور نموذج التكلفة التاريخية ظاهرة التضخم**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص389.

[4] – عرابه الحاج، ريم باهية، أم كلثوم هواري، **دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الاقتصادي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص308.

ج- **قيمة الاتجار**: تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليها من خلال بيع أصل أثناء خروج إرادي[1].

د- **القيمة المحينة**: تتمثل في التقدير المالي للقيمة المحينة للتدفقات المستقبلية للنشاط العادي[2].

ثانياً: القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة، ويقصد بها عملية تصنيف وإدراج مختلف عناصر الميزانية من أصول وخصوم، وكذلك عناصر حسابات النتائج، بالإضافة إلى الكيفية التي يتم بها تقييم مختلف العناصر، وتتعلق بمايلي:

1- التثبيتات المادية وغير المادية:

طبقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS16 يعرف الأصل الثابت المادي العيني على أنه "أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال في أغراض إدارية والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية "، لهذا التعريف لا يختلف عن ما جاء به النظام المحاسبي المالي في الفقرة 121-01، أما الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي قابل للتحديد أو بدون جوهر مادي يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره أو للأغراض الإدارية، وهذا الأصل تراقبه المؤسسة وتتوقع أن تحقق منه منافع اقتصادية مستقبلية منها شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات أو رخص الاستغلال الأخرى، الإعفاءات، مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري[3].

تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفها المنسوبة إليها مباشرة والتي تتضمن مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف، أما تكلفة التثبيتات التي تنتجها المؤسسة بنفسها، فتتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلف تحديد الموقع إلى تكلفة الإنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التحديد إلزاميا على المؤسسة.

---

[1]- دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، **مرجع سابق**، ص 79.

[2]- **المرجع السابق**.

[3]- مقدم عبيرات، مخلوف الطاهر، مخلوف عزوز، **النظام المحاسبي ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات والحلول، جامعة غرداية، 01-02 ديسمبر 2014، ص10.

وتسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات المادية أو المعنوية المسجلة محاسبيًا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل ضمن الأصول الثابتة وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل[1].

أ- **إهتلاك الأصول الثابتة:** الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي (معنوي) ويتم حسابه كعبء، إلا إذا كانمدمجًا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه، ويتم توزيع المبلغ للأصل قابل للإهتلاك على مدة نفعيته مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة عند انقضاء مدة نفعيته أو بعد نهاية الخدمة[2].

إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، إذ نجد الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة لم يمكن تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

ويجب إعادة النظر في طريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة، فيجب تعديل مخصصات الإهتلاك للفترة الجارية وللفترات المستقبلية[3].

ب- **حالة عقارات التوظيف:** عقار التوظيف هو أرض أو مبنى أو الاثنين معًا، تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرق المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد[4]، فهو بذلك غير موجه[5]:

- للاستعمال في الإنتاج أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية؛
- للبيع في إطار النشاط العادي.

وتعتبر العقارات تثبيتات عينية وتدرج في الحسابات على هذا الأساس وتقيم كمايلي:

- إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم (طريقة التكلفة)؛
- وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009، ص8.

[2]- **المرجع السابق**، ص 9.

[3]- **المرجع السابق**.

[4]- **المرجع السابق**، ص 10.

[5]- العربي محمد، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة(التثبيتات)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، أيام 13-14-15 اكتوبر 2009، ص4.

ج- **الأصل البيولوجي**: يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته الحقيقية مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للأصل البيولوجي منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت منها[1].

د-**المعالجة البديلة المسموح بها في تسجيل وتقييم التثبيتات المادية**: بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول المادية والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولي، يرخص للمؤسسة بطريقة أخرى للتقييم وهي المبلغ المعاد تقييمه، أي القيمة الحقيقية للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة[2].

2- التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية): تسجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها في أحد الفئات التالية[3]:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛
- السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛
- القروض والحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير؛
- تسجيل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك وتقييم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة.
- أما المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة الحقيقية.

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009، ص10.

[2]- **المرجع السابق**.

[3]- **المرجع السابق**، ص ص11-12.

3- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:

تمثل المخزونات أصولاً تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات[1].

ويتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار المؤسسة.

وتدرج وتقيم المخزونات وفقا للقواعد العامة للتقييم والأدراج مع مراعاة مايلي[2]:

- تشمل تكلفة المخزون جميع التكاليف الضرورية لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها والمتمثلة في[3]:
  - ✓ تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات)؛
  - ✓ تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يتم تحميلها لسوء الاستعمال أو الاستعمال غير الأمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة)؛
  - ✓ المصاريف العامة والمصاريف المالية؛
  - ✓ المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.
- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، نقيم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مماثلة في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول؛
- عملا بمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وتدرج خسائر القيمة في حساب النتائج كأعباء؛
- تقيم المخزونات عند خروجها من المخزون أو عند الجزء إما بطريقة الصادر أولاً الوارد أولاً (FIFO) ، أو بالسعر الوسطي المرجح؛

---

[1]- **المرجع السابق**، ص12.

[2]- **المرجع السابق**، ص15.

[3]- عمورة جمال، **المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمخطط المحاسبي العام والنظام المحاسبي المالي (IAS/IFRS/PCG/SCF)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي الماليNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، أفاق وتطبيقات، المركز الجامعي الوادي، 16-17 جانفي 2010، ص11.

- تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغيير في القيمة الحقيقية في القيمة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها كنواتج أو أعباء.

4- الإعانات المالية:

الإعانات العمومية هي عملية تحويل لموارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة ماضيا أو مستقبلا.

تدرج الإعانات كإيرادات في حساب النتيجة للسنة المالية أو لعدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كنواتج حسب ما يتناسب وقسط الإهتلاك المحتسب أما الإعانة فتشكل نواتج مؤجلة في عرض الميزانية.

أما الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر تدرج كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه، ولا تدرج الإعانة العمومية في تشكل نواتج أو أصول إلا إذا توفر ضمان مقبول (امتثال الكيان للشروط الملحقة بالإعانة أو أن الإعانة سيتم استلامها فعلا)[1].

5- مؤونات المخاطر والأعباء:

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات مع نهاية السنة المالية بالمبلغ الذي يمثل أفضل تقدير للتدفقات الواجب تحملها حتى سقوط الالتزام.

وتدرج في الحالات التالي[2]:

- عندما يكون للمؤسسة التزام راهني ناتج عن أحداث ماضية؛
- عندما يكون من المحتمل خروج موارد لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن تقدير هذا الالتزام تقديرًا موثوق به.

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009، ص ص13-14.

[2]- **المرجع السابق**، ص14.

6- القروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري بتكلفتها المهتلكة.

وتوزع التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القرض علاوة الإصدار أو التسديدات بصورة حسابية على مدة القرض وشمل التكاليف الملحقة مايلي[1]:

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض؛
- إهتلاك علاوات الإصدار والتسديد؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عملية الإنجاز؛
- فوارق الصرف الناجمة عن القروض بالعملة الأجنبية.

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية إذا أدمجت في كلفة أصل.

7- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية:

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منع التأجيل بشروط تقل من شروط السوق تدرج الحسابات بقيمها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشترى وكمنتوجات مالية في حسابات البائع[2].

---

[1]- **المرجع السابق.**

[2]- مسعود دراويسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولة للمحاسبة (IAS/IFRS) قياس وتقييم لبنود القوائم المالية** الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة- الجزائر، يومي 13-14ديسمبر2011، ص11.

ثالثاً: طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخصوصية

عالج النظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 بعض الحالات التي لها خصوصية في التقييم والإدراج ومسك الحسابات أكثر واقعية ووضوح، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يتعرض لكيفية تسجيل وتقييم العديد من العمليات مثل: امتياز المرفق العمومي، العقود طويلة الأجل، الأصول المحازة عن طريق عقود الإيجار التمويلي، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية ...الخ.

1- امتياز المرفق العمومي:

في إطار امتياز المرفق العمومية فإن الأصول الموضوعة للتنازل تسجل في أصول ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز، يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الاهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد [1].

2- العقود طويلة الأجل:

يتضمن عقد طويل الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بمايلي:

- عقود البناء؛
- عقود إصلاح حالة أصول؛
- عقود تقديم خدمات.

وتسجل الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب نسبة إنجاز العملية، وفي حالة عدم تقدير نسبة التقدم (الإنجاز) فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن يسجل كمنتوجات إلا المبالغ التي تعادل مبلغ الأعباء التي يكون تحصيلها محتملا[2].

[1] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009،ص15.

[2] - **المرجع السابق**، ص18.

3- الضرائب المؤجلة:

الضرائب المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج .

وهي ناتجة عن[1]:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما وأخذه بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
- الترتيبات والحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار كشوف مالية مدمجة.

4- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية:

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، أي سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق). ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن تقلبات سعر الصرف ضمن الأعباء المالية في حالة الخسارة وضمن الإجراءات المالية في حالة الربح[2].

[1] - **المرجع السابق**،ص ص18-19.

[2] - **المرجع السابق**، ص20.

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

لقد ألزم النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه، أن تقوم بإعداد قوائم مالية تسمح بإعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما أوجد مدونة حسابات تشمل على حسابات الميزانية و حسابات التسيير الواجب تطبيقها على كل المؤسسات وقواعد سيرها.

أولا: القوائم المالية

القوائم المالية هي مجموعة من الوثائق المحاسبية والمالية المتكاملة، تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، الأداء وخزينة المؤسسة في نهاية السنة المالية، وتضم الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق التي تتضمن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة، كما يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج[1].

ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتعد لزاما بالعملة الوطنية في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية[2].

1-الميزانية:

تعرف الميزانية العمومية على أنها مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة في وقت معين فتبين ما لدى المؤسسة من موجودات وما عليها من مطلوبات من قبل الملاك أو من قبل الغير ولهذا تسمى أيضا بقائمة المركز المالي وتعتبر الميزانية العمومية المكون الرئيسي في القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) (IAS1) وهي عبارة عن بيان المركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في لحظة زمنية معينة [3].

---

[1] - SAIDI Yahia, BERREHOUMA Abdelhamid,**Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier & Comptable Algérien 2009**,premier séminaire scientifique International sur le Nouveau Système Comptable Financier en vertu de les normes comptables Internationales, institut des economique commerciales er des sciences de gestion, center universitaire EL OUED, Algérié, 17-18/01/2010. P10.

[2] – عمر فاروق زرقون، سفيان بن بلقاسم، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية: دراسة مقارنة للمحتوى الإعلامي بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني المحاسبي في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآثار خلال الفترة(2009-2010)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد05، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2014، ص164.

[3]– لدرع خديجة ، عبد الرحيم ليلي، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد(IAS 1) ، **الملتقى الوطني حول : معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق**، المركز الجامعي –سوق أهراس –25-26 ماي 2010.

-إن الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي هي ليست مجرد حساب وإنما هي تقرير أو كشف أو قائمة على شكل حساب من أهدافها [1]:

- بيان صافي حقوق مالك المؤسسة أو أصحابها من مساهمين ومستثمرين؛
- إعطاء صورة عن طاقات المؤسسة (أصول) ومصادرها (خصوم)؛
- بيان المركز المالي للمؤسسة استجابة لاحتياجات المقرضين والدائمين.

نستخلص مما سبق أن الميزانية هي صورة فوتوغرافية توضح الذمة المالية للمؤسسة ما لها وما عليها في لحظة زمنية معينة.

ووفقا للنظام المحاسبي المالي فيجب أن تبرز الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، كما يفترض تقديمها من خلال التمييز بين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية ويتعلق الأمر بالعناصر التالية:

أ-الأصول: هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، ويتوقع منها منافع مستقبلية[2].وتتضمن الأصول الثابتة المعنوية، الأصول الثابتة العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضرائب(مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول المماثلة(أعباء مثبتة مسبقا) خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية[3].

ب-الخصوم: هي الالتزامات الحالية التي على المؤسسة والمترتبة عن الأحداث الماضية من شأنها أن تؤدي إلى خروج موارد[4]. وتتضمن رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة، الخصوم غير الجارية، الموردون، الدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة(نواتج مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية[5].

---

[1]- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة (1)و (2)**، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 487.

[2]- SAIDI Yahia, BERREHOUMA Abdelhamid, **op. cit**, p 10.

[3]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009،ص23.

[4]- SAIDI Yahia, BERREHOUMA Abdelhamid, **op. cit**, p 11.

[5]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009،ص23.

2-جدول حساب النتائج:

تسمى أيضا بقائمة حساب الأرباح والخسائر ويمكن تعريفها على أنها "بيان يلخص إجراءات ومصاريف المؤسسة خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة[1] ".

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

وتتمثل المعلومات الدنيا الواجب تقديمها في جدول حسابات النتائج هي إيرادات الأنشطة العادية، الإيرادات والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية، منتيجة الأنشطة العادية، العناصر غي العادية(النواتج والأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع والنتيجة الصافية لمل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة[3].

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى إمكانية تقديم جدول حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق.

3-جدول تدفقات الخزينة:

أصبحت قائمة التدفقات النقدية جزءا أساسيا من القوائم المالية بعد إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم "7" بيانات التدفق النقدي عام 1996 وذلك تحقيقا لأحد الأهداف الأساسية الثلاثة للتقرير المالي حسب FASB وهو تقرير مقدار وتوفيق درجة عدم التأكد الخاصة بالتدفقات النقدية [4].

و يمكن تعريفها على أنها " بيان يظهر التغيرات في القيم النقدية للنشاطات التشغيلية والاستثمارية والمالية خلال فترة زمنية معينة "[5].

---

[1]- علي عباس، **الإدارة المالية** ، إثراء للنشر و التوزيع ، مكتبة الجامعة ، الشارقة ،2008، ص 39.

[6]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009،ص24.

[3]- **المرجع السابق**.

[4]- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة** ،ط2، دار وائل للنشر ،الأردن ،2006، ص320.

[5] -علي عباس، **مرجع سابق**، ص 51.

يعتبر جدول تدفقات النقدية والذي يسمى أيضا بجدول تدفقات الخزينة أداة دقيقة تستخدم للحكم على فعالية عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية للحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويمثل جدول قيادة في يد الإدارة العليا تتخذ على أثرها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها [1].

ويقدم جدول تدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الموجودات المالية أثناء السنة المالية حسب مصدرها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي[2]:

- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال أي الأنشطة التي تولد تدفقات نقدية من غير الأنشطة المرتبطة بالاستثمار والتمويل؛
- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار أي عمليات تسديد أموال من اجل اقتناء استثمار أو تحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل أي الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض.

يهدف هذا الجدول تدفقات الخزينة إلى تحليل التغيرات الحاصلة في الخزينة، إلى تفسير تشكل هذه الخزينة، كما هو الشأن بالنسبة لجدول حسابات النتائج الذي يفسر تشكل النتيجة، تكتسي دراسة تدفقات الخزينة أهمية كبيرة من حيث أنها تعد وسيلة مفضلة لتكوين مؤشرات تسمح بتقدير خطر الإفلاس، والتنبؤ بالمشاكل التي سوف تواجهها المؤسسة بالإضافة إلى ذلك فان أهمية جدول تدفقات النقدية تكمن في قدرة تعبيره، ودلالة المؤشرات والمجمعات المالية الواردة فيه فان أهمية جدول تدفقات النقدية تكمن في قدرة تعبيره، ودلالة المؤشرات والمجمعات المالية الواردة فيه[3]:

---

[1]- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي الإدارة المالية**، ط1، دار وائل للنشر، الأردن،، 2006، ص204.

[2]-**المرجع السابق**، ص26.

[3]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر** ، مرجع سابق، ص166.

ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة بهدف تمكن المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها خلال الدورة المحاسبية. ولقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة[1]. كما يوصي المعيار المحاسبي السابع IAS 07.

فالطريقة المباشرة تركز على تقديم العناصر الرئيسية لدخول وخروج النقدية (الزبائن، الموردون، الضرائب....)

قصد الحصول على تدفق مالي صافي، ثم تقريب هذا الأخير إلى النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.

في حين أن الطريقة غير المباشرة فتنص على تعديل النتيجة الصافية للدورة مع الأخذ في الحسبان[2]:

- أثار المعاملات التي ليس لا تأثير في الخزينة (اهتلاك، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغييرات الموردين....)؛
- التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة)؛
- التدفقات المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة).

4-جدول تغيرات الأموال الخاصة :

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملاحق جدول يبين تطور الأموال الخاصة، إلا أن المعيار المحاسبي رقم (1) في الفقرة 86جعل هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة.

ويشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي يتشكل منها رؤوس الأموال للمؤسسة خلال الدورة[3].

وتتضمن المعلومات المتعلقة بالحركات المرتبطة ب [4]:

---

[1] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009،ص24

[2] -**المرجع السابق**، ص26.

[3] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009، ص26.

[4] -مرازقة صالح، بوهرين فتيحة ،**كفاءة معايير المحاسبة الدولية – معايير التقارير المالية الدولية في الرقابة المصرفية**، الملتقى الوطني حول :معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 - 26 ماي 2010، ص 7.

- النتيجة الصافية للدورة؛
- عناصر الإيرادات والمصاريف المعترف بها في عناصر رؤوس الأموال الخاصة؛
- المبالغ المتراكمة الناتجة عن تغير الأساليب المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية؛
- الرصيد المتراكم للأرباح غير الموزعة في بداية ونهاية الدورة؛
- التغيرات الحاصلة في عناصر رؤوس الأموال الخاصة خلال الدورة مع إظهار أرصدة أول المدة وأرصدة آخر مدة.

5-ملحق القوائم المالية:

إضافة إلى القوائم الأساسية وما تلعبه من دور في توفير وتعزيز متخذي القرارات أو مستعملي القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية والمالية الملائمة إلا انه في بعض الحالات تكون غير كافية لاتخاذ القرارات كما توجد بعض التفاصيل التي لا يمكن إدراجها داخل القوائم المالية وبالتالي تقدم من خلال جداول الشروحات والإضافات تسمى الملحقات أو اللواحق.

يعرف الملحق على انه وثيقة محاسبية تحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة حيث يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من اجل إعداد القوائم المالية وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنات مع الفترات السابقة.

لقد عرف النظام المحاسبي المالي الملحق على أنه "وثيقة تلخيص تعد جزءا من القوائم المالية، يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وجدول حساب النتائج ويتم كلما اقتضت الحاجة للمعلومات المفيدة لقارئ الحسابات[1]."

ويشمل الملحق على معلومات هامة ومفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، والتي تخص النقاط التالية[2]:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
- المعلومات المكملة لفهم أفضل للقوائم المالية؛

[1] -**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد19، الصادرة في 25 مارس2009،ص 38.

[2] -**المرجع السابق**، ص27.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع والشركة الأم، وكذلك المعلومات التجارية التي يتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات ومسيريها، طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام والتي تخص بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وافية.

ثانيا: مدونة الحسابات

لقد حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 مدونة الحسابات وقواعد سيرها، والتي تعتبر نسخة عن مدونة المخطط المحاسبي الوطني، ولقد اعتمد في بنائها على النظام العشري.وحددت لأجل ذلك سبع مجموعات حيث نميز بين مجموعة حسابات الميزانية (من الصنف 1 إلى الصنف 5) و مجموعات التسيير (الصنفين 6و7)، كما يمكن للمؤسسات استعمال الأصناف (0،8،9) والمستعملة في محاسبة التسيير والالتزامات المالية خارج الميزانية أو من أجل متابعة عمليات خاصة لا يوجد لها حساب في المجموعات من 1 إلى 7 [1].

[1]- **المرجع السابق**، ص44.

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي هي عملية متشابكة ومتداخلة مع العديد من الجوانب، ما يؤدي إلى إحداث انعكاسات وآثار عليها، والتي من أهمها النظام الجبائي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي نظرا لطبيعة العلاقة التي تربط العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية، وهو ما استوجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقليل من الاختلافات في ما يتعلق بالممارسة المحاسبية والجبائية. وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري

إن تصميم النظام الجبائي الجزائري جاء لتحقيق أهداف السياسة الجبائية، التي يتم تحديدها على أساس الأوضاع الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية القائمة والمتغيرة باستمرار لفعل العديد من العوامل، وهذا ما يستدعي الإصلاح لتحقيق التلاؤم مع المعطيات الجديدة للدولة.

أولا: مفهوم النظام الجبائي

تعددت تعريفات النظام الجبائي في الكتابات العربية والأجنبية، فالبعض يرى أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق ويتمثلان في: أولهما المفهوم الضيق والذي يعرف النظام الجبائي على "انه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط والتحصيل". ثانيهما المفهوم الواسع والذي يعرف على أنه "كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين"[1].

ويعتبر الهيكل المتفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، فهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع وزمن معينين تحقيق السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع[2].

ويرى آخرون أن النظام الجبائي هو "مجموعة حدود مختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من

[1] – فاطمة بودرة، عبيرات مقدم، **أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية، المجلد 14، العدد 29، جامعة زيان عاشور– جلفة، 2016، ص 239.

[2] – عوماري عائشة، بن الدين أمحمد، **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، مارس 2019، ص 61.

خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية"[1]، هذه الأخيرة عادة ما يتم استخدامها في إطار نظام جبائي معين وبالتالي يشكل النظام الجبائي الترجمة العملية للسياسة الضريبية[2]. والذي يرتبط بها ارتباطا وثيقا من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر السياسة الضريبية للمجتمع جزءا من السياسة الاقتصادية باعتبارها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة، للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع[3].

من خلال ما سبق نستنتج أن للنظام الجبائي أربع مكونات رئيسية هي[4]:

- أهداف محددة نصوغها ظروف المجتمع؛
- دور محدد تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها وظروف المجتمع التي يعمل داخله؛
- هيكل ضريبي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به؛
- طريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية.

إذن: النظام الجبائي هو مجموعة الضرائب المختارة بما يناسب بيئة المجتمع، في ظل مجموعة من القوانين والتشريعات والإجراءات لتحقيق أهداف السياسة الضريبية له.

ثانيا: النظام الجبائي في الجزائر

يعرف الإصلاح الجبائي على انه "التغيير المقصود للنظام الجبائي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة والمعدلة والاستجابة لقيود البيئة الجديدة، فهو مجموعة التغييرات المتعلقة بالضرائب الحكومية والمحلية بغية تحسينها، في ظل مسار معقد من العمليات والإجراءات يتم التخطيط لها وتنفيذها خلال فترة زمنية طويلة"[5].

---

[1]- شريف اسماعيل، لجناف عبد الرزاق، **تحليل وتقييم سياسة الإصلاحات الجبائية في مجال دعم وترقية المؤسسات الصغرى والمتوسطة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1995- 2014)**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01، 2015، ص 114.

[2]- جازية أمير، عاشور يوسفي، **المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح**، مجلة دراسات جبائية، المجلد07، العدد02، 2018، ص 73.

[3]- **المرجع السابق**، ص 74.

[4]- محمد الأمين وليد طالب، نظيرة قلادي، **مساهمة النظام الجبائي الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة –دراسة ميدانية بولاية قسنطينة**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06، العدد10، جامعة 20اوت سكيكدة، 10 ديسمبر 2018، ص ص 325-326.

[5]- بلجيلالي فتيحة، بنية صابرينة، **دراسة تحليلية تقييميه لأثر إصلاحات السياسة الجبائية على الإنعاش الاقتصادي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 02، 2018، ص 197.

وانطلاقا من الوضعية الاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية التي كانت تعيشها الجزائر والتحولات التي كان يشهدها الاقتصاد الوطني للانتقال إلى اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مع السعي نحو الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية[1]، أصبح لابد من الضروري اللجوء إلى الإصلاح الضريبي ومراجعة أنظمتها الضريبية بما يتماشى والبيئة المحيطة بها، لما لذلك من أهمية في زيادة معدلات التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية.

ولتحقيق ذلك تم استحداث لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي الجزائري سنة 1987، مكونة من المختصين في الضرائب و أفراد من موظفي إدارة الضرائب ووزارة المالية.

وما يجب الإشارة إليه أن الإصلاحات لم تأت دفعة واحدة بل كانت هناك تعديلات عديدة جاءت بعد إصلاحات سنة 1992[2]، وعلى العموم شمل الإصلاح الجبائي مايلي[3]:

- **إصلاحات في مجال الضرائب المباشرة:**

أدت الإصلاحات إلى استحداث نوعين من الضرائب هما الضريبة على الدخل الإجمالي*IRG (تفرض على شخص طبيعي) والضريبة على أرباح الشركاتIBS ** (تفرض على شخص معنوي).

- **إصلاحات في مجال الضرائب غير المباشرة:**

تعتبر من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة كحصيلة هامة من مجموع الإيرادات الجبائية، وبعد الإصلاحات التي تلت سنة 1992 ظهر في مجال الضرائب غير المباشرة رسم واحد هو الرسم على القيمة المضافة ***TVA .

ثالثا: أسباب الإصلاح الجبائي الجزائري

من اجل مواكبة التطورات العالمية بما فيها انتشار وزيادة الاستثمارات الأجنبية والشركات متعددة الجنسيات، كان لابد من إجراء تعديلات وتغيرات في النظام الجبائي بغية مواكبة متطلبات تلك التطورات، ومن بين الأسباب التي أدت إلى إصلاح هذا النظام نذكر[4]:

---

[1]- شريف إسماعيل، لجناف عبد الرزاق، **مرجع سابق**، ص 114.

[2]- جازية أمير، عاشور يوسفي، **مرجع سابق**، ص 88.

[3]- شريف إسماعيل، لجناف عبد الرزاق، **مرجع سابق**، ص ص 117-118

*- جاءت هذه الضريبة لتعويض نظام الضرائب النوعية ذوي المعدلات المتعددة في السابق واشتملت مثلا: الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على الأرباح غير التجارية، الضريبة على الرواتب والأجور.....

**- جاءت هذه الضريبة لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية السابقة.

***- عوض الرسم على القيمة المضافة الرسم على رقم الأعمال.

[4]- عوماري عائشة، بن الدين أحمد، **مرجع سابق**، ص 62.

1- **تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي**: يمتاز النظام الجبائي بكثرة الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات، إذ أصبحت تشكل مشكل كبير سواء للموظفين المكلفين في المؤسسة و حتى أعوان الإدارة الجبائية؛

2- **ثقل العبء الضريبي**: إن تعدد الضرائب المفروضة وكذا ارتفاع معدلاتها وتشابكها أدى إلى تحمل المؤسسة أعباء كبيرة وهذا ما يؤدي في بعض الأحيان إلى إفلاس المؤسسات؛

3- **نظام جبائي غير ملائم لمتطلبات المرحلة الحالية**: بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر والانتقال من اقتصاد ريعي إلى اقتصاد متعدد، إضافة إلى سياسة التقشف التي انتهجتها الدولة، جعلت من النظام الجبائي القديم لا يتوافق والتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي؛

4- **ضعف العدالة الجبائية**: يفتقر النظام الجبائي الجزائري إلى العدالة الجبائية، إذ أن هناك إجحاف بالنسبة لأصحاب الدخول الضعيفة خاصة فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

5- **ضعف الإدارة الجبائية**: إن نقص التقنيات المتطورة في الإدارة الجبائية وانتشار البيروقراطية أدى إلى صعوبة تطبيق النظام الجبائي، لذا وجب التحول من الإدارة العادية إلى الإدارة الالكترونية؛

6- **انتشار التهرب الضريبي والرشوة**: بسبب تماطل المسؤولين عن النظام الجبائي في تالية الإدارة الجبائية أدى إلى انتشار الرشوة وساهم في زيادة التهرب الضريبي الناتج عن استغلال الثغرات الموجودة سواءا في النظام أو في تطبيق الإجراءات.

رابعا: أهداف إصلاح النظام الجبائي الجزائري

إن عملية الإصلاح ما هي إلا وسيلة لتحقيق جملة من الأهداف أهمها[1]:

1- **الأهداف الاجتماعية**: العمل على تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بدفع الضريبة وذلك من أجل الإجراءات التي اتخذتها الدولة، وهي:

- الفصل بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي للضريبة؛
- العمل على التوسيع أكثر في تطبيق الضريبة التصاعدية وخاصة الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- توسيع الحقل الضريبي بإخضاع العديد من السلع والخدمات لأنواع الاقتطاعات.

[1]-.شريف اسماعيل، لجناف عبد الرزاق، **مرجع سابق**، ص ص 116-117.

2- **الأهداف الاقتصادية:** إن المتغيرات الاقتصادية التي حدثت في الهيكل الاقتصادي يتطلب وضع نظام ضريبي جديد يتماشى وهذه المتغيرات، وذلك لتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية وزيادة توسعتها على مختلف المناطق ضمن الأولويات وذلك بتخفيض المعدلات الضريبية واستحداث ضريبية جديدة، مما يجعل الضريبة وسلة فعالة لتثبيت الإصلاح الجبائي وذلك عن طريق:

- توفير الجو الملائم للاستثمار؛
- عدم عرقلة وسائل الإنتاج في إطار القانون الخاص بالاستثمار؛
- استعمال النظام الجبائي من خلال مكوناته كأداة لتوجيه الاقتصاد الوطني نحو إقامة مؤسسات صغيرة ومتوسطة؛
- تقديم امتيازات جبائية لهذا القطاع.

3- **الأهداف المالية:** أهمها في الوقت الحالي هو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وجعلها تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة، وهذا ما يفسر زيادة الضرائب والرسوم في قانون المالية لسنة 2017.[1]

4- **الأهداف الفنية:** يجب تبسيط النظام الجبائي الجزائري علما انه معقد عن طريق:

- خلق تقنيات ضريبية جديدة للحد من مبدأ الازدواجية؛
- رفع مستوى الموظفين بالمصالح الضريبية عن طريق توظيف جامعيين؛
- إجراء دورات تربصية وملتقيات حول كيفية التحصيل الجبائي؛
- رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بها عن طريق استحداث نظام إعلامي جديد في مجال الجباية.

[1]- عوماري عائشة، ين الدين أحمد، **مرجع سابق**، ص 63.

المطلب الثاني:النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي الجزائري

النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي هما نظامان مستقلان ينطلقان من نفس المفاهيم ولكن يستجيبان إلى أهداف مختلفة، فأولهما يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، في حين أن الثاني يتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، والذي يظهر عدة اختلافات وفروقات بينهما.

أولا: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي

يعود صنع القرار في أي بلد إلى تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين والمتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، والتي يمكن تصنيفها إلى أربع مقاربات هي[1]:

1- العلاقة قوية ومباشرة: يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء أي تعديلات عليه، وهي مقاربة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

2- العلاقة قوية وغير مباشرة: تفرض هذه المقاربة عند إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية ما يعني بعدم إمكانية قيام المؤسسة بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا.

3- علاقة وسطية تضم النوع الأول والثاني: يحدد فيها الربح الضريبي بالرجوع إلى الربح المحاسبي باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة كما هو الحال في الجزائر.

4- لا علاقة بين النظامين: حيث أن كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا وعلى المؤسسات تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية مثل هولندا.

أما فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة ما يمكنها من طرح وضعيات ايجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

و من وجهة نظر أخرى يكمن تلخيص العلاقة بين النظامين الجبائي والمحاسبي في الجدول التالي:

[1]- قدوري عمار، بن عواق العربي، **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، ص ص 67-68.

الجدول وقم (3–2): العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي

نوع العلاقة	مميزاتها الرئيسية
1–حالة الانفصال بين النظامين	لكل من النظام المحاسبي والنظام الجبائي قواعد (خيارات) مختلفة لتحقيق أهدافهم
2–حالة التطابق بين النظامين	تطبق نفس القواعد للأغراض الجبائية ولإعداد التقارير المالية.
3–سيادة النظام المحاسبي	يتم تطبيق القاعدة المحاسبية لأغراض اعداد التقارير المحاسبية، ولكن أيضا للأغراض الجبائية، وهذا ممكن بسبب الغياب أو عدم كفاية القاعدة الجبائية.
4–سيادة النظام المحاسبي مع تأثير عكسي	تشمل المعايير المحاسبية خيارات والسماح للتفسيرات، والتي قد تؤدي إلى تقليل أو تأجيل النتيجة، هذا يمكن من تحسينها وهو الدافع لاستخدام هذا القواعد في الجباية، في غياب قاعدة جبائية محددة.
5–سيادة النظام الجبائي	إتباع القاعدة أو الخيار الجبائي لأغراض المحاسبة، وهذا ممكن بسبب عدم وجود قواعد محاسبية محددة بما فيه الكفاية.
6–هيمنة الجباية	يتم اختيار القاعدة الجبائية للأغراض المحاسبية والجبائية لتجاوز الاختلاف بينهما.

Source: Costel Istrate, **Evolutions recentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalite en Roumanie**. Comptabilités, économie et société, Montpellier, France**,**May 2011, P04.

وبالرجوع إلى الواقع الجزائري فيلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية و تسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما بوسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية، وعليه فان الهدف الأساسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية[1]. حيث تقوم المؤسسة بتقديم ميزانية جبائية تختلف عن الميزانية المحاسبية من

[1]– بلعوجة حسينة، اسماعيل توزالة، **التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي في الجزائر**، مجلة جيل الدراسات المقارنة، العدد 02، مركز جيل البحث العلمي، 02 اكتوبر 2016، ص 96.

حيث تقديم الحسابات، وتحديد النتيجة الجبائية التي تختلف عن النتيجة المحاسبية وهذا بإجراء بعض التعديلات لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، حيث لا يمكن القيام بالتصريحات الجبائية إلا بعد معالجة الجداول المالية اعتبارا للقيود الجبائية[1].

1- تحديد النتيجة المحاسبية:

تتعلق النتيجة المحاسبية بالأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فهي الفرق بين المنتوجات التي يحصل عليها الكيان والأعباء التي يتحملها خلال دورة استغلالية واحدة، ويمكن تحديدها أما عن طريق حساب النتائج (الإيرادات والأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغييرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة[2].

2- تحديد النتيجة الجبائية:

بعد تحديد النتيجة المحاسبية، تلزم المؤسسة بإعادة النظر فيها قبل التصريح بها لدى الإدارة الجبائية التي تقوم بفرض الضريبة عليها في حالة تحقيق الربح، حيث أن هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط للوصول إلى النتيجة الجبائية والتي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة[3].

أ- الاسترددات (الادماجات): وتتمثل في العناصر غير قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي، وفق ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- الخصومات: وتتمثل في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة.

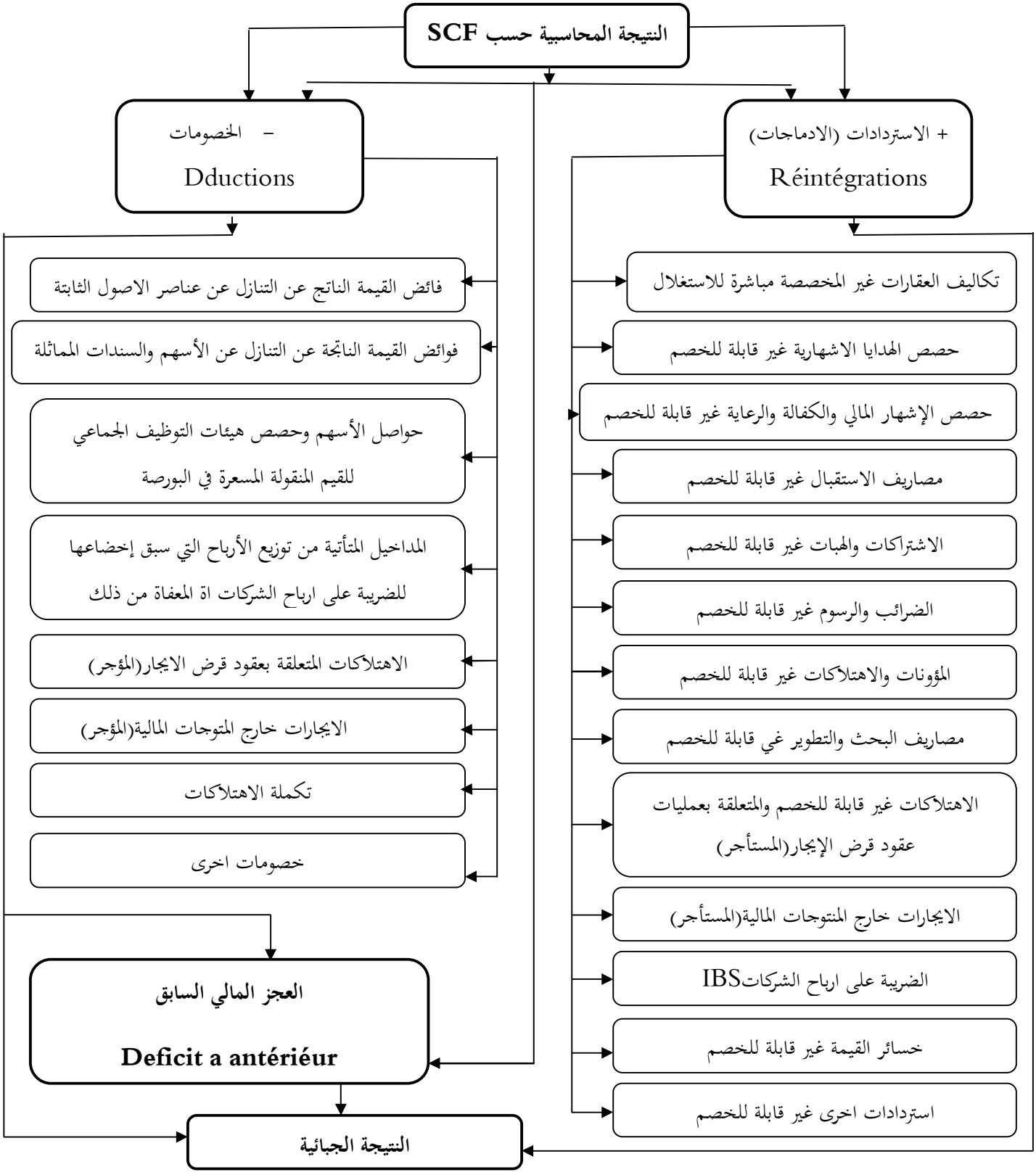
ويمكن تلخيص عناصر الاستردادات والخصومات في الشكل التالي:

[1] - إيمان يخلف، محمد طرشي، عزوز علي، **نظرة الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 04، العدد 02، جامعة أم لبواقي، ديسمبر 2017، ص 308.

[2] - سماعين عيسى، **الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة تفصيلية)**، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، المجلد 05، العدد 02، جوان 2019، ص 100.

[3] - إيمان يخلف، محمد طرشي، عزوز علي، **مرجع سابق**، ص 309.

الشكل رقم (3-1): مخطط الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية



المصدر: إيمان يخلف، محمد طرشي، عزوز علي، **نظرة الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 04، العدد 02، جامعة أم لبواقي، ديسمبر 2017، ص 321.

من خلال ماسبق نستنتج بأن النتيجة الجبائية والممثلة في الربح الخاضع للضريبة ما هي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانون الجبائي، و التي تحدد وفق المعادلة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة الحاسبية + الاسترادات – الخضومات

ثانيا: أثار تطبيق النظام المحاسبي على النظام الجبائي الجزائري

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى بالضرورة إلى ظهور عناصر إضافية عند التعديل الضريبي لوجود بعد بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والنظام الجبائي الجزائري، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الضريبي تعديلات على النتيجة المحاسبية، فان التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة ستكون لها أثر جبائي.

لذلك فإن التطبيقات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أوجبت على المهنيين والمؤسسات أن يوفروا في قوائمهم المالية وبالضبط الملاحق معلومات تخص المقارنة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يوجب عليهم إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والذي يشكل عائقا أمام المهنيين والمؤسسات وإدارة الضرائب بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي[1].

والعناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية ترتكز أساسا في مايلي:

[1]– جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبدولة لتكييفه**، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013، ص 05.

الجدول (3-3): الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية

البيان	النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
عقود إيجار التمويل	يسمح بتسجيل البيانات وفق عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة به	لا تعترف إلا بملكية الأصل وهذا سوف يكون له اثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة
مصاريف البحث والتطوير	تشكل المصاريف الناجمة عن صور البحث لمشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تتحملها المؤسسة ولا يمكن تثبيتها، أما مصاريف التطوير فتصنف ضمن التثبيتات المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية وعليه يمكن توزيعها على عدة سنوات حسب قسط الاهتلاك السنوي	تعتبر مصاريف البحث أعباء قابلة للخصم لمجرد تحملها، كما تعتبر مصاريف التطوير أعباء قابلة للخصم وليست تثبيتات معنوية وعليه فإنها تخصم مرة واحدة وهذا ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة
طريقة التقييم	في نهاية الدورة المالية فان المؤسسة تقيم بعض الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وإذا كان هناك فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم تسجيله محاسبيا كإيراد أو عبء رغم عدم تحققه وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي	تعتمد على طريقة وحيدة متمثلة في طريقة التكلفة التاريخية وهذا ما يزيد من صعوبات الإدارة الجبائية في التأكد من صحة التقييم
طريقة الاهتلاك	طرق الاهتلاك تعكس استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل و تتمثل في الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة و طريقة وحدات الإنتاج. مع مراعاة القيمة المتبقية المتوقعة وإمكانية مراجعة مخطط الاهتلاك	تعتمد على الطريقة الخطية والتناقصية والمتصاعدة أما طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج غير معتمدة جبائيا وذلك على أساس تكلفة الحيازة ، كما انه لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك
تكلفة الاقتراض	الفوائد المحتملة بمناسبة الحصول على قرض من اجل اقتناء أو إنشاء أو إنتاج تدمج في تكلفة هذا الأصل	لا يتم أخدها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل وتعتبره مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة

تقييم عناصر النقدية المحررة بالعملات الأجنبية	يسمح بتسجيل الآثار الناجمة عن تقييم عناصر النقدية بمختلف أشكالها والمحررة بعملة أجنبية في نهاية كل سنة مالية ضمن حالتين أعباء ونواتج ويتم تقييمها على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ	تسمح للمؤسسات بتسجيل الأعباء فقطفي نهاية كل دورة مالية ويتم تقييم عناصر النقدية حسب سعر الصرف المعمول به عند تسجيلها في الميزانية حسب التكلفة التاريخية
الضرائب المؤجلة	يستند إلى مفهوم التكاليف المقترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية	تمتاز بالتحقيق الفعلي للتكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة وبالتالي ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على الوعاء الضريبي
المؤونات	لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى لأنها لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة	تسمح بتكوين مؤونات الإصلاح والصيانة الكبرى ولكن حسب النظام المحاسبي المالي يجب حذفها
الضريبة على أرباح الشركات	تعالج الضريبة على أرباح الشركات على أنها عبء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء. تحسب على أساس النتيجة العادية (تستبعد النتيجة الاستثنائية) ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية	تعتبرها بمثابة توزيع على الأرباح أي اعتبار الدولة شريك له الحق و هذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء. يحسب مقدار الضريبة على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: عبد الكريم مرزاقة، **إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، ديسمبر 2014، ص ص 44-51.

المطلب الثالث: الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي

منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي والسؤال مطروح عن كيفية تقريب العلاقة بين القواعد المحاسبية والجبائية، وكذا الكيفية التي تمكن من عدم تعارض أهداف النظام المحاسبي المالي الذي يتمثل في التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية وأهداف القواعد الجبائية التي تتمثل في التحصيل الضريبي[1]. وفي هذا الإطار تسعى وزارة المالية باعتبارها الهيئة المشرفة على إعداد مشروع القوانين الجبائية وكذا المجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للضرائب إلى بدل الكثير من الجهود لأجل التقليل من الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي[2].

ترجمت في العديد من التعديلات للنظام الجبائي شملت عدة نصوص جبائية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية، لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فما يتعلق بالاهتلاكات والمؤونات، خصم المصاريف الإعدادية، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، إعادة تقييم الأصول ومتابعة العقود طويلة الأجل، و تمثل ذلك في القوانين المعدلة والجديدة المتضمنة أساسا في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010[3].

أولا: أهم التعديلات التي جاء بها القانون المالية التكميلي لسنة 2009

يتضمن هذا القانون عدة مواد قانونية تعكس الجهود المبذولة من طرف الدولة لتكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في:

1- متابعة العقود طويلة الأجل:

حسب ما جاء في نص المادة الرابعة من القانون السابق، فان تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تنفيذها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بانجاز المواد والخدمات، يتم وفقا لطريقة التسبيق والتي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج تماشيا مع العمليات المتعلقة بالتسبيق وذلك بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة[4].

---

[1]- محمد عمر بوزيد، أيوب نجار، **مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 02، 2018، ص 136.

[2]- عوماري عائشة، بن الدين امحمد، **مرجع سابق**، ص 67.

[3]- زلاطو نعيمة، **مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة للدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 03، جوان 2018، ص 217.

[4]- **المرجع السابق**، ص 218.

2- الاهتلاكات:

حسب ما جاء في المادة الخامسة من نفس القانون فانه يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، كما يتم تسجيل العناصر التي يتم الحصول عليها بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية[1].

3- المؤونات وخسائر القيمة:

وفيما ينص بالمؤونات فقد نصت نفس المادة السابقة على أن الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف او خسائر قيم في حساب المخزرنات او غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقيدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة[2].

4- تغليب القاعدة الجبائية:

حسب نص المادة السادسة من نفس القانون السابق فانه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة[3]. وعليه فإن الإدارة الجبائية مطالبة باحترام النظام المحاسبي المالي لكن دون معارضة النصوص الجبائية المعتمدة وبالتالي في حالة وجود نعارض ما بين القاعدتين المحاسبية الجبائية فإن الأولوية للقاعدة الجبائية[4].

5- خصم المصاريف الإعدادية:

يتضمن نص المادة الثامنة مايلي: تخصم المصاريف الأولية المسجلة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية وفق مخطط الامتصاص الأولي.

انطلاقا من نص هذه المادة فانه يسمح وعلى أساس انتقالي خصم المصاريف الأولية المسجلة محاسبيا سابق قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي لأن هذا الأخير ينص على ضرورة الامتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية[5].

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 44، الصادرة في 26 يوليو 2009، ص 5.

[2]- **المرجع السابق**.

[3]- **المرجع السابق**.

[4]- ناصر مراد، **واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**، **مجلة دراسات جبائية**، المجلد 05، العدد01، 2016، ص 63.

[5]- براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبةIAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA التحدي ، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص08.

6- مصاريف البحث والتطوير:

بناءا على المادة التاسعة من نفس القانون فان مصاريف البحث والتطوير في المؤسسة تخصم من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الربح في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث[1].

7- إعادة تقييم الأصول:

وفقا للمادة العاشرة فانه يتم دمج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات، كما يتم ضم فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة[2].

إن تحديد مدة خمس سنوات لضم فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات للنتيجة الجبائية يشكل تمديدا للضريبة على فائض القيمة وذلك قصد تخفيف العبء الجبائي عند تطبيق النظام المحاسبي المالي[3].

ثانيا: أهم التعديلات التي جاء بها القانون المالية لسنة 2010

يتضمن هذا القانون مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكييف مع النظام المحاسبي المالي، من بينها:

1- الاهتلاك المتعلق بقرض الإيجار ومؤؤنات المؤسسات المالية:

أحدثت المادة الثامنة من القانون السابق بعض التغييرات على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي، إذ أشارت هذه المادة الى طريقة الاهتلاك المتعلقة بقرض الإيجار على أنها تهتلك على أساس مدة عقد قرض الإيجار، كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر المسموح به في نفس المادة، بأنه لا ينبغي جمع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة الأجل مع الأشكال الأخرى للمؤونات، كما تناول نص المادة تعديلات لما جاء في قانون المالية التكميلية السابق فيما تعلق بتحديد سقف اهتلاك السيارات السياحية من 800000 دج الى 1000000 دج[4].

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 44، الصادرة في 26 يوليو 2009، ص 06.

[2]- **المرجع السابق**.

[3]- ناصر مراد، **واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص 63 .

[4]- زلاطو نعيمة، **مرجع سابق**، ص 219.

2- الإعانات:

حسب نص المادة التاسعة من القانون السابق تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها[1].

بالنسبة لإعانات التجهيز ليس هناك أي مشكل لأنه لم يدخل عليها أي تغيير في تسترجع بنفس وتيرة اهتلاك الاستثمار الأصلي، و في ما يتعلق بإعانات الاستغلال فهناك بعض التعارض مع النظام المحاسبي المالي، حيث انه يشير إلى توجيه الإعانة الى السنة المالية المعنية بتدعيمها تم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها، حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي، كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات[2].

3- العجز المالي:

تنص المادة العاشرة من نفس القانون على أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فان العجز الزائد ينتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل الحجز. وقد تخفيض المدة من خمس إلى أربع سنوات[3].

4- خصم المصاريف الأولية:

تنص للمادة سالفة الذكر على أنه تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي المرافق. بحيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء[4].

من خلال النصوص القانونية السابقة والتي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، يمكن القول بان هذه النصوص التنظيمية تعتبر دليلا على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس[5]، منها[6]:

---

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد78، الصادرة في 31 ديسمبر 2009، ص 06.

[2]- براق محمد، بوسبعين تسعديت، **مرجع سابق**، ص 10.

[3]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد78، مرجع سابق، ص 06.

[4]- زلاطو نعيمة، **مرجع سابق**، ص 220.

[5]- **المرجع السابق**.

[6]- جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **مرجع سابق**، ص ص 10-11.

أ- قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها: بحيث يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل اقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها. هناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير مسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية، بحيث يتم خصمها باستعمال التسجيلات الشبة محاسبية (extra comptable) كمصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة ومصاريف البحث في حالة اكتساب، هذه الأعباء وجب وضعها في جدول ووضعها في الرزمة الجبائية من أجل السماح للإدارة الجبائية بمتابعة معالجتها.

ب- قواعد تسجيل الاعباء المقبولة محاسبيا: يجب أن يتوقع هنا السماح بدمج بعض النواتج والأعباء التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية، لكن من الناحية الجبائية يمكن ألا تؤخذ بعين الاعتبار، كالأعباء التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية، نواتج الفروع من توزيعات الأسهم المقبوضة، الأعباء والنواتج التي تتم من الفروع والمؤسسات المشتركة.

ج- قاعدة تسجيل الاستثمارات: تسجل الاستثمارات حسب النظام الجديد على أساس إمكانية مراقبتها، في حين تعتمد القاعدة الجبائية على انتقال ملكية الأصل لأخذه بعين الاعتبار، يفترض في هذا الإطار الأخذ بعين الاعتبار لهذا الشرط من الناحية الجبائية لأنه يمكن أن يحدث تأخر في حساب الاهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ إمكانية مراقبتها، ولكن يبقى مجموع الاهتلاكات كما هو أي ليس اثر على موارد الخزينة الجبائية.

د- قاعدة التقييم على أساس القيمة العادية: يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.ومن بين نقاط الاختلاف التي لازالت قائمة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي هو ما تعلق بالعناصر التالية: تقييم عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، مصاريف البحث والتطوير، الضرائب المؤجلة، تكاليف الاقتراض، وتحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية[1].

[1]- زلاطة نعيمة، مرجع سابق، ص 221.

المبحث الثالث: آثار وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة هامة نحو نبني الجزائر للمعايير المحاسبة الدولية، هذا التطبيق شكل تغييرا جذريا في مختلف الجوانب ذات العلاقة بالمحاسبة، وبدون شك انعكاسات شملت مختلف جوانب البيئة المحاسبية الجزائرية بما في ذلك انعكاسات على مهنة المحاسب المعتمد.

من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد بعدها التطرق إلى تحديات ومتطلبات مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد

إن للإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، والتي تمركزت حول تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF انعكاسات وآثار مست عدة جوانب لها علاقة بالمحاسبة منها مهنة المحاسب المعتمد، ويمكن أن نلخص أهم تلك الانعكاسات فيمايلي:

أولاً على مستوى تنظيم مهنة المحاسب المعتمد

فتزامنًا مع إلزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي صدرت عدة قوانين ومراسيم تخص تنظيم مهنة المحاسب المعتمد أهمها صدور القانون 10-01، كاستجابة لمتطلبات إعادة تنظيم مهنة المحاسب المعتمد لتواكب هذا التحول الجديد، فقد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 91-08 والسعي نحو استقرار المهنة بعد أن عرفت بعض الركود والاختلالات التي مست بمصداقيتها ونوعية خدماتها، حيث عرفت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أزمة داخلية وعميقة متكررة أدت إلى عرقلة سيرها وإيقاف مهامها والتفريق بين المهنتين[1].

فقد وجهت عدة انتقادات للقانون 98-01 منها:

- التكفل الكامل بضبط الهيئة لمهنة المحاسب في غياب وصاية السلطات العمومية؛
- الجمع في تنظيم واحد للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها ومصالحها؛
- منح التراخيص لممارسة المهام المحاسبية بدون أية رقابة من السلطات العمومية؛

[1] – فيروز خويلدات، **مرجع سابق**، ص 57.

- غياب الأحكام الخاصة بالتكوين والتربصات المهنية لمحافظي الحسابات.

أدت هذه النقائص إلى عدة انعكاسات على سير المنظمة والتكفل بالمهنة نذكر منها:

- عدم منح الاعتمادات بسبب المتابعة غير المنتظمة للطلبات التي تمتد بعضها إلى عدة سنوات، وتوقيت التربصات التطبيقية؛
- عدم منح شهادات نهاية التربص للخبراء المحاسبين المتربصين الذي يعكس تأطيرهم غير الكافي في نقص الاستعداد لممارسة المهنة؛
- غياب برنامج للتكوين والتأهيل يسمح للمهنيين بالتكيف مع التطور ومع تدويل المعايير والتقنيات المحاسبية والمالية؛
- الاعتماد على اجتهادات مهنية قديمة لم تخضع للتكيف مع المعايير الدولية لفحص الحسابات والتي تؤدي إلى رقابة غير صادقة ولا تمنح ضمانات كافية للمصداقية والصورة الحقيقية للوضعية المالية والمؤسسات المراقبة؛
- نقص علاقات التعاون مع المنظمات الأجنبية بسبب عدم استقرار هذه المؤسسة؛
- عرقلة أشغال الضبط المحاسبي التي يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة، حيث أنه تم إعادة النظر في تمثيل الأعضاء السبع لمجلس المنظمة في هذا الجهاز.

وفي إطار الاستجابة لإستراتيجية تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن أجل معالجة النقائص المذكورة سابقا وضمانا لتأهيل المهنيين، قامت وزارة المالية بإصلاح المهنة موضوع هذا القانون بهدف إعادة امتلاك السلطات العمومية لصلاحيات السلطة العامة وإعادة تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها، ورفع مستوى تكوين المهنيين وتحسين مستوى معارفهم في مجال المعايير المحاسبية الدولية، من أجل تحضيرهم لمواجهة المنافسة مع انفتاح الخدمات المحاسبية[1]. وفي هذا الصدد جاء القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فبموجب هذا القانون[2]:

- أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛

[1]- **المرجع السابق**، ص58.

[2]- زوهري جليلة، صالح إلياس، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد2، ص91.

- التكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني، أما الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات فتتكفل مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية بتكوينهم.

كما توالت عملية إصدار التشريعات* المتعلقة بمهنة المحاسب المعتمد، والتي كان لها أثر إيجابي في توضيح وشرح كيفيات وآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

كما تمت إعادة الهيكلة للمنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد، فمنها ما تم تحديث مهامها والأدوار التي تقوم بها بما يتوافق ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي والمتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة، وأخرى تمت تجزئتها إلى ثلاث مجالس وطنية متعلقة بالمهن المرتبطة بها، فبموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره وتحدد المادة الثانية منه سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بهذا المجلس[1].

كما تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة تشكيل ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية وزارة المالية، وتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغييرات في مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر[2]. بعدما كانت هناك منظمة واحدة للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها ومصالحها.

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 10-01 إلا أن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية لتنظيم المحاسبة في الجزائر.

كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الإصلاحات قد أخذت من المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد كل الصلاحيات وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية

---

* تم التطرق لأهم التشريعات في المبحث الثالث من الفصل الأول.

[1]- براق محمد، قمان عمر، **مرجع سابق**، ص10.

[2]- براق محمد، قمان عمر، **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص10.

الكاملة والذي يمكن القول أنه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية، لكن هذا لا يلغي الآثار الإيجابية لهذا الإصلاح على مهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة المحاسب المعتمد بشكل خاص.

ثانياً: على مستوى الممارسة المحاسبية

لا شك أن النظام المحاسبي المالي قد استحدث الكثير من الأمور لتحاول معالجة نقائص المخطط المحاسبي الوطني والتي كان الأثر في تفعيل الممارسة المحاسبية للمحاسبين المعتمدين والتي يمكن إيجار أهمها فيمايلي:

- فقد ارتكز النظام المحاسبي على إطار مفاهيمي مستمد من المرجعية المفاهيمية للمعايير المحاسبية الدولية الهادفة إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فهذا الإطار التصوري يحدد المبادئ والفروض وكيفية إعداد القوائم المالية وإعطاء تعريف لكل من الخصوم والأصول، الأعباء، والنواتج، بالإضافة إلى تحديد الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية الأمر الذي جعل العمل المحاسبي أكثر دقة ووضوح؛
- أما الجانب المتعلق بالتسجيل والتقييم المحاسبي فقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تطورات وتغييرات يمكن تلخيص بعضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4) : التصورات التي جاء بها SCF مقارنة بـ PCN

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط الوطني للمحاسبة 1975
شهرة المحل (Goodwill) تسجل ضمن الأعباء.	شهرة المحل تنشط ضمن القيام المعنوية.
نفقات التطوير تسجل ضمن القيم المعنوية.	كل نفقات البحث والتطوير تعتبر كمصاريف استثمارية، أي ضمن المصاريف الإعدادية.
المصاريف الإعدادية تسجل ضمن الأعباء، ومدة إهتلاك الأصل المعنوي يمكن أن ترتفع حتى 20سنة.	المصاريف الإعدادية تسجل ضمن الاستثمارات ويتم إطفاؤها بعد ذلك، وأقصى مدة لإطفائها هي 05 سنوات
المبلغ القابل للإهتلاك للأصول المعنوية يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للأصول المادية والمعنوية.	المبلغ القابل للإهتلاك لا يأخذ في الحسبان القيمة الباقية للأصل المعنوي والمادي.
مدد وطرق الإهتلاك ترتكز فقط على عوامل إقتصادية، ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة.	مدد وطرق الإهتلاك تتأثر باعتبارات جبائية، ولا ينص المخطط الوطني للمحاسبة أي إجراءات بخصوص مراجعة مدة وطريقة الإهتلاك أي غير مفروضة.
عندما يعاد تقييم أصل مادي فإن كل فئة الأصول المادية التي ينتمي لها الأصل المعني يعاد تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة.
المصاريف الملحقة بالاستثمارات المادية تهتلك على فترة حياة لا تتجاوز تلك الخاصة بالأصل المرتبطة به.	المصاريف الملحقة لثمن الشراء تهتلك بنفس المعدل الذي يهتلك به قيمة الاستثمار.
لمخزونات لا يمكن أن تقيم إلا بطريقة الداخل أولاً الخارج أولاً First In First Out (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.	توجد هناك ثلاثة طرق لتقييم المخزونات فبالإضافة لطريقة FIFO وطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة توجد طريقة LIFO.
بالنسبة للإعانات هناك طريقتان لتقديم الإعانات: - التسجيل الأولي للإعانة في النواتج المؤجلة والتي	يميز بين نوعين من الإعانات هناك إعانات الاستثمار تسجل في حساب خاص من الأعباء الخاصة (ح/14) بالمبلغ المحصل وتهتلك بنفس المعدل مع الاستثمار

تسجل بعدها في النواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة منفعة الأصل. – تناقص القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي فإن المنتوج المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورًا بتخفيض في عبء الاهتلاك.	المناسب بالجانب الدائن لحساب النتيجة، وهناك إعانات الاستغلال والتي تسجل في النتيجة عندما تحصل عليها المؤسسة.
الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها وتقيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء.	حسب المخطط فإن أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلا إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل، وبالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم تسجيل الاهتلاك، فالمخطط الوطني للمحاسبة لم يأخذ في الحسبان القرض الإيجاري.
بخصوص المؤونات نلاحظ بأن النظام الجديد يقر بأن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة وليس الوضعية المالية المستقبلية، وهنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا وهو الحال مع مؤونات الصيانة والتصليحات.	يسمح القانون الجزائري بتشكيل كل المؤونات بما فيها مؤونات للتصليحات الكبرى والصيانة.

المصدر: كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS)** في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد06،2009، ص 258.

كما امتد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى خريطة الحسابات، فقد حدد الأمر 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، خريطة حسابات تحتوي على ثمانية أصناف رئيسية يحتوي كل صنف على عدد كبير من الحسابات، ورغم وجود قانون المخطط الوطني الذي ينظم الأعمال المحاسبية، إلا أنه يوجد اختلاف في تسجيل بعض الحالات والعمليات، هذا الاختلاف يرجع بالدرجة الأولى إلى تعدد الحسابات وغموض بعض التطبيقات، ولكن النظام المحاسبي المالي اختصر بعض الحسابات وقسم البعض إلى حسابات فرعية وبسط عمليات التسجيل، كما قام بتغيير أرقام الحسابات لتسهيل الممارسة المحاسبية من جهة وليتوافق مع المعايير

المحاسبية الدولية من جهة أخرى، هذا التغيير في أرقام الحسابات أدى بالضرورة إلى تغير محتوى القوائم المالية وطرق التسجيل في الدفاتر المحاسبية دون المساس بمبدأ القيد المزدوج وبعض المبادئ الأخرى[1].

ويمكن أن نلخص أهم الفروق بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): مقارنة بعض الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

المخطط الوطني المحاسبي (1975)		نظام المحاسبة المالية الجديد	
رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
10	رأس المال الاجتماعي	101	رأس المال الاجتماعي وأموال الاستغلال
11	رأس المال الخاص	118	حساب الاستغلال
119	حساب المستغل	103	علاوات رأس المال الاجتماعي
12	علاوات المساهمات	106	احتياطات
13	احتياطات	28	إهتلاك الاستثمارات
29	إهتلاك الاستثمارات	280	إهتلاك الاستثمارات غير المادية (المعنوية)
		281	إهتلاك الاستثمارات المادية
		31	مواد أولية ولوازم
31	مواد ولوازم	32	لوازم ومواد أخرى

المصدر: كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مرجع سابق، ص 305.

كما يفرض تطبيق النظام المحاسبي المالي استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي – بعدما كانت المحاسبة في ظل المخطط المحاسبي الوطني مقيدة بإدماج القواعد الجبائية- وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة

[1]- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS)** في الجزائر، مرجع سابق، ص304.

والجباية، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارًا للقيود الجبائية على خلاف النظام المحاسبي المالي هناك تكامل بين الجباية والمحاسبة[1].

كما يمكن إضافة بعض الانعكاسات الأخرى لتطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب في النقاط التالية[2]:

- يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط، بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير ويمكن الاستفادة من تجاربها؛
- تشجيع التعاون بين مهني المحاسبة الجزائريين والدوليين لاسيما الأوروبيين، إذ أن العولمة وتحرير أسواق المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، كما تتطلب العولمة أن يكون المحاسبون مؤهلون للعمل على المستوى الدولي؛
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري واللا إداري بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا فحص الحسابات[3]؛
- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر للتطبيق العالمي، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الإقتصاد الجدد؛
- يقترح النظام المحاسبي المالي حاولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط المحاسبي الوطني منها عمليات قرض الإيجار[4]؛

---

[1]- عاشور كتوش، **النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-14، ديسمبر 2011، ص6.

[2]- عزوز علي، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص6.

[3]- أم قورين حاج قويد، متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، مركز الدراسات الإقليمية، دراسات إقليمية، 2، (26)، ص10.

[4]- سعيدي يحي، بن موقفي علي، **مرجع سابق**، ص11.

- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية[1]؛
- تبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية من شأنه فتح الأسواق المنافسة على المستوى الدولي[2]، والذي من شأنه رفع مؤهلات المحاسبين المحليين.

المطلب الثاني: تحديات مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة مهمة لتحقيق توافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر والمعايير الدولية للمحاسبية، غير أنه قد تواجه ممارسي مهنة المحاسبة بعض التحديات أثناء عملية التطبيق، من بينها نذكر:

أولاً: على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام

هناك عدم ترابط بعض التشريعات والقوانين مع تبني النظام المحاسبي المالي نذكر منها[3]:

1- التشريعات الضريبية:

ينبغي أن تنص هذه التشريعات الضريبية المعمول بها على قبول تطبيق النظام المحاسبي المالي وفرض الالتزام بها في العمل المحاسبي، وهذا ما لا يتوفر إلى حد الآن في التشريعات الضريبية في الجزائر نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقديم الأصول بالقيمة العادلة لكونها تهدد تقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير (حسب رأيهم)، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الاهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة)، أضف إلى ذلك أنها لا تعترف بحساب الاهتلاكات التي لا تعود ملكيتها للمؤسسة، وإنما صمم اقتناؤها في إطار قرض الإيجار.

---

[1]- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مرجع سابق، ص297.

[2]- بودلال علي، مكيوي المولودة، لمريني سمية، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص7.

[3]- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص ص 11-12.

2- القانون التجاري:

ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة ولا يتعارض معه، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة تعدت (4/3) من رأس مالها أنها في حالة إفلاس ويجب تصنيفها، في حين أن النظام المحاسبي المالي يعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم ألا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد، وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

3- القوانين والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي:

ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر فإن القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنياً فقط.

وفي هذا الإطار يضاف إلى التحديات التي تواجه المحاسب المعتمد في هذا المجال هو تأخر صدور بعض التشريعات، فالملاحظ أن تاريخ إصدار التعليمات التي تقدم تفاصيل وشروحات حول تطبيق النظام المحاسبي المالي جاءت متأخرة بتاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، إذ شهدت سنة 2011 صدور خمسة تعليمات آخرها كان في 07 جوان 2011، في حين كان المهنيون قد أعدوا القوائم المالية لسنة 2010 وبدؤها العمل والتسجيل لسنة 2011.

فبصدور هذه التعليمات المتأخرة والتي تحتاج إلى شروحات هي الأخرى أجبروا على إعادة فتح سنة 2010، أضف إلى ذلك أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة[1].

ثالثاً: على مستوى التأهيل العلمي والعملي

إن المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذلك كان لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادًرا على تطبيقه بشكل صحيح، ولكن نجد الكثير من المهتمين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة[2]، يرجع سببها إلى بطء تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين، فمازالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد التي تقوي الاستذكار

[1]- ايت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص262.

[2]- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **مرجع سابق**، ص10.

على حساب الإبداع، وهذا يعود أساسًا إلى غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته[1].

ثالثًا: على مستوى الإعلام

للإعلام دور هام في توضيح حقيقة النظام المحاسبي المالي ونشر مختلف الحقائق والدراسات لكي لا يساء فهمه ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي... تم في جامعة أو في فندق) من دون فسح المجال للمختصين للتوضيح وتقديم التحليل والنقاشات حوله[2].

ويمكن إضافة تحديات أخرى تواجه المحاسب المعتمد فيمايلي[3]:

- صعوبة التخلي على النظام القديم الذي تأصل وتحجر في المؤسسات الإقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود؛
- تدرب المحاسبون والخبراء على المخطط المحاسبي الوطني لسنوات عديدة وأتقنوه وهناك من عمل به لمدة أكثر من 20 سنة، فمن الصعب التحول إلى نظام جديد؛
- صعوبة تغيير الدهنيات من المحاسبة كقائمة حسابات إلى المحاسبة كتطبيق مع أهداف وقواعد واتفاقيات؛
- غياب البحوث والدراسات حول نظام المحاسبة المالية؛
- ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة لدى المهنيين باعتبار أن نظام المحاسبة المالية نظام متطور يعتمد على عناصر التكنولوجيا خاصة تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

[1]- عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد01، ديسمبر 2014، ص90.

[2]- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **مرجع سابق**، ص13.

[3]- آيت محمد مراد، أبحري سفيان،**مرجع سابق**، ص8.

المطلب الثالث: متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

يقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهنية بالمحاسبة والمؤسسات ومراكز التكوين المهني وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق النظام المحاسبي المالي وما يرتبط به بشكل كفء وسليم[1]، لذلك لابد من تحضير وتكييف البيئة المحاسبية بما فيها مهنة المحاسبة، حتى لا تتعرض عملية التطبيق لصعوبات وعوائق[2].

ويمكن إيجاز أهم متطلبات مهنة المحاسب المعتمد الواجب توفرها لتحقيق التطبيق الجيد فيمايلي:

أولاً: التأهيل العلمي والعملي

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادًرا على تطبيقه بشكل صحيح، في عالم سريع التغير، فالمحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في مبادين معينة مثل البنوك، شركات التأمين، صناديق التقاعد، الضرائب، تكنولوجيا المعلومات ...الخ، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال[3]:

- عقد دورات تدريبية وورشات عمل للمحاسبين بمشاركة مختصين أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة، ولابد من الإشارة إلى الدور الهام الذي تقوم به الهيئات المعنية في عقد دورات تدريبية وتكوينية غير أنها قليلة وينقصها العمق؛
- تضمين معايير المحاسبة الدولية في المسار التكويني للمحاسبين المعتمدين من طرف المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ولابد لمن يحصل على الشهادة أن يتحكم في هذه المعايير؛
- تطوير مناهج كليات العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير في الجامعات والمعاهد ومراكز التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلبة خاصة تخصصي مالية ومحاسبة، إضافة إلى إعادة النظر في مقرات بعض المقاييس المحاسبية والمستوى الذي تدرج فيه.

كما أن تأهيل المحترفين والممارسين للمهنة يستدعي السعي إلى معرفة النظام المحاسبي المالي والإتقان العملي للممارسات المحاسبة فيه، إضافة إلى مهمة المحاسبة كطرف يجب أن تتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية من خلال فتح المجال لمنافسة المهنيين الأجانب عن طريق تشجيع التعاون الإستراتيجي بين المهنيين الجزائريين والمحترفين

[1]- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **مرجع سابق**، ص10.

[2]- بن موقفي علي، سعيدي يحي، **مرجع سابق**، ص8.

[3]- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **مرجع سابق**، ص10.

الأجانب وبالانضمام لبرنامج التدريب في الاتحاد الدولي للمحاسبين بما يسمح بتكوين خبراء محاسبين جزائريين على المستوى الدولي[1].

ثانياً: الأنظمة والتشريعات الناظمة لمهنة المحاسبة

تحديث وتكييف التشريعات والقوانين مع المتطلبات المحلية والدولية، مما يسهل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فتعديل القانون التجاري سيكون له الأثر الواضح على سير الممارسة المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالتوفيق بين المعالجة القانوني والمعالجة المحاسبية للمعاملة بما يسمح من زيادة فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات.

وكذلك تعديل التشريعات الجبائية للقبول بالمعايير وفرض تطبيقها والالتزام بها في الممارسة المحاسبية، لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من القيمة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بتقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي والتقييم على أساسالقيمة العادلة، وأخيراً المعالجة المحاسبية للضرائب وخاصة المؤجلة منها نظًرا للاختلاف بين تواريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة وعند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة[2].

ثالثاً: هيئة تتولى الإشراف على وضع المعايير ضمن ثقافة محاسبية عريقة

حيث تسند هذه المهمة إلى هيئة غير حكومية في الدول المتقدمة، بينما في الجزائر يتولاها المجلس الوطني للمحاسبة الذي ليس له حرية المبادرة في التشريع بما أن جل أعضائه أو أغلبيتهم إداريون على حساب المهنيين (09 من أصل 22)، وبالتالي يجب تفعيل دور هذا المجلس على الأقل لتنسيق عملية الاهتمام بالمعايير بما يجري عالمياً[3]، مع ضرورة متابعة وإشراف المجلس لمختلف الإشكالات أو الصعوبات التي تشوب بعض تطبيقات النظام المحاسبي المالي.

[1]- بودلال علي، **مرجع سابق**، ص10.

[2]- **المرجع سابق**، ص9.

[3]- **المرجع السابق**، ص9.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد من خلال ثلاث مباحث، ركز الأول على إعداد وعرض القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، فقد جاء هذا الأخير بإطار تصوري يشكل دليلا لإعداد وعرض المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية عند بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما حدد النظام القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات ووضح شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها، مع تحديد أنواع الكشوف المالية ومكوناتها وطرق عرضها، كما احتوى علة مدونة حسابات تشكل الهيكل العام له، الأمر الذي دلل عدة صعوبات كان يعاني منها المحاسب المعتمد أثناء المعالجة المحاسبية.

أما المبحث الثاني فقد تناول النظام الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، إن انطلاقة هذا الأخير من مفاهيم معايير المحاسبة الدولية التي تستند أساسا إلى تلبية احتياجات المستثمرين من خلال عرض قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالي للمؤسسة، دون التركيز الاهتمام للاعتبارات الجبائية –كما كان سابقا– أدى إلى إحداث عدة اختلافات وفروقات بينه وبين النظام الجبائي الجزائري، الأمر الذي أثر على عملية إعداد التصاريح الجبائية من قبل ممارسي المهنة، إلا أن الدولة بدلت الجهود اللازمة لتقليل منها من خلال مجموعة القوانين والتعليمات التي أزالت اللبس على العديد من الحالات العملية، والمتضمنة بالأساس في قانون المالية لتكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010.

أما في المبحث الأخير فكان حول آثار وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد، فلتطبيق النظام المحاسبي المالي انعكاسات عديدة من بينها ما ارتبط بمهنة المحاسب المعتمد، سواء على مستوى تنظيم هذه المهنة او الممارسة المحاسبية لها، الأمر فرض عدة تحديات تعدت التشريعات والقوانين الخاصة بالنظام لتشمل ضرورة التأهيل العلمي والعملي للمحاسب المعتمد، والتي تعتبر من المتطلبات الأساسية للتطبيق السليم والكفء لهذا النظام.

الفصل الرابع:

تقييم واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومتطلبات تطويرها

تمهيد:

في القسم النظري من هذه الدراسة تطرقنا إلى ثلاثة فصول تناولنا فيها مختلف المفاهيم النظرية بمهنة المحاسب المعتمد والنظام المحاسبي المالي كخطوة نحو تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، ليشمل الفصل الثالث انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد.

وبغية الإلمام بموضوع الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة سنحاول من خلال هذا الفصل تحليل الدراسة الميدانية التي اعتمدنا فيها أسلوب الاستبيان والمقابلة لمعرفة واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وما هي متطلبات تطوير هذه المهنة من وجهة نظر المحاسبين المعتمدين.

و من أجل الوصول إلى هذا الهدف سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات الميدانية للدراسة

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات واستخلاص متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد

المبحث الأول: الإجراءات الميدانية للدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى توضيح الجوانب الخاصة بمنهجية الدراسة وإجراءاتها المتبعة من أجل تحقيق أهداف الدراسة، حيث سيتم وصف مجتمع الدراسة وعينتها، والمراحل المختلفة لتصميم أداة الدراسة التي تم الاعتماد عليها لجمع البيانات والمعلومات حول الموضوع، كم يتم أيضاً عرض مجريات التحكيم وطرق التحقق من الصدق والثبات، وكذا عرض مختلف المعالجات الإحصائية المستخدمة للإجابة على أسئلة الدراسة والتحقق من الفرضيات.

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

أولا: منهجية الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى بحث انعكاسات إصلاح النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، وماهي متطلبات تطويرها من وجهة نظر المحاسبين المعتمدين. ولبلوغ هذا الهدف فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض الخلفية النظرية للموضوع، أما في الجانب الميداني من الدراسة فقد تم الاعتماد على الاستبيان بغية التعرف على واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تم توزيع استبيانات في شكلها النهائي بغرض جمع بيانات تفيد في حل إشكالية البحث، حيث تم تجميعها ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Science) SPSS النسخة رقم 20، والاستعانة أيضا ببرنامجExcel، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات ترجمت إلى نتائج وتوصيات تدعم موضوع الدراسة. كما تم الاستعانة بالمقابلة من خلال مجموعة من الأسئلة موجهة للمختصين، كان الهدف منها محاولة التعرف على متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: مصادر جمع البيانات

لإعداد هذه الدراسة اعتمدنا على نوعين أساسين من مصادر البيانات هما:

1-المصادر الأولية:

للوصول إلى أهداف الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات تم اللجوء إلى المصادر الأولية لجمع البيانات في الدراسة الميدانية من خلال:

- **الاستبيان:** تم إعداده وتوزيعه بهدف جمع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة، والتي سنتطرق لها بالتفصيل لاحقا.

- **المقابلة:** بغية التعمق أكثر في موضوع الدراسة قمنا بإجراء سلسلة من المقابلات للحصول على بيانات حول متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث حاولنا استقصاء واستخلاص وجهات النظر لمختلف الأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي سواء كانوا محاسبين معتمدين ذوي خبرة عالية أو أكاديميين مهتمين كثيرا بمجال الإصلاح المحاسبي و مهنة المحاسبة في الجزائر.

2- المصادر الثانوية:

تعتبر خطوة البحث في المصادر الثانوية غير المباشرة خطوة أساسية لجمع بيانات الدراسة قبل انطلاقها وتستمر معها، وذلك لمعالجة الإطار النظري للدراسة كما يمكنها المساعدة في إعداد الجزء التطبيقي لها، وهي مجموع مصادر البيانات والوثائق التي تهتم بالميدان المحاسبي، والتي تعددت لتشمل كل من:

- البحوث والدراسات التي لها علاقة بالدراسة؛
- كتب ودوريات ومقالات تناولت عناصر الدراسة؛
- التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية الوطنية منها والدولية؛
- النصوص و التشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية الجزائرية.

ثالثا: مجتمع الدراسة و عينتها

يتكون مجتمع الدراسة من مختلف المحاسبين المعتمدين في الجنوب الشرقي للجزائر المسجلين في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والذي بلغ عددهم 123 محاسب معتمد بناءا على القوائم المنشورة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة لسنة 2018. و سعيا وراء جمع وجهات نظر متعددة ثم توسيع مجتمع الدراسة إلى خبراء محاسبين و محافظي الحسابات المسجلين على التوالي في المصف الوطني للخبراء الحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى أكاديميين مهتمين بمجال المحاسبة،كما تم توزيع الاستبيان على بعض أفراد العينة خارج حدود مجتمع الدراسة نظرا لعدم إمكانية الوصول إلى كل أفراد العينة في المنطقة المحددة.

أما بخصوص عينة الدراسة فقد حاولنا الوصول إلى كل أفراد مجتمع الدراسة من فئة المحاسبين المعتمدين، سواء من خلال الاتصال المباشر بهم أو بإرسال الاستبيان الالكتروني لهم في شكل رسائل الكترونية، كما اشتملت العينة خبراء محاسبيين، محافظي حسابات و أكاديميين مهتمين بالميدان المحاسبي، وقد قمنا بإعداد، نسخ وتوزيع 90 استمارة عادية على أفراد عينة الدراسة، كما قمنا بإرسال أكثر من 300 رسالة الكترونية تحتوي الاستبيان الالكتروني في البريد الالكتروني لأفراد العينة ليصل عدد الاستمارات الموزعة 390 استمارة، إلا أننا استرجعنا فقط

137 استمارة ما نسبته 35.13% من إجمالي الاستمارات الموزعة، منها 73 استمارة عادية و 64 استمارة الكترونية، أما الباقي فلم نتمكن من استرجاعها ما يمثل 64.87%، أغلبها استمارات الكترونية رغم إعادة إرسالها أكثر من مرة وبعد تفحصنا للاستمارات المسترجعة تم إلغاء أربعة منها لعدم صلاحيتها، ليصبح العدد الإجمالي للاستمارات الصالحة للاستعمال 133 استمارة أي ما يعادل 34.10% من إجمالي الاستمارات الموزعة والجدول التالي يلخص ذلك.

الجدول (4-1):الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان:

البيان	الاستبيان العادي	الاستبيان الالكتروني	المجموع	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	90	300	390	%100
عدد الاستمارات المسترجعة	73	64	137	%35.13
عدد الاستمارات غير المسترجعة	17	236	253	%64.87
عدد الاستمارات الملغاة	4	0	4	%1.02
عدد الاستمارات المقبولة	69	64	133	%34.10

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا عن نتائج الاستبيان.

رابعا: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالإجابة على الموضوع النظري للدراسة والمرتبط أساسا بتحديد انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد و متطلبات تطوير هذه المهنة في الجزائر.

2- الحدود المكانية والبشرية: تعدت الدراسة المناطق الجغرافية للجنوب الشرقي للجزائر لتمتد لمناطق أخرى مثل مستغانم، مسيلة، الاغواط...، لتحديد أراء ووجهات نظر المحاسبين المعتمدين بها بشكل أساسي مع إضافة أراء بعض الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات المسجلين في الهيئات المعنية بهم وكذا الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة.

3- الحدود الزمنية: استغرقت الدراسة الميدانية حوالي ثمانية أشهر ابتداءا من شهر ديسمبر من عام 2019 إلى غاية شهر جويلية من عام 2019.

خامسا: متغيرات الدراسة

تم الاعتماد على متغيرين للدراسة وهما المتغير المستقل المتمثل في تطبيق النظام المحاسبي المالي أما المتغير التابع فهو إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، وذلك موضح في الجدول رقم (**04**).

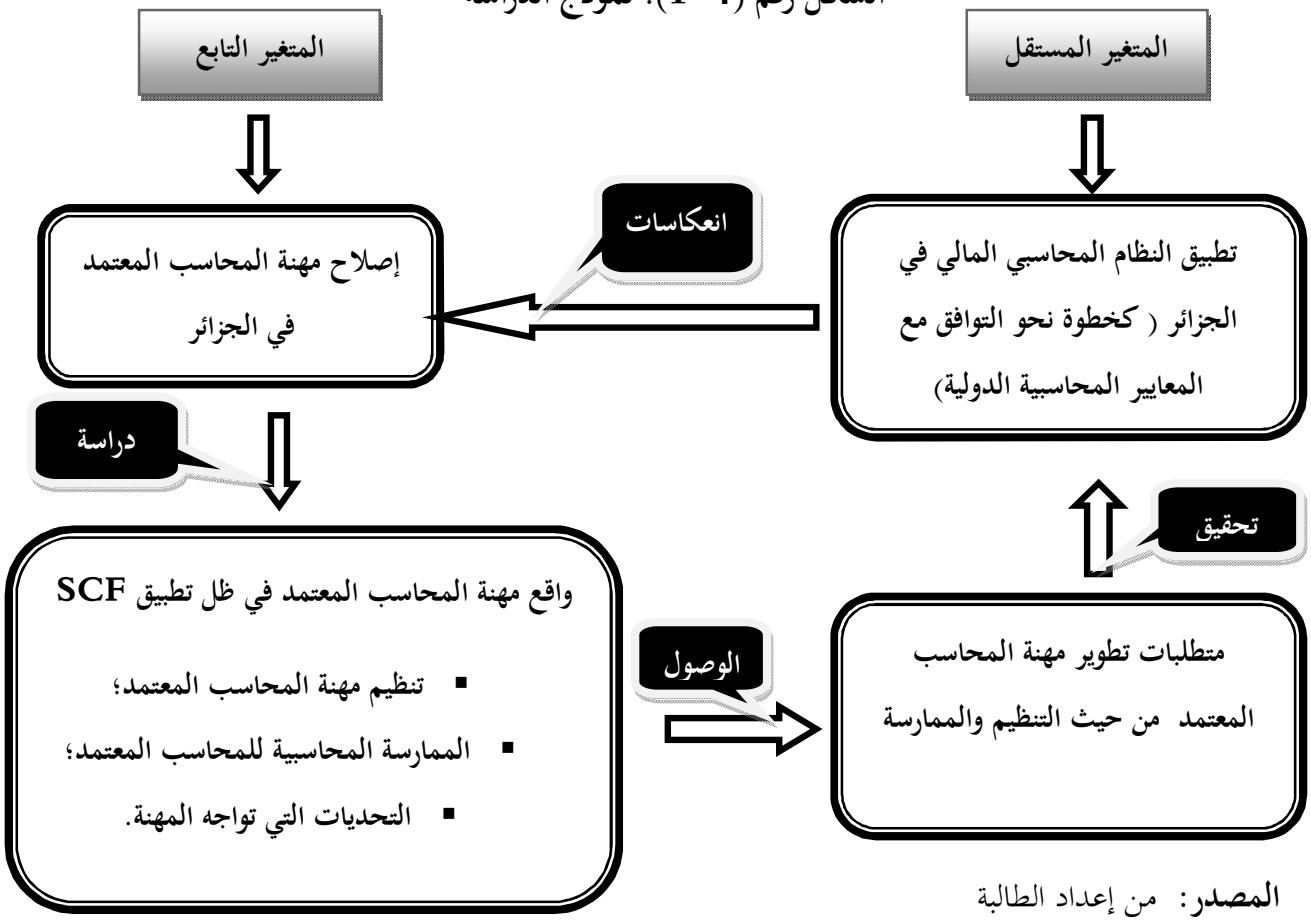
الجدول رقم (4-2): متغيرات الدراسة

المتغير	الاسم
المتغير المستقل	تطبيق النظام المحاسبي المالي
المتغير التابع	إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

المصدر: من إعداد الطالبة

وللتوضيح أكثر يمكن إدراج نموذج الدراسة في الشكل التالي:

الشكل رقم (4-1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة فيها

أولا: أدوات الدراسة

من خلال طبيعة الدراسة وطبيعة البيانات والمعلومات المراد الحصول عليها من أفراد عينة الدراسة فقد انصب الاهتمام على:

1- الاستبيان:

حيث تمثل الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها بحيث تم تصميمه بغرض جمع البيانات الأولية من أفراد العينة لمعرفة واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وقد تم الاعتماد في تصميم الاستبيان على عدد من الدراسات السابقة مع إجراء بعض التعديلات بما يتلاءم وفرضيات الدراسة، ولقد تضمنت الاستمارة فقرات وأسئلة مغلقة لتحديد أراء أفراد العينة وكذا أسئلة مفتوحة للحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات والوقوف أكثر على وجهات نظر أفراد العينة.

ثم تم الاستعانة بعدد من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة و الإحصاء لتحكيمه، بغية تأكدنا من سلامة بناء الاستمارة، ولقد كانت هذه الخطوة مفيدة جدا لنا إذ مكنتنا من تعديله بعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف ملاحظات وتوجيهات الأساتذة المحكمين.

وقد اشتملت الاستمارة على تقديم (ديباجة) تضمنت عنوان الدراسة وأهدافها، وحث أفراد العينة على الإجابة وإحاطتهم بأن البيانات المتحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، ثم تقسيمه إلى:

البيانات الوظيفية: تحتوي البيانات الوظيفية لعينة الدراسة على خمس فقرات تخص:"الوظيفة /المهنة، الشهادة العلمية، الشهادة المهنية، سنوات الخبرة و سؤال يخص التكوين في مجال النظام المحاسبي المالي.

المحور الأول: تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

ويتكون من ثلاثة أبعاد كمايلي:

- **مدى كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسب المعتمد لأداء مهامه بفعالية**

تحتوي على 6 فقرات وسؤال.

- **الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر ودورها في أدائه لمهامه**

تحتوي على 8 فقرا وسؤال.

- **تعليم وتكوين المحاسبين المعتمدين وتوافقه مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**

تحتوي على 7 فقرات وسؤال.

المحور الثاني: مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد ويتكون من 12 فقرة و 4 أسئلة.

المحور الثالث: التحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ويتكون من 8 فقرات.

بعد أن تم إعداد الاستبيان بشكله النهائي كما هو موضح في الملحق رقم (01) جاءت مرحلة توزيعه على أفراد العينة ما بين الاستبيان العادي والاستبيان الالكتروني.

بالنسبة للاستبيان العادي فقد قمنا بتوزيعه ونشره بالاعتماد على عدة طرق قصد الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الإجابات، منها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة سواءا كانوا مهنيين أو أكاديميين و تسليم الاستمارة لهم؛
- إيداع الاستمارات لدى أمانة بعض مكاتب المحاسبة؛
- الاستعانة بالمشرف و بعض الأساتذة والزملاء لتوزيع الاستمارات.

وبتعدد طرق توزيع الاستمارات تنوعت أساليب جمع الإجابات و التي تراوحت بين:

- الحصول على الإجابة أثناء اللقاء الأول مع الفرد المبحوث؛
- إعادة الاتصال بالفرد المبحوث لاستلام الإجابة؛
- إعادة الاتصال بمكاتب المحاسبة لاستلام الإجابات؛
- الاتصال بالأساتذة والزملاء الذين ساعدونا سابقا للتسليم الإجابات لنا.

أما بخصوص الاستبيان الالكتروني فقد تم توزيعه ونشره بالاعتماد أساسا على:

- الاتصال المباشر بالفرد المبحوث وتزويده برابط الاستبيان الالكتروني مع حثه على الإجابة؛
- إرسال رسائل الكترونية تحتوي على رابط الاستبيان الالكتروني مع تقديم يحثهم على الإجابة عليه لمجموعة من أفراد العينة والذين أتيح لنا عنوانين بريدهم الالكتروني؛
- نشر رابط الاستبيان الالكتروني في بعض المواقع التي تجمع المهتمين بالمحاسبة؛
- الاستعانة ببعض الأساتذة والزملاء لنشر رابط الاستبيان و إرساله لزملائهم.

وبعد ملأ الاستبيان الالكتروني من قبل الأفراد المرسل إليهم، يتم إرسال الإجابة مباشرة بعد الضغط على أيقونة الإرسال لتصل الإجابة لنا وتحفظ في google drive لأننا استخدمنا هذه الأداة في إعداد الاستبيان الالكتروني.

إن عملية جمع الإجابات والوصول إلى حجم العينة المطلوب خاصة من فئة المحاسبين المعتمدين كانت من أصعب ما واجهنا في هذه الدراسة والذي يرجع إلى الأسباب التالية:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة رغم الاتصال المتكرر بهم؛
- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية مختلفة و مواقع بعيدة عن بعضها الأمر الذي صعب من الاتصال بهم لأكثر من مرة (لعدم تواجدهم في المكاتب عند الحضور عندهم)؛
- أغلب أرقام الهاتف الخاصة بمكاتب المحاسبين المعتمدين و المحملة من موقع المجلس الوطني للمحاسبة خاطئة، للحصول على مواعيد محددة؛
- و نفس الشيء بالنسبة لبريدهم الالكتروني.

2- المقابلة: تدعيما للأداة السابقة قمنا بإجراء سلسلة من المقابلات الرسمية غير الرسمية –باعتبارها مصدر هام ورئيسي للحصول على المعلومات- تمحور الحوار فيها حول المتطلبات اللازمة لتطوير مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، سواء من جانبها التنظيمي أو من جانب تفعيل ممارستها المهنية، مرورا بتقييم واقع هذه المهنة. وسعيا منا للوصول إلى استخلاص أهم الآراء و وجهات النظر في هذا المجال قمنا بمحاورة مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي من مهنيين وأكاديميين.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قد جرت معالجة البيانات المتحصل عليها من الاستبيان الموزع على أفراد عينة الدراسة باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعي(SPSS)، وذلك بهدف تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، فقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار20، وذلك باستخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- **المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري:** لتحديد أهمية الدراسة النسبية لاستجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه محاور و أبعاد الدراسة.
- **التكرارات والنسب المئوية:** ذلك لوصف الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة.
- **اختبار ألفا كرونباخ(Cronbach's Alpha)**: لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
- **معامل ارتباط بيرسون(Pearson Correlation Coefficient)**:لقياس صدق الفقرات.
- **اختباركولومجروف- سمرنوف(1-Sample K-S)**: لمعرفة هل البيانات للتوزيع الطبيعي أم لا.

- **اختبار كاي تربيع Chi-Square Test**: لاختبار فرضيات الدراسة.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert)حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعا بحيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير فيها المبحوث إلى اختيار واحد منها وهي خمسة خيارات كما هو موضح في الجدول رقم (**4-3**) حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى، أي أنه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج. كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-3) :يوضح مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير مرافق	محايد	موافق	موافق بشدة
النقاط	1	2	3	4	5
الدرجة	1-1.79	1.8-2.59	2.60-3.39	3.4-4.19	4.2-5

واستنادا إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستوى الأهمية وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم(4-4) : مقياس التحليل

مرتفع	متوسط	منخفض
3,67فأكثر	3,66-2,34	2,33-1

حيث تم اعتماد هذا المقياس على أساس: طول الفئة =(الحد الأعلى- الحد الأدنى) / عدد المستويات

أي: طول الفئة =(5- 1) /3= 3/4 = 1.33

وبناءاً عليه فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من 3.67 فيكون مستوى مرتفعا(ويعني موافقة عالية لأفراد العينة على العبارة)أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي من 2.34-3.66 فيكون المستوى متوسطاً ،وإذا كان المتوسط الحسابي من1- أقل من 2.33 فيكون المستوى منخفض.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة هو أن تقيس فقرات الاستبيان لما وضعت لقياسه، وقد قمنا بقياس صدق الاستبيان من خلال: الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين) وصدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان. أما ثبات الاستبيان فيقصد به أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، بمعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير.

أولا: صدق الاستبيان

1-الصدق الظاهري:

و للتأكد من مدى صدق وصلاحية استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، التي تم اختيارها، ثم عرضها على مجموعة الأساتذة المحكمين* من ذوي الخبرة والاختصاص، لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من أرائهم في تعديله والتحقق من سلامة ودقة صياغة فقرات الاستبيان ومدى ملاءمتها للمحور أو البعد الذي تنتمي إليه، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة و الوصول إلى أهدافها وبعد استرجاعها تم إعداد الإستبانة بشكلها النهائي بعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف الملاحظات المقدمة.

2- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان: يتم قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان باستخدام معامل الارتباط بيرسون بين كل فقرة والمعدل الكلي للمجال التابع له.

أ- قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

- قياس الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول من المحور الأول: مدى كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسب المعتمد لأداء مهامه بفعالية

* - انظر الملحق رقم (03).

الجدول (4-5): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والدرجة الكلية لفقراته

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
النصوص و التشريعات التنظيمية الصادرة حاليا كافية لتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	0.665**	0.000
ما جاء به القانون 10-01 يخدم مصالح مهنة المحاسبة عموما ومهنة المحاسب المعتمد خصوصا	0.561**	0.000
هناك توافق بين إلزامية تطبيق SCF وصدور التشريعات الموضحة له	0.587**	0.000
يحتاج المحاسب المعتمد أحيانا إلى توضيح لبعض القوانين والتشريعات المتعلقة ب SCF	0.403**	0.000
تتسم التشريعات الأخرى (الضريبية، التجارية، الاجتماعية...) بالوضوح عند تطبيق النظام المحاسبي المالي	0.528**	0.000
ساهمت القوانين والتشريعات الصادرة في تسهيل مهام المحاسب المعتمد	0.755**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

- قياس الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني من المحور الأول: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر ودورها في أدائه لمهامه

الجدول (4-6): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والدرجة الكلية لفقراته

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
تتسم الإستراتيجية المتبعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في عملية الإصلاحات بالفعالية	0.573**	0.000
الجهود المبذولة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة كافية للتطبيق السليم SCF من قبل المحاسب المعتمد	0.418**	0.000
كان هناك تغييب للمهنيين والأكاديميين عند إصدار SCF	0.135	0.000
إعادة هيكلة المنظمة إلى ثلاث هيئات وطنية أمر فعال لتطبيق SCF	0.532**	0.000
إعادة تنظيم مهنة المحاسب المعتمد ساهم في تسهيل أداء مهامه	0.632**	0.000
وضع مهنة المحاسب المعتمد تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية لا يفقدها استقلاليتها	0.532**	0.000

تسعى المنظمات المهنية الحالية نحو حماية مصالح أعضائها والدفاع عن كرامتهم واستقلاليتهم	0.656**	0.000
تساهم المنظمات المهنية الحالية في التطوير والتحسين المستمر لمهنة المحاسب المعتمد	0.705**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

- قياس الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث من المحور الأول: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر ودورها في أدائه لمهامه

الجدول (4-7): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثالث والدرجة الكلية لفقراته

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
برامج التعليم المحاسبي للمحاسبين المعتمدين تتلاءم ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر	0.436**	0.000
المبادرات المبذولة من قبل السلطات المالية نحو تعليم وتدريب المحاسبين المعتمدين غير كافية لتأهيلهم لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي	0.514**	0.000
عدد الملتقيات والدورات التكوينية المنظمة غير كافي لرفع مؤهلات المحاسبين المعتمدين	0.622**	0.000
التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية يتسم بالمحدودية	0.551**	0.000
تتوفر الجزائر على محاسبين معتمدين ذوي كفاءة لتطبيق SCF	0.359**	0.000
ساهمت الندوات الجهوية والدورات التكوينية المنظمة في فهم وتوضيح SCF	0.448**	0.000
ما زالت هناك ضرورة لإعادة تأهيل المحاسبين المعتمدين بما يتماشى و متطلبات SCF	0.322**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

قـاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي بين الفقرة والدرجة الكلية لمحورها (دال إحصائيا).

توضح الجداول السابقة نتائج حساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: **تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري** بأبعاده الثلاث، حيث نجد معاملات الارتباط Pearson Correlation بين كل فقرة والدرجة الكلية لكل بعد دالة إحصائيا حيث أن قيمة مستوى المعنوية لقيم كل معاملات الارتباط هي أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما جاءت قيم معاملات الارتباط موجبة، محصورة بين أعلى قيمة (0.755^{**}) للفقرة " ساهمت القوانين والتشريعات الصادرة في تسهيل مهام المحاسب المعتمد " من البعد الأول وأدنى قيمة له (0.135) لدى الفقرة " كان هناك تغييب للمهنيين والأكاديميين عند إصدار SCF " من البعد الثاني، ومنه تعتبر فقرات الأبعاد الثلاث من المحور الأول صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

ب– قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد

الجدول (4–8): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
اعتماد SCF على إطار تصوري للمحاسبة حسن من إعداد وعرض الكشوف المالية من قبل المحاسب المعتمد	0.711^{**}	0.000
الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مبني على أسس علمية متكاملة لإعداد وعرض الكشوف المالية	0.743^{**}	0.000
يعالج الإطار التصوري عدة مشاكل كان يعاني منها المحاسب المعتمد	0.662^{**}	0.000
يوضح الإطار التصوري للمحاسب المعتمد مختلف التغييرات الحاصلة على قائمتي الميزانية، جدول حسابات النتائج والملاحق	0.672^{**}	0.000
يوضح الإطار التصوري للمحاسب المعتمد طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة وقائمة التغييرات في عناصر الملكية	0.646^{**}	0.000
التغييرات التي ادخلها SCF على تقييم عناصر الكشوف المالية جيدة تسهل الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد	0.610^{**}	0.000

إن تطبيق SCF له أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد	0.771**	0.000
إن الممارسة المحاسبية وفق SCF تواكب التطورات المحاسبية الحاصلة	0.686**	0.000
ساهم تطبيق SCF في إحداث تغييرات هامة على الممارسة المحاسبية	0.679**	0.000
ساهم تطبيق SCF في حل العديد من المشاكل التي كان يعاني منها المحاسب المعتمد	0.656**	0.000
يساعد النظام المحاسبي المالي في إعداد الكشوف المالية بشكل جيد	0.727**	0.000
ساهم التكيف الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي في تسهيل إعداد التصريحات الجبائية	0.450**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

قـاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي بين الفقرة والدرجة الكلية لمحورها (دال إحصائيا).

من خلال الجدول أعلاه تظهر نتائج حساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: **مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد**، حيث نجد معاملات الارتباط Pearson Correlation بين كل فقرة والدرجة الكلية لكل بعد دالة إحصائيا حيث أن قيمة مستوى المعنوية لقيم كل معاملات الارتباط هي أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما جاءت قيم معاملات الارتباط موجبة، محصورة بين أعلى قيمة (0.771**) للفقرة " إن تطبيق SCF له أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد " وأقل قيمة له (0.450**) لدى الفقرة " ساهم التكيف الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي في تسهيل إعداد التصريحات الجبائية "، ومنه تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

ج- قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: التحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

الجدول (4-9): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته.

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
تواجه المحاسب المعتمد بعض المشاكل أثناء الممارسة المحاسبية	0.583**	0.000
هناك ضرورة لتعديل النظام الجبائي بما يتلاءم و المستجدات التي جاء بها SCF	0.683**	0.000
هناك غياب سياسة تكوين فعالة تعد محاسبين معتمدين وفق المعايير الدولية	0.694**	0.000
هناك نقص في المدربين والمكونين المختصين دوليا	0.772**	0.000
هيمنة المجلس الوطني للمحاسبة على عملية إصدار المعايير و تغييب المهنيين والأكاديميين عنها	0.721**	0.000
يسجل ضعف للتأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في الجامعات ومكاتب المحاسبة	0.765**	0.000
البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتلاءم مع تطبيق النظام المحاسبي المالي	0.634**	0.000
هناك غياب قوانين تكميلية داعمة لشرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي	0.611**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

قـاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي بين الفقرة والدرجة الكلية لمحورها (دال إحصائيا).

من خلال الجدول أعلاه تظهر نتائج حساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: **التحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، حيث نجد معاملات الارتباط Pearson Correlation بين كل فقرة والدرجة الكلية لكل بعد دالة إحصائيا حيث أن قيمة مستوى المعنوية لقيم كل معاملات الارتباط هي أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما جاءت قيم معاملات الارتباط موجبة، محصورة بين أعلى قيمة (0.772**) للفقرة " هناك نقص في المدربين والمكونين المختصين دوليا " وأقل قيمة له (0.583**) لدى الفقرة " تواجه المحاسب المعتمد بعض المشاكل أثناء الممارسة المحاسبية "، ومنه تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة: يقصد به أنه عند إعادة توزيع الاستبيان مرة ثانية على نفس أفراد العينة في فترتين مختلفتين وفي نفس الظروف فسنحصل على نفس النتائج السابقة. وقد تم التحقق من ثبات الأداة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach للتأكد من الثبات الكلي للاستبيان وكانت النتائج كالتالي.

الجدول رقم(4-10) : معامل الثبات

معامل الثبات	
عدد العبارات	**معامل الفا كرونباخ**
41	**0.818**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتضح من خلال الجدول الأعلى أن معامل الثبات للاستبيان ككل بلغ (0.818) وهي قيمة أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل الثبات(60%) وهذا يدل أن الاستبيان بجميع محاوره يتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

لاختبار طبيعة التوزيع لمتغيرات الدراسة تم إجراء اختبار كولمجروف- سمرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) لمعرفة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا، حيث قمنا بتحديد الفرضية الصفرية والبديلة كما يلي:

الفرضية الصفرية H_0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

الفرضية البديلة H_1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

والجدول التالي يوضح النتائج:

الجدول رقم (4-11): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عنـــــوان المحور	قيمةZ	قيمة مستوى الدلالة
الأول	تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	0.125	0.000
الثاني	مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد	0.150	0.000
الثالث	التحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري	0.143	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

من خلال الجدول رقم (**4-12**) يتضح أن مستوى الدلالة لكل محور هي أقل من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعيوبناءً عليه نقبل الفرضية البديلة H1 ونرفض الفرضية الصفرية H0 حيث يتجه تحليلنا نحو الطرق غير المعلمية.

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

في هذا المبحث سيتم عرض نتائج الدراسة المتحصل عليها من خلال معالجة البيانات ببرنامج SPSS، ثم تحليلها ومناقشتها*.

المطلب الأول: النتائج المتعلقة بخصائص أفراد عينة الدراسة

1-توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة/المهنة: وهي كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (4-12) : توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة/المهنة

البيـــــان	التكـــــرار	النسبـــــة
مهني	51	%38.3
أستاذ جامعي	50	%37.6
أستاذ ومهني	32	%24.1
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

حسب الجدول رقم (**4-12**) نلاحظ أن أغلبية المستجوبين هم من فئة المهنيين ما نسبته 38.3**%** ضف على ذلك نسبة الأساتذة الذين يزاولون مهنة التدريس والمحاسبة في نفس الوقت وهذا ما يفيد الدراسة في تحديد واقع مهنة المحاسب المعتمد وما يواجهها، أما نسبة الأساتذة فتقدر ب37.6**%** وهي نسبة كبيرة -نظرا لاتصالنا المباشر بهم من جهة وردهم على الاستبيان الالكتروني من جهة أخرى لاطلاعهم الدائم على بريدهم الالكتروني - وهو ما يفيد في الدراسة نتيجة لبحثهم واطلاعهم الدائم على أحوال المهنة و آخر مستجداتها.

*كل ما سيتم عرضه في هذا المبحث والذي يليه من نتائج "الجداول و الأشكال" مأخوذ من نتائج المعالجة بSPSS (أنظر الملحق رقم 04)

02- توزيع أفراد العينة تبعا للشهادة العلمية:وهي كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم(4-13): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية

البيان	التكرار	النسبة
ليسانس	28	%21.1
ماجستير	29	%21.8
دكتوراه	59	%44.4
شهادات أخرى	17	**%**12.8
المجموع	**133**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (**4-13**) أن هناك(59) فردا من مجتمع الدراسة متحصلين على شهادة دكتوراه أي ما نسبته44.4%، و يعود ذلك إلى أن اغلب أفراد العينة من أساتذة التعليم العالي، في حين نجد (29) فردا متحصلا على شهادة ماجستير بنسبة قدرت ب 21.8% بينما نجد(28) أفراد متحصلين على شهادة ليسانس بنسبة 21.1%، وما نسبته 12.8% من أفراد العينة متحصلين على شهادات أخرى، و هذا ما يؤكد ارتفاع المستوى العلمي لأفراد العينة.

03- توزيع أفراد العينة تبعا للشهادة المهنية : وهي كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (4-14): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المهنية

البيان	التكرار	النسبة
محاسب معتمد	70	%52.6
محافظ حسابات	17	%12.8
خبير محاسبي	14	%10.5
بدون شهادة مهنية	32	%24.1
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتبين لنا من خلال الجدول الأعلى أن هناك مزيج بين الرأي المهني و الرأي الأكاديمي، إذ نلاحظ أن جزء من أفراد العينة هم مهنيون متحصلون على شهادات مهنية مختلفة ما يمثل نسبة 75.9% – وتتضمن هذه النسبة أكاديميين مزدوجي المهنة– أما الباقي أي ما نسبته 24.1% غير متحصلين على شهادة مهنية، كما نلاحظ تعدد في أراء المهنيين فقد تضمنت العينة خبراء محاسبين ومحافظي حسابات وهذا ما كنا نطمح له إلا أن أغلبية أفراد العينة هم من فئة المحاسبين المعتمدين ما نسبته 52.6% وفقا لمتطلبات الدراسة.

04–توزيع أفراد العينة تبعا لسنوات الخبرة: وهي موضحة كالآتي:

الجدول رقم(4–15): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	34	%25.6
من 5الى 10 سنوات	53	%39.8
من 10الى 20 سنة	32	%24.1
أكثر من 20سنة	14	%10.5
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (4–15) أن أعلى نسبة كانت لفئة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10سنوات (53) فردا من أفراد عينة الدراسة ما نسبته 39.8%، وتليها نسبة 25.6% من فئة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 5 سنوات فاقل، ثم تليها الفئة التي تتراوح خبرتهم من 10 إلى 20 سنة بنسبة بلغت 24.1%، وآخر نسبة كانت بمقدار 10.5% تمثل (14) فردا خبرتهم أكثر من 20 سنة، مما يدل على أفراد العينة لديهم دراية بمختلف مجريات الإصلاحات و ما سبقها و ما تلاها.

– هل حصلت على تكوين في النظام المحاسبي المالي و/أو حضرت ندوات في هذا المجال:

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم(4-16): توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي

البيان	التكرار	النسبة
نعم	109	%82
لا	21	%15.7
الامتناع	3	%2.3
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتبين لنا من خلال الجدول الأعلى أن غالبية الأفراد المستجوبين قد تحصلوا على تكوين في مجال النظام المحاسبي المالي أي ما نسبته 82%، في حين نجد أن (21) فردا لم يتحصلوا أو لم يحضروا تكوينا في مجال النظام المحاسبي المالي بنسبة 15.7%. كما امتنع (3) أفراد من عينة الدراسة عن الإجابة.

المطلب الثاني: عرض، تحليل و مناقشة نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

يهدف هذا الجزء إلى عرض نتائج استخدام بعض الأدوات الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي و الانحراف لمعياري في تحليل إجابات وآراء أفراد العينة حول ما جاء ضمن فقرات في الاستبيان.

أولا:نتائج تحليل وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول محور تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

1-مدى كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسب المعتمد لأداء مهامه بفعالية

جدول رقم(4-17): نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسب المعتمد لأداء مهامه بفعالية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	النصوص و التشريعات التنظيمية الصادرة حاليا كافية لتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	3.180	1.028	متوسطة
02	ما جاء به القانون 10-01 يخدم مصالح مهنة المحاسبة عموما ومهنة المحاسب المعتمد خصوصا	3.571	0.846	متوسطة
03	هناك توافق بين إلزامية تطبيق SCF وصدور التشريعات الموضحة له	3.360	0.932	متوسطة
04	يحتاج المحاسب المعتمد أحيانا إلى توضيح لبعض القوانين والتشريعات المتعلقة ب SCF	3.797	0.894	مرتفعة
05	تتسم التشريعات الأخرى (الضريبية، التجارية، الاجتماعية...) بالوضوح عند تطبيق النظام المحاسبي المالي	2.894	1.074	متوسطة
06	ساهمت القوانين والتشريعات الصادرة في تسهيل مهام المحاسب المعتمد	3.548	0.949	متوسطة
المعـــدل الـــعام		3.392	0.558	متوسطة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتبين من الجدول أعلاه أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا موافقة متوسطة حول البنود المتصلة **مدى كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسب المعتمد لأداء مهامه بفعالية** مع انسجام في إجاباتهم فقد كان المتوسط الحسابي العام مساويا ل (3.392) وبانحراف معياري ضعيف قدر ب (0.558)، بحيث جاءت في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة الفقرة رقم (04):" يحتاج المحاسب المعتمد أحيانا إلى توضيح لبعض القوانين والتشريعات المتعلقة ب SCF " فقد جاء متوسطها الحسابي مساويا ل (3.797) مما يدل على أن القوانين و التشريعات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي تحتاج إلى توضيح أكثر وبانحراف معياري قدره (0.894) يعكس الانسجام بين إجابات أفراد العينة، تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (02):" ما جاء به القانون 10-01 يخدم مصالح مهنة المحاسبة عموما ومهنة المحاسب المعتمد خصوصا " وقد جاءت بمتوسط

حسابي يقدر ب(3.571) و التي تدل على أهمية ما جاء به هذا القانون لخدمة مهنة المحاسب المعتمد وهذا بخلاف ما جاء في دراسة (بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، 2018) إذ أظهرت دراستهما درجة موافقة للعبارة ولكن بالنفي قد يرجع ذلك للاختلاف في العينة المقصودة أو تخصص الدراسة الحالية، لتليها الفقرات (06، 03، 01) بمتوسطات حسابية على التوالي(3.548، 3.360، 3.180) بدرجات موافقة متوسطة تظهر أن أغلب أفراد العينة يوافقون على هذه العبارات، مع وجود تشتت في إجابات أفراد العينة حول فقرة " النصوص و التشريعات التنظيمية الصادرة حاليا كافية لتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي " التي كان انحرافها المعياري مساويا ل(1.028) نتيجة لاختلاف وجهات النظر بين أفراد العينة.

أما آخر ترتيب فكان للفقرة رقم(05):" تتسم التشريعات الأخرى (الضريبية، التجارية، الاجتماعية...) بالوضوح عند تطبيق النظام المحاسبي المالي " فقد قدر متوسطها الحسابي ب (2.894)، وبانحراف معياري قدر ب(1.074) مما يظهر درجة الموافقة المتوسطة لهذه الفقرة مع عدم انسجام إجابات المستجوبين.

2- الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر ودورها في أدائه لمهامه

جدول رقم(4-18): نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور الهيئات المشرفة على مهن المحاسب المعتمد في أداء مهامه

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تتسم الإستراتيجية المتبعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في عملية الإصلاحات بالفعالية	2.962	1.010	متوسطة
02	الجهود المبذولة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة كافية للتطبيق السليم SCF من قبل المحاسب المعتمد	3.112	1.098	متوسطة
03	كان هناك تغييب للمهنيين والأكاديميين عند إصدار SCF	2.112	0.958	منخفضة
04	إعادة هيكلة المنظمة إلى ثلاث هيئات وطنية أمر فعال لتطبيق SCF	3.421	1.009	متوسطة
05	إعادة تنظيم مهنة المحاسب المعتمد ساهم في تسهيل أداء مهامه	3.571	0.939	متوسطة
06	وضع مهنة المحاسب المعتمد تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية لا يفقدها استقلاليتها	2.969	1.218	متوسطة
07	تسعى المنظمات المهنية الحالية نحو حماية مصالح أعضائها والدفاع عن كرامتهم واستقلاليتهم	3.503	1.091	متوسطة
08	تساهم المنظمات المهنية الحالية في التطوير والتحسين المستمر لمهنة المحاسب المعتمد	3.556	0.916	متوسطة
المعـــدل الـــعام		3.151	0.538	متوسطة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يظهر الجدول أعلاه أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا موافقة متوسطة مع عدم تشتت إجاباتهم حول البنود المتصلة " **الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر ودورها في أدائه لمهامه** " اذ يظهر المعدل العام متوسط حسابي قدره (3.151) وانحراف معياري مساوي ل (0.538) ، حيث أظهرت الفقرة رقم (05):" إعادة تنظيم مهنة المحاسب المعتمد ساهم في تسهيل أداء مهامه " أعلى درجة موافقة فقد جاء متوسطها الحسابي(3.571) و بانحراف معياري (0.939) وهو ما يتوافق مع نتيجة الفقرة رقم (06) من البعد السابق، وتأكيدا لما سبق فقد جاءت الفقرة رقم (08)" تساهم المنظمات المهنية الحالية في التطوير

والتحسين المستمر لمهنة المحاسب المعتمد" بمتوسط حسابي قريب من المتوسط السابق قدر ب (3.556) وهو ما يتفق كذلك مع ما جاء في دراسة (فيروز خويلدات، 2015) إذ أظهرت نتائجها حول عبارة " الهيئات المهنية تساهم في عملية تنظيم مهنة المحاسبة"من فقرات المحور الثالث دراجة موافقة من قبل أفراد عينتها.

كما أظهرت الفقرات (07، 04،02، 06، 01) درجات موافقة متوسطة تظهرها المتوسطات حسابية لكل فقرة على التوالي (3.503،3.421، 3.112، 2.969، 2.962) وهو ما يظهر موافقة أغلب أفراد العينة على ما جاء في هذه العبارات، هذه الدرجة المتوسطة للموافقة قد تؤكدها نتائج دراسة (فيروز خويلدات، 2015) التي أظهرت أراء محايدة لأفراد عينتها لبعض الفقرات المتشابهة مع الدراسة الحالية منها العبارات التالية: " تقوم الهيئات المهنية بالدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم " و"تنظم الهيئات المحاسبية الملتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة " و"تمثل الهيئات المحاسبية مصالح المهنة لدى المنظمات الإقليمية والدولية" مما يدل عدم قدرة أفراد العينة على تكوين رأي بهذا الموضوع. أما أقل درجة موافقة وبمستوى منخفض فتظهرها الفقرة رقم (03):" كان هناك تغييب للمهنيين والأكاديميين عند إصدار SCF " بمتوسط حسابي قدره (2.112) تبين دور المهنيين والأكاديميين في عملية الإصلاح المحاسبي، ولكن يبقى دائما الانحراف المعياري لبعض العبارات قريبا أو مساويا للواحد يعكس عدم انسجام أراء أفراد العينة.

3- تعليم وتكوين المحاسبين المعتمدين وتوافقه مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

جدول رقم(4-19) : نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتعليم وتكوين المحاسبين المعتمدين وتوافقه مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	برامج التعليم المحاسبي للمحاسبين المعتمدين تتلاءم ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر	3.278	0.915	متوسطة
02	المبادرات المبذولة من قبل السلطات المالية نحو تعليم وتدريب المحاسبين المعتمدين غير كافية لتأهيلهم لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي	2.578	1.038	متوسطة
03	عدد الملتقيات والدورات التكوينية المنظمة غير كافي لرفع مؤهلات المحاسبين المعتمدين	2.330	1.099	منخفضة
04	التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية يتسم بالمحدودية	2.240	1.023	منخفضة
05	تتوفر الجزائر على محاسبين معتمدين ذوي كفاءة لتطبيق SCF	3.511	1.070	متوسطة
06	ساهمت الندوات الجهوية والدورات التكوينية المنظمة في فهم وتوضيح SCF	3.481	0.973	متوسطة
07	ما زالت هناك ضرورة لإعادة تأهيل المحاسبين المعتمدين بما يتماشى و متطلبات SCF	2.639	1.316	متوسطة
المعـــدل الـــعام		2.865	0.489	متوسطة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتبين من الجدول أعلاه أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا موافقة متوسطة حول البنود المتصلة ب" **تعليم وتكوين المحاسبين المعتمدين وتوافقه مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري** " بمتوسط حسابي عام بلغ (2.865)، وتعتبر الفقرة رقم (05):" تتوفر الجزائر على محاسبين معتمدين ذوي كفاءة لتطبيق SCF " أكثر درجة موافقة فقد جاء متوسطها الحسابي بقيمة (3.511) مع انحراف معياري مساوي ل(1.070) يعكس دائما عدم انسجام أراء أفراد العينة، تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (06):" ساهمت الندوات الجهوية والدورات التكوينية المنظمة في فهم وتوضيح SCF " وقد جاءت بمتوسط حسابي يقدر

ب(3.481) تبرز أهمية الدورات التكوينية والملتقيات في شرح النظام المحاسبي المالي خاصة مع بدايات تطبيقه، لتأتي الفقرة رقم (01):" برامج التعليم المحاسبي للمحاسبين المعتمدين تتلاءم ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ (3.278) وهذا ما يدل على ملاءمة برامج التعليم المحاسبي مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الحزائري إلى حد ما ، تترجمها نتائج دراسة (بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، 2014) التي أظهرت درجة موافقة لعبارة " ضعف التأهيل النظري والعلمي للمحاسب في الجامعات والمعاهد الجزائرية(التعليم المحاسبي)".

كما تميزت الفقرتين رقم (03) و رقم (04)" بدرجة موافقة منخفضة تؤكد درجة الموافقة المتوسطة لباقي الفقرات،

و هذا ما يدل على ضرورة الاهتمام أكثر بالتعليم والتكوين المحاسبي للمحاسبين المعتمدين.

ثانيا: مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد

جدول رقم(4-20): نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	اعتماد SCF على إطار تصوري للمحاسبة حسن من إعداد وعرض الكشوف المالية من قبل المحاسب المعتمد	3.849	0.802	مرتفعة
02	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مبني على أسس علمية متكاملة لإعداد وعرض الكشوف المالية	3.782	0.731	مرتفعة
03	يعالج الإطار التصوري عدة مشاكل كان يعاني منها المحاسب المعتمد	3.721	0.890	مرتفعة
04	يوضح الإطار التصوري للمحاسب المعتمد مختلف التغييرات الحاصلة على قائمتي الميزانية، جدول حسابات النتائج والملاحق	3.766	0.806	مرتفعة
05	يوضح الإطار التصوري للمحاسب المعتمد طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة وقائمة التغييرات في عناصر الملكية	3.751	0.810	مرتفعة
06	التغييرات التي ادخلها SCF على تقييم عناصر الكشوف المالية	3.676	0.783	مرتفعة

	جيدة تسهل الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد			
07	إن تطبيق SCF له أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد	3.834	0.750	مرتفعة
08	إن الممارسة المحاسبية وفق SCF تواكب التطورات المحاسبية الحاصلة	3.797	0.832	مرتفعة
09	ساهم تطبيق SCF في إحداث تغييرات هامة على الممارسة المحاسبية	3.751	0.782	مرتفعة
10	ساهم تطبيق SCF في حل العديد من المشاكل التي كان يعاني منها المحاسب المعتمد	3.706	0.885	مرتفعة
11	يساعد النظام المحاسبي المالي في إعداد الكشوف المالية بشكل جيد	3.699	0.904	مرتفعة
12	ساهم التكيف الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي في تسهيل إعداد التصريحات الجبائية	3.157	1.057	متوسطة
المعـــدل الـــعام		3.708	0.5664	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يظهر الجدول أعلاه أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا موافقة مرتفعة حول البنود المتصلة "**مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد**" بمتوسط حسابي قدرب (3.708) و بقيمة انحراف معياري ضعيفة يظهر موافقة أفراد العينة على فقرات على هذا المحور واتفاقهم على الإجابات، بحيث جاءت رقم الفقرة(01):" اعتماد SCF على إطار تصوري للمحاسبة حسن من إعداد وعرض الكشوف المالية من قبل المحاسب المعتمد " في الرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة، فقد بلغ متوسطها الحسابي (3.849) وتدل على موافقة أفراد العينة على الايجابية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم(07):" إن تطبيق SCF له أثر ايجابي على للممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد " فقد جاء متوسطها الحسابي (3.834) تدل الانعكاس الايجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد، وهذا ما يتفق مع نتائج دراسة (بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، 2014) إذ أظهر أفراد عينتهم موافقة على عبارة "تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر له أثر إيجابي على مهنة المحاسبة " كذا نتائج دراسة (هندة مدفوني،عبد الحليم سعيدي، 2018) فقد توصلت إلى أن ما نسبته 74% من المؤسسات ترى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدرجة مرتفعة ، أما في المرتبة الثالثة تتقارب

قيمة المتوسطات الحسابية لباقي الفقرات بمتوسط حسابي يتراوح بين (3.797) و(3.699) بدرجة موافقة مرتفعة يؤكد ما سبق، أما الفقرة رقم (12) " ساهم التكيف الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي في تسهيل إعداد التصريحات الجبائية " فقد جاءت في آخر ترتيب بمتوسط حسابي بلغ (3.157)، بدرجة موافقة متوسطة و بانحراف معياري قدر ب(1.057) تدل على عدم اتفاق أراء أفراد العينة حول هذه الفقرة.

ثالثا: التحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

جدول رقم(4-21): نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تواجه المحاسب المعتمد بعض المشاكل أثناء الممارسة المحاسبية	3.902	0.7574	مرتفعة
02	هناك ضرورة لتعديل النظام الجبائي بما يتلاءم و المستجدات التي جاء بها SCF	4.172	0.839	مرتفعة
03	هناك غياب سياسة تكوين فعالة تعد محاسبين معتمدين وفق المعايير الدولية	3.812	1.008	مرتفعة
04	هناك نقص في المدربين والمكونين المختصين دوليا	4.000	0.912	مرتفعة
05	هيمنة المجلس الوطني للمحاسبة على عملية إصدار المعايير و تغييب المهنيين والأكاديميين عنها	3.954	0.960	مرتفعة
06	يسجل ضعف للتأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في الجامعات ومكاتب المحاسبة	3.917	0.992	مرتفعة
07	البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتلاءم مع تطبيق النظام المحاسبي المالي	3.932	0.836	مرتفعة
09	هناك غياب قوانين تكميلية داعمة لشرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي	4.188	0.789	مرتفعة
المعـــدل الـــعام		3.985	0.610	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يظهر الجدول أعلاه أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا موافقة مرتفعة حول البنود المتصلة بمحور" **التحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري** " بمتوسط حسابي عام قدره (3.985) حيث جاءت الفقرة رقم (09):" هناك غياب قوانين تكميلية داعمة لشرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي " في الرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة، فقد جاء متوسطها الحسابي (4.188) ،تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (02):" هناك ضرورة لتعديل النظام الجبائي بما يتلاءم و المستجدات التي جاء بها SCF دوليا " بمتوسط حسابي يقدر ب(4.172)، ما يؤكد رأي أفراد العينة حول ضرورة تعديل النظام الجبائي، كما تقع باقي الفقرات في نفس درجات الموافقة مع نتائج انحراف معياري تظهر التقارب الكبير بين إجابات أفراد العينة ما عدا الفقرة رقم (03):" هناك غياب سياسة تكوين فعالة تعد محاسبين معتمدين وفق المعايير الدولية " التي جاء انحرافها المعياري هذه النتائج تؤكد من وجهة نظر المستجوبين أن هناك تحديات تواجه مهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة المحاسب المعتمد ينبغي أخذها بعين الاعتبار من قبل الجهات المختصة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات واستخلاص متطلبات تطوير مهنة المحاسبة المعتمد

بعد استعراض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة الدراسة بشأن المحاور والأبعاد المتعلقة بالدراسة، سنقوم الآن باختبار الفرضيات التي تقيس مجموعة من العلاقات التأثيرية بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وذلك استنادا للإجابات والنتائج المتحصل عليها مع محاولتنا استخلاص متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالأخذ بعين الاعتبارات إجابات ومقترحات أفراد العينة حول الأسئلة الواردة في الاستبيان من جهة و أسئلة المقابلة من جهة أخرى.

و نتيجة لان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وتوافقا مع متطلبات الدراسة سنقوم باختيار اختبار كاي تربيع **Chi-Square Test** لاختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

تتمحور الفرضية الرئيسية الأولى حول:"**وجود توافق بين تنظيم مهنة المحاسب المعتمد وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**" ولتحقيق الهدف من هذه الفرضية تم تجزئتها إلى ثلاث فرضيات فرعية سيتم اختبار كل واحدة منها باستخدام اختبار كاي تربيع **Chi-Square Test** –كما قلنا سلفا– ثم استخلاص جملة من المقترحات التي تدخل ضمن متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد في هذا الجانب من وجهة نظر أفراد العينة.

أولا: الفرضية الفرعية الأولى: القوانين و التشريعات الحالية تساعد المحاسب المعتمد على أداء مهامه

H_0 : القوانين و التشريعات الحالية لا تساعد المحاسب المعتمد على أداء مهامه

H_1 القوانين و التشريعات الحالية تساعد المحاسب المعتمد على أداء مهامه

إن نتائج اختبار هذه الفرضية ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (4–22): نتائج اختبار Chi-Square

البيان	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	مستوى المعنوية
البعد الأول	95.526	13	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتضح من الجدول الأعلى أن قيمة كاي تربيع المحسوبة هي (95.526) والتي تعتبر أكبر من قيمة كاي تربيع المجدولة (22.362) عند مستوى الدلالة 0.05، و أيضا قيمة مستوى المعنوية هي (0.000) أقل من مستوى

الدلالة 0.05، مما يعني رفض الفرضية الصفرية H_0 و قبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على " **القوانين و التشريعات الحالية تساعد المحاسب المعتمد على أداء مهامه** " مما يدل على وجود علاقة بين القوانين و التشريعات الحالة المنظمة لمهنة المحاسب المعتمد وأداء هذا الأخير لمهامه.

وهذا ما تؤكده إجابات أفراد العينة حول السؤال:" **برأيك هل التشريعات الحالية الصادرة المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المالي كافية وواضحة للمحاسب المعتمد لأداء مهامه بكل كفاءة؟**" التي كانت لصالح نعم كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-23): إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (12) من المحور الأول

البيان	التكرار	النسبة
نعم	79	%59.4
لا	28	%21.1
دون جواب	26	%19.5
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

فالملاحظ أن (79) مستجوبا قد أجابوا بنعم وبنسبة(59.4%) دلالة على أن التشريعات الحالية كافية وواضحة لأداء المحاسب المعتمد لمهامه بكل كفاءة من وجهة نظرهم، و هو ما يتفق مع الموافقة المتوسطة لفقرات البعد الأول من المحور الأول، في حين يرى (28) مستجوبا وبنسبة (21.1%) عدم كفاية ووضوح التشريعات الحالية للمحاسب المعتمد لأداء مهامه بكل كفاءة، بينما امتنع (26) مستجوبا عن الإجابة قد تعود لعدم قدرتهم على تكوين رأي أو اهتمام هذه الفئة أكثر بالجانب التقني للنظام المحاسبي المالي من الجانب التنظيمي له.

وما يستنتج مما سبق هو أن اغلب أفراد العينة يرون أن التشريعات الحالية كافية وواضحة لأداء المحاسب المعتمد لمهامه بفعالية، وهذا تأكيد على الجهود المبذولة من قبل السلطات المعنية بخصوص إصدار مختلف القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة المحاسب المعتمد بشكل

خاص، مع ضرورة تدعيهما بقوانين تكميلية خاصة الجبائية منها، كما ينبغي عليها مواكبة مختلف التطورات الحاصلة على المستويين الوطني والدولي.

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد لها أثر على مهنة المحاسب المعتمد.

H_0: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد ليس لها أثر على مهنة المحاسب المعتمد.

H_1: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد لها أثر على مهنة المحاسب المعتمد.

إن نتائج اختبار هذه الفرضية ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-24): نتائج اختبار Chi-Square

البيان	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	المعنوية
البعد الثاني	80.857	18	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

من خلال الجدول رقم (**4-24**) يتضح أن قيمة كاي تربيع المحسوبة هي (80.857) وهي أكبر من قيمة كاي تربيع المجدولة (28.869) عند مستوى الدلالة 0.05، و أيضا قيمة مستوى المعنوية هي (0.000) أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني رفض الفرضية الصفرية H_0 و قبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على" **الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد لها أثر على مهنة المحاسب المعتمد**" مما يدل على وجود علاقة بين مهنة المحاسب المعتمد و الهيئات المشرفة عليه.

إن بصدور القانون 10-01 تم تفكيك المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين واستحداث ثلاث هيئات محاسبية تتولى كل واحدة منها أمور صنف من الأصناف الثلاثة للمحاسبة في الجزائر منها المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين المعنية بأمور المحاسبين المعتمدين المسجلين لديها، وتدعيما لما سبق طرحنا سؤالا بخصوص إعادة هيكلة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، و الذي كان كمايلي: "**ما رأيك في إعادة هيكلة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين واستحداث ثلاث هيئات؟**" فكانت الإجابات كمايلي:

الجدول رقم (4-25): إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (21) من المحور الأول

البيان	التكرار	النسبة
مع	67	%50.3
ضد	28	%21.1
دون جواب	38	%28.6
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتضح من الجدول الأعلى أن (67) مستجوبا من أفراد العينة مع إعادة الهيكلة وبنسبة (50.3%)، أغلبهم يقيمونا بدرجة مقبول لدورها في مهنة المحاسب المعتمد، في حين نجد أن (28) من المستجوبين ضد إعادة الهيكلة، بينما امتنع (38) مستجوبا وبنسبة (28.6%) عن الإجابة لعل ذلك يرجع لنفس الأسباب المذكورة سابقا.

وما يستنتج مما سبق هو أن اغلب أفراد العينة يرون أن للمنظمات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد أثر على مهنة المحاسب المعتمد من خلال مختلف الأدوار والمهام التي تقوم بها، وتفعيلا لدورها ينبغي أن يكون لها دور فعال في إصدار القوانين والتشريعات التي تهمها، وهذا لا يتأتى إلا من خلال مشاركة أصحاب المهنة في تلك الفعاليات.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: التعليم والتكوين الحالي للمحاسب المعتمد يتوافق مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

H_0: التعليم والتكوين الحالي للمحاسب المعتمد لا يتوافق مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

H_1: التعليم والتكوين الحالي للمحاسب المعتمد يتوافق مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

إن نتائج اختبار هذه الفرضية ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (4–26): نتائج اختبار Chi-Square

البيان	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	المعنوية
البعد الثالث	137.429	18	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتضح من الجدول الأعلى أن قيمة كاي تربيع المحسوبة هي (137.429) والتي تعتبر أكبر من قيمة كاي تربيع المجدولة (28.869) عند مستوى الدلالة 0.05، و أيضا قيمة مستوى المعنوية هي (0.000) أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني رفض الفرضية الصفرية H_0 و قبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على " **التكوين الحالي للمحاسب المعتمد يتوافق مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي**" مما يدل على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التعليم والتكوين الحالي للمحاسب المعتمد ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وتظهر إجابة أفراد العينة حول السؤال:" **هل يمكن للمحاسبين المعتمدين القيام بمختلف مهامهم بكل كفاءة في ظل التعليم والتكوين المحاسبي الحالي**" إجابات متقاربة بين يمكنهم و لا يمكنهم كما هي ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4–27): إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (29) من المحور الأول

البيان	التكرار	النسبة
لا يمكن	58	%43.6
نعم يمكن	52	%39.1
دون جواب	23	%17.3
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتضح من الجدول أعلاه نتائج متقاربة بين إجابات المستجوبين حول هذا السؤال إذ يرى (58) فردا بنسبة (43.6%) أنه يمكن للمحاسبين المعتمدين القيام بمختلف مهامهم بكل كفاءة في ظل التعليم والتكوين المحاسبي الحالي بينما يرى (52) فردا وبنسبة (39.1%) عكس ذلك قد يرجع ذلك لأن جزء من أفراد العينة هم من الأكاديميين وليسوا من المهنيين، كما أن المهنيين جزء منهم ليسوا محاسبين معتمدين، كما أن هناك عدم تجانس في أراء أفراد العينة الذي لمسناه عند تحليل النتائج في المبحث السابق، في حين امتنع (23) فردا عن الإجابة عن هذا

السؤال. ويرى أغلب المستجوبون أن الفجوة بين التعليم الأكاديمي والممارسة المهنية من أهم الأسباب التي أثرت على عدم إمكانية القيام المحاسبين المعتمدين بمختلف مهامهم بكل كفاءة في ظل التعليم والتكوين المحاسبي الحالي

وما يستنتج مما سبق هو أن يمكن للمحاسب المعتمد بشكل عام القيام بمختلف مهامه بكل كفاءة في ظل التعليم والتكوين الحالي له، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار مختلف المشاكل التي تواجه عملية التعليم والتكوين، فليست الجزائر فقط من تواجه هذه المشاكل ولو بدرجات مختلفة، فلو رجعنا للدراسات السابقة المعالجة- دراسة (Shawki M.Farag 2009، LEKA (Gjoni) 2010 Ibrahim Adagye & autre 2015 ، SHKURTI (Perri) Rezarta & Brikena DAUDA، دراسة الفاتح الأمين2013)- لوجدنا من نتائجها ضرورة تعليم وتكوين أصحاب المهنة و مواكبة التطورات العالمية وكذا الاستفادة من التجارب الناجحة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

تتمحور الفرضية الرئيسية الثانية حول:" **مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر** " ولإثبات صحة أو نفي هذه الفرضية قمنا باستخدام اختبار كاي تربيع **Chi-Square Test**، ثم استخلاص جملة من المقترحات التي تدخل ضمن متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد في هذا الجانب من وجهة نظر أفراد العينة.

H_0: لا يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر.

H_1: يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر.

إن نتائج اختبار هذه الفرضية ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-28): نتائجChi-Square

البيان	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	المعنوية
المحور الثاني	121.105	27	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

من خلال الجدول رقم (**4-28**) يتضح أن قيمة كاي تربيع المحسوبة هي (121.105) والتي تعتبر أكبر من قيمة كاي تربيع المجدولة (41.337) عند مستوى الدلالة 0.05، و أيضا قيمة مستوى المعنوية هي (0.000) أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني رفض الفرضية الصفرية H_0 و قبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أن" **تطبيق النظام المحاسبي المالي يساهم في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر** " مما يدل على وجود علاقة بين تطبيق النظام المحاسبي المالي ومزاولة مهنة المحاسب المعتمد.

هذا ما تؤكده نتائج تحليل فقرات المحور الثاني من جهة ، إذ أظهرت أراء المستجوبين من أفراد عينة الدراسة موافقة مرتفعة حول الفقرات المتصلة "**بمدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد**" مع انسجام واتفاق إجاباتهم نتيجة انخفاض الانحراف المعياري، ونتائج الدراسات السابقة المرتبطة بهذا الجانب- ثم التطرق لها في المبحث السابق- من جهة أخرى.

كما أن إجابات أفراد العينة حول السؤال:" **مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني هل ساهم النظام المحاسبي في تسهيل أداء مهام المحاسب المعتمد؟** " جاءت لصالح نعم متفقة مع ما سبق، إذ يرى (67) فردا بنسبة (50.4%) أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تسهيل مهام المحاسب المعتمد مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني فنسبة كبيرة من عينة الدراسة لديهم خبرة تمكنهم من المقارنة.

فتطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد من وجهة نظر أفراد العينة بحكم معالجته لمختلف النقائص التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني، فضلا عن الايجابيات التي جاء، فمن بين هذه الايجابيات ما هو مرتبط بتأثير النظام المحاسبي المالي و تأثير ذلك على الممارسة المحاسبية فقد أظهرت النتائج المرتبطة بالسؤال التالي:" **ترى تأثير نظام المعلومات المحاسبي كان له أثر ايجابي مهم على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد** " إجابات لصالح نعم موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4–29): إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (42) من المحور الثاني

البيان	التكرار	النسبة
نعم	90	%67.7
لا	18	%13.5
دون جواب	23	%17.3
عدم الإجابة	02	%1.5
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (**4–29**) أن أغلب أفراد العينة بتكرار (90) وبنسبة (67.7%) قالوا أن لتأثير النظام المحاسبي المالي أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد، بينما يرى (18) أفراد أي ما نسبته (13.5%) من أفراد العينة أنه ليس له أثر ايجابي ، في حين امتنع (23) فردا عن الإجابة وقد يرجع ذلك لعدم خبرتهم في هذا المجال، بينما لم يجب فردين من أفراد العينة نهائيا على هذا السؤال.

رغم الايجابيات التي جاء بها تطبيق النظام المحاسبي المالي و التأثير الايجابي لذلك على مهنة المحاسب المعتمد، إلا أن ذلك لم يخلوا من بعض المشاكل التي طرحها أفراد العينة منها: النظرة المختلفة التي جاء بها والتي تركز على الجانب المالي والاقتصادي بدل الجانب الجبائي سابقا، جاء بطرق جاء للتقييم ذات مرجعية دولية لا تتوافق مع البيئة المحاسبية الجزائرية كالقيمة العادلة، مازال هناك تأثير لاستعمار الفرنسي على البيئة الجزائرية ..الخ.

كما تظهر إجابات أفراد العينة حول السؤال:" **برأيك ما هو تأثير التنظيم الجبائي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد في ظل النظام المحاسبي المالي؟**" اتجاهاتهم حول هذا الموضوع والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4–30): إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم (43) من المحور الثاني

البيان	التكرار	النسبة
سلبي	38	%28.6
ايجابي	22	%16.5
لا تأثير	25	%18.8
دون جواب	47	%35.3
عدم الإجابة	01	%0.8
المجموع	**133**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

فالملاحظ أن عدد كبير من أفراد العينة يرون أن للنظام الجبائي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد يمكن إرجاعها إلى عدم وضوح بعض المعالجات فرغم الحلول التي تم التطرق إليها في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010 بقيت هناك بعض النقاط بحاجة إلى حلول*، بينما امتنع العدد الأكبر منهم عن الإجابة قد يرجع لعدم قدرتهم على تكوين رأي بخصوص ذلك.

مما سبق نستنتج الاتجاه العام أفراد العينة يرون أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في مزاولة مهنة المحاسب المعتمد بحكم جملة الايجابيات التي جاء بها، دون خلو ذلك من بعض المعوقات التي تشكل تحديات تواجه المحاسب المعتمد أثناء الممارسة المحاسبية له.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

تنص الفرضية الرئيسية الثالثة على أن **"مهنة المحاسب المعتمد تواجه عدة تحديات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر"** ولإثبات صحة أو نفي هذه الفرضية قمنا باستخدام اختبار كاي تربيع **Chi-Square Test**، ثم استخلاص جملة من المقترحات التي تدخل ضمن متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد بشكل عام من وجهة نظر أفراد العينة.

H_0: لا تواجه مهنة المحاسب المعتمد عدة تحديات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

H_1: تواجه مهنة المحاسب المعتمد عدة تحديات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

* – للتفصيل أكثر يمكن الرجوع إلى المبحث الثاني من الفصل الثالث.

إن نتائج اختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4–31): نتائج Chi-Square

البيان	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	المعنوية
المحور الثالث	99.143	18	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.انظر المحلق رقم (04)

من خلال الجدول رقم (**4–32**) يتضح أن قيمة كاي تربيع المحسوبة هي (99.143) وهي أكبر من قيمة كاي تربيع المجدولة (28.869) عند مستوى الدلالة 0.05، و أيضا قيمة مستوى المعنوية هي (0.000) أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني رفض الفرضية الصفرية H_0 و قبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أن" **تواجه مهنة المحاسب المعتمد عدة تحديات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.**"

وهذا يتفق مع دراسة (بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، 2018) من جهة كما تؤكده إجابات أفراد العينة بخصوص هذا المحور إذ اظهروا موافقة مرتفعة حول الفقرات الخاصة به.

نستنتج مما سبق أن أفراد العينة يرون أن هناك مجموعة من التحديات التي تواجه المحاسب المعتمد عند أدائه لمهامه مرتبطة بالجانب القانوني والتشريعي للمهنة وللنظام معا، أو حتى بعض الجوانب التقنية وأخرى مرتبطة بجانب تعليم وتكوين المحاسبين المعتمدين في الجزائر، كل ذلك في ظل غياب عملية التطوير والتحسين المستمر لمختلف الجوانب التنظيمية والتقنية.

الأمر الذي يفرض ضرورة الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المتطلبات لتطوير مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي منها:

- من الناحية القانونية يجب تحويل سلطة إصدار القوانين المحاسبية من السلطة التشريعية (وزارة المالية ، مجلس المحاسبة) إلى السلطة التنظيمية المصف الوطني، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، فهذا هو المعمول به عالمياً ، لضمان الاستقلالية والواقعية؛

- ضرورة تدعيم لبعض القوانين الصادرة فمثلا فالقانون 10–01 هو قانون عام يحكم المهن المحاسبية في الجزائر لكنه لا يتطرق إلى الحالات الخصوصية التي يعترض لها المهنيين منهم المحاسبون المعتمدون، والتي قد تتطلب حكماً مهنياً وقضائياً خاصاً، كما أنه يجمع بين المهن في العديد من المواد؛

- الاهتمام أكثر بالتعليم المحاسبي للمحاسبين المعتمدين من خلال تدعيم منظومة التعليم المحاسبي بالتخصصات والمقررات المواكبة للمستجدات الوطنية والدولية، والتي يمكن أن تتأتي من خلال الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة، الاستعانة بالخبراء والمتخصصين في هذا المجال، تكوين وتدريب الإطارات الوطنية على مستوى دولي والاستفادة منها على المستوى الوطني ....الخ؛
- ضمان تكوين جيد للمحاسبين المتربصين بعد إتمام التعليم المحاسبي و العمل على إنشاء المعاهد المتخصصة في ذلك، أو الضبط الجيد لهذه العملية لدي مكاتب المحاسبة؛
- ضرورة إيجاد حلول لمختلف المشاكل التقنية التي تواجه المحاسب المعتمد عند المعالجات المحاسبية و القضاء على الغموض الذي يشوبها؛
- العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية تستجيب وظروف البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- العمل بمبدأ التحسين المستمر في مختلف الجوانب المرتبطة بالمهنة في ظل التغير البيئي المستمر.

خلاصة:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل تجسيد ولو جزء مما تطرقنا إليه في القسم النظري من هذه الدراسة على أرض الواقع، من خلال إجراء الدراسة الميدانية على عينة من المحاسبين المعتمدين و بعض المهنيين الآخرين والأكاديميين المهتمين بمجال المحاسبة.

ولقد تناولنا في المبحث الأول الإجراءات الميدانية للدراسة من خلال التطرق إلى منهجية وعينة الدراسة، والتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة والذي تميز بصدق واتساق فقرانه وثباته مما جعله صالحا للدراسة.

أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى تحليل محاور الاستبيان الهادف إلى تقييم واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، بعد استخراج النتائج باستخدام برنامج الحزم الاحصائية SPSS، والتي أظهرت موافقة تتراوح بين المتوسطة والمرتفعة لمحاورة، أما في المبحث الثالث فقد قمنا باختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار كاي تربيع Chi-Square Test لان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، لنحاول في الأخير استخلاص مجموعة من المتطلبات الرامية إلى تطوير مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

خاتـــــــــمة

من خلال تناولنا لموضوع إصلاح مهنة الحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية – دراسة ميدانية لعينة من محاسبين معتمدين في الجنوب الشرقي للجزائر-، حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة: ما هي انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر؟وما هي متطلبات تطوير هذه المهنة من وجهة نظر المحاسبين المعتمدين؟ من خلال الفصول الأربعة للدراسة وانطلاقا من الفرضيات المطروحة وباستخدام الأدوات المناسبة المشار إليها في المقدمة.

فقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في السنوات الأخيرة من القرن الماضي وصولا إلى الوقت الراهن، عدة ضغوط أوجبت على الجزائر على غرار دول العالم عدة إصلاحات لمواكبة ذلك على مختلف الأصعدة، فكانت النتيجة تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي – من خلال القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي- بهدف التوافق والمعايير المحاسبية الدولية.

ولقد رافق هذا التطبيق عدة إصلاحات جذرية مست جوانب لها علاقة بالمحاسبة، منها مهنة المحاسب المعتمد في خطوة من الجهات المتخصصة نحو إعادة تنظيم مهنة المحاسبة لتواكب هذا التغيير، وذلك من خلال إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة هذه المهنة بدلا عن القانون 98-08 المؤرخ في 17 أفريل 1991 الذي أصبح لا يخدم متطلبات المرحلة، وتابع ذلك إصدار قوانين وتشريعات متعلقة بإعادة هيكلة المنظمات المشرفة على هذه المهنة.

لقد كان لتطبيق النظام المحاسبي المالي ملاحظات وآثار انعكست على عدة أطراف مكونة للبيئة المحاسبية الجزائرية، لاسيما الانعكاسات التي مست مهنة المحاسب المعتمد، سواء على مستوى القوانين والتشريعات المنظمة لهذه المهنة، أو على مستوى الممارسة المحاسبية له، الأمر الذي فرض عدة تحديات واجهته ما اوجب أخدها بعين الاعتبار من خلال استخلاص مجموعة متطلبات تضمن توفير مناخ ملائم للتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي من خلال ما سبق يمكن عرض أهم النتائج النظرية والتطبيقية المتوصل إليها، يليها عرض نتائج اختبار الفرضيات ثم تقديم مقترحات وأفاق الدراسة.

نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج منها النظرية والتطبيقية هي:

أولا: النتائج النظرية:

- إن انتقال مهنة المحاسبة من مجرد مسك للدفاتر إلى نظام معلومات كان نتيجة لتعايشها مع مختلف المتغيرات البيئة المحيطة بها على مر العصور؛
- إن لتطور مهنة المحاسبة عدة صور انعكست في وظائفها، فروعها، مستخدميها، مبادئها وفروضها....الخ؛
- لقد ساهمت المنظمات المحاسبية المهنية المحلية والدولية في هذا التطور ، كما انه كان لها دور فعال في توفير مختلف المقومات الأساسية لممارسة المهنة بفعالية؛
- لقد شهدت مهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة المحاسب المعتمد بشكل خاص عدة إصلاحات ارتبطت بإصلاح النظام المحاسبي، الذي كان استجابة للتوجهات الاقتصادية للجزائر نحو اقتصاد السوق؛
- من بين أهم ملامح إصلاح وإعادة تنظيم مهنة المحاسب المعتمد هو صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، بعد إلغاء أحكام القانون 91-08 المؤرخ في 17 أفريل 1991 إذ أنه لم يعد يخدم متطلبات المرحلة الجديدة، وقد تبع صدور ذلك القانون عدة مراسيم وقرارات مكملة ومدعمة له؛
- لقد جاء القانون 10-01 بعدة تغييرات شملت تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهنة، كما تم بموجبه إعادة تنظيم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد منها المجلس الوطني للمحاسبة و تفكيك المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، واستحداث ثلاث هيئات محاسبية مهنية منها المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين المعنية بالمحاسبين المعتمدين؛
- إن التحولات الحاصلة في البيئة العالمية من عولمة وتدويل الاقتصاد العالمي و انتشار وتوسع الشركات متعددة الجنسيات، كانت من الأسباب الرئيسية الداعية إلى التقليل من الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية المحلية والعمل على توحيدها و تحقيق التوافق المحاسبي الدولي؛
- إن انتشار وقبول المعايير المحاسبية الدولية كانت نتيجة لجهود ومبادرات عدة منظمات مهنية محلية، إقليمية ودولية أهمها لجنة المعايير المحاسبية الدولية والتي حل محلها فيما بعد مجلس معايير المحاسبية الدولية؛

- إن الجزائر على غرار عدة دول عملت على الاستجابة لهذه التغييرات العالمية، حيث قامت بعدة إصلاحات محاسبية تجلت في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتطبيق النظام المحاسبي المالي في خطوة منها نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية؛
- فرض تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة ممارسات محاسبية جديدة للمحاسب المعتمد منها ما ارتبط التسجيل والتقييم المحاسبي وإعداد القوائم المالية، ومنها ما ارتبط بإعداد التصريحات الجبائية؛
- لقد بدلت الدولة الجزائرية الجهود اللازمة لتوضيح هذه الممارسات الجديدة من جهة والعمل على تقليل الاختلافات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من خلال إصدار مختلف التشريعات اللازمة لذلك؛
- كان وما زال لتطبيق النظام المحاسبي المالي عدة انعكاسات على مهنة المحاسب المعتمد مست تنظيم هذه المهنة، تغييرات في مزاولة المهنة جعل المحاسب المعتمد في وجه عدة تحديات شملت ماهو قانوني، تنظيمي، تقني، تعليمي وتكويني للمهنة وغير ذلك من التحديات الواجب مواجهتها.

ثانيا: النتائج التطبيقية

- لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري أثر على مهنة المحاسب المعتمد، فقد ارتبط تطبيقه بعدة إصلاحات شملت إعادة تنظيم مهنة المحاسب المعتمد وذلك بصدور عدة قوانين وتشريعات خاصة بها، والتي أبدى أفراد العينة موافقة متوسطة بخصوص كفاية هذه القوانين والتشريعات لأداء مهام المحاسب المعتمد بكل فعالية، مع اختلاف في وجهات نظرهم؛
- عدم إشراك أصحاب المهنة في عملية إصدار مختلف القوانين والتشريعات الخاصة بها وبالتالي العمل على نقل صلاحيات إصدارها من السلطات المالية إلى المنظمات المحاسبية المهنية المعنية؛
- تسعى المنظمات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد إلى التنظيم الجيد لهذه المهنة والعمل على تطويرها وتحسينها، كما أن لتفكيك المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أثر ايجابي فقد ساهم في تركيز كل هيئة على مهامها وأدوارها وكذا التقليل من الصراعات والنزاعات والتحالفات بين أعضائها؛
- قلة الاهتمام بالتعليم والتكوين المحاسبي للمحاسبين المعتمدين، فقد اظهر أفراد العينة موافقة متوسطة حول ذلك مما يتطلب تدعيما لتلك البرامج التعليمية والتكوينية؛
- إن لتطبيق النظام المحاسبي المالي أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد فقد اظهر أفراد العينة موافقة مرتفعة حول ذلك بحكم مختلف ما جاء به هذا النظام وتخطيه لنقائص المخطط السابق؛

- رغم ذلك فهناك عدة تحديات تواجه المحاسب المعتمد عند مزاولته لمهامه شملت الجانب القانوني والتقني للنظام والمهنة بشكل عام.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال هذه الدراسة تبين لنا مايلي:

- فيما يخص الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على " **القوانين و التشريعات الحالية تساعد المحاسب المعتمد على أداء مهامه**" فقد جاءت النتائج مثبتة لهذه الفرضية ، وهذا يدل على الجهود المبذولة من الدولة الجزائرية لتنظيم مهنة المحاسب المعتمد ؛
- فيما يخص الفرضية الفرعية أن " **الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد لها أثر على مهنة المحاسب المعتمد** " فقد أظهرت الدراسة مساهمة هذه الهيئات في تحسين وتطوير مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، خاصة بعد الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ضمان الاستقلالية لها ومشاركتها الفعالة في تنظيم المهنة، وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية؛
- وبخصوص الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على " **التعليم والتكوين الحالي للمحاسب المعتمد يتوافق مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي** " فقد تم إثباتها، إذ أظهرت الدراسة أنه يمكن للمحاسب المعتمد القيام بمختلف مهامه بكفاءة في ظل التكوين والتعليم المحاسبي الحالي مع ضرورة سد مختلف الفجوات بين التعليم الأكاديمي و التربصات المهنية و العمل على مواكبة التغيرات الحاصلة في هذا المجال؛
- أما الفرضية الرئيسية الثانية فقد كانت على النحو التالي" **يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر** " فقد تم إثباتها، باعتبار أن لتطبيق النظام المحاسبي المالي أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد خاصة ولو قارنا ذلك بالمخطط المحاسبي الوطني، فضلا عن مختلف الايجابيات التي جاء بها هذا النظام.
- أما بخصوص الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أن " **مهنة المحاسب المعتمد تواجه عدة تحديات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** " فالمحاسب المعتمد يعمل في البيئة الجزائرية المطالبة بتوفير الأرضية المناسبة للتطبيق السليم لهذا النظام مما يجعله يواجه عدة تحديات أثناء مزاولته للمهنة، وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

المقترحات:

بناءا على النتائج المتوصل إليها يمكن أن تقترح مايلي:

- السعي نحو استقلالية المهنة بشكل عام، والعمل على تعزيز الهيئات المهنية المعنية بها لتنظيمها وتطويرها بشكل أكثر من السابق؛
- تدعيم للقوانين الصادرة بقوانين تكميلية داعمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة الجيائية منها تقلل من المشاكل التي تواجه المهنيين؛
- تعزيز مشاركة أصحاب المهنة عند إعداد النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بها من جهة، والاستماع لمختلف المشاكل التي تواجههم أثناء مزاولتهم لمهنة المحاسبة من جهة أخرى و العمل على مشاركتهم في إيجاد الحلول الفعالة والواقعية؛
- التقييم الموضوعي لدور الهيئات المحاسبية بهدف تعزيز الايجابيات و معالجة السلبيات لضمان تطويرها وتحسين تأثيرها على مهنة المحاسب المعتمد؛
- يجب أن تسعى هذه الهيئات نحو القيام بأدوارها والمهام الموكلة لها بشكل فعال، والسهر على تطوير مهارات أعضائها من خلال التنظيم القيم للملتقيات والدورات التكوينية والاستفادة من مختلف الخبرات العالمية من خلال مثلا التواصل مع مختلف الهيئات المهنية المحاسبية المحلية، الإقليمية والدولية والعمل على الانضمام اليها؛
- تدعيم البرامج التعليمة المحاسبية الحالية بمضامين تتوافق مع المستجدات، كما يمكن الاستفادة من المهنيين المؤهلين أكاديميا و الاحتكاك والتواصل أكثر مع الهيئات المحاسبية، مما قد يؤدي إلى سد الفجوة بين التعليم الأكاديمي والممارسة المهنية.

أفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع يمكن ان نقترح بعض المواضيع التي تستحق المزيد من البحث منها:

- المنظمات المحاسبية المهنية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- مهنة المحاسبة بين تعليم و تكوين المحاسبين دراسة مقارنة بين عدة دول؛
- فعالية النظام المحاسبي المالي الجزائري في تدعيم وتطوير مهنة المحاسب المعتمد؛
- تحسين التعليم والتكوين المحاسبي مدخل لتطوير مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر.

قائـــمة المـــراجع

أولا: الكتب

1 - باللغة العربية:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة**، ط 2009، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، **تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية**، ج1، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبية القانونيين، 2011.
3. أحمد حلمي جمعة ، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي** ،ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
4. أحمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
5. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق**، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
6. أحمد محمد نور، شحاتة السيد، **مبادئ المحاسبية المالية (المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبق المعايير المحاسبية الدولية و المصرية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
7. أحمد نور، **المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
8. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي الإدارة المالية**، ط1، دار وائل للنشر، الأردن،، 2006.
9. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية –الشركات المتعددة الجنسيات–**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
10. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
11. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
12. حسين يوسف القاضي، سمير مفدي الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية**، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

13. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS et IAS 2007**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 200.

14. الدهراوي كمال الدين، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

15. رأفت حسين مطير، **المحاسبة الدولية**، ط1، دار النشر وبلد النشر(غير موجودتين) ، 2008.

16. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، ط2، دار وائل للنشر ،الأردن ،2006.

17. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

18. رضوان حلوة حنان، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

19. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العلمية**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

20. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية والمراجعة**، ط1، دار الحماد، عمان، 2007.

21. سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية (منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها)**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

22. سيد عطا الله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص21.

23. طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة**، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

24. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

25. عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الفهد الوطنية أثناء النشر، الرياض، 2009.

26. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة (1)و (2)**، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

27. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

28. عبد الناصر محمد سيد درويش، **مبادئ المحاسبة المالية (1) – الأصول العلمية والعملية–**، ط1، دار صفار للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

29. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة (مدخل عربي ودولي مقارن)** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

30. علي عباس، **الإدارة المالية**، إثراء للنشر و التوزيع، مكتبة الجامعة، الشارقة ،2008.

31. فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق**، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999.

32. فرديرك تستوى وآخرون، **المحاسبة الدولية**، ترجمة، محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2012.

33. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.

34. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

35. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

36. محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.

37. محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس المحاسبي–**، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

38. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي**، ط2، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009.

39. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي)**، ج1، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

40. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية)**، ج2، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

41. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، ج1، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

2-باللغة الأجنبية:

42. Bernard COLASSE, **harmonisation comptable internationale, Encyclopédie de comptabilité,decontrôle de gestion et d'audit**, Economica, paris, 2000.

43. Christopher nobes , robert parker, **Comparative international accounting**, tenth edition , Pearson Education Limited,England, 2008.

44. Deloitte, Guide de référence sur les IFRS, Edition 2010

45. Djelloul SACI, **Comptabilité de l'entreprise et système économique**, l'expérience Algérienne, P.P.U, Alger, 1991.

46. Jean François des Robert, François Mechin, Herve Prieux normes IFRS et PME**, Normes IFRS et PME**, Dunod Paris 2004.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

1-باللغة العربية:

47. أيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2013-2014.

48. بدرة بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العروض والإفصاح في القوائم المالية الإسلامية (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس –سطيف 1-، الجزائر، 2013/2012

49. بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومة المالية (دراسة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة)**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013، 2014.

50. بولعراس صلاح الدين، **التغييرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016/2015.

51. تربعة يوسف، النظام المحاسبي SVF وآفاق تطوير بورصة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012/2011.

52. تيحاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه (غير منشور)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005-2006.

53. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007.

54. شعيب شنوف، **المحاسبي الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد حالة BPEXPLORATION. LIMITED**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، 2007.

55. عبد الله بن صالح، **أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016، 2017.

56. عكوش محمد أمين، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP الرويبة و مؤسسة مدبغة ومراطة الرويبة.TAMEG)**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، 2011، ص13.

57. فيروز خويلدات، **واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر (دراسة تحليلية تقييميه خلال الفترة (2010-2015)**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014-2015.

58. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، سبتمبر 2004.

59. مؤدن مامون، **الإطار القانوني لنشاط المنظمات المهنية (دراسة مقارنة)**، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد_تلمسان، الجزائر، 2015-2016.

2-باللغة الأجنبية:

60. -Ira Yu ta chairas, wirawan ED, **Radianli Accounting harmonization in ASEAM the income**, benefits and obstacles master

thesis school of economics on commercial law Gotelory university othenbevry othenburg, 2001.

ثالثا: المقالات

1 -باللغة العربية:

61. أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم إنسانية، العدد45، جامعة باتنة، 2010.

62. آلا شمس الله نور الله الخزعلي، **أهمية تنسيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد63، 2012.

63. إيمان يخلف، محمد طرشي، عزوز علي، **نظرة الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 04، العدد 02، جامعة أم لبواقي، ديسمبر 2017.

64. بشير محمد عاشور الدرويش، عبد المولى علي محمد الغالي، **العوامل المؤثرة في تطور مهنة المحاسبة في ليبيا**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، المجلد25، 2006.

65. بلجيلالي فتيحة، بنية صابرينة، **دراسة تحليلية تقييميه لأثر إصلاحات السياسة الجبائية على الإنعاش الاقتصادي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 02، 2018.

66. بلعوجة حسينة، اسماعيل توزالة، **التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي في الجزائر**، مجلة جيل الدراسات المقارنة، العدد 02، مركز جيل البحث العلمي، 02 اكتوبر 2016.

67. بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، **دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، ديسمبر 2017.

68. بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، **دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، ديسمبر 2017.

69. جازية أمير، عاشور يوسفي، **المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح**، مجلة دراسات جبائية، المجلد07، العدد02، 2018.

70. دراستان حسن محمد، محمد حويش الشجيري، **المدخل السياسي في صناعة المعايير المحاسبية وتأثيره في التطبيقات المحاسبية المقبولة (دراسة ميدانية في البيئة العراقية)**، مجلة كلية الرافدين للعلوم، العدد31، 2013.

71. دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، **بيئة المحاسبة الجزائرية في ظل تطبيق معاير المحاسبة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12، 2014.

72. راند جميل جبر، **المواءمة بين المعايير المحاسبية الإسلامية والمعايير المحاسبية الدولية مواجهة التحديات القائمة في الدول العربية**، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد25، العدد4، 2017.

73. زدهري جليلة، صالح إلياس، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد2.

74. زلاطو نعيمة، **مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة للدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 03، جوان 2018.

75. زوهري جليلة، **واقع المحاسبة الدولية في ظل بيئة الأعمال الدولية** ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد3، العدد7، 2014.

76. سعيدي يحي، بن موفقي علي، **أثر الإصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الثاني، العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، أوت 2015.

77. سلام عادل عباس النصراوي، حسين هادي حسين عنيزة، **تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية IFRS/IAS إطار مقترح**، مجلة الكلية الجامعة الإسلامية، العدد44، 2017.

78. سماعين عيسى، **الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة تفصيلية)**، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، المجلد 05، العدد 02، جوان 2019.

79. شريف اسماعيل، لجناف عبد الرزاق، **تحليل وتقييم سياسة الإصلاحات الجبائية في مجال دعم وترقية المؤسسات الصغرى والمتوسطة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1995–2014)**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01، 2015.

80. طه احمد حسين أرديني، **التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل**، تنمية الرافدين ، 85(29)،2007.

81. عبد الستار عبد الجبار، عيدان الكبيسي، **المشتقات المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، مجلد17، العدد1، جامعة تكريت، 2010.

82. **عبد الكريم مرزاقة، اشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، ديسمبر 2014.**

83. عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق**، مجلة أبحاث جامعة حلب، العدد35، 2003.

84. العبدي سمية، مقدم عبيرات، **أهمية التكامل بين التطبيق السليم لمعايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل سد الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين**، مجلة اقتصاديات شمل إفريقيا، العدد 16.

85. عزة الازهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، 2012.

86. عماد محمد كندوري، **دراسة مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية على القواعد المحاسبية العراقية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلد2، العدد63، جامعة المستنصرية، 2013.

87. عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة**، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد01، ديسمبر 2014.

88. عمر فاروق زرقون، سفيان بن بلقاسم،**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية: دراسة مقارنة للمحتوى الإعلامي بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني المحاسبي في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآثار خلال الفترة(2009-2010)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد05، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2014.

89. عوماري عائشة، بن الدين أمحمد، **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، مارس 2019.

90. فاطمة بودرة، عبيرات مقدم، **أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات اقتصادية، المجلد 14، العدد 29، جامعة زيان عاشور- جلفة، 2016.

91. فيروز خويلدات، أعمر عزاوي، مبارك بوعلاق، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات (دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمؤسسات)**، جامعة ورقلة، 2015.

92. قدوري عمار، بن عواق العربي، **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018.

93. ليلى بوحديد، الهام يحياوي، **أهمية الحصيلة الاجتماعية في محاسبة الموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية الجزائرية دراسة حالة**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03، ديسمبر 2015.

94. ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفيها لتكنولوجيا المعلومات**، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، بغداد، العدد الخاص، بمؤتمر الكلية، 2013.

95. محمد إبراهيم، **تحليل ومناقشة المداخل الإستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية "مدخل مقترح"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد52، 2017.

96. محمد الأمين وليد طالب، نظيرة قلادي، **مساهمة النظام الجبائي الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة –دراسة ميدانية بولاية قسنطينة**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06، العدد10، جامعة 20اوت سكيكدة، 10 ديسمبر 2018.

97. محمد عمر بوزيد، أيوب نجار، **مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 02، 2018.

98. مداني بن بلغيث، **إشكالية التوحيد المحاسبي – تجربة الجزائر–**، مجلة الباحث، العدد2، جامعة ورقلة، 2002.

99. مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي**، مجلة الباحث، العدد4، جامعة ورقلة، 2006

100. مسلم علاوي شبلي، عدي صفاء الدين فاضل، **مدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للمتطلبات المحاسبية في القطاع النفطي، دراسة شركة نفط الجنوب**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد16، العدد1، جامعة البصرة، 2014.

101. منال حسين لفتة السلماني، **أهمية صياغة معايير محاسبية عربية دراسة مقارنة في ظل التوافق المحاسبي الدولي واختلاف العوامل البيئية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 18، العدد65، جامعة بغداد، 2018.

102. منى جاي يوسف شعراوي، **أثر التوافق بين المعايير المحاسبية للمؤسسات الإسلامية ومعايير التقارير المالية على جودة المعلومات**، مجلة دراسات العليا، المجلد4، العدد 15، جامعة النيلين، 2016.

103. ميادة جعفر ناجي، **المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق، دراسة مقارنة للتوفيق بين المعايير**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد2، العدد3، 2012.

104. ناصر مراد، **واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية**، المجلد 05، العدد01، 2016.

105. ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)**، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 09، العدد02، جامعة الكوفة، 2015.

106. ناظم شعلان جبار، **أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق دراسة مقارنة**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد18، العدد3، جامعة القادسية، 2016.

107. نصيف جاسم الجبوري، نضال عبد الله ياسين المالكي، **تقييم أثر الثقافة المحاسبية في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية دراسة ميدانية على عينة من المصارف العراقية**، مجلة جامعة كربلاء، المجلد7، العدد7، 2009.

108. وليد زكرياء صيام، محمود فؤاد فارس أبوحميد، **مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد و الإدارة، المجلد20، العدد2، الأردن ، 2006.

2-باللغة الأجنبية:

109. Bernard COLASSE, **Harmonisation comptable internationale: la résistible ascension de l'IASC-IASB**, Gérer et Comprendre. Annales des Mines, Les Annales des Mines N° :75, Paris, Mars 2004.

110. Christian Hoarau, **L'harmonisation comptable internationale vers la reconnaissance mutuelle normative comptabilité**, control, Audit, Tome1, Volume2, France 1995.

111. Ibrahim Adagye DAUDA et autre, **Threats and Challenges to Accounting Profession: A Draw Back to the Development of Accounting Practices in Nigeria**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 5, No.4, October 2015.

112. Shawki M.Farag, **The accounting profession in Egypt: Its origin and development**, The International Journal of Accounting, Volume 44, Issue 4, December 2009.

113. Svetlana N. Karelskaia et autre, **DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PROFESSION ILLUSTRATED BY THE HISTORY OF RUSSIAN ACCOUNTING SOCIETIES,** 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation **,** Published by Atlantis Press, 2016**.**

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات

1 -باللغة العربية:

114. أم قورين حاج قويد، متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، مركز الدراسات الإقليمية، دراسات إقليمية، 2، (26.

115. آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، أيام 13-14-15 اكتوبر 2009.

116. آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي في الجزائر تحديات وأهداف،** ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-14، أكتوبر 2009.

117. براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي،** الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبةIAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA التحدي ، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

118. براق محمد، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،** كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

119. براق محمد، قمان عمر، **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي،** الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة

المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) التحدي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

120. بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، **دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، ديسمبر 2017.

121. بودلال علي، مكيوي المولودة، لمريني سمية، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

122. بوقاسة سليمان، خليل عبد القادر، **نحو توافق دولي لنظام محاسبي ومالي، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب –البليدة- جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2009.

123. بولرباح غريب، ليلى ريمة هيدوب، **دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي في خلق توافق النظم المحاسبية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية (IAS, IFRS, IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

124. جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبدولة لتكييفه**، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013،

125. حميداتو صالح، بوقفه علاء، **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، جامعة الوادي، يومي 05-2003/05/06.

126. حوشين كمال، **نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي نقائص محتواها مع القواعد الجبائية في الدول (إشارة إلى حالة الجزائر)**، الملتقى الدولي الثالث: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، يومي 17 و18 نوفمبر 2013.

127. خلف الله بن يوسف، بهاز لويزة، **واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة الجزائر**، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات والحلول، جامعة غرداية، 01-02 ديسمبر 2014.

128. زاوية رشيدة، عبد المجيد تيماوي، **التعليم المحاسبي ودوره في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة والتدقيق حالة الجزائر**، الملتقى الدولي الثاني حول: متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، يومي 01-02 ديسمبر 2014.

129. سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS, IFRS, IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

130. سليمة نشنش، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي**، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 14-2009/4/15.

131. ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام، **قصور نموذج التكلفة التاريخية ظاهرة التضخم**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

132. عاشور كتوش، **النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-14، ديسمبر 2011،.

133. عبد الله سليمان بن صالح، **تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المحاسبة ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية**، المؤتمر العربي السنوي الأول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بغداد، 16-17 أفريل 2014.

134. عرابه الحاج، ريم باهية، أم كلثوم هواري، **دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الاقتصادي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية

(IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

135. العربي محمد، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة(التثبيتات)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، أيام 13-14-15 اكتوبر 2009.

136. عزوز علي، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

137. عمورة جمال، **المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمخطط المحاسبي العام والنظام المحاسبي المالي (IAS/IFRS/PCG/SCF)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي الماليNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، أفاق وتطبيقات، المركز الجامعي الوادي، 16-17 جانفي 2010.

138. لدرع خديجة ، عبد الرحيم ليلي، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد(IAS 1) ، **الملتقى الوطني حول : معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق**، المركز الجامعي –سوق أهراس –25-26 ماي 2010.

139. محمد عجيلة، **آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي– ارتباطات وسياسات –**، المؤتمر العلمي الدولي: **الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

140. مختار مسامح، **النظام المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق**، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 18/17 جانفي 2010.

141. مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر (دراسة تحليلي تقيمية)**، الملتقى الدولي حول الاصلام المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29- 30 نوفمبر 2011.

142. مراد آيت محمد، إلياس بدوي، رياض زلاسي، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء تجارب دولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

143. مرازقة صالح، بوهرين فتيحة ،**كفاءة معايير المحاسبة الدولية / معايير التقارير المالية الدولية في الرقابة المصرفية**، الملتقى الوطني حول: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، 25 / 26 ماي 2010.

144. مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

145. مسعود دراويسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولة للمحاسبة (IAS/IFRS) قياس وتقييم لبنود القوائم المالية** الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة- الجزائر، يومي 13-14ديسمبر2011.

146. مقدم عبيرات، مخلوف الطاهر، مخلوف عزوز، **النظام المحاسبي ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات والحلول، جامعة غرداية، 01-02 ديسمبر 2014.

147. منصوري الزين، **أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية (دراسة تحليلية تقييميه للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IFRS/IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

148. هيثم علي محمد، رشا عدنان أحمد، **دور المعايير المحاسبية الدولية في رفع كفاءة عمل سوق العراق للأوراق المالية دراسة تطبيقية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 2014.

2-باللغة الأجنبية:

149. Awwad Alnesaf, Ahmad Al-Omari**, Exploring the development of the accounting profession in Kuwait: an institutional work analysis**, Problems and Perspectives in Management, Volume 16, Issue 3, 2018.

150. Costel Istrate, **Evolutions recentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalite en Roumanie**. Comptabilités, économie et société, Montpellier, France**,**May 2011.

151. -Hervé STOLOWY, **La comptabilité internationale : essai de définition sur la base d'ouvrages et de syllabus**", 17eme congrès de l association française de comptabilité, Valenciennes, 30-31 Mai et 1er juin 1996.

152. SAIDI Yahia, BERREHOUMA Abdelhamid,**Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier & Comptable Algérien 2009**,premier séminaire scientifique International sur le Nouveau Système Comptable Financier en vertu de les normes comptables Internationales, institut des economique commerciales er des sciences de gestion, center universitaire EL OUED, Algérié, 17-18/01/2010..

153. Shkurti, R. & Gjoni, B**, Development of the Accounting Profession in Albania in the New Era of Market Economy**, Studies in Business and Economics Journal, Volume 5, Issue 3, December 2010.

154. -TEIJA LAITINEN, ELINA HAAPAMÄKI, **An analysis of the factors affecting audit exemption thresholds harmonization. Evidence from European Union,** University of Vaasa, Finland, 11 may 2013.

خامسا: القوانين والمراسيم

155. **صدر بالجريدة الرسمية رقم 2**، باللغة الفرنسية 1963، ص 18: نقلا عن أحمد سويقات، **التجربة الحزينة في الجزائر 1962–2004**،مجلة الباحث، العدد 4، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006.

156. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد110، الصادرة في 31 ديسمبر 1969.

157. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد107، الصادرة في 30 ديسمبر 1971.

158. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 37، الصادرة في 9 ماي 1975.

159. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد35، الصادرة في 24 محرم 1411.

160. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد37، الصادرة في 05 أفريل 1975.

161. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 10، الصادرة في 04 مارس 1980.

162. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 10، الصادرة في10 مارس 1980.

163. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 02، الصادرة في 13 جانفي 1988.

164. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** العدد 14، الصادرة في 04 أفريل 1990.

165. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 20، الصادرة في 01 ماي 1991.

166. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 20، الصادرة في 1 ماي 1991.

167. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد03، الصادرة في 15 جانفي 1992.

168. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 69، الصادرة في 27 أكتوبر 1993.

169. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 14، الصادرة في 12 مارس 1995.

170. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 24، الصادرة في 17 أفريل 1996.

171. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 47، الصادرة في 01 ديسمبر 1996.

172. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996.

173. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**،العدد 60، الصادرة في 13 أكتوبر 1996.

174. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 32، الصادرة في 02 ماي 1999.

175.

176. **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمداولات، الفترة التشريعية السادسة، الدورة العادية الأولى، السنة الأولى رقم21، 12 سبتمبر 2007.

177. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

178. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد27، الصادرة في 28 ماي 2008.

179. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 42، الصادرة في 27 جويلية 2008.

180. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد19، الصادرة في 25 مارس 2009.

181. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد21، الصادرة في 8 أفريل 2009.

182. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 44، الصادرة في 26 يوليو 2009.

183. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد78، الصادرة في 31 ديسمبر 2009.

184. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد42، الصادرة في 11 يوليو 2010.

185. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد07، الصادرة في 2 فيفري 2011.

186. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد11، الصادرة في 20 فيفري 2011.

187. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد30، الصادرة في 01 جوان 2011.

188. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد65، الصادرة في 30 نوفمبر 2011

189. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 27، الصادرة في 06 ماي 2012.

سادسا: المواقع الالكترونية

190. NGUYEN THI PHUONG THAO,Impact of globalization on international accouting harmonization a case of Vietnam, june2010 sur le site web http://thuviennoivu.dreamlib.vn:8080/phamquangquyen/bitstream/123456789/886/1/Nguyen%20Thi%20Phuong%20Thao.pdf le 14-11-2018 13:06.

191. https://www.ifac.org/bio/sir-david-tweedie le 20-07-2019 / 19:45.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الطالبة: عجيلة حنان

رقم الهاتف:0667858886

البريد الالكتروني:hananeadjila@yahoo.fr

استمارة

عنوان الأطروحة:

"إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية – دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين في الجنوب الشرقي للجزائر–"

تحية طيبة وبعد:

في إطار انجاز أطروحة الدكتوراه والتي تهدف إلى التعرف على انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد، وماهية متطلبات الإصلاح. نرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستمارة، نظرا لأهمية رأيكم السديد بما تملكونه من علم وخبرة في هذا التخصص، مؤكدين لكم بأن البيانات التي سيتم التحصل عليها ستعامل بمنتهى السرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتكم في هذا البحث.

ملاحظة:

نرجو منكم قراءة العبارات و/أو الأسئلة بعناية ثم وضع العلامة (X) في المكان المناسب و/أو ملأ الفراغات الموجودة.

تقبلوا سيدي، سيدتي منا فائق الاحترام والتقدير

المعلومات الوظيفية

1- الوظيفة/ المهنة: مهني ☐ أستاذ جامعي ☐ أستاذ ومهني ☐

2- الشهادة العلمية: ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات أخرى ☐

3- الشهادة المهنية: محاسب معتم ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ بدون شهادة مهنية ☐

4- سنوات الخبرة: أقل من 5سن ☐ من 5 إلى 10 سنو ☐ من 10 إلى 20 س ☐ أكثر من20سنة ☐

5- هل حصلت على تكوين في النظام المحاسبي المالي و/أو حضرت ندوات في هذا المجال: نع ☐ لا ☐

المحور الأول : تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

أولا. مدى كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسب المعتمد لأداء مهامه بفعالية

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير مرافق	محايد	موافق	مرافق تماما
6	النصوص و التشريعات التنظيمية الصادرة حاليا كافية لتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي					
7	ما جاء به القانون 10-01 يخدم مصالح مهنة المحاسبة عموما ومهنة المحاسب المعتمد خصوصا					
8	وصدور SCF هناك توافق بين إلزامية تطبيق التشريعات الموضحة له					
9	يحتاج المحاسب المعتمد أحيانا إلى توضيح لبعض القوانين والتشريعات المتعلقة ب SCF					
10	تتسم التشريعات الأخرى (الضريبية، التجارية، الاجتماعية...) بالوضوح عند تطبيق النظام المحاسبي المالي					
11	ساهمت القوانين والتشريعات الصادرة في تسهيل مهام المحاسب المعتمد					

12- برأيك هل التشريعات الحالية الصادرة المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المالي كافية وواضحة للمحاسب المعتمد لأداء مهامه بكل كفاءة؟ نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

-إذا كان الجواب لا، ماذا تقترح؟

ا.....

ثانيا:الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر ودورها في أدائه لمهامه

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير مرافق	محايد	موافق	مرافق تماما
13	تتسم الإستراتيجية المتبعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في عملية الإصلاحات بالفعالية					
14	الجهود المبذولة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة من قبل المحاسب SCF كافية للتطبيق السليم المعتمد					
15	كان هناك تغييب للمهنيين والأكاديميين عند إصدار SCF					
16	إعادة هيكلة المنظمة إلى ثلاث هيئات وطنية أمر SCF فعال لتطبيق					
17	إعادة تنظيم مهنة المحاسب المعتمد ساهم في تسهيل أداء مهامه					
18	وضع مهنة المحاسب المعتمد تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية لا يفقدها استقلاليتها					
19	تسعى المنظمات المهنية الحالية نحو حماية مصالح أعضائها والدفاع عن كرامتهم واستقلاليتهم					
20	تساهم المنظمات المهنية الحالية في التطوير والتحسين المستمر لمهنة المحاسب المعتمد					

21- ما رأيك في إعادة هيكلة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين واستحداث ثلاث هيئات؟ مع ☐ ضد ☐ دون جواب ☐

-إذا كان الجواب مع، ما هو تقيمك لدور الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد بمختلف أصنافها ؟

جيد ☐ مقبول ☐ سيئ ☐ دون جواب ☐

ثالثا: تعليم وتكوين المحاسبين المعتمدين وتوافقه مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير مرافق	محايد	موافق	مرافق تماما
22	برامج التعليم المحاسبي للمحاسبين المعتمدين تتلاءم ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر					
23	المبادرات المبذولة من قبل السلطات المالية نحو تعليم وتدريب المحاسبين المعتمدين غير كافية لتأهيلهم لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي					
24	عدد الملتقيات والدورات التكوينية المنظمة غير كافي لرفع مؤهلات المحاسبين المعتمدين					
25	التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية يتسم بالمحدودية					
26	تتوفر الجزائر على محاسبين معتمدين ذوي كفاءة SCF لتطبيق					
27	ساهمت الندوات الجهوية والدورات التكوينية المنظمة SCF في فهم وتوضيح					
28	ما زالت هناك ضرورة لإعادة تأهيل المحاسبين SCF المعتمدين بما يتماشى و متطلبات					

29- هل يمكن للمحاسبين المعتمدين القيام بمختلف مهامهم بكل كفاءة في ظل التعليم والتكوين المحاسبي الحالي ؟ نعم يكمن ☐ لا يمكن ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب لا يمكن، لماذا برأيك؟

بسبب قصور في محتوى البرامج التعليم ☐

بسبب نقص الأساتذة المؤطرين ☐

بسبب الفجوة بين التعليم الأكاديمي والممارسة المهنية ☐

آخر:.....

المحور الثاني: مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تسهيل مزاولة مهنة المحاسب المعتمد

الرقم	العبارات	غير موافق تمام	غير مرافق	محايد	موافق	مرافق تماما
30	اعتماد SCF على إطار تصوري للمحاسبة حسن من إعداد وعرض الكشوف المالية من قبل المحاسب المعتمد					
31	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مبني على أسس علمية متكاملة لإعداد وعرض الكشوف المالية					
32	يعالج الإطار التصوري عدة مشاكل كان يعاني منها المحاسب المعتمد					
33	يوضح الإطار التصوري للمحاسب المعتمد مختلف التغييرات الحاصلة على قائمتي الميزانية، جدول حسابات النتائج والملاحق					
34	يوضح الإطار التصوري للمحاسب المعتمد طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة وقائمة التغييرات في عناصر الملكية					
35	على تقييم عناصر SCF التغييرات التي ادخلها الكشوف المالية جيدة تسهل الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد					
36	له أثر ايجابي على للممارسة SCF إن تطبيق المحاسبية للمحاسب المعتمد					
37	تواكب التطورات SCF إن الممارسة المحاسبية وفق المحاسبية الحاصلة					
38	في إحداث تغييرات هامة على SCFساهم تطبيق الممارسة المحاسبية					
39	في حل العديد من المشاكل SCF ساهم تطبيق					

	التي كان يعاني منها المحاسب المعتمد					
40	يساعد النظام المحاسبي المالي في إعداد الكشوف المالية بشكل جيد					
41	ساهم التكيف الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي في تسهيل إعداد التصريحات الجبائية					

42- ترى تألية نظام المعلومات المحاسبي كان له أثر ايجابي مهم على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد.

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

43- برأيك ما هو تأثير التنظيم الجبائي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد في ظل النظام المحاسبي المالي؟

ايجابي ☐ سلبي ☐ لا تأثير ☐ دون جواب ☐

إذا الجواب سلبي، لماذا برأيك؟

ا.....

44- في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ما هي المشاكل التي تواجهك أثناء الممارسة المحاسبية؟

.....

.....

.....

45- مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني هل ساهم النظام المحاسبي في تسهيل أداء مهام المحاسب المعتمد؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

إذا الجواب نعم، أين يكمن ذلك؟

.....

.....

.....

.....

المحور الثالث: التحديات التي تواجه مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير مرافق	محايد	موافق	مرافق تماما
46	تواجه المحاسب المعتمد بعض المشاكل أثناء الممارسة المحاسبية					
47	هناك ضرورة لتعديل النظام الجبائي بما يتلاءم و المستجدات التي جاء بها SCF					
48	هناك غياب سياسة تكوين فعالة تعد محاسبين معتمدين وفق المعايير الدولية					
49	هناك نقص في المدربين والمكونين المختصين دوليا					
50	هيمنة المجلس الوطني للمحاسبة على عملية إصدار المعايير و تغييب المهنيين والأكاديميين عنها					
51	يسجل ضعف للتأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في الجامعات ومكاتب المحاسبة					
52	البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتلاءم مع تطبيق النظام المحاسبي المالي					
53	هناك غياب قوانين تكميلية داعمة لشرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي					

شكرا على تعاونكم

Université de Ghardaïa
Faculté des sciences économiques et commerciales et des sciences de gestion
Département des sciences de gestion

Étudiant: Hanane Adjila
Numéro de téléphone: 0667858ooo
E-mail: hananeadjila@yahoo.fr

Formulaire

Titre de la thèse:
"Réforme de la profession de comptable accréditée conformément au système de comptabilité financière et aux normes comptables internationales
- Une étude de terrain pour des comptables agréés dans le sud-est de l'Algérie - "

Salutations:

Dans le cadre de l'achèvement de la thèse de doctorat, qui vise à identifier les implications de l'application du système de comptabilité financière sur la profession de comptable agréé, et sont les exigences de la réforme. Nous vous demandons de participer et de contribuer à enrichir ce sujet en répondant aux questions du présent formulaire, compte tenu de l'importance de votre bonne opinion des connaissances et de l'expertise que vous possédez dans ce domaine. Nous vous assurons que les données à obtenir seront traitées avec la plus grande confidentialité et ne seront utilisées qu'à des fins de recherche. Recherche scientifique.
Enfin, nous vous remercions par avance de votre coopération et de votre contribution à cette recherche.

Note:
Veuillez lire attentivement les conditions et / ou les questions et mettre la marque (X) au bon endroit et / ou remplir les espaces existants.

Veuillez accepter, Monsieur, Madame, nous avons le plus grand respect et une grande estime.

informations fonctionnelles

1- Emploi / Profession: professionnel ☐ Professeur ☐ Professeur et professionnel ☐

2- Diplôme:Licence ☐ Magistère ☐ doctorat ☐ autres ☐

Certifications

3- Certificat professionnel: comptable agréé ☐ Commissaire aux comptes ☐ expert comptable ☐ sans certificat professionnel ☐

4- ans d'expérience: moins de 5 ans ☐ de 5 à 10 ans ☐ de 10 à 20 ans ☐ plus de 20 ans ☐

5. Avez-vous obtenu une formation dans le système de comptabilité financière et / ou assisté à des séminaires dans ce domaine? Oui ☐ Non ☐

Le premier axe: Organiser la profession de comptable agréé dans l'application du système de comptabilité financière algérienne

D'abord. L'adéquation des lois et des règlements régissant la profession de comptable agréé pour l'exercice efficace de ses fonctions

N	Les expressions	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	d'accord	fortement d'accord
6	Les textes et législations réglementaires en vigueur suffisant à clarifier la bonne application du système comptable financière					
7	Les dispositions de la loi 10-01 servent les intérêts de la profession comptable en général et de la profession de comptable agréé en particulier					
8	Il existe une corrélation entre l'application obligatoire du SCF et la promulgation de la législation qui les clarifie.					
9	Un comptable agréé a besoin parfois de clarifications sur certaines lois et réglementations relatives à SCF					
10	Les autres lois (fiscales, commerciales, sociales, etc.) sont claires lors de l'application du système de comptabilité					
11	Lois et législations édictées pour faciliter les fonctions de comptable agréé					

12. Selon vous, la législation en vigueur concernant l'application du système de comptabilité financière est-elle suffisante et claire pour que le comptable agréé puisse s'acquitter efficacement de ses tâches? Oui ☐ Non ☐ Pas de réponse ☐
- Si non, que suggérez-vous?

.....
……
……
……
……

Deuxièmement: les organismes chargés de superviser la profession de comptable agréé en Algérie et son rôle dans l'exercice de ses fonctions

N	Les expressions	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	d'accord	fortement d'accord
13	La stratégie adoptée par le Conseil national de la comptabilité (CNC) dans le processus de réforme est efficace					
14	efforts déployés par le Conseil national de la comptabilité suffisent pour que le comptable agréé applique correctement le SCF					
15	Il y avait un manque de professionnels et d'universitaires lorsque SCF a été créée.					
16	La restructuration de l'organisation en trois organismes nationaux est un moyen efficace d'appliquer le SCF.					
17	La réorganisation de la profession de comptable agréé a contribué à faciliter l'exercice de ses fonctions.					
18	Le statut de la profession de comptable agréé sous la tutelle du ministre chargé des finances ne perd pas son indépendance					
19	Les organisations professionnelles actuelles cherchent à protéger les intérêts de leurs membres					

	et à défendre leur dignité et leur indépendance					
20	Les organisations professionnelles actuelles contribuent au développement et l'amélioration continue de la profession de comptable agréé					

21. Que pensez-vous de la restructuration de l'Organisation nationale des experts-comptables, Commissaire aux comptes et des comptables agréés, des comptables , et de la création d'un trois organes?

Avec ☐ contre ☐ Sans réponse ☐

- Si la réponse est positive, comment évaluez-vous le rôle des organes de Superviseur de la profession de comptable agréé dans toutes ses catégories?

Bon ☐ acceptable ☐ Mauvais ☐ sans réponse ☐

Troisièmement: l'éducation et formation des comptables agréés et leur conformité aux exigences de l'application du système de comptabilité financière en Algérie

N	Les expressions	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	d'accord	fortement d'accord
22	Les programmes d'enseignement de la comptabilité destinés aux comptables agréés se conforment aux exigences de l'application du système de comptabilité financière en Algérie					
23	Les initiatives prises par les autorités financières en matière d'éducation et de formation des comptables agréés ne sont pas suffisantes pour les qualifier pour l'application du système de comptabilité financière					
24	Le nombre de réunions et de cours de formation organisés n'est pas suffisant pour améliorer les qualifications des comptables agréés					
25	L'enseignement de la comptabilité dans les universités algériennes est limité					
26	L'Algérie a des comptables agréés qui sont compétents pour mettre en œuvre SCF					

27	Les séminaires régionaux et les cours de formation structurés ont contribué à la compréhension et à la clarification du SCF					
28	Il reste encore à réhabiliter les comptables certifiés conformément aux exigences de la SCF					

29. Les comptables agréés peuvent-ils accomplir leurs diverses tâches efficacement dans le cadre de la formation actuelle en éducation et en comptabilité?

Oui possible ☐ ne peuvent pas ☐ Pas de réponse ☐

Si la réponse ne peut pas, pourquoi de votre avis?

En raison du manque de contenu dans les programmes éducatifs ☐

en raison du manque de professeurs maîtres ☐

En raison de l'écart entre l'éducation universitaire et la pratique professionnelle ☐

Autre:……...

Le deuxième axe : l'apport de l'application du système de comptabilité financière algérien pour faciliter l'exercice de la profession de comptable agréé

N	Les expressions	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	d'accord	fortement d'accord
30	Adoption par la SCF d'un cadre conceptuel pour la comptabilité La préparation des états financiers par le comptable agréé					
31	Le cadre conceptuel du système de comptabilité financière repose sur une base scientifique intégrée pour l'établissement et la présentation des états financiers.					
32	Le cadre conceptuel aborde plusieurs problèmes rencontrés par le comptable agréé					
33	Le cadre conceptuel du comptable agréé présente les différents changements apportés au budget, aux résultats et aux tableaux en annexe.					
34	Le cadre conceptuel du comptable agréé décrit les méthodes de préparation du tableau des flux de trésorerie et la liste des modifications apportées					

	aux éléments de propriété.					
35	Les modifications apportées par le SCF à l'évaluation des éléments des états financiers sont utiles pour faciliter la comptabilité du comptable agréé					
36	L'application du SCF a un impact positif sur les pratiques comptables du comptable agréé					
37	La pratique comptable conforme à SCF se conforme aux évolutions comptables					
38	La mise en œuvre de SCF a contribué à des changements importants dans les pratiques comptables					
39	L'application de SCF a permis de résoudre un nombre des problèmes rencontrés par le comptable agréé					
40	Le système de comptabilité financière aide à la préparation des états financiers					
41	L'ajustement fiscal a contribué au contenu du système de comptabilité financière a faciliter la préparation des déclarations fiscales					

42- estime que l'intégrité du système d'information comptable a eu un impact positif significatif sur les pratiques comptables du comptable agréé.

Oui ☐ Non ☐ Pas de réponse ☐

43. À votre avis, quel est l'effet de la réglementation fiscale sur les pratiques comptables adoptées par le comptable dans le cadre du système de comptabilité financière?

Positif ☐ Négatif ☐ Pas d'effet ☐ sans réponse ☐

Si la réponse est négative, pourquoi pensez-vous?

.....

44. Dans l'application du système de comptabilité financière, Quels sont les problèmes auxquels vous êtes confrontés lors de la pratique de la comptabilité?

....

....

....

45. Comparé au plan comptable national le système comptable a-t-il facilité l'exécution des tâches du comptable agréé?

Oui ☐ Non ☐ Pas de réponse ☐

Si oui, où est ce mensonge?

....

....

....

Troisième axe: les défis de la profession de comptable agréé dans le cadre de l'application du système de comptabilité financière algérien

N	Les expressions	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	d'accord	fortement d'accord
46	Le comptable agréé rencontre des problèmes lors de la pratique comptable					
47	Il est nécessaire de modifier le système fiscal en fonction de l'évolution du SCF					
48	Il n'existe pas de politique de composition efficace, à savoir un comptable accrédité conformément aux normes internationales.					
49	Il y a une pénurie de formateurs internationaux et d'électeurs					
50	Le Conseil national de la comptabilité (CNC)a dominé le processus de publication des normes et l'absence de professionnels et d'universitaires.					
51	avec peu de qualifications scientifiques et pratiques pour les comptables des universités et des bureaux comptables					
52	L'environnement comptable algérien n'est pas compatible avec l'application du système de comptabilité financière					
53	Il existe un manque de lois complémentaires complémentaires pour expliquer comment le système comptable est appliqué					

Merci pour votre aide

الملحق رقم (02): أسئلة المقابلة

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الطالبة: عجيلة حنان

رقم الهاتف:0667858886

البريد الالكتروني:hananeadjila@yahoo.fr

أسئلة المقابلة

عنوان الأطروحة:

"إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية – دراسة ميدانية لعينة من محاسبين معتمدين في الجنوب الشرقي للجزائر–"

تحية طيبة وبعد:

في إطار انجاز أطروحة الدكتوراه والتي تهدف إلى التعرف على انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد، وماهية متطلبات تطويرها.نرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستمارة، نظرا لأهمية رأيكم السديد بما تملكونه من علم وخبرة في هذا التخصص، مؤكدين لكم بأن البيانات التي سيتم التحصل عليها ستعامل بمنتهى السرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

1–السؤال الأول: ماهو تقييمك لما جاء به القانون 10–01 خاصة فيما تعلق بمهنة المحاسب المعتمد مقارنة ما ماكان سابق في القانون 91–08؟ من حيث:

أ– عدد ونوع القوانين والتشريعات المنظمة لهذه المهنة؟

.....

.....

.....

.....

ب–ما فعالية تفكيك المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين واستحداث ثلاث هيئات؟وكيف يساعد تشكيل منظمة خاصة بالمحاسبين المعتمدين أصحاب المهنة؟

.....

.....

.....

.....

ج– لماذا لم يتم تخصيص معهد أو مدرسة لتكوين المحاسبين المعتمدين مثل باقي المهن؟.

.....

.....

.....

.....

2–السؤال الثاني: برأيك هل هناك ضرورة لإعادة النظر في هذا القانون؟.

إذا كان الجواب نعم، ماهي مقترحاتك؟

.....

.....

.....

.....

3–السؤال الثالث: إن توفر النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري، فضلا لما جاء به ساهم في تفعيل الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد، برأيك ماهي النقاط التي مازالت تحتاج لإعادة النظر لزيادة الفعالية؟

.....

.....

.....

.....

وماهي الحلول المقترحة؟

.....

.....

.....

.....

4-السؤال الرابع:

كخلاصة تجربتكم من فضلكم

في ظل الوضع الراهن، ما هي سبل تطوير مهنة المحاسب المعتمد؟

.....

.....

.....

.....

و في الأخير شكرا جزيلا على تعاونكم و جعله الله في ميزان حسناتكم

الملحق رقم (03): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الأستاذ	الجامعة
أ د/ مصيطفى عبد اللطيف	جامعة غرداية
أ د/ بلعور سليمان	جامعة غرداية
أ د/ بن سانية عبد الرحمان	جامعة غرداية
أ د/ عزاوي اعمر	جامعة ورقلة
أ د/ مناصرية رشيد	جامعة ورقلة
د/ خمقاني بدر الزمان	جامعة ورقلة
د/ بوقليمينة عائشة	جامعة غرداية
د/محمد العربي قزون	جامعة ورقلة
د/ أحمد بكاي	جامعة الأغواط
أ/ علي بن يحي	جامعة غرداية

الملحق رقم (04): مخرجات SPSS

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	133	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	133	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cranbach's Alpha	N of Items
.818	41

Correlations

Correlations

		و النصوص التشريعات الصادرة التنظيمية لتوضيح كافية حاليا السليم التطبيق المحاسبي للنظام المالي	القانون به جاء ما يخدم 01-10 مهنة مصالح عموما المحاسبة المحاسب ومهنة خصوصا المعتمد	توافق هناك إلزامية بين SCF تطبيق وصدور التشريعات له الموضحة	L1
التنظيمية التشريعات و النصوص التطبيق لتوضيح كافية حاليا الصادرة المالي المحاسبي للنظام السليم	Pearson Correlation	1	.229**	.327**	.665**
	Sig. (2-tailed)		.008	.000	.000
	N	133	133	133	133
مصالح يخدم 01-10 القانون به جاء ما المحاسب ومهنة عموما المحاسبة مهنة خصوصا المعتمد	Pearson Correlation	.229**	1	.265**	.561**
	Sig. (2-tailed)	.008		.002	.000
	N	133	133	133	133
SCF تطبيق إلزامية بين توافق هناك له الموضحة التشريعات وصدور	Pearson Correlation	.327**	.265**	1	.587**

	Sig. (2-tailed)	.000	.002		.000
	N	133	133	133	133
L1	Pearson Correlation	.665**	.561**	.587**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		L1	المحاسب يحتاج إلى أحيانا المعتمد لبعض توضيح القوانين والتشريعات ب المتعلقة SCF	تتسم التشريعات) الأخرى الضريبية، التجارية، ..الاجتماعية بالوضوح (. تطبيق عند النظام المحاسبي المالي	القوانين ساهمت والتشريعات تسهيل في الصادرة المحاسب مهام المعتمد
L1	Pearson Correlation	1	.403**	.528**	.755**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	133	133	133	133
توضيح إلى أحيانا المعتمد المحاسب يحتاج ب المتعلقة والتشريعات القوانين لبعض SCF	Pearson Correlation	.403**	1	.143	.168
	Sig. (2-tailed)	.000		.100	.053
	N	133	133	133	133
الضريبية،) الأخرى التشريعات تتسم عند بالوضوح (...الاجتماعية التجارية، المالي المحاسبي النظام تطبيق	Pearson Correlation	.528**	.143	1	.228**
	Sig. (2-tailed)	.000	.100		.008
	N	133	133	133	133

في الصادرة والتشريعات القوانين ساهمت المعتمد المحاسب مهام تسهيل	Pearson Correlation	.755**	.168	.228**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.053	.008	
	N	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		تتسم الإستراتيجية قبل من المتبعة الوطني المجلس في للمحاسبة عملية الإصلاحات بالفعالية	الجهود المبذولة قبل من المجلس الوطني للمحاسبة كافية للتطبيق السليم SCF قبل من المحاسب المعتمد	هناك كان للمهنيين تغييب والأكاديميين إصدار عند SCF	هيكلة إعادة إلى المنظمة هيئات ثلاث أمر وطنية لتطبيق فعال SCF	L2
المجلس قبل من المتبعة الإستراتيجية تتسم الإصلاحات عملية في للمحاسبة الوطني بالفعالية	Pearson Correlation	1	.393**	.051	.075	.573**
	Sig. (2-tailed)		.000	.557	.390	.000
	N	133	133	133	133	133
الوطني المجلس قبل من المبذولة الجهود من SCF السليم للتطبيق كافية للمحاسبة المعتمد المحاسب قبل	Pearson Correlation	.393**	1	-.019-	-.023-	.418**
	Sig. (2-tailed)	.000		.825	.796	.000
	N	133	133	133	133	133

عند والأكاديميين للمهنيين تغييب هناك كان SCF إصدار	Pearson Correlation	.051	-.019-	1	-.081-	.135
	Sig. (2-tailed)	.557	.825		.355	.120
	N	133	133	133	133	133
هيئات ثلاث إلى المنظمة هيكلة إعادة SCF لتطبيق فعال أمر وطنية	Pearson Correlation	.075	-.023-	-.081-	1	.532**
	Sig. (2-tailed)	.390	.796	.355		.000
	N	133	133	133	133	133
L2	Pearson Correlation	.573**	.418**	.135	.532**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.120	.000	
	N	133	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

	تساهم المنظمات الحالية المهنية التطوير في والتحسين لمهنة المستمر المحاسب المعتمد	تسعى المنظمات الحالية المهنية حماية نحو مصالح أعضائها عن والدفاع كرامتهم واستقلاليتهم	مهنة وضع المحاسب تحت المعتمد الوزير وصاية بالمالية المكلف يفقدها لا استقلاليتها	مهنة تنظيم إعادة المعتمد المحاسب تسهيل في ساهم مهامه أداء	L2	

L2	Pearson Correlation	1	.632**	.532**	.656**	.705**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	133	133	133	133	133
ساهم المعتمد المحاسب مهنة تنظيم إعادة مهامه أداء تسهيل في	Pearson Correlation	.632**	1	.194*	.389**	.349**
	Sig. (2-tailed)	.000		.025	.000	.000
	N	133	133	133	133	133
وصاية تحت المعتمد المحاسب مهنة وضع استقلاليتها يفقدها لا بالمالية المكلف الوزير	Pearson Correlation	.532**	.194*	1	.308**	.361**
	Sig. (2-tailed)	.000	.025		.000	.000
	N	133	133	133	133	133
حماية نحو الحالية المهنية المنظمات تسعى كرامتهم عن والدفاع أعضائها مصالح واستقلاليتهم	Pearson Correlation	.656**	.389**	.308**	1	.528**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	133	133	133	133	133
التطوير في الحالية المهنية المنظمات تساهم المعتمد المحاسب لمهنة المستمر والتحسين	Pearson Correlation	.705**	.349**	.361**	.528**	1

Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
N	133	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		التعليم برامج المحاسبي للمحاسبين تتلاءم المعتمدين تطبيق ومتطلبات المحاسبي النظام في المالي الجزائر	المبادرات من المبذولة قبل السلطات نحو المالية تعليم وتدريب المحاسبين المعتمدين كافية غير لتأهيلهم لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي	الملتقيات عدد التكوينية والدورات كافي غير المنظمة مؤهلات لرفع المحاسبين المعتمدين	في المحاسبي التعليم الجزائرية الجامعات بالمحدودية يتسم	L3
للمحاسبين المحاسبي التعليم برامج النظام تطبيق ومتطلبات تتلاءم المعتمدين الجزائر في المالي المحاسبي	Pearson Correlation	1	-.043-	.073	.090	.436**
	Sig. (2-tailed)		.622	.401	.305	.000
	N	133	133	133	133	133
المالية السلطات قبل من المبذولة المبادرات المعتمدين المحاسبين وتدريب تعليم نحو النظام تطبيق لمتطلبات لتأهيلهم كافية غير المالي المحاسبي	Pearson Correlation	-.043-	1	.315**	.310**	.514**
	Sig. (2-tailed)	.622		.000	.000	.000
	N	133	133	133	133	133
المنظمة التكوينية والدورات الملتقيات عدد المحاسبين مؤهلات لرفع كافي غير المعتمدين	Pearson Correlation	.073	.315**	1	.467**	.622**
	Sig. (2-tailed)	.401	.000		.000	.000

	N	133	133	133	133	133
الجزائرية الجامعات في المحاسبي التعليم بالمحدودية يتسم	Pearson Correlation	.090	.310**	.467**	1	.551**
	Sig. (2-tailed)	.305	.000	.000		.000
	N	133	133	133	133	133
L3	Pearson Correlation	.436**	.514**	.622**	.551**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	133	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		L3	الجزائر تتوفر محاسبين على ذوي معتمدين لتطبيق كفاءة SCF	ساهمت الندوات الجهوية والدورات التكوينية في المنظمة وتوضيح فهم SCF	ضرورة هناك زالت ما المحاسبين تأهيل لإعادة و يتماشى بما المعتمدين SCF متطلبات
L3	Pearson Correlation	1	.359**	.448**	.322**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	133	133	133	133
معتمدين محاسبين على الجزائر تتوفر SCF لتطبيق كفاءة ذوي	Pearson Correlation	.359**	1	.482**	-.201-*
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.020
	N	133	133	133	133
والدورات الجهوية الندوات ساهمت SCF وتوضيح فهم في المنظمة التكوينية	Pearson Correlation	.448**	.482**	1	-.248-**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.004
	N	133	133	133	133
تأهيل لإعادة ضرورة هناك زالت ما متطلبات و يتماشى بما المعتمدين المحاسبين SCF	Pearson Correlation	.322**	-.201-*	-.248-**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.020	.004	
	N	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		اعتماد على SCF تصوري إطار حسن للمحاسبة إعداد من وعرض الكشوف قبل من المالية المحاسب المعتمد	الإطار التصوري للنظام المحاسبي مبني المالي أسس على متكاملة علمية لإعداد وعرض المالية الكشوف	الإطار يعالج عدة التصوري يعاني كان مشاكل المحاسب منها المعتمد	الإطار يوضح التصوري للمحاسب مختلف المعتمد التغييرات على الحاصلة قائمتي الميزانية، حسابات جدول النتائج والملاحق	X	
تصوري إطار على SCF اعتماد الكشوف وعرض إعداد من حسن للمحاسبة المعتمد المحاسب قبل من المالية	Pearson Correlation	1	.628**	.312**	.414**	.711**	
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	
	N	133	133	133	133	133	
المالي المحاسبي للنظام التصوري الإطار لإعداد متكاملة علمية أسس على مبني المالية الكشوف وعرض	Pearson Correlation	.628**	1	.406**	.581**	.743**	
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	
	N	133	133	133	133	133	
كان مشاكل عدة التصوري الإطار يعالج المعتمد المحاسب منها يعاني	Pearson Correlation	.312**	.406**	1	.553**	.662**	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	
	N	133	133	133	133	133	
المعتمد للمحاسب التصوري الإطار يوضح قائمتي على الحاصلة التغييرات مختلف والملاحق النتائج حسابات جدول الميزانية،	Pearson Correlation	.414**	.581**	.553**	1	.672**	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	
	N	133	133	133	133	133	
X	Pearson Correlation	.711**	.743**	.662**	.672**	1	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		
	N	133	133	133	133	133	

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		x	يوضح الإطار التصوري للمحاسب المعتمد إعداد طرق جدول تدفقات الخزينة وقائمة التغييرات عناصر في الملكية	التي التغييرات ادخلها علىSCF عناصر تقييم المالية الكشوف تسهل جيدة الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد	تطبيق إن أثر لهSCF على ايجابي للممارسة المحاسبية المعتمد للمحاسب	الممارسة إن وفق المحاسبية تواكبSCF المحاسبية التطورات الحاصلة
X	Pearson Correlation	1	.646**	.610**	.771**	.686**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	133	133	133	133	133
المعتمد للمحاسب التصوري الإطار يوضح وقائمة الخزينة تدفقات جدول إعداد طرق الملكية عناصر في التغييرات	Pearson Correlation	.646**	1	.552**	.380**	.430**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	133	133	133	133	133
تقييم علىSCF ادخلها التي التغييرات تسهل جيدة المالية الكشوف عناصر المعتمد للمحاسب المحاسبية الممارسة	Pearson Correlation	.610**	.552**	1	.514**	.351**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	133	133	133	133	133
على ايجابي أثر لهSCF تطبيق إن المعتمد للمحاسب المحاسبية للممارسة	Pearson Correlation	.771**	.380**	.514**	1	.516**

	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	133	133	133	133	133
تواكبSCF وفق المحاسبية الممارسة إن الحاصلة المحاسبية التطورات	Pearson Correlation	.686**	.430**	.351**	.516**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	133	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		x	تطبيق ساهم في SCF إحداث تغييرات على هامة الممارسة المحاسبية	تطبيق ساهم حل فيSCF من العديد التي المشاكل منها يعاني كان المحاسب المعتمد	النظام يساعد المالي المحاسبي إعداد في المالية الكشوف جيد بشكل	الجبائي التكيف ساهم النظام محتوى مع في المالي المحاسبي إعداد تسهيل الجبائية التصريحات
X	Pearson Correlation	1	.679**	.656**	.727**	.450**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	133	133	133	133	133
تغييرات إحداث في SCF تطبيق ساهم المحاسبية الممارسة على هامة	Pearson Correlation	.679**	1	.605**	.622**	.249**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.004

	N	133	133	133	133	133
من العديد حل فيSCF تطبيق ساهم المحاسب منها يعاني كان التي المشاكل المعتمد	Pearson Correlation	.656**	.605**	1	.504**	.365**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	133	133	133	133	133
إعداد في المالي المحاسبي النظام يساعد جيد بشكل المالية الكشوف	Pearson Correlation	.727**	.622**	.504**	1	.391**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	133	133	133	133	133
النظام محتوى مع الجبائي التكيف ساهم إعداد تسهيل في المالي المحاسبي الجبائية التصريحات	Pearson Correlation	.450**	.249**	.365**	.391**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.004	.000	.000	
	N	133	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

	z1	z2	z3	z

	Pearson Correlation	1	.527**	.214*	.583**
z1	Sig. (2-tailed)		.000	.013	.000
	N	133	133	133	133
	Pearson Correlation	.527**	1	.379**	.683**
z2	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
	N	133	133	133	133
	Pearson Correlation	.214*	.379**	1	.694**
z3	Sig. (2-tailed)	.013	.000		.000
	N	133	133	133	133
	Pearson Correlation	.583**	.683**	.694**	1
z	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		z	z4	z5	z6
	Pearson Correlation	1	.772**	.721**	.765**
z	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	133	133	133	133
	Pearson Correlation	.772**	1	.467**	.610**
z4	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
	N	133	133	133	133
	Pearson Correlation	.721**	.467**	1	.544**
z5	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
	N	133	133	133	133
	Pearson Correlation	.765**	.610**	.544**	1
z6	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	133	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		z	z7	z8
	Pearson Correlation	1	.634**	.611**
z	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	133	133	133
	Pearson Correlation	.634**	1	.627**
z7	Sig. (2-tailed)	.000		.000

	N	133	133	133
	Pearson Correlation	.611**	.627**	1
z8	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	133	133	133

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Frequency Table

المهنة /الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مهني	51	38.3	38.3	38.3
	أستاذ جامعي	50	37.6	37.6	75.9
	أستاذ ومهني	32	24.1	24.1	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

العلمية الشهادة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	28	21.1	21.1	21.1
	ماجستير	29	21.8	21.8	42.9
	دكتوراه	59	44.4	44.4	87.2
	أخرى شهادات	17	12.8	12.8	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

المهنية الشهادة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	معتمد محاسب	70	52.6	52.6	52.6
	حسابات محافظ	17	12.8	12.8	65.4
	محاسبي خبير	14	10.5	10.5	75.9
	مهنية شهادة بدون	32	24.1	24.1	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

الخبرة سنوات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	34	25.6	25.6	25.6
	سنوات 10 إلى 5 من	53	39.8	39.8	65.4
	سنة 20 إلى 10 من	32	24.1	24.1	89.5
	سنة20 من أكثر	14	10.5	10.5	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

المجال هذا في ندوات حضرت أو/و المالي المحاسبي النظام في تكوين على حصلت هل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	21	15.8	16.2	16.2

	نعم	109	82.0	83.8	100.0
	Total	130	97.7	100.0	
Missing	System	3	2.3		
	Total	133	100.0		

الاحصاء الوصفي للبعد الأول من المحور الاولDescriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
الصادرة التنظيمية التشريعات و النصوص للنظام السليم التطبيق لتوضيح كافية حاليا المالي المحاسبي	133	1.00	4.00	3.1805	1.02864
مهنة مصالح يخدم 01-10 القانون به جاء ما المعتمد المحاسب ومهنة عموما المحاسبة خصوصا	133	1.00	5.00	3.5714	.84643
وصدور SCF تطبيق إلزامية بين توافق هناك له الموضحة التشريعات	133	1.00	5.00	3.3609	.93207
توضيح إلى أحيانا المعتمد المحاسب يحتاج SCF ب المتعلقة والتشريعات القوانين لبعض التجارية، الضريبية،) الأخرى التشريعات تتسم	133	1.00	5.00	3.7970	.89408
النظام تطبيق عند بالوضوح (...الاجتماعية المالي المحاسبي	133	1.00	5.00	2.8947	1.07494
تسهيل في الصادرة والتشريعات القوانين ساهمت المعتمد المحاسب مهام	133	1.00	5.00	3.5489	.94921
L1	133	1.00	4.17	3.3922	.55853
Valid N (listwise)	133				

الاحصاء الوصفي للبعد الثاني من المحور الاولDescriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
المجلس قبل من المتبعة الإستراتيجية تتسم بالفعالية الإصلاحات عملية في للمحاسبة الوطني الوطني المجلس قبل من المبذولة الجهود	133	1.00	5.00	2.9624	1.01060
قبل من SCF السليم للتطبيق كافية للمحاسبة المعتمد المحاسب	133	1.00	5.00	3.1128	1.09858
عند والأكاديميين للمهنيين تغييب هناك كان SCF إصدار	133	1.00	5.00	2.1128	.95865
أمر وطنية هيئات ثلاث إلى المنظمة هيكلة إعادة SCF لتطبيق فعال	133	1.00	5.00	3.4211	1.00913
في ساهم المعتمد المحاسب مهنة تنظيم إعادة مهامه أداء تسهيل	133	1.00	5.00	3.5714	.93974

وصاية تحت المعتمد المحاسب مهنة وضع استقلاليتها يفقدها لا بالمالية المكلف الوزير	133	1.00	5.00	2.9699	1.21817
حماية نحو الحالية المهنية المنظمات تسعى كرامتهم عن والدفاع أعضائها مصالح واستقلاليتهم	133	1.00	5.00	3.5038	1.09145
التطوير في الحالية المهنية المنظمات تساهم المعتمد المحاسب لمهنة المستمر والتحسين	133	1.00	5.00	3.5564	.91630
L2	133	1.50	4.25	3.1513	.53854
Valid N (listwise)	133				

الاحصاء الوصفي للبعد الثالث من المحور الاولDescriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
المعتمدين للمحاسبين المحاسبي التعليم برامج المالي المحاسبي النظام تطبيق ومتطلبات تتلاءم الجزائر في	133	1.00	5.00	3.2782	.91580
نحو المالية السلطات قبل من المبذولة المبادرات كافية غير المعتمدين المحاسبين وتدريب تعليم المالي المحاسبي النظام تطبيق لمتطلبات لتأهيلهم	133	1.00	5.00	2.5789	1.03872
غير المنظمة التكوينية والدورات الملتقيات عدد المعتمدين المحاسبين مؤهلات لرفع كافي	133	1.00	5.00	2.3308	1.09905
يتسم الجزائرية الجامعات في المحاسبي التعليم بالمحدودية	133	1.00	5.00	2.2406	1.02359
ذوي معتمدين محاسبين على الجزائر تتوفر SCF لتطبيق كفاءة	133	1.00	5.00	3.5113	1.07038
التكوينية والدورات الجهوية الندوات ساهمت SCF وتوضيح فهم في المنظمة	133	1.00	5.00	3.4812	.97391
المحاسبين تأهيل لإعادة ضرورة هناك زالت ما SCF متطلبات و يتماشى بما المعتمدين	133	1.00	5.00	2.6391	1.31621
L3	133	1.29	4.14	2.8657	.48946
Valid N (listwise)	133				

الاحصاء الوصفي المحور الثانيDescriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	133	1.00	5.00	3.8496	.80242
X2	133	1.00	5.00	3.7820	.73173
X3	133	1.00	5.00	3.7218	.89064
X4	133	1.00	5.00	3.7669	.80611
X5	133	1.00	5.00	3.7519	.81097
X6	133	1.00	5.00	3.6767	.78382

X7	133	1.00	5.00	3.8346	.75056
X8	133	1.00	5.00	3.7970	.83266
X9	133	1.00	5.00	3.7519	.78244
X10	133	1.00	5.00	3.7068	.88576
X11	133	1.00	5.00	3.6992	.90441
X12	133	1.00	5.00	3.1579	1.05774
X	133	1.00	4.83	3.7080	.56646
Valid N (listwise)	133				

الاحصاء الوصفي المحور الاخيرDescriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
أثناء المشاكل بعض المعتمد المحاسب تواجه المحاسبية الممارسة	133	1.00	5.00	3.9023	.75743
يتلاءم بما الجبائي النظام لتعديل ضرورة هناك SCF بها جاء التي المستجدات و	133	1.00	6.00	4.1729	.83947
محاسبين تعد فعالة تكوين سياسة غياب هناك الدولية المعايير وفق معتمدين	133	1.00	5.00	3.8120	1.00868
المختصين والمكونين المدربين في نقص هناك دوليا	133	1.00	5.00	4.0000	.91287
عملية على للمحاسبة الوطني المجلس هيمنة والأكاديميين المهنيين تغييب و المعايير إصدار عنها	133	1.00	5.00	3.9549	.96031
والعملي العلمي للتأهيل ضعف بسجل المحاسبة ومكاتب الجامعات في للمحاسبين	133	1.00	5.00	3.9173	.99274
تطبيق مع تتلاءم لا الجزائرية المحاسبية البيئة المالي المحاسبي النظام	133	1.00	5.00	3.9323	.83662
النظام لتطبيق داعمة تكميلية قوانين غياب هناك المالي المحاسبي	133	1.00	5.00	4.1880	.78961
Z	133	1.00	5.00	3.9850	.61044
Valid N (listwise)	133				

اختبار التوزيع الطبيعي

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		L1	L2	L3	L	x	Z
Normal Parameters[a,b]	N	133	133	133	133	133	133
	Mean	3.3922	3.1513	2.8657	3.1364	3.6160	3.9850
	Std. Deviation	.55853	.53854	.48946	.34206	.49562	.61044
Most Extreme Differences	Absolute	.195	.150	.136	.125	.150	.143
	Positive	.108	.065	.136	.063	.106	.088

Negative	-.195-	-.150-	-.108-	-.125-	-.150-	-.143-
Test Statistic	.195	.150	.136	.125	.150	.143
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000[c]	.000[c]	.000[c]	.000[c]	.000[c]	.000[c]

اختبار كاي تربيع لاختبار الفرضيات Chi-Square Test

Test Statistics

	L1	L2	L3	x	z
Chi-Square	95.526[a]	80.857[b]	137.429[b]	121.105[c]	99.143[b]
df	13	18	18	27	18
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000

برأيك هل التشريعات الحالية الصادرة المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المالي كافية وواضحة للمحاسب المعتمد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	28	21.1	21.1	21.1
	بدون جواب	26	19.5	19.5	40.6
	نعم	79	59.4	59.4	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

إذا كان الجواب لا، ماذا تقترح

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	.00	10	7.5	100.0	100.0
Missing	System	123	92.5		
	Total	133	100.0		

ما رأيك في إعادة هيكلة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين واستحداث ثلث هيئات؟

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	ضد	28	21.1	21.1	21.1
	دون جواب	38	28.6	28.6	49.6
	مع	67	50.4	50.4	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

إذا كان الجواب مع، ما هو تقيمك لدور الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد بمختلف أصنافها ؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سيئ	26	19.5	23.9	23.9
	دون جواب	18	13.5	16.5	40.4
	مقبول	62	46.6	56.9	97.2
	جيد	3	2.3	2.8	100.0
	Total	109	82.0	100.0	
Missing	System	24	18.0		
	Total	133	100.0		

هل يمكن للمحاسبين المعتمدين القيام بمختلف مهامهم بكل كفاءة في ظل التعليم والتكوين المحاسبي الحالي ؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يمكن	52	39.1	39.1	39.1
	دون جواب	23	17.3	17.3	56.4
	نعم يكمن	58	43.6	43.6	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

إذا كان الجواب لا يمكن، لماذا برأيك؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بسبب قصور في محتوى البرامج التعليمية	13	9.8	20.6	20.6
	بسبب نقص الأساتذة المؤطرين	5	3.8	7.9	28.6
	بسبب الفجوة بين التعليم الأكاديمي والممارسة المهنية	45	33.8	71.4	100.0
	Total	63	47.4	100.0	
Missing	System	70	52.6		
	Total	133	100.0		

ترى تألية نظام المعلومات المحاسبي كان له أثر ايجابي مهم على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	.00	2	1.5	1.5	1.5
	لا	18	13.5	13.5	15.0
	بدون جواب	23	17.3	17.3	32.3
	نعم	90	67.7	67.7	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

برأيك ما هو تأثير التنظيم الجبائي على الممارسة المحاسبية للمحاسب المعتمد في ظل النظام المحاسبي المالي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سلبي	38	28.6	28.8	28.8

	دون جواب	47	35.3	35.6	64.4
	لا تأثير	25	18.8	18.9	83.3
	ايجابي	22	16.5	16.7	100.0
	Total	132	99.2	100.0	
Missing	System	1	.8		
	Total	133	100.0		

مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني هل ساهم النظام المحاسبي في تسهيل أداء مهام المحاسب المعتمد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	30	22.6	22.6	22.6
	بدون جواب	36	27.1	27.1	49.6
	نعم	67	50.4	50.4	100.0
	Total	133	100.0	100.0	

الفهرس

الفهرس

شكر و عرفان ..... **III**

ملخص..... **IV**

قائمة المحتويات..... **VI**

قائمة الجداول..... **VIII**

قائمة الأشكال..... **X**

قائمة الاختصارات..... **XI**

قائمة الملاحق..... **XIII**

مقدمة..... **أ–ن**

الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي لمهنة المحاسبة والمحاسب المعتمد في الجزائر..... **1**

تمهيد:..... **2**

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة..... **3**

المطلب الأول: مسار تطور المحاسبة..... **3**

المطلب الثاني: مفهوم، أهداف، وظائف وفروع المحاسبة..... **9**

المطلب الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية..... **16**

المبحث الثاني : الإطار النظري و التنظيمي لمهنة المحاسبة..... **23**

المطلب الأول: مهنة المحاسبة – مفاهيم ومقومات **23**

المطلب الثاني: تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة..... **36**

المطلب الثالث: بيئة مهنة المحاسبة..... **41**

المبحث الثالث : تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر..... **48**

المطلب الأول: مراحل تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر..... **48**

المطلب الثاني: ممارسة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر..... **54**

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر..... **60**

خلاصة:..... **68**

الفصل الثاني : الجزائر نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية..... **69**

تمهيد:..... **70**

المبحث الأول : التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي..... **71**

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الدولية..... **71**

المطلب الثاني: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي..... **78**

المطلب الثالث: الجهود الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي.....84
المبحث الثاني: المعايير المحاسبة الدولية.....89
المطلب الأول: نشأة ونطور لجنة المعايير المحاسبية الدولية.....89
المطلب الثاني: ماهية معايير المحاسبة.....97
المطلب الثالث: مزايا وعيوب المعايير المحاسبية الدولية وتجارب بعض الدول في تطبيقها.....104
المبحث الثالث : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF.....110
المطلب الأول: المحاسبة في الجزائر من الخطط إلى النظام.....110
المطلب الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي SCF.....119
المطلب الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي.....126
خلاصة:.....131
الفصل الثالث : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد..... 132
تمهيد:.....133
المبحث الأول: إعداد وعرض القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 134
المطلب الأول: الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية.....134
المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق SCF.....142
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.....152
المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.....159
المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري.....159
المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي الجزائري.....164
المطلب الثالث: الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.....171
المبحث الثالث: آثار وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد 176
المطلب الأول: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد.....176
المطلب الثاني: تحديات مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.....184
المطلب الثالث: متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.....187
خلاصة:.....189
الفصل الرابع: تقييم واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومتطلبات تطويرها.....190

تمهيد:.....**191**
المبحث الأول: الإجراءات الميدانية للدراسة.....**192**
المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة.....**192**
المطلب الثاني: أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة فيها.....**196**
المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان.....**200**
المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.....**208**
المطلب الأول: النتائج المتعلقة بخصائص أفراد عينة الدراسة.....**208**
المطلب الثاني: عرض، تحليل و مناقشة نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة.....**211**
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات واستخلاص متطلبات تطوير مهنة المحاسب المعتمد.....**221**
المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى.....**221**
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية.....**226**
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة.....**228**
خلاصة:.....**229**
خاتمة **233**
قائمة المراجع **239**
الملاحق.....**259**
الفهرس.....**298**