

## في ظل بيئة الأعمال الدولية. واقع المحاسبة الجزائرية

زوهري جلييلة  
أستاذة مساعدة قسم "ب"  
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير  
جامعة جيلالي ليايس بسيدي بلعباس-الجزائر-

### الملخص:

من خلال هذا المقال سنحاول إبراز أهم الخصائص التي ميزت بيئة الأعمال الدولية، وذلك من حيث الاختلافات التي أصبحت تميز المجال المحاسبي بين الدول، كما سنوضح بعض المفاهيم الخاصة بكل من التوحيد والتوافق المحاسبي من حيث إظهار الفرق بين هذين المصطلحين، وكذا الأهداف والمبررات والمعوقات التي تواجه تطبيق وتنفيذ هذين الإستراتيجيتين كنموذج دولي يساعد في التقليل من التباينات المحاسبية والمالية بين الدول. وفي هذا الإطار سندرج المحاولة الجزائرية الرامية إلى تحقيق الإصلاح المحاسبي مع تبيان لأهم النقاط التي ميزت المخطط المحاسبي الوطني وأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد.

### تمهيد:

إن المحاسبة هي نتائج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنموية التي تؤدي إلى اختلاف الطرق والأساليب في المعالجة من دولة لأخرى، فلم تظهر أهمية تناول موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية، إلا مع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم. ولعل ما عمق الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بين الدول، طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإيجابية عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي. وكذلك طبيعة الأهداف الموكلة بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة. والواقع أن التفكير في وضع محاسبة دولية من خلال تحديد معايير محاسبية عالمية يأتي من الحاجة إلى التطبيق العملي المستند إلى الدقة والأمانة والموضوعية في وضع المعلومات المحاسبية على أسس موحدة سليمة سواء على مستوى الدولة أو على مستوى العالم حيث أن المحاسبة لا زالت علما اجتماعيا وليست علما بحتا، وتأتي مسؤولية المحاسب في انه يتعامل مع معايير لا يتم قياسها ماديا فليس لديه مقياس موضوعي كالمتر مثلا، بل كثير من الأمور قد تخضع لتقديره الشخصي وهنا مكمن الضعف في المحاسبة عموما، مما يدعو إلى التفكير العام بين المحاسبين إلى الاتفاق على معايير محاسبية موحدة المعنى والتطبيق على مستوى العالم، مما ينشأ لنا ما قد نسميه المحاسبة الدولية. والجزائر كغيرها من الدول لا يمكن أن تفعل ميدانها الإقتصادي إذا لم تنشأ مجموعة من الإصلاحات على مختلف المستويات سواء تعلق الأمر بالجانب القانوني أو الجبائي أو المالي والمحاسبي وكل ذلك بهدف تشجيع الإستثمارات الأجنبية وتنمية المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في إطار ما يعرف بالشراكة، وفي هذا الإطار يعتبر الإصلاح المحاسبي النواة الأساسية لكل تغيير إقتصادي بأعتباره يمثل وسيلة إتصال وضبط لكافة التباينات الممكنة بين القوائم المالية والمحاسبية الدولية. من خلال هذه الورقة العلمية سيتم التطرق إلى محورين أساسيين هما: أولا: إشكالية التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي. ثانيا: الواقع المحاسبي والمالي في الجزائر.

### أولا: إشكالية التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي.

إن المحاسبة الدولية بمفهومها الحديث تهتم بوضع إطار نظري وعملي على المستوى الدولي للممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة والنتيجة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة، فهي تبحث في تشكيل ودراسة مجموعة مبادئ محاسبية تكون مقبولة عالميا، والتي تهدف إلى إيجاد معايير كاملة لمبادئ المحاسبة دوليا، وفي هذا المجال ظهرت الحاجة المتزايدة لما يعرف بالتوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين.

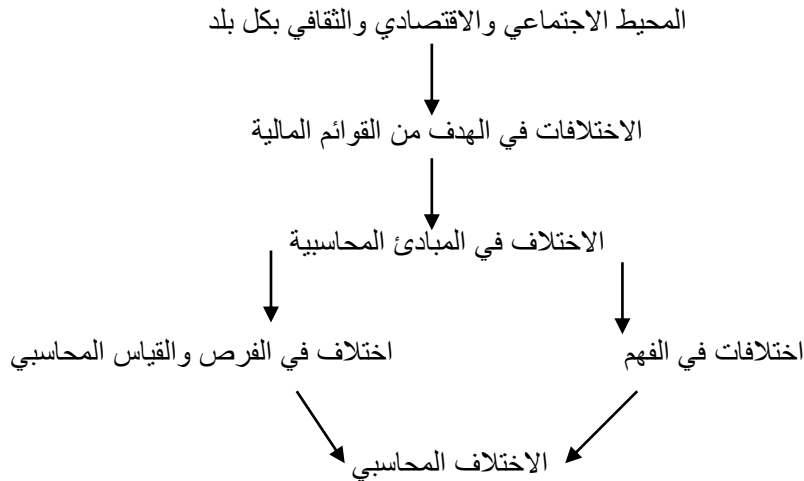
### 1-1 أسباب التباينات المحاسبية بين الدول

لقد أدت الاختلافات الظروف البيئية المحيطة بكل بلد إلى ظهور تباين في القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في كل دولة في العالم، ولعل من أبرز الأسباب التي ساهمت في تعميق هذا التباين المالي المحاسبي بين الدول يمكن توضيحها في النقاط التالية:

أ- الأنظمة القانونية والقضائية: بناء على الدراسة التي قاما بها (Salter & Douppnik 1992) (1) توصلنا إلى أن الممارسة المحاسبية السائدة في أي دولة، غير مستقلة عن محيطها القضائي التي تمارس فيه، وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين (2):

- مجموعة القانون العرفي، والتي تتميز باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع (الدول الأنجلوسكسونية).
- مجموعة القانون المكتوب، تميز هذه المجموعة بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية) وهذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي (3).
- ب- الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية: هناك دول تتبنى نظاما مركزيا في تسيير اقتصادها وتخطيطه، في حين تتبع بعضها الآخر أساليب لا مركزية في تسيير الاقتصاد، فنجد بعض المؤسسات تعتمد على المنظومة المصرفية والبنكية في تمويلها مثلما هو الحال في الدول الفرنكفونية، بينما تتبنى مؤسسات أخرى الأسواق المالية كمورد أساسي للتمويل وهو ما نجده جليا في الدول الأنجلوسكسونية. هذا وبالإضافة إلى التفاوتات في معدلات التضخم الاقتصادي لكل دولة، وأيضا السياسات النقدية المتبعة في تحقيق التوازن النقدي، وكذا الأنظمة الجبائية المؤثرة على حساب النتائج والأرباح وكل هذا ينعكس على النظم المحاسبية المتبعة في تلك الدول (4).
- ج- الفروقات الثقافية والحضارية بين الدول: حيث تتوضح هذه الاختلافات من حيث اللغة و القيم الثقافية والاجتماعية ... إلخ، و هي فروقات تنعكس آثارها على كثير من المفاهيم المحاسبية السائدة لدى شعوب العالم وكذلك على ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية وبالأخص على:
- مستوى التكوين والتعليم العالي،
- الأهمية المولاة لمهنة المحاسبة والمراجعة.
- د- المبادئ الدينية: إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة فحكومات الدول الإسلامية عليها أن تعتمد نظام اقتصادي خال من الفوائد (الربا) ولذلك عليها أن تجد وسائل لعرض و توصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة.

#### الشكل رقم(1): أصول الاختلاف المحاسبي



Source: Bernard REFFOURIER, Axel HALLER, Peter WALTON, "comptabilité internationale", (France :Ed libraire cuibert, 1997), P 2.

#### 1-2/ التوحيد المحاسبي

- التوحيد المحاسبي وظيفة ليس من السهل فصلها عن طبيعة النظام الاقتصادي، من حيث أنها تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية للمعلومات التي يكون هذا النظام بحاجة إليها. و عليه فالتوحيد المحاسبي أصبح مطلبا أساسيا لموائمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة والتي لها تأثير كبير على حياة المؤسسة التي تعنى بها المحاسبة.
- أ- مفهوم التوحيد المحاسبي: لقد تم تعريف التوحيد في الأدب المحاسبي بتعاريف مختلفة نذكر منها:
- التوحيد المحاسبي هو " أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى" (5) فهو يعني التماثل والتطابق والانتظام.
- أما (Rousse) فقد عرف التوحيد المحاسبي بأنه: " عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسة المنتجة في الدولة أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه " (6)
- وباختصار، يمكن القول أن التوحيد المحاسبي يعني بتطبيق لغة موحدة أي التماثل في (المعايير المحاسبية، المصطلحات، القواعد، التبويب...) بهدف تسهيل عملية الاتصال بين مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية.
- ب- أهداف التوحيد المحاسبي: إن عملية التوحيد تقوم أساسا على مبدأ تبادل المعلومات المحاسبية والمالية والتي من أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستخدميها كالمستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية، وهو ما يفترض وجود مجموعة متجانسة من

القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية، ليتسنى من خلالها التوصل إلى قرارات (استثمارية، تمويلية،...) رشيدة. ويمكن إدراج أهم النقاط التي يسعى التوحيد إلى تحقيقها كمايلي:

- توحيد المسار المحاسبي بهدف الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة.
- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلبي احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، ذلك لأن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم (7).
- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.
- تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.
- يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفقاً لمتطلبات قانونية.

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة، بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛ (8)

- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة، بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهيل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها وإن كانت معدة في بلدان أخرى.
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة، لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار؛

- إذا تم الاتفاق على أسس ومبادئ المحاسبة عالمياً، فإن ذلك سيكون له أثر كبير في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها، عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلاً من التركيز حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموحدة؛

### ج- مستويات التوحيد المحاسبي: تتم عملية التوحيد المحاسبي على المستويات التالية(9):

\* على مستوى المبادئ: إذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم تطبيقها، ويقتضي ذلك في الواقع دراسة وحصر أهداف المحاسبة وتعديل البدائل التي يمكن عن طريقها تحقيق هذه الأهداف واختيار أكثرها تناسبا، ويشمل التوحيد المحاسبي على هذا المستوى ما يلي:

- توحيد التعاريف الخاصة بكل من الأصول ومجموعاتها المختلفة، والخصوم ومجموعاتها المختلفة، الإيرادات ومكوناتها المختلفة والمصروفات ومكوناتها والدخل والهدف من قياسه؛

- توحيد أسس ومبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصروفات؛

- توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية؛

- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المحاسبية.

\* على مستوى القواعد: ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة أو الممكن استخدامها؛

- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل منها، تماشياً مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛

- الحذر عند استخدام القواعد والمبادئ البديلة.

\* على مستوى التنظيم: يشمل التوحيد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية.

### 1-3/ التوافق المحاسبي:

من خلال هذا العنصر سنحاول إرساء بعض المفاهيم المتعلقة بالتوافق المحاسبي وذلك من خلال توضيح الفرق بين مصلي التوافق والتوحيد وكذا تحديد كل من أهداف ومبررات ومعوقات تطبيق التوافق المحاسبي.

أ- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي: عموماً، هناك شبه إجماع للباحثين في الميدان على أن التوافق (Harmonisation)

المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المنوط به تحقيقه، وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن (للمؤسسة نفسها) وعبر المكان (لمؤسسات مختلفة) ويتميز عن التوحيد

(Normalisation) على أنه توحيد كلي للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل (Uniformisation) على المستوى الدولي، وهو الأمر المستحيل والغير ممكن باعتبار أن المحاسبة تمثل جزء من المنظومة الثقافية لأي بلد(10).

ب- أهداف التوافق المحاسبي: من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي

للمحاسبة، إن هذه الدوافع لا بد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من عملية التوافق. فمن الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق وأهمها:

1/ المؤسسات المعدة للقوائم المالية: يساعد التوافق المحاسبي على (11):

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات- خاصة الدولية منها -الوقت والمال والجهد الذي يبذل في توحيد قوائمها المالية وذلك لقلّة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة، والتي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالباً ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى

- إنجاح عملية التسيير والمراقبة التي تقوم بها الشركات على مختلف فروعها، وقياس أداؤها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة.
- تحسين عملية اتخاذ القرارات عند المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة، بما يضمن الإقبال الكبير على استثمارات هذه الشركات.
- 2/ الأطراف المستعملة للقوائم المالية: إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي استبعاد أثر العوامل الثقافية والقيمية والعوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة(12).
- 3/ الهيئات الأخرى: تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة، من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيح من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة العكس أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي .
- ج- مبررات التوافق المحاسبي الدولي:** تزامنت أعمال التوافق المحاسبي مع سياق دولي تميز بالهيمنة الاقتصادية الأمريكية، وبروز التكتلات الاقتصادية وتعاضم دورها في الاقتصاد العالمي، في إطار ما يعرف بظاهرة العولمة(13)، التي شملت كل مناحي الحياة السياسية، الاجتماعية، الثقافية والاقتصادية، وأفرزت توسعا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات، ما أدى بدوره إلى تطور أسواق المال الذي رافقه احتياج لتبادل المعلومات نتيجة قصور الأنظمة المحاسبية الوطنية عن الإمداد بقواعد محاسبية فوق القطاعية أو فوق الوطنية، وغياب أدوات قياس واتصال جديدة قادرة على احتواء أنشطة المؤسسات بهدف الرفع من الكفاءة الاقتصادية التي كانت محور اهتمام العديد من الأطراف، وفيما يلي سوف نتناول أهم الدوافع التي نرى بأنها كانت وراء بروز أهمية التوافق المحاسبي الدولي والحاجة لمحاسبة دولية:
- ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي.
- ظهور سياسات الخصخصة أي تقليص حجم القطاع العام لمصلحة القطاع الخاص والحاجة الملحة لأسواق المال الكبرى لتمويل هذه السياسات على المستوى الدولي.
- قيود هيأت الرقابة، حيث لم تعد تقتصر فقط على الأسواق المالية في مجال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بحسابات المؤسسة بل تتعداها إلى معلومات عن قطاعات النشاط والأسواق الجهوية.
- تدخل الهيئات الدولية في مجال المحاسبة من الأسباب الرئيسية لتطبيق هذه المعايير وإن كان الأمر يختلف بين الدول المتقدمة التي أسست هذه الهيئات من أجل تحقيق مصالحها والدول المتخلفة والتي في الغالب تضطر لتطبيق هذه المعايير لأسباب عدة.
- تطور الأسواق المالية العالمية، خاصة في الدول المتقدمة التي تعتمد عليها بشكل كبير ومباشر في تعبئة الادخار ومواجهة الاحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل من المؤسسات الاقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من استثماراتها، وما تطرحه الحكومات من سندات لتغطية العجز في ميزانياتها.
- بزوغ فجر ثورة الاتصالات والمعلومات والتكنولوجيا الرقمية.
- تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية الدولية لصنع قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية.
- د- معوقات التوافق المحاسبي الدولي :** رغم المزايا السابقة في التوافق المحاسبي الدولي فإنه يواجه مشاكل مختلفة أهمها:
- الإختلافات البنية و الثقافية بين الدول.
- تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة.
- ضعف أو انعدام-أحيانا- القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد و المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.
- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالإستثمارات و المشتقات و الأدوات المالية و المعايير المرتبطة بالقيمة العادلة، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها و من ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح (14) .
- غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها لا تتوفر على أسواق على درجة من الكفاءة التي تفرز قيم سوقية يمكن إعتماها في التقييم المحاسبي .
- التوجه الضريبي و الحكومي : بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية .
- تعود المستثمرين و المستخدمين الآخرين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت بإستخدام طرق محاسبية أخرى خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين .
- المعايير المحاسبية تصدر باللغة الإنجليزية و ترجمتها إلى اللغات الوطنية (غير الإنجليزية) أفقدها مضمونها الأصلي.
- إصدار معايير محاسبية دولية في شكل نصوص عامة و ترك التفاصيل لكل دولة .فهذه المعايير لا تتعاطى إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محددة من الدول بعينها .

في ظل الاتجاه المتزايد نحو عولمة وتبني المعايير المحاسبية الدولية بين الدول، تتفاعل البيئة المحاسبية في الجزائر، تفاعلا إيجابيا ومطرذا مع البيئة المحاسبية الدولية.

وفي سياق تحول الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر مع دول الاتحاد الأوروبي، واستمرار المفاوضات بشأن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC) باشرت الجزائر في شهر مارس 1998 م إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 ، الذي أصبح يعاني من نقائص كثيرة وأصبح قاصرا عن مواجهة احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار لدى مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية وخاصة المستثمرين والمقرضين.

هذا الإصلاح الذي من شأنه تحقيق التوافق بين الممارسة المحاسبية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وإخراجها من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية. وقد توجت جهود الإصلاح هذه بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وذلك بصدور القانون رقم 11-07 في 25 نوفمبر 2007 ، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 2010 م.

**1-2/ محدودية المخطط المحاسبي الوطني:** تجدر الإشارة إلى أن التوجه الاقتصادي الجزائري من اقتصاد مركزي إلى اقتصاد أكثر اعتمادا على التمويل من السوق، يفترض تغيير أدواته وفلسفة هذا النظام الجديد، ومنها نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات متعاملين السوق المالية (المستثمرين) ، وهذا عكس ما كان في المخطط السابق الذي يكون فيه المتعاملون فيه البنوك (القطاع العام خاصة) ، لذلك يمكن القول أن المخطط المحاسبي الوطني أدى دوره في هذا المجال، لأنه وضع لتحقيق أهداف محددة أهمها:

- تسهيل التنبؤ واتخاذ القرار للتخطيط الوطني المركزي وللمؤسسات الاشتراكية؛
- استخراج بعض العناصر ذات منحى اقتصادي هام ولها إمكانية التجميع بسهولة لدى المحاسبة الوطنية مثل القيمة المضافة وإجمالي الخام لرأس المال الثابت والاستثمار المنتج؛
- معرفة مستوى المخزونات والتكاليف وسعر التكلفة بهدف تحسين كفاءة تسيير المؤسسات ؛
- إدراك وتحكم الارتباطات الموجودة في التسيير وذمة المؤسسة بواسطة تحليل ديناميكي في صورة تدفقات للعمليات المحققة. ومع هذا ونتيجة لتطور الحاصل في البيئة الاقتصادية الجزائرية والدولية والتطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة ظهرت العديد من النقائص في هذا المخطط يمكن حصرها فيما يلي:

#### أ- النقائص المتعلقة بالإطار المفاهيمي :

- إن غياب الإطار المفاهيمي ولو بصورة ضمنية في المخطط المحاسبي الوطني تسبب في جمود المحاسبة في بلادنا، فمن دونه لا يمكن إيجاد حلول للمعاملات والأحداث والمشاكل التي لم تتم معالجتها بموجب المخطط المحاسبي الوطني (15)، فالإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية بالإضافة لكونه دليلا لاختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار معين.
- إن أهداف المخطط المحاسبي الوطني ، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني ولا مع احتياجاته، فقد كان المخطط يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الموجه من خلال تقديم المعلومات (16) إلى جهاز التخطيط المركزي بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات ، وبالتالي تصبح المعلومات المحاسبية موجهة في المقام الأول نحو مستفيد رئيسي يتمثل في الدولة بهيئاتها المختلفة على حساب المؤسسة واحتياجاتها من المعلومات.
- لقد ركز المخطط المحاسبي الوطني على الجوانب التقنية المحاسبية، وأهمل العديد من الأمور المهمة، منها تحديد المستخدمين للقوائم المالية والمعلومات الواردة فيها وإن كان المنطق يؤكد على استخدامها من طرف الدولة وعليه فإن المخطط المحاسبي الوطني أهمل عدة مستعملين للمعلومة المالية، وبخاصة المستثمرين والمساهمين، خاصة في ظل اقتصاد السوق.
- لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني بصفة واضحة المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة بصفة كافية إذ كان لا بد أن تحدد بصفة صريحة حتى تصبح مرجعا رسميا واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متعارفا عليه يحذر تطبيقه ولا يتمتع بالزامية التطبيق.
- لم يرق معدو المخطط المحاسبي الوطني بشرح المصطلحات التي يستعملها المخطط، وكان من المفروض أن يخصص جزء لتوضيح وشرح كل المصطلحات المستعملة في المخطط سواء في جانب تسمية الحسابات والأصناف أو في جانب قواعد سير الحسابات(17).

#### ب- النقائص المتعلقة ببنية المخطط وأقسامه:

- غياب المحاسبة التحليلية فقد اعتمد المخطط المحاسبي الوطني عند تصميمه على نموذج المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية ، وقد ترك القرار في هذا الشأن للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي ترى أنه أكثر ملائمة لبنيتها ولحاجياتها(18).
- لقد حاول المخطط المحاسبي الوطني الحفاظ على تجانس الحسابات داخل الصنف الواحد حتى يقدم مجموع كل صنف قيمة متجانسة ذات مدلول معين، إلا أن هناك بعض الحسابات لا تحقق هذه الصفة ، ويمكن في هذا السياق ذكر مايلي:
- حالة صنف الأموال الخاصة: حيث يحتوي هذا الصنف على بعض الحسابات التي لا تشكل وسائل تمويل مساهم بها أو تكون موضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة حسبما يقتضيه تعريف المخطط المحاسبي الوطني للأموال الخاصة، وتتمثل هذه الحسابات خصوصا في الحساب رقم " 15 فرق إعادة التقييم"، والحساب رقم " 19 مؤونات الخسائر والتكاليف".
- لقد تغافل المخطط المحاسبي الوطني عن الفصل في كيفية معالجة وتسجيل بعض العمليات المهمة التي كان بعضها مطروحا على الساحة المهنية، ومن بين أهم هاته العمليات نذكر مايلي:

- البنائيات المنجزة على أراضي الغير: والتي تطرح مشكلا كبيرا فيما إذا كانت تسجل ضمن الاستثمارات بحكم أنها بنائيات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة؟ أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على أراض ليست تابعة للمؤسسة وبالتالي لا يمكن لها التصرف فيها وهي مجبرة على تركها في وقت معين .

#### ج- النقائص المتعلقة بقواعد وطرق التقييم:

- ارتباط الاهتمام بالمحاسبة في الجزائر، بقياس الربحية التي تعتبر أساسا للاقتطاع الضريبي.
- اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم أصول و التزامات المؤسسة دون وجود بدائل أخرى للتقييم، جعل عملية المقارنة الزمنية بين القوائم المالية تفقد معناها خصوصا في ظل موجة التضخم التي عرفتها الجزائر منذ بداية الإصلاحات الاقتصادية الكبرى سنة 1988 ، وبالتالي تفقد المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ الكثير من صلاحيتها وقدرتها على الإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة(19).
- لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني بدقة إلى كيفية حساب وتطبيق الإهلاكات، فلم يعرف مختلف الطرق المعتمدة لحساب الإهلاك (الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص، الإهلاك المتزايد) كما أنه لم يتم بتحديد ولا بشرح كيفية حساب واعتماد معدلات الإهلاك.

#### د- النقائص المتعلقة بالقوائم المالية الختامية:

- لا تخلو القوائم المالية التي يفرضها المخطط المحاسبي الوطني من النقائص سواء من حيث عددها، نوعها أو محتواها(20).
- لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها إعداد نفس القوائم المالية الختامية وهذا أمر غير عملي باعتبار التباينات بين المؤسسات من حيث الحجم والبنية القانونية... إلخ.
- لا تقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج معطيات عن الدورة السابقة التي تمكن من إجراء المقارنة بين الدورات المالية.
- حسب قواعد المخطط المحاسبي الوطني، فإن الهدف الأساسي الذي وجد من أجله هو تحديد نتيجة النشاط وبالتالي حساب الضريبة التي تكون في غالب الأحيان، إن لم نقل كله، غير معبرة عن الواقع نتيجة لتفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي الذي طبع سلوك المكلفين بالضريبة (21).

#### 2-2/ أهم الأسباب الداعية إلى إصلاح المخطط المحاسبي الوطني:

هناك العديد من الأسباب التي أدت بالجزائر إلى إصلاح المخطط المحاسبي الوطني فبالإضافة إلى النقائص التي ظهرت عليه عبر الزمن والتي اشرنا إليها هناك أسباب أخرى سرعت عملية الإصلاح ونذكر من أهمها:

#### أ- التوجه نحو اقتصاد السوق:

فتخلي الجزائر على النظام الاشتراكي والتوجه نحو اقتصاد السوق، والذي أدى بها إلى تخلي الدولة عن احتكارها للنشاط الاقتصادي، وفتح المجال أمام رجال الأعمال للاستثمار في شتى القطاعات. و يتحدد مفهوم السوق أساسا من خلال تنظيم تنافس الأسواق بحيث يكون مختلف الشركاء الاقتصاديين يتمتعون بكامل الحرية في اتخاذ القرار وهو ما يتطلب توفر نظام محاسبي فعال، يعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات، ويسمح بتوفير المعلومات الملائمة والمساعدة على اتخاذ القرارات الرشيدة(22).

#### ب- الخصوصية:

فبعد التخلي عن النظام الاشتراكي، والتوجه نحو اقتصاد السوق أصبح من الضروري تحويل ملكية القطاع العام إلى القطاع الخاص، وهو ما يدعى بعملية الخصوصية، والتي تعني منح القطاع الخاص دور متزايد داخل الاقتصاد أي أنها الرغبة في التحرر الاقتصادي بالدخول في اقتصاد السوق، ومواكبة النظام العالمي الجديد، بما فيه تطورات مهنة المحاسبة التي تعتبر وسيلة اتصال ضرورية لتحديث المجالات المالية، حيث تسمح الخصوصية بإمكانية رفع عدد المعاملات والصفقات وتحسين سوق الأوراق المالية، ومما يتيح فرص جلب المستثمرين المحليين وكذا الأجانب، وتوفير طرق تمويل جديدة.

#### ج- عقود الشراكة مع الدول الكبرى:

إن الجزائر وفي إطار سعيها المتواصل نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي وتحقيق مزيد من الانفتاح، بغية الاستفادة من مزايا الانضمام إلى التكتلات الاقتصادية الدولية و للمساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني وزيادة القدرة التنافسية، دخلت الجزائر من أجل ذلك في شراكة مع الإتحاد الأوروبي، يركز إطارها القانوني بالأساس على اتفاقية الشراكة الموقعة بين الجانبين في 2002 /04/22، والذي دخل حيز التطبيق في 01 /09/2005 (23).

والذي يأتي في مرحلة تتميز بانتهاج إصلاحات ترمي إلى التكيف مع متطلبات اقتصاد السوق، والتناسق في بعض جوانبها مع التجارب الأوروبية. وهو ما ينطبق على الإصلاح المحاسبي في الجزائر الذي يأتي بعد تجربة مماثلة في الإتحاد الأوروبي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وتعزيز أهداف الشراكة بين الطرفين يصبح العمل في بيئة محاسبية موحدة أمرا ضروريا يتوجب العمل على تحقيقه، بالإضافة إلى سعيها للإنضمام لمنظمة التجارة العالمية والذي يلزم أيضا الجزائر لتوفير البيئة المناسبة للدول الكبرى حتى تقبل بانضمامها ومنها البيئة المحاسبية.

#### د- تنشيط السوق المالية(البورصة) في الجزائر:

إن التطور الحاصل في المحاسبة والذي ينجم عنه نشوء المعايير المحاسبية الدولية يرجع ظهوره إلى متطلبات العولمة المالية، من عولمة الأسواق المالية والاستثمارات الرأسمالية، هذه الأخيرة تحتاج إلى تقارير محاسبية واضحة من شأنها توفير المعلومة المحاسبية المناسبة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

والجزائر كغيرها من الدول ليست بعيدة عن آثار العولمة المالية، وخاصة بعد إنشاء بورصة الجزائر، وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي أصبح عليها أن تعمل على إقامة نظام محاسبي فعال من شأنه توفير معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.

### 2-3/ جديد النظام المحاسبي المالي:

إن المتفحص للمخطط المحاسبي الوطني ثم للنظام المحاسبي المالي يلاحظ أن هذا الأخير يختلف عن الأول في بعض من الأمور من هذه الأمور والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

#### أ- المبادئ والمفاهيم:

فقد جاء النظام الجديد بمبادرة جديدة لم تكن في السابق منها: محاسبة الالتزامات، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، أسبقية الشكل بل المضمون، ومن حيث المفاهيم نجد الإطار المفاهيمي، الشفافية في العمل المحاسبي، العمليات بالعملة الصعبة، المسك الآلي للمحاسبة، المعايير المحاسبية؛

#### ب- القوائم المالية:

لقد أعتبر النظام المحاسبي المالي جدول تغيرات الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية، على عكس PCN الذي اعتبره من الجداول الملحقة، وهذا لما لهذا الجدول من أهمية بالغة في إظهار قدرة المؤسسة على تزويد مالكيها بالأموال اللازمة، وقدرتهم على ترك نسب أرباحهم وعوائد أهمهم في متناول المؤسسة؛

#### ج- سيولة الخزينة:

فيما يخص جدول سيولة الخزينة فيعد كذلك من الجداول الجديدة التي أضافها النظام المحاسبي المالي، لأن الميزانية لا تعبر بصدق عن كل الأحداث التي قامت بها المؤسسة خلال كل السنة، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ للمحل المالي عند اعتماده على الميزانية فقط.

#### د- المعايير المحاسبية:

فالجديد هنا أن النظام المحاسبي المالي أثار بصراحة إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في العمل المحاسبي وإن لم يحدد هذه المعايير، هل هي المعايير المحاسبية الدولية بترقيتها وتسميتها، أم عبارة عن معايير جزائرية مستمدة من الدولة، أم معايير محاسبية جزائرية محضة.

### 2-4/ مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي الجزائري الجديد : سنحاول عرض مقارنة بين

النظامين المحاسبين وذلك من الناحية التقنية لبعض

القضايا المهمة المطروحة في المحاسبة، كما هو مبين في الجدول التالي:

بعض القضايا المطروحة محاسبيا	المعالجة حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)	المعالجة حسب النظام المحاسبي الجزائري الجديد
شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها	تقدم الميزانية في شكل قائمة أو في شكل جداول . ترتب الأصول حسب درجة سيولتها، أما الخصوم فترتب حسب درجة الإستحقاق ،بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة و غير المتداولة	تقدم الميزانية في شكل جدول . عرض الأصول و الخصوم يتم بنفس طريقة IAS/IFRS
تصنيف الأعباء	تصنف حسب طبيعتها أو حسب الوظائف، وفي حال تقديم جدول حسابات النتائج حسب التصنيف الوظيفي يتعين تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخصوصا مخصصات الإهلاكات و المصاريف الخاصة بالعاملين.	نفس كيفية التصنيف حسب IAS/IFRS
جدول التدفقات النقدية	يعرض التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة أثناء الدورة المالية و ذلك حسب مصدرها: -التدفقات النقدية المتعلقة بالإستغلال حسب الطريقة المباشرة أو غير المباشرة . - التدفقات النقدية المتعلقة بالإستثمار . - التدفقات النقدية المتعلقة بالتمويل .	نفس كيفية العرض حسب IAS/IFRS
تقييم المخزونات	تقييم المخزون ينبغي ان يتم بإحدى الطريقتين: الوارد أولا الصادر أولا.	يفضل إستخدام الوارد أولا الصادر أولا أو التكلفة المتوسطة المرجحة.

	* التكلفة المتوسطة المرجحة. و إذا كانت بنود المخزون قابلة للتمييز، في هذه الحالة يتم تحديد تكلفة المخزون لهذه البنود بدقة.	
التنازل عن الإستثمارات	يتوقف حساب الإهلاك بمجرد إتخاذ قرار التنازل عن الإستثمار.	يتم حساب الإهلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي.
قروض الإيجار	يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول.	يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول.
إعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية	يمكن إعادة التقييم إذا كان هناك سوق نشطة خاصة بالقيم المعنوية، تمكن من معرفة القيمة العادلة.	يتم وفق نفس الشرط المحدد من طرف IAS/IFRS
تكاليف التطوير	تسجل ضمن الأصول بإعتبارها أصولاً معنوية	تسجل بنفس طريقة IAS/IFRS
المؤونات القابلة للتوزيع على عدة سنوات	لا يمكن توزيع أوتقسيم المؤونة	يمكن توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة.
المؤونات الخاصة بإعادة الهيكلة	لا يمكن إعداد مؤونة خاصة بإعادة الهيكلة وإنما التكاليف الخاصة بها تحمّل مباشرة.	تعلج بنفس طريقة IAS/IFRS
تحقق الإيراد	<b>بيع السلع:</b> يتحقق إذا توفرت الشروط التالية: - عند تحويل المنافع و الأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى الغير؛ - إمكانية تحديد سعر البيع والتكاليف المتعلقة بعملية البيع بدقة؛ - عدم وجود سيطرة إدارية من طرف المؤسسة على السلع محل البيع. <b>تقديم خدمات:</b> يتم الإعراف بالإيراد إعتامداً على نسبة إنجاز تقديم الخدمات بتاريخ القوائم المالية، إن كان بالإمكان قياسها بموثوقية.	يتحقق بتوفر نفس الشروط والضوابط المحددة من طرف IAS/IFRS
البيانات القطاعية	ينبغي أن تقدم حسب قطاع النشاط أو القطاع الجغرافي.	بنفس الطريقة المحددة من طرف IAS/IFRS

المصدر: نور الدين مزياني، "النظام المحاسبي الجزائري الجديد، بين الإستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية  
وتحديات البيئة الجزائرية"، جامعة سكيكدة، الجزائر، ملتقى 2009، ص 20.

لقد كشفت هذه المقارنة عن الأهمية الكبيرة للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، فهو يجسد التوجه الإقتصادي للجزائر  
من خلال الإطار المفاهيمي النظري لهذا النظام المحاسبي، ويعكس وجود إرادة قوية لتطوير الممارسات المحاسبية المحلية  
لتستجيب للمستجدات الدولية وتؤدي إلى تعظيم مكاسب الإدماج في الإقتصاد العالمي على الإقتصاد الجزائري.

#### الخلاصة:

لقد قامت العديد من المنظمات الدولية والإقليمية بالمساهمات المحاسبية لأجل تفعيل مفهوم التوحيد والتوافق الدولي، وكل ذلك  
حتى تكون المحاسبة الوسيلة الإخبارية التي تساعد في توفير معلومات محاسبية متنسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة  
والتداول بين الدول، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح في  
الوحدات الاقتصادية الدولية.

ويعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، ومواكبة التطور  
الحاصل في دول العالم، وهذا ما سيؤدي إلى تطوير الممارسات المحاسبية، وتقديم معلومات موثوق فيها وذات مصداقية لأنها  
تستعمل معايير محاسبية متطورة ومطبقة في أغلب دول العالم.  
لكن يبقى دائماً الإشكال المطروح حول كيفية تطبيق وتنفيذ هذا النظام الجديد على أرض الواقع، وسيبقى في ظل التجربة إلى أن  
يثبت أداءه وفعالته وثمارها على كافة المستويات وفي مختلف المجالات.



قائمة المراجع و الهوامش:

- 1/ Repris par RAFFOURNIER 2000 : "**Comptabilité internationale, in Encyclopédie de C. C. A**", Economica Éd., 2000; Paris, p 374.
- 2/ د. مداني بن بلغيث، "التوافق المحاسبي الدولي- مفهوم، أهداف ومبررات"، مقال علمي منشور بمجلة بجامعة ورقلة، ص115.
- / MERCADEL B. 3/2001 : "**Common law et civil law, in R. F. C** "., N° 331, Paris, pp 34-37.
- 4/ أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات"، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2004 ، ص 389.
- /COLASSE Bernard, "**Comptabilité générale : PCG 1999 et IAS**" ;Economica, Paris, 5 2001, P: 26.
- 6/ Rousse Francis : « **Normalisation comptable, principes et pratiques** » coll. Méthodologie, Paris1990, pp 24-25.
- 7/مدني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004 ، ص68.
- 8/براق تيجاني، "التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية"،(ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات الحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير)، 21-22 نوفمبر 2007 ، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر ، ص06 .
- 9/عبد الحي مرعي، "النظام المحاسبي الموحد" ، مؤسسة كتاب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1985 ، ص56-58.
- 10/A.KADDOURI et A. MIMECHE, "**Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF**" ;2007. Enag édition, Réghaia, Algérie. 2009 .P. 20.
- 11/محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005 ، ص270.
- 12/Rochat M et autre, "**I'Audit des entreprises multinationals in comptabilité internationale**", Vuibert edition, Paris,1997, P 522.
- 13/بعلوج بوالعيد، "العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية"، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 22 نوفمبر، الجزائر 2007 ، ص / 7 .
- 14/ فريدريك تشوي وآخرون، "المحاسبة الدولية"، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004 ، ص274.
- 15/ Nassiba Bouraoui, "**Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché**", mémoire de magistère, école supérieur du commerce, Alger, 1998/1999, P 97.
- 16/ حسب ما جاء حول أهداف المخطط المحاسبي الوطني التي تضمنها الخطاب الذي ألقاه وزير المالية في 05-05-1972 بمناسبة التأسيس الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة.
- 17/ طارق حمزة، "المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية واقتصادية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص150.
- 18/القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، المادة 6 .
- 19/محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، نوفمبر 1992 ، ص 48.
- 20/طارق حماد عبد العال، "التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل"، الدار الجامعية، مصر، 2000 ، ص247.
- 21/ روبرت ميجز، "المحاسبة أساس لقرارات الأعمال" ، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص 731 .
- 22/ شنوف شعيب، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS" ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، ص18.
- 23/ جمال لعشيشي، "محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد" ، الأوراق الزرقاء، الجزائر ،جانفي 2010 م ، ص11.

