

## المحاضرة 05:

### الإصلاح المحاسبي في الجزائر والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية

#### أولاً- محطات تاريخية هامة في التشريع المحاسبي الجزائري

للحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي الجزائري، لا بد من الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية وهي:

##### 1- الفترة من: 1962 إلى 1975

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنباً لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم: 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (P.C.G)؛ كان هذا الإطار التشريعي كافياً للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

وقد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد.

كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة" وذلك في نهاية سنة 1971، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان، الأولى وهي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر (بموجب الأمر رقم: 82/71 الصادر في 1971/12/29)، والثانية وهي إنشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي لسنة 1957. و وضعت لذلك مجموعة من الخطوط العريضة التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية الإصلاح، يمكن تلخيصها في النقاط التالي:

- الأخذ بعين الاعتبار احتياجات المعلومات من طرف مستعملها وخاصة البنوك وهيئات التخطيط على المستوى الحكومي؛

- العمل على تبسيط وتوضيح المفاهيم المحاسبية وكذلك وضع أسس ومعايير يتم على أساسها إعداد الدفاتر والمستندات المحاسبية؛

- إعداد مخطط محاسبي وطني يلبي متطلبات التخطيط الاقتصادي الكلي، كما يلبي الاحتياجات التسييرية للمؤسسات عن طريق مساعدة إدارة هذه المؤسسات في تقييم نشاطاتها والتنبؤ لما هو في المستقبل؛

- يجب أن يلي المخطط الجديد احتياجات المحاسبة الوطنية، وهذا يتم بتوفير معلومات واضحة ومتجانسة على مستوى كل المؤسسات وبالتالي تجميعها دون القيام بعمليات إعداد معالجة من أجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية.
- وقد أسندت عملية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة، وتم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرحة التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان.
- تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:
- المرسوم 83/72 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.
- المرسوم 84/72 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم التبرص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

## 2- الفترة من: 1975 إلى 2007

- إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:
- القانون المدني، الأمر رقم: 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.
  - القانون التجاري، الأمر رقم: 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.
  - القانون الجزائري، الأمر رقم: 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966، المعدل والمتمم.
  - القانون الضريبي (الضرائب المباشرة)، الأمر رقم: 101/76 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.
- تُوجت الجهود السابقة بإصدار المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر 35/75 الصادر في: 29 أبريل 1975 والذي يسري مفعوله ابتداء من 01 جانفي 1976، وبعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 23/06/1975، والذي تضمن: طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها وأرقامها، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي.
- وقد طبق المخطط المحاسبي الوطني على جميع المؤسسات وذلك حسب ما جاء في نص المادتين (01) و(02) من الأمر 35/75:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 37 المؤرخة في 09/05/1975، ص 502.

المادة الأولى: يكون المخطط المحاسبي الوطني إلزامياً ابتداءً من أول جانفي 1976 وذلك بالنسبة ل:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

- شركات الاقتصاد المختلط؛

- المؤسسات الخاضعة لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

المادة الثانية: يصبح المخطط الوطني المحاسبي ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة وذلك بموجب قرار صادر عن وزير المالية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة، طبقاً لأحكام المادة 38 من الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971.

وفي الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة (CSTC)، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية:

- القطاع الفلاحي سنة 1987؛

- قطاع التأمينات سنة 1987؛

- قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988؛

- قطاع السياحة سنة 1989

استمر العمل بالقانون (35/75) دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداءً من سنة 1988، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة. وفي بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي، خاصة على شكل نصوص تطبيقية لمحاسبات قطاعية، ومن أهم المحاسبات القطاعية التي صدرت بشأنها مثل هذه النصوص ما يلي:

- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992؛

- محاسبة الشركات القابضة سنة 1999؛

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة 2002.

وبالتالي أصبح عدد المخططات القطاعية التي تم إصدارها سبعة مخططات قطاعية تقدم قائمة الحسابات والمصطلحات التفسيرية وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية للقطاعات المعنية.

لقد تعايشت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع هذا المخطط المحاسبي الوطني وعملت بمحتواه منذ عام 1976 إلى 2009/12/31 آخر يوم في عمر هذا التوحيد الوطني، وبداية من الفاتح جانفي 2010 كان النظام المحاسبي المالي إلزامي التطبيق، وبذلك حتمية العدول عن المخطط المحاسبي السابق.

### 3- الفترة من: 2008 إلى يومنا هذا

في بداية العشرية الأخيرة وبالتحديد في سنة 2001، بدأ الإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد الوطني متبنيا في ذلك مفهوم المحاسبة المالية المتعلقة بالأدوات المعتمدة في الحسابات المالية للمؤسسات التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل، فالنظام القديم لا يركز على عدة اعتبارات منها الفاعلون الاقتصاديون الجدد الذين دخلوا مع الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر، وهو ما يعيق التحليل الدقيق والشفاف للحسابات المالية.

وفي أواخر سنة 2007، وبعد طول انتظار وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، و الذي من بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من شهر جانفي 2009، إلا انه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ 24 جويلية 2008 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. وبهذا أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من شهر جانفي 2010 بموجب التعليمات رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي. وبدخوله حيز التنفيذ ألغى النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 75-37 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني.

### ثانياً- دوافع الإصلاح المحاسبي وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

#### 1- دوافع الإصلاح المحاسبي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية

لقد وضع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سنة 1976 ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن الماضي، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات. لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية.

كما أن إصلاح النظام المحاسبي الوطني يأتي نتيجة للارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الدخل في شراكة مع الاتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

وعموماً يمكن تلخيص أهم دوافع الإصلاح المحاسبي في العناصر التالية:

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛

- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛
- إفرزات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛
- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛
- نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني.

ويمكن تلخيص نقائص المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي:

- يخضع المخطط المحاسبي الوطني لأهداف قانونية ومحاسبية فقط، لذلك لا تستجيب الميزانية المحاسبية لمتطلبات التحليل المالي.
- يعتمد ترتيب عناصر الميزانية على مبدأ درجة سيولة الأصول ودرجة استحقاقية الخصوم، ولا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ السنوية .
- بعض عناصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية مثل المصاريف الإعدادية فهي عبارة عن مصاريف وليست موجودات مادية أو معنوية.
- تعتمد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط أي تقييم عناصر الأصول حسب كلفة شرائها، وليس القيمة العادلة، لذلك فهي لا تعكس القيم الحقيقية للسوق.
- إهمال المخطط المحاسبي الوطني للاقترب أو التصنيف الوظيفي في إعداد القوائم المالية.
- غياب الإطار التصوري المحاسبي، وهذا يؤدي إلى اعتماد تفسيرات مختلفة من طرف مستعملي القوائم المالية، فالمخطط المحاسبي الوطني لم يعرف المفاهيم والمصطلحات المستعملة بشكل كاف.

## 2- أهداف النظام المحاسبي المالي:

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي، ويهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق ما يلي:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد؛
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خصوصاً في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية باعتبار أن نظام المحاسبي المالي متقارب مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع المؤسسات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملاً في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- تحقيق المصداقية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمة الشركات؛
- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بال موضوعية والمصداقية؛
- هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والبرامج المعلوماتية الموجودة ، مما يسمح بتدنيئة التكاليف الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها؛
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول؛
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

### 3- مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 والتي مولت من قبل البنك الدولي، وقد أوكلت هذه العملية إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى نظام محاسبي مالي جديد يتوافق والمعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد.

وقد مرت هذه العملية بالمراحل التالية:

- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية؛
- المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية.

#### أ) المرحلة الأولى : مرحلة تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

في نهاية هذه المرحلة وضعت ثلاث خيارات تطوير ممكنة، وهي:

- الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع التغيرات التي عرفها المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر.
- الخيار الثاني: ويتمثل في الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني، والعمل على ضمان توافق بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB. لكن مع مرور الوقت سينتج عن ذلك نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف؛
- الخيار الثالث: هذا الخيار يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

وبعد الدراسة، تم تبني الخيار الثالث من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجيهات الأوروبية.

#### ب) المرحلة الثانية : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد.

تضمن التقرير المتعلق بهذه المرحلة إعداد مشروع نظام محاسبي جديد بناءً على الاختيار السابق، وقد تضمن هذا المشروع ما يلي:

- التعريف بالإطار التصوري؛

- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات؛
  - مدونة الحسابات؛
  - قواعد عمل الحسابات؛
  - نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية.
- وقد تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري وذلك بغرض تقييم التقرير المتعلق بهذه المرحلة، غير أن هؤلاء الخبراء تباينت آرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما تعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي (PCR) الذي يضم تسع (09) مجموعات + المجموعة صفر. حيث:

- اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من الأفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية، لتجنب أي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي؛
- أما الفريق الثاني، فلقد طلب تأكيد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقرب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين، ليتم التكفل بها بناءً على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002 ، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراء وتقويته. وعلى هذا الأساس، تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقاً بإجابات عن الأسئلة التي تشكلت بمناسبة المشروع الأول.

وفي هذا الإطار كلف فوج العمل الذي قام بتقييم المشروع الأول، بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار، ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد.

### ج) المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية

ببلوغ هذه المرحلة، تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين اشتمل على:

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛
- تنظيم أربعة (04) تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت موجهة أساساً للمهنيين والممارسين.