# إصلاح ... الإصلاحات المحاسبية
# دراسة في خيارات المقاربة المحلية بالمقارنة مع تجارب دولية

# Reform counting reforms
# A Study of local approach options in comparison with international experiences

صبايحي نوال[1]*، تسعديت بوسبعين[2]،

[1] جامعة البويرة، مخبر الدراسات التنموية والبحوث الاستشرافية (الجزائر)، n.sobaihi@univ-bouira.dz

[2] جامعة البويرة، مخبر الدراسات التنموية والبحوث الاستشرافية (الجزائر)، t.bousbaine@univ-bouira.dz

**تاريخ الاستلام**: 2024/03/30؛ **تاريخ المراجعة**: 2024/05/04؛ **تاريخ النشر**: 2024/12/31

**ملخص:**

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى أهمية مسايرة ودعم التوجه الحالي نحو إحداث إصلاحات في النظام المحاسبي المالي، وكذا إبراز النقائص العديدة التي حدت من قيمة الإصلاحات المتضمنة في القانون 11-07، وتسعى الدراسة أيضا إلى تحليل المقاربات المطروحة حاليا للإصلاح من قبل المجلس الوطني للمحاسبة ومقارنتها بمقاربات دولية للاستفادة من التجارب وعدم تكرار نفس الأخطاء. لبلوغ أهداف الدراسة تم الاعتماد على المناهج؛ الوصفي، التحليلي والمقارن، ومن جملة النتائج المتوصل إليها؛ التحيين الحالي للنظام المحاسبي المالي فرصة لتقليص الفجوة مع ما وصلت إليه معايير المحاسبة والتقارير الدولية وما هو متضمن في النظام الحالي، كما أن العمل على نسخ تجارب خارجية لن يؤتى نتائجه ما لم يتم انتهاج مقاربة تأخذ بعين الاعتبار خصائص البيئة الاقتصادية والمحاسبية الجزائرية.

**الكلمات المفتاح**: الإصلاحات، النظام المحاسبي المالي، تجارب دولية.

**تصنيف JEL** : **M41**.

**Abstract:**

The study aims to show the importance of the accounting reforms in the financial accounting system, as well as highlighting the many shortcomings that limited the value of the reforms included in Law 11-07. The study also seeks to analyze the approaches currently proposed for reform by the National Accounting Council and compare it with international approaches to benefit from experiences and not repeat the same mistakes. The principal results of studies are: The current update of the financial accounting system is an opportunity to reduce the gap with what international accounting and reporting standards have reached and what is included in the current system, and working on copying external experiences will not yield results unless an approach is taken into account the characteristics of the Algerian economic and accounting environment.

**Keywords: (reforms, financial accounting system, international experiences )**

***Jel Classification Codes :*** **M41 .**

## I- تمهيد :

مر التقنين المحاسبي في الجزائر بعديد المراحل، انطلاقا من الموروث الفرنسي بعد الاستقلال إلى ما هو عليه اليوم، ولعل أهم ما يميز الممارسة المحاسبية المحلية الجزائرية هو ارتباطها الوثيق بجوانب قانونية على رأسها القانون 11-07 ما يحد في بعض الحالات من ليونة إحداث التعديلات الملائمة وفق ما تتطلبه المرحلة الزمنية ولا يسمح بفتح الاقتراحات لأهل الاختصاص لبعض القواعد والأساليب المحاسبية التي يثبت الواقع والزمن عدم ملاءمتها( كما هو معتمد مثلا في النماذج المحاسبية الأنجلوساكسونية)، كما تسعى المحاسبة في الجزائر لتلبية الغايات الجبائية بالدرجة الأولى على حساب الغايات الأساسية الأخرى التي من المفروض أن يحققها الكيان الاقتصادي من خلال مسكه محاسبة وفق النظام المحاسبي المالي بتلبية كل متطلبات الأطراف ذوو المصالح( مستثمرين مثلا)، هذه التحديات وغيرها أدت إلى صعوبات واقعية وتضليل في الممارسة الحقيقية التي جاء بها النظام المحاسبة المالي المستوحى من المرجعية الدولية، ربما هذه الأسباب وغيرها دفعت بالقائمين على تنظيم المحاسبة وممارسيها في الجزائر على رأسها وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة لإعادة النظر وإصلاح الإصلاحات في كل ما هو متضمن في النظام المحاسبي المالي.

### 1. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق ذكره يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو الأتي:

**ما مدى أهمية تبني مقاربة محلية ملائمة بالمقارنة مع تجارب دولية في إطار مراجعة وتحيين النظام المحاسبي المالي لتقليل الفجوة مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية؟**

### 2. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية تم الاعتماد على الفرضين الأساسين:

- المقاربة المتبناة حاليا في النظام المحاسبي الجزائري غير ملائمة، ما أدى إلى محدودية تطبيق عديد القواعد المحاسبية على أرض الواقع.
- إعادة إصلاح الإصلاحات المحاسبية، راجع لعدم تبني نظام محاسبي مالي قابل للتحيين وفق مستجدات البيئة المحاسبية الدولية وعدم أخذ بعين الاعتبار لحقيقة البيئة الاقتصادية، المحاسبية الجزائرية.

### 3. أهمية الدراسة

تكتسي الدراسة أهميتها من صلب الموضوع الذي تعالجه، فالوقوف عند أهمية إصلاح الإصلاحات المحاسبية سينعكس ايجابا على تحسين الممارسات المحاسبية المحلية وتقريبها من نظيرتها الدولية بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الجزائرية.

### 4. منهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، خاصة ما تعلق بالعرض الوصفي للإصلاحات المحاسبية ومحاولة تحليل الواقع الحالي من خلال البحث في أهم المقاربات المنتهجة في الدول لتبني معايير المحاسبة والتقارير الدولية ومحاولة طرح مقاربة ملائمة للواقع المحلي

في إطار تحقيق أهداف الدراسة التي تسعى إلى إبراز أهم الأسباب والمحددات التي أدت إلى العمل على إحداث الإصلاحات ومراجعة مضمون النظام المحاسبي المالي، وكذا محاولة طرح مقاربة تسمح بتلافي النقائص السابقة والاستفادة من تجارب مماثلة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور رئيسية، على النحو الآتي:

- **المحور الأول:** محددات النظام المحاسبي المالي الحالي وأسباب الإصلاح.
- **المحور الثاني:** المقاربة المنتهجة في الإصلاحات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.
- **المحور الثالث:** دراسة مقارنة لتجارب دولية في إطار البحث عن المقاربة الأكثر ملاءمة.

## I. محددات النظام المحاسبي المالي الحالي وأسباب الإصلاح

مر على تطبيق النظام المحاسبي المالي أكثر من 12 سنة وعلى طرح القانون المتعلق به وبداية الإصلاحات آنذاك أكثر من 15 سنة، إلا أن الممارسة الواقعية لهذا النظام ومحتواه لازالت محدودة، على سبيل المثال لا الحصر مفهوم القيمة العادلة غير مطبق بالطريقة الصحيحة حتى في المؤسسات المسعرة في البورصة (حالة مؤسسة صيدال (بوسبعين، 2019، صفحة 13)، هذا ما يطرح عديد التساؤلات حول الأسباب التي أدت إلى محدودية تطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي والتي تفسر إلى حد ما دوافع التوجه نحو مراجعة النظام المحاسبي المالي الحالي .

### 1.1. محددات النظام المحاسبي المالي

أظهر التطبيق الميداني لمحتوى النظام المحاسبي المالي عديد النقائص، التي أعاقت التطبيق الملائم للأهداف المرجوة منذ إحداث الإصلاحات المحاسبية آنذاك، ومن بين أهم هذه المحددات ما يلي:

#### 1.1.1. محددات تتعلق بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS/IFRS)، والمفاهيم المتضمنة فيه يشوبها غموض كبير صعب من عملية الفهم الصحيح للتطبيق الصحيح، ولو أنه كإضافة بالمقارنة بما كان موجود في النظام القديم تعتبر نوعية لكن المحتوى لم يتلاءم إلى حد ما مع واقعية البيئة المحاسبية الجزائرية.

#### 2.1.1. محددات تتعلق بالرزنامة والانطلاق في تطبيق النظام المحاسبي المالي

تعتبر الرزنامة التي استغرقها ميلاد النظام المحاسبي المالي آنذاك طويلة بالمقارنة مع السرعة والتغيرات المستمرة التي تميز الأحداث الاقتصادية محليا ودوليا، فالنظام المحاسبي في أي هيئة هو الذاكرة المرنة للتعبير عنها، هذا ما جعل النظام حين ولادته إلى تطبيقه مهتلكا من حيث المحتوى بلغة المحاسبة فما بالك عدم تحيينه لمدة فاقت 12 سنة، بحيث؛ انطلقت الإصلاحات في نهاية 2003 بداية 2004، ثم تم إصدار المشروع الأولي للنظام المحاسبي المالي سنة 2006، إصدار القانون المتضمن له سنة 2007، إصدار التعليمات والتوضيحات والمقررات لتطبيقه سنة 2008و2009، إعلان أولي لبداية العمل به سنة 2009 ووجود مقاومة من ممارسي المحاسبة محليا دفع بالقائمين على تنظيم المحاسبة بتأجيل بداية تطبيقه إلى غاية 2010، خلال هذه المدة تحيينات عديدة مست المعايير المحاسبية الدولية التي استوحي منها النظام المحاسبي المالي أي أن الفجوة تشكلت من البداية.

### 3.1.1. محددات تتعلق بتعارض محتوى النظام المحاسبي المالي مع تشريعات أخرى ذات العلاقة

يتطلب القيام بإصلاح أي منظومة محاسبية أو غيرها إشراك جميع الأطراف والمصالح ذات العلاقة، فكل محاولة للقيام بتغييرات بنظرة فردية لن تأتي أكلها ولو بعد حين. فالنظام المحاسبي في الجزائر عامة مرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام الجبائي في حين نجد تعارض عديد القواعد المحاسبية مع القواعد الجبائية ما يصعب من سلاسة تطبيق النظام (تسعديت، 2010) مثل الاختلاف في معالجة العقود الطويلة الأجل، بالإضافة إلى التشريعات الأخرى على غرار القانون التجاري في ما يتعلق بمثل بتقدير مدة حياة المؤسسة، قانون الأعمال وغيرها.

### 4.1.1. محددات تتعلق بطبيعة البيئة الاقتصادية الجزائرية

النسيج الاقتصادي الجزائري أغلبه عبارة عن مؤسسات صغيرة ومتوسطة وعائلية بنسبة تفوق 90٪( abdelhak, 2013, p. 103)، في حين أن النظام المحاسبي المالي تم استنباطه من معايير دولية في الأساس طبقت على المؤسسات الكبيرة والمسعرة في البورصة، فكيف يمكن أن يتلاءم محتوى معين موجه لفئة معينة في بيئة معينة مع فئة من بيئة أخرى تختلف متطلباتها وظروفها تماما، في حين أنه لم يتم إشراك جمهور الخبراء والممارسين للمحاسبة في عملية الإصلاح للوقوف عند المتطلبات الفعلية لتحسين جودة أعمال المحاسبة محليا كأولية.

### 5.1.1. محددات تتعلق بضعف التأهيل العلمي والعملي لمكوني وممارسي المحاسبة

دعا كل من له علاقة بالمحاسبة في الجزائر قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى ضرورة القيام بتكوينات لمستعملي النظام المحاسبي المالي، وعلى الرغم من فتح عديد الورشات التكوينية على مستوى المجلس الوطني المحاسبي وحتى من طرف هيئات أخرى عامة وخاصة، إلا أن ضعف المكونين أدى إلى ضعف المتكونين والنتائج كانت محدودة، وحتى بالنسبة للتكوين الجامعي الذي يعتبر الورشة الأولية لبناء الكفاءات المحاسبية فمستوى التكوين ضعيف كون المؤطرين الجامعيين لم يتلقوا أي تكوين في الإطار وهذا ما أدى إلى غموض وسوء وجهل في تطبيق قواعد محاسبية عدة.

## 1.2. أسباب إصلاح النظام المحاسبي المالي الجزائري

يعتبر تحديد محددات تطبيق النظام المحاسبي المالي بمثابة مدخل يعطي فكرة عن أهم الأسباب التي دفعت بالقائمين على تنظيم المحاسبة في الجزائر في مباشرة أعمال مراجعة وإصلاح الإصلاحات المحاسبية، ويمكن تعداد أبرزها فيما يلي:

- الوقوف على الممارسة الخاطئة أو عدم التطبيق في واقع الميداني لعديد القواعد والأساليب المحاسبية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي وهذا راجع لعدة محددات كالسابقة الذكر، فالنظام المحاسبي المالي كإطار مرجعي يظهر شامل وملائم من حيث المحتوى والشكل، ولكن الواقع يؤكد أن الانتقال من النظام القديم إليه اختصر في تغير مدونة الحسابات لا غير باعتراف مستعملي النظامين.
- عدم فهم وملاءمة بعض المفاهيم والقواعد المحاسبية للبيئة الاقتصادية الجزائرية، مثلا: تطبيق طريقة الاهتلاك المركب بالنسبة للأصول لا يمكن تطبيقها ما لم تتوفر التقنيات الملائمة لتحديد مدة الانتفاع لكل عنصر من عناصر الأصل المركب، مفهوم الضريبة المؤجلة وطريقة تطبيقها لا تزال محدودة في عديد المؤسسات الاقتصادية((BOUSBAINE TASSADIT, 2021) ، تجميع الحسابات، القيمة العادلة، اختبارات تدني القيمة وغيرها كمثال واقعي لذلك نأخذ سوق السيارات المستعملة فالأسعار السوقية

شيء وقيمة التثبيتات في القوائم المالية شيء آخر وهل يمكن اعتبار القيم السوقية لهذا النوع من الأصول المادية في المؤسسة قيمة عادلة، ونفس الأمر بالنسبة للأدوات المالية التي ينص النظام المحاسبي المالي على تقييمها بالقيمة العادلة وإعادة تقييمها في نهاية الدورة بنفس الطريقة، فهل السوق المالي الجزائري يعطينا حقيقة القيمة العادلة وفق المفهوم الحقيقي لها؟.

- غياب المرافقة الملائمة من طرف الهيئات المهنية خلال تطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي ما كرس ممارسات خاطئة أو مضللة لحقيقة المؤسسة الاقتصادية.
- ارتباط النظام المحاسبي المالي بجوانب قانونية بحتة صعب من إمكانية إحداث التحيينات الملائمة وفق ما تتطلبه معطيات كل مرحلة في ظل بيئة اقتصادية مستمرة التغيير.
- ضعف التكوين ألقى بظلاله على محدودية التطبيق الملائم للنظام المحاسبي المالي.
- كثرة الخيارات المتاحة في التصنيف، التقييم والمعالجة المحاسبية لبعض البنود المحاسبية، وهو من أهم نقائص المعايير الدولية وكذا بالنسبة للنظام المحاسبي المالي مثلا: بالنسبة لطرق تقييم الأصول المادية، يطرح النظام التقييم بالقيمة العادلة، أو التكلفة التاريخية، القيمة القابلة للتحصيل، وبحكم ما هو مألوف جل المؤسسات تتجه تلقائيا نحو التكلفة التاريخية، نفس الأمر بالنسبة لطرق تقييم المخزون (FIFO. LIFO. CMP)، لطرق الاهتلاك (خطي، تنازلي، تصاعدي، الوحدات الإنتاجية)، وغيرها.
- عدم العودة لأهل الاختصاص بفتح استشارة للجمهور العام من المحاسبين لإبداء أرائهم واقتراحاتهم حول الإصلاحات آنذاك.
- إجراء إصلاحات دون أخذ متطلبات البيئة الاقتصادية المحاسبية محاولة فاشلة، فهل البيئة المحاسبية في الجزائر تتطلب كل ذاك القدر من التعقيدات في معالجة العمليات المحاسبية؟

## II. المقاربات المنتهجة في الإصلاحات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الحالي

- طرحت اللجنة القائمة على إصلاح المخطط المحاسبي الوطني قبل اعتماد النظام المحاسبي المالي 3 مقاربات، أخذ القائمون على الإصلاحات آنذاك المقاربة التي هي حاليا محل مراجعة وإصلاحات مرة أخرى كون الخيار الذي تبنته وضع الجزائر محاسبيا في مقاربة غير واضحة تماما، فلا هي تبنت المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية ولو اتجهت نحو هذه المقاربة لكان لزاما عليها الانضمام لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB وتطبيق كل الإصدارات والتحيينات التي تمس المعايير الدولية، كما أنها لم تتكيف مع المعايير الدولية عن طريق إصدار معايير محلية مقاربة في الشكل والمحتوى لنظيرتها الدولية كمعايير التدقيق المحلية التي انطلقت في إصدارها من 2016 ولو أن هذه المقاربة كذلك لها متطلبات، وبالتالي فالجزائر حاولت أن تستوحي إطارها المحاسبي من الإطار الدولي لا أكثر، هذا التوجه له سلبيات وله ايجابيات وجب تثمينها، وفي النهاية لا بد من التحيين فكل نظام معلومات محاسبي أو مالي أو غيره لا يتفاعل مع البيئة محكوم عليه بالتعثر والفشل.

### 1.2. أعمال تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي

انطلقت أعمال تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي في جانفي 2019 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تحت إشراف ومتابعة وزارة المالية، أين تم عقد ملتقى وطني دعي له جمهور المهتمين بالمحاسبة محليا (إطارات وأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة، ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر من خبراء، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، الهيئات الرقابية كمجلس المحاسبة، المؤسسات الاقتصادية والمالية، الأساتذة الجامعيين) وكل من له اهتمام بالمجال المحاسبي، كما هدف الملتقى إلى حث المشاركين على المساهمة في ورشات تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي بتقديم اقتراحاتهم ورؤيتهم لآلية إحداث الإصلاحات. وقد تمحورت أشغال الملتقى حول النقاط الرئيسية الآتية: (BENKARA Imen, 2020, p. 3)

- عرض تدخلات السادة المشاركين في إطار تشخيص النظام المحاسبي المالي.
- عرض وتقييم ورقة الطريق لمراجعة وتقييم النظام المحاسبي المالي.
- عرض المقاربات التي سيتبناها المجلس الوطني للمحاسبة في إطار الإصلاحات.

ومن خلال ما تم عرضه في الملتقى، تتجلى المراحل العملية لأعمال تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

### 1.1.2. تقييم النظام المحاسبي المالي

قام المجلس الوطني في هذا الصدد بطرح استبيان على جمهور المحاسبة في الجزائر من مهنيين، موظفين وأكاديميين وغيرهم من أهل الاختصاص بغرض الوقوف على أهم العقبات والمشاكل التي حالت دون تطبيق النظام المحاسبي المالي كما ينبغي، وفتحت المجال لتلقي الاقتراحات من أجل تعزيز الرؤى والتوجهات المحاسبية. ويعتبر هذا النهج بادرة تحسب للقائمين على إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر وبإمكانها تفادي التعارض والمعارضة التي واجهها النظام المحاسبي المالي سابقا خاصة من طرف ممارسي المهنة.

### 2.1.2. اقتراح مقاربة الإصلاح المحاسبي

حيث سيتم الاعتماد على معايير المحاسبة والتقارير المالية التي صدرت من 2004 إلى غاية انطلاق أعمال المراجعة والتقييم في محاولة لتكييف محتواها مع متطلبات البيئة الاقتصادية والمحاسبية الجزائرية بما لا يضر مصالح الجزائر كدولة ذات سيادة، وبهذه الطريقة يصبح المدخل الذي تبنته الجزائر للعمل وفق المعايير الدولية للمحاسبة والمالية واضحا وهو مدخل التكييف على عكس ما كان متضمن في النظام المحاسبي المالي.

### 2.1.3. طرح مشروع النظام المحاسبي الجديد على الهيئة المختصة

تقوم لجنة تقييس الممارسات المحاسبية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة مشروع المقاربة المحاسبية المقترح من أجل تقييم وتنقيحه وإحداث التعديلات التي تراها ملائمة لصياغته في شكل مشروع نهائي.

### 2.1.4. إعداد واعتماد المشروع النهائي للنظام المحاسبي الجديد

في هذه المرحلة توضع التعديلات الأخيرة على المشروع بغرض عرضه على الهيئات التشريعية في البلاد من أجل مناقشته واعتماده رسميا بعد صدوره في الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية.

### 2.2. تحليل لمراحل أعمال مراجعة وتقييم النظام المحاسبي المالي

دعم التوجه الحالي نحو إحداث الإصلاحات على المنظومة المحاسبية مهم جدا، وعلى ما سيأتي به من ايجابيات فتحليل الطرح الحالي مهم للوقوف على الانحرافات التي وجب تلافيها والتي من شأنها الحد من حجم وقيمة الأعمال المنجزة والتي سيتم انجازها مستقبلا لتفادي الأخطاء السابقة، ويمكن عرض أهمها فيما يلي:

### 1.2.2. غياب الرزنامة الزمنية

لعل أهم ما يعاب على أعمال مراجعة وتقييم النظام المحاسبي المالي هو افتقارها **لرزنامة زمنية** تحدد فيها الآجال القصوى لكل مرحلة إلى غاية اعتماد المشروع، فحتى ماي 2022 لم يصدر أي إعلان رسمي عن تقدم أشغال المراجعة والتقييم أي أكثر من 3 سنوات

من انطلاق ورشات العمل حول التعديلات ولا جديد، فإذا كان الأمر سيستغرق 6سنوات كما كان الأمر في النظام المحاسبي المالي فاحتمال الوقوع في أخطاء الماضي وارد جدا.

### 2.2.2. غياب إمكانية التحيين

تغييب إمكانية إجراء تعديلات على النظام الجديد كل ما ادعت الضرورة سيؤدي إلى نفس النتائج السابقة، فالتأكيد على **ليونته وقابليته للمراجعة في فترات زمنية متقاربة** كل سنتين مثلا ضروري جدا لضمان استمرارية وقابلية العمل به على اختلاف الأزمنة الاقتصادية.

### 3.2.2. نقائص المقاربة المنتهجة في المراجعة

مدخل التكييف مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية جيد كمنطلق لكن ليس كل الكيانات الاقتصادية لها نفس الخصائص، فالنسيج الاقتصادي الجزائري جله مؤسسات صغيرة ومتوسطة، وبالتالي وجب تخصيص معايير خاصة بهذا الصنف كما هو معمول به على مستوى المكتب الدولي للمعايير المحاسبية وبالطبع مع ضرورة تكييفها والبيئة الاقتصادية الجزائرية، وبالمقابل لما لا تطبيق المعايير كما هي دون أي تعديلات بالنسبة للشركات الكبرى والمسعرة في البورصة.

تغييب الحديث عن **الإطار التصوري** للمشروع الجديد سيفقد المشروع أحد أهم المكتسبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي باعتباره يتضمن أهم الفروض، المبادئ واليات التقييم والتصنيف التي يبنى عليها أي نظام محاسبي.

### 5.2.2. التركيز على أعمال المراجعة دون التقييم

تنطلق أعمال المراجعة بناءا على نتائج التقييم، لكن بتتبع المراحل المعلن عنها ليس هناك إشارة إلى عرض حال مفصل لأسباب إخفاق النظام المحاسبي المالي وكذا المشاكل أو العقبات التي واجهت تطبيقه والتي وجب البحث فيها وتحديدها وبدقة، وها يوحي إلى احتمال أن أعمال المراجعة أتت كحتمية بالنظر لتطورات الممارسة المحاسبية العالمية دون الحاجة لها محليا كما حدث مع النظام المحاسبي المالي.

### 6.2.2. غياب التكوينات والمرافقة

غيب المشروع المطروح حاليا كل ما يتعلق بضرورة القيام ودعم التكوينات قبل تطبيق المشروع الجديد بالنسبة لجمهور ممارسي المحاسبة ومؤطريها على مستوى مؤسسات التعليم العالي، كما أن مرافقة الكيانات الاقتصادية في التطبيق الأولي مهمة جدا لضمان ديمومة التطبيق الصحيح لكل التحيينات التي سيأتي بها النظام الجديد.

### 4.2.2. غياب التغذية العكسية لجمهور المحاسبة

بما أن الهيئات القائمة على إعداد مشروع التقييم والمراجعة قامت باستشارتهم عند الانطلاق في الأشغال فمن المجدي إعادة طرح المشروع عليهم قبل المصادقة عليه كما هو متعامل به في الهيئات الدولية للمحاسبة للتقليل من فجوة سوء الفهم والتعارض وتحسين جودة محتوى المشروع أكثر فأكثر.

## III.دراسة مقارنة لتجارب دولية في إطار البحث عن المقاربة الأكثر ملاءمة.

اتجهت العديد من الدول منذ إصدار المعايير الدولية للمحاسبة إلى استخدامها، وذلك إما بتطبيقها مباشرة أو بالتوافق معها. وقد ساعد في ذلك تطور هذه المعايير والنتائج التي حققتها المؤسسات وكذا صدورها من منظمات دولية معترف بها.

### 1.3. عرض تجارب دولية في تبني المعايير الدولية ومستوى التطبيق به

سيتم عرض تجارب بعض الدول في تطبيق هذه المعايير الدولية للمحاسبة من خلال عرض مستوى تبني المعايير بشكل عام، والتعقيب بعدها على بعض التجارب الدولية كتجربة الولايات المتحدة الأمريكية والتجربة الأوروبية وتجربة الدول العربية بشكل عام.

#### 1.1.3. عرض حال لتطبيق معايير IAS/IFRS على المستوى الدولي

يختلف مستوى العمل أو عدم العمل بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من دولة إلى أخرى على اختلاف عديد المحددات منها: اختلاف البيئة والثقافة المحاسبية والاقتصادية، طبيعة السيادية لكل دولة، اللغة، القوانين والتشريعات المعمول بها (جرد، 2015، صفحة 358)، وكذا علاقة المحاسبة بأنظمة أخرى.

الجدول الموالي يبين مستوى تطبيق المعايير الدولية ل 150 دولة في دراسة قام بها المكتب الدولي للمعايير المحاسبي IASB في مارس 2017، حيث شملت الدراسة المؤسسات المدرجة في البورصة والمؤسسات المالية فقط.

**الجدول (1): مستوى تطبيق معايير IFRS في بعض دول العالم**

| المنطقة | عدد الدول | دول لديها تشريعات تلزم شركاتها تطبيقIFRS | نسبة التطبيق | دول لديها تشريعات تلزم بعض شركاتها تطبيق IFRS | دول لديها تشريعات لا تسمح لشركاتها بتطبيقIFRS |
|---|---|---|---|---|---|
| أوروبا | 44 | 43 | ٪98 | 1 | 0 |
| إفريقيا | 23 | 19 | ٪83 | 1 | 2 |
| الشرق الأوسط | 13 | 13 | ٪100 | 0 | 0 |
| آسيا واوقيانوسيا | 33 | 24 | ٪73 | 3 | 6 |
| أمريكا | 37 | 27 | ٪73 | 8 | 2 |
| المجموع | 150 | 126 | | 13 | 11 |

**المصدر**:وليد بن ترايديت(2018)، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربيةIFRS، سلسلة دراسات محاسبية، صندوق النقد العربي،ص11.

يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 84٪ من الدول التي شملتها الدراسة تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية وبالأخص الدول الأوروبية والشرق الأوسط، وهي نسبة معتبرة تبين المستوى العالي لقابلية تطبيق هذه المعايير في عديد الدول على اختلاف ثقافاتها وأنظمتها التشريعية.

#### 2.1.3. المقاربات المنتهجة في تبني المعايير المحاسبية المالية الدولية في دول العالم

هناك مقاربات عدة منتهجة في العمل بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية ومن أبرزها ما يلي:

- **مقاربة التبني الكلي للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية:** الدول المعنية هنا أغلبها منطوية تحت هيئة IASB وهي ملزمة بتطبيق المعايير حين صدورها دون إحداث تعديلات، وهذه المقاربة نسبية التطبيق لأن سيادة وتشريعات الدول متباينة.
- **مقاربة التبني النسبي للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية:** الدول المعنية هنا تأخذ المعايير نسبيا كما هي لأن هناك دائما توجيهات محلية يتم استصدراها لتطبيق المعيار محليا على شاكلة التوجيهات الأوروبية.

- **مقاربة التكييف مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير**: تقوم الدول هنا باستصدار معايير محلية مستنبطة من المعايير الدولية بغرض تكييف محتواها مع متطلبات بيئتها.
- **مقاربة عدم التبني أو التكيف مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية**: والدول المعنية هنا تعتمد مقاربة محلية مستوحاة من المعايير الدولية مثل الجزائر مثلا.

في دراسة قامت بها (Salma Damak-Ayadi, 2012) على 101 دولة من القارات الخمس حول مقاربات العمل بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، توصلت إلى النتائج المعروضة في الجدول الموالي:

**الجدول (2): مقاربات العمل بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية في بعض دول العالم**

| المقاربة المنتهجة | التبني | التكييف | لا تبني ولا تكييف |
|---|---|---|---|
| عدد الدول | 13 | 61 | 27 |

**المصدر:**

Salma Damak-Ayadi, Rahma Ben Salem (2012), La Culture Et Le Recours Aux Ias/Ifrs, la revue des sciences de gestion, Cairn info,p :42, disponible sur : https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2012-2-page-39.htm

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن المقاربة الأكثر تبنيا في الدول محل الدراسة هي مقاربة التكييف مع السياسات والإجراءات المحلية، فمثلا بالنسبة **للولايات المتحدة الأمريكية** فهي تعتمد على معايير خاصة بها تصدرها FASB، وتعتبر شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، وإن كانت لا تلتزم بها تماما، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي. ومع تزايد الاتجاه العام للدول في تبني المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن المنمط الأوروبي، بدأت تظهر جهود أمريكية تعمل على الاقتراب شيئا فشيئا من المعايير الدولية. واقتراب أمريكا في هذا الصدد ذو شقين، الأول تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، والثاني تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية، وبالنسبة **للدول الأوروبية** تعتبر المفوضية الأوربية الهيئة الحاكمة للاتحاد الأوربي، والتي لها كل الصلاحيات والقوة الملزمة للدول الأعضاء لاتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة، بعكس لجنة معايير المحاسبة الدولية التي ليست لها سلطة تجبر الدول على تطبيق معاييرها المحاسبية. وقد باشرت المفوضية الأوربية برنامجها الرئيسي للتنسيق بين قوانين الشركات فوراً بعد تكوينها، وغطّت توجيهات الاتحاد الأوربي كل نواحي قانون الشركات، والعديد منها له علاقة مباشرة بالمحاسبة. ولعل من أكثر الدول فاعلية في الاتحاد الأوروبي انكلترا لاعتبارها المحرك الرئيسي لفكرة صناعة المعايير الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية.

### 3.1.3 . المقاربات المنتهجة في الدول العربية بالمقارنة مع التجربة المحلية

تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة 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 هيكلا متكاملا من المعايير. إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبة.

وكان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير. فقد صدرت العديد من التشريعات والأنظمة في مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة.

يوضح الجدول الموالي مستوى تطبيق معايير التقارير المالية في الدول العربية.

**جدول (3): مستوى الإلزام بمعايير التقارير المالية في الدول العربية**

| مستوى الإلزام | IFRSغير مسموحة التطبيق | IFRSمسموحة في حالات خاصة | إلزامية تطبيق IFRS |
|---|---|---|---|
| **الدول** | تونس، الجزائر، موريتانيا، جيبوتي، جزر القمر | صومال، سودان، مصر، ليبيا، مغرب | الأردن، إمارات، بحرين، سعودية، سوريا، العراق، عمان، قطر، لبنان، اليمن، فلسطين، الكويت. |
| **المجموع** | **5** | **5** | **12** |

**المصدر**:وليد بن ترايديت(2018)، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربيةIFRS، سلسلة دراسات محاسبية، صندوق النقد العربي،ص52.

يتضح من خلال تحليل الجدول أعلاه أن أكثر 54٪ من الدول العربية تبنت معايير التقارير المالية وفي مقدمتها الدول الخليجية وهذا راجع لطبيعة اقتصاديتها وأسواقها المالية ذات الأبعاد العالمية ما يدفعها لزاما لتبني الممارسات المحاسبية العالمية، كما أن هناك دول تسمح بتطبيقها لبعض الشركات وبالأخص تلك المسعرة في البورصة بينما دول أخرى تمنع تطبيقها تماما مثل الجزائر، وعليه فالمقاربة المنتهجة في الجزائر وحتى بالمقارنة مع دول عربية بعيدة عن تطلعات المحاسبة الدولية ما يجعل ضرورة مراجعة وتحيين النظام الحالي ملحة بقدر ما دراستها بطريقة ملائمة والتمعن فيها مهم أيضا.

### 2.3. دراسة في مقاربات محلية مقترحة لمراجعة النظام المحاسبي المالي

بالعودة لتاريخ بداية أشغال تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي وخلال انعقاد الملتقى تقدم جمهور المحاسبين وذوي العلاقة بالمجال بمقترح يقضي بما يلي:

- تبني معايير خاصة بالمؤسسات الصغيرة المتوسطة باعتبار أن النسيج الاقتصادي الجزائري جله مبني على هذا النوع من المؤسسات.
- إلزام الشركات الكبرى بتطبيق معايير الدولية للتقارير المالية كما هي.

هناك توافق إلى حد ما هذا الطرح بالمقارنة مع المقاربة المتبعة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة التي تقضي بأخذ تعديلات على المعايير الدولية من 2004 إلى الوقت الحالي مع إحداث تعديلات في إطار التكييف مع البيئة الجزائرية، إذ أن تعميم المعايير عامة على مختلف أنواع المؤسسات لن يصل بماسكي المحاسبة على مستوى المؤسسات إلى الحقيقة الاقتصادية كون المعايير أساسا كانت موجهة للمؤسسات المسعرة في البورصة، وفي غياب سوق مالي نشط وهيمنة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة والمصغرة وجب إعطاء الأولية لها في دراسة احتياجاتها من المحاسبة ومحاولة طرح رؤية مقاربة لمضمون المعايير الدولية الموجهة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وبالنسبة للشركات الكبرى والمسعرة في البورصة فطرح إجبارية تطبيقها كليا للمعايير الدولية فيه مخاطرة تتعلق بآلية التطبيق وبالتالي من الأفضل دراسة المعايير المعنية ووضع توجيهات تتضمن شرح لآلية التطبيق كما هو معمول به في دول العالم مع ضرورة توضيح المعالجات ذات التعارض مع القوانين المحلية.

ويقترح في هذا الإطار كذلك ضرورة وضع إطار تصوري عام وشامل يوضح مختلف المفاهيم، المبادئ والقواعد مسك المحاسبة للمؤسسات الناشطة في الجزائر على اختلاف أنواعها، وكذا التقليل من الخيارات المتاحة في التقييم لما له من أثر سلبي في تضليل الممارسات المحاسبية، مع إبلاء أهمية خاصة للجوانب الجبائية باعتبار المحاسبة في الجزائر معدة لأغراض جبائية أكثر منها خدمة للمستثمر أو أي طرف آخر من ذوي المصالح.

## IV. الخلاصة:

يترتب عن أي إجراءات بهدف الإصلاحات في الغالب نتائج ايجابية، لكن وجب أن تكون الإستراتجية والآلية مدروسة جيدا لتفادي تبعات ما بعد الإصلاح وبخاصة خلال المرحلة الانتقالية، في المجال المحاسبي دراسة البيئة الاقتصادية يعتبر محوري كون العلاقة قوية، فأي محاولة لبناء اقتصاد دون الاعتماد على أساليب معالجة محاسبية سليمة تترجم الحدث الاقتصادي بصورة ملائمة وتعتبر عن حقيقة القيمة المضافة للاقتصاد هو دفع بالاقتصاد نحو المجهول وعليه؛ فالتوجه الحالي نحو إحداث تحيين للنظام المحاسبي المالي من خلال تقييمه ومراجعته إجراء وجب تثمينه والالتفاف حوله لتحقيق الأهداف المنشودة.

وانطلاقا من الدراسة تم التوصل إلى اختبار الفرضيات على النحو الآتي:

- المقاربة المتبناة حاليا في النظام المحاسبي الجزائري غير ملائمة، ما أدى إلى محدودية تطبيق عديد القواعد المحاسبية على أرض الواقع، صحيحة بدليل أعمال المراجعة والتقييم التي باشرها المجلس الوطني للمحاسبة منذ سنة 2019.
- إعادة إصلاح الإصلاحات المحاسبية، راجع لعدم تبني نظام محاسبي مالي قابل للتحيين وفق مستجدات البيئة المحاسبية الدولية وعدم أخذ بعين الاعتبار لحقيقة البيئة الاقتصادية، المحاسبية الجزائرية، صحيحة كون النظام المحاسبي المالي متضمن في القانون 11-07 والدولة الجزائرية تشريعاتها القانونية عامة غير مرنة، كما أن إهمال الحقيقة الاقتصادية للبيئة المحاسبية الجزائرية ألقى بتبعاته على سوء الفهم والتطبيق لمحتوى النظام المحاسبي المالي وبهذا اتسعت الفجوة أكثر فأكثر مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية.

وبناء على ما تم عرضه في الدراسة تم التوصل إلى النتائج الموالية:

- المقاربة المطروحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة في إطار تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي هي مقاربة التكييف مع محتوى المعايير الدولية وهي المقاربة الأكثر تبنيا في دول العالم لما لها من أثار ايجابية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المالية،ولكنها تحتاج إلى دراسة أكثر خاصة ما تعلق بمعطيات البيئة المحلية، ومدى قابلية المؤسسات لتطبيقها، خاصة وأن المقاربة لا تطرح أي آلية من آليات المرافقة والتكوين المسبق.
- التوجه نحو تبني معايير التقارير المالية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وجب مرافقته بتكييف يتوافق وطبيعة البيئة الاقتصادية والمحاسبية الجزائرية وهي المقاربة الأكثر ملاءمة.
- تطبيق معايير التقارير المالية على المؤسسات الكبيرة يجب أن يتبعه إجبارية إدراجها في السوق المالي الجزائري وتقديم التحفيزات الملائمة لها خاصة النواحي الجبائية.

كما يوصى بضرورة متابعة كل الإصلاحات والتغييرات التي سيحدثها التوجه نحو المقاربة الجديدة من تكوين فتح ورشات ملتقيات وغيرها، والاستعانة بالهيئات المهنية القائمة على المهنة في الجزائر لتوجيه الممارسات المحاسبية بطريقة صحيحة مع عدم إهمال الأبعاد الجبائية للرقي بجودة أعمال المحاسبة في الجزائر على الأقل للالتحاق بنظيرتها العربية.

## - الإحالات والمراجع :


- abdelhak, l. (2013). *la déceinnie de la dernière chance.* Alger: edition chihab.
- BENKARA Imen, K. M. (2020). Le cadre conceptuel dans le projet de l'actualisation et de révision du SCF. *adoption du SCF en Algérie: les exsigences économique et institistionnel* (p. 3). Skikkda, Algérie: université de Skikkda.
- BOUSBAINE TASSADIT, F. F. (2021). Le traitement des impôts différés selon les IAS/IFRS et le SCF : le défie d'application au niveau des entreprises Algériennes. *revue des recherches en sciences financiere et comtabilité* , 30-45.
- Salma Damak-Ayadi, R. B. (2012). LA CULTURE ET LE RECOURS AUX IAS/IFRS. *La Revue des Sciences de Gestion* , 39-48.
- بوسبعين ,ر .ع .(2019) .حدود تطبيق النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في معالجة الأصول المالية باستخدام القيمة العادلة على ضوء IFRS13 . *تقييم لنظام المحاسبي المالي بعد 10سنوات من التطبيق* .(p. 13)بريكة، الجزائر :المركز الجامعي سي الحواس.
- تسعديت ,ب ,2010) .جوان .(21أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري .الجزائر ,المدرسة العليا للتجارة ,الجزائر : المدرسة العليا للتجارة.
- جرد ,ن .ا .(2015) .البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة للتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية) .ج .ز .الجلفة (.Éd ,*مجلة الحقوق والعلوم الانسانية -دراسات اقتصادية*.258 ,(2) *33* , -



**كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :**

صبايحي نوال، تسعديت بوسبعين (2024)، **إصلاح ... الإصلاحات المحاسبية دراسة في خيارات المقاربة المحلية بالمقارنة مع تجارب دولية**، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 09 (العدد 02)، الجزائر : جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر ص.ص 190-201.


SCAN ME