

موقع النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) من النظرية المحاسبية المعاصرة وضرورة التحيين -دراسة تحليلية-

The position of the Algerian Financial Accounting System (SCF) in contemporary accounting theory and the necessity of modernization –analytical study-

حرمل سليمة، أستاذة محاضرة "أ"

جامعة سعيدة، د مولاي الطاهر، الجزائر / salima.harmel@univsaïda.dz / harmelsalima@yahoo.fr

مخبر أبحاث كمية في الاقتصاد والمالية -كلية العلوم الاقتصادية-جامعة سعيدة

تاريخ الاستلام: 2025-01-01 تاريخ القبول: 2025-02-13 تاريخ النشر: 2025-04-29

ملخص:

تهدف الدراسة إلى إبراز موقع النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) من النظرية المحاسبية المعاصرة من خلال دراسة مدى انسجام مكوناته وإطاره التصوري مع كل من مبادئ وفروض النظرية، وأهدافها، وهدف التقرير المالي ذي الغرض العام، ومفاهيمها، ومع منهج البحث في المحاسبة، وكذا مع المعايير المحاسبية الدولية المستجدة. وتوصلت الباحثة من خلال دراسة تحليلية للموضوع إلى مجموعة من النتائج أهمها أن النظام المحاسبي المالي لا ينسجم مع النظرية المحاسبية المعاصرة، ولا مع إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018، إضافة إلى أن المعايير المعتمدة في النظام أيضا لا تتوافق مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، لذلك وجب ضرورة تحيين هذا النظام.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظرية المحاسبية المعاصرة، منهج البحث في المحاسبة، إطار مفاهيم التقرير المالي

2018، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

تصنيف JEL : M49 ؛ M41

Abstract:

This study aims to highlight the position of the Algerian Financial Accounting System (SCF) in contemporary accounting theory by studying the extent of its harmony of its components and conceptual framework with the principles with both and hypotheses of the theory, and its objectives, and objective of the general purpose financial reporting, and with also the research methodology in accounting, as well as new international accounting standards.

Through an analytical study of the subject the researcher reached a set of result, the most important of which is that the financial accounting system is not consistent with contemporary accounting theory, nor with the Conceptual Framework for Financial Reporting (2018), in addition to that the latest developments in international accounting standards IAS/IFRS, therefore, it is necessary to update this system.

Keywords: Algerian Financial Accounting System (SCF), contemporary accounting theory, Research methodology in accounting, Financial Reporting Concepts Framework 2018, international accounting standards IAS/IFRS

JEL Classification Codes : M49 ؛ M41

1. مقدمة:

شهد العالم مظاهر اقتصادية عديدة تمثلت في تحولات وتغيرات بارزة في مختلف الميادين لا سيما في مجال المحاسبة، والذي عرف تطورات كبيرة من خلال ما ساهمت به النظرية المحاسبية في معالجة وتفسير الظواهر المحاسبية عن طريق وضع مقومات أساسية تقوم عليها مهنة المحاسبة وترقى بها تمثلت في مبادئ وفروض وأهداف ومفاهيم محاسبية جديدة، كما برزت على إثر ذلك عدة تنظيمات وهيئات دولية ساهمت أيضا في إعطاء صبغة حديثة ودولية للمحاسبة محاولة من مختلف المنظرين والمهنيين الرسميين في حل المشاكل المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فتم تطوير مبادئ المحاسبة إلى المعايير الحالية (IAS/IFRS) بعد العجز والفشل الذي عرفته المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP ومختلف الانتقادات التي تعرض لها مجلس المبادئ المحاسبية (ABP)، حيث أعيد تشكيل المجلس إلى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وكذا انشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

وفي ظل هذه التطورات المستمرة وتأثيرات النظريات المحاسبية المعاصرة وضرورة الالتزام بالمبادئ والفروض والمفاهيم والمعايير المحاسبية الدولية، عمدت الدول إلى مواكبة هذه التطورات سعيا منها إلى تقليص الفجوة المحاسبية، فكان لزاما على الجزائر مواكبة هذه التحولات أيضا فظهر بذلك النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) كتجربة تهدف إلى تحقيق الشفافية والمصادقية في التقارير المالية، والذي جاء على إثر القانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 وتطبيقه سنة 2010.

الإشكالية:

مع مراحل التقدم في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) والتغيرات الجديدة التي تحدث على المستوى المحاسبي (النظريات المحاسبية) والاقتصادي العالمي لا سيما تطورات المعايير والمفاهيم المحاسبية الدولية، بدأت تثار تساؤلات حول مدى انسجام هذا النظام مع هذه التطورات وهل هناك ضرورة لتحديثه. وبذلك فإن هذه الإشكالية تقودنا إلى طرح السؤال الرئيسي التالي:

ما موقع النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) من النظرية المحاسبية المعاصرة، وهل هناك أسباب تتطلب ضرورة تحيين هذا النظام؟

ولمعالجة هذه الإشكالية نقترح بداية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى انسجام النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية؟
- هل يحتوي النظام المحاسبي المالي الجزائري على إطار مفاهيم ينسجم مع إطار مفاهيم التقرير المالي الدولي؟
- هل هناك ضرورة لتحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري، وما الداعي لذلك؟
- الفرضيات:** للإجابة على الأسئلة المطروحة لهذه الدراسة نضع الفرضيات التالية:
- تنسجم أهداف ومفاهيم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري مع أهداف ومفاهيم إطار مفاهيم التقرير المالي الدولي لسنة 2018 المستمد من النظرية المحاسبية المعاصرة.

- تتسجم مبادئ وفروض النظام المحاسبي المالي الجزائري مع مبادئ وفروض النظرية المحاسبية المعاصرة.
- المنهج المحاسبي المتبع في النظام المحاسبي المالي الجزائري هو المنهج الاستنباطي وكذا المنهج الاستقرائي.
- النظام المحاسبي المالي الجزائري يتطور مع تطور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتفسيراتها.
- توجد عدة أسباب تتطلب ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري.

أهداف الدراسة: تتلخص أهم اهداف الدراسة في:

- معرفة مدى انسجام مكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري مع مكونات ومقومات النظرية المحاسبية المعاصرة من مبادئ وفروض واهداف ومفاهيم ومنهج البحث المستخدم.
- استنباط أسباب ومتطلبات التحيين في النظام المحاسبي المالي.
- منهج الدراسة:** وفقا لطبيعة مشكلة الدراسة وفرضياتها تم الاعتماد على المنهج الوصفي للتعرف على الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، وكذا على المنهج التحليلي لتفسير وتحديد موقع النظام المحاسبي المالي من النظرية المحاسبية المعاصرة، والمنهج الاستنباطي لاستخلاص استنتاجات حول المجالات التي يمكن من خلالها تحديث أو تحيين النظام المحاسبي المالي وتقديم الاقتراحات لذلك.

الدراسات السابقة: تناول البحث التركيز على الدراسات السابقة التالية باعتبارها الأحدث:

- بكيجل عبد القادر(2021)، **متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري لتحقيق توافقه مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، المجلد 15، العدد 3، جامعة محمد خيضر بسكرة.**
- هدفت الدراسة إلى ابراز متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري مع اصدارات المعايير المحاسبية الدولية، حيث توصلت الدراسة إلى نتيجة أساسية مفادها توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير قديمة نوعا ما والتي كانت إلى غاية 2004، بالإضافة إلى الوصول إلى متطلبات للتكيف أهمها ضرورة تطبيق بعض المعايير الجديدة، وكذا ضرورة إيجاد اليات ونصوص تشريعية تتوافق مستقبلا مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- شنايت بلال حبش علي (ديسمبر 2020)، دراسة مدى توافق الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (SCF) مع الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010 و 2018 -دراسة مقارنة، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 2، جامعة حمة لخضر بالوادي.**

هدفت الدراسة إلى اجراء مقارنة بين الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (SCF) والاطار المفاهيمي الدولي لسنة 2010 و 2018، توصل الباحث من خلالها إلى أن التوافق كان بين الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (SCF) والاطار المفاهيمي الدولي لسنة 2010، دون الإطار الجديد، مما يتطلب بحسب نتائج الباحث ضرورة تحيين النظام المالي الجزائري بما يتوافق والمستجدات، خاصة ما تعلق بأهداف التقارير المالية والإفصاح والاعتراف .

ما يميز الدراسة الحالية:

ما يلاحظ في الدراسات السابقة هو دراسة التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية مرة، وبين النظام وإطار مفاهيم التقرير المالي الدولي مرة أخرى، أما الدراسة التي أمامنا فهي تدرس الانسجام أو التوافق بشكل مستفيض وأكثر حداثة، لأنها لم تقف عند المعايير وإطار المفاهيم، ولكن ذهب البحث إلى دراسة مدى الانسجام بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والنظرية المحاسبية المعاصرة ككل، أي مع أسس النظرية المحاسبية ككل من أهداف ومبادئ وفروض ومفاهيم وإجراءات محاسبية، وكذا المعايير خاصة المستجدة منها، إضافة إلى دراسة مدى الاعتماد على مناهج النظرية المحاسبية (التركيز على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي) في تصميم النظام المحاسبي المالي الجزائري، واكتشاف في الأخير أسباب ضرورة تحيين وتحديث النظام المحاسبي المالي الجزائري ومجال ومتطلبات ذلك.

2. تعريف المحاسبة والنظرية المحاسبية المعاصرة:

تعددت التعاريف حول النظرية المحاسبية باختلاف منظرها ومدارسها، ولعل أهم هذه التعاريف هي كالتالي: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) النظرية المحاسبية بأنها "مجموعة متناسقة ومترابطة من المفاهيم والفروض والأحكام العملية والمنطقية التي تسهل عمل المحاسب، وتوضح له الأمور وترشده في تعريف وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية والبيانات المالية لذوي العلاقة. (الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، 2006، صفحة 18)، ويمكن أن نقول أنها خلاصة بحث علمي يقوم على مجموعة مترابطة من الأسس وهي الأهداف والمفاهيم والمبادئ والفروض المحاسبية، والإجراءات والسياسات المحاسبية، تشكل دليلاً للمحاسبين في تقييم الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق. أما عن المحاسبة وفقاً لنظرية المحاسبة المعاصرة فقد جاءت عدة تعريف لها بدءاً من اعتبارها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي لها قيمة نقدية وصبغة مالية وتفسير نتائجها والذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1941، إلى تعريف آخر في عام 1975 قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) تم من خلاله إعادة تحديد هدف المحاسبة على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات. (شاهين، 2011، صفحة 10).

3. أسس النظرية المحاسبية المعاصرة:

تتحقق أسس النظرية المحاسبية بداية من تحديد هدفها الأساسي وهو الوصول إلى ممارسات محاسبية تحقق القبول لمختلف الأطراف والمستفيدين، مع تحقيق تقارير مالية تحتوي على معلومات ذات ثقة لمستخدميها، لتنتقل إلى بناء المفاهيم، الفروض والمبادئ.

1.3 المفاهيم في النظرية المحاسبية المعاصرة: (إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018)

تمثل المفاهيم المرجعية الأساسية لفهم وتفسير مختلف العناصر المحاسبية والمعايير، ومختلف خصائصها وصفاتها، كما تعتبر المصدر الرئيسي لتكوين المبادئ والفروض في النظرية المحاسبية، وقد تجسدت المفاهيم التي جاءت بها النظرية في مرجعية أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية ألا وهي إطار مفاهيم التقرير المالي

لا سيما النسخة الجديدة والمنقحة لسنة 2018 والتي سبقتها نسخة سنة 2010، وقد احتوى الإطار الجديد على ثمانية (8) فصول منها ما هي معدلة ومنها ما هي جديدة مقارنة بإطار 2010 تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (01) فصول إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018

الفصول	إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018
الفصل الأول	هدف التقرير المالي ذي الغرض العام
الفصل الثاني	الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة
الفصل الثالث	القوائم المالية والمنشأة المعدة للتقرير
الفصل الرابع	عناصر القوائم المالية
الفصل الخامس	الإثبات (الاعتراف) وإلغاء الإثبات
الفصل السادس	العرض والإفصاح
الفصل السابع	القياس
الفصل الثامن	مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على Conceptual Framework for Financial Reporting 2018

1.1.3 مفاهيم الوحدة المحاسبية أو المؤسسة المعدة للتقرير المالي:

الوحدة المحاسبية بحسب نظرية المحاسبة هي دائرة نشاط معين يلزم إخضاعها للمنهج المحاسبي، وقد تختلف طبيعتها من عدة أوجه، فمن حيث الشكل القانوني أو التنظيمي هناك مشروعات فردية وشركات أشخاص وشركات أموال. (شاهين، 2011، صفحة 102) وبحسب إطار مفاهيم التقرير المالي فإن المنشأة المعدة للتقرير هي المنشأة المطالبة بإعداد، أو التي تختار إعداد القوائم المالية.

2.1.3 مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

هي تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وقد فرق إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018 بين نوعين من الخصائص وهي الخاصيتان النوعيتان الأساسيتان وهما الملائمة والتعبير الصادق والخصائص النوعية المعززة أو المكملة (Reportin, 2018, p. 13...23):

فالمعلومات تكون ملائمة لأنها أدت إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة، كما يجب أن تكون الأهمية النسبية للمعلومة جانباً من الملائمة مادام يمكن التوقع بدرجة معقولة أن اغفال ذكرها أو حجبها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات. أما التعبير الصادق فيقصد به أن المعلومة يجب أن تعبر بصدق عن جوهر الظواهر التي تستهدف التعبير عنها وفي ظروف عديدة يكون جوهر الظاهرة الاقتصادية هو نفس شكلها القانوني، وحتى تكون المعلومة صادقة تماماً يجب أن تكون كاملة وحيادية وخالية من الخطأ. أما الخصائص المعززة فتتمثل في القابلية للمقارنة، قابلية التحقق من الصحة، توفر المعلومات في الوقت المناسب، القابلية للفهم.

3.1.3 مفاهيم التقارير المالية وعناصرها وأهداف التقرير المالي ذي الغرض العام:

يقصد بالتقارير المالية ذات الغرض العام هي تلك التقارير المالية المعدة بشكل دوري والتي توفر معلومات عن الوضعية المالية لمختلف المؤسسات الاقتصادية بطابعها الخاص والمملوكة للدولة، (حمزة، 2015، p. 67)، ويتمثل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام في توفير معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير، بحيث تقيّد تلك المعلومات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين الحاليين منهم والمحتملين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بتوفير الموارد للمنشأة. (Reportin، 2018، صفحة 7)، وتتمثل القوائم الأساسية في قائمة المركز المالي لإثبات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وقائمة الدخل أو قوائم (الأداء المالي بحسب الإطار الجديد) لإثبات الدخل والمصروفات، وقائمة التدفقات النقدية، كما تتمثل عناصرها في الجدول التالي:

جدول رقم (02) عناصر القوائم المالية بحسب إطار مفاهيم التقرير المالي

عناصر متعلقة بالمركز المالي	عناصر متعلقة بالأداء
الأصول: منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، نتيجة أحداث عمليات تمت في الماضي.	الدخل: يتضمن كل التغيرات في حق الملكية خلال الفترة باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم
الالتزامات: وهي عبارة عن تعهد حالي للوحدة الاقتصادية نتج عن حدث سابق.	المصاريف: عبارة عن الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات صادرة أو انخفاض في الأصول أو تكبد الالتزامات ينجم عنها انخفاض في حقوق الملكية، مع استثناء العمليات بتوزيعات الأرباح على الشركاء في حقوق الملكية أو تلك المتعلقة بعمليات التمويل
حقوق الملكية: تمثل في حقوق متبقية وهي عبارة عن استبعاد خصوم المنشأة من أصولها	

المصدر: (حمزة، 2015، الصفحات 70-71)

بحيث يتم شرح عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية في الفصل السادس، وشرح اثباتها وإلغاءها الفصل الخامس، أما عن أسس القياس لهذه العناصر بحسب إطار مفاهيم التقرير المالي فهي التكلفة التاريخية، أو قيمة الوفاء أو الاستخدام، أو القيمة العادلة والتي تعرف بحسب إطار المفاهيم والمعيار الدولي IFRS13 بأنها "السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس". (ifrs.org, 2022, p. A687). كما أن هناك سياسات وإجراءات محاسبية يختلف تطبيقها بحسب الأعراف والبيئات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من مجتمع لآخر والتي "هي عبارة عن المبادئ المحددة والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات المتبعة من قبل المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية". (Tenovici, 2012, p. 186)

2.3 الفروض والمبادئ في النظرية المحاسبية:

تعتبر الفروض المحاسبية عن قضايا أساسية منطقية خاصة بالبيئة التي تعمل فيها المحاسبة، وتكون نقطة البداية للوصول إلى المبادئ العلمية التي تتكون منها النظرية، والخطوة الأولى للتطور المنطقي للنظرية المحاسبية (الوقاد، 2011، الصفحات 64-65)، وتتمثل في فرض الوحدة المحاسبية، فرض الدورة المحاسبية، فرض الاستمرارية،

فرض استقلالية الدورات. أما المبادئ المحاسبية فقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها " قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، وهو أساس للسلوك والتطبيق العملي". (Report N. Anthony, 1970, p. 27) وتتمثل في مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ ثبات وحدة النقد، مبدأ وحدة القياس، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، مبدأ الاستحقاق، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الإفصاح التام (الإفصاح الملزم)، مبدأ القيد المزدوج، ومبدأ ثبات الطرق المحاسبية.

3.3 مناهج النظرية المحاسبية:

تتعدد مناهج أو مداخل النظرية المحاسبية، ويمثل أكثرها استخداما في بنائها وبناء الأنظمة المحاسبية والذي سنركز عليه في هذه الدراسة هو المنهج أو الأسلوب الاستنباطي والمنهج الاستقرائي.

1.3.3 المنهج أو المدخل الاستنباطي:

يقصد بالمنهج الاستنباطي الاعتماد على التسلسل المنطقي من الفروض أو البديهيات المسلم بها للوصول إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعا خاصة، حيث يقوم هذا المنهج على العقل والتفكير والاستنباط المنطقي والقياس، ويتم فيه الانتقال من العام إلى الخاص (الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، 2006، صفحة 32)، كما يتم البدء بالفروض المحاسبية والتحديد الواضح للأهداف، وبالاعتماد على الاستدلال والتحليل المنطقي دون اللجوء إلى الاختبار يتم التوصل في الأخير إلى مجموعة من المبادئ العامة في مجال المحاسبة (معايير، إجراءات، سياسات محاسبية..) ليتم تطبيقها.

2.3.3 المنهج الاستقرائي:

يركز المنهج الاستقرائي والذي ينتقل من الخاص إلى العام على البدء بدراسة وتحليل وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسير الظاهرة، ثم اختبار هذه الفروض تجريبيا، فإن ثبتت صحة فرض ما أصبح هذا الفرض مبدأ أو قانونا علميا، وإلا فقد الفرض قيمته العلمية، (حنان، 2009، صفحة 165). وقد رجحت مختلف الدراسات أنه لا يمكن الفصل بين المنهجين في بناء النظرية المحاسبية كما أشارت جمعية المحاسبين الأمريكيين A.A.A. أيضا بالقول بالرغم من تعامل الكثير على أساس الفصل الصارم بين المدارس الاستنباطية والاستقرائية إلا أن هناك الكثير من القواسم المشتركة والعلاقات المتبادلة بين الطريقتين (الأمريكيين، 1977، صفحة 6)

4. علاقة المعايير المحاسبية الدولية ومستجداتها بالنظرية المحاسبية:

معايير المحاسبة IAS/IFRS هي مجموعة من المتطلبات التي تتبعها الشركات عند إعدادها لقوائمها المالية وهي تستخدم بواسطة الشركات المدرجة في السوق المالية والمؤسسات المالية مثل البنوك. ويتم تطوير تفسيرات معتمدة للمعايير (SIC)، (IFRIC) لتوفير إرشاد إضافي لكيفية تطبيق المعايير بواسطة لجنة تفسير المعايير الدولية للتقرير المالي. (IFRS.ORG، 2017، صفحة 2).

وفي عام 2001 حل نظام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بهدف توفير الشفافية والمصادقية في المعايير والإجراءات المحاسبية محل نظام معايير المحاسبة الدولية IAS، حيث بلغت معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها اللجنة 41 معيارا دوليا منهم مجموعة من المعايير تم إلغاؤها أو تعديلها. كما تجدر الإشارة إلى أنه تم إصدار في هذه السنة 2024 حسب موقع iasplus.com/en/standards المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS18 العرض والافصاح في البيانات المالية والذي سوف يستبدل به معيار IAS1 في سنة 2027، مع إصدار أيضا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS19 الشركات التابعة دون مساءلة عامة: الافصاحات، ومن تم يبلغ عدد معايير المحاسبة الدولية حاليا 29 معيار محاسبة دولي IAS، بالإضافة الى 17 معيارا من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، والمذكورة سابقا والتي لم يتم العمل بها بعد وهي ifrs 18 و ifrs 19.

أما عن علاقتها بالنظرية المحاسبية فتتمثل النظرية المصدر الأساس والدائم لمهمة بناء المعايير من خلال الانتقال من المستوى الفكري (النظرية) وبعد الاختبار والتحليل والتجارب أو الاستنباط، يتم استقراء أو استخلاص في الأخير المعيار (التطبيق العملي). (سمير، 2014).

5. مدى انسجام النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) مع النظرية المحاسبية المعاصرة:

بعد تحديد أسس النظرية المحاسبية تأتي الدراسة التحليلية لاكتشاف موقع عناصر النظام المحاسبي المالي وإطاره التصوري من مكونات النظرية المحاسبية المعاصرة كل على حدى، حيث سيتم في كل مرة تحديد الإطار النظري لعنصر ما ثم التحليل لاكتشاف موقعه من النظرية.

1.5 التحليل لاكتشاف موقع المحاسبة المالية وأهداف النظام المحاسبي المالي من النظرية المحاسبية المعاصرة:

بموجب القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 تم اعداد النظام المحاسبي المالي "SCF" في الجزائر والذي يدعى في صلب نص المادة الأولى المحاسبة المالية، وقد احتوى القانون على سبع فصول نوردها في الجدول التالي:

جدول رقم(03) فصول النظام المحاسبي المالي SCF

التعاريف ومجال التطبيق	الفصل الأول
إطار تصوري للمحاسبة المالية، والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية،	الفصل الثاني
تنظيم المحاسبة	الفصل الثالث
الكشوف المالية	الفصل الرابع
الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	الفصل الخامس
تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الفصل السادس
أحكام ختامية	الفصل السابع

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على القانون 11-07

وقد عرفت المحاسبة المالية في المادة 3 من القانون نفسه على أنها "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." (الرسمية، القانون 11-07 النظام المحاسبي المالي، 2007، صفحة 3)

أما عن أهداف النظام المحاسبي المالي الجزائري فقد تمثلت أهمها في:

- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، ونشر معلومات موثوقة وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم،

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة،

- يسمح بتسجيل بطريقة موثوقة وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية (عاشور، 2009، الصفحات 292-293)

من تعريفات المحاسبة المعاصرة كما رأينا نستنتج أن المحاسبة قد تجاوزت مرحلة الفنيات أو التقنيات والإجراءات المحاسبية الروتينية البسيطة لترقى إلى مصاف العلوم، وقد أصبحت تستخدم في اتخاذ القرارات كما أصبحت نظاما للمعلومات، أما بالنسبة لتعريف المحاسبة في النظام المحاسبي المالي الجزائري فإنه اقتصر على الجزء الأول في التعريف ولم يظهر الجزء الثاني الخاص بالهدف الأساسي الذي أصبحت عليه المحاسبة حاليا وهو الانتقال من التسجيل والتبويب.... إلى اتخاذ القرارات.

كما نلاحظ أن مجمل الأهداف التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري هي مستمدة من النظرية المحاسبية بحيث يمكن اعتبارها جزءا لا يتجزأ منها، ولكن تبقى تلك الجوانب المتعلقة بمبدأ التطوير في الأنظمة المحاسبية على أساس النظرية المحاسبية، فالملاحظ أنه لم يتم تحديث النظام رغم التغيرات والتطورات العديدة التي شهدتها النظرية المحاسبية.

كم أنه ووفقا للنظرية فإن أعداد الأنظمة المحاسبية وأهدافها يتم بإشراك المفكرين والباحثين ونتائج أبحاثهم العلمية ومن تم ربطها بالممارسات المهنية، أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجزائري فإن مساهمة الأستاذ الجامعي في اختيار استراتيجية الإصلاح المحاسبي وتمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة إصلاح النظام المحاسبي لم تتعدى 8% (حركو، 2015، الصفحات 46-47)، فقد تم الاكتفاء فقط بالأشخاص الرسميين والمهنيين والذين كانوا حتى من خارج الجزائر كالخبراء الفرنسيين.

2.5 التحليل لاكتشاف موقع الإطار التصوري ومختلف المفاهيم للنظام المحاسبي المالي من النظرية المحاسبية المعاصرة:

1.2.5 تعريف الإطار التصوري (المفاهيم) للنظام المحاسبي المالي:

عنون الفصل الثاني من القانون رقم 07-11 بالإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية والذي يضم مكونات ومضمون النظام المحاسبي المالي، حيث تنص المادة السابعة (7) من نفس القانون أنه: يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل. كما يعرف الإطار التصوري وتوضح المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 أهداف الإطار التصوري وهي:

المفاهيم والمتمثلة في الاتفاقيات، المبادئ المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية، وضع معايير جديدة، تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي.

2.2.5 مفهوم الوحدة المحاسبية أو المؤسسة المعدة للتقرير المالي وموقعها من النظرية :

وفقاً للمادة 2 من القانون نفسه رقم 07-11 تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. (الرسمية، القانون 07-11 النظام المحاسبي المالي، 2007، صفحة 3)

رغم أن مفهوم الوحدة المحاسبية لم يختلف بين ما جاءت به النظرية المحاسبية وبين النظام المحاسبي الجزائري، إلا أن الاختلاف يكمن في أن تطبيق النظرية المحاسبية والمعايير الدولية وإطار مفاهيم التقرير المالي الدولي بصفة عامة كان مجال تطبيقه هو المؤسسات الكبيرة الحجم التي تنشط في الأسواق المالية، على خلاف النظام الجزائري والملاحظ فيه غياب لأسواق مالية وبورصة في الجزائر.

3.2.5 مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومة المالية في النظام المحاسبي المالي وموقعها من النظرية:

حسب المادة 8 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح، هذه الخصائص تعتبر ضرورية من أجل أن تكون المعلومة مفيدة وتحقق الغرض منها كما تظهر في الجدول التالي: (الرسمية، المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، 2008، الصفحات 12-13)

جدول رقم (04) خصائص المعلومة المالية في النظام المحاسبي المالي

المادة المعرفة لها	الخاصية
لم يرد لها تعريف واضح	الملاءمة
المادتين 17 و 18 من القانون 07-11 المادة 26 من القانون 07-11 المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156	الدقة (الوثوق، المصادقية)
المادة 29 من القانون 07-11	قابلية المعلومة للمقارنة
لم يرد لها مفهوم مباشر	القابلية للفهم (الوضوح)

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على القانون 07-11 والمرسوم التنفيذي 08-156

ما يلاحظ في جزء الخصائص النوعية للمعلومة المالية مقارنة بالنظرية المحاسبية هو:

بداية وبجدية هو عدم الفصل في الخصائص النوعية للمعلومة المالية وعدم التحديد بدقة ما هي الخصائص الأساسية للمعلومة المالية المفيدة وماهي الخصائص المعززة أو الداعمة كما رأينا في النظرية، مع ملاحظة عدم استعمال مصطلح المعلومة المالية المفيدة أو ذات الجودة والاكتفاء فقط باستخدام مصطلح المعلومة المالية. كما يلاحظ أيضا غياب تعريف ومفهوم واضح لخاصية الملائمة في النظام المالي الجزائري رغم أنها تعتبر من الخصائص الأساسية للمعلومة المفيدة في النظرية المحاسبية.

4.2.5 مفاهيم القوائم المالية وعناصر القوائم المالية وطرق القياس في SCF وموقعها من النظرية:

الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي تكون نتيجة معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية. هذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع. (الرسمية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009، صفحة 22)، وتشتمل الكشوف المالية التي يتم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي على الميزانية، حسابات النتائج (قائمة الدخل)، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، الملحق (الرسمية، القانون 07-11 النظام المحاسبي المالي، 2007، الصفحات 5-6). أما عن عناصر القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي فتتمثل في الأصول، الخصوم، الإيرادات تحليل الأعباء، وتسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم. (المادة 9، القانون، 07-11).

وبالنسبة لطرق القياس فيركز النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية حيث تسجل الوقائع الاقتصادية التي تقوم بها المجموعة بتكلفتها التاريخية أي على أساس قيمتها عند تاريخ المعاينة، دون الأخذ في الحسابان التغيرات في السعر وتطورات القدرة الشرائية في العملة. (الرسمية، المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، 2008، صفحة 12)، أما عن القيمة العادلة فقد رخص النظام المحاسبي للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف كبعض الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية". "أو" (الكلفة الراهنة) في النظام فقد عرفها بالمبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية. (الرسمية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009، صفحة 87)

مما سبق نلاحظ الانسجام بين ما تم تقديمه كقوائم مالية بالنسبة للنظرية (اطار مفاهيم التقرير المالي) والنظام المحاسبي المالي الجزائري بحيث اعتمد أيضا على النظرية المحاسبية في اعداد وتكوين القوائم المالية وعناصرها

سواء كانت الأساسية أو الملحقة، وأن مختلف التعاريف كانت أيضا متوافقة والنموذج العام لكل قائمة، ولكن يبقى التوافق شكلي حيث ماذا عن قواعد التقييم والقياس والمعايير المعتمدة في هذه القوائم والإجراءات و السياسات المتبعة في مسك المحاسبة في النظام الجزائري هل تتفق وفكرة المحاسبة الدولية والمعايير الدولية الحديثة، والتي تقتضي ضرورة التوافق والتوحيد المحاسبي.

فإذا قارنا مثلا بين تعريف القيمة العادلة في النظام الجزائري وفي النظرية المحاسبية فإنهما لا يختلفان ويتفقان في عدة نقاط، لكن يبقى أن لتفعيل القيمة العادلة شروطا ومتطلبات أخرى أقرتها الجهات الرسمية والنظرية المحاسبية ككل لا تتوفر في البيئة الجزائرية فأصحاب النظرية وإطار المفاهيم صمموا تقييم وإعادة تقييم الأدوات المالية ومشتقاتها على أساس أن المؤسسات المعنية تعيش في سوق نشطة مفعلة وحقيقة تنشأ بموجب تفاعل تلقائي وبكثرة للشركات والمعاملات المالية وباستمرار غرضها تحقيق العوائد وتغطية الاحتياجات التمويلية كما هو في كبريات الدول على عكس بورصة الجزائر والتي يمكن وصفها بالركود.

أما عن المفاهيم الأخرى والتي جاء بها إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018 كما ذكرنا سابقا فهي غير موجودة في النظام المحاسبي المالي حيث نقدم في الجدول التالي ملخصا لما سبق.

جدول رقم (05) مقارنة بين الاطار التصوري لل SCF و إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018

إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018	الاطار التصوري لل SCF
هدف التقرير المالي ذي الغرض العام	غير موجود
الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة	موجود
القوائم المالية والمنشأة المعدة التقرير	موجود
عناصر القوائم المالية	موجود
الإثبات (الاعتراف) وإلغاء الإثبات	موجود دون الاعتماد على المعايير المحاسبية المستجدة
العرض والإفصاح	موجود دون الاعتماد على المعايير المحاسبية المستجدة
القياس	موجود (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة دون الاعتماد على المعايير المحاسبية الحديثة)
مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال	غير موجود

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018

3.5 التحليل لاكتشاف موقع الفروض والمبادئ في النظام المحاسبي المالي الجزائري من النظرية المحاسبية:

جاء في الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مجموعة من الفروض والتي تعتبر المسلمات التي يجب أن يعتد بها قبل وعند تطبيق ومسك المحاسبة المالية، كما يتم إعداد الكشوف والحسابات المالية وكل الإجراءات

المحاسبية وفق النظام المالي المحاسبي والإطار التصوري على أساس مجموعة من المبادئ حددها كل من القانون 11-07 المرسوم التنفيذي 156-08، وتظهر كل من الفروض والمبادئ في الجدول التالي:

جدول رقم (06) الفروض والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي

المبادئ المحاسبية في scf	المادة المعرفة للمبدأ	الفروض في scf	المادة المعرفة للفرض
استقلالية الدورات	المادة 12 من المرسوم التنفيذي 156-08	استمرارية الاستغلال	المادة 7 من القانون 11-07
الحیطة والحذر	المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156-08		
عدم المقاصة	المادة 15 من القانون 11-07		
ثبات (ديمومة) الطرق	المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156-08		
التكلفة التاريخية.	المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156-08	الدورية	المادة 30 من القانون 11-07
القيود المزدوج	المادة 16 من القانون 11-07		
عدم المماس بالميزانية الافتتاحية	المادة 17 من القانون 11-07	وحدة القياس	المادة 12 من القانون 11-07، والمادة 10 من المرسوم التنفيذي 156-08
الإفصاح التام	المادة 10 و 26 من القانون 11-07		
تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني	المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156-08	محاسبة التعهد (الالتزام)	المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156-08
الصورة الصادقة (التمثيل الصادق)	المادة 26 من القانون 11-07 و المادة 19 من المرسوم التنفيذي 156-08		
قابلية المقارنة وقابلية الفهم	المادة 26 من القانون 11-07	الشخصية المعنوية	المادة 9 من المرسوم التنفيذي 156-08
مبدأ الأهمية النسبية	المادة 11 من المرسوم 156-08		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على القانون 11-07 والمرسوم التنفيذي 156-08

لم تختلف المبادئ والفروض لا في عددها ولا في مفهومها في النظام المحاسبي المالي عما جاءت به النظرية المحاسبية، إلا أن النظرية تعتبر الفروض والمبادئ أساس البناء الرسمي وليس إطارا مفاهيميا بينما المشرع الجزائري أجملها مع المفاهيم والمعايير في الإطار التصوري، فلا يمكن اعتبار المبادئ والفروض كمفاهيم وإنما هي ركائز أو مقومات أساسية لبناء أي نظام محاسبي، ثم ما مدى الاعتماد فعلا وتطبيق هذه المبادئ في مسك المحاسبة في المؤسسات الجزائرية والتنسيق بينها.

4.5 التحليل لاكتشاف موقع المنهج المستخدم في النظام المحاسبي المالي من النظرية المحاسبية:

إن المراحل التي مر بها إعداد النظام المحاسبي المالي الجزائري إثر القيام بمهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني تظهر لنا أن النظام غلبت عليه الصبغة القانونية أو الرسمية المهنية أكثر من الصبغة العلمية في اعدادة، فهو يميل في اعدادة إلى المنهج الاستنباطي أكثر من المنهج الاستقرائي والذي أخذ الحصة الأكبر في اعدادة حيث تم الاعتماد عليه في وضع مختلف المفاهيم والأهداف في اطاره التصوري، أما عن المنهج الاستقرائي فيمكن أن نقول أنه تم الاعتماد عليه في الدراسات التي قامت بها لجنة المخطط المحاسبي الوطني بالاستعانة بالخبراء الفرنسيين عند وضع الطرق والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية.

ما فعلته الجزائر في بناء النظام المحاسبي المالي هو عملية نسخ وان كان جزئيا لإطار المفاهيم الدولي (2001) وكذا نسخ لبعض المعايير المحاسبية الدولية ومحاولة تكييفها مع الواقع والبيئة الجزائرية استجابة للتطورات والظروف الاقتصادية العالمية وظهور المنظمات العالمية الرامية إلى ضرورة تحرير الأسواق العالمية والانضمام الدولي كمنظمة التجارية العالمية، وقد تجسد الامر في الأخير في القانون (07-11) ومختلف القرارات والمقررات المكملة والمفسرة له.

لكن يبقى الضعف في عدم التجديد في الاستنباط أو الاستقراء فقد استحدثت الاطارالمفاهيمي وظهرت أهداف ومفاهيم جديدة بعيد عنها النظام المحاسبي الجزائري كل البعد، وكذا الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية فقد تم الغاء أو تعديل أو استبدال العديد من المعايير الدولية المحاسبية كما ذكرنا سابقا.

أما عن المنهج الاستقرائي فقد استعانت الجزائر ببيئات مختلفة لا سيما النظام المحاسبي والبيئة الفرنسية في استقراء النظام المحاسبي المالي، كان الأجدر أن يتم الاعتماد على كوادر محلية أكثر من الأجنبية، إذ يرجع العجز في ذلك إلى أن هذا المنهج يتطلب دراسة علمية لها متطلبات ومستلزمات تأتي من الواقع العملي أكثر منها من الواقع النظري التي كانت غائبة في البيئة الجزائرية آنذاك ولازال أغلبها كذلك.

5.5 التحليل لاكتشاف موقع المعايير المحاسبية المتبناة في النظام المحاسبي المالي من النظرية المحاسبية:
تفسر المادة 29 و30 من المرسوم 08-156 المادة 8 من القانون 07-11 والتي تنص على المعايير المحاسبية والتي تم ترتيبها كما يلي:

* **المعايير المتعلقة بالأصول:** وتتمثل في: التثبيتات العينية والمعنوية، التثبيتات المالية، المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ..

* **المعايير المتعلقة بالخصوم:** وتتمثل في: رؤوس الأموال الخاصة، الإعانات، مؤونات المخاطر، والقروض والخصوم المالية الأخرى.

* **المعايير المتعلقة بقواعد التقييم:** وتتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة في الأعباء والمنتجات. *
المعايير ذات الصلة الخاصة: وتتمثل في تقييم الأعباء والمنتجات المالية، الأدوات المالية، عقود التأمين، العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير، العقود طويلة المدى، الضرائب المؤجلة، عقود الإيجار التمويلي، امتيازات المستخدمين، والعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية. وتعتبر هذه المعايير الموجه الأساسي للعمل

المحاسبي ويتم تحديدها بطرق قانونية، (الرسمية، المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، 2008، صفحة 14)، حيث تبنت الجزائر عدة معايير محاسبية دولية ومعايير الإبلاغ المالي في اعداد النظام المحاسبي المالي ، والتي نبينها باختصار في الجدول التالي:

جدول رقم (07) المعايير التي تبنتها الجزائر في اعداد النظام المحاسبي المالي:

IAS 1,7 ; 11,31, 27,28	المعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية
IAS8, 11, 12, 17, 19,21	المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والتسجيل
IAS2, 16, 36, 37, 38, 40,41	المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم
IAS18 ,20 ,23	المعايير المتعلقة بالأعباء والايادات
IAS32, 39	المعايير المتعلقة بالأدوات المالية

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على (غنية، 2017، صفحة 115..126)

تعرف النظرية المحاسبية المعاصرة تطورات كبيرة سواء فيما تعلق بالمعايير أو التفسيرات والشروحات التي تصدرها اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) ولجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRIC) ، فتشهد النظرية المعاصرة وظائف قياس وافصاح محاسبي عالية المستوى (مثلا الغاء المعيار المحاسبي IAS39 الاعتراف والقياس واستبداله ب IFRS9 (2006) الأدوات المالية القياس وكذا IFRS7 (2005) الأدوات المالية الافصاحات)، والتي وصلت إلى حد استعمال الذكاء الاصطناعي وأنظمة معلومات واتصالات جد متطورة وهو الأمر الذي يشهد نقسا على صعيد الأنظمة الجزائرية لا سيما المحاسبية منها، كما أن المعايير التي اعتمدتها الجزائر كانت إلى غاية 2004. كما أن التطبيق الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB في 9 جويلية 2009 والذي أدى إلى تبسيط المعايير مقارنة بالمعايير الكاملة IFRS FULL بأكثر من 90%، قام المجلس بإعداد المعيار الدولي للتقرير المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة « IFRS for SME International Reporting Standard For Small and Medium-Sized Entities بغرض مواجهة الاحتياجات المتعددة لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وحتى متناهية الصغر (Entities Micros)، يمثل هذا المعيار أساسا ومرجعا يحتوي على مختلف القواعد التي يلتزم بها هذا النوع من القطاع لتحسين نوعية تقاريره المالية خاصة في اقتصاديات الدول النامية وبالتحديد لما ينطبق على أسواقها. (الهدى، 2021، الصفحات 370-371).

إلا أننا لم نلاحظ أن الجزائر قد تبنت أو كان لها رغبة في تبني هذا المعيار والذي يتناسب مع البيئة الجزائرية.

6. نتائج الدراسة التحليلية:

إن التحليل السابق لمختلف ما جاء به النظام المحاسبي المالي من مفاهيم ومبادئ وفروض ومعايير...، إنما يؤدي بنا إلى استخلاص جملة من الأسباب والتي تعتبر نتاجا لهذه الدراسة تؤدي إلى ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري مع ضرورة أيضا توفير المتطلبات الأساسية لذلك.

1.6 مشروع تحيين النظام المحاسبي المالي:

عرف تاريخ 21 جانفي 2019 حدثا تاريخيا في قانون المحاسبة الجزائري من خلال الإطلاق الرسمي لأعمال التقييم والمراجعة للإطار المحاسبي الجزائري المسمى النظام المحاسبي المالي SCF، لتقييم تطبيقه وتحديثه بما يتوافق مع تطور معايير المحاسبة الدولية، (Toufik, 2019, p. 13)، إلا أن هذا المشروع لم يرى النور بعد مما يدل على أن هناك فعلا أسباب والمشكل أنها تتراكم أكثر مع مرور الوقت تعيق تنفيذ هذا المشروع والتي ممكن أن نستخلصها من الدراسة التي أمامنا .

2.6 اسباب تحيين النظام المحاسبي المالي المستخلصة من الدراسة:

✓ فيما يخص الأهداف ومفهوم المحاسبة الحديثة وتطوراتها:

يمكن استنتاج أن هناك مشكلا في تطبيق أهداف النظام المحاسبي المالي إنما يتركز في قلة مختلف الموارد والامكانيات خاصة الكفاءات البشرية والأعمال البحثية منها لإعداد نظام يرقى إلى الأنظمة المحاسبية المتطورة ويتوافق مع النظرية المحاسبية، كما أن الأنظمة المحاسبية الحديثة والنظرية المحاسبية المعاصرة تأخذ حاليا حيزا كبيرا من الذكاء الاصطناعي وما له وما سيكون له من أثر كبير على تطوير مهنة المحاسبة وقواعدها.

✓ فيما يخص الوحدة المحاسبية:

تتميز المؤسسات الجزائرية بصغرها بالمفهوم العالمي، وهو ما لا ينطبق مع مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتي يعتبر مجالها كبريات المؤسسات.

✓ فيما يخص خصائص المعلومة المالية:

غياب مفهوم وتعريف واضح لبعض الخصائص خاصة الأساسية منها كخاصية الملائمة في النظام المالي الجزائري وعدم تحديد الأساسية منها، مما قد يؤدي بمستعملها إلى عدم التركيز في بذل مجهود لتقديم معلومة مالية ذات جودة.

✓ فيما يخص القوائم المالية والمعايير المحاسبية:

القوائم المالية في النظام الجزائري والمعايير المحاسبية والقياس تم اعدادها للتوافق مع معايير محاسبية صادرة إلى غاية 2004 وإطار مفاهيمي للقوائم المالية لسنة 2001، في حين ومنذ ذلك الوقت فقد حدث تغييرات مهمة وتطورات كبيرة على النظرية والمعايير IAS-IFRS، كما تم الغاء العديد من المعايير دوليا في حين لازالت الجزائر تتبناها.

فمثلا عدم تطبيق معايير الإفصاح والقياس المحاسبي الحالية في النظام المحاسبي يصعب عملية شرح أساليب التقييس وكذا الإفصاح عنها، كما وبالنسبة للتقييم بالقيمة العادلة فيجمع الدارسون لواقعها في الجزائر على عدة نقائص في تطبيقها في السوق الجزائرية أهمها "غياب عرض احصائيات اقتصادية ومؤشرات يومية ودورية تخص الأسعار والأسواق من قبل الوزارة الوصية يصعب توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، وكذا تمسك التشريع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم رغبته في تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة". (دادن، 2016، الصفحات 91-92). حيث أن المجلس الوطني للمحاسبة لا يزال يواجه

صعوبات في فهم إطار المفاهيم الدولي، والذي وبدون فهمه لا يمكن وضع معايير وطنية قوية ترقى إلى التوافق والتوحيد المحاسبي. (Omar, 2023, p. 406)

فيما يخص المبادئ والفروض:

إن الاشكال يكمن في مدى تطبيق هذه المبادئ والفروض فمثلا هل يتم تطبيق مبدأ الإفصاح التام في ظل غياب معايير الإبلاغ المالي الحالية والإفصاح، وهل يتم الموازنة بينه وبين مبدأ الحيطة باستحداث أنظمة واليات رادعة في حالة التستر عن المعلومة المالية أو اخفائها أو تضليلها.

✓ فيما يخص المنهج المستخدم:

استخدام مناهج البحث في اعداد الأنظمة المحاسبية وفقا للنظرية المحاسبية المعاصرة يتطلب وجود والاعتماد على دراسات وأبحاث ميدانية محلية (التجربة)، وكذا كفاءات وكوادر بشرية (الأستاذ الجامعي والباحثين) قادرة على تفسير وشرح النظريات المحاسبية وكيفية تطبيقها لاسيما المعاصرة منها، وتوفير كل الموارد لذلك المالية، والمادية، وتكنولوجيا المعلومات المتطورة وهو ما كان ناقصا ولا زال في الـ scf .

إضافة إلى أسباب أخرى جد مهمة تتطلب ضرورة التحيين:

- "النظام المحاسبي المالي يشهد عدم انسجام بين معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي والنظام الجبائي فيما يخص جوانب عدة كالاعتراف بالالتبيلات واعدة تقييما، وفيما يخص أقساط الإهلاك وخسائر القيمة، الأعباء غير المقبولة جبائيا، مصاريف البحث والتطوير، معالجة فوائض القيمة وإدراجها في النتيجة الجبائية، معالجة الإعانات، معالجة العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية". (بلال، 2021-2022، صفحة 68)

- انعدام التواصل بين الجامعة والمؤسسة الاقتصادية وضعف المنتج الجامعي أو عدم وجود رغبة في استهلاكه، (الناغي، نظرية المحاسبة مدخل معاصر، 2018، الصفحات 192-193)

- هذا بالإضافة التكاليف الباهظة للتغيير والتطوير.

7. خاتمة:

كخلاصة لهذه الدراسة فإن الجزائر قد خطت خطوة هامة عندما قامت بإعداد النظام المحاسبي المالي SCF والذي شكل تحديا في تلك الفترة مقارنة بالظروف الاقتصادية الصعبة والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر آنذاك هذا من جهة، من جهة أخرى فإن النشاط المحاسبي العالمي يشهد هو الآخر تطورات كبيرة وسريعة، فقد شهدت النظرية المحاسبية مفاهيم وأهداف ومعايير محاسبية دولية وتفسيرات وتطبيق لتكنولوجيا معلومات حديثة... لم يعد يستجيب لها النظام المحاسبي الجزائري كما تؤكد ذلك هذه الدراسة، فهناك نقائص عدة ونقاط اختلاف وضعف كبير في محتوى وتطبيق النظام المحاسبي المالي مقارنة بمستجدات النظرية المحاسبية المعاصرة بحيث لم يعد يستجيب لمتطلبات الإفصاح والشفافية، ولا لمفاهيم النظرية المعاصرة ولا لمعايير المحاسبة الدولية المستجدة ومتطلبات منظمات الأعمال الحالية في اعداد التقارير المالية ومالها من أثر كبير على اقتصاديات الدول وتنميتها.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة: تم التوصل إلى النتائج التالية:

-لم يتم اثبات الفرضية الأولى حيث أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري لا ينسجم مع إطار مفاهيم التقرير المالي الدولي الجديد لسنة 2018، خاصة ما تعلق بأهداف التقرير المالي والافصاح والقياس والمحافظة على راس المال.

- تم اثبات الفرضية الثانية بحيث أن النظام المحاسبي المالي الجزائري وأهم النصوص المرافقة لينسجم مع مبادئ وفروض النظرية المحاسبية المعاصرة، باعتبار أن هذه الفروض والمبادئ ثابتة لا تتغير لأنها أساس بناء النظرية المحاسبية في جميع الأزمنة.

-بالنسبة للفرضية الثالثة تم اعداد النظام المحاسبي المالي الجزائري باستخدام منهج البحث المحاسبي الاستنباطي خاصة وذلك لسهولة تطبيقه وقلة تكاليفه، أما عن الاستقرائي فيشهد النظام قلة الاهتمام بالأبحاث والتجربة العلمية منذ تصميمه وإلى غاية الآن، الذي من شأنه المساهمة في اعداد نظام يحقق فعلا متطلبات الشفافية وجودة التقارير والمعلومة المالية.

- لم يتم اثبات الفرضية الرابعة حيث أن النظام المحاسبي المالي الجزائري لا يواكب ولا يتطور مع مستجدات المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وتفسيراتها، فآخر المستجدات تتحدث عن معايير أصدرت لهذه السنة 2024.

- تم اثبات الفرضية الخامسة إذ أن النظام المحاسبي المالي الجزائري يواجه عدة تحديات من خلال الاختلافات المستتبهة من الدراسة بينه وبين تطورات النظرية المحاسبية تفرض على جميع الفاعلين ضرورة تحيينه.

التوصيات: يمكن تقديم التوصيات التالية:

-إلغاء كافة المعايير التي تبنتها الجزائر والتي تم إلغاؤها من طرف مجلس المحاسبة الدولي، واعداد دراسة جديدة حول إطار مفاهيم التقرير المالي 2018 للمعايير المستحدثة حول إمكانية تطبيقها وتوافقها مع البيئة الجزائرية مع الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه بيئاتها مع البيئة الجزائرية.

-دراسة وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة وال متوسطة IFRS for SMES بحيث يسمح تبني هذا المعيار بتقليل الكلفة ومسك محاسبة بسيطة تناسب حجم المؤسسات الجزائرية.

-إعادة تنظيم مهنة المحاسبة من خلال استحداث قوانين وتشريعات جديدة بما يتلاءم والتطورات العالمية، وكذا ايجاد توافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي بما يسمح بتوفير المعلومة المالية ذات الشفافية والإفصاح.

-الاهتمام بالبحث العلمي من خلال تسخير الإمكانيات لمخابر البحث في الجامعة وربطها بالمؤسسة الاقتصادية، وكذا التكوين العملي والتطوير المستمر للأستاذ الجامعي وإشراكه في الإصلاح، ولممارسي مهنة المحاسبة فيما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات ومستجدات النظرية المحاسبية.

-تطوير مناهج التعليم المحاسبي في المؤسسات والجامعات بحيث تتوافق والتطورات الحديثة خاصة فيما تعلق بتدريس وتطبيق البرامج الحاسوبية المعتمدة على الذكاء الاصطناعي في مجال المحاسبة.

قائمة المراجع:

- الجريدة الرسمية. (2007). القانون 11-07 النظام المحاسبي المالي. (74)، 5-6.3- الجزائر.
- الجريدة الرسمية. (26 ماي، 2008). المرسوم التنفيذي 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07. (27)، 12-13- الجزائر.
- الجريدة الرسمية. (25 مارس، 2009). القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها. (19)، 87-44-22- الجزائر.
- بهلولي نور الهدى (2021). مدى ملائمة المعيار SMEs for IFRS للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر -دراسة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية برج بوعريش. جديد الاقتصاد(16). العدد1، الجزائر ص371-370
- باهية زعيم، عبد الغني دادن. (2016). واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الأردن). *الدراسات المالية والمحاسبية* (7)، العدد1، جامعة الواد ص 91-92.
- غنية حركو. (2017). النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة. (جامعة الجلفة، المحرر) *دراسات إقتصادية*، 1(4)، 115...126.
- جمعية المحاسبين الأمريكيين. (1977). *تقرير جمعية المحاسبين الأمريكيين*. جمعية المحاسبين الأمريكيين، 1977 ص 6.
- حسين القاضي، محمود حمدان. (2012-2013). *مدخل نظرية المحاسبة*. RBC economic منشورات جامعة دمشق، ص64-65.
- خالد قاشي، حمزة العربي. (2015). الاطار المفاهيمي المحاسبي الجديد، لمجلس معايير المحاسبة الدولية ASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الواد*، 3(8)، 67-70-71.
- رضوان حلوة حنان. (2009). *تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة*. دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان ص165
- سامي محمد الوقاد. (2011). *نظرية المحاسبة*. (دار المسيرة، المحرر) عمان ص 64-65.
- شنايت بلال. (2021-2022). النظام المحاسبي الجزائري بين ضرورة التحيين ومعوقات الواقع الاقتصادي، اطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة البويرة، ص68
- صالح بوعلام. (2009-2010). أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي. رسالة ماجستير جامعة الجزائر ص 70.
- علي عبد الله شاهين. (2011). *نظرية المحاسبة، إطار فكري تحليلي و تطبيقي*. غزة: مكتب افاق للنشر والطباعة والتوزيع. ص 10-102
- غنية بن حركو. (2015). التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي. *العلوم الإنسانية والاجتماعية* (44)، (جامعة قسنطينة2، المحرر) ص46-47.

فؤاد عنون، حمزة ضويفي. (2021). توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية. *البشائر الاقتصادية*، 7(2)، جامعة بشار، 584-585.

كتوش عاشور. (2009). متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر (IAS/IFRS)، *اقتصاديات شمال إفريقيا* (6)، جامعة الشلف، 292-293.

محمود السيد الناغي. (2006). *الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة*. المنصور، جمهورية مصر العربية: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة. ص 18-32

محمود السيد الناغي. (2018). *نظرية المحاسبة مدخل معاصر*. جمهورية مصر العربية، المكتبة العصرية. ص 192-192

Conceptual Framework for Financial Reporting .(2018), p27

Conceptual Framework for Financial Reporting, USA: IASB. p13---23.

Omar Djafri (2023), the IASB's work on the review and post-review of the conceptual Framework for Financial reporting, *Journal of contemporary economic research*, Vol 06, N° : 2, University of Laghouat, p406.

Cristina Otilia Țenovici" .(2012) .Accounting Policies And Options On The Recognition, Measurement And Derecognition Of Inventories In Public Sector Entities .*Seria Stiinte Economice. Timisoara* .(2)028 ،p186

Radjah Toufik) Avril, 2019 .(L'évaluation et la révision du SCF) .université d alger (المحرر) *el mohassib*.13 ،(4)

Report N. Anthony .(1970) .*Management Accounting* .Richard D. Irwin, p27

IFRS..ORG .(2017). من نحن وماذا نفعل، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ومجلس معايير المحاسبة الدولية ص 2.

. تاريخ الاسترداد 19 12، 2024، من ifrs.org, .(2022) .IFRS 13 Fair Value Measurement pA687

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022>.

مي سمير (2014)، *النظرية المحاسبية والمعايير المحاسبية*. تاريخ الاسترداد 21 12، 2024، من https://maisamir77.blogspot.com/2014/12/blog-post_70.html

يوسف محمد جربوع. (2014). *نظرية المحاسبة، الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير*. (طبعة الثانية، حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة للمؤلف، المحرر) تاريخ الاسترداد 19 12، 2024، من https://drmassem.blogspot.com/p/blog-page_4590.html موقع كتب وابحث في المحاسبة والمراجعة