



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية
تخصص اقتصاد دولي

إشراف الأستاذ الدكتور
محمد الشريف بن زوي

إعداد الطالبة
دنيا زاد نصراوي

لجنة المناقشة :

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
سعيدة حركات	أستاذ محاضر-أ-	جامعة أم البواقي	رئيسا
محمد الشريف بن زوي	أستاذ محاضر-أ-	جامعة أم البواقي	مشرفا
محمد براق	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة	عضوا
يزيد تفرارت	أستاذ محاضر-أ-	جامعة أم البواقي	عضوا
رفيق يوسف	أستاذ محاضر-أ-	جامعة تبسة	عضوا
حمزة غربي	أستاذ محاضر-أ-	جامعة المسيلة	عضوا

السنة الجامعية: 2018/2019

شكر وتقدير

أحمد الله تعالى وأشكره على توفيقه لي لإنجاز
هذا العمل

وأتوجه بخالص الشكر والامتنان للأستاذ
الفاضل "د. بن زواي محمد الشريف" على قبوله
الإشراف على هذا العمل وعلى جميع التوجيهات
والنصائح المقدمة من طرفه والتي كانت عوناً لي
في إتمام هذا البحث.

كما أتوجه بالشكر والتقدير لأساتذتي أعضاء
لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا
العمل وتحملهم عناء قراءته وتقييمه.

إهداء

أهدي هذا العمل إلى روح أمي الطاهرة

رحمها الله وأسكنها فسيح جناته

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة

العنوان

شكر وتقدير

إهداء

V-I

فهرس المحتويات

VII

قائمة الجداول

X

قائمة الأشكال

XII

قائمة الملاحق

XIV

قائمة المختصرات

أ-ل

المقدمة العامة

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة والتوافق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية

14

تمهيد

15

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي

15

المطلب الأول: لمحة عن مراحل تطور المحاسبة

17

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة

26

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات المحاسبي

32

المبحث الثاني: الاختلاف في الممارسات المحاسبية وضرورة تحقيق

التوافق

32

المطلب الأول: اختلاف النماذج المحاسبية الدولية

37

المطلب الثاني: ماهية التوافق المحاسبي الدولي

42

المبحث الثالث: مفهوم وخصائص ومحددات وإجراءات صياغة معايير

المحاسبة الدولية

- 42 المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية والهيئة المسؤولة عن صياغتها
- 48 المطلب الثاني: خصائص المعايير المحاسبية وإجراءات صياغتها
- 51 المطلب الثالث: محددات المعايير المحاسبية الدولية
- 54 المطلب الرابع: آلية تعامل IASB مع المعايير التي كانت تصدرها IASC
- 57 خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني

تبنى الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي

- 59 تمهيد
- 60 المبحث الأول: الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي
- 60 المطلب الأول: نقائص المخطط الوطني للمحاسبة
- 65 المطلب الثاني: التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي والتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني
- 67 المبحث الثاني: تقديم عام للنظام المحاسبي المالي
- 67 المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للنظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه
- 73 المطلب الثاني: استحداثات ومبادئ النظام المحاسبي المالي
- 77 المطلب الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي
- 79 المبحث الثالث: مقومات وصعوبات وتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 79 المطلب الأول: مقومات تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 81 المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

83 المطلب الثالث: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي

86 خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث

الإطار العام للشراكة الأورو-جزائرية

89 تمهيد

90 المبحث الأول: أساسيات حول الشراكة الأجنبية

90 المطلب الأول: مفهوم الشراكة الأجنبية وأهدافها

94 المطلب الثاني: النظريات المفسرة للشراكة الأجنبية

98 المطلب الثالث: أنواع الشراكة الأجنبية

104 المبحث الثاني: مسار ومضمون ودوافع وتقييم اتفاقية الشراكة الأورو-

جزائرية

105 المطلب الأول: مسار عقد اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

107 المطلب الثاني: مضمون اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

112 المطلب الثالث: دوافع الشراكة الأورو-جزائرية

116 المطلب الرابع: تقييم اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي حتى سنة

2017

117 المبحث الثالث: الجوانب المالية لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

118 المطلب الأول: المساعدات المالية في إطار برنامج ميديا

119 المطلب الثاني: تقييم نتائج المساعدات المالية للشراكة الأورو-جزائرية في

إطار برنامج ميديا

124 المطلب الثالث: المساعدات المالية المقدمة من البنك الأوروبي للاستثمار

125 المطلب الرابع: التعاون المالي في إطار البرنامج التأشيري الوطني

127 المبحث الرابع: آثار وشروط الاستفادة من اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

- 128 المطلب الأول: آثار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية
- 129 المطلب الثاني: شروط الاستفادة من الشراكة الأورو-جزائرية
- 131 خلاصة الفصل الثالث

الفصل الرابع

أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

- 134 تمهيد
- 135 المبحث الأول: المرجعية المحاسبية في الاتحاد الأوروبي
- 135 المطلب الأول: الإطار القانوني للتوحيد المحاسبي في الاتحاد الأوروبي
- 139 المطلب الثاني: خيارات وآلية اعتماد الاتحاد الأوروبي لمعايير المحاسبة الدولية
- 141 المبحث الثاني: تجارب بعض الدول الأوروبية في تبني المعايير المحاسبية الدولية
- 141 المطلب الأول: التجربة الفرنسية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
- 148 المطلب الثاني: التجربة الألمانية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
- 151 المبحث الثالث: المزايا التي يتيحها تطبيق النظام المحاسبي المالي للشراكة الأورو-جزائرية
- 151 المطلب الأول: تدعيم البيئة الملائمة للاستثمارات الأوروبية في الجزائر
- 154 المطلب الثاني: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الأوروبية
- 159 خلاصة الفصل الرابع

الفصل الخامس

الكشوف المالية المجمععة في النظام المحاسبي المالي كآلية لدعم الشراكة الأورو-جزائرية

- 161 تمهيد

- 162 المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي
- 162 المطلب الأول: نشأة وتعريف وأطراف التجميع المحاسبي
- 165 المطلب الثاني: إيجابيات وسلبيات التجميع المحاسبي
- 166 المطلب الثالث: طرق التجميع المحاسبي
- 169 المبحث الثاني: إطار عام حول المعايير المحاسبية الدولية للتجميع
- 169 المطلب الأول: إجراءات التجميع حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 27
(الكشوف المالية المجمعة والمنفصلة)
- 172 المطلب الثاني: إجراءات التجميع حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم
10 (الكشوف المالية الموحدة)
- 76 المطلب الثالث: إجراءات التجميع حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم
11 (الترتيبات المشتركة)
- 178 المبحث الثالث: مقارنة بين إجراءات التجميع في المعايير المحاسبية
الدولية وإجراءات التجميع المحاسبي في الجزائر
- 178 المطلب الأول: إجراءات التجميع في النظام المحاسبي المالي
- 184 المطلب الثاني: تحليل الإطار التشريعي للتجميع في النظام المحاسبي
المالي
- 187 المطلب الثالث: دعم الشراكة الأورو- جزائرية في نصوص التجميع
المحاسبي الجزائري
- 190 خلاصة الفصل الخامس

الفصل السادس

آثار النظام المحاسبي المالي على نتائج الشراكة الأورو-جزائرية

- 192 تمهيد
- 193 المبحث الأول: واقع الشراكة الأورو-جزائرية قبل تطبيق النظام المحاسبي
المالي

- 193 المطلب الأول: برامج تأهيل المؤسسات قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 202 المطلب الثاني: المبادلات التجارية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 206 المطلب الثالث: الاستثمارات الأوروبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 210 المبحث الثاني: واقع الشراكة الأورو-جزائرية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 210 المطلب الأول: برامج تأهيل المؤسسات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي 2016-2010
- 215 المطلب الثاني: المبادلات التجارية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 221 المطلب الثالث: الاستثمارات الأوروبية في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 226 المبحث الثالث: انعكاسات اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية على الاقتصاد الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي
- 226 المطلب الأول: أثر الاتفاقية على الجباية الجمركية والميزان التجاري
- 231 المطلب الثاني: آثار الاتفاقية على النسيج الصناعي والعمالة
- 233 خلاصة الفصل السادس
- 235 الخاتمة العامة
- 245 قائمة المراجع
- 264 ملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	آلية تعامل IASB مع المعايير التي كانت تصدرها IASC	55
02	أهداف الشراكة الأجنبية	93
03	محددات الاستثمار الأجنبي بحسب نظرية الموقع المعدلة	97
04	رزمة عملية التخفيض الجمركي في إطار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية	109
05	المبالغ المخصصة للجزائر في إطار برنامج ميديا 01 خلال الفترة 1999-1995	120
06	توزيع المبالغ المخصصة في إطار برنامج ميديا 01 للجزائر على مختلف القطاعات	121
07	المبالغ المالية المخصصة للجزائر في إطار برنامج ميديا 02 خلال الفترة 2006-2000	123
08	توزيع المبالغ المخصصة في إطار برنامج ميديا 02 للجزائر على مختلف القطاعات	123
09	توزيع المبالغ المخصصة في إطار البرنامج التأشير الوطني (2007-2013) على مختلف القطاعات	126
10	مداخل الاختلاف بين القواعد الفرنسية ومعايير المحاسبة الدولية	146
11	الأعمال المنجزة خلال عملية التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية	147
12	الخيارات والالتزامات على المؤسسات الألمانية	150

قائمة الجداول

177	التعديلات من المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 إلى المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11	13
200	توزيع 27 عملية تأهيل الخاصة بوظيفة المحاسبة والتمويل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	14
205	الصادرات الجزائرية خارج المحروقات إلى دول الاتحاد الأوروبي خلال الفترة 2000-2010.	15
207	توزيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر حسب منطقة الأصل للفترة (2002-2010)	16
208	التوزيع الجغرافي التفصيلي للمشاريع الاستثمارية الواردة من الدول الأوروبية حسب منطقة الأصل للفترة (2003-2008)	17
213	نتائج الدعم المباشر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إطار برنامج PME II	18
216	تطور حجم الصادرات الإجمالية الجزائرية نحو الأقاليم الاقتصادية خلال الفترة 2010-2014	19
218	تطور صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة غير النفطية في الجزائر خلال الفترة 2010-2015	20
219	أهم الدول الأوروبية التي تستورد من الجزائر خارج المحروقات	21
220	تطور حجم الواردات الجزائرية مع أهم الأقاليم الاقتصادية خلال الفترة 2010-2015	22
222	تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الصادرة والواردة للجزائر خلال الفترة 2010-2017	23

قائمة الجداول

224	توزيع تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر حسب الأقاليم المستثمرة ما بين يناير 2013 وديسمبر 2017	24
225	أهم خمس شركات مستثمرة في الجزائر ما بين يناير 2013 وديسمبر 2017	25
226	الخسائر الجبائية للجزائر في إطار الشراكة الأورو-جزائرية خلال الفترة 2005-2013	26
229	نسبة الجباية الجمركية غير المحصلة من الاتحاد الأوروبي إلى إجمالي الجباية الجمركية خلال الفترة 2005-2016	27

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	عناصر النظام	01
29	العلاقة بين عناصر النظام المحاسبي	02
38	المفاهيم المستخدمة للتعبير عن التوافق المحاسبي	03
47	الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولي	04
68	مكونات النظام المحاسبي المالي	05
70	الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي	06
141	آلية اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في الاتحاد الأوروبي	07
196	توزيع 896 عملية تأهيل خلال الفترة (2002-2007)	08
197	توزيع المؤسسات المؤهلة حسب قطاع النشاط	09
198	نسب ومكونات 896 عملية تأهيل لـ 445 مؤسسة صغيرة ومتوسطة حسب نوع العملية	10
203	توزيع صادرات الجزائر قبل الشراكة الأورو-جزائرية (سنة 2002)	11
203	توزيع صادرات الجزائر بعد تطبيق اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية حتى سنة 2015	12

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)	264
02	قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)	267
03	توافق الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية	268
04	مدى امتثال منظومة التشريعات المهنية في الجزائر للالتزامات الاتحاد الدولي للمحاسبين	272
05	الدول الأوروبية المنظمة للاتحاد الأوروبي	273
06	خارطة توضح الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي والدول الشريكة الموقعة على ميثاق برشلونة 1995 لاتفاقية الشراكة الأورو-متوسطة	274
07	اتفاق بين الجزائر والاتحاد الأوروبي حول مراجعة رزنامة التفكيك الجمركي	275
08	جدول تفصيلي للقطاعات الممولة في إطار برنامجي ميديا 01 وميديا 02 وقروض (BEI) خلال الفترة 1995-2006	276
09	مقارنة بين SIC 12 و IAS27 و IFRS10	278
10	ملخص حول الإطار التشريعي لإدماج الكيانات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري.	280
11	تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال الفترة (2003-2010)	282
12	نسبة تمركز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة حسب المناطق في الجزائر لسنة 2015	283
13	النص الكامل للجنة الأوروبية حول مشروع CAP-PME	284

قائمة المختصرات

المختصر	المعنى بالعربية	المعنى بالإنجليزية
AIS	نظام المعلومات المحاسبي	Accounting Information System
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants
ARC	لجنة التنظيم المحاسبي	Accounting Regulation Committee
ASB	مجلس المعايير المحاسبية البريطاني	Accounting Standards Board
BEI	البنك الأوروبي للاستثمار	La Bank européenne d'investissement
CRC	مجلس تنظيم المحاسبة	Conseil de réglementation comptable
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil nationale de comptabilité
EDPME	البرنامج الأوروبي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	Euro Development Petite Et Moyene Enterprise
EFRAG	المجموعة الأوروبية الاستشارية حول المعلومة المالية	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية	Board Standards Accounting Financial
FAF	مؤسسة المحاسبة المالية	Financial Accounting Foundation
IFRIC	لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Interpretations Committee
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards

IFRS	معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards
PIN	البرنامج الوطني التأسيري	Programmes indicatifs nationaux
SEC	لجنة تداول الأوراق المالية	Securities and Exchange Commission
SIC	اللجنة الدائمة للتفسيرات	Standing Interpretations Committee
USGAAP	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما	United States Generally Accepted Accounting Principles

ملخص

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية. ومن منطلق أن اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية الموقعة بين الاتحاد الأوروبي والجزائر لها عدة جوانب من أهمها تنمية حجم الصادرات والواردات بين الطرفين، إلى جانب برامج التأهيل والدعم المخصصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إضافة إلى عدد المشاريع الاستثمارية الواردة من الاتحاد الأوروبي إلى الجزائر؛ فقد تم التركيز على هذه الجوانب بدراستها وتحليلها قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بهدف إجراء مقارنة واستخلاص مدى تأثيره عليها. وبغية الوصول إلى نتائج مقبولة؛ تم اختيار منهج التحليل بهدف القراءة العميقة للمعطيات والبيانات المتحصل عليها من المصادر المختلفة بغرض استنتاج التغيرات التي طرأت على المؤشرات الثلاثة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وقد خلصت الدراسة إلى نتيجة أساسية مفادها أن هناك علاقة تأثير متبادلة بين برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والنظام المحاسبي المالي، كما أن هناك تأثير على حجم الصادرات الجزائرية خارج المحروقات نحو الاتحاد الأوروبي والتي ارتفعت قيمتها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، أما الاستثمارات الأوروبية الواردة إلى الجزائر فلم تتأثر بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: توافق محاسبي دولي؛ معايير محاسبية دولية؛ نظام محاسبي مالي؛ شراكة أورو-جزائرية.

Abstract

This study aimed to highlight the impact of the application of the financial accounting system at the level of Algerian enterprises to support the Euro-Algerian economic partnership. The signed Euro-Algerian Association Agreement has several aspects, the most important is the development of the volume of exports and imports between the two parties, in addition to the rehabilitation and support programs of small and medium enterprises, and the number of investment projects of the European Union in Algeria. Our focus has been on these aspects, by studying and analyzing them before and after applying the financial accounting system to compare and determine the extent of their impact on these investments.

In order to achieve acceptable results, the analysis methodology was chosen to allow reading and interpreting the data and indications obtained from different sources in order to conclude the modifications made to the three indicators after the application of the financial accounting system.

The study concluded that there is a correlation between the small and medium enterprise rehabilitation programs and the financial accounting system, as well as an impact on the volume of non-fuel Algerian exports to the European Union, which had increased after the application of the financial accounting system, while the European investments in Algeria have not been affected by the application of the Financial Accounting System.

Keywords: International Accounting Compliance, International Accounting Standards, Financial Accounting System, Euro-Algerian Partnership.

المقدمة العامة

كان لنمو أنشطة المؤسسات الاقتصادية عبر العالم، و بحثها الدائم عن مصادر التمويل في إطار الانفتاح الاقتصادي والعولمة، أثر إيجابي على تطور الأسواق المالية الدولية، في سياق يفرض استراتيجيات اتصال مالية قوية موجهة لجمهور دولي غير متجانس، وكان لذلك أثر على محاسبة المؤسسات، باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال بين المؤسسة والأطراف المتعاملة معها، تختلف بمحتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر، ومكيفة لتحقيق الأهداف المحلية المرسومة في كل دولة، لذلك فإن عملية الاتصال خارج المحيط الذي تهتم به المحاسبة، تؤدي حتما لعدم فهم المعلومات وغموضها، نتيجة اختلاف الثقافة المحاسبية بين المحيط الداخلي والخارجي، وعليه فإن هذا الاختلاف يؤثر في المقدرة على فهم محتوى المعلومات المحاسبية التي تصدرها المؤسسات لصالح المستثمرين الدوليين في الأسواق المالية الدولية.

وقد أفرز هذا الوضع صعوبة إنتاج معلومات موثوق بها في الأسواق المالية الدولية أمام المستثمرين وفرض صعوبة دخول المؤسسات إلى أسواق مالية متطورة، بسبب التقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له هذه الأسواق، كما أفرز كذلك صعوبات تجدها الشركات متعددة الجنسيات التي لديها فروع في أنحاء العالم، في عملية إعداد الكشوف المالية المجمع لجميع فروعها داخل وخارج البلد الأصلي لها، وصعوبة تقديم معلومات مالية موحدة، متجانسة وموثوق بها عن أنشطتها للمستثمرين فيها والمتعاملين معها، هذه الاختلافات جعلت من المحاسبة محور اهتمام، وبدأ السعي للعمل على إرساء نظام محاسبي جديد، مبني على إخضاع الممارسة المحاسبية على مستوى الدول لمعايير المحاسبة الدولية، مهدت لظهور ما اصطلح عليها بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) والتي أصبحت تؤثر في الاستثمارات الأجنبية، خاصة تلك المتعلقة بالشركات الدولية حيث تضغط هذه الشركات باتجاه إيجاد ممارسات محاسبية متوافقة في مختلف الدول التي لها فروع بها، بهدف تجاوز صعوبات إعداد الكشوف المالية وفقا للمعايير المحاسبية المحلية وتسهيل عملية تجميع قوائمها المالية، بالإضافة لإمكانية دخولها

إلى الأسواق المالية الدولية وتمكينها من مقارنة قوائمها المالية في الزمان والمكان. ويرى الكثير من المختصون في مجال المحاسبة أن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يعد ضرورة لجذب الاستثمار الأجنبي، لأن المستثمر الأجنبي ينحاز إلى البيئة التي تنتج معلومات مالية تتصف بالمصداقية ولا يتحقق ذلك إلا بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى إيجاد معلومات مالية ذات خصائص نوعية وقوائم مالية دولية.

وقد أخذت هذه المعايير مكانا لها في العديد من دول العالم، من بينها دول الاتحاد الأوروبي، وبدورها الجزائر لم تكن في منأى عن هذه التطورات خاصة مع التحولات التي يشهدها الاقتصاد الوطني، بالانتقال من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام الاقتصاد الحر، وهو ما يؤثر بدوره على المحاسبة، التي كانت تتصف في ظل المخطط الوطني للمحاسبة، على أنها أداة لإثبات وحساب الضرائب المفروضة على المؤسسة، والمساعدة على التخطيط الاقتصادي، بشكل يجعل من الدولة بهيئاتها المختلفة؛ المستعمل الرئيسي للمعلومة المالية الصادرة وفق المخطط المحاسبي الوطني، لكن الانتقال إلى نظام الاقتصاد الحر، يستلزم التغيير وفقا لمتطلباته، ومن بينها المعلومة المحاسبية والمالية التي يجب أن تستجيب لمتطلبات عدة أطراف أخرى، وفي مقدمتها أصحاب الأموال في المؤسسة، من المستثمرين من داخل وخارج الجزائر.

وقد باشرت الجزائر في هذا الإطار إصلاحات اقتصادية ترمي إلى تحقيق الانتقال إلى الاقتصاد الحر، وكان ضمنها العمل على إصلاح وتكييف النظام المحاسبي مع متطلبات الاقتصاد الحر، وذلك بإعداد النظام المحاسبي المالي، الذي يحتوي على نصوص المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بغرض تطبيقه على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بداية من سنة 2010، بشكل يجعل من المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسات الخاضعة له موثوقا بها على الصعيد الوطني والدولي.

وعلى الصعيد الدولي برزت تكتلات تضم إلى جانب الدول المتقدمة دولا نامية تهدف إلى بناء فضاءات اقتصادية مندمجة وتشارك كلها في كونها تضم جانبيين أساسيين؛ الأول

تجاري والثاني مالي. ولذا بدأت الدول العربية تعمل وفق منهج التكتل والشراكة لمواجهة القوى الاقتصادية الصاعدة.

وضمن هذا السياق تندرج اتفاقية الشراكة الأورو -جزائرية، والتي تهدف إلى إنشاء منطقة للتجارة الحرة من خلال إعادة هيكلة اقتصاديات دول جنوب وشرق المتوسط، عن طريق إدماجها في الفضاء الجديد مع الإتحاد الأوروبي.

ولعل تسارع الأحداث ودخول كل من تونس والمغرب في مفاوضات مع الإتحاد الأوروبي هو ما جعل الجزائر تعقد أول لقاء لتبادل وجهات النظر حول المحاور الأساسية لمستقبل المفاوضات مع المجموعة الاقتصادية الأوروبية. وقد تم التوقيع الفعلي على الاتفاقية سنة 2001 لتدخل حيز التطبيق ابتداء من سبتمبر 2005، وقد خلق هذا الاتفاق وضعاً جديداً، يتمثل في ضرورة إعادة هيكلة وتأهيل كل القطاعات الاقتصادية لمواجهة نتائج إقامة منطقة التجارة الحرة المزمع إنشاؤها سنة 2020، حيث اعتمدت الجزائر بعد هذا الاتفاق برامج تأهيل وطنية وأخرى مقترحة من طرف الإتحاد الأوروبي في ظل المساعدات المالية التي يقدمها في إطار هذه الاتفاقيات.

وباعتبار المنظومة المحاسبية واستقرارها هو موضوع يطرح نفسه وسط كل مرحلة جديدة يمر بها الاقتصاد، كان من الضروري إصلاح البيئة المحاسبية الجزائرية والوصول إلى مستوى المعايير الدولية في تقديم المعلومات والبيانات المحاسبية ومواكبة التطورات المحاسبية الحديثة التي تفرضها ظاهرة العولمة، خاصة وأن دول الإتحاد الأوروبي قد سبقت الجزائر في تطبيق هذه المعايير وتعتبر رائدة في المصادقة عليها، مما أعطاها سندا عالميا يزيد من مصداقيتها لدى دول عديدة من العالم. لذلك يعتبر توقيع الجزائر لاتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي فرصة للاستفادة من تجارب الدول الأوروبية المتقدمة في العمل بالمعايير الدولية للمحاسبة.

1- إشكالية البحث

بغية إبراز درجة مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم اتفاقية الشراكة الموقعة بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي خاصة في جوانبها المتعلقة بمنطقة التبادل الحر وما تنطوي عليه من صادرات وواردات، وكذا برامج تأهيل ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الممولة من طرف الاتحاد الأوروبي، وأيضا عدد وقيمة المشاريع الاستثمارية الواردة من الاتحاد الأوروبي؛ جاء هذا البحث تحت الإشكالية التالية:

ما أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، ينبغي الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الأورو-جزائرية من خلال ما تضمنه من نصوص قانونية توضح إجراءات تجميع الحسابات لمجمعات المؤسسات التي قد تنشأ من خلال الشراكة بين المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأوروبية؟
- 2- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية للتجميع؟
- 3- هل يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقديم الدعم المالي والتقني في إطار برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الممولة من طرف الاتحاد الأوروبي؟
- 4- هل يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة الصادرات الجزائرية خارج المحروقات نحو دول الاتحاد الأوروبي؟
- 5- هل يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة قيمة الاستثمارات الأوروبية الواردة إلى الجزائر؟

2- فرضيات الدراسة

للإجابة على الأسئلة المطروحة ضمن متطلبات البحث نعتد الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الأورو-جزائرية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي من خلال ما جاء به من نصوص قانونية توضح إجراءات تجميع

الحسابات للمجمعات التي قد تتشكل من خلال الشراكة بين المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأوروبية.

الفرضية الثانية: يتوافق النظام المحاسبي المالي جزئيا مع المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع، ما يشكل عائقا أمام الشراكة بين المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأوروبية.

الفرضية الثالثة: ساهم تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي في تقديم المزيد من الدعم المالي والتقني في إطار برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الممولة من طرف الاتحاد الأوروبي.

الفرضية الرابعة: ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة الصادرات الجزائرية خارج المحروقات نحو دول الاتحاد الأوروبي.

الفرضية الخامسة: ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة قيمة الاستثمارات الأوروبية الواردة إلى الجزائر.

3- أسباب اختيار الموضوع:

3-1- الأسباب الموضوعية

على الرغم من دخول اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية حيز التنفيذ سنة 2005 إلا أن عدد الشركات الأوروبية المستثمرة في الجزائر في إطار اتفاقيات الشراكة يبقى دون المستوى المطلوب، فتم اختيار هذا الموضوع لمحاولة إظهار أهمية توافق البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الأوروبية التي اعتمدت المرجعية المحاسبية الدولية؛ لجذب المزيد من الاستثمارات الأوروبية للجزائر.

3-2- الأسباب الذاتية

-الميل الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالعلاقات الاقتصادية الدولية وعلى رأسها الشراكة الأجنبية؛

-توسيع المعارف في مجال المعايير الدولية للمحاسبة.

4- أهمية الموضوع

تعتبر المعايير الدولية للمحاسبة أحد مواضيع الساعة، فاعتمادها كمرجعية يسمح بمسايرة المستجدات الاقتصادية المالية الدولية بالإضافة إلى توحيد وتيسير الآليات الخاصة بالتقييم، التسجيل إعداد الكشوف المالية مما يسهل من العمليات الاقتصادية التي تتم على المستوى الدولي سواء في مجال المبادلات التجارية أو الاستثمار الأجنبي المباشر أو في إطار اتفاقيات الشراكة والتكتلات الاقتصادية التي تتم بين الدول. لذلك لا مجال لانعزال الأنظمة المحاسبية وعدم مسايرة هذه التجديدات والتعديلات التي تجعل منها تسير في شكل أحادي ومنعزل عن باقي الأنظمة المحاسبية في العالم مما يؤدي إلى التشكيك في مصداقية معلوماتها المالية. فضلا عن أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية من خلال النظام المحاسبي المالي، سيساهم في تعزيز تهيئة وتأهيل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتعامل مع المؤسسات الدولية بوجه عام والأوروبية بوجه خاص بشكل إيجابي من خلال توحيد الكشوف المالية واستخدام الكشوف المالية المجمعّة التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية.

5- أهداف البحث

يمكن إيجاز أهداف البحث فيما يلي:

- إظهار الأسس العلمية لمعايير المحاسبة الدولية.
- عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي، أهدافه ومقوماته وتقييم تطبيقه.
- تقييم لاتفاقية الشراكة الأورو-متوسطة وما تم تحقيقه إلى غاية الآن في إطارها.
- عرض آثار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية على الاقتصاد الجزائري.
- تحديد مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والأنظمة المحاسبية المطبقة في دول الاتحاد الأوروبي.

6- المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم اعتماد:

- **المنهج الوصفي:** كأسلوب مناسب لوصف وتقديم مفاهيم للمحاسبة والتوافق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية، وصف النظام المحاسبي المالي، وصف بعض النظم المحاسبية في دول الاتحاد الأوروبي.

- **المنهج التاريخي:** كوسيلة لتتبع المراحل والمحطات التي مر بها إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر. وكذلك مراحل إبرام اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية.

- **منهج التحليل المقارن:** عند المقارنة بين إجراءات التجميع المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وإجراءات وطرق التجميع التي وضحتها معايير المحاسبة الدولية، بهدف تحديد نقاط الاختلاف والتشابه بينهما، وكذا تحديد المواضيع التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي والتي تعتبر داعمة لاتفاق الشراكة بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي.

- **المنهج التحليلي:** عند تحليل المعطيات والبيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من المصادر الرسمية كالقوانين والتقارير الصادرة عن المنظمات الدولية، فضلا عن البيانات والمعلومات المتاحة في المواقع الإلكترونية المتخصصة لهيئات وطنية ودولية.

7- الدراسات السابقة

نظرا لاحتواء الدراسة على النظام المحاسبي المالي وعلى المعايير الدولية للمحاسبة وعلى الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية فإن الدراسات السابقة في الموضوع هي عبارة عن مواضيع منفصلة من أطروحات ومذكرات وأبحاث علمية في دوريات أو ملتقيات علمية تناول كل واحدة منها موضوعا مستقلا من معايير المحاسبة أو الشراكة الأورو-جزائرية ومنها ما تناول الإصلاح المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي، ومنها ما تناول إصلاح فتم الاعتماد على هذه الدراسات حسب متطلبات البحث حيث تمثلت فيما يلي:

7-1- دراسة مداني بن بلغيث (2004)

وتحمل عنوان :

أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية -
بالتطبيق على حالة الجزائر -

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الرائدة التي تطرق فيها صاحبها لمدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية مروراً بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات أصبح أمراً ضرورياً لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

وتتشابه الدراسة السابقة مع الدراسة الحالية في أنها أحاطت بمراحل التطور التاريخي لوظيفة المحاسبة وبمحددات وضوابط النموذج المحاسبي إلى جانب التوافق المحاسبي والتطبيقات الدولية للمحاسبة، إضافة إلى تناولها عرضاً مفصلاً حول التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي.

والإضافة التي تقدمها الدراسة الحالية مقارنة بالدراسة السابقة هي إظهار المزايا التي يحققها النظام المحاسبي المالي في ظل اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية، وكذلك تحديد تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات الجزائرية على دعم الجوانب المختلفة لهذه الاتفاقية.

7-2- دراسة شعيب شنوف (2007)

تحمل عنوان :

الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي

تطرق الباحث في دراسته هذه إلى مدى أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي، حيث سعى من خلال هذه الدراسة إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين وطرح المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي وخرج بعدة استنتاجات

وتوصيات من أهمها ضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي. إضافة إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير والكشوف المالية. وتتشابه الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في كونها أشارت إلى مجهودات التنسيق المحاسبي على المستوى الدولي وإلى معوقات التوافق المحاسبي الدولي. والإضافة التي تقدمها الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة هي المقارنة بين معايير التجميع المحاسبي الدولي التي تعتمد عليها الشركات متعددة الجنسيات في حالات الاندماج أو اتفاقيات الشراكة، وبين معايير التجميع المحاسبي التي تضمنها النظام المحاسبي المالي، بهدف تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

3-7- دراسة آيت محمد مراد (2013)

تحمل عنوان:

ضرورة تكيف بيئة المحاسبة في الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال

الفترة 2010-2013

تناولت الدراسة متطلبات تكيف المنظومة المحاسبية في الجزائر مع المرجعية المحاسبية الدولية وتوصلت إلى عدة نتائج مفادها أن معايير المحاسبة الدولية تتميز بالمرونة والقدرة على التأقلم مع التغيرات والتطورات الاقتصادية التي تحدث وهذا لإقامة نظام محاسبي موحد بين دول العالم، إضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي يزيد من شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية المالية المنشورة في الحسابات والكشوف المالية، مما يعزز ثقة المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي.

تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في التطرق لنقائص المخطط المحاسبي الوطني وعدم استجابته للتطورات الحديثة في الممارسات المحاسبية خاصة بعد توجه الجزائر لتبني قواعد ومبادئ الاقتصاد الحر.

والإضافة التي تقدمها الدراسة الحالية مقارنة مع الدراسة السابقة هي الإشارة إلى أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في خلق بيئة اقتصادية تسمح بتفعيل اتفاقية الشراكة الموقعة بين الاتحاد الأوروبي والجزائر.

4-7- دراسة لخضر خلاف (2013/2014)

تحمل عنوان:

Les Normes Internationales De Comptabilite (IAS – IFRS) Et Leur Application En Algerie

تناولت الدراسة إطارا نظريا حول المحاسبة والتوافق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية، وتطرق إلى التجربة الجزائرية في تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، كما تضمنت دراسة ميدانية حول كيفية التطبيق الأولي للنظام المحاسبي الدولي في مؤسسة (SERUB BATNA)، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة مواصلة الإصلاحات في مجال تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف ضمان التطبيق الجيد لها.

تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في تركيزها على مدى مواءمة البيئة الجزائرية لتبني المعايير المحاسبية الدولية ومعوقات هذا التبني.

والإضافة التي تقدمها الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة أنها تناولت تقييما للنظام المحاسبي المالي بعد حوالي عشر سنوات من تطبيقه. كما حددت نقائص تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى المشاكل التي تواجه تطبيقه.

5-7- دراسة شواشي فاطمة (2017)

تحمل عنوان:

دور الشراكة الأورو-جزائرية في ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وانعكاساتها على التنمية.

هدفت الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء على البعد النظري والتاريخي لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية قبل وبعد الاستقلال. وفي ظل اتفاق التعاون كأول إجراء قانوني ورسمي لتعامل المجموعة الاقتصادية الأوروبية مع الدول المتوسطية إلى غاية انتهاء خيار الشراكة كنسق جديد في العلاقات الاقتصادية الدولية. وقد توصلت إلى جملة من التوصيات أهمها ضرورة تعديل مضمون وأهداف اتفاقية الشراكة بشكل يتحقق معه التوازن في المصالح المشتركة للطرفين وليس لمصلحة طرف على حساب طرف آخر.

وتتشابه الدراسة السابقة مع الدراسة الحالية في إحاطتها بالإطار العام لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية وبرامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تم تمويلها في إطارها من طرف الاتحاد الأوروبي.

والإضافة التي قدمتها الدراسة الحالية مقارنة بهذه الدراسة هي دراسة وتحليل واقع الشراكة الأورو-جزائرية قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بهدف تحديد تأثيره على مسارها.

8- هيكل وأقسام البحث

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع، والإجابة عن السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى ستة فصول، خصص الفصل الأول لعرض الإطار النظري للمحاسبة والتوافق المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية وقسم لثلاث مباحث تناول المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي، أما المبحث الثاني فتطرق للاختلاف في الممارسات المحاسبية وضرورة تحقيق التوافق، أما المبحث الثالث فخصص لمفهوم وخصائص وإجراءات صياغة معايير المحاسبة الدولية.

وتناول الفصل الثاني تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تم تخصيص المبحث الأول للمخطط الوطني للمحاسبة ومحاولات إصلاحه، أما المبحث الثاني فتضمن تقديمًا عامًا للنظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث فخصص لمقومات وصعوبات وتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وخصص الفصل الثالث لعرض الإطار العام للشراكة الأورو-متوسطية، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تم من خلال المبحث الأول عرض الأساسيات حول الشراكة الأورو-متوسطية، أما المبحث الثاني فتناول مسار ومضمون ودوافع اتفاقية الشراكة الأورو-متوسطية، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه للجوانب المالية لاتفاقية الشراكة الأورو-متوسطية.

أما الفصل الرابع فقد تناول أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وتم تقسيمه لثلاث مباحث، تم تخصيص المبحث الأول للمرجعية المحاسبية في الاتحاد الأوروبي، أما المبحث الثاني فتناول تجارب بعض الدول الأوروبية في تبني المعايير المحاسبية الدولية، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه للمزايا التي يتيحها تطبيق النظام المحاسبي المالي للشراكة الأورو-متوسطية.

أما الفصل الخامس فتم من خلاله عرض الكشوف المالية المجمعة في النظام المحاسبي المالي كآلية لدعم الشراكة الأورو-جزائرية، وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث مبحثين، تناول المبحث الأول مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي، أما المبحث الثاني فتطرق إلى الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للتجميع. أما المبحث الثالث فخصص لإجراء المقارنة التحليلية بين إجراءات التجميع في المعايير المحاسبية الدولية وإجراءات التجميع المحاسبي في الجزائر.

والفصل السادس وهو الفصل التطبيقي وقد تناول آثار النظام المحاسبي المالي على نتائج الشراكة الأورو-جزائرية، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث تناول المبحث الأول واقع الشراكة الأورو-جزائرية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، واستعرض المبحث الثاني واقع الشراكة الأورو-جزائرية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث فتناول انعكاسات اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية على الاقتصاد الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة والتوافق المحاسبي والمعايير
المحاسبية الدولية

تمهيد

تطورت المحاسبة تبعا لتطور الغاية والهدف منها، فمنذ أن كانت المحاسبة مجرد تقنية تهتم بحساب نتيجة أعمال المؤسسات، أصبحت اليوم لغة المال والأعمال، يستفيد منها العديد من الأطراف وعلى رأسهم المستثمرين. ونظرا لكبر المؤسسات الاقتصادية وتوسعها عبر العالم وتطور الأسواق المالية الدولية ظهرت مشاكل في المحاسبة نتيجة تباين أنظمة المحاسبة من بلد إلى آخر، الأمر الذي دفع هذه البلدان إلى البحث عن توافق في مجال المحاسبة فتم اختيار المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) من طرف معظم دول العالم. ومنذ اتجاه الجزائر إلى الانفتاح من خلال التوجه إلى الاقتصاد الحر وتوقيع اتفاق الشراكة الأورو-جزائرية والرغبة في الانضمام إلى المنظمة الدولية للتجارة سعت كغيرها من الدول إلى إصلاح نظامها المحاسبي وجعلته متوافقا مع المعايير الدولية للمحاسبة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11.

وبغية معرفة الإطار النظري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية جاء هذا الفصل ليبين الجوانب النظرية للمحاسبة من حيث تعريفها، أهدافها وأهميتها ووظائفها ومبادئها، كما يبين الجوانب النظرية للنظام المحاسبي من حيث تعريفه وأركانه ومميزاته، ثم تعريف المعايير المحاسبية الدولية، وذلك في المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي؛
- المبحث الثاني: الاختلاف في الممارسات المحاسبية وضرورة تحقيق التوافق؛
- المبحث الثالث: مفهوم وخصائص ومحددات وإجراءات صياغة معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي

تطورت المحاسبة عبر التاريخ استجابة للمتطلبات الناتجة عن التطورات الاقتصادية في الدول، ولاسيما ظهور الأسواق المالية، بحيث أصبحت المحاسبة تؤدي دورا هاما في مساعدة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات، باعتبارها تعمل على تلخيص نشاط المؤسسة خلال سنة مالية، في تقارير مالية تعكس أدائها ووضعيتها المالية.

المطلب الأول: لمحة عن مراحل تطور المحاسبة

يعتبر التطور الذي عرفته المحاسبة؛ استجابة للتطور في الظروف الاقتصادية والاجتماعية في العصور المختلفة، والتغيرات في بيئة ومحيط المؤسسة، باعتبارها المعنى بقواعد المحاسبة وتطبيقاتها بالإضافة إلى ذلك التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات نتيجة الحاجة المستمرة والدائمة لمعلومات محاسبية ملائمة وفعالة. ويمكن تلخيص التطور الذي عرفته المحاسبة في مرحلتين هما مرحلة ما قبل الثورة الصناعية ومرحلة ما بعد الثورة الصناعية.

1- مرحلة ما قبل الثورة الصناعية

اهتم الإنسان منذ زمن قديم بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية، إذ كانت المحاسبة مرادفة للعد الذي استخدمته الجماعات البشرية (اليونانيين، الرومانيين والمصريين القدماء "الفراعنة") بتبيان كميات المحاصيل التي ترد إلى مخازن الدولة والكميات التي تصرف منها بهدف حصر المحاصيل ووضع نظام عادل لتوزيعها على الشعب¹.

مع بداية القرن الرابع عشر وبعد انتشار البنوك وتوسع التجارة، طور رجال الأعمال الإيطاليون طريقة القيد المزدوج التي جاء بها الإيطالي لوكا باتشيولي (Luca Pacioli) الذي يعتبر أول من أرسى عام 1494 المبادئ الأساسية في الفكر المحاسبي في كتاب*

1. مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص: 01.

* عنوان الكتاب هو: Summa de arithmetica geometria proportioni et proportio alita

يعتبر موسوعة لعلوم الرياضيات، الجبر، الهندسة، الرياضيات المالية. كما يشمل أيضاً قسم مخصص لمسك الحسابات¹.

2- مرحلة ما بعد الثورة الصناعية

كانت الثورة الصناعية نقطة التحول في تاريخ التطور الاقتصادي، ولذلك كان لها الأثر الكبير على تطور الفكر المحاسبي. بحيث أن المشروع الصغير أو مؤسسة التضامن لم تعد كافية لمسايرة التطور الهائل الذي اقتضته ظروف الثورة الصناعية. إذ نشأت الحاجة إلى أموال كثيرة لتحديث أساليب التصنيع واقتناء الآلات الحديثة، ما دفع إلى اللجوء إلى مؤسسات المساهمة التي تبيع أسهمها للمواطنين².

تعتبر طبيعة هؤلاء الممولين اللذين لا تربطهم ببعضهم البعض أي صلة، وليس في مقدورهم التفرغ لإدارة شؤون الشركة وبالتالي ضمان أموالهم، هو ما اضطرهم إلى انتخاب هيئات إدارية مستقلة، تتولى إدارة المؤسسة التي تتمتع بالشخصية المعنوية " فصل الملكية عن الإدارة" ومتابعة أعمالها وإعداد قوائمها المالية، التي تمكن أصحابها والدائنين والأطراف الأخرى من الوقوف على وضعية المؤسسة وحالتها في الفترة الماضية من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المشروع (بيع أسهم، شرائها، إقراض...)³.

وقد كان السعي لإيجاد الحلول للمشاكل الجديدة التي كان يواجهها المحاسبون نتيجة للتطور السريع والمتلاحق في الأحداث الاقتصادية هو ما دفع بالمنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى العمل على إرساء إطار مرجعي للعمل المحاسبي للإجابة بدقة على الاحتياجات من المعلومات لمختلف الأطراف.

1. مدني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص: 01.

2. المرجع نفسه، ص01.

3. المرجع نفسه، ص01.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة

تعتبر المحاسبة في العصر الحديث لغة الأعمال، فهي تؤدي دورا هاما للمؤسسات بالنظر إلى طبيعة وظيفتها التي تعمل على توفير معلومات ذات طابع محاسبي ومالي، من خلال تقارير مالية توضح مدى التوازن المالي لهذه المؤسسات خلال فترة زمنية معينة وبالتالي تعطي صورة صادقة عن أدائها.

1- تعريف المحاسبة

عرفها كل من كريستين كولت (Christine collette) وجاك ريتشارد (Jacques richard)¹ أنها "مجموعة من نظم المعلومات الذاتية التي تتخذ كموضوع لقياس قيمة وسائل ونتائج مؤسسة ما".

أما فابيان غيرا (Fabienne guerra) فتري أنها " أداة إحصائية تهدف إلى توفير معلومات مالية مهيكلة للمستخدمين الداخليين والخارجيين بالنسبة للمؤسسة ليتمكنوا من استخراج العناصر المهمة لاتخاذ قرارات سليمة وممارسة مراقبة فعالة.²

وقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها فن تسجيل وتبويب العمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية، ثم تفسير نتائجها³.

وعرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) على أنها عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من البيانات.

1.Christine COLLETTE& jacques RICHARDE, Les Système Comptables Française Et Anglo-Saxons, Normes IAS, 6ème édition, Dunod, paris, 2002, pp:3-4.

2.Fabienne GUERRA, Comptabilite Manageriale, le système d 'information comptable tome1: mise en place, de boek , 2003, p: 8.

3. حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص: 144-146.

ومن خلال ما تقدم يمكن اقتراح تعريف للمحاسبة مفاده أن المحاسبة هي مهنة منظمة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة الاقتصادية. وبالإضافة إلى اعتبارها تقنية هناك من يرى أنها علم ضمن العلوم الاجتماعية يمتاز بمعرفة مصنفة لها مادتها العلمية التي أمكن الوصول إليها عن طريق الدراسة والخبرة التي اكتسبها الإنسان من خلال الممارسة الفعلية للأحداث عبر مراحل مختلفة من الزمن.

2- أهداف المحاسبة

تهدف المحاسبة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف حيث تسمح بتسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة، للرجوع إليها عند الحاجة. ثم تصنيف وتبويب هذه العمليات لتستطيع المؤسسة معرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات. إضافة إلى ذلك تسمح المحاسبة بإعداد الحسابات والكشوف المالية الختامية، لمعرفة نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة، ومعرفة الوضعية المالية للمؤسسة. وتساعد المحاسبة أيضا في البحث عن الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلا. إلى جانب مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، من خلال تزويدها بكافة المعلومات المالية الضرورية. وأخيرا تعتبر المحاسبة أساسا للحكم على مدى كفاءة إدارة المؤسسة¹.

3- وظائف المحاسبة

حتى وقت قريب كان ينظر للوظائف المحاسبية على أنها تقتصر على وظيفتي القياس والإفصاح، إلا أن معايير المحاسبة الدولية أضافت وظيفة ثالثة للمحاسبة ترتبط بعرض القوائم وهي الإجراءات الأساسية التي ترتبط بتوحيد المعرفة المحاسبية في مجالها العملي لغرض تدعيم مصداقية المعلومة المالية. ويمكن إيجاز وظائف المحاسبة فيما يلي:²

1. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 21.
2. قاسم إبراهيم الحبيتي وزيايد يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة، الموصل، العراق، 2003، ص: 10.

3-1-1- وظيفة القياس

ويقصد بالقياس تحديد أو تعيين أرقام الأشياء والأحداث استناداً إلى قواعد محددة. وللعملية القياسية مجموعة من العناصر يؤدي فيها مستوى الجودة النوعية وكفاءة الطاقة البشرية لدى الوحدة المحاسبية، دوراً في تحديد تلك العناصر والمتمثلة فيما يلي:

3-1-1-1- الخاصية محل القياس (Subject of measurement)

أي خواص العناصر المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، وإنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات ومنافع متوقعة وتكلفة الحصول عليها.

3-1-1-2- وحدة القياس (The unit of measurement)

يشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به. وتتميز وحدة القياس بخاصية القدرة الشرائية لوحدة النقد، أي كمية السلع والخدمات التي يمكن حيازتها بالنقد، غير أن استخدام الوحدة النقدية كوحدة القياس المحاسبي قد يثير كثيراً من المشاكل، فهي عرضة للتغيرات على عكس وحدات القياس الأخرى، بسبب ما يطرأ على القوة الشرائية للنقود من انخفاض في حالة التضخم وما يطرأ عليها من ارتفاع في حالة الانكماش على مدار الزمن.

3-1-1-3- نظام القياس المناسب (Appropriate measurement system)

تحدد القيود الضرورية لعملية قياس النشاطات والأحداث التي تتميز بسماتها وخصائصها والتي يعتقد أنها ملائمة للمستخدمين قبل أن تجرى عملية القياس، ثم توثق وتخزن البيانات والمعلومات الناجمة عن عملية القياس مع الأخذ بعين الاعتبار تنوع ضوابط القياس المحاسبي وعدم ثباتها، إذا تم وضعها وفق صيغ توافيقية غير علمية.

3-1-4- الموضوعية في القياس (Objectivity in the measurement)

يجب أن يوظف القياس المحاسبي لتوفير معلومات تتمتع بالموثوقية والواقعية والمصدقية، وتكون خالية من الأخطاء، وقابلة للتحقق ومعدة استنادا إلى المعارف المحاسبية السائدة. غير أنه لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين بدائل قياس عناصر الكشوف المالية، الذي يعتمد كثيرا على الاجتهاد الشخصي، ولعل ذلك من أحد الانتقادات التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية.

3-1-5- العدالة وعدم التحيز (Justice and impartiality)

من المفترض أن تؤدي المعرفة المحاسبية إلى إنتاج مخرجات عادلة أي محايدة غير منحازة والتي بالاقتران مع معلومات من مصادر أخرى تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة. هذه العناصر المتعلقة بإجراء القياس المحاسبي، تتكامل مع بعضها لغرض تقديم معلومات ملائمة وموضوعية وعادلة إلى المستخدمين كل حسب احتياجاته.

3-2- وظيفة الاتصال

لا تكون لوظيفة القياس أهمية ما لم يتم توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية الناتجة عنها، إلى المستخدمين أو الأطراف ذوي المصالح والمهتمين بالمؤسسة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم وتحقيق أهدافهم. ويتم توصيل المعلومات عبر إعداد ونشر التقارير المالية، ويسمى القسم الأكبر من هذه التقارير بالكشوف المالية. وحتى تكون الكشوف المالية ذات معنى ومفيدة لمستخدميها، يقوم المحاسبون بوصف وتسجيل البيانات والمعلومات المحاسبية باعتماد شكل محدد، وتبويب لتلك القوائم وفق متطلبات تضعها مهنة المحاسبة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وبذلك تصبح المعلومات المحاسبية الناتجة عن العديد من

العمليات المالية والأنشطة المختلفة للمؤسسة، قابلة للفهم والمقارنة من طرف المستخدمين لها¹.

4- الفروض المحاسبية

تمثل هذه الافتراضات مسلمات في المحاسبة ومقبولة قبولاً عاماً وهي تساعد في استنباط المبادئ المحاسبية، وتشتمل على أربعة افتراضات يمكن إيجازها فيما يلي:²

4-1- الوحدة المحاسبية (economic entity)

يقوم هذا الافتراض على أساس استقلال المؤسسات الاقتصادية بعضها عن بعض، واستقلالها كذلك عن ملاكها، وما يمكن استنتاجه من هذا الفرض أن لكل مؤسسة شخصيتها المعنوية المستقلة وكذلك طريقتها المحاسبية الخاصة بها، وهذا يعني أن جميع المعاملات المالية الخاصة بالمالك وليس لها علاقة بالمؤسسة لا يتم تسجيلها في سجلاتها.

4-2- الاستمرارية (going concern)

يقوم هذا الافتراض على أساس أن المؤسسة مستمرة في نشاطها لمدة طويلة من الزمن. وبناءً على هذا الفرض يتم تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية (القيمة الفعلية)، كما يتم التمييز بين الأصول الثابتة والمتداولة والخصوم طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

4-3- الفترة المحاسبية (periodicity)

يقوم هذا الافتراض على أساس تقسيم النشاط الاقتصادي للمؤسسة إلى عدة فترات دورية غالباً ما تكون سنة من أجل قياس نتيجة نشاطها وعدم الانتظار إلى أن يتم تصفية أعمال المؤسسة، وهو ما يعتبر أمر غير عملي بسبب حاجة الفئات ذات العلاقة بالمؤسسة إلى معلومات دورية تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات.

1. حنان رضوان حلوة، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري - التطبيقات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 12.

2. عاطف عبد سليمان الأخرس وإيمان الهنيني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص: 15-16.

4-4- الوحدة النقدية (monetary unit)

يقوم هذا الافتراض على أساس أن النقود هي أساس المعاملات الاقتصادية، وعلى ذلك يتم استخدامها للقياس والتحليل المحاسبي. وبناءا على هذا الافتراض يتم ترجمة جميع المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس النقد.

5- مبادئ المحاسبة

يمثل المبدأ مجموعة من القواعد التي جرى الاتفاق عليها، ومن ثم قبولها في الوسط المهني لتصبح مرشدا عمليا وعلميا مشتركا في الممارسات المهنية¹. وتستند المبادئ المحاسبية عند صياغتها على الفروض المحاسبية. وسيتم عرض أهم هذه المبادئ وأكثرها انتشارا فيما يلي:

5-1- مبدأ الفترة الدورية

ويعتبر هذا المبدأ اشتقاقا من فرض الاستمرار المحاسبي، وقد تأسس على تصور نظري يتم بموجبه تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية تختلف مدتها من مؤسسة إلى أخرى، والتي عادة ما تكون سنة مالية كاملة تبدأ من أول جانفي وتنتهي في الواحد والثلاثون من ديسمبر من كل سنة، بحيث يتم تأسيس المؤسسة دفتريا أول كل فترة محاسبية، ثم يتم تصفيته في آخرها، وذلك بواسطة القيود الافتتاحية والكشوف المالية. وتستمر عملية الإنشاء والتصفية طول العمر الإنتاجي للمؤسسة حتى يتم تصفيته فعلا². وعليه يقتضي هذا المبدأ تحمل كل دورة مالية لأعبائها واستفادتها من إيراداتها³.

1 عاطف عبد سليمان الأخرس وإيمان الهيني، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

2. وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص: 53.

* نصت عليها المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي 156-08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن أحكام القانون 11-07 المتضمن النظام المالي المحاسبي.

3 . مدني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

5-2- مبدأ التكلفة التاريخية*

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في تقييم عناصر الأصول والخصوم، فبمقتضاه يتم تقييم كافة الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات التي يتم التعبير عنها في الكشوف المالية بتكلفتها الأصلية وبغض النظر عن التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود، مما يجعل البيانات المحاسبية المعروضة في الكشوف المالية في فترات مختلفة غير ملائمة لإجراء المقارنات المكانية والزمانية¹. وتعتبر الأصول طويلة الأجل أكثر العناصر تأثراً بهذا المبدأ، ويرجع السبب وراء ذلك إلى استخدام التكلفة التاريخية في تقييمها.

5-3- مبدأ تحقق الإيراد

يمثل الإيراد محاسبياً إجمالي التدفقات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي أصول الوحدة الاقتصادية، أو إلى نقص إجمالي الخصوم أو كليهما معاً. ووفقاً لهذا المبدأ فإن الإيراد يعتبر متحققاً متى توفرت قرينة على وجود واقعة - أو معيار - للاعتماد عليها، لتحقيق أو اكتساب الإيراد، لأجل توفر الدليل للاعتراف به دفترياً. ومع اختلاف وجهات نظر المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد، فإن الرأي الأرجح هو أن الإيراد يتحقق بمجرد بيع السلعة أو تقديم الخدمة للعملاء. وهذا المعيار هو المطبق في الممارسات المهنية التي يستند عليها المحاسبون للإثبات الدفترية².

5-4- مبدأ الحيطة والحذر

الهدف من هذا المبدأ هو ضرورة التزام جانب الحذر عند قياس الربح المحاسبي بحيث يتم إثبات الخسائر المتوقعة وكأنها خسائر متحققة، أما بالنسبة للأرباح فلا يتم إثباتها إلا إذا

1. مدني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

2. علي أحمد أبو الحسن ومحمد سمير الصبان، المحاسبة المالية - المفاهيم ومعايير الإفصاح المحاسبي، دار الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 48.

تحققت فعلا ومن التطبيقات العلمية على هذا المبدأ تكوين مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية وتقييم بضاعة آخر المدة بالتكلفة أو السوق أو أيهما أقل¹.

5-5- مبدأ الإفصاح التام

ويقضي هذا المبدأ بأن تتضمن الكشوف المالية معلومات كافية لجعل القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم²، أي عدم حذف أو كتمان أي معلومات جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار. وينص هذا المبدأ على أنه يتوجب على إدارة الشركة نشر كافة المعلومات المالية الضرورية في تقريرها المالي السنوي بشكل تام وكامل، والتي تجعل الكشوف المالية واضحة ومفهومة لقراءها مع عدم حذف أي معلومات جوهرية. ومن أهم طرق الإفصاح المالي التي تظهر في التقارير المالية تلك التفاصيل الخاصة بالبضاعة آخر المدة وطرق الاهتلاك وتفاصيل الاستثمارات³.

5-6- مبدأ الأهمية النسبية

يشبه مبدأ الأهمية النسبية مفهوم الملائمة إلى حد كبير، فمفهوم الملائمة يقصد به ضرورة تقديم جميع المعلومات التي من شأنها أن تساعد على عملية اتخاذ القرار بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فإن مبدأ الأهمية النسبية عادة ما يستخدم بشكل واقعي و إيجابي لتحديد ما يجب الإفصاح عنه بهدف الاستخدامات العامة وغير المحددة، فالمعلومات التي يمكن اعتبارها هامة يجب الإفصاح عنها وخاصة إذا ما كانت تلك المعلومات هامة جدا لمستخدمي التقارير المالية⁴.

1. البرنامج التدريبي، تحليل الكشوف المالية، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، مصر، 1999، ص: 45.

2. محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص: 45.

3. محمود عبد المالك فخرا ومصطفى أحمد الشامي، معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، الكويت، 1998، ص: 32.

4. محمود السيد الناغي، أسس المحاسبة -التأصيل وإطار التطبيق-، المكتبة العصرية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر، ص: 12.

5-7- مبدأ التوحيد و إمكانية المقارنة

يعتبر التوحيد أو التماثل في إعداد التقارير المالية بين المؤسسات هدفا مرغوبا به ويقصد به إمكانية تقديم البيانات المالية بواسطة مؤسسات مختلفة باستخدام نفس القواعد والإجراءات المحاسبية ومفاهيم القياس والتقييم النوعي والإفصاح وكذا نفس طريقة عرض الكشوف المالية. وتم انتقاد هذا المبدأ من قبل كثير من المحاسبين من حيث أنه يهدف إلى المقارنة وليس التوحيد. وتهدف إمكانية المقارنة إلى تسهيل عملية التنبؤ واتخاذ القرارات المالية بواسطة الدائنين وكذا المستثمرين وغيرهم¹.

5-8- مبدأ القيد المزدوج

يعتبر مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي عرفتھا المحاسبة، ويقضي بتسجيل العمليات التي تقوم بها أي مؤسسة ضمن حسابات في طرفين مختلفين مدين ودائن. ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية مسجلة توازن الحسابات، أي تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى، مع مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية².

5-9- مبدأ تفوق الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

ينص هذا المبدأ على أن تسجيل التعاملات والأحداث الاقتصادية محاسبيا وعرضها في الكشوف المالية، يكون بالتركيز على الواقع الاقتصادي وليس الشكل القانوني فقط، وهو مبدأ مستمد من النموذج المحاسبي الأنكلوسكسوني، والذي على أساسه تظهر العناصر المحصل عليها بواسطة عقود الإيجار التمويلي ضمن الأصول في الميزانية³.

1. فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2003، ص: 54.

2. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 38.

3. Jean-François & Robert François MÉCHIN, Hervé Puteaux, Normes IFRS Et PME, Dunod, Paris, 2004, p:23.

5-10- مبدأ الصورة الصادقة

حسب هذا المبدأ، يجب أن تعطي الكشوف المالية صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها، وتدقيقاتها النقدية، ويفترض أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، يؤدي إلى إعطاء صورة صادقة، نتيجة لحجم المعلومات الواجب الإفصاح عنها ضمن الملاحق¹.

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر النظام المحاسبي نظاماً للمعلومات المحاسبية مكون من سلسلة من الخطوات والإجراءات تبدأ بالمدخلات مروراً بالمعالجات المختلفة وانتهاءً بالمرجات. إلى جانب كونه أحد أهم مكونات نظام المعلومات الإداري ويختلفان في أن نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالمعلومات المحاسبية بينما يهتم نظام المعلومات الإداري بكل البيانات والمعلومات المؤثرة على نشاط المؤسسة.

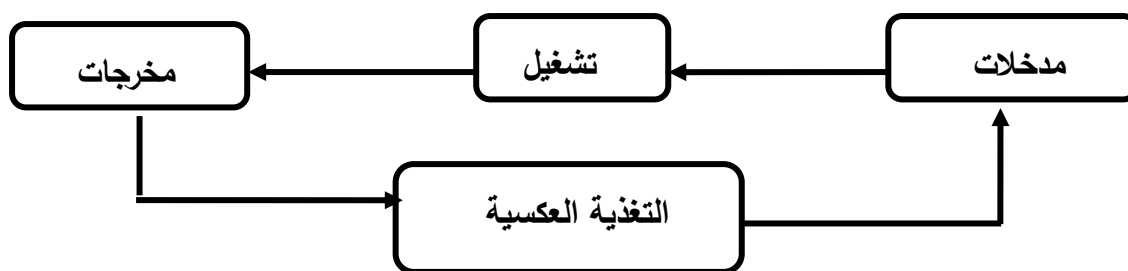
1- مفهوم النظام المحاسبي

النظام هو مجموعة من العناصر أو المفردات التي تعمل معا لتحقيق هدف معين، أو مجموعة من المكونات التي ترتبط ببعضها وبينها علاقات تفاعلية تؤدي بها إلى تكوين كل متكامل من أجل تحقيق هدف معين². ويتكون الإطار العام لأي نظام من ثلاث عناصر أساسية هي المدخلات (Input Variables)، عناصر المخرجات (Output Variables)، عناصر التشغيل (العمليات الإنتاجية) (Operating Processes)، ولتحقيق كفاءة النظام فإنه غالبا ما يضاف لذلك عنصر آخر هو عنصر الرقابة والتغذية العكسية- المرتدة- (Feedback). والشكل التالي يوضح كيفية التفاعل بين هذه العناصر الأربعة.

1. Idem.

2. منال الكردي وجمال العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية: النظرية- الأدوات -التطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 49.

الشكل رقم (01): عناصر النظام



المصدر: قاسم إبراهيم الحببتي وزياد يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبي، وحدة

الحدباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء، الموصل، العراق، 2003، ص: 10.

ويتضح من خلال الشكل أعلاه أن هناك علاقة منظمة بين عناصر النظام، حيث تتسجم مكوناته وتتفاعل فيما بينها بهدف تحقيق الأهداف التي يسعى لها هذا النظام، عبر خطوات ومراحل متسلسلة تبدأ باندماج المدخلات فيما بينها في إطار عمليات التشغيل والإنتاج وصولاً إلى الحصول على مخرجات ومنتجات النظام، ثم تلقي رد فعل البيئة الخارجية للنظام على هذه المخرجات.

أما نظام المعلومات المحاسبي فهو النظام الفرعي داخل المؤسسة الذي يتضمن مجموعة من الموارد المادية والبشرية التي تتفاعل داخل إطار معين وتكون مهمته تجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات طبقاً لقواعد وإجراءات محددة بهدف إنتاج وتوصيل معلومات تفيد الإدارة و فئات أخرى في اتخاذ القرارات.¹ وهو يمثل أحد مكونات نظام المعلومات الإداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتوصيل المعلومات المالية الملائمة إلى الأطراف الخارجية التي قد تكون الجهات الحكومية، والدائنين والمستثمرين وإدارة المؤسسة.² وتنحصر وظائف

1. جمال محمد والي، مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية، بدون ناشر، 2003، ص: 59.

2. حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مرجع سبق ذكره، ص: 142-

النظام المحاسبي في جمع وتخزين بيانات أنشطة وعمليات المؤسسة بفعالية والقيام بمعالجة البيانات عبر الفرز والتصنيف والتلخيص وتوليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار¹.

2- أركان نظام المعلومات المحاسبي

يقوم النظام المحاسبي على أربع أركان أساسية تتمثل في مدخلات النظام المحاسبي، العمليات التشغيلية، مخرجات النظام المحاسبي ومعايير أداء النظام المحاسبي.

2-1- مدخلات النظام المحاسبي

تمثل نقطة بداية عمل النظام المحاسبي، وتتمثل بالاحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمله، وقد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر عن حالة أو حالات معينة، وقد تكون بصيغة وصفية (كالأوامر الإدارية مثلا)، ومن الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات لنظام آخر أو عدة نظم أخرى عندما تستخدم كمدخلات جديدة في التشغيل من خلال التغذية العكسية أو من خلال علاقات الترابط والتكامل والتنسيق التي تكون بين تلك النظم. وفي النظام المحاسبي تمثل المدخلات مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية (المستندات) والبيانات التقديرية التي يتم إعدادها عن طريق عناصر النظام الأخرى، والبيانات الكمية والاقتصادية².

2-2- العمليات التشغيلية

هي مجموعة العمليات التي تجري بواسطة الأجهزة أو الأدوات التي تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات من خلال توجيه مسارات تفاعل هذه المدخلات وضبطها باستخدام موارد بشرية ومادية وإجراءات أخرى. وفي النظام المحاسبي تتمثل العمليات التشغيلية في عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تجري على المدخلات (البيانات) في الدفاتر والسجلات وفق المبادئ والمفاهيم والقواعد المحاسبية إضافة إلى استخدام الأساليب المختلفة

1. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الإصدار الرابع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص:45.

2. قاسم إبراهيم الحبيتي وزيايد يحيى السقا، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح مثل بحوث العمليات، الخرائط الإحصائية للرقابة على التكاليف وغيرها¹.

2-3- المخرجات

هي حاصل تفاعل العمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفقا للأهداف المرسومة للنظام. وفي النظام المحاسبي تشمل المخرجات مجموعة التقارير والكشوف المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفيد منها².

2-4- التغذية العكسية (الرقابة)

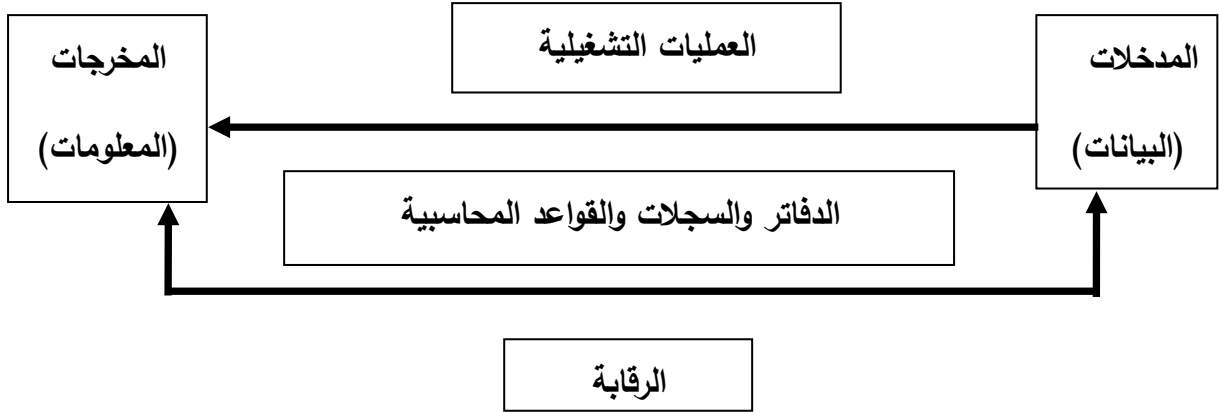
تتمثل في عملية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات) والتأكد من مدى دقتها وإمكانيتها في تحقيق أهدافها³. وفي النظام المحاسبي تتم التغذية العكسية من خلال عملية الرقابة على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولا إلى تحقيق الأهداف التي يرمي النظام المحاسبي تحقيقها خدمة للوحدة الاقتصادية ككل. ويمكن توضيح عناصر النظام المحاسبي وفق الشكل الآتي.

1. المرجع نفسه، ص: 17.

2. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس- العرض والإفصاح-، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص: 22.

3. إبراهيم الجزراوي وعامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 21.

الشكل رقم (02): العلاقة بين عناصر النظام المحاسبي



المصدر: قاسم إبراهيم الحبيتي وزياد يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبي، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة، الموصل، العراق، 2003، ص: 19.

3- أهداف النظام المحاسبي

النظام المحاسبي ليس هدفا بحد ذاته تسعى الإدارة إلى تطبيقه فحسب، إنما هو وسيلة لتحقيق جملة من الأهداف تتمثل في إنتاج التقارير، ملاءمة التقارير، الدقة في إعداد التقارير، سرعة إعداد التقارير وتوفير وسيلة رقابة داخلية.

3-1- إنتاج التقارير

يمكن تعريف التقارير المحاسبية بشكل عام على أنها التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنظمة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة¹. لذا فالتقارير تعتبر أداة للتخطيط ووسيلة رقابية على نشاط المؤسسة. فالدفاتر والسجلات والكشوف المالية لا تظهر كفاءة وفعالية المؤسسة إلا إذا تم ترجمة ودراسة البيانات الواردة فيها، وتجسيدها في صورة تقارير مالية ومحاسبية، وتقديمها للمسؤولين والمستخدمين لها في الأقسام المختلفة.

1. شكري حنا صليبا ومقداد أحمد الحليلي، النظم المحاسبية – الإطار العلمي، جامعة الموصل، العراق، 1984، ص: 11.

تتقسم التقارير المطلوبة من النظام المحاسبي إلى تقارير مالية، بيانية وإحصائية، إضافة إلى تقارير التشغيل اليومية والأسبوعية وفيما يلي شرح مختصر لكل منها:

3-1-1-1- تقارير مالية

تتمثل في قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وقائمة الدخل كتقارير عن الأداء الماضي، وكذلك الموازنات التخطيطية بأنواعها المختلفة كتقارير عن الأداء المخطط مستقبلاً. وعلى مصمم النظام المحاسبي بشأن هذه التقارير دراسة مكوناتها وتحديد نقاط التوافق والاختلاف بين تقارير الأداء الماضي والمخطط بهدف بيان إمكانية عقد مقارنة بين التخطيط والتنفيذ.

3-1-1-2- تقارير بيانية وإحصائية

تتمثل هذه التقارير في كشوف الحركة الدورية لمختلف نواحي النشاط في المشروع، مثل كشوف الحركة الدورية لمختلف نواحي النشاط في الوحدة مثال كشوف حركة المخازن من الواردات من المستلزمات السلعية و المنصرف منها¹.

3-1-1-3- تقارير التشغيل اليومية والأسبوعية

تمثل هذه التقارير بيانات عن سير العمل اليومي في الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأداء المعياري المحدد، وذلك لتحديد الانحرافات عن المعايير الموضوعية وتحليل هذه الانحرافات لبيان أسبابها ووضع الحلول لمعالجتها. ويتم إعداد ملخصات أسبوعية عن هذه التقارير لرفعها إلى المستويات الرقابية المتخصصة².

3-2- ملاءمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية

بما أن التقارير توجه لمستويات إدارية مختلفة، وتقاس فعاليتها وفقاً لاحتياجات كل مستوى من هذه المستويات من المعلومات لهذا يجب أن تتناسب التقارير مع احتياجات

1. عبد المقصود دبيان، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1997، ص: 17-10.

2. شكري حنا صليبا ومقداد أحمد الحليلي، مرجع سبق ذكره، ص: 12-13.

المستوى الإداري الذي يستخدمها، وكلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلما كانت أكثر فعالية.

3-3- الدقة في إعداد التقارير

تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفا من الأهداف الأساسية التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، حيث يمكن قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، ومعيار هذه الجودة نلمسه في دقة البيانات الواردة في هذه التقارير. ولتحقيق هذا الهدف وجب توفر عدة عناصر من بينها التوازن المحاسبي، وجود نظام محدد للتوجيه المحاسبي، تلخيص العمليات المختلفة بحيث تكون التقارير المالية ممثلا صادقا لحقيقة المركز المالي المؤسسة ونتيجة أعمالها.¹

3-4- توقيت تقديم التقارير

من الأهمية بمكان وصول التقارير اللازمة إلى إدارة المنظمة في الوقت المناسب، والسرعة في إعداد وتقديم البيانات يعتبر أمرا ملازما للدقة في آن واحد. ويمكن الجمع بينهما في إعدادا التقارير، بحيث يجب تقليل الفجوة الزمنية بين إعداد التقارير واتخاذ القرارات حتى يمكن فحص الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.²

3-5- توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام

يعبر نظام الرقابة الداخلية عن خطة تنظيمية متكاملة لتنظيم الوسائل والإجراءات المستخدمة داخل المنظمة، لحماية أصولها والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها وتشجيع كفاءة الأداء و تنفيذ السياسات الإدارية الموضوعية.³

1. هيني فان جريوننج، ترجمة طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية الدولية، - دليل التطبيق- الصادر عن البنك الدولي، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2006، ص: 07.

2. أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، العدد الأول، نوفمبر 2001، الجزائر، ص: 63.

3. المرجع نفسه، ص: 64.

3-6- تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه

يعد الاهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير المالية؛ محاولة لتخفيضها إلى حد معين دون أن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد هذه التقارير، كما يجب أيضا أن تتصف بالمرونة لتصحيحها وتعديلها كلما اقتضى الأمر ذلك¹.

المبحث الثاني: الاختلاف في الممارسات المحاسبية وضرورة تحقيق التوافق

يؤثر الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية لدول كثيرة، على قدرة المستثمرين الدوليين على فهم المعلومات المحاسبية والمالية لذلك فإنهم يسعون للحصول على الحجم الكافي من المعلومات القابلة للمقارنة، ويفضلون الحصول عليها بالشكل الذي يمكنهم من فهمها لأجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة واختيار أحسنها. وهو ما استدعى البحث عن إيجاد توافق محاسبي يعمل على تقليل الفروقات في المحاسبة على المستوى الدولي.

المطلب الأول: اختلاف النماذج المحاسبية الدولية

على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخا دوليا، فإن الاهتمام بالأبعاد الدولية للمحاسبة سواء على المستوى المهني والأكاديمي ظهر فقط خلال العقود الأخيرة من القرن الماضي، حيث دعت الحاجة الملحة والمتزايدة إلى وجود نظام للمحاسبة الدولية نظرا للمنافع والفوائد الناجمة عن استخدامها باعتبارها أداة لتنظيم وترتيب وقياس وتسهيل المعاملات التجارية الدولية بين الدول والشركات متعددة الجنسيات.

1- النماذج المحاسبية الدولية

في البيئة المحاسبية الدولية نميز بين اتجاهين بارزين للتطبيقات المحاسبية، هما نموذج التوحيد المحاسبي الأوروبي المبني على النصوص القانونية ونموذج التوحيد المحاسبي الأنكلوسكسوني.

1. المرجع نفسه، ص64.

1-1- نموذج التوحيد المحاسبي الأوروبي

نموذج التوحيد المحاسبي الأوروبي أو القاري هو النموذج المحاسبي المطبق أساسا في الدول الأوروبية، أهمها فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، بلجيكا واليونان. وتتميز الدول التي تتبع هذا النموذج، بالدور الكبير الذي تقوم به الدولة والبنوك في تمويل الاقتصاد، لذلك تهدف المعلومة الصادرة إلى تحقيق أهداف هذه الأطراف، وجعل المحاسبة وسيلة لإثبات التزامات المؤسسة اتجاه الغير. وعلى هذا الأساس تقوم الدولة بتبني نموذج للمحاسبة الدولية من خلال المنظمات والهيئات التابعة لها¹. وإلى جانب الدول الأوروبية تتبنى الدول الإفريقية الفرانكفونية هذا النموذج إضافة إلى دول المغرب العربي وبعض الدول الآسيوية مثل اليابان.

1-2- النموذج الأنكلوسكسوني

هو النموذج المحاسبي للبلدان الأنكلوسكسونية، الذي يجمع عدد كبير من الدول أهمها الولايات المتحدة الأمريكية بريطانيا، كندا، إيرلندا، هولندا، أستراليا. ويتميز هذا النموذج بالمرونة والديناميكية، حيث يتم العمل من خلاله على توحيد الأنظمة المحاسبية، وذلك من خلال وضع إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ والإجراءات المحاسبية. وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من الدول الرائدة في هذا النموذج، حيث يتم التوحيد المحاسبي عن طريق منظمة مهنية خاصة تتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والتي يتم تمويلها من طرف مهنيي المحاسبة، عن طريق مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) وهي كذلك هيئة خاصة، بينما تقوم الدولة بواسطة لجنة تداول الأوراق المالية (sec) بمهمة الإشراف والمراقبة.² حيث قامت هذه اللجنة sec سنة 1973 بتكليف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، للقيام بوظيفة إصدار وتحسين المعايير المحاسبية، المتمثلة في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US GAAP) وهي المهمة التي كانت تقوم بها هيئة

1. عبد القادر بكحل، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينة بن بوعلي-الشلف، 2017/2016، الجزائر، ص: 17.

2.Christine COLLETTE & jacques RICHARDE, Op-cit, 2008, pp: 86-87.

خاصة كذلك، ممثلة في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA). ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) المنظمة الأكثر أهمية في الدول الأنكلوسكسونية، ويليه في المرتبة الثانية مجلس المعايير المحاسبية البريطاني (ASB)¹. اعتمد هذا النموذج على الشركات متعددة الجنسيات التي كانت السبب الرئيسي في ظهور ما يسمى بالعلومة المحاسبية أو المحاسبة الدولية. ويختلف النموذجان المحاسبان السابقان في مجموعة من النقاط أهمها مصادر التمويل، حيث يعتمد النموذج الأنكلوسكسوني على السوق المالية أما النموذج الأوروبي يعتمد في تمويله على البنوك. إلى جانب العلاقة بين الجباية والمحاسبة، حيث يتمتع النموذج المحاسبي الأنكلوسكسوني باستقلالية تامة عن الجباية، بينما توجد علاقة مباشرة بين الاثنين في النموذج المحاسبي الأوروبي. إضافة إلى أن الأطراف المعنية بالكشوف المالية تتمثل في مصالح الضرائب والأطراف التي تتعامل مع المؤسسة والمستثمرين بالنسبة للنموذج المحاسبي الأوروبي. بينما توجه الكشوف المالية للمستثمرين بالدرجة الأولى في النموذج الأنكلوسكسوني.

2- مظاهر الاختلاف المحاسبي الدولي

يظهر وجود الاختلاف المحاسبي بين الدول من خلال عدة عناصر يمكن إيجازها فيما يلي:²

2-1- قواعد الاعتراف والقياس

لعل أهم الاختلافات المحاسبية الدولية الموجودة في التقارير المالية هي تلك المتعلقة بالاعتراف والقياس للأصول، الخصوم، الإيرادات و المصاريف، والتي لها انعكاساتها على قياس النتيجة، هذه الأخيرة التي تعكس وتلخص مدى التقيد بمبدأ الحيطة والحذر الذي

1. عبد القادر بكيجل ، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

2. Christopher NOBES & Robert PARKER, Comparative International Accounting, Prentice Hall, 10th Edition, USA, 2008, p p: 39-47.

ينفاوت بين مختلف البلدان باختلاف المستخدمين وكذلك حسب درجة الارتباط بين المحاسبة والجباية.

2-2- الكشوف المالية

يختلف عدد الكشوف المالية التي تعدها الكيانات في تقريرها السنوي بشكل ملحوظ على الصعيد الدولي، فإذا كان بعضها يقدم كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، فإن هناك من يستبعد بعضها أو يتعداها إلى قوائم أخرى، ثم إن هذا التباين لا يتوقف على عددها فقط بل يمتد أيضا إلى شكلها وطريقة تبويب عناصرها.

2-3- مستوى الإفصاح

توجد العديد من الاختلافات بين البلدان فيما يخص حجم وأنواع المعلومات المفصح عنها في الكشوف المالية، إذ قد يكون الإفصاح الذي تقدمه الكيانات هو استجابة للقانون أو تنظيمات أخرى. كما تقوم العديد من الكيانات حول العالم بتقديم إفصاح إضافي أو اختياري، وذلك تعزيزا وتحسينا لتنافسيتها في الحصول على التمويل من الأسواق المالية الدولية.

2-4- المصطلحات

تظهر المصطلحات التي تستخدمها الكيانات في قوائمها المالية اختلافات إما في مضمونها الذي يعكس مفاهيم معينة تختلف بين البلدان، أو استخدام مصطلحات خاصة ببلد معين دون غيره.

3- أسباب اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول

المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة كعوامل اقتصادية تاريخية، اجتماعية وسياسية والتي تؤدي في النهاية إلى معايير وسياسات وطرق محاسبية تستجيب لهذه العوامل. ويرجع اختلاف الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي إلى عدة عوامل يمكن شرحها فيما يلي:¹

1. محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013 اليمن، ص ص: 37-38.

3-1- النظم القانونية

إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية والقضائية لبلد ما. وتتقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين هما مجموعة القانون العرفي والتي يتميز إصدار التشريع فيها بالاعتماد على مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع. أما المجموعة الثانية فهي مجموعة القانون المكتوب وتتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا للتقدير. وهذا ما يفسر 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.

3-2- النظام الجبائي

يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حساب الربح في الدول الأنكلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وأن أهمية المسائل الجبائية عادة تتبع ثقافة المؤسسة. وعلى العكس فإن حساب الربح في المنظمة الفرانكفونية، يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية نظرا لارتباط حساب الربح بهذه القواعد، التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

3-3- طرق تمويل المؤسسة الاقتصادية

تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسة الاقتصادية في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بشكل تفضيلي لهدف حماية أموالها. ففي دول الأنكلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية للمؤسسات. بينما في دول المنظومة القارية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من

السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وينصب اهتمامها على حماية المقرضين.

3-4- عوامل قيمية وثقافية

تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقاً من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص مستوى التعليم والتكوين المحاسبي، دور ومكانة المهنة المحاسبية، مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع اتجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

المطلب الثاني: ماهية التوافق المحاسبي

تزايد الإدراك لأهمية تجانس المعلومات المحاسبية في الأسواق المالية الدولية، فزاد سعي المنظمات المحاسبية الدولية لتقليل الفروقات بين الأنظمة المحاسبية للدول مما يؤدي لتحقيق توافق محاسبي دولي.

1- مفهوم التوافق المحاسبي

يعبر التوافق المحاسبي الدولي عن عملية تقليل الاختلافات بين المعايير والممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة الكشوف المالية¹. وهناك علاقة متداخلة ومتبادلة بين مفاهيم التوافق المحاسبي (Accounting Harmonization)، المعايير (Standardization)، التوحيد المحاسبي الدولي (Uniformity). وقد أكدت أدبيات المحاسبة على أهمية التمييز بين تلك المفاهيم بحيث يجب وضعها في سياق يعكس مراحل السعي لتحقيق التجانس في الأنظمة المحاسبية، إذ تهدف المرحلة الأولى لإيجاد توافق بينها، أما المرحلة الثانية فيتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها ثم تأتي المرحلة الأخيرة وهي التوحيد. والشكل التالي يوضح هذه المراحل.

1. ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 170.

الشكل رقم (03): المفاهيم المستخدمة للتعبير عن التوافق المحاسبي



المصدر: أمين أحمد السيد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق المحاسبي الدولي)،

الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 365.

ويشير التوحيد المحاسبي إلى التطبيق الصارم للقواعد والسياسات المحاسبية على دول

معينة، فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي¹.

أما المعايير المحاسبية هي المرجع الأساسي لقياس العمليات والأحداث المحاسبية، وتعتبر المقياس والقاعدة والقانون العام الذي يسترشد به المحاسب في تحضير الكشوف المالية للمؤسسة².

أما التوافق فهو يشير إلى وجود مجموعة أكثر تشدداً من القواعد التي من خلالها يلتزم الأعضاء بتطبيق ممارسات محاسبية متشابهة جداً³. والملاحظ أن التوافق هو أكثر واقعية وقابلية للتطبيق على المستوى الدولي من المعايير أو التوحيد بحيث أن خصوصية البيئة المحاسبية لكل دولة تؤدي إلى اختلاف النظم المحاسبية بين الدول. فالتوافق المحاسبي يعترف بهذه الاختلافات ثم يعمل على تصحيح أو حذف بعض منها بغية تقريب هذه الأنظمة من بعضها وجعلها قابلة للفهم والمقارنة.

1. ثناء القباني، مرجع سبق ذكره، ص: 170.

2. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 366.

3. South Indian Bank, Convergence of Accounting Standards, Marche, India, 2009, p: 4.

2-مزايا التوافق المحاسبي

يحقق التوافق المحاسبي الدولي عدة مزايا لمستخدمي الكشوف المالية ولمعدي هذه القوائم.

2-1- بالنسبة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية

يساعد التوافق المحاسبي على تشجيع المستثمرين للاستثمار خارج دولهم، حيث يهتم المستثمرون بأن تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوق فيها ومفصح عنها في الوقت المناسب وقابلة للمقارنة. إلى جانب زيادة درجة فهم التقارير المالية من طرف المحلل المالي مما يساهم في إعداد تقارير مالية بجودة عالية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين¹.

2-2- بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية

يؤدي التوافق المحاسبي إلى إمكانية أداء الخدمات المحاسبية المختلفة بين دول العالم مما يعني زيادة الإيرادات الناتجة عن ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق عبر العالم حيث يمكن أدائهما على المستوى العالمي². إلى جانب مساهمة التوافق المحاسبي الدولي في خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد الكشوف المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعّة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق مختلفة من العالم³. حيث يوفر الجهد والتكلفة لإعداد مجموعتين من الكشوف المالية إحداهما معدة وفقا للمعايير المحلية البلد الذي يعمل فيه الفرع والأخرى معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تنتمي إليه المؤسسة الأم، ففي حالة توفر مثل هذا التوافق قد تكفي مجموعة واحدة من الكشوف المالية.

1. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص ص: 268-269.

2. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploration Limited، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص ص: 08.

3. محمد عجيلة ومصطفى بن نوى، آليات النظام المالي المحاسبي الجزائري والإبداع المحاسبي-ارتباطات وسياسات-، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، الجزائر، ص ص: 12.

3- معوقات التوافق المحاسبي الدولي

يطرح التوافق مع مجموعة واحدة من المعايير جملة من المعوقات، يمكن إيجازها فيما يلي:

3-1- الفروقات الثقافية والحضارية

حيث تتمثل هذه العقبة في الفروقات من حيث اللغة والدين والتشريعات والقوانين. وهي فروقات تنعكس آثارها على كثير من المفاهيم السائدة لدى شعوب العالم وكذلك على ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية¹.

3-2- الاختلافات السياسية والاقتصادية

غالبا ما تصاغ المعايير المحاسبية الدولية وفقا لأهداف سياسية أو اقتصادية منسجمة مع النظام الاقتصادي والسياسي السائد في البلد. ونظرا لصعوبة تحقيق نظام اقتصادي أو سياسي موحد على المستوى العالمي، فإن هذا يشكل عائقا أمام التوافق المحاسبي الدولي².

3-3- النزعة الوطنية

تتجلى من خلال عدم الرغبة في قبول تسويات تطوي على تغيير الممارسات المحاسبية، ويكون ذلك من قبل المحاسبين أو المؤسسات الاقتصادية الكبرى أو من جانب الدول التي قد لا ترغب في فقدان سيادتها³. إلى جانب قناعة المستثمرين ومستخدمي الكشوف المالية الآخرين بالمعايير الوطنية، أي اعتيادهم على المعايير الوطنية إلى الدرجة التي يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية غير تلك التي

1. حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية الدولية و أثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه علوم

غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص: 74.

2. أحمد بلفاوي، ترجمة رياض العبد الله، نظرية المحاسبة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص: 469.

3. Christopher NOBES & Robert PARKER, Op-cit, p: 77.

تعودوا عليها خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية لهؤلاء المستخدمين، وإضافة إلى ما سبق يمكن ذكر المعوقات التالية:¹

- ضعف أو انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأوراق المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة. هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح.

- غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها لا تتوفر على أسواق على درجة من الكفاءة التي تفرز قيم سوقية يمكن اعتمادها في التقييم المحاسبي. التوجه الضريبي والحكومي؛ ففي بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية.

- المعايير المحاسبية تصدر باللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية (غير الإنجليزية) أفقدها مضمونها الأصلي.

- إصدار معايير محاسبية دولية في شكل نصوص عامة وترك التفاصيل لكل دولة، مما يجعل هذه المعايير لا تتجاوب إلا مع الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف الدولة أو مجموعة محددة من الدول بعينها.

1. فاطمة الزهراء عبادي، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة-التحدي-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب -البليدة-، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، الجزائر، ص ص: 04-03.

المبحث الثالث: مفهوم وخصائص ومحددات وإجراءات صياغة معايير المحاسبة الدولية

نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي الكشوف المالية لوضع معايير محاسبية دولية وتهيئة البيئة اللازمة لتطبيقها؛ عقدت العديد من المؤتمرات الدولية للمحاسبة، إذ عقد المؤتمر المحاسبي الدولي الأول سنة 1904 في "سانت لويس" بولاية "ميسوري" الأمريكية، واستمرت تلك المؤتمرات بشكل منظم حتى المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر سنة 2006 في مدينة اسطنبول. وقد أسفرت هذه المؤتمرات عن تشكيل عدة منظمات استهدفت صياغة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. كانت أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي تأسست سنة 1973.

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية والهيئة المسؤولة عن صياغتها

يرتبط المعيار المحاسبي بالنموذجية أو أفضل مجموعة من القواعد والطرق التي توفر نتائج وبيانات مالية صحيحة يعتمد عليها الأطراف المستخدمون لها. إلى جانب أنه ينبع من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الممارسين لمهنة المحاسبة، وقد تختلف بعض الدول في الإجراءات التي تتبعها تنفيذاً لهذه المعايير.

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

تمثل مجموعة من القواعد والنظم التي تحكم وتنظم عمل المحاسبة والمحاسبين، وذلك بتقديمها لقواعد عملية يلتزمون بها في أداء وظيفتهم¹. كما أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية للمحاسبة وتدقيق الحسابات². وتعتبر كذلك مجموعة من الإصدارات الشبه رسمية لتحديد طرق القياس والإفصاح والعرض المحاسبي³.

1. محمد الأمين تاج الأصفياء، نظرية المحاسبة في الأطر التقليدية الغربية، دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2011، ص: 111.

2. حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 103.

3. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، السعودية، 2009، ص: 209.

وهي تعبر عن قواعد وأسس تضبط الأعمال والممارسات والإجراءات المحاسبية وتضع دليل لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية بهدف توضيح الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها¹. ولذا تعتبر المعايير المحاسبية الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ المحاسبية. كما أنها تستمد قوتها منها، ويتم في هذا المستوى تحديد إجراءات التطبيق العملي وسبل إعداد المخرجات في صورة قوائم مالية. ولا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة بل بالعكس يتم استخدامها كإرشاد لأغراض القياس والعرض العادل والإفصاح الكافي. ومنه تعبر المعايير عن موقف مهني رسمي يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين لذلك فهي نتاج دراسة متأنية لأفضل الممارسات المحاسبية².

2- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

قبل نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية، كان هناك عضوان بارزان في وضع المعايير المحاسبية، هما مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة البريطاني³. إلا أن الفضل في تطور المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الحالي يرجع إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي اختصت بوضع هذه المعايير المحاسبية الدولية، قبل أن تتحول هذه المهمة بعد ذلك إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وأصبحت المعايير التي يصدرها تحمل اسم المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS).

وقد بدأت فكرة تأسيس هذه اللجنة انطلاقا من سنة 1972 تاريخ انعقاد المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر من نفس العام بمدينة سيدني الأسترالية، في هذا المؤتمر اقترح اللورد هنري بنسون (Henry Sir Benson) إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة

1. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 29.

2. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 298.

3. Bernard RAFFOURIER ، Les Normes Comptables Internationales ، 3eme édition ، economica ، France.2006، P:36.

عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية¹، وتم اتخاذ خطوات رئيسية خلال هذا المؤتمر لكي يتم إنشاء منظمين يمكن أن تكون لديهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية، والاختلاف في النظم المحاسبية الدولية. وفي سنة 1973 تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية نتيجة لاتفاق المنظمات المهنية المحاسبية في عشر دول هي أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية. ويتكون أعضاؤها منذ 1938م من جميع المنظمات المهنية المحاسبية التي تتمتع بعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وتضم في عضويتها في الوقت الحالي منظمات مهنية من دول العالم تمثل حوالي 2 مليون محاسب ويقوم بعمل هذه اللجنة مجلس مكون من 17 عضوا منهم 13 عضوا تمثلهم منظمات مهنية محاسبية من 13 دولة أعضاء في اللجنة، بالإضافة إلى منظمات غير مهنية لكن لها اهتمام بما يصدر من تقارير مالية وتهدف هذه اللجنة بشكل عام إلى:²

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يجب إتباعها عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي.
- العمل بشكل عام على تحسين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات الخاصة بإعداد الكشوف المالية.
- التأكد من أن الكشوف المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك الالتزام.
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع وإصدار المعايير المحاسبية المحلية بالالتزام الرئيسي بمعايير المحاسبة الدولية.

1. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 02.

2. يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، دار الوراق، عمان، الأردن، 2002، ص: 24.

- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية. إذ أن لجنة معايير المحاسبة الدولية ليس لها سلطة لدعم جهودها فهي تعتمد اعتمادا كليا على جهود أعضائها في تحقيق هذه الالتزامات.

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية تشتمل على عدة هيئات هي مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، المجموعة الاستشارية، المجلس الاستشاري، اللجنة الدائمة للترجمة، جماعة العمل الاستراتيجي.

3- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

منذ أبريل 2001 ، أصبحت المعايير المحاسبية الدولية تعد من قبل مجلس للمعايير المحاسبية الدولية، بعدما كانت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (1973-2000) هي التي تقوم بذلك، قبل أن تخضع لإصلاح عميق في 24 ماي 2000، نتج عنه انتقال اللجنة إلى إصدار مجموعة من المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) بدلا من معايير المحاسبة الدولية IAS التي سبق وأن أصدرتها، والتي تبقى سارية المفعول¹. كما أدى هذا الإصلاح أيضا إلى تبني هياكل جديدة سيتم عرض مهامها لاحقا.

3-1- مهام مجلس المعايير المحاسبية الدولية

يتمثل دور المجلس في تحضير وإصدار وتعديل معايير المحاسبة الدولية، نشر مسودات العرض حول المشاريع الجارية، تطبيق إجراءات تسمح بتقديم التعليقات حول مسودات العرض في فترات مناسبة، واستشارت المجلس الاستشاري فيما يخص المشاريع المهمة وتحضير أجندة العمل. إلى جانب إقامة دراسات في الدول المتطورة والنامية من أجل ضمان قابلية تطبيق المعايير².

1. بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية -دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة في الجزائر- ، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف-1،

2016/2015، الجزائر، ص: 64.

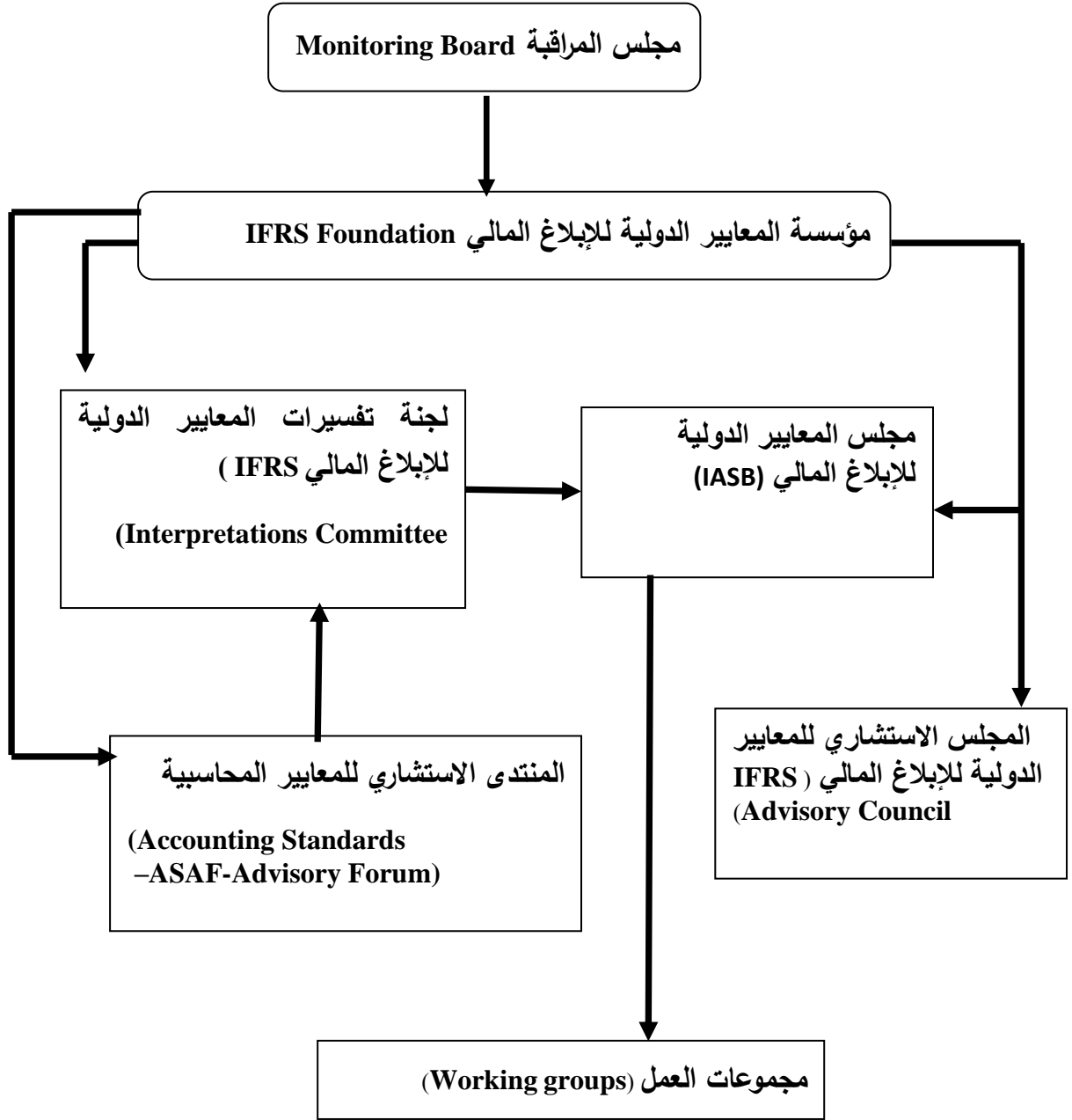
2. طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

3-2- هيكـل مجلس معايير المحاسبة الدولية

في بداية أبريل 2001 باشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية نشاطها بهيكلـة جديدة تضم مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، مجلس معايير المحاسبة الدولية والإداريون واللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية واللجنة الاستشارية للمعايير. وقد تمت إعادة هيكلة مؤسسة لجنة المعايير الدولية للمحاسبة مرة أخرى في 23 جانفي 2013 وتغيرت تسميتها إلى مؤسسة مجلس المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو معايير التقارير المالية الدولية (IFRS Foundation)¹. ويوضح الشكل رقم (04) الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية.

1.Deloitte, **IFRS in your pocket**, London, 2017, p: 11, sur le site d' internet: www.iasplus.com visité le: 14/05/2017 12:00

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- Deloitte, IFRS in your pocket 2016, London, 2016, p: 11

(www.iasplus.com) visité le:15/06/2018 16:00

من خلال الشكل أعلاه يلاحظ أن هيكل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة يتكون من عدة هيئات، مكلفة بمختلف الجوانب المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية، من إصدار

المعايير وتفسيراتها، والتسيير الإداري والمالي. ويمكن إيجاز المهام التي تتولاها كل هيئة من هذه الهيئات فيما يلي:¹

- يتولى مجلس المراقبة مهمة المصادقة على تعيين والإشراف على الأمناء (Trustees)، المكلفين بتسيير مؤسسة مجلس المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS Foundation)، وضمان الرقابة عليها، بالإضافة إلى ترقية التفاعل بين المؤسسة والهيئات المنظمة للأسواق المالية للدول.

- يتولى أعضاء مؤسسة مجلس المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS Foundation) مهمة القيام بالتسيير وتحديد السياسة العامة للمؤسسة، التمويل والمصادقة على الميزانية، نشر التقرير السنوي حول أنشطة المؤسسة وتعيين أعضاء مجلس المعايير الدولية للمحاسبة ومختلف الهيئات التابعة له. ويتمثل أعضاؤها في الأمناء الذين يبلغ عددهم 22 عضوا يعينون لمدة ثلاث سنوات، وتمارس مهامها تحت إشراف مجلس المراقبة.

- يتولى مجلس المعايير الدولية للمحاسبة مهمة إعداد البرامج وجدول الأعمال، المصادقة على المعايير المحاسبية الدولية و التفسيرات الخاصة بها، وهو بمثابة هيئة تنفيذية تتكون من 14 عضوا يعينون لمدة خمس سنوات.

- مهمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS Interpretations Committee) تتمثل في إصدار الشروحات والتعليقات حول المعايير التي تصدر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة وضبط عملية تطبيقها، وإعداد الملاحظات التقنية حول مسائل محددة قبل تقديم تعريف نهائي لمعيار معين، وتصدر هذه التفسيرات تحت تسمية (IFRIC) نسبة للتسمية السابقة لهذه اللجنة منذ سنة 2001، وكانت قبل هذه السنة تصدر تحت تسمية اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC).

1.Deloitte, Op-cit, 2016, pp:8-6 .

- يتكفل المجلس الاستشاري للمعايير الدولية للإبلاغ المالي بالمشاركة في إجراءات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للأطراف والدول المعنية، وتقديم الإرشاد والنصح حول أولويات التوحيد المحاسبي، ويتشكل من حوالي 40 عضواً.

المطلب الثاني: خصائص المعايير المحاسبية وإجراءات صياغتها

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص التي تدعم إمكانية قبولها العام من قبل الدول. كما أنها تصاغ وفقاً لمراحل متتابعة لتخرج في صيغتها النهائية.

1- خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية أهم أدوات التطبيق العملي، ولذا يجب أن تتوافر فيها مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:¹

1-1- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي

يجب أن تكون المعايير المحاسبية متنسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم ومبادئ وفروض.

1-2- الملاءمة

تعد المعايير المحاسبية من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر المحاسبي ومتطلبات التطبيق.

1. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2008، ص ص:

1-3- المرونة

بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث تكون عملية إعدادها مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

1-4- الواقعية

يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها. كما يجب أن تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة في تلك البيئة.

2- إجراءات صياغة المعايير المحاسبية الدولية

تمارس لجنة معايير المحاسبة الدولية نشاطها من خلال إجراءات رسمية، وتعتمد على اللغة الإنجليزية في جميع إصداراتها. كما تعتمد على اجتماعات مفتوحة للإدلاء بالتعليقات حول ما توصلت إليه لجنة التوجيه. غير أن مناقشة المصادقة على المعيار تجري خارج الجلسات المفتوحة. ويتم تطوير معايير المحاسبة الدولية من خلال أسلوب دولي يشارك فيه محاسبون، محللون ماليون ومجتمع الأعمال وأسواق الأوراق المالية والسلطات التنظيمية والقانونية والأكاديميون والمنظمات حول العالم. ويقوم المجلس بالتشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير حول البرامج والمشاريع الجديدة التي يجب إضافتها إلى جدول أعماله ومناقشة الأمور الفنية في الاجتماعات المفتوحة للعموم.

وتتضمن الإجراءات بالنسبة للمشاريع الجديدة في العادة الخطوات التالية:¹

- يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق إطار عمل المجلس على هذه المواضيع.
- دراسة الأعراف والمتطلبات المحاسبية الوطنية وتبادل الآراء حول المواضيع مع واضعي المعايير الوطنيين.

1. للمزيد حول الخطوات المتبعة في إصدار معايير المحاسبة الدولية يمكن الاطلاع على الموقع الإلكتروني أدناه:

- التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير فيما إذا كان من المستحسن والصائب إضافة الموضوع إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- إصدار مسودة عرض للحصول على ملاحظات الجمهور، وتكون المسودة موافقا عليها بثمانية أصوات من أعضاء المجلس بما في ذلك أية آراء مخالفة يبديها أي من أعضاء المجلس.
- اعتماد المعيار بموافقة ثمانية على الأقل من أعضاء المجلس على أن يتضمن المعيار المنشور الآراء المخالفة إن وجدت وأساس الاستنتاجات الذي يجب أن يوضح.
- نشر أساس النتائج ضمن معيار معين و توضيح الخطوات التي يتم إتباعها في العملية القانونية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وكيف تعامل المجلس مع الملاحظات العامة حول مسودة العرض.
- وعند إعداد معايير المحاسبة الدولية، تتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية إجراءات العمل المتفق عليها على النحو التالي:¹
- اختيار موضوع معين وإخضاعه للدراسات التفصيلية من قبل لجنة رئيسية تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين و ذلك ليتم بعدها دراسة هذه المسودة من قبل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- إحالة المسودة إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية بالمعايير وذلك بعد موافقة اللجنة على مشروع المسودة.
- ترسل التعليقات والاقتراحات على المسودات من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية والمهتمة بالمعايير، حيث يتم فحصها و دراستها من قبل مجلس اللجنة ليتم تعديلها عند الحاجة.

1. محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص ص: 366-367.

- في حالة الموافقة على المسودة بأغلبية (ثلاثة أرباع) الأصوات على الأقل فإن هذا المشروع يصدر كميّار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول بدءاً من التاريخ المنصوص عليه في المعيار.

المطلب الثالث: محددات المعايير المحاسبية الدولية

يظهر التأثير الأمريكي والبريطاني بشكل واضح في صياغة المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بسبب تجربتهما وخبرتهما العميقة في وضع وإعداد معايير محلية خاصة بهما، وعملت بها الكثير من الدول مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:¹

1- محددات البيئة والثقافة

تتعدّم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم، بسبب اختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، حيث في الغالب تكون هذه المعايير موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة عامة وفي أمريكا وبريطانيا خاصة، لأنّ لهما السبق في تطور علم المحاسبة ووضع معاييره ومبادئه، وبالتالي عدم إمكانية وضع معايير محاسبية دولية بمعزل عن المعايير المحاسبية الأمريكية، التي تصدر عن المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية (FASB) وكذلك مجلس المعايير المحاسبية البريطاني (ASB).

2- محددات كثرة البدائل

تتمثل في الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص العديد من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، ولا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين، مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، وليس ثمة مشكلة لو كان الأمر يتعلق بالعرض ولا يؤثر على النتائج المحاسبية، بل تكون المشكلة في البدائل التي ترتبط بمعالجة

1. خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 27-30.

البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة، مثل أساليب تقييم المخزون وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة رقم 02 "المخزون"، وطرق الاهتلاك وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة رقم 16 "التثبيات العينية".

3-محددات تعديل القوانين والأنظمة

يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات التي تصدر بموجبها، ولذلك محاذير منها الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، والمراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين، إضافة إلى ذلك يمكن في بعض الأحيان انعدام إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على المعايير المحاسبية الدولية، لاختلاف الإجراءات السائدة كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار الدولي للمحاسبة رقم 12 المتعلق بالضرائب على النتيجة، حيث إنها مسألة ينظر إليها بين الدول على أنها مسألة محلية بحتة.

4-محددات تغير المعايير المحاسبية الدولية

إذ تعد المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغير، وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC)، ولجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRIC)، حيث إن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها. إضافة إلى الظروف والمستجدات والصعوبات التي تظهر عند تطبيق المعايير، فضلا عن التطور المستمر في البيئة الاقتصادية.

5- محددات المستوى التعليمي واللغة

اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة، فإن الأمر ليس بالسهولة للمطبقين في الدول النامية، إضافة إلى اعتبار اللغة، حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى عديد من اللغات، كون وضعها يتم باللغة الانكليزية، كما أن البيئة الاقتصادية في بعض الدول

النامية، تتميز بأنها أصغر وأقل ديناميكية من تلك التي تسود في معظم الدول المتطورة، ووجود كثير من الشركات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

6-محددات تعدد التعاريف

تتعدد التعاريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية، مثل تعريف القيمة العادلة، حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار، لاسيما المعايير الدولية للمحاسبة رقم 32 و 39 المتعلقان بالأدوات المالية، المعيار رقم 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، المعيار رقم 40 المتعلق بالعقارات المستثمرة، والمعيار رقم 26 المتعلق بالمحاسبة والتقارير المالية عن أنظمة التقاعد.

المطلب الرابع: آلية تعامل IASB مع المعايير التي كانت تصدرها IASC

لقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى في جلسة فنية في أبريل 2001. وأثناء هذا الاجتماع وافق على قرار يتبنى مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة، الصادرة عن مجلس الإدارة للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) السابق وتفسيراتها. وأعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد (IASB) أيضا أن أمناء مؤسسة IASC وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن (IASB) بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS).

ويفترض أن هذا التغيير قد أحدث من أجل التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة بواسطة IASB وتلك التي كان تصدرها IASC، حيث أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC منذ نشأتها سنة 1973 وإلى غاية 2001، 41 معيار محاسبي تحت اسم IAS، تبعتها لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية SIC بإصدار 32 تفسيراً، وبعد تعديل فيفري 2001، تغير اسم المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير التقارير المالية الدولية، وأصبحت تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بدلا من لجنة المعايير

المحاسبية الدولية (IASB). ومنذ سنة 2001 إلى غاية الفاتح من سبتمبر سنة 2014 تم إصدار 15 معيار من قبل المجلس. وتبعته اللجنة الدائمة لتفسيرات معايير المحاسبة الدولية * (SIC) بإصدار 21 تفسيرا . (للمزيد حول عدد المعايير وتسميتها أنظر الملحق رقم 01 و02) وتمثلت آلية تعامل مجلس المعايير المحاسبية الدولية مع المعايير التي كانت تصدرها لجنة المعايير المحاسبية الدولية في أربعة أشكال يوضحها الجدول رقم (01).

الجدول رقم (01): آلية تعامل IASB مع المعايير التي كانت تصدرها IASB

تعديل المعيار	دمج التفسيرات مع المعايير	دمج بعض المعايير مع بعضها	سحب بعض المعايير
مثال 01: تعديل المعيار IAS2 الخاص بالمخزون:	مثال 01: دمج التفسير SIC18 المسمى	مثال 01: دمج المعيار IAS3 الخاص بالكشوف المالية الموحدة في المعيار IAS27 الخاص بالكشوف المالية الموحدة	كما حصل للمعيار IAS15 المتعلق بالمعلومات
حيث تم إلغاء التقييم باستعمال أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO).	مثال 02: دمج التفسير SIC1 المسمى	والمفردة، والمعيار IAS28 الخاص بالاستثمارات في الشركات الزميلة.	التي تعكس آثار التغيير في الأسعار.
مثال 02: تعديل المعيار IAS22 المتعلق بالأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرق المحاسبة عن اندماج الأعمال، قبل استبداله بالمعيار	مثال 03: دمج التفسيرات SIC6 ، SIC14 و SIC 23 بالمعيار IAS	مثال 02: دمج المعيار IAS4 الخاص بمحاسبة الإهلاك في المعيار IAS1 الخاص بعرض الكشوف المالية.	
		مثال 03: دمج المعيار	

* إلى جانب هذه اللجنة ظهرت لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC).

	IAS9 الخاص بالمحاسبة عن نشاطات البحث والتطوير في المعيار IAS38 الخاص بالأصول غير الملموسة.	.16	.IFRS3
--	--	-----	--------

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى: بولعراس صلاح الدين، التغييرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية -دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة في الجزائر-، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1-، 2016/2015، الجزائر، ص:68.

يوضح الجدول أعلاه أن قد تم تعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، ويكون التعديل بعدة أشكال منها إلغاء بعض البدائل المحاسبية أو إلغاء بعض الممارسات المحاسبية. كما يمكن دمج التفسيرات الصادرة من لجنة التفسيرات (IFRIC) أو لجنة التفسيرات التي قبلها (SIC) مع المعايير المحاسبية الدولية. إضافة إلى إمكانية دمج بعض المعايير ببعضها البعض لكونها تؤدي نفس الغرض. إلى جانب سحب البعض منها وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا.

خلاصة الفصل الأول

المحاسبة هي تقنية لتسجيل وتصنيف التعاملات التي تقوم بها المؤسسة، وتوصيلها لمختلف الأطراف المهتمة بها، وهي بذلك تعتبر أداة هامة لهذه الأطراف في اتخاذ القرارات، لتلبية احتياجاتهم عن طريق توفير معلومة مفهومة، ملائمة وموثوق بها، وقابلة للمقارنة. ولا يكون ذلك ممكنا إلا إذا اعتمدت المحاسبة على مبادئ وأسس وقواعد تبرز الواقع الاقتصادي للتعاملات والأحداث التي قامت بها المؤسسة.

ومع انتشار العولمة وزيادة انتقال الشركات والمستثمرين عبر الأسواق المالية الدولية، زاد ذلك من الاعتماد على المعلومة المحاسبية، من أجل تمكين مستعمليها من إجراء المقارنة بين الشركات دوليا، وهو ما استلزم وجود توافق محاسبي دولي يلغي أو يقلل من الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، خاصة مع وجود نموذجان محاسبين تتبعهما الدول حسب طبيعة النظام الاقتصادي السائد فيها ومدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي. ولهذا الغرض تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سنة 1973 لتتولى مهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على المستوى الدولي، وإن كانت تتوافق إلى حد بعيد مع النموذج المحاسبي الأنكلوسكسوني الذي يتميز بالدور الكبير الذي تؤديه الأسواق المالية في تمويل الاقتصاد، وتوجه فيه المحاسبة للتركيز على تلبية احتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى.

وخلاصة هذا الفصل هي وجود محددات تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وأهمها انعدام إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم، بسبب اختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، حيث تكون في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة عامة وفي أمريكا وبريطانيا خاصة. ما يجعل تطبيقها في الدول النامية أمرا صعبا قد تواجهه مشاكل عديدة. والجزائر التي سارت على خطى بقية الدول التي عملت على تغيير نمط النظام الاقتصادي الذي تنتهجه؛ حاولت مواكبة موجة التغيير في النظم المحاسبية وتعديلها وفقا لما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية، لكن هذا التحول في الممارسات المحاسبية بعد حوالي ثلاثين سنة، قد اصطدم بجملة من العراقيل. وهذا ما سيتم التركيز عليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال
النظام المحاسبي المالي

تمهيد

عرفت الجزائر إصلاحات عديدة في مختلف الميادين منذ تسعينيات القرن الماضي، تمحورت حول العمل على انفتاح الاقتصاد الجزائري من خلال إدماجه في الاقتصاد الدولي بهدف مواجهة التحديات التي تفرضها العولمة.

هذه الإصلاحات كان يجب أن تمتد حتى للنظام المحاسبي الجزائري الذي أصبح من الضروري أن يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث الإطار المفاهيمي، طرق التسجيل، التقييم ومن حيث عرض الكشوف المالية. ما يجعله قادرا على تلبية احتياجات كافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة الجزائرية من المعلومات، وخاصة المستثمرين الأجانب. لذلك تم التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني الذي تخللته العديد من النقائص وأصبح لا يتناسب مع متطلبات المرحلة الاقتصادية الجديدة التي تمر بها الجزائر التي انتقلت من اقتصاد مخطط تسييره الدولة وتتحكم في قطاعاته المختلفة، إلى الاقتصاد الحر الذي يتخذ من الاستثمارات الأجنبية سبيلا للتنمية في كل مجالاتها، ومن المؤسسات الاقتصادية وسيلة لتحقيق التطور الصناعي والإنتاجي. نتيجة هذه التطورات تم اتخاذ قرار سياسي واقتصادي بضرورة تحديث وظائف هذه المؤسسات باعتبارها نواة الاقتصاد، ومن أهم وظائف المؤسسة الوظيفة المحاسبية التي يجب أن تسير التحديثات الدولية في مجال المحاسبة، فصدر النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية أصبح تطبيقه من طرف المؤسسات الجزائرية إلزاميا ليضع بذلك نهاية لمرحلة المخطط المحاسبي الوطني الذي استمر العمل به حوالي ثلاثين سنة. ومن أجل التطرق إلى النظام المحاسبي المالي بشكل مفصل، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي؛
- المبحث الثاني: تقديم عام للنظام المحاسبي المالي؛
- المبحث الثالث: مقومات وصعوبات وتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني أول خطوة في مجال ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد الاستقلال. وقد جاء ليحل محل النموذج المحاسبي الفرنسي الذي كان سائداً خلال الفترة الاستعمارية والذي كان يتماشى مع مبادئ النظام الاقتصادي الليبرالي. وقد اتجه هذا المخطط نحو إتباع مسار آخر مغاير يتفق مع مبادئ الاقتصاد الموجه ويخدم أهداف الدولة الاشتراكية. إلا أنه بقي يعاني من عدة عيوب ونقائص تخص المخطط نفسه ونقائص أخرى تخص البيئة الاقتصادية خاصة منذ أن تخلت الجزائر عن نظام الاقتصاد المخطط وانتهجت نظام الاقتصاد الحر.

المطلب الأول: نقائص المخطط الوطني للمحاسبة

لقد تم تقييم المخطط المحاسبي الوطني خلال سنتي 1999 و 2000 من قبل مجموعة من الخبراء في المحاسبة، وأظهرت عملية التقييم أنه أصبح لا يساير التطورات الاقتصادية، حيث يتضمن عدة ثغرات ونقائص يتم توضيحها فيما يلي:

1- غياب الإطار التصوري

يعمل الإطار التصوري في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية وإعداد الكشوف المالية. وهذا ما يفتقر إليه المخطط المحاسبي الوطني، لأن بعض المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف وهذا ما أضفى سكوناً وجموداً على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية وكثيراً ما لا تكون متماثلة¹.

1. مختار مسامح، النظام المالي المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، ديسمبر 2008، العدد 04، ص: 194.

ويعتبر وجود الإطار التصوري أساس مرجعي لوضع معايير وأدوات يستخدمها لحل مشاكل المحاسبة. ورغم أنه لا يوفر كل الإجابات إلا أنه يقلل البدائل ويستبعد تلك التي لا تتماشى معه، بالإضافة إلى تقليل تأثير التحيز الشخصي على عملية وضع المعايير، ففي غياب الإرشادات التي يوفرها، ستكون عملية وضع المعايير تعتمد على إطار العمل الفردي الشخصي، وهو ما قد يؤدي مع مرور الزمن إلى عدم الثبات مع تغير الأعضاء¹.

2- نقائص متعلقة بالحسابات

تتمثل أهم النقائص المتعلقة بتنظيم المحاسبة والتسجيل المحاسبي والتقييم لعناصر الكشوف المالية، التي ترتبط بالمخطط الوطني للمحاسبة، فيما يلي:²

- لم يميز المخطط الوطني للمحاسبة بين الأصول الجارية والأصول غير الجارية.
- يتضمن صنف الاستثمارات عنصر المصاريف الإعدادية التي تعتبر حسب المخطط الوطني للمحاسبة من الاستثمارات بينما في الواقع هي عبارة عن مصاريف كما تشير لذلك تسميتها.
- أهمل المخطط الوطني للمحاسبة تصنيف الاستثمارات المالية ضمن الاستثمارات وصنفها ضمن الحقوق.

- لم يميز المخطط الوطني للمحاسبة بين الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية.
- مجموع صنف الأعباء يمكن أن يعطي قيمة للتكاليف أكبر من التكاليف الحقيقية وذلك لكون بعض التكاليف مسجلة مرتين في السنة مثل ما هو عليه الحال مع المصاريف الإعدادية التي تسجل في المرحلة الأولى حسب طبيعتها في الصنف السادس ثم تسجل في الحساب رقم 699 "مخصصات استثنائية" عند الإطفاء السنوي للمصاريف الإعدادية.

1. عبد القادر بكيجل ، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

2. رشيد سفاحو، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، 2017/2016، ص ص: 114-115.

- يوجد ضمن صنف النواتج كل من الحساب رقم 75 "تحويل تكاليف الإنتاج" والحساب رقم 78 "تحويل تكاليف الاستغلال" رغم أنهما لا يمثلان إيرادات حقيقية باعتبارهما حسابان وسطيان خصصهما المخطط الوطني للمحاسبة لتصحيح التكاليف وعليه فوجودهما من شأنه أن يصعب القراءة الجيدة لحسابات صنف النواتج.

3- نقائص متعلقة بتنظيم المحاسبة والتسجيل المحاسبي

يمكن إيجاز هذه النقائص فيمايلي:¹

- تسجل وتقيم مختلف العمليات التي تقو بها المؤسسة بالاعتماد أساسا على التكلفة التاريخية فقط دون مراجعة ذلك التقييم بالاستناد إلى طرق أخرى للتقييم حتى لا تفقد الكشوف المالية مصداقيتها وقدرتها على التمثيل الصادق للوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- لا يمكن للمؤسسة أن تسجل لديها أصول تحصلت عليها بواسطة قرض إيجاري ضمن أصولها لأنها ليست مالكة لها بينما الواقع الاقتصادي يقتضي تسجيلها ضمن الأصول لأن المؤسسة تملك الرقابة والسيطرة عليها وتستفيد منها وليس اشتراط ملكيتها فقط.
- لم يجبر المخطط الوطني للمحاسبة المؤسسات على مسك دفتر الأستاذ.
- لم يعالج المخطط الوطني للمحاسبة بعض العمليات مثل البنائات المنجزة على أراضي الغير، الاندماج، التصفية، الضرائب المؤجلة.

4- نقائص التقييم بالتكلفة التاريخية

تقتضي الطرق التي يعتمدها المخطط الوطني للمحاسبة، بأن تسجل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على القيمة التاريخية أو قيمة الشراء، بحيث يقوم هذا المبدأ على تقييم أصول وخصوم المؤسسة على أساس تكلفة الحيازة مع فرض ثبات قوة الشراء للوحدة النقدية المعدة أساسا بهذا القياس. إلا أنه مع انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات، لم يعد الأمر كما كان عليه، خاصة وأن المعلومات المحاسبية الناتجة

1. رشيد سفاطو، مرجع سبق ذكره، ص: 115.

عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ، أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها على الإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وأصبح النموذج المحاسبي يعطي صورة غير حقيقية عن المؤسسة، ما دامت عناصر الذمة المالية لها مسجلة على أساس أسعارها الأصلية، مع إهمال تطور أسعارها في المستقبل، لهذا فإن التكاليف التاريخية توجي للمسيرين، للحكومة وللجمهور، بأن المؤسسات هي أكثر ازدهارا مما هي عليه في واقع الأمر، وعليه قد تفضي إلى قرارات غير سليمة عند تخصيص المداخيل وتطبيق السياسات الحكومية¹.

5- عدم توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع متطلبات العولمة والاقتصاد الحر

في ظل الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي ومحاولة جذب الاستثمارات الأجنبية، تبرز إشكالية قابلية فهم المعلومات الصادرة وفق المخطط الوطني للمحاسبة، وموثوقيتها وقابلية مقارنتها من طرف الشركات والأفراد المستثمرين الأجانب في الجزائر، مما يزيد من تكلفة المعلومة، ونفس الإشكال للمؤسسات الجزائرية عند انتقالها للاستثمار أو طلب تمويل دولي، تكون ملزمة بتحمل تكاليف إضافية من أجل تقديم معلومة مالية مفهومة وموثوق بها. حيث يمكن اعتبار أن المخطط الوطني للمحاسبة شكل عائقا أما الاستثمار². ويذكر في هذا الإطار، حالة شركة الخطوط الجوية الجزائرية التي لم تستطع تسجيل الطائرات الجديدة التي كانت تحصلت عليها عن طريق قرض إيجاري ضمن الاستثمارات، ذلك أن المخطط الوطني للمحاسبة يعرف الاستثمارات (التثبيتات في النظام المحاسبي المالي)، بأنها الأصول الثابتة المشتراة أو المنتجة من المؤسسة³.

1. عبد القادر بكيل، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

2. المرجع نفسه، ص: 54.

3. Amel BENYEKHELF, Le Système Comptable Algérien étude comparative avec les pays de l'europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue du chercheur, Université de Ouargla, N° 08، 2010 , p: 30.

من جهة أخرى فإن الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر قد رافقها ظهور الشركات القابضة وصناديق تسيير المساهمات، ونتج عنها فتح جزئي لرأس المال المؤسسات التابعة للدولة أمام المساهمين الخواص في إطار تشجيع الخوصصة والاستثمار الأجنبي المباشر، على غرار شركة صيدال وفندق الأوراسي، وإنشاء بورصة الجزائر وبنوك خاصة، واستوجب هذا التغيير أن يتم الانتقال إليه وفق أدواته وأهمها المعلومة المحاسبية والمالية، وهنا صار المخطط الوطني للمحاسبة بعيدا عن هذه المستجدات، باعتبار أنه أعد من طرف الدولة لتلبية احتياجاتها من المعلومات المحاسبية في فترة الاقتصاد الموجه¹.

كما أن انتشار الشركات متعددة الجنسية وزيادة دورها في العالم، والمشاكل التي أصبحت تواجهها، أدى إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية، والتي انتشر تطبيقها في العديد من دول العالم لاسيما دول الاتحاد الأوروبي الذي ترتبط معه الجزائر باتفاقية شراكة، وهنا برزت ضرورة تكيف المخطط الوطني للمحاسبة مع هذه المعايير التي يختلف معها بشكل كبير. فالشركات متعددة الجنسية الموجودة بالجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات، تعتبر أن المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري لا يلبي احتياجات المستثمرين، زيادة على وجود جملة من المشاكل في التسيير، حيث إن هذه الشركات ورغم أن العقود المبرمة بينها وبين الشركة الوطنية للبتترول (سوناطراك)، تنص على استعمالها المخطط الوطني للمحاسبة في العديد من العقود، إلا أن الواقع هو أن المخطط الوطني للمحاسبة لا يستعمل إلا في حدود معينة، حيث تستعمل أغلب الشركات البترولية المحاسبة الخاصة بها، وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقارنة بين حساباتها وحسابات المخطط الوطني للمحاسبة².

1. عبد القادر بكيجل، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

2. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploration Limited، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

المطلب الثاني: التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي والتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني

استمر العمل بالمخطط المحاسبي الوطني دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، حيث شرعت الجزائر في القيام بإصلاحات جديدة ابتداء من سنة 1988، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة¹.

1- بداية التفكير في إصلاح النظام المحاسبي

في بداية التسعينيات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على المخطط المحاسبي الوطني، و كان ذلك في شكل نصوص تطبيقية لمحاسبات قطاعية، حيث صدرت نصوص بشأن قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992، محاسبة الشركات القابضة سنة 1999، هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة سنة 2002.

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

2- مراحل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

في شهر أفريل من سنة 2001، قام المجلس الوطني للمحاسبة* بالتعاقد مع مجموعة من الخبراء الأجانب ممثلين في المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة والمجلس الأعلى للخبراء المحاسبين الفرنسيين والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية وتحت إشراف وزارة المالية وتمويل من البنك الدولي. وبعد تقييم المخطط الوطني للمحاسبة، تم اقتراح ثلاث

1. مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص: 196.

* تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب المرسوم التشريعي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، وهو جهاز استشاري أوكلت إليه مهمة التوحيد المحاسبي وإعداد معايير المحاسبة في الجزائر.

خيارات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح المحاسبي، لترك الاختيار بينها للهيئات الجزائرية، ومضمون هذه الخيارات يمكن عرضه فيما يلي:¹

- الخيار الأول يتمثل في الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر.

-الخيار الثاني هو الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بنيته وهيكله، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية.

- الخيار الثالث يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني، بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

بعد دراسة وفحص الخيارات الثلاث المقترحة من طرف فوج عمل المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي من قبل هيئات المجلس، قبلت الجمعية العامة بالخيار الثالث، وبالتالي تبنت إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي مالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في مختلف الجوانب لاسيما الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، مستعملي الكشوف المالية، المبادئ المحاسبية وقواعد التسجيل والتقييم والعرض. وقد تم إصدار النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم (11-07) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

وقد تضمن المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، تطبيق أحكام القانون رقم (11-07)، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي في الأول من شهر جانفي 2009، إلا أنه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 02-08 المؤرخ 24 جويلية 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. وبذلك أصبح هذا القانون ساري المفعول

1. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008، ص: 13.

ابتداء من الأول من شهر جانفي 2010 بموجب التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي. حيث أرفقت هذه التعليم بجدول تطابق المخطط الوطني المحاسبي النظام المحاسبي المالي لحل مشكلة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. وقد صدر في 26 جويلية 2008 قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. كما صدر المرسوم التنفيذي رقم (09-110) المؤرخ في 01 أفريل 2009، والمحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

المبحث الثاني: تقديم عام للنظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار لتحسين المنظومة المحاسبية في الجزائر وجعل المحاسبة تستجيب للتطورات الدولية في مجال المعلومة المحاسبية. ولتحقيق ذلك صدرت عدة قوانين وقرارات ومراسيم وتعليمات وتم استحداث هيئات ومنظمات جديدة لتضمن التطبيق الجيد لهذا النظام.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للنظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية في ظل متطلبات الاقتصاد الحر، فهذا النظام يحمل في طياته فلسفة جديدة مختلفة تماما لما كان معمولا به سابقا، تهدف إلى إظهار الواقع الاقتصادي للتعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

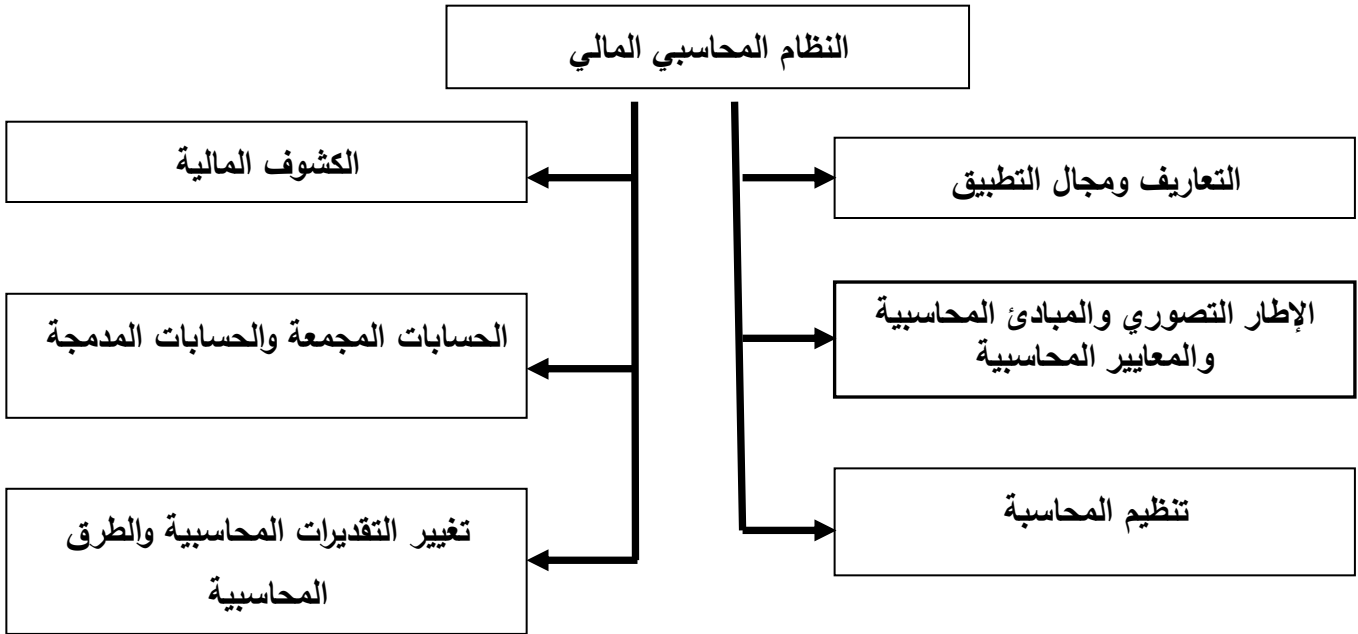
1- الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون رقم 07-11 بالنظام المحاسبي ليحدد مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري حيث ينص على أن "المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹.

1. قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 03، الجريدة الرسمية عدد رقم 74 الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص:03.

وعلى ضوء هذا التعريف يمكن معرفة خصائص المحاسبة المالية، فهي نظام للمعلومات (ترتكز على المفهوم المالي أكثر من المحاسبي)، إلى جانب أنها كشوف تعكس بصدق وضعية المؤسسة (المركز المالي للميزانية = نشاط ومعاملات المؤسسة)¹. إضافة إلى أنها معلومات يمكن قياسها عددياً تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي. ويكون تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية من خلالها وفق المعايير الدولية. إلى جانب أن قياس فعالية ونجاعة وأداء المؤسسة يكون من خلال جدول حسابات النتائج. أما قياس وضعية الخزينة فيكون من خلال جدول التدفق النقدي لتحديد قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يماثلها. ويتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة أي نهاية الفترة المحاسبية (مبدأ الدورية). والشكل رقم (05) يوضح مكونات النظام المحاسبي المالي.

الشكل رقم (05): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

1. كمال رزيق وهزشي طارق ورابي مختار، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب -البلدية-، يومي 14/13 دسمبر 2011، ص: 04.

- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 03، الجريدة الرسمية عدد رقم 74 الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص: 03

وقد تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا يتوافق مع الإطار التصوري للجنة المعايير المحاسبية الدولية الصادر سنة 1989. والذي ينص على أن المعلومات المالية المحتواة في الكشوف المالية، يجب أن تكون مفيدة لأكبر عدد ممكن من المستعملين لها في اتخاذ القرارات الاقتصادية. مع إعطاء مفاهيم جديدة للأصول والخصوم ورأس المال والأعباء والإنتاج. كما أنه حدد طرائق التقييم المحاسبي إضافة إلى تنظيم مهنة المحاسبة وإعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحق¹.

وقد جاء بمدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ولاسيما محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصدقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني². (للمزيد حول مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية أنظر الملحق رقم 03 والملحق رقم 04).

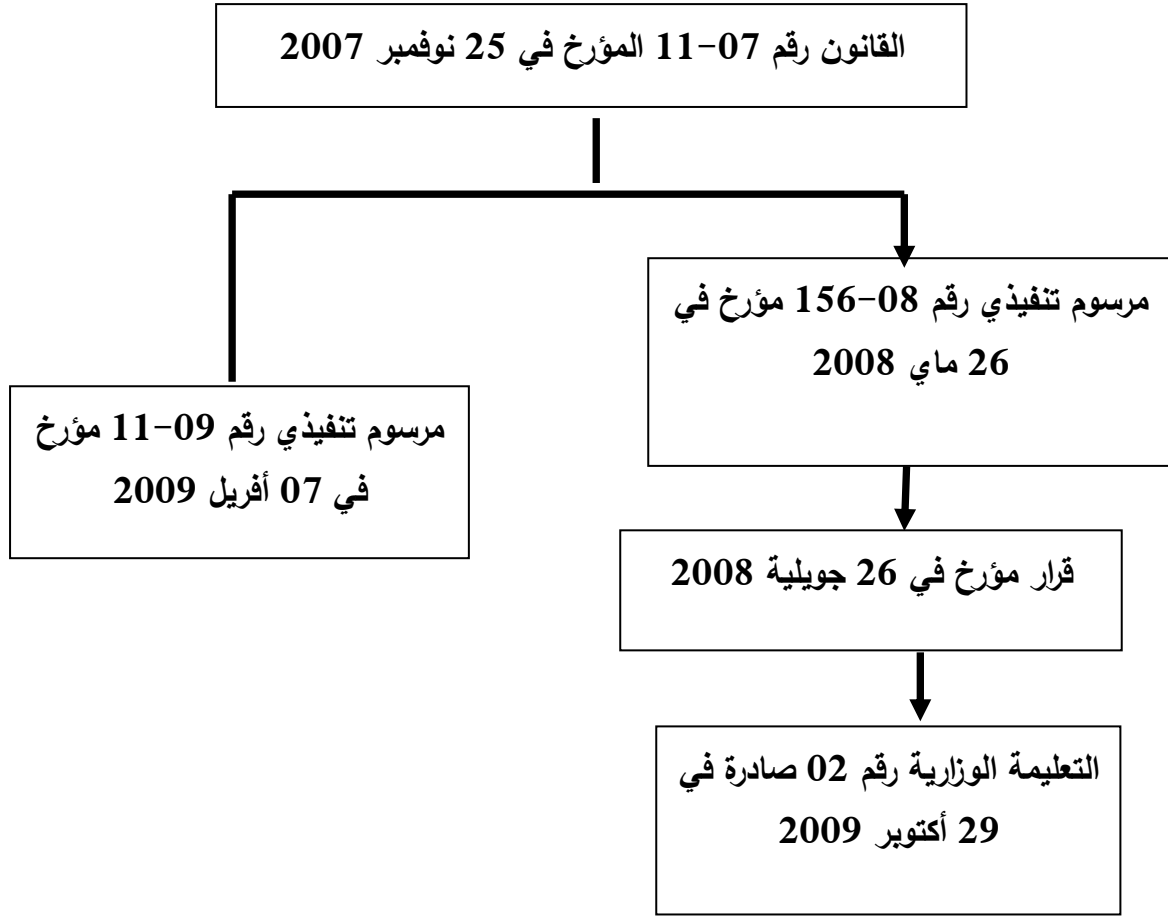
2- الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي مجموعة من القوانين والمراسيم التنفيذية والقرارات إضافة إلى المذكرات المنهجية التي صدرت عن وزارة المالية والتي صدرت بعد الفاتح من جانفي 2010 أي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، والشكل رقم (06) يوضح أهم القوانين والمراسيم التنفيذية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي.

1. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

2. قانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، المادة 6، ص: 04.

الشكل رقم (06): الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى النصوص التشريعية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي وبناء على الشكل رقم (06) يمكن إيجاز النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي كما يلي:

2-1- القوانين والمراسيم التنفيذية

- القانون رقم (11-07) المؤرخ في 02 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ويشتمل على 43 مادة. وقد تضمن هذا القانون تعريف المحاسبة المالية كما تضمن لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي وكذا مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم (08-156) المؤرخ في 26 ماي 2008 ويتضمن 44 مادة، ويهدف من خلال مادته الأولى إلى تحديد كيفية تطبيق المواد (5،7،8،9،22،25،30) من القانون (11-07) كما تناول هذا المرسوم الكثير من المواضيع كتلك المتعلقة

بالإطار التصوري، الكشوف المالية، المبادئ المحاسبية، كما ركّز على الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في الكشوف المالية، كما تضمن هذا المرسوم أيضا ستة عشر إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية.

- القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبية محتوى الكشوف المالية عرضها كذا مدونة قواعد سير الحسابات. ويهدف هذا القرار إلى تحديد كفاءات تطبيق المواد الستة عشر السابقة من المرسوم التنفيذي السابق (08-156) والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية. كما تضمن هذا القرار معجما لتسع وتسعون (99) مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية الشرح.

- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد سقف الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة، بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

- المرسوم التنفيذي رقم (09-11) المؤرخ في 07 أبريل 2009 جاء هذا المرسوم في 26 مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية الشروط الواجب توافرها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي.

- التعليم رقم (02) الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، تضمنت هذه التعليم المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض الكشوف المالية لسنة 2010 و كأن الحسابات تم وقفها حسب النظام المحاسبي المالي.

2-2- المذكرات المنهجية

قامت وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من التعليمات المنهجية بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي. هذه التعليمات جاءت لتقديم شروحات

أكثر للتعليمية الوزارية رقم (02) المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تتمثل هذه التعليمات فيما يلي:¹

- المذكرة المنهجية رقم (01) المؤرخة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 التي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

- المذكرة المنهجية رقم (02) المؤرخة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 المتعلقة بالثبوتات المعنوية.

- المذكرة المنهجية رقم (03) المؤرخة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 المتعلقة بالمخزونات.

- المذكرة المنهجية رقم (04) المؤرخة بتاريخ 20 مارس 2011 والمتعلقة بالثبوتات العينية.

المذكرة المنهجية رقم (05) المؤرخة بتاريخ 26 مارس 2011 والمتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة طوبلة الأجل.

- المذكرة المنهجية رقم (06) المؤرخة بتاريخ 05 ماي 2011 المتعلقة بالمصاريف والإيرادات خارج الاستغلال، حيث تعلقت هذه المذكرة المنهجية بكيفية الانتقال الخاصة بالحسابات (692-696-698-699-792-750-780-796-797-798).

- المذكرة المنهجية رقم (07) المؤرخة بتاريخ 24 ماي 2011 المتعلقة بالعقود طوبلة الأجل.

- المذكرة المنهجية (08) المؤرخة بتاريخ 07 جوان 2011 تضمنت المذكرة بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول الخصوم المالية الخاصة بكيفية الانتقال.

1. سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) -التحدي-، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص ص: 03-04.

3- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يفرض المشرع الجزائري على المؤسسات الوطنية تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يخضعون للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو المؤسسات المختلطة وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات السوقية، ويستثنى من تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:¹

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص تشريعي أو تنظيمي.
- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني: استحداثات ومبادئ النظام المحاسبي المالي

أدخل النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، تغييرات هامة على مستوى التعاريف، المفاهيم وقواعد التقييم وطبيعة محتوى الكشوف المالية التي تعد من طرف المؤسسات الخاضعة لمسك محاسبة مالية. هذه التغييرات مستمدة من المبادئ التي تأسست عليها المعايير المحاسبية الدولية.

1. قانون رقم 11-07،، مرجع سبق ذكره، المادتان رقم 4 و 5، ص: 03.

1- استحداثات النظام المحاسبي المالي

يختلف النظام المحاسبي المالي عن المخطط المحاسبي الوطني في جوانب عديدة. إلا أن النظام المحاسبي المالي قد جاء بأربع استحداثات رئيسية هي:¹

- الاستحداث الأول هو اعتماد الاختيار الدولي الذي يقرب الممارسة المحاسبية الجزائرية بالممارسة الدولية. و هو الأمر الذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية وقاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

- الاستحداث الثاني يتعلق بالإعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإرادي وغير الإرادي بالمعالجة اليدوية بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.

- الاستحداث الثالث ينص على أن النظام المحاسبي قد أخذ على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة وقابلة للقراءة تخص المؤسسات وتمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

- الاستحداث الرابع يتعلق بالكيانات الصغيرة، ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

2- مبادئ النظام المحاسبي المالي

تبني النظام المحاسبي المالي ضمنا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد تعرض المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لمعاني وآثار هذه المبادئ التي يمكن تلخيصها فيما يلي:²

1. أمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة رقم 62، الجريدة الرسمية عدد رقم 42، ص 19.

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية عدد رقم 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، المواد من رقم 9 إلى رقم 19، ص ص:12-13.

2-1- محاسبة التعهد (الالتزام)

ينبغي على المؤسسة إعداد الكشوف المالية وفق محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنه يجب تسجيل الأحداث الاقتصادية عند حدوث الالتزام، أي عندما ينشأ الحق أو الدين وليس عندما يحدث التدفق النقدي، وهو ما نصت عليه المادة رقم 06 من المرسوم التنفيذي رقم (08-156).

2-2- استمرارية النشاط

نصت المادة 07 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه يجري إعداد الكشوف المالية بالافتراض أن المؤسسة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل القريب، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن الكشوف المالية يجب أن يتم إعدادها على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة على الإفصاح عن ذلك.

2-3- قابلية الفهم

يجب أن تكون المعلومات المتوفرة في التقارير السنوية على درجة من الوضوح بحيث يكون من السهل قراءتها و فهمها من قبل المستخدمين.

2-4- الدلالة أو الملاءمة

يجب أن تكون المعلومات مفيدة وذات أهمية نسبية ومؤثرة على اتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدميها.

2-5- الدورة المحاسبية

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في الفاتح من جانفي وتنتهي في الواحد والثلاثون من ديسمبر. كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ الواحد والثلاثون من ديسمبر إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مختلفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

2-6- استقلالية الدورات

إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بكل دورة.

2-7- الوحدة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع.

2-8- قاعدة الوحدة النقدية

أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في الكشوف المالية وخاصة في الملحق، إذا ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة.

2-9- مبدأ استمرارية الطرق

أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة يجب أن تطبق في الدورة المالية اللاحقة إن طرأ تغيير لا بد أن يبرر في الملحق.

2-10- الصورة الصادقة

يعتبر مبدأ الصورة الصادقة من المبتدئ الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي. إذ يجب أن تعطي الكشوف المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، ولكي تتوفر هذه الصورة لا بد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلباً على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق.

2-11- مبدأ التكلفة التاريخية

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة. بخلاف ذلك فإنه يمكن

تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) في حالات خاصة، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية.

2-12- تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

ويعتبر هذا المبدأ كذلك، من المبادئ الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي. ويهدف إلى إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

إثر الإصلاحات الاقتصادية والعلاقات الدولية الجديدة للجزائر، نتجت رغبة ملحة في تلبية احتياجات المستعملين الجدد للمعلومة المحاسبية والمالية خاصة المستثمرين الدوليين بعد عقد اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتقدم الملحوظ الذي يميز المفاوضات مع المنظمة الدولية للتجارة. لذلك فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي يتميز بأهمية كبيرة في ظل البيئة الجديدة للجزائر وهو يحقق كذلك أهداف عديدة لهذه البيئة.

1- أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق جملة من الأهداف سواء على المستوى الدولي أو على المستوى الوطني. فعلى المستوى الدولي يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تطوير المحاسبة في الجزائري لتواكب وتتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية. الأمر الذي من شأنه تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية، وذلك من خلال جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية. إلى جانب توفير معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة رؤوس أموالهم في الجزائر¹.

1. عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة-، مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد ديسمبر 2014، الجزائر، ص: 88.

أما على المستوى الوطني فإن النظام المحاسبي المالي يساعد على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير. إضافة إلى تسجيل مجموع تعاملات المؤسسة بطريقة موثوق بها وشاملة وتتميز بتغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مما يمكن من إعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية ويضمن مراقبة الحسابات من طرف المسيرين والمساهمين الآخرين والتأكد من مصداقيتها وشرعيتها وبالتالي إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وأداء المؤسسة¹.

2- أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي في توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية ويمكن إيجاز ذلك فيما يلي:²

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وإعداد الكشوف المالية، مما يقلص من حالات التلاعب والغش.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة عبر الزمن بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو تعمل في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه.
- يساهم في التسيير الأفضل للمؤسسة من خلال فهم المعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرار. إلى جانب تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.

1. المرجع نفسه، ص: 88.

2. المرجع نفسه، ص: 88-89.

-تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية

المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة

تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

المبحث الثالث: مقومات وصعوبات وتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتطلب التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي تهيئة البيئة المحلية لتتدمج مع البيئة الدولية دون أي صعوبات أو تعارض. إلا أن خصوصية البنية الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية التي مرت بالعديد من الأزمات السياسية والاقتصادية؛ تخلق جملة من التحديات التي قد تعيق السير الجيد للنظام المحاسبي المالي خاصة خلال الفترة الأولى لتطبيقه.

المطلب الأول: مقومات تطبيق النظام المحاسبي المالي

من أجل الانتقال الجيد والسلس إلى النظام المحاسبي يجب القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري للتكيف مع هذا النظام. وهذه الإجراءات والمقومات يمكن أن نلخصها فيما يلي:

1- تعديل التشريعات الجبائية

لتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي والالتزام بتطبيقه من قبل المؤسسات الجزائرية؛ يجب تعديل التشريعات الجبائية المفروضة على هذه المؤسسات حتى تتسجم مع النظام المحاسبي المالي، لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بتقنيات الإهلاك وتدهور الأصول، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي والتقييم على أساس القيمة العادلة وأخيرا

المعالجة المحاسبية للضرائب وخاصة المؤجلة منها نظرا للاختلاف بين تواريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة وعند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة¹.

2- تطوير نظم المعلومات

وذلك يستدعي ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطاتها ويساهم في زيادة تنافسيتها على المستوى الدولي خاصة في ظل محاولات الانضمام إلى المنظمة الدولية للتجارة وعقد اتفاقيات الشراكة والتعاون الاقتصادي. أما دور الدولة فيجب أن يتمثل في دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع، لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات².

2- تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي

يعتبر دور الخبراء المحاسبين، محافظي حسابات والمحاسبين المعتمدين جد مهم لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، من خلال عملهم على التحقق من صحة المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسة ومدى عكسها لواقعها الاقتصادي ووضعيتها المالية³. وذلك يتطلب تشجيع التعاون بين المحاسبين الجزائريين والدوليين من خلال الانخراط في برنامج الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتسجيل في العلامة الدولية للإثبات (WEB TRUST) للمواقع التجارية، إذ أن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين

1. بودلال علي ولمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) -التحدي-، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص ص: 08-09.

2. قورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف-، الجزائر، 2007، ص: 218.

3. بودلال علي ولمريني سمية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 08-09.

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 الوطنية¹.

المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تتمثل صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية؛ في كون أن هذه المعايير ذات خلفية أنكلوسكسونية والتي تتميز بالدور الكبير للأسواق المالية في تمويل الاقتصاد. أما في ظل البيئة الاقتصادية في الجزائر فدور الأسواق المالية في تزويد الاقتصاد برؤوس الأموال محدود جدا، إضافة إلى عدة صعوبات يمكن إيجازها فيما يلي:

1- غياب سوق مالي كفؤ

تم تصميم المعايير المحاسبية بهدف توفير المعلومات المالية للمستثمرين، و بالتالي تظهر كفاءة هذه المعايير عندما يتم نشر قوائم مالية في أسواق الأوراق المالية التي تتميز بالكفاءة حيث يستفيد منها المستثمرون الحاليون في تحديد الوضعية المالية للمؤسسة واتخاذ القرارات بالاحتفاظ بالأسهم أو بيعها. كما يستفيد منها المستثمرون المحتملون في تقدير النتائج المستقبلية واتخاذ القرارات بشراء الأسهم التي تحقق لهم أعلى إيراد. إلى جانب أن وجود أسواق مالية تتميز بالكفاءة، يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر. الأمر الذي يؤكد على ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بتنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر².

1. طلال أبو غزالة، معايير المصادقة المحاسبية للأسواق الدولية، ورقة بحثية مقدمة للمعهد الملكي للشؤون الدولية، لندن، جوان 2012، ص: 08.

2. كمال رزيق وهزشي طارق وراحي مختار، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) -التحدي-، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص: 10-14.

2- عدم التوافق بين القانون المحاسبي والقانون التجاري

لقد تم تطبيق النظام المحاسبي المالي دون أن يرافقه إجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى نتيجة أن هناك تعارض بين هذه القوانين. وكمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الاهتلاك المتعلق بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه النظام المحاسبي المالي، فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الاهتلاك الخاص بأصل تملكه المؤسسة فقط.

كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75 بالمائة من رأس مالها الاجتماعي. غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبر الانخفاض في رأس المال الاجتماعي للمؤسسة عنصراً هامشياً، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم، وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاوله نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي¹.

3- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية

إذ يعد تحديد هذه القيمة محصوراً في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي ينشط في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية². كما أن القرار الصادر في 26 جويلية 2008 يشترط أن يتم تقييم بعض أنواع الأدوات المالية في نهاية الدورة بالقيمة العادلة أو عند إعادة تقييم التثبيتات العينية، بحيث يتم تحديدها باللجوء إلى السوق المالية أو عن طريق خبراء متخصصين. غير أن ذلك يعد صعباً في ظل غياب سوق مالية نشطة في الجزائر³.

1. كمال رزيق وهزوشي طارق ورابي مختار، مرجع سبق ذكره، ص ص: 10-14.

2. المرجع نفسه، ص ص: 10-14.

3. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص ص: 20-21.

4- كثرة البدائل والقرارات

هناك عدة بدائل وطرق لتقييم وتسجيل ومعالجة بعض العمليات حسب قواعد النظام المحاسبي المالي. تؤدي في بعض الأحيان إلى نتائج مختلفة وتؤثر على إمكانية إجراء المقارنات. فمثلا يمكن تقييم التثبيات العينية بطريقة التكلفة، أي القيمة الأصلية التي سجلت بها أوليا مطروحا منها مجموع الاهتلاك وخسائر القيمة، أو تقييمها وفق طريقة إعادة التقييم باستعمال القيمة العادلة، وكذلك بالنسبة للعقارات المستثمرة المتمثلة في التثبيات العينية المخصصة للتأجير، يمكن تقييمها بطريقة التكلفة أو وفقا للقيمة العادلة¹.

المطلب الثالث: تقييم تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام

المحاسبي المالي

يتم تقييم تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي من حيث المدة المستغرقة، الطريقة المنتهجة الصعوبات ومدى استعداد البيئة المحاسبية والهيئات التي كلفت بالمهمة ومدى مسايرة التعديلات في المعايير المحاسبية الدولية.

1- تقييم المدة المستغرقة في عملية تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة

يفترض عادة ضرورة خضوع عمليات الإصلاح لبرنامج زمني محدد وأن تكون إجراءات الإصلاح متواصلة فيجب أن تكون العملية وفق خطة مدروسة بكامل الخطوات اللازمة لسياسات الإصلاحات للاستجابة للمتغيرات والمستجدات المتتبع لعملية الإصلاح المحاسبي يجد أنها استغرقت فترة زمنية طويلة فعلية انطلاق برنامج الإصلاح تم في سنة 1999 من خلال القيام بتقييم المخطط المحاسبي الوطني أما التجسيد الفعلي للإصلاح في الميدان فقد تم في سنة 2010 أي بعد أكثر من 10 سنوات وصاحب العملية تأجيل بحيث كان من المفترض التطبيق سنة 2009 بحجة إعطاء وقت أكثر للتحضير لعملية الانتقال².

1. المرجع نفسه، ص:14.

2. مدني بن بلغيث وفريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر-دراسة تحليلية تقييمية-، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر، 2011، الجزائر، ص ص: 06-07.

2- تقييم ملاءمة واستعداد البيئة المحاسبية لتبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة

يعيش الاقتصاد الجزائري والمؤسسات بشكل خاص واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المحاسبي المالي فنجاح تطبيقه يتطلب توفر شروط يجب على الدولة القيام بها منها ما يلي:¹

- العمل على التطبيق أو الإدخال التدريجي للنظام المحاسبي المالي.

- التكفل بتكوين ورسكلة كل من الإطارات والمختصين والأكاديميين والمهنيين لتطبيق هذا النظام.

- تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون، وكذا توضيح مختلف معالم النظام المحاسبي المالي من خلال تنظيم الملتقيات والمنتديات والورشات للأطراف المعنية.

- الانخراط في البرامج التي تنظمها الجمعيات المحاسبية الدولية.

ولكن المتبع للإصلاح المحاسبي يرى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يكن بشكل تدريجي فقد كان عبر إحلال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي. وفيما يخص التكوين والرسكلة فإن المؤسسات قد تكفلت بذلك مع ملاحظة تجسيد التريصات التطبيقية للمهنيين، نتيجة إعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد منذ سنة 2010 إلى سنة 2014.

ويلاحظ أن الدول التي تحضر لتطبيق مثل هذا النظام المحاسبي قد شرعت في التكوين سنوات قبل التطبيق مثلا تونس حضرت لذلك أزيد من عشر سنوات وفرنسا خمس سنوات لكونه تلقين جديد يجب أن يخصص له الوقت الكافي والتكوين اللازم.

1. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06 ديسمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، الجزائر، ص: 84.

3- تقييم الهيئات التي أوكلت إليها عملية تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة

أهم الانتقادات التي وجهت لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر أنه تم دون مشاركة الفاعلين، في البيئة المحاسبية على رأسهم إدارة الضرائب ومهنيي المحاسبة. فكان من الأفضل حسب رأي المختصين في الشأن المحاسبي أن تتم المشاركة الجماعية لجميع الفاعلين، وأخذ آرائهم واقتراحاتهم بما يساعد على نجاح العملية¹.

وأيضاً كان يفترض توفر الجدية في المؤسسات التي يوكل لها الإشراف على الإصلاح وتنفيذ إجراءاته الفاعلية والديناميكية وأن تعتمد الشفافية والوضوح في مختلف القرارات التي تتخذها فقد ظهرت القرارات الإصلاحية في الجزائر متأخرة بعض الشيء.

4- تقييم مدى مسايرة التعديلات في المعايير المحاسبية الدولية

من مبادئ مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات واستحداث للمعايير الدولية الموضوعية كل ثلاث سنوات، بهدف إنتاج معلومة مالية تسير التطورات الحادثة على المستوى الدولي بدرجة عالية من المصادقية. لتطبيق هذه المتابعة لمستجدات المعايير المحاسبية الدولية على المستوى المحلي يجب وضع تنظيم متخصص بذلك، ويحاول أن يكيفها حسب الخصائص المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري. وغياب مثل هذا التنظيم سيفتح الباب للأكاديميين أو المحترفين بترجمة هذه المعايير كل حسب ميوله ومن ثم خلق نوع من الاختلاف في نشر المعلومة المالية عوض توحيدها².

1. مدني بن بلغيث وفريد عوينات، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

2. زبير عياش ونصر الدين عيساوي، إشكالية جودة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بين الواقع والتطبيق، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر، 2014، الجزائر، ص: 198.

خلاصة الفصل الثاني

بعد تحول النظام الاقتصادي في الجزائر إلى اقتصاد حر، وفي ظل الإصلاحات المنتهجة لم تبقى المحاسبة وسيلة للإثبات وأداة لتحديد وحساب الضريبة فقط وإنما أداة ضرورية لأطراف عديدة على رأسها المستثمرون في اتخاذ القرارات وإجراء المقارنات بين المؤسسات. وهو ما كان له أثر في قيام المجلس الوطني للمحاسبة بالتفكير في إجراء إصلاح على المخطط المحاسبي الوطني ومحاولة تكييفه مع المستجدات الاقتصادية الوطنية والدولية والذي نتج عنه إعداد النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة حيث اشتمل على إطار تصوري للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للمحاسبة التي كانت سارية المفعول سنة 2004 ، تاريخ بداية إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي حيث تمت المصادقة عليه سنة 2007 الأمر الذي جعل الجزائر تتبنى المعايير الدولية للمحاسبة بطريقة ضمنية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي كان أحسن خيار لتحسين المنظومة المحاسبية في الجزائر بحيث جعل المحاسبة تستجيب للتطورات الدولية في مجال المعلومة المحاسبية. ولتحقيق ذلك صدرت عدة قوانين وقرارات ومراسيم وتعليمات وتم استحداث هيئات ومنظمات جديدة لتضمن التطبيق الجيد لهذا النظام.

وقد تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا يتوافق مع الإطار التصوري للجنة المعايير المحاسبية الدولية الصادر سنة 1989. والذي ينص على أن المعلومات المالية المحتواة في الكشوف المالية، يجب أن تكون مفيدة لأكبر عدد ممكن من المستعملين لها في اتخاذ القرارات الاقتصادية. لكن تطبيق النظام المحاسبي المالي يتميز بالجمود حيث لم يأخذ بالاعتبار التعديلات التي تجرى على المعايير المحاسبية الدولية على رأسها الإطار التصوري الذي تم تعديله سنة 2010. هذا الأمر سيشكل معضلة حقيقية أما تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

وخلصة هذا الفصل مفادها ضرورة مضاعفة الجهود بهدف المسايرة الدورية لتعديلات هذه المعايير، وبالأخص تعيين خبراء محاسبين للقيام بهذه المهمة ثم برمجة دورات تكوينية لمحافظي الحسابات والمدققين لإيضاح وشرح المعايير وتعديلاتها.

الفصل الثالث

الإطار العام للشراكة الأورو-جزائرية

تمهيد

لقد سعى الاتحاد الأوروبي منذ نشأته إلى إقامة علاقات اقتصادية مع محيطه الخارجي، ولهذا فقد أبرم عدة اتفاقيات تعاون مع مختلف الدول الجنوب متوسطة، قبل أن يقوم بإطلاق مشروع شراكة يمس عدة جوانب اقتصادية واجتماعية وثقافية وسياسية في إطار ما اصطلح على تسميته بالشراكة الأورو-متوسطة. التي أعلن عن ميلادها خلال مؤتمر برشلونة المنعقد يومي 25 و 26 نوفمبر من سنة 1995، والذي سعى إلى إقامة منطقة للتبادل الحر تضم دول الاتحاد والدول الجنوب متوسطة، بهدف تحقيق مكاسب اقتصادية لكل دول المنطقة. وأمام هذه التحولات التي يعرفها العالم كان لابد للجزائر التي أخذت بإستراتيجية الإصلاح الاقتصادي بإقامة اقتصاد على أساس السوق ومنفتح على العالم؛ بأن تبدأ بالانفتاح إقليميا حتى تتمكن من إيجاد مكانة لها ضمن الخريطة الاقتصادية الدولية. ومن أجل الوصول لهذا الهدف كان يجب عليها أولا تأهيل اقتصادها الوطني قصد التأقلم مع معطيات الاقتصاد العالمي، وهذا ما أرادت تحقيقه من خلال تعاونها مع الاتحاد الأوروبي وقيامها بإبرام اتفاق الشراكة معه في 22 أبريل سنة 2002 بعد سلسلة من المفاوضات، ليدخل حيز التنفيذ بداية من الفاتح سبتمبر من سنة 2005. لكن هذا الاتفاق كان كغيره من الاتفاقات التي أبرمتها الجزائر مع جاراتها الأوروبية، حيث لم يكن متكافئ الفرص، ولعل السبب الرئيسي لذلك هو الاختلاف والتباين الكبير في درجة التطور الاقتصادي بين الطرفين، مما يستلزم ضرورة التفكير مجددا في التكتلات الحديثة بين الدول، والتي تحقق مصالح الطرف القوي، وتزيد الطرف الضعيف ضعفا.

المبحث الأول: أساسيات حول الشراكة الأجنبية؛

المبحث الثاني: مسار ومضمون ودوافع اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية؛

المبحث الثالث: الجوانب المالية لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية؛

المبحث الرابع: آثار وشروط الاستفادة من اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية.

المبحث الأول: أساسيات حول الشراكة الأجنبية

تتبع إستراتيجية الشراكة الأجنبية من فكرة متأصلة في المجتمع الدولي، هي فكرة التعاون المبنية على مبدأ المصالح المشتركة والمتبادلة بين الدول. إلا أن الشراكة كآلية للتنمية والتطور برزت في العقد التاسع من القرن الماضي حين نصت عليها المواثيق الدولية. وسرعان ما انتشرت هذه الإستراتيجية بين الشركات متعددة الجنسية الرائدة التي تسعى للتوسع وتبادل الإمكانيات والموارد.

المطلب الأول: مفهوم الشراكة الأجنبية وأهدافها

تدخل الشراكة الأجنبية ضمن ما يطلق عليها بالإقليمية الجديدة التي تمثل إقامة تكتلات بين دول تنتمي لعدة أقاليم بغض النظر عن التباينات في درجة تقدمها وتطورها، فقد تكون هذه التكتلات جامعة لدول متقدمة وأخرى نامية (شمال-جنوب). وهي بذلك تختلف كلياً عن الإقليمية القديمة التي تمثل إقامة تكتلات بين الدول المتقدمة مع بعضها البعض، أي تكتلات (شمال-شمال).

1- تعريف الشراكة الأجنبية

تعرف الشراكة على المستوى الجزئي بأنها علاقة عمل بين شركتين على الأقل، تنشأ على مبدأ الثقة وتقاسم المخاطر حتى يتم التعاون معاً لتطوير نشاطات محددة لتحقيق غاية مزدوجة وذلك بإدخال تكنولوجيا متطورة في التسيير لضمان استقرار المؤسسة¹. كما عرفها البنك الدولي للإنشاء والتعمير على أنها علاقة تعاونية بين الكيانات للعمل نحو الأهداف المشتركة من خلال التقسيم المتبادل للعمل المتفق عليه².

1. بورغدة حسين وقصاص الطيب، الشراكة الأورو-جزائرية وأثارها على المؤسسات الجزائرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول آثار وانعكاسات الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، 13 و 14 نوفمبر 2006، جامعة فرحات عباس-سطيف، ص: 02.

2. Robert AXELROD ، Theoretical Foundations Of Partnerships for Economic Development، Draft of a paper prepared for delivery at the World Bank Conference on Evaluation and Development-The Partnership Dimension-، Washington-United State, July 23-24, 2001, p: 01.

أما على المستوى الكلي؛ تمثل الشراكة الأجنبية استثماراً مشتركاً يمتلكه أو يشارك فيه طرفان أو أكثر من دولتين مختلفتين بصفة دائمة، ولا تقتصر على الحصة في رأس المال، بل تمتد أيضاً إلى الإدارة وبراءة الاختراع أو العلامات التجارية¹. على أن يساهم كل طرف ولو بجزء من العناصر اللازمة لقيام هذه الشراكة.

2- تمييز الشراكة الأجنبية عن المصطلحات المماثلة

تمثل الشراكة الأجنبية الوجه الآخر للاستثمار الأجنبي المباشر، الذي يعرفه صندوق النقد الدولي بأنه ذلك النوع من الاستثمار الدولي الذي يعكس هدف كيان مقيم في اقتصاد ما في تحقيق مصلحة دائمة في مؤسسة مقيمة في اقتصاد آخر. وتتطوي المصلحة الدائمة على وجود علاقة طويلة الأجل بين المستثمر المباشر والمؤسسة، بالإضافة إلى تمتع المستثمر بدرجة كبيرة من النفوذ في إدارة المؤسسة².

وتختلف الشراكة الأجنبية عن الاستثمار الأجنبي المباشر في كون هذا الأخير يقوم على الانفراد بالإدارة والإنتاج والملكية التامة لرأس المال. في حين تسعى الشراكة الأجنبية إلى التقاسم في إدارة المشروع وتقاسم الأرباح والمخاطر.

أما الفرق بين الشراكة والاندماج فيكمن في أن الاندماج يؤدي إلى زوال المؤسسة الأصلية وظهور مؤسسة جديدة، في حين تبقى الشراكة الأجنبية على المؤسسة الأصلية وينتج عنها كيان قانوني جديد يسمى بالشخص المعنوي ويصبح له إطار قانوني مستقل باكتسابه الاسم والموطن.

ويكمن الفرق بين الشراكة الأجنبية والتكامل في أن هذا الأخير لا ينشأ إلا إذا كانت الدول تقيم ضمن إقليم جغرافي واحد، من أجل تحقيق كيان اقتصادي جديد يضم جميع

1. عبد السلام أبو قحف، الأشكال والسياسات المختلفة للاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 2003، ص: 15.

2. قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 251.

الدول المتكاملة، في حين لا يشترط في الشراكة الأجنبية إقامة الدول ضمن إقليم جغرافي واحد، مع محافظة كل دولة على استقلاليتها مع الشريك الآخر.

أما الفرق بين الشراكة الأجنبية والتحالف الاستراتيجي فيتمثل في أن التحالف الاستراتيجي يتم بين الأطراف المتنافسة ويكون عادة بين الشركات العملاقة. في حين أن الشراكة يمكن أن تتم بين الأطراف المتنافسة أو المتكاملة أو بين المورد والزيون مثلا، لذلك يمكن اعتبار التحالف الاستراتيجي شكل من أشكال الشراكة الأجنبية¹.

3- تعريف الشراكة الأجنبية في القانون الجزائري

جاء القانونين الماليين التكميليين لسنتي 2009 و 2010 بلوائح تأطيرية حول مبادئ إنشاء استثمارات أجنبية داخل الجزائر، أقرت في مجملها أن الشراكة هي الشكل الوحيد لجميع الاستثمارات الأجنبية في جميع القطاعات بما فيها البنوك وشركات التأمين، ماعدا الاستثمارات الأجنبية الناشطة في مجال العقارات، إذ لا يمكن إنشاؤها إلا إذا كانت ملكية المستثمر الوطني تمثل 51 بالمائة على الأقل من رأس المال الاجتماعي. بعدها أدخل قانون المالية لسنة 2014، قاعدة 51- 49 بالمائة على نشاطات الاستيراد باستثناء نشاطات التجارة الخارجية التي حددت ملكية المستثمر الوطني فيها بنسبة 30 بالمائة على الأقل من رأس المال الاجتماعي².

وقد عرف المشرع الجزائري الشراكة الأجنبية بأنها كل مشروع استثماري يأتي جزء أو كل تمويله من الخارج. إضافة إلى إعادة تأهيل الشركات الوطنية القائمة برؤوس أموال أجنبية في إطار مشاريع لتوسيع قدرات إنتاجها. ويكون ذلك إما بتمويل كلي برأس المال الأجنبي في حالة الشركات المنجزة قبل صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2009. أو شراكة مع المستثمرين الوطنيين المقيمين كما هو منصوص عليه في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على أن تكون حصة الجزائريين 51 بالمائة و 49 بالمائة للأجانب³.

1. عبد السلام أبو قحف، الأشكال والسياسات المختلفة للاستثمارات الأجنبية، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

2. Guide investir en Algérie, Edition 2014, P: 53- 54.

3 <http://www.andi.dz/index.php/ar/déclaration-d'investissement>, visité le: 12/06/2017 16:00

4- أهداف الشراكة الأجنبية

يتم عقد اتفاقية الشراكة بناء على جملة من الأسباب والدوافع الخاصة بكل طرف وكذا المصلحة المشتركة بينهما، ويمكن تلخيص أهداف الشراكة الأجنبية والنتائج المترتبة عنها في الجدول التالي.

جدول رقم (02): أهداف الشراكة الأجنبية

أهداف الشراكة	أساليب تحقيق الأهداف
(1) خدمة العملاء في الوقت المناسب.	- تجنب التأخر. - طرح بدائل جديدة. - المشاركة في الخطط.
(2) الأداء الجيد.	- جمع الطاقات. - تبادل الخبرات.
(3) خفض التكاليف.	- المشاركة في التكاليف الثابتة.
(4) السيطرة على المخاطر.	- تحسين أساليب الاستعمال. - المشاركة في تحمل المخاطر.
(5) توفير قيمة أكبر للمستهلك.	- زيادة الفهم المتبادل.
(6) تقديم خط منتجات أقوى.	- خلق منتجات جديدة. - تسويق منتجات إضافية. - مساندة وخدمة العملاء.
(7) زيادة القدرات التسويقية.	- ابتكار أنماط استهلاكية جديدة.
(8) تحسين صورة المؤسسة.	- إعلانات مشتركة. - التكامل بين الخبرات. - التنسيق في البرنامج.

المصدر: مراد خروبي، الشراكة الأورو-متوسطة وآثارها على المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة الجزائر ومصر-، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص نقود ومالية،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة-، الجزائر،
2014/2015، ص: 88.

يتضح من خلال الجدول السابق أن إستراتيجية الشراكة الأجنبية تتطوي على فوائد عديدة للمشروع المشترك، فهي تشمل كل من تحسين الأداء، تخفيض التكاليف، السيطرة على المخاطر، إضافة إلى أنها تشمل الجانب التسويقي المتمثل في جذب العملاء.
لكن في مقابل الامتيازات التي تحققها الشراكة، هناك جانب سلبي لها يمكن إدراجه في النقاط التالية:

- لقيت الشراكة الأجنبية نصيبها من الانتقادات، لاسيما من قبل مايكل بورتر* (Michael Porter) ، الذي اعتبرها حركات انتقالية غير مستقرة عادة ما تنذر بالفشل¹.
- نفس وجهة النظر للشراكة الأجنبية من قبل روبرت ريتش* (Robert Reich) بوصفه للشراكة بين اليابانيين والأمريكيين، كون أن اليابانيين يستخدمون الشراكة على طريقة حصان طروادة، ويقصد بذلك أن اليابانيين يلتقطون خفية المؤهلات التكنولوجية والتجارية والصناعية لشريكهم الأمريكي².

وبالتالي فإن الجانب السلبي للشراكة الأجنبية يتمثل في كونها تساعد على تقوية أحد أطراف الشراكة في مقابل خسارة الطرف الآخر بحجة أنها لا تساعد في تحقيق الأهداف المشتركة.

المطلب الثاني: النظريات المفسرة للشراكة الأجنبية

تعد الشراكة الأجنبية إحدى قنوات تدويل الاستثمار. وهناك العديد من النظريات والدراسات التي قامت بتحليل ظاهرة تحول الشركات من القومية إلى التدويل. وسيتم عرض

* أستاذ جامعة بيشوب ويليام لورنس في مدرسة هارفرد للأعمال. وهو أحد الرواد النافذين في مجال إستراتيجية الشركات وتنافسية الدول والمناطق.

1. Bernard GARETTE & Pierre DUSSAUGE, **Les stratégies d'Alliance**, Editions D'organisation, Paris, 1995, p: 25.

* وزير العمل السابق في الحكومة الأمريكية.

2. Bernard GARETTE & Pierre DUSSAUGE, Op-Cit, p:26.

أهم النظريات التي ركزت على تفسير أسباب لجوء الشركات الأجنبية إلى الاستثمار خارج الدولة الأم فيما يلي.

1- نظرية عدم كمال السوق

ظهرت هذه النظرية سنة 1960، ومن أهم روادها ستيفن هيمر (Steven Hymer) وريموند فيرنون (Raymond Vernon)، وهي تقوم على فرضية غياب المنافسة التامة في أسواق الدول المضيفة وعدم قدرة الشركات الوطنية على منافسة نظيراتها الأجنبية، حيث تؤكد أن حالة عدم كمال السوق في أي دولة تخلق نوعاً من الحافز لدى الشركات الأجنبية للاستثمار فيها¹، بغية تدويل إنتاجها والخروج من دائرة القومية إلى الدولية، معتمدة في ذلك على ما يميزها من خصائص مطلقة تتمتع بها مقارنة بنظيرتها في الدول المضيفة. ووفقاً لهذه النظرية هناك أربع خصائص مطلقة تحفز الشركات على تدويل أنشطتها؛ تتمثل في وجود اختلافات جوهرية في المنتجات الأجنبية عن منتجات الدول المضيفة، إضافة إلى كبر حجم هذه الشركات وقدرتها على الإنتاج بما يحقق وفورات الحجم الكبير. إلى جانب توفرها على مهارات إنتاجية وإدارية وتسويقية متميزة عن مثيلتها في الدول المضيفة. فضلاً عن اكتسابها لتكنولوجيا متقدمة عن تلك الموجودة في الدول المضيفة. وعليه الدافع الأساسي لقيام الشركات بنقل وحداتها ومصانعها إلى خارج دولتها الأم حسب هذه النظرية هو امتلاكها لميزة احتكارية².

2- نظرية الحماية

تقوم هذه النظرية على أساس أن الحماية هي الدافع الأساسي لقيام الشركات الأجنبية بنقل وحداتها ومصانعها خارج الدولة الأم. والحماية هنا يقصد بها جميع الوسائل والإجراءات

1. الجائفي حمدان علي، أثر الاستثمار الأجنبي على الصادرات والإنتاجية في اليمن للفترة 1996-2005، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم المالية، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2007، ص: 20.

2. عبد السلام أبو قحف، نظريات التدويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1998، ص: 49.

الوقائية التي تمارسها الشركات الأجنبية لضمان عدم تسرب ابتكاراتها الحديثة إلى أسواق أجنبية لأطول فترة ممكنة¹. بمعنى أن قيام الشركات بالاستثمار خارج دولتها الأم هو الطريقة الفعالة لحماية ملكياتها الفكرية والمادية والتقنية مقارنة بالتصدير أو منح التراخيص².

3- نظرية توزيع المخاطر

تركز هذه النظرية على فكرة توزيع المخاطر كأحد أسباب لجوء الشركات الأجنبية للاستثمار خارج الشركة الأم. وتتضمن هذه الاستراتيجية عملية إنتاج سلع جديدة والولوج إلى أسواق جديدة بهدف تقليل المخاطر. ووفقا لهذه النظرية فإن الشركات تستثمر خارج دولتها لغرض زيادة أرباحها من خلال تخفيض حجم المخاطر التي تواجهها³. إضافة إلى استفادة الشركات من اختلاف عوائد الاستثمار من بيئة استثمارية لأخرى.

4- نظرية الموقع

وتركز هذه النظرية على كيفية انتقاء واختيار موقع الاستثمار. أي أنها تتعلق بكيفية اختيار الدولة المضيفة اعتمادا على دراسة العوامل الموقعية والبيئية الخاصة بها، والتي من شأنها أن تؤثر على قرارات الشركات الأجنبية في الاستثمار خارج الشركة الأم⁴. وتتمثل العوامل الأساسية لنظرية الموقع في العناصر المرتبطة بالسوق مثل حجم السوق ومدى اتساعه في الدول المضيفة، درجة المنافسة ومنافذ التوزيع ووكالات الإعلانات. إلى جانب العوامل المتعلقة بالتكاليف كإخفاض تكاليف النقل وتكاليف المواد الأولية، ومدى توفر اليد العاملة المنخفضة التكلفة. إضافة إلى ضوابط التجارة الخارجية مثل التعريفات الجمركية، نظام

1. فليح حسن خليف، التمويل الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص: 18.

2. أمّور أوسرير وعلّ النذير، حوافز الاستثمار الخاص الأجنبي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 02، جامعة الشلف، دون تاريخ النشر، الجزائر، ص: 114.

3. رضا عبد السلام، محددات الاستثمار الأجنبي في عصر العولمة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص: 47.

4. عبد السلام أبو قحف، نظريات التدويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

الحصص والقيود الأخرى المفروضة على الاستيراد والتصدير. فضلا عن العوامل المرتبطة بمناخ الاستثمار المتمثلة في الاستقرار الاقتصادي والإجراءات الحمائية، والحوافز والامتيازات والتسهيلات التي تمنحها الدول المضيفة، طرق تحويل العملات الأجنبية والأنظمة الضريبية¹.

5- نظرية الموقع المعدلة

تعتبر هذه النظرية امتداد وتطوير لنظرية الموقع، حيث قام كل من سيموند وروبوك (Simmonds Robock and) بإضافة عوامل جديدة لم تعتمد عليها نظرية الموقع، والتي من شأنها التأثير على قرار التدويل واقتحام أسواق أجنبية، حيث تم تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات موضحة في الجدول التالي.

الجدول رقم (03): محددات الاستثمار الأجنبي بحسب نظرية الموقع المعدلة

المجموعة الأولى: العوامل الشرطية	الأمثلة
خصائص المنتج	نوع المنتج، استخداماته، درجة حدائه، متطلبات الإنتاج (الفنية، المالية، البشرية)، خصائص العملية الإنتاجية.
علاقات الدول المضيفة مع الدول الأخرى.	تضم كل من النقل والاتصالات بين الدول المضيفة والدول الأخرى، الاتفاقيات الاقتصادية والسياسية.
الخصائص المميزة للدول المضيفة	مدى توفر الموارد الطبيعية والبشرية، خصائص البيئة الاقتصادية، مدى التقدم الحضاري.
المجموعة الثانية: العوامل الدافعة	الأمثلة
الخصائص المميزة للشركة	مدى توفر الموارد التكنولوجية والمالية والفنية والبشرية، حجم الشركة، قدرة الشركة على المنافسة

1. المرجع نفسه، ص: 67.

ومواجهة المخاطر.	
المجموعة الثالثة: العوامل الحاكمة	الأمثلة
الخصائص المميزة للشركة المضيفة	القوانين واللوائح الإدارية، سياسات الاستثمار.
الخصائص المميزة للدولة الأم	القوانين واللوائح والسياسات الخاصة بتشجيع انتقال رؤوس الأموال، المنافسة، ارتفاع تكاليف الإنتاج.
العوامل الدولية	الاتفاقيات المبرمة بين الدول المضيفة والدولة الأم ، المواثيق الدولية المتعلقة بالاستثمارات الدولية بصفة عامة.

المصدر: عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الإدارة والاستثمار، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1993، ص: 44.

من الجدول أعلاه يتضح أن قرار الاستثمار في دول أجنبية حسب هذه النظرية يتأثر بتفاعل عدة عوامل متمثلة في؛ العوامل الشرطية المتضمنة لوجود أرضية تهيئ لاتخاذ قرار الاستثمار. فضلا عن العوامل المحفزة لاقتحام السوق وهي العوامل الدافعة. إضافة إلى العوامل الحاكمة والتي يمكن حصرها في وجود اتفاقيات وقوانين ولوائح محلية ودولية تضبط عملية الاستثمار خارج الدولة الأم.

المطلب الثالث: أنواع الشراكة الأجنبية

تعددت أنواع الشراكة الأجنبية حسب الحاجة إليها وحسب المزايا التي تحققها، فتعددت بذلك تصنيفاتها ، لكن التصنيف الأكثر شيوعا هو التصنيف حسب طبيعة النشاط، التي تتخذ الشراكة الأجنبية فيه أربعة أشكال سنتطرق إليها فيما يلي:

1- الشراكة التجارية

تلعب الشراكة التجارية دورا ديناميكيا في مجال نشاطات الشراء والبيع أو تسويق المنتجات بين الأسواق الدولية، نظرا للمزايا التي تحققها لكل طرف من أطراف الشراكة، من أهمها تقليص تكاليف المعاملات للشركات التجارية عن طريق وضع منتجاتها في شبكة

التوزيع المتخصصة لاسيما المتعلقة بالتصدير، وتسهيل اقتحام الشركات إلى أسواق دولية جديدة عن طريق وضع هياكل وشبكات توزيعية مختلفة في الأسواق الجديدة. وينقسم هذا النوع من الشراكة إلى ثلاث أقسام يمكن إيجازها فيما يلي:¹

1-1- اتفاقية التوزيع

تتمثل هذه الاتفاقية في قيام شركة معينة لديها الرغبة في تصدير منتجاتها إلى أسواق دولية، بعقد اتفاقيات شراكة مع شركات أخرى في الدول المضيفة، قصد قيام هذه الأخيرة بتصريف منتجات الشركة الأولى.

1-2- اتفاقية التموين

عادة ما تقوم مجموعة من الشركات من مختلف دول العالم بتركيز منتجاتها في دولة مضيفة قصد توسيع آفاق التموين، فتلجأ بعض المؤسسات إلى شراء بعض المنتجات من أي شركة داخل المجموعة عن طريق الترخيص، إذ تعد هذه الأخيرة حالة شائعة في المبادلات التجارية.

1-3- اتفاقية التعاون

تتعاهد المؤسسات التي ترغب في اقتحام أسواق جديدة مع مؤسسة متواجدة في السوق المضيف لتضع تحت تصرفها المنتجات التي تريد تسويقها، فاتفاقية التعاون تمثل وساطة تجارية بين المؤسسة المنتجة والزبون عن طريق تدخل الطرف المسوق في البلد المضيف لهذه السلع أي المورد.

2- الشراكة الصناعية

تتعلق الشراكة الصناعية بالمجال الصناعي، إذ يتم من خلالها قيام شراكة بين طرفين أجنبيين أو أكثر يتفقون على إنجاز مشروع صناعي من خلال دمج ومشاركة التجهيزات

1. أحمد مخلوف، إدارة الآثار المالية لإستراتيجية الشراكة-حالتى مجمعين صناعيين بالجزائر(صيدال وإسبات)، مداخلة ضمن مؤتمر الشراكة بين القطاعين الخاص والعام، إربد، جوان 2008، الأردن، ص ص: 224-223.

والوسائل المختلفة وكل عناصر الإنتاج التي يمتلكها الشركاء نظرا لضخامة التكاليف المخصصة له. ويأخذ هذا النوع من الشراكة عدة أشكال يمكن عرضها فيما يلي:

2-1- عقود التصنيع

تعتبر عقود التصنيع اتفاقيات تبرم بين شركة أجنبية وإحدى الشركات بالدول المضيفة، يتم بمقتضاها قيام الشركة الأجنبية بتصنيع وإنتاج منتجات شركة الدولة المضيفة، عادة ما تكون هذه الاتفاقية طويلة الأجل، ويتحكم الطرف الأجنبي فيها بإدارة المشروع¹.

2-2- اتفاقيات المقاول من الباطن

المقاول من الباطن هي علاقة اقتصادية وتعاقدية تجمع بين المؤسسة الأم أو الأمرة من جهة والمؤسسة المنجزة أو المنفذة للنشاط أو الخدمة من جهة أخرى. بحيث تتنازل بموجبها المؤسسة الأمرة عن بعض الأنشطة الفرعية أو الهامشية لصالح المؤسسة المنجزة للخدمة أو النشاط². وما يميز هذه العلاقة هو الاستقلالية المالية بينهما، حيث تظهر أهمية المقاول من الباطن بالنسبة للمؤسسة الأمرة في تمويل نشاطها، فتركز بذلك كل كفاءتها في تحسين وتطوير أدائها³.

2-3- عقود تقسيم الإنتاج

ترتبط بموجب هذا النوع من الاتفاقيات الشركات المحلية مع الشركة الأجنبية لمدة محددة تكون غالبا على المدى الطويل. حيث تقوم الشركات الأجنبية بالبحث والتقيب عن المواد الأولية في المناجم الضخمة. ويعرف هذا النوع من العقود كثيرا في مجال الصناعات البترولية، فالطرف الوطني لا يستطيع استغلال هذا المجال بطاقاته الخاصة لأنها مكلفة جدا

1. أو شن ليلي، الشراكة الأجنبية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو-، الجزائر، 2011، ص ص: 33-34.

2. عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1998، ص: 506.

3. المرجع نفسه، ص: 506.

سواء تقنيا أو ماليا، هذا ما يستدعي إقامة شراكة أجنبية.¹ يمنح للطرف الأجنبي بموجب عقد تقسيم العمل جزء من الأرباح المحققة وكذا جزء من الإنتاج المحقق مقابل ما يقدمه من التكنولوجيا. أما في حالة عدم نجاح الاستثمار فهو لا يسترجع الأموال التي استثمرها في المشروع ويتم بذلك إلغاء العقد.²

وكمثال على هذه العقود ما أبرمته الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات سوناطراك من عقود لاقتسام الإنتاج مع شركة أميراد هاس (Amerada Hess) الأمريكية بتاريخ 16 أبريل سنة 2000 بقيمة 550 مليون دولار على أن تستفيد سوناطراك من 51 بالمائة من العوائد. كما أبرمت سوناطراك أيضا عقد مع شركة الغاز الفرنسية غاز دو فرانس (Gaz de France) سنة 2000، ينص على اقتسام منتج الغاز الطبيعي بتكلفة تقدر بـ 25 مليون أورو.

2-4- عقود المفتاح في اليد

و هي شكل من أشكال العقود الدولية المعتمدة في مجال الاستثمار الصناعي. ولاسيما إنشاء المصانع. و تمثل كذلك وسيلة من وسائل التنمية المتكورة لما توفره من خدمات للمجتمعات، كالمعونة المادية، المالية، الفنية، الخبرة، المعرفة والتكنولوجيا الحديثة. وقد اعتمدت الجزائر على هذا النوع من العقود في تطوير نسيجها الصناعي خاصة في سنوات السبعينيات من خلال المخططات الاقتصادية في ظل الاقتصاد الموجه.³

1. شواشي فاطمة، دور الشراكة الأورو-جزائرية في ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وانعكاساتها على التنمية، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص علاقات اقتصادية دولية، كلية الحقوق، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، الجزائر، 2017/2018، ص: 25.

2. محمد يعقوبي ولخضر عزي، الشراكة الأورو-متوسطة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري - قسنطينة، عدد 14، الجزائر، 2004، ص: 07.

3. هاجر بربطل، دور الشراكة الأجنبية في تمويل وتطوير الطاقات المتجددة في الجزائر - دراسة حالة الشراكة الأجنبية الإسبانية، أطروحة دكتوراه طور ثالث غير منشورة، تخصص أسواق مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص: 66.

3- الشراكة التقنية

تتمثل الشراكة التقنية في تبادل المعارف من خلال تحويل التكنولوجيا والخبرات حيث يتم جلب معارف جديدة وتقنيات حديثة في مختلف مجالات الإنتاج، فهي تهدف إلى تطوير المنتجات وتحسينها مع تقليص التكاليف الإنتاجية والدخول إلى أسواق جديدة فتعطي المؤسسة الأفضلية عن باقي المؤسسات المنافسة لها، ومن بين الاتفاقيات المخصصة للقيام بهذه الشراكة يمكن ذكر ما يلي:¹

3-1- اتفاقيات التعاون في مجال البحث والتطوير

يمكن للمؤسسة إبرام عقد شراكة في البحث والتطوير مع مؤسسة أخرى أو مكتب دراسات متخصص لمدة زمنية معينة قصد تطوير مشروع محدد، فهذا النوع من الشراكة يؤدي إلى الاشتراك في ميزانيات البحوث وتبادل الخبرات وكذا تخفيض المخاطر. ويعرف هذا النوع من العقود كثيرا في مجال البحث والتنقيب عن المحروقات، ويتخذ العقد عدة أشكال منها عقد بحث وتنقيب أو عقد بحث واستغلال. وفي الجزائر تعتبر هذه الاتفاقيات محتكرة من قبل الدولة ممثلة في شركة سوناطراك. حيث تعد الوحيدة التي تقبل بإبرام عقود شراكة تقنية في قطاع المحروقات كما نص عليه القانون 14/86 الصادر في 19 أوت 1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب. ومن بين العقود التي أبرمتها شركة سوناطراك في مجال البحث والتنقيب نجد عقدها مع شركة "بريتيش بتروليوم" في نهاية ديسمبر 1995 مدته 30 سنة وقيمتها 3 مليار دولار، حصة سوناطراك فيه 15.10 مليار دولار، دفع الشريك الأجنبي بموجب هذا العقد 50 مليون دولار كحق دخول، والهدف من هذا العقد هو البحث عن الغاز في عين صالح إنتاجا وتسويقا.

1. المرجع نفسه، ص: 67.

3-2- اتفاقية التراخيص

التراخيص هو أن تقوم المؤسسة المرخصة بمنح حقوق استعمال الملكية الفكرية والتكنولوجية، طرق وأساليب العمل، حقوق النشر والتأليف، براءات الاختراع والعلامات التجارية إلى شركة أخرى مقابل أجر أو رسوم يتفق عليها الطرفين، بحيث تكون التكنولوجيا التي تمتلكها المؤسسة المرخصة أصلاً من أصولها، تقدم حق استعمالها للمؤسسة المرخص لها دون التنازل عنها فملكيتها تبقى لها. ويبقى للمؤسسة المرخص لها فقط حق الاستغلال ويتعين على المؤسسة المرخصة أن تمكنها من استغلال تلك الحقوق بنفس الدرجة كما لو كانت هي التي تستخدمها.

4- الشراكة المالية

يظهر هذا الشكل من الشراكة في مساهمة مؤسسة في رأس مال مؤسسة أخرى، فهي بذلك تأخذ طابعا ماليا في مجال الاستثمار، حيث تلجأ المؤسسة إلى هذا النوع من الشراكة عندما تعاني من صعوبات مالية تهدد استقرارها وبقائها وتعيق تحقيق أهدافها الاقتصادية، وغالبا ما تأخذ هذه الشراكة شكلين يمكن عرضهما فيما يلي:¹

4-1- الاندماج

تلجأ إليه المؤسسات تفاديا لخطر زوالها، لأنه يسمح لها بإعادة موقعها في السوق فيمنحها الفرصة في بلوغ الأهداف التي سطرته كما يمكنها من تحقيق التطور المطلوب نظرا لزيادة النصيب المالي المخصص للبحث.

4-2- المؤسسة المختلطة

تنشأ عن اشتراك مؤسستين أو أكثر وتقوم على عقد اتفاق بين المؤسستين الأصليتين على إنشاء الشركة والمساهمة في إدارتها واتخاذ القرارات حسب حقوقهم، يلجأ إلى هذا النوع

1. أوشن ليلي، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

من الشراكة في حالة الدخول إلى أسواق جديدة مما يتطلب الكفاءة والخبرة التي لا يتحكم فيها أحد الشركاء لوحده.

5- الشراكة الخدماتية

تعد هذه الشراكة إحدى الأشكال الاقتصادية التي ميزت عشرية التسعينيات في إطار التنافس الحاد بين المؤسسات والشركات الدولية في البحث عن الوسائل اللازمة للتمكن من توظيف رؤوس أموالها في قطاع الخدمات. وتتنوع العقود المبرمة في هذا القطاع بتنوع الخدمات؛ فعلى سبيل المثال هناك عقود التسيير التي تستطيع بموجبها المؤسسة الأجنبية تسيير المؤسسة المحلية أو المختلطة فيتصرف المسير لحسابها وباسمها مقابل مبلغ من المال وهذا ما يضيف على العقد صبغة الوكالة التجارية ذات المصلحة المشتركة¹. وقد أبرمت الجزائر مثل هذا النوع من العقود في قطاع السياحة، حيث تم إبرام عقد تسيير بين مؤسسة التسيير السياحي للوسط والشركة الفرنسية آكور Accor ، إذ يسند بموجب هذا العقد تسيير فندق الحامة إلى شركة سوفيتال وهي فرع من فروع الشركة الأم Accor .

المبحث الثاني: مسار ومضمون ودوافع وتقييم اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

لقد سجلت اتفاقية الشراكة الأورو-متوسطية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي (للتعرف على الدول المنظمة للاتحاد الأوروبي أنظر الملحق رقم 05) تأخرا معتبرا مقارنة بنظرائها المتوسطيين خاصة المغرب وتونس نظرا لعدة اعتبارات، منها خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي كان يتخبط آنذاك في مشاكل اقتصادية حادة، إضافة إلى خطورة الوضع الأمني الذي بلغ ذروته في منتصف التسعينيات. إلا أن ذلك لم يمنع الجزائر من مواصلة المفاوضات مع دول الاتحاد الأوروبي منذ سنة 1993، إلى أن تم التوقيع الرسمي على اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية سنة 2002 لتدخل حيز التنفيذ سنة 2005.

1. آيت كمال منصور، عقد التسيير آلية خوصصة المؤسسة العامة ذات الطابع الاقتصادي، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم القانونية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو-، الجزائر، 2009، ص: 126.

المطلب الأول: مسار عقد اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

يتمثل مشروع الشراكة الأوروبية المتوسطية* في البيان الصادر عن مؤتمر برشلونة المنعقد في نهاية نوفمبر 1995. (للتعرف على الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي والدول الشريكة التي وقعت على ميثاق برشلونة لاتفاقية الشراكة الأورو-متوسطية أنظر الملحق رقم 06). ولقد وافقت الأطراف المشاركة في المؤتمر من حيث المبدأ على إقامة شراكة بين دول الاتحاد الأوروبي من جهة والدول المتوسطية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا من جهة أخرى. وتهدف هذه الشراكة إلى إقامة منطقة للتجارة الحرة تستكمل بحلول سنة 2010. إلا أن تأخر الجزائر عن الانضمام لهذه الاتفاقية تسبب في تأجيل إقامة منطقة التجارة الحرة بينها وبين دول الاتحاد الأوروبي إلى سنة 2020.

1- بداية المفاوضات لتوقيع اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

لقد وقعت الجزائر سنة 1976 اتفاق تعاون مع الاتحاد الأوروبي ذو طابع تجاري مدعما ببروتوكولات مالية تتجدد بصفة دورية كل 05 سنوات، كان الهدف من وراء هذا الاتفاق هو ترقية التعاون بين الجزائر و السوق الأوروبية، ورفع حجم نمو التجارة الخارجية وتحسين شروط دخول السلع الجزائرية إلى السوق الأوروبية. واستفادت الجزائر في إطار البروتوكولات الأربع (1978-1996) من مساعدة مالية قدرت بـ 784 مليون إيكو (ECU)* و640 مليون إيكو من البنك الأوروبي للاستثمار في شكل قروض ميسرة.

* ويرتبط هذا المصطلح بالدول الواقعة على ضفاف البحر المتوسط الذي يجمع دول جنوب أوروبا من شمال البحر وبين بعض الدول الواقعة جنوب شرق المتوسط، هذه الدول هي:

شرقاً: سوريا ، لبنان ، فلسطين

جنوباً : مصر، ليبيا ، الجزائر ، تونس ، المغرب

شمالاً : تركيا ، اليونان ، إيطاليا ، فرنسا ، إسبانيا ، البرتغال ، (ألبانيا و يوغسلافيا)

الجزر : قبرص ، مالطا

* كان الهدف من النظام النقدي الأوروبي هو المحافظة على استقرار جميع العملات المحلية، ولتحقيق هذا الهدف أنشئت عملةً شكليةً أطلق عليها اسم (الإيكو)، ووصفت في ذلك الوقت بأنها العملة الموحدة التي سبقت اليورو.

لكن ما ميز اتفاقية سنة 1976 أنها حققت أهداف المجموعة الأوروبية على حساب الجزائر، مما أدى إلى التأثير السلبي على الجانب الاقتصادي الجزائري خاصة بعد تدهور أسعار النفط.

وفي أكتوبر 1993 طلبت الجزائر خوض مفاوضات مع الاتحاد الأوربي على غرار باقي الدول المتوسطية الأخرى بغية عقد اتفاقية الشراكة وهي كلها وعي بضرورة تجاوز اتفاقيات سنة 1976.

2- توقيع اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

انطلقت المفاوضات بصفة رسمية بين الطرفين الأوربي والجزائري في مارس 1997 بمساهمة مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو-مغاربي وهذا على أساس نصين مقترحين:¹

- النص الأول يتضمن اقتراحات من أجل شراكة أورو-جزائرية وفقا لتصور مصالح الاتحاد الأوروبي.

- أما النص الثاني فيتناول الاقتراحات المضادة الجزائرية وتوسيع المناقشات إلى مسائل وميادين لا يتضمنها الملف الأوروبي تتعلق على سبيل المثال بالعدالة والشؤون الداخلية وحرية تنقل الأشخاص ومكافحة الإرهاب، هذا فيما يتعلق بالجانب السياسي.

وبالنسبة للجانب الاقتصادي فقد كانت المطالب الجزائرية تتمحور حول السعي إلى الانفتاح أو التحرير التدريجي للاقتصاد الوطني وهذا بفعل خصوصياته (ارتباطه الكبير بقطاع المحروقات، التحول الاقتصادي، برامج التعديل الهيكلي المطبقة من قبل الجزائر خلال الفترة 1994-1998). إلى جانب تعميم إطار التعاون الاقتصادي الأورو-جزائري ليشمل علاوة على مجال المبادلات التجارية المقترح من قبل الأوروبيين مجالات أخرى

1. محمد براق وميموني سمير، الاقتصاد الجزائري ومسار برشلونة-دراسة تحليلية للجانب الاقتصادي لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية-، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول انعكاسات وآثار اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس-سطيف-، يومي 13 و14 نوفمبر 2006، الجزائر ، ص:07.

كالبيئة والتعليم والصحة وغيرها. لذا طالبت الجزائر الاتحاد الأوربي بدعم أكبر لإصلاحاتها الاقتصادية وهذا من خلال مساعدتها في وضع برنامج تأهيل القطاع الصناعي وتوسيع نطاق التعاون المالي بين الطرفين خاصة فيما يتعلق بحجم المساعدات المالية المخصصة لها، وهذا قصد مساعدتها في عملية تنفيذ الإصلاحات الاقتصادية بغية تأهيل اقتصادها وتهيئته لمواجهة تحديات المنافسة الأوروبية في إطار انضمامها إلى منطقة التبادل الحر الأورو-متوسطية. إلى جانب وضع برنامج خاص لدعم صادراتها خارج المحروقات¹.

وكنتيجة لتبيان مواقف الطرفين تم توقيف المفاوضات في ماي 1997 من قبل الطرف الجزائري وهذا بعد عقد أربع جولات من المفاوضات، بعدما رأى أن الاتفاق الذي كان مقرا أصلا لم يكن في مصلحة الجزائر بحكم أن الطرف الأوروبي تجاهل العديد من المسائل التي كانت تهم هذه الأخيرة كمشكلة المديونية، وتنقل الأشخاص وكذا عدم أخذه بعين الاعتبار خصوصية الاقتصاد الجزائري. كما أن المشاكل الأمنية التي عرفت الجزائر خلال تلك الفترة وكذا موقف الأوروبيين تجاه الأزمة ساهما بشكل كبير في توقف المفاوضات إلى غاية أفريل سنة 2000 وهو تاريخ استئنافها، حيث استمرت منذ ذلك التاريخ دون انقطاع وبدراسة جميع المسائل المطروحة من قبل الطرفين إلى غاية التوصل إلى اتفاق بعد 17 جولة من المفاوضات أدت في نهاية المطاف إلى التوقيع المبدئي على اتفاقية الشراكة بين الاتحاد الأوروبي والجزائر في يوم 19 ديسمبر 2001 ببروكسل. وتم التوقيع عليها بصفة رسمية في يوم 22 أفريل 2002 ، ثم دخولها حيز التطبيق ثلاث سنوات بعد ذلك.

المطلب الثاني: مضمون اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

لقد تضمنت اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية 110 مادة في ثمانية أبواب متمثلة في الباب السياسي والأمني، باب حرية تنقل السلع وذلك بإقامة منطقة حرة للتبادل، باب قانون

1.nachida M'HAMSADJI-BOUZIDI, Essais sur l'ouverture de l'économie Algérienne, ALG/ENAG, édition Alger, 1998 ، p: 111 .

المؤسسات والخدمات، باب حركة رؤوس الأموال، باب التعاون الاجتماعي والثقافي، باب التعاون المالي، باب الأحكام المؤسسية.

ويتم إنشاء منطقة للتبادل الحر بين الجزائر والإتحاد الأوروبي خلال مرحلة انتقالية تبلغ 12 سنة كأقصى تقدير ابتداء من دخول الاتفاقية حيز التنفيذ وطبقا لإجراءات المنظمة الدولية للتجارة¹. ويمكن إيجاز مضمون هذه الأبواب فيما يلي.

1- الجانب السياسي والأمني

يتمثل في إقامة حوار سياسي بين الطرفين، يسمح بإقامة علاقات دائمة للتضامن بين المتعاملين تساهم في تحقيق الرفاهية والأمن للمنطقة المتوسطة، وهذا ما جاءت به المواد (3إلى5) من الاتفاقية.

2 - حرية تبادل السلع (منطقة التبادل الحر)

نصت الاتفاقية من خلال المواد (6 إلى 29) على أن يتم إعفاء المنتجات الصناعية الجزائرية المستوردة من طرف الاتحاد الأوروبي من الرسوم الجمركية والرسوم ذات المفعول المماثل. كما تعفى واردات الجزائر ذات المنشأ الأوربي من الرسوم الجمركية والرسوم ذات الأثر المماثل بإلغاء تدريجي للرسوم الجمركية على هذه السلع. وتتكون السلع المتفق عليها من ثلاث قوائم هي:²

- القائمة الأولى التي تتضمن المواد الأولية، والتي تم تحريرها بالكامل بمجرد دخول الاتفاقية حيز التنفيذ ابتداء من الفاتح سبتمبر 2006 مع العلم أن معدل الحماية الجمركية لهذه المنتجات يتراوح بين 5% و 10%. وتمثل الواردات من هذه المواد تقريبا 1.1 مليار دولار. وقد وردت هذه المنتجات في الملحق الثاني من الاتفاقية وتتضمن 2075 منتج.

1. زكري لامية، الشراكة الأورو-متوسطة - جوانبها، أهدافها، آلياتها، حوليات جامعة الجزائر 01، العدد 32، ديسمبر 2018، الجزائر، ص: 93.

2. يوسف مسعداوي، دراسات في التجارة الدولية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2010، ص: 180.

(للإطلاع على قائمة المنتجات أنظر الملحق رقم 01 و 02 من الجريدة الرسمية، العدد رقم 31، الصادر في سنة 2005).

- القائمة الثانية وهي تحتوي بالدرجة الأولى على السلع النصف مصنعة التي تمثل 26% من الواردات الجزائرية من الاتحاد الأوروبي أي تقريبا 1.2 مليار دولار، حيث يتم إلغاء جميع الحواجز عليها بعد مرور سنتين على تنفيذ الاتفاقية خلال فترة تقدر بست سنوات من دخول الاتفاقية حيز التنفيذ، بمعدل يتراوح ما بين 10 % و 20 % لكل سنة. وتضم هذه القائمة 1100 منتج صناعي.

- القائمة الثالثة وتضم السلع تامة الصنع أي المنتجات النهائية التي تمثل 50 % من الواردات الجزائرية من الاتحاد الأوروبي بمبلغ 2.3 مليار دولار. وقد تم بشأنها تخفيض الرسوم الجمركية تدريجيا خلال الفترة الانتقالية المقدرة بـ 12 سنة. وتضم هذه القائمة 1964 منتج. والجدول الموالي يوضح رزمة عملية التخفيض الجمركي وفقا للقوائم المتفق عليها بين الطرفين.

الجدول رقم (04): رزمة عملية التخفيض الجمركي في إطار اتفاقية الشراكة الأورو-

جزائرية

المراحل الانتقالية	السنوات	القائمة الأولى	القائمة الثانية	القائمة الثالثة
0 *	2005	100 %	-	-
1	2006	0 %	-	-
2	2007	0 %	20 %	10 %
3	2008	0 %	10 %	10 %
4	2009	0 %	10 %	10 %

* سنة الدخول في مرحلة تنفيذ الاتفاقية 01 سبتمبر 2005.

الفصل الثالث: الإطار العام للشراكة الأورو-جزائرية

5	2010	0 %	20 %	10 %
6	2011	0 %	20 %	10 %
7	2012	0 %	20 %	10 %
8	2013	0 %	0 %	10 %
9	2014	0 %	0 %	10 %
10	2015	0 %	0 %	15 %
11	2016	0 %	0 %	5 %
12	2017	0 %	0 %	0 %

في سنة 2017** يتم تحرير كامل للتبادل التجاري الخاص بالمنتجات الصناعية بين الطرفين

المصدر: محمد براق وميموني سمير، الاقتصاد الجزائري ومسار برشلونة- دراسة تحليلية للجانب الاقتصادي لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية-، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول انعكاسات وآثار اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس-سطيف-، يومي 13 و14 نوفمبر 2006، الجزائر، ص: 11.

ما يتم استنتاجه من الجدول أعلاه أن قائمة المواد الأولية تلغى الرسوم الجمركية بشأنها مباشرة بعد تنفيذ الاتفاقية. في حين تبدأ عملية التفكيك الجمركي للسلع المصنعة والنصف المصنعة بعد سنتين من تاريخ سريان الاتفاقية. وما يلاحظ كذلك غياب المنتجات الزراعية عن القوائم حيث لم يتم التوصل إلى اتفاق بشأنها نظرا لخصوصية هذه المنتجات لكلا الطرفين.

** تم تمديد مدة التحرير الكامل إلى سنة 2020.

وقد تم التوصل بين الجزائر والاتحاد الأوروبي بعد مشاورات دامت أكثر من سنتين إلى اتفاق حول مراجعة رزمة التفكيك الجمركي الخاص باتفاق الشراكة، حيث نص على تأجيل رفع الحواجز الجمركية حتى سنة 2020 أمام أصناف واسعة من المنتجات التي تستوردها الجزائر ودخلت هذه الترتيبات الجديدة حيز التنفيذ في سبتمبر 2012. (أنظر النص الكامل للاتفاق في الملحق رقم 07).

3- جانب تجارة الخدمات

ويتعلق بحقوق التأسيس أو الإنشاء وتقديم الخدمات حيث اتفق الطرفان على توسيع مجال تطبيق الاتفاقية بشكل يسمح بإدراج الحق في إنشاء أو تأسيس المؤسسات في إقليم الطرف الآخر، وتحرير الخدمات المالية، البنكية، المواصلات والاتصالات وغيرها، وهو ما جاءت به المواد (30 إلى 37)¹.

4- جانب المدفوعات وحركة رؤوس الأموال والمنافسة

حيث تعهد الطرفان من خلال المواد (38 إلى 47) بالسماح بعملية الدفع وتسوية العمليات أو الصفقات الجارية بعملة قابلة للتحويل، مع الالتزام بإمكانية قيام كل طرف بعملية تحويل أو إخراج الأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المستثمرة، وحرية تنقل رؤوس الأموال المتعلقة بالاستثمارات المباشرة في الجزائر التي تقوم بها الشركات الأجنبية. وتم في هذا الجانب اتفاق الطرفان على منع أي سياسة احتكارية من طرف أي مؤسسة².

5- جانب التعاون الاقتصادي

حيث التزم الطرفان على تقوية التعاون الاقتصادي الذي يخدم المصلحة المشتركة، ويتعلق هذا التعاون أساسا حسب ما جاءت به المواد (47 إلى 66) من الاتفاقية بالقطاعات

1. عزيزة بن سميحة ، الشراكة الأورو-جزائرية بين متطلبات الانفتاح الاقتصادي والتنمية المستقلة، مجلة الباحث، عدد 09، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 153.

2. وافية تيجاني، مساهمة برنامج التأهيل في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في إطار الشراكة الأورو-متوسطة حالة المؤسسات الصناعية، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2015/2016، الجزائر، ص: 122.

التي تعاني مشاكل داخلية أو التي تم الاتفاق بشأن تحرير مبادلاتها بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، وكذا القطاعات التي

تسمح بتسهيل التقارب بين الاقتصاد الجزائري والاقتصاد الأوروبي، وخاصة القطاعات المؤدية إلى رفع مستويات النمو وخلق فرص الشغل وتطوير المبادلات بين الجزائر والاتحاد الأوروبي وإعطاء الأولوية للقطاعات المؤدية إلى تنويع الصادرات الجزائرية¹.

6- جانب التعاون الثقافي والاجتماعي

يحتوي هذا التعاون حسب المواد (67 إلى 78) على الإجراءات الخاصة بالعمال، حيث يلتزم الطرفان بإزالة كل أشكال المعاملة التمييزية في قوانين العمل بين عمال الطرفين، والمساواة بينهما في منح المكافآت والاستفادة من إجراءات الضمان الاجتماعي المعمول بها. كما احتوى هذا الجانب على التعاون الثقافي والتربوي، وذلك بتشجيع تبادل الخبرات في مجال التعليم وتقريب الثقافات².

7- الجانب المالي

ويرتبط بالمساهمة في تطوير الاقتصاد الجزائري وترقية الاستثمارات وإعادة تأهيل الهياكل القاعدية ومرافقة إنشاء منطقة التبادل الحر كما جاءت به المواد (79 إلى 81)³.

8- جانب العدالة والشؤون الداخلية

ويكون ذلك من خلال تقوية مؤسسات الدولة والقانون، والتعاون في مجال تنقل الأشخاص خاصة ما يتعلق بالتأشيرات، إضافة إلى التعاون في مجال رقابة الهجرة غير المشروعة والتعاون من أجل القضاء على الإرهاب الدولي ومحاربة الفساد والرشوة، وهو ما جاءت به المواد (82 إلى 91)⁴.

1. عزيزة بن سميثة، مرجع سبق ذكره، ص: 153.

2. وافية تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص: 122.

3. المرجع نفسه، ص: 123.

4. عزيزة بن سميثة، مرجع سبق ذكره، ص: 154.

المطلب الثالث: دوافع الشراكة الأورو-جزائرية

يعتبر تأهيل الاقتصاد الجزائري للاندماج في الاقتصاد العالمي أهم هدف تسعى الجزائر إلى تحقيقه من خلال توقيع اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، يضاف إليها عدة أهداف أخرى سيتم عرضها فيما يلي.

1- دوافع الجزائر من الشراكة

جاء التوقيع على اتفاقية الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي لتحقيق مصالح مشتركة تجمع الطرفين. فتسارع الأحداث والمتغيرات الاقتصادية العالمية وتأثيرها على الجزائر فرضت واقعا دفع بها إلى توقيع هذه الاتفاقية لأسباب ودوافع عديدة يمكن إيجازها فيما يلي:

1-1- تطوير المبادلات التجارية مع الاتحاد الأوروبي

يعتبر الاتحاد الأوروبي الشريك التجاري الأول للجزائر، حيث أن ثلثي المبادلات التجارية للجزائر تتم مع دول الاتحاد الأوروبي، ولذلك يشكل اتفاق الشراكة إطارا مهما لتحسين هيكل المبادلات التجارية الجزائرية. إلى جانب طموح الجزائر في التوصل إلى شروط تجارية أفضل مع الاتحاد الأوروبي من أجل تنمية صادراتها والدخول إلى أسواق دول الاتحاد الأوروبي عن طريق تخفيض الرسوم الجمركية والتخفيف من حدة التشدد الأوروبي فيما يتعلق بالمعايير والمواصفات الفنية¹.

1-2- تدعيم المكانة الإقليمية والدولية

قد يساهم اتفاق الشراكة من الناحية السياسية والاقتصادية في خلق نوع من التوازنات تستفيد منها الجزائر في علاقتها الإقليمية والدولية، ويكون لها بمثابة دعم في المفاوضات قصد الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية².

1. See-Sema SCHLUMBERGER, Etude de l'impact de l'accord d'association Algerie-Union Européenne, Paris, 2004 p: 16.

2. See-Sema SCHLUMBERGER, Op-Cit, p: 16.

1-3- جذب المزيد من الاستثمارات

يعد اتفاق الشراكة إطارا مناسباً يساعدها على جذب المزيد من الاستثمارات الأوروبية المباشرة في صورها المختلفة، ويضمن تدفق رؤوس الأموال من البنوك الأجنبية كالبنك الأوروبي للاستثمار¹. إلى جانب الاحتكاك بالخبرة والتجربة الأوروبية ونقل التكنولوجيا في كافة المجالات من أجل تطوير جودة المنتجات وتحسين تنافسياتها. فضلا عن الاستفادة من برامج المساعدات المقدمة من طرف الاتحاد الأوروبي في شكل إعانات مالية وأخرى تقنية في شكل دورات تكوينية².

إضافة إلى الأهداف والدوافع السابقة؛ حدد اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي خمسة أهداف رئيسية يمكن عرضها فيما يلي:³

- توفير إطار ملائم ومنتظم للحوار في جميع الميادين السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية، العلمية والتكنولوجية، السمعية والبصرية.
- إقامة شراكة تركز على المبادرة الخاصة من أجل تنمية المبادلات التجارية ودعم الاستثمار في الجزائر، والاستفادة من التكنولوجيا المتطورة مما يعيد بناء الاقتصاد.
- تنمية التبادل والتعاون بين المجموعة المغاربية وبين الاتحاد الأوروبي، مما يساهم في تشجيع التكامل المغاربي.

-تقريب مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي.

-تسهيل الإجراءات الإدارية الخاصة بتنقل الأفراد بهدف تبادل الخبرات في مجال الموارد البشرية.

1. محمد على حوات، مفهوم الشرق الأوسط وتأثيره على الأمن القومي العربي، مكتبة مدبولي للنشر، القاهرة، مصر، 2002، ص: 127.

2. لخضر عزي ومحمد يعقوبي، الشراكة الأورو-متوسطية وأثارها على المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة المسيلة، عدد 14، أكتوبر 2004، الجزائر، ص: 53.

3.L'accord d'association euro-méditerranéen entre la République Algérienne Démocratique et Populaire et la Communauté Européenne, P P: 3-4. Sure le site d'internet:

<http://www.mincommerce.gov.dz/fichiers08/accordasso.pdf> visit le: 12/09/2017 13:00

2- دوافع الاتحاد الأوروبي من الشراكة

يمثل عقد دول الاتحاد الأوروبي لشراكة مع دول البحر الأبيض المتوسط فرصة تخدم وتدعم إبراز أوروبا كقوة اقتصادية لها مناطق نفوذها، مما يدعم موقفها في عملية المنافسة مع القوى الاقتصادية الدولية الأخرى لعل أبرزها في تلك الفترة الولايات المتحدة الأمريكية. هذا بالإضافة للعديد من الأهداف التي أدت بالاتحاد الأوروبي لإقامة شراكة مع دول البحر الأبيض المتوسط سوف يتم التركيز على البعض منها:

- هناك مجالات كثيرة مشتركة بين أوروبا ودول البحر الأبيض المتوسط، خاصة في مجالات البيئة والطاقة والهجرة والتجارة والاستثمار، والاتحاد الأوروبي له مصلحة حيوية في مساعدة دول البحر المتوسط لمواجهة التحديات التي تواجهها.

-حث الدول المتوسطية كل على حدة على تحرير تجارتها مع الاتحاد الأوروبي، ومن المأمول أن يؤدي هذا إلى إنشاء أكبر منطقة تجارية في العالم تغطي الاتحاد الأوروبي ودول شرق ووسط أوروبا وكل دول البحر المتوسط غير الأعضاء في الاتحاد الأوروبي¹.

- الإبقاء على هذه البلدان المجاورة في فلكه السياسي وفقا لحسابات إستراتيجية ضد التجمعات والقوى والأطراف الدولية الأخرى، كالولايات المتحدة الأمريكية وروسيا والقوى الآسيوية².

- مدى مردودية المشروعات التي ستقام بمنطقة بلدان المتوسط التي تمتاز بتوافر المواد الأولية والطاقة واليد العاملة الرخيصة وأسواق واعدة.

1. سليمان المنذرى، السوق العربية المشتركة في عصر العولمة، مكتبة مدبولي، الطبعة الثانية، القاهرة، مصر، 2004، ص: 249.

2. إلياس غقال، تقييم الدور التمويلي للشراكة الأورو-جزائرية في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال الفترة 2000-2014، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2016/2017، ص: 10-09.

- كذلك تعتبر الشراكة مع دول المتوسط تحدي عالمي يفرضه النظام الاقتصادي الدولي الجديد من أجل احتواء منطقة المتوسط تحت السيطرة والتوسع الأوربي.

- وهناك كذلك مبررات غير اقتصادية تتمثل في العمل على جعل المنطقة آمنة ومتوازنة اجتماعيا، ومستقرة سياسيا، وهذا عن طريق توفير عوامل الاستقرار فيها من خلال العمل على إحداث نمو متواصل، ورفع مستويات المعيشة فيها، من خلال دعم وتشجيع الإصلاح الاقتصادي والتعاون المالي. علاوة على دعم وتشجيع الإصلاح السياسي، واحترام حقوق الإنسان وحرية التعبير¹.

أما رؤية الإتحاد الأوربي بالنسبة للجزائر فلها بعد إستراتيجي تتقاسم أدواره كل من ألمانيا (في القسم الشمالي من أوروبا)، وفرنسا (في المنطقة الجنوبية من المتوسط)، إذ تدخل الجزائر ضمن هذه الحلقة، حيث ينظر لها على أنها بلد نفطي وغازي، وعليه ترى الدول الأوروبية أن اتفاق الشراكة مع الجزائر ليس خيارا، بل هو ضرورة حتمية، ولهذا عملت الدول الأوروبية على أن يتميّز اتفاق الشراكة الأورو- جزائري ببعض الخصائص تمكن من تحديد شروط وقواعد خاصة بعمليات التحرير التجاري والتعاون بين أطراف الشراكة.

المطلب الرابع: تقييم اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوربي حتى سنة 2017

إن مستقبل الشراكة مع الإتحاد الأوربي بعد مرور حوالي خمسة عشر سنة من دخوله حيز التطبيق يبدو غير واضح المعالم. والأهداف التي حددت في إطاره لم يتحقق منها إلا قدر يسير. ويمكن القول أن هذه الاتفاقية قد سارت نحو تحقيق مصالح دول الاتحاد الأوربي أكثر من مصالح الجزائر، و يظهر ذلك فيما يلي:²

1. المرجع نفسه، ص: 10.

2. عبد الله ياسين، تفعيل الشراكة الأورو-جزائرية كاستراتيجية لتجسيد الانفتاح التجاري (مقاربة وصفية تحليلية)، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد الأول، مارس 2017، المركز الجامعي تندوف، الجزائر، ص: 62-63.

- استمر التوجه نحو ارتفاع العجز التجاري للجزائر خارج قطاع المحروقات على الرغم من محاولات تدميته عن طريق برامج الدعم والتأهيل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من قبل الاتحاد الأوروبي، إلا أن الصادرات الجزائرية خارج المحروقات تبقى دون المستوى المطلوب. وبالتالي فإن توقيع اتفاقية الشراكة لم يساهم في تحقيق التنوع في هيكل صادرات الجزائر التي بقيت تواجه مشكلة التبعية للنفط وتذبذب أسعاره في السوق الدولية ما أدى إلى إتباع سياسة التقشف وترشيد النفقات العامة بعد انهيار أسعاره خلال الفترة 2014-2018.
- يبقى الاتحاد الأوروبي أكبر مصدر للجزائر، فمن مجموع 560,30 مليار دولار من الواردات الإجمالية للجزائر سنة 2016، ترد نسبة 67,15 مليار دولار من الاتحاد الأوروبي أي بنسبة 62,50 بالمائة حسب المديرية العامة للجمارك.
- وفي نفس الوقت تم تسجيل تدفق قليل لاستثمارات الاتحاد الأوروبي نحو الجزائر، فحسب معطيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات، هناك 316 مشروعاً فقط بقيمة 7,7 مليار أورو حققها المستثمرون الأوروبيون خلال الفترة الممتدة بين سنتي 2002 و 2015 . وسيتم تناول ذلك بالتفصيل في الفصل التطبيقي من هذه الدراسة.
- وإذا كانت الجزائر قد اختارت إبرام اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي أولاً ثم التفاوض بشأن الانضمام إلى المنظمة الدولية للتجارة؛ فهذا من أجل التمكن من الاستفادة من دعم الشركاء الأوروبيين في هذا التفاوض، وهذا ما لم يتم تحقيقه إلى يومنا هذا.
- فيما يخص التعاون المالي يبقى الاتحاد الأوروبي أول مانح للأموال بالنسبة للجزائر، لكن على الرغم من ذلك لا تستفيد الجزائر سوى من 120 إلى 148 مليون أورو مقابل 890 مليون للمغرب و 246 مليون لتونس حسب البرمجة الجديدة للميزانية (2014-2017). ولم تخف الجزائر عدم رضاها بهذا المنح غير المتوازن مقارنة بالأهداف الطموحة التي حددها الطرفان والمتعلقة بدعم وتنويع الاقتصاد، في مقابل المزايا المقارنة للجزائر التي تعتبر ممونا أكيدا ومنتظماً للغاز (أربعة عشر بالمائة من الاستهلاك الأوروبي) وطرفاً هاماً

في الحفاظ على السلم والأمن في المنطقة، حيث تساهم مباشرة في القضاء على التهديدات التي تمس الشريك الأوروبي.

المبحث الثالث: الجوانب المالية لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

تتشابه اتفاقيات الشراكة الموقعة بين الاتحاد الأوروبي والدول المتوسطية إلى حد بعيد مع وجود بعض الاختلافات الطفيفة والمتعلقة بخصوصيات كل بلد شريك؛ فالجانب المالي للاتفاقية الموقعة مع الجزائر غير مختلف من حيث المضمون عن باقي الاتفاقيات. حيث يهدف إلى تحقيق التعاون المالي في إطار برنامج ميديا (MEDA)* والقروض المقدمة من قبل البنك الأوروبي للاستثمار (BEI). غير أن الاختلاف يكمن في المبالغ المالية المخصصة للجزائر في إطار هذا البرنامج ودرجة الاستفادة من هذه الأموال.

المطلب الأول: التعاون المالي في إطار برنامج ميديا

يعد التعاون المالي الركيزة الأساسية لدعم وإنجاز مختلف المشاريع والأنشطة التي تدخل في إطار التعاون بين الطرفين الجزائري والأوروبي. وقد جاء هذا التعاون في شكلين أساسيين؛ الأول يتعلق بالمساعدات المالية في إطار برنامج ميديا. والثاني يتعلق بالقروض الممنوحة من قبل البنك الأوروبي للاستثمار.

1- التعريف ببرنامج ميديا (الجزائر)

يدخل برنامج ميديا الجزائر للفترة 1995-2006 في إطار برنامج ميديا الموجه للدول التي وقعت على معاهدة برشلونة. وهذه المساعدات المالية موجهة لدعم العمليات الهامة التي تدخل في إطار عملية التحول الاقتصادي للجزائر، بهدف التحضير لدخول منطقة تبادل الحر. بالإضافة إلى مساعدات برنامج ميديا؛ تم تخصيص برنامج استثنائي جاء بعد دخول اتفاقية الشراكة الأوروجزائرية حيز التنفيذ سنة 2005. هذا البرنامج يدخل في إطار

*[MEDA : French abréviation For (Mesure D'Accompagnement).

البرامج الوطنية التأشيرية أو الاستدلالية (PIN) التي تكون بين الاتحاد الأوروبي والدول الشريكة للفترة 2007-2013.

أما فيما يخص القروض المنوحة من البنك الأوربي للاستثمار فقد تم منحها مرفقة وبرنامج ميذا خلال الفترة 1995-2000.

2- أهداف برنامج ميذا المخصص للجزائر

يوفر برنامج ميذا الدعم المالي من أجل تجسيد أهداف اتفاقيات الشراكة المعلن عنها في ميثاق برشلونة، فهو يحتفظ بالمحاور الرئيسية التي يمولها لكن يختلف من بلد لآخر من حيث البرامج الفرعية، حيث يأخذ بعين الاعتبار الخصائص الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لكل بلد. وأهداف برنامج ميذا المخصص للجزائر ركز على ثلاث أهداف رئيسية تمثلت في دعم التحول الاقتصادي، تسهيل التعديل الهيكلي، تحسين وتعزيز التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

3- أشكال التمويل في برنامج ميذا

يأخذ التمويل في ظل برنامج ميذا الموجه لمختلف الأنشطة والمشاريع أحد الأشكال التالية: 1

- مبالغ نهائية تأتي من الميزانية العامة للاتحاد الأوروبي وتسير من طرف اللجنة الأوروبية بغية تحقيق أهداف البرنامج.
- رؤوس أموال المخاطر وتستخدم أساسا لتمويل القطاع الخاص والقطاع المالي.
- قروض ميسرة وتتمثل في تحسين وتخفيض الفوائد عن القروض المنوحة من طرف البنك الأوروبي للاستثمار في إطار دعمه للبرامج المخصصة لمجالات حماية البيئة.

المطلب الثاني: تقييم نتائج التعاون المالي لشراكة الأورو-جزائرية في إطار برنامج ميذا

1. شهرة عديسة، تقييم الدور التمويلي للشراكة الأورو-جزائرية في تأهيل النظام المصرفي الجزائري، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 2016/2017، ص: 112-113.

خصص الاتحاد الأوروبي للجزائر في إطار برنامج "ميديا" للفترة 1995-2006 مبلغ 508.8 مليون أورو، هذا المبلغ يتم منحه على مرحلتين، الأولى تغطي الفترة 1995-1999 في إطار برنامج ميديا 01 بمبلغ 164 مليون أورو، أما الثانية فهي تغطي الفترة 2000-2006 في إطار برنامج ميديا 02 بمبلغ 338.8 مليون أورو.

1- تقييم برنامج ميديا 01

يمكن تقييم نتائج برنامج ميديا 01 فيما يوضحه الجدول رقم (05) حول مخصصات برنامج ميديا 01 للجزائر مقارنة بمخصصات الدول الشريكة.

جدول رقم (05): المبالغ المخصصة للجزائر في إطار برنامج ميديا 01 خلال الفترة:

1995-1999 / الوحدة: مليون أورو

نسبة التسديد %	1995	1996	1997	1998	1999	1995-1999	
	-	-	44	95	28	164	الجزائر
	173	370	911	809	797	3060	إجمالي المساعدات المخصصة للدول الشريكة

المصدر: محمد براق وميموني سمير، الاقتصاد الجزائري ومسار برشلونة-دراسة تحليلية للجانب الاقتصادي لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية-، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول انعكاسات وآثار اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس-سطيف-، يومي 13 و14 نوفمبر 2006، الجزائر، ص: 15.

من خلال الجدول رقم (05) يلاحظ أن الجزائر لم تتلقى بصورة فعلية إلا ما نسبته 18.4 بالمائة من هذا المبلغ أي 30.2 مليون أورو. ويلاحظ علاوة على ضعف نسبة الدفع الفعلية، أن الجزائر جاءت في المراتب الأخيرة بين الدول المغربية، ليس فقط فيما

يخص المبالغ المدفوعة فعليا، وإنما من حيث المبالغ المخصصة أيضا، إذ لم يخصص لها إلا مبلغ 164 مليون أورو خلال الفترة 1995-1999 أي في إطار برنامج ميديا 01 في الوقت الذي خصص فيه للمغرب 656 مليون أورو، وتونس 428 مليون أورو. وترجع المفوضية الأوروبية ضعف المبالغ المخصصة للجزائر بالدرجة الأولى إلى:¹

- توقف معظم المشاريع الممولة عن طريق البروتوكولات المالية السابقة في سنوات التسعينيات بسبب الوضعية الأمنية، وكذا غلق مقر بعثة المفوضية الأوروبية المسئولة عن مراقبة تنفيذ هذه المشاريع وتقييمها خلال الفترة 1994 - 1998.

- الانطلاق المتأخر للمشاريع الممولة عن طريق برنامج ميديا.

- قلة المشاريع المقدمة من قبل الطرف الجزائري خلال هذه الفترة (1996-1999)، ذلك أن برنامج ميديا يقوم على أساس المنافسة بين الدول في تقديم المشاريع المرشحة للتمويل عن طريق البرنامج وفق البرامج الاستدلالية الوطنية، حيث كلما كانت المشاريع والنشاطات المقدمة من قبل بلد ما كثيرة ومتنوعة كلما كان الاعتماد المالي المخصص لهذا البلد كبيرا.

- لقد كانت للأزمة الأمنية التي عاشتها الجزائر خلال فترة التسعينيات تأثيرها على حجم المساعدات المالية المخصصة لها، وكذا تعثر المفاوضات الأورو-جزائرية حول توقيع الاتفاقية وتوقفها خلال الفترة الممتدة من سنة 1997 إلى سنة 2000.

أما فيما يخص القطاعات التي ركز عليها برنامج ميديا 01 فيمكن توضيحها من خلال الجدول رقم (06). (للمزيد حول القطاعات الممولة في إطار برنامج ميديا 01 وميديا 02 والقروض الممنوحة من طرف BEI خلال الفترة 1995-2006 أنظر الملحق رقم 08).

1.Commission européenne (Bruxelles), document de stratégie 2002-2006 et programme indicatif national 2002- 2004, Algérie,2001, p:16.

الجدول رقم (06): توزيع المبالغ المخصصة في إطار برنامج ميديا 01 للجزائر على مختلف القطاعات/ الوحدة: مليون أورو

النسبة	المبلغ	المجال
66.45%	129	1- دعم التحول الاقتصادي
5.5%	10.75	تخفيضات على الفوائد المقدمة للقطاع الصناعي من طرف بنك (BEI)
29.50%	57	دعم وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة
19.60%	38	تعديل البنية التحتية الصناعية
11.85%	23.25	تطوير وعصرنة القطاع المالي
15.55%	30	2- تسهيل التعديل الهيكلي
18.10%	35.2	3- تحسين وتعزيز التوازن الاقتصادي والاجتماعي
2.57%	5	دعم جمعيات التنمية
8.75%	17	دعم تطوير قطاع البريد والاتصالات والمنظومة الإعلامية
2.57%	5	إعانات لصحافيين ووسائل الإعلام
4.22%	8.2	عصرنة جهاز الشرطة
100%	194	المجموع 3+2+1

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- document de stratégie 2002-2006 et programme indicatif national، 2004-2002، Algérie، P :17.

- Rapport annuel du programme Meda، La commission au conseil et au parlement européen، commission des communautés européennes، Bruxelles، Belgique، 2001، P : 47.

- ويلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن دعم عملية التحول الاقتصادي قد استحوذت

على ما نسبته 66.45 بالمائة من مجموع المساعدات المالية المقدمة في إطار برنامج ميديا

01. أما تسهيل التعديل الهيكلي فقد خصص له ما نسبته 15.55 بالمائة من مجموع

المساعدات. وخصص لعمليات تعزيز التوازن الاقتصادي والاجتماعي ما نسبته 18.10 بالمائة من مجموع هذه المساعدات.

2- تقييم برنامج ميذا 02

ما قيل عن ضعف المبالغ المالية المخصصة للجزائر مقارنة بباقي الدول الشريكة وخاصة المغربية منها، وكذلك ضعف نسبة الدفع الفعلية في إطار ميذا 01؛ ينطبق على برنامج ميذا 02 هذا وبالرغم من التحسن الكبير في المبالغ المخصصة لها، وبالغلة خلال الفترة 2000-2006 ما مقداره 338.8 مليون أورو¹، إلا أن هذه المخصصات تبقى غير كافية لتغطية جميع احتياجات الجزائر لتمويل مختلف المشاريع الاقتصادية والتنمية، ويوضح الجدول رقم (07) المخصصات المالية للجزائر في إطار برنامج ميذا 02.

جدول رقم (07): المبالغ المالية المخصصة للجزائر في إطار برنامج ميذا 02 خلال

الفترة 2000-2006/ الوحدة: مليون أورو

نسبة التسديد %	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2000-2005	نسبة التسديد %
الجزائر	30.2	60	50	41.6	51	40	272.8	41.82%
إجمالي المساعدات المخصصة للدول الشريكة	568.7	603.3	611.6	600.3	697.6	734	3815.5	83.01%

Source : Les Statistiques sont disponible sur le site Internet de la Commission Européenne:

http://www.europa.eu.int/comm/europeaid/index_en.htm visité le: 14/05/2016, 16:00

1. Commission Européenne (Bruxelles), **Document De Stratégie 2007-2013 Et Programme Indicatif National 2010 - 2007**, Algérie، 2007، p:19.

ويبين الجدول أعلاه أن أكبر التزام تحصلت عليه الجزائر كان سنة 2000 بمبلغ 60 مليون أورو، مع الإشارة إلى أن نسبة التسديد على الرغم من تفوقها على نسبة التسديد في إطار برنامج ميديا 01 إلا أنها كانت منخفضة، حيث أنها لم تتلقى بصورة فعلية إلا 114.1 مليون أورو من أصل 272.8 مليون أورو المخصصة لها خلال الفترة 2000-2005. أما فيما يخص القطاعات التي ركز عليها برنامج ميديا 02 فيمكن توضيحها من خلال الجدول رقم (08).

الجدول رقم (08): توزيع المبالغ المخصصة في إطار برنامج ميديا 02 للجزائر على مختلف القطاعات/الوحدة مليون أورو

النسبة (%)	المبلغ	المجال
3	10	الأمن
14.7	50	التحول الاقتصادي
25.7	87	البنية التحتية
14.2	48.2	الحكومة
1.3	5	الموارد الطبيعية
3	10	الزراعة
14.7	50	مشاريع مختلفة
22.7	87	الحوار السياسي
%100	338.8	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- Evaluation du règlement du conseil N° 2698/2000 (MEDA II) et de sa mise en oeuvre, Rapport final, Evaluation pour la Commission Européenne, Juin 2009, P :22.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مجالات الحوكمة والبنية التحتية والحوار السياسي استحوذت على النسبة الأكبر من مجموع مساعدات برنامج ميديا 02، تليها مجالات الموارد الطبيعية والأمن والزراعة.

المطلب الثالث: المساعدات المالية المقدمة من البنك الأوروبي للاستثمار

إضافة إلى التعاون المالي في إطار برنامج ميديا، فقد أدى البنك الأوروبي للاستثمار (BEI) دورا مهما في هذا المجال حيث قدر إجمالي القروض التي تحصلت عليها الجزائر من قبل البنك الأوروبي للاستثمار خلال الفترة 1995-2005 بـ 1405 مليون أورو، من أصل 6471.6 مليون أورو مخصصة للشركاء المتوسطيين (باستثناء تركيا وإسرائيل). وقد وجهت هذه القروض أساسا لتمويل العمليات التالية:¹

- تطوير الهياكل القاعدية عن طريق قروض طويلة الأجل وبشروط مقبولة.
 - مشاريع حماية البيئة، مع تحسين نسب الفوائد للقروض الممنوحة لتمويل هذه المشاريع.
 - تدعيم وتطوير القطاع الخاص سواء عن طريق القروض الممنوحة من الأموال الخاصة بالبنك الأوروبي أو عن طريق المساهمة برؤوس الأموال الخطرة.
- وقدرت نسبة تسديد هذه القروض خلال الفترة 1996-2002 بـ 47 بالمائة، ويعود سبب ضعف نسبة التسديد هذه إضافة إلى تأخر إنجاز المشاريع الممولة بواسطة هذه القروض وفق ما اتفق عليه، و عدم تقديم القروض المخصصة لتدعيم القطاع الخاص في الجزائر إلى ما يلي:²

- التأخر الكبير في تنفيذ برنامج الخصخصة من قبل السلطات.
- قلة استعمال طريقة التمويل برؤوس الأموال ذات المخاطرة في الجزائر بشكل واسع، وهو ما أدى إلى عدم استخدام الموارد المالية المخصصة من قبل البنك للجزائر بصورة كلية.

1. Commission européenne (Bruxelles), **Document De Stratégie 2006-2002 Et Programme Indicatif National 2002- 2004**, Algérie, 2001، p: 16.

2. Idem

المطلب الرابع: التعاون المالي في إطار البرنامج التأشير الوطني

تم خلق أداة مالية جديدة لتعويض كل البرامج المالية السابقة، أطلق عليها الوسيلة أو الأداة الأوروبية للجوار والشراكة أو البرنامج الوطني التأشير (PIN). وقد دخلت حيز التنفيذ منذ جانفي 2007 وذلك للفترة الممتدة بين 2007-2013، حيث خصص لها غلاف مالي يقدر بـ 14.9 مليار أورو، وتجدر الإشارة إلى أن الفترة بين 2004-2006، تم تمويلها بالبرامج الموجودة سابقا مثل برنامج ميديا¹.

1- البرنامج الوطني التأشير 2007-2010

وصلت مساعدات الاتحاد الأوروبي للجزائر في إطار البرنامج التأشير 2007-2010 إلى 220 مليون أورو، بمعدل 55 مليون أورو سنويا، وشملت هذه المساعدات دعم الشركات الصغيرة والمتوسطة، التنويع الاقتصادي، تعزيز المؤسسات الحكومية وتحسين التعليم ومعالجة المياه².

ونفس الملاحظة بالنسبة للمخصصات المالية في إطار سياسة الجوار حيث استفادت الجزائر فقط من 220 مليون أورو بينما استفادت تونس بـ 300 مليون أورو والمغرب بـ 654 مليون أورو خلال الفترة 2007-2010، وهذا راجع للانضمام المتأخر للجزائر إلى هذه السياسة الجديدة مقارنة بالدول المغاربية الأخرى.

2- البرنامج الوطني التأشير 2011-2013

البرنامج التأشير للثلاث سنوات للفترة 2011-2013 يقدر بـ 172 مليون أورو أي ما يعادل 57.33 مليون أورو سنويا ويسمح بتمويل 06 برامج هذا يعني ارتفاع بنسبة 4.2 بالمائة عن البرنامج التأشير السابق الذي خصص له مبلغ 55 مليون أورو سنويا³.

1. ليليا بن منصور، الشراكة الأورو-متوسطية ودورها في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في المغرب العربي (الجزائر، تونس، المغرب)، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص اقتصاد دولي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري-قسنطينة، 2012/2013، الجزائر، ص: 218.

2. Comission Européenne، Op-Cit، p: 32.

3. مذكرة صادرة عن المفوضية الأوروبية يوم 2013/02/08، على الموقع الإلكتروني :

php.mained/eu.info.enpi.www تاريخ الاطلاع: 2015/02/10، 17:00

والجدول رقم (09) يوضح توزيع المبالغ المخصصة في إطار البرنامج الوطني الاستدلالية على مختلف القطاعات.

الجدول رقم (09): توزيع المبالغ المخصصة في إطار البرنامج الوطني الاستدلالية (2007-2013) على مختلف القطاعات/ الوحدة: مليون أورو

النسبة (%)	المبلغ	المجال
51	113	1- دعم التحول الاقتصادي والتشغيل
18.18	40	البرنامج الثاني لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME I
10.90	24	دعم سياسة التشغيل
11.36	25	دعم التحول الاقتصادي
10.90	24	دعم البنية التحتية
08	17	2- تحسين وتعزيز التعاون الاجتماعي
17	17	دعم قطاع العدالة
41	90	3- دعم الخدمات العمومية الأساسية
13.36	30	التعليم العالي
13.36	30	الصحة
13.36	30	قطاع المياه
%100	220	المجموع 3+2+1

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- Revue de la coopération bilatérale entre l'Algérie et l'Union européenne, sur le site d' internet:

http://www.algerianembassy.be/eu/aa/aa-dz-eu_revue_cooperation_2.pdf.

P P : 06-07. visité le 15/12/2017 14:00

من خلال قراءة الجدول رقم (09) يلاحظ أنه تقلصت القطاعات الموجهة لها الإعانات المالية وكذلك يلاحظ أنه خصص برنامج ثاني في إطار الشراكة الأورو-جزائرية موجه لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME II جاء هذا البرنامج بعد انتهاء فترة البرنامج الأول ED-PME ونشر النتائج النهائية للبرنامج من طرف اللجنة الأوربية سنة 2007 ، حيث اعتبر الاتحاد الأوربي والجزائر أنها نتائج إيجابية وبناء على هذا تم اقتراح برنامج جديد لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ويبقى نجاح الاتفاقية بين الجزائر والاتحاد الأوربي مرهونا بالاستغلال الأمثل والأكفأ للمساعدات المالية المقدمة من طرف دول الاتحاد الأوربي، وتوجيهها نحو وجهتها الملائمة، ويتطلب ذلك بذل المزيد من الجهود لإرساء قواعد الحوكمة ومحاربة الفساد.

وما تجدر الإشارة إليه أن برامج الدعم المالي في إطار الشراكة الأورو-جزائرية قد تواصلت إلى غاية يومنا هذا وسيتم الإشارة إليها في الفصل السادس من هذه الدراسة.

المبحث الرابع: آثار وشروط الاستفادة من اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

ينطوي اتفاق الشراكة الأورو-جزائرية بين الجزائر والاتحاد الأوربي على جملة من المزايا والإيجابيات، وفي مقابل ذلك هناك عدة سلبيات ونقائص تتخلل هذا الاتفاق، كما أن نجاحه يتطلب تحقق مجموعة من الشروط سيتم تناولها فيما سيأتي.

المطلب الأول: آثار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية

تتضمن اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية عدة إيجابيات يمكن إيجازها فيما يلي:¹

1. حنان جودي وإلياس غقال، تأهيل المؤسسات الصغيرة و لمتوسطة كضرورة لمواجهة انفتاح الاقتصاد الجزائري والاندماج في الاقتصاد التنافسي، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات تأهيل الاقتصاد الجزائري لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، جامعة تبسة، الجزائر، 2012، ص: 06.

1- الآثار الإيجابية

- اتفاق الشراكة سوف يحث المؤسسات الجزائرية عن طريق الاحتكاك بمؤسسات قوية؛ من اتخاذ التدابير اللازمة لمنافسة المنتج الأوروبي، ومن ثم تعمل على تحسين قدراتها وجودة منتوجاتها للتفاعل والاندماج بسرعة في الاقتصاد العالمي.
- الاتفاق سوف يسمح للمنتجات الجزائرية بدخول السوق الأوروبية إذا ما توفرت فيها المقاييس النوعية.
- الاستفادة من التكنولوجيا المتطورة التي تسمح بزيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- تحسين الخدمات بما يوفر البيئة المناسبة لتحقيق التقدم والنمو، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الإنتاج الوطني وتحسين النوعية والتقليل من التكلفة.
- الاتفاق يفتح أسواق خارجية للمنتج الجزائري ميزتها قدرات شرائية عالية على خلاف السوق الوطنية.
- الأثر الإيجابي على تكاليف إنتاج المؤسسة من حيث انخفاض الحقوق الجمركية للسلع الوسيطة ونصف المصنعة التي تعتبر مدخلات العديد من منتجات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الوطنية.
- مسايرة التطورات التي تحصل على الساحة الدولية، واندماج الاقتصاد الجزائري في مسار العولمة.
- تحسين مستوى التسيير في هذه المؤسسات وذلك من خلال الاستفادة من إدماج تكنولوجيات المعلومات والاتصال.

2- الآثار السلبية

يمكن إيجازها فيما يلي:¹

- زيادة معدلات البطالة الناجمة عن غلق الكثير من المؤسسات غير القادرة على المنافسة.

- دخول المنتجات الأجنبية للسوق الجزائرية بأقل تكلفة وأحسن جودة، وهذا ما يجذب المستهلك الجزائري إليها وبالتالي فقدان الثقة في المنتجات المحلية مهما كانت جودتها.

- الآثار الرئيسية لمنطقة التبادل الحر تخص التوازنات الاقتصادية الكلية؛ انهيار في ميزان

العمليات التجارية، ارتفاع في العجز العمومي (وغيرها من الآثار التي سيتم تناولها بالتفصيل في الفصل السادس من هذه الدراسة). هذه الضغوطات على التوازنات الاقتصادية سوف تدفع الجزائر إلى القيام ببعض الإصلاحات الهيكلية التي ترمي إلى تحسين محيط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المطلب الثاني: شروط الاستفادة من الشراكة الأورو-جزائرية

انطلاقاً من الإستراتيجية التي حددها اتفاق الشراكة يجب على الاقتصاد الوطني تحقيق جملة من الشروط للاستفادة من اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية والتي يمكن تناولها في النقاط التالية:²

- تأهيل المؤسسات الجزائرية وذلك بهدف تحضيرها لمواجهة المستقبل وآثار إنشاء منطقة التجارة الحرة وذلك بالبحث عن الشريك الجيد وعن أحسن وسيلة لإعادة هيكلة وتأهيل المؤسسات.

1. حنان جودي وإلياس غقال، مرجع سبق ذكره، ص:06.

2. سليمة رقيبة، الشراكة الأورو-جزائرية هل هي نعمة أم نقمة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول آثار وانعكاسات الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس -سطيف-، يومي 13 و14 نوفمبر، 2006، الجزائر، ص:07.

- تحضير المناخ المناسب للمؤسسة لتمكينها من تحقيق التنافسية وذلك يشمل كل ماله علاقة بالمؤسسة من قطاع الإنتاج أي الصادرات والواردات وقطاع الخدمات مثل الإدارة ووسائل الاتصال والبنوك ووسائل النقل.
- العمل على وضع برنامج فعال لرفع حجم الصادرات وإعطائها الأولوية خاصة الموجهة نحو الاتحاد الأوروبي للاستفادة من منطقة التجارة الحرة.
- تحضير كل ما يتطلب من أجل توفير الشروط الملائمة لجلب الاستثمار وتحقيق الاستفادة من المنطقة الحرة في هذا الجانب.
- العمل على صياغة قوانين وأنظمة تتلاءم مع اتفاقية الشراكة ومحاولة ترجمة مواد الاتفاق إلى برامج عمل فعلية خاصة في المجال الاقتصادي والمالي.

خلاصة الفصل الثالث

تطورت أشكال الشراكة الأجنبية تبعا للأغراض والأهداف التي تطمح الدول المختلفة في تحقيقها. وقد ظهرت الشراكة الحديثة بين الدول في ما يطلق عليها بالإقليمية الجديدة التي تمثل إقامة تكتلات بين دول تنتمي لعدة أقاليم بغض النظر عن التباينات في درجة تقدمها وتطورها، فقد تكون هذه التكتلات جامعة لدول متقدمة وأخرى نامية (شمال-جنوب). وهي بذلك تختلف كليا عن الإقليمية القديمة التي تمثل إقامة تكتلات بين الدول المتقدمة مع بعضها البعض، أي تكتلات (شمال-شمال).

وتندرج اتفاقية الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي ضمن الإقليمية الجديدة. وقد هدفت لتحقيق جملة من الأهداف لكلا الطرفين. ومهما اختلفت الدوافع المعلنة والخفية لهذه الاتفاقية؛ فإن الهدف الأساسي للطرف الأوروبي كان الاستفادة من المزايا الجمركية للاتفاقية وبالتالي كسب سوق جديد لتصريف منتجاته من المواد الأولية والزراعية والصناعية برسوم جمركية صفرية في إطار منطقة التبادل الحر. أما بالنسبة للطرف الجزائري فإن هدفه الأساسي كان تأهيل الاقتصاد الذي كان يتخبط في أزمة حادة بسبب انخفاض سعر البترول وثقل حجم المديونية. وتأهيل المؤسسات الاقتصادية وتحسين تنافسيتها وجعلها أكثر قدرة على مواجهة الآثار الإيجابية والسلبية لمنطقة التبادل الحر. ويتحقق ذلك من خلال الاستفادة من التكنولوجيا المتطورة للدول الأوروبية وخبرتها المتفوقة على جميع المستويات. ولتحقيق ذلك تم تمويل هذه الشراكة ببرامج مالية تمثلت في برنامجي ميديا 01 وميدا 02. إلى جانب المساعدات المالية المقدمة من طرف البنك الأوروبي للاستثمار. وعلى الرغم من ذلك تبقى المساعدات الأوروبية لشريكها الأساسي وممولها الرئيسي للغاز الطبيعي والبترول وهو الجزائر ضعيفة مقارنة بالدول المغاربية الأخرى، ولعل السبب الرئيسي هو هشاشة الاقتصاد الجزائري الذي كان ومازال يعاني من جملة من الاختلالات في شتى المجالات.

وخلاصة هذا الفصل مفادها أنه قد حان الوقت بالنسبة للجزائر لإعادة النظر في علاقاتها الاقتصادية مع شريكها الأوروبي خاصة جارتها فرنسا التي مازالت مرحلة

استعمارها للجزائر تؤثر في سياساتها الخارجية وعلاقاتها مع الدول الأخرى وعلى اقتصادها الذي يتميز بالتبعية لتصدير البترول، على الرغم من مضي حوالي عشرون عاما على توقيع اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية.

الفصل الرابع

أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع
الاتحاد الأوروبي

تمهيد

أخذت المعايير المحاسبية الدولية مكانا لها في العديد من دول العالم، من بينها دول الاتحاد الأوروبي. وفي إطار الشراكة الأورو-جزائرية التي رافقتها إصلاحات على مستوى المؤسسات بهدف تأهيلها وتكييفها لمواجهة المنافسة الشديدة من المؤسسات الأوروبية؛ كان من الضروري تحقيق توافق وتكيف النظام المحاسبي الذي تعمل به هذه المؤسسات مع المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر المرجعية المحاسبية المعترف بها من قبل دول الاتحاد الأوروبي وتعمل بها مؤسساتها. فتأهيل المؤسسات الصناعية والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما تمت الإشارة إليه سابقا؛ يعتبر غير كافي ويجب أن يترافق مع إصلاحات جذرية وعميقة في المنظومة المحاسبية لهذه المؤسسات. هذا الأمر من المفترض أن يكفله تطبيق النظام المحاسبي المالي بما جاء به من نصوص قانونية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وتحقق عددا من المزايا للشركاء الأوروبيين سيتم الإشارة إليها في هذا الفصل. الذي يتضمن المباحث التالية:

المبحث الأول: المرجعية المحاسبية في الاتحاد الأوروبي؛

المبحث الثاني: تجارب بعض الدول الأوروبية في تبني المعايير المحاسبية الدولية؛

المبحث الثالث: المزايا التي يتيحها تطبيق النظام المحاسبي المالي للشراكة الأورو-

جزائرية.

المبحث الأول: المرجعية المحاسبية في الاتحاد الأوروبي

يمثل توقيع الجزائر لاتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي فرصة للاستفادة من تجارب الدول الأوروبية المتقدمة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛ فالإصلاح المحاسبي في الجزائر المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يأتي بعد خطوة مماثلة بتطبيق نفس المعايير في الاتحاد الأوروبي، بحيث يعتبر هذا الأخير رائدا في تطبيقها، وأعطى لها سندا عالميا يزيد من مصداقيتها لدى دول عديدة من العالم.

المطلب الأول: الإطار القانوني للتوحيد المحاسبي في الاتحاد الأوروبي

لقد تم تكريس التوحيد المحاسبي في الاتحاد الأوروبي بالأساس من خلال إصدار التوجيهان الرابع والسابع* المتعلقان بالحسابات الفردية والحسابات المجمعة للمؤسسات على الترتيب، ثم إصدار قانون يفرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في بداية سنة 2005.

1- التعليمات الرابعة

تمثل التعليمات الرابعة الصادرة بتاريخ 25 جويلية 1978 المتعلقة بالحسابات الفردية، توجيهها حدد القواعد التي على شركات الأموال الأوروبية الالتزام بها عند إعداد حساباتها السنوية. وكان الهدف الأساسي من هذه التعليمات هو العمل على ضمان التوافق والانسجام وإمكانية المقارنة بين المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الأموال الأوروبية، دون الاهتمام بتوحيد القوائم المحاسبية المتعلقة بإعداد هذه المعلومات، مع إقرارها باعتماد الخيارات التي شكلت بدورها مصادر للاختلاف في الممارسة المحاسبية. وأدخلت التعليمات أو التوجيه مفهوم الصورة الصادقة، وركزت على الحسابات الفردية السنوية¹.

* تم إصدار التوجيهان من قبل المجموعة الاقتصادية الأوروبية التي حل محلها الاتحاد الأوروبي في سنة 1993.

1. Stéphan BRUN, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004, p: 16.

2- التعليم السابعة

صدرت بتاريخ 13 جوان 1983 وهي متعلقة بالحسابات الموحدة أو المجمع. جاءت بهدف إلزام الشركات المشكّلة لمجموعات بإعداد الإفصاح عن الحسابات المجمع، ليتمكن كل من له علاقة بهذه المجموعات من الاطلاع على المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها حساباتها. وحددت الشروط التي تقضي بإدماج شركات معينة في محيط التجميع، إضافة إلى طرق التجميع والمعلومات المكملة التي يجب إدراجها في الملاحق. وفتحت هذه التعليم كذلك المجال أمام تباين الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية في مجال التجميع، نتيجة لاعتماد الخيارات¹.

يتضح مما سبق أن التعليمتان الرابعة والسابعة قد هدفنا إلى توفيق المحاسبة في مؤسسات الاتحاد الأوروبي، وقد حققتا تحسنا ملحوظا في نوعية الكشوف المالية الفردية والموحدة، كما أعطتا قاعدة لبداية التوحيد المحاسبي في الاتحاد الأوروبي، لكنهما لم تعطيا مصداقية للمقارنة بين المؤسسات، لأن هاتين التعليمتين تتضمنان العديد من الخيارات. هذا يعني أن إمكانية محاسبة أو تقييم أي عملية محاسبية ستتم بطرق مختلفة، وكمثال على ذلك فإن القانون رقم 37 للتعليم الرابعة يسمح للشركات باهتلاك رأس المال التجاري (Goodwill) في فترة تتجاوز الخمس سنوات لكن هذه الإمكانية لم تطبق كونها لم تكن إلزامية كما دل عليها اسمها ولم تعطي أي مدة محددة لاهتلاك رأس المال التجاري². كذلك فإن هاتين التعليمتين لم تعطيا أجوبة وافية للمشاكل المحاسبية المتنازع فيها خلال تسعينيات القرن الماضي، بين من يقوم بإعداد واستعمال الكشوف المالية ومن يحدد المعايير المحاسبية، فالحسابات المعدة وفقا للتعليمتين أو القوانين الوطنية المعدلة حسبهما، لم تلقى قبولا، مقارنة

1. Stéphan BRUN، Op-cit، p: 16.

2. Catherine MAILLET-BAUDRIET & Anne LE MANH، Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS، 5ème édition، Supfoucher، Vanves، France، 2007، p: 08.

بالمعايير الصارمة التطبيق في العالم آنذاك، لاسيما من طرف لجنة البورصة الأمريكية¹.

3- القانون رقم 1606-2002

في عديد النقاشات أو القرارات التي اتخذت قبل سنة 1990 لتخفيض عدد الخيارات المحاسبية أو إلغائها، ومهما كانت الحلول المتخذة فإنها ركزت على تعديل إحدى التعليمتين أو التعليمتين معا (التعليم رقم أربعة والتعليم رقم سبعة). وحتى يصل المؤسسون إلى أهدافهم فيجب عليهم أن يزيلوا عدد من العوائق، من بينها؛ إيجاد حلول مقبولة من طرف معدي الكشوف المالية، والمبادرة بالنقاشات داخل مختلف هيئات الاتحاد الأوروبي (مجلس الاتحاد الأوروبي، البرلمان الأوروبي). إضافة إلى التغلب على فكرة الرفض القطعي لكل مرجعية تعارض المرجعية المحاسبية في الاتحاد الأوروبي².

لهذا وفي مواجهة ضرورة التوحيد المحاسبي الأوروبي فإن المجلس الأوروبي طرح الخيارات التالية³:

- إما أن يقوم بتنقيح التعليمتين الرابعة والسابعة، الأمر الذي سيستغرق وقتا طويلا، وسيكون عازلا لأوروبا في مرجعية خاصة.

- إما اختيار مرجعية محاسبية دولية متبعة وهي المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما، مع العلم أن هذه المرجعية موضوعة من طرف الموحدين الأمريكيين لخدمة الاقتصاد الأمريكي، ما قد يكون له تأثير على الاتحاد الأوروبي مستقبلا، ولم يبق أمام

1.Communication De La Commission ,**L'harmonisation Comptable : Une Nouvelle Stratégie Au Regard De L'harmonisation Internationale**, com 95 (508), p: 2. sur le site d' internet :

http://ec.europa.eu/internal_market/.../com.../com-95-508_fr.pdf visité le: 24/10/2017, 15:00.

2.Catherine MAILLET-BAUDRIET & Anne LE MANH, Op- Cit., p: 8.

3.Odile BARBE-DANDON & Laurent DIDELOT, **Maitriser Les IFRS** , GROUPE REVUE FIDUCIARE, 3 ème édition, Paris, France, 2007, p: 12.

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

الاتحاد الأوروبي إلا اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، خاصة وأن ذلك يخضع لتوجهات سياسية .

وقد اعتمد الاتحاد الأوروبي في تبنيه للمعايير المحاسبية الدولية رزنامة زمنية محددة، فاللائحة الأوروبية رقم 1606 - 2002 الصادرة بتاريخ 19 جويلية 2002، والتي تعتبر أهم قانون يختص بتنظيم عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي؛ فرضت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في عملية إعداد ونشر التقارير والحسابات المجمعة للمؤسسات الأوروبية المسعرة أو المدرجة في البورصات الأوروبية، بداية من الفاتح جانفي 2005، وإجراء المقارنة مع حسابات سنة 2004 التي تطبق عليها نفس المعايير بأثر رجعي، بهدف ضمان مستوى عال من الشفافية وجعل الكشف المالية قابلة للمقارنة في الاتحاد الأوروبي. وقد صدر بعد مصادقة البرلمان الأوروبي عليه في 07 جوان 2002 بالأغلبية (492 صوت موافق، 05 أصوات رافضة، امتناع 29 عن التصويت)¹.

4- أهداف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي

يدخل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ضمن أهداف الإصلاح الذي باشره الاتحاد الأوروبي، والرامي إلى خلق سوق مالية أوروبية فعالة تتمتع بالسيولة من جهة، ومن جهة أخرى تسهيل عمل أسواق رؤوس الأموال وزيادة نسب التداول في الاتحاد الأوروبي، بحماية المستثمرين والحفاظ على ثقتهم تجاه الأسواق المالية، ومساعدة المؤسسات الأوروبية في مواجهة منافسيها في البحث عن الموارد المالية المعروضة في الأسواق المالية الدولية. بالإضافة إلى التمكين من الحصول على تقييم جيد للمؤسسة، بفضل معلومة مالية شفافة وقابلة للمقارنة.

زيادة على ذلك فإن كبريات المؤسسات الأوروبية التي تريد رفع رأسمالها في الأسواق الدولية وخاصة في سوق نيويورك للأوراق المالية، يجب عليها إنشاء حسابات أخرى، ما كان

1. Muriel NAHMIA, 'L'essentiel Des Normes IAS/IFRS', éditions D'organisation, paris, 2004, p: 39.

يؤثر عليها تقنيا من ناحية، وعلى التكاليف من ناحية أخرى. الأمر الذي أعاق قدرتها التنافسية، فضلا عن أن إنشاء نوعين من الحسابات يؤدي إلى تشويش المعلومات المالية، ما حث بعض الشركات على ترك المرجعية الأوروبية وتبني المرجعية الأمريكية. استدعى هذا ضرورة تحقيق توافق أسواق المال الأوروبية مع المعايير المحاسبية الدولية تجنباً لهروب رؤوس أموالها نحو أسواق المال الدولية وبالأخص البورصات الأمريكية¹.

المطلب الثاني: خيارات وآلية اعتماد الاتحاد الأوروبي لمعايير المحاسبة الدولية

زيادة على فرض التطبيق الإلزامي للمعايير المحاسبية الدولية بداية من الفاتح جانفي 2005 بالنسبة للحسابات الموحدة للشركات المدرجة في البورصة الأوروبية أقر القانون رقم 1606-2002 خياران للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي وتم وضع آلية لسير هذا التطبيق.

1- خيارات دول الاتحاد الأوروبي في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

أقر القانون رقم 1606-2002 خياران للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي كما يلي:²

- التطبيق الاختياري بداية من 01 جانفي 2005 بالنسبة للحسابات المجمعّة والفردية أو كلاهما بالنسبة للشركات غير المدرجة في البورصة، بالإضافة إلى التطبيق الاختياري كذلك بالنسبة للحسابات الفردية للمؤسسات المسعرة، وبالتالي تبقى حرية إجبار، ترخيص أو منع تطبيق المعايير على مختلف المؤسسات متروكة للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. -
- التطبيق الإلزامي بداية من الفاتح جانفي 2007، بالنسبة للحسابات المجمعّة للمؤسسات التي لديها سندات مسعرة فقط، وكذلك الحسابات المجمعّة للمؤسسات المسعرة في الأسواق المالية غير الأوروبية.

1. Muriel NAHMIA, Op-Cit, p: 40.

2. بكيجل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بو علي- الشلف-، الجزائر، 2008/2009، ص: 90.

2- آلية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي

من أجل اعتماد وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في الاتحاد الأوروبي، وضع هذا الأخير آلية لذلك وتم إنشاء هيئات مختصة لهذا الغرض يمكن عرضها فيما يلي:¹

2-1- لجنة التنظيم المحاسبي (ARC)

أنشأت هذه اللجنة بموجب القانون 1606-2002 وتكمن وظيفتها الأساسية في اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في إطار آلية التطبيق الأوروبية، ومساعدة اللجنة الأوروبية في المصادقة على هذه المعايير، بحيث تكون اللجنة الأوروبية ولجنة التنظيم المحاسبي في اتصال دائم حول كل مشاريع المعايير المحاسبية التي يعدها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

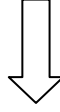
2-2- المجموعة الأوروبية الاستشارية حول المعلومة المالية (EFRAG)

هي هيئة خاصة أنشأت سنة 2001 ، يتمثل دورها في إعطاء إمكانية التفاعل والتحرك اتجاه مجلس المعايير الدولية للمحاسبة بالنسبة للأطراف الآخذة للمعلومة المالية في الاتحاد الأوروبي (ممارسي مهنة المحاسبة، محافظي الحسابات، المدققين، البنوك، البورصات) وإيصال الآراء والاحتياجات المعبر عنها من طرف هيئات الدول الأعضاء إلى المجلس بغية أخذها بعين الاعتبار. بالإضافة إلى دراسة وتحليل مشاريع المعايير المحاسبية الجديدة وشرحها. وبمر اعتماد أي معيار محاسبي دولي وفقا للمسار الموضح في الشكل التالي.

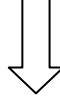
1.Muriel NAHMIAS, Op-Cit, p: 40.

الشكل رقم (07): آلية اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في الاتحاد الأوروبي

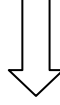
رأي المجموعة الأوروبية الاستشارية حول المعلومة المالية (EFRAG)



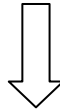
قرار الاعتماد والموافقة من طرف لجنة التنظيم المحاسبي (ARC)



قرار اللجنة الأوروبية



الترجمة إلى اللغات الرسمية



النشر في الجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

Stéphan BRUN ، L'essentiel des Normes Comptables

internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004, p: 30.

المبحث الثاني: تجارب بعض الدول الأوروبية في تبني المعايير المحاسبية الدولية

كانت الدول الأوروبية أول من دعم وساند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، لأنها كانت الرائدة في محاولة تحقيق توافق محاسبي فيما بينها حيث أرادت أن يمتد التكتل والتكامل فيما بينها إلى الأنظمة المحاسبية التي تعمل بها مؤسساتها. ومن أوائل الدول التي حاولت تجسيد ذلك كانت فرنسا وألمانيا.

المطلب الأول: التجربة الفرنسية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

بدايات التوحيد المحاسبي في فرنسا كانت قبل صياغة المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما بينه تاريخ المحاسبة الفرنسية هذا التوحيد كان على مر الزمن متأثراً بواقع بيئة الأعمال الدولية المنعكس على تنظيم المهنة المحاسبية وعلى اعتماد المرجعية المحاسبية الدولية،

ومتسببا في معوقات عملية وثقافية ميزت التوحيد المحاسبي الفرنسي بالحدز والصلابة وعدم الخضوع.

1- بداية التنظيم المحاسبي في فرنسا

لقد تأخرت فرنسا في مجال تحقيق التوافق المحاسبي مقارنة ببريطانيا. لاسيما في توحيد الميزانية، خاصة وأن النجاح الأنكلوسكسوني في التوفيق المحاسبي اعتمد على مواد ونصوص في القانون وأساليب محددة، إضافة إلى وجود أشخاص منظمين يحققون هذه الإصلاحات. على العكس في فرنسا التي لم يتم تنظيم مهنة المحاسبة فيها إلا بعد إصدار القانون الخاص بالخبراء المحاسبين الفرنسيين سنة 1942، بمبادرة من حكومة فيشي (Vichy)¹. وأول مخطط محاسبي عرفته فرنسا كان خلال الحرب الدولية الثانية. أما ثاني مخطط محاسبي لفرنسا صدر بقرار وزاري في 11 ماي 1957 ، ومن أهم الإضافات التي جاء بها كانت فصل المحاسبة التحليلية عن المحاسبة العامة، أما المحاسبة العامة فقد عدلت بشكل بسيط. وقد تم تحديثه بالقرار الوزاري لتسعة ديسمبر 1982؛ حيث استبدل بمخطط محاسبي ثالث والذي كان إجباريا على كل المؤسسات الصناعية والتجارية. وبعد 15 سنة على وضع المخطط المحاسبي لسنة 1982 ، بدأت تسجل حوله عدة انتقادات، منها أنه لم يتم تغييره منذ سنة 1986 ، وأنه لم يتضمن آراء المجلس الوطني للمحاسبة منذ 1986 لهذا وفي سنة 1999 تم إصدار مخطط جديد بتاريخ 29 أبريل 1999 تمت فيه إعادة صياغة المخطط المحاسبي العام². هذا التاريخ يعتبر النقطة الحقيقية لكل الإصلاحات اللاحقة، رغم ذلك لقي هذا الإصلاح انتقادات كونه لم يأتي بتعديلات ذات أهمية على

1.Romain. DURAND, **l'information financière et normalisation ou la marmite de diable 1900 – 1950**, Communication au 12éme congres de L'AFC, HEC, 23 –25 mai, 1991, p: 05.

2.Comprendre Le PCG ،Article disponible sur le site d' internet:

http://www.focuspcg.com/menu_gauche/comprendre_le_pcg visité le: 14/10/2016 14:00

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

مضمون المخطط من ناحية القانون المحاسبي، لكن فقط تم تضمين القوانين الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة لسنة 1986.

2- هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا

تنظم مهنة المحاسبة في فرنسا الهيئات التالية:

2-1- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي من خلال الأمر الصادر سنة 1957، ومهمته الأساسية هي إعداد وتحديث المخطط المحاسبي العام. كما أن لديه مهام أخرى حددت من خلال الأمرين الصادرين في 20 مارس 1964 و 1 فيفري 1993 ؛ كمنظمة استشارية مرتبطة بوزارة المالية، ومهمته إعطاء آراء، سواء تعلق الأمر بمشاريع القوانين التي لها جانب محاسبي، مهما كانت طبيعتها التشريعية أو القانونية ومهما كان أصلها وطنية أو ذات طابع مشترك (الاتحاد الأوروبي)، أو كانت متعلقة بمشاكل تقنية أو تفسيرات محاسبية؛ فهو بالتالي يعمل حول تحديد العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام.

وقد تم تحديث المجلس وإعادة تنظيم مهامه وآلية عمله في 26 أوت 1996¹، وأصبح مكلفا بإنجاز المهام التالية:²

- إعطاء آراء حول كل الأحكام المتعلقة بالتنظيم المحاسبي، أيا كانت جهة إصدارها، وطنية أو مشتركة (الاتحاد الأوروبي)، وتكون بذلك موجهة إلى مصالح الإدارة العمومية، المجالس

1. Conseil National De La Comptabilité, France, Article disponible sur le site d' internet:

http://savoir.fr/Conseil_national_de_la_comptabilit%C3%A9_france visité le: 20/10/2016 10:00

2. خالد جفال، التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2016، الجزائر، ص: 07.

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

واللجان المؤسسة من طرف الدولة، لاسيما لجنة التنظيم البنكي والمالي ومجلس تنظيم اللجنة

الوطنية للتأمينات، كذلك التنظيمات المراقبة بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف الدولة. كما يعطي آراء حول المعايير المصدرة من طرف التنظيمات الدولية للتوحيد المحاسبي.

-اقتراح الإجراءات المتعلقة بكيفية عمل الحسابات، سواء كان ذلك لفائدة المؤسسة أو لفائدة

الهيئات المتخصصة، أو لغرض إعداد إحصاءات وطنية أو حسابات اقتصادية للدولة. إلى جانب ضمان إعداد الأبحاث النظرية والمنهجية، وجمع المعلومات والقيام بالدراسات، ونشر الأبحاث والمستندات المتعلقة بالدراسات المحاسبية للمنظمات وذلك حول كيفية عمل الحسابات.

2-2- مجلس تنظيم المحاسبة (CRC)

تم تكوين مجلس تنظيم المحاسبة جراء إصلاح التوحيد المحاسبي في فرنسا الذي بدأ في أوت 1996 من خلال تجديد المجلس الوطني للمحاسبة CNC وتكوين اللجنة الاستعجالية له، وهذا بتكوين مجلس تنظيم المحاسبة CRC بالقانون الصادر في 6 أفريل 1998 . وتم تحديد مهامه من خلال الأمر الصادر في 14 أكتوبر 1999 . ومن أهم مهامه المصادقة على اعتماد فرنسا للمرجعية الدولية وتحديث المخطط المحاسبي العام، وهو يحتكر إصدار القواعد المحاسبية الفرنسية¹.

1. **Présentation De La Nouvelle ANC, Autorité Des Normes Comptables** ، Regroupant Le CNC Et Le CRC, Article sur le site d' internet:

http://www.uniopss.asso.fr/resources/trco/pdfs/2009/08_aout_2009//Presentation_ANC.pdf,

visité le:2018/10/23 11:00

2-3- سلطة معايير المحاسبة

سلطة معايير المحاسبة تمثل تجمع للكفاءات والخبرات لكل من المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس تنظيم المحاسبة في شكل هيئة توحيد رئيسية منذ الفاتح جانفي 2010، تم إنشاؤها بموجب المرسوم رقم 2009 - 79 الصادر بتاريخ 22 جانفي 2009 المعايير

حول المعايير المحاسبية الدولية. تقوم هذه الهيئة بتنفيذ المهام التالية:¹

- تصدر في شكل لوائح، تعليمات محاسبية عامة وخاصة بالقطاعات، يتم تطبيقها من طرف كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بشكل إجباري في إعداد حساباتهم طبقا لمعايير محاسبية متخصصة.

- تعطي آراء حول التشريعات والقوانين التي تتضمن مواد ذات طبيعة محاسبية مطبقة من طرف الأشخاص، المصدرة من طرف سلطات وطنية. وبقيت أولويتها القصوى هي التأثير على اتجاه المعايير الدولية لتعكس بشكل أكبر الحقيقة الاقتصادية عوض توجيهها المالي البحت، إضافة إلى تحديث معايير فرنسية وأوروبية بسيطة ومستديمة.

3- اعتماد فرنسا للمعايير المحاسبية الدولية

اعتمد مجلس تنظيم المحاسبة الفرنسي كل معايير المحاسبة الدولية باستثناء المعيارين المحاسبين الدوليين رقم 32 و 39، وذلك في 16 جويلية 2003. ومن بين ما مجموعه 7000 شركة مدرجة في بورصات أوروبا، كانت هناك 1100 شركة فرنسية، وهي مجموعات لها حوالي 35000 فرع وفرع الفرع. وكان على فرنسا أن تواجه أهم مداخل الفروق وعملية تقارب مخططاتها المحاسبية العام مع المرجعية الدولية (IFRS).

4- مداخل الاختلاف بين القواعد الفرنسية والمعايير المحاسبية الدولية

تشكل هذه الاختلافات أهمية أساسية بالنسبة للمسيرين بحيث يجب الإحاطة بها قبل اتخاذ أي قرار. ويتم طرح هذه الاختلافات على مدخلين، مدخل إستراتيجي ومدخل وظيفي. إلا أن أغلب الاختلافات الأساسية هي إستراتيجية ووظيفية في الوقت نفسه، لأنه وعلى

1. خالد جفال، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

سبيل المثال؛ الاختلافات الإستراتيجية تتطلب في أغلب الأحيان تغيير نظم المعلومات. ويبين الجدول رقم (10) أمثلة عن أهم الاختلافات ذات المدخل الاستراتيجي والمدخل الوظيفي وتأثيراتها وأهم القيود عليها.

جدول رقم (10): مداخل الاختلاف بين القواعد الفرنسية ومعايير المحاسبة الدولية

مثال	يؤثر في:	
رقم الأعمال، الربح قبل الفائدة والضريبة، الربح قبل الفائدة، انخفاض القيمة والاهتلاك.	العناصر الأساسية في الهيكل المالي وقياس الكفاءة	المدخل الاستراتيجي
زيادة الضغط على إدارة المؤسسة (الشفافية الكبيرة للمعلومات المالية في IFRS تقود إلى تحليل أكثر نقدا ودقة).	العلاقة مع السوق	
تسيير المديونية، إستراتيجية النمو أو الاندماج والتملك، التسيير العام للمجمعات (وضع لغة محاسبية مشتركة).	القرارات الإستراتيجية	
تعديل المخطط المحاسبي للمجموعة، النظم المحاسبية لكل مؤسسات المجموعة، تحليل النظم الأخرى، تصحيح تدفقات المعلومات المحاسبية.	نظم المعلومات	المدخل الوظيفي
من أجل قيادة مشروع التحول نحو الـ IFRS وتحقيق وإنجاز مختلف مراحل المشروع، من حيث توظيف وتكوين الأفراد.	الموارد البشرية	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

– Price Water House Coopers، Des Règles Françaises Aux Ifrs –

Principes Divergences –, Editions Francis Le Febvre, Le Vallois, France, 2008, Pp: 18–19

يتضح من الجدول أعلاه أن المدخل الاستراتيجي لاختلاف القواعد المحاسبية الفرنسية ومعايير المحاسبة الدولية يتمثل في العناصر الأساسية في الهيكل المالي وقياس الكفاءة مثل رقم الأعمال. كما أنه يؤثر في طبيعة العلاقة مع السوق، ويؤثر كذلك في القرارات الإستراتيجية كتسيير المديونية. أما المدخل الوظيفي فيؤثر في نظم المعلومات وفي الموارد البشرية.

5-مراحل وإجراءات التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية

يمكن توضيح مراحل التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية فيما بينه الجدول رقم (11).

جدول رقم (11): الأعمال المنجزة خلال عملية التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية

التشخيص	التحضير	التحول	المتابعة
- تعريف المؤسسة، تقييم الموارد؛ - تحليل المرجعية بشكل عام والحالات الخاصة؛ - التأثير على المجمعات المالية الكبرى؛	- وضع خطة عمل مفصلة، تحديد الإجراءات، والمساعدة على فهم ال IFRS - اختبار وتحليل التأثيرات، وإعداد	- تسيير المؤسسة (وضع الخطط المفصلة، تحديد الاحتياجات والتكاليف، تكوين فرق العمل والمستخدمين، تدقيق التنفيذ، تكامل الأنظمة). - تحديث الإجراءات المتخذة (خاصة الدعم التقني للتكوين).	- تنفيذ الإستراتيجية المالية؛ - متابعة المعايير واللوائح الإلزامية؛ تطوير نظم المعلومات؛

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

- تحديث التقارير؛	مخطط محاسبي جديد؛	- التأثير على نظام المعلومات،
- تكييف الاتصال.	- تحضير خطة للتكوين.	التقارير، الاتصال المالي.

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- Price water house coopers, **des règles françaises aux ifrs – principes divergences** -, editions francis le febvre, le vallois, france, 2008, pp: 371-372.

من الجدول أعلاه يتضح أن فرنسا اعتمدت في عملية تحولها نحو المعايير المحاسبية الدولية على أربعة مراحل أساسية هي التشخيص، التحضير، التحول، متابعة التحول. ويتم في المرحلة الأولى التعريف بالمؤسسة وتقييم مواردها ثم وضع خطة عمل خلال مرحلة التحضير، ومن ثم يتم تحديث الإجراءات التبعة في مرحلة التحول، ثم تأتي الخطوة الأخيرة وهي تنفيذ الإستراتيجية خلال مرحلة المتابعة.

المطلب الثاني: التجربة الألمانية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تعد ألمانيا من الدول الأولى التي كانت تملك مخططا للمحاسبة. فمنذ سنة 1911 كان لها مخطط فريدريش سكار (Friedrich Schär) ومخطط يوجين شمالنباخ (Eugen Schmalenbach) سنة 1927 ، والذي أصبح يسمى جورينج (Goering) سنة 1937. أما في ألمانيا المعاصرة فإنه لا يوجد مخطط عام للمحاسبة، مع ذلك تم تطوير أطر محاسبية من طرف منظمات مهنية متعددة.

1- بداية التنظيم المحاسبي في ألمانيا

منذ ظهور المحاسبة في ألمانيا خلال القرن الرابع عشر كان أحد أهم المبادئ التي تقوم عليها هو مبدأ حماية المقرضين؛ وهذا المبدأ بقي ثابتا، وخاصية الثبات هذه يمكن تفسيرها

بأهمية الدور الكبير الذي تلعبه البنوك في تمويل المؤسسات الألمانية، إذا أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعتمد في تمويلها الدائم على البنوك، والتي تناسبها خاصية الجمود في النظام المحاسبي، على عكس الشركات متعددة الجنسيات، التي يعتبر الأمر فيها مختلفاً؛ حيث أن وسيلة تمويلها الرئيسية هي السوق المالي، أين يكون المستخدمون الرئيسيون هم المستثمرين، والأمر نفسه مع الشركات الألمانية المدرجة في البورصة. إضافة إلى قانون الشركات والضرائب الذي أثر على التنظيم المحاسبي بحيث جعل المحاسبة الألمانية تخضع وبشكل تام لقانون الضرائب، الأمر الذي أدى إلى عدم وجود اختلاف بين التقارير المالية المقدمة لأغراض الضريبة وبين التقارير المالية المنشورة¹.

2- اعتماد معايير المحاسبة الدولية في ألمانيا

في أواخر الثمانينات زاد النقاش حول الممارسات المحاسبية الدولية في ألمانيا، بسبب الزيادة الكبيرة في حاجة الشركات لرؤوس الأموال، وسعي الشركات الألمانية للدخول في أسواق المال الدولية. وقد أدت الاختلافات الهامة بين التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المبادئ الأمريكية مع التقارير المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الألمانية، إلى تصورات سلبية حول المبادئ المحاسبية الألمانية في العالم، مما أدى إلى زيادة الضغوطات على المشرعين لتطويرها. ونتيجة لذلك تم في سنة 1988 إصدار قانون تيسير الرفع من رأس المال لتحسين تنافسية الشركات الألمانية، وهذا يسمح للشركات الألمانية المدرجة في البورصة بإعداد قوائمها المالية المجمعة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. وقد اقتصر تطبيق هذا القانون على الحسابات المجمعة فقط، حيث بقيت الحسابات الفردية تعد وفقاً لمعايير المحاسبة الألمانية، بسبب استخدامها إلى حد كبير في تحديد توزيعات الأرباح ودفع الضرائب. ومع ذلك فإن خيار إعداد التقارير المالية المجمعة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المبادئ الأمريكية أدخل مبادئ المحاسبة الأنكلوسكسونية ضمن النموذج

1. La comptabilité en Allemagne, sur le site d' internet:

<http://cba.ksuedu.server261.com> visité le: 13/11/2018 12:00

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

المحاسبي الألماني¹. ما أوجب على ألمانيا تغيير وتطوير نظامها المحاسبي، وفي هذا السياق كان أمامها خياران:²

- إما أن تقوم بالتخلي عن المحاسبة الألمانية والانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة أو المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً.

- أو القيام بإجراء تعديلات على قواعد معينة في معايير المحاسبة الدولية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً.

والخطوة الهامة نحو التوافق المحاسبي الدولي كانت بعد إصدار قرار المفوضية الأوروبية رقم 1606 - 2002. ومع بداية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف الدول الأوروبية؛ قامت ألمانيا بسن كل من قانون مراقبة التقارير المالية وقانون إصلاح المحاسبة في سنة 2004، حيث سمح المشرع الألماني للشركات التي تتعامل بأدوات الدين بتأجيل التحول لمدة سنتين، في حين يمكن للشركات المدرجة في البورصة إعداد قوائمها المجمعة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. أما الكشوف المالية الفردية فكانت لا تزال هناك حاجة لبقائها معدة وفق القانون التجاري الألماني نظراً لدورها في حساب توزيعات الأرباح وتحديد الدخل الضريبي. ومع ذلك فإن الشركات كان عليها إعداد قوائم مالية فردية طوعاً وفق معايير المحاسبة الدولية، بهدف توفير معلومات أكثر ملائمة³. والجدول رقم (12) يوضح الإلزامات والخيارات بالنسبة للمؤسسات الألمانية عند اعتماد معايير المحاسبة الدولية.

1. تيجاني بالرقى وخالد جفال ونور الهدى حداد، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS ، IFRS IPSAS)، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية -IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص: 39.

2. La Comptabilité en allemande, Op-cit.

3. Eva HEIDHUESE & Chris PATEL, **Adoption of IFRS in Germany: A Neo-Institutional Analysis in Globalization and Contextual Factors in Accounting**, The Case of Germany, Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 23, Emerald Group Publishing Limited, 2011, p:74.

جدول رقم (12): الخيارات والالتزامات على المؤسسات الألمانية

المؤسسات غير المدرجة في البورصة	المؤسسات التي في طريق الإدراج	المؤسسات المدرجة في البورصة	
اختيار التطبيق بين القانون التجاري الألماني أو (IFRS) ابتداء من 2005/01/01	تطبيق الزامي ابتداء من 2007/01/01	تطبيق الزامي ابتداء من 2005/01/01	
على كل المؤسسات إعداد حساباتها وفقا للقانون التجاري الألماني ولأهداف الإعلام، يمكن إعداد الحسابات وفقا لـ (IFRS) ابتداء من 2005/01/01			الحسابات الفردية

المصدر: تيجاني بالريقي وخالد جفال ونور الهدى حداد، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS ، IFRS IPSAS)، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص:39.

يتضح من الجدول أعلاه أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة للمؤسسات الألمانية المدرجة في البورصة والتي هي في طريق الإدراج يعتبر إلزاميا. وغير إلزامي في حالة المؤسسات غير المدرجة في البورصة.

المبحث الثالث: المزايا التي يتيحها تطبيق النظام المحاسبي المالي للشراكة الأورو-

جزائرية

جاء التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي؛ بعد تطبيق نفس المعايير في دول الاتحاد الأوروبي منذ سنة 2005. وهو نفس

التاريخ الذي دخل فيه اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي حيز التنفيذ، وقد كان من بين أهدافه جذب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأوروبية نحو الجزائر. وبدورها تهدف المعايير المحاسبية الدولية أساساً إلى مساعدة المستثمرين من داخل وخارج إقليم الدولة في اتخاذ القرارات الاقتصادية بشكل سليم، من خلال توفير المعلومات والكشوف المالية المتوافقة مع متطلبات اتخاذ هذه القرارات.

المطلب الأول: تدعيم البيئة الملائمة للاستثمارات الأوروبية في الجزائر

تخضع المؤسسات الأوروبية القابضة أو المجموعة المسعرة في البورصات التابعة للاتحاد الأوروبي، لأحكام القانون الأوروبي رقم 1606-2002 الذي يفرض عليها إعداد قوائم مالية مجمعة، بما فيها قوائم الفروع التابعة لها في دول العالم في إطار اتفاقيات الشراكة أو الاندماج باستعمال المعايير الدولية للمحاسبة. وسيؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تجاوز عدة مشكلات تعيق الاستثمار الأجنبي.

1- تجاوز المشاكل المحاسبية

تواجه الشركات متعددة الجنسيات المستثمرة في دول العالم المختلفة مشكلتين أساسيتين يمكن ذكرهما فيما يلي:¹

1-1- إعداد الكشوف المالية المجمعة

عادة ما تنتمي المؤسسات الدولية القابضة الكبيرة أو الشركات متعددة الجنسيات إلى أحد الدول الكبرى المتقدمة ومنها الأوروبية. هذه المؤسسات تخلت عن الاتجاه الذي كان سائداً، وهو الإنتاج في الدولة الأم وتصدير المنتجات إلى الخارج، لأن هذه العملية مكلفة نسبياً، ووجدت هذه المؤسسات أن من الأنسب نقل جانباً من الإنتاج إلى دولاً أخرى بهدف تخفيض التكاليف، والتقرب من مصادر المواد الأولية والطاقة، والاستفادة من الإعفاءات الضريبية، وذلك من خلال اتفاقيات الشراكة أو الاندماج أو الاستحواذ. وفي هذا السياق، عند قيام

1. رشيد سفاحلو، مرجع سبق ذكره، ص ص: 148-149.

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

مؤسسة أوروبية بالاستثمار في الجزائر من خلال إحدى فروعها، وفي ظل اختلاف طبيعة البيئة القانونية من دولة إلى أخرى، فإن هذه الفروع والمؤسسات الأوروبية التابعة تعتبر ذات شخصية قانونية مستقلة حسب القانون التجاري الجزائري¹، وسوف تخضعها هذه الشخصية للنظم المحاسبية والرقابية السائدة في الجزائر.

وتجد المؤسسات الأوروبية صعوبات ناتجة عن هذا الاختلاف، بحيث تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية وفقا للعديد من الأنظمة المحاسبية، بحسب عدد من المؤسسات التابعة لها في دول مختلفة ومن بينها الجزائر، ثم عليها أن تعيد صياغة قوائم مالية موحدة بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية بحيث تشتمل هذه القوائم على حسابات كل المؤسسات والفروع التي تقع تحت مراقبتها، وذلك استجابة لما ينص عليه القانون الأوروبي رقم 1606-2002 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 27 "الكشوف المالية المجمعة والفردية" الذي تم تعديله بمعيار التقارير المالية رقم 10، بالإضافة إلى أغراض اتخاذ القرارات الداخلية للمؤسسة، وصولا إلى توفير معلومة مالية متجانسة و موثوق بها عن المؤسسة ككل.

1-2- اختلاف قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم

يؤدي الاختلاف في المبادئ المحاسبية الخاصة بالتسجيل المحاسبي والتقييم وتعريف عناصر الكشوف المالية بين الجانبين الجزائري والأوروبي؛ إلى عدم تجانس مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بين المؤسسة الأم في الاتحاد الأوروبي والفرع التابع لها في الجزائر. وينتج عنه اختلاف المعالجة المحاسبية لنفس العمليات والأحداث، وعدم قابلية المعلومات المنشورة للمقارنة مع مختلف الفروع. وينشأ عن ذلك عدم الإفصاح الكامل وغياب الشفافية بالنسبة للمستثمر في المؤسسة الأوروبية عند نشر قوائمها المالية في البورصة. وبالتالي الافتقار إلى بيانات قابلة للتوحيد وإجراء المقارنة، ما يجعل من إمكانية أن تؤدي تلك الكشوف المالية إلى قرارات خاطئة، ولا تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

1. الأمر رقم 96-27 صادر في 09 ديسمبر 1996، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 الصادر في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المادة 20، ص:07.

من الثابت اليوم دون شك، أنه لا يمكن الفصل بين قضية معايير المحاسبة الدولية في البلدان العربية عموماً والجزائر خصوصاً عن القضية الأساسية وهي جلب الاستثمار الأجنبي المباشر، فالبلدان العربية تواجه حالياً بقضاياها المصيرية سياسات غريبة تستهدف ترسيخ الهيمنة على المعلومات المحاسبية والمالية لا الاقتصادية فحسب، بل الهيمنة الفكرية، الاجتماعية، الثقافية والفنية، في ظلّ نظام عالمي جديد يراد تثبيت أركانه على أعمدة السيطرة والاستغلال.

2- تقليص مخاطر وتكاليف الاستثمار

تستدعي الحاجة إلى جذب المستثمرين الأجانب، سواء كانوا أفراداً أو مؤسسات أو هيئات، وسواء كان استثماراً مباشراً أو عن طريق البورصة؛ بأن يكون هناك نظام مقبول لتقديم البيانات والمعلومات المالية، ذلك أن المستثمرين الدوليين ورغبتهم في البحث الدائم عن العوائد المرتفعة، وقدرتهم على المخاطرة والمغامرة، تدفعهم على البحث عن أسواق تمكنهم خبرتهم فيها من اتخاذ مواقف يكسبون من ورائها عوائد كبيرة. والجزائر التي انتهجت في السنوات الأخيرة إستراتيجية لجذب وتشجيع الاستثمار الأجنبية تركز على منح الامتيازات والتسهيلات وفتح الأسواق المالية؛ تواجهها مشكلة ترافق عمليات الاستثمار الأجنبي؛ هي صعوبة قراءة وفهم الكشوف المالية المعدة وفقاً للنظم المحاسبية المحلية. ولتجاوز هذه المشكلة يلجأ المستثمرون لهيئات المراجعة والتدقيق من أجل معالجة وترجمة الكشوف المالية والتأكد من صحة الحسابات وتماشيها مع المبادئ المحاسبية، ما يزيد من تكلفة الاستثمار، لهذا فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتقليص حجم المخاطرة، لأن المعلومة المالية المنشورة تكون مفهومة، ومنتجة وفق نظام محاسبي يتوافق مع التطبيقات المحاسبية في الاتحاد الأوروبي¹. وبالتالي فإن التوافق المحاسبي بين الجزائر والاتحاد الأوروبي يمكن له أن يدعم اتفاق الشراكة من خلال توفير

1. رشيد سفاطو، مرجع سبق ذكره، ص: 149.

البيئة الملائمة لتشجيع الاستثمار من جهة، وإمكانية توجيه هذه الاستثمارات إلى القطاعات التي تعمل على زيادة الصادرات نحو الاتحاد الأوروبي أو تقليل الواردات، بالإضافة إلى أهمية هذا التوافق في تشجيع بنوك أوروبية متطورة تطبق المعايير الدولية للمحاسبية بفتح فروع لها في الجزائر وتمويل مؤسسات جزائرية والمساهمة في عمليات التصدير.

المطلب الثاني: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الأوروبية

من المنتظر أن يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تفعيل البيئة الاقتصادية الملائمة، ويكون عاملا مساعدا للمؤسسات والاستثمارات الأوروبية في الجزائر من خلال تحقيق المزايا التالية:¹

1- التجانس في القواعد المحاسبية والكشوف المالية

يرتكز النظام المحاسبي المالي على نفس الإطار التصوري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، ويتضمن نفس قواعد التسجيل والتقييم التي تطبقها المؤسسات في الاتحاد الأوروبي. ويشتمل على قوائم مالية تتشابه من حيث العدد والمحتوى مع تلك التي تستخدم في المؤسسات الأوروبية وتتمثل في الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملحق. وهي قابلة للمقارنة مع بعضها وتؤدي إلى تحقيق نفس الهدف، المتمثل في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء في المؤسسة. ويسهل هذا التوافق على المؤسسة الأوروبية إعداد الكشوف المالية المجمعة، التي تهدف أساسا إلى إمداد المساهمين والممولين للمؤسسة ككل بما فيها الفروع التي تقع تحت سيطرتها وإشرافها بالمعلومات المالية التي تخص الوضعية المالية والأداء والتدفقات النقدية للمؤسسة. ويتم النظر للمؤسسة مع فروعها كوحدة محاسبية واحدة، ذلك أن الكشوف المالية المجمعة للمؤسسة أكثر فائدة للمساهمين والممولين والدائنين للمؤسسة ككل من الكشوف المالية المستقلة لكل فرع في المؤسسة.

1. بكيجل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 108-109.

2- الاحتفاظ بنفس أنظمة المعلومات المحاسبية

بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي بداية من سنة 2005؛ بدأت تظهر برمجيات الإعلام الآلي المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية المطبقة. وبدأ استعمالها من طرف المؤسسات الأوروبية، وعليه فإن استعمال المؤسسات في الجزائر لأغلب القواعد المحاسبية المطبقة في الاتحاد الأوروبي يشكل عاملا حافزا لعمل المؤسسات الأوروبية في الجزائر، بعدم تحملها لنفقات أخرى على إعداد برامج معلوماتية توافق البيئة المحاسبية المختلفة عن البيئة الأصلية في الإتحاد الأوروبي.

3- تخفيض تكاليف التدقيق والمراجعة

بما أن خضوع فرع المؤسسة الأوروبية في الجزائر لقواعد النظام المحاسبي المالي، يسهل من مهمة التجميع المحاسبي للمؤسسة، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالي الصادرة وفقه، فإن ذلك سيؤدي إلى الإسهام في تخفيض الأعباء الإضافية التي تتفق لهيئات المراجعة والتدقيق، من أجل إعادة معالجة وترجمة الكشوف المالية، والتأكد من صحة الحسابات وتماشيها مع المبادئ المحاسبية، وهي تكلفة هامة تزيد من نفقات الفرع، وتؤثر على نتائج المؤسسة ككل.

4- تسهيل تحويل الكشوف المالية بالعملة الأجنبية

من أجل شمول كل التعاملات في الكشوف المالية المجمعة للمؤسسة، فإنه يجب تحويل التعاملات و الكشوف المالية لكل الفروع و المؤسسات التابعة لها المعدة بعملات أجنبية إلى عملة المؤسسة الأم كما ينص على ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية"، حيث أن المؤسسة التي يقع مقرها في أوروبا تعد قوائمها المالية باليورو، بينما الفروع المتواجدة في الجزائر فتعدها بالدينار¹، و تكمن صعوبة تحويل

1. قانون رقم 11-07، مرجع سابق، 2007، المادة 12.

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

الكشوف المالية في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه، و كيفية الاعتراف بتغيراته بين العمليتين في الكشوف المالية.

وتحول العمليات والكشوف المالية للفرع كما لو كانت عمليات المؤسسة الأوروبية تمت بعملة أجنبية كما يلي:¹

- تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الصرف السائد وقت إعداد الكشوف المالية.

- تحول عناصر حساب النتائج على أساس سعر الصرف السائد وقت حدوث التعامل.

- يسجل فرق الصرف ضمن الأموال الخاصة.

5- تكييف النظام الجبائي

يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، إلى تسهيل تطبيقها على المؤسسات الأوروبية المستثمرة في الجزائر، وتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة وتقليل الفروق في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات التي تمر عبر التقيد بالمفاهيم الجديدة للاهلاك، الخسائر في القيمة، الضريبة المؤجلة. بما يؤدي إلى زيادة شفافية القواعد الجبائية أمام المؤسسات والمستثمرين الأوروبيين.

6- تفعيل الخصخصة مع الاتحاد الأوروبي

بغية تسريع عملية الخصخصة وتفعيل مساهرها في الجزائر يتعين إشراك المؤسسات الأجنبية، وخاصة الأوروبية منها بغية العمل في إطار اتفاق الشراكة وجلب التكنولوجيا الحديثة لتطوير المؤسسات. وتنص بنود اتفاق الشراكة الأورو-جزائرية على التدعيم الأوروبي للقطاع الخاص، بغية النهوض به وتأهيله، وتدخل في هذا الإطار المساعدات المالية والتسهيلات المقدمة من خلال برنامج ميذا وبنك الاستثمار الأوروبي.

1. المعيار الدولي للمحاسبة رقم 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية.

الفصل الرابع: أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

ويمر بيع المؤسسة العمومية للقطاع الخاص عبر معرفة قيمة التنازل عنها، ومعرفة قيمة أصولها وخصومها، بحيث يكون الهدف من تقييمها هو تحديد السعر الحقيقي لممتلكاتها، وعليه فإن الكشوف المالية التي توضح الصورة الصادقة والحقيقية عن المؤسسة، تزيد من ثقة المستثمر الأوروبي وتوقعاته حول المؤسسة، ويستطيع قراءة وفهم محتواها ومعرفة وضعيتها المالية بكل شفافية، واتخاذ قراراته على أسس سليمة، كما أن الاعتماد على نصوص المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في عملية التقييم، وبالخصوص القيمة العادلة التي تتمتع بقيمة اقتصادية ومصداقية على المستوى العالمي، ما يزيد من ثقة المستثمر الأوروبي حول عمليات التنازل عن المؤسسات ويزيد من شفافيتها.

الشكل الآخر للخصخصة يخص المؤسسات المسعرة في البورصة، من خلال تحويل الملكية عن طريق فتح رأس مال المؤسسات للمساهمين في البورصة، بما يؤدي إلى تنشيط السوق المالية، بحيث يمكن أن يحقق برنامج الخصخصة الفعالية والنجاح إذا تم تطوير السوق المالية، لأن نجاح الخصخصة يتطلب توفير وتجديد الأموال الكافية، وبوجود سوق للأوراق المالية يتم تجزئة رأس مال المؤسسة المراد وخصصتها إلى أسهم وسندات وعرضها على التداول، بحيث تتيح هذه الآلية للعديد من المستثمرين الجزائريين والأوروبيين شراء حصص حقوق ملكية، تمكنهم من المساهمة في المؤسسات المطروحة للخصخصة، لكن يجب على السوق المالية أن تلتزم بالضوابط التي تكفل حماية المستثمر، وأن تتم عمليات التداول في إطار الشفافية والإفصاح من خلال المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التي صممت أساساً للعمل في الأسواق المالية، بما يمكن المتعاملين فيها من المقارنة بين المؤسسات.

خلاصة الفصل الرابع

اعتمدت فرنسا وألمانيا المخططات المحاسبية الوطنية لتنظيم الممارسة المحاسبية لفترة زمنية طويلة. إلا أن المنافسة الشديدة من قبل المؤسسات الأنكلوسكسونية في أسواق رأس المال الدولية؛ فرضت على الدولتين إعادة النظر في أنظمتها المحاسبية حتى تتمكن مؤسساتها من مواجهة هذه المنافسة ومجاراة ومسايرة التطورات في الأنظمة المحاسبية الإنجليزية والأمريكية التي تتميز بمرونتها وبتلبية متطلبات مستخدميها من المعلومات المحاسبية. ما أدى في النهاية إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدولتين لكن باختلافات تتعلق بخصوصيات اقتصاديهما.

تعتبر دول الاتحاد الأوروبي المستثمر الأول في الجزائر بعدد مشاريع قدر بـ 377 مشروع خلال فترة 2002-2015 ، فضلا عن أنها الشريك التجاري الأول للجزائر سواء تعلق الأمر بالصادرات أو بالواردات. هذا ما يفرض ضرورة تحقيق التوافق في الأنظمة المحاسبية التي تعمل بها مؤسسات الطرفين بهدف تسهيل التعاملات المختلفة بينهما وجعلها أكثر مرونة. ويخفف من حدة العقبات والعراقيل التي قد تواجه التعاون فيما بينهما، حيث يحقق النظام المحاسبي المالي عددا من المزايا قد تدعم اتفاقية الشراكة الاورو-جزائرية في جوانبها المختلفة سواء ما تعلق بالمبادلات التجارية بين الطرفين الجزائري والأوروبي، أو ما تعلق بالمشاريع الاستثمارية الواردة من أوروبا إلى الجزائر، أو ما تعلق ببرامج التأهيل الخاصة بالمؤسسات الجزائرية.

وخلاصة هذا الفصل مفادها أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيسمح بتجاوز المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات التي قد ترغب في الاستثمار في الجزائر من خلال إزالة الاختلاف ف قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، الأمر الذي سيمكنها من تقليص مخاطر الاستثمار.

الفصل الخامس

الكشوف المالية المجمعة في النظام المحاسبي المالي
كألية لدعم الشراكة الأورو-جزائرية

تمهيد

شهد العالم خلال العقد الأخير من الزمن تزايداً ملحوظاً لظاهرة اندماج الأعمال ونشوء المجمعات نتيجة لاتساع نطاق العولمة وتطور واتساع نطاق نشاط الشركات متعددة الجنسيات. ونظراً لاختلاف الممارسات المحاسبية دولياً برزت العديد من العوائق أمام اندماج الشركات وتوحيد البيانات المالية نتيجة التفاوت الكبير في الأنظمة المحاسبية للدول، ولإزالة العوائق السالفة الذكر استحدث مجلس معايير المحاسبة الدولي عدة معايير تهدف في مجملها إلى تحديد التقنيات والسياسات الواجب إتباعها عند دمج الحسابات وإعداد الكشوف المالية الموحدة والتجميع المحاسبي.

ويتوقف جذب المؤسسات الأوروبية متعددة الجنسيات والتي ترغب بعقد اتفاقيات شراكة مع المؤسسات الجزائرية في إطار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية؛ على ضمان حماية مصالحها وحقوقها وهو ما يفترض أن يكفله النظام المحاسبي المالي من خلال تطبيقه لمعايير التجميع المحاسبي. فمن بين أهم القضايا التي تطرح نفسها في إطار اتفاقيات الشراكة الأجنبية وفي إطار المشاريع الاستثمارية الأجنبية هي عملية التجميع ومجمع المؤسسات، فالمؤسسات الأوروبية التي قد تدخل في اتفاقيات شراكة مع المؤسسات الوطنية، ستخضع لقواعد النظام المحاسبي المالي في إعداد قوائمها المالية المجمعّة. ونتيجة لجمود النظام المحاسبي المالي وعدم مسابقتها للتعدّلات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية بانتظام، تظهر إشكالية عدم توافق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع مع قواعد التجميع المحاسبي في النظام المحاسبي المالي. وهو ما سيتم تناوله من خلال هذا الفصل في المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي؛
- المبحث الثاني: إطار عام حول المعايير المحاسبية الدولية للتجميع؛
- المبحث الثالث: مقارنة تحليلية بين إجراءات التجميع في المعايير المحاسبية الدولية وإجراءات التجميع المحاسبي في الجزائر.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي

التجميع تقنية تساعد المؤسسات التي تملك عدة فروع على إعطاء صورة مالية موحدة وصادقة لكي تساعد مستعملي الكشوف المالية في فهم الوضعية المالية للمجمع، وذلك من خلال إظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكونة من المؤسسة الأم وكل المؤسسات التابعة لها كأنها تكون مؤسسة واحدة، فعلى المجمع أن يتحلى بالصرامة والدقة عند تطبيق هذه التقنية.

المطلب الأول: نشأة وتعريف وأطراف التجميع المحاسبي

ظهرت أول بيانات مالية مجمعة في بداية القرن التاسع عشر، ومنذ ذلك الحين أخذت قواعد التجميع تتطور تدريجيا إلى غاية يومنا هذا بفضل مجهودات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في تطويرها. ويساهم التجميع في إظهار الحقيقة المالية والاقتصادية وتوضيحها للوحدة المكونة من طرف المؤسسة الأم والمؤسسات الأخرى التابعة التي هي تحت رقابتها، والتي هي كذلك مستقلة عنها.

1- نشأة التجميع المحاسبي

يعود ظهور الحسابات المجمع إلى سنة 1832 تاريخ تأسيس أول مؤسسة قابضة أمريكية. وفي بداية القرن ظهرت أول بيانات مالية مجمعة رغم انعدام وجود قواعد قانونية تفرض ذلك، بحيث قامت مجموعة من خبراء المحاسبة الأمريكية بسد هذا الفراغ الذي كانت تتميز به الحسابات الفردية، وفي سنة 1915 قامت معظم المؤسسات المهتمة بإحلال حسابات مجمعة محل حساباتها الفردية، وحتى سنة 1929 لم يكن هذا النوع من المعلومات مستندا على قواعد خاصة. وبعد حدوث الانهيار المالي لبورصة نيويورك تم إدخال إجراءات قانونية جديدة بالتزامن مع تأسيس لجنة القيم المنقولة التي اكتسبت قدرة كبيرة على رقابة تجارة القيم المنقولة وأجبرت الشركات المسعرة في البورصة على نشر حساباتها المجمع.

أما في بريطانيا وبالرغم من نشر أول حسابات مجمعة من طرف مؤسسة نوبل للصناعات المحدودة في سنة 1929 إلا أنه لم تكن هناك قواعد رسمية تبين ذلك، فتطلب الحال انتظار سنة 1939 لكي تقوم بورصة لندن بإصدار إجراءات تجعل الحسابات المجمع إجبارية بالنسبة للمؤسسات المسعرة في البورصة. بعدها جاء دور معهد خبراء المحاسبة بإنجلترا بنشر تعليمة رسمية تخص إقامة الحسابات المجمع، وقد تحولت هذه التعليمة فيما بعد إلى نص إجباري سنة 1948 بموجب قانون المؤسسات التجارية.

أما في فرنسا فكان هناك تأخر ملحوظ لأن هذا الموضوع لم يأخذ بعين الاعتبار في قانون الشركات التجارية المؤرخ في سنة 1966، إلى أن جاء قانون الثالث من جانفي سنة 1985 الذي قام بمعالجة الحسابات المجمع، وتم نشر قانون حول التجميع وكذا إلزامية نشر الحسابات المجمع للمجمعات الموجودة في البورصة.

2- تعريف التجميع المحاسبي

يعرف التجميع المحاسبي على أنه تجميع لحسابات سنوية لعدة مؤسسات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصاديا وماليا بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة كاملة للحالة المالية للمجمع¹. ويعرف أيضا بأنه عملية تهدف إلى تقديم صورة محاسبية منطقية للمؤسسات المجمع من حيث ميزانيتها، حسابات النتائج، الملحقات اللازمة، وكل ما يتعلق بالحسابات المالية، كما لو أن مجموع هذه المؤسسات تكون مؤسسة واحدة وتخضع لنفس قواعد التقييم، المراقبة، المصادقة، النشر، والتي خضعت لها الحسابات السنوية الفردية².

1.Tayeb ZITOUNI, Comptabilité Des Societies, éditions Berti, Alger, 2003, P: 61.

2.Eric ROPERT&Gelard GILBERT &Eglem Jean Yves, Nouvelle pratique des comptes consolidés, éditions Gualino, France, 2000, p: 44.

3- أطراف التجميع المحاسبي

تتمثل أطراف التجميع المحاسبي في المؤسسة الأم والتي لديها المسؤولية الكاملة في عملية اتخاذ القرار، إضافة إلى المؤسسات التابعة، التي تعبر عن الجزء المسيطر عليه على الرغم من تمتعها بالاستقلالية، وفي الأخير الفروع التي تعبر عن الجزء الذي لا يتجزأ في تركيبة مجمع المؤسسات.

3-1- المؤسسة الأم أو المؤسسة القابضة

تمثل المؤسسة الأم مؤسسة تسيطر على مؤسسة تابعة أو أكثر، وتملك 50 % على الأقل من رأس مالها، ويرتكز دورها عادة في القيادة، والتحكم عن طريق الإدارة، أو مجموعة من المديرين يتم تعيينها من قبل الأعضاء. كما يتمثل نشاطها عادة في إدارة رأسمال، أو توحيد إدارة المصالح المتعددة في المؤسسات من صفقات وأنشطة متعددة للغاية¹.

3-2- الفروع

تمثل الفروع امتدادا للمؤسسة الأم، والفروع ليس لها شخصية قانونية منفصلة عن المؤسسة الأم، وتتمتع فقط باستقلال نسبي².

3-3- المؤسسات التابعة

تعرف على أنها امتلاك المؤسسة أكثر من نصف رأس مال شركة أخرى، فتعتبر الثانية تابعة للأولى، ومن المعروف أيضا أنها المؤسسة التي تسيطر عليها شركة أخرى تدعى بالمؤسسة الأم، يعني أن المؤسسة التابعة تنفذ قراراتها. وتتميز المؤسسات التابعة بأنها كيان اقتصادي منفصل عن المؤسسة الأم من الناحية القانونية، ويندرج ضمن هذا النوع من

1.Barbe-Dandon ODILE& Didelot LAURENT& Siegwart JEAN-LUC, **Comptabilité approfondie -manuel & applications-**, Groupe Revue Fiduciaire, Nathan, Paris, 2013, p: 704.

2.Phillipe BUTTY, **Les Règles Juridiques relatives a L'implantation des Filiales et des Succursales de Societies Anonymes Suisses Dans les pays du Marche Commun**, Librairie Droz, Genève, 1983, p: 11.

المؤسسات جميع المؤسسات باختلاف أشكالها القانونية¹.

المطلب الثاني: إيجابيات وسلبيات التجميع المحاسبي

يمكن إيجاز إيجابيات وسلبيات عملية التجميع فيما يلي:

1- إيجابيات التجميع المحاسبي

يمكن حصرها في النقاط التالية:

1-1- السيطرة مع الملكية الجزئية

أي بإمكان المؤسسة القابضة أو المؤسسة الأم أن تشتري نسبة صغيرة جدا من أسهم شركة أخرى، وقد تكون هذه الملكية الجزئية كافية للسيطرة، والتحكم في عمليات المؤسسة التي استحوذت عليها، ويمكن أن تتحقق السيطرة في النسب الضئيلة إذا ما توزيع الحصص على نطاق واسع، أو من خلال العلاقات الكبيرة مع المساهمين خارج مجموعة المؤسسة القابضة².

1-2- تمتع المؤسسات التابعة بالاستقلالية القانونية

التمتع بالاستقلال القانوني يعزز القرارات اللامركزية اليومية ويترك لكل مؤسسة حرية التنفيذ. إلى جانب الفصل بين الأصول الخاضعة للرقابة وأصول المؤسسة الأم، لكن يجب أن لا يكون هذا الفصل مبالغا فيه جدا، نظرا للارتباطات المالية والمحاسبية بين المؤسسة الأم والمؤسسات التابعة لها. فضلا عن ما تنتيحه المؤسسات التابعة من إمكانية لعبور الحدود السياسية والاقتصادية وما يحققه ذلك من مزايا ضريبية. وما يميز أيضا مجمع المؤسسات لم يعد محصورا فقط على المؤسسات الكبيرة، فهي أيضا متاحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تساعد على البقاء في أوقات الأزمات.

1.Barbe-Dandon ODILE& Didelot LAURENT& Siegwart JEAN-LUC, Op-cit, p: 704.

2.Eugene BRIGHAM &Michael EHRHARDT, **Financial Management – Theory & Practice–** , 13th édition, Cengage Learning édition· USA, 2010, p: 860.

2- سلبيات التجميع المحاسبي

يمكن إيجازها فيما يلي:

- استخدام المجمعات أحيانا كمحاولة للتهرب من تطبيق قواعد حماية الموظفين، فيقوم صاحب العمل بإنشاء مؤسسة تابعة بهدف عدم التصريح بالموظفين والعمال.
- غموض وعدم فهم السجلات المحاسبية الموحدة من قبل المستثمرين، مدققي الحسابات، المحاسبين والمحللين الماليين.
- تعقيد هيكل المجمع في بعض الحالات.
- فقدان إدارة ذاتية للشركات التابعة.
- بالنسبة للدول فمن المرجح أن تواجه التهرب الضريبي لمؤسساتها المستثمرة في الخارج، الأمر الذي يخلق عددا من المشاكل خلال القيام بتحصيل الضرائب.

المطلب الثالث: طرق التجميع المحاسبي

هناك ثلاث طرق لعملية التجميع المحاسبي المطبق من طرف المؤسسة الأم، سيتم إيجازها فيما يلي:

1- الاندماج الكلي

وتطبق على الكيانات تحت الرقابة المطلقة، وذلك عن طريق جمع حسابات المؤسسة التابعة في تلك المؤسسة المجمعّة للحسابات سطرًا بسطرًا، مع مشاركة أموالها الخاصة، ونتيجتها بين حصة المجمع وحصص ذوي الأقلية¹.

يتم تطبيق هذه الطريقة بموجب معيار التقارير المالية الدولية رقم 10 (الكشوف المالية الموحدة) من خلال الخطوات التالية:

1.Éric TORT, Op-cit, p: 33.

- جمع البنود المتماثلة، الخصوم، أموال خاصة، الإيراد، المصروف، التدفقات النقدية للمؤسسة الأم مع مؤسساتها التابعة.

- إجراء المقاصة (استبعاد) بين المبلغ الدفترى لاستثمار المؤسسة الأم في كل مؤسسة تابعة، وحصة المؤسسة الأم في الأموال الخاصة لكل مؤسسة تابعة.

- استبعاد الأصول والخصوم بالكامل، الأموال الخاصة، الإيراد، المصروف، التدفقات النقدية المتعلقة بمعاملات بين مؤسسات المجمع (تستبعد بالكامل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجمع، والتي تم إثباتها ضمن الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة).

2- الاندماج النسبي

وتترجم هذه الطريقة مفهوم الرقابة المشتركة بالقيام بتقسيم أصول، وخصوم المؤسسة المملوكة كما لو أن المؤسسة المجمعة تملك مباشرة جزء من الأصول وتحمل جزء من الخصوم. ويكمن الاختلاف بين هذه الطريقة وطريقة الاندماج الكلي في بعض النقاط الخاصة بنسبة فوائد الأقلية التي يتم إقصاؤها تماما. وتتمثل خطوات تطبيق هذا الأسلوب في:

- دمج حصة الأصول والديون الموافقة لنسبة الفائدة المملوكة من المؤسسة المجمعة في المؤسسة التابعة بعد التسويات المحتملة، وإلغاء العمليات الداخلية للمجمع في حسابات المؤسسة المجمعة.

- إلغاء سندات مساهمة المؤسسة الأم في المؤسسة التابعة من الميزانية المجمعة.

طريقة الأموال الخاصة

وتترجم هذه الطريقة معالجة الميزانية من خلال ما يلي:

- احتساب القيمة الدفترية للاستثمار في المشروع المشترك حيث تعتمد القيمة على حصص الأطراف المشاركة في مشروع المشترك المعني.

- تعديل القيمة الدفترية (الرصيد الافتتاحي) للاستثمار في المشروع المشترك، مع الحصة من الربح والخسارة في المشروع المشترك.

- تخفيض القيمة الدفترية الافتتاحية، مع توزيعات أرباح من هذه المشاريع المشتركة.

4- الوضع بالتكافؤ

وتطبق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمارس عليها المؤسسة الأم تأثيرا بارزا. وهي تمثل تقنية تساعد على تجميع المؤسسات تحت التأثير البارز دون القيام بعملية الدمج، نظرا لعدم سيطرة المؤسسة الأم على المؤسسات التابعة. ويكمن الهدف منها في القيام بإعادة تقدير سندات المساهمة للمؤسسات التابعة في المؤسسة الأم، أي أنها تعبر عن عملية استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها المؤسسة الأم، مع ما يكافئها في الوضعية الصافية للمؤسسة التي تخضع للتجميع. ويمر تطبيق هذه الطريقة بالخطوات التالية:

- استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة في الميزانية المجمعة من حصص

الأموال الخاصة. بما في ذلك نتائج السنة المالية.

- استبعاد المعاملات، والحسابات بين الشركات التابعة للأسهم، والشركات المجمعة

الأخرى.

المبحث الثاني: إطار عام حول المعايير المحاسبية الدولية للتجميع

مع انتشار المجمع حول العالم بدرجة كبيرة وتشابك المصالح بين الأطراف باختلاف أنواعهم، تم اكتشاف سلبيات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتوحيد الحسابات، حيث لم تلبي احتياجات ذوي المصالح. فما كان من مجلس المحاسبة الدولية إلا أن شرع في تعديل هذه المعايير حتى تستجيب لاحتياجات مستخدميها.

المطلب الأول: إجراءات التجميع حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 27 (الكشوف المالية المجمع والمنفصلة)

يعتبر التجميع المحاسبي من أهم المسائل المحاسبية التي تواجه المؤسسات الأم والمؤسسات الفروع أو التابعة أو المساهمة، لتحضير قوائمها وحساباتها المالية المجمع، وهذا نظرا للغموض الذي يشوب الكثير من المفاهيم والتعقيد في تحديد مفهوم المجمع ومحيط التجميع والطريقة الملائمة للتجميع التي تخدم مصالح الكيان ككل سواء المساهمين ذوي الأثرية أو الأقلية. لذا حاول مجلس المعايير المحاسبية الدولية إيجاد حلول لهذه المشاكل عن طريق إصدار معايير التجميع المحاسبي.

1-هدف المعيار

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في 18 ديسمبر سنة 2003، وبدأ يسري على البيانات المالية للفترات المفتوحة التي تبدأ من أو بعد الفاتح جانفي 2005¹. وقد تم نشر المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 للمرة الأخيرة من قبل مجلس معايير المحاسبة بعد إجراء تعديلات في عام 2013 تتعلق بالكشوف المالية المنفصلة، كما تجدر الإشارة إلى أن هذا سبقه تعديل آخر سنة 2012 تمثل في إعادة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات التابعة والزميلة والمؤسسات الخاضعة

1. Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC, **Comprendre Le Nouveau Monde De L'information Financière IFRS**, p: 65 sur le site d'internet:

[file:///C:/Users/Pc/Downloads/Compilation 2007.pdf](file:///C:/Users/Pc/Downloads/Compilation%2007.pdf) visité le:10/05/2018 12:00

للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة. ويكمن هدف هذا المعيار في بيان كيفية إعداد وعرض الكشوف المالية الموحدة لمجموعة من المؤسسات التي تسيطر عليها المؤسسة - الأم. والبيانات المالية المنفصلة المحددة للمساهمات في المؤسسات التابعة. وحسب هذا المعيار؛ تظهر سيطرة مؤسسة على مؤسسة أو مؤسسات أخرى إذا توفرت الشروط الآتية:¹

- الملكية التي تمثل حيازة المؤسسة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر على أكثر من 50 بالمائة من حقوق التصويت استناداً إلى اتفاق مع مستثمرين آخرين.

- تحديد السياسة بمعنى القدرة على تحديد سياسات مالية وتشغيلية للمجمع بموجب نظامه الداخلي أو اتفاقية.

- تشكيل مجلس الإدارة الذي يمثل القدرة على تعيين أو صرف أغلبية أعضاء مجلس الإدارة .

- حقوق تصويت أعضاء مجلس الإدارة بمعنى تجميع أكثرية حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الإدارة.

2- نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار عند إعداد وعرض الكشوف المالية المجمعة لمجموعة مؤسسات خاضعة لسيطرة المؤسسة القابضة أو المستثمرة داخل إقليم الدولة أو خارجها. إضافة إلى التسجيل المحاسبي في حالة الفروع في دول أجنبية للمؤسسة الأصلية أو الأم لأغراض إعداد الكشوف المالية المجمعة الخاصة بها.²

1. Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC, Op-Cit, p: 65.

2. غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 9 200، ص: 193.

3- التعاريف والمصطلحات الواردة في المعيار

تتمثل التعاريف والمصطلحات الواردة في هذا المعيار فيما يلي:¹

- الكشوف المالية المجمع لمجموعة من المؤسسات والتي تبدو وكأنها تخص مؤسسة اقتصادية واحدة.

- السيطرة وهي صلاحية وسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة معينة لتحقيق منافع من أنشطتها.

- المجمع وهو المؤسسة القابضة (الأم) وكافة الفروع أو المؤسسات التابعة لها.

- المؤسسة التابعة وهي عبارة عن مؤسسة تسيطر عليها مؤسسة أخرى.

- الحصة غير المسيطر عليها وهي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة القابضة والتي كانت تسمى بحقوق الملكية.

- المؤسسة القابضة وهي عبارة عن كيان يمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

-الكشوف المالية المنفصلة التي تمثل القوائم التي تعرضها المؤسسة القابضة أو المؤسسة الأم أو المستثمرة، أو مستثمر في مؤسسة زميلة، أو مشارك في مشروع مشترك في مؤسسة مسيطر عليها بشكل مشترك. حيث تتم فيها المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة بطريقة الملكية المباشرة. ولا تسمى الكشوف المالية لكيان ليس له أي مؤسسات تابعة أو زميلة أو مشاريع مشتركة على أنها قوائم مالية منفصلة.

4- طرق المعالجة المحاسبية على مستوى الكشوف المالية الموحدة والمنفصلة

حدد المعيار (IAS 27) إجراءات التجميع لإعداد الكشوف المالية الموحدة والمنفصلة للمؤسسة القابضة (الأم) والمؤسسات التابعة لها كما يلي:

1. محمد أبو ناصر وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعلمية -، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص: 427.

4-1- إجراءات التجميع للقوائم المالية الموحدة

ويتم ذلك بجمع بنود الأصول والخصوم والأعباء والنواتج واستبعاد أرصدة حسابات الاستثمارات في المؤسسات التابعة والعمليات المتبادلة للمجموعة. كما نص على ضرورة استخدام سياسات محاسبية موحدة والقيام بإجراءات تسوية في حالة اختلاف السياسات أو اختلاف تواريخ إعداد الكشوف المالية. ويجب إدماج نتائج أعمال المؤسسات التابعة بالبيانات المالية الموحدة ابتداء من تاريخ الحيازة، واستبعادها عند تاريخ بيعها ويعتبر الفارق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية لصافي موجودات المؤسسة التابعة المتنازل عنها كريح أو خسارة للمؤسسة الأم ويدرج في قائمة حسابات النتائج المجمعة.

4-2- المعالجة المحاسبية على مستوى الكشوف المالية المنفصلة

عندما تستخدم المؤسسة القابضة أو الأم الإعفاء من إعداد الكشوف المالية الموحدة، فإن هذا الأمر لا يمنعها من محاسبة استثماراتها في المؤسسات التابعة والزميلة والمؤسسات الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة، حيث يتم محاسبتها إما باستخدام طريقة التكلفة التي تسمح بالاحتفاظ برصيد الاستثمار في المؤسسة التابعة على أساس التكلفة. أو بطريقة حقوق الملكية حيث يتم تعديل حساب الاستثمار في المؤسسة التابعة ليعكس أنشطة ونتائج أعمال هذه الأخيرة¹.

المطلب الثاني: إجراءات التجميع حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم 10 (الكشوف المالية الموحدة)

قدمت مجموعة 20* ومجلس الاستقرار الدولي وأطراف أخرى طلبا بشأن تعديل المعايير الخاصة بالتجميع لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، وذلك نتيجة تعارض مضمونها مع

1. حسب نص المعيار المحاسبي رقم 27 (الكشوف المالية المجمعة والمنفصلة).

* مجموعة العشرين هو منتدى تأسس سنة 1999 بسبب الأزمات المالية في التسعينات. يمثل هذا المنتدى ثلثي التجارة في العالم وأيضاً يمثل أكثر من 90 بالمئة من [النتائج العالمي الخام](#). تهدف مجموعة العشرين إلى الجمع الممنهج لدول صناعية ومتقدمة هامة بغية نقاش قضايا أساسية في الاقتصاد العالمي.

الواقع. ما دفع هذا بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في 12 ماي سنة 2011 بالقيام بتعديلات في (IAS 28, IAS 27) على النحو التالي:

- تم استبدال تسمية المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة بالبيانات المالية المنفصلة.

- استبدال تسمية المعيار الدولي (IAS 28) الاستثمارات في الشركات الزميلة بالاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

- ألغي المعيار الدولي (IAS 31) الحصص في المشاريع المشتركة.

- ظهور ثلاث معايير جديدة خاصة بمعايير التقارير المالية الدولية تمثلت في الكشوف المالية الموحدة (IFRS 10)، الترتيبات المشتركة (IFRS 11)، الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى (IFRS 12).

وفرض مجلس المعايير المحاسبية الدولية تطبيقها ابتداءً من الفاتح من جانفي 2013 أو بعده. ومع ذلك قام الاتحاد الأوروبي بزيادة فترة إضافية لمدة عام للشركات الأوروبية، أي أنها تصبح إلزامية التطبيق في الفترة السنوية التي تبدأ بعد الفاتح جانفي 2014.

1- أسباب ظهور المعيار

جاء معيار التقارير المالية الدولية رقم عشرة ليعدل المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في جزئه الخاص بالقوائم المجمعة، وقد تم إصدار المعيار في

12 ماي سنة 2011. وظهر المعيار بسبب اختلاف الممارسة العملية في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 والتفسير رقم 12 للجنة الدائمة لتفسير المعايير المحاسبية الدولية، فيما يتعلق باختلاف المؤسسات في تطبيق مفهوم السيطرة في حالة مؤسسة تسيطر على مؤسسة أخرى ولديها أقلية من حقوق. والذي أدى إلى تطبيق غير مناسب لمفهوم السيطرة. فالمعيار المحاسبي الدولي رقم 27؛ يعرفها بأنها القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسات التابعة وذلك للحصول على المنافع من أنشطتها. في حين أن التفسير رقم 12 يفسر تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في سياق الكيانات ذات

الغرض الخاص، وذلك بالتركيز بشكل أكبر على المخاطر والمكافآت. إضافة إلى الأزمة المالية الدولية التي بدأت في سنة 2007، والتي كشفت الغطاء على انعدام الشفافية بشأن المخاطر التي تعرض لها المستثمرون¹.

2- هدف المعيار

الهدف الأساسي لمعيار تقارير المالية الدولية رقم عشرة هو وضع مبادئ لعرض وإعداد الكشوف المالية المجمعة عندما تسيطر مؤسسة على واحدة أو أكثر من المؤسسات الأخرى. ولتحقيق هذا الهدف لمعيار التقارير المالية الدولية يجب أن يتحقق ما يلي:²

- يتطلب من المؤسسة (الأم)، التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المؤسسات الأخرى أن تعرض قوائم مالية مجمعة.

- تعريف مبدأ السيطرة على أنه الأساس للتجميع.

- تحديد المتطلبات المحاسبية لإعداد الكشوف المالية المجمعة.

3- التعاريف والمصطلحات الواردة في المعيار

تم تعريف المجمع حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم عشرة؛ بأنه عبارة عن مجموعة من المؤسسات المترابطة فيما بينها عن طريق المساهمات المالية أو غير المالية (مؤسسات ذات الغرض الخاص) أو عن طريق تعاقدات³.

وتم تعريف السيطرة حسب الفقرة 07 من المعيار نفسه بأنها السلطة على الأعمال

المستثمر فيها، بحيث يكون للمؤسسة المسيطرة حقوق في العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها⁴.

1. P W C, **Illustrative IFRS Consolidated Financial Statements For 2013 Year Ends**, A&C Black, Great Britain, 2013, p: 1237. sur le site d' internet:

https://www.performancemonitor.eu/open/manuals/PWC_Illustrative_IFRS_consolidated_financial_statements_2013.pdf Visté le: 25/03/2018. 12:00

2. P W C, **Illustrative IFRS Consolidated Financial Statements For 2013 Year Ends**, Op-Cit, p: 1237.

3. Eric TORT, **L'essentiel De La Consolidation Des Comptes**, Gualino, Paris, 2014, p: 33.

4. حسب نص معيار التقارير المالية الدولي رقم 10 (الكشوف المالية الموحدة).

ويلاحظ أن هذا التعريف بعيد جدا عن تعريف المعيار الدولي رقم 27 حيث أصبح تعريف السيطرة يركز على العوامل النوعية أكثر من العوامل الكمية. (للمزيد حول الاختلاف بين معيار التقارير المالية الدولي رقم 10 ومحتويات معيار المحاسبة الدولي رقم 27 وتفسير اللجنة الدائمة رقم 12 أنظر الملحق رقم 09).

4- طرق التجميع المحاسبي

يعتبر محيط التجميع أهم محدد لطريقة التجميع المحاسبي للمؤسسات التابعة أو الفروع وحسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 بصورة صريحة؛ أنه توجد ثلاث طرق للتجميع هي طريقة الإدماج الكلي وتكون السيطرة فيها مطلقة أي على أكثر من 50 بالمائة من حقوق التصويت. وطريقة التأثير الملحوظ (البارز) وتكون السيطرة فيها على أكثر من 20 بالمائة من حقوق التصويت. وطريقة الإدماج النسبي التي تتم عن طريق وجود اتفاق تعاقدى مع عدد من المساهمين أو الشركاء. ويحدد نوع الطريقة حسب نسبة السيطرة للمؤسسة الأم في المؤسسات التابعة¹.

وذلك عكس ما جاء به معيار التقارير المالية الدولية رقم 10، حيث استبدل مصطلح الإدماج الكلي بإجراءات التجميع، إلا أن طريقة التجميع بقيت نفسها. وبالتالي فإن طريقة التجميع التي يقرها معيار التقارير المالية الدولية رقم 10 هي طريقة الإدماج الكلي (إجراءات التجميع)، وتطبق على المؤسسات تحت السيطرة المطلقة أي تسيطر فيها المؤسسة الأم على أكثر من 50 بالمائة من حقوق التصويت. وذلك عن طريق جمع حسابات المؤسسة التابعة في تلك المؤسسة المجمعة للحسابات سطرًا بسطر، مع مشاركة أموالها الخاصة، ونتيجتها بين حصة المجمع وحصص ذوي الأقلية².

1. Elisabeth BERTIN & Christophe GODOWSKI & Redha KHALASSI, Manuel Comptabilité Et Audit, Berti Edition, France, p: 196.

2. Eric TORT, Op-Cit, p: 33.

المطلب الثالث: إجراءات التجميع حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم 11 (الترتيبات المشتركة)

يهدف معيار الترتيبات المشتركة إلى وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل المؤسسات التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة بشكل مشترك. ويتحقق هذا الهدف عندما يتطلب من المؤسسة التي تكون طرف في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقويم حقوقها والتزاماتها، وأن تحاسب عن تلك الحقوق والالتزامات وفقا لنوع ذلك الترتيب المشترك.

1- تعريف الترتيبات المشتركة

يعرف على أنه ترتيب يكون لطرفين أو أكثر فيه سيطرة مشتركة¹. ويقصد بالسيطرة المشتركة تقاسم متفق عليه - بشكل تعاقدى - للسيطرة على ترتيب. ويعرف المعيار هذا المعيار السيطرة مثل معيار التقارير المالية رقم 10 ، فالرقابة المشتركة لا يمكن فيها لطرف وحيد أن يتحكم في الترتيب التعاقدى له . والتي توجد - فقط - عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف المتشاركة. وقد تم إصدار هذا المعيار لتعويض معيار المحاسبة الدولي رقم 31 الخاص بالترتيبات المشتركة.

1.Jennifer MAYNARD, **Financial Accounting, Reporting, and Analysis**, Impression1, Oxford University Press, sur le site d' internet:

<https://global.oup.com/academic/product/financial-accounting-reporting-and-analysis-9780198745310?cc=us&lang=en&> visite le: 12/09/2018 12:00

3- أسباب ظهور معيار الترتيبات المشتركة

سيتم عرض أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور هذا المعيار فيما يلي:¹
 بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 كانت المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة تعتمد في المقام الأول على الهيكل أو الشكل القانوني للترتيب، بدلا من جوهر الترتيبات. ولهذا أصبحت معاملة الترتيبات المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي 31 مفتوحة لانتهاكات محتملة من خلال ترتيبات الهيكلة. فضلا عن أن إعطاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 للمستثمرين في الشركات تحت السيطرة المشتركة الاختيار بين اثنين من المعالجات المحاسبية هي حقوق الملكية، التوحيد النسبي؛ سينتج عنه تباين كبير في البيانات المالية للكيانات المتماثلة اقتصاديا. والجدول رقم (13) يوضح أهم التعديلات من المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 إلى المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية 11.
الجدول رقم (13): التعديلات من المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 إلى المعيار

المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11

المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11	المعيار المحاسبي الدولي رقم 31
- يعتمد تصنيف المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالي 11 أساسا على حقوق والتزامات أطراف الاتفاقية المشتركة. - كذلك ألغى المعيار الجديد استخدام أسلوب التوحيد النسبي للمشاريع المشتركة لتحل محلها	- السماح باستخدام طريقتين لمعالجة الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة هي التوحيد النسبي، حقوق ملكية* - للمعالجة المحاسبية للعمليات

1 .afges, **CONSOLIDATION : IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 27, IAS 28**. Sur le site d' internet:http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf visité le:16/02/2019 14:00

* يقصد بطريقة حقوق الملكية احتساب القيمة الدفترية للاستثمار في المشروع المشترك، حساب جديد في قائمة المركز المالي، حيث تعتمد القيمة على حصص الأطراف المشاركة في المشروع المشترك المعني.

المشتركة، والأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة في IAS 31 يتطلب من الأطراف المشاركة التسجيل في الأصول الخاضعة لسيطرتهم- الالتزامات والمصاريف المتكبدة، حصصهم من الإيرادات.	طريقة حقوق الملكية، فالمؤسسات مطالبة بتطبيق هذه الطريقة بتسجيل حصتها في الكشوف المالية الموحدة، للأصول، المطلوبات، الإيرادات والمصاريف في هذه الاتفاقيات المشتركة والتي ينطبق عليها تصنيف المشاريع المشتركة.
---	--

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى الموقع الإلكتروني أدناه:

– http://www.aljaziracapital.com.sa/report_file/ess/SPE-96.pdf

تم الاطلاع يوم : 12:00 2018/07/06

يلاحظ من الجدول السابق أن طريقة التجميع التي يقرها المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 هي التوحيد النسبي إضافة إلى حقوق الملكية. إلا أن معيار التقارير المالية الدولية رقم 11 حصر طريقة التجميع في طريقة واحدة هي حقوق الملكية، وذلك لتجنب التضارب والاختلاف في إعداد الكشوف المالية بالنسبة للمؤسسات المتماثلة.

المبحث الثالث: مقارنة بين إجراءات التجميع في المعايير المحاسبية الدولية وإجراءات التجميع المحاسبي في الجزائر

يعد ظهور النصوص القانونية المرتبطة بالتجميع المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية حديثا نوعا ما، لاعتبار أن التشريع ساهم في مساهمة تحول بعض المؤسسات إلى مجتمعات، على الرغم من كون العديد من هذه المجتمعات الجزائرية ظل يقدم حسابات فردية بالرغم من وجود بعض منها على رأس مجموعة من الكيانات.

المطلب الأول: إجراءات التجميع في النظام المحاسبي المالي

ما يميز القوانين المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر سواء القانون التجاري أو القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي هو غياب أي تعريف أو مفهوم للمجتمعات وإنما تم تناولها في إطار العلاقات القانونية التي تتم بين المؤسسات، وما يلاحظ

كذلك عدم الإشارة في مواد النظام المحاسبي المالي إلى المجمعات في حالة الشراكة الأجنبية.

لقد تم التطرق إلى الحسابات المدمجة* في ظل النظام المحاسبي المالي بشكل موسع، وخصص له قسمين كاملين؛ القسم الأول سمي بعمليات منجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير، ويضم هذا القسم قسم فرعي خاص بالعمليات المشتركة. أما بخصوص القسم الثاني سمي بالإدماج -تجميع الكيانات، وينقسم بدوره إلى خمسة عناصر متمثلة في الحسابات المدمجة، إدماج الفروع، إدماج الكيانات المشاركة، فارق الإدماج الأول والحسابات المركبة.

1- العمليات المشتركة

تضمن هذا القسم أربع مواد يمكن سردها فيما يلي:¹

جاء في نص المادة رقم 1.131 أن العمليات التي تتم بصورة مشتركة، أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدى يتفق فيه طرفان، أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية، وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين.

أما نص المادة رقم 2.131 فينص على أنه عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء ومنتجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتجات هذا المسير وكل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتجات أو أعباء.

وجاء في نص المادة 3.131 عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة للمراقبة المشتركة، والملكية المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة، فإن كل واحد من الشركاء

* تم استخدام مصطلح الحسابات المدمجة في النظام المحاسبي المالي.

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريد الرسمية عدد رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص: 15.

المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتجات والأعباء.

أما المادة 131.4 والأخيرة تنص على أنه عندما تتجزر العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن على المشاركين إدراج القسط الذي يعود إليه في الحسابات بالنسبة للأصول، الخصوم، النتيجة، الأعباء، المنتجات، تدفقات الخزينة في الكيان المشترك.

2- تجميع الكيانات

وينقسم هذا الجزء إلى ما يلي:¹

2-1- الحسابات المدمجة

هذا القسم يضم بدوره المواد التالية:

2-1-1- هدف إعداد الكشوف المالية المجمعة

تنص المادة 132.1 على أن الحسابات المدمجة تهدف إلى تقديم الممتلكات، الوضعية المالية، النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

2-1-2- الجهة المعنية بإعداد الحسابات المجمعة

أقرت المادة 132.2 بأن كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات. أما المادة 132.3 فتتص على أنه يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج أو المؤسسة الأم أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته.

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص ص: 15-16.

2-2-المراقبة (السيطرة)

وقد تم التطرق إلى تعريف المراقبة من خلال نص المادة رقم 5.132 على أنها كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان، بغية الحصول على منافع من أنشطته. وبافتراض وجود المراقبة في الحالات الآتية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر.

- السلطة على أكثر من 50 بالمائة من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين، أو المساهمين.

- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر.

- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي، أو بموجب عقد.

- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

2-3-إدماج الفروع

حيث نصت المادة 7.132 بأنه تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة، تبعا لطريقة التكامل الشامل. وتتم هذه الطريقة وفقا لمايلي¹:

2-3-1- إدماج الفروع على مستوى الميزانية

ويتم ذلك عن طريق الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها مجموع عناصر الأصول، والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

2-3-2- إدماج الفروع على مستوى الميزانية حساب النتائج

إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينهما من قبل الكيانات، التي هي جزء من هذا المجموع. وتأخذ الكشوف المالية في الحسبان، مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية)، ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة، وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج. أما حسب نص المادة 8.132 فإنه يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية:

- تحول الأصول، الخصوم على أساس سعر الإقفال.
- تحول المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات. غير أنه لأسباب عملية، يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب.
- تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.

2-4- إدماج الكيانات المشاركة

وينقسم جزء الكيانات المشاركة إلى:¹

2-4-1- تعريف الكيان المشترك

وقد عرف الكيان المشترك حسب نص المادة 11.132 على أنه كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا. وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة. وقد فرض وجود النفوذ الملحوظ في إحدى الحالات الآتية:

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـ 20 أو أكثر من حقوق التصويت.
- التمثيل في الأجهزة المسيرة.
- المشاركة في إعداد السياسات الإستراتيجية.

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي، أو تبادل إطارات ومسيرين.

2-4-2- المساهمات في الكيان المشترك

وتطرق المشرع حسب نص المادة 12.132 إلى المساهمات في الكيان المشترك. حيث أدرجها ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة، التي تظهر على مستوى كل من:

- الأصل للميزانية المدمجة التي تنقسم أساسا إلى إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة، ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات.
- احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

- حساب النتائج المدمج والذي يتضمن عنوان خاص بحصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك مع الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة لهذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

2-5- الحسابات المركبة

وينقسم جزء الحسابات المركبة إلى ما يلي:¹

2-5-1- تعريف الحسابات المركبة

فحسب نص المادة 19.132 تعرف على أنها الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي، لاتخاذ القرارات واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني، دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة.

2-5-2- حالات إعداد الحسابات المركبة

حسب نص المادة 20.132 تعد مقاييس الوحدة، والتماسك التي تبرر إعداد وتقديم حسابات مركبة متوفرة في الحالات الآتية على الخصوص:²

- كيانات يسيرها شخص معنوي واحد أو نفس مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة .

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

2. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

- كيانات تنتمي إلى قطاعات التعاونيات أو التعااضديات، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة وإستراتيجية مشتركة. والكيانات التي هي جزء من مجموع بعينه غير ملحق قانونا بالشركة المشرفة أو المشرفة الفرعية، ولكن لها نفس النشاط وتابعة لنفس السلطة.
- كيانات لها فيما بينها هياكل مشتركة أو علاقات تعاقدية واسعة بما فيه الكفاية ؛ لينشأ عنها سلوك اقتصادي منسق في الزمن.
- كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة أو أي اتفاقية أخرى ملزمة بما فيه الكفاية، لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها، ولعملياتها منه للحسابات الشخصية لكل واحد. (تم إدراج ملخص حول الحسابات المدمجة والمركبة في الملحق رقم 10).

المطلب الثاني: تحليل الإطار التشريعي للتجميع في النظام المحاسبي المالي

سيتم تحليل المواد المذكورة في المطلب السابق، والخاصة بإجراءات التجميع في إطار النظام المحاسبي المالي وذلك بغية استخلاص مدى استجابة هذا النظام لمعايير التجميع الدولية الأصلية والمعدلة وتوافقه معها من حيث المفاهيم والإجراءات.

1- التوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 27

يتضح من خلال نص المادة رقم 5.132 التي تعرف الرقابة (السيطرة) على أنها كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان، بغية الحصول على منافع من أنشطته. أنها متوافقة تماما مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في تعريفه للسيطرة، حيث يعرفها بأنها صلاحية وسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة معينة لتحقيق منافع من أنشطتها. ويلاحظ أنه نفس التعريف للسيطرة.

2- التوافق مع معيار التقارير المالية الدولية رقم 10

تم إعداد النظام المحاسبي المالي في الجزائر عندما تم إصدار سبعة معايير محاسبية دولية، بعد ذلك شهدت هذه المعايير تجديدا، تعديلات أو استحداث. لكن النظام المحاسبي

المالي الوطني لم يتبع ويساير هذه التعديلات. مما جعله متأخرا نوعا ما في تطبيق كل هذه المعايير. ومن بينها معيار التقارير المالية الدولية رقم عشرة الذي جاء بتعريف جديد للسيطرة وأصبح يركز على الجوانب النوعية للسيطرة أكثر من الجوانب الكمية. إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يتبع تعديلات المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 التي وردت في معيار التقارير المالية الدولية رقم 10 خاصة في الجوانب التالية:

2-1- من حيث تعريف الرقابة

جاء معيار الإبلاغ المالي الدولي بتعريف جديد للسيطرة حيث ركز على نوع محدد من المؤسسات المستثمرة وهي الكيانات ذات الغرض الخاص التي لا تساهم فقط مساهمة مالية في المؤسسة المستثمر فيها بل تتعدى مساهمتها لتشمل أيضا المساهمات غير المالية حيث تستخدم سلطتها للتأثير على مبلغ العوائد المحققة للمجمع، فقد نص المعيار على أن سيطرة المؤسسة على المؤسسات المستثمر فيها تظهر عندما يكون لدى المؤسسة المستثمرة؛ سلطة على الأعمال المستثمر فيها. ولديها حقوق في العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها. والقدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد للمجمع ككل.

وهذا التعريف للسيطرة جاء مختلفا تماما عن تعريفها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 الذي تبناه النظام المحاسبي المالي، والذي ركز في تعريفه للسلطة على الجوانب الكمية التي تتمثل في عدد الأصوات المحصل عليها، فقد نصت المادة رقم 5-132 على أنه يفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:¹

- الامتلاك المباشر أو الغير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر.

- السلطة على أكثر من 50 بالمائة من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق

مع الشركاء الآخرين أو المساهمين .

- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري مؤسسة أخرى.

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

- سلطة تحديد السياسات المالية العملية للمؤسسة بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد .

- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير المؤسسة.

2-2- من حيث طريقة التجميع

طريقة التجميع التي يقرها معيار التقارير المالية الدولية رقم 10 هي طريقة الإدماج الكلي وتطبق على المؤسسات تحت السيطرة المطلقة أي تسيطر فيها المؤسسة الأم أو المستثمرة على أكثر من 50 بالمائة من حقوق التصويت. وقد حذف هذا المعيار طريقة الإدماج النسبي . أما النظام المحاسبي المالي فقد أقر كذلك بطريقة الإدماج الكلي في نص المادة 132-5 المذكورة سابقا. لكنه يقر أيضا بطريقة الإدماج النسبي في المواد من 131-1 إلى 131-4. (للمزيد أنظر الملحق رقم 10)

2-3- من حيث الشكل

يعتمد معيار التقارير المالية الدولية رقم عشرة على مصطلح السيطرة. بينما اعتمد النظام المحاسبي المالي على مصطلح المراقبة.

2-4- من حيث المحتوى

يلاحظ أن معيار التقارير المالية رقم 10 يهتم بالاستثمار في الكيانات أو في جزء من أنشطتها ويركز على العوائد المتأنتية من هذا الاستثمار. عكس النظام المحاسبي المالي الذي يركز على تسيير ومراقبة المؤسسة أكثر من العوائد التي تحققها. ويلاحظ كذلك أن مصطلح السيطرة تدعم بنوع من المؤسسات التي تدخل محيط التجميع وهي المؤسسات ذات الغرض الخاص التي لم يشار إليها في النظام المحاسبي المالي تماما.

3-التوافق مع معيار التقارير المالية الدولية رقم 11

لقد نص هذا المعيار إلى تعريف الترتيب المشترك بأنه ترتيب يكون لطرفين أو أكثر فيه سيطرة مشتركة¹. ويقصد بالسيطرة المشتركة التقاسم المتفق عليه - بشكل تعاقدى - للسيطرة على الترتيب. أما النظام المحاسبي المالي فلقد عرف الترتيب المشترك في نص المادة 11-131 على أنه كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا أو بارزا أو قويا، ويفترض وجود النفوذ الملحوظ في إحدى الحالات الآتية:²

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـ 20 أو أكثر من حقوق التصويت.

- التمثيل في الأجهزة المسيرة.

- المشاركة في إعداد السياسات الإستراتيجية.

- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي، أو تبادل إطارات

ومسيرين .

كما نص هذا المعيار على ضرورة إتباع طريقة حقوق الملكية عند تسجيل حصة المؤسسات في القوائم المجمع. أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فقد أشارت المادة 11-132 أن تسجيل حصة المساهمين يكون وفقا لطريقة المعادلة (الوضع بالتكافؤ)، وقد تمت الإشارة إلى كيفية إجراء هذه الطريقة في المطلب السابق. هذا الاختلاف بين نصوص النظام المحاسبي الدولي ومعيار التقارير المالية الدولية سواء رقم 10 أو رقم 11 من شأنه أن يخلق تضاربا وتعارضاً بين طرق التجميع المحاسبي التي تعتمدها المؤسسات الوطنية وبين تلك التي تطبقها المؤسسات الأجنبية، ما يؤدي إلى عدم اتفاق حول الطريقة التي سيتم إتباعها، فيتحتم عليها تحمل نفقات إضافية لتحويل تقاريرها المالية إلى ما هو معمول به حسب النظام المحاسبي المالي.

1.Jennifer MAYNARD, Financial Accounting, Reporting, and Analysis, Impression1, Oxford University Press, Great Britain, 2013, p: 20.

2. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

المطلب الثالث: دعم الشراكة الأورو-جزائرية في نصوص التجميع المحاسبي الجزائري

لقد أشارت النصوص السابقة الخاصة بالتجميع المحاسبي إلى آليات التجميع في حالة الشراكة الأجنبية في أكثر من موضع، يمكن الإشارة إليه فيما يلي.

1-الموضع الأول

وهي الحسابات المركبة؛ فحسب نص المادة رقم 132-19 تعرف هذه الحسابات على أنها للكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي، لاتخاذ القرارات واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني، دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة. أشارت المادة 132-20 أن من بين الحالات التي تستدعي إعداد حسابات مركبة؛ هي حالة الكيانات التي ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة أو أي اتفاقية أخرى ملزمة بما فيه الكفاية، لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها، ولعملياتها منه للحسابات الشخصية لكل واحد. وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي أشار إلى طريقة تجميع الكشوف المالية في إطار اتفاقيات الشراكة، مما يسهل على المؤسسات الأوروبية التي قد تدخل في اتفاقيات شراكة مع أطراف جزائرية أو لها فروع في الجزائر؛ إعداد قوائمها المالية المجمعة.

2-الموضع الثاني

أما حسب نص المادة 8.132 فإنه يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية:¹

- تحول الأصول، الخصوم على أساس سعر الإقفال.
- تحول المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات. غير أنه لأسباب عملية، يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب.
- تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

ومن خلال ما سبق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد وضح كيفية تحويل الكشوف المالية المعدة بعملات أجنبية إلى العملة الوطنية. حيث تحول العمليات والكشوف المالية للفرع في الجزائر كما لو كانت عمليات المؤسسة الأوروبية المستثمرة تمت بعملة أجنبية. ويلاحظ من خلال المادة السابقة أنه التزم التزاما تاما بما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية"، والذي ينص على ما يلي:¹

- تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الصرف السائد وقت إعداد الكشوف المالية.

- تحول عناصر حساب النتائج على أساس سعر الصرف السائد في وقت حدوث التعامل.

-يسجل فرق الصرف ضمن رؤوس الأموال الخاصة.

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية".

خلاصة الفصل الخامس

بهدف تجاوز الصعوبات التي واجهت المجمعّات فيما يتعلق بتجميع حساباتها؛ أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من المعايير توضح إجراءات التجميع المحاسبي لهذه المجمعّات. إلا أن المعايير التي تم إصدارها تميزت بعدة نقائص تم الكشف عنها على إثر الأزمة المالية الدولية التي أثبتت محدوديتها في إيجاد حلول عملية لمشاكل التجميع المحاسبي، فضلا عن عدم توفيرها لعنصر الشفافية بشأن المخاطر التي تعرض لها المستثمرون. نتيجة ما سبق انطلق مجلس المعايير المحاسبية الدولية في عملية إصلاح المعايير السابقة حيث تم تعديل بعضها وإلغاء البعض الآخر بهدف جعلها أكثر قدرة على معالجة المشاكل المحاسبية الخاصة بالتجميع.

ويحقق التجميع المحاسبي عددا من المزايا من أهمها أنه بإمكان المؤسسة القابضة أو المؤسسة الأم أن تشتري نسبا صغيرة جدا من أسهم شركة أخرى، وقد تكون هذه الملكية الجزئية كافية للسيطرة، والتحكم في عمليات المؤسسة التي استحوذت عليها. وفي مقابل إيجابياته ينطوي التجميع المحاسبي على مجموعة من السلبيات أهمها إمكانية الولوج إلى أسواق الدول ذات المزايا الضريبية العالية وتحقيق أرباح من وراء عملية التهرب الضريبي. وخلاصة هذا الفصل مفادها التزام النظام المحاسبي المالي التزاما تاما بما جاء في المعيار المحاسبي الدولي للقوائم المجمعّة والمنفصلة رقم 27 ، لكنه في الوقت ذاته لم يتوافق مع ما جاء به معيارا التقارير المالية الدولية رقم 10 و 11، نتيجة عدم مسايرة ومواكبة هذا القانون للتعديلات التي يقرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وهو الأمر الذي يمثل عقبة حقيقة أمام الشراكة الأجنبية.

الفصل السادس

آثار النظام المحاسبي المالي على نتائج الشراكة الأورو-
جزائرية

تمهيد

على الرغم من أنها اتفاقية غير متكافئة الفرص؛ إلا أن اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية الموقعة بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي قد حققت مكاسباً عدة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبالأخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تعول عليها كل الدول مهما كانت درجة تطورها في النهوض بالاقتصاد والمساهمة في تحقيق قيمة مضافة معتبرة للنتائج المحلي الإجمالي. لقد حظيت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر باهتمام خاص وتم التوقيع على برامج تأهيل تمنح الدعم المالي والفني والتقني لهذه المؤسسات بغية تطويرها وتحديثها. وفي ذات السياق تعتبر الوظيفة المحاسبية أحد أهم وظائف المؤسسة ويجب أن تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية المعمول بها دولياً، وعليه فإن تأهيل الوظيفة المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر كان من بين أركان وجوانب التأهيل المالي والفني لهذه المؤسسات تزامناً مع التفكير في تحقيق توافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وفي سياق آخر كانت الدول الأوروبية ولفترة طويلة الشريك الأساسي للجزائر بالنسبة للصادرات والواردات والاستثمارات خاصة بعد التوقيع على اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية، لكن بعد تخلي الجزائر عن ممارساتها المحاسبية السابقة القائمة على المخطط المحاسبي الوطني وتطبيق النظام المحاسبي المالي من الطبيعي أن تتأثر المؤشرات السابقة بهذا التطبيق إما إيجاباً أو سلباً، هذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا الفصل الذي تم تقسيمه إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: واقع الشراكة الأورو-جزائرية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- المبحث الثاني: واقع الشراكة الأورو-جزائرية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- المبحث الثالث: انعكاسات اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية على الاقتصاد الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: إنجازات الشراكة الأورو-جزائرية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي

يعتبر تأهيل المؤسسات الجزائرية شرطا أساسيا لإقامة منطقة التبادل الحر بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، ويعد تكيف الممارسات المحاسبية لهذه المؤسسات مع المعايير المحاسبية الدولية أحد الأركان الهامة لهذا التأهيل، إذ سيجعل من القوائم والمعلومات المالية للمؤسسات الجزائرية متوافقة إلى حد بعيد مع ما هو معمول به دوليا. وقد حرصت دول الاتحاد الأوروبي على تحقيق ذلك، ويظهر ذلك بوضوح في المساعدات المالية المقدمة في إطار برنامج ميذا الذي يهدف كذلك إلى دعم التعاون المشترك لتأهيل وظيفة المحاسبة وجعلها تتوافق إلى حد بعيد مع المعايير المحاسبية الدولية. ووفقا لذلك فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي يحظى بأهمية كبيرة في تأهيل المؤسسات الجزائرية في خطوة أولى نحو إقامة منطقة التبادل الحر. وسيتم من خلال هذا المبحث دراسة وتحليل بعض المؤشرات الاقتصادية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: برامج تأهيل المؤسسات قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد توجه اهتمام الدول في السنوات الأخيرة إلى تطوير وتدعيم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بسبب دورها الكبير في خلق القيمة المضافة في الاقتصاد. والجزائر بدورها سعت إلى تدعيم وتأهيل هذا القطاع كإستراتيجية فعالة لتنمية صادراتها خارج المحروقات والتخلص من التبعية للصادرات النفطية.

وقد تمت الإشارة في الفصل الثالث من هذه الدراسة إلى أنه وفي إطار برنامج ميذا 01، ومن خلال البرنامج الأوروبي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (ED-PME) الذي غطى الفترة 2000-2007؛ استحوذت عملية تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على النصيب الأكبر من مجموع المساعدات المالية. وسيتم من خلال هذا المطلب تقييم ما تم تحقيقه من خلال هذا البرنامج خلال الفترة 2000-2010 أي قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1- التعريف بالبرنامج

يعتبر البرنامج الأوروبي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أول برنامج ممول من طرف الاتحاد الأوروبي لدعم وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية. وهو يدخل ضمن برنامج ميديا 01 المخصص للجزائر، والذي امتدت بعض البرامج في إطاره إلى غاية 31 ديسمبر 2007 نتيجة عدة أسباب منها تأخر الجزائر في توقيع عقد الشراكة إلى غاية سنة 2005. وهو يدخل ضمن برامج المحور الأول من محاور برنامج ميديا 01 التي تمت الإشارة إليها في الفصل الثالث. وقد خصص لهذا المحور وهو تسهيل التعديل الهيكلي من أجل دعم التحول الاقتصادي 79 % من إجمالي الميزانية. خصص منها ما نسبته 44.20% لبرنامج (ED-PME). وزعت وفقا لثلاث أشكال هي المساعدات المباشرة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (volet 01). مساعدات للهيئات المالية والبنوك التي ترافق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (volet 02). مساعدات للهياكل الوسيطة ولخدمات الدعم العمومي والخاص (volet 03). ويقوم بتسيير البرنامج اللجنة الأوربية ووزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، يشرف على البرنامج وحدة للتسيير تسمى (Euro Développement) تتكون من 25 خبير دائم (21 خبير جزائري و 4 أوروبيين). وتتمثل محاور البرنامج الكبرى في الدعم المباشر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهذا من خلال المساعدة في القيام بالتشخيص الاستراتيجي*، دعم تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال وضع تسهيلات للتمويل البنكي للمؤسسات المعنية بوجود هيئات المساندة والمرافقة للمؤسسات، دعم محيط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال قيام وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية الجزائرية بتنظيم ملتقيات لجمعية أرباب العمل

* التشخيص الاستراتيجي الذي ينفذه خبراء البرنامج يتحقق من خلال مستويين، الأول عبارة عن تحليل موجز لمختلف وظائف المؤسسة (المالية، الإنتاج، الموارد البشرية، التموين والتسويق...)، بحيث يسمح هذا التحليل باكتشاف مختلف النقائص. و المستوى الثاني عبارة عن تشخيص استراتيجي من خلال تحديد نقاط قوة وضعف المؤسسة على المستوى الداخلي وتهديدات وفرص المحيط على المستوى الخارجي وفي المدى المتوسط و لطويل.

والجمعيات المهنية والحرفية وغرف التجارة بهدف تهيئة وتحسين المحيط المؤسسي¹. ولقد صنفت اللجنة الأوروبية لتسيير البرنامج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر إلى ثلاثة أنواع هي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المعروفة بحالة استكانة أو البقاء على قيد الحياة، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المعروفة بحالة النمو، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المعروفة بحالة امتياز أو تنافس. (للتعرف على تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر خلال الفترة 2003-2010 أنظر الملحق رقم 11، وللتعرف على نسبة تمركز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة حسب المناطق في الجزائر لسنة 2015 أنظر الملحق رقم 12).

2- تحليل وتقييم نتائج المؤسسات المؤهلة في إطار برنامج (ED-PME)

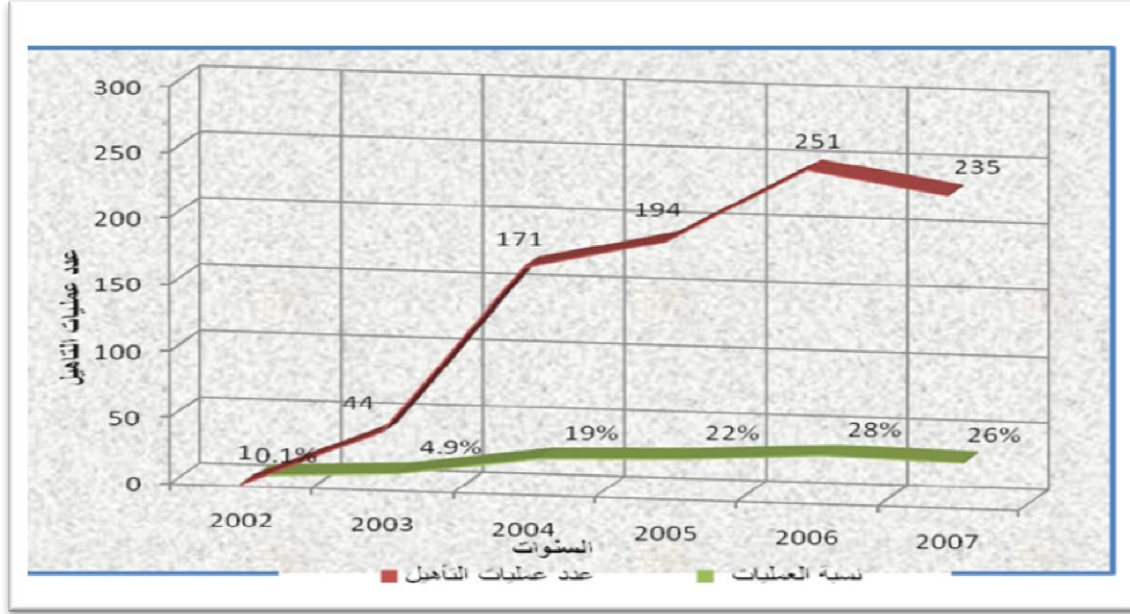
سيتم تقييم نتائج هذا البرنامج من عدة جوانب يمكن توضيحها فيما يلي:

2-1- توزيع تعداد المؤسسات المؤهلة في البرنامج خلال الفترة 2002-2007

خلال فترة عمل البرنامج منذ البداية الفعلية في سنة 2002 إلى غاية 2007 كان التحاق واستفادة المؤسسات من مختلف عمليات التأهيل في وتيرة تصاعدية من سنة إلى أخرى حيث استفادت 445 مؤسسة من 896 عملية تأهيل والشكل رقم (08) يوضح توزيع عمليات التأهيل خلال فترة عمل البرنامج.

1. حسين يحيى، قياس فعالية برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2013/2014، ص ص: 220-221.

الشكل رقم (08): توزيع 896 عملية تأهيل خلال الفترة (2002-2007)



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا إلى:

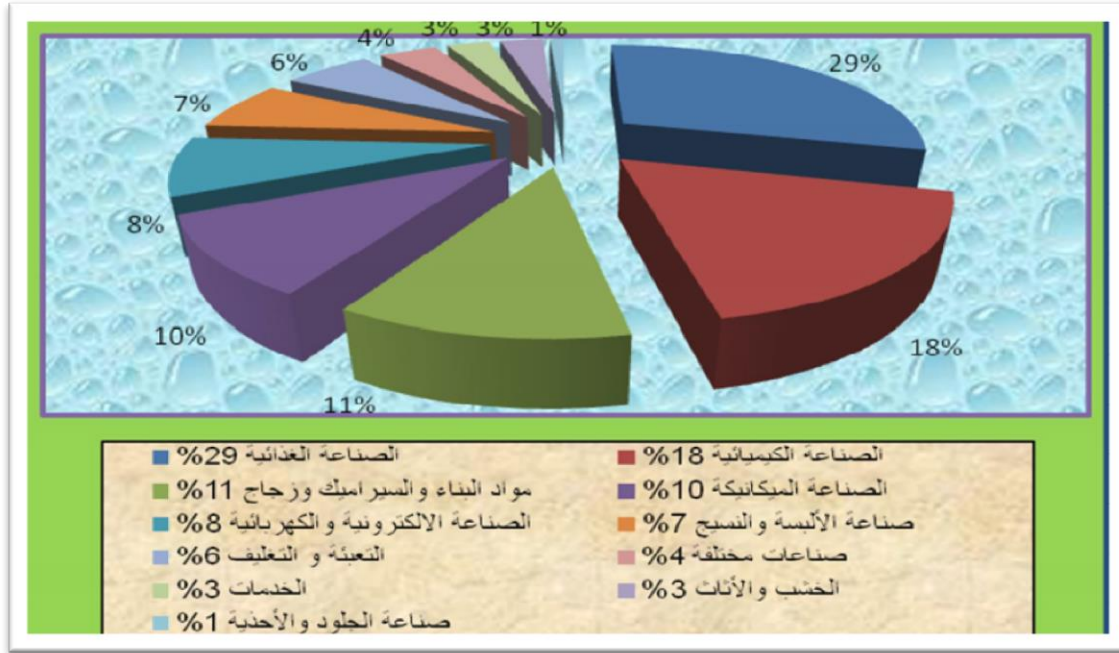
- - Programme D'appui aux Pme/pmi privées en Algérie/ des resultats et une experience a a transmettre, Rapport final -Euro Développement PME - Décembre 2007, P:13.

يلاحظ من خلال الشكل رقم (08) أن عدد عمليات التأهيل المختلفة التي استفادت المؤسسات في إطار البرنامج كان عددها في وتيرة تصاعدية من سنة إلى أخرى، فالملاحظ ان في سنة 2002 وهو تاريخ الانطلاقة الفعلية للبرنامج كانت هناك عملية تأهيل واحدة، ومع نهاية 2003 وبداية 2004 نلاحظ ارتفاعا لعمليات التأهيل إلى أكثر من 44 عملية وهذا راجع لتتصيب مكاتب خلايا التأهيل التابعين للجنة تسيير البرنامج . أما في الفترة الممتدة ما بين 2004 إلى 2005 فنلاحظ ارتفاعا ملحوظا لعمليات التأهيل حيث بلغت أكثر من 365 عملية خلال هذه الفترة وهذا راجع إلى حداثة العمليات الإدارية للبرنامج واعتماد أجهزة جديدة. وخلال الفترة الممتدة ما بين 2006 إلى غاية 31 جويلية 2007 وهو تاريخ توقف البرنامج فقد بلغ عدد عمليات التأهيل ذروته وقدر بـ 486 عملية وهذا راجع بدرجة كبيرة لدخول اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية حيز التنفيذ.

2-2- تحليل وتقييم نتائج البرنامج للمؤسسات المؤهلة حسب قطاع النشاط

بلغ إجمالي المؤسسات التي خضعت لجميع مراحل التأهيل 445 مؤسسة تشمل مختلف القطاعات الصناعية التي تقبل ملفاتها وفق شروط لجنة تسيير البرنامج وهي موزعة حسب الشكل رقم (09).

الشكل رقم (09): توزيع المؤسسات المؤهلة حسب قطاع النشاط



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

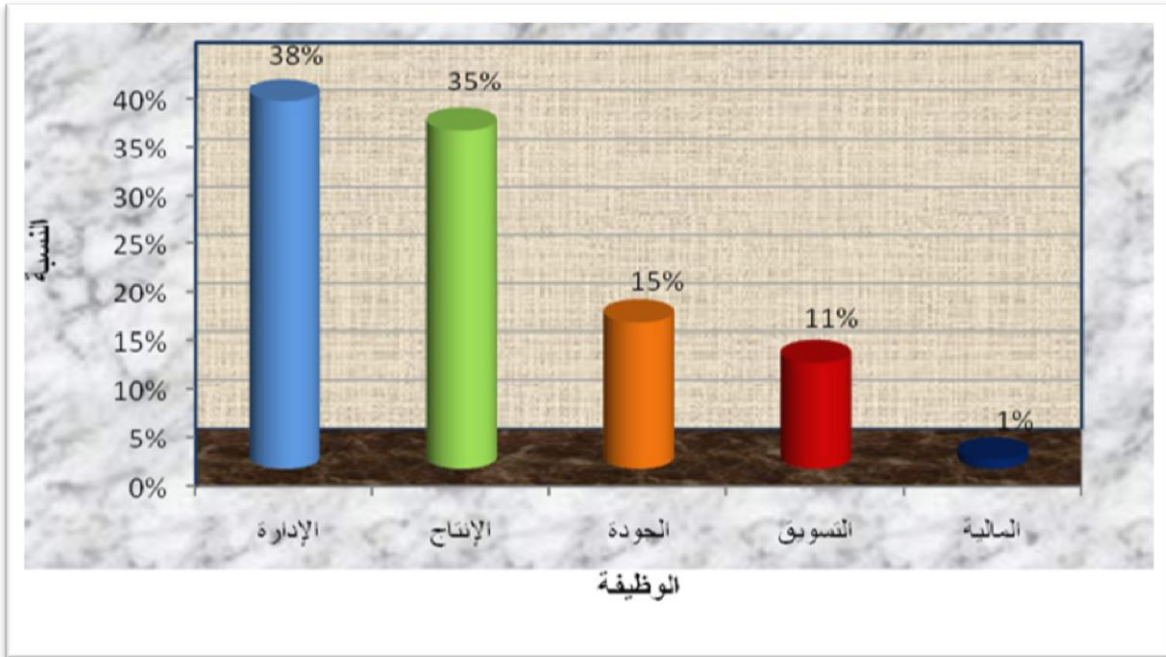
- Programme D'appui aux Pme/pmi privées en Algérie/ des resultats et une experience a a transmettre, Rapport final -Euro Développement PME - Décembre 2007, P:22.

من خلال الشكل رقم (09) يلاحظ أنه هناك أربع قطاعات حيوية هي أكثر استفادة من جميع مراحل التأهيل وهي الصناعات الغذائية، الصناعات الكيماوية، مواد البناء والسيراميك والزجاج، الصناعات الميكانيكية والمعدنية بإجمالي 303 مؤسسة وهي أكثر المؤسسات تواجدا في الأسواق.

2-3- تحليل وتقييم نتائج البرنامج للمؤسسات المؤهلة حسب نوع عمليات التأهيل

لقد قامت لجنة تسيير البرنامج بتفصيل نتائج البرنامج فيما يخص توزيع عمليات التأهيل التي قدر عددها بـ 896 عملية التي استفادت منها 445 مؤسسة، والشكل رقم (10) يوضح تقسيم عمليات التأهيل حسب نوع العملية.

الشكل رقم (10): نسب ومكونات 896 عملية تأهيل لـ 445 مؤسسة صغيرة ومتوسطة حسب نوع العملية



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- Programme D'appui aux Pme/pmi privées en Algérie/ des resultats et une experience a a transmettre, Rapport final -Euro Développement PME - Décembre 2007, P:23.

يلاحظ من خلال الشكل رقم (10) أن مكونات عمليات التأهيل تنقسم إلى خمس عمليات رئيسية هي عمليات تمس الوظائف الأساسية لأي مؤسسة اقتصادية. وسوف يتم تحليل هذه العمليات فيما يلي:

-عمليات التأهيل المتعلقة بإدارة وتسيير المؤسسة والملاحظ أن عدد هذه الإجراءات يقدر بـ 340 عملية من أصل 896 عملية تأهيل أي بنسبة 38 % والهدف من تأهيل وظيفة التسيير داخل المؤسسة هو تحضير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للانتقال من التسيير التقليدي إلى التسيير الحديث.

- عمليات التأهيل المتعلقة بالإنتاج، والملاحظ أن عدد هذه الإجراءات يقدر بـ 314 عملية من أصل 896 عملية تأهيل أي بنسبة 35 %، والهدف منها تقييم وتحسين إنتاج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال وضع ثلاثة مخططات رئيسية وهي لمخطط تسيير الإنتاج، مخطط تكلفة الإنتاج، مخطط الصيانة.

-عمليات التأهيل المتعلقة بالتسويق وبلغ عدد هذه الإجراءات 99 عملية من أصل 896 عملية تأهيل أي بنسبة 11 %، والهدف من هذه العمليات إدخال مختلف تقنيات التسويق الحديثة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال بعدين هما التسويق العملي والتسويق الاستراتيجي.

-عمليات التأهيل المتعلقة بالجودة وهي تهدف إلى ثلاثة محاور المحور الأول المتعلق بالحصول على شهادة 9001 نسخة سنة 2000 والهادف إلى وضع هيكل تنظيمي للمؤسسة وتعزيز الجودة في المؤسسة. أما المحور الثاني فيرتبط بالحصول على شهادة العلامة (CE) و(ISO 22000) ويهدف إلى دخول أسواق جديدة وخاصة التصدير، امتلاك ميزة تنافسية. ويتعلق المحور الثالث بمخطط مطابقة المؤسسات على معايير الجودة لكل قطاع¹.

1. Programme D'appui aux Pme/pmi privées en Algérie des résultats et une expérience a transmètre.op.cit,p: 25.

-عمليات التأهيل المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبية ويقدر عدد العمليات المتعلقة بالوظيفة المالية بـ 9 عمليات والهدف منها تحسين إجراءات التسيير المالي ووضع أسس المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

3- تأهيل وظيفة المحاسبة في إطار التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي

في إطار تسهيل تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (volet 02) من البرنامج (ED- PME) تم إعطاء أولوية قصوى لتأهيل وظيفة المحاسبة في المؤسسات الجزائرية وتحضيرها لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي، وقد تم تنفيذ 27 عملية تأهيل فيما يخص هذا الشق من بين 191 عملية تأهيل لتسهيل تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (volet 02) موزعة بدورها على ثلاث محاور يوضحها الجدول رقم (14).

الجدول رقم (14): توزيع 27 عملية تأهيل الخاصة بوظيفة المحاسبة والتمويل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

العدد	نوع عملية التأهيل
16	التدقيق وتطوير الوظيفة المالية للمؤسسات
06	تنفيذ إجراءات الإدارة المالية
05	تنفيذ المحاسبة المالية
27	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- Programme D'appui aux Pme/pmi privées en Algérie/ des resultats et une experience a a transmettre, Rapport final -Euro Développement PME - Décembre 2007, P: 34.

ويلاحظ من خلال معطيات الجدول رقم (14) انخفاض عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تم تأهيل وظيفتها المحاسبية ويرجع ذلك إلى مجموعة من العوامل أبرزها عدم وعي هذه المؤسسات بضرورة تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف تطوير نشاطها، يضاف إلى ذلك انخفاض حجم المساعدات المالية المخصصة لعملية تأهيل وظيفة المحاسبة، فضلا عن الظروف الأمنية السيئة التي كانت تمر بها الجزائر خلال فترة التأهيل والتي كانت عائقا أمام تطور المؤسسات الجزائرية بصفة عامة.

ويكمن الهدف من تأهيل الوظيفة المحاسبية والمالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ثلاث نقاط أساسية هي كما يلي:¹

- تحسين وتطوير الإجراءات والعمليات المحاسبية والمالية وجعلها متقاربة مع الممارسات الدولية.

- تنفيذ المحاسبة التحليلية والمالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

- تحسين عملية حساب تكلفة المواد الخام والمنتج النهائي.

وما يمكن استخلاصه من هذا المطلب هو أن اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية كان لها دور كبير في إرساء قواعد ومبادئ المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الجزائرية، بحيث تم تخصيص جزء من المساعدات المالية الموجهة لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتطوير وظيفة المحاسبة في هذه المؤسسات وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية كشرط أساسي لاستكمال بقية برامج الدعم المالي والتقني للمؤسسات الجزائرية بصفة عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة.

1. Programme D'appui aux Pme/pmi privées en Algérie des résultats et une expérience a transmettre.op.cit.p :34.

وقد حقق برنامج (ED- PME) نتائج إيجابية بعد نشر النتائج النهائية له من قبل اللجنة الأوروبية وبناء على هذا تم اقتراح برنامج جديد لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهو برنامج (PME II) ، وسوف يتم تناوله بالتفصيل في المبحث التالي.

المطلب الثاني: المبادلات التجارية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي قبل تطبيق النظام

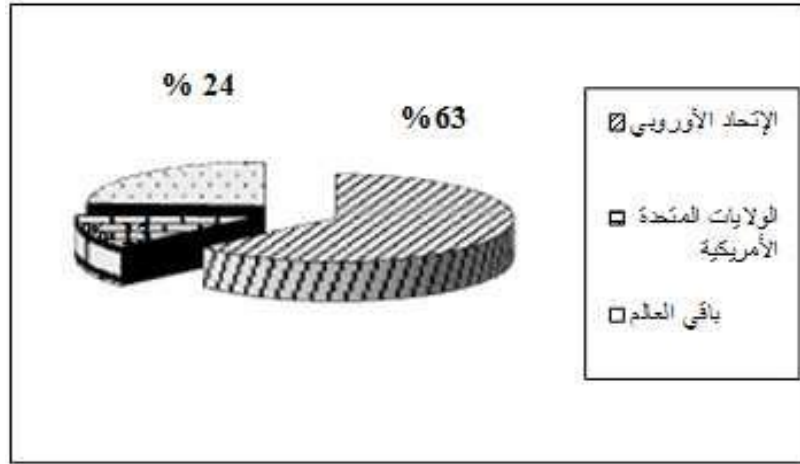
المحاسبي المالي

كان الهدف من وراء تطبيق برنامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ تحسين تنافسية المؤسسات الجزائرية وتطوير قدراتها الإنتاجية حتى يتخلص الاقتصاد الجزائري من تبعيته للمحروقات من خلال تنويع هيكله الصادرات. وسيتم من خلال هذا المطلب توضيح حجم الصادرات والواردات خارج المحروقات مع الاتحاد الأوروبي قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية أي خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية سنة 2010.

1- الصادرات

منذ دخول اتفاقية التعاون التجاري بين الجزائر والاتحاد الأوروبي حيز النفاذ مطلع سبتمبر 2005 اتجهت الجزائر نحو تكثيف معاملاتها وممارساتها مع دول هذا الاتحاد عن طريق المبادلات التجارية. ويمكن تقسيم حجم الصادرات الجزائرية إلى فترتين أساسيتين؛ الأولى قبل 2005، والثانية ابتداء من سنة 2005 ودخول اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية حيز التنفيذ. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكلين رقما (11) و (12).

شكل رقم (11): توزيع صادرات الجزائر قبل الشراكة الأورو-جزائرية (سنة 2002)

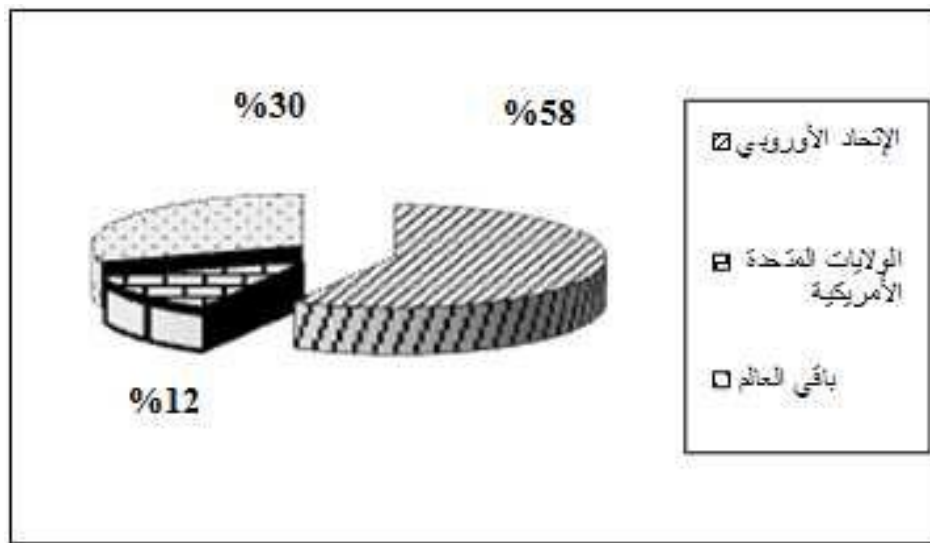


المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى التقرير السنوي للجمارك الجزائرية.

يلاحظ من خلال الشكل رقم (11) أن نصيب الإتحاد الأوروبي قبل دخول اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية من الصادرات الجزائرية هو 24 بالمائة، وهي نسبة معتبرة. في حين أن نصيب الولايات المتحدة الأمريكية هو 63 بالمائة، أما بقية العالم فنصيبه هو 13 بالمائة.

شكل رقم (12): توزيع صادرات الجزائر بعد تطبيق اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية حتى

سنة 2015



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى التقرير السنوي للجمارك الجزائرية (مارس

2016).

ما يمكن استخلاصه من الشكل رقم (12) أنه وابتداءً من سنة 2005 إلى غاية سنة 2015؛ بقي نصيب الاتحاد الأوروبي من الصادرات الجزائرية معتبرا حيث مثل 30 بالمائة من مجموع الصادرات الجزائرية، والولايات المتحدة الأمريكية 12 بالمائة وبقية العالم 58 بالمائة.

وقد شهدت حصيلة الصادرات الجزائرية تصاعدا مستمرا، وذلك راجع إلى زيادة قيمة الصادرات من سنة إلى أخرى، إلا أن هذه الزيادة تعود أساسا إلى زيادة قيمة الصادرات النفطية بسبب ارتفاع أسعار النفط في الأسواق الدولية، باستثناء سنة 2009 أين انخفضت قيمة الصادرات بسبب تدني أسعار البترول من 94.45 دولار للبرميل سنة 2008 إلى 61.06 دولار سنة 2009¹.

ويعتبر الاتحاد الأوروبي الشريك الأساسي للجزائر من حيث الأقاليم الاقتصادية، وتشير الإحصائيات إلى أن أكثر من نصف الصادرات الجزائرية موجهة إلى دول الاتحاد الأوروبي. وشهدت الصادرات لدول الاتحاد الأوروبي ارتفاعا مستمرا باستثناء سنتي 2007 و 2009 أين انخفضت لصالح أمريكا بسبب التأثيرات السلبية للأزمة المالية الدولية لسنة 2008 على الدول الأوروبية إضافة إلى انخفاض أسعار النفط، أين سجلت تراجعا محسوسا. هذا فيما يخص الصادرات الخاصة بالمحروقات أما فيما يخص الصادرات خارج المحروقات؛ فالجزائر تعتمد كثيرا على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتنمية صادراتها خارج المحروقات. ويوضح الجدول رقم (15) قيمة صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية خارج المحروقات خلال الفترة 2005-2010.

1. Evolution des échanges extérieurs de marchandises de ، 2012-2001 la direction technique chargée de la comptabilité nationale, alger ،ONS ،mars, 2014.

الجدول رقم (15): صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية خارج المحروقات خلال الفترة 2005-2010/ الوحدة: مليون دولار

السنة	القيمة	النسبة من إجمالي الصادرات %
2005	907	2
2006	1184	2.2
2007	1332	2.2
2008	1937	2.4
2009	1066	2.3
2010	1526	2.7

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- CNIS, rapport annuel 2015, statistique du commerce extérieurs de l'Algérie ,p:16. Sur le site d'internet: <http://www.cnis.fr/cms/Accueil/statistiques> visité le: 16/05/2019 23:00

من خلال معطيات الجدول رقم (15) يلاحظ أن المساعدات المالية المقدمة في إطار برنامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة قد حققت نتائج إيجابية، إذ أثرت عن ارتفاع قيمة صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية إلى الاتحاد الأوروبي خلال الفترة 2005-2010، حيث ارتفعت هذه القيمة من 907 مليون دولار سنة 2005 إلى قيمة 1184 مليون دولار سنة 2006، وشهدت ارتفاعا خلال سنوات 2007 و2008 إلا أنها شهدت انخفاضا سنة 2009 بسبب بعض القرارات التي اتخذتها الحكومة آنذاك كتعليق

تصدير بعض المواد كالعجائن بالنظر إلى دعم الدولة للقمح الصلب. وقد ارتفعت مجددا إلى أن وصلت سنة 2010 إلى قيمة 1526 مليون دولار. وعلى الرغم من التحسن في قيمة الصادرات غير النفطية للمؤسسات الجزائرية إلى أنها تبقى دون المستوى المطلوب، وتتطلب تعديلات هيكلية في قطاع الصناعة الجزائرية.

2-الواردات

يمكن تقسيم حجم الواردات الجزائرية إلى فترتين أساسيتين؛ الأولى قبل 2005 ؛ والثانية ابتداء من سنة 2005 ودخول اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية حيز التنفيذ.

وخلال الفترة الأولى كانت المبادلات التجارية الجزائرية تتم في المقام الأول مع دول الاتحاد الأوروبي، حيث أنه ابتداء من سنة 2001 حتى سنة 2005 كان يستحوذ على نسبة كبيرة من واردات الجزائر، حيث كانت نسبة الواردات سنة 2001 تقدر بـ 453.059.3 مليون دينار؛ أي 59.2 % من إجمالي الواردات، وهو مؤشر يدل على التركيز الجغرافي للواردات¹.

أما ابتداء من الفترة الثانية في عام 2005 ودخول اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية حيز التنفيذ؛ ظلت المبادلات التجارية منحازة لدول الاتحاد الأوروبي من حيث نسبة واردات الجزائر منها حيث بلغت 54.4% سنة 2006، وظلت في الارتفاع إلى أن وصلت إلى 1.520.305.7 مليون دينار سنة 2010.

المطلب الثالث: الاستثمارات الأوروبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي

سيتم من خلال هذا المطلب دراسة وتحليل التوزيع الجغرافي للدول المستثمرة في الجزائر خلال الفترة 2002-2010 أي قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي بهدف معرفة عدد مشاريع الاستثمار الخاصة بالاتحاد الأوروبي في الجزائر ومقارنتها بمشاريع الدول والأقاليم الأخرى قبل تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

1. Evolution des échanges extérieurs de marchandises de 2012 -2001, Op-cit.

1- التوزيع الجغرافي للدول المستثمرة في الجزائر خلال الفترة 2002-2010

من أجل تحليل الاستثمارات الأجنبية الواردة إلى الجزائر حسب الدول المصدرة خلال الفترة 2002-2010 يمكن إدراج الجدول التالي:

الجدول رقم (16): توزيع المشاريع الاستثمارية الأجنبية المباشرة في الجزائر حسب منطقة الأصل للفترة (2002-2010)

النسبة %	المبلغ (مليون دينار)	عدد المشاريع	المنطقة
18	305008	264	أوروبا
15.6	264602	220	الاتحاد الاوروبي
30.3	513233	37	آسيا
3.5	59559	12	أمريكا
47.3	802097	208	الدول العربية
0.2	4510	1	إفريقيا
0.1	2974	1	أستراليا
0.4	6366	5	الشركات متعددة الجنسيات
100	169348	528	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- www.andi.dz visité le: 15/04/2019 15:00

من خلال معطيات الجدول رقم (16) يلاحظ أن الدول الأوروبية تحتل المرتبة الأولى من حيث عدد المشاريع المسجلة بـ 264 مشروع تليها دول الاتحاد الأوروبي بـ 220 مشروع، وبالتالي فإن دول القارة الأوروبية هي أول مستثمر في الجزائر خلال الفترة (2002-2010). وفي المرتبة الثالثة تأتي الدول العربية بـ 208 مشروع استثماري، ثم دول القارة الآسيوية بـ 37 مشروع. أما دول القارة الأمريكية فاحتلت المرتبة الخامسة بـ 12 مشروع. ويلاحظ ضعف الاستثمارات الإفريقية والأسترالية واستثمارات الشركات متعددة الجنسيات و التي لم تتجاوز في مجموعها 1 بالمائة من إجمالي المبالغ المستثمرة.

2- التوزيع الجغرافي التفصيلي للدول الأوروبية المستثمرة في الجزائر خلال الفترة 2003-2008

من أجل التحليل أكثر لتدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الواردة من الاتحاد الأوروبي يمكن الاستعانة بالجدول التالي:

الجدول رقم (17): التوزيع الجغرافي التفصيلي للمشاريع الاستثمارية الواردة من الدول الأوروبية حسب منطقة الأصل للفترة (2003-2008)/الوحدة: مليون أورو

الدول الأوروبية المستثمرة (المصدرة)	قيمة الاستثمارات	النسبة
ألمانيا	215	3.8
النمسا	-	-
بلجيكا	15	0.3
الدانمارك	8	0.1
إسبانيا	1015	18
فنلندا	-	-
فرنسا	1927	34.9
اليونان	-	-

3.3	187	إيطاليا
2	114	هولندا
5	281	المملكة المتحدة
-	-	السويد
3.4	192	سويسرا
29.3	1654	باقي أوروبا
30	5653	مجموع أوروبا

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- ANIMA, investissement direct étranger vers les pays Med en

2008, face à la crise، étude N° 3 Mars، 2009، p. 160.

بتحليل معطيات الجدول رقم (17) يلاحظ أن مجموع الاستثمارات الأوروبية الواردة إلى الجزائر خلال الفترة 2003-2008 قد مثلت 30 % من مجموع الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر. وقد احتلت فرنسا المرتبة الأولى ضمن المجموعة الأوروبية بنسبة 34.9 %، تلتها إسبانيا بنسبة 18 % من مجموع الاستثمارات الأوروبية، وقد تركزت مجمل الاستثمارات في قطاعات الطاقة، الأشغال العمومية، صناعة الأسمدة، تحلية البحر، حيث استحوذت فرنسا سنة 2008 على 12 مشروع استثماري أما إسبانيا فاستحوذت على أربعة مشاريع¹. وحسب مركز (ANIMA) للدراسات؛ فإنه وعلى الرغم من دخول اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية حيز التنفيذ إلا أن نسبة الاستثمارات الأوروبية في الجزائر قد انخفضت انخفاضاً حاداً يقدر بـ 50 % سنة 2008، مقارنة بسنة 2007 سواء في قيمة التدفقات أو في عدد المشاريع وهذا لم يحدث منذ سنة 2003، حيث أنه تم رصد 29 مشروع استثماري

1. ANIMA، Investissement Direct Etranger vers les pays Med en 2008, face à la crise، étude N° 3/ Mars، 2009 p: 80.

سنة 2008 بقيمة 907 مليون أورو، مقابل 60 مشروع بقيمة 1.8 مليار أورو سنة 2007. ويمكن تفسير هذا الانخفاض إلى بعض الشروط القانونية الخاصة بالاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر خاصة قاعدة 49-51 التي أقرها قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والتي تشترط أن تكون الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر في شكل شراكة، على أن تكون حصة الطرف الجزائري فيها 51 % والطرف الأجنبي 49 %، وهو الأمر الذي أقلق المستثمرين الأجانب وأثر سلبا على قراراتهم الاستثمارية في الجزائر.

المبحث الثاني: إنجازات الشراكة الأورو-جزائرية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

بعد أن تم توضيح ما تم إنجازه في إطار الشراكة الأورو-جزائرية فيما يتعلق ببرامج التأهيل ومنطقة التبادل الحر وكذا عدد المشاريع الاستثمارية الأوروبية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، سيتم من خلال هذا المبحث عرض وتحليل ما تم تحقيقه في إطارها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بالنسبة لنفس المؤشرات السابقة، بهدف إجراء مقارنة واستخلاص تأثير النظام المحاسبي المالي على تطور هذه المؤشرات.

المطلب الأول: برامج تأهيل المؤسسات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خلال الفترة

2016-2010

أصبح الجانب التكنولوجي في المؤسسة ركيزة أساسية تنطلق منها نحو تحسين تنافسيتها، وهذا راجع بالأساس للتطور الحاصل في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، حيث أصبح من الضروري على المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، تبني الأعمال الالكترونية في مختلف نشاطاتها. خاصة في ظل التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني والزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، والذي يتطلب نظم معلومات متطورة وحديثة لضمان تطبيقه بكفاءة وفعالية على غرار الدول الأوروبية. ولتحقيق هذا الهدف وحرصا منها على الاستفادة من التجربة الأوروبية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وعصرنة وتحديث نظم المعلومات المحاسبية لمؤسساتها وفقا للمقاييس الدولية؛ أبرمت الجزائر * اتفاقية مع اللجنة

* ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والصناعات التقليدية ووزارة البريد وتكنولوجيا الإعلام والاتصال.

الأوروبية خلال شهر مارس سنة 2008 لتنفيذ برنامج الدعم والتحكم في تكنولوجيا الإعلام والاتصال (PMEII) أو (ED- PMEII) بعد انتهاء البرنامج الأول (ED- PME). وركز هذا البرنامج على المتطلبات التكنولوجية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي.

1- التعريف بالبرنامج

بعد النتائج النهائية لبرنامج (ED- PME) المعلن عليها من طرف المفوضية الأوروبية سنة 2007 والتي كانت ايجابية. وفي إطار البرنامج التأشير الوطني (PIN) للفترة (2007-2010) الاستثنائي والذي هو امتداد لبرنامج ميديا 02؛ تم الاتفاق على برنامج PMEII ومدته كانت مبرمجة من 03 مارس 2008 إلى غاية 02 مارس 2012¹، إلا أنه تم تسجيل تأخر في انطلاق البرنامج، حيث انطلق فعليا في ماي 2009 وانتهى في 31 ماي 2014.

2- أهداف البرنامج

يهدف برنامج دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتحكم في تكنولوجيا الإعلام والاتصال من أجل تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى تحقيق أربعة أهداف أساسية التالية:²

- ترسيخ إنجازات البرامج السابقة أو الجارية لصالح المؤسسات العاملة بالفعل في عملية التأهيل وذلك لغرض نشر أفضل الممارسات لبقية القطاع.

1. Délégation de la Commission européenne en Algérie ، **Rapport annuel de la coopération UE-Algérie**، sur le site d' internet:

<http://www.deldza.ec.europa.eu>. CE Rapport 2008 int_ext (R).pdf P : 18. visité le 30/10/2012 11:00

2. Programme d'appui aux PME/PMI et à la maitrise des technologies d'information et communication PME II، Dossier de coopération , PME II, 2012, P :04 .

- إنشاء معايير دولية في مجالات المحاسبة والجودة في الشركات الصغيرة والمتوسطة خاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي مما يشجع على تقديم المزيد من الدعم المالي والفني.

- مساعدة المؤسسات المستفيدة من البرامج السابقة للتأهيل في استكمال ما وصلت إليه من نتائج ايجابية.

3- الشرائح المستفيدة من البرنامج وشروط الاستفادة

أول شرط وضعته لجنة تسيير البرنامج للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الراغبة في الاستفادة من الدعم المقدم من البرنامج أن تكون قد استفادت من عمليات تأهيل سواء في إطار البرنامج الوطني أو برنامج (ED- PME) ، وحققت نتائج إيجابية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون ضمن الشرائح التالية:

- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية الخاصة التي تتوفر فيها مجموعة من الشروط هي أن تكون تنشط منذ سنتين على الأقل وعدد عمالها أكثر من 20 عامل دائم إلى 250 عامل وتشغل على الأقل 3 إطارات، وتنشط في قطاعات الصناعة الميكانيكية، الصناعة الغذائية، الصيدلة والصناعة الكيمائية، مواد البناء، السلع المصنعة، صناعة الأحذية والجلود، الصناعة الإلكترونية، الصناعة النسيجية وصناعة الألبسة. ويجب أن يكون رأس مالها الاجتماعي أكثر من 100 مليون دينار جزائري.

- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة التي تنشط في مجال الخدمات التي لها علاقة بالصناعة ويكون عدد عمالها على الأقل خمسة عمال، ويكون رأس مالها الاجتماعي أكثر من 20 مليون دينار جزائري.

4- تقييم الحصيلة النهائية لتمويل عمليات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في

إطار برنامج PMEII

ركز هذا البرنامج على تقديم الدعم التقني واعتماد أساليب التسيير الحديثة ودعم إرساء أنظمة الإبداع واليقظة التكنولوجية وهذا من أجل السيطرة على التكنولوجيات الجديدة للمعلومات والاتصالات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وما يميزه عن برنامج ED- (PME) أنه يقوم بالدعم الفني للجوانب التقنية والاستثمارات اللامادية للمؤسسات أكثر من تركيزه على الدعم المالي والمادي. وحددت اللجنة المكلفة بتسيير البرنامج هدف تأهيل من 100 إلى 200 مؤسسات صغيرة ومتوسطة تتوفر فيها الشروط السابقة الذكر. وقد خصص له غلاف مالي قدر بـ 44 مليون أورو، مساهمة اللجنة الأوروبية فيه هي 40 مليون أورو، 3 مليون أورو تمثل مساهمة الحكومة الجزائرية، 01 مليون أورو المساهمة الخاصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة المستفيدة من البرنامج¹. إلا أن مساهمة الاتحاد الأوروبي المقدرة بـ 40 مليون أورو تعد ضئيلة وغير كافية لتأهيل ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تحديث أنظمتها المحاسبية والمعلوماتية وتطوير منتجاتها وفقا لمعايير الجودة الدولية، وبالتالي فهي تبقى غير مهيأة لدخول منطقة التبادل الحر مع حلول سنة 2020. ويوضح الجدول رقم (18) نتائج الدعم المباشر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إطار برنامج (PME II).

1. Délégation de la Commission européenne en Algérie, **Rapport annuel de la coopération**

UE-Algérie, sur le site d' internet:

<http://www.deldza.ec.europa.eu/> CE Rapport 2010 int_ext (R).pdf, visité le: 30/04/2019 12:00

الجدول رقم (18): نتائج الدعم المباشر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إطار

برنامج PME II

النسبة	العدد	نوع عملية التأهيل
100 %	235	إجمالي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المستفيدة من برنامج PME II
59.57%	140	المؤسسات التي استفادت من التشخيص ووضعت خطة للتأهيل
36.59%	86	المؤسسات التي استفادت من عملية أو مجموعة من العمليات الخاصة بالتأهيل
46.80%	110	المؤسسات التي استفادت من عملية أو مجموعة من العمليات من خلال المساعدة التقنية أو التدريب

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

– La Délégation de l’union Européenne en Algérie، **Rapport sur la coopération UE – Algérie**، Algérie,2014, P P:21–21.

يلاحظ من خلال معطيات الجدول رقم (18) أن 235 مؤسسة قد تلقت الدعم المباشر في إطار برنامج PME II وهذا العدد يفوق ما كان مستهدفا من 100 إلى 200 مؤسسة وبالتالي فنتائجه مقبولة على المستوى الميداني. إضافة إلى أن 140 مؤسسة قد استفادت من عملية التشخيص ووضعت خطة التأهيل، فضلا عن أن 86 مؤسسة قد استفادت من عملية أو أكثر في إطار التأهيل، و 110 مؤسسة استفادت من عملية التدريب والمرافقة في مختلف المجالات.

وما يمكن استخلاصه أن برنامج التأهيل الأول (ED- PME) قد ساهم في التمهيد لتطوير وتحسين وظيفة المحاسبة حسب المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسة الجزائرية

في الفترة التي بدأ فيها التفكير في تعديل الممارسات المحاسبية في الجزائر والانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

أما برنامج التأهيل الثاني (PME II) فقد كان من أهم شروطه ضرورة الاستفادة وتحقيق نتائج إيجابية من البرنامج الأول (ED- PME)، وهذا يعني أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية وتطوير وظيفة المحاسبة قد شجع الاتحاد الأوروبي على منح المزيد من الدعم المالي والتقني بهدف ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي.

والجدير بالذكر أن برامج دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الممولة من قبل الاتحاد الأوروبي قد استمرت وتواصلت إلى غاية يومنا هذا في إطار برنامج (CAP-PME*) حيث تم تأكيد ذلك في 15 مارس 2016 خلال اجتماع ممثلين عن وزارة الصناعة والمناجم مع وفد من الاتحاد الأوروبي في الجزائر، ووقعوا على مذكرة بهدف التحضير لبرنامج جديد لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هو برنامج (CAP-PME)، والذي جاء من أجل ترسيخ الإنجازات السابقة واستكمالها. وقد هدف البرنامج إلى تحقيق ما يلي:¹

- تقييم الأثر النوعي لبرنامجي تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إطار الشراكة الأورو-جزائرية.

- التفكير في أفضل الممارسات لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- توحيد جهود التحديث عن طريق الإجراءات التكميلية.

- إشراك النقابات المهنية.

* capitalisation des acquis des programmes de coopération Algérie-UE pour le développement de la PMEI.

1. حسب النص الكامل للجنة الأوروبية حول مشروع CAP-PME والموضح في الملحق رقم (13).

- تطوير قاعدة بيانات لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من خلال إنشاء بوابة الاتصالات الدائمة والمنظمة مع الهياكل المسؤولة عن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المطلب الثاني: المبادلات التجارية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

بعد التعرف على حجم المبادلات التجارية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ينبغي تحديد حجم هذه المبادلات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، بغية إبراز تأثير هذا التطبيق على تطور حجم المبادلات التجارية، وبالتالي على دخول المؤسسات الجزائرية لمنطقة التبادل الحر مع الاتحاد الأوروبي مطلع سنة 2020.

1-الصادرات

هدفت برامج التأهيل التي تمت الإشارة إليها سابقا إلى تطوير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحديثها في كافة المجالات، ويعد المجال المحاسبي أحد هذه المجالات التي حظيت بدعم مالي وتقني لتسهيل انتقال المؤسسات الجزائرية من المخطط المحاسبي الوطني الذي تم العمل به حوالي 30 سنة، إلى النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. هذا التحول في النظام المحاسبي الذي تطبقه المؤسسات الجزائرية سينمي صادراتها خاصة تلك التي لا تعتمد على المحروقات. وقد شهدت صادرات الجزائر الإجمالية خلال الفترة 2010-2014 نموا متزايدا، ويمكن توضيح ذلك من خلال معطيات الجدول رقم (19) المبين أدناه.

الجدول رقم (19): تطور حجم الصادرات الإجمالية الجزائرية نحو الأقاليم الاقتصادية خلال الفترة 2010-2014/ الوحدة: مليون دينار

السنة	الاتحاد الأوروبي	باقي دول أوروبا	دول أمريكا	الدول العربية	آسيا
2010	2.127.478.2	251.817	1.476.574	150.130	319.642
2011	2.728.125.0	315.105	1.746.923	175.186	395.188
2012	123.20..3.1	262.947	1.591.719	239.855	438.261
2013	3.315.192.3	191.653	976.454	273.801	444.523
2014	3.157.764.0	218.115	748.552.7	289.458	494.009

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا إلى:

- Evolution des échanges extérieurs de marchandises de 2004-2014 , la

direction technique chargée de la comptabilité nationale alger, ONS, octobre

2015.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن الصادرات الجزائرية نحو الأقاليم الاقتصادية المختلفة شهدت تزايدا ملحوظا خلال الفترة 2010-2014، ويبقى الاتحاد الأوروبي الشريك الأول للجزائر خلال هذه الفترة أيضا، تليها دول القارة الأمريكية حيث وصلت نسبة الصادرات إليها إلى 15.2 % سنة 2014 وتسيطر أمريكا الشمالية على نسبة كبيرة منها. وتحتل بقية الدول الأوروبية المرتبة الثالثة كشريك للجزائر بنسب صادرات تتراوح بين 3 % و 6%، وتعتبر الدول الآسيوية رابع الأقاليم التي تصدر لها الجزائر بنسبة 10 %، أما الصادرات اتجاه

الدول العربية فقد شهدت تصاعدا منذ سنة 2010 وبلغت أقصى قيمة لها سنة 2014 حيث بلغت 289.458 مليون دينار.

ويلاحظ أيضا ارتفاع قيمة الصادرات الجزائرية نحو دول الاتحاد الأوروبي من 2.127.478.2 مليون دينار سنة 2010 إلى 2.728.125.0 مليون دينار سنة 2011 لتصل إلى أقصى قيمة لها سنة 2014 بقيمة 3.157.764.0 مليون دينار. وفي ذات السياق نجد أن من بين أول عشر دول تصدر لها الجزائر هناك ست دول من الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى تركيا وثلاث دول من القارة الأمريكية. وتعتبر فرنسا وإيطاليا وإسبانيا؛ دول الاتحاد الأوروبي التي تتصدر قائمة زبائن الجزائر خلال سنة 2014 بنسب 15.2 %، 13.2 %، 11 % على الترتيب مقابل 7.7 % للولايات المتحدة الأمريكية¹. وخلال إحدى عشر شهرا من سنة 2016 احتلت إيطاليا المرتبة الأولى في قائمة أهم زبائن الجزائر بـ 4.411 مليون دولار، تليها إسبانيا بـ 3.241 مليون دولار، ثم فرنسا بـ 2.949 مليون دولار.

ويعزى ارتفاع صادرات الجزائر نحو دول الاتحاد الأوروبي إلى سببين رئيسيين أولهما ارتفاع أسعار النفط في السوق الدولية، والثاني هو نجاح برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إطار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية في تحديث وتطوير أعمال وأنشطة هذه المؤسسات بما فيها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي الدولي.

وما يمكن استخلاصه هو أن تطبيق النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2014 قد ساهم جزئيا في زيادة الصادرات الجزائرية نحو الاتحاد الأوروبي بفضل توافق الممارسات المحاسبية والكشوف المالية للمؤسسات الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية.

وللتعمق أكثر في التحليل وتحديد تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على زيادة الصادرات نحو دول الاتحاد الأوروبي الذي يعتبر الشريك الأول للجزائر من حيث الصادرات؛ ينبغي كذلك التعرف على صادرات الجزائر خارج المحروقات خلال فترة

1 www.andi.dz visité le: 15/05/2019 15:00

2010-2014، والتي تساهم فيها بالدرجة الأولى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي حظيت باهتمام كبير في إطار برامج التأهيل، والتي شهدت خلال هذه الفترة كذلك تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعاملاتها المحاسبية. والجدول رقم (20) يوضح تطور صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة غير النفطية في الجزائر خلال الفترة 2010-2015.

الجدول رقم(20): تطور صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة غير النفطية في

الجزائر خلال الفترة 2010-2015/الوحدة: مليون دولار

السنة	القيمة	النسبة من الصادرات الإجمالية %
2010	1526	2.7
2011	2062	2.8
2012	2062	2.9
2013	2014	3.1
2014	2582	4.1
2015	2063	5.5

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- CNIS, rapport annuel 2015,statistique du commerce extérieurs de l'Algérie ,p :16 sur le site d'internet:

<http://www.cnis.fr/cms/Accueil/statistiques> visité le: 16/05/2019

23:00

يلاحظ من خلال معطيات الجدول رقم (20) أن الصادرات غير النفطية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية قد تجاوزت لأول مرة حاجز 2 مليار دولار أمريكي في سنة 2011 وبقيت مستمرة بهذه الوتيرة حتى سنة 2015 حيث بلغت 2.06 مليار دولار، أي بنسبة 5.5 % من الصادرات الإجمالية، وهذا بفضل الدعم الذي تقدمه الدولة الجزائرية لهذه المؤسسات سواء من خلال برامج الدعم المحلية أو برامج الدعم المالي والتقني والفني في

إطار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية، فضلا عن أن الفترة 2011-2015 قد شهدت الانطلاقة الفعلية لتطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل كل المؤسسات الاقتصادية الخاصة الجزائرية، مما يدل على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهم في زيادة قيمة الصادرات غير النفطية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر خلال الفترة 2011-2015.

ولمعرفة التوزيع الجغرافي التفصيلي للدول الأوربية المستوردة من الجزائر خلال سنة 2015؛ يتم إدراج الجدول رقم (21) الموضح أدناه.

الجدول رقم (21): أهم الدول الأوربية التي تستورد من الجزائر /الوحدة مليون دولار

2015		الدول
%	القيمة	
29.15	222.8	فرنسا
	5	
18.20	170.3	إسبانيا
	0	
10.14	97.61	إيطاليا
9.21	82.92	بلجيكا
6.13	56.14	سويسرا
5.11	51.20	هولندا

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

– <http://www.cnis.fr/cms/Accueil/statistiques> visité le: 16/05/2019

23:00

يلاحظ من الجدول أعلاه أن فرنسا تحتل المرتبة الأولى من بين الدول الأوربية التي تستورد من الجزائر، حيث تستورد ما قيمته 222.85 مليون دولار بنسبة 29.15 بالمائة من

هيكل الصادرات الجزائرية، تليها إسبانيا بقيمة إجمالية تصل إلى 170.30 مليون دولار. وفي المرتبة الثالثة تأتي إيطاليا بقيمة 97.61 مليون دولار. أما هولندا فتأتي في آخر الترتيب بقيمة 51.20 بالمائة.

وما يمكن استخلاصه هو أن فرنسا وإسبانيا وإيطاليا تمثل أولى دول الاتحاد الأوروبي المتعاملة مع الجزائر في شق الصادرات النفطية وغير النفطية، وقد زادت تعاملاتها خلال الفترة 2010-2015 وهي فترة تأهيل المؤسسات الجزائرية وتطبيق النظام المحاسبي المالي.

2-الواردات

يمكن توضيح تطور حجم الواردات الجزائرية مع أهم الأقاليم الاقتصادية خلال الفترة 2010-2015 من خلال ما يوضحه الجدول رقم (22).

الجدول رقم (22): تطور حجم الواردات الجزائرية مع أهم الأقاليم الاقتصادية خلال

الفترة 2010-2015/الوحدة: مليون دينار

السنة	الاتحاد الأوروبي	باقي دول أوروبا	دول أمريكا	الدول العربية	آسيا
2010	1.520.305.7	207.890.1	372.293.2	134438	730.613
2011	1.793.536.8	189.512.5	483.265.2	178595	725.758
2012	2.042.773.8	311.457.5	466.871.9	183.200	815.080
2013	2.282.239.7	307.875.6	503.342.2	273.149	924.374
2014	2.393.773.5	332.031.4	605.930.9	217.224	1.093.306

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- Evolution des échanges extérieurs de marchandises de 2004-2014 , la direction technique chargée de la comptabilité nationale alger, ONS, octobre

يلاحظ من خلال الجدول رقم (22) أن المبادلات التجارية ظلت منحازة لدول الاتحاد الأوروبي من حيث نسبة الواردات خلال الفترة 2010-2015 حيث ظلت في الارتفاع إلى أن بلغت 2.393.773.50 مليون دينار سنة 2014، إلا أن حصة الاتحاد الأوروبي من الواردات الإجمالية انخفضت إلى 50.7 % لصالح منطقة آسيا وبالتحديد الصين، وبالمقارنة مع عام 2014؛ انخفضت الواردات القادمة من دول الاتحاد الأوروبي بنسبة 14.62% من 29.68 مليار دولار في سنة 2014 إلى 25.34 مليار دولار سنة 2015¹.

نلاحظ أن آسيا أصبحت ثاني المناطق التي تستورد منها الجزائر بعدما كانت في المرتبة الرابعة، حيث ارتفعت الواردات من 16.2 % سنة 2005 إلى 24.3% سنة 2010 ثم ارتفعت إلى 1.093.306.40 مليون دينار سنة 2014 ، ثم شهدت انخفاضا بنسبة 18.6% تقريبا من 17.68 مليار دولار عام 2014 إلى 14.39 مليار دولار عام 2015. ثم تأتي منطقة أمريكا في المرتبة الثالثة بعدما كانت في المركز الثاني، حيث بلغت أقصى نسبة واردات منها 16 % سنة 2007 ثم انخفضت إلى 12.9 % سنة 2014 ثم نلاحظ أن باقي دول أوروبا أصبحت في المركز الرابع حيث بدأت نسبة الواردات في الانخفاض من 12.1 % سنة 2005 إلى 7 % سنة 2014 ، كما نلاحظ أن الدول العربية بالرغم من الزيادة التي تحققت في قيمة الواردات السلعية بالأرقام المطلقة من 134438 مليون دينار سنة 2010 إلى 217.224 مليون دينار سنة 2014، إلا أن نسبتها من مجموع الواردات الجزائرية لاتزال صغيرة جدا لا تتعدى 4 %.

المطلب الثالث: الاستثمارات الأوروبية في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد تم صياغة المعايير المحاسبية الدولية حتى تستجيب الكشوف المالية لاحتياجات المستثمرين الأجانب وتسهل أعمالهم في الدول المستثمر فيها، وهذا ما يفترض أن يضمه تطبيق النظام المحاسبي المالي، لهذا سيتم من خلال هذا المطلب دراسة وتحليل عدد وقيمة

1. CNIS, rapport annuel 2015, Op-Cit, p:16.

الاستثمارات الأوروبية في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي لتحديد تأثيره على حجم المشاريع الاستثمارية الواردة من أوروبا خلال الفترة 2010-2017.

1- تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الصادرة والواردة للجزائر خلال الفترة 2010-2017

يمكن توضيح تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الصادرة والواردة إلى الجزائر خلال فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال معطيات الجدول رقم (23).

الجدول رقم (23): تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الصادرة والواردة للجزائر خلال

الفترة 2010-2017/الوحدة: مليون دولار

الاستثمار الأجنبي المباشر	التدفقات		الأرصدة
	الواردة	الصادرة	
2010	2,301.2	220.5	19,540.2
2011	2,580.4	533.5	22,120.6
2012	1,499.4	- 41.3	23,620.0
2013	1,684.0	- 268.3	25,312.9
2014	1,506.7	- 18.3	26,819.6
2015	-584.0	103.2	26,232.3
2016	1,635.0	46.0	27,871.0
2017	1,203.0	- 4.0	29,053.0

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، نشرة ضمان الاستثمار، العدد

02، الكويت، 2018، ص: 13. على الموقع الإلكتروني: www.dhaman.org تم

الاطلاع يوم: 2019/05/24 22:00

يلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه أن تدفقات الاستثمار الأجنبي الواردة إلى الجزائر قد شهدت انخفاضا سنة 2012 حيث بلغت قيمة 1,499.4 مليون دولار بعد أن سجلت قيمة 2,580.4 سنة 2011 وقيمة 2,301.2 سنة 2010، وقد سجلت سنة 2015 قيمة سلبية قدرت بـ 584.0 مليون دولار، ثم ارتفعت مجددا خلال سنتي 2016، 2017 بقيمة 1,635.0 و 1,203.0 على الترتيب.

وما يمكن استخلاصه هو عدم تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الواردة إلى الجزائر حيث بقيت قيمتها ثابتة نسبيا ولم ترتفع ارتفاعا كبيرا لأن استقطاب عدد كبير من المشاريع الاستثمارية يتطلب تعديلات في القوانين والأنظمة الخاصة بالاستثمارات الأجنبية في الجزائر إلى جانب منح المزيد من المزايا والتسهيلات للمستثمرين الأجانب وهو الأمر الذي لم يحدث في الجزائر حيث يندرج ذلك في إطار المساس بالسيادة الوطنية. هذا فضلا عن الأوضاع الأمنية والسياسية غير المستقرة وضعف الاقتصاد الوطني وعدم تنوعه واعتماده الدائم على مورد واحد هو البترول، كل هذا ساهم في تقليص نصيب الجزائر من الاستثمارات الأجنبية المباشرة مقارنة بغيرها من الدول العربية خاصة المغرب.

وللتعمق أكثر في التحليل ينبغي تحديد التوزيع الجغرافي للأقاليم الاقتصادية المستثمرة في الجزائر خلال نفس الفترة وهو ما سيتم فيما سيأتي.

2- التوزيع الجغرافي للدول المستثمرة في الجزائر خلال الفترة 2010-2017

يمكن تحديد التوزيع الجغرافي للدول المستثمرة في الجزائر خلال الفترة 2010-2017 من خلال معطيات الجدول رقم (24) الذي يوضح توزيع تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر حسب الأقاليم المستثمرة ما بين يناير 2013 وديسمبر 2017 .

الجدول رقم (24): توزيع تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر حسب الأقاليم المستثمرة ما بين يناير 2013 وديسمبر 2017 / الوحدة: مليون دولار

الأقاليم المستثمرة	التكلفة	النسبة %
آسيا والمحيط الهادئ	6,965	48.7
أوروبا الغربية	4,056	28.4
الدول الأوروبية الناشئة	2,328	16.3
أفريقيا	554	3.9
الشرق الأوسط	317	2.2
أمريكا الشمالية	59	0.4
أمريكا اللاتينية والبحر الكاريبي	13	0.1

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، نشرة ضمان الاستثمار، العدد 02، الكويت، 2018، ص: 13. على الموقع الإلكتروني: www.dhaman.org تم الاطلاع يوم: 22:00 2019/05/24

من خلال معطيات الجدول أعلاه يتضح أن دول آسيا وإقليم المحيط الهادئ تحتل المرتبة الأولى من حيث الأقاليم المستثمرة في الجزائر بنسبة 48.7 % وتأتي في مقدمة هذه الدول الصين. أما الدول الأوروبية الغربية والناشئة فتأتي في المرتبة الثانية بنسبة 44.7% من مجموع الاستثمارات الواردة إلى الجزائر خلال الفترة 2013-2017، تليها الدول الإفريقية بنسبة 3.9 % ثم دول الشرق الأوسط بنسبة 2.2 % ثم تأتي دول أمريكا الشمالية واللاتينية وإقليم البحر الكاريبي في ذيل القائمة بنسب لا تتجاوز 1 %.

وما يمكن استخلاصه هو أن الدول الآسيوية على رأسها الصين قد حلت محل الشريك الأول والأساسي للجزائر وهي الدول الأوروبية خاصة فرنسا وإسبانيا وإيطاليا في تكلفة

الاستثمارات. إذن لم يؤثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر من الدول الأوروبية في ظل اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، حيث تراجعت استثماراتها لصالح الصين، كما أن كبرى الشركات المستثمرة في الجزائر لم تعد شركات أوروبية بل هي شركات صينية وهو ما يبينه الجدول رقم (25) الموضح أدناه.

الجدول رقم (25): أهم خمس شركات مستثمرة في الجزائر ما بين يناير 2013

وديسمبر 2017

الشركة	البلد	التكلفة
China State Construction Engineering Corporation	الصين	3,300
Indorama	سنغافورة	3,151
Grupo Ortiz Construcción y Servicios Del Mediterraneo	اسبانيا	2,209
Tosyali Holding	تركيا	1,397
Taypa Tekstil	تركيا	900

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، نشرة ضمان الاستثمار، العدد 02، الكويت، 2018، ص: 13. على الموقع الإلكتروني: www.dhaman.org تم الاطلاع يوم: 22:00 2019/05/24

يلاحظ من الجدول رقم (25) أن أهم شركة أجنبية مستثمرة في الجزائر خلال الفترة 2013-2017 هي شركة بناء صينية، تليها الشركة السنغافورية (Indorama)، ثم تأتي في المرتبة الثالثة شركة البناء الإسبانية الموضحة أعلاه، وتأتي الشركات التركية في المرتبة الخامسة والسادسة. إذن وكما يلاحظ غابت الشركات الفرنسية التي تعتبر الشريك الأول والأساسي للجزائر عن قائمة أهم خمس شركات مستثمرة في الجزائر، ويلاحظ أيضا غياب

الشركات الإيطالية التي تعتبر كذلك من أهم الشركاء الأوروبيين للجزائر. وحتى الدول الأوروبية الناشئة ليس لها مكان ضمن هذه القائمة. وقد حظيت إسبانيا فقط من الدول الأوروبية بمكان واحد ممثل في شركة البناء التي يوضحها الجدول أعلاه. وقد مالت كفة الاستثمار في الجزائر لصالح الشركات الآسيوية. ومن خلال هذا التحليل يتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية لم يكن داعما للشراكة الأورو-جزائرية في شقها المتعلق بالاستثمار الأجنبي المباشر، ويمكن إرجاع ذلك إلى ضعف الحوافز والمزايا والتسهيلات الاستثمارية التي تقدمها الجزائر للمستثمرين الأجانب، الأمر الذي لم يكن ملائما ومناسبا للمستثمرين الأوروبيين الراغبين في مزيد من التسهيلات خاصة ما يتعلق بالعمارة وملكية الأراضي الاستثمارية.

المبحث الثالث: انعكاسات اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية على الاقتصاد الجزائري في

ظل النظام المحاسبي المالي

على الرغم من المكاسب التي سيحققها الاقتصاد الوطني من اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية لاسيما في جانبها المتعلق بتأهيل ومرافقة المؤسسات الوطنية ماليا وفنيا وتقنيا؛ إلا أن اتفاق الشراكة الموقع بين الجزائر والاتحاد الأوروبي يحمل في طياته آثارا جانبية تضر بالاقتصاد الوطني وتتعكس سلبا على توازناته خاصة في جانب الجباية الجمركية، الميزان التجاري، النسيج الصناعي، العمالة.

المطلب الأول: أثر الاتفاقية على الجباية الجمركية والميزان التجاري

يمارس التفكيك الجمركي وتحرير المبادلات ضغطا على توازن المالية العمومية والميزان التجاري. وهذا من خلال التخفيض في الإيرادات الجمركية التي تساهم بحصة هامة في مجموع إيرادات الدولة، غير أن تأثيرها يختلف من دولة لأخرى، وهذا راجع إلى مدى الحماية المفروضة من قبل كل دولة، إضافة إلى أن التفكيك الجمركي من جانب واحد سينعكس سلبا على وضعية الميزان التجاري.

1- أثر الاتفاقية على الإيرادات الجمركية

حسب بعض التقديرات التي أعدتها وزارة المالية سنة 2005 حول الآثار المرتقبة لاتفاقية الشراكة الأورو -جزائرية ومنطقة التبادل الحر؛ أن نقص القيمة النهائية لموارد الدولة من الحقوق الجمركية والرسم على القيمة المضافة على الواردات في غضون سنة 2018 ستكون في حدود نسبة ثلاثة بالمائة من الناتج المحلي الإجمالي لسنة 2004. وتوقعت نفس الجهة خسائر في الميزانية العامة كما يلي:¹

- خسائر الميزانية سنة 2006 (تاريخ التفكيك الكلي للقائمة الأولى من السلع) بفقدان ما قيمته 26.3 مليار دينار جزائري من الإيرادات الناتجة عن الحقوق الجمركية والرسم على القيمة المضافة، أي بنسبة 0.4 بالمائة من الناتج المحلي الإجمالي لسنة 2004 .

- خسائر الميزانية سنة 2008 (تاريخ بداية التفكيك الجمركي لقائمتي السلع الثانية والثالثة)، حيث سيتم خسارة ما قيمته 40.5 مليار دينار جزائري من الحقوق الجمركية والرسم على القيمة المضافة على الواردات، أي بنسبة 0.7 بالمائة من الناتج المحلي الإجمالي لسنة 2004.

- خسائر الميزانية سنة 2013 (تاريخ التفكيك النهائي والكلي على القائمة الثانية من السلع. حيث يحتمل أن تفقد الجزائر ما مقداره 118 مليار دينار جزائري من الحقوق الجمركية والرسم على القيمة المضافة، أي بنسبة 1.9 بالمائة من الناتج المحلي الإجمالي لسنة 2004

- خسائر الميزانية سنة 2018 (تاريخ التفكيك النهائي للقائمة الثالثة من السلع) بفقدان ما قيمته 188.8 مليار دينار جزائري من الحقوق الجمركية والرسم على القيمة المضافة، أي بنسبة % 3.1 من الناتج المحلي الإجمالي لسنة 2004.

1. Ministère des finances, **Accord d'association avec l'union européenne, « contenu & impact »**, les impacts prévisibles de l'accord d'association avec l'UE sur le budget de l'État et le niveau de la protection tarifaire en Algérie, 2005, pp: 48-51.

وهذا الحجم من التأثير في الخسائر في الإيرادات العامة للدولة يعطي دلالة قوية حول الاختلال الذي سيخلفه هذا الاتفاق نتيجة التفكيك الجمركي على المالية العامة لدول جنوب المتوسط عامة والجزائر خاصة، لاسيما إن لم تتمكن من تعويض هذه الخسارة في الموارد عن طريق تخفيض مقابل في النفقات العامة لأهمية الحاجة إلى بناء الهياكل القاعدية والنفقات الإضافية لتمويل عملية التحول القطاعي الناتج عن مواجهة المنافسة الأوروبية المتزايدة. وحسب التقييم الذي أجرته المديرية العامة للجمارك فإن الجزائر قد تكبدت خسائر بقيمة 8 مليارات دولار أمريكي منذ دخول اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي حيز التنفيذ في سبتمبر سنة 2005، وهو ما يمكن توضيحه من خلال الجدول رقم (26) الموضح أدناه.

جدول رقم (26): الخسائر الجبائية للجزائر في إطار الشراكة الأورو-جزائرية خلال

الفترة

2013-2005 / الوحدة (مليار دولار)

السنة	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
قيمة الخسارة الجبائية	7.7	31	38.8	75	85.3	76.7	104	110.1	130

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى الموقع الإلكتروني أدناه:

<http://www.douane.gov.dz>, visité le 30-11-2018, 15:00

يلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة الخسارة الجبائية شهدت ارتفاعا ملحوظا ابتداء من تاريخ سريان الاتفاقية حتى سنة 2013، حيث ارتفعت من قيمة 7.7 مليار دولار في سنة 2005 إلى 31 مليار دولار في السنة الموالية وهو ارتفاع قياسي. وقد وصل إلى قيمة 130 مليار دولار سنة 2013، ما يشكل خطورة كبيرة على توازنات الدولة. ولتوضيح نسبة الجبائية

الجمركية غير المحصلة من الاتحاد الأوروبي إلى إجمالي الجباية الجمركية خلال الفترة 2005-2016 يتم إدراج الجدول رقم (27) فيما يلي.

الجدول رقم (27): نسبة الجباية الجمركية غير المحصلة من الاتحاد الأوروبي إلى إجمالي الجباية الجمركية خلال الفترة 2005-2016/ الوحدة: مليار دينار

السنة	مجموع الإيرادات الجمركية غير المحصلة	الإيرادات الجمركية	النسبة %
2005	9,945	147.980	6.7205
2006	35,837	117.080	30.6090
2007	45,677	120.753	37.8268
2008	92,945	121.300	76.6241
2009	109,363	149.600	73.1036
2010	92,728	170.300	54.4498
2011	129,252	160.400	80.5810
2012	127,972	232.850	54.9590
2013	149,713	228.300	65.5773
2014	153,557	485.7	31.6156
2015	158,979	517.000	30.7503
2016	141,953	555.350	25,5610

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصاء التابع للجمارك CNIS على الموقع الإلكتروني:

تم الاطلاع يوم: 2018/12/25 22:00 <http://www.cnis.fr/cms/Accueil/statistiques>

يتبين من معطيات الجدول السابق أن مجموع الإيرادات الجمركية غير المحصلة تشكل نسبا كبيرة من إجمالي الإيرادات الجمركية، حيث تراوحت بين 6.7205 % و 80,5810

% وبنسبة متوسطة بلغت 47.3648 % وهذه نسبة كبيرة جدا تعتبر كنتيجة منطقية لارتباط التجارة الخارجية للجزائر بالاتحاد الأوروبي، وبالتالي فإن الجباية الجمركية الجزائرية خسرت بشكل كبير من جراء هذه الاتفاقية التي تعتبر غير متكافئة الفرص.

2- أثر الاتفاقية على التجارة الخارجية والميزان التجاري

سيكون للتفكيك الجمركي من جانب واحد إزاء السلع الصناعية القادمة من الإتحاد الأوروبي أثر كبير على الميزان التجاري للجزائر. وهذا بسبب زيادة الواردات من السلع الصناعية القادمة من أوروبا بوتيرة أكبر من الصادرات في المدى القصير. وهو أثر منطقي ناتج عن الشروط الهيكلية والتنظيمية الجديدة، حيث ستنشأ هذه الزيادة عن طريق ما يسمى بتحويل التجارة لصالح الدول الصناعية التي سوف تستفيد من هذا التفكيك الجمركي. لكن سرعان ما ستتغير الوضعية على المدى المتوسط والبعيد باتجاه زيادة الصادرات بسبب إعادة التخصيص في عوامل الإنتاج، وهذا لا يتأتى إلا إذا كان الجهاز الاقتصادي للبلد مرنا والسياسة الاقتصادية تتسم بالاستقرار، إضافة إلى زيادة تدفق رؤوس الأموال وجذب الاستثمار الأجنبي.

إضافة إلى ما سبق فإن التفكيك الجمركي لن تستفيد منه الجزائر من حيث المزايا التفضيلية على صادراتها تجاه السوق الأوروبية وذلك للأسباب الآتية:¹

- أن الرسوم الجمركية المفروضة على الواردات من الدول الأخرى في الدول الأوروبية متدنية، وليس لها تأثير على تقليص الواردات إلى أوروبا، بل تعتمد على معايير أخرى صحية، بيئية، مواصفات فنية، معايير الجودة والتي ستؤدي إلى الحد من دخول السلع الجزائرية إلى السوق الأوروبية في حالة عدم تطابقها مع هذه المعايير.

- أن أوروبا منضمة إلى المنظمة الدولية للتجارة، وهو ما يجبرها على منح جميع الدول الأعضاء في المنظمة نفس المزايا التي تمنحها لأي دولة أخرى، وهذا استنادا لمبدأ الدولة

1. بن سميحة عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

الأولى بالرعاية. إضافة إلى ذلك، فإن الإتحاد الأوروبي قام بإبرام اتفاقيات تحرير تجارة مع معظم الدول الأخرى سواء الأمريكية أو الآسيوية، وهذا ما يجعل الصادرات الجزائرية خاضعة للمنافسة في الأسواق الأوروبية من طرف صادرات دول جنوب وشرق آسيا والدول الأخرى في إفريقيا والكاربيبي والمحيط الهادي وأمريكا اللاتينية.

المطلب الثاني: آثار الاتفاقية على النسيج الصناعي والعمالة

ستواجه المؤسسات الجزائرية واقعا جديدا يطرح فرصا وتحديات كبيرة، وينشئ منافسة قوية من المؤسسات الأوروبية بفعل تفكيك الحقوق الجمركية التي كانت تواجه السلع الأوروبية عند دخولها السوق الجزائري. إلى جانب إعادة تخصيص العمل في بعض القطاعات.

1- آثار الاتفاقية على النسيج الصناعي

لعل الفرص المتاحة أمام المؤسسات الجزائرية تتمثل في إمكانية اقتحام سوق أوروبي واسع مفتوح بتعداد 380 مليون مستهلك وبمتوسط دخل فردي يضاوي 20 ألف دولار سنويا. أما التحديات التي ستواجهها المؤسسات الجزائرية فتتمثل في رفع الاحتكار التي ظلت تعمل في إطاره لفترة طويلة. ناهيك عن عدم مراعاتها للمواصفات والجودة طالما أن المستهلك ليس له الاختيار إلا اقتناء السلعة المتوفرة، وبالتالي فإن المؤسسات الجزائرية ستفكر في عامل الجودة والمواصفات القياسية والصحية والبيئية ورفع الكفاءة الإنتاجية والتحكم في التكاليف، وهذا ليس فقط على مستوى استخدامها للمواد الأولية بل على مستوى التغليف والتعليب والتعبئة أيضا، لاسيما أمام اختفاء النظام التفضيلي القائم على أساس التنازلات من طرف واحد وهو الإتحاد الأوروبي، وبرزت اتفاقية من الجيل الجديد تقوم على مبدأ المعاملة بالمثل بين الطرفين الموقعين على هذا الاتفاقية¹.

1. بن سميحة عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: 157.

ومن الآثار المتوقعة على القطاع الصناعي أيضا ما يتعلق بمجال استيراد المعدات ذات التقنية العالية أو المتوسطة من أوروبا، حيث ستؤدي إلى عرقلة أي تقدم جزائري في صناعة هذه المعدات، ويؤثر على عملية تحديث الإنتاج الصناعي الجزائري¹.

2- آثار الاتفاقية على العمالة

من الآثار المترتبة على سوق العمل أن تحرير المبادلات التجارية سيؤدي إلى إعادة تخصيص العمل في بعض القطاعات، مما يؤدي إلى نشوء بطالة ناجمة عن تحويل العمل أو التسريح لأن تفكيك الحواجز الجمركية وغير الجمركية سيؤدي إلى رفع المنافسة، وهي بدورها تؤدي إلى اختفاء المؤسسات الأقل منافسة. كما قد يؤدي التفكيك الجمركي إلى انخفاض الأجور في القطاعات ذات الوفرة في اليد العاملة. وبالتالي لابد من مواجهة هذه الآثار باعتماد إجراءات حمائية للصناعات الفتية، إلى جانب المساعدة الأوروبية في المجال الاجتماعي. ويمكن تعويض هذه الآثار بخلق مناصب الشغل في القطاعات القادرة على التصدير في المدى المتوسط أو البعيد.

1. بشير مصطفى، الشراكة الأجنبية ومبدأ حماية المنتج الوطني، مداخلة ضمن الملتقى الاقتصادي الثامن، نادي الدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، يومي 09 و 10 ماي، 1999، الجزائر، ص: 17-21.

خلاصة الفصل السادس

من خلال هذا الفصل تمت دراسة وتحليل البرامج الأوروبية لدعم وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وحجم الواردات والصادرات الجزائرية من وإلى دول الاتحاد الأوروبي وحجم وعدد الاستثمارات الأوروبية الواردة إلى الجزائر؛ قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي وبعده، وذلك بهدف استخلاص تأثيره على مسار ونتائج اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية. وخلاصة هذا الفصل مفادها أن البرامج الأولية لدعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الممولة من قبل الاتحاد الأوروبي قد أولت أهمية قصوى لتطوير وتحديث كل وظائف المؤسسة الجزائرية، والوظيفة المحاسبية أحد هذه الوظائف، وقد نالت نصيباً من الدعم والتأهيل، وكانت بمثابة خطوة أولية في طريق تبني المعايير المحاسبية الدولية، وبعد تحقيق التوافق مع هذه المعايير من خلال النظام المحاسبي المالي كان هذا الأخير داعماً لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية في جانبها المتعلق ببرامج دعم وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصادرات. أما فيما يتعلق بحجم وعدد المشاريع الاستثمارية الواردة من دول الاتحاد الأوروبي فليس هناك تأثير لتطبيق النظام المحاسبي المالي عليها.

الخاتمة العامة

بغية تأهيل الاقتصاد الجزائري وتسريع عملية اندماجه في الاقتصاد الدولي، توجهت الجزائر نحو توقيع اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية مع دول الاتحاد الأوروبي. وتم تحديد جملة من الأهداف المتوقعة من هذه الاتفاقية، يأتي في مقدمتها؛ تطوير التعاون الاقتصادي بين الطرفين في جميع المجالات خاصة في مجال الاستثمار الأجنبي.

لكن بعد مرور قرابة عشرين سنة على توقيع اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية، تبقى النتائج التي تم تحقيقها من خلالها محدودة، ولم يتم تجسيد إلا جزء يسير من الأهداف المسطرة خاصة بالنسبة للطرف الجزائري، الذي أدرك ضرورة أن تترافق إستراتيجية الانفتاح الاقتصادي والدخول ضمن تكتلات اقتصادية؛ بتطبيق إصلاحات جذرية في البيئة المحاسبية التي تعمل فيها مؤسساته حتى تتقارب ممارساتها المحاسبية مع شركائها الأوروبيين. خاصة بعد تطبيق دول الاتحاد الأوروبي للمعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2005، ما يجعلها رائدة في تبنيها، وبالتالي فإن تدعيم اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية وتفعيلها يتطلب تحديث لوظائف المؤسسات الجزائرية بما فيها الوظيفة المحاسبية، وقد تم ذلك فعلا في إطار برامج دعم وتأهيل فئة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الممولة من قبل الاتحاد الأوروبي. ولمواصلة الدعم اشترط الاتحاد الأوروبي تطبيق النظام المحاسبي المالي. وعليه فإن تطبيقه قد أثر على النتائج المحققة في إطار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية. وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج يمكن سردها فيما سيأتي

1- نتائج الدراسة

-ظهرت المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التقارب والتوافق بين الكشوف المالية والحسابات وإزالة الاختلاف بين الممارسات المحاسبية للدول، وعليه فإن النظام المحاسبي المالي وباعتباره مستمدا من هذه المعايير، لا تظهر فعالية تطبيقه إلا إذا كان متوافقا تماما معها.

- صممت المعايير المحاسبية الدولية بالأساس للتطبيق في المؤسسات الكبيرة والمدرجة بالبورصة، لكن في الجزائر أغلبية المؤسسات غير مدرجة بالبورصة أو صغيرة ومتوسطة، مما يؤثر على البيئة الاقتصادية وتظهر صعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- بعد إصدار وتطبيق النظام المحاسبي المالي، أصبح يتميز بالجمود نتيجة لعدم متابعته ومسايرته للتعديلات التي تطرأ دورياً على المعايير المحاسبية الدولية، حيث أصبح لا يتوافق معها في عدة جوانب.

- يعتبر برنامج ميدا المخصص للجزائر الوسيلة التي تم الاعتماد عليها لتمويل اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية وعلى الرغم من ضعف المبالغ الممنوحة في إطار هذا البرنامج مقارنة بالدول المغاربية الأخرى، إلا أن تم من خلاله توقيع برامج التأهيل المخصصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة و التي حققت نتائج إيجابية في تطوير وتحديث وظائف هذه المؤسسات، ومن بينها الوظيفة المحاسبية.

- للشراكة الأورو-جزائرية عدة جوانب؛ الجانب الأول منطقة التبادل الحر بغرض تنمية حجم وقيمة الصادرات بين الجزائر والاتحاد الأوروبي في إطار منطقة التبادل الحر التي تم تأجيلها إلى غاية سنة 2020 بسبب عدم جاهزية واستعداد المؤسسات الجزائرية للدخول في غمار المنافسة القوية والشديدة من طرف المؤسسات الأوروبية وكذا اعتمادها على تصدير المحروقات بالدرجة الأولى ما شكل عائقاً حقيقياً أمام تجسيد منطقة التبادل الحر. أما الجانب الثاني لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية فتتمثل في برامج الدعم والتأهيل الموجهة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي يعول عليها كثيراً من قبل كل الدول في النهوض بالاقتصاد وتطوير كفاءته الإنتاجية وهياكله الصناعية. أما الجانب الثالث فهو الاستثمارات المباشرة خاصة تلك الواردة من دول الاتحاد الأوروبي والتي يمكن الاستفادة من خبراتها الفنية والتكنولوجية.

- ضعف المبالغ الممنوحة في إطار برامج تمويل اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية يعود سببه إلى عدم استعداد المؤسسات الجزائرية للخوض في مثل هذه البرامج في ظل اقتصاد

كانت كل مؤسساته مسيرة مركزيا من طرف الدولة، إلى جانب المحيط الخارجي لهذه المؤسسات التي كانت تنشط في ظل وضع سياسي وأمني غير مستقر ما زاد من هشاشتها، فكان من المفترض أن يمر الدعم الفني والمالي المقدم في إطار برامج تمويل اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية بمرحلة انتقالية تستعيد فيها المؤسسات الجزائرية قدرتها على تطبيق هذه البرامج.

حققت برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نتائج إيجابية على الرغم من ضعف المبالغ الممنوحة في إطارها وكذا محدودية المؤسسات التي حظيت بموافقة لتأهيلها. -مازالت برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة متواصلة إلى غاية يومنا هذا بهدف تحضير المؤسسات الجزائرية للدخول في منطقة التبادل الحر المزمع تطبيقها مطلع سنة 2020.

- تفعيل الشراكة الأورو-جزائرية يتطلب إعادة بناء الاقتصاد الجزائري الذي يعاني اختلالا مزمنًا في توازناته سببه الاعتماد كليا على المداخل التي يدرها النفط الذي انخفضت أسعاره في السوق الدولية بأرقام قياسية، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على استمرارية اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية.

- يتوافق النظام المحاسبي الدولي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 توافقا كليا، إلا أنه لا يتوافق كليا مع معيار التقارير المالية الدولية الذي عدل المعيار السابق ابتداء من سنة 2011، وذلك بسبب جمود النظام المحاسبي المالي منذ إصداره وعدم خضوعه للتعديلات وفقا لما يطرأ على معايير المحاسبة الدولية من تعديلات دورية.

- تم إصدار معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع حتى تسهل نشاط نوع محدد من المؤسسات تسمى الكيانات ذات الغرض الخاص، والتي تساهم مساهمة عينية تتمثل في التأثير في العوائد المحققة للمؤسسات المستثمر فيها. هذا النوع من المؤسسات لا ينشط في الجزائر، وبالتالي لم تتم الإشارة إليها في النظام المحاسبي المالي.

- الاختلاف بين نصوص النظام المحاسبي الدولي ومعيار التقارير المالية الدولية سواء رقم 10 أو رقم 11 من شأنه أن يخلق تضاربا وتعارضاً بين طرق التجميع المحاسبي التي تعتمد عليها المؤسسات الوطنية وبين تلك التي تطبقها المؤسسات الأجنبية، ما يؤدي إلى عدم اتفاق حول الطريقة التي سيتم إتباعها، فيتحتّم عليها تحمل نفقات إضافية لتحويل تقاريرها المالية إلى ما هو معمول به حسب النظام المحاسبي المالي.

- أشار النظام المحاسبي المالي إلى طريقة تجميع الكشوف المالية في إطار اتفاقيات الشراكة، مما يسهل على المؤسسات الأوروبية التي قد تدخل في اتفاقيات شراكة مع أطراف جزائرية أو لها فروع في الجزائر؛ إعداد قوائمها المالية المجمعة.

- التزم النظام المحاسبي المالي التزاماً تاماً بنص المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية"، حيث وضح كيفية تحويل الكشوف المالية المعدة بعملة أجنبية إلى العملة الوطنية. وهو ما يسهل على المؤسسات الأوروبية التي قد تدخل في إطار اتفاقيات شراكة مع المؤسسات الجزائرية؛ إجراءات تحويل العملة.

- في إطار برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الممول من الاتحاد الأوروبي؛ تم إعطاء أولوية قصوى لتأهيل وظيفة المحاسبة في المؤسسات الجزائرية وتحضيرها لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي، وقد تم تنفيذ 27 عملية تأهيل فيما يخص هذا الشق من بين 191 عملية تأهيل لتسهيل تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- ابتداءً من سنة 2005 إلى غاية سنة 2015؛ كان نصيب الاتحاد الأوروبي من الصادرات الجزائرية معتبراً حيث مثل 30 بالمائة من مجموع الصادرات الجزائرية، والولايات المتحدة الأمريكية 12 بالمائة وبقية العالم 58 بالمائة.

- المساعدات المالية المقدمة في إطار برنامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة قد حققت نتائج إيجابية، إذ أثرت عن ارتفاع قيمة صادرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية إلى الاتحاد الأوروبي خلال الفترة 2005-2010، حيث ارتفعت هذه القيمة من

907 مليون دولار سنة 2005 إلى قيمة 1184 مليون دولار سنة 2006، وشهدت ارتفاعا كذلك خلال سنوات 2007 و 2008 حيث قاربت 2 مليون دولار.

- قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي كانت الدول الأوروبية تحتل المرتبة الأولى من حيث عدد المشاريع المسجلة بـ 264 مشروع تليها دول الاتحاد الأوروبي بـ 220 مشروع، وبالتالي فإن دول القارة الأوروبية هي أول مستثمر في الجزائر خلال الفترة (2002-2010) أي قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- بعد انتهاء برنامج ED- PME ، الذي حقق نتائج إيجابية ، انطلق برنامج PME II وهو خاص بدعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتحكم في تكنولوجيا الإعلام والاتصال من أجل تحسين القدرة التنافسية لهذه الفئة من المؤسسات. وقد تلقت 235 مؤسسة الدعم المباشر في إطار هذا البرنامج.

- ساهم برنامج التأهيل الأول ED- PME في التمهيد لتطوير وتحسين وظيفة المحاسبة حسب المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسة الجزائرية في الفترة التي بدأ فيها التفكير في تعديل الممارسات المحاسبية في الجزائر والانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

- كان من أهم شروط برنامج التأهيل الثاني PME II ضرورة الاستفادة وتحقيق نتائج إيجابية من البرنامج الأول ED- PME، وهذا يعني أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية وتطوير وظيفة المحاسبة قد شجع الاتحاد الأوروبي على منح المزيد من الدعم المالي والتقني بهدف ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي.

- تطبيق النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2014 قد ساهم جزئيا في زيادة الصادرات الجزائرية نحو الاتحاد الأوروبي بفضل توافق الممارسات المحاسبية والكشوف المالية للمؤسسات الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية. حيث ارتفعت قيمة الصادرات الجزائرية نحو دول الاتحاد الأوروبي من 2.127.478.2 مليون دينار سنة 2010 إلى

2.728.125.0 مليون دينار سنة 2011 لتصل إلى أقصى قيمة لها سنة 2014 بقيمة 3.157.764.0 مليون دينار.

- ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة قيمة الصادرات غير النفطية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر خلال الفترة 2011-2015، حيث تجاوزت الصادرات غير النفطية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لأول مرة حاجز 2 مليار دولار أمريكي في سنة 2011 وبقيت مستمرة بهذه الوتيرة حتى سنة 2015 حيث بلغت 2.06 مليار دولار، أي بنسبة 5.5 % من الصادرات الإجمالية.

- لم يؤثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر من الدول الأوروبية في ظل اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي حيث تراجعت استثماراتها لصالح الصين وبلغت نسبة 44.7 % من مجموع الاستثمارات الأجنبية في الجزائر، أما الصين فبلغت استثماراتها في الجزائر نسبة 48.7 % من مجموع الاستثمارات.

- مجموع الإيرادات الجمركية غير المحصلة تشكل نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات الجمركية، حيث تراوحت بين 6.7205 % و 80,5810 % وبنسبة متوسطة بلغت 47.3648 خلال الفترة 2005-2016 وهذه نسبة كبيرة جدا تعتبر كنتيجة منطقية لارتباط التجارة الخارجية للجزائر بالاتحاد الأوروبي، وبالتالي فإن الجباية الجمركية الجزائرية خسرت بشكل كبير من جراء هذه الاتفاقية التي يمكن وصفها بأنها غير متكافئة الفرص.

2- اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة النظرية والمقارنة والتحليلية التي أجريت، تم اختبار الفرضيات الموضوعية، والتي كانت على الشكل الآتي:

2-1- الفرضية الأولى

نصت الفرضية الأولى على أن النظام المحاسبي المالي يساهم في دعم الشراكة الأورو- الجزائرية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي من خلال ما جاء به من نصوص قانونية توضح إجراءات تجميع الحسابات للمجمعات التي قد تتشكل من خلال الشراكة بين المؤسسات

الوطنية والمؤسسات الأوروبية. ومن خلال الدراسة النظرية، تبين أن النظام المحاسبي المالي قد جاء بمواد ونصوص قانونية تدعم الشراكة الأورو-جزائرية من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، في مواده من 01-131 إلى 04-131 و المواد من 05-132 إلى 20-132.

2-2- الفرضية الثانية

نصت الفرضية الثانية على أن النظام المحاسبي المالي يتوافق جزئياً مع المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع، ما يشكل عائقاً أمام الشراكة بين المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأوروبية. ومن خلال المقارنة التي تم إجراؤها بين المواد الخاصة بالتجميع المحاسبي التي جاء بها القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ومعايير المحاسبة الدولية، تبين أن هناك توافق كلي بين معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "الكشوف المالية المجمعة والمنفصلة" والمادة رقم 05-132 من القرار السابق.

أما فيما يخص معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالتجميع، فقد تبين أن هناك عدم توافق بينها وبين النظام المحاسبي المالي نتيجة عدم تعديله منذ إعداده سنة 2007.

2-3- الفرضية الثالثة

نصت الفرضية الثالثة على أن تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي قد ساهم في تقديم المزيد من الدعم المالي والتقني في إطار برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الممولة من طرف الاتحاد الأوروبي. وقد تبين من خلال الفصل السادس لهذه الدراسة أن برنامج دعم وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (ED- PME) قد ركز على تطوير وتحديث وظائف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بما فيها الوظيفة المحاسبية التي يجب أن تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وقد تم تأهيل عدد من المؤسسات محاسبياً بالتزامن مع التخلي عن المخطط المحاسبي القديم وتطبيق النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. أما البرنامج الثاني لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

(PME II) فقد كان من بين شروط تقديم الدعم في إطاره تحقيق نتائج إيجابية ضمن البرنامج الأول خاصة فيما يتعلق بتحديث وظائف المؤسسة، وعليه فإن تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي سيمهد لها الطريق للحصول على دعم آخر في شكل مالي أو فني وتقني، وهذا ما يحقق ميزتين؛ تكمن الأولى في مواصلة عملية تطوير وتحديث وتأهيل المؤسسات الجزائرية، أما الثانية فتتمثل في حث الاتحاد الأوروبي على تقديم المزيد من الدعم لهذه المؤسسات، وهو ما يمثل في الحقيقة دعما للشراكة الأورو-جزائرية .

2-4-الفرضية الرابعة

نصت هذه الفرضية على مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة الصادرات الجزائرية خارج المحروقات نحو دول الاتحاد الأوروبي. وقد تبين من تحليل المعلومات والبيانات الموضح في الفصل السادس أن الصادرات غير النفطية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية قد تجاوزت لأول مرة حاجز 2 مليار دولار أمريكي في سنة 2011 أي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي وتطوير وظيفة المحاسبة في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها دوليا. وبقيت قيمتها مستمرة بهذه الوتيرة حتى سنة 2015 حيث بلغت 2.06 مليار دولار.

2-5- الفرضية الخامسة

نصت على مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة قيمة الاستثمارات الأوروبية الواردة إلى الجزائر. وقد تبين من خلال الفصل السادس أن قيمة الاستثمارات الأوروبية الواردة إلى الجزائر في إطار اتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية قد تراجعت خلال فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي، فضلا عن أن الدول الآسيوية على رأسها الصين قد حلت محل الشريك الأول والأساسي للجزائر وهي الدول الأوروبية خاصة فرنسا وإسبانيا وإيطاليا في تكلفة الاستثمارات. إذن لم يؤثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة الاستثمارات الواردة إلى الجزائر من الدول الأوروبية في ظل اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، حيث

تراجعت استثمارات لصالح الصين، كما أن كبرى الشركات المستثمرة في الجزائر لم تعد شركات أوروبية بل هي شركات صينية.

3- الاقتراحات

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات الآتية:

- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للشراكة الأجنبية تسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير المحاسبية الدولية كما هي دون تكييفها حسب البيئة الجزائرية.
- تفعيل الشراكة الأورو-جزائرية بتقديم المزيد من الحوافز وتشجيع المستثمرين الأوروبيين من خلال تسهيل الإجراءات وتوحيد الطرق والممارسات المحاسبية للمؤسسات.
- متابعة التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والتفسيرات الجديدة التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، و تكييف النظام المحاسبي المالي معها.
- يجب توحيد الممارسات المحاسبية الخاصة بالمؤسسات المستثمرة والمستثمر فيها من خلال إيضاح المفاهيم وتبسيطها من طرف الأكاديميين.
- السعي لتوقيع برامج أخرى بين الطرفين الجزائري والأوروبي للحصول على مزيد من الدعم والمرافقة للمؤسسات الجزائرية.
- تطوير العلاقات بين الطرفين الجزائري والأوروبي لتبادل الخبرات المتعلقة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتكييفها حسب البيئة الجديدة التي تحتضنها، بما أن دول الاتحاد الأوروبي سباقة لتطبيق هذه المعايير.

4- آفاق الدراسة

- بعد دراسة هذا الموضوع تتبين إمكانية المواصلة فيه من خلال التطرق للمواضيع الآتية:
- متطلبات تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.
 - أهمية النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
 - صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- الكتب

- 1- أبو الحسن علي أحمد والصبان محمد سمير ، المحاسبة المالية - المفاهيم ومعايير الإفصاح المحاسبي، دار الإسكندرية، مصر، 2000.
- 2- أبو زيد محمد المبروك ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005.
- 3- أبو قحف عبد السلام ، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1998.
- 4- أبو قحف عبد السلام ، الأشكال والسياسات المختلفة للاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 2003.
- 5- أبو قحف عبد السلام ، نظريات التدويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1998.
- 6- أبو ناصر محمد وحميدات جمعة ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعلمية-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009 .
- 7- الأخرس عاطف عبد سليمان والهنيني إيمان ، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 8- البرنامج التدريبي، تحليل الكشوف المالية، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، مصر، 1999.
- 9- الجزراوي إبراهيم والجنابي عامر ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

- 10- الحبيتي قاسم إبراهيم والسقا زياد يحي ، نظام المعلومات المحاسبي، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء، الموصل، العراق، 2003.
- 11- الجعارات خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 12- الحيايي وليد ناجي ، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007.
- 13- الصبان محمد سمير ، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- 14- الشيرازي عباس مهدي ، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، بيروت، لبنان، 2008.
- 15- القاضي حسين وحمدان مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 16- القباني ثناء ، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 17- الكردي منال والعبد جلال ، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية: النظرية - الأدوات - التطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 18- الليثي فؤاد محمد ، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2003.
- 19- المنذرى سليمان ، السوق العربية المشتركة في عصر العولمة، مكتبة مدبولي، الطبعة الثانية، القاهرة، مصر، 2004.
- 20- الناغي محمود السيد ، أسس المحاسبة -التأصيل وإطار التطبيق-، المكتبة العصرية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر.

- 21- بابقي عبد القادر محسن ، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن، 2013.
- 22- بن إبراهيم عبد الرحمن الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، السعودية، 2009.
- 23- بن بلغيث مداني ، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.
- 24- بلقاوي أحمد ، ترجمة رياض العبد الله، نظرية المحاسبة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009.
- 25- بلعجوز حسين ، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 26- بوئين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 27- تاج الأصفياء محمد الأمين ، نظرية المحاسبة في الأطر التقليدية الغربية، دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2011.
- 28- جربوع يوسف محمود وحلس سالم عبد الله ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، دار الوراق، عمان، الأردن، 2002.
- 29- حماد طارق عبد العال ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 30- حوات محمد على ، مفهوم الشرق الأوسط وتأثيره على الأمن القومي العربي، مكتبة مدبولي للنشر، القاهرة، مصر، 2002.

- 31- خليف فليح حسن ، التمويل الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 32- دبيان عبد المقصود ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1997.
- 33- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري -التطبيقات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 34- زايد محمد عصام الدين ، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
- 35- شطاظ غانم ، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2009 .
- 36- شنوف شعيب ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008
- 37- صليبا شكري حنا والحليبي مقداد أحمد ، النظم المحاسبية - الإطار العلمي، جامعة الموصل، العراق، 1984
- 38- فان جريوننج هيني ، ترجمة طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية الدولية ، - دليل التطبيق- الصادر عن البنك الدولي، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2006
- 39- فخر محمود عبد المالك والشامي مصطفى أحمد ، معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، الكويت، 1998.
- 40- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003

- 41- عبد السلام رضا ، محددات الاستثمار الأجنبي في عصر العولمة، المكتبة
العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007
- 42- عطا الله السيد سيد ، النظريات المحاسبية، دار الـراية للنشر والتوزيع، عمان،
2009
- 43- محمد قاسم عبد الرزاق ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الإصدار
الرابع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009..
- 44- مطر محمد ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات
القياس- العرض والإفصاح-، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 45- مسعداوي يوسف ، دراسات في التجارة الدولية، دار هومة للطباعة والنشر،
الجزائر، 2010.
- 46- والي جمال محمد ، مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية، بدون ناشر، 2003.
- أطروحات الدكتوراه
- 1- آيت كمال منصور، عقد التسيير آلية خوصصة المؤسسة العامة ذات الطابع
الاقتصادي، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم القانونية، جامعة مولود
معمرى- تيزي وزو-، الجزائر، 2009.
- 2- بكيجل عبد القادر، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية
والإفصاح ببورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة،
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلـي-الشلف-،
الجزائر، 2016/2017.
- 3- بريطل هاجر ، دور الشراكة الأجنبية في تمويل وتطوير الطاقات المتجددة في
الجزائر - دراسة حالة الشراكة الأجنبية الإسبانية -، أطروحة دكتوراه طور ثالث غير

منشورة، تخصص أسواق مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، الجزائر، 2016/2015.

4- بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على الكشف المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية -دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة في الجزائر-، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1-، الجزائر، 2016/2015.

5- بن منصور ليليا ، الشراكة الأورو-متوسطة ودورها في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في المغرب العربي (الجزائر، تونس، المغرب)، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص اقتصاد دولي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري -قسنطينة-، الجزائر، 2013/2012.

6- تيجاني وافية ، مساهمة برنامج التأهيل في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في إطار الشراكة الأورو-متوسطة -حالة المؤسسات الصناعية-، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، الجزائر، 2016/2015.

7- حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007.

8- خروبي مراد ، الشراكة الأورو- متوسطة وآثارها على المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر ومصر-، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة-، الجزائر، 2015/2014.

9- سفاخلو رشيد ، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) في ظل تبني للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف-، الجزائر، 2017/2016.

10- شواشي فاطمة، دور الشراكة الأورو-جزائرية في ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وانعكاساتها على التنمية، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص علاقات اقتصادية دولية، كلية الحقوق، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-، الجزائر، 2018/2017.

10- شنوف شعيب ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploration Limited، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006.

11- عديسة شهرة ، تقييم الدور التمويلي للشراكة الأورو-جزائرية في تأهيل النظام المصرفي الجزائري، أطروحة دكتوراه علوم تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 2017/2016.

12- يحي حسين ، قياس فعالية برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014/2013.

- مذكرات الماجستير

1- الجائفي حمدان علي، أثر الاستثمار الأجنبي على الصادرات والإنتاجية في اليمن للفترة 1996-2005، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم المالية، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2007.

2- أوشن ليلى، الشراكة الأجنبية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري -تيزي وزو-، الجزائر، 2011.

3- بكحل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلـي- الشلف-، الجزائر، 2009/2008

4- قورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلـي- الشلف-، الجزائر، 2007.

- المجالات والدوريات

1- أوسرير أمـنور والنذير علي ، حوافز الاستثمار الخاص الأجنبي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الثاني، جامعة الشلف، الجزائر، دون تاريخ النشر.

2- بن سمينة عزيزة، الشراكة الأورو-جزائرية بين متطلبات الانفتاح الاقتصادي والتنمية المستقلة، مجلة الباحث، العدد التاسع، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

3- بن عيشي عمار، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة-، مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد ديسمبر، الجزائر، 2014.

4- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06 ديسمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2009.

- 5- جفال خالد، التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، الجزائر، 2016.
- 6- زكري لامية، الشراكة الأورو-متوسطة -جوانبها، أهدافها، آلياتها-، حوليات جامعة الجزائر 01، العدد 32، ديسمبر، الجزائر، 2018.
- 7- صالح صالحي، الآثار المتوقعة لانضمام الجزائر إلى المنظمة الدولية للتجارة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد السابع، جامعة فرحات عباس - سطيف-، الجزائر، ، 2014.
- 8- عبد الله ياسين، تفعيل الشراكة الأورو-جزائرية كاستراتيجية لتجسيد الانفتاح التجاري (مقاربة وصفية تحليلية)، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد الأول، مارس، المركز الجامعي تندوف، الجزائر، 2017.
- 9- لعماري أحمد ، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، ، نوفمبر 2001.
- 10- مسامح مختار ، النظام المالي المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، عدد ديسمبر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008.
- 11- يعقوبي محمد وعزي لخضر ، الشراكة الأورو-متوسطة وآثارها على المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 14، جامعة منتوري -قسنطينة-، الجزائر، 2004.
- الملتقيات والمؤتمرات والندوات
- 1- أبو غزالة طلال ، معايير المصادقة المحاسبية للأسواق الدولية، ورقة بحثية مقدمة للمعهد الملكي للشؤون الدولية، لندن، جوان 2012.

2- بالرقى تيجاني وجفال خالد وحداد نور الهدى ، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS ، IFRS IPSAS) ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

3- براق محمد وميموني سمير، الاقتصاد الجزائري ومسار برشلونة- دراسة تحليلية للجانب الاقتصادي لاتفاقية الشراكة الأورو-جزائرية-، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول انعكاسات وآثار اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس-سطيف-، الجزائر، يومي 13 و14 نوفمبر 2006.

4- بشير مصطفى، الشراكة الأجنبية ومبدأ حماية المنتج الوطني، مداخلة ضمن الملتقى الاقتصادي الثامن، نادي الدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، يومي 09 و 10 ماي، 1999.

5- بودلال علي ولمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) -التحدي-، جامعة سعد دحلب، البلدية، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.

6- بورغدة حسين وقصاص الطيب، الشراكة الأورو-جزائرية وآثارها على المؤسسات الجزائرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول آثار وانعكاسات الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس-سطيف-، 13 و 14 نوفمبر 2006.

- 7- بن بلغيث مدني وعوينات فريد ، الإصلاح المحاسبي في الجزائر-دراسة تحليلية تقييمية-، مداخلة ضمن المؤتمر العالمي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، الجزائر، يومي 29 و 30 نوفمبر، 2011.
- 8- ركاب أمينة ، الشراكة كوسيلة قانونية لتفعيل الاستثمار الأجنبي في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر، كلية العلوم القانونية، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، الجزائر، يومي 18 و 19 نوفمبر 2015.
- 9- سايح فايز ، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) -التحدي-، جامعة سعد دحلب، البلدية، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
- 10- عبادي فاطمة الزهراء ، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة-التحدي-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب -البلدية-، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
- 11- عجيلة محمد وبن نوى مصطفى ، آليات النظام المالي المحاسبي الجزائري والإبداع المحاسبي-ارتباطات وسياسات-، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، الجزائر، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.
- 12- عياش زبير وعيساوي نصر الدين ، إشكالية جودة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بين الواقع والتطبيق، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير

المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، يومي 24 و 25 نوفمبر، 2014.

13- رزيق كمال وهزشي طارق ورابي مختار، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) - التحدي-، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 .

14- مخلوف أحمد ، إدارة الآثار المالية لإستراتيجية الشراكة-حالتى مجمعين صناعيين بالجزائر(صيدال و إسبات)، مداخلة ضمن مؤتمر الشراكة بين القطاعين الخاص والعام، إربد، الأردن، جوان 2008.

- القوانين والمراسيم والقرارات والأوامر

1- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 03، الجريدة الرسمية عدد رقم 74 الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

2- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية عدد رقم 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

3- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريد الرسمية عدد رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

4- أمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة رقم 62، الجريدة الرسمية عدد رقم 42.

5- أمر رقم 96-27 صادر في 09 ديسمبر 1996، يعدل ويتم الأمر رقم 75-59 الصادر في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.

المراجع الإلكترونية -

1- مذكرة صادرة عن المفوضية الأوروبية يوم 2013/02/08، على الموقع الإلكتروني:

www.enpi.info.eu/mainned.php

2- الموقع الرسمي للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار:

<http://www.andi.dz/index.php/ar/déclaration-d'investissement>

3- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، نشرة ضمان الاستثمار، العدد

02، الكويت، 2018، ص: 13. على الموقع الإلكتروني: www.dhaman.org

4- الموقع الرسمي للمركز الوطني للإعلام الآلي والإحصاء التابع للجمارك CNIS

<http://www.cnis.fr/cms/Accueil/statistiques>

المراجع باللغة الأجنبية

الكتب

1- Abd Elkader SID AHMED, Un Projet Pour L'algérie – Éléments Pour Un Réel Partenariat Euro Méditerranéen-, Paris, 1995.

2- Barbe-Dandon ODILE& Didelot LAURENT& Siegwart JEAN-LUC, Comptabilité approfondie –manuel & applications-, Groupe Revue Fiduciaire, Nathan, Paris, 2013.

3- Bernard GARETTE & pierre DUSSAUGE, Les stratégies d'Alliance, Editions d'Organisation, Paris, 1995.

4- Bernard RAFFOURIER ، Les Normes Comptables Internationales ،3eme édition ،economica ،France, 2006.

5- Catherine MAILLET-BAUDRIET & Anne LE MANH, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, 5ème Edition, Supfoucher, Vanves, France, 2007.

6- Christine COLLETTE & Jacques RICHARDE, **Les Système Comptables Française Et Anglo-Saxons, Normes IAS**, 6ème édition, Dunod, Paris, 2002.

7- Christopher NOBES & Robert PARKER, **Comparative International Accounting**, Prentice Hall, 10th Edition, 2008.

8- Eric Ropert & Gelard Gilbert & Eglem Jean Yves, **Nouvelle pratique des comptes consolidés**, éditions Gualino, France, 2000.

9- Elisabeth THUELIN, **Analyse Financière –Groupes Et IFRS–**, édition .economica, Paris 2014.

10- Eric TORT, **L'essentiel De La Consolidation Des Comptes**, Gualino, Paris, 2014.

11- Eva HEIDHUES E & Chris PATEL, **Adoption of IFRS in Germany: A Neo-Institutional Analysis in Globalization and Contextual Factors in Accounting**, The Case of Germany, Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 23, Emerald Group Publishing Limited, 2011.

12- Elisabeth BERTIN & Christophe GODOWSKI & Redha KHALASSI, **Manuel Comptabilité Et Audit**, Berti Edition, France.

13–Eugene BRIGHAM &Michael EHRHARDT, **Financial Management : Theory & Practice**, 13th édition, Cengage Learning édition, USA, 2010.

14–Fabienne GUERRA, **Comptabilite Manageriale**, le système d'information comtable tome1: mise en place, de boek , 2003.

¹²⁻ Jean–François & Robert François MÉCHIN &Hervé PUTEAUX, **Normes IFRS Et PME**, Dunod, Paris, 2004.

13– Jennifer MAYNARD, **Financial Accounting, Reporting, and Analysis**, Impression1, Oxford University Press, Great Britain, 2013.

14– Mohamed Lamine DHAOUI &Boualem ABASSI, **Restructuration et mise à niveau d'entreprise –guide méthodologique–**, Ministère de L'industrie, ONUDI, L'imprimerie Moderne des Arts Graphique, Alger, 2003.

15– Mohamed MADOUÏ &Pierre–Noël DENIEUIL, **Entrepreneurs Maghrébins terrains en développement** ,Edition Karthala, Paris, Edition IRMC, Tunis, 2011.

¹⁶⁻ Muriel NAHMIAS, **L'essentiel Des Normes IAS/IFRS**, éditions d'organisation, paris, 2004, p:39 .

¹⁷⁻ Robert OBRET, **Pratique Des Normes IAS/IFRS**, Edition Dunod, Paris, France, 2004.

¹⁸⁻ Odile BARBE-DANDON & Laurent DIDELOT, Maitriser Les IFRS , GROUPE REVUE FIDUCIARE, 3 ème Edition, Paris, France, 2007.

¹⁹⁻ Price Water House Coopers. Des Règles Françaises Aux IFRS – Principes Divergences –, Editions Francis Le Febvre, Le Vallois, France, 2008.

²⁰⁻ Phillipe BUTTY, Les Règles Juridiques relatives a L'implantation des Filiales et des Succursales de Societies Anonymes Suisses Dans les pays du Marche Commum, Librairie Droz, Genève, 1983.

²¹⁻ Stéphan BRUN ,L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004.

²²⁻ See-Sema SCHLUMBERGER. Etude de l'impact de l'accord d'association Algerie-Unio Européenne, Paris, 2004 .

²³⁻ Stéphan BRUN ,L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004.

²⁴⁻ Zitouni Tayeb, Comptabilité Des Societies, éditions Berti, Alger, 2003.

- الملتقيات والندوات

1- Amel BENYEKHFLEF, Le Système Comptable Algérien étude comparative avec les pays de l'europe de l'est et les

organismes de normalisation comptable internationale, Revue du chercheur, Université de Ouargla, N° 08, 2010 .

2- Romain. DURAND, **l'information financière et normalisation ou la marmite de diable 1900 – 1950**, Communication au 12ème congres de L'AFC, HEC, 23 –25 mai, 1991.

3- Robert AXELROD ,**Theoretical Foundations Of Partnerships for Economic Development** ,Draft of a paper prepared for delivery at the World Bank Conference on Evaluation and Development–The Partnership Dimension–, Washington–United State, July 23–24, 2001.

المجلات العلمية

1- Amel BENYEKHEF, **Le Système Comptable Algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale**, Revue du chercheur, Université de Ouargla, N° 08, 2010.

التقارير الرسمية -

1- ANIMA, **investissement direct étranger vers les pays Med en 2008, face à la crise** ,étude N° 3 Mars2009

2- South Indian Bank, **Convergence of Accounting Standards**, Marche, 2009.

3- Evaluation du règlement du conseil N° 2698/2000 (MEDA II) et de sa mise en oeuvre, Rapport final ,Evaluation pour la Commission Européenne, Juin 2009.

4- Commission Européenne (Bruxelles), Document De Stratégie 2007-2013 Et Programme Indicatif National 2010 - 2007 , Algérie ,2007.

5- Commission européenne (Bruxelles), Document De Stratégie 2006-2002 Et Programme Indicatif National 2002- 2004, Algérie, 2001.

6- Guide investir en Algérie, Edition 2014.

7- Programme d'appui aux PME/PMI et à la maîtrise des technologies d'information et communication PME II. Dossier de coopération ,PME II.

8- La Délégation de l'union Européenne en Algérie, **Rapport sur la coopération UE – Algérie**, Algérie,2014.

9- Evolution des Echanges extérieurs de marchandises de 2004-2014 , la

direction technique chargée de la comptabilité nationale Alger,

ONS, octobre

2015.

10- Ministère des finances, Accord d'association avec l'union prévisibles de européenne, « contenu & impact », les impacts

l'accord d'association avec l'UE sur le budget de l'État et le niveau de la protection tarifaire en Algérie, 2005.

11-Ministère De L'industrie Et Des Mines, **Bulletin D'information Statique** , Direction Générale De La Veille Stratégique, Des Etudes Et Des Systèmes D'information, N°28,Mai 2016.

المواقع الإلكترونية

1-Deloitte, IFRS in your pocket 2016, 2017 London. sur le site d'internet:

www.iasplus.com

2-le site d' Internet de la Commission Européenne:

http://www.europa.eu.int/comm/europeaid/index_en.htm

3-Revue de la coopération bilatérale entre l'Algérie et l'Union européenne, sur le site d' internet:

http://www.algerianembassy.be/eu/aa/aa-dz-eu/revue_cooperation_2.pdf

4-Communication De La Commission ,**L'harmonisation Comptable : Une Nouvelle Stratégie Au Regard De L'harmonisation Internationale**, com 95 (508), disponible sur le site d'internet :

http://ec.europa.eu/internal_market/.../com.../com-95-508_fr.pdf

5-Comprendre Le PCG ,Article disponible sur le site d' internet:

http://www.focuspcg.com/menu_gauche/comprendre_le_pcg.

6-L'accord d'association euro-méditerranéen entre la République Algérienne Démocratique et Populaire et la Communauté Européenne.

Sur le site d'internet:

<http://www.mincommerce.gov.dz/fichiers08/accordasso.pdf>

7-Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC, **Comprendre Le Nouveau Monde De L'information Financière Ifrs**, sur le site d'internet:

[file:///C:/Users/Pc/Downloads/Compilation 2007.pdf](file:///C:/Users/Pc/Downloads/Compilation%202007.pdf)

8-Conseil National De La Comptabilité, France, Article disponible sur le site d' internet

http://savoir.fr/Conseil_national_de_la_comptabilit%C3%A9_france

9-**Présentation De La Nouvelle ANC, Autorité Des Normes Comptables** , Regroupant Le CNC Et Le CRC, Article disponible sur le site d' internet:

http://www.uniopss.asso.fr/resources/trco/pdfs/2009/08_aout_2009/Presentation_ANC.pdf

10- La comptabilité en Allemagne, sur le site d' internet:

<http://cba.ksuedu.server261.com>

11-P W C, **Illustrative Ifrs Consolidated Financial Statements For 2013 Year Ends**, A&C Black, Great Britain, 2013. sur le site d' internet:

https://www.performancemonitor.eu/open/manuals/PWC_Illustrative_IFRS_consolidated_financial_statements_2013.pdf

12- Jennifer MAYNARD, **Financial Accounting, Reporting, and Analysis**, Impression1, Oxford University Press, sur le site d' internet:

<https://global.oup.com/academic/product/financial-accounting-reporting-and-analysis-9780198745310?cc=us&lang=en&>

13- afges, **CONSOLIDATION : IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 27, IAS 28**. Sur le site d' internet:

http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf

14- CNIS, rapport annuel 2015, statistique du commerce extérieurs de l'Algérie ,sur le site d'internet:

<http://www.cnis.fr/cms/Accueil/statistiques>

15- Délégation de la Commission européenne en Algérie ‘ **Rapport annuel de la coopération UE-Algérie**‘ sur le site d' internet:

[http://www.deldza.ec.europa.eu. CE Rapport 2008 int_ext \(R\).pdf](http://www.deldza.ec.europa.eu. CE Rapport 2008 int_ext (R).pdf)

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)

رقم المعيار	عنوان المعيار	تاريخ الإصدار
1	عرض الكشوف المالية	*2007
2	المخزونات	*2005
7	جدول تدفقات الخزينة	1992
8	السياسات المحاسبية، تغيير التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ نهاية الدورة	2003
11	عقود الإنشاء	1993
12	الضرائب على النتيجة	*1996
16	التثبيتات العينية	*2003
17	عقود الإيجار	*2003
18	الإيراد	*1993
19	الامتيازات الممنوحة للموظفين	*2011
20	المحاسبة عن الإعانات العمومية والإفصاح عن الدعم العمومي	1983
21	آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية	2003
23	تكاليف الاقتراض	*2007
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	*2009
26	المحاسبة والتقارير المالية عن أنظمة التقاعد	1987
27	الكشوف المالية المنفصلة	*2011

2011	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	28
1989	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	29
*2003	الأدوات المالية: العرض والإفصاح	32
*2003	الأرباح بالسهم	33
1998	التقارير المالية المرحلية	34
*2004	الانخفاض في قيمة الأصول	36
1998	المؤونات، الأصول والخصوم المحتملة	37
*2004	التثبيتات المعنوية	38
*2003	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	39
*2003	العقارات المستثمرة	40
2001	الزراعة	41

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- www.lasplus.com/en/standards visité le: 13/09/2017 14:00

منذ سنة 1973 تم إصدار عدة معايير تعالج مختلف العمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة، كما تم إلغاء البعض منها أو تعديلها تماشيا مع المستجدات وتغير الظروف الاقتصادية. وعليه تتضمن المعايير المحاسبية الدولية حتى سبتمبر 2016 ما يلي:

- الإطار التصوري للإبلاغ المالي 2010.
- 28 معيار دولي للمحاسبة (IAS).
- 16 معيار دولي للإبلاغ المالي (IFRS).
- 08 تفسيرات صادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات.
- 18- تفسير صادر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

- المعيار المحاسبي الخاص بالوحدات الصغيرة والمتوسطة.
- المعايير رقم 3، 4، 5، 6، 9، 13، 14، 15، 22، 25، 30، 31، 35، تم إلغاء البعض منها وتعويض البعض الآخر بمعايير أخرى (IAS) أو (IFRS).
- علامة (*) الموضوعه أما تاريخ الإصدار، تعني بأن هذه السنوات شهدت آخر تعديل للمعايير.

الملحق رقم (02): قائمة المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)

رقم المعيار	عنوان المعيار	تاريخ الإصدار
1	تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمرة الأولى	2008*
2	الدفع على أساس السهم	2004
3	اندماج الأعمال	2008*
4	عقود التأمين	2004
5	أصول غير جارية محتفظ بها لغرض البيع والاستبعاد من الأنشطة	2004
6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	2004
7	الأدوات المالية: الإفصاح	2005
8	القطاعات التشغيلية	2006
9	الأدوات المالية	2014*
10	الكشوف المالية المجمعة	2011
11	الترتيبات المشتركة	2011
12	الإفصاح عن المصالح في الكيانات الأخرى	2011
13	قياس القيمة العادلة	2011
14	حسابات التأجيل التنظيمية	2014
15	الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن	2014
16	عقود الإيجار	2016

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى:

- www.lasplus.com/en/standards visité le: 13/09/2017 14:00

- علامة (*) الموضوعه أما تاريخ الإصدار، تعني بأنه تم تعديل المعايير في هذه السنوات.

- يضاف إلى هذه المعايير، الشروحات والتفسيرات التي تقدمها كل من اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC ولجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRIC.

الملحق رقم (03): توافق الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

الإطار الفكري حسب النظام المحاسبي المالي SCF	الإطار الفكري حسب المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS
1- مبدأ الأهمية النسبية	
لقد حددت المادة 11 من المرسوم 156/08 مبدأ الأهمية النسبية و ربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها تجاه الكيان، و بالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.	تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير مباشر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية، و بالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة و مفيدة.
2- مبدأ استقلالية السنوات	
وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة المالية التي تسبقها و التي تليها، و لذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية،	يتم إثبات العمليات و الاحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة و التقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.

<p>و يكون معلوما بين هذا التاريخ و تاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. و لا يتم إجراء أي تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية و كان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، و يجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق. (م12 و 13 من م.ت 156/08)</p>	
<p>3- مبدأ الحيطة و الحذر</p>	
<p>أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. و يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.</p>	<p>حسب المعيار (IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة و الحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية لتتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التاكيد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات</p>
<p>4-مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)</p>	

<p>يقتضي انسجام المعلومات و قابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات. و يبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم، بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشف المالية. (المادة 15 من م.ت 156/08).</p>	<p>حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق و قواعد العرض من سنة لأخرى. و يمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي الكشوف المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة المعيار (IAS 8)</p>
<p>4- مبدأ التكلفة التاريخية</p>	
<p>يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، و على أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول و الخصوم البيولوجية و الأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية. (م 16 من م.ت 156/08).</p>	<p>يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعاً في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، و عادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القيادة الأخرى، فمثلاً يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما اقل. كما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة.</p>
<p>6- مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية و الميزانية الختامية</p>	
<p>حسب المادة 17 من المرسوم التنفيذي 156/08، يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.</p>	<p>لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ</p>

<p>و يتمشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07 "يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني و ضمان عدم المساس بالتسجيلات".</p>	
<p>7-مبدأ أسبقية الواقع المالي و الاقتصادي على الشكل القانوني</p>	
<p>حسب هذا المبدأ تقيد العمليات و تعرض ضمن الكشوف المالية طبقاً لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني. (المادة 18 من م.ت 156/08).</p>	<p>يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل، فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات و غيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات و الأحداث طبقاً لجوهرها و واقعها الاقتصادي و ليس فقط طبقاً لشكلها القانوني.</p>
<p>8-مبدأ عد المقاصة</p>	
<p>لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء و عنصر من المنتجات (الإيرادات). الاستثناءات: تتم هذه المقاصة على اسس قانونية او تعاقدية. (م 15 من ق رقم 11/07).</p>	<p>يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات و المطلوبات و بين بنود الدخل و المصروفات إلا: -إذا كانت المقاصة مطلوبة و تعكس جوهر العملية أو الحدث؛ مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.</p>

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

الملحق رقم (04): مدى امتثال منظومة التشريعات المهنية في الجزائر لالتزامات الاتحاد الدولي للمحاسبين

رقم	بيان الالتزامات	يطبق		لا يطبق
		مباشر	غير مباشر	
1	ضمان الجودة			*
2	معايير التعليم الدولية			*
3	معايير الأخلاق			*
4	معايير التدقيق الدولية			*
5	معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية			*
6	الانضباط والتفتيش	*		
7	معايير التقارير المالية الدولية			*

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

الملحق رقم (05): الدول الأوروبية الأعضاء في الاتحاد الأوروبي

الاتحاد الأوروبي

تكتل اقتصادي سياسي، انطلق في 9 مايو/أيار 1950 بدعوة من فرنسا
واستجابت خمس دول هي: بلجيكا وألمانيا وإيطاليا ولوكسمبورغ وهولندا
والعملة داخل بلدانه هي اليورو منذ 2002

أهم المعاهدات

- معاهدة باريس
في 18 أبريل/نيسان 1951
- معاهدة روما
في 15 مارس/آذار 1957
- معاهدة ماستريخت
في 7 فبراير/شباط 1992

أبرز هيكل الاتحاد

- البرلمان الأوروبي
- مجلس الاتحاد الأوروبي
- المفوضية الأوروبية

شروط الانضمام

- تكريس معايير دولة القانون
- ضمان الديمقراطية
- احترام حقوق الإنسان
- التنازل عن بعض الشؤون
السيادية لصالح المؤسسات
- تكييف القوانين المحلية
مع قوانين الاتحاد
- وجود بنية اقتصادية قوية
- دخول اقتصاد السوق
- المنافسة داخل الاتحاد

توسع الاتحاد

ليتوانيا 2004	فنلندا 1995	الدانمارك 1973
مالطا 2004	إستونيا 2004	المملكة المتحدة 1973
المجر 2004	بولندا 2004	جمهورية إيرلندا 1973
بلغاريا 2007	التشيك 2004	اليونان 1981
رومانيا 2007	سلوفاكيا 2004	إسبانيا 1986
كرواتيا 2013	سلوفينيا 2004	البرتغال 1986
	قبرص 2004	السويد 1995
	لاتفيا 2004	النمسا 1995

المصدر: الموقع الإلكتروني أدناه:

- <http://www.aljazeera.com> -

الملحق رقم (06): خارطة توضح الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي والدول الشريكة الموقعة على ميثاق برشلونة 1995 لاتفاقية الشراكة الأورو-متوسطية



الملحق رقم (07): اتفاق بين الجزائر والاتحاد الأوروبي حول مراجعة رنظمة التفكيك

الجمركي

بيان وزارة الشؤون الخارجية

اتفاق بين الجزائر والاتحاد الأوروبي حول مراجعة رنظمة التفكيك الجمركي

توصلت الجزائر و الاتحاد الأوروبي إلى اتفاق حول مراجعة رنظمة التفكيك الجمركي الخاص باتفاق الشراكة .

"ان الجزائر والاتحاد الأوروبي توصلا أخيرا بعد مشاورات دامت أكثر من سنتين إلى اتفاق حول مراجعة رنظمة التفكيك الجمركي الخاص باتفاق الشراكة" "ان الرنظمة تنص على تأجيل رفع الحواجز الجمركية حتى سنة 2020 أمام أصناف واسعة من المنتجات المصنعة التي تستوردها بلادنا ."

و ينص الاتفاق أيضا في شقه الفلاحي على إعادة النظر في بعض الأصناف التي يوليها الاتحاد الأوروبي الأفضلية لا سيما المنتجات الزراعية والمنتجات الزراعية المصنعة ."

و "ستدخل هذه الترتيبات الجديدة حيز التنفيذ في أول سبتمبر 2012 . " و كانت الجزائر قد رفعت في 2010 طبقا لأحكام اتفاق الشراكة بين الجزائر و الاتحاد الأوروبي عريضة هي الأولى من نوعها يتقدم بها بلد متوسطي وقع على مثل هذا

الاتفاق لدى المفوضية الأوروبية تطلب فيها مراجعة رنظمة التفكيك الجمركي لضمان حماية أفضل لبعض الفروع الصناعية الوطنية النامية ولتمكين مؤسساتنا من أن تهيئ نفسها بشكل أحسن لمرحلة التبادل الحر مع الاتحاد الأوروبي المقررة في أفاق 2020 ."

"هذا الاتفاق يشكل انجازا جديدا لبلادنا يجب استثماره واستغلاله من طرف مؤسسات قطاعينا العمومي والخاص والتي هي مدعوة لدخول ميدان المنافسة ."

"ان هذه النتائج الايجابية التي توصلت إليها المشاورات التي جرت في جو بناء ملؤه الثقة كفيلة بدعم علاقات التعاون والشراكة مع الاتحاد الأوروبي على أسس من المنفعة المتبادلة وتشهد على إرادة الشريكين في إعطاء دفع جديد لتنفيذ اتفاق الشراكة ."

مصالح وزارة التجارة قررت عقد سلسلة من اللقاءات الوطنية والجهوية هدفها شرح محتويات هذا الاتفاق وتوعية المتعاملين الاقتصاديين والجمعيات والمنظمات المعنية ومع وسائل الإعلام الوطنية.

الملحق رقم (08): جدول تفصيلي للقطاعات الممولة في إطار برنامجي ميديا 01 وميديا 02 وقروض (BEI) خلال الفترة 1995-

الملحق رقم (08): جدول تفصيلي للقطاعات الممولة في إطار برنامجي ميديا 01 وميديا 02 وقروض (BEI) خلال الفترة 1995-2006

Country ALGERIE
Annex 2 to CSP : EU programmes by intervention sector

Budget line, date signature and date expiration CdF	Title programme incl description areas of intervention	Amount	Status (under preparation/ ongoing) implementation period	Observations / co-ordination
I. Sector:				
Legislative and regulatory framework: convergence and transparency				
II. Sector:				
External trade sector				
III. Sector:				
Public sector: modernisation: public finance; tax system; state enterprises reform/privatisation; local government reform				
B7-4050/B7-4051/B7-4101B/MED96/079 02/12/96 - 30/11/01	Facilité d'ajustement structurel	125 M€	1996/2001 Première tranche déboursée en juin 1998	Multisectoriel: commerce extérieur, privatisation, taxes agricoles, filet social C.F. expire le 30/11/01
B7-4100 02/11/99 - 02/11/04	Appui à la restructuration industrielle et à la privatisation	38 M€	2001/2006	PMU arrived in June 2001
IV. Sector:				
Private sector development/investment (SME's, competition, economic cooperation				
B7-4100 14/09/99 - 14/09/06	Appui aux PME/PMI	57 M€	2000/2005	PMU arrived in October 2000
B7-405	Capitaux à risque	11 M€	2000-	Géré par BEI
V. Sector:				
Financial sector				
B7-4100 13/08/00 - 30/06/06	Appui à la modernisation du secteur financier	23,25 M€	2001/2005	PMU arrived in September 2001
VI. Sector:				
Physical Infrastructure				
B7-4100 15/01/01 - 31/12/07	Appui à la réforme des télécommunications, services postaux et à la société de l'information	17 M€	Engagé fin 2000 Mise en oeuvre 2001/2006	
Prêt BEI	Modernisation des installations de contrôle aérien dans trois aéroports	30 M€	En cours	
Prêt BEI	Electrification du sud	35 M€	En cours	

47

B7-4310	Réhabilitation d'un quartier touché par le terrorisme en Algérie à travers d'une action à bénéfice des jeunes	1,18 M€	En cours	
B7-6000	Acquisition de 2 Ateliers d'entretien mobiles, Tindouf. Contr : PTM	0,61 M€	Contribution CEE 48,3 %	
VIII. Sector:				
Human resources development (training, capacity building)				
N.A.	Mise à niveau de la Formation professionnelle	60 M€	En préparation; pipeline 2001	

48

Budget line, date signature and date expiration CdF	Title programme incl description areas of intervention	Amount	Status (under preparation/ ongoing) implementation period	Observations / co-ordination
Prêt BEI	Ligne électrique entre Ghardaia et Ouargla	35 M€	En cours	
Prêt BEI	Gazoduc d'Alrar à Hasi R'Mel	300 M€	En phase opérationnelle	
Prêt BEI	Barrage à Taksebt	30 M€	En phase d'achèvement	
Prêt BEI	Conduite d'eau potable Taksebt-Alger	225 M€	En préparation	
Prêt BEI	Autoroute Est-Ouest: achèvement de 3 sections	140 M€	En cours	
VII. Sector:	Social development : education, health, social policy/social safety net; community development			
N.A.	Appui au développement socio-économique local dans le nord-est de l'Algérie (Appui au filet social)	50 M€	En préparation; pipeline 2001	
B7-4050	Réhabilitation des zones sinistrées par le terrorisme	40 M€	En préparation	
Ligne Réhabilit. (B7-431)	Réhabilitation de la Palmeraie de Béni Abbès	1,04 M€		
Ligne Réhabilit. (B7-431)	Réhabilitation des infrastructures socio-éducatives et socio-économiques et des conditions d'habitat de la commune de Bordj Etahr	1,15 M€		
Ligne Réhabilit. (B7-431)	Réhabilitation de la protection contre les inondations de Oued N'Tissa, Beni-Isguen	0,54 M€		
B7-4310	Réhabilitation d'un quartier touché par le terrorisme en Algérie à travers d'une action à bénéfice des jeunes	1,18 M€	En cours	
B7-6000	Acquisition de 2 Ateliers d'entretien mobiles, Tindouf. Contr : PTM	0,61 M€	Contribution CEE 48,3 %	
VIII. Sector:	Human resources development (training, capacity building)			
N.A.	Mise à niveau de la Formation professionnelle	60 M€	En préparation; pipeline 2001	

48

Budget line, date signature and date expiration CdF	Title programme incl description areas of intervention	Amount	Status (under preparation/ ongoing) implementation period	Observations / co-ordination
B7-6430	Programme de formation continue pour des responsables de collectivités territoriales algériennes (Association Touiza-Solidarité, Marseille)	0,15 M€		
IX. Sector :	Human rights /civil society/ gender issues and equality			
B7-7050	Séminaire sur la condition de la femme algérienne	0,20 M€	En cours	
B7-7050	Production de 5 émissions télé : lettres de bd	0,09 M€	En cours	
B7-7050	Egalité des droits entre les femmes et les hommes	0,12 M€	En cours	
B7-7050	Séminaire de formation à la vie associative	0,26 M€	En cours	
B7-7050	Prod. et diffus. 5 docum. audio-visuels – Démocrat.	0,35 M€	En cours	
B7-7050	Education à la citoyenneté, paix et solidarité	0,19 M€	En cours	
B7-7050	Chaire CEUNESCO – Algérie	0,21 M€	En cours	
B7-7050	Forum Euro-Algérien des Associations en Partenar.	0,33 M€	En cours	
B7-7050	Prog.Prévention de Troubles Psychologiques, Blida	0,29 M€	En cours	
B7-7050	Parcours Citoyen à Bab-El-Oued	0,22 M€	En cours	
B7-7050	Programme de prévention de Troubles Psychologiques – Blida, Algérie	0,29 M€	En cours	
B7-4100 - pas de CdF	Appui aux associations algériennes de développement	5 M€	03/03/2001 - 03/03/2005	
B7-4100 13/01/01 - 31/12/07	Appui aux journalistes et aux médias algériens	5 M€	2001/2006	
B7-4100 13/01/01 - 31/12/07	Appui à la police algérienne	8,2 M€	2001/2006	
B7-210	Soutien aux victimes de la violence - Centre de	0,30 M€		

الملحق رقم (09): مقارنة بين SIC 12 و IAS27 و IFRS10

معيار التقارير المالية الدولي رقم 10	معيار المحاسبة الدولي رقم 27 و تفسير اللجنة الدائمة رقم 12	المجال
تعرف الفقرتان (6) و (7) من معيار التقارير المالية الدولي رقم 10 السيطرة"على أنها تلك الحالات التي يكون فيها المستثمر معرضاً ل أو له حقوق في إيرادات متنوعة نتيجة مشاركته مع مستثمر آخر ولديه القدرة على التأثير على تلك الإيرادات من خلال قوته على الكيان المستثمر فيه .لذلك فإنه بدلاً من التركيز على حقوق التصويت ، يتناول التعريف الجديد القوة والإيرادات والتي هي مشابهة إلا أنها أكثر تركيزاً على القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر على الإيرادات.	تعرف الفقرة (4) من المعيار المحاسبة الدولي رقم (27) مفهوم السيطرة على أنها قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها.	تعريف السيطرة

<p>تتناول الفقرات من (10) إلى (14) القوة وتوضح أنه بخلاف الحالات العادية عندما تأتي القوة من حقوق التصويت ، فقد تنتج القوة من الترتيبات التعاقدية. إن لحقوق التصويت المحتملة مدى أوسع من الدلالات تحت معيار التقارير المالية الدولي رقم 10 .</p>	<p>تؤكد الفقرة (13) على حقوق التصويت لغرض اتخاذ القرار فيما إذا كان المستثمر يسيطر على الكيان المستثمر فيه. قد تعني حقوق التصويت المحتملة السيطرة إذا كانت تمارس فعلياً حالياً.</p>	<p>حقوق التصويت / القوة</p>
<p>لا يتناول معيار التقارير المالية الدولي رقم (10) المنشآت لأغراض خاصة، بشكل منفصل. وتحتاج المفاهيم المذكورة أعلاه لتطبيقها على الكيانات لأغراض خاصة لتحديد مفهوم السيطرة.</p>	<p>كما هو مذكور أعلاه يقدم تفسير اللجنة الدائمة رقم (12) إرشادات حول الكيانات لأغراض خاصة والتي تربط بشكل أساسي السيطرة بالمخاطر والمكافآت.</p>	<p>المنشآت للأغراض الخاصة</p>
<p>يتضمن معيار التقارير المالية الدولي رقم (10) إرشادات حول العلاقات بين المالك والوكيل . توضح الفقرة (18) أن الوكيل لا يصبح بحكم المالك وإن مارس</p>	<p>لا يوفر معيار المحاسبة الدولي رقم (27) أي إرشادات حول العلاقة بين المالك والوكيل. في بعض الأحيان قد</p>	<p>العلاقة بين المالك و الوكيل</p>

<p>يحتفظ الوكلاء بحقوق تصويت نيابة عن المالك مما يخلق بعض الغموض عند تطبيق معايير حقوق التصويت لتأسيس السيطرة.</p>	<p>القوة الممنوحة له من قبل المالك، لأن القوة الممنوحة للوكيل مقيدة وليست لديه القدرة للسيطرة على أغلب الأنشطة ذات الصلة بالكيان المستثمر فيه.</p>
--	--

Source : Dahman AOUATH, Fab Five-Part1-IFRS 10, Revu ✓

Accountant Middle East, Mai 2013, p: 41.

الملحق رقم (10): ملخص حول الإطار التشريعي لإدماج الكيانات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري.

الحسابات المركبة	الحسابات المدمجة "المجموعة"			
إلى 19-132 21-132	إلى 1-131 4-131	11-132	5-132	المواد
لا يوجد سيطرة إطلاقاً	المشتركة الرقابة	نفوذ مؤثر (بارز)	سيطرة	نوع الرقابة
الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي، لاتخاذ القرارات واقعة، أو غير واقعة في الإقليم الوطني	اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان، أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة	لم يطرأ أي تعريف	سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته	التعريف
لا يوجد أي نفوذ	لا يوجد أي نفوذ	-الحيازة (المباشرة) (أو غير المباشرة) - ل20 أو أكثر من حقوق التصويت. -التمثيل في	-الامتلاك المباشر، أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية	النفوذ المفترض

		<p>الأجهزة المسيرة - .</p> <p>-المشاركة في إعداد السياسات الإستراتيجية.</p> <p>-المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، و تبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.</p>	<p>حقوق التصويت في كيان آخر.</p> <p>-السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت.</p> <p>-سلطة تعيين، أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر.</p> <p>-سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي، أو بموجب عقد.</p> <p>-سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير</p>	
--	--	---	---	--

			الكيان.	
لا ينطبق عليها أي نوع من أنواع التجميع	الإدماج النسبي	طريقة حقوق الملكية	إدماج كلي	طريقة الدمج أو التجميع

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا إلى القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريد الرسمية عدد رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص ص: 15-18.

الملحق رقم (11): تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال الفترة (2003-2010)

(2010)

2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	
606737	408155	392013	293946	269806	245842	225449	207949	الخاصة
560	598	626	666	739	874	778	788	العمومية
173725	162085	126887	116347	106222	96072	86732	79850	الحرفية
607297	570838	519526	410959	376767	342788	312959	288587	المجموع

المصدر: منى مسغوني، نحو أداء متميز للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،

مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، العدد 2012/10، ص: 134.

الملحق رقم (12): نسبة تركز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة حسب المناطق في الجزائر لسنة 2015

التمركز %	عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لسنة 2015	المناطق
69	373337	الشمال
22	118039	الهضاب العليا
9	46525	الجنوب
100	537901	المجموع العام

Source : ministère de l'industrie et des mines, bulletin d'information statique , direction générale de la veille stratégique, des études et des systèmes dinformation,n28,mai 2016,p :12.

الملحق رقم (13): النص الكامل للجنة الأوروبية حول مشروع CAP-PME

Délégation de l'Union européenne en Algérie

Information affichée sur le site

http://eeas.europa.eu/delegations/algeria/press_corner/all_news/news/2016/cap_pme_fr.htm

Cap-PME"...pour la capitalisation des acquis des programmes de coopération Algérie-UE pour le développement de la PMEI (15/03/2016)

Une rencontre de présentation de Cap-PME et des nouvelles possibilités d'accompagnement pour les PME algériennes aura lieu ce mardi 15 Mars 2014- 8h30 - 13h00, Salle El Djazira, Hôtel El Djazaïr - Alger

..pourquoi le Cap-PME?

Dans le cadre du processus d'ouverture économique et d'intégration progressive de l'Algérie à la zone de libre-échange avec l'Union européenne, conscient de l'importance de la contribution des PME dans la structuration de l'économie, de la dynamique sociale et de l'emploi, le Gouvernement algérien a entrepris, depuis le

début des années 2000, plusieurs politiques de réforme et a mis en place différents instruments d'appui au secteur des PME.

L'Union européenne a soutenu ce processus à travers le financement d'un premier projet pilote **EDPME- Programme d'Appui au Développement de la PME**, appelé ici **PME I**, destiné à appuyer la mise à niveau et améliorer la compétitivité du secteur des PME privées pour qu'il contribue pour une part plus importante à la croissance économique et sociale de l'Algérie.

Sur la base de l'évaluation des résultats de ce programme qui a été mis en œuvre de 2002 à 2007, le Gouvernement algérien et l'UE ont décidé de mettre en place le Programme **PME II : Programme d'Appui aux PME/PME et à la Maîtrise des Technologies d'Information et de Communication**, mis en œuvre de 2009 à 2014.

Dans un souci de consolidation des acquis des Programmes de Coopération, **PME I** et **PME II**, les autorités de tutelle -Ministère de l'Industrie et des Mines et la Délégation de l'Union européenne en Algérie, ont signé le 2 février 2015 un Mémoire d'utilisation des reliquats des Fonds issus des Programmes **PME I** et **PME II**.

pour le futur? Cap-PME!!!

Cap-PME s'adresse en particulier aux entreprises bénéficiaires des programmes *PME I* et *PME III* ayant engagé des plans de modernisation et relevant d'un certain nombre de filières cibles, dans le but de procéder à :

1. L'Évaluation de l'impact qualitatif du Programme d'Appui *PME III* sur leur développement ;
2. La réflexion sur les meilleures pratiques en matière d'Appui à la PME ;
3. La consolidation de l'effort de modernisation par des actions complémentaires (couverture de certains besoins spécifiques) ;
4. L'implication du tissu associatif professionnel /Unions Patronales notamment pour les actions groupées et ou/ des projets d'appui sectoriel ;
5. L'Élaboration d'une base de données des compétences de la consultation nationale ;
6. L'instauration d'une passerelle de communication pérenne et organisée avec l'administration en charge des PME pour les accompagner dans leur développement.

Cap-PME est destiné à porter un regard rétrospectif et prospectif de la PME ; d'