الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون- تيارت-

كلية :**العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير**

قسم: **علوم مالية ومحاسبة**

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطالبتين

بن عبدالله سمية

مكي بشرى

تحت عنوان:

تحليل فروقات الممارسات المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ. عبد الرحيم ليلى	**(أستاذة التعليم العالي -جامعة ابن خلدون تيارت)**	**رئيســا**
أ. ..بعلاش عصام .	**(أستاذ محاضر أ -جامعة ابن خلدون تيارت)**	**مشرفا و مقررا**
أ. عز الدين محمد نجيب	**(أستاذ محاضر ب -جامعة ابن خلدون تيارت)**	**مناقشا**

السنة الجامعية : 2025/2024

الإهداء

نهدي هذا العمل المتواضع إلى العائلة الكريمة

"بن عبدالله "

وإلى الوالدين حفظهما الله وإلى الاخوة والاخوات

وإلى جميع الأصدقاء والزملاء

وإلى كل طالب علم يسعى وصاحب طموح مثابر

بن عبد الله سمية

الإهداء

بسم الله أبدأ وبه أستعين، فما كل الحمد إلا ببركته، ولا تمام العمل إلا بتوفيقه، وما هذا إلا حصاد دعاء صادق، وتوفيق من رب كريم.

إلى أمي الحبيبة، الدفء الأول والملاذ الأبدي، دعوتك كانت نوري في كل طريق .

إلى أبي سندي الأول ومعلمي، لك كل الامتنان والاحترام.

إلى أخي أكرم صديقي، ضلعي، وركيزة عمري، أنت الثبات حين تتقلب الدنيا والدعم الذي لا يعوض.

إلى أختي الكبيرة سكينة أنت الداعم الأكبر، المشجعة الأولى، واليد التي امتدت كلما تعبت .

إلى صغيرتي الغالية ملاك أفتخر بك في كل حين، فأنت النقاء والبهجة في عالمي.

إلى خالتي الوحيدة سعدية، عزوتي ورفيقة دربي، وصديقتي الأقرب، وملجأ حين تضيق الدنيا.

إلى جدتي عطرة بركة البيت، ونبع الحنان، وأجمل ما أملك، حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى زميلتي سمية، أصفى القلوب وأنقى النوايا، وروحك الطيبة كانت طمأنينة لروحي.

إلى ابنة عمي إكرام، أختي بالروح، ورفيقتي في كل شيء، كنت دوما عكازي في أوقات الانكسار.

إلى صديقتي و خليلتي شيماء، أيامنا لا تنسى وذكرياتنا زاد روحي .

وإلى صديقاتي العزيزات رزيقة وفاطمة، أنتم قوتي وقت الشدة، وضحكتي وقت الضيق.

وإلى فطوم، أختي المدللة أنت البهجة الصغيرة التي تسكن القلب.

وإلى الغالية آمال، الصديقة الوفية الناصحة والمؤتمنة في كل لحظة عشرة الأيام الصعبة والجميلة.

إلى مريم سجود، ابنة أختي وشرارة طاقتي، أنت الحيوية التي تملأ عالمي ضحكا وحركة وبراءة.

إلى عبدالله، الصديق الوفي والمشجع دائما، وزميلاتي نعيمة، خدوج، أمينة، وسارة ...

ألى ثلاثي النور : خاليدة، كوثر، وياسمين طلتكن تسعد قلبي و تمنحني طاقة .

مكي بشرى

الشكر

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان إلى الأستاذ

" بعلاش عصام "

لقبوله الإشراف على هذا العمل و توجيهاته القيمة

كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا

مناقشة هذا العمل

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	
الشكر و العرفان	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الاشكال	
قائمة الاختصارات والرموز	
مقدمة	أ – ج
الفصل الأول : الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	06
تمهيد	07
المبحث الأول : الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي وقواعده الخاصة	08
المطلب الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	08
المطلب الثاني : القواعد الخاصة بالتقييم والتسجيل وسير الحسابات	11
المطلب الثالث : القواعد المتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية	13
المبحث الثاني : الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية وهيئات إصدارها ومحتواها	16
المطلب الأول : ماهية المعايير الدولية للمحاسبة	17
المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على إصدار المعايير المحاسبية الدولية	22
المطلب الثالث : القوائم المالية و التسجيل و التقييم لعناصرها وفق المعايير المحاسبية الدولية	26
المبحث الثالث : النظام المحاسبي المالي بين الالتزام بالمعايير ومتطلبات التطبيق	28
المطلب الأول : الإصلاحات التي أدت إلى الجزائر بوضع نظام محاسبي مالي	28
المطلب الثاني : دوافع الجزائر لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومواكبة تغيراتها	30
المطلب الثالث : التحديات و الصعوبات التي تواجه تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة	33
خاتمة الفصل الأول	36
الفصل الثاني : تحليل أبرز وأهم فروقات الممارسات المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية	37
تمهيد	38

المبحث الأول: المقارنة بين IAS/IFRS و SCF من حيث الأطر الفكرية والشكلية ومبادئ العرض والإفصاح	39
المطلب الأول: المقارنة بين IAS/IFRS و SCF من حيث الإطار الفكري العام والأهداف	39
المطلب الثاني: مقارنة الإطار الشكلي والتنظيمي للمعايير المحاسبية الدولية وSCF	46
المطلب الثالث: المقارنة بين IAS/IFRS و SCF من حيث العرض والإفصاح والقياس	50
المبحث الثاني: تحليل فروقات الممارسات المحاسبية بين IAS/IFRS وSCF في معالجة الأصول	56
المطلب الأول: مقارنة بين معالجة المخزونات في IAS2 وSCF	56
المطلب الثاني: تقييم الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة بين SCF وIAS16/IAS38	62
المطلب الثالث: معالجة الأدوات المالية (الأصول المالية) بين IFRS09 و SCF	72
المبحث الثالث: الفروقات بين IAS/IFRS وSCF في أسس الاعتراف بالإيراد وحالات الاندماج ومعالجة حقوق الإيجار	77
المطلب الأول: أسس الاعتراف بالإرادات والأعباء في IAS15 وSCF	77
المطلب الثاني: معالجة عقود الإيجار ما بين IAS17 وSCF	56
المطلب الثالث: مقارنة لعمليات الاندماج بين IFRS3 وSCF	91
خاتمة الفصل الثاني	98
خاتمة	99
قائمة المراجع والمصادر	102
الملخص	109

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	20
02-01	العراقيل الممكنة لتطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر	35
01-02	مقارنة المبادئ المعتمدة من طرف النظامين	53
02-02	مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي في ما يخص العرض و الافصاح والقياس	54
03-02	مقارنة علمية بين معالجة المخزون وفق المعيار المحاسبي 02 والنظام المحاسبي المالي الجزائري	57
04-02	المقارنة بين المعيار المحاسبي 38 والنظام المحاسبي المالي	65
05-02	الفروقات بين المعايير الدولية والنظام المالي الجزائري في أسس الاعتراف بالإرادات والأعباء	82

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	مدونة الحسابات في النظام المحاسبي المالي	13
02-01	مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية	21
03-01	الهيكل التنظيمي الجديد للجان و المجالس المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية	24
01-02	عناصر الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري.	43
02-02	تقييم و تسجيل الاصول غير الملموسة	73
03-02	عناصر الاعباء و الايرادات حسب مدونة الحسابات	78

الاختصار	المدلول	المدلول باللغة الانجلزية / الفرنسية
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International accounting standards
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système de compatibilité financière
IFRS	معايير الدولية للإبلاغ المالي	International Financial reporting standards
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International accounting standards board
SIC	اللجنة الدائمة للتفسير	Standing committee for interpretation
SAb	المجلس الاستشاري للمعايير	Standards advisory board
IFAIC	اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية	Internationa committee for the interpretation of financial accounting
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية	International accounting standards committee
IFSC	اللجنة التأسيسية للمعايير المحاسبية الدولية	Founding committee for International accounting standards
PCN	المخطط المحاسبي الوطني	Plan de compatibilité nationale

تعد المحاسبة مثل اللغة المشتركة التي يتم من خلالها ترجمة الأحداث الاقتصادية والمالية إلى المعلومات الكمية المفهومة والمقروءة من قبل مختلف الأطراف المعنية ومع تطور الأنشطة الاقتصادية وتعقيد المعاملات التجارية ازدادت الحاجة إلى وجود إطار موحد لضبط العمليات المحاسبية ، يضمن الشفافية، ويوفر المعلومات الكافية والدقيقة والموثوقة التي تدعم اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. وقد جاءت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية استجابة لهذه الحاجة، باعتبارها موحدة تهدف إلى تعزيز قابلية مقارنة القوائم المالية بين مختلف الدول، مما يدعم تدفق الاستثمارات عبر الحدود ويساهم في تحقيق الكفاءة في الأسواق المالية، وفي ظل هذا التوجه العالمي نحو التوحيد المحاسبي، عملت العديد من الدول، لا سيما النامية منها، على موائمة أنظمتها المحاسبية مع هذه المعايير الدولية لمواكبة التحولات الاقتصادية الكبرى، ولتعزيز مصداقية تقاريرها المالية في الأسواق العالمية .

وفي هذا الإطار، اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي سنة 2009، في محاولة للجمع بين الالتزام بالمبادئ الدولية للمحاسبة و الخصوصيات المحلية التي تفرضها البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية الوطنية. وقد مثل هذا النظام خطوة مهمة نحو تحديث الممارسات المحاسبية الوطنية وموافقة التغيرات الاقتصادية التي عرفتها البلاد، لا سيما في ظل الانفتاح التدريجي على الإقتصاد العالمي.

غير أن محاولة التوفيق بين الخصوصية المحلية والمتطلبات الدولية كشفت عن وجود جملة من الفروقات بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث طرق القياس والاعتراف والعرض المالي. فعلى الرغم من اعتماد النظام المحاسبي المالي على مبادئ مستوحاة من المعايير الدولية، إلى أن التطبيق العملي أظهر إختلافات واضحة ترتبط أساسا بالمرجعية القانونية الصارمة التي يعتمدها النظام المحاسبي المالي، مقارنة بالمرونة التي تتميز بها المعايير الدولية المحاسبية، والتي ترتكز على جوهر المعاملات الاقتصادية أكثر من شكلها القانوني، كما أن بعض المفاهيم المحاسبية ظلت متأثرة بالبيئة المحلية، مما أدى إلى تباين في نتائج التقارير المالية وإلى صعوبات في تحقيق قابلية المقارنة مع القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية.

1 - الإشكالية :

مع تعدد الأنظمة المحاسبية والمحاولات التقريب بينهما ظهرت الفروقات الواضحة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، مما يثير التساؤل حول طبيعة هذه الفروقات وأثرها. وعلى هذا الأساس نطرح الإشكالية التالية :

هل تأثر إختلافات المعالجات المحاسبية للعمليات المالية بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية على جودة المعلومات المالية المقدمة ؟

ومن خلال هذه الإشكاليات تتفرع لنا التساؤلات التالية:

– هل يمكن للنظام المحاسبي المالي الجزائري تطبيق جميع المعايير الدولية المحاسبية بشكل كامل في ظل خصوصيات البيئة الاقتصادية والتشريعية في الجزائر؟

– ما أبرز أوجه الاختلاف بين الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية المحاسبية وايضا في معالجة بعض العمليات المحاسبية كالأصول المالية والإيجارات والإيرادات وغيرها؟

2– **الفرضيات:**

مما سبق تنبثق مجموعة من الفرضيات المحتملة، وهي :

– توجد فروقات جوهرية في طرق المعالجة المعلومات المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالاعتراف والتقييم والإفصاح (عدم تبنيها بالشكل الكافي في البيئة الجزائرية).

– هذه الفروقات تؤثر سلبا على إمكانية مقارنة القوائم المالية المعدة وفق النظامين مما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية نتيجة ضعف التكوين في المعايير الدولية.

3 –أهمية اختيار الموضوع:

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على تحليل الفروقات المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية المحاسبية لفهم مدى تأثيرها على جودة المعلومات المالية ودعم ملائمة القوائم المالية معمتطلبات المحيط الاقتصادي الدولي، كما تكمن في الكشف عن أثر اختلاف المعالجات المحاسبية بين النظامين مما يساعد على تحسين الفهم العام حول كيفية تأثير هذه الفروقات ومن خلال ذلك، يساهم البحث في تحسين الممارسات المحاسبية المحلية وتعزيز التوافق مع المعايير الدولية.

4-أهداف اختيار الموضوع:

- في تحليل أوجه اختلاف المحاسبة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية المحاسبية
- إبراز أثر الفروقات على جودة التقارير المالية
- مقارنة المعالجة المحاسبية في كلا النظامين مع التركيز على أوجه الاختلاف

5-أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على هذا الموضوع
- محاولة اكتساب معلومات جديدة يستفاد منها مستقبلا
- توفر رؤى حول كيفية تحسين دقة التقارير المالية وزيادة الشفافية في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة تأثيرات هذه الفروقات
- فهم التحديات التي تواجه المؤسسات التكيف مع المعايير العالمية، مما يساهم في تحسين الممارسات المحاسبية المحلية

6-منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في منهجية دراستنا على المنهج التحليلي، الذي يمكننا من تقديم العرض المفصل للنظامين وتحليل الاختلافات والفروقات في معالجتها المحاسبية للعمليات المالية، و ايضا المنهج الوصفي مع دعم ذلك بالأمثلة التطبيقية كلما أمكن.

فيما يخص الأدوات فقد اعتمدنا على:

- تحليل محتوى الكتب والمذكرات والمجلات العلمية
- القوانين والمراسيم بالجريدة الرسمية
- الإعتماد على أمثلة تطبيقية من المواقع الالكترنية للمؤسسات المحاسبة

7- صعوبات و تحديات الدراسة :

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء هذا البحث هي :

- نقص الدراسات المحلية الدقيقة التي تقرن بين النظامين بشر ممكن مفصل.
- وفرة المادة النظرية وتشتتها بما تطلب منا جهدا إضافيا في اختيار المعلومات وتنظيمها بما يخدم الاشكالية بدقة.
- عدم توفر بيانات منشورة وفق المعايير المحاسبية الدولية من المؤسسات الجزائرية لتكون عينة دراسية مقارنة حقيقية .

8- **الدراسات السابقة :**

- ضيف الله هادي؛ شاهد إلياس؛ سباع أحمد صالح، **قياس و تقييم بنود القوائم المالية -دراسة مقارنة-** مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 02، العدد 01، جامعة الوادي-الجزائر، 2018 .

تشير الدراسة إلى توافق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية إلى حد ما حيث يسعى للتكيف معها في التعاريف والإطار المفاهيمي وقواعد التقييم والتسجيل وعرض القوائم المالية.

- بلقاسم بن خليفة؛ عبد الحميد برحومة، **مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد 02، العدد 07، جامعة الوادي، 2014

ترتكز هذه الدراسة على أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية مع دراسة مقارنة بين النظام.

وتمثلت الفجوة العلمية بين دراستنا و هاته الدراسات في اننا قمنا بتجميع ابرز الفروقات معا، ثم تحليلها من أجل إستنتاج اسباب وجودها و تأثيراتها .

9- هيكل البحث:

في سبيل الإجابة على الإشكالية المطروحة والتأكد من صحة الفرضية المقترحة قمنا بتقسيم عملية البحث إلى فصلين، الفصل النظري والفصل التطبيقي التحليلي حيث كان :

- الفصل الأول المعنون بالإطار النظري للنظام المحاسب المالي والمعايير المحاسبية الدولية فا، والذي تناولنا فيه أهم ما جاء في كلا النظامين انطلاقا من الإطار النظري وقواعد التقييم والاحتراف وصولا إلى إصلاحات النظام المحاسبي المالي ودوافع وتحديات تطبيق المعايير الدولية نقطة وهذا الفصل ينقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث والمتمثلة فيه :

المبحث الأول : يتضمن الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي وقواعده الخاصة.

المبحث الثاني : يتضمن الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية وهيئات إصدارها ومحتواها.

المبحث الثالث: يتمثل في النظام المحاسبي المالي بين الالتزام بالمعايير ومتطلبات التطبيق.

- أما الفصل الثاني المعنون بتحليل أبرز وأهم فروقات الممارسات المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية.

فتناولنا من خلاله دراسات تحليلية مقارنة بين النظامين، وإبراز أهم أوجه الاختلاف للممارسات المحاسبية لدى النظامين والإشارة إلى فائدة التوافق والتوحيد حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل أيضا إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول : المتمثل في المقارنة بين النظام المحاسبي المحلي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث الأطر الفكرية والشكلية ومبادئ العرض والإفصاح.

المبحث الثاني : يتمحور في تحليل الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة الأصول.

المبحث الثالث والأخير: يتضمن فروقات بين النظامين في أسس الاحتراف بالإرادات والأعباء وحالات الاندماج ومعالجة عقود الإيجار.

الفصل الاول

الاطار النظري للنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد :

تعتبر المحاسبة من الركائز الأساسية التي يقوم عليها الإقتصاد الحديث فهي أداة حيوية في توفر معلومات حقيقية وموثوقة حول الأداء المالي للمؤسسات، مما يمكن مختلف الأطراف المعنية من اتخاذ قرارات استراتيجية تستند إلى أسس علمية واضحة نقطة حيث تلعب المحاسبة دورا محوريا في التأكد من أن البيانات المالية التي تقدمها المؤسسات تعكس بشكل صحيح قدرتها المالية وبالتالي تعزز الثقة في الأسواق المالية وتعزز الاستقرار الاقتصادي،ومن هنا يأتي دور النظام المحاسبي المالي الذي يتضمن مجموعة من المبادئ والقواعد التي تنظم عملية تسجيل المعاملات المالية وتحليلها.

وفي عصرنا الحالي حيث تزداد العولمة وتتسارع التغيرات الاقتصادية على المستويين المحلي والدولي، تصبح الحاجة إلى توحيد المعايير المحاسبية بين الدول أمرا لا مفر منه ذلك أن تعدد الأنظمة المحاسبية بين البلدان يعوق قدرة المستثمرين والمشاركين في السوق على مقارنة البيانات المالية بشكل فعال، مما يؤثر سلبا على الشفافية والمصداقية وفي هذا السياق ظهرت معايير المحاسبة الدولية كحل فعال يهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية في مختلف أنحاء العالم، وتعزيز مصداقية التقارير المالية التي تعدها المؤسسات، مما يسهم في تحسين بيئة الأعمال وزيادة تدفقات الاستثمارات عبر الحدود.

إن هذا الفصل يهدف إلى استعراض الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، حيث يتناول مجموعة من الموضوعات التي تشكل الأسس النظرية لفهم هذا المجال بشكل معمق. وسيتم التطرق الى المبادئ التي تشكل قاعدة النظام المحاسبي المالي و كيف تؤثرالمعايير المحاسبة الدولية على تحسين جودة التقارير المالية وزيادة المصداقية والشفافية. و التحديات التي قد تواجه المؤسسات في التكيف مع هذه المعايير في ظل بيئات العمل المتنوعة التي تتسم باختلافات ثقافية واقتصادية.

وسيتم التعرف على كل هذا في الفصل التالي من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وقواعده الخاصة

المبحث الثاني : الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية و محتواها

المبحث الثالث : النظام المحاسب المالي بين الالتزام بالمعايير والمتطلبات التطبيق

المبحث الاول :الاطار النظري لنظام المحاسبي المالي وقواعده الخاصة

يشكل اعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في الجزائر وذلك في سياق الاصلاحات الاقتصادية الرامية لمواكبة متطلبات اقتصاد السوق باستجابة المحاسبة لاحتياجات اطراف عديدة من المعلومات، وظهرالنظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11المؤرخ في 2007/11/25 و تلته مراسيم تنفيذية وقرارات تشكل كلها القواعد الاساسية لتطبيق النظام .

المطلب الاول :الاطار العام لنظام المحاسبي المالي

قد فرضت الجزائر كغيرها من الدول على المؤسسات مسك النظام محاسبي المالي له مميزاته وخصائصه ,حيث يتضمن اطاره العام اطار قانوني واطار تصوري ,وفيما يلي سنعرض مفهوم هذا النظام والقوانين والمراسيم والقرارات التي جاءت في سبيل تشريع لهذا النظام.

اولا :تعريف النظام المحاسبي المالي

يطلق على النظام المحاسبي المالي في صلب نص القانون 07-11 تسمية المحاسبة المالية والتي يعرفها ذات القانون في المادة 03على انها "نظام لتنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها وتقييمها وتسجيلها كما تهدف الى عرض جداول مالية تعكس الصورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة." (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007، صفحة 03)

ثانيا:الاطار القانوني لنظام المحاسبي المالي

ظهر النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال النصوص التشريعية التالية :

1/القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي :يهدف الى تحديد النظام المحاسبي المالي وكذا شروطه وكيفيات تطبيقه .

2/المرسوم التنفيذي 156/08المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن احكام القانون 11/07:جاء لبين كيفية تطبيق احكام اهم المواد التي جاءت في القانون 11/07.

3/القرار المؤرخ في 2008/07/26المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعوضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

4/القرار المؤرخ في 2008/07/26يحدد اسقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والنشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك المحاسبة المالية المبسطة .

5/المرسوم التنفيذي 110/09المؤرخ 2009/04/07المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة انظمة الاعلام الالي .

6/ملاحق القرار المؤرخ في 2008/07/26المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

7/تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 2009/10/29 والمتعلقة باول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 وهي تتضمن كيفيات واجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط الحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي الجديد. (عبادي، 2013، صفحة 52)

ثالثا:الاطار التصوري لنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي اطارا تصوريا للمحاسبة المالية ويسمح باعداد القوائم المالية على اساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ,وذلك طبقا ل : (المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق احكام القانون رقم 11-07، 2008)

1/ المادتين 06و07من القانون رقم 11/07المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي .

2/ المواد من 2الى 28من المرسوم التنفيذي رقم 156/08المؤرخ في 2008 /05/26 المتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11.

1. تعريف الإطار التصوري :

يعرف الاطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل اساس اعداد القوائم المالية ,بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعطي التعاريف لعناصر القوائم المالية المتمثلة على الخصوص في

الاصول و الخصوم ,رؤوس الاموال الخاصة ,النواتج والاعباء ,اضافة الى توضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية وتحديد مجال التطبيق.

كما يمكن ان نلخصها على الشكل التالي

. نظام للمعلومة المالية ,حيث يركز على المفهوم المالي اكثر من المفهوم المحاسبي

. معلومات يمكن قياسها عدديا.

. تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية .

. قياس اداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج .

. قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات ,وذلك من اجل معرفة قدرة الكيان على توليد التدفقات النقدية .

. اعداد القوائم المالية في نهاية السنة ,وبالتالي تحقق مبدا الدورية . (التعليمة الوزارية رقم 02، 2009، صفحة 02)

المطلب الثاني :القواعد الخاصة بالتقييم والتحصيل وسير الحسابات

بعد التعرف على النظام المحاسبي المالي والاطار القانوني والتصوري له ,سنتطرق في هذا المطلب الى قواعد التسجيل وسير الحسابات , فبالرغم من ان النظام المحاسبي المالي معد على اساس المعايير المحاسبية الدولية الا انه يتميز ببعض الخصائص و القواعد العامة و الخاصة في طرق التسجيل المحاسبي وتقسيم الحسابات والاحداث والمعاملات التي تقوم بها المؤسسات.

اولا: القواعد المتعلقة بالتقييم :

النظام المحاسبي المالي كغيره من الانظمة يعتمد على قواعد و مقاييس اساسية لتقييم عناصر الكشوف المالية و يمكن تقسيمها الى قواعد عامة و اخرى خاصة .

بشكل عام يوجد يوجد عدة طرق للتقييم و هي :

1-1 القيمة النفعية للاصل : (الحالية) او القيمة المحنية وهي المبلغ الصافي المنتظر تحقيقه مستقبلا نتيجة استغلال الاصول او التنازل عنها بانتهاء مدة منفعة الاصل .

1 -2 التقييم في نهاية الدورة :عند انتهاء الدورة المحاسبية يقوم المحاسب ببعض التقييمات لمختلف العناصر حيث يقوم باثبات خسائر القيم وادراجها كعبئ اما في حال لم تعد هناك خسائر قيمة كانت مثبتة في السنوات السابقة فانه يعاد تقدير قيمة الاصل وتدرج تلك الخسارة كمنتوجات. (مصطفى، 2012، صفحة 447)

1-3 التقييم اعتمادا على التكلفة التاريخية :وهي التكلفة التي تم بها الحصول على اصل من الاصول اي المبلغ النقدي الذي تم دفعه للحصول عليه وفي تاريخ هذه الصفقة مخصوم منه الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات .

1-4 اما في حالة خروج المخزون من المخازن فان تقييمه يكون اما بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة او طريقة الوارد اولا الصادر اولا .

1-5 القيمة العادلة: تتحد هذه القيمة بتوفر شروط المنافسة التامة و الدراية الكاملة للاطراف باحوال السوق وفي ظروف عادية . (رحمون، المحاسبة المالية ، صفحة 5)

ثانيا : القواعد المتعلقة بالتسجيل

حتى يتم تسجيل عنصر من العناصر(أصل ،خصم ،أموال خاصة، إيرادات، أعباء) في الكشوف المالية لا بد من توفر شرطين أساسيين وهما:

-احتمال دخول الميزة الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعنصر إلى المؤسسة أو الخروج منها.

-للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها(تقييمها) بمصداقية. (صالح، 2014، صفحة 03)

وتتمثل طرق التسجيل في التالي : (حمزة، دور القوائم المالية في اعداد بطاقة الاداء المتوازن لتقييم اداء المؤسسات الاقتصادية ، 2018، صفحة 46)

1- تسجيل الأصول : لتسجيل الأصول في الميزانية لا بد من حصول المؤسسة على المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل، ويكون لهذا الأصل تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها.

2-تسجيل الخصوم : يسجل الخصم في الميزانية بشرط خروج موارد ممثلة لمزايا اقتصادية ناتجة عن التخلي عن الالتزام الحالي ومبلغه يمكن تحديده.

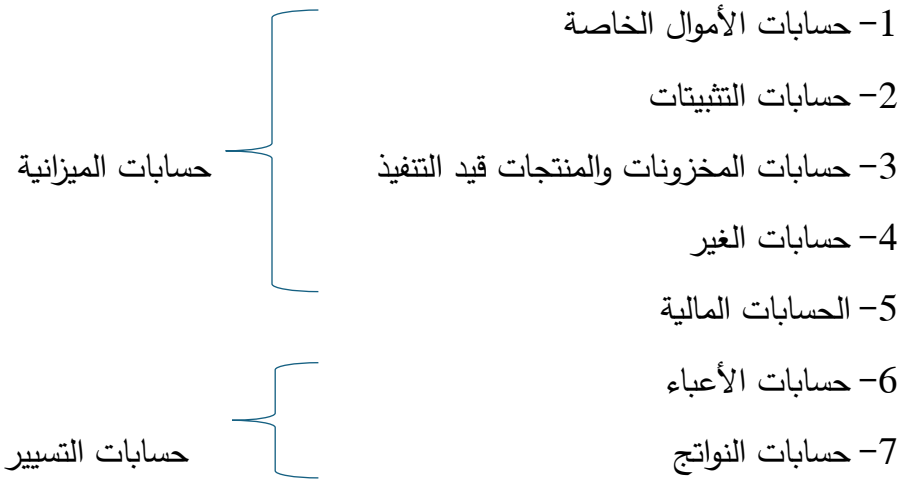
3-تسجيل الإيرادات : تعتبر الإيرادات عنصر من عناصر جدول حساب النتيجة ويسجل إذا ساهم في زيادة المزايا الاقتصادية المستقبلية نتيجة تزايد أصل أو تناقص خصم، وهذا الإيراد يمكن تحديده.

4-تسجيل الأعباء : يعتبر العبء أيضا أحد عناصر جدول حساب النتيجة يسجل إذا كان هناك انخفاض في المزايا الاقتصادية المستقبلية نتيجة تناقص أصل أو تزايد خصم مع إمكانية تحديده.

ثالثا : بنية النضام المحاسبي المالي (مدونة الحسابات)

ينقسم تصنيف الحسابات في النظام المحاسبي المالي إلى قسمين حسابات الميزانية وحسابات التسيير و الشكل الموالي يبين كيفية تقسيم الحسابات

الشكل 01-01 : مدونة الحسابات في النظام المحاسبي المالي



المصدر : يوسفي رفيق، **لبنظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق**،رسالة ماجستير،جامعة تبسة،2011 صفحة 41 .

المطلب الثالث : القواعد المتعلقة باعداد وعرض الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية من الادوات الاساسية في مجال المحاسبة حيث تمثل صورة دقيقة للواقع المالي والاقتصادي لاي مؤسسة او شركة و وفق النظام المحاسبي المالي يتم اعداد هذه الكشوف بما يتماشى مع القواعد المحلية .

اولا : تعريف الكشوف المالية

الكشوف المالية عبارة عن وثائق مالية مهيكلة تحتوي على معلومات شاملة ناتجة عن معالجة العديد من المعلومات مع مراعات التفصيل في العناصر المهمة وتجميع العناصر قليلة الاهمية و كذلك مع التوازن بين المنافع المرجوة من استخدام هذه الكشوف و تكاليف اعدادها و نشرها و تتكون هذه الكشوف المالية من : (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007)

-الميزانية

-جدول حساب النتائج

-جدول سيولة الخزينة

-جدول تغيرات الاموال الخاصة

-الملاحق

ثانيا : محتويات الكشوف المالية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الكشوف المالية التي تلزم المؤسسات بعرضها هي :

1/ **الميزانية :** تصف الميزانية بصفة مفصلة عناصر الاصول و الخصوم و تبرز بصورة منفصلة على الاقل الفصول الاتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول .

-في الاصول :

التثبيتات المعنوية , التثبيتات العينية , الاهتلاكات , المساهمات , الاصول المالية , المخزونات , اصول ضريبية الزبائن و المدينين الاخرين و الاصول الاخرى المماثلة , خزينة الاموال الايجابية و معادلات الخزينة الايجابية.

-في الخصوم :

رؤوس الاموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة بعد تاريخ الاقفال , الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة الموردون و الدائنون الاخرون , خصوم ضريبية , المخصصات للاعباء و الخصوم المماثلة , خزينة الاموال السلبية. (علي و حطاب دلال، 2019، صفحة 13)

2/ جدول حساب النتائج :جدول حساب النتائج هو بيان ملخص للاعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية و لاياخذ في الحساب تاريخ التحصيل او السحب .

المعلومات المقدمة في جدول حساب النتائج حسب الطبيعة هي :

انتاج السنة المالية، استهلاك السنة المالية، القيمة المضافة للاستغلال، اجمالي فائض الاستغلال، النتيجة العملياتية النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضرائب، مجموع منتجات الانشطة العادية، مجموع اعباء الانشطة العادية، النتيجة الصافية للانشطة العادية، صافي نتيجة السنة المالية . (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، 2008)

3/ **جدول سيولة الخزينة** : يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخل و مخارج الموجودات المالية الحاصلة اثناء السنة المالية حسب مصادرها

التدفقات التي تولدها الانشطة العملياتية، التدفقات المالية التي تولدها انشطة الاستثمار، التدفقات الناشئة عن انشطة التحويل ، تدفقات اموال متاتية من فوائد و حصص اسهم تقدم كلا على حدة و ترتب بصورة دائمة من سنة مالية الى سنة مالية اخرى في الانشطة العملياتية للاستثمار و التمويل .

الموجودات المالية هي :

السيولات التي تشمل الاموال في الصندوق و الودائع عند الاطلاع .

شبه السيولات المختارة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الاجل القصير .

كما يمكن تقديم التدفقات المالية التالية على انها مبلغ صافي :

السيولات او شبه السيولات المحتارة لحساب الزبائن .

العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة و الاستحقاقات القصيرة . (علي و حطاب دلال، 2019، صفحة 16)

4/ **جدول تغيرات الاموال الخاصة :** يشكل جدول تغير الاموال الخاصة تحليلا للحركات التي اثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الاموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية .

المعلومات المطلوبة :

النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطريقة المحاسبية و التصحيحات، الاخطاء المسجل تاثيرها مباشرة مباشرة كرؤوس اموال، المنتوجات و الاعباء الاخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الاموال الخاصة ضمن اطار تصحيح اخطاء

هامة، عمليات الرسملة، توزيع النتيجة و التصحيحات المقررة خلال السنة المالية . (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، 2008)

5/ **الملاحق :** يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الاتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما او كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية

– القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و اعداد الكشوف المالية .

– مكملات الاعلام الضرورية لحسن فهم باقي انواع الكشوف المالية .

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة , المؤسسات المشتركة , فروع او الشركة الام ,و كذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات او مسيرتها .

– المعلومات ذات طابع عام .

(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007)

ملاحضة : اذا طرات حوادث عقب تاريخ اقفال السنة المالية و لم تاثر في وضع الاصل او الخصم بالنسبة الى الفترة السابقة للاقفال , فلا ضرورة لاجراء اي تصحيح غير ان هذه الحوادث يتم ادراجها في الملاحق اذا كانت ذات اهمية.

المبحث الثاني : الاطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية و الهيئات المشرفة عليها و محتواها

تعتبر المحاسبة علما كباقي العلوم و مع تطورها و اتساع مجالاتها كان لا بد من وجود قوانين و قواعد و ارشادات لتنظيم الاعمال و الممارسات المحاسبية و مشروعات الاعمال , فقامت هيئات متخصصة باصدار معايير محاسبية دولية لايجاد توافق محاسبي دولي يحقق هذه الاهداف و يزيل التباين المحاسبي بين الدول و قد صارت هذه المعايير هي القوانين المعتمدة في اغلب دول العالم او الخلفية الاساسية لانظمتها المحاسبية مثل الجزائر .ومن خلال هذا المبحث سنتعرف على هذه المعايير و الهيئات المشرفة على اصدارها , و ما تحتويه .

المطلب الاول : ماهية المعايير المحاسبية الدولية

ان المعايير المحاسبية الدولية اداة ضرورية ظهرت لتنظيم الممارسات المحاسبية و قد تم تعديل هذه المعايير عدة مرات بما يتلائم مع التغيرات الاقتصادية في العالم , كما ان اصدار هذه المعايير كان من اجل الوصول الى اهداف معينة و يتم اصدار المعايير المحاسبية الدولية وفق مراحل و خطوات محددة .

اولا : نشاة المعايير المحاسبية الدولية

تم تشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 ومن ثم تم إصدار المعايير المحاسبية الدولية عبر عدة سنوات ولكن وحتى أواخر التسعينات كانت المعايير المحاسبية الدولية تواجه صعوبة في الوصول إلى أهدافها لأن تبنيها لم يكن إلا من طرف عدد محدود من الدول فكان إلزاما عليها إجراء تعديلات واجتهادات من أجل الوصول من أجل الوصول إلى التبني والتوافق الدولي المنشود.

- وفيما يلي تواريخ لأهم الأحداث والتطورات التي شهدتها المعايير: (EL-Housny & Salaheddine ALaoui Mhamdi, 2014, p. 17)
- 1973 إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية
- 1975 نشر معيارين
- 1982 إنشاء ومنح دور الطبيعة المحاسبية لي
- 1989 نشر الإطار المفاهيم
- 2001 إصلاح ومظهر
- 2002 نشر لائحة
- 2006 التقارب بين بمشروع تقارب بين المستودع الدولي والأميركي
- 2007 نشر مشروع للشركات الصغيرة والمتوسطة
- 2009 نشر النسخة النهائية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة
- 2010 مراجعة الدستور والتغيير التنظيمي على مستوى
- 2013 تتزايد نسبة تبني المعايير المحاسبية الدولية في جميع أنحاء العالم

ثانيا : تعريف المعايير المحاسبية الدولية

تعرف على انها نموذج و ارشاد اساسي وجد لقياس العمليات و الاحداث المحاسبية كما انها مجموعة من القواعد والمبادئ و القوانين التي يتبعها المحاسبين و التي تبين كيفية اعداد البيانات و القوائم المالية للشركات و المؤسسات على مستوى عالمي , و قد تم اصدار و تطوير هذه المعايير من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية المؤسسة سنة 1973 كاول نموذج للمعايير الدولية التي تهدف الى تعزيز الشفافية و الموثوقية في التقارير المالية .

و تشمل المعايير الدولية عدة جوانب كالقوائم المالية و المعالجات المحاسبية و قياس الاحداث المالية للمنشات , كما تساهم في توحيد طرق اعداد التقارير المالية في كل الدول مما يسهل مقارنة الاداء المالي بين الشركات و ايصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قرارات فعالة .

و قد اصبحت العديد من الدول تعتمد هذه المعايير اما بشكل كلي او جزئي لما لها من اهمية في تعزيز المساءلة وزيادة الكفاءة في الاسواق المالية العالمية و تقليل التكاليف و تعزيز التجارة و الاستثمار, و تسهل مقارنة الاعمال التجارية حول العالم . (نصار و جمعة حميدات، 2008، صفحة 05)

ثالثا : أهداف المعايير المحاسبية الدولية

ان اصدار المعايير المحاسبية الدولية كان من اجل الوصول الى اهداف معينة نذكر منها : (شمالة، 2010، صفحة 12)

- الوصول إلى هدف التوحيد و التوافق المحاسبي الدولي، وذلك بإصدار معايير تبين كيفية إعداد وعرض القوائم المالية لتصير موحدة ومفهومة بشكل دولي.
- الرفع من كفاءة الأنظمة والمبادئ المحاسبية والسعي وراء التطابق بين البيانات المالية المنشورة والمعايير المحاسبية الدولية من حيث الإفصاح وغيرها من الجوانب.
- جذب مراقبي الحسابات ومراقبي الأسواق المالية لجعل المعايير المحاسبية الدولية كوسيلة لتقييمها والمقارنة بينها.

و يمكن ايضا ذكر : (رافع، 2020، صفحة 11)

- إعطاء صورة حقيقية وواقعية عن الجانب الاقتصادي لتعاملات المؤسسة.
- تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف دول العالم نظرا للتوافق في أسس الاحتراف بالإيرادات والتكاليف أي الحد من الفروقات في قياس أرباح فروع الشركات الدولية.
- مساعدة الشركات المتعددة الجنسيات في إيجاد نظم معلومات متكاملة تسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها.

رابعا : خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بجملة من الخصائص كونها مبادئ و واعد ذات اطر فكرية و تطبيقية ونذكر منها: (سماحة، 2019-2020، صفحة 21)

- إن المعايير المحاسبية الدولية وعند إعدادها يجب الأخذ بعين الاعتبار الظروف والتقلبات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والبيئية والقانونية.
- تتميز المعايير المحاسبية الدولية بعدم الثبات فهي دائمة التغير والتعديل حسب الأحداث والتغيرات الاقتصادية والسياسية والأزمات المالية.
- وجود طرق وبدائل محاسبية حيث تتعدد المعالجات المحاسبية للأحداث ويوضح ذلك في الإفصاحات.
- هي دية المعايير المحاسبية الدولية، أي لا تكون معدة بناء على توقع نتائج محددة.
- يجب أن يتمتع إعداد المعايير المحاسبية الدولية بالاستقلالية أي لا يكون إعدادها تحت ضغوط سياسية أو جهات معينة بل تكون معدة على أساس علمي وفني بعيدة عن التحيزات والاجتهادات والآراء الشخصية تتصف المعايير المحاسبية الدولية بالسعي نحو التنمية ورفع مستوى المعاملات المحاسبية والمالية وكل ما يتعلق بها.

خامسا : العلاقة بين IAS و IFRS

يمكن تلخيص اهم النقاط في الجدول التالي :

الجدول رقم 01 –01 : العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية :

وجه المقارنة	معايير المحاسبة الدولية	المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
الجهة القائمة باصدارها	لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تم تاسيسها عام 1973	مجلس معايير المحاسبة الدولية المسؤول عن اصدار المعايير منذ 2001
عدد المعايير	41 معيار تم تعديلهم ليصبحو 29 معيار	اكثر من 15 معيار نشط
الهدف	توحيد الممارسات المحاسبية	شفافية وقابلية المقارنة عالميا
التوجه العام	تقليدي يرتكز على المبادئ العامة	حديث يواكب تطور الإقتصاد والأسواق

المصدر : من اعد الطالبتان بالاعتماد على المصدر التالي

دفترة ،برنامج دفترة لادارة الفواتير و المحاسبة ،تم الاطلاع عليه في 25 فيفري 2025 غلى الساعة 15:30 من daftaree https://www. com

سادسا : مراحل اصدار المعايير المحاسبية الدولية

ممكن إبراز مراحل إصدار معايير محاسبية دولية حسب من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 01-02 : مراحل اصدار المعايير المحاسبية الدولية

Source : Stéphan brune**, L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS 3éme Edition**, Gualino éditeur Paris**,** (France), 2006, p 27.

المطلب الثاني : الهيئات الدولية التي تشرف على اصدار المعايير المحاسبية الدولية

إن إصدار واعتماد أي معيار محاسبي يتطلب إجراءات محددة مسبقا لضمان جودتها العالية، وانها مفهومة وقابلة للتنفيذ لذلك توجد هيئات متخصصة تهدف إلى تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية لتوحيدها على المستوى الدولي.

أولا : الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية(IASC)

تم تأسيس الهيئة الدولية المعايير المحاسبية عام 1973 بموجب إتفاقية وقع عليها ممثلو 09 دول، وكان مقرها في بريطانيا وقد تم إصدار 41 معيارا حتى عام 2001، حيث تم دمج بعض المعايير وإلغاء بعضها الآخر، مما أدى إلى تقليص عددها إلى 30 معيار نقطة في عام 1977 تم تشكيل لجنة دائمة للتفسير(SIC) لمراجعة القضايا المحاسبية التي قد تثير خلافات أو لا تكون مقبولة في غياب معايير موحدة تعمل هذه اللجنة على وضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها، وقد بلغ عدد التفسيرات المنشورة حتى عام 2000 نحو 34 تفسيرا، تم دمج الكثير منها ضمن المعايير المحاسبية الدولية.

وفي عام 1988 أصبح عدد أعضاء الهيئة 143 عضوا يمثلون منظمات محاسبية من 101 دولة، وقد تم تعديل اسم المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية ، وقد أصدر المجلس حتى عام 2007 ، 07 معايير محاسبية مع إعادة مراجعة 17 معيارا من المعايير المحاسبية الدولية. (يوسفي، 2010-2011، صفحة 105)

ثانيا: الهيكل الجديد لي للهيئة الدولية للمعايير المحاسبية

بموجب الإصلاحات التي تم إدخالها على الهيكل الأساسي للهيئة، أصبحت الهيئة تتكون من الهيئات التالية:

1- اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية :

تتكون هذه اللجنة من 19 عضو تم اختيارهم بواسطة لجنة التعيين، ويشترط أن يكون التمثيل الجغرافي عالميا حيث تضم اللجنة 06 أعضاء من أمريكا شمالية 06 أعضاء من أوروبا، 04 أعضاء من آسيا، بالإضافة إلى أعضاء من باقي المناطق الجغرافية مع الحفاظ على التوازن الجغرافي ويتم تعيين 05 أعضاء من أصل 19 عضوا من قبل الهيئة الدولية للمحاسبين، مع التشاور مع لجنة التعيين يتم تعيين الأعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويتمثل دورها الأساسي في :

- جمع الأموال لازم لتسيير الأنشطة المتعلقة بالهيئة.

- إعداد ونشر التقارير السنوية التي تسلط الضوء على كل نشاط.
- تعيين أعضاء كل من المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)واللجنة الدولية لتفسير المحاسبة الدولية.(IFRIC)
- تقييم استراتيجية وفعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) (ميراز، 2006، صفحة 70).

2-مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية لا في 1-4-2001م ليحل محل لجنة المعايير المحاسبية الدولية ويتكون من 14 عضوا يتم تعيينهم بناء على خبراتهم، حيث يشتغل 12 عضوا من بينهم مناصب قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، يتقاضى الأعضاء أجورا مقابل مهامهم ويتم تعيينهم لمدة لا تتجاوز 05 سنوات.

مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية : (القاضي و مامون حمدان، 2008، صفحة 106)

- اعتاد ونشر وتعديل القوائم المحاسبية.
- نشر مذكرات إيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية.
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات .
- تشكيل اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء الرأي حول المشاريع المهمة.
- إجراء دراسات في الدول المتقدمة الثانية لضمان قابلية تطبيق المعايير.

3-المجلس الاستشاري للمعايير(SAC)

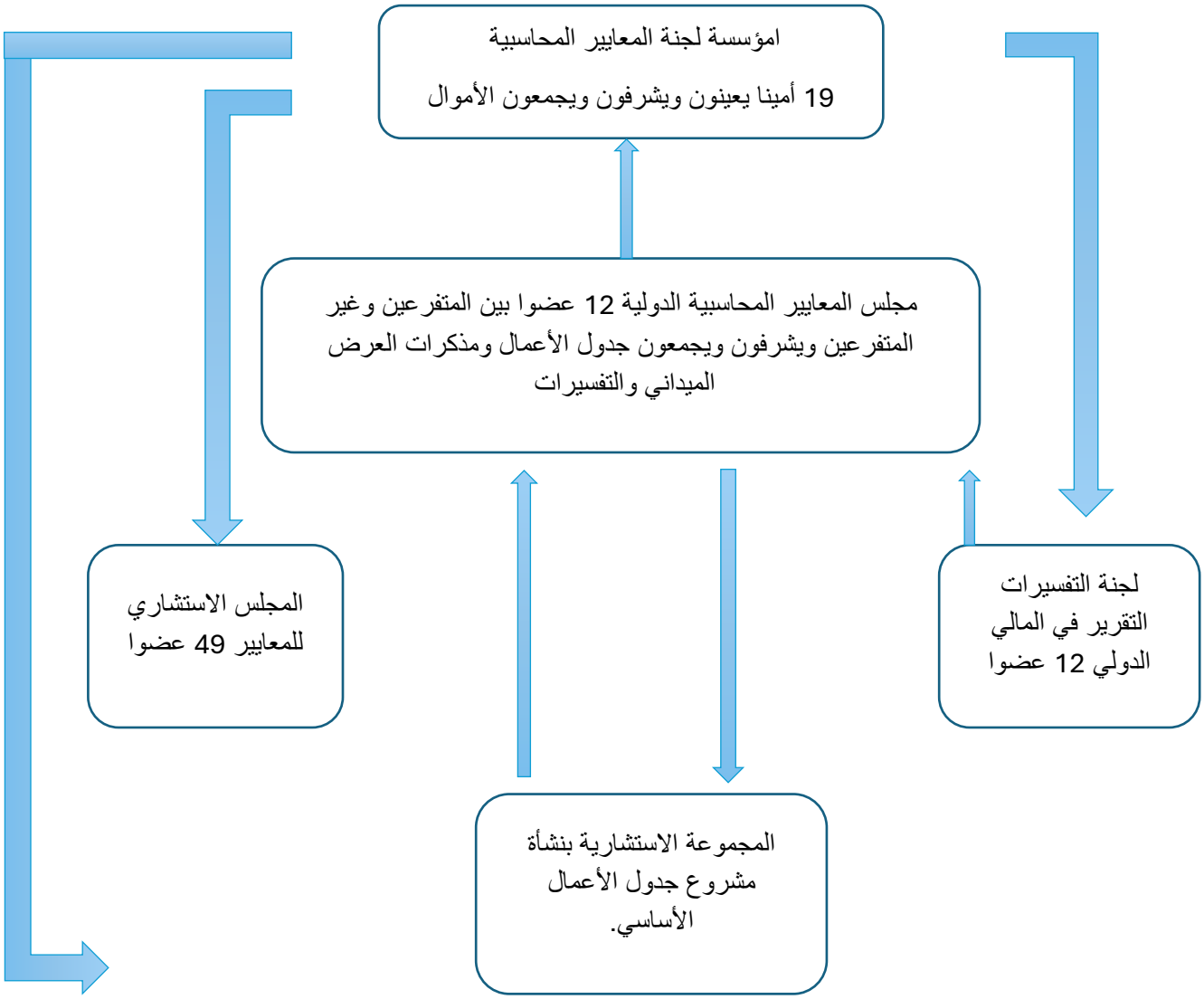
يتكون المجلس من 30 عضوا على الأقل، يتم تعيينهم من قبل الإدارة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، يرأسه رئيس مجلس المعايير ويتولى المجلس توجيه الأعمال كما يعمل كحلقة وصل بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية والهيئات الوطنية المعنية بالمعلومات المالية الدولية. (يوسفي، 2010-2011، صفحة 109)

4-اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية(IFRIC)

تتكون اللجنة من 12 عضوا يتم تعيينهم من قبل الإدارة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، تهتم اللجنة بتفسير بعض النقاط المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية القائمة، وتحذير ونشر مشاريع التفاسير للتوضيح بين المهتمين كما تنسق مع الهيئات الوطنية لضمان تقديم حلول ذات جودة عالية. (يوسفي، 2010-2011، صفحة 110)

يمكن بيان المجالس واللجان المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية و عدد اعضاءهم وفق الهيكل التالي :

الشكل رقم 01-03 : الهيكل التنظيمي الجديد لاللجان و المجالس المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا لنظام المحاسب المالي الجديد**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2012 -2013، ص 22.

المطلب الثالث : القوائم المالية و التسجيل و التقييم لعناصرها وفق المعايير المحاسبية الدولية

تلزم المعايير المحاسبية الدولية كل المنشآت والمؤسسات التي تطبقها بإعداد تقارير مالية يخص فترات زمنية محددة، والتي توفر معلومات حول أصول والتزامات وحقوق الملكية وأيضا الإيرادات والأعباء الخاصة بالمنشأة، كما تبين هذه المعايير أيضا طرق وقواعد التقييم والتسجيل لهذه العناصر، وذلك لإفادة المستخدمين للبيانات المالية في مراجعة وتحليل البيانات واتخاذ قرارات بشأن هذه المنشآت.

أولا: القوائم المالية ومكوناتها

هي قوائم معدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يستطيعون طلب المعلومات والتقارير من المنشأة حسب احتياجاتهم، يتم إعداد هذه التقارير بهدف توفير المعلومات لهم . (بلال ك.، 2018-2019، صفحة 51)

و تتمثل هذه القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية من :

- قائمة المركز المالي
- قائمة الدخل والدخل الشامل
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية
- قائمة التدفقات النقدية
- الإيضاحات (حميدات، 2014، صفحة 15)

ثانيا : مستخدموا القوائم المالية

لقد بين الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية الاطراف التي تستخدم و تستفيد من عرض القوائم المالية ويمكن حصرهم في : (رافع، 2020، صفحة 19 ص 20)

- المستثمرون الحاليون و المرتقبون
- العاملون والموظفون
- المقرضون
- الموردون والزبائن
- الجهات الحكومية

- الجمهور

ثالثا : عرض القوائم المالية

يحدد معيار المحاسبة الدولي (IAS 01) المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية بما في ذلك الهيكل التنظيمي لها والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتواها، بالإضافة إلى المفاهيم الأساسية مثل فرض الاستمرارية وأساس الاستحقاق المحاسبي. يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس اللازمة لعرض القوائم المالية المعدة للأغراض العامة، وذلك لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية السابقة للمنشآت نفسها، وكذلك مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

كما يلزم معيار المحاسبة الدولي (IFRS 07) قائمة التدفقات النقدية المنشأة بإعداد بيان التدفقات النقدية حيث يتم عرض التدفقات النقدية في أنشطة التشغيل إما باستخدام طريقة مباشرة أو غير مباشرة أو الأنشطة الاستثمارية وأنشطة التمويل بشكل عام على أساس إجمالي والهدف منه عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد أو ما يعادله تاريخ صدور هذا المعيار 1979/01/01. (القادر، 2022-2021، صفحة 29 ص 53)

ملاحظة : في السنة 2022 تم إصدار معيار جديد لعرض القوائم المالية محل المعيار المحاسبي ولكن التطبيق الفعلي له سيتم حتى سنة 2027.

رابعا : أسس القياس والاعتراف لعناصر القوائم المالية

لتتم عملية الاعتراف و القياس لابد من توفر شروط معينة و فيما يلي سنتعرف عليها

1- **الاعتراف** : إن الاعتراف هو عملية إدراج التأثيرات المالية لأحداث اقتصادية معينة حيث أن عناصرها تحقق شروط وتعريف عناصر القوائم المالية ، وعرضها ضمن هذه القوائم.

وتتمثل شروط الاعتراف في :

1-1 احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية : وتعني تأكد من تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالعناصر المتأتية أو الصادر عن المنشأة.

1-2 موسيقية القياس : أي أن للعنصر قيمة أو تكلفة يمكن قياسها بموثوقية ومصداقية . (حمزة، دور القوائم المالية في اعداد بطاقة الاداء المتوازن لتقييم اداء المؤسسات الاقتصادية ، 2018، صفحة 22)

2- القياس :

القياس هو عملية يتم فيها تحديد القيم النقدية للعناصر المعترف بها في القوائم المالية ، وغالبا ما تكون هذه العناصر في قائمتي المركز المالي وقائمة الدخل، ويعني القياس أيضا تخصيص مبالغ نقدية في حال الاعتراف بهذه العناصر.

وتحدد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدة قواعد للقياس تتمثل في :

2-1 التكلفة التاريخية : وتسجل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه أول مبلغ الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها والالتزامات بمبلغ الدين أو النقد أو ما يعادله نتيجة المتحصلات المستلمة.

2-2 التكلفة الجارية : تسجل الأصول بمبلغ النقد وما يعادله المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو بما يماثله في الوقت الحاضر والإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

2-3 صافي القيمة القابلة للتحقق : هو مبلغ النقد أو ما يعادله ويتم الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، والالتزامات بقيم سدادها، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقد المتوقع دفعه لسداد الالتزامات.

2-4 القيمة الحالية : تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع توليدها من الأصل ضمن النشاط العادي، والإلتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

2-5 القيمة العادلة : هي القيمة التي من خلالها يمكن مبادلة أصل أو تسديد التزام على المنشأة ويكون التعامل بها على أساس تجاري، ومن قبل أطراف مطلعة وراغبة في التعامل.

2-6 القيمة الاستردادية : تسجل الأصول بمبلغ نقدي أو ما يعادله والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية وتسجيل الالتزامات بقيم التسديد أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادلها والمتوقع أن يتم دفعها لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة. (حسوبة، محمد حمدي عوض، مصطفى السيد فرنوي، و محمود اسماعيل محفوظ اسماعيل، 2022-2023، صفحة 34 ص 35)

المبحث الثالث : النظام المحاسبي المالي بين الالتزام بتطبيق المعايير و متطلبات التطبيق

يعتبر النظام المحاسبي المالي أساسا في تحديد الشفافية والمصداقية للبيانات المالية في المؤسسات الجزائرية. حيث تسعى الحكومة الجزائرية إلى تحديث هذا النظام ليتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، بهدف تحسين بيئة الأعمال وتعزيز القدرة التنافسية وعلى الرغم من وجود دوافع قوية لتطبيق هذه المعايير مثل تعزيز الشفافية وجذب الاستثمارات، إلا أن معوقات التنفيذ ما زالت تشكل تحديا كبيرا خصوصا فيما يتعلق بالتدريب والموارد التقنية. وفي هذا السياق سنتناول في هذا المبحث الإصلاحات المحاسبية في الجزائر ودوافع تطبيق المعايير الدولية والمعيقات التي تؤثر على تحقيق هذه الأهداف.

المطلب الأول: الإصلاحات التي أدت بالجزائر الى وضع نظام محاسبي مالي

منذ تبني الجزائر النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني لم تقم باي تعديل او إصلاح لسد الثغرات , و لهذا كان من الضروري تدارك الوضع و ذلك من خلال السعي لتبني نظام جديد يتماشى و التطلعات المستقبلية للاقتصاد الوطني و واستجابة لنظام السوق .

أولا : أهم دوافع الاصلاح المحاسبي

يمكن تلخيص أهم الدوافع التي أدت بالجزائر الى الإصلاح المحاسبي في النقاط التالية : (بلعور، 2014، صفحة 204)

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي الى اقتصاد السوق , و تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي و التجاري من طرف فعال الى طرف منظم .
- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الاروبي و مشروع الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة .
- عدم قدرة المخطط المحاسبي الوطني على مسايرة التطورات الدولية في مجال المحاسبة .
- ضغوطات الهيئات الدولية قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية .
- التمكن من اعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات .
- محاولة جلب المستثمرين الاجانب من خلال تدويل الاجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لتفادي مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الاجراءات و اعداد القوائم المالية .

- الاعتماد على مبادئ و قواعد واضحة تساعد على التوجه المحاسبي للمعاملات , تقييمها واعداد القوائم المالية, الامر الذي يسمح بالتقليل من اخطار التلاعب الاداري و غير الاداري بالقواعد وتسهيل مراجعة الحسابات .

ثانيا : مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

في سياق الاصلاحات الاقتصادية و المالية التي اعتمدتها الجزائر في ظل التوجه لمواكبة الظروف الدولية , ارتات الجزائر لترقية المعرفة المحاسبية و اصلاح منظومتها المحاسبية لتلبية حاجات الاعوان الاقتصاديين للمعلومة المالية الكفيلة بتحقيق اهدافها , و ترقية دور المحاسبة في دفع عجلة الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة باعتبارها لغة المال والأعمال.

تم الإعلان عن مناقصة دولية خاصة بموضوع الإصلاح المحاسبي سنة 2001 باعتراف وزارة المالية، حيث تم إسناد هذا العمل إلى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي سي إن سي وذلك بتمويل من البنك الدولي وتمت دراسة الموضوع وكللت أعماله باقتراح ثلاث خيارات تمثلت فيما يلي : (سامح، 2008، صفحة 214)

الخيار الأول : المحافظة على (PNC) بشكله الأصلي ، وحصر عملية الاصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة الثغرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني الجزائري ، إلا أن هذا العمل لا يضمن التوافق مع الممارسات التي تضمنها معايير المحاسبة الدولية ولا يساهم بشكل حقيقي في عصرنة المخطط المحاسبي الوطني .

الخيار الثاني : تكييف (PNC) مع المرجعية الدولية للمحاسبة، يتضمن هذا الخيار الابقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته و هيكله والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبة الدولية .

الخيار الثالث : اعداد نظام محاسبي جديد كليا ، يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية .

اعتمد الخيار الأخير بتبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري في اجتماعه المنعقد ب 05 سبتمبر 2001 و اختيار المرجعية الدولية المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) .

بعد إتمام إنجاز نظام محاسبي المالي تم اقرار تطبيقه، ولأن الجزائر من الدول التي تحتكر فيها تحتكر عملية الإشراف على ترقية وتوجيه الممارسات والمعرفة المحاسبية المعتمدة وليس المنظمات المهنية المحاسبية المستقلة كبعض الدول فقد قامت بإقراره عن طريق إصدار عدة نصوص تشريعية بالجريدة الرسمية ، كما قامت بتحديد تاريخ 2009/01/01

كبداية لتطبيقه بموجب القانون 07/11 ، إلا ان عملية تطبيقه الفعلية أجلت إلى غاية تاريخ 2010/01/01 بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 . (محمد س.، 2018، صفحة 217)

المطلب الثاني : دوافع الجزائر لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومواكبة تغيراتها

بإعتبار المعايير المحاسبية الدولية من أهم الركائز و المراجع المعتمد عليها في تنظيم المعاملات المالية والمحاسبية المحلية والدولية وذلك نظرا لمصداقيتها والمستوى الرفيع الذي تضمنه من شفافية و موثوقية في العرض والإفصاح في القوائم المالية ، ومع التطورات والتقدم الحاصل على المستوى العالمي ففي المجالات والمعاملات الاقتصادية والمالية وجب على كل الدول النامية التماشي مع هذا التقدم ومواكبة التغيرات والإصلاحات المحاسبية التي تأتي بها المعايير بما في ذلك الجزائر ، حيث ولتدارك هذه التغيرات فهي مجبرة على تبني إصلاح محاسب مالي يتلاءم مع معايير المحاسبية الدولية وتعديلاتها. ومن أهم الأسباب والدوافع التي تجعل الجزائر ملزمة باتباع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلاتها نذكر:

أولا : الأسباب المحلية التي تلزم الجزائر بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية

نلخصها في النقاط التالية :

1. **نقص كفاءة وفعالية النظام المحاسبي الوطني والاتجاه نحو إصلاحه :** مع أن نظام المحاسبة الوطني جاءك إصلاح شامل أغلبه مقتبس من المعايير المحاسبية الدولية إلا أن هناك الكثير من التباين والإختلافات حيث يتعارضان في الكثير من المبادئ والأهداف حيث أن النظام المحاسب الوطني لم يرتق إلى نفس مستوى الشفافية في العرض والإفصاح في القوائم المالية كما نجد الاختلاف في الهدف منها وأحقية استعمالها والاطلاع عليها، إضافة إلى عدم التوافق نجد أن النظام المحاسبي الوطني لا يواكب تعديلات المعايير المحاسبية الدولية والتطورات الاقتصادية، حيث أنه ثابت منذ تاريخ صدوره في حين أن الاقتصاد الجزائري غير مستقر. كما يعاني النظام المحاسبي الجزائري من ضعف في تكوين العامل البشري حيث يرتكز التعليم والتكوين المحاسبي على الجانب النظري أكثر من التطبيقي، حيث يوجد تباين بين مكتسبات الخريجين وما يتطلبه سوق العمل. (لشهب، 2012/2011، صفحة 49)

2. **رفع كفاءة وجودة مهنة المحاسبة والارتقاء بمكانتها :** إن من أهداف المعايير الدولية للمحاسبة تشجيع الانفتاح ورفع كفاءة الأسواق في العالم والاستغلال الأمثل لرؤوس الأموال، كما تساعد على اتخاذ قرارات اقتصادية ذات بعد مدروس. كما أن هذه المعايير المحاسبية تساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة وتوحيد الممارسات المحاسبية مما يتيح تحسين كفاءة التقارير المالية وتوليد ثقة متبادلة بين الأطراف. ومنه فإن اتباع الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيمكنها من اكتساب هذه المنافع وتعزيز استقلالية المجالس والمنظمات المسؤولة عن محاسبة ورفع وتعزيز مكانة المحاسبة. (حكيم، 2016، صفحة 134)
3. **تسير عملية التمويل الخارجي للمؤسسات المحلية :** من أهم الفوائد الاقتصادية لإعتماد المعايير المحاسبية الدولية زيادة فرص و استحقاقية الدول للحصول على المزايا الاقتصادية وتحسين العلاقات بينها وبين المؤسسات والوكالات المانحة للقروض حيث ولكسب هذه الامتيازات من الضروري أن تكون القوائم المالية متجانسة ومعدة بما يتلاءم مع متطلبات المقترضين فاعتمادها دلالة على كفاءة الإدارة ويسهل الحصول على المعلومات. (الدين و حفصي مريم، 2019، صفحة 148)
4. **تحسين استخدام الموارد المالية الحكومية (توفير النفقات الحكومية) :** لقد قدم مجلس المعايير المحاسبية الدولية عدة معايير تندرج ضمن ترشيد المصروفات وذلك بالمساهمة في تحسين الوصول إلى المعلومات المالية والتي تكون أكثر دقة وموثوقية وتسهل فهم هذه المعلومات نتيجة توحيد المعايير، وأيضا تعزيز المساءلة عن كيفية استخدام الموارد العامة والشفافية في إدارتها. وبالتالي الحد من الفساد المالي والإداري والارتقاء بمستوىالرقابةالمالية.

والجزائر وفي واقع التقلبات والتغيرات الاقتصادية التي تشهدها تحتاج إلى وسياسة كهذه لتسيير المال العام وبالتالي الاتجاه نحو التبني الكامل للمعايير لضمان تحقيق الأهداف المرجوة في الشفافية والمساءلة وتطوير آليات تفعيل الترشيد في الإنفاق الحكومي. (خيضر و مونه يونس، 2016، صفحة 107)

ثانيا : الأسباب الخارجية التي تتطلب من الجزائر الالتزام بتطبيق المعايير الدولية

1. **الأضرار الناتجة عن اختلاف الممارسات المحاسبية الدولية والسعي وراء التوافق المحاسبي الدولي:** إن الاختلاف في الممارسات المحاسبية يعتبر أحد المعيقات التي تقف أمام الكثير من المزايا كجذب الاستثمارات وعرقلة التنسيق والتعاون الدولي وفي هذا الإطار جاءت معايير كحل للتخفيف من الآثار السلبية لهذه الاختلافات ولإيجاد أسس وقواعد تضمن تجانس توافق الأنظمة المحاسبية لكل الدول كطريقة

لتحقيق الكثير من الأهداف وتوفير الوقت والجهد وتسيير عمل الشركات الدولية للمحاسبة . (غنية، 2017، صفحة 107)

2. **السعي وراء المنافسة في جلب الاستثمارات والاستفادة من مزاياها :** أظهرت بعض الأبحاث والدراسات أن تطبيق وتبني المعايير المحاسبية الدولية يساهم في جلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وهو ما تسعى إليه معظم الدول والدول النامية مثل الجزائر على وجه الخصوص، حيث أن لهذه الاستثمارات أنفع كثيرا في حال استقطابها كتحقيق التنمية، نقل التكنولوجيا، تشجيع الابتكار، تخفيض البطالة وغيرها. ويكون هذا من خلال انخفاض تقلبات السوق وسهولة الحصول والاطلاع على المعلومات المالية مما يسهل على المستثمرين مقارنة الأداء المالي والتمييز بين الأسواق المستقرة والشفافة وغيرها. (محمد و قمان عمر، 2011، صفحة 04)

3. **تعميق التنسيق والشراكات الدولية :** يتم تعديل المعايير المحاسبية الدولية بشكل مستمر لمراعاة التغيرات الاقتصادية والمالية في العالم ومتابعة الدول لهذه التعديلات واتباعها لها يساهم في إيجاد إطار موحد ومشترك بين الشركات ومؤسسات وأنظمة هذه الدول، مما يسهل التعاون الجديد الدولي ورفع كفاءة الأسواق العالمية ودعم التنسيق الدولي فعال بتبادل المعلومات المفهومة والفعالة وذات المصداقية . (دفترة، دفترة، 2024)

المطلب الثالث : التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة

رغم الجهود المبذولة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لكن هناك بعض العقبات التي تعرقل سير وتطبيق المعايير على أكمل وجه .

اولا : التحديات و الصعوبات التي تواجه مختلف الدول في تطبيق المعايير

يمكن تلخيصها في النقاط التالية : (بلعور، 2014، صفحة 210)

- اختلاف درجة التطور المهني بين دول العالم.
- اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين أغلب دول العالم.
-
- عدم معرفة بعض من أولي المهنة للغة الإنجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور المعايير الدولية بالسرعة اللازمة.
- و تباين مستوى التأهيل العلمي والعملي.
- هناك تباين كبير للغاية اليوم في التوجه نحو المعايير المحاسبية بين البلدان التي تشيع فيها ملكية الأسهم من قبل الجمهور، والبلدان التي ترتكز ملكية الشركات فيها في أيدي البنوك والمؤسسات المالية الأخرى، حيث أنه باستطاعة البنوك الحصول على معلومات تفصيلية دون الحاجة إلى المعايير المحاسبية، أما الجمهور فإن السبيل الوحيد نحو حصولهم على معلومات شفافة وصادقة ومفيدة هو معايير المحاسبة الدولية.
- اختلاف النظام السياسي وميزان الملكية بين القطاع العام وال القطاع الخاص حيث تلعب المؤسسات الحكومية دورا مهما في التطور الاقتصادي في البلد، وتختلف طريقة إعداد القوائم المالية في القطاع الخاص عنها في القطاع العام، تبعا للحاجات المختلفة للمطلعين على المعلومات المالية الواردة في القوائم، ففي البلدان التي يخضع الإقتصاد فيها لسيطرة الدولة؛ نرى أن التأثير الحكومي على عملية إرساء المعايير يكون أقوى بكثير مما هو عليه الحال في البلدان الأخرى إذ يدخل ضمنها متطلبات الإبلاغ التي تهدف إلى إبراز جوانب التطور الاجتماعي والاقتصادي.
- عدم توفر المنظمات المحاسبية في أغلب بلدان العالم، إن وجود هيئة محاسبية يساعد على تهيئة الجو المناسب للتعليم والأبحاث وتشجيع وتعزيز تبني المعايير المحاسبية الدولية، بهدف تطوير الممارسة الميدانية فالهيئة المحاسبية غالبا ما تعمد إليها الحكومة معظم الأعمال المتعلقة بإرساء المعايير الدولية للمحاسبة.

ثانيا : اهم تحديات و صعوبات تطبيق المعايير بالنسبة إلى الجزائر

إن الجزائر تسعى جاهدة للتكيف مع المعايير الدولية في مجالات عديدة مثل الإقتصاد، البيئة، التجارة، التعليم والصحة نقطة لكن رغم هذه المساعي تواجه الجزائر العديد من التحديات التي تعوق تنفيذ هذه المعايير بالشكل المطلوب ويشمل ذلك مجموعة من المعوقات التي تعكس الواقع المحلي للبلاد.

ويمكن ذكر بعض المعوقات التي تواجه الجزائر في تطبيق المعايير الدولية المحاسبية في النقاط التالية:

- الجزائر لا تزال تحت مد بشكل كبير على الإيرادات النفطية مما يجعلها عرضة لتقلبات أسعار الطاقة، هذه التبعية الاقتصادية تعرقل تنويع الإقتصاد الوطني وتحد من قدرتها على التكيف مع المعايير الاقتصادية الدولية، التي تشجع على الابتكار والنمو المستدام كما أن الإقتصاد الجزائري يواجه تحديات متعلقة بالاستثمار الأجنبي المباشر، بسبب البيروقراطية والمشاكل المتعلقة بالأطر القانونية. (عبدالله، 2020، صفحة 122 124)
- يشكل النظام الإداري في الجزائر عقبة كبيرة أمام تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة حيث أن البيروقراطية والتعقيد في الإجراءات الإدارية يؤديان إلى بطء اتخاذ القرارات مما يجعل عملية تكيف مع المعايير الدولية غير فعالة. (محمد ع.، الفساد و البيروقراطية في الجزائر، 2021، صفحة 80)
- على الرغم من الجهود المبذولة لتحسين التعليم العالي والتدريب المهني إلا أن الجزائر لا تزال تواجه نقصا في الكوادر البشرية المتخصصة في بعض المجالات الحيوية . (مراد، التعليم و التدريب في الجزائر، 2019، صفحة 144)
- ضعف المؤسسات المالية والأجهزة المصرفية وذلك بعدم وجود أسواق منظمة. (وزارة المالية الجزائرية، 2020، صفحة 32)

وفيما يلي جدول يلخص أهم العراقيل المتعلقة بتطبيق بعض المعايير

الجدول 01-02 : العراقيل الممكنة لتطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

المعيار	موضوع المعيار	صعوبات تطبيقه في الجزائر
IAS 02	المخزون	لا يوجد أسواق واضحة للسلع و المواد لمقارنة أسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة
IAS 08	السياسات المحاسبية التغيرات في التقدير المحاسبي	انعدام أسواق مالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياستها المحاسبية قصد تحقيق أهدافها، مع تقييم ناتج ذلك.
IAS 11	عقود البناء	إن العقود التي تنجزها المؤسسات هي عقود لفائدة الدولة، ومبلغها معروف ولا تحقق فيها أية خسائر، وهذا المعيار لا يجب تطبيقه إلا في حالات نادرة.
IAS 17	عقود الإيجار	رغم أهمية المعيار إلا أنه في الواقع الجزائري المشكلة الأساسية في وجود سعرين للإيجار السعر الحقيقي والسعر المصرح به.
IAS 21	آثارالتغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	رغم أهمية هذا المعيار وإمكانية المؤسسة في استعمال تغيرات سعر الصرف العملات كوسيلة لتنوع العملات المتعامل بها، إلا أنه بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ليس لها اختيار العملة إنما البنك الذي تتعامل معه هو الذي يحدد لها العملة، وغالبا لا تخرج عن عملة واحدة هي الأورو، وإن تنوعت فلا تتعدى عملتين الأورو والدولار.
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	يختص هذا المعيار أساسا بمحاسبة آثار العلاقات التحكيمية والصدر على الشركات، لكن في الوضعية الجزائرية إن هذه السيطرة ليست على أساس شراء أسهم والدخول في المال أصيلة فباستثناء قطاع المحروقات إلى حد ما فإنها قال ليست عملية قرارات إدارية مثلما حدث عند إنشاء الشركات القابضة وعند إنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة.
IAS 36	الانخفاض في قيمة الأصول	ينطبق هذا المعيار من مقارنة أسعار الموجودات وأسعارها في الأسواق المعنية، وعندما تغيب هذه الأسواق فلا توجد إمكانية إجراء المقارنة ولا تطبيق المعيار.

المصدر : أحمد طر طار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF" الإطار النظري،** دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، صفحة 133 -144.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل والذي بينا فيه الأطر العامة لكل من المعايير المحاسبية الدولية والتي تعتبر كأداة ووسيلة أساسية لتحقيق الشفافية والكفاءة في الأسواق المالية العالمية ، وذلك لما توفره من معلومات مالية موحدة وموثوقة وتعزيز الثقة بين المستثمرين والشركات الأجنبية.

والنظام المحاسبي المالي كنظام محلي يتميز بقواعد وقوانين خاصة، وملاحظة ثباتها وعدم تعديلها منذ صدورها وذلك رغم التغيرات الاقتصادية والمالية التي مرت بها البيئة الجزائرية.

ومنها استنتجنا أن التبني الكامل والتحول نحو المعايير يعتبر تحدي رئيسي توجبه احتياجات ومتطلبات الأسواق المحلية والعالمية، وذلك بهدف الوصول إلى اندماج اقتصادي وتحسين البيئة الاستثمارية رغم التحديات والصعوبات التي تميز البيئة المحلية.

الفصل الثانـي

تحليل أبرز وأهم فروقات الممارسات المحاسبية بين النظام المحاسبي المالـي والمعايير الدولية

تمهيد :

يشهد العصر الحالي تطورا متسارعا في الممارسات والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي، حيث تتسابق معظم الدول وتسعى إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك بهدف الوصول إلى مستوى الشفافية الذي تضمنه هذه المعايير وقابلية المقارنة في البيانات المالية، وأيضا السعي نحو جذب الاستثمارات الأجنبية. ومع هذا تستمر بعض الدول في الحفاظ علأنظمة محاسبية وطنية خاصة بها مثل النظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث له أطر تنظيمية خاصة به تتأثر بالمحيط الاقتصادي والتشريعي المحلي.

وخلال هذا الفصل سنتطرق إلى تحليل أهم الفروقات الجوهرية بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الجزائري وذلك من خلال :

المبحث الأول : والذي سنتعرف فيه عن أهم الاختلافات في الجوانب الشكلية والهيكلية والأطر الفكرية و المفاهمية و اهدافهما و ايضا معايير العرض و الافصاح و وآليات القياس والتقييم.

المبحث الثاني : وفيه سيتم التطرق إلى التباينات الممارسات المحاسبية فيما يخص معالجة الأصول ك المخزونات و التثبيتات.

المبحث الثالث: الفروقات في الممارسات المحاسبية بين النظامين في بعض المجالات والمعاملات الحيوية كعمليات الاندماج واختلافات الاعتراف بالإرادات والمصروفات وعقود الإيجار.

وتساعد هذه الدراسة المقارنة في فهم مدى التوافق بين النظام المحاسبي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، وتبيان التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية في حال تبني هذه المعايير، كما تبرز أهمية التوجه نحوها لتعزيز المصداقية المالية وتسهيل اكتساح الأسواق العالمية والاندماج في الإقتصاد العالمي.

المبحث الأول : المقارنة بين IAS/IFRS وSCF من حيث الأطر الفكرية والشكلية ومبادئ العرض والإفصاح

رغم تبني معظم الدول واعتمادها المعايير الدولية للتقارير المالية، تظهر في المقابل دول تعتمد على أنظمة محاسبية محلية تتناسب مع بيئتها الاقتصادية والقانونية، وتتميز بأطر فكرية وجوانب شكلية ومعايير عرض وإفصاح خاصة بها، وفي هذا المبحث سنتعرف على أهم هذه الاختلافات التي تميز النظام المحاسبي الجزائري عن المعايير الدولية.

المطلب الأول : المقارنة بينIFRS /IAS وSCF من حيث الإطار المفاهيمي والتصوري والأهداف

لتمييز التباينات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث الاطار المفاهمي العام والأهداف يجب التطرق للإطار العام لكل نظام وأيضا الأهداف التي يسعى كل نظام منهما تحقيقها .

أولا : الإطار التصوري العام للنظام المحاسبي المالي والأهداف المرجوة من تطبيقه

يمكن توضيح معنى الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي وأهم أهدافه كالتالي:

1/ الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار التصوري من أبرز الاختلافات الموجودة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي فالأول لم يحتوي على إطار تصوري، أي غياب الأهداف والمفاهيم التي تساعد في استخلاص الفروض والمبادئ لتحديد المعايير المحاسبية التي تعبر عن الممارسات المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية. ومنه غياب مرجع يساعد في الحكم على الممارسات المحاسبية ويسمح بمعالجة المشاكل الطارئة، التي كان يعتمد في معالجتها على اجتهاد السلطات أو على المخطط المحاسبي الفرنسي الذي كان عرضة لعدة انتقادات.

ولتدارك هذا النقص نص القانون 07-11 على ضرورة وجود إطار تصوري للمحاسبة المالية، فوفقا للمادة 06 منه فإن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطارا تصوريا، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. وأما المادة 07 من نفس القانون فقد ورد فيها أن الإطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات أو الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، و الإطار التصوري يحدد : مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات الأصول والخصوم، الأموال الخاصة ، والمنتجات والأعباء. (حمزة، 2018، صفحة 09)

2/ أهداف النظام المحاسبي المالي

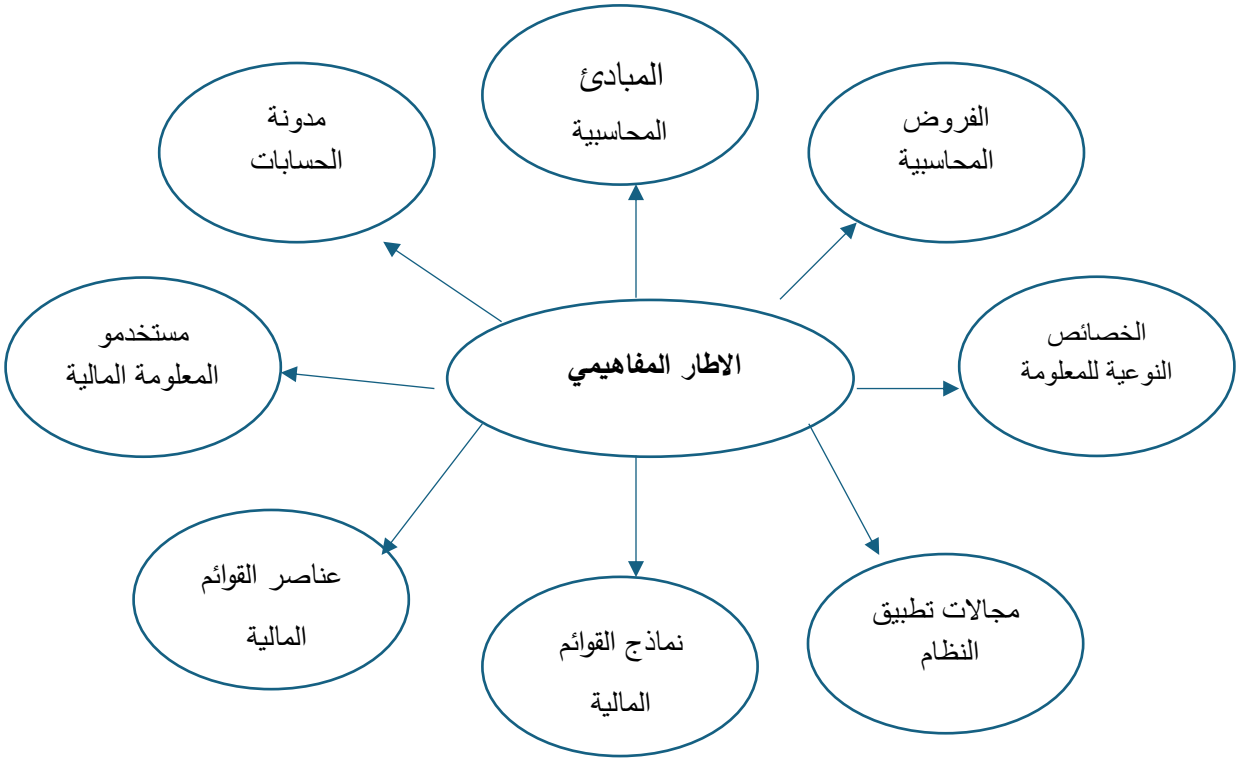
يهدف النظام المحاسبي المالي الجديد إلى تحقيق مايلي: (خالد ز.، 2011، صفحة 59)

- إيجاد الحلول المحاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني؛
- تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب الممارسات المحاسبية المحلية من الممارسات الدولية القائمة التي تدمج معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، المصادق عليها من قبل العديد من الدول؛
- السماح للمؤسسات الإقتصادية بإنتاج معلومات مالية أكثر شفافية وسهولة للتحقق منها، لتوضيح أفضل للقواعد المحاسبية؛
- الإستجابة لإحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين، أعضاء مستخدمين، أم مقرضين دائنين، زبائن، جمهور المدقّقين أو الدولة؛
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عملية الشراكة.

3/ عناصر الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجزائري

توضح عناصر النظام المحاسبي المالي و فق الشكل التالي :

الشكل رقم (02- 01) : عناصر الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري.



المصدر : إسماعيل سبتي، **مفاهيم عامة عن النظام المحاسبي المالي 2018**، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، ص 4.

ثانيا : الإطار المفاهيمي العام للمعايير المحاسبية الدولية و والأهداف من اصدارها

يعتبر الإطار المفاهيمي مدخلا لإعداد القوائم المالية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية وتفسيراتها المختلفة أي أنه مجموع مفاهيم تشكل الخلفية النظرية للمعايير المحاسبية الدولية .

1/ الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

وضع الإطار المفاهيمي لأول مرة عام 1989 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية بغرض إعداد وعرض القوائم المالية، وفي عام 2001 تم تعديله من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 بإعادة هيكلة الإطار المفاهيمي القديم وقد تمت هذه التعديلات من أجل تعزيز وجود مفاهيم عالية الدقة وتفاصيل أكثر تسهل على المجلس تطوير المعايير المحاسبية وتساعد الآخرين في فهم وتفسير المعايير

بشكل أفضل. ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين وكل هذا كان من أجل مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير ومراجعة المعايير الدولية للتقارير المالية اعتمادا على مفاهيم متسقة ومتناغمة، وأيضا مساعدة معدي القوائم المالية في تطوير السياسات المحاسبية عندما لا يحدد معيار محاسبي معين سياسات محاسبية محددة فاصل أو عندما يكون هناك بدائل متعددة للسياسات المحاسبية يمكن الاختيار بينها ومساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعا الدولية للتقارير المالية.

ويتكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2018 من فصول أو أجزاء ثمانية وهي : (حميدات، 2014، صفحة 5 ص 6)

- الفصل الأول : هدف التقارير المالية؛
- الفصل الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛
- الفصل الثالث : القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير؛
- الفصل الرابع : عناصر القوائم الممالية؛
- الفصل الخامس : الاعتراف وإلغاء الاعتراف؛
- الفصل السادس :القياس؛
- الفصل السابع : العرض و الإفصاح؛
- الفصل الثامن : مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

(حميدات، 2014، صفحة 5 ص 6)

2/ أهداف الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

تتمثل أهمها في : (رافع، 2020، صفحة 11)

- يضع الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية المفاهيم والمصطلحات التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض هذه القوائم؛
- مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معاييرها المحاسبية؛
- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متوافقة مع المعايير الدولية.

ثالثا : تحديد الإختلافات الجوهرية في الإطار المفاهيمي العام والأهداف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وأسباب وجود هذا التباين

من خلال الاطلاع على الاطار المفاهيمي لكل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي تبزر لنا بعض الاختلافات، ومن خلال تحليل هذه الفروقات سنحاول التعرف على اهم اسبابها .

1/ تحديد الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في الاطر المفاهمية والأهداف

يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (02-01) : مقارنة المبادئ المعتمدة من طرف النظامين

الإطار الفكري المعايير المحاسبية الدولية	الإطار تصوري حسب النظام المحاسبي المالي
1- مبدأ الأهمية النسبية	
تتجنى الأهمية في تأثير المعلومات على القرارات الاقتصادية في حال تأثرها بحذف هذه المعلومة	تفهم الأهمية النسبية من خلال تأثير القرارات المالية على حكم مستعمليها اتجاه الكيان
2- مبدأ استقلالية السنوات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمنشأة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها.	فصل كل عام عن غيره والأحداث اللاحقة تفصح فقط عند تأثيرها المالي
3- مبدأ الحيطة والحذر	
ممارسة المبدأ في حالة ظروف عدم التأكد مع مراعاة عدم تضخيم الأصول والإيرادات أو التقليل الالتزامات	تقدير معقول للوقائع لتفادي الخطر دون المبالغة لدرجة تكوين احتياطات سرية و مؤونات مبالغ
4- مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)	
مراعاة ثبات الطرق وقواعد العرض من سنة إلى أخرى ولكن يمكن الخروج عن المبدأ في حالة خاصة والإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة	انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة مع إمكانية الاستثناء ففي حالات جد خاصة والإشارة إلى أسبابها في ملحق الكشوف المالية

5- مبدأ التكلفة التاريخية	
أكثر الأسس استخداما مع إمكانية عرض بنود بالقيمة السوقية	تسجل العمليات بالتكلفة الأصلية دون تعديل لتغيرات القيمة إلا عند التحقق مثل البيع
6- مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
لم يذكر نص صريح	يجب أن تكون الميزانية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة
7- مبدأ أسبقية الواقع المالي والإقتصاد على الشكل القانوني	
يراعى جوهر العمليات والأحداث وليس شكلها القانوني فقط	تعرض العمليات حسب مضمونها الاقتصادي لا شكلها القانوني
8- مبدأ عدم المقاصة	
لا يسمح بالمقاصة إلا في حالات محددة ينص عليها امعيار دولي اخر	يمنع المقاصة بين الأصول والخصوم أو الإرادات والمصروفات إلا إذا وجد نص يسمح بذلك

المصدر : حسيني يمينة، **إشكالية تطبيق معايير الإقرار المالي الدولية في المؤسسات الجزائرية مذكرة ماستر**، جامعة غرداية، غرداية، 2016/2015 ص 25-26-27 .

ملاحظة: رغم أن الجزائر تبنت في نظامها المحاسبي المالي نفس المبادئ التي تنص عليها المعايير المحاسبي للتقارير المالية بشكل شبه كلي إلا أن هذا التبني يبقى شكليا فقط، ولا يرتقي للتطبيق الفعلي.

2/ الأسباب المستنتجة لإختلاف الإطار المفاهيمي والأهداف للنظام المحاسبي والمعايير الدولية

سواء على مستوى المفاهيم والتطبيقات أو على مستوى الأهداف فإن الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري تعود إلى عدة أسباب رئيسية والمتمثلة في :

- الخلفية القانونية والتنظيمية : المعايير المحاسبية الدولية تعتمد على المبادئ العامة وتترك هامشا للتقدير المهني، مع تركيز كبير على المحتوى الاقتصادي بدلا من الشكل القانوني . أما النظام المحاسبي الجزائري فيعتمد على نظام القانون الفرنسي وهو أكثر توجيها وتفصيلا، مع تركيز الامتثال للقوانين المحلية والضرائب.
- ترتكز المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية لخدمة المستثمرين والدائنين، مع تشديد الحيطة والاستقلالية في حين أن النظام المحاسبي الوطني يهدف إلى تلبية مطالب الإدارة الضريبية والرقابية، مما يجعله أكثر تحفظا وأقل مرونة في التقديرات.
- أما اختلاف الأهداف يرجع إلى اختلاف الفئة المستهدفة من التقارير المالية والنظام المحاسبي المحلي المعايير الدولية موجهة للمستثمرين والدائنين في الأسواق العالمية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية. بينما النظام المحاسبي المحلي موجه بشكل أساسي للسلطات الضريبية والجهات الرقابية لضمان الامتثال للقوانين المحلية.
- المعايير المحاسبية الدولية تعطي مرونة أكبر في التطبيق مع التركيز على الجوهر الاقتصادي أما النظام المحاسبي الوطني فيعتبر أكثر تعقيدا بسبب ارتباطه بالتشريعات المحلية والضوابط الحكومية.
- تهدف المعايير المحاسبية الدولية بشكل أساسي إلى توحيد المعايير عالميا لتعزيز الاستثمار الأجنبي في حين يرتكز النظام المحاسبي الوطني على الاحتياجات المحلية وقد لا يكون متوافقا بالكامل مع المعايير الدولية.

المطلب الثاني : مقارنة الإطار الشكلي والتنظيمي للمعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي

في ظل سعي الدول لتحديث أنظمتها المحاسبية، يظهر اختلاف واضح بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، فرغم محاولات التوافق لا تزال الفجوة قائمة بينهما فأحدهما مارن عالمي والآخر مقيد محليا وتهدف هذه الدراسة إلى تحليل ومقارنة البنية الشكلية والتنظيمية لكلا النظامين.

أولا : الإطار الشكلي لكل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري

تعد المحا تعد المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المال الجزائري إطارين محاسبين يهدفان إلى تنظيم وتوحيد الممارسات المحاسبية، لكنهما يختلفان في بعض الجوانب الشكلية ونذكر منها

1/ المعايير المحاسبية الدولية

- تعتمد على نهج قائم على المبادئ مما يعني أن القواعد المحاسبية لا تتحدد إجراءات صارمة لكل حالة، بل توفر مبادئ توجيهي وتتيح للمحاسبين المرونة في تطبيقه وفقا للوضعية المالية الفعلية للمؤسسة.
- تعتمد على نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي مما يجعل القوائم المالية أكثر تعبيرا عن الواقع الاقتصادي مقارنة بالنظم التي تعتمد على التكلفة التاريخية. (غنية، 2017، صفحة 113)
- توفر إمكانية التكيف مع التطورات الاقتصادية، حيث يتم تحديثها دوريا من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية لمواكبة التغيرات الاقتصادية والمالية العالمية.
- ترتكز على تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز إمكانية المقارنة بين الشركات في مختلف الدول، مما يجعلها ضرورية للشركات متعددة الجنسيات والمستثمرين الدوليين. (حسينة، 2021، صفحة 78)

2/ النظام المحاسبي المالي الجزائري

- يقوم على نهج قائم على القواعد مما يعني أنه يحدد إجراءات تفصيلية لكل كل عملية محاسبية، مما يقلل من حرية التقدير المهني ولكنه يضمن توحيد التطبيق بين الشركات المحلية.
- يتميز بتركيزه على الجانب الجبائي أكثر من الجانب المالي، حيث يتم استخدامه كأداة لضبط الضرائب أكثر من كونه أداة لعرض المعلومات المالية الدقيقة. (غنية، 2017، صفحة 114)

- رغم أنه استند إلى المعايير المحاسبية الدولية عند إصداره عام 2010، إلا أنه لم يشهد تحديثات جوهرية مما أدى إلى وجود فجوة بينه وبين الممارسات الحديثة المعتمدة عالميا.
- يعتمد كذلك بشكل أساسي على نموذج التكلفة التاريخية، مما قد يؤدي إلى تقديم معلومات مالية قديمة لا تعكس القيمة الحقيقية للأصول والالتزامات. (حسينة، 2021، صفحة 80)

ثانيا : الإطار التنظيمي لكل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسب المالي الجزائري

يعد الإطار التنظيمي لكل منى المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الأساس الذي ينظم إعداد وعرض القوائم المالية ويضمن الشفافية والمصداقية في المعلومات المحاسبية .

1/ **المعايير المحاسبية الدولية**

- تطبق في أكثر من 140 لا حول العالم، مما يجعلها المعيار العالم الأكثر استخداما لإعداد التقارير. لا حول العالم، مما يجعلها المعيار العالم الأكثر استخداما لإعداد التقارير.
- يتم تنظيمه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يتولى تحديثها باستمرار لضمان توافقها مع المستجدات الاقتصادية. (حسينة، 2021، صفحة 82)
- توفر إطار مفاهيمي شامل يحدد القواعد العامة والمبادئ الأسس بس هي للمحاسبة المالية، مما يسمح بتوفير تقارير مالية أكثر دقة وموثوقية. (غنية، 2017، صفحة 114)

2/ **النظام المحاسبي المالي الجزائري**

- يتم تنظيمه من قبل السلطات المحلية الجزائرية، مما يجعله أكثر تأثيرا بالاعتبارات القانونية والإدارية الخاصة بالدولة . (حسينة، 2021، صفحة 75)
- يرتكز بشكل كبير على الامتثال الضريبي، حيث يهدف إلى ضمان تحصيل الضرائب بشكل دقيق بدلا من توفير معلومات مالية تساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات اقتصادية يا سليمة.
- نظرا لعدم تحديث فيه بشكل دوري، يواجه تحديات كبيرة في التكيف مع المستجدات المحاسبية الدولية، مما يضعف قدرة الشركات الجزائرية على الاندماج في الأسواق العالمية . (غنية، 2017، صفحة 127)

ثالثا : الفرق بين المرونة و الجمود في التطبيق

تمنح الشركات حرية اختيار السياسات المحاسبية التي تتناسب مع نشاطها، مما يساعد على تقديم معلومات مالية أكثر دقة تعكس الواقع الاقتصادي ويتميز بجمود واضح نظرا لاعتماده على قواعد محاسبية صارمة مما يجعل النظام المحاسبي المال الجزائري أكثر صعوبة في التكيف مع التغيرات الاقتصادية.

في حين أن المرونة في المعايير المحاسبية الدولية تسمح للشركات بتكييف الممارسات المحاسبية وفقا للظروف الاقتصادية، إنما قد تؤدي أحيانا إلى اختلافات في التطبيق بين الشركات، مما قد يؤثر على قابلية المقارنة. (غنية، 2017، صفحة 112)

أما التقييد في النظام المحاسبي المالي فرغم أنه يضمن توحيد الأساليب المحاسبية إلا أنه قد يعيق الشركات عن التكيف مع متطلبات السوق العالمية خاصة فيما يتعلق بجذب الاستثمارات الأجنبية. (حسينة، 2021، صفحة 77)

رابعا : الحاجة الى تطوير النظام المحاسبي المالي الجزائري

نظرا للتطورات السريعة في المجال الاقتصادي والمحاسبي، فإن تحديث النظام المحاسبي الوطني أصبح ضرورة ملحة لضمان تناسبه مع متطلبات الإقتصاد الحديث فإن إدخال المزيد من المرونة في النظام الجزائري سيمكن الشركات من تحسين جودة تقاريرها المالية وزيادة جاذبيتها أمام المستثمرين الدوليين، مما يسهم في تحسين مناخ الأعمال في الجزائر. (غنية، 2017، صفحة 126)

خامسا : مقارنة تحليلية بين المرجعيات التنظيمية و الشكلية في المعايير الدولية و النظام المحاسبي المحلي

تعد المرجعيات التنظيمية والشكلية من أبرز الجوانب التي تميز بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية، نظرا لاختلاف المقاربات المحاسبية التي تعتمدها كل منهما، ويساعد تحليل هذه الجوانب على فهم مدى تكيف كل نظام مع بيئته، وعليه يمكن استخلاص أبرز النقاط الالتقاء والاختلاف بين الإطارين:

- في دراسة تحليلية أجراها شنيت بلال وحبيش علي 2022، تم تقييم مدى توافق النظام المحاسب المالي الجزائري مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أظهرت النتائج شبه كلي بين نظام المحاسبي المحلي و المعيارين الدوليين للإبلاغ المالي 10 و11، بينما كان هناك توافق جزئي مع اختلافات في القياس والإفصاح المحاسبي مع معايير مثل 3.15 .12، 9.7 .16 وأشار الباحثان إلى بعض معايير الإبلاغ المالي لم يتم

تناولها في النظام المحاسبي مما يستدعي تحديث النظام المحاسبي المحلي الجزائري ليتماشى مع المستجدات الدولية ومن هنا استنتج أن المعايير المحاسبية الدولية ترتكز على العرض والإفصاح أكثر من النظام المحاسبي المالي مما يظهر فرقان شكليا.

- من جهة أخرى تناولت دراسة قام بها بار عبد الحميد وآية إبراهيمي 2024 الفجوات في تطبيق معايير الإبلاغ المالي في الجزائر. وأبرزت الدراسة تحديات مثل نقص التحضير الكافي للكيانات والمراجعين، استمرار الممارسات المحاسبية القديمة، وجود اقتصاد غير رسمي، ونقص الاهتمام بالمحاسبة كما أكد الباحثان ضرورة معالجة هذه القضايا لتعزيز فعالية النظام المحاسبي والمالي في الجزائر، حيث أن مضمون دراسته صعوبات تطبيق الأسياف في المؤسسات الجزائرية خصوصا من حيث التكيف مع معايير دولية.
- كما قام عكوش محمد أمين 2022 بدراسة نقدية حول نماذج القياس في النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير الدولية خلصت الدراسة إلى أن النظام المحلي يحتاج إلى مراجعة لغوية ومفاهيمية وتصحيحات في بعض التعاريف نظرا لوجود اختلافات واضحة بينها وبينما جاءت به المعايير الدولية، خاصة مع التعديلات المستمرة للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية حيث أشار إلا أن المفاهيم والمصطلحات المحاسبية تشكل فرقا شكليا.
- علاوة على ذلك استعرضت دراسة نضيق قويدر وزملائه التحديات الفعلية التي قد تواجهها الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير دولية بشكل كامل، تضمنت هذه التحديات نقص الأسواق المالية المتطورة، صعوبات في تقييم الأصول، نقص في أنظمة المعلومات الاقتصادية الشاملة، بطء تقدم التعليم المحاسبي، ومقاومة التغيير بين المؤسسات حيث أن المعايير الدولية مرنة أكثر انسجاما مع التقلبات الاقتصادية الدولية، بخلاف النظام المحاسبي المالي المقيد بالبيئة المحلية.
- كما قامت طراد خولة وعايش خولة 2022 بمقارنة بين بين النظام المحلي والدولي أظهرت النتائج عدم التوافق الكلي في محاسبة الأدوات المالية بين النظامين، مما يعكس التطور المستمر للأدوات المالية مقابل جمود النظام المحاسبي المحلي وأوصت الدراسة بضرورة تحديث النظام المحلي ليتماشى مع التطورات الحديثة في الأدوات المالية، فقد أشارت هذه الدراسة إلى اكتشاف اختلاف شكلي وتنظيمي.

المطلب الثالث : المقارنة بين IAS وSCF من حيث العرض و الافصاح و القياس

إن المعايير المحاسبية الدولية وباعتبارها إطارا معياريا عالميا له أهدافه الخاصة وقواعده الخاصة، في المقابل يتميز النظام المحاسبي للمحلي أيضا ببعض القواعد الخاصة وفي هذا المبحث يمكن إجراء مقارنة تحليلية بين النظامين من حيث العرض ، الإفصاح ، القياس والتقييم، والاعتراف.

أولا : استعراض قواعد العرض والإفصاح والقياس الواردة في النظام المحاسب المالي

إن الإفصاح المحاسبي من أهم الأسس والمبادئ المحاسبية التي نص على تطبيقها النظام المحاسبي المالي وذلك للمعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية وأهميتها الكبيرة بالنسبة للمستخدمين، ويعتبر الإفصاح مجموعة من المعلومات تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة الاحتياجات المختلفة من المعلومات التي تتعلق بأعمال المؤسسة. وأيضا أي معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية، تاريخية أو مستقبلية تتضمنها التقارير المالية وتكشف عنها الإدارة.

ووفقا للمادة 25 من القانون رقم07-11 المؤرخ في 25-11-2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي، تلتزم المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون باستثناء المؤسسات الصغيرة بإعداد وعرض القوائم المالية التالية : قائمة المركز المالي، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة (تدفقات الخزينة)، جدول تغير الأموال الخاصة وملحقة يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج. (خالد و عطاوي الهام، 2021، صفحة 1198)

ولتحديد القيم المالية التي يجب تسجيل عناصر القوائم المالية بها وتظهر في الميزانية وحسابات النتائج يجب القيام بعملية القياس، والتي تتطلب اختيار أساس معين للقياس. وفي النظام المحاسبي المالي تعتبر تكلفة تاريخية ركيزة أساسية لعملية التقييم ف، إلا أنه قد أشار إلى عدة طرق أخرى للتقييم وهي : (وردية، 2014-2015، صفحة 45)

- التكلفة التاريخية؛
- القيمة المحينة (الحالية)؛
- القيمة القابلة للتحقيق؛
- القيمة العادلة؛

ثانيا : استعراض معايير العرض والإفصاح والقياس في المعايير المحاسبية الدولية

1/ معايير العرض : تضم المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 " عرض القوائم المالية " والمعيار المحاسبي رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية . المالية (زرفاوي، 2021-2022، صفحة 58 ص 100)

1-1 **المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 " عرض القوائم المالية** : يبين هذا المعيار اسس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى كما يحدد الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها.

2-1 **المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 " قائمة التدفقات :** يهدف هذا المعيار إلى إلزام الكيانات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد جدول تدفقات الخزينة مع تقسيم إلى تدفقات نشاطات تشغيلية، استثمارية وتمويلية خلال الفترة التي تقدم فيها الكشوف المالية .

2/ معايير التقييم : وتتضمن المعايير المحاسبية رقم ،08 ،10 18 والمعيار رقم .21 الصرف (خليفة و عبد الحميد برحومة، صفحة 165 ص166ص167)

1-1 **المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء** يشمل الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الموثوقية في القوائم المالية، كما أنه يغطي كيفية معالجة الأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تأثير على مصداقية القوائم المالية، ويتضمن ثلاثة موضوعات رئيسة هي: أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك، والمعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية، وأخيرا تصحيح أخطاء الفترات السابقة.

2-1 **المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 " الإحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية العمومية :** "يقدم هذا المعيار إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الإحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية، ووفق هذا المعيار يتم تصنيف هذه الإحداث إلى نوعين رئيسيين : إحداث تؤدي إلى تعديلات ويمكن القول أن هذا المعيار يبين ضرورة تجسيد أي حدث يقع خلال فترة إعداد التقارير المالية حداث لا تؤدي إلى تعديلات كما يميز المعيار بين الإحداث التي تقدم أدلة على عمليات أو بيانات كانت موجودة بتاريخ الميزانية وإحداث أخرى تقدم معلومات تتعلق بالفترة التي تلي تاريخ الميزانية.

3-1 **المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 " الإيراد** :" الإيراد هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتج من العمليات التشغيلية العادية للمنشأة، والإيراد يولد تدفقات داخلة للأصول، ويعزز زيادة قيمة الأصول أو الانخفاض في قيمة الالتزامات، مما ينتج عن ذلك زيادة في حقوق الملكية. ينتج الإيراد عن العمليات التشغيلية العادية للمنشأة في حين تنتج الأرباح أو المكاسب عن العمليات غير التشغيلية، نتيجة بيع الأصول غير المتداولة مثلا . والموضوع الأساسي في معالجة الإيراد هو تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون هناك إحتمال بتدفق منافع اقتصادية إلى المنشأة، وأن هذه المنافع يمكن قياسها بشكل موثوق.

4-1 **المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " آثار التغيرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية** يمكن ان يقوم الكيان بنشاطات أجنبية بطريقتين : معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في الكشوف المالية للكيان، يجب التعبير عن المعاملات بعملة الكيان المعد للتقارير، وترجمة الكشوف المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة الكيان، و المسألة الأساسية في هاته الطريقتين هي تحديد سعر الصرف المستخدم وكيفية الاعتراف في الكشوف المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

ثالثا : مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي في ما يخص العرض و الافصاح والقياس

يمكن تلخيص ابرز الفروقات في الجدول التالي :

الجدول 02-02 : **مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي في ما يخص العرض و الافصاح والقياس**

المعيار	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
1-العرض		
القوائم المالية	قائمة المركز المالي، قائمة الدخل أو صافي الربح أو الخسارة، قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغير في حقوق الملكية، الإيضاحات والجداول الإضافية.	الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق.
تعريف عناصر القوائم المالية	تتمثل عناصر القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية في : في الأصل، الالتزام، حقوق الملكية، الدخل، المصروفات	تتمثل عناصر القوائم المالية وفقا لنظام المحاسب المالي في : الأصول، الخصوم، رأس المال، المنتوجات، الأعباء.
2-الافصاح (الاعتراف)		
التعريف و الشروط	الاحتراف هو عملية الإدراج أو التسجيل في الميزانية أو في قائمة الدخل للبند(أصل، خصم، حقوق ملكية، إيراد ومصروف) الذي يحقق تعريف عناصر القوائم المالية وبشرط أن يفي بمعايير الاعتراف أي أن يحقق منفعة اقتصادية تتدفق إلى أو من المؤسسة، للعنصر تكلف أو قيما يمكن قياسها بموثوقية	يدرج عنصر الأصول الخصوم الأعباء والمنتوجات في الحسابات بشرط أن يكون من المحتمل أن تعود منها وإليها أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة إضافة إلى أن للعنصر كلفة يمكن تقييمها بطريقة صادقة

التوسع في الإفصاح المحاسبي	يخصص لكل مجال من مجالات الإفصاح المحاسبي معيار خاص به يتناوله بالتفصيل حصيلة بما فيه كمية المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها لخدمة كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية	تناول نظام المحاسب المالي عملية الإفصاح المحاسبي بما يساير الواقع الراهن المؤسسة الجزائرية، لذلك تمت الإشارة إلى بعض متطلبات الإفصاح المحاسبة بشكل مختصر
تحقيق مظاهر الإفصاح المحاسبي	عملت المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي على تحسين آليات الإفصاح المحاسبي باختيار أسلوب الإفصاح والاستغلال الأمثل له بالنسبة للمؤسسة أو المستخدمين للقوائم المالية	المحافظة على الاتجاه التقليدي للإفصاح المحاسبي، بعيدا عن أسلوب المفاضلة التحليل.
3 - القياس		
	القياس هو عملية تحديد القيمة النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وحساب النتائج ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، وهذه الأسس تشمل : التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، والقيمة الحالية.	ترتكز طريقة تقييم عناصر القوائم المالية وفقا بالاستناد إلى : التكلفة التاريخية فاصل التقييم بالقيمة الحقيقية أو كلفة الرهينة، التقييم بقيمة الإنجاز، التقييم بالقيمة المحينة

المصدر : من اعداد الطالبتان بالإعتماد على المصادر التالية :

-الخديم إلهام؛ بارودي أحلام ،معيقات تحديث وتكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية ،مذكرة ماستر،جامعة ابن خلدون، تيارت، 2021-2022 .

-صافو فتيحة،أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2015-2016 .

-ضيف الله هادي؛ شاهد إلياس؛ سباع أحمد صالح، قياس و تقييم بنود القوائم المالية-دراسة مقارنة-، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 02، العدد 01، جامعة الوادي-الجزائر، 2018 .

رابعا : تحليل التباينات و بيان اسبابها

رغم سعي الجزائر إلى التقرب من المعايير الدولية بإصلاح نظامها المحاسبي المالي، لم تلغ جميع الفروقات لعدة أسباب كاختلاف الأولويات والظروف المحلية و يعود اختلاف قواعد العرض والإفصاح والقياس والتي كانت مجرد فروقات ضئيلة إلى عدة عوامل منها:

- اختلاف مستويات الإفصاح من حيث الشكل والمضمون، حيث تختلف طرق تقديم المعلومات المحاسبية ومدى شموليتها حسب النظامين مما يؤدي إلى تفاوت في جودة وكمية المعلومات المقدمة للمستخدمين.
- ضعف أن أسباب الملحة لضرورة الإفصاح الشامل والشفافية نتيجة ضعف سوق المالية في الجزائر أي أن وجود الإفصاح والشفافية من عدمه لا يؤثر بشكل كبير. بعكس الدول المطبقة للمعايير والتي تملك مستثمرين وممولين يحتاجون معلومات دقيقة وآنية.
- الأنظمة القانونية والإدارية في الجزائر تؤثر على طريقة إعداد وعرض القوائم المالية، خاصة ارتباط المحاسبة بالجباية .
- تعتمد المعايير بشكل أساسي على القيمة العادلة في كثير من الأحيان بينما النظام الجزائر يتجه نحو التكلفة التاريخية لأسباب تتعلق بالثبات والتحفظ ، و أيضا نتيجة غياب سوق نشط في الجزائر .

المبحث الثاني : تحليل فروقات الممارسات المحاسبية بين IAS وSCF في معالجة الاصول

تعد الأصول عنصرا أساسيا في القوائم المالية، ويختلف تناولها من نظام المحاسبين إلى آخر نقطة وفي هذا المبحث نهدف إلى مقارنة كيفية معالجة الأصول بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري من من عدة أوجه وذلك بهدف إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين.

المطلب الأول : مقارنة في معالة المخزونات بين IAS وSCF

في ظل تعدد الأنظمة المحاسبية وتطور بيئة الأعمال، اختلفت معالجة عنصر المخزون بين النظام الدولي والنظام الجزائري ومن هنا جاءت أهمية هذه المقارنة لفهم التباينات والإمكانيات التي تقدمها كل مقاربة.

أولا : تعريف المخزونات

تعرف وفقا للمادة 123-01 من المرسوم التنفيذي 08-156المؤرخ في 26 مايو2008 ،من الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ،العدد 36 بأنها أصول يمتلكها الكيان وتكون وجه للبيع في إطار الاستغلال العادي فاصل أو هي قيد الإنتاج بقصد مماثل، أو هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات.

كما تعرف على أنها مجموعة من المواد الأولية، والمنتجات نصف المصنعة، والمنتجات التامة التي تحتفظ بها المؤسسة لغرض استعمالها في عملية الإنتاج أو إعادة بيعها في إطار النشاط العادي. (عمار، 2012، صفحة 115)

كما تعرف أيضا على أنها الأصول المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للنشاط، أو في طور الإنتاج أو مواد خام. (international accounting standards board, 2023)

ثانيا : مقارنة علمية بين معالجة المخزون وفق المعيار المحاسبي 02 والنظام المحاسبي المالي الجزائري

تهدف المقارنة العلمية إلى توضيح الفرق بين طريقة معالجة المخزون في المعيار الدولي02 والنظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر.

الجدول 02-03 : مقارنة علمية بين معالجة المخزون وفق المعيار المحاسبي 02 والنظام المحاسبي المالي الجزائري

المحور	المعيار الدولي 02	النظام المحاسبي المالي	الشرح و التفصيل
التعريف بالمخزون	أصل يحتفظ به للبيع أو للإنتاج أو الاستهلاك ضمن دورة التشغيل	تعريف مطابق تقريبا حسب المادة 34 من قانون 07-11	يشترك النظامان في تعريف المخزون كأصل متداول يستخدم في النشاط الرئيسي للمؤسسة
مبدأ التقييم	يقيم المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل	نفس المبدأ يطبق في النظام الجزائري أيضا	يهدف هذا المبدأ إلى حماية القوائم المالية من تضخيم قيمة الأصول
طرق احتساب تكلفة المخزون	يسمح فقط باستخدام طريقتين المتوسط المرجح و فيفو طريقة الليفو غير مقبولة	ذلك يمنح استخدام ليفو وتستخدم فقط في فو المتوسط المرجع	سبب رفض lifo هو أنه لا يعكس تكلفة حاليا الحقيقية للمخزون
التسجيل المحاسبي للشراء	يسجل المخزون أصل مدين عند شرائه ويقابله حساب الدائنين	يستخدم حساب 31 للمخزون مدين وحساب 401 للموردين دائن	يعتمد scf مخطط حسابات مرقم وإلزامي بينما ias يتبع حرية تحديد الحسابات.
التسجيل المحاسبي للبيع	عند بيع المخزون ، تسجل تكلفة البضاعة المباعة كخسارة في المخزون	يستخدم حساب 603 لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة، و يخصم من حساب 31	المعالجة المحاسبية متشابهة لكن الأرقام والرموز مختلفة حسب النظام
انخفاض قيمة المخزون	يسجل مباشرة في حساب خسائر انخفاض المخزون	يكون مخصص خاص بانخفاض المخزون في حساب 39 دون شطب مباشر	المعايير أكثر شفافية وتظهر الانخفاض فورا بينما scf يؤجله عبر مخصص

الإفصاح في القوائم المالية	إلزامية الإفصاح عن السياسة المحاسبية للمخزون، طرق التقييم، وأسباب الانخفاض	الإفصاح محدود غالبا ضمن الملاحق بدون تحليل مفصل	يرتكز iasعلى شفافية المعلومات ويرتكز scf على التنظيم الداخلي
الهدف الأساسي	توفير معلومات دقيقة للمستثمرين وصناع القرار وتحقيق المقارنة بين الشركات عالميا	يهدف إلى تنظيم العمل المحاسبي داخل الجزائر، وفقا للإطار القانوني المحلي	las موجه للبيئة الدولية Scf مناسب للبيئة الاقتصادية الجزائرية
المرونة في التطبيق	نظام مرن وقابل للتكيف مع مختلف أنواع المؤسسات	نظام صارم ومهيكل، مبني على مخطط حسابات إلزامي	las يفضل في المؤسسات الدولية بينما scf يخدم المؤسسات المحلية

المصدر : من اعداد الطالبتان بالاعتماد على المصادر التالية :

-وزارة المالية الجزائرية 2007 ،النظام المحاسبي المالي الجزائري،المديرية العامة للمحاسبة

- وزارة المالية الجزائرية 2009،دليل حسابات الوطني ،الجزائر ، المديرية الامة للمحاسبة

-وزارة المالية الجزائرية 2010،المذكرة التطبيقية رقم 3،تقييم المحزون ،الجزائر،المديرية العامة للمحاسبة

-بوشامة عبدالقادر،المحاسبة وفق نظام المحاسبي المالي وتطبيق المعايير الدولية ،دار هومة ،الجزائر،2019

-(IASB)، IAS2inventories ،IFRS Foundation،2023

ثالثا : المعالجة المحاسبية للمخزونات حسب المعيار الدولي02 والنظام المحاسبي المالي

تعد المعالجة المحاسبية للمظلات من أهم الجوانب النظام المحاسبي، حيث تختلف باختلاف الإطار المرجعي المعتمد سواء كان وفقا للمعايير الدولية أو النظام الوطني لكل بلد.

1/ المعالجة المحاسبية حسب المعيار الدولي02

سنتطرق إلى التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق ثلاث حالات

1-1 عند الشراء: يتم تسجيل المخزون كأصل في الميزانية

مدين : المخزون

دائن : البنك / الموردون

2-1 عند البيع : تسجل تكلفة البضاعة المباعة وتخرج من حساب المخزون.

مدين : تكلفة البضاعة المباعة

دائن : المخزون

3-1 في نهاية الفترة إذا انخفضت القيمة السوقية عن التكلفة : يتم الاعتراف بالخسارة في قائمة الدخل

مدين : خسارة انخفاض مخزون

دائن: المخزون

(international accounting standards board، 2023، صفحة من10الى34)

2/ المعالجة المحاسبية حسب النظام حسب المال الجزائري

تم تبيان التسجيل المحاسبي للمخزون في القوانين التالية :

وزارة المالية الجزائرية 2009، دليل الحسابات الوطني –المخطط المحاسبي الوطني، دار النشر الرسمية ،المدرية العامة للمحاسبة ،الجزائر،ص ص 42-95

2-1 عند الشراء : يسجل في الحساب *3 كمخزون ويثبت الدين في الحساب 401

مدين : ح/ 31 مواد اولية

دائن : ح/ 401 موردون

2-2 عند البيع : تسجل تكلفة المبيعات في الحساب 603

مدين : ح/603 تكلفة المبيعات

دائن : ح/31 المخزون

2-3 في نهاية الفترة الفترة إذا انخفضت قيمة المخزون : يسجل مخصص لانخفاض القيمة ،و يحمل كمصروف استثنائي .

مدين : أعباء استثنائية

دائن : مخصص انخفاض قيمة المخزون

رابعا : تحليل مقارن بين المعالجة المحاسبية للمخزونات في النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعيار المحاسبي الدولي

تظهر المعطيات التطبيقية المتعلقة بمعالجة المخزونات اختلافا واضحا بين النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعيار المحاسبي 02 من حيث الاسس المعتمدة في التقييم و المعالجة فالاعتماد على قاعدة الادنى بين التكلفة و صافي القيمة القابلة للتحقق .

في الميار الدولي يعكس تمسكا بمبدأ الحيطة والحذر، مقابل تمسك النظام المحاسبي المالي بالتكلفة التاريخية كأساس وحيد، مما يؤدي إلى عدم عكس الخسائر المحتملة في الوقت المناسب.

كما يلاحظ تفاوت في طريقة تحديد تكلفة المخزون فرغم السماح المشترك باستخدام فيفو والمتوسطة نجح إلا أن المعيار الدولي يقدم تفصيلا وافيا حول ظروف استخدام كل منهما، بعكس النظام المحاسبي الوطني الذي يفتقر لذلك التوضيح.

إضافة إلى ذلك يتفق النظامان على استبعاد طريقة ليف لكن فقط المعيار المحاسبي إثنان يبرر هذا الاستبعاد .

أما في حالة انخفاض القيمة فيسجل المعيار الدولي الخسارة مباشرة، في حين يعتمد النظام المحاسبي الوطني على تكوين مخصص يسجل في الأعباء الاستثنائية وتبرز طريقة عرض حسابات بعدا تنظيميا مختلفا، حيث يميل النظام المحاسبي الوطني المرقم.

بينما يتخذ المعيار المحاسبي إثنان مقاربة أكثر مرونة ترتكز على المفهوم الاقتصادي دون تقيد بنظام حسابات صارم.

المطلب الثاني : دراسة الأصول الثابتة و الأصول غير الملموسة و تقييمها فيIAS وSCF

تكتسي المعايير المحاسبية أهمية بلغ في تنظيم وتوحيد المعالجات المحاسبية داخل المؤسسات ، لما تقدمه من شفافية ومصداقية ولهذا شهدت العديد من الدول كالجزائر سعيا وراء تبنيه ويعد موضوع الأصول المادية والمعنوية من المواضيع المحورية التي تبرز فيها الفروقات بين النظامين سواء من حيث التعريف أو التصنيف أو طرق القياس في المعالجة.

أولا : الأصول المعنوية من منظور النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية

في العناصر التالية سنتعرف على التثبيتات المعنوية من منظور كل نظام ثم سنحاول تلخيص الفروقات في جدول.

1/ التثبيتات المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي

ليتم تسجيل إدراج تثبيت غير ملموس (معنوي) كأصل فإنه وحسب القواعد العامة للتقييم لا بد من توفر شرطين

احتمال أن تزود منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان

إذا كانت تكلفة الأصل ممكنة التقييم بصورة صادقة

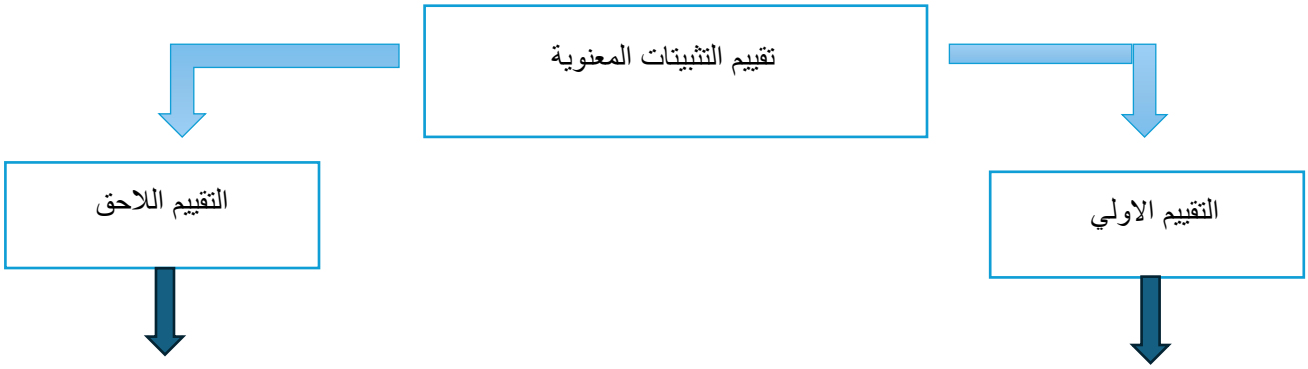
أما التسجيل المحاسبي لها فيكون حسب النظام المحاسبي المالي وفق الشروط التالية

الموجودات المقتناة بمقابل تسجل بتكلفة الشراء ، أما المنتجة فب تكلفة الإنتاج، والمقتنات بدون مقابل يتم تسجيلها بقيمتها البيعية.

وتدرج الأصول المعنوية حسب مدونة الحسابات إلى الحساب الرئيسي 20 والذي يتفرع إلى : 203 204 205 206 207 208 . (التوفيق و قادري عبد الفتاح، 2018-2019، صفحة 8 ص 10)

و يمكن بيان تقييم و كيفية تسجيل الاصول غير الملموسة وفق المخطط التالي

الشكل 02-02 : تقييم و تسجيل الاصول غير الملموسة



- **الحصول عن طريق الشراء**

تكلفة شراء

- **الحصول عن طريق الانتاج**

تكلفة الإنتاج

- **الحصول عن طريق التبادل**

القيمة التبادلية

- **الحصول عليه نتيجة التجميع**

لها في الميزانية

-من خلال منحة حكومية

تكلفة الحيازة أو الإنتاج

- **نموذج التكلفة** : حيث تحدد القيمة بطرح الاهتلاكات وخسائر القيم من التكلفة التاريخية

- **نموذج القيمة المعاد تقييمها**

تحدد القيمة هنا بطرح الاهتلاكات وخسائر القيم المستقبلية من القيم القيم الوردة العادلة

المصدر : بغداد عبد الحميد ،**تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم 2016-2017 صفحة 25 .

2/ التثبيتات غير الملموسة وفق المعيار الدولي 38

حسب المعيار المحاسبي الدولي 38 ينبغي الاعتراف بالأصل غير المادي فقط الحانات التالية:

إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة بالأصل تتدفق للمؤسسة.

إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

يستثني المعيار المحاسبي بعض المصاريف التي لا تتسبب في نشوء أصل غير ملموس ويعترف بها على أنها أعباء عندما يتم تحملها ومن أمثلة هذه المصاريف :

مصاريف الانطلاقة أو مصاريف ما قبل التشغيل، مصاريف تغيير موقع أو إعادة تنظيم أو هيكلة جزء من المؤسسة أو كلها، مصاريف التدريب والتكوين، مصاريف الدعاية والإشهار. (شنوف، 2009، صفحة 039 140)

بعد الإعتراف الأولي للأصل غير البر لموسم يتم إجراء التقييم وفق طريقتين

طريقة التكلفة والتي تعني تكلفة الشراء ناقصا الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

طريقة إعادة التقييم وفي هذه الحالة يتم إجراء التقييم اللاحق بالرجوع إلى القيمة العادلة، والمحددة في تاريخ إعادة التقييم حيث يتم تحديدها نتيجة البيانات الواردة عن سوق النشط. ويتم تخفيضها من خلال تراكم الاستهلاك أو تراكم الخسائر اللاحقة في القيمة. (عبدالرحمان، 2019، صفحة 6)

3/ المقارنة بين المعيار المحاسبي 38 والنظام المحاسبي المالي

يمكن ابراز اهم الفروقات والتوافقات في الجدول التالي :

الجدول 02-04 : المقارنة بين المعيار المحاسبي 38 والنظام المحاسبي المالي

أوجه المقارنة	النظام المحاسبي المالي الجزائري	المعايير الدولية التقارير المالية
شروط الاعتراف بالأصل المعنوي	احتمال زوال المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، إمكانية تقييم تكلفة الأصل بصورة صادقة	قابل للتحديد، خاضع لسيطرة ورقابة المنشأة، قادر على توليد منافع مستقبلية، إمكانية قياس تكلفته بموثوقية
شروط الاعتراف بالنفقات اللاحقة للأصل المعنى	التمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل إذا رفعت القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات تضاف إلى قيمة الأصل	أن يكون من المحتمل أن تمكن هذه التكاليف الأصل من أن يولد بصفة خاصة منافع اقتصادية مستقبلية منسوبة له وتتجاوز معيار أدائه الأصلي المقدر ويمكن قياس هذه التكاليف بموثوقية وأنها تنسب للأصل
القياس المبدئي	يقاس الأصل المعنوي في حالة الاقتناء مبدئيا بالتكلفة والتي تعادل سعر الشراء بما فيها الحقوق الجمركية والرسوم غير المستردة بعد تخفيض الحسومات وكل التكاليف المباشرة من أجل وضع الأصل في حالة الاستعمال المخصص له	يقاس في حال الاقتناء بشكل منفصل بالتكلفة والتي تتكون من سعر الشراء، رسوم استيراد وضرائب شراء غير قابلة للاسترجاع إضافة إلى تكاليف الاقتراض أو أي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل ليكون صالحا للاستعمال وحذف الخصومات والتخفيضات التجارية
المحاسبة عن تكاليف البحث	تسجل كمصاريف بمجرد إنفاقها ولا تدمج ضمن التثبيتات المعنوية	تسجل كأعباء خلال الدورة التي يتم إنفاقها خلالها
المحاسبة عن تكاليف التطوير	تسجل ضمن التثبيتات المعنوية إذا توفرت فيها شروط محددة، تهت لك على أساس عمرها الافتراضي الذي لا يتجاوز 20 سنة	ترسمل كأصل معنوي إذا توفرت فيها شروط معينة وتهت لك على أساس عمرها الافتراضي

براءة الاختراع المقتناة	ترسم ل بتكلفة اقتنائها وته تلك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني بشرط عدم تجاوز 20 سنة	تراث من بتكلفة الاقتناء وته تلك على مدى عمرها الافتراضي أو القانون أيهما أقل
براءة الاختراع المطور داخليا	لم يتم التطرق لها	ترى ثمل بالتكلفة المنفقة خلال مرحلة التطوير والتي تحقق شروط الرسملة وتمتلك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل
المحاسبة عن برامج الإعلام الآلي	ترى سمل بتكلفة اقتنائها عند الحصول عليها من الغير وترسم بتكلفة الإنتاج عند إنتاجها في المؤسسة، وتهت لك على مدى عمرها الافتراضي الذي لا يتجاوز 20 سنة	البرامج المنشأة داخل المؤسسة بغرض البيع ترسم التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير، البرامج المنشأة داخل المؤسسة بهدف الاستخدام تسجل كمصاريف فور إنفاقها،البرامج المشتراة بغرض بيعها :تعامل كمخزونات،البرامج المشتراة لتأجيرها أو الحصول على ترخيص :ترسمل كأصل غير ملموس،تهتلك البرامج المرسملة على مدى عمرها االفتراضي.
العلامات التجارية المولدة داخليا	لم يتم التطرق لها	تسجل النفقات المرتبطة بها كمصروفات ولا تحترف بها كأصغر ملموس
الشهرة المقتتناة فارق الاقتناء	تخضع لاختبار التدني في كل تاريخ ميزانية	وفقا ل ifrs3 لا تهتلك الشهرة التجارية ولا تخضع لمراجعة سنوية لانخفاض القيمة، وإنما يخضع عند كل عملية جرد لاختبار تدني وتخفيضه في حال وجود مؤشرات
الشهرة المولدة داخليا	لا يحترف بها كأصل معنوي	لا تثبت كأصل لأنها ليست مورد قابل للتجديد ولا تحقق شروط الاعتراف
العرض في قائمة المركز المالي (من الميزانية)	يسجل الأصل غير الملموس كبند من بنود الأصول غير الجارية، أما فارق الاقتناء فهو رسم مخصص لا يظهر في حسابه منفصل في قائمة المركز المالي ويسجل ضمن الأصول غير الملموسة.	يسجل التثبيت المعنوي ضمن الأصول غير الجارية، أما فارق الاقتناء فهو رصيد غير مخصص ويتم عرضه في بند منفصل من بنود الأصول المعنوية.

العرض في قائمة الدخل(جدول حساب النتيجة)	حسب المعيار الدولي 36 وجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة على الشهرة فور حدوثها في قائمة الدخل في شكل مخصصاتت اهتلاكات وخسائر قيمة	ظهرت التثبيتات المعنوية في مدونة الحسابات في بند من بنود الاهتلاكات في حساب استهلاك التجهيزات المعنوية(ح/280)
الإفصاح في الملاحق(الإيضاحات)	تم التطرق في المعيار 38 إلى مجموعة من النقاط وجب الإفصاح عنها	تم فقط التطرق إلى مفهوم الأصل المعنى

المصدر : شريط صلاح الدين ؛ حفاصة أمينة ، **مدى توافق محاسبة الاصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية** ، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة ،المجلد 03 ، العدد01 ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2018 صفحة 201، 202، 203 .

ثانيا : الأصول المادية (الثابتة) وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية

لمعرفة الاختلافات الموجودة يمكن الاطلاع على التثبيتات المادية في كل من النظامين ومحاولة استخراج الفروق بينهما .

1/ التثبيتات المادية في النظام المحاسبي المالي الجزائري

تعتبر التثبيتات العينية من أهم عناصر الميزانية وتسجل هذه التثبيتات لا بد من توفر شرطين السابقين الذكر في التثبيتات المعنوية، بالإضافة إلى شروط أخرى لا بد من توفرها : يعتبر مورد اقتصادي مراقب من طرف الكيان، المدة الاقتصادية تتجاوز سنة، ينتج عن عمليات أو أحداث سابقة، موجه للاستعمال بصورة دائمة.

1-1 التقييم الأولي للتثبيت:

يكون التقييم الأولي حسب طريقة الحصول على هذا التثبيت حيث : (بكاري، 2016، صفحة 23 24 28 30 31)

- في حالة الحيازة (الاقتناء) : تكلفة الحيازة هي سعر الشراء مطروح منه التخفيضات (الصافي التجاري) مضاف إليها كل التكاليف المباشرة (مجمل المصاريف المدفوعة إلى الغير إلى غاية وصول التثبيت إلى الكيان وتركيبه وجاهزيته للاستعمال.
- إنتاجه بوسائل المؤسسة الخاصة : نفس مبدأ التثبيتات المحزنة حيث تكلفة الإنتاج هي تكلفة شراء المواد المستهلكة والأعباء الأخرى المتحملة خلال عملية الإنتاج.
- المحاذاة كحصة مساهمة عينية : تسجل محاسبيا ضمن القيم التي وردت لها ضمن اتفاق المساهمة.
- المحازة في شكل إعانة : تسجل بتكلفة حيازتها أو إنتاجها .
- المحاسبة مجانا : تقيم بالقيمة العادلة، وفي حال عدم وجود أسعار في السوق يتم التقييم إما بالقيمة التبادلية التي يتفق عليها طرفان مستقلان.

1-2 االتقييم اللاحق للتثبيتات المادية :

تقيم الأصول المادية بحسب التكلفة ثم يتم تقييمها فيما بعد بطريقتين إما طريقة التكلفة أو إعادة التقييم : (الحميد، 2017، صفحة 30)

- **طريقة التكلفة :**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي :

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الاهتلاك – خسائر القيمة

- **طريقة اعادة التقييم :**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل وفق هذه الطريقة كما يلي

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية

2/ الأصول الثابتة في المعيار الدولي 16

يطبق المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والمعدات والمصالح، إلا إذا تطلب أو سمح معيار آخر بمحاسبة مختلفة المعيارين 41 و خمسة وستة ، كما ينطبق هذا المعيار على الممتلكات، المصانع والمعدات المستخدمة لتطوير وصيانة الأصول البيولوجية بالنسبة للنشاط الزراعي والموارد المعدنية.

2-1 /الاعتراف للأصول الثابتة

نفس الشروط العامة للاحتراف في المعيار المحاسبي 38

كما تضاف بعض التوصيات عند الاعتراف مثل :

يمكن تجميع البنود غير المهمة والاعتراف بها بشكل إجمالي

لا يمكن الاحتراف بمصاريف الصيانة اليومية الضرورية للمحافظة على أداء الأصل ضمن تكلفته

يتم الاعتراف بقطع الغيار ومعدات التقديم وفقا لمتطلبات هذا المعيار، إذا كانت تلبي تعريف الممتلكات، المصانع والمعدات، وفي حال العكس يتم تصنيفها كمخزون (بلال ك.، 2018-2019، صفحة 117 ص 118)

2 -2 القياس المحاسبي للممتلكات والمنشآت والمعدات

يتم قياس بنود الممتلكات والمعدات المعترف بها كموجودات على أساس تكلفتها، وتتكون التكلفة من ثمن الشراء مضاف إليها الرسوم الجمركية على الواردات وضرائب المشتريات غير المستوردة وجميع التكاليف المباشرة مثل تكاليف إعداد الموقع، التركيب... ولتحديد ثمن الشراء النهائي يجب استبعاد الخصم التجاري أو أي خصومات أخرى.

بعد الإعتراف الأولي بالنفقة كأصل يجب أن تدرج بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاك المتراكم أو المعالجة البديلة أي إدراج بنود الممتلكات والمعدات والمنشآت بمبلغ إعادة التقييم والمتمثلة بقيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي اهتلاك متراكم لاحق. (طارق، 2022، صفحة 75)

ثالثا : مقاربة الأصول المادية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولية 16

توافق النظام المحاسبي المالي مع معيار المحاسبة الدولي 16 بشكل جوهري، حيث توافقا في كل من التعريف والاعتراف والقياس الأول للأصول المادية، وتوافقا فيما يتعلق بالتقييم اللاحق لذات الأصول، من خلال اقتصار الفروقات على بعض التفاصيل الخاصة بالأصول المادية، في المعيار المحاسبي الدولي 16 تطرق لتقييم العناصر سالفة الذكر بشكل منفصل، من خلال تفريقه للمعالجات الخاصة بالأراضي والمباني وبقية العناصر الأخرى، وتطرقه لها بشكل من التفصيل ، خاصة مع احترام هذا المعيار للتسلسل الزمني والمنطقي لعملية إعادة التقييم، وإعطائه لفترات زمنية يكون التقييم اللاحق فيها إجباريا، إضافة إلى تحديده للقيمة العادلة لكل عناصر الأصول المادية وهو ما سيقلل من حجم أثر التقديرات الشخصية على القوائم المالية في حين كان المشرع الجزائري عاما في معالجة الأصول المادية، بعدم تفريقه بين مختلف العناصر المندرجة ضمن هذه الأصول وإفتقاره للأمثلة والشروح الكافية. إضافة إلى تبعثر قواعد القياس والتقييم الأولي واللاحق وعدم ورودها بشكل متواتر في ذات الوقت، وترك المجال للمطبقين لاختيار طريقة إعادة التقييم المناسبة، إضافة لاختلافهما في بعض المصطلحات المعتمدة وتبقى الفروقات بين كل من النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي **16** فروقات شكلية باستثناء تلك التي تتعلق باختيار طريقة التقييم المناسبة، والتي من الأصح أن يتم تحديد طريقة التقييم الخاصة بكل عنصر من عناصر الأصول المادية، مع الإبقاء على بعض الحالات الاستثنائية المحددة الشروط، والتي يمكن من خلالها الاعتماد على طريقة تقييم بديلة أخرى، ما سيحد من التقديرات الشخصية وأثرها المرتبط بجودة القوائم المالية. (محمد ف.، 2023، صفحة 502)

رابعا : مقاربة الاهتلاكات بين النظام المحاسب المال ومعيار المحاسبة الدولي 16

رغم عدم وجود فروقات جوهرية واقتصار أهم الفروقات على بعض التسميات والمصطلحات، إلا أن المشرع الجزائري ومن خلال قوانينه، أدلى بتناقض صريح إذ ذكر طرق الاهتلاك الخطية والمتناقصة ووحدات الإنتاج ضمن طرق الاهتلاك في في شق أول، وأضاف الطريق المتزايدة للطرق السابقة ضمن شق آخر متضمن لتعريفات الطرق وهو ما يوسع مجال التقديرات والاجتهادات الشخصية، ويزيد من حجم الفجوة بين النظام المحاسب المالي و التشريعات الجبائية.

غير ذلك يوجد توافق جوهري بين النظامين في الشق المتعلق ب الاهتلاكات، أما الاختلافات الموجودة فهي تتعلق بالجانب التنظيمي لكل منهما، حيث أن المعيار المحاسبي 16 له تسلسل منطقي للعناصر الواردة ضمنه، كما أن نصه واضح وتضمن جملة من الأمثلة والحالات، وهذا ما يغيب في النظام المحاسب المالي الذي لم يفصل بالشكل الكافي في جملة العناصر الخاصة ب الاهتلاكات إضافة إلى التناقض الذي أشير إليه. (محمد و بالرقي تجاني، 2020، صفحة 625)

خامسا : تحليل اسباب وجود فروقات في الممارسات المحاسبية بين النظامين

- في النظام المحاسبي المالي المعايير المتعلقة ب الاهتلاك والإطفاء محدودة ، وذلك نتيجة ارتباط المحاسبة المالية في الجزائر ارتباطا وثيقا بالمحاسبة الضريبية.
- صعوبة تطبيق شي إعادة التقييم والقيمة العادلة في غياب سوق نشط لتحديدها وأسواق كفؤة للأصول مثل العقارات .
- السوق الجزائرية سوق متحفظة تهيمن عليها الدولة و القطاع و العام، في حين ان المعايير المحاسبية مصممة لأسواق رأسمالية متطورة .
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص العرض و الافصاح والقياس يتطلب موارد بشرية مدربة ذات كفاءات عالية، في حين أن البيئة الجزائرية مازالت في طور التطوير من حيث تكوين المحاسبين والمتخصصين.

المطلب الثالث : معالجة الأدوات المالية في كل من IAS و SCF

يعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تسعة من أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تم تطويرها لمعالجة الأدوات المالية، وذلك بهدف تعزيز الشفافية وتحسين نوعية المعلومات المالية المعروضة للمستخدمين.

أولا : التعريف بالأداة المالية

- الأداة المالية هي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لدى طرف أو إلتزام مالي أو أداة ملكية لدى طرف آخر.
- الأداة المالية قد تأخذ شكل النقد، أداة ملكية مثل الأسهم، أو حق تعاقدي لاستلام نقده أو أصل حالي آخر .
- يمكن أن تكون الأداة المالية إلتزاما لتبادل الأدوات المالية مع منشأة أخرى بشروط غير ملائمة.

ثانيا : تعريف الأصل المالي

الأصل مالي يمكن أن يكون : نقدا، أداة ملكية لشركة أخرى، حقا تعاقديا بالاستلام نقد أو أصل مالي من جهة أخرى، حقا لتبادل الأدوات المالية بشروط ملائمة.

ونذكر منها :

النقد، الاستثمارات المالية في أسهم الشركات، الأسهم المدينة المبالغ المستحقة من القبض، القروض والسلف الممنوحة للغير، الأصول المالية المشتقة، الأسهم الذمم المدينة لعقود الإيجار تمويل، الاستثمارات المالية في السندات.

(تسعديت و حساني عبد الحميد، 2018، صفحة 53 54)

ثالثا : التعريف بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي 09

هو معيار دولي صادر عنه مجلس المحاسبة الدولية يحدد المبادئ المتعلقة بتصنيف وقياس الأدوات المالية، الاعتراف بخسائر الائتمان المتوقعة، والمحاسبة عن التحوط، يهدف إلى تحسين الشفافية وتقليل التعقيد في معالجة الأدوات المالية مقارنة بالمعيار السابق 39. (شنوف، 2016، صفحة 294)

رابعا : الأدوات المالية وفق المعيار الدولي 09

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي تسعة كبديل لمعيار 39، ضمن إطار تطوير المعايير المحاسبية الدولية وإعداد التقارير المالية، حيث جاء هذا المعيار بثلاث متطلبات أساسية هي:

- تصنيف وقياس الأدوات المالية والالتزامات المالية .
- احتساب انخفاض قيمة الأصول المالية .
- محاسبة أدوات التحوط .

ويعنى المعيار الدول تسعة ببيان كيفية تصنيف وقياس الأدوات المالية مع التركيز على نموذج الأعمال وخصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأداة، بدلا من الاعتماد فقط على شكل الأداة المالية كما كان في المعيار السابق، ويهدف هذا التوجه إلى تحسين تمثيل المعلومات المالية في القوائم وجعلها أكثر واقعية وملائمة لصناع القرار. (تسعديت و حساني عبد الحميد، 2018، صفحة 79)

خامسا : القواعد الجديدة لمحاسبة الأدوات المالية حسبا المعيار الدولي09

يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 09 أدوات المالية الذي صدر في نوفمبر 2009 ، والذي هو بمثابة استبدال للمعيار المحاسبي الدولي 39 الخاص بالأدوات المالية الاعتراف والقياس ويتطلب تطبيق المعيار الجديد لإعداد التقارير المالية رقم تسعة مع بداية 2018 مع إمكانية السماح بتطبيق المبكر للمؤسسات.

التعديلات التي لحقت على المعيار المحاسبة بالدول رقم 39 وشروط تطبيق التعديلات المهلة المحددة للمؤسسات لأخذها في عين الاعتبار، دفعت مجلس المعايير الدولية للمحاسبة على إصدار تعديلات على المعيار الدولي 39 وكذلك على المعيارين السابع الخاص بالإفصاح المالي والتاسع الخاص بالأدوات المالية وقد جاءت هذه التعديلات تلبية لطلب هيئات محاسبية دولية مؤسسات مالية استجابة للوضع الاقتصادي الحالي، وارتباطا مع مخرجات الأزمة المالية العالمية. (شنوف، 2016، صفحة 92 93)

سادسا : تصنيفات الأصول المالية وفق المعيار الدولي 09

1- تصنيف الأصول المالية يتم بناء على نموذج أعمال الكيان وخصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي.

2- القياس بالتكلفة المطفأة يستخدم إذا تم استيفاء شرطين

- الهدف من الاحتفاظ بالأصل هو ضمن نموذج أعمال يهدف إلى تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.
- و الشروط التعاقدية تؤدي إلى تدفقات نقدية تمثل مدفوعات أصل المال والفائدة فقط.

3- القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر: يطبق إذا كان الأصل يحتفظ به من نموذج أعمال يهدف إلى تحصيل تدفقات نقدية وبيع الأصول المالية .

4- القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة : طبق إذا لم يتم الاحتفاظ بالأصل ضمن أي من النموذجين السابقين. ويقاس الأصل بالقيمة العادلة، و تعكس الأرباح أو الخسائر في قائمة الأرباح والخسائر.

5- إعادة التصنيف : تتم فقط عند تغيير نموذج أعمال الكيان لإدارة الأصول المالية، يجب إعادة تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة. (تسعديت و حساني عبد الحميد، 2018، صفحة 79)

سابعا : تحليل مقارنة لمحاسبة الأدوات المالية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تسعة والنظام المحاسبي المالي

1- **التصنيف والقياس :** يعتمد المعيار دولي في تصنيفه للأدوات المالية على مقاربة مزدوجة تستند إلى نموذج الأعمال الذي تتبناه المؤسسة، بالإضافة إلى اختبار خاصا يخص التدفقات النقدية التعاقدية، ما يسمح بتصنيف الأصول المالية بشكل أكثر دقة إلى ثلاث فئات رئيسية

- التكلفة المطفأة : إذا كان الهدف هو الاحتفاظ بالأصل لتحميل التدفقات النقدية فقط .
- القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إذا كان الهدف هو الاحتفاظ بالأصل للتحصيل وأيضا البيع.
- القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عندما لا ينطبق أحد النموذجين السابقين.

هذا من ناحية المعيار الدولي 09 بالمقابل فإن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يدمج هذه الرؤية الديناميكية في تصنيف الأدوات المالية، كان لا يزال يستعمل تصنيفات تقليدية أصول دائمة، أصول متداولة، وهو ما يعتبر غير كاف فيليب لتعكس الأداة المالية واقعها الاقتصادي، مما يحد من موثوقية و مقروئية القوائم المالية.

2- **خسائر القيمة :** و قدم المعيار الدولي تسعة نقلة نوعية في معالجة خسائر الائتمان، حيث اعتمد نموذج الخسائر المتكبدة التقليدي، حيث يسمح هذا النموذج بالاعتراف المبكر بالخسائر، استنادا إلى التغيرات المحتملة في بيئة المؤسسة ومستوى المخاطر الائتمانية، ويتطلب تقييما دوريا لمؤشرات الانخفاض في القيمة بناء على بيانات مستقبلية معقولة وموثوقة.

أما في النظام المحاسب المالي فيبقى على منهج التقليدي القائم على الخسائر المتكبدة، والذي لا يسمح بالاعتراف بالخسائر إلا بعد وقوع مؤشرات ملموسة نقطة وما يعاب عليه تأخره في عكس الواقع المالي للمؤسسة وعدم تدارك المخاطر بشكل استباقي خصوصا في المؤسسات المالية.

3- **إعادة التصنيف :** لا أحد المميزات الجوهرية في المعايير الدولية هو السماح للمؤسسة بإعادة تصنيف أصولها المالية عند تغيير نموذج الأعمال بشكل جوهري، وهو ما يمنح مرونة في المعالجة المالية ويعزز ملائمة القوائم المالية للمستخدمين يتم هذا التفسير بتوثيق رسمي وإعتراف مستقبلي فقط دون أثر رجعي.

في المقابل لا ينص النظام المحاسبي المالي الجزائري على آلية رسمية لإعادة التص في حال تغير نية استخدام الأصل أو طريقة إدارته، مما يفضي إلى جهود في المعالجة المحاسبية وعدم توافق المعلومات مع التحولات الاقتصادية الداخلية للمؤسسة.

4- **التحديات في الجزائر :** رغم الجهود النظرية المبذولة في تصميم النظام المحاسبي المالي، إلا أن تطبيق المعايير الدولية على المستوى الجزائر ما زال يواجه تحديات هيكلية ومعرفية عميقة من أبرزها :

- ضعف التكوين الأكاديمي والتقني للمحاسبين والمراجعين.
- غياب أنظمة معلوماتية متطورة تمكن من تحليل البيانات المعقدة المرتبطة بتطبيق المعايير.
- مقاومة التغيير داخل المؤسسات وغياب شفافية المحاسبة الدولية.
- عدم توفر إطار تنظيمي يدعم التدرج في تبني المعايير الدولية.

كل هذه العوائق تعيق الموائمة الفعلية بين النظام المحاسب المالي و المعيار المحاسبي تسعة و تجعل القوائم المالية الجزائرية أقل قدرة على عكس المخاطر الائتمانية والواقع الاقتصادي للمؤسسات.

5- مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي تسعة

النظام المحاسبي المالي الجزائري مستوحى في بنيته من المعايير الدولية، إلا أن هناك فجوة زمنية وتنظيمية تفصله عن التحديثات المتواصلة التي تميز المعايير الدولية، فبينما تطور المعايير استجابة للتغيرات الاقتصادية والمالية العالمية، يبقى النظام المحاسب المالي في كثير من نصوصه جامدا وغير متفاعل مع تطورات الأسواق مما يولد فارقا في مستوى الإفصاح والشفافية وجودة المعلومات المالية.

المبحث الثالث : فروقات بين و في أسس الاعتراف بالايرادات و الأعباء و حالات الاندماج و معالجة عقود الايجار

تشهد البيئة الاقتصادية للجزائر تطورات متواصلة ورغم ذلك يبقى نظامها المحاسبي ثابتا ما يستوجب تعديلات لمواكبة المعايير الدولية ومن أبرز المجالات التي نلاحظ فيها فروقات جوهرية بينهما أسس الاعتراف بالإيرادات والمصروفات والممارسات المحاسبية في عمليات الاندماج وعقود الإيجار وفي هذا المبحث سنحلل هذه الفروقات ونحدد اسبابها من خلال المقارنة بين الإطارين .

المطلب الأول : أسس الاعتراف بالايرادات و الاعباء في المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي

يتوافق النظام المحاسب المالي الجزائري جزئيا مع المعايير المحاسبية الدولية للاحتراف في الإيرادات والأعباء مع بعض الفروقات القليلة، هل تعتبر المعايير المحاسبية الدولية أكثر تفصيلا ودقة في الاحتراف الإيراد والمصروفات بينما النظام المحاسبي المالي لا يزال في طور التكيف مع هذه المعايير، مما يسبب تفاوتا في التطبيق والمعلومات المقدمة.

أولا : الأعباء والمصروفات في النظام المحاسبي المالي (حسابات التسيير)

ليتم الوصول إلى النتائج في أي مؤسسة بدقة وطريقة سليمة يجب مراعاة عدة مبادئ وأهمها مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف. والتطبيق السليم للمبدأ يتأثر بعنصرين هامين

- التكاليف والأعباء المختلفة بما فيها الاهتلاكات والمخصصات.

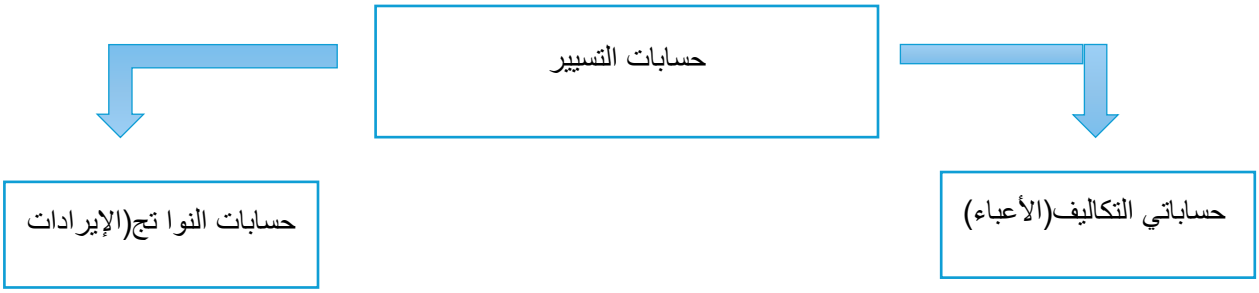
- الإيرادات.

ووفقا للنظام المحاسبي المالي تدل هذه الحسابات التي تسمى حسابات التسيير على القيمة الحقيقية للعمليات المالية(التدفقات الداخلية). وفق قائمة حساب النتائج وهي مرتبة حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة. (عاشور، 2011، صفحة 194)

1/ عناصر الاعباء و الايرادات حسب مدونة الحسابات

يمكن بيانها حسب الشكل التالي

الشكل 02-03 : عناصر الاعباء و الايرادات حسب مدونة الحسابات



60 المشتريات المستهلكة 61 الخدمات الخارجية 70 المبيعات 72 الإنتاج المخزن

62 الخدمات خ الأخرى 63 أعباء المستخدمين 73 الإنتاج المثبت 74 إعانات الاستغلال

64 الضرائب الرسوم المماثلة 65 الأعباء العملياتية الأخرى 75 المنتوجات العملياتيية 76 المنتوجات المالية

66 الأعباء المالية 67 الأعباء غير العادية 77 المنتجات غير العادية 78الاسترجاعات عن

68 مخصصات الاهتلاكات و م 69 الضرائب على النتائج عن خسائر القيمة

وخسائر القيمة

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المصدر التالي :

عامر الحاج، **مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية 01 موجهة لطلبة السنة الاولى**، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2022 -2023

2/ الاعتراف بالايراد و المصروف في النظام المحاسبي المالي

يتم الاعتراف بالمصروفات و الايرادات وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي :

1- يعترف بالإيراد محاسبيا : عند إتمام عملية إثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنه بالقوائم المالية وذلك بتوفر شرطان أساسيان فيه هما :

- تمام عملية الاكتساب أو الاقتراض منها بدرجة معقولة.
- الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

ومن الناتج للتي تترتب على الشرطين السابقين وجود عدة أسس للاعتراف بالإيراد وهذه الأسس هي :

- الاعتراف بالإيراد لمجرد بيع السلعة أو تسليمها للعميل عند نقطة البيع.
- الاعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الانتهاء من إنتاجها أو حتى خلال عملية إنتاجها كما يحدث عند البيع بعقود مقدمة أو في عقد الإنشاءات طويلة الأجل.
- الاعتراف بالإيراد بعد تسليم البضاعة كما يحدث في البيع التأجيري أو البيع بالتقسيط.
- الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن بالنسبة للإيرادات التي تنتج عن استخدام غير الأصول الوحدة المحاسبية مثل إيراد العقار وفوائد القروض .

2- الاعتراف بالمصروفات : ويعني تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وإثباته محاسبيا وعادة ما يتم الاحتراف به بمجرد اتضاح أن هناك منافع اقتصادية قد يتم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معينة ومن مبادئ الاعتراف بالمصروفات :

- مصروفات ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات التي تم تحقيقها وجرى إثباتها محاسبيا خلال فترة محاسبية معينة، على أن تجري مقابلة الإيرادات بالمصروفات هنا على أساس وجود علاقة نسبية بين الإيرادات والمصروفات.
- مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاطه فترة أو فترات معينة .

(شواد و يوسف رمضان، صفحة 60 61 62 42 43)

ثانيا : الأعباء والمصروفات وفق المعايير المحاسبية الدولية

حل المعيار الدولي للإبلاغ المالي 15 محل المعيارين الدوليين 18 و11، وذلك لأن متطلبات الاعتراف بالايراد وفق هذين المعيارين تضمنت إرشادات محدودة، فجاء هذا المعيار لتوحيد هيئته الإرشادات والتخلص من الاختلافات.

1/ الإيرادات في المعايير الدولية للتقارير المالية

يعتبر معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية 15 من المعايير الحديثة والمهمة، والذي يتناول متطلبات الاحتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإرادة من عقود العملاء.

وإن المبدأ الأساسي لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 هو أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد المنتظر تحقيقه نتيجة تنفيذ بنود العقد، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال القراءة الجيدة للصفقات. (القادر، 2022-2021، صفحة 101 102)

وعموما هناك خمس خطوات أساسية للاعتراف بالايراد هي : (الحضرمي، 2020، صفحة 109)

1- تحديد وتعريف العقد مع العميل؛
2- التعريف بإلتزامات الأداء؛
3- تحديد سعر المعاملة؛
4- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد؛
5- الاعتراف بالإيرادات عند الوفاء بالتزامات الأداء.

2/ الاعتراف بالمصروفات في المعايير الدولية للتقارير المالية

بعد الدراسة والاطلاع على أبرز المعايير الدولية تبين لنا أنه لا يوجد معيار محدد ومخصص تناول الاعتراف بالمصروفات وإنما يعتبر هذا البند جزء من معايير قياس واحتراف أخرى، حيث تحدد هذه المعايير متى وكيف يتم الاحتراف المصروفات والأعباء في القوائم المالية بناء على العلاقة بين الالتزامات المالية والأداء ووفقا لمبادئ القياس و الاعتراف.

ومن أبرز هذه المعايير وجدنا :.

المعيار المحاسبي الدولي 16 : يتناول المعيار الاعتراف بالمصروفات المتعلقة بالإيجار، حيث يتم الاعتراف بالمصروفات الفائدة المرتبطة بإلتزامات الإيجار ضمن قائمة الدخل. (عائشة، 2010-2011، صفحة 52)

المعيار المحاسبي الدولي 15 : يركز على الاعتراف بالإيرادات ولكنه مرتبط بشكل وثيق بالمصروفات المرتبطة بتحقيق هذه الإيرادات، حيث يتم الاعتراف بالمصروفات في الفترة التي يتم فيها و تحقيق الإيرادات المتعلقة بها.

المعيار المحاسبي الدولي 36 : يتناول تخفيض قيمة الأصول، حيث يتم الاعتراف بالمصروفات الناتجة عن خسائر الانخفاض في القيمة.

المعيار المحاسبي الدولي 01 : إضافة إلى أنه يحدد أسس إعداد وعرض القوائم المالية فإنه أيضا يحدد متى وكيف يتم الاعتراف بالمصروفات والأعباء. (حميدات، 2014، صفحة 40 265 683)

ثالثا : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 15

إن النظام المحاسبي المالي لم يأخذ بالمستجدات التي جاء بها المعيار الدولي 15 الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح فمثلا يتم الاحتراف بالإرادات المتأتية من العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المري وفق طريقتين طريقة الإتمام وطريقة التقدم، أما حسب المعيار الدولي 15 فيتم الاحتراف بالإرادة بصفة عامة عبر خمس خطوات.

ومن نا نرى أن هناك توافق جزئي بين المعيار والنظام المحاسبي المالي فاصل إذ نلاحظ أن النظام المحاسب المالي أخذ مرجعيته في معالجة عقود الإنشاء والإيرادات من المعيارين المحاسبيين السابقين 11 و18 على الترتيب واللذان ألغيا مؤخرا وحل محلهما المعيار الدولي 15 الذي عالج جميع الإيرادات المتأتية من جميع العقود المبرمة مع العملاء

وليس فقط عقود الإنشاء باستثناء عقود الإيجار عقود التأمين وعقود الأدوات المالية وعقود التبادل غير النقدي لوجود معايير خاصة بها.

كما أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى كيفية إبرام العقد واستيفاء شروط اه تاركا أمر ذلك لقانون الصفقات العمومية والقانون التجاري أما المعيار الدولي 15 فكان أكثر تفصيلا من النظام المحاسب المالي. (بلال و حبيش علي، 2022، صفحة 33)

رابعا : الفروقات بين المعايير الدولية والنظام المالي الجزائري في أسس الاعتراف بالإرادات والأعباء

تبرز اهم الفروقات في الجدول الموالي

الجدول 02-05 : الفروقات بين المعايير الدولية والنظام المالي الجزائري في أسس الاعتراف بالإرادات والأعباء

النظام المحاسبي المالي	المعايير المحاسبية الدولية
يعتبر إيراد العمليات والأحداث الناشئة عن بيع السلع، تأدية الخدمات، الفوائد، إيرادات حقوق الامتياز وأرباح الأسهم. وتقاس الإيرادات على أساس السعر المحدد في عملية التبادل بعد استبعاد أي خصم تجاري أو خصم كمية على أساس مقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات. ويثبت الإيراد عند توفر الشرطين التاليين : -اكتساب الإيراد. -أن يكون الإيراد قد تحقق أو يكون قابلا للتحقق .	يمثل إيرادا وفقا لمعايير المحاسبة الدولية العمليات والإحداث الناشئة عن عمليات بيع البضائع، تقديم الخدمات واستخدام الغير لأصول المنشأة . ويجب قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم الحصول عليه أو القابل لتحصيل .تتناول المعايير الدولية إثبات الإيرادات على أساس تقسيم إيرادات الأنشطة والعمليات إلى ثلاث أنواع : -إيرادات عمليات البيع. -الإيرادات المترتبة على استخدام الغيرإيرادات عمليات الخدمات؛ لأصول المنشأة.
تتمثل الأعباء والمصاريف في الفرق بين الإيراد المحقق خلاله الفترة والمصروفات التي تكبدتها عن منشأة خلال نفسه الفترة	تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل إنخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل أيضا مخصصات الاهتلاكات والاحتياطات وخسائر القيمة

أدرجت الإعانات كمنتوجات مع التطرق إلى الأعباء والمنتوجات المالية فقط دون الأعباء والمنتوجات النتيجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات، كما أنه تطرق إلى أعباء وإرادته استثنائية أي غير عادية	ألغى مفهوم الإيرادات والمصروفات الاستثنائية كما أنه أشمل في التطرق إلى الأعباء والمنتوجات مقارنة بالنظام المحاسبي المالي .

المصدر :

- ضيف الله الهادي؛ شاهد الياس؛ سباع احمد الصالح، قياس و تقييم بنود القوائم المالية –دراسة مقارنة– للنظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 02، العدد01، جامعة الوادي، 2018 .
- بلقاسم بن خليفة؛ عبد الحميد برحومة، **مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد 02، العدد 07، جامعة الوادي، 2014.
- بن عيسى عز الدين؛ هلال وليد،**دراسة مقارنة بين المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي من ناحية الافصاح المحاسبي** مذكرة ماستر ،جامعة يحي فارس، المدية، 2018 .

خامسا : تحليل الفروقات المستنتجة وتبيان أسبابها

يرجع وجود التباينات بين النظام محاسب المال والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإيرادات والأعباء إلى عدة أسباب كاختلاف الأهداف والأسس والمبادئ، ومن أهم هذه الاختلافات وأسبابها نذكر:

- اختلاف الأسس المعتمدة، حيث أن النظام المحاسبي المالي يلزم الشركات باستخدام أساس الاستحقاق المعدل مثل تأجيل الاعتراف ببعض الإرادات حتى التحصيل الفعلي خاصة في القطاع العام

بينما المعايير المحاسبية الدولية تفرض أساس الاستحقاق الكامل أي أ الاعتراف بالإيرادات حال اكتسابها بغض النظر عن التحصيل النقدي، والمصروفات عند حدوثها حتى ولو لم تدفع.

- قد يشترط النظام المحاسب المالي تحقق شروط صارمة مثل استكمال جميع مراحل البيع، أو ضمان السداد أو غالبا نقل الملكية أو انتهاء الخدمة خاصة في المشاريع طويلة الأجل. وفي المقابل فإن المعيار الدولي للتقارير المالية 15 يعترف بالإيراد عند تحويل السلع أو الخدمات للعميل بناء على معايير الأداء والتحكم (نقل السيطرة للعميل).

- النظام المحاسب المالي و لتأثره المباشر بالقانون الضريبي قد يلجأ إلى تبني سياسات محافظة لتأجيل الضرائب أو تخفيضها، بينما تفصل المعايير الدولية للتقارير المالية بين الإقرارات الضريبية والتقارير المالية، مما يسمح بمزيد من المرونة في الإعتراف .

مثل المخصصات : حيث يطلب النظام المحاسبي المالي إثباتا قانونيا لإنشاء مخصص مثل الديون المشكوك فيها، أما المعايير الدولية للت تقارير المالية تعترف بها بناء على التقرير الاحتمالي .

- المعايير المحاسبية الدولية تستخدم مبدأ المطابقة أي مطابقة الإيرادات بالمصروفات المرتبطة بها، ومع أن النظام المحاسبي المالي يعمل به لكن في بعض الحالات يغلب مبدأ الحيطة والحذر.

المطلب الثاني : معالجة عقود الإيجار بين النظام المحاسب المالي و المعيار المحاسبي 12

تعد عقود الإيجار من أهم الأدوات التمويلية التي تعتمدها المؤسسات في مختلف الأنشطة الاقتصادية وذلك لتوفير حاجاتها من الأصول دون الحاجة إلى تمويل فوري كامل، تختلف المعالجة المحاسبية لهذه العقود بين الأنظمة المحاسبية، النظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر والمعايير الدولية إعداد التقارير المالية، مما ينعكس على صورة المؤسسة في القوائم المالية وقرارات التحليل المالي.

أولا: تعرف عقود الإيجار

يعرف عقد الإيجار على أنه:

–اتفاق بين طرفين يمنح فيه المؤجر للمستأجر حق استعمال أصل معين خلال فترة محددة مقابل دفوعات أو أقساط مالية منتظمة. (لمياء، 2020، صفحة 211)

–كما يعرفه المعيار المحاسبي 17 على أنه:ى عقد ينقل الحق في الاستخدام أصل مع من المؤجر إلى المستأجر مقابل دفعات إيجار، لمدة متفق عليها. (international accounting standards board, 2003)

كما عرفته المعايير المحاسبية الدولية بأنه اتفاق ينتقل بموجبه المؤجر حق استخدام الأصل مقابل دفعة أو دفعات تستحق على المستأجر ويشترط المعيار المحاسبي الدولي وجوبا على أن يكون عقد مبني على مدى تحمل كل من المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع التي تتعلق بملكية الأصل المؤجر. (ايمان و بشوندة رفيق، 2017، صفحة 160)

ثانيا : تصنيفات عقود الإيجار

تنقسم عقود الإيجار إلى نوعين رئيسيين هما :(international accounting standards board, 2003)

1- الإيجار التمويلي : يتم نقل جميع المخاطر والمزايا المتعلقة بملكية الأصل إلى المستأجر.

2- الإيجار التشغيلي : لا يتم نقل جميع المخاطر والمزايا المتعلقة بملكية الأصل إلى المستأجر ويظل الأصل مسجلا في دفاتر المؤشر.

ثالثا : الفروقات المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 17 في تصنيف ومعالجة عقود الإيجار

على الرغم من التشابه في التصنيفات إلا أنه توجد بعض الاختلافات بين النظامين حيث يكمن في دقة وضوح معايير التصنيف. (ايمان و بشوندة رفيق، 2017، صفحة 143)

- يعتمد المعيار الدولي 17 على نقل المخاطر والمزايا الاقتصادية من المؤجر إلى المستأجر، يشير إلى مؤشرات محددة مثل خيار شراء، مدة العقد مقارنة ب العمر الإنتاجي للأصل، والقيمة الحالية للدفوعات.
- يستلهم النظام المحاسبي المالي نفس القواعد لكنه لا يحدد مؤشرات كمية دقيقة، مما يترك مساحة أكبر لاجتهاد المحاسب أو المدقق في التصنيف.

رابعا : تحليل مقارن بين المعيار الدولي 17 والنظام المحاسبي المالي في معالجة عقود الإيجار

1- التصنيف المحاسبي لعقود الإيجار

يعتمد المعيار الدولي 17 على التمييز بين نوعين من عقود الإيجار بناء على نقل المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل ، الإيجار التمويلي الذي فيه يتم نقل المخاطر والمزايا المرتبطة بالأصل إلى المستأجر مما يستوجب تسجيل الأصل كأصل ثابت في الميزانية، أما الإيجار التشغيلي فلا ينطوي على هذا النقل الكامل بل يتم الاكتفاء باعتباره مصروفا دوريا في قائمة الدخل دون إدراجه في الميزانية.

أما النظام المحاسبي المالي فرغم اعتماده هو الآخر على هذا التصنيف إلا أن صياغته للنصوص تبقى أقل تفصيلا من المعايير، وتترك هامشا أوسع للاجتهاد مما قد يؤدي إلى اختلافات في التطبيق العملي بين المؤسسات، خاصة في ظل غياب دليل تطبيقي وطني مفصل.

2- المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي

في كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المال تعالج عقود الإيجار التمويل على أساس أنها تمويل طويل الأجل فاصلا مما يقتضي تسجيل الأصل محل الإيجار كأصل ثابت واستهلاكه بشكل منتظم، بالإضافة إلى تسجيل إلتزام مقابل يمثل القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية . ويتم تقسيم كل قسط إيجار إلى جزئين

جزء يمثل استهلاك الاصل ، وجزء يمثل فوائد مالية يعترف بها كمصروف.

لكن المعيار الدولي 16 الذي جاء لاحقا ألغى هذا التمييز وهو ما يجعل النظام المحاسبي المالي الذي لا يزال يستخدم المعيار الدولي 17 متأخرا عن أحدث المعايير الدولية في هذا الجانب.

3- الإفصاح في القوائم المالية

يشدد المعيار المحاسبي 17 على أهمية الإفصاح عن عقود الإيجار، لا سيما الإيجارات التشغيلية غير المدرجة في الميزانية يتطلب ذلك توضيح القيمة الإجمالية للدفوعات المستقبلية، والشروط الأساسية للعقد، وطبيعة الأصول المؤجرة.

من جهته ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح، لكنه لا يحدد التفاصيل بشكل كافي مثل المعيار الدولي ما يحدث فجوة في الشفافية ويحدث من قدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم الأثر المالي الحقيقي عقود الإيجار.

4- الفروقات الجوهرية والتطورات الحديثة

أحد أهم أوجه الفرق هو أن المعيار الدولي 17 أصبح قديما وتم استبداله ب المعيار الدولي 16 منذ سنة 2019 والذي يف المعيار الدولي 16 منذ سنة 2019 والذي يفرض على المستأجرين الاعتراف بجميع عقود الإيجار كأصول وإلتزامات فاصل باستثناء بعض الحالات البسيطة مثل الإيجارات القصيرة الأجل أو الأصول منخفضة القيمة.

في المقابل لا يزال النظام المحاسبي المالي يستند إلى فلسفة المعيار الدولي 17 ما يعكس تأخرا في التحديثات المحاسبية بالجزائر ويبقي المحاسبة الوطنية أقل توافقا مع الاتجاهات الدولية الجديدة، وهو ما قد يؤثر سلبا على جاذبية الاستثمارات الأجنبية والتمويل الدولي.

خامسا : مثال تطبيقي لعقد الإيجار تمويلي وفق المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي

تتمثل تفاصيل العقد في مايلي : (international accounting standards board, 2003)

تاريخ بداية العقد : 1 ينلير 2020 مدة العقد: 5 سنوات

قيمة الأصل : 100000 دج الدفعات السنوية : 22000 دج

معدل الفائدة الضمني القيمة الحالية للدفوعات 95000 دج

1- المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبي االدولي 17

وفقا للمعيار الدولي 17 يعتبر هذا العقد إيجارا تمويليا نظرا لنقل معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر.

- بتاريخ بداية العقد 1-1-2020

الاعتراف بالاصل : يسجل الاصل في الميزانية العمومية للمستاجر بقيمة 95000 دج

الاعتراف بالالتزام : يسجل التزام مقابل بنفس القيمة

- في نهاية السنة 31-12-2022

مصروف الفائدة : 95000*0.05 =4750 دج

تخفيض الالتزام : 22000-4750=17250 دج

رصيد الالتزام المتبقي : 95000-17250=77750 دج

2- المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

- بتاريخ بداية العقد 1-1-2020

الاعتراف بالاصل : يسجل الاصل في الميزانية العمومية للمستاجر بقيمة 95000 دج

الاعتراف بالالتزام : يسجل التزام مقابل بنفس القيمة

- في نهاية السنة 31-12-2022

مصروف الفائدة : 95000*0.05 =4750 دج

تخفيض الالتزام : 22000-4750=17250 دج

رصيد الالتزام المتبقي : 95000-17250=77750 دج

التسجيل المحاسبي وفقا للمعيار الدول للإبلاغ المالي 17

عند توقيع العقد

تسجل المؤسسة الأصل في الميزانية كأصل ثابت

وتسجل مقابله إلتزام إيجار يمثل الدين الذي عليه دفعه

قيود اليومية

من ح/الأصل المؤجر	95000	
إلى ح/ التزام إيجار تمويل		95000

التحليل : هذا يعكس أن المؤسسة تملك فعليا الأصل من الناحية الاقتصادية.

في نهاية كل سنة (سنة 01 مثلا)

تسدد المؤسسة قسط الإيجار السنوي 22000 دج ويقسم القسط إلى فوائد 5%

تسديد أصل الدين

قيود اليومية :

من ح/ مصروف فائدة		4750	
من ح/ التزام الإيجار(تسديد أصل)		17250	
إلى ح/ البنك			22000

التسجيل المحاسبي لعقد إيجار تمويلي حسب النظام المحاسب المالي

عند توقيع العقد

التسجيل المحاسبي للأصل والالتزام : الأصل يسجل في حسابه من الفئة 2 (الأصول الثابتة) ، بينما يسجل الإلتزام في الحساب 16 (الديون على المدى الطويل)

القيد المحاسبي

218		معدات مستأجرة بالتمويل	95000	
	167	ديون إيجار تمويلي		95000

- أثناء مدة الإيجار(كل سنة)

يتم تسجيل قصة الفائدة وتسديد الإلتزام حيث أن الفائدة سجل في الحساب #66 (أعباء تمويل)

وتسديد أصل الدين يسجل في الحساب 167

661		أعباء الفوائد على الديون	47500	
167		ديون إيجار تمويلي	172500	
	512	بنك		220000

- استهلاك الأصل

الأصل يستهلك على مدة العقد أو العمر الاقتصادي حسب الأقصر ويسجل الاستهلاك في الحساب #681 و ##28 .

القيد المحاسبي

6811		اهتلاك معدات	190000	
	2818	مخصص اهتلاك معدات مؤجرة		190000

في نهاية العقد(اختياري) إذا نص العقد على نقل الملكية، يحول الأصل من معدات مستأجرة إلى معدات مملوكة.

القيد المحاسبي

218		معدات مستأجرة بالتمويل	950000	
	2181	معدات مستأجرة		950000

المطلب الثالث : مقارنة بين و في الممارسات المحاسبية لعمليات الاندماج

إن الاندماج هو أحد أهم العمليات التي تقوم بها الشركات في المجال الاقتصادي حيث يعزز المركز التنافسي لهذه الشركات و ويساهم في زيادة وتعظيم القيمة السوقية سواء من خلال الدمج أو الاستحواذ، ومع انتشار المعايير المحاسبية الدولية تبرز فرق جوهرية بين هذه المعايير والنظام المحاسبي المحلي للجزائر، وفي هذا المطلب سنتطرق لهذه التباينات وبيان معالجتها وتسجيلها وفق كل من هذه المعايير الدولية والنظام المحاسبي المحلي.

أولا : ماهية الاندماج وأنواعه و دوافعه

يمكن تبيان ماهية الاندماج وابرز دوافعه فيما يلي : (الامير، 2015، صفحة 1)

1/ تعريف الاندماج و انواعه :

تنوعت المفاهيم المطروحة حول معنى الاندماج حيث يمكن تعريفه قانونيا بانه عبارة عن عملية اتحاد بين شركتين او اكثر تعملان في نفس المجال او مجالات مختلفة بحيث تفقد كل من الشركات المندمجة هويتها المنفصلة ،اما من الناحية الاقتصادية فان التأكد من منافع عملية االندماج بين الشركات في الواقع االقتصادي تقتضي تحليل االداء الماضي والمتغيرات االقتصادية الحالية المحيطة بالشركة قبل وبعد االندماج وبيان مدى نفعيتها لالقتصاد المحيط بها.

ومن الناحية المحاسبية فقد اورد معيار التقرير المالي(IFRS3) تعريفا لاندماج الاعمال بانه "جمع منشئات منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة معدة للتقارير كنتيجة لقيام احدى المنشئات بالتوحد مع او السيطرة على صافي اصول وعمليات منشأة اخرى ومن تعريفات االندماج السابقة نجد ان هناك ثالث صور رئيسية لعملية االندماج هي:

أ. الضم وهو اندماج شركة او اكثر في شركة قائمة .

ب.الاتحاد (اندماج) شركتين او اكثر لتكوين شركة جديدة.

ج. السيطرة وهي قيام شركة بالحصول على معظم (اكثر من 50%) من اسهم شركة االخرى .

2/ دوافع الاندماج

تتمثل اهم الدوافع التي تادي بالشركات للاندماج في : (كريمة و هارون اوروان، 2018، صفحة 396)

- توسيع السوق وزيادة الحصة السوقية و الوصول الى اسواق جديدة.
- تقليل المنافسة المتولدة نتيجة انتشار التجمعات الاقتصادية .
- الوصول إلى تقنيات جديدة و الحصول على وسائل تكنولوجية متطورة.
- تحسين القدرة التفاوضية مع الموردين والعملاء وضمان الاستقرار والتوازن في الاسواق التجارية.

ثانيا : اندماج المؤسسات من منظور النظام المحاسبي المالي الجزائري

تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري للمحاسبة الخاصة بالاندماج في المواد التالية

1/ استعراض نصوص االندماج في القانون (07/11)

تنص المواد من 31 الى 36 من القانون 07-11 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 25 نوفمبر 2007 العدد 47 ص 06 على :

المادة 31 : كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات .

المادة 32 : علاوة على الأحكام المنصوص عليها في مواد الفصول السابقة، يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد .

المادة 33 : يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.

المادة 34 : تعد الكيانات االموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، إي دون أن توجد بينهما ضوابط قانونية مهيمنة وتنتشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

المادة 35 : يخضع اجداد الحسابات المركبة ونشره إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال.

المادة 36 : تحدد شروط و كيفيات و طرق و إجراءات إعداد و نشر الحسابات المدمجة و الحسابات المركبة عن طريق التنظيم.

ثالثا : محاسبة عمليات اندماج المؤسسات وفقا المعايير المحاسبية الدولية

احتل موضوع الاندماج اهمية كبرى لما له من اثار اقتصادية و تأثير على قرارات المستثمرين والجهات التنظيمية لذا تعددت المعايير المتطرقة لهذا الموضوع.

1/ الاصدارات المحاسبية الدولية المتعلقة باندماج الاعمال

تتمثل المعايير التي تطرقت إلى موضوع الضم والإدماج وما يتعلق بهما في المعايير التالية :

1-1 المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 :القوائم المالية الموحدة والمنفصلة :" يتناول إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للشركة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى وبالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها.

2-1 المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 : تكاليف الاستثمارات في الشركات الزميلة :" المنشاة الزميلة هي التي يوجد للمستثمر تأثير هام عليها في سلطة المشاركة بالقرار وليس السيطرة على القرار، يطبق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عن الاستثمارات في شركات زميلة . (جايد مشكور، 2021، صفحة 83 170)

3-1 المعيار المحاسبي الدولي رقم 03 : حسب هذا المعيار تتم المحاسبة عن كافة عمليات الاندماج بطريقة الشراء ، ويوضح كيفية التقرير عن عمليات اندماج المؤسسات كما يلزم أن يتم الاعتراف من طرف المشتري بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء.

4-1 المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 : يتناول الترتيبات المشتركة، تجميع شركة تخضع لسيطرة مشتركة، تجميع أعمال، تجميع شركات منفصلة لتكوين مؤسسة معدة للقوائم المالية بموجب تعاقد فقط، وكل ذلك دون الحصول على حصة ملكية وقد حل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي 31 الذي كان يعالج تجميع الشركات منفصلة لتكوين مشروع مشترك . (شنوف، 2016، صفحة 276 277)

رابعا : فرق الاقتناء (شهرة المحل) من منظور كل من المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي:

تختلف المعالجة المحاسبية لشهرة المحل وفق كل من المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي و يمكن بيان ذلك بعد التعرف على الشهرة و طريقة حسابها .

1/ تعريف الشهرة و طريقة حسابها :

نتيجة استخدام طريقة الشراء يظهر فرق يتمثل في شهرة الإندماج ، والتي هي الأرباح غير عادية تحتققها المؤسسة المندمجة زيادة عن مثيلاتها من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط ، أما من الناحية العملية فإنها تعبر عن الثمن الزائد المدفوع للحصول على السيطرة.

وتعرف الشهرة الناجتة عن التملك بأنها" دفعة من قبل المؤسسة المتملكة لقاء منافع اقتصادية مستقبلية."

كما تعرف وفقا لمجلس المحاسبة الدولية بأنها : " أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول أخرى تم استملاكها في اندماج الأعمال ولم يتم تحديدها بشكل منفرد والاعتراف بها بشكل منفصل .

كيفية حساب الشهرة : تحسب الشهرة بالعلاقة التالية :

صايف أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية العادلة = القيمة العادلة لألصول المؤسسة المندمجة – القيمة العادلة للإلتزامات و الالتزامات المتحملة للمؤسسة المندمجة.

الشهرة = سعر الشراء (تكلفة الإندماج) – صافي أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية العادلة.

(رشيدة و غرنوط لندة، 2017، صفحة 10)

2/ فارق التقييم وفق النظام المحاسبي المالي :

تم التطرق إذا طريقة معالجة فارق الإدماج (الشهرة) حسب النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009، وذلك في القسم الثاني من الفصل الثاني، حيث تم تبيان أنه في إطار أي عملية اندماج تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء.

ويسجل فارق الاقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق إيجابيا وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا.

3/ الاعتراف و القياس للشهرة حسب المعايير المحاسبية

يتم الاعتراف بالشهرة من قبل المشتري كأصل عند تاريخ الشراء وتقاس مبدئيا باستخدام بديلين:

الاعتراف الاولي : تعترف المنشأة بالشهرة من تاريخ التملك بزيادة .

إجمالي العناصر التالية : المقابل المادي المحول في العملية من أجل الحصول على السيطرة مقاسا وفق هذا المعيار مبلغ أي حقوق غير مسيطر عليها مقاسة وفق هذا المعيار، القيمة العادلة في تاريخ التملك لحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقا.

صافي قيم الاصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تحملها وفق هذا المعيار وفق متطلبات المعيار.

وبالتالي يعترف المشتري بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الاصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة GOOWILL

القياس اللاحق للشهرة : يتم القياس اللاحق للشهرة بالتكلفة ويطرح منها مجمع خا سائر تدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا على الأقل ويمكن أكثر من مرة سنويا إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي المتعلقة بتدني قيمة الأصول.

وفي حال كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة العادلة لي صافي الأصول المشتراة فإن الشهرة هنا تكون سليبة.

(ابتسام، 2023، صفحة 89)

خامسا : بيان نقاط التوافق و الاختلاف بين المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي في محاسبة الاندماج

بالنسبة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي 03 هناك توافق جزئي مع النظام المحاسبي المالي حيث تختلف متابعة فارق الاقتناء في الدورات اللاحقة لتاريخ الاعتراف به بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 03 حيث أن الأول يعالجه بأسلوب الاهتلاك أما الثاني يعالجه على أنه أصل خاضع لفحوصات واختبارات انخفاض القيمة فقط.

ووفقا للمعيار الدولي 03 الإعتراف الأول بفارق الإقتناء السالب مباشرة كإيراد يضاف إلى النتيجة الدورة أما النظام المحاسبي المالي فيسمح بالإعتراف به كأصل بمبلغ سالب.

أما بالنسبة للمعيار الدولي 10 فهناك توافق كبير بينهما غير أنه يوجد مفاهيم جديدة للسيطرة وفقا للمعيار لم يتناولها النظام المحاسبي المالي مثل السيطرة على الأنشطة ذات الصلة والسيطرة بحكم الأمر الواقع، حيث يرتكز المفهوم الجديد للسيطرة الذي جاء به المعيار الدولي ولم يتبناها النظام المحاسبي المالي على ثلاثة عناصر أساسية وهي قوة التحكم في الأنشطة ذات الصلة، العائد المتغير، والقدرة على استخدام قوة التحكم في التأثير على العائد المتغير.

وبالنسبة للمعيار الدولي 11 ورغم أن النظام المحاسبي المالي اعتمد على المعيار المحاسبي الدولي 31 في معالجة الحصص في المشاريع المشتركة والذي تم إلغائه وحل محله المعيار الدولي 11 إلا أن هناك توافق كبير بين المعيار الدولي 11 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص معالجة الترتيبات المشتركة، وما يمكن ملاحظته أن المعيار قدم في التفصيلات شرح دقيق لهاته الترتيبات، كما وضح أنواع هذه الترتيبات أو الشركات وأكد على حدود العقد الذي يمنح رقابة مشتركة، في حين أن النظام المحاسبي المالي يكتفى بتعريف العمليات المنجزة بصفة مشتركة تارك نوع من الإبهام والغموض وهو ما يعطي قراءة مختلفة لنص القانون .

(بلال و حبيش علي، 2022، صفحة 32 33)

سادسا : استنتاج اسباب الاختلافات في الممارسات المحاسبية لعمليات الاندماج بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية :

تتعدد الأسباب ورأى الاختلافات في الممارسات محاسبية لعملية الاندماج بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية ومن أبرزها :

- في النظام المحاسبي الجزائري تستخدم القيمة الدفترية في تقييم أصول وخصوم الكيانات المندمجة، أما في معايير المحاسبية الدولية فتعتمد القيمة العادلة لقياس أصول وخصوم الكيانات المندمجة ، وذلك راجع ليس صعوبة تحديد القيمة العادلة في السوق الجزائرية.
- المعايير المحاسبية الدولية تتطلب توحيد القوائم المالية عند السيطرة الفعلية، بغض النظر عن نسبة الملكية أما النظام الجزائري يعتمد على نسبة ملكية محددة لتحديد التوحيد.
- النظام المحاسبي الجزائري فيما يخص عمليات الاندماج فإنه يؤثر ويتأثر بالجوانب الضريبية المحلية حيث يرتبط هذان الجانبان ارتباطا وثيقا سواء من حيث الامتيازات أو الضرائب المؤجلة ، في المقابل المعايير المحاسبية الدولية ترتكز على المحاسبة المالية البحتة دون ارتباط مباشر بالضرائب. ويرجع ارتباط النظام المحاسبي المالي بالنظام الضريبي لعدة أسباب كتشجيع الاندماج والتحفيز عليه من خلال تقديم امتيازات ضريبية.
- تفرض المعايير المحاسبية الدولية متطلبات إفصاح مفصلة وشاملة حول عملية الاندماج بما في ذلك تحليل القيمة العادلة وتأثير الاندماج على القوائم المالية، أما النظام الجزائري قد يكون أقل تشددا في متطلبات الإفصاح، مما يقلل التفاصيل المقدمة للمستثمرين.
- وفق النظام الجزائري تسجل الشهرة وتبقى في القوائم المالية دون إطفاء، ولكن تخضع لاختبار الانخفاض في القيمة أما في المعايير المحاسبية الدولية لا يتم إطفاء الشهرة، ولكن يتم اختبارها سنويا للانخفاض في القيمة.
- النظام الجزائري يحترم غالبا على طريقة المعادلة في تسجيل عملية الاندماج، التي تعتبر الاندماج عملية تبادل أسهم دون الاعتراف بفائض القيمة بنفس الطريقة التي تحترف بها المعايير الدولية التي تعتمد على طريقة الشراء وتسجيل الشهرة والفروق الناتجة بدقة أكبر.

خلاصة الفصل الثاني :

يهدف هذا الفصل إلى تقديم تحليل مقارن معمق بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية من خلال معالجة نظرية وتحليلية لعدة المواضيع المحاسبية على غرار المخزونات، العقود، والإفصاح .ركزنا على الطابق الشكلي والتنظيمي الذي يتميز به النظام المحاسبي المالي، في مقابل المقاربة الاقتصادية التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية ، حيث تمنح الأسبقية للواقع الاقتصادي على الشكل القانوني . من خلال التمارين التطبيقية تم إبراز الفروقات الجوهرية في طرق الاعتراف والتقييم، خاصة فيما يخص المخزونات.وقد توصلنا إلى أن هذه الفروقات لا تمس الجوانب التقنية فقط، بل تنعكس على المستوى جودة المعلومات المالية، ما يطرح التساؤلات حول مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على التماشي مع المتطلبات في المعايير الدولية وبالتالي، فإن الفروقات لا تعكس مجرد تبين في الأساليب، لم تترجم اختلاف أعمق في الفلسفة المحاسبية، ما يدعو إلى إعادة النظر في مدى قدرة النظام المحاسبي الجزائري على التكيف مع متطلبات البيئة المالية العالمية.

خاتمة

في الختام هذه الدراسة التي تناولت تحليل الفروقات في الممارسات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، وبعد تسليط الضوء على كل من النظامين وأطرهم العامة بما تحتويه من خصائص وأهداف ومعظم القواعد الخاصة بكل نظام، ثم التطرق إلى إصلاحات التي أدت بالجزائر لوضع النظام مالي محاسبة خاص بها والأسباب التي تلزمها بالاتجاه نحو التوحيد الدولي للمعايير ومعيقات ذلك.

وأيضا تناولت الدراسة تحليل لأبرز الاختلافات الجوهرية ومن ثم التعرف على نقاط التوافق والاختلاف بين النظامين ومحاولة اكتشاف الأسباب التي أدت لوجود هذه الاختلافات والتي غالبا تعود للطبيعة البيئة الجزائرية .

وكل هذا تم التوصل إليه انطلاقا من الإشكالية التالية إلى أي مدى تختلف المعالجات المحاسبية للعمليات المالية بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية، وما مدى تأثير هذه الفروقات على جودة المعلومات المالية المقدمة.

اولا : اختبار صحة الفرضيات

انطلاقا من الطريقة التي اعتمدناها، والتي كانت دراسة نظرية تعتمد على المقارنة والتحليل ومحاولة اكتشاف أبرز الفروق قات بين الاختلافات بين النظامين المحاسبة والمال، والمعايير المحاسبية الدولية توصلنا أثناء اختبار الفرضيات إلى ما يلي :

- وجود فروقات جوهرية في طرق معالجة المعلومات المحاسبية ما بين النظامين خاصة فيما يتعلق بالاعتراف والتقييم والإفصاح، وتم إثبات هذه الفرضية في الفصل الثاني.
- هذه الفروقات ستؤثر سلبا على إمكانية مقارنة القوائم المالية المعدة وفق النظامين، وأيضا تم إثبات صحة الفرضية في الاستنتاجات الموجودة في متن الفصل الثاني.

قبول الفرضية البديلة :

- ضعف التكوين في المعايير الدولية يعد أحد أسباب سوء تطبيقها أو عدم تبنيها بالشكل الكافي في البيئة الجزائرية.

والأصح أن عدم تبني المعايير بالشكل الكافي راجع لعدم ملاءمة البيئة الجزائرية لكل المعايير وعدم توفر كل شروط تطبيقها.

ثانيا : النتائج المتوصل اليها

أظهرت الدراسة النتائج التالية

- وجود تحديات في تطبيق المعايير الدولية بشكل كامل في ظل النظام المحلي بسبب فروقات المفاهيم والقواعد المحاسبية.
- وجود عوائق مرتبطة بتحديد القيمة العادلة.
- إلزامية مواكبة التطورات الدولية في المحاسبة لتحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الشفافية والمصداقية في السوق الجزائري .
- ضرورة تعزيز التوعية والتدريب المستمر للمحاسبين والمهنيين الماليين حول المعايير الدولية.
- وجوب تحديث النظام المحاسبي المالي الجزائري ليواكب هذه المعايير تدريجيا، مع الأخذ في الاعتبار خصوصيات البيئة الاقتصادية المحلية.
- إجراء دراسات مستقبلية تتناول جوانب أخرى من تطبيق المعايير الدولية في الجزائر لتوسيع قاعدة المعرفة وتحسين الأداء المحاسبي.

ثالثا : توصيات الدراسة

على ضوء نتائج الدراسة المتوصل إليها يمكن طرح التوصيات الموالية والمتمثلة في اقتراحات وإجراءات تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة في الجزائر، وتحقيق توافق أفضل مع المعايير المحاسبية الدولية مما يسهم في تحسين جودة الممارسات المحاسبية ودعم التنمية الاقتصادية .

- تعزيز استقلالية مهنة المحاسبة لضمان جودة وموضوعية الأداء المهني، مع استمرار تقييم واقع المهنة لتطويرها ومواكبة التطورات الاقتصادية والمهنية.
- تحديث النظام المحاسبي المالي تدريجيا ليتوافق مع المعايير المحاسبية دولية، مع الأخذ في الاعتبار خصوصية البيئة الاقتصادية المحلية.
- دعم وتطوير برامج التكوين والتدريب المستمر للمحاسبين والمهنيين الماليين، بما يشمل تنظيم ورشات تدريبية وملتقيات مهنية لتعزيز القدرات التقنية والمعرفية.

- تفعيل دور الهيئات الرقابية والمجلس الوطني للمحاسبة في متابعة تطبيق المعايير المحاسبية وضبط المقاييس المحاسبية، بالإضافة إلى إبداء الرأي في مشاريع النصوص التشريعية المتعلقة بالمحاسبة.
- تشجيع البحث العلمي والدراسات التطبيقية في مجال المحاسبة لتطوير أدوات وأساليب محاسبية حديثة، ونشر نتائجها بين المهنيين لتعزيز الأداء المهني.
- تعزيز التعاون بين الجهات الحكومية والهيئات المهنية لضمان الرقابة الفعالة على مهنة المحاسبة، وضمان شفافية التقارير المالية وحماية مصالح المستثمرين وأصحاب المصلحة.

رابعا : آفاق الدراسة

سمحت هذه الدراسة والمتمثلة في تحليل الفروقات في الممارسات المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية بفتح آفاق بحثية وعلمية واسعة.

وعليه يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من خلال البحث في المواضيع الموالية

- تحليل الارتباطات والمؤثرات الداخلية والخارجية على تطور النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- الأسس والتصورات المطروحة لتطوير النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع المحاسبة الدولية والتطورات الاقتصادية العالمية.
- النظام المحاسبي المالي الجزائري بين التأثيرات الاقتصادية و التوجهات الدولية.
- تأثير تبني المعايير الدولية على قرارات الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر .
- انعكاسات التحول الى المعايير الدولية على النظام الضريبي في الجزائر .

قائمة المراجع و المصادر :

اولا : الكتب

احمد محمد ابو شمالة. (2010). *معايير المحاسبة الدولية و الابلاغ المالي* (الإصدار الاولى). عمان.

بلخير بكاري. (2016). *دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي* (الإصدار 01). الجزائر، الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية.

بوسبعين تسعديت، و حساني عبد الحميد. (2018). *محاسبة الادوات المالية وفق النظام المحاسبي الماي ومعايير المحاسبة الدولية* (الإصدار 01). الجزائر، تلمسان: النشر الجامعي الجديد.

بوعلام عمار. (2012). *المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي* (الإصدار 02). الجزائر، الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.

جمعة فلام حميدات. (2014). *خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية* (الإصدار 2022). عمان–المملكة الاردنية الهاشمية: المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين .

حسوبة, ك. م., محمد حمدي عوض, مصطفى السيد فرنوي & ,محمود اسماعيل محفوظ اسماعيل–2022) . .(2023*المعايير الدوليةلاعداد التقارير المالية* .مصر.

ساعد لمياء. (2020). *المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي* (الإصدار 02). الجزائر، الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.

سعود جايد مشكور. (2021). *المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي* (الإصدار 01).

شعيب شنوف. (2009). *محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية –الجزء02–* (الإصدار 01). الجزائر، الجزائر: الشركة الجزائرية بوداود.

شعيب شنوف. (2016). *المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي و النظام المحاسبي المالي* (الإصدار 01). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية .

عباس ميراز. (2006). *المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية*. الاردن: ايلي للنشر و التوزيع.

القاضي, ح & ,.مامون حمدان .(2008) .*المحاسبة الدولية و معاييرها* .الاردن: دار الثقافة.

كتوش عاشور. (2011). *المحاسبة العامة* (الإصدار 1). الجزائر، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

نصار, م. ا & ,.جمعة حميدات .(2008) .*معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية* . الاردن–عمان.

ثانيا : المذكرات و الرسائل العلمية

اولاد سالم عائشة. (2010–2011). دراسة تحليلية للمعالجة المحاسبية لقرض الايجار التمويلي وفقا للنظام المحاسبي المالي (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

بغداد عبد الحميد. (2017). تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم: جامعة عبدالحميد بن باديس.

بن خليفة خمزة. (2018). دور القوائم المالية في اعداد بطاقة الاداء المتوازن لتقييم اداء المؤسسات الاقتصادية. *جامعة محمد خيضر بسكرة*.

بن خليفة خمزة. (2018). دور القوائم المالية في اعداد بطاقة الاداء المتوازن لتقييم اداء المؤسسات الاقتصادية(أطروحة دكتوراه). *جامعة محمد خيضر بسكرة*.

بن شعشوعة رشيدة، و غرنوط لندة. (2017). دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل محاسبة اندماج الشركات في الجزائر (مذكرة ليسانس). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

بن عميرة التوفيق، و قادري عبد الفتاح. (2018–2019). المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي و مدى توافقها مع المعيار المحاسبي الدولي16. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، غرداية: جامعة غرداية.

رفيق يوسفي. (2010–2011). النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق(رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تبسة: جامعة تبسة .

رواص صالح. (2014). الاعتراف و القياس للاصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: قاصدي مرباح.

زرموت خالد. (2011). ادماج الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر(رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر 03.

عبد الغني شواد، و يوسف رمضان. (بلا تاريخ). المعالجة المحاسبية للايرادات والنفقات وفقا للنظام المحاسبي المالي (مذكرة ليسانس). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: قاصدي مرباح.

عون وردية. (2014-2015). دور النظام المحاسبي المالي في الافصاح عن المعلومات المالية (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة: اكلي محمد ولحاج.

لشهب, ع .(2011/2012) .تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري .مذكرة *ماستر* .جامعة قاصدي مرباح -ورقلة.

ثالثا : المقالات العلمية

بعاشي خالد، و عطاوي الهام. (2021). مدى مراعاة محاقظ الحسابات لتطبيق قواعد العرض و الافصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي. *مجلة العلوم الاقتصادية، 24*، الصفحات 1193-1212.

بلال, ش & .,حبيش علي .(2022) .مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدوليةلاعداد التقارير المالية . *الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية*.36-25 .pp ,*14* ,

بلعور سليمان . (2014) دوافع و آثار الانتقال الى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ,مجلة رؤى اقتصادية .الصفحات 201-214

بلقاسم بن خليفة، و عبد الحميد برحومة. (بلا تاريخ). مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 02*، الصفحات 161-175.

بن حركو غنية. (2017). النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة-. *مجلة الدراسات الاقتصادية، 04*، الصفحات 106-130.

بن عبدالله فوزي. (2020). التحديات الاقتصادية في الجزائر. *مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية*، 122-124. جامعة الجزائر 03.

بن قطيب علي، و حطاب دلال. (2019). اهمية اعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، 04*، 23-01. الجزائر.

تريش حسينة. (2021). مدى توافق الاطار القانوني و التنظيمي لتوحيد حسابات مجمع الشركات في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية . *مجلة العلوم الاجتماعية و الانسانية*، الصفحات 70-85.

حكيم, ب .(2016) .اعتماد المعايير الدولية لمحاسبةالقطاع العام لدعم الشفافية ،المسائلة والرقابة على المال العام . *مجلة اداء المؤسسات الجزائرية*.143-131 .pp ,

خيضر, خ & .,مونه يونس .(2016) .افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري .*المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية*.110-97 .pp ,

رنا عبد الامير. (2015). اندماج الاعمال وفق متطلبات معيار التقرير المالي 03. العراق.

سيد محمد. (2013). الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة الاقتصاد الجديد، 203 -224 pp*

عبد القادر عبادي. (2013). مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF)مع المرجع المحاسبي الدولي في اعداد القوائم المالية. 52. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، شلف: جامعة حسيبة بن بوعلي.

عبد الكريم محمد. (2021). الفساد و البيروقراطية في الجزائر. *جامعة الجزائر 02*، 77-80.

عوادي مصطفى. (2012). قواعد التسجيل المحاسبي و التقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري (دراسة قانونية تحليلية). *مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية*، الصفحات 443-460.

فراس محمد. (2023). تقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية المحاسبية الدولية –مقاربة تحليلية نقدية. *مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، 19*، الصفحات 495-514.

فراس محمد، و بالرقي تجاني. (2020). تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 23*، الصفحات 619-638.

فوزي بن عبدالله. (2020). التحديات الاقتصادية في الجزائر. *مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية* ، 122-124. جامعة الجزائر 03.

كريمة, ع & .,هارون اوروان .(2018) .اندماج الشركات كالية للتركيز الاقتصادي .*مجلة العلوم القانونية و الاجتماعية*.

محمد مراد. (2019). التعليم و التدريب في الجزائر. *جامعة وهران*، 142-145.

محمد, ع. ا .(2021) .*الفساد و البيروقراطية في الجزائر* . جامعة الجزائر02: 80-77.

مختار سامح .(2008). النظام المحاسبي المالي الجزائري و اشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل .مجلة ابحاث اقتصادية وادارية .ال192-221 .

مزياني نور الدين، و حفصي مريم. (06, 2019). أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة ارصادللدراسات الاقتصادية و الادارية، 02*، الصفحات 137-1532.

ميمون ايمان، و بشوندة رفيق. (2017). اهمية تعديل المعالجة المحاسبية لعقود الايجار عند المستاجر للنظام المحاسبي المالي. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، 03*، صفحة 94 180.

رابعا : مواقع الانترنيت

international accounting standards board. (2003). Consulté le 04 20, 2025, sur ifrs foundation: https://www.ifrs.org/issued-standards /list/-of-standards/ias-17-leases

international accounting standards board. (2023). Retrieved 04 15, 2025, from IFRS Foundation: https : //www .ifrs.org/issued-stqndas/list-of-standards/ias-2-inveentories

دفترة, ف. ع .(25 06 ,2024) .*دفترة*. Retrieved from WWW.DAFTRA.COM .

خامسا : مراجع اخرى

.براق محمد، و قمان عمر. (2011). اثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر. *الاصلاح المحاسبي في الجزائر* (صفحة 04). الجزائر: مخبر التمويل.

بلال, ك .(2019–2018) .دروس و تطبيقات في مقياس معايير المحاسبة الدولية .جامعة 20 اوت 1955– سكيكدة.

جرفي عبدالرحمان. (2018). معيار المحاسبة الدولي 38 الاصول غير الملموسة . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جيجل.

سليم بن رحمون. (بلا تاريخ). محاضرات في المحاسبة المالية. *جامعة محمد خيضر بسكرة*.

سماحة, م. ب .(2020–2019) .المعايير المحاسبية الدولية .*جامعة طاهري محمد –بشار*.–

شوقي طارق. (2020). المعايير المحاسبية الدولية (محاضرات). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، سطيف: جامعة فرات عباس.

عبد الكريم زرفاوي. (2021–2022). مطبوعة المعايير المحاسبية الدولية . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تبسة: جامعة العربي تبسي.

عمر يوسف الحضرمي. (2020). معايير المحاسبة الدولية. السعودية.

القادر, ز. ع .(2022–2021) .المعايير المحاسبية الدولية 2 .(IFRS) *مطبوعة جامعية* .جامعة الجزائر 03.

معمر الطيب ابتسام. (2023). محاضرات المعايير المحاسبية الدولية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، البليدة: جامعة علي لونسي.

نور الدين رافع. (2022). المعايير المحاسبية الدولية (مطبوعة). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، برج بوعريريج: جامعة محمد البشير الابراهيمي .

سادسا : المراسيم و المواثيق

المرسوم التنفيذي رقم 156–08 المتضمن تطبيق احكام القانون رقم 11–07. (26 05, 2008). الجزائر.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية . (2007/07/25). 3.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية . (26 07, 2008). تحديد قواعدالتقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها .

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (25 11, 2007). 03. الجزائر.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.03 .p .(25 11 ,2007) .

التعليمة الوزارية رقم 02. (29 11, 2009). 02.

المراجع باللغة الاجنبية

EL-Housny, Y., & Salaheddine ALaoui Mhamdi. (2014). Introduction aux normes comptables internationales IAS -IFRS. *01*.

Stéphan brune (2006) L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS 3éme Edition, gualino éditeur Paris, (France)

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى تحليل الفروقات بين الممارسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية بالتعرف على الاسس النظرية لكل نظام، و أوجه الاختلاف في معالجات العمليات المحاسبية المختلفة مثل تقييم الأصول، تسجيل الالتزامات، والإفصاح عن الأدوات المالية . كما تطرقنا إلى قياس مدى تأثير هذه الفروقات على جودة وشفافية المعلومات المالية، مع التركيز على الصعوبات التي تواجه المؤسسات الجزائرية في التكيف الدولي .وقد توصلنا إلى وجود اختلافات جوهرية في المعالجة المحاسبية بين النظامين، مما يؤدي إلى نتائج مالية متباينة تؤثر على دقة القرارات الاقتصادية .كما تبين أن النظام المحاسبي الجزائري لا يزال يفتقر إلى تبني بعض المعايير الدولية الحديثة ما يعكس الحاجة إلى إصلاح تدريجي يتماشى مع البيئة الجزائرية لتحقيق التقارب الفعال مع المعايير الدولية ، مما يساهم في تحسين مصداقية القوائم المالية وتعزيز جاذبية الاستثمار.

الكلمات المفتاحية: تحليل الفروقات، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، الفروقات المحاسبية.

ABSTRACT

This study aims to analyse the differences between accounting practices in the Algerian financial accounting system and international accounting standards by identifying the theoretical foundations of each system, and the differences in the treatments of various accounting operations such as asset valuation, liability recording, and disclosure of financial instruments. We also touched on measuring the impact of these differences on the quality and transparency of financial information, focusing on the difficulties faced by Algerian institutions in international adaptation. We have found that there are fundamental differences in the accounting treatment between the two systems, which leads to different financial results that affect the accuracy of economic decisions. It was also found that the Algerian accounting system still lacks the adoption of some modern international standards, reflecting the need for gradual reform in line with the Algerian environment to achieve effective convergence with international standards, which contributes to improving the credibility of financial statements and enhancing the attractiveness of investment.

Key Words: Difference analysis, financial accounting system, international accounting standards, accounting differences.