

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
المركز الجامعي بالوادي



معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



ينظم :

الملتقى الدولي الأول حول :

**النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF**

**في ظل معايير المحاسبة الدولية**

**تجارب ، تطبيقات وافاق**

يومي : 17 - 18 جانفي 2010

بالقطب الجامعي الجديد الشط



المركز لجامعي الولد ي.

مداخلة في إمارات الملتقى الدولي الأول حول :

"النظام لمحاسبي لعالمي الادي في ظل معايير لمحاسبة لدولية"

17 - 18 جانفي 2010

بعنوان :

"متطلبات كيفية اقواعد الجبابة مع انظام لمحاسبي  
المالي"

من إعداد الأساذ: عزوز علي

الأساذ: متاوي محمد

جامعة "حسيبة بن بوعلي" الشلف

## مقدمة:

إن معظم دول العالم تسير الآن نحو العولمة الاقتصادية، مما يحتم على الجزائر إعادة النظر في نظامها المحاسبي ومحاولة تكييفه مع هذه التغيرات، وذلك بإحداث إصلاحات اقتصادية ومالية، قصد إعطاء صورة جيدة وواضحة عن الساحة الاقتصادية والسوق المالية الوطنية، وهذا من خلال وضعها مشروع نظام محاسبي جديد الذي فيه قد تكون خطت خطوة كبرى نحو الإصلاح المحاسبي، وذلك بوضع معايير محاسبية خاصة بها ضمن المعايير الدولية لتنظيم العمل المحاسبي. لكن الانتقال من الوضع إلى التطبيق قد يولد بعض التحديات بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، النظام الجبائي الجزائري وحتى مهنة المحاسبة .

تهدف هذه الورقة إلى محاولة الوقوف على الأسس والآليات التي تسمح بتكييف النظام الجبائي الجزائري مع قواعد المحاسبة الدولية، من خلال التطرق إلى المحاور التالية:

- عرض مشروع النظام المحاسبي المالي.
- تحديات وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات في الجزائر.
- النظام المالي المحاسبي الجديد والقواعد الجبائية الجزائرية .

## المبحث الأول: عرض مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier –SCF) خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات، والتي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ومن المقرر أن يتم الشروع في تطبيقه بداية من جانفي 2010.

### أولاً: الإطار المفاهيمي (التصوري).

النظام المحاسبي المالي الجديد قدم مفهوم الإطار التصوري حيث يتكون الإطار المفاهيمي من:

- U مجال التطبيق والتعاريف.
- U مبادئ وإتفاقيات محاسبية.
- U تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والتكاليف.

### 1- مجال التطبيق والتعاريف.

تم التطرق لمجال التطبيق في الفصل الأول ولتجنب التكرار سنكتفي بالموجود في الفصل الأول.

### 2- مبادئ وإتفاقيات محاسبية.

أ- الفرضيات التي من خلالها يتم من خلالها إعداد القوائم المالية.

\* المحاسبة على أساس الحقوق.

مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة جداً، أثار المعاملات والصفقات والأحداث الأخرى تحسب على أساس الحقوق المثبتة، بمعنى عند حدوث الإتفاق وليس من الضروري إنتظار حدوث التدفق النقدي.

### \* الإستمرارية في النشاط.

القوائم المالية تقام على أساس استمرارية النشاط، أي تعتبر أن المؤسسة تتابع نشاطها في المستقبل المتوقع.

**ب- المبادئ المحاسبية.**

**\* مبدأ الفترة المحاسبية.**

هي الفترة المحاسبية التي تعتمدها الوحدة الإقتصادية لتحديد نتائج عملياتها والمركز المالي، وغالبا ما تكون لمدة سنة تبدأ في 01/01/ن وتنتهي في 31/12 من نفس السنة، كما يمكن للوحدة أن تضع تاريخ آخر غير 31/12 لإقفال الدورة في حالة ما إذا كان نشاطها مقيد بدورة إستغلال مناقضة للسنة المدنية.

في الحالات الإستثنائية أين الدورة المحاسبية أقل أو أكبر من سنة، أو في حالة تغيير تاريخ الإقفال يجب تبرير ذلك.

**\* إستقلالية الدورات.**

كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات والأعباء.

**\* مبدأ الحيطة والحذر.**

أي ضرورة تحلي المؤسسة بالحذر عندما يتعلق الأمر بقرارات تكتسي طابع الإفصاح، أي على المؤسسة إختيار الطرق التي تلك من الأدلة المعقولة ما يكفي، إختيار قيمة التقدير التي تعطي أقل قدر ممكن من الربح وتطبيق مبدأ الحيطة لا يؤدي إلى إنشاء مؤونات مفرط فيها.

**\* إتفاق التكلفة التاريخية.**

الأصول، الخصوم، التكاليف والإيرادات تسجل في المحاسبة، وتقدم في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية، أي على أساس قيمتها عند تاريخ إثباتها أو تحقيقها، بدون الأخذ في الحسبان تغيرات السعر والقدرة الشرائية للنقود، غير أن هناك أصول وخصوم مثل الأصول النيولوجية أو بعض الإثباتات المالية تقدم بالقيمة الحالية.

**\* إتفاق الوحدة النقدية.**

يعتبر هذا المبدأ أن الوحدة النقدية لا بد أن تكون ثابتة في كل القوائم المالية، حتى يسمح للمؤسسة بإجراء المقارنة بين مختلف الدورات المالية، أو بين الذمة المالية لعدة مؤسسات تمارس نفس النشاط.

**\* إتفاق كيان الوحدة الإقتصادية.**

إن نشأة وحدة إقتصادية يعني غلق شخصية معنوية لها، هذه الشخصية تكون مستقلة عن مالكي المشروع.

المحاسبة المالية مبنية على التفرقة بين الأصول، الخصوم، تكاليف وإيرادات الوحدة من جهة، والتي هي ملك الشركاء والمساهمين من جهة أخرى، كما أن القوائم المالية يجب أن تأخذ بعين الإعتبار العمليات التي تقوم بها الوحدة فقط وليس تعاملات المالكين.

**\* تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني.**

هذا المبدأ جديد في الجزائر، حيث ينبغي التعامل مع الأحداث الإقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، ومن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

**\* عدم المقاصة.**

ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، وعناصر الأعباء والإيرادات التي يتضمنها حساب النتائج.

**\* التمثيل الصادق.**

القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صادقة للوضعية المالية للوحدة، والصورة الصادقة تتضمن إحترام القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية بإعطاء المعلومات الملائمة عن الوضعية المالية، الأداء المالي، والتغيرات في الوضعية المالية للوحدة.

تتضمن الصورة الصادقة بخاصة إحترام القواعد والمبادئ، إلا أن هناك حالة خاصة عندما أحد هذه القواعد المحاسبية تظهر عدم الصلاحية لإعطاء صورة صادقة يجب الإخلال بها، ومن الضروري تحديد المبررات لهذا الإخلال في الملحق الأول للقوائم المالية.

### 3- الخصائص النوعية للقوائم المالية.

المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية يجب أن تستجيب للخصائص التالية:

#### \* الملائمة (pertinence).

الشيء المميز لهذه الخاصية هو أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم إتخاذها، والمعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن النتائج الماضية<sup>1</sup>.

#### \* الدقة والموثوقية (fiabilité).

نقول عن معلومة أنها موثوقة عندما تكون خالية من الأخطاء والإنحرافات المهمة، وعندما يتم إعدادها على أساس الضوابط التالية:

ن البحث عن صورة صادقة .

ن الحيطة والحذر.

ن طغاء الحقيقة الإقتصادية على المظهر القانوني.

ن الحياد.

ن الشمولية والإستيعاب.

#### \* الوضوح (intelligibilité).

المعلومة الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل كل المستخدمين الذين يملكون معرفة قاعدية في التسيير والمحاسبة والإقتصاد ويملكون إرادة دراسية معلومة.

#### \* القابلية للمقارنة والمقارنة (comparabilité).

تكون معلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية، لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات<sup>2</sup>.

#### 4- مفاهيم مختلفة.

أما من حيث المفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد جاء بعدة مفاهيم أهمها ما يلي:

#### \* الأصول.

تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها من خلال الأحداث الإقتصادية الماضية، والتي ينتظر منها منافع إقتصادية مستقبلية، من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي استتجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

#### \* الخصوم.

تشمل الخصوم الإلتزامات الحالية والناجمة عن الأحداث الإقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر منها الحصول على منافع إقتصادية. يمكن ملاحظة من هذا التعريف أن مؤونات الأخطار والمؤونات القانونية لا تعتبر عنصرا من عناصر الخصوم.

#### \* الإيرادات.

تتمثل الإيرادات في المنافع الإقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول، أو نقصان في الخصوم. يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن تحويل تكاليف الإستغلال (ح/78 حسب المخطط المحاسبي السابق) لا يعتبر إيرادا في النظام المحاسبي المالي الجديد.

#### \* الأعباء.

تتمثل في إنخفاض في المنافع الإقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول، أو زيادة الخصوم. من خلال التعريف يمكن ملاحظة أنه لا يمكن إعتبار المؤونات المقننة (Provision règlementées) وكذلك الإهلاكات (Amortissements) ضمن عناصر الخصوم.



### \* النتيجة الصافية.

تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر التكاليف والإيرادات للسنوات السابقة، وتعتبر الإيرادات والتكاليف بالنسبة للدورات السابقة أخطاء تعالج مباشرة من خلال الأموال الخاصة.

### ثانيا: تنظيم المحاسبة.

حسب ما جاء في مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد:

ن المحاسبة يجب أن تحترم مبدأ الحيطة والحذر، واجبات المسك، المصادقية والشفافية في عملية المسك، المراقبة، عرض وتبادل المعلومات التي تعالجها.

ن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية.

ن حسب التشريع الجديد يجب جرد الأصول والخصوم مرة واحدة في السنة على الأقل، سواء كان ذلك بواسطة الجرد المادي أو فحص الوثائق المحاسبية.

ن التسجيلات المحاسبية تتم وفق طريقة القيد المزدوج، حيث كل عملية تسجيل محاسبي مجراه يكون في حسابين على الأقل، واحد مدين والآخر دائن.

ن يجب أن يستند كل قيد محاسبي إلى وثيقة إثباتيه مؤرخة.

ن على كل وحدة اقتصادية مسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ودفتر الجرد مع وجود أحكام خاصة بالنسبة للوحدات الصغيرة جدا. وتستطيع الوحدة الاقتصادية مسك دفاتر ويوميات مساعدة حسب ما تقتضيه حاجات هذه الوحدة، ويتم تركيز التسجيلات على اليوميات المساعدة شهريا في دفتر اليومية.

ن يجب أن يحتفظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لها لمدة عشرة (10) سنوات.

ن يمكن للوحدة الاقتصادية مسك المحاسبة يدويا أو بواسطة نظام معلوماتي.

### المبحث الثاني: تحديات وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات في الجزائر.

تم إعداد النظام المحاسبي المالي في إطار الاستجابة لإستراتيجية توحيد القواعد المحاسبية على المستوى العالمي، ويكون لدخوله حيز التطبيق أثرا على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، باعتبار أن هذه الأخيرة التي كانت تخضع للمخطط الوطني للمحاسبة، تشكل أساس تطبيقه، بما يؤدي إلى التغيير في العادات والممارسات المحاسبية السابقة والتأثير على الوظيفة المالية والمحاسبية في المؤسسات، إلا أنه من ناحية أخرى سوف يجلب لها مزيدا من الشفافية والموثوقية في حساباتها محليا ودوليا.

#### 1- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في تكييف البيئة المحاسبية بالجزائر.

تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر سوف تكون له انعكاسات وآثار على مختلف الجوانب التي تربطها علاقة بالمحاسبة، نظرا للتغيرات التي تطرأ على المفاهيم والقواعد المطبقة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة، ذلك أن تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تغييرات هامة في الممارسة المحاسبية من مخطط محاسبي إلى نظام محاسبي مستمد من النموذج الأنكلوسكسوني، وهو ما يجعل من الضروري التكيف معها وتحضير البيئة الموافقة لها، حتى تسهل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتحضير الجيد لمواجهة انعكاسات ذلك على الجوانب المعنية بهذا التأثير، والمتعلقة أساسا بمهنة المحاسبة والمؤسسات.

#### أولا: أهمية ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات الجزائرية.

يتوقع أن تكون هناك آثارا ايجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي تركز في العموم حول العناصر التالية:

ü يُسهّل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها، وعلى رأسها المستثمرون.

ü يُشكل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية.

ü النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها عالميا.

ü يقترح النظام المحاسبي المالي حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الإيجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

ü يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.

ü يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها.

ü يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيد في الاعتماد على مصادر أخرى إضافية للتمويل، خاصة با نسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات للاستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار.

ü تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.

ü يأتي النظام المحاسبي المالي الجديد لسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والإختلاسات ومحاولات الفساد.

**ثانيا: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في تطوير ممارسة وتعليم المحاسبة.**

تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يؤدي إلى تغييرات في القواعد والمبادئ المحاسبية والخاصة بتسجيل وتقييم عناصر القوائم المالية، وهذا ما يؤثر على المحاسبين في المؤسسات وممارسي مهنة المحاسبة، وعلى التعليم والتكوين في المحاسبة في المدارس والجامعات، بحيث يصبح من الضروري تكييف ممارسة وتعليم المحاسبة مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والقيام بتكوين المحاسبين في المؤسسات حتى يسهل تطبيق هذا الأخير في بداية سنة 2010.

**أ- متطلبات تحضير مهنة المحاسبة.**

من أجل تحضير مهنة المحاسبة لعملية تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد يتطلب القيام بما يلي:

- U تكوين ممتهني المحاسبة، والمحاسبين وإطارات المحاسبة والمالية في المؤسسات على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية والنظام المحاسبي المالي.
- U مباشرة تكوين وتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة، وتنظيم دوري لإمتحانات مهنية. وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات حول الموضوع.
- U فتح مهنة المحاسبة على المنافسة مع الممتهنيين الأجانب خاصة مع المكاتب الكبرى للإستشارة والتدقيق، والسماح لهذه المكاتب بالتأشير والمصادقة على الحسابات، ووضع الإستراتيجيات الواجب إتباعها من أجل وضع مهنة المحاسبة للتكيف مع البيئة الإقتصادية العالمية، بغرض الوصول إلى الهدف المتمثل في ضمان أن الممارسين المحاسبين الجزائريين بإمكانهم تعظيم تنافسية مؤسساتنا على السوق الدولي.
- U الإنخراط والمشاركة في برامج الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي الهيئة التي تصدر المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة والتدقيق، إضافة إلى تشجيع ظهور تعاون بين مهني المحاسبة الجزائريين والدوليين لاسيما الأوروبيين، حيث أن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية.
- U التأقلم على مستوى تعليم المحاسبة في المدارس والجامعات، والتكوين على مستوى المحاسبين المعتمدين، محافظي المحاسبات وخبراء المحاسبة.

#### ب- تكيف مستوى التعليم المحاسبي.

يتبع التعليم المحاسبي في الجزائر طبيعة المحاسبة ك تقنية ووسيلة للإثبات، لكن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي تتغير طبيعة المحاسبة وأهدافها، بتغيرها من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، حيث تصبح أداة مفيدة في اتخاذ القرارات لمستعملي المعلومة المالية وبخاصة المستثمرين من داخل وخارج الوطن، وتصبح لها مبادئ وقواعد تسجيل وتقييم جديدة وفق إطار تصوري يستجيب لنظرة اقتصادية واقعية، وتتطلب هذه التغييرات من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي، أن تتكيف مع المستجدات في عالم المحاسبة، وتمكين الأساتذة من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة، من أجل فهم أحسن للمعايير والقوائم المالية الصادرة بها عن مختلف المؤسسات، خاصة مع وجود معطيات جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحويل، الخسارة في القيمة، الإطار التصوري، القيمة الحالية،...، مما يستدعي الإلمام بها وبكل ما من شأنه تقريب وفهم هذه المعايير للدارسين للمحاسبة وممارسيها، ويمكن إبراز النقاط التالية التي يمكن الاعتماد عليها في عملية تكيف التعليم المحاسبي:

- U إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام، بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية، ويمكن الاستعانة في هذا الإطار بمناهج جامعات عالمية لها خبرة في هذا المجال.
- U تكوين المكونين والأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وتطبيقاتها، لكي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة للطلبة.
- U إعادة النظر في الكتب الدراسية وتحديثها بما يتلاءم مع التغييرات الحاصلة في ميدان المحاسبة.

#### 2- رهانات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات الجزائرية.

الرهانان الأساسيان الهامان في الإنتقال لتطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد يتمثلان في أنظمة المعلومات والإتصال المالي، ويمكن تغيير المرجع المحاسبي في الجزائر من إعطاء الفرصة للمؤسسات بإعادة النظر في تنظيم إنتاج المعلومات المالية وإعادة تقويم الوظيفة المحاسبية.



**أولاً: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على الإتصال المالي.**  
المعلومة المنشورة وفق المعايير الدولية للمعلومة المالية (IFRS) تؤدي إلى تغيير طبيعة العلاقة بين المؤسسة ومستعملي قوائمها المالية، بالتركيز أساساً على المعلومة الموجهة للمستثمرين، بحيث يجب أن تحتوي المعلومات حسب المعايير الجديدة على معلومة وعناصر قوائم مالية متعددة ومفصلة وذات نوعية، مثال على ذلك المعيار الدولي للمحاسبة رقم 14 يتطلب تجزئة رقم الأعمال والنتيجة على قطاعات النشاط والمنطقة الجغرافية، بما يسمح من جهة للمحلين الماليين من إعطاء آراء أكثر وضوحاً حول المؤسسات، ومن جهة أخرى للمستثمرين، وخاصة المساهمين من أجل فهم أحسن لواقع المؤسسة.

وتختلف المعلومة المالية بين النظام المحاسبي المالي عن المخطط الوطني للمحاسبة من حيث توجهها نحو عدة مستعملين على رأسهم المستثمرون، على العكس من المخطط الذي يأتي حسبه على رأس مستعملي المعلومة المالية إدارة الضرائب والدولة بهيئاتها المختلفة.  
هذه الزيادة في حجم المعلومات قيد الإتصال تمثل تكلفة للمؤسسات، غير أنه بالمقابل يجب مقارنة هذه التكلفة مع علاوة الخطر الذي سيمنح من طرف المستثمرين للمؤسسة التي تقدم حساباتها باختلاف مع الطريقة السابقة، بالإضافة إلى ذلك فإن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يسمح للمؤسسات التي تطبقه بعد تهيئة بيئتها الداخلية والاستفادة من التجارب، كل هذه التغييرات من أجل هدف واحد وهو تحسين نوعية المعلومات المنشورة.

#### **ثانياً: تأثير تطبيق المعايير الدولية المحاسبية على نظام المعلومات.**

تغيير التطبيقات المحاسبية يقود المؤسسات للتفكير في تغيير أنظمة معلوماتها المحاسبية، للتمكن من امتلاك أنظمة معلوماتية بإمكانها من جهة تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة، ومن جهة أخرى تجميع معلومات جديدة مطلوبة من المرجع المحاسبي الدولي، بالإضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى أنه بعد الإقرار باعتماد المعايير الدولية للمعلومة المالية (12) في الاتحاد الأوروبي، بدأت تظهر هناك البرمجيات الأولى المطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، هذه الأخيرة ساعدت بقدر كبير من الأهمية للمؤسسات، أين يكون القياس بقدر كبير من الضمان، لأنها تتوفر على مقدرة عالية للمرافقة في هذه الفترة من التحول نحو المعايير الدولية للمعلومة المالية، وبإمكان المؤسسات الجزائرية الاستفادة من المؤسسات الأوروبية في هذا المجال.

ومن الضروري لتكثيف أنظمة المعلومات أن يتم إعادة النظر في إنتاج المعلومات المالية، وتغيير البرمجيات المحاسبية باحتوائها على العناصر والقواعد الجديدة مثل تناقص القيمة ومخطط الاهتلاك، معالجة المعلومات القطاعية والمجمعة، بالإضافة إلى متابعة مشاريع البحث والتطوير بما يسمح بالتمييز بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير، كما يجب كذلك إعطاء قيمة وتقدير للوظيفة المحاسبية.

#### **ثالثاً: تعزيز الحوكمة بالمؤسسات.**

يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح المرتبطين بها، وعلى رأسهم المساهمون الذين يولون أهمية للمؤسسات في إتباع سياسات واضحة تتسم بالشفافية والعدالة في تعاملها مع حملة الأسهم، من خلال أداء المؤسسة ومكافأتها لهم بتوزيع أرباح الأسهم، نظراً لما توفره الحوكمة من ثقة في طريقة وأسلوب تعامل إدارة المؤسسة مع أصحاب المصالح، واستعمال النظام المحاسبي المالي الجديد كهدف أساسي لها هو جلب والحفاظ على ثقة المستثمرين في الأسواق المالية نظراً لما تفرضه من شفافية على المؤسسات التي تقدم حساباتها لمساهميها.

#### **رابعاً: ضرورة تفعيل بورصة الجزائر.**

يشكل تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر، باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيق المعايير في الجزائر، بضرورة إعطاء الأهمية لها، والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في اتفاق الشراكة<sup>7</sup>، بتفعيل دورها في الاقتصاد، وتشجيع المؤسسات على التسجيل فيها والاعتماد عليها في التمويل، وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية التي يلجأ لها المستثمرون والمؤسسات على حد سواء، في استثمار وطلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع الاستثمار الأجنبي، باعتبار أن المعلومة المقدمة تكون لها أهمية كبيرة للمستثمرين من داخل وخارج الجزائر.

### **المبحث الثالث: النظام المالي المحاسبي الجديد والقواعد الجبائية الجزائرية .**

في المخطط المحاسبي الوطني، التنظيم المحاسبي يستجيب أكثر إلى إحتياجات إدارية وضريبية، فتطبيقات هذا النظام كان من الصعب الطعن فيها أو التخلي عنها، بالإضافة إلى ذلك المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تسير منذ عشرات السنين في إطار قانوني مدعم بما فيه الكفاية، ومتكيف مع التطورات الإقتصادية من جهة، والتحويلات والتطورات الداخلية والخارجية من جهة أخرى. فمختلف هذه الأخيرة التي تعرضت إليها المؤسسة الجزائرية أخذت بعين الإعتبار في مختلف النصوص التنظيمية الموجودة إلى يومنا، وهذه الأخيرة هي أيضا عرفت عدة تغييرات. كما أن قانون الضرائب والرسوم طرأت عليه هو الآخر تغييرات وتحويلات عن طريق قوانين المالية، حسب الحاجات والمعايير والمتطلبات الجبائية، والجدير بالذكر أن التوحيد والمعايرة المحاسبية المبرمج تطبيقها لاحقا، يجب أن تأخذ بعين الإعتبار هدف الوصول إلى برنامج يسهل عليها الإتصال بين الحاجات المحاسبية والجبائية. وفي النهاية ومن أجل السماح للمؤسسة الجزائرية بتلبية متطلبات المعايير المرتبطة بالجبائية، من المهم دراسة وحل كل المشاكل التي لها أثر في الموارد الجبائية للدولة، حيث لا نريد إعطاء الأولوية لجانب على حساب آخر، ولكن الإنتهاء من نتائج محاسبية إلى نتائج ضريبية.

#### **1- المقاربة النظرية للنظام المالي المحاسبي على القواعد الجبائية الجزائرية.**

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المالي المحاسبي الجديد سوف يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط الوطني للمحاسبة، التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسات، ويتطلب ذلك ضرورة تكيف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وزيادة شفافيته بالنسبة للمؤسسات من داخل وخارج الجزائر.

#### **أولا: النظام المحاسبي المالي الجديد والنتيجة الجبائية .**

حسب التطبيقات المحاسبية التي أنتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

والعناصر التي يكون الإختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية تتركز عموما في النقاط التالية:

**ن** القواعد والتقنيات الجديدة للاهلاك، والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا

جديدا على النظام الجبائي الجزائري.

**ن** التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي.

- ü تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية.
- ü تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.
- ü المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة، مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية.
- ü تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج.
- ü فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى.
- ü الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية، ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة،...
- ü العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

ثانيا: بعض الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد.

#### 1- الإهلاكات والقيمة الضائعة للأصول.

النظام الجبائي الحالي يعتمد على تقنيات عادية (مألوفة) للاهلاكات (بطريقة: خطية، متزايدة، متناقصة) عموما على أساس التكلفة التاريخية، في حين المرجع الجديد أخذ بعين الاعتبار التقنيات السابقة الذكر من قبل والمعطيات الآتية:

ü قيمة ومدة الاستعمال.

ü القيمة الضائعة.

أ- الإهلاكات.

إن تعريف الإهلاك يتطور، في حين أنه في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 يتعلق باسترجاع تكلفة، أما من الآن فصاعدا سيصبح توزيعا نظاميا للمبالغ المهلكة للأصل طوال مدة حياته المحتملة، أين نلاحظ استخدام المزايا الاقتصادية للأصل وهذا حسب المعايير IFRS، بحيث نقوم بتحديد طريقة اهتلاك الأصل حسب مميزات وخصائص المؤسسة، التي يرجع لها تحديد المدة وطريقة اهتلاك الأصل بحيث:

ü لم تكون مدة الحياة المتوقعة للأصل في المؤسسة أقل من مدة حياته الاقتصادية، نقوم بطرح القيمة المتبقية لهذا الأصل (قيمة التنازل عنه) من القيمة الإجمالية لنحصل على قاعدة الإهلاك.

ü طريقة الإهلاك يجب أن تترجم أحسن طريقة لاستخدام المزايا الاقتصادية للأصل، أي متناسبة مع وتيرة الاستعمال المحتملة التي يتم تحديدها من طرف إدارة المؤسسة، وليس عن طريق مدة مطبقة عادة حسب أصناف الأصول، لذلك يجب من الآن فصاعدا اهتلاك العناصر الأساسية للأصل كل على حدى، عندما تكون لها مدة حياة أو وتيرة اهتلاك مختلفة (حالة مبنى وسقفه على سبيل المثال)، هذا النوع من الإهلاك حسب المكونات يمكن أن تستعمل فيه طرق مختلفة، أو معدلات اهتلاك خاصة لكل جزء (مختلفة عن طريقة اهتلاك الأصل ككل)، حيث أن حساب اهتلاك كل جزء من الأصل على حدى ينتج عنه وضع خطة اهتلاك لكل جزء.

ب- القيمة الضائعة للأصل.

عند كل ترصيد لحساب المؤسسة يجب أن نتساءل عن وجود مؤشر يدل على أن الأصل يمكن أن يفقد جزءا من قيمته (على سبيل المثال: خسائر مادية، تغير في المحيط التقني أو القانوني، تغير

في معدلات الفائدة...) في حالة الأصل المستحق نقوم باختبار لنقصان القيمة: القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت تقارن بالقيمة المسترجعة أي بمعنى سعر الأصل المحتمل اهتلاكه وقيمة الاستغلال أي مقيمة بمجموع التدفقات النقدية الحالية الصافية التي يمكن للأصل أن يحصلها، فإذا كانت القيمة الحالية تظهر أصغر من القيمة المحاسبية الصافية، التدني في القيمة يسجل في القيمة الحالية.

أما في المرجعية الجديدة، الخسائر في القيمة ليست حتماً منتهية: المؤونة يمكن تشكيلها مسبقاً إذا كانت قيمة الأصل المعالجة في حدود قيمة الأصل المهلك، فتطبق هذه القواعد المتعلقة بالنقص في القيمة للأصول الثابتة تؤدي إلى تغييرات مستمرة لمخطط الاهتلاك بالموازاة مع هذا الانخفاض، النقص في القيمة يخفض قاعدة الاهتلاك ويأخذ هذا بعين الاعتبار مسبقاً عند تحويلنا من جديد قاعدة أقساط الاهتلاكات، إذن الاختبارات المستقبلية لهذه التغييرات يعطي لها مميزات خاصة.

## 2- النتائج الجبائية.

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغييرات طريقة الاهتلاك بحسب مكونات الأصل بالموازاة عند أول تطبيق لقاعدة الاهتلاك والخسارة في قيمة الأصل، فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها أن تكون مطبقة سلفاً، أي كأنها دائماً مستعملة قبل تقسيم الأصل حسب مكوناته هذا ما يؤدي بنا إلى حساب اهتلاك جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديدة، ولكن عملياً هناك طريقتين يمكن تطبيقهما من طرف المؤسسة من أجل المرور إلى النظام الجديد، وهما:

ü طريقة إعادة التكوين لتكلفة الاهتلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي يجب تطبيقها، وإعادة حساب الاهتلاكات انطلاقاً من هذه التكلفة، تغييرات الأصول تعالج محاسبياً في الأموال الخاصة.

ü طريقة إعادة منح القيم المحاسبية، التي هي طريقة توقعية على مستوى حساب الاهتلاكات، والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية، حيث يجب عليها إعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة النسب التي تمثل تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية للأصل، كل مكون يهتك على مدى استعماله المتبقية ابتداءً من أول سنة تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد.

التطبيق الأول لطريقة الاهتلاك لكل عنصر تقرض على المؤسسات إعادة إرجاع المؤونات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بإعادة تعويض الاستثمارات.

أ- مدة الاهتلاك.

### \* بالنسبة للأصول غير المركبة.

يجب علينا الأخذ من أجل تحديد النتيجة الضريبية مدة الاستعمال للجزء المتعلق بالاستثمارات الثابتة، ما عدا مباني التوظيف (les immeubles de placement) (مبنى حيز عليه لهدف واحد هو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر)، والذي سوف يهتك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة اهتلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة استعماله.

الاختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبية المتعلقة بالأصل يمكن لها أن تعالج بالطريقة التالية:

ü إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، سوف يطبق اهتلاك استثنائي.

ü إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أطول من مدة استعماله في المؤسسة، فإن الحل ليس محددًا بطريقة نهائية.

- تكون المؤسسة أمام إشكالية إعادة إدماج الفرق الموجود بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي، والذي ليس له أثر إلا بوضع المؤسسة في الحالة الابتدائية.
- وأما بالسماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها.

**\* بالنسبة للاستثمارات غير المركبة.**

الإهلاك المحاسبي يجب أن يحسب حسب المدة الحقيقية، إذا كانت مدة الاستعمال جد قصيرة، الإدارة الجبائية يجب عليها أن تسمح للمؤسسات بتطبيق اهتلاكات استثنائية. الفرق بين القواعد المحاسبية والجبائية يمكن أن يعالج بالطرق التالية:  
N إذا كان الإهلاك المحسوب على أساس مدة استعمال كبيرة على مدة الإهلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.  
N إذا كان الإهلاك المحسوب على أساس مدة استعمال قصيرة على مدة الإهلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.  
ويمكن الأخذ بإمكانية الإهلاك حسب الطريقة المتناقضة ومدة الإهلاك لكل مكون سوف تحدد معاملا الإهلاك المتناقض المختار.

**ب- مصاريف إعادة التجديد، الإصلاح والمراجعة.**

هناك نظام يمكن أن يمنح الخيار للمؤسسات:

N إما تخصيص مؤونات للإصلاحات الكبيرة.

N إما بتطبيق طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل والمنشأة في هذه الوضعية.

وهذه الخاصية (الخيار) ينتج منها نتائج جبائية: ففي الحالة الأولى المؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها، وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها إعداد مخطط اهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل.

**ج- قاعدة اهتلاك الأصل.**

القيمة المهتلكة للأصل هي القاعدة (المبلغ) التي يحسب عليه الإهلاك، وهو المبلغ الإجمالي (مبلغ الحيازة) بطرح القيمة المسترجعة (القيمة الأصلية للأصل مطروح منها أعباء التنازل) في هذا المنظور هناك بعض الأصول الثابتة قيمتها المهتلكة متناقضة، لكن يمكن للمؤسسة أن تحسب الإهلاك على كل القيمة (القيمة الإجمالية) عن طريق اهتلاكات استثنائية.

**2- الإختلافات الجبائية الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.**

**أولا: مفهوم القيمة العادلة (Juste valeur):**

خاصية تقييم بعض الأصول والخصوم حسب قاعدة القيمة العادلة في تاريخ الحيازة حسب المرجعية الجديدة هي مختلفة تماما مع النظام الجبائي الذي هو قائم على التكلفة التاريخية.

**1- التقييم اللاحق للأصول الثابتة.**

القواعد المحاسبية الجديدة تحدد أنه بعد تسجيله محاسبيا كأصل: الأصول الثابتة يجب أن تكون مسجلة بتكلفتها، تقليل من الإهلاك المتراكم والقيمة الضائعة، بينما هناك معالجة أخرى مقبولة هي إعادة تقييم الأصول الثابتة حسب الأصناف.

الأصول الثابتة المادية يمكن إعادة تقييمها حسب القيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو بقيمة محددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات، كما أن إعادة التقييم يجب أن تقوم وفق قواعد كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية بصفة كبيرة عن التي سوف تحدد عند استعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال، وعند إعادة تقييم أصل ثابت يجب كذلك إعادة تقييم كل صنف من الأصول الثابتة التي هي تشكل جزءا منها في أن واحد.

**2- حالة مباني التوظيف (les immeubles de placement).**

مباني التوظيف يجب أن تكون مقيمة ابتدائيا بتكلفتها، من أجل التقييمات اللاحقة، فالمؤسسة يجب أن تختار الطريقة المحاسبية كما أنه يجب تطبيقها على كل مباني التوظيف.

#### أ- نموذج القيمة العادلة:

بعد التسجيل المحاسبي الأولي، كل مباني التوظيف يجب أن تقيم حسب قيمتها العادلة، لأن هذه القيمة تعكس الحالة الحقيقية للسوق والحالة المرجحة في تاريخ الإقفال، وليس لتاريخ مستقبلي أو ماضي، إذا المؤسسة ليس في مقدورها تقييم بصفة دقيقة القيمة العادلة لمبنى التوظيف، فحسب المعالجة للمعيار IAS16 تكون بالتكلفة، تقليل الاهتلاك والقيمة الضائعة. كل ربح أو خسارة ناتج عن تغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في النتيجة لهذا النشاط.

#### ب- نموذج التكلفة:

يتعلق الأمر بنموذج منتظر من خلال المعيار IAS16، التكلفة منقوص منها الاهتلاك المتراكم والقيمة الضائعة.

أكثر دقة إذا كانت القيمة العادلة مأخوذ منها، المبنى يكون إلى حد ما ضمن تصنيف جديد: ليس بعقارات قابلة للاهتلاك ولا مخزونات، تغيرات القيمة لهذا الأصل سوف تسجل في النتيجة، ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة.

#### ج- حالة الأدوات المالية.

يجب إعادة ترتيب عناصر الميزانية من كل صنف (أصول أو خصوم) إلى آخر، فتنطبق المرجع IFRS يتطلب تغيير الصنف المحاسبي لبعض عناصر الميزانية، فالنظام المحاسبي المطبق على مختلف أصناف الأصول والخصوم الذي يتبع اليوم طبيعته المحاسبية (الصنف)، هو عرضة للتغيير وبالأخص السندات، فالمرجع الجديد لا يميز بين سندات المساهمة وسندات التوظيف، لكنه يميز بين الأصناف التالية:

ü أصول محجوزة حتى نهاية الصفقة.

ü أصول محجوزة حتى تاريخ الاستحقاق.

ü ديون وحقوق مصدرة من طرف المؤسسة.

ü أصل متوفر للبيع.

عند التسجيل المحاسبي الأولي، الأصول المالية تكون مقيمة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة في المقابل، هذا بالإضافة إلى أن تكاليف الصفقة مدموجة في التقييم الأولي لكل الأصول والخصوم المالية.

هذا التصنيف المحاسبي الجديد للسندات يمكن أن يلاقي عقبات في النظام الجبائي بخصوص سندات التوظيف، فيما يتعلق بقواعد تقييم السندات عند كل إقفال (قيمة المنفعة حالياً) أو المعالجة الضريبية.

#### د- التقييم والتسجيل المحاسبي للتغيرات في القيمة العادلة.

كل الأدوات المالية (أصول، خصوم، التزامات خارج الميزانية) يجب أن تكون مسجلة محاسبياً حسب أصنافها، فطرق التقييم تعالج إما بطريقة التكلفة المهلكة، أو طريقة القيمة العادلة. في حالة القيمة العادلة، التغيرات في هذه القيمة تسجل محاسبياً إما في النتيجة أو الأموال الخاصة حسب صنف الأدوات المالية.

#### ثانياً: تكاليف البحث والتطوير.

نفقات البحوث المطبقة أو التطوير تسجل محاسبياً حسب اختيار المؤسسة في المصاريف، أما المعالجة الجبائية فتتبع المعالجة المحاسبية التي طبقت حتى الآن. حسب مشروع النظام المحاسبي الجديد و IAS38، لم يترك الخيار للمؤسسة، لم يحدد المرجع سوى مشاريع البحث (تكاليف يجب تسجيلها في المصاريف)، ومشاريع التطوير (نفقات يجب تجميدها إذا ما توفرت شروط معينة)، شروط التجميد سوف تكون بدون شك محققة بصفة آجلة أكثر مما عليه اليوم، فمعايير التسجيل المحاسبي تكون مقيمة في التوقعات الواحدة النشاط.



النظام الجديد يتنبؤ بأن التسجيل المحاسبي يكون إجبارياً للتكاليف الناتجة عن مرحلة البحث والتشغيل على حساب التكاليف المحصلة خلال مرحلة التطوير (معتبرة على أنها تفضيلية)، هذه الوضعية تختلف مقارنة بالنظام الجديد والذي يفرض تشغيل تكاليف التطوير عندما تكون الشروط محققة.

### ثالثاً: التغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

مشروع المرجع المحاسبي للمؤسسة يوضح بأن هذه التغييرات والتصحيحات، والتي علق عليها في الملاحق، يجب أن تبين مباشرة على مستوى الأموال الخاصة (المرحل من جديد) بدون تسجيل في حساب النتائج.

إذن الإطار التنظيمي الجبائي الحالي، هل سيقبل هذه الخيارات دون مخاطرة للإدارة الجبائية بخسارة جزء من هذه الموارد الجبائية، بدون تقييم أولي لنتائج هذا النوع من الحالات؟ المعيار IAS38 يوضح نوعين من التغييرات في الطرق:

ü التغييرات التي تحدثها من خلال تبني معيار أو ترجمة جديدة.

ü التغييرات تؤدي إلى تقديم بصفة دقيقة في القوائم المالية صفقات وأحداث على الحالة المالية الإجمالية، وكذلك الأداء المالي وتدفقات الخزينة.

ويجب الإشارة إلى أن معالجة بعض التغييرات بالطريقة المحاسبية الناتجة عن تبني معيار جديد والتي يمكن أن يمكن أن تقاد بحالات خاصة (حالات مؤقتة) التي يتضمنها المعيار الجديد.

اختلافات هذه الطريقة عن الطرق الأخرى مرده تبني معيار جديد، كما يجب أن يطبق بأثر رجعي وأثره يحول إلى الأموال الخاصة الافتتاحية لأول نشاط يقدم مقارنة بين وضعيتين (وضعية وفق النظام السابق وأخرى وفق النظام الجديد) كما أن المعلومات المتعلقة بالمعالجة الجبائية للعمليات، فالمرجع يوضح بأن التعديلات إجبارية يجب أن تحول للأموال الخاصة الافتتاحية، بالإضافة إلى كل التغييرات في الطريقة يجب عليها أن تعالج محاسبياً بالأموال الخاصة، وهذا ما يقودنا إلى الأسئلة التالية:

ü إذا كانت كل التغييرات في الطريقة المحاسبية وأثار التطبيق الأول للمرجع الجديد لوحظت في الأموال الخاصة، كيف تكون معالجة تغييرات الأصل الصافي بالزيادة أو بالنقصان؟

ü إذا كانت القواعد الجبائية الحالية في صدد التغير للاستجابة للقواعد المحاسبية (المعايير المحاسبية الدولية)، ولذا يجب وضع نظام جبائي جديد متعلق بأثر التغير في الطريقة والتطبيق الأولي لمعايير IFRS.

### رابعاً: التسجيل المحاسبي الضريبي.

يحدث بصفة دورية وجود فروقات، تكون مفسرة بيت تاريخ تحمل عبء جبائي أو اجتماعي على المستوى المحاسبي وتاريخ تحمل نفس العبء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة (مثل مؤونة العطل المدفوعة).

النظام الجبائي يحث على تحقيق التكلفة من أجل إدخالها في النتيجة الخاضعة، بينما المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي يشير إلى مفهوم التكلفة المستحقة والتي هي نفسها أدخلت للنتيجة المحاسبية ومن هنا تطرح لنا مشكلة إعادة الإدماج الضريبي لهذه التكلفة؟

النظام المحاسبي المالي يوضح التكلفة أو قيمة الضريبة تساوي قيمة مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط، والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة تحت غطاء الفوائد أو الخسائر الجبائية للنشاط.

خصوم الضريبة المؤجلة هي مرتبطة بمبلغ الضريبة الواجبة الدفع خلال النشاط المستقبلي تحت غطاء الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، أما أصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بمبلغ الضريبة المسترجعة أثناء النشاط المستقبلي تحت غطاء:

#### ن الفروقات المؤقتة.

ن الخسائر الضريبية المعالجة سابقا.

ن قروض الضريبة المعالجة سابقا.

أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تخصم أو تضاف في الأموال الخاصة إذا تعلقت بعناصر دائنة أو مدينة مباشرة في رؤوس الأموال لنفس الدورة أو لدورات أخرى. المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 لا يحمل أي توضيحات متعلقة بالتسجيل المحاسبي للضريبة، وفي الواقع المؤسسات تطبق المؤسسات طريقة الضريبة المستحقة، كما أن مبلغ الضريبة يسجل في النتيجة حتى ولو كان يحمل عناصر مسجلة في أموال خاصة، ويمكن للضريبة أن تحمل على الأموال الخاصة في بعض الحالات الخاصة:

ن عند تغيير الطريقة، الاقتطاع على الأموال الخاصة يكون ضريبة صافية.

ن في حالة زيادة رأس المال، تكاليف الإصدار تحمل علاوات إصدار القيمة الصافية للضريبة.

التسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة ابتداء من الاقتصاد الضريبي المحتمل الذي لا يظهر قانونيا، والذي يبنى حق على الحقوق والذي يتنازل عنه كحق.

#### خامسا: تحويل الحقوق والديون إلى العملة الأجنبية.

من أجل الشفافية المالية والاقتصادية، المرجع المحاسبي ينص على أن عملية تحويل الحقوق والديون إلى أموال بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة يجب أن يتم في الاتجاهين:

ن أعباء: إذا كانت خسارة.

ن نواتج: إذا كانت ربح.

#### خاتمة:

إن الجزائر بإقدامها على تبني فكرة المعايير الدولية من خلال نظام محاسبي مالي جديد، فهي تحدد تقدم كبير وجبار نحو التوافق الدولي للمحاسبة، ويمكن القول أنها تتجه نحو تكييف المخطط المحاسبي الوطني وفق المعايير المحاسبية الدولية، حيث تم إجراء إصلاح محاسبي يعمل على تطبيق المبادئ والقواعد التي تنص عليها المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق مع هذه المعايير، والذي يعتمد بشكل كبير عليها من حيث الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، القواعد المحاسبية للتسجيل والتقييم والقوائم المالية المطلوبة. ينتج عن هذا التطبيق تأثيرات على عدة جوانب مرتبطة بالمحاسبة، من خلال التأثير على الممارسات التي كانت تعتمد على مبادئ وقواعد المخطط الوطني للمحاسبة، لاسيما النظام الجبائي الجزائري، المؤسسات ومهنة المحاسبة، والتي ينبغي تكييفها لتكون مهياً عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، بما يسمح بتوفيق البيئة المحاسبية في الجزائر

ومن هنا نلاحظ جهود الجزائر لمحاولة تكييف مخططها الذي سيعكس التوجه نحو توفير معلومة مالية مفهومة وطنيا ودوليا، رغبة وإرادة الجزائر بالاندماج في الاقتصاد العالمي والإستفادة منه، وتسهيل المعاملات بين المؤسسات، وكذا بين المصالح الجبائية من خلال ما يخلقه من شفافية.

المراجع والهوامش

- 1- طارق عبد العال حماد، أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 ، ص: 49-50.
- 2- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، شركة مطابع الخط، عمان، الأردن، 1999، ص: 50.
- 3 - عبد القادر بكحل، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم ال تسيير، جامعة الشلف، 2009/2008
- 4-Imad Rezzag Lebza، Nécessite d'adapter le plan comptable natinal aux exigences comptablaes internationals، Mémoire PGS، Ecole Supérieur de Commerce، Alger، 2003/2004.
- 5-الأمر رقم 02-08 مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.
- 6-ناصر دادي عدون، شعيب شنوف، خصائص محاسبة الشركات الدولية وضرورة التوحيد المحاسبي الدولي، مجلة التواصل، العدد 15، جامعة عنابة، الجزائر، 2005.
- 7- المرسوم الرئاسي رقم: 159/05 المؤرخ في: 2005/04/27 المتضمن المصادقة على اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوربي ، المادة: 57.
- 8-الحاج نوي، إنعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2008/2007.
- 9- المرسوم التنفيذي رقم: 156/08 المؤرخ في: 2008/05/26 المتضمن لتطبيق أحكام القانون رقم: 11/07 المؤرخ في: 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي.
- 10- بعض الأحكام الجبائية الواردة في قوانين المالية العادية والتكميلية لسنتي: 2009-2008.